

Planiranje poreza na dobit na području Europske unije

Mušterić, Lucija

Master's thesis / Diplomski rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:001096>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-31**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET



DIPLOMSKI RAD

Planiranje poreza na dobit na području Europske unije

Mentor:

Prof.dr.sc. Nikša Nikolić

Student:

Lucija Mušterić

Split, rujan, 2023.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, Lucija Mušterić,
(ime i prezime)

izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je navedeni rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja na objavljenu literaturu, što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio navedenog rada nije napisan na nedozvoljeni način te da nijedan dio rada ne krši autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije korišten za bilo koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Split, 2023. godine

Vlastoručni potpis :



SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Problem i predmet istraživanja	1
1.2. Cilj istraživanja	1
1.3. Hipoteza istraživanja	2
1.4. Metode istraživanja	2
1.5. Doprinos istraživanja	3
1.6. Sadržaj i struktura rada	3
2. POREZNI SUSTAV I POREZNO PLANIRANJE	4
2.1. Fiskalna politika i javni prihodi	4
2.1.1. Javni prihodi	4
2.1.2. Fiskalna politika	5
2.2. Porezni sustav i porezna politika	7
2.3. Podjela poreznih oblika	11
2.3.1. Izravni porezi	13
2.3.2. Neizravni porezi.....	14
2.4. Porezno planiranje	15
2.4.1. Nacionalno porezno planiranje	16
2.4.2. Međunarodno porezno planiranje	19
3. POREZNI SUSTAV EUROPSKE UNIJE	19
3.1. Jedinствeno tržište Europske unije	20
3.2. Porezna politika u svrhu ostvarenja ciljeva EU	21
3.3. Realizirani i nerelaizirani ciljevi oporezivanja	22
3.4. Harmonizacija poreznog sustava	23
3.4.1. Harmonizacija izravnih poreza	24
3.4.2. Harmonizacija neizravnih poreza	27

4. POREZ NA DOBIT I POREZNO PLANIRANJE	29
4.1. Važnost poreza na dobit i osnovni porezni pojmovi	29
4.2. Razlike oporezivanja dobiti na području EU-a	33
4.3. Planiranje poreza na dobit.....	38
4.3.1. Nacionalno planiranje poreza na dobit.....	38
4.3.2. Međunarodno planiranje poreza na dobit.....	39
5. TRŽIŠNA KONKURENCIJA I UTJECAJ NA POSLOVANJE	43
5.1. Posljedice neharmoniziranog oporezivanja dobiti	43
5.2. Tržišna konkurencija i utjecaj na poslovanje	44
5.3. Porezne oaze i izbjegavanje porezne obveze	45
6. ZAKLJUČAK	47
LITERATURA.....	49
SAŽETAK	51
SUMMARY	52
PRILOZI	53

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Porezni sustav nijedne države nije konačno utvrđen, nego se nadograđuje i oblikuje tijekom vremena ovisno o njenim afinitetima i potrebama, ali i drugim odrednicama kao što su broj stanovništva i gustoća naseljenosti, demografska struktura, veličina javnog sektora, stupanj razvijenosti, per capita dohodak te pripadnost ekonomskim integracijama.

Porezno usklađivanje ili harmonizacija jedno je od glavnih ciljeva Europske unije sa svrhom ujednačavanja poreznih sustava zemalja članica. Put prema harmonizaciji poreznih sustava na području Europske unije pokušava se postići metodom "korak po korak" gdje je dana prednost neizravnim porezima radi uklanjanja barijera na jedinstvenom tržištu te da se izbjegne neravnomjerna raspodjela proračunskog tereta na različite zemlje članice.

Na planu harmonizacije izravnog oporezivanja postiglo se vrlo malo. Ta konstatacija posebno vrijedi za oporezivanje dobiti gdje su među zemljama članicama Europske unije prisutne velike razlike. Razlike u stopama oporezivanja dobiti stvorile su poreznu konkurenciju među zemljama članicama jer omogućuju privlačenje stranih ulagača koji mogu odabrati zemlju s najboljim uvjetima oporezivanja.

U skladu s navedenim postavlja se i problem našeg istraživanja, a to je mogu li poduzeća, bez obzira na svoju veličinu, iskoristiti postojeće stanje neharmoniziranosti poreza na dobit i iskoristiti ga u poreznom planiranju da bi platilo manje poreza i time osiguralo veću profitabilnost poslovanja.

Iz ova definiranog problema istraživanja proizlazi i predmet istraživanja. Istražiti će se prema tome u kojoj mjeri poduzeća koja posluju na jedinstvenom tržištu EU mogu iskoristiti postojeće razlike na planu oporezivanja dobiti i odgovarajućim poreznim planiranjem platiti manje poreza te time indirektno ostvariti i veću profitabilnost.

1.2. Cilj istraživanja

Cilj istraživanja je pokazati da razlike u oporezivanju dobiti koje postoje među zemljama članicama EU omogućuju poduzećima koja posluju na jedinstvenom europskom tržištu plaćanje manjeg poreza i time povećanje profitabilnosti poslovanja.

Uz postavljen glavni cilj istraživanja, postavili su se i pomoćni ciljevi istraživanja:

- utvrditi postojanje razlika u oporezivanju dobiti u raznim zemljama EU;

- ukazati na značaj poreznog planiranja općenito;
- ukazati na potrebu da se u okviru poreznog planiranja vodi računa o razlikama koje postoje na planu oporezivanja dobiti;
- naglasiti značaj određenih metoda poreznog planiranja na planu oporezivanja dobiti koje će nam na razini EU voditi plaćanju manjeg poreza;
- naglasiti opasnosti “lošeg” poreznog planiranja;
- ukazati na pravce moguće harmonizacije te na njihove implikacije na porezno planiranje koje se temelji na postojećoj neharmoniziranosti

1.3. Hipoteza istraživanja

Temeljem ranije opisanog problema i predmeta istraživanja, postavljaju se i definira se sljedeća hipoteza koja će biti ispitana u radu:

H: Razlike u oporezivanju dobiti koje postoje među zemljama članicama EU, omogućuju poduzećima koja posluju na jedinstvenom europskom tržištu plaćanje manjeg poreza i time povećanje profitabilnosti poslovanja.

Kod dokazivanja ove hipoteze na temelju komparativne analize poreza na dobit zemalja članica EU pokazat će se da poduzeća bez obzira na svoju veličinu, dobrim poreznim planiranjem mogu ostvariti glavni cilj, a to je smanjenje poreza na dobit te indirektno povećati njihovu profitabilnost. Ukazat će se pri tome na metode poreznog planiranja kojima poduzeće to može postići, ali i na opasnosti “lošeg” poreznog planiranja koje mogu rezultirati svjesnim ili nesvjesnim ilegalnim radnjama te u konačnici i poreznom evazijom kao krivičnim djelom.

1.4. Metode istraživanja

Kako bi se ispravno ispitala valjanost postavljenih hipoteza te se postavio pravilan odnos između hipoteza i prikupljenih podataka, primijeniti će se adekvatne metode koje su odabrane s ciljem da smanje ili isključe mogućnost greške u donošenju zaključaka.

- analitička metoda - ovom metodom će se raščlaniti dijelovi cjeline na njene sastavne elemente kako bi se bolje razumjela suština problematike
- sintetička metoda - njome će se preko jednostavnijih pojmova postepeno doći do onih složenijih
- induktivna metoda - nastavak je na prijašnje metode; do općih zaključaka dolazi se od pojedinačnih premisa

- deskriptivna metoda - koristiti će se za opisivanje predmeta i pojava vezanih za temu rada
- metoda kompilacije - preuzeti će se tuđi rezultati znanstvenoistraživačkih radova, opažanja i zaključaka
- komparativna metoda - ovom metodom vršiti će se usporedbe, tražiti sličnosti ili razlike i analogno se izvući zaključci

1.5. Doprinos istraživanja

Doprinos ovoga rada je bolja osviještenost o problematici neujednačenog poreznog sustava s naglaskom nejednakog oporezivanja dobiti na području Europske unije koje utječe kako na makroekonomsku politiku države, tako i na porezne obveznike koji pribjegavaju različitim načinima smanjena porezne obveze. Doprinosi boljem razumijevanju uzroka trenutne porezne politike Europske unije i zemalja članica te uočavanju ključnih razlika koje dovode do poreznog planiranja.

1.6. Sadržaj i struktura rada

Ovaj rad sastojat će se od 6 temeljnih poglavlja podijeljenih na potpoglavlja.

Prvo poglavlje sadržava predmet i problematiku istraživanja, cilj i doprinos rada, korištene hipoteze, znanstvenu metodologiju i strukturu rada.

Drugo poglavlje objašnjava fiskalni i porezni sustav, razrađuje osnovne pojmove i činjenice vezane za poreze i poreznu politiku te sadrži njihovu podjelu koja je ključna za nastavak rada koji će se fokusirati na jedan porezni oblik.

Treće poglavlje pobliže određuje poreznu politiku Europske unije, teorijski analizira postojeće razlike u poreznim sustavima i određuje ciljeve Europske unije koji se pokušavaju provesti s obzirom na prethodno analizirano stanje i praksu oporezivanja dobiti u različitim zemljama.

Četvrto poglavlje nastavak je na prethodno i obrađuje porez na dobit i njegov značaj u poreznom sustavu, nakon toga se navode konkretne razlike u oporezivanju dobiti među zemljama članicama. Objašnjava se porezno planiranje kao jednu od tehnika smanjenja porezne osnovice

Peto poglavlje objašnjava posljedice neharmoniziranog poreznog sustava koje dovodi do stvaranja tržišne konkurencije, tržišnog tj. poreznog natjecanja te do korištenja poreznih oaza i štetnih aktivnosti u izbjegavanju plaćanja porezne obveze.

Šesto poglavlje dovesti će zaključak odnosno spoznaju iz istraživanja vezanog za predmet istraživanja iz prethodnih poglavlja, a na kraju će biti priložena korištena literatura, slike, tablice i grafikoni koji su korišteni u radu.

2. POREZNI SUSTAV I POREZNO PLANIRANJE

2.1. Fiskalna politika i javni prihodi

Postojanje javnih potreba, koje se namiruju prema posebnim načelima i putem odgovarajućih tijela i sredstava koji omogućuju razvoj i opstanak određene zajednice, razvila se znanstvena disciplina - javne financije koja izučava elemente, ciljeve, učinke i instrumente prikupljanja javnih prihoda (Jelčić, 2001.). Javne potrebe su one koje služe velikom broju korisnika gdje se povećanjem broja korisnika ne smanjuje zadovoljstvo postojećih korisnika i ne smanjuje se njihova dostupnost. Neke od javnih potreba su:

- troškovi financiranja države
- troškovi djelovanja posredničkih, izvršnih i sudskih tijela
- vojni izdaci
- izdaci za unutarnju sigurnost i javni red
- izdaci za održavanje odnosa s inozemstvom
- izdaci za funkcioniranje javnih službi kao što su zdravstvo, obrazovanje, znanstvena istraživanja, socijalna skrb, kultura, vraćanje kamata i glavnice unutarnjeg i vanjskog duga i drugo

2.1.1. Javni prihodi

Za zadovoljavanje zajedničkih javnih potreba, zadužena nadležna tijela prikupljaju sredstva i provode aktivnosti kako bi namirili cijenu odnosno trošak javnih dobara i usluga te određuju potrebu za određenim javnim potrebama prema kojima se kreira državni proračun, njegova veličina i struktura.

Iako su broj i vrsta javnih prihoda, kao i njihovo mjesto i vrijeme ubiranja, različiti te ovise o potrebama države, imaju zajedničke karakteristike (Jelčić, 2001.):

- javni prihodi se ubiru u novcu
- ubiru se periodično
- ubiru se iz dohotka i prihoda, rijetko iz imovine

Javni prihodi imaju osnovnu podjelu na (UniZg):

1) Originalne i derivatne

Originalne prihode država ostvaruje svojom gospodarskom djelatnošću odnosno aktivnostima javnih poduzeća (npr. Hrvatske vode, Hrvatske ceste) i državne imovine.

Derivatni prihodi ostvaruju se na temelju financijskog suvereniteta države odnosno prava da oporezuje fizičke i pravne osobe

2) Redoviti i izvanredni javni prihodi

Redoviti prihodi pretiču konstantno u redovitim vremenskim intervalima jer se ubiru iz ekonomski obnovljivih izvora te služe za podmirivanje redovnih rashoda.

Izvanredni prihodi ubiru se tijekom jedne ili nekoliko godina i služe za pokrivanje izvanrednih državnih rashoda u situacijama poput rata, velikih prirodnih nepogoda ili recesije.

3) Namjenski i nenamjenski prihodi

Namjenski prihodi nazivaju se i destiniranim prihodima i njihova je namjena trošenja unaprijed određena. Primjerice, izgradnja hidroelektrane financira se javnim zajmom dok se izgradnja auto-ceste financira oporezivanjem nafte i naftnih derivata.

Nenamjenski prihodi ili nedestinirani prihodi služe za pokrivanje postojećih javnih potreba i uglavnom se radi o porezima, a porezni obveznici ne znaju na što će se utrošiti ubrana sredstva.

4) Prihodi širih i užih teritorijalnih jedinica

Prihodi širih teritorijalnih jedinica su prihodi čije pravo ubiranja ima središnja država, u Republici Hrvatskoj tu spadaju državni porezi (PDV, porez na dobit, trošarine)

Prihodi užih teritorijalnih jedinica su prihodi koje smiju ubirati i trošiti u cijelosti ili djelomično samo uže jedinice, u Republici Hrvatskoj to su prihodi županija, općina i gradova.

2.1.2. Fiskalna politika

Svjesne promjene državnih prihoda i rashoda kako bi se postigli makroekonomski ciljevi ekonomije (puna zaposlenost, stabilnost cijena, zadovoljavajuće stope rasta i eksterna ravnoteža) čine fiskalnu politiku države čiji su instrumenti javni prihodi, javni rashodi i saldo odnosno deficit ili suficit (Babić, 2003.)

Iz dosad navedenog, proizlaze i glavne funkcije fiskalne politike (Sokol):

- 1) utjecaj na ulaganje i uporabu gospodarskih resursa radi osiguranja ponude javnih i privatnih dobara - alokacijska funkcija
- 2) mijenjanje raspodjele dohotka, bogatstva i potrošnje kako bi se zadovoljile trenutne političke i socijalne potrebe - (re)distribucijska funkcija
- 3) utjecaj države na ublažavanje utjecaja promjena gospodarskih aktivnosti do kojih dolazi djelovanjem tržišnih čimbenika - stabilizacijska funkcija

Utjecaj fiskalne politike na gospodarstvo najbolje se odražava na javnu potrošnju odnosno na proračunske rashode koji se financira porezom odnosno proračunskim prihodima i proračunskim deficitom koji se pokriva zaduživanjem kod nefinancijskog i financijskog sektora. Fiskalna politika trebala bi težiti ka ravnotežnom proračunu gdje je su proračunski prihodi jednaki rashodima. Povećanje proračunskih rashoda ekspanzivna je fiskalna politika koja se označava rast državne potrošnje. S druge strane, povećanje državnih prihoda uz nepormijenjenu državnu potrošnju restriktivna je fiskalna politika .

Fiskalnom politikom upravlja Ministarstvo financija koje ju najavljuje svake godine iz državnog proračuna (Benazić, 2006.). Ako prihod premaši rashode, to se naziva fiskalni višak, dok fiskalni deficit označuje prevagu rashoda nad prihodima.

