

Ivo Mijoč\*  
Dubravka Kopun, ml.\*\*  
Ivan Čevizović\*\*

Izvorni znanstveni rad  
UDK 336.226.1(497.5):061.1(4-67EU)  
DOI: <https://doi.org/10.25234/pv/25352>  
Rad primljen: 27. ožujka 2023.  
Rad prihvaćen: 30. kolovoza 2023.

# KONVERGENCIJA ZEMALJA ČLANICA S UREDBOM VIJEĆA 2022/1854: TEORIJSKI OKVIR OPOREZIVANJA IZVANREDNE DOBITI – SLUČAJ HRVATSKA

**Sažetak:** U radu se suvremenim istraživačkim pristupom pojašnjavaju učinci aktualne porezne politike u kontekstu dodatnog oporezivanja viška dobiti. Premda postoje brojne izvanredne okolnosti koje mogu utjecati na prividan skok dobiti, zakon je predvidio svega nekoliko odbitaka za umanjeње porezne osnovice čime je hrvatski zakonodavni okvir svrstan u ograničen i rigidan krug zemalja Europske unije. Cilj rada postaviti je teorijski okvir za analizu učinaka dodatnog oporezivanja viška dobiti. Pregledom i analizom sekundarnih podataka opisani su nacionalni regulatorni okviri javno objavljenih izvješća za EU27. Stoga, radom se nastoji dati odgovore na postavljena istraživačka pitanja i utvrditi stupanj usklađenosti nacionalnih okvira unutar proteklih 48 dana. Utvrđeni su djelomični harmonizacijski učinci te moguća upotreba prijedloga i rješenja podrazumijeva daljnju kvalitativnu i kvantitativnu analizu potencijala i ograničenja dodatnog oporezivanja te možebitnih odraza na ukupno gospodarstvo, uvažavajući činjenicu kako javna empirijska istraživanja o percepciji dodatnog oporezivanja nisu dostupna ili ne postoje u hrvatskom okviru. U raspravi daje se ocjena sveukupnosti izuzeća i odbitaka na utvrđivanje osnovice izvanredne dobiti i proizlazećih utjecaja na neposredne obveznike s prijedlozima rješenja.

**Ključne riječi:** Uredba Vijeća (EU) 2022/1854, izvanredna dobit (privremeni solidarni doprinos), oporezivanje, prakse zemalja EU-a

\* Dr. sc. Ivo Mijoč, redoviti profesor Ekonomskog fakulteta Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Trg Ljudevita Gaja 7, 31000 Osijek. E-adresa: [ivo.mijoc@efos.hr](mailto:ivo.mijoc@efos.hr) ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5566-9279>.

\*\* Dr. sc. Dubravka Kopun, ml., ovlaštena revizorica, Kopun Group, Trg žrtava fašizma 14, 10000 Zagreb. E-adresa: [dkopun@yahoo.com](mailto:dkopun@yahoo.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1177-6395>.

\*\*\* Dr. sc. Ivan Čevizović, docent Zagrebačke škole ekonomije i managementa, Ulica Filipa Vukasovića 1, 10000 Zagreb, ovlaštení porezni savjetnik u Čevizović j. t. d., Čikoševa 5, 10000 Zagreb i predsjednik Hrvatske komore poreznih savjetnika, Josipa Marohnića 3, 10000 Zagreb. E-adresa: [ivan.cevizovic@cevizovic.eu](mailto:ivan.cevizovic@cevizovic.eu). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2542-2969>.

## 1. UVOD

Postojeće okruženje, kao disekvilibrir (engl. *disequilibrium*), definira se kao stanje nepredvidljivosti i nesigurnosti u svakom aspektu poslovanja, ostavljajući trag špekulativnosti u energetskom sektoru.<sup>1</sup> Stanje nesigurnosti dovodi do brojnih problema s kojima se poduzeća svakodnevno suočavaju, kao primjerice volatilnosti tržišta kapitala, rasta kamatnih stopa, zaustavljanja isporuke energenata iz Rusije i posljedično ograničavanje novčanih tokova u transakcijama s Rusijom, uz rastuću inflaciju dovode do smanjenje potrošnje, strožih financijskih uvjeta poslovanja, problema u opskrbnim lancima te rasta cijena sirovina i materijala. U tako dinamičnom okruženju, uz izuzetni rast cijene energenata, Europska komisija je u priopćenju REPowerEU<sup>2</sup> preporučila, još početkom ožujka 2022., državama članicama da se svim dobavljačima energenata uvede dodatni porez na izvanrednu dobit (engl. *windfall tax*). Prijedlog Europske komisije (EC) uređuje dodatni porez kao tehnološki neutralan, neretroaktivan i osmišljen na način da nema utjecaja na veleprodajne cijene električne energije i dugoročne trendove cijena, što je u suprotnosti s dominantnijom teorijom<sup>3</sup> prema kojoj prioritet reformi nisu porezi već restrukturiranje javnih prihoda te nužnost rasterećenja gospodarstva i građana, prije svega smanjivanjem doprinosa kako bi se smanjio trošak rada i povećala konkurentnost gospodarstva.

Ovim mjerama očekivanja Europske komisije osigurava se približno 200 milijardi eura prihoda proračuna članica Europske unije u 2022. godini (naspram drugih podataka<sup>4</sup> koji navode 140 milijardi EUR), a osnovna namjera dodatnog poreza jesu financijske potpore i nadoknade visokih računa kućanstava za energiju.<sup>5</sup> Daljnja destabilizacija tržišta energenata nastavkom vojnih djelovanja u Ukrajini, dodatno je potaknula Europsku komisiju na usvajanje Uredbe Vijeća EU 2022/1854 od 6. listopada 2022. godine o hitnoj intervenciji za rješavanje pitanja visokih cijena energije. U predmetnoj Uredbi, termin "porez na izvanrednu dobit" zamjenjuje se nazivom "privremeni solidarni doprinos" (engl. *temporary solidarity contribution*), čime se, vjerojatno, pokušava postojeci termin prilagoditi negativnim aspektima dodatnog oporezivanja.