Bitno je razlikovati fiskalnu od monetarne politike; fiskalna politika fokusirana je na oporezivanje, rashode i financijske operacije kako bi se postigli ciljevi gospodarstva. Monetarnu politiku provode financijske institucije kao što je Centralna banka koje upravljaju protokom novca u ekonomiji zemlje. Obje politike imaju isti cilj te su kreirane kako bi donijele stabilnost i rast gospodarstva. Ključne razlike ovih politika prikazane su u Tablici 1:

Tablica 1

Usporedba i značenje fiskalne i monetarne politike

Osnova za usporedbu	Fiskalna politika	Monetarna politika
Značenje	Alat koji koristi vlada u kojem koristi svoje porezne prihode i politike rashoda kako bi utjecao na gospodarstvo poznat je kao fiskalna politika.	Sredstvo koje središnja banka koristi za reguliranje ponude novca u gospodarstvu poznato je kao monetarna politika.

Pod upravom	Ministarstvo financija	Centralna banka
Priroda	Fiskalna politika mijenja se svake godine.	Promjena monetarne politike ovisi o ekonomskom statusu nacije.
Povezan sa	Prihodi i rashodi vlade	Banke i kontrola kredita
Fokusiran na	Ekonomski rast	Ekonomska stabilnost
Instrumenti politike	Porezne stope i državna potrošnja	Kamatne stope i kreditni omjeri
Politički utjecaj	Da	Ne

Izvor: Gadget-info.com (2019.), <https://hr.gadget-info.com/difference-between-fiscal-policy>

2.2. Porezni sustav i porezna politika

U okviru financijskog sustava razvio se porezni sustav koji je, prema definiciji, skup poreznih oblika koji u svojoj ukupnosti djeluju unutar postojećeg socio-političkog sistema neke države. Niti jedan porezni sustav nije identičan te ne može u potpunosti odgovarati poreznom sustavu druge države radi različitih poreznih oblika pri oporezivanju koji odgovaraju trenutnim potrebama države. Sljedeći je zaključak kako porezni sustav nijedne države nije konačno utvrđen, nego se nadograđuje i oblikuje tijekom vremena ovisno o njenim afinitetima i potrebama (Jelčić,2001.).

Činjenica je da ne postoje dva potpuno identična porezna sustava u svijetu pa tako ni u ekonomskim zajednicama kao što je Europska unija. Razlozi tome su mnogobrojni, ali može se staviti naglasak na ustavno uređenje, veličinu teritorija, broj stanovnika, veličinu javnog sektora, stupanj centralizacije, geopolitički položaj, stupanj zaduženosti države i proračunski deficit, stupanj nezaposlenosti i povijesni razlozi. Daje se zaključiti kako sustav oporezivanja predstavlja dio socio-ekonomskog i političkog sustava svake zemlje, a svako proširenje i produbljenje integracijskih procesa utječe na smanjenje razlika između nacionalnih poreznih sustava, ali ne i na njihovo ukidanje upravo radi fiskalne suverenosti odnosno prava svake države na ubiranje poreza (Sokol, 2017.).

Naime, porezni sustav i sama porezna politika skloni su pomjenama sukladno potrebama države, ali se smatra kako te promjene ne bi trebale biti prečeste i preradikalne. Porezni oblici, kao i sam porezni sustav, su bitni jer čine glavninu financiranja državnih rashoda. Povećana povezanost među državama, regijama i kontinentima pozitivno utječe na smanjenje razlika među mjerama porezne politike, ali i dalje postoje značajne razlike u nacionalnim fiskalnim sustavima jer se niti jedna država ne odriče svog fiskalnog suvereniteta.

Ono što se želi postići u suvremenom oporezivanju su (Sokol, 2017.):

1. Porezno usklađivanje

Odnosi se na različite stupnjeve i oblike harmonizacije. Označava postepeno prilagođavanje pojedinih poreza, poreznih sustava i mjera porezne politike te je najizraženiji među članicama Europske unije

2. Neutralnost u oporezivanju

Uslijed najčešće neučinkovitoj državnoj regulaciji i činjenici da je porezni oblik neutralan kada ne utječe na tržišne odluke, proizlazi potreba da se uloga poreza ograniči na prikupljanje sredstava za podmirivanje rashoda; problem je što ne mogu svi porezni oblici biti neutralni (npr. porez na dohodak).

3. Smanjenje poreznog opterećenja

Od kraja 20.st. sve se više razmatra problem prevelike državne potrošnje te se teži njenom smanjenju kako bi se rasteretilo gospodarstvo. Pridržavanjem mastriških kriterija, utječe se na zaustavljanje poreznog opterećenja na području Europske unije i šire. Najviše se radi na harmonizaciji i smanjenju oporezivanja dobiti.

4. Jednostavnost u oporezivanju

Demokratizacija društva utječe na pojednostavljenje i povećanje transparentnosti oporezivanja. To pomaže u boljem snalaženju poreznih obveznika u poreznim propisima i smanjenju poreznih oblika unutar pojedinog poreznog sustava i precizniju zakonsku regulaciju koja umanjuje dvosmislenost zakona. Svaka dobra porezna reforma teži pojednostavljenju u oporezivanju i smanjenju poreznog opterećenja.

5. Naglasak na oporezivanje potrošnje

Suvremene financijske teorije naglašavaju prednosti oporezivanja potrošnje, neke od tih su veća pravednost u odnosu na oporezivanje dohotka, smanjenje poreznih evazija, poticanje štednje te ima pozitivan utjecaj na ulaganja. Negativan učinak odražava se u pojavi regresivnog učinka. Mogu se izdvojiti zemlje u kojima prevladava potrošna orijentacija (EU 12) te one u kojima prevladava dohodovna orijentacija (EU 15).

6. Pravednost u oporezivanju

To je jedan od temeljnih zakona koji se postavlja pred svaki porezni sustav, a smatra se kako je pravedno progresivno oporezivanje, ali je problem odabira poreznih mjera za postizanje tog cilja.

Ciljevi oporezivanja su fiskalni i nefiskalni. Fiskalni cilj je usmjeren na prikupljanje dovoljne količine novčanih sredstava kako bi se podmirili javni rashodi, korigira se ponuda i potražnja (povećavanjem i smanjivanjem poreza utječe se na kupovnu moć), utječe se na obujam investicija i njihovo usmjerenje (novi porez ili povećanje stope poreza smanjuje potražnju).

Nefiskalni ciljevi usko su povezani s provedbom ekonomske politike kojoj porez služi kao instrument. Primjerice, Porezi mogu pozitivno utjecati na socijalne razlike, povećanje zaposlenosti (veće porezno opterećenje za honorarne poslove), utjecati na demografsko stanje (plaćanje poreza na samce) (Sokol, 2017.).

Prije same podjele poreznih oblika, valja naglasiti i razjasniti njihove zajedničke karakteristike (Jelčić, 2001.):

- **Prisilnost poreza**
Prisilnost davanja obog prihoda državi razvijao se tijekom godina više-manje radi razlika u društveno-političkom uređenju države tijekom njenog povijesnog razdoblja. niti su uloga i mjesto ubiranja poreza bili svugdje jednaki
- **Derivatnost poreza**
Porezi spadaju u derivatne prihode države, drugim riječima država ih ima pravo ubirati temeljem vlastitog poreznog suvereniteta tj .prava da sama regulira materiju oporezivanja odnosno to nije prihod na kojeg država ima izvorno pravo kao vlasnik ili poduzetnik (izvorni prihodi) nego regulira materiju o izdavanju određenog dijela prihoda, dohotka ili imovine fizičkih i pravnih osoba.
- **Nepovratnost poreza**
Nepovratnost poreza odnosi se na promjenu vlasništva nad sredstvima koje država nepovratno ubire od fizičkih i pravnih osoba; država ubiranjem tih sredstava (dio prihoda, dobiti ili imovine) postaje njihovim vlasnikom te ih koristi za financiranje svojih aktivnosti i nadležnosti.
- **Odsutnost neposredne naknade**
Porezi se ne smatraju vrstom naknade za korištenje javnih dobara i usluga te platitelju poreza ne daje pravo tražiti od nadležnog državnog tijela protuuslugu jer je izvršio svoju obvezu plaćanja poreza. Svatko ima pravo na jednako korištenje javnih dobara i usluga bez obzira na

to je li porez plaćen ili na visinu plaćenog poreza, dakle osoba koja je platila veći porez ne može od države očekivati veći obujam ili višu kvalitetu usluga. Porezni obveznici imaju indirektne koristi od plaćanja obveza koji se manifestiraju kroz veći broj i kvalitetu prava i usluga na području školstva, zdravstva, kulture i slično.

- Nedestiniranost poreza

Porezi se pri njihovom ubiranju ne namjenjuju unaprijed za određene troškove, nego za rashode općenito i to iz razloga jer je u većini slučajeva teško odrediti koliki će točno iznos uspjeti ubrati država od određenog poreznog oblika da bi ga se unaprijed namijenilo za točno određen rashod, iako postoje porezi čija je namjena unaprijed određena (destinirana).

- Porezi se ubiru u javnom interesu

Ubranim sredstvima od raznovrsnih poreznih oblika, financiraju se javne potrebe i javni rashodi; što je demokracija u državi razvijenija, to će se više ubrani novac koristiti za javne interese. Pretpostavka je da nitko nije lišen plaćanja poreza te da ubrana sredstva nisu namijenjena podmirenju potreba određenog broja osoba

- Porezi su novčani prihod

Uslijed problema prikupljanja, skladištenja i preraspodjele poreza davanih u naturi tijekom naturalnog gospodarstva te razvojem novčane privrede, plaćanje poreza u potpunosti je prebačeno na novčana davanja. Samo se u posebnim slučajevima, primjerice vremenske nepogode, razdoblje prije i poslije rata, može razmatrati ubiranje poreza u naturi radi poremećaja u novčanim tokovima. Jedan od takvih primjera je obvezni otkup poljoprivrednih proizvoda u godinama poslije Drugog svjetskog rata u bivšim socijalističkim državama.

Nadalje, porezni sustav može biti dohotkovno ili potrošno orijentiran što ovisi o mjestu i ulozi poreza u poreznom sustavu.

Dohotkovno orijentiranim sustavima, glavina poreza ubire se od dohotka ili poreza na dobit te je podjela poreznog tereta ravnomjerna radi progresivnog učinka poreza. Osim fiskalnih ciljeva oporezivanja, postižu se i nefiskalni ciljevi (Soko, 2017.). Najveći zagovornik teorije o dohotku kao najboljem pokazatelju porezne snage je Henry Simons koje je u više točaka obrazložio stav o tome zašto je najpraktičnije i najpouzdanije oporezivati dohodak što bi prouzrokovalo ukidanje većine drugih poreznih oblika osim onih osnovanih na dohotku.

S druge strane, potrošno orijentirani porezni sustavi fokusirani su na potroše poreze te se pojavljuje neravnomjerna raspodjela poreznog tereta radi regresivnog učinka takvog oporezivanja dok je naglasak izričito na fiskalnim ciljevima oporezivanja. Zagovornik potrošnje kao pokazatelja porezne

snage je Nicholas Kaldor koji je zagovarao ideju da se potrošnja uzima kao prava mjera za oporezivanje umjesto dohotka gdje bi onaj tko troši više od svojih mogućnosti (npr. kupovina zajmom) plaćao veći porez jer smanjuje bogatstvo zemlje.

Messere navodi kako se porezna politika krajem 20. stoljeća prebacila sa oporezivanja dohotka i dobiti na oporezivanje potrošnje, a taj trend prati i sama Republika Hrvatska.

2.3. Podjela poreznih oblika

Broj i vrsta poreznih oblika varira od države do države kako bi se postigli raznovrsni ciljevi porezne politike. Što je veći broj poreznih oblika unutar poreznog sustava, to je veći stupanj fleksibilnosti u postizanju fiskalnih i ekstrasfiskalnih ciljeva; primjerice, neke zemlje imaju preko 50 poreznih oblika. Što se više toga zna o određenom poreznom obliku, to je veća vjerojatnost da će se njegovim uvođenjem u porezni sustav postići ciljani učinci te ih se lakše može grupirati i klasificirati.

Porezi se mogu klasificirati u 9 skupina prema većini istaknutih financijskih teoretičara, premda neki autori tvrde da nema uopće potrebe za kakvom klasifikacijom (npr. Nicholson, King, Cossa i drugi).

Glavna podjela poreznih oblika glasi:

1. Subjektivni i objektivni porezi
2. Sintetički i analitički
3. Reparticijski i kvotni
4. Fundirani i nefundirani
5. Katastarski i tarifni
6. Opći i namjenski
7. Redovni i izvanredni
8. Osnovni i dopunski
9. Posredni (indirektni) i neposredni (direktni)

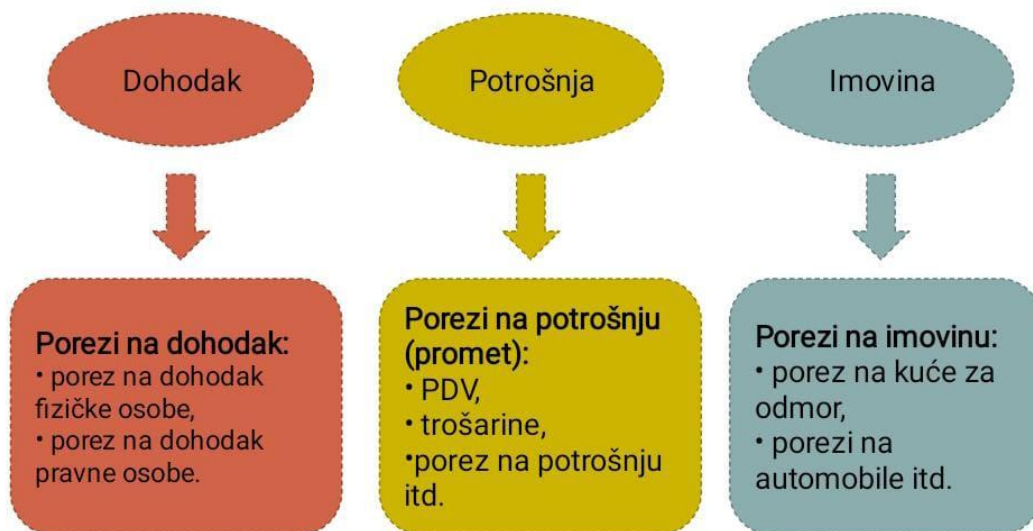
Najviše pažnje posvećuje se upravo zadnjima po redu, a to su direktni i indirektni porezi na kojima je utemeljen i sam porezni sustav Republike Hrvatske. Razlikuju se s obzirom na osnovu na kojoj se primjenjuju, odnosno razlikuju se s obzirom na način na koji se manifestira porezna snaga poreznog obveznika, a porezna snaga može se manifestirati izravno i neizravno. (Nikolić, 2022.).

Porezna sposobnost ili porezna snaga poreznog obveznika označava njegovu sposobnost podmirjenja porezne obveze koja je veća što je veći njegov dohodak ili imovina (moj-bankar.hr).

Koji su izvori ekonomske snage može se vidjeti u Grafičkom prikazu 1.

Grafički prikaz 1

Izvori ekonomske snage



Izvor: N. Sokol (2017.). Porezni sustav i mjere porezne politike

Porezna snaga izravno se manifestira preko imovine, prinosa ili dohotka te se takvi porezni izvori moraju oporezivati izravnim porezima (Nikolić, 2022.).

Neizravnim porezima oporezuje se trošenje imovine, prinosa ili dohotka koji označuju neizravno manifestiranje porezne snage (Nikolić, 2022.).

Podjela izravnih i neizravnih poreza vidljiva je u Tablici 2.

Tablica 2.

Podjela izravnih i neizravnih poreza

Izravni porezi	Neizravni porezi
Porez na dobit	Porez na dodanu vrijednost
Porez na dohodak	Trošarine
Prerez porezu na dohodak	Porez na promet nekretnina

Izvor: Prikaz autora

2.3.1. Izravni porezi

Direktni porezi su oni porezi koji oporezuju bogatstvo ljudi odnosno imovinu, prihod ili izravnu manifestaciju bogatstva pojedinca. Dodatno objašnjenje bilo bi da izravni porezi oporezuju ono što osoba ima ili zarađuje. U ovome slučaju su porezni obveznik i porezni destinator ista osoba, odnosno porezni obveznik se oporezuje bez posrednika (Jurković, 2001.).

U Republici Hrvatskoj izravni porezi su:

1. Porez na dohodak

- Obveznik poreza na dohodak je domaća i inozemna fizička osoba koja ostvaruje dohodak na području Republike Hrvatske (Jurčić, 2002.).
- Izvori dohotka su: dohodak od nesamostalnog rada (plaće i mirovine), dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala, drugi dohodak.
- Stopa poreza na dohodak iznosi 20% do 360.000,00 HRK (47.780,28€) godišnje te 30% iznad 360.000,00HRK (47,780,28€) godišnje

2. Porez na dobit

- Porez na dobit drugi je najvažniji izravni porez kojemu je najnoviji cilj oživljavanje proizvodnje i povećanje zaposlenosti (što se tiče Republike Hrvatske) (Jurčić, 2002.)
- Relativno mladi porezni oblik koji se počeo primjenjivati nakon Drugog svjetskog rata i označava porez na dohodak poduzeća
- Porez na dobit u Republici Hrvatskoj nema jednaku odnosno, ima manju važnost i izdašnost nego u nekim zemljama članicama Europske Unije, a od 1. siječnja 2021. godine iznosi 18% za

tvrtke s prihodom jednakim ili većim od 7.500.000,00 HRK odnosno 10% za tvrtke s prihodima do iznosi 7.500.000,00 HRK.

3. Porez na imovinu

- Jedan je od najstarijih poreznih oblika, a opravdava se potrebom za većom pravednosti u sustavu oporezivanja jer vlasnici, prema načelima korisnosti i mogućnosti plaćanja, imaju korist od države te za to moraju platiti porez dok veća imovina znači veću platežnu moć.
- Promet nekretnina u Republici Hrvatskoj oporezuje se ili PDV-om ili zasebnim porezom na promet nekretnina (Ministarstvo financija, 2023.)
- Porez na promet nekretnina iznosi 3% tržišne vrijednosti nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze (Ministarstvo financija, 2023.)

2.3.2. Neizravni porezi

Neizravni porezi oporezuju korištenje ili neizravno očitovanje bogatstva, odnosno oporezuje se potrošnja dobara i usluga. Drugim riječima, neizravni porezi oporezuju potrošnju i prijenos dobara i usluga. Kod neizravnih poreza vrijedi da su porezni obveznici i osobe koje trebaju platiti porez različite osobe. (Jurčić, 2002.)

U Republici Hrvatskoj neizravni porezi su:

1. Porez na dodanu vrijednost

- Ovaj porez uveden je početkom 1998. godine u Republiku Hrvatsku kao dio porezne reforme sa svrhom da se porezni sustav Republike Hrvatske uskladi s poreznim sustavom Europske unije
- PDV je svefazni porez odnosno plaća se u svim fazama proizvodnje i prometa, a porezni obveznici su svi oni koji stavljaju usluge i proizvode u promet (osim onih koji su oslobođeni plaćanja ovog poreza i malih poduzetnika čiji prihod ne premašuje 300.000,00 HRK)
- Porezna stopa PDV-a je 25% ili 13% ili 5% (Ministarstvo financija, 2023.).

2. Trošarine

- Predstavljaju jedan od izdašnjih proračunskih prihoda i zauzimaju drugo mjesto po udjelu u ukupnim poreznim prihodima, odmah nakon PDV-a.
- Europska unija kontrolira trošarine na alkohol i alkoholna pića, duhanske proizvode te energiju i energente. Uz ove trošarine, države članice EU mogu koristiti i ostale trošarine kao što čini i Republika Hrvatska (Tomljanović, 2020.)

2.4. Porezno planiranje

Porezno planiranje je način kako u zakonskim okvirima smanjiti poreznu osnovicu i ostvariti zakonsku legalnu uštedu i optimizirati porezne obveze. Iskorištavaju se najbolji raspoloživi odbici, rabati, pragovi i slično. Porezno planiranje pomaže u učinkovitom upravljanju novčanim tijekom i likvidnošću za porezne obveznike te boljim mirovinskim planovima i povećava mogućnosti ulaganja (Računovodstveni vodiči, 2023.).

Važnost poreznog planiranja očituje se u:

- legitimnom smanjenju poreznog opterećenja
- pomaže uštedjeti zarađeni novac koji se može iskoristiti za ulaganja u druge unosne mogućnosti i generirati povrat uloženog novca
- uklanjanja nesigurnost u pogledu plaćanja porezne obveze i točno određuje porezno opterećenje
- što se prije krene s poreznim planiranjem, veće su mogućnosti povećanja učinka strategija umanjenja porezne obveze
- omogućuje pojedincu da se bolje upozna s nacionalnim i međunarodnim poreznim zakonima, što na kraju pomaže u usklađivanju poreza i boljem poštivanju zakona
- može se jasnije utanačiti razlika između izbjegavanja (utaje) poreza i poreznog planiranja što a kraju smanjuje (ne)svjesne ilegalne radnje

Ipak, postoji rizik da porezni obveznici ipak nisu u stanju razlikovati porezno planiranje od utaje poreza te pogrešno tumače zakone, a porezni obveznici smatraju da se njihov novac ne troši na ispravan razvoj infrastrukture i sanacije. Također, porezni obveznici mogu odabrati pogrešnu strategiju i ne pravovremeno biti obaviješteni o poreznim promjenama odnosno promjenama poreznih zakona koje su unaprijed uvrstili u svoje planiranje.

Porezni oblici, naknade i olakšice imaju tendenciju da se često mijenjaju, skoro svake godine prema ekonomskom scenariju i uzimaju u obzir fiskalne ciljeve države. Porezni zakoni mijenjaju se i nadopunjuju kako bi se potakla gospodarska djelatnost, rast infrastrukture i industrijski razvoj. Stoga, postoje situacije kada je određena strategija poreznog planiranja u jednoj zemlji dozvoljena, dok je u drugoj to porezna evazija. Nerijetko je slučaj da je poslovanje subjekta u međunarodnim relacijama u sukobu sa nacionalnim poreznim zakonima (Nikolić, 2022.).

Učinkovito porezno planiranje rezultira maksimalnim smanjenjem porezne obveze poreznog obveznika unutar zakonskog okvira, potpuno iskorištavanje sva zakonska oslobođenja, izuzetke i odgode plaćanja poreza te uspješno izbjegavanje novčanih kazni pravovremenim ispunjenjem porezne obveze. (Nikolić, 2022.)

Porezno planiranje može biti (Računovodstveni vodiči, 2023.):

- periodično - porezno planiranje može biti kratkoročno (period kraći od 12 mjeseci) i dugoročno (period duži od 12 mjeseci). Primjerice portuje kratkoročni i dugoročni poezi na kapitalnu dobit, ovisi o razdoblju držanja imovine ili ulaganja
- liberalno - planiranje sukladno zakonskom okviru i time se razlikuje od utaje ili izbjegavanja poreza
- planirano - planiranje temeljeno na "rupama" u poreznim zakonima i neistraženim područjima

Porezno planiranje započinje prvenstveno analizom i potpunim sagledavanjem domicilnih i međunarodnih poreznih propisa odnosno poreznih propisa u zemljama u kojima se razmatraju poslovne mogućnosti. Dvije su osnovne vrste poreznog planiranja (Nikolić,2022.):

- 1) nacionalno
- 2) međunarodno

2.4.1. Nacionalno porezno planiranje

Za nacionalno porezno planiranje mogućnosti poreznog planiranja proizlaze iz nacionalnih poreznih zakona kao što su olakšice, oslobođenja, izuzeća i odgode plaćanja poreza. Porezni obveznik može iskoristiti neusklađenost u nacionalnom poreznom zakonodavstvu odnosno "rupe u zakonu" koje nastaju radi kompliciranog poreznog sustava i velikog broja poreznih oblika koji ne mogu u potpunosti biti usklađeni (Nikolić, 2022.)

Primjerice, prema Zakonu o porezu na dohodak, porezne olakšice su (Porezna uprava, 2023.):

- neoporezivi darovani primici za zdravstvene potrebe
- potpore zbog zbrinjavanja ratnih vojnih invalida
- neoporezivi dio dohotka (osnovni osobni odbitak)
- ratni vojni invalidi
- poticaji za zapošljavanje osoba s invaliditetom

Porezni savjetnik Vladimir Nol iz Mazarsa ukazuje na količinu poreznih olakšica za poslodavce koje oni ne koriste u cijelosti. Postoji niz poreznih odbitaka koje mogu iskoristiti kako bi potpomogli primanja svojih radnika, a da na to ne plate porez, a prema određenim izvorima informacija, ni sama Porezna uprava nije sigurna u točan broj poreznih olakšica (Lider, 2023.).

Porezne olakšice koje se mogu koristiti u Republici Hrvatskoj vidljive su u Grafičkom prikazu 2.

Grafički prikaz 2.

Neoporezivi primici za zaposlenike u 2023.

Pregled uobičajenih neoporezivih primitaka za zaposlenike u 2023.	Godišnje		Mjesečno		Napomene
	HRK	EUR	HRK	EUR	
Prijevoz na posao i s posla	4.320,00 HRK	573,36 EUR	360,00 HRK	47,78 EUR	Do visine cijene mjesečne prijevozne karte za javni prijevoz. Primjer za grad Zagreb
Prigodna nagrada (božićnica, regres...)	5.000,00 HRK	663,62 EUR	416,66 HRK	55,30 EUR	
Nagrada za radne rezultate	7.500,00 HRK	995,43 EUR	625,00 HRK	82,95 EUR	
Paušalna naknada za obrok (u novcu)	6.000,00 HRK	796,44 EUR	500,00 HRK	66,37 EUR	
Paušalna naknada za obrok (u naravi)	12.000,00 HRK	1.592,67 EUR	1.000,00 HRK	132,72 EUR	
Paušalna naknada za rad na izdvojenom radnom mjestu	6.000,00 HRK	796,44 EUR	500,00 HRK	66,37 EUR	3,98 EUR dnevno
Smještaj (najam)					Do visine stvarnih izdataka
Dobrovoljno mirovinsko osiguranje	6.000,00 HRK	796,44 EUR	500,00 HRK	66,37 EUR	Mora biti na teret poslodavca
Dar u naravi	1.000,00 HRK	132,73 EUR			
Dar za dijete	1.000,00 HRK	132,73 EUR			
Dodatno i dopunsko zdravstveno	2.500,00 HRK	331,81 EUR			
Vaučeri za godišnji odmor	2.500,00 HRK	331,81 EUR			
Vrtić					Do visine stvarnih troškova (samo redovna skrb)
Naknada za odvojeni život	21.000,00 HRK	2.787,24 EUR	1.750,00 HRK	232,27 EUR	Isplaćuje se radniku za vrijeme rada u mjestu sjedišta poslodavca ili njegove izdvojene poslovne jedinice, ako je mjesto rada različito od mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika.
Školovanje					Neograničeno. Obrazovanje mora biti u vezi s djelatnosti poslodavca.
Radna odjeća					U skladu s posebnim propisima o zaštiti na radu ili odjeća koja je određena posebnim pravilima poslodavca
Sistematski kontrolni liječnički pregled					Neograničeno. Mora biti omogućeno svim radnicima
Napitci					Neograničeno. Voda, topli i hladni napitci (osim napitaka koji u sebi sadrže alkohol), za vrijeme radnog vremena.
Potpore za novorođenče	10.000,00 HRK	1.327,24 EUR			Može za oboje roditelja.
Potpore zbog invalidnosti radnika	2.500,00 HRK	331,81 EUR			Godišnje
Potpore za slučaj smrti radnika	7.500,00 HRK	995,43 EUR			
Potpore za slučaju smrti člana uže obitelji radnika	3.000,00 HRK	398,17 EUR			
Potpore zbog neprekidnog bolovanja radnika duljeg od 90 dana	2.500,00 HRK	331,81 EUR			Godišnje
Otpremnina prilikom odlaska u mirovinu	10.000,00 HRK	1.327,24 EUR			Jednokratno
Otpremnina zbog poslovno uvjetovanih otkaza i osobno uvjetovanih otkaza	6.500,00 HRK	862,71 EUR			Za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca.
Otpremnina zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti	8.000,00 HRK	1.061,79 EUR			Za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
Stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje	21.000,00 HRK	2.787,24 EUR	1.750,00 HRK	232,27 EUR	Za redovno školovanje u tuzemstvu i inozemstvu na srednjim, višim i visokim školama te fakultetima.

Izvor: Lider (2023.), <https://lidermedia.hr/biznis-i-politika/nitko-ne-zna-koliko-tocno-poreznih-olaksica-imamo-rijetko-koji-poslodavac-ih-sve-koristi-a-ovo-su-najcesce-149527>

Dok su primjerice neke porezne olakšice ukinute: olakšice za trošak kamata po stambenim kreditima za prvu nekretninu, olakšice za troškove investicijskog održavanja stambenog prostora, za troškove privatnih zdravstvenih usluga i slično.

2.4.2. Međunarodno porezno planiranje

Koriste se razlike među poreznim sustavima zemalja gdje se izabire zemlja s najpovoljnijim poreznim sustavom takozvana "porezna jurisdikcija". Osnovna pretpostavka međunarodnog poreznog planiranja je dobro poznavanje različitih poreznih sustava i međunarodnog poreznog prava. Razlike u neusklađenim poreznim stopama pozitivno se koriste u smanjenju poreznog tereta.

Temeljna načela međunarodnog oporezivanja su (Nikolić, 2022.):

- 1) načelo rezidentnosti - osoba podliježe oporezivanju u državi u kojoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište
- 2) načelo izvora prihoda - osoba podliježe oporezivanju određene države pa cjelokupnim dohotkom
- 3) načelo teritorijalnosti - osoba podliježe oporezivanju dohotka kojeg ostvari na teritoriju određene države

Strategije koje se koriste u međunarodno poreznom planiranju su:

- 1) promjena mjesta prebivališta fizičke osobe - osoba mijenja prebivalište iz zemlje s visokom poreznom stopom u onu s nižom poreznom stopom
- 2) kupnja nekretnina i registracija pokretnina (automobili, plovila i letjelice) u državama s nižom poreznom stopom od domicilne države
- 3) transfer dobiti i kapitala u države s manjim stopama poreza
- 4) uporaba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

3. POREZNI SUSTAV EUROPSKE UNIJE

Porezni prihodi osiguravaju vladama novac potreban za postojanje i učinkovito upravljanje, a izbor o upravljanju poreznim sustavom prepušteno je svakoj zemlji članici dok Europska unija svojim ograničenim ovlastima pokušava usmjeriti zemlje članice na jedinstvenost tržišta te tako promicati svoju osnovnu ideju. Europski parlament ima pravo dati porezne savjete, a kada je riječ o proračunu, ima ulogu suzakonodavca (Europski parlament, 2023.).