U konačnici, preporuka za dodatnim oporezivanjem prihvaćena je širom Europske unije, a većina zemalja ograničila je novi namet na energetske kompanije koje su ostvarile ekstraprofit na špekulativnim cijenama nafte, plina i električne energije, a iz čijih izvora ostvaruju minimalno 75 % prihoda. Solidarnom doprinosu trebala bi podlijegati samo dobiti ostvarena u 2022. i/ili 2023. koja je za više od 20 % veća od prosječne oporezive dobiti ostvarene u četirima fiskalnim godinama koje su počele 1. siječnja 2018. ili nakon tog datuma.<sup>6</sup> Ako je prosjek oporezive dobiti u tim četirima fiskalnim godinama negativan, prosječna oporeziva dobit iznosi

1 D. Kopun 'Utjecaj sankcija na financijske izvještaje i reviziju' u 56. simpozij HZRF: Pripreme računovodstva i financija za uvođenje eura (9. – 11. lipanj 2022.) Danimir Gulin (ed.) Mali Lošinj: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika 59.

2 REPowerEU: Joint European Action for more affordable, secure and sustainable energy (Strasbourg, 8 March 2022).

3 Marina Kesner Škreb Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine (2007) 9 (32) Newsletter : povremeno glasilo Instituta za javne financije 1.

4 Sean Bray 'The EU's Windfall Profits Tax: How "Tax Fairness" Got in the Way of Energy Security' (4 October 2022).

5 Uredba Vijeća (EU) 2022/1854 od 6. listopada 2022. o hitnoj intervenciji za rješavanje pitanja visokih cijena energije. OJ L 261/1. Vidjeti čl. 10. i čl. 17. Uredbe Vijeća (EU) 2022/1854.

6 *Ibid.* Člankom 15. uređuje se referentno razdoblje obračuna solidarnog doprinosa.

nula za potrebe izračuna privremenog solidarnog doprinosa, dok definirana stopa za obračun privremenog solidarnog doprinosa iznosi najmanje 33 %.<sup>7</sup>

### 1.1. SVRHA I CILJEVI RADA

U radu se, uz suvremeni istraživački pristupu, pojašnjavaju učinci aktualne porezne politike. Potonje navedeno uključuje precizniju analizu i jasniju komunikaciju novog tretmana dodatnog poreza budući da se kroz različite distribucijske kanale pogrešno, djelomično točno ili nepotpuno plasiraju određene informacije. Javna empirijska istraživanja o percepciji dodatnog oporezivanja nisu dostupna ili ne postoje. Stoga, stvaranje robusnijeg teorijskog okvira može bolje doprinijeti općem razumijevanju učinaka poreznih izmjena. Ciljevi rada mogu se prikazati kao:

- omogućavanje uvida u obujam i obuhvatnost, dinamiku konvergencije i trendove uvođenja poreza na izvanrednu dobit
- pregled međusobne usporedbe pojedinačnih nacionalnih rješenja zemalja članica EU-a
- dodatno osvještavanje uloge politike poreznih odbitaka i značaja poreza na dobit u poreznim prihodima, općenito.

Konačni cilj rada postaviti je teorijski okvir za analizu učinaka dodatnog oporezivanja viška dobiti. Prethodna istraživanja promatraju porez na dobit općenito,<sup>8</sup> s pravnog<sup>9</sup> ili ekonomskog stajališta.<sup>10</sup> Naglasak rada je na razmatranju i analizi primjene kvantitativnih učinaka dodatnog poreza na dobit te su postavljena sljedeća istraživačka pitanja:

- IP<sub>1</sub>: Jesu li zemlje članice primijenile i u kojoj mjeri Uredbu Vijeća (EU) 2022/1854 u nacionalne regulatorne okvire?
- IP<sub>2</sub>: Koje su računovodstvene i porezne mogućnosti društava obuhvaćenih rigidnim oporezivanjem?

Na temelju toga oblikovani su istraživački ciljevi:

- na IC<sub>1</sub>: analizu stanja i mogućnosti primjene dodatnog oporezivanja poreza na dobit u širem i užem geografskom identitetu i vremenskom kontekstu
- na IC<sub>2</sub>: ocjenu sveukupnosti izuzeća i odbitaka na utvrđivanje osnovice izvanredne dobiti i proizlazećih učinaka na neposredne obveznike i ostale dionike u hrvatskom i međunarodnom okruženju.

Rad se sastoji od pet dijelova. Nakon uvoda i definiranja istraživačkog okvira, u drugom dijelu rada daje se pregled odabrane literature, gdje se opisuju terminološke neodređenosti poj-

7 *Ibid.* Vidjeti čl. 15. i čl. 16. Uredbe Vijeća (EU) 2022/1854.

8 Helena Blažić 'Troškovi oporezivanja u Hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti' (2004) 28 (3) Financijska teorija i praksa 271.

9 Zoran Šinković i Luka Pribisalić 'Porez na dobit u kontekstu prava Europske unije' (2017) 54 (4) Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu 837.

10 Igor Banović, Helena Blažić i Saša Drezgic 'Utjecaj poreza na dobit na kretanje izravnih stranih ulaganja u zemljama članicama Europske unije' (2020) 8 (1) Zbornik Veleučilišta u Rijeci 41.

ma "viška dobiti", odnosno pojašnjava se dilema oko utvrđivanja porezne osnovice izvanredne dobiti. Nakon toga, u metodološkom dijelu rada, daje se pregled stanja implementacije dodatnog poreza u nacionalne porezne okvire odabranih zemlja članica EU-a. U četvrtom dijelu prikazuje se konstruktivna rasprava s alternativnim prijedlozima rješenja budući da prijedlog Zakona predviđa iznimno restriktivne odbitke za umanjene porezne osnovice u hrvatskom okruženju što, ujedno, predstavlja najveći doprinos rada. Na kraju rada opisani su temeljni zaključci pri čemu se komentiraju utvrđene nelogičnosti oko definiranja porezne osnovice za oporezivanje izvanredne dobiti što dovodi do određenih preporuka kao temelja za provođenje budućih istraživanja.