3.1. Jedinствeno tržište Europske unije

Europska unija temelji se na osnovne četiri slobode: sloboda kretanja ljudi, dobara, usluga i kapitala koji zajedno čine jedinstveni ekonomski prostor. Jedinствeno tržište Europske unije, pokrenuto 1993. godine, odnosi se na mogućnost građana da žive, studiraju, kupuju, rade i odlaze u mirovinu u bilo kojoj zemlji članici. Jedinствeno unutarnje tržište stvara se uklanjanjem pravnih, birokratskih i tehničkih prepreka koje sprječavaju slobodno trgovanje i poslovanje među zemljama članicama (Europska komisija 2021.)

Jedinствeno tržište Europske unije uključuje sve zemlje članice kao i zemlje izvan nje: Island, Lihtenštajn i Norveška koje su s Europskom unijom uspostavile Europski gospodarski prostor, a Švicarska je dobila djelomičan pristup europskom tržištu putem niza bilateralnih sporazuma. (Europski parlament, 2023.)

Konkretan prikaz Europskog gospodarskog prostora nalazi se na grafičkom prikazu 3.

Grafički prikaz 3.

Prikaz Eurospkog gospodarskog prostora

JEDINSTVENO TRŽIŠTE EU-a

Jedinstveno tržište,
pokrenuto 1993.,
jamči slobodno
kretanje:



Roba



Usluga



Kapitala



Ljudi

Trenutačne članice:

- Članice EU-a
- ▨ Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru (EGP)
Island Lihtenštajn Norveška
- ▨ Bilateralni sporazumi
Švicarska

Izvori: Europska komisija, Europski parlament



Izvor: Europski parlament (2023.),

<https://www.europarl.europa.eu/news/hr/headlines/economy/20230112STO66302/30-godina-jedinstvenog-trzista-prednosti-i-izazovi-infografika>

Nbrojene su prednosti jedinstvenog tržišta, primjerice, izvoz robe među zemljama članica je 1993. godine iznosio 671 milijardi eura, dok je u 2021. godini porastao na 3,4 bilijuna eura. Ovakvo stanje dovelo je do toga da Europska unija postane jedan od najmoćnijih trgovinskih blokova na svijetu na razini trgovinskih sila kao što su SAD i Kina.

Nadalje, prihvaćanje i uvođenje zajedničkih standarda omogućilo je tvrtkama da posluju na tržištu s više od 450 milijuna ljudi. Jedinstvo odnosi se i na tržište kapitala kako bi mali poduzetnici imali lakši pristup i jednostavnije došli do kapitala, a Europa postala privlačnije mjesto za ulaganje. Zato prvenstveno, Europska unija prije svega nastoji osigurati pravednost i pošteno tržišno natjecanje, a Europska komisija prati i istražuje prakse koje narušavaju ravnopravno tržišno natjecanje, spajanje poduzeća i državne potpore (Europski parlament, 2023.).

3.2. Porezna politika u svrhu ostvarenja ciljeva EU

Oporezivanje je ključno za nacionalni suverenitet; porezni prihodi ključni su nacionalnim vladama u osiguravanju novca koji im je potreban kako bi postojale i funkcionirale. Izbor i visina poreznih oblika

odražava temeljne izbore država članica na područjima javnih rashoda kao što su obrazovanje, zdravstvo i mirovine.

Upravo zato što se porezima utječe na privatnu potrošnju, štednju te se postavlja financijski okvir za poslovne aktivnosti i pitanje okoliša, nacionalnim vladama je prepušteno određivanje poreznih stopa i odluke o povećanju poreza. Drugim riječima, Europska unija ima ulogu pružanja potpore nacionalnim mjerama država članica koje same procjenjuju potrebe svog gospodarstva (Europska komisija, 2021.).

Osiguranjem pravednog oporezivanja, Europska unija omogućava da jedna zemlja nema nepoštenu prednost naspram konkurentima druge zemlje te osigurava da se porezima ne diskriminiraju potrošači, radnici ili poduzeća iz drugih zemalja. Političke odluke jedne zemlje mogu utjecati na susjedne zemlje, bilo u pozitivnom ili u negativnom smislu. Zato su zemlje EU-a pristale na suradnju u pripremi svojih proračunskih i gospodarskih planova (Europska komisija 2021.).

Ukupan cilj je postaviti javne financije na sigurnije temelje, promicati snažnije ekonomsko upravljanje i disciplinu te provesti temeljne strukturne reforme za poticanje konkurentnosti. Usklađenje poreznih politika ključno je kako bi unutarnje tržište EU-a ispravno funkcioniralo.

3.3. Realizirani i nerealizirani ciljevi oporezivanja

Ono što je Europska unija uspjela ostvariti u cilju postupne gospodarske integracije i jedinstvenog tržišta je ostvarena Ekonomska i monetarna unija (službeni skraćeni naziv EMU) koja se razvojno ostvaruje metodom "korak po korak". Ona označava jedinstvenu monetarnu politiku u kojoj svaka država prihvaća euro kao službenu valutu te se odriče suvereniteta koji se odnosi na određivanje količine novca u opticaju, promjene kamatnih stopa i vođenju neovisne monetarne politike unutar vlastitih granica. Cilj joj je osigurati stabilne cijene, spriječiti makroekonomske neravnoteže, pružiti potporu visokom gospodarskom rastu i potiče visoku stopu zapošljavanja. Trenutno je 20 zemalja članica uvelo valutu euro (Europski parlament, 2023.).

Da bi se to sve u praksi i provelo, osnovana je Europska središnja banka (ESB) koja provodi monetarnu politiku putem nacionalnih središnjih banaka koje imaju ulogu "produžene ruke" Europske središnje banke. Njen glavni cilj je (Grgić, Bilas, Šimović, 2006.):

- osigurati stabilnost cijena provođenjem monetarne politike i njena implementacija u zemljama članicama

- voditi poslove konverzije
- drži i upravlja službenim rezervama zemalja članica
- provodi prilagođavanje

Zaključno iz prethodno napisanog, svaka zemlja članica ima pravo kreirati vlastitu poreznu politiku sukladno svojim potrebama i ciljevima, ali se treba pridržavati osnovnih principa kao što su nediskriminacija i ravnopravnost kako bi se ostvarilo slobodno interno tržište EU-a.

Razlike u poreznim sustavima zemalja dovodi do pojave porezne konkurencije, agresivnog poreznog planiranja i potrebe za harmonizacijom poreznih sustava zemalja članica. Proširena i produbljena integracija među zemljama utječe na smanjenje razlika između nacionalnih poreznih sustava, ali ne može izbrisati ili ukinuti njihove razlike (Sokol, 2017.).

Aktualno stanje na području Europske unije je da razvijene zemlje teže prema dohotkovno orijentiranom poreznom sustavu uz jačanje oporezivanja potrošnje (naglasak na PDV-u), a tranzicijske zemlje imaju više razvijen potrošno orijentirani sustav oporezivanja. Dohotkovno orijentirani financijski sustavi su stabilniji, što je pokazala trenutna financijska kriza. Na području samih poreznih sustava pokušava se postići harmonizacija kako bi se ojačalo unutarnje tržište EU-a, stvorile carinske unije, ojačale integracije te se uklonile fiskalne prepreke (Sokol, 2017.).

3.4. Harmonizacija poreznog sustava

Porezno usklađene (harmonizacija) označava sklad ili ujednačenje fiskalnih sustava različitih zemalja tako da njihovi porezni sustavi postali međusobno usporedivi. Harmonizacija počiva na pretpostavci o već spomenutim temeljnim slobodama u Europskoj uniji odnosno, usmjerava porezne sustave da se prilagode zahtjevu o slobodnom kretanju kapitala, roba, usluga i rada uzimajući u obzir fiskalni suverenitet svake zemlje članice (Šimuna, 2015.).

Porezne norme utvrđene Rimskim ugovorom 1957. godine vrijede i danas te se nisu mijenjale. Govore o tome kako svaka država članica Europske unije ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav te uvoditi nove porezne oblike pod uvjetom da ih prilagodi odlukama nadležnih tijela Europske unije (npr. poreznu osnovicu, poreznu stopu i slično) (Šimurina, 2015.).

Donesene su smjernice (direktive) kojima je postignuta minimalna razina harmonizacije poreznih sustava; one sadrže upute državama kako bi trebale regulirati vlastite sustave oporezivanja te nisu pravno obvezujuće. Drugim riječima, ne postoji nikakav mehanizam koji bi sankcionirao ili kaznio zemlje koje se ne pridržavaju uputa. No, na sreću, postoji proces tihe harmonizacije, odnosno okolne

zemlje koje nisu u teritoriju Europske unije radi svoje dobrobiti pokušavaju urediti svoje porezne sustave prema uputama iz direktiva Europske unije (Šimurina, 2015.).

Također postoji osnovno načelo- načelo supsidijarnosti koje djeluje na proces harmonizacije poreznih sustava i dio je Maastrichtovog ugovora od 1992. godine. Načelo supsidijarnosti nalaže da središnja razina vlasti Europske unije treba donositi odluke samo u slučaju ako njima može bolje i učinkovitije ostvariti ciljeve nego same zemlje članice. Nadalje, teorija fiskalnog federalizma preporučuje prvenstvenu harmonizaciju s pokretljivom poreznom osnovicom pa onda harmonizaciju poreza na dobit poduzeća i dohotka pojedinca. Uz to, predlaže i usklađivanje stope PDV-a (Šimurina, 2015.).

Nakon što je riješeno pitanje carinskih zapreka među zemljama članicama, koja je dodatno ujedinila unutarnje tržište Unije, došlo je do izražaja koliko je porezni sustav u Europskoj uniji neusklađen te prijeći jedinstvo tržišta i slobodno kretanje ljudi, kapitala, robe i usluga.

3.4.1. Harmonizacija izravnih poreza

Harmonizacija oporezivanja dohotka fizičkih osoba najosjetljivije je područje gdje je oporezivanje svakog poreznog obveznika specifično s obzirom na osobne okolnosti svakog pojedinca, utječe na poduzetničke odluke i konkurentnost europskog gospodarstva te se ovim oporezivanjem postižu i nefiskalni ciljevi gospodarstva. Uzimajući u obzir načelo supsidijarnosti, Komisija Europske unije zauzela je stav da na području izravnih poreza nema osnovu provoditi harmonizaciju te je način oporezivanja dobiti i dohotka ostavljen više manje na individualni izbor svake zemlje članice. (Šimurina, 2015.)

Osnovni cilj u usklađivanju sustava oporezivanja među državama članicama je razviti njihovu međusobnu suradnju jer je samu harmonizaciju vrlo teško postići, a države nastoje što više zadržati svoj suverenitet u oporezivanju poduzeća i građana. Neusklađenost poreznih sustava dovodi do raznih negativnih posljedica kao što su svjesna ili nesvjesna utaja poreza, zlouporaba poreznih utočišta (takozvane porezne oaze), problem dvostrukog oporezivanja, agresivno porezno planiranje te utrka "do dna", U radu će se ova problematika dalje razraditi.

Što se tiče samog oporezivanja pojedinca, njime se Europska unija rijetko bavi te nastoji osigurati jednakost u smislu prilika za rad ili ulaganja u drugoj zemlji članici. Glavni ciljevi harmonizacije oporezivanja dobiti trgovačkih društava je :

- spriječiti štetnu poreznu konkurenciju

- omogućiti slobodno kretanje kapitala

Do 1977. godine, sustav harmonizacije izravnog oporezivanja bio je vrlo skroman te su postojale samo određene direktive o spajanjima poduzeća i društvima majka-kćer. A s obzirom na to da su, kao što se već kazalo, porezni sustavi u rukama zemalja članica, teško je postići harmonizaciju, a dodatna proširenja područja Europske unije produbljuju porezne razlike. Ovakvom rezultatu ne doprinosi stav Unije da je porezni sustav temeljno obilježje suvereniteta svake države i ne prebacuju svoju nadležnost na to područje. (Kesner-Škreb, 2007.).

Kolike su zaista razlike među stopama direktnog oporezivanja, prikazati će se, za početak, razlikama u oporezivanju dohotka s obzirom na njegovu visinu u tri zemlje članice: Hrvatskoj, Austriji i Sloveniji koje su vidljive u Tablici 3.

Tablica 3.

Prikaz razlike stopa poreza na dohodak u 2023. godini

	Dohodak (godišnji)	Stopa
Hrvatska	do 360.000,00 HRK	20%
	iznad 360.000,00 HRK	30%
Austrija	Do 11.000,00 EUR	0%
	11.000 - 18.000 EUR	25%
	18.000 - 31.000 EUR	35%
	31.000 - 60.000 EUR	42%
	60.000 - 90.000 EUR	48%
	90.000 - 1.000.000 EUR	50%
	Iznad 1.000.000 EUR	55%
Slovenija	Do 8.500 EUR	16%
	8.500 - 25.000 EUR	26%
	25.000 - 50.000 EUR	33%
	50.000 - 72.000 EUR	39%
	Iznad 72.000 EUR	50%

Izvor: Izrada autora

Što se tiče harmonizacije poreza na dobit, ona je započeta, ali nije zabilježen određen napredak. Prva prepreka u harmonizaciji je što nema jasno postavljene definicije poreznog obveznika, samo se u zakonima država određuje tko se smatra obveznikom poreza na dobit. Harmonizacija se odvija relativno sporo, a prvi značajnija odluka donesena je 2001. godine kada je Europska komisija iznijela izvješće "Komunikacija o budućnosti sustava oporezivanja poduzeća u EU" čime je harmonizacija trebala započeti (Mladineo, 2021.).

Smjernice za harmonizaciju oporezivanja dobiti poduzeća odnosi se na pet područja (Šimurina):

1. oporezivanje matičnih društava (majki) i zavisnih društava (kćeri)
2. porezni tretman spajanja, dijeljenja i transfera imovine i udjela među poduzećima
3. arbitražni postupak u slučajevima dvostrukog oporezivanja
4. oporezivanje kamata i oporezivanje autorskih naknada među povezanim kompanijama
5. sprječavanje štetne porezne konkurencije

Osim harmonizacije kamatnih stopa, Europska unija radi i na harmonizaciji porezne osnovice. Najveći utjecaj imala je reforma iz devedetih godina prošloga stoljeća koja je utjecala na cijelo globalno poslovanje. Neke od najvažnijih promjena su (Mladineo, 2021.):

- međunarodna spajanja i pripajanja kompanija
- razvoj i rast elektroničke trgovine koja skupa s većom mobilnosti faktora proizvodnje utječe na preoblikovanje porezne osnovice na području Unije
- povećana integriranost ojačala je nefiskalne, tehnološke i nacionalne barijere unutar Unije
- multinacionalne kompanije prisvajaju unutarnje tržište EU-a donosno gledaju ga kao domaće tržište
- porezni obveznici žele smanjiti svoje porezne obveze dok s druge strane države članice žele akumulirati što više kapitala u vlastita gospodarstva koristeći razne poticaje

Europska komisija radi na uvođenju zajedničke porezne osnovice "Common Consolidated Corporate Tax Base" ili skraćeno CCCTB koja bi stvorila transparentniji i jednostavniji sustav oporezivanja dobiti na jedinstvenom tržištu. Uvođenjem zajedničke porezne osnovice (Šimurina, 2015.):

1. smanjili bi se administrativni troškovi
2. pojednostavnio bi se porezni sustav općenito
3. povećala bi se transparentnost i povećala učinkovitost ubiranja poreza
4. smanjila bi se porezna diskriminacija među zemljama članicama
5. jedno je od načina dvostrukog opterećenja
6. spriječilo bi se zloupotrebljavanje poreznih propisa oporezivanja

Nasuprot prednostima uvođenja zajedničke porezne osnovice, njenim bi se uvođenjem smanjio suverenitet zemalja članica u smislu kreiranja sustava izravnih poreza, porezna konkurencija bi se suzila na konkurenciju određivanja poreznih stopa dok bi prekogranično konsolidiranje pogodovalo multinacionalnim kompanijama. Zemlje članice Unije najvjerojatnije ne bi pristale na široko definiranje osnovice i na ukidanje brojnih izuzeća, olakšica i režima koje zemlje koriste kao instrumente gospodarske politike. Neizostavan problem kojeg valja istaknuti je da bi politički i tehnički bilo teško odrediti i pronaći formulu za podjelu porezne osnovice među članicama EU-a (Šimurina).

3.4.2 Harmonizacija neizravnih poreza

Bolji rezultati harmonizacije postignuti su na području neizravnih poreza, točnije na području PDV-a. Prema Rimskom ugovoru, zemlje članice moraju harmonizirati propise kojima se reguliraju porezi na promet, potrošnju i druge oblike posrednih poreza do mjere koja je potrebna da se uspostavi i održava jedinstveno unutarnje tržište Unije. Da bi se to provelo u praksi, oformljena je Komisija Zajednice na čijem je čelu bio Meumarkov komitet za financijska i fiskalna pitanja.

Kasnije su donesene Prva i Druga smjernica o harmonizaciji poreza na promet koje obvezuju zemlje o uvođenju PDV-a u svoje porezne sustave te utvrđuju osobne i materijalne elemente PDV-a. Šesta smjernica o harmonizaciji se smatra osnovnim dokumentom EU-a i zakonskom osnovom za harmonizaciju PDV-a. Primjenjuje se pravilo da države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a koja ne može biti niža od 15% te jednu ili dvije snižene stope koje ne mogu biti niže od 5% (Šimurina, 2015.).

Uzevši za primjer nekoliko zemalja članica EU-a, može se zaključiti kako su ove stope međusobno slične te su vidno korigirane prema smjernicama za razliku od poreza na dohodak iz Tablice 3. Prosječna stopa PDV-a na području Unije je 21,5%, a konkretne razlike mogu se iščitati iz Tablice 4.

Tablica 4.

Stope PDV-a u zemljama članicama EU-au 2013. godini

Zemlja	Opća stopa	Medustopa	Snižena stopa
Češka	21	nema	15
Italija	22	10	4
Latvija	21	nema	12
Litva	21	9	5
Nizozemska	21	nema	6
Španjolska	21	10	4
Austrija	20	12	10
Bugarska	20	nema	9
Estonija	20	nema	9
Slovačka	20	nema	10
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	nema	5
Francuska	19,6	5,5 i 7	2,1
Njemačka	19	nema	7
Cipar	18	8	5
Malta	18	7	5
Luksemburg	15	6 i 12	3
Prosjek EU28	21,5	10,4**	6,7

* Prijedlog.

** U izračunu prosjeka korištene su sve medustope.

Izvor: Index.hr, <https://www.index.hr/vijesti/clanak/Pogledajte-koliki-je-PDV-u-EU!-Hrvatska-je-medu-rekorderima-a-Linic-tvr-di-Porezi-nisu-veci-nego-drugdje!/705481.aspx>

Oporezivanje trošarina također je uspješno harmonizirano; od 1993. uveden je zajednički sustav trošarina, a za sve zemlje članice uređeno je oporezivanje triju osnovnih vrsta trošarina:

- trošarine na duhanske proizvode
- trošarine na alkohol i alkoholne prerađevine

- trošarine na energente i električnu energiju

Bilo je također pokušaja harmonizacije i ostalih neizravnih poreza kao što su porez na osiguranja, porez na kapital, porez na vrijednosnice te porez na motorna vozila i porez na ceste, ali nisu postignuti neki veći rezultati po pitanju realizacije usklađivanja takvih poreza (Šimurina, 2015.).

4. POREZ NA DOBIT I POREZNO PLANIRANJE

Porez na dobit oporezuje prihod trgovačkog društva kojeg je ostvarilo u poslovnoj godini. Porez na dobit ima mnogobrojne nazive kao što su porez na dohodak pravnih osoba, porez na dohodak poduzeća, društveni porez i slično. Plaćanje poreza na dobit opravdava se poticanjem ljudi na veći rad i štednju, da investiraju i tako utječu na smanjenje nezaposlenosti (Jelčić, 2001.).

Praksa je pak dokazala kako plaćanje visokih stopa poreza, posebice poreza na dobit i dohodak, najčešće dovode do negativnih učinaka te obeshrabruju gospodarsku aktivnost poreznih obveznika. Porezni obveznici, kako bi izbjegli veliko porezno opterećenje, koriste raznovrsne načine kako bi svoju poreznu osnovicu smanjili ili se koriste poreznim olakšicama.

Upravo kako bi se što bolje i što preciznije smanjilo porezno opterećenje, postoje učinkovite tehnike koje na legalan način to mogu i ostvariti, a jedna od njih je porezno planiranje. Porezno planiranje koristi dopuštene tehnike porezne optimizacije te omogućuje usklađenje svakodnevnog poslovanja planiranjem načina kako će određena transakcija biti provedena i koje će sve obveze iz toga proizići. Porezni obveznici se često, svjesno ili nesvjesno, upuštaju u metode ilegalnog izbjegavanja plaćanja poreza tj. nezakonite porezne evazije koja počiva na neprijavlivanju ili netočnom prijavljivanju elemenata koji utječu na obračun porezne osnovice (Jelčić, 2001.).

4.1. Važnost poreza na dobit i osnovni porezni pojmovi

Porez na dobit je porez čija je tradicionalna osnovica temeljena na oporezivanju dohotka odnosno dobiti poduzeća ili kapital korporacija i drugih sličnih pravnih osoba. Onog trenutka kada je ovaj porez

prestao biti rezerviran samo za visoki sloj stanovništva te se zbog rata počeo primjenjivati na sve društvene slojeve, njegove stope počinju rapidno rasti. Porez na dobit ima mnogobrojne nazive kao što su porez na profit, porez na dohodak pravnih osoba, porez na dohodak poduzeća, društveni porez (Blažić, 2006.).

Ovaj porezni oblik je relativno neodređen i prema nekim autorima, kao što je Tine Stanovnik koji u svojoj knjizi ističe kako je to porezni oblik koji je nedefiniran i nema jasno određen položaj u poreznom sustavu. Ono što porez na dobit razlikuje od drugih poreza je to što je subjekt oporezivanja specifične organizacije koje predstavljaju ujedinjenje ljudskog i drugog kapitala radi ostvarenja određenog cilja, a utvrđuje se s obzirom na rezultat gospodarske djelatnosti. Reguliran je Zakonom o porezu na dobit i Pravilnikom (Blažić, 2006.).

Svrha poreza na dobit je stvaranje prihoda za državu oporezivanjem dobiti koju zarade korporacije. Porez na dobit obično se nameće na nacionalnoj razini, a njegovu visinu države same određuju. Tim porezom država, osim što puni državnu blagajnu, utječe na gospodarski razvoj, mobilnost kapitala i konkurentnost privlačenjem stranih investicija stvarajući privlačan porezni teritorij za ulaganje multinacionalnih kompanija. (Blažić, 2006.)

Butno je razlikovati osnovne pojmove vezane za porez na dobit: poreznog obveznika, poreznu stopu, poreznu osnovicu te porezno razdoblje. U Republici Hrvatskoj, obveznik poreza na dobit je:

- trgovačko društvo i druga pravna osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarenja dobiti, prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi
- tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident)
- fizička osoba koja utvrđuje dohodak na način propisan za samostalne djelatnosti prema propisima o oporezivanju dohotka ili koja obavlja takvu samostalnu djelatnost ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak te ostvaruje ukupni primitak veći od 955.421,06 EUR (7.500.000,00 HRK).
- tijela državne uprave, regionalne samouprave, HNB, državne ustanove, državni zavodi, vjerske zajednice itd. ako obavljaju gospodarsku djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu
- svaki poduzetnik ili njegov pravni sljednik koji se ne ubraja u poduzetnike u prethodnim točkama, a koji nije obveznik poreza na dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka i čija se dobit ne oporezuje drugdje

Rezidentu se oporezuje ukupna dobit ostvarena u zemlji i inozemstvu dok se nerezidentu oporezuje dobit ostvarena u Republici Hrvatskoj. Oporezivanju dobiti ne podliježu:

- HNB, državne ustanove, neprofitne organizacije, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, zakladne, druge, jedinice lokalne vlasti
- tijela državne, lokalne i regionalne samouprave
- otvoreni investicijski fondovi

Porezna stopa predstavlja ključan je dio oporezivanja, a predstavlja iznos poreznog tereta u odnosu na poreznu osnovicu i plaćanjem tog tereta, porezni obveznik podmiruje svoju obvezu odnosno dug. One se utvrđuju u postotku ili promilu od porezne osnovice, a iznimno se utvrđuju i u apsolutnom iznosu. Porezne stope dijele se na proporcionalne (stope koje nisu podložne promjeni porezne osnovice), progresivne (podložne promjeni porezne osnovice, rastom osnovice raste i porezna stopa) te regresivne porezne stope (podložne su promjeni porezne osnovice, rastom osnovice pada stopa poreza). Porez na dobit ima progresivnu poreznu stopu, odnosno što veću dobit ostvari poduzeće, to mu je veća porezna obveza (Jurković, 2002.).

Dobit se utvrđuje prema računovodstvenim propisima te označava razliku između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit- Može biti uvećana i umanjena prema odrednicama Zakona o porezu na dobit (Porezna uprava, 2023.). Odnosno, krajem izvještajnog razdoblja, obveznici poreza na dobit sastavljaju Račun dobiti i gubitka u koji unose prihode i rashode te se temeljem toga utvrđuje dobit ili gubitak razdoblja. Također, obveznik poreza na dobit dužan je po završetku razdoblja sastaviti i PD obrazac (Prijavu poreza na dobit). U PD obrascu se računovodstveni financijski rezultat korigira za porezno priznate i porezno nepriznate stavke. Neke od porezno nepriznatih stavki koje uvećavaju poreznu osnovicu su):

- 70% troškova reprezentacije
- darovanja veća od 2%
- troškovi kazni, prekršaja i prijestupa
- amortizacija iznad porezno dopustivog iznosa
- vrijednosna usklađenja imovine

Postupak izračuna porezne obveze radi se prema izračunu prema Tablici 5.

Tablica 5.

Izračun porezne obveze prema računovodstvenim standardima

PRIHODI - RASHODI =	Računovodstvena dobit / gubitak
	+ stavke povećanja dobiti ili umanjenja gubitka
	- stavke umanjenja dobiti ili povećanja gubitka
	= DOBIT nakon umanjenja ili uvećanja
	- Preneseni gubitak
	= Porezna osnovica
	x porezna stopa (10% ili 18%)
	= Porezna obveza
	- olakšice i oslobođenja
	= KONAČNA POREZNA OBVEZA

Izvor: Wikipedia (2021.), https://hr.wikipedia.org/wiki/Porez_na_dobit

Porezno razdoblje je, u pravilu, kalendarska godina te se na kraju kalendarske godine utvrđuje porezna osnovica.

Također, porez na dobit po odbitku je obveza koju plaća tuzemni isplatelj kamata, dividendi, udjela u dobiti, autorskih prava i ostalog intelektualnog vlasništva inozemnim osobama koje također nisu fizičke osobe te plaća usluge kao što su istraživanje tržišta, porezno i poslovno savjetovanje i revizorske usluge inozemnim osobama. Porezna osnovica poreza na dobit po odbitku je bruto iznos naknade koju tuzemni isplatelj plaća nerezidentu odnosno inozemnom primatelju (Ministarstvo financija; porezna uprava, 2023.).

4.2. Razlike oporezivanja dobiti na području EU-a

Vrativši se na prethodni zaključak, glave barijere u različitostima poreznih sustava unutar Unije su različite porezne strukture, različiti ciljevi oporezivanja, različiti javni rashodi, javni fondovi, politika, različite regulative i slično.

Primjerice, sam princip oporezivanja u zemljama članicama u regijama srednje i istočne Europe nije jedinstven. Primjerice, neke zemlje primjenjuju paušalnu stopu kao što su to Bugarska, Mađarska, Rumunjska i Ukrajina dok druge preferiraju značajno progresivne porezne stope kao što su to Austrija, Njemačka, Slovenija, Hrvatska i Slovačka. U nizu država primijećen je također porast u pragovima gornjih poreznih razreda, što rezultira smanjenjem porezne obveze poreza na dobit. (Blažić, 2016.)

Da je zaista tako, prvo će se prikazati stare stope poreza na dobit u zemljama Europske unije gdje se nalaze i stare zemlje članice u Tablici 6.

Tablica 6.