## 2. PREGLED LITERATURE

Porez na višak dobiti nastao je tijekom svjetskog rata kao porez na dobit proizvođača i prodavača streljiva<sup>11</sup> i smatrao se ratnom dobiti. U to vrijeme, porez na višak dobiti odnosio se na veliku i izvanrednu dobit koju su ostvarivali trgovci, posebno izvoznici, za potrebe opskrbe Njemačke što je dodatno privuklo pozornost poreznih vlasti. Ubrzo je porez na ratnu dobit postao porez na višak dobiti te je prvi put predložen 1915. godine u Danskoj i Švedskoj.<sup>12</sup> Novonastali porez temeljio se na prosječnoj profitabilnosti u trima godinama koje su prethodile Prvom svjetskom ratu ili na poreznom odbitku u visini od 5 posto imovine, za razliku od danskog poreza na višak dobiti koji je imao progresivnu stopu od 8 do 20 posto.<sup>13</sup> Također, u Sjedinjenim Američkim Državama Zakon o prihodima od rata iz 1916. nametnuo je porez po stopi od 12,5 % na dobit proizvođača streljiva.<sup>14</sup> IMF navodi kako su na temelju zakona iz 1918. godine postojala dva poreza: "porez na ratnu dobit" i "porez na višak dobiti" od kojih je najveći plaćao porezni obveznik. Porez na višak dobiti nametnut je na razliku između stvarne dobiti i redovne dobiti koja se definira kao proizvoljna naknada od 3000 USD plus 8 posto kapitala korištenog u poreznoj godini dok je porezna ljestvica bila progresivnog karaktera s dvije stope od 30 i 65 posto. Porez na ratnu dobit nametnut je na razliku između redovne dobiti koja se definira kao prosječna dobit triju prijeratnih godina (1911., 1912. i 1913.) plus ili minus, ovisno o slučaju, 10 posto povećanja ili smanjenja uloženog kapitala porezne godine, u odnosu na prosječni uloženi kapital istih triju prijeratnih godina uz poreznu stopu od 80 posto. U razdoblju od 1940. do 1943. godine, u Sjedinjenim Američkim Državama porezni obveznik bio je dužan koristiti metodu koja daje najmanji iznos poreza na višak dobiti dok je porezna stopa tijekom tog razdoblja varirala u rasponu od 30 do 95 posto<sup>15</sup>. Poslije toga, Sjedinjene Američke Države pokušale su ponovno oživjeti porez na izvanrednu dobit za vrijeme Carterove admini-

- 
- 11 Alfred G. Buehler 'The taxation of corporate excess profits in peace and war times' (1940) 7 (2) Law and Contemporary Problems 292.
  - 12 Carl C. Plehn 'War Profits and Excess Profits Taxes' (1920) 10 (2) The American Economic Review 285.
  - 13 Shafik Hebous, Dinar Prihardini i Nate Vernon 'Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance' (IMF Working Paper No. 2022/187, 2022) 8.
  - 14 Alfred G. Buehler 'The taxation of corporate excess profits in peace and war times' (1940) 7 (2) Law and Contemporary Problems 292.
  - 15 Shafik Hebous, Dinar Prihardini i Nate Vernon 'Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance' (IMF Working Paper No. 2022/187, 2022) 10.

stracije 80-ih godina 20. stoljeća kada je uvedena trošarina od 70 posto na vrijednost prodaje nafte koja prelazi 12,81 USD (u dolarima iz 1980. godine).<sup>16</sup> U Engleskoj je porezu na višak dobiti iz 1915. godine prethodio porez na dobit od streljiva koji je tu dobit ograničio na 20 % prosječne dobiti u dvjema prethodnim godinama.<sup>17</sup> Ipak, IMF navodi kako je u razdoblju od 1915. do 1926., u Velikoj Britaniji, na snazi bila “pristojba na višak dobiti”. Godine 1918. porez je iznosio 80 posto od iznosa dobiti iznad “prijeratnog standarda dobiti”, koji je definiran ili kao prosječna dobit u bilo kojim dvjema od posljednjih triju godina koje su prethodile Prvom svjetskom ratu ili kao propisani postotak kapitala (od 6 do 8 posto) na kraju posljednje prijeratne godine, a porezni obveznik mogao je koristiti veću osnovicu.<sup>18</sup>

U tom kontekstu, rastuća inflacija kao posljedica rata, odnosno rezultata ratne potrošnje i pogrešaka ratnih financija što obogaćuje jedne, a, istovremeno, druge osiromašuje<sup>19</sup> gdje poduzeća koja profitiraju od neujednačenog rasta cijena, u vrijeme ratne inflacije, zasigurno mogu prema načelu solidarnosti sudjelovati u prikupljanju dodatnih prihoda primjenom ratnog (solidarnog) poreza. Navedeno uvelike podsjeća na temeljne ekonomske postulate oca ekonomske misli Adama Smitha koji je uspostavio koncept pravednosti, a u kasnijim razdobljima spojio je dva odvojena čimbenika – koristi i sposobnost plaćanja – u koncept jednakosti.<sup>20</sup> Istovremeno se osuvremenjuju Wagnerova načela opravdanosti progresivnosti poreznih stopa<sup>21</sup> te se naglašava djelovanje Musgraveove horizontalne pravednosti čime se jednako tretiraju porezni obveznici u sličnoj situaciji.<sup>22</sup> Za razliku od poreza na dodanu vrijednost koji ima bitnu karakteristiku neutralnosti, porez je utoliko zadovoljavajući što je manje neutralan i više služi skretanju proizvodnje i potrošnje s onih pravaca u koje bi ih slobodno tržište usmjerilo.<sup>23</sup> Ovime se naglašava kako tradicionalni ciljevi oporezivanja, ponajprije pravednosti, postaju manje važni, a u prvi plan ističe se kriterij sposobnost plaćanja kao nejasan koncept oporezivanja. Koncept prelijevanja i plaćanja porezne obveze sukladno ekonomskoj snazi društva radi ostvarenja socijalnih ciljeva<sup>24</sup> u današnje vrijeme je iznimno popularan, a proračunski i fiskalni ciljevi oporezivanja od sekundarne su važnosti. Ipak, pravednost poreza,<sup>25</sup> u odnosu na učinkovitost, ne može se definirati, odnosno može se samo objasniti i parafrazirati.<sup>26</sup> Stoga, pravednost se podvodi pod interpretativni koncept, a otkriti što pravednost zahtijeva u kon-

16 Sean Bray 'The EU's Windfall Profits Tax: How "Tax Fairness" Got in the Way of Energy Security' (4 October 2022).

17 Alfred G. Buehler 'The taxation of corporate excess profits in peace and war times' (1940) 7 (2) Law and Contemporary Problems 292.

18 Shafik Hebous, Dinar Prihardini i Nate Vernon 'Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance' (IMF Working Paper No. 2022/187, 2022) 10.

19 Carl C. Plehn 'War Profits and Excess Profits Taxes' (1920) 10 (2) The American Economic Review 285.

20 Magdalena Jarczok-Guzy 'The principles of tax law equality in the context of direct taxation' (2017) 30 (4) Journal of Economics & Management 73; Andrzej Gomulowicz i Dominik Mączyński Podatki i prawo podatkowe [Taxes and tax law] (Wolters Kluwer Polska 2016) 53.

21 Edwin R. A. Seligman 'The theory of progressive taxation' (1893) 8 (2) Political Science Quarterly 221.

22 Paul R. McDaniel i James R. Repetti 'Horizontal and vertical equity: The Musgrave/Kaplow exchange' (1993) Florida Tax Review 1 (10) 607. Takoder v. Musgrave (1993).

23 Ludwig von Mises *Human Action: A Treatise on Economics* (Ludwig von Mises Institute 1998) 731.

24 *Ibid.*

25 Clinton Alley i Duncan Bentley 'A remodeling of Adam Smith's tax design principles' (2005) 20 Australian Tax Forum 579–624.

26 Klaus Vogel 'World-wide vs. Source Taxation of income – A Review and Re-evaluation of Arguments' (1991) 152 u: Charles C.E. McLure Junior et al. (eds.) *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness: Proceedings of the VIII<sup>th</sup> Munich Symposium on International Taxation* (ed.) McLure, C. E. Jr. et al. Deventer, Boston : Kluwer Law and Taxation Publishers. v.

kretnoj situaciji podrazumijeva elemente kreativnosti.<sup>27</sup> Noviji pokušaji usklađivanja prava oporezivanja upućuju na teoriju stvaranja vrijednosti koja proširuje opseg postojećih kriterija raspodjele međunarodne porezne osnovice<sup>28</sup> što predstavlja novo oružje u arsenalu fiskalnih intervencionista u kontekstu poreza na ekstradobit.<sup>29</sup>

Pojam izvanredne dobiti nužno je sagledati i analizirati kroz trenutačne terminološke zavrzlame, često naglašavane u različitoj literaturi iako cilj rada nije prikazati sve definicije i koncepte iznenadne (neočekivane) dobiti. U radu se pojmovi “izvanredna dobit”, “neočekivana dobit” i “višak dobiti” (ekstraprofit) koriste kao pojmovi jednakog značenja u odnosu na korporativno oporezivanje<sup>30</sup> predstavljeno kao globalna harmonizacijska težnja. Ni u jednom slučaju nije riječ o terminima novijeg datuma, što nikako ne treba izjednačavati s tradicionalnim sustavom oporezivanja s različitim modelima nacionalnih praksa poznato kao uobičajeni porez na dobit. Bez obzira na to o kojoj razini dobiti se govori zajednička komponenta podrazumijeva kategoriju ukupne dobiti kao oporezive kategorije. Raščlambu pojma ukupne dobiti prikazali su Hebous et al. (2022) u IMF izvješću<sup>31</sup> pri čemu je ukupna dobit (engl. *total profit*) zbroj redovne dobiti (engl. *normal return*, a misli se na regularnu, redovnu, običnu dobit) i ekonomske rente (engl. *economic rent*), gdje redovna dobit uključuje siguran povrat i rizike, a ekonomska renta jednaka je supernormalnoj dobiti (engl. *supernormal profit*) ili višku dobiti, koju određuje monopolistička moć ili prirodni resursi. Redovna dobit je normalna dobit<sup>32</sup> poznata kao računovodstvena kategorija umanjenja prihoda s rashodima uz ispravak pozicija računa dobiti i gubitka za propisane stavke umanjenja i povećanja porezne osnovice. Dodatnim usložnjavanjem poreznih sustava, prošireni je teorijski model određivanja viška dobiti te se razlikuju tri pojma: (i) izvanredna dobit kao rezultat nezaslужenih prirodnih čimbenika, odnosno (ii) monopolna dobit te (iii) dobit od prijevare i zlouporabe zbog namjernih umjetnih konstrukcija.<sup>33</sup> Ipak, IMF izvješće sklonije je standardiziranju navedenih pojmova pri čemu se rutinska dobit može smatrati redovnom dobiti pa je stoga rezidualna dobit ekvivalentna ekonomskoj renti.<sup>34</sup> U Hrvatskoj enciklopediji<sup>35</sup> (slično kao Verbruggen (2008)) stoji kako ekstraprofit ostvaruju poduzeća koja bolje posluju, imaju suvremeniju tehnologiju ili organizaciju proizvodnje i veće uštede, ili imaju monopolnu prednost na tržištu pa mogu ostvarivati višu prodajnu cijenu. Općenito vrijedi, ekstradobit je neočekivani profit što uključuje neplanirane,

Također v. Stjepan Gadžo 'Oporezivanje dobiti multinacionalnih kompanija i pravo državnih potpora Europske unije: Studija "slučaja Apple"' (2018) 34 (1) Pravni vjesnik 79.

- 27 *Ibid.* 153. Također v. Stjepan Gadžo 'Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava' (2015) 31(2) Pravni vjesnik 131.
- 28 Ivan Ozai 'Origin and Differentiation in International Income Allocation' (2021) 44 (1) Dalhousie Law Journal 133.
- 29 Antonija Buljan i Filip Badovinac 'Porez na ekstra dobit: novo oružje u arsenalu fiskalnih intervencionista?' (Ekonomski lab, 27 October 2022).
- 30 v. Anthony J. Arnold 'A paradise for profiteers? The importance and treatment of profits during the First World War' (2014) 24 (2-3) Accounting History Review 61.
- 31 Shafik Hebous, Dinar Prihardini i Nate Vernon 'Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance' (IMF Working Paper No. 2022/187, 2022) 7.
- 32 Carl C. Plehn 'War Profits and Excess Profits Taxes' (1920) 10 (2) The American Economic Review 284.
- 33 Aviel Verbruggen 'Windfalls and other profits' (2008) 36 (9) Energy Policy 3249.
- 34 Shafik Hebous, Dinar Prihardini i Nate Vernon 'Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance' (IMF Working Paper No. 2022/187, 2022) 7.
- 35 Hrvatska enciklopedija (mrežno izdanje, Leksikografski zavod Miroslav Krleža 2021).