Stope poreza na dobit u zemljama članicama Europske unije u 2006. godini

Država	Stopa (%)
Austrija	25
Belgija	33 (+3% prireza) $\Rightarrow \Sigma$ 33.99
Danska	28
Finska	26
Francuska	33.33 (+3.3% prireza ¹) $\Rightarrow \Sigma$ 34.43 ; razni dodatni porezi nisu uključeni ¹
Grčka	29²
Irska	12.5
Italija	33 (regionalni poduzetnički porez na neto vrijednost proizvodnje ³ nije uključen)
Luksemburg	22 (+4 % prireza) $\Rightarrow \Sigma$ 22.88 + lokalni poduzetnički porez ⁴ $\Rightarrow \Sigma$ 30.4
Nizozemska	25.5 do 22 689 EUR i 29.6 iznad toga
Njemačka	25 (+5.5% prireza) $\Rightarrow \Sigma$ 26.38 + lokalni poduzetnički porez ⁵ $\Rightarrow \Sigma$ 38.9
Portugal	25 (+ mogući lokalni prirez ⁶ do 10%) $\Rightarrow \Sigma$ 27.5
Španjolska	35 (u izračun nisu uključeni progresivni prirez i lokalni poduzetnički porez) ⁷
Švedska	28
Velika Britanija	30

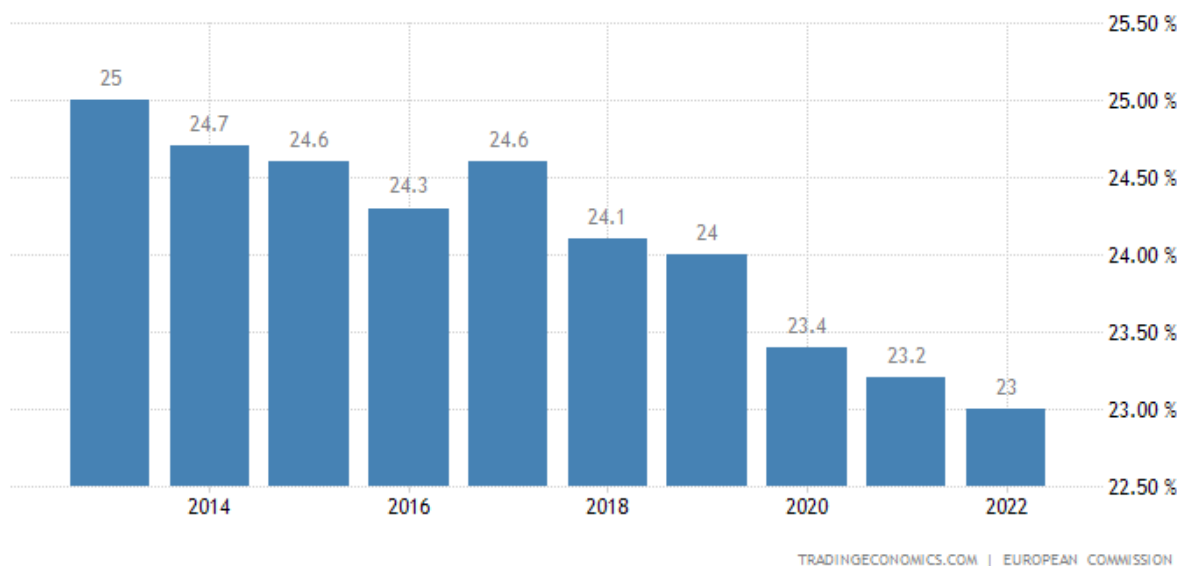
Izvor: H. Blažić: Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti, URL: <https://www.efri.uniri.hr/upload/knjiga-prof.dr.sc.helenablai-1487659200.pdf>

Ono što se odmah može primijetiti je složenost nekadašnjih stopa poreza na dobit u tadašnjim zemljama članicama Unije; uviđa se postojanje prireza i različitih dodatnih poreza na dobit nižih razina javne vlasti. Složenost poreza na dobit došla bi još više do izražaja da se ujedno analiziraju i ostale države OECD-a kao što su Švicarska, Kanada i SAD. Zbog navedene složenosti oporezivanja dobiti, teško je konkretno odrediti ukupno porezno opterećenje dobiti. Sažeto, stopa poreza na dobit na području Europske unije iznosila je oko 30%, odnosno, kretala se u rasponu od 25% do 35% (Blažić, 2016.).

Nastavno na prethodni zaključak, može se primijetiti trend smanjenja stopa oporezivanja dobiti, a taj trend se nastavlja iz godine u godinu. Promjene u trendu kretanja stope poreza na dobit vidljive su na Grafičkom prikazu 4.

Grafički prikaz 4.

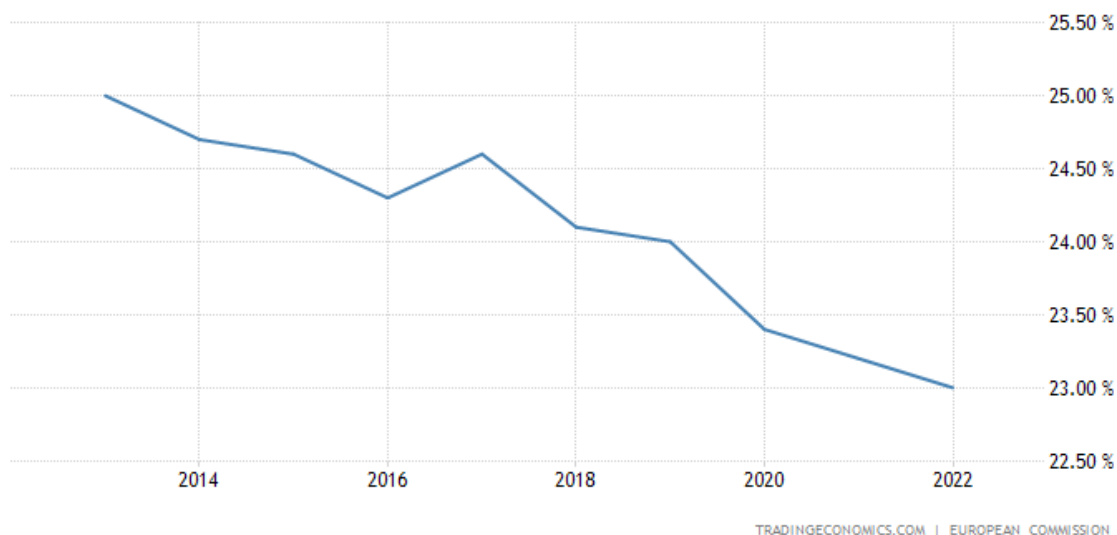
Promjene visine poreza na dobit u eurozoni u razdoblju od 2014. do 2022. godine



Izvor: Trading economics, URL: <https://tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate>

Grafički prikaz 5.

Trend pada stope poreza na dobit u eurozoni u periodu od 2014. do 2022. godine



Izvor: Trading economics, URL: <https://tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate>

Uzrok ovakvog trenda stalnog pada stope poreza na dobit, pogotovo u tranzicijskim državama i državama jugoistočne Europe je takozvana "utrka do dna" (race to the bottom) što uzrokuje da je pad kamatnih stopa konstantan odnosno, nema skokova u visini kamatnih stopa, a takav trend se predviđa i za nekoliko godina. Već u 2020. godini primjetan je drastičan pad prosječne stope poreza na dobit s 35% na 20,94%. Vidljivo je kako države pokušavaju potaknuti razvoj gospodarske aktivnosti i privući vanjske investitore konstantnim snižavanjem stopa poreza na dobit (Blažić, 2016.).

Nadalje, različite zemlje stavljaju različite naglaske na oporezivanje dobiti poduzeća; postoji razlika preko 22 postotna poena između najviše i najniže porezne stope što je vidljivo u Tablici 7 (Mazars,2022.).

Tablica 7.

Stope poreza na dobit na području Europske unije u 2023. godini

Članice Europske unije	Stopa poreza na dobit
------------------------	-----------------------

Bugarska	10%
Cipar	12,5%
Irska	12,5%
Latvija	20%
Litva	15%
Rumunjska	16%
Hrvatska	18%
Češka	18% (10% za tvrtke koje ostvaruju manje od 995.421,06 EUR prihoda)
Mađarska	9%
Poljska	19%
Slovačka	21%
Slovenija	19%
Estonija	20% (neraspoređena dobit je oslobođena poreza)
Luksemburg	24,94% na kombiniranoj osnovi (CIT, prerez solidarnosti i općinski porez na poslovanje)
Grčka	22%
Austrija	24% (do 2022. ta je stopa iznosila 25%. Smanjena je na 24% 2023. i dodatno će se smanjiti na 23% 2024.)
Danska	22%
Portugal	21%
Nizozemska	25,8%
Finska	20%
Švedska	20,6%
Španjolska	25%
Italija	24%
Njemačka	Porez na dobit/solidarni prerez: 15,825%; Porez na obrt: Od 8,75% do 20,3%, ovisno o lokaciji poslovnog nastana
Francuska	25%
Belgija	25%

Malta	35%
-------	-----

Izvor: Izrada autora prema <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/corporate-income-tax-cit-rates#anchor-D>

Najveću stopu poreza na dobit ima Malta od 35% i Mađarska ima najmanju stopu od 9% koja značajno odstupa od prosjeka ostalih zemalja Unije dok se ostale zemlje unije drže raspona od 15-20%. Također su vidljiva jasna ograničenja porezne utrke; u 2022. godini Grčka je smanjila stopu poreza na dobit s 24% na 22% uz Austriju koja je krenula smanjivati stope s 25% na trenutnih 24%, a planira ju dodatno sniziti na 23% u 2024. godini (Mazars, 2023.).

Europska unija svjesno želi utjecati na poreznu utrku i ograničiti ju pa zajedničkim okvirom oporezivanja dobiti pokušava spriječiti štetne tehnike izbjegavanja poreza. Važna odluka u svemu tome je pravni akt nazvan Direktiva protiv izbjegavanja poreza (ATAD) poznatiji kao Direktiva (EU) 2016/1164 koje se moraju pridržavati sve zemlje članice od 1. siječnja 2019. godine (Mazars, 2022.).

Primjerice, sve zemlje članice u regiji srednje i istočne Europe (CEE) primjenjuju tradicionalno oporezivanje dobiti. Sve zemlje dopuštaju prijenos gubitka stečenog prethodnih godina oduzimajući ga od pozitivne porezne osnovice odnosno gubitak ostvaren u prethodnim godinama može se koristiti za smanjenje porezne osnovice. Prenošnje gubitka "unaprijed" moguć je u unaprijed određenom razdoblju od 5 do 7 godina, dok u nekim zemljama to vrijedi samo za period od 3 do 4 godine. Samo nekoliko zemalja dopušta neograničen prijenos gubitaka.

Države CEE primjenjuju također porez na primljene kamate, porez po odbitku za dividende i porez po odbitku za plaćanje kamata po stopi od 15% ili čak 19-20%. Međutim, neke države, kao što su Latvija i Mađarska, ne primjenjuju porez po odbitku na dohodak od kapitala.

Također, može se usporediti trend kretanja stope poreza na dobit u Hrvatskoj s obzirom na prosječnu stopu poreza na dobit u EU i vidjeti koliko se ona s vremenom snižavala u odnosu na prosjek što se vidi na Grafičkom prikazu 6.

Grafički prikaz 6.

Usporedba kretanja stope poreza na dobit na području EU i u Hrvatskoj



Izvor: Trading economics, URL: <https://tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate>

4.3. Planiranje poreza na dobit

Najčešće pitanje poduzetnika na kraju poslovne godine je kako smanjiti poreznu osnovicu i platiti manji porez na dobit. Porezni obveznik trebao bi tijekom cijele poslovne godine razmišljati o optimizaciji porezne obveze kako bi ona bila što uspješnija. Dobro poznavanje zakona, poreznih olakšica i oslobođenja temelj je dobrog poreznog planiranja.

4.3.1. Nacionalno planiranje poreza na dobit

Porezna obveza se, prema računovodstvenim standardima, u Republici Hrvatskoj može smanjiti porezno priznatim troškovima koje smanjuju poreznu osnovicu (Porezna uprava, 2023.):

- prihod od dividendi
- prihod od vrijednosnih usklađenja
- prihod od naplaćenih otpisanih potraživanja
- rashod ranijih razdoblja koji su bili uključeni u poreznu osnovicu
- svota troška amortizacije koja ranije nije bila priznata
- promjena metode utvrđivanja porezne osnovice (obveznik poreza na dohodak postaje obveznik poreza na dobit)

- državna potpora za obrazovanje i izobrazbu
- državna potpora za istraživačko razvojne projekte
- reinvestirana dobit

Neki od primjera smanjenja poreza na dobit u okviru nacionalnog poreznog planiranja je npr:

- isplata neoporezivih primitaka - poduzetnik može sebi isplatiti primitke koji ne podliježu obvezi plaćanja poreza i doprinosa što rezultira većim troškovima poduzeća i smanjuje dobit poduzeća i time samu poreznu osnovicu. Sličan efekt može se postići i davanje vlastitog prostora u zakup svom poduzeću.
- ulaganje u obrazovanje - ako je osoba zaposlena u vlastitom poduzeću, može si platiti dodatnu naobrazbu kao zaposleniku, a taj trošak ne podliježe porezu na dobit
- rezerviranje za očekivane buduće troškove - za sudske sporove, otpremnine, neiskorištene godišnje odmore i slično
- amortizacija - ako poduzetnik nabavi dugotrajnu imovinu čija vrijednost prelazi 600 EUR, može donijeti odluku o amortizaciji i taj iznos neće biti izložen porezu na dobit
- porezne olakšice za poduzetnike koji posluju na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave (47 jedinica) i na području grada Vukovara - obveznici poreza na dobit na tim područjima plaćaju 50% od propisane stope poreza na dobit
- mogu se koristiti umanjenja porezne osnovice korištenjem poticaja na temelju Zakona o poticanju ulaganja - može se koristiti potpora i visini do 45% ukupnih troškova ulaganja u materijalnu i nematerijalnu imovinu ili troškova otvaranja novih radnih mjesta ovisno sudjeluje li u projektu mali, srednji ili veliki poduzetnik; ipak moraju se ispuniti određeni uvjeti
- osnovati firmu sa sjedištem u zemlji s manjom stopom poreza na dobit

4.3.2. Međunarodno planiranje poreza na dobit

Međunarodno planiranje poreza na dobit kompleksnije je od planiranja poreza na dobit u nacionalnom okviru jer se zasniva na neharmoniziranom sustavu poreza na dobit i različitom zakonskom okviru država. Međunarodno planiranje poreza na dobit izazovno je, ali je i odlična prilika za poslovanje multinacionalnih kompanija.

1. Porezno priznati troškovi i neoporezivi primici

Primjerice, mogu se usporediti porezno odbitne stavke po određenim državama članicama kao što je prikazano u Tablici 8.

Tablica 8.

Prikaz porezno priznatih troškova u određenim zemljama članicama EU

Država (članica EU)	Porezno odbitne stavke
Austrija	plaće uključujući i povlastice radnicima (vozila, obroci) amortizacija kreditne kamate ili dugovanja trećim osobama autorska prava troškovi financiranja vezani uz stjecanje udjela u grupi
Češka	amortizacijske naknade ostatak porezne vrijednosti prodane imovine koja se može amortizirati ili prodati troškovi poslovnih putovanja premije osiguranja i drugo
Mađarska	Isplaćene dividende novčane kazne isplate kontroliranim stranim tvrtkama izravni troškovi istraživačkih i razvojnih aktivnosti koje nisu povezane s poslovanjem poreznog obveznika vrijednost nestalih ili izgubljenih sredstava
Slovenija	dividende i smatrane dividende plaćene kamate na zajmove uzete od osobe koja ima prebivalište u poreznoj jurisdikciji donacije i drugi troškovi
Slovačka	amortizacijske naknade troškovi poslovnih putovanja do određenog iznosa 80% troškova goriva ili potrošnje goriva doprinosi za naknadu i socijalno osiguranje općinski porezi i naknade

Izvor: Izrada autora prema L. Mladineo (2021.). Učinci harmonizacije poreza na dobit na profitabilnost poslovanja poduzeća iz država srednje i istočne Europe članica Europske unije [Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet u Splitu]

2. Transferne cijene

Jedna od tehnika međunarodnog poreznog planiranja su transferne cijene koje se postižu decentralizacijom složenih organizacijskih struktura poslovnih subjekata, odnosno nastaju matice i podružnice koje mogu biti u državi matice ili u drugim državama. Tako da su transfere cijene su cijene po kojima jedna organizacijska jedinica tereti drugu za isporučene dijelove, sklopove, proizvode ili usluge na kojima druga organizacijska jedinica nastavlja proizvodnju ili ih prodaje na eksternom tržištu. U praksi se ove cijene nazivaju i internim cijenama.

Primjerice, matica proizvodi opremu koju podružnica tu opremu montira u drugoj državi, tako matica transfernim cijenama implicira razinu dobiti i poreza na dobit matice i podružnica. Uspostavljene transferne cijene opreme impliciraju se na trošak nabave podružnice i prihod matice. Tako se transfernim cijenama može itekako utjecati na profitabilnost poslovanja unutar grupe.