iznenadne i slučajne zarade kao rezultanta iznimnih i neočekivanih događaja poput ratova, globalnih pandemija i prirodnih katastrofa. Slično promišljaju i drugi autori.<sup>36</sup> Poblize, može bitno ostvarivanje izvanredne dobiti (ili ekstraprofita) snažan je motiv unaprjeđivanja proizvodnje i štedljiva korištenja proizvodnih faktora<sup>37</sup> te može sadržavati i ekonomsku rentu,<sup>38</sup> a izgledno je i poistovjećivanje navedenih pojmova u smislu ratnog poreza.<sup>39</sup>

U novije vrijeme dva su ključna pojma sadržana u terminološkoj težnji opisivanja izvanredne dobiti – (i) *višak dobiti* i (ii) *solidarni doprinos*. U kontekstu Uredbe Vijeća (EU) 2022/1854<sup>40</sup> (i) “višak dobiti” označava oporezivu dobit utvrđenu prema nacionalnim poreznim pravilima u fiskalnoj godini 2022. i/ili fiskalnoj godini 2023. i tijekom njihova cijelog trajanja ostvarena djelatnostima koje se obavljaju na razini poduzeća i stalnih poslovnih jedinica iz Unije u sektorima sirove nafte, prirodnog plina, ugljena i rafinerija; (ii) pojam “solidarni doprinos” opisuje privremenu mjeru namijenjenu rješavanju pitanja viška dobiti poduzeća i stalnih poslovnih jedinica iz Unije kako bi se ublažila izvanredna kretanja cijena na energetske tržištima za države članice, potrošače i poduzeća.

Naposljetku, uočena je dilema oko utvrđivanja porezne osnovice izvanredne dobiti. Načelno, osnovica poreza je višak dobiti iznad pretpostavljene redovne dobiti pri čemu se razlikuju dvije glavne metode izračunavanja viška dobiti – metoda dohotka i metoda uloženog kapitala.<sup>41</sup> Ipak, pristup prosječne zarade,<sup>42</sup> pristup uloženog kapitala<sup>43</sup> i pristup prosječne zarade prilagođen trendu<sup>44</sup> tri su glavna pristupa izračunu viška dobiti u postojećoj literaturi. Pristup prosječne zarade uključuje izračun porezne osnovice viška dobiti kao ukupne neto dobiti tijekom pandemije ili kriznog razdoblja, umanjenu za prosječnu zaradu tijekom prethodnih nekoliko godina, dok pristup uloženog kapitala sve što je zaradeno iznad određene stope povrata na kapital smatra prekomjernim i podložnim oporezivanju viška dobiti.<sup>45</sup> Pristup prosječne zarade prilagođen trendu ispravlja procijenjeni trend stope rasta i tako smanjuje pristranost u procjeni viška dobiti (te je stoga konzervativniji u smislu da rezultira nižim procjenama potencijalnih prihoda od poreza).<sup>46</sup>

36 v. Verbruggen (n 33) ; v. Hebous et al. (n 34).

37 Hrvatska enciklopedija (mrežno izdanje, Leksikografski zavod Miroslav Krleža 2021).

38 Jack Mintz i Duanjie Chen ‘Capturing economic rents from resources: optimizing the structure of government revenues through royalties and taxes’ (2012) 5 (30) SPP Research University of Calgary 1.

39 Carl C. Plehn ‘War Profits and Excess Profits Taxes’ (1920) 10 (2) The American Economic Review 285.

40 Uredba Vijeća (EU) 2022/1854 od 6. listopada 2022. o hitnoj intervenciji za rješavanje pitanja visokih cijena energije. OJ L 261/1.

41 Carl R. Smith ‘Excess Profits Tax Act of 1950’ (1951) Woman C. P. A. 13 (4) 12.

42 v. Evgeniya Dubinina, Javier Garcia-Bernardo, Petr Jansky ‘Excess Profits Tax: Estimating the Potential Tax Revenue Gains for the European Union’ (2021) Study for The Left in the European Parliament pp. 1–28; Carleigh Busby, Mark Creighton, Govindadeva Bernier ‘Cost Estimate of an Excess Profits Tax’ (Office of the Parliamentary Budget Officer, 27 April 2021); Reuven S. Avi-Yonah ‘Taxes in the Time of Coronavirus: Is It Time to Revive the Excess Profits Tax?’ (2020) University of Michigan Public Law Research Paper No. 671, University of Michigan Law & Econ Research Paper No. 20–008; Allison Christians i Tarcísio Diniz Magalhães ‘It’s Time for Pillar 3: A Global Excess Profits Tax for COVID-19 and Beyond’ (2020) Tax Notes International, pp. 507–510; Nicholas Lusiani ‘Pandemic Profiteers Exposed: A COVID-19 Pandemic Profits Tax as One Essential Tool to Reverse Inequalities and Rebuild Better Post-Pandemic’ (Oxfam Media Briefing, 22 July 2020); Tax Foundation report ‘Excess Profits Taxation – A Compilation of Materials on Excess Profits Taxation’ (1940).

43 v. Dubinina et al. (n 42); v. Cobham et al. (2019); v. Plehn (n 39).

44 v. Dubinina et al. (n 42).

45 v. Dubinina et al. (n 42); v. Christians i Diniz Magalhães (n 42).

46 v. Dubinina et al. (n 42).

### 3. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA I OPIS UZORKA

U prethodnom poglavlju analizirani su određeni sadržajni konstrukti rada. Prvo, objašnjen je termin dobiti, potom prikazan je vremenski slijed uvođenja, promjena i značaja dodatnog poreza na izvanrednu dobit i treće, prikazani su različiti modeli utvrđivanja porezne osnovice u širem geografskom i povijesnom kontekstu. Ipak, predmet istraživanja rada obuhvaća regulatorni okvir pojedine zemlje članice EU-a te stupanj usklađenosti pojedinačnih odredbi s Uredbom (EU) 2022/1854 o hitnoj intervenciji za rješavanje pitanja visokih cijena energije. Kako je riječ o različitim veličinama država članica i broju društava unutar zemalja članica, predmet istraživanja, također, usmjeren je prema modalitetima primjene EU-ovih odredbi unutar nacionalnih okvira. U osnovi, Ministarstvo financija<sup>47</sup> navodi kako države članice prema Uredbi (EU) 2022/1854 moraju osigurati da ekvivalentne nacionalne mjere imaju slične ciljeve i podliježu sličnim pravilima kao solidarni doprinosi te da se njima ostvaruju prihodi koji su usporedivi ili viši u odnosu na procijenjene prihode od solidarnog doprinosa.