Transfernim cijenama transferira se dobit iz zemalja s visokim poreznim stopama u zemlje s nižim poreznim stopama tako da se povećava dobit u zemljama s nižom stopom poreza na dobit. Isto tako, transferne cijene imaju i transfernu ulogu. Primjerice, ako matica želi da joj podružnica isplati dividende, a ona to ne može zbog zakonskih ograničenja, matica time umjetno povećava svoju dobit, a smanjuje dobit podružnice (Texel, 2023.)

Premda, transferne cijene zakonski su strogo regulirane jer je cilj zemalja da svojim propisima pokuša zadržati oporezivanje dobiti u svojoj nadležnosti odnosno da zemlja u kojoj je ostvarena dobit tu dobit i oporezuje. Države su implementirale OECD smjernice za multinacionalne kompanije i porezne uprave kako bi spriječile transferiranje dobiti društava u zemlje s manjom stopom poreza na dobit. Cilj je da transferne cijene trebaju biti na razini tržišnih cijena kako bi bilo u slučaju da se radi o nepovezanim osobama.

3. Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja

Jedna od metoda međunarodnog planiranja poreza na dobit su i ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prema OECD-ovom modelu ili UN-ovom modelu. UN-ov model preferira zemlje uvoznice kapitala dok OECD-ov model preferira zemlje izvoznice kapitala. Hrvatska takav sporazum ima s otprilike 70 zemalja, dok ih najviše ima Poljska s 89 zemalja, a najmanje Litva s 54 zemlje. U takvom sporazumu točno je definirano koja od dvaju država potpisnica ima pravo oporezivanja, kako

se raspodjeljuju porezi i koliki je najviši iznos oporezivanja. Primjer je sporazum između Hrvatske i Češke gdje je definirano da država u kojoj se isplaćuju dividende rezidentu druge države ima na tu dividendu pravo naplatiti porez u najvišem iznosu od 5% bruto iznosa dividende (Šimurina, 2018.).

Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (Arbutina, 2003.) :

- Smjernica o matičnim i zavisnim društvima - dividenda koju isplaćuje zavisno društvo ne bude oporezivana u zemlji zavisnog društva i zemlji matice. Ako je porezni obveznik matično društvo, Smjernica prepušta izbor da zemlja matice ne oporezuje dividende koju isplati matično društvo ili ju ipak oporezuje s tim da matično društvo ima pravo na odbitak od svog poreza u visini isplaćene dividende. Ako je porezni obveznik zavisno društvo, ta država ne smije oporezivati dividendu koju zavisno društvo isplaćuje matičnom društvu koje je u drugoj zemlji članici Unije
- Smjernica o spajanjima - njena je uloga uklanjanju prepreka u spajanju, diobi ili reorganizaciji trgovačkih društava koja se nalaze u različitim zemljama članicama. Smjernica služi uklanjanju nezakonitog izbjegavanja porezne obveze kada je ono glavni cilj spajanja društva ili podjele. Prema Smjernici, zemlje članice moraju odgoditi oporezivanje kapitalnih dobitaka nastalih prekograničnim spajanjem, ali ne moraju u potpunosti otpisati oporezivanje tih dohodaka. Nakon što spajanjem imovina i obveze budu preneseni na drugo društvo, oporezivati će se razlika prodajne cijene i vrijednosti imovine.

4. Offshore tvrtka

Jedna od najpopularnijih metoda je osnivanje offshore poduzeća; to je poduzeće osnovano u inozemstvu radi poslovnih i ekonomskih prednosti koje pruža druga država. Prednost je što prema određenim zakonima offshore tvrtke ne moraju plaćati poreze na ostvarenu dobit, a neke države nude pogodnost potpune privatnosti jer imena vlasnika tvrtke i direktora ne moraju biti upisana u sudski registar. Offshore tvrtke ili kompanije ne moraju imati knjigovodstvo, ne moraju zapošljavati ljude ili pravdati porezna izvješća jer su većinom izuzete od poreza na dobit u državi u kojoj su osnovane. Doduše, države koje nude ovakve privilegije su Panama, Sejšeli, Mauricijus, Belize, Kostarika, Bahami, Britanski djevičanski otoci, Angvila, Sveti Kristofor i Nevis, Hong Kong, Lihtenštajn i druge. Tvrtke koje su osnovane u SAD-u, Velikoj Britaniji, Novom Zelandu, Luksemburgu i Švicarskoj nisu offshore, ali se mogu koristiti na isti način kao i offshore tvrtke.

5. TRŽIŠNA KONKURENCIJA I UTJECAJ NA POSLOVANJE

Prisutnost tržišne konkurencije vidljiva je u trendu konstantnog spuštanja stope poreza na dobit u većini država Europske unije. Trendom smanjenja poreznog opterećenja, države članice pokušavaju stvoriti pogodan investicijski teren za multinacionalne kompanije koje bi tamo trebale locirati svoj kapital. Takav trend tjera države da se međusobno natječu kako bi privukle strane investicije i time svoje gospodarstvo i opću ekonomsku sliku digle na viši nivo. Postojanje multinacionalnih kompanija utječe na pojavu porezne konkurencije jer su države spremne na globalnom tržištu igrati jedna protiv druge što dugoročno gledano, dovodi do diskriminacije i poremećaja, odnosno nestaje porezna neutralnost, intenzivno se utječe na odluke investitora i dovodi do štetne porezne konkurencije (Šaljić, 1998.).

5.1. Posljedice neharmoniziranog oporezivanja dobiti

Po dosadašnjim razmatranjima, daje se zaključiti kako postoji mali stupanj usklađenosti oporezivanja dobiti. Glavna posljedica neharmoniziranog sustava oporezivanja dobiti je mogućnost međunarodnog poreznog planiranja i mogućnost iskorištavanja razlika u oporezivanju što pogotovo vrijedi za multinacionalne kompanije koje svoju važnost očituju upravo time što proizvode više od četvrtine svjetskog outputa i jednu trećinu svjetske trgovine.

Dakle, različite stope poreza na dobit različito utječu na profitabilnost poslovanja poduzeća. Porez na dobit direktno utječe na dobit poslije oporezivanja kao jedan od glavnih financijskih pokazatelja. Prema istraživanjima o razlikama stopa poreza na dobit, utvrđena je pozitivna korelacija između poreza i lokacije dobiti. Drugim riječima, izračunato je da podizanje stope poreza na dobit za 1% dovodi do smanjenja profita za 6%. S druge strane, smanjenje porezne stope s 20% na 10% dovodi do povećanja vrijednosti tvrtke za čak 65%. Zaključno, visina stope poreza na dobit negativno utječe na profitabilnost poduzeća te će zato multinacionalne kompanije zasigurno pokušati iskoristiti razlike u poreznim sustavima kako bi svoju profitabilnost povećale (Mladineo, 2021.).

Primjerice, u okviru istraživanja utjecaja poreza na dobit na profitabilnost poslovanja na području zemalja srednje i istočne Europe, ne može se konkretno utvrditi negativan utjecaj stope poreza na dobit na profitabilnost poslovanja, a stopa poreza na dobit indirektno ne utječe negativno na pokazatelje profitabilnosti kao što su ROA i ROE dok na druge pokazatelje profitabilnosti, porez na dobit nije pokazao statistički značajan utjecaj u državama iz promatranog područja. Daje se zaključiti kako poduzeća koja posluju na području zemalja članica srednje i istočne Europe mogu u određenoj

mjeri iskoristiti povlašteni položaj na zajedničkom tržištu Europske unije iskorištavajući niže nominale stope poreza na dobit koje su niže od prosjeka ostalih zemalja iz Unije (Mladineo, 2021.).

U slučaju harmonizacije stope poreza na dobit, ona bi, primjerice, na području zemalja srednje i istočne Europe, najviše bi se utjecaja vidjelo na neto profitnoj marži i operativnoj dobiti (EBIT). Na temelju oba istraživanja, u slučaju realnog (neharmoniziranog) stanja i poželjnog stanja harmonizacije, može se zaključiti kako visina porezne stope nije presudna za poslovanje na zajedničkom tržištu Europske unije tako da harmonizacija porezne stope ne bi trebala negativno utjecati na poslovanje poduzeća iz država srednje i istočne Europe.

Ono na što bi se trebala obratiti pažnja je sama likvidnost poduzeća jer je dokazana snažna povezanost likvidnosti i profitabilnosti poslovanja poduzeća. U situaciji potencijalne harmonizacije poreza na dobit, veličina poduzeća odnosno njena imovina je najznačajnija varijabla koja utječe na profitabilnost. Veličina poduzeća ima pozitivan utjecaj na pokazatelje profitabilnosti, što bi značilo da veća poduzeća više profitiraju radi djelovanja ekonomije obujma. Prema tome, poduzeća bi mogla poboljšati svoju profitabilnost povećanjem svoje veličine odnosno imovine u slučaju harmonizacije stope poreza na dobit. Krajnji zaključak je da bi u slučaju harmonizacije poreza na dobit, likvidnost mogla nadomjestiti smanjenje profitabilnosti (Mladineo, 2021.).

5.2. Tržišna konkurencija i utjecaj na poslovanje

U situaciji neusklađenih stopa poreza na dobit, zemlje članice Unije konkuriraju jedna drugoj tako da nude porezne pogodnosti i poticaje u obliku olakšica ili oslobođenja za određene investicije. Konkurirati se može tako da se razmjerno smanje porezne stope svih poreznih oblika ili da se uopće ne oporezuje neki porezni oblik. Konkurencija se može čak i desiti unutar jedne države na lokalnoj razini. Lokalne jurisdikcije međusobno konkuriraju nudeći veće pogodnosti unutar određenog poreznog oblika. Svaka lokalna jurisdikcija nudi mrežu lokalnih usluga ovisno o svojim potrebama i ciljevima. Takav primjer je da je grad Sinj ukinuo prirez porezu na dohodak kako bi potaknuo stanovnike da se ne sele iz grada. Drugi primjer bilo bi natjecanje 37 saveznih država SAD-a u privlačenju GM Saturn tvornice.

Ipak, veću pažnju plijeni međudržavna porezna konkurencija koja se najbolje očituje u privlačenju stranih investicija tako da se smanji stopa poreza na dobit. Čak se može razmatrati i konkurencija unutar samih regija što je u Uniji pogotovo izraženo kod zemalja srednje Europe čija je kompetencija

još više potaknuta geografskom blizinom i kulturnom sličnošću te na neki način međusobno rade borbu poreznim poticajima. Naime, praksa multinacionalnih kompanija je locirati određenu operaciju u jednoj zemlji regije kako bi ju mogle koristiti na području čitave regije, tako da je zemljama na tom području u interesu da investicija bude locirana u njihovo gospodarstvo.

Trend "utrke do dna" i stalnog smanjenja poreznih stopa može se kako pozitivno, tako i negativno odraziti da nacionalno gospodarstvo jer pojedine zemlje javne rashode i poreze drže ispod optimalne razine za nacionalno gospodarstvo i blagostanje. Takav trend je prvenstveno potaknut od okolnih država članica koje svojom poreznom politikom utječu na poreznu politiku susjednih država. Sve skupa, dovodi do štetne porezne konkurencije među državama, a u pokušaju štetnog tržišnog natjecanja, zemlje članice gube porezne prihode zbog čega su prisiljene srezati socijalne izdatke i povećati opterećenje na manje mobilne porezne izvore kao što su plaće i potrošnja što porezni sustav čini neučinkovitim. Time se podižu cijene, povećavaju troškovi rada, ekonomija postaje neučinkovita i dešava se visoka nezaposlenost.

Zaključno, rezultat porezne konkurencije su atraktivna poslovna okruženja za ekonomsku aktivnost uz niske troškove koji su usmjereni na privlačenje što većeg broja stranih investicija. Nailazi se na dilemu je li uopće poželjno harmonizirati sustav oporezivanja dobiti i ukloniti porezu konkurenciju. Ipak, kroz međunarodnu suradnju UN, WTO i OECD na svjetskim razinama te Europska unija na regionalnim razinama aktivno se bave problemom "utrke do dna" te su potakle inicijative na razini pojedinačnih zemalja. Oni su uvidjeli problem štetne porezne konkurencije koja dovodi do blagostanja u jednoj državi ili skupini država dok s druge strane uzrokuje smanjenje blagostanja u drugim državama.

Porezna konkurencija ukazuje na problem ne postojanja zajedničkog fiskalnog sustava u Europskoj uniji u praksi jer je svaka zemlja zadržala svoju autonomiju u uređivanju i korištenju poreznih oblika, iako su njihove odluke ograničene Rimskim ugovorom. Problem fiskalne harmonizacije postojati će sve dok države ne budu bile spremne odreći se nekog svog dijela fiskalnog suvereniteta (Šimurina, 2018.).

5.3. Porezne oaze i izbjegavanje porezne obveze

Porezno planiranje zasniva se na maksimizaciji porezno priznatih rashoda i minimizaciji oporezivog dijela dobiti. Pojavom poreznih utočišta razvilo se i treće načelo međunarodnog poreznog planiranja, a to je načelo slobodnog tržišta. Najviše mogućnosti za poreznu uštedu ipak pružaju porezna utočišta. Glavna osnovica im je:

1. porezno oslobođenje ili korištenje niske stope poreza na dobit
2. mala ili nepostojeća devizna kontrola
3. poštivanje bankarske tajne
4. dobra komunikacija
5. postojanje povoljnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Najčešća asocijacija s poreznim oazama su daleke zemlje kao što su Panama, Singapur, Britanski Djevičanski Otoci, Tajland i slične zemlje, ali takve države mogu se naći i na području Europe: Luksemburg, San Marino, Monako, Andora, Švicarska, Cipar, Irska, Malta, Nizozemska i Lihtenštajn.

Porezna oaza ne mora imati nisku stopu oporezivanja dohotka odnosno dobiti, ona može svojim zakonskim okvirom i olakšicama također stvoriti ekonomski pogodno tlo za investiranje. Tako se naprimjer u Lihtenštajnu, Luksemburgu, Nizozemskoj i Austriji nude posebne povlastice za određene organizacije kao što je holding kompanija. U Mađarskoj, Cipru i Nizozemskim Antilima kompanije mogu iskoristiti mnogobrojne povoljne ugovore o dvostrukom oporezivanju i tako kompanije mogu platiti manji porez u državama u kojima je stopa poreza na dobit zapravo visoka (Nikolić, 2004.).

Dobar primjer je i Irska koja je radi svoje radikalno niske stope poreza na dobit još od 80-ih godina prošloga stoljeća bila uspješna u privlačenju velikih tehnoloških i farmaceutskih tvrtki te se tako uzdigla na visoke gospodarske razine. Koliko je uspješna politika niskih poreznih stopa govori i činjenica da je upravo Irska europsko sjedište jednih od najpoznatijih svjetskih kompanija kao što su Google, Apple i Facebook. Iako je Irska imala pritisak od strane OECD-a da stopu poreza na dobit približi na 15%, to je uspjela donekle izbjeći na način da je uvela "top-up" dopunski porez na dobit koji bi se primjenjivao samo na velike tvrtke sa sjedištem u Irskoj odnosno s prometom većim od 750 milijuna eura. Upravo takav porez igra najznačajniju ulogu kod velikih multinacionalnih kompanija koje su izjasnile veliku brigu oko ovakve odluke (Ministarstvo vanjskih i europskih poslova, 2023.).