Geografski identitet istraživanja obuhvaća uzorak od 27 zemalja članica EU-a, i to (1) zemlje koje su implementirale Uredbu (EU) 2022/1854 u nacionalna zakonodavstva poput Španjolske, Italije, Rumunjske, (2) zemlje s namjerom da u narednom razdoblju pristupe usklađivanju ili su u postupku djelomične implementacije (većina zemalja EU-a) i (3) zemlje koje su odbacili prijedlog zakonskog rješenja. Upotrebom opisanih obilježja ostvarena je svrha rada. Vremenska dimenzija istraživanja obuhvaća regulatorno uređenje i usklađenost nacionalnih okvira svake zemlje članice EU-a s Uredbom nakon datuma stupanja na snagu Uredbe od 6. listopada 2022. ( $t_1$ ). Pregledom i istraživanjem sekundarnih podataka, primjenom desk metode opisani su nacionalni regulatorni okviri, prikupljanjem i analizom javno objavljenih izvješća zaključno s 24. studenog 2022. godine ( $t_2$ ), što uključuje Bloomberg izvješća, analize Velike četvorke (primarno KPMG, PWC i BDO analize), osvrte Reuters Tax Newsa i sličnih agencija te nacionalna rješenja zemalja članica EU-a. Stoga, radom se nastoji dati odgovore na postavljeno IP<sub>1</sub> i utvrditi stupanj usklađenosti nacionalnih okvira unutar proteklih 48 dana ( $\Delta t = t_1 - t_2$ ).

#### 3.1. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

Ukupnost provedenog istraživanja, analizom nacionalnih regulatornog okvira s Uredbom 2022/1854, ukazuje kako gotovo sve zemlje članice EU-a (osim trenutačno Francuske) primjenjuju definirani okvir EU-a ili su u postupku implementiranja, u odnosu na relativno manji broj nacionalnih regulatora za koje informacije nisu dostupne ili nema detaljnijih informacija. No, s obzirom na to da Uredba točno i specifično propisuje obilježja koja treba unijeti u nacionalne regulative, može se zaključiti da postoji zadovoljavajuća razina harmonizacije dodatnog poreznog okvira s obzirom na analizirane kriterije. U nastavku slijedi kratak opis primjena okvira EU-ova zakonodavstva, sukladno Uredbi 2022/1854 u odabranim zemljama članicama EU-a, dok su preostale iznimke i stupanj postignute konvergencije s Uredbom prikazani u Tablici 1. Zemlje članice EU-a uzorkovane su prema kriteriju najviše godišnje stope inflacije

47 Ministarstvo financija 'Prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit' (22. srpnja 2022.).



ili drugačijim modalitetima implementacije i sveobuhvatnosti pojedinih odredbi Uredbe, što znači kako nije cilj zasebno prikazati svih 27 nacionalnih rješenja. Treba napomenuti kako su prema EUROSTAT-ovim podacima, u rujnu 2022., najniže godišnje stope zabilježene u Francuskoj (6,2 %), Malti (7,4 %) i Finskoj (8,4 %), dok su najviše godišnje stope zabilježene u Estoniji (24,1 %), Litvi (22,5 %) i Latviji (22,0 %).<sup>48</sup>

Nizozemski KPMG<sup>49</sup> ističe kako privremeni solidarni doprinos (TSC) obuhvaća ograničeni broj društava (oko 40) iz djelokruga vađenja ili prerade nafte i plina dok su trgovci neobnovljivim izvorima energije, uključujući solarne farme isključeni iz opsega dodatnog oporezivanja. Unatoč tome, nizozemska administracija planira prikupiti 3,2 milijarde eura. Manji broj nizozemskih poduzeća utvrđivat će poreznu osnovicu koju čini oporeziva dobit iznad 120 % prosječne (referentne) četverogodišnje dobiti poreza na dobit te se obračunana obveza ne može koristiti kao odbitna stavka (stavka umanjena), što bi moglo rezultirati plaćanjem manje porezne obveze.

Pojedine vlade vremensku komponentnu uredile su drugačije: primjerice Danska koja oporezuje dobit od fiskalnog razdoblja koje započinje 2017. te je u započetoj harmonizaciji s Uredbom Vijeća danska administracija ponudila identično rješenje kao Nizozemska što potvrđuje objavljena HBS-ova analiza. Izvješće HBS Economicsa<sup>50</sup>, iz zadnjeg kvartala 2022, ispituje učinke prihoda od nametanja poreza na nepredviđenu dobit danskom energetsom sektoru kao i potencijalne učinke proširenja sheme poreza na dobit na sva poduzeća u Danskoj naručeno od Fagbevægelsens Hovedorganisationa (engl. *Danish Trade Union Confederation*). Energetski sektor u Danskoj čine poduzeća poput A/S Miljøpark Vest, Holdingselskabet af 15. Maj 1997 ApS, TotalEnergies Denmark ASW, Filial af TotalEnergies Denmark ASW, INC., USA, Ø/strøm A/S U i još njih 32 od kojih se, prema zaključcima izvješća u 2022., očekuje dobit prije oporezivanja (EBIT) približno 30 milijardi DKK, što je povećanje od gotovo 43 % u odnosu na prosjek razdoblja od 2019. do 2022. Dodatnim oporezivanjem izvanredne dobiti energetskog sektora od 30 % prihod za državni proračun procjenjuje se od 1,1 milijardu DKK, odnosno ukupno 10,5 milijardi DKK poreznih prihoda u 2022., u što nisu uključena društva koja porez plaćaju po tonaži. Ipak, ukupni porezni prihodi uključuju solidarni doprinos banaka i osiguravajućih društva, često kritiziranog sektora, čija participacija od jednokratnog oporezivanja od 30 % iznosi 5 mlrd DKK. Primjerice, u Hrvatskoj participativni udio banaka u državnom proračunu procjenjuje se na nešto više od pola milijarde kuna, što nije rezultat operativnog poslovanja banaka, kako se percipira u javnosti, već posljedica računovodstvenih tehnika. Banke su smanjile troškove rezervacija i provele vrijednosna usklađenja zbog poboljšanog gospodarskog oporavka i kakvoće kredita pri čemu u strukturi novih kredita oko 35 % čine investicijski krediti što je naznaka oporavka korporativnih investicija koje su dugo stagnirale. Zbog toga je došlo do ukidanja nekih ranijih umanjena vrijednosti, što za kreditne institucije ima narav izvanrednog prihoda. Takvi su učinci prolazni te u tom svjetlu treba tumačiti i poboljšanje ovogodišnjeg financijskog rezultata,<sup>51</sup> odnosno smanjenu poreznu aktivnost banaka.

48 Eurostat 'Information about annual inflation in the euro area' (132/2022, 30 November 2022).

49 KPMG 'Temporary solidarity contribution by fossil fuel sector' (3 November 2022).

50 HBS Economics 'Provenuvirkninger ved at indføre en engangsskat på ekstraordinær profit i Danmark' (October 2022).

51 HUB, 'Dobit banaka uvećana kao posljedica smanjenja troškova rezervacija i vrijednosnih usklađenja' (Pregledi i izgledi, 6 June 2022).

Zemlje poput Mađarske, Italije, Rumunjske i Španjolske u nacionalne regulatorne okvire s prijedlozima iz EU 2022/1854 implementirale su šira i rigoroznija rješenja. Mađarska<sup>52</sup> je jedna od zemalja EU-a s najrigoroznijim sustavom dodatnog oporezivanja. Mađarska administracija područje primjene iz čl. 1. Uredbe EU 2022/1854 dodatno je proširila na društva iz financijskog, energetskog i zračnog sektora koja su ostvarila godišnje prihode oko 1,953.702 EUR (800 milijardi HUF godišnje). Dodatno postroženje provedeno je pomoću različitih stopa, čime mađarski proračun očekuje dodatno punjenje od 2,19 mlrd. EUR (unatoč tome što godišnja stopa inflacije iznosi 20,7 % i što mađarsku monetarnu politiku svrstava u vodeću inflaciju europodručja. Za kreditno-finanicijski sektor, uključujući i investicijska društva, uveden je poseban porez na dobit od 10 % koji se obračunava na neto prihode od prodaje utvrđenih na temelju GFI-ja 2021, odnosno prihodi od prodaje iz 2022. godine oporezuju se s 8 % do 10. listopada 2022. kao i 50 % porezne obveze u 2022. godini. Proizvođači nafte i naftnih derivata su do 20. rujna 2022. godine već podmirili poseban porez po stopi od 25 % koji se utvrđuje kao marža nafte uvezene iz Rusije, a ne iz drugih zemalja i količina kupljena od Rusije, u barelima, u relevantnom mjesecu. U slučaju nestašice benzina, uzrokovanih daljnjim jačanjem i pooštavanjem briselskih sankcija, porez na ekstraprofit za plinske i naftne kompanije mogao bi dosegnuti neslavnih 90 posto. Za elektroenergetska društva utvrđena je dodatna obveza od 65 %, pri čemu porezna osnovica je razlika između prihoda od prijenosa ulazne energije i obvezne otkupne cijene ili važeće subvencionirane cijene.

---

52 BDO, 'Corporate Tax News' (Issue 63, August 2022).

Tablica 1. Zbirni pregled usklađivanja EU 27 s Uredbome EU 2022/1854

Država	Status	Visina porezne stope	Razdoblje oporezivanja	Obveznici dodatnog poreza	Projicirani prihodi državnog proračuna	(Izvor) / zadnji datum informacija
Austrija	Objava Vlade Austrije o uvođenju dodatnog poreza.	Do 40 %, uz mogućnost smanjenja porezne stope na razinu od 33 % pod pretpostavkom ulaganja poduzetnika u zelene izvore energije.	1. 7. 2022. – 31. 12. 2023.	Isključivo energetske kompanije.	2 mlrd. EUR	(Reuters, 2022) 18. 11. 2022.
Belgija	U pripremi prijedlog Zakona do 1. 12. 2022. godine.	U ovoj fazi nema detaljnih informacija.	U ovoj fazi nema detaljnih informacija.	Isključivo energetske kompanije.	3,1 mlrd. EUR	(Bloomberg Tax, 2022) 11. 10. 2022.
Bugarska	Dostavljen prijedlog Zakona u Parlament.	33 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka 2018. – 2021. godina.	2022. i 2023. godina	Isključivo energetske kompanije.	U ovoj fazi nema detaljnih informacija.	(Diacron Group, 2022) 4. 11. 2022.
Češka	Usvojen Zakon u Parlamentu.	60 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka 2018. – 2021. godina.	Za porezna razdoblja 2023. – 2025. godina	Energetske, naftne i rudarske kompanije te bankarski sektor.	3,4 mlrd. EUR	(Reuters, 2022), 24. 11. 2022.
Cipar	Prijedlog oporbe vezan uz stopu dodatnog poreza od 90% za rezultate 2022. godine. Trenutačno je prijedlog odbijen od strane ministra financija.					(Financial Mirror, 2022) 22. 11. 2022.
Danska	U ovoj fazi nema detaljnih informacija.					
Estonija	U ovoj fazi nema detaljnih informacija.					
Finska	Prijedlog Zakona u postupku pripreme.	U ovoj fazi nema detaljnih informacija	1. 1. – 31. 12. 2023.	Isključivo energetske kompanije.	U ovoj fazi nema detaljnih informacija.	(Reuters, 2022) 24. 11. 2022.
Francuska	Odbačen prijedlog zakona vezan uz oporezivanje povećanog prihoda, ali usvojen zakon o dodatnom oporezivanju dividende kod velikih kompanija, koje isplaćuju dividendu u visini većoj od 750 mil. EUR pod uvjetom rasta dividende za više od 20% od prosjeka isplacenih iznosa u razdoblju od 2017. do 2021. godine. Stopa poreza za ove isplate raste sa 30 % na 35 % - 2021. godina. Zakon još može biti blokiran u trenutku izglasavanja proračuna za 2023. godinu.					(Reuters, 2022) 3. 11. 2022.