Porezna utočišta sve se više povezuju s utajom poreza i poslovima pranja novca. Nerijetko porezni obveznici zloupotrebljavaju porezne oaze kako bi izbjegli prijavu porezne obveze ili daju lažne podatke o svojim primanjima. Također, porezne oaze idealna su mjesta za pranje novca koji je zarađen ilegalnim poslovima kao što su prodaja droge i oružja. Procjeњуje se da je na godišnjoj bazi iznos opranog novca oko 600 milijardi dolara. Jedan od najvećih problema štetne porezne konkurencije je porezna evazija protiv koje se sve zemlje članice bore međusobnom

administrativnom suradnjom poreznih uprava koje bi trebale osigurati i učinkoviti porezni nadzor (Nikolić, 2023.).

Porezna evazija dešava se u situacijama kada porezni obveznik ne plati zakonski utvrđene obveze i prijavi manje prihode koji podliježu oporezivanju. To se dešava kada porezni obveznici podnose lažne podatke ili prikrivaju podatke, a ovakva je situacija izražena u zemljama s visoko stopom korupcije. Kako bi neplaćanje poreza bilo legalno i u okviru zakona, potrebno se detaljno konzultirati s više stručnjaka i poreznih savjetnika jer je tanka granica između zakonitog i nezakonitog izbjegavanja poreza, pogotovo u planiranju poreza na dobit u drugoj državi s drugačijim zakonskim okvirom (Financijski klub, 2021.).

Dakle, većina poreznih oaza ne nalazi se na teritoriju Europske unije i dugo su se vremena odupirale inicijativi Unije da svoje porezne sustave usklade s onima u Uniji. Povodom toga, Europski parlament je 2019. stvorio pravni okvir koji bi omogućio takvu vrstu usklađivanja i dodatno potaknuo transparentnost bankarskog i financijskog sustava u tim zemljama kako bi se izbjeglo manipuliranje financijama i štetna porezna konkurencija koja dovodi do niza drugih problema štetnih za nacionalna gospodarstva.

6. ZAKLJUČAK

Cilj ovog diplomskog rada bio je istražiti konkretne porezne razlike u oporezivanju dobiti na području Europske unije te istražiti kako trenutno stanje na zajedničkom tržištu Unije utječe na poslovanje poduzetnika, kako malih tako i velikih. Prvenstveno, treba uvidjeti značajnost poreznog sustava koji je jedan od glavnih regulatora u izradi financijskih izvještaja i značajno utječe na poslovanje i profitabilnost poduzeća. Za što uspješnije upravljanje poduzećem te maksimizacijom dobiti potrebno je dobro poznavati porezni sustav i zakonodavni okvir, pogotovo ako se posluje u više zemalja koje svojim poreznim suverenitetom mogu imati značajne razlike u oporezivanju dobiti. Predmet istraživanja bio je istražiti stvarnu jedinstvenost unutaršnjeg tržišta Europske unije te mogu li poduzeća poreznim planiranjem iskoristiti razlike u poreznim sustavima i zakonskim regulativama kako bi povećala svoju profitabilnost.

Može se zaključiti kako je u teoriji unutarnje tržište Europske unije osmišljeno tako da potiče i podržava protok ljudi, kapitala, rada i usluga te time poboljšala životni standard stanovnika zemalja

članica. Da bi takvo tržište zaista funkcioniralo i u praksi, države bi se trebale odreći određenog dijela svojeg suvereniteta u određenim pogledima kako bi se prilagodile pravilima Europske unije i međusobno se uskladile. Tako nešto teško je postići upravo adi različitih ciljeva i ekonomskih potreba svake zemlje članice te je ideja o uvođenju zajedničke porezne politike koja bi podjednako gospodarski odgovarala svakoj zemlji teško provediva, a to se jako dobro očituje u oporezivanju dobiti poduzeća.

Iako Europska unija radi na pitanju harmonizacije poreza na dobit, do sada je kroz rad dokazano da je malo toga postignuto te da su se zemlje članice ponajprije većinski usuglasile oko definiranja samog poreznog obveznika, dok su razlike u poreznim stopama i dalje zamjetne. U želji za stvaranjem pogodnog poduzetničkog okruženja, zemlje pružaju razne olakšice i poticaje kako bi smanjile porezno opterećenje i privukle što više stranih investicija i postale jači igrači na europskom tržištu. Upravo ovakvo konkurentno stanje među državama vrlo uspješno mogu koristiti poduzetnici kako bi smanjili poreznu obvezu, a jedan od načina je porezno planiranje.

Što je bolje poznavanje zakonskog okvira, prava i obveza to je bolje i porezno planiranje s kojim bi trebalo započeti u najkraćem mogućem roku od početka poslovanja kako bi se isprobale i maksimalno iskoristile sve moguće solucije u smanjenju porezne obveze. Dobrim poznavanjem međunarodnog prava, razlika poreznih sustava te prava i obveza kao poreznog obveznika, poduzetnici mogu vrlo uspješno uz dobre porezne savjetnike iskoristiti neharmonizirano stanje poreza na dobit te imaju široki izbor zemalja u koje svoju preliću svoje investicije i usmjeriti kapital.

U što većoj želji da umanje ili u potpunosti izbjegnu poreznu obvezu, poduzetnici su skloni pribjegavati štetnim poreznim radnjama, lažiranju i prikrivanju stvarnih podataka o imovini i poslovanju što dovodi do namjerne ili nenamjerne porezne evazije. Europska unija potiče europske zemlje koje nisu članice na solidarnost i postupno prilagođavanje poreznih sustava prema onima koje predlaže Unija kako bi spriječile neravnomjerno prelijevanje kapitala i blagostanja u određenim državama/regijama na šire područje.

S druge strane, istraživanja su pokazala da u određenim regijama Europske unije ne postoji snažan utjecaj stope poreza na dobit na profitabilnost poslovanja odabranih poduzeća. Drugim riječima, to bi značilo da u slučaju harmonizacije stope poreza na dobit, ona ne bi drastično utjecala na profitabilnost s obzirom da bi se u takvoj situaciji stopa poreza na dobit u nekim zemljama povisila. Ono što se dokazalo kao značajniji faktor u profitabilnosti je veličina poduzeća te je dokazano da veća poduzeća bolje i profitabilnije posluju radi ekonomije obujma tako da bi poduzeća mogla utjecati na svoju profitabilnost tako da zapravo povećaju svoju imovinu.

Dakle, može se prihvatiti hipoteza "Razlike u oporezivanju dobiti koje postoje među zemljama članicama EU, omogućuju poduzećima koja posluju na jedinstvenom europskom tržištu plaćanje manjeg poreza i time povećanje profitabilnosti poslovanja." jer upravo metodama poreznog planiranja, koje počiva na razlikama u poreznim sustavima zemalja članica te olakšicama i poticajima poduzetnici itekako mogu utjecati na profitabilnost svog poslovanja te imaju mogućnost sami odlučiti koje ekonomsko okruženje za njihovo poslovanje im najviše odgovara. Porezno priznatim troškovima, neoporezivim dohocima, transfernim cijenama, ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i poreznim utočištima porezni obveznici mogu i imaju priliku utjecati na svoje poslovanje i visinu dobiti.

LITERATURA

1. Knjige

Arbutina, H. Usporedba i usklađivanje Hrvatskog poreznog sustava s poreznim sustavom Europske unije, Pravni fakultet Zagreb

Babić M. (2020.). Makroekonomija (četrnaesto dopunjeno i izmijenjeno izdanje). MATE d.o.o. Zagreb

Blažić H. (2006.). Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti. Ekonomski fakultet u Rijeci

Jeličić, B. (2001.). Javne financije. Mak Golden d.o.o., Zagreb

Mladineo, L. (2021.). Učinci harmonizacije poreza na dobit na profitabilnost poslovanja poduzeća iz država srednje i istočne Europe članica Europske unije [Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet u Splitu]

Nikolić, N. (2022.). Porezni menadžment. Nastavni materijal

Nikolić, N., Pečarić, M. (2012.). Uvod u financije. Ekonomski fakultet sveučilišta u Splitu

Sokol, N. (2017.). Porezni sustav i mjere porezne politike [nastavni materijal]

Szmicsek, S. (2022.). Mazars Central and Eastern European tax guide 2022. 10th edition

Šaljić, N. (1998.): Praktični vodič za porezno planiranje

Šimurina, N. (2018.). Osnove porezne pismenosti, NARODNE NOVINE., Zagreb

Šimurina, N. (2023.). Porezna harmonizacija u EU [nastavni materijal]

Šimurina, N. (2023.). Multinacionalne kompanije i međunarodno oporezivanje [nastavni materijal]

Tadin, H. (2012.). Europska unija i unutarnje tržište i porezi, Impresium, Zagreb

Ured za publikacije Europske unije (2018.): Taxation in the EU for the 21st century

2. Članci i zakoni

Europska komisija (2021.). Oporezivanje poslovanja za 21. stoljeće. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0251&from=EN>

Europska komisija (2023.). Oporezivanje, URL:

https://commission.europa.eu/topics/taxation_hr

Financijski klub (2021.). Porezna evazija. <https://finance.hr/porezna-evazija-2/>

Lider (2023.). Biznis i politika: Nitko ne zna koliko točno poreznih olakšica imamo, rijetko koji poslodavac ih sve koristi, a ovo su najčešće <https://lidermedia.hr/biznis-i-politika/nitko-ne-zna-koliko-tocno-poreznih-olaksica-imamo-rijetko-koji-poslodavac-ih-sve-koristi-a-ovo-su-najcesce-149527>

Ministarstvo financija [MF] (2023.). Promjene koje su na snazi od 1. siječnja 2023. <https://mfin.gov.hr/vijesti/promjene-koje-su-na-snazi-od-1-sijecnja-2023/3394>

Ministarstvo Financija [MF] (2023.). 4. Porez na dodanu vrijednost. <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/PDV.aspx>

Ministarstvo gospodarstva, rada i poduzetništva [MINGOR]. Zaštita tržišnog natjecanja i držane potpore: Minivodič za poslovnu zajednicu. <https://www.hok.hr/sites/default/files/page-docs/2019-09/Zastita%20trzisnog%20natjecanja%20i%20drzavne%20potpore.pdf>

Ministarstvo vanjskih i europskih poslova [MVEP](2023.). Irska će vjerojatno ići na izbjegavanje uvođenja fiksne stope poreza na dobit od 15% . <https://mvep.gov.hr/vijesti-225662/irska-ce-vjerojatno-ici-na-izbjegavanje-uvodjenja-fiksne-stope-poreza-na-dobit-od-15/253706>

Porezna Uprava Republike Hrvatske: Porez na dobit. <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dobit.aspx>

RRiF (2023.). Baza znanja https://www.rrif.hr/pretrazivac/?trazeni_pojam=PoreziEU

Texel (2023.). Transferne cijene. <https://texel.hr/blog/transferne-cijene/>

Tomljanović, M. (2020.). Suvremeni izazovi EU, republike Hrvatske i zemalja Zapadnoga Balkana. Ekonomski fakultet Rijeka

SAŽETAK

Jačanjem međunarodne suradnje i usklađivanjem zakonskog okvira, poduzetnici sve češće posluju van svoje matične države i u potražnji su za odgovarajućim ekonomskim okruženjem koje bi maksimalno očuvalo profitabilnost. Kako bi privukle strane investicije, zemlje su spremne pružiti što više pogodnosti kako bi privukle strani kapital i postale veći konkurenti na europskom tržištu, a razlike u zakonskim okvirima i načinu oporezivanja dobiti putem poreznog planiranja, poduzetnici mogu pametno iskoristiti kako bi smanjili poreznu obvezu i povećali profitabilnost.

Iako je ideja unutarnjeg jedinstvenog tržišta Europske unije utemeljena na slobodnom kretanju ljudi i kapitala, razlike u poreznom sustavu među državama članicama priječe pravednu tržišnu konkurenciju i ravnomjeran raspored kapitala. Kako bi omogućila što pravednije tržišno natjecanje i spriječila štetno izbjegavanje plaćanja porezne obveze, Europska unija radi na usklađivanju poreznih

sustava zemalja članica kako bi se spriječile negativne dugoročne posljedice međusobnog natjecanja među državama koje prvenstveno narušava blagostanje njihovih građana.

Dolazi se do zaključka kako trenutno stanje neusklađenih stopa poreza na dobit na području Europske unije, poduzetnici mogu pametno iskoristiti poznavanjem međunarodnog prava i metodama poreznog planiranja kako bi na legalan način smanjili poreznu obvezu ili ju možda čak i u potpunosti izbjegli. Ono što se pokušava dokazati je kako harmonizirana stopa poreza na dobit ne bi značajno utjecala na profitabilnost poduzeća, a poduzeća bi mogla pomoću drugih varijabli utjecati na povećanje profitabilnosti mimo toga da utječu na smanjenje poreza na dobit.

Ključne riječi: harmonizacija, porez na dobit, porezno planiranje

SUMMARY

By strengthening international cooperation and harmonizing the legal framework, entrepreneurs are increasingly doing business outside their home country and are in demand for an improving economic environment that would preserve profitability as much as possible. In order to attract foreign investments, countries are ready to provide as many benefits as possible in order to attract foreign capital and become bigger competitors on the European market, and the differences in legal frameworks and the way profits are taxed through tax planning can be used wisely by entrepreneurs to reduce tax liability and increase profitability.

Although the idea of the internal single market of the European Union is based on the free movement of people and capital, differences in the tax system between member states prevent fair

market competition and an even distribution of capital. In order to enable fairer market competition and prevent harmful tax evasion, the European Union is working on harmonizing the tax systems of member states in order to prevent the negative long-term consequences of mutual competition between states that primarily harms the well-being of their citizens.

It comes to the conclusion that the current state of non-harmonized corporate tax rates in the European Union can be used wisely by entrepreneurs with knowledge of international law and tax planning methods in order to legally reduce the tax liability or perhaps even avoid it completely. What is being tried to prove is that the harmonized rate of corporate income tax would not significantly affect the profitability of companies, and companies could, with the help of other variables, influence the increase in profitability in addition to affecting the reduction of corporate tax.

Key words: harmonization, profit tax, tax planning

PRILOZI

Popis tablica

Tablica 1. - Usporedba i značenje fiskalne i monetarne politike

Tablica 2. - Podjela izravnih i neizravnih poreza

Tablica 3. - Prikaz razlike stopa poreza na dohodak u 2023. godini

Tablica 4. - Stope PDV-a u zemljama članicama EU-au 2013. godini

Tablica 5. - Izračun porezne obveze prema računovodstvenim standardima

Tablica 6. - Stope poreza na dobit u zemljama članicama Europske unije u 2006. godini

Tablica 7. - Stope poreza na dobit na području Europske unije u 2023. godini

Tablica 8. - Prikaz porezno priznatih troškova u određenim zemljama članicama EU

Popis grafičkih prikaza

Grafički prikaz 1 - Izvori ekonomske snage

Grafički prikaz 2. - Neoporezivi primici za zaposlenike u 2023.

Grafički prikaz 3. - Prikaz Europskog gospodarskog prostora

Grafički prikaz 4. - Promjene visine poreza na dobit u eurozoni u razdoblju od 2014. do 2022. godine

Grafički prikaz 5. - Trend pada stope poreza na dobit u eurozoni u periodu od 2014. do 2022. godine

Grafički prikaz 6. - Usporedba kretanja stope poreza na dobit na području EU i u Hrvatskoj