Grčka	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.	90 %	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.	Isključivo energetske kompanije.	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.	(Reuters, 2022), 3. 11. 2022.
Hrvatska	Prijedlog Zakona u javnoj raspravi.	33 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka 2018. – 2021. godina.	2022. godina	Sve kompanije s prihodima većim od 300 mil. HRK.	2 mlrd. HRK (265 milijuna EUR)	(Ministarstvo financija, 2022.) 26. 11. 2022.	
Irska	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.						
Italija	Usvojen Zakon za razdoblje od 1. 10. 2021. do- 30. 4. 2022. godine u visini od 25% poreza na dobit, s prijedlogom povećanja stope na 35 % u 2023. godini.			Isključivo energetske kompanije.	2 mlrd. EUR	(Bloomberg, 2022) 22. 11. 2022.	
Latvija	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.						
Litva	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.						
Luksemburg	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.						
Mađarska	Usvojeni zakoni.	Različite stope ovisnosti o industrijama.	2022. i 2023. godina	Različite industrije.	2,19 mlrd. EUR	(Orbitax, 2022) 27. 5. 2022.	
Malta	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.						
Nizozemska	Najava uvođenja Zakona.	33 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka 2018. – 2021. godina.	2022. godina	Isključivo energetske kompanije.	3,2 mlrd. EUR	(Reuters, 2022) 1. 11. 2022.	
Njemačka	Najava uvođenja Zakona.	33 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka 2018. – 2021. godina.	2022. i 2023. godina	Isključivo energetske kompanije.	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija	(Reuters, 2022) 23. 11. 2022.	
Poljska	Prva verzija Zakona obuhvaća oporezivanje svih kompanija koje zapošljavaju više od 250 djelatnika stopom od 50 %, s profitnom maržom većom od 3-trogodišnjeg prosjeka (2018. – 2020. godina). Ovaj je prijedlog napušten te se razmatra oporezivanje pojedinih sektora.			Energetske kompanije i kompanije za distribuciju hrane (npr. supermarketi).	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.	(The First News, 2022) 13. 10. 2022.	
Portugal	Usvojeno od strane Vlade, očekuje se izglasavanje u Parlamentu.	33 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka 2018. – 2021. godina.	2022. godina			(Essential Business, 2022) 18. 11. 2022.	

Rumunjska	Okvir poreza utvrđen prije Uredbe EU-a zbog čega postoji veći broj dvojni (visina stope od 80 % i retroaktivna primjena od 1. 10. 2021. godine). Novijih informacija u ovoj fazi nema.					(Tax Foundation, 2022) 4. 10. 2022.
Slovačka	U ovoj fazi nema detaljnijih informacija.					
Slovenija	33 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka za razdoblje od 2018. do- 2021. godine + svi prihodi veći od 180 EUR / MWh za proizvođače električne energije oporezuju se 100 %.	Objavljen prijedlog Zakona.	2022. i 2023. godina	Isključivo energetske kompanije.	63 milijuna EUR	(Slovenia Times, 2022) 23. 11. 2022.
Španjolska	1,2 % od prodaje energenata kod energetskih kompanija te 4,8 % na prihode od kamata i naknada u bankarskom sektoru.	Usvojeno od strane Kongresa. Očekuje se potvrda od strane Senata.	2022. – 2023. godina za bankarski sektor, odnosno 2023. – 2024. za energetske kompanije.	Energetske kompanije i bankarski sektor.	7 mlrd. EUR	(Financial Times, 2022) 24. 11. 2022.
Švedska	33 % na dodatnu dobit veću od 20 % prosjeka 2018. – 2021. godina.	Prijedlog Ministarstva financija.	2022. i 2023. godina	Isključivo energetske kompanije.	3,7 mlrd. EUR	(Orbitax, 2022) 14. 10. 2022.

Izvor: Izrada autora prema izvorima popisanim u zadnjem stupcu tablice.

U drugim europskim zemljama porezna osnovica ima drugačiji karakter. U Rumunjskoj i Španjolskoj, porez na električnu energiju prodanu iznad proizvoljno određene cijene ili na ukupnu prodaju, uopće nije porez na dobit već više nalikuje trošarinama.<sup>53</sup> Naime, španjolska vlada predlaže porez od 1,2 posto na prodaju elektroenergetskih usluga s konsolidiranim prometom većim od 1 milijarde eura u 2019. godini i porez od 4,8 % na neto prihod od kamata i neto provizije banaka, prelaze li prihodi 800 milijuna eura u 2019. čija primjenjivost se proteže u dvogodišnjem rasponu (2023./2024.)<sup>54</sup> i ne može se odbiti od obveze poreza na dobit. S druge strane, talijanski porez na izvanrednu dobit (inkrementalna dodana vrijednost) mogao bi biti pod utjecajem raznih čimbenika uključujući spajanja i akvizicije, koja nisu povezana s promjenama cijena,<sup>55</sup> što je dodatno zabrinjavajuće budući da je 1915. porez na ekstraprofit imao progresivnu strukturu stopa u rasponu od 12 do 35 posto.<sup>56</sup> Belgijski model nadograđuje postojeći nuklearni porez uz nemogućnost prebacivanja tereta porezne obveze na krajnje kupce što predstavlja isključivo obvezu poduzeća i ne bi trebalo imati utjecaja na stupanj inflacije. Njemački prijedlog dodatnog oporezivanja usmjeren je na preraspodjelu inframarginalne dobiti čime bi se mogla otvoriti različita pravna pitanja budući da njemački Ustav ne predviđa mijenjanje porezne politike koja bi mogla stvoriti nesigurnost poreznog sustava i antiinvesticijsku klimu.

Češka ekonomija ima zabilježenu godišnju stopu inflacije od 17,8 % što je smješta visoko na EU-ovoj ljestvici najpogođenijih zemalja, ali i s obzirom na specifičnosti prijedloga češkog Ministarstva financija koje osim proizvođača i prodavača u elektroenergetskom sektoru, rudarstvu, naftne kompanije, uključuje banke i ne primjenjuje se retroaktivno. Ministarstvo financija Češke<sup>57</sup> bilježi kako bi dodatni porez bio nametnut bankama s neto prihodima od kamata u prethodnoj godini većim od 6 milijardi CZK (približno 244 milijuna eura) i energetskim tvrtkama s ukupnim prometom u prethodnoj godini većim od 2 milijarde CZK (približno 81 milijun eura). Od 1. siječnja 2023. godine navedeni porezni obveznici plaćali bi porez na višak dobit po stopi od 60 posto uz postojeći uobičajeni porez na dobit. Osnovica za dodatni porez izračunala bi se kao oporeziva dobit u određenoj fiskalnoj godini koja počinje, a koja je iznad 20 posto prosječne oporezive dobiti u posljednje četiri fiskalne godine (2018. – 2021). Porez je privremenog značaja i primjenjivao bi se kroz trogodišnje razdoblje do 2025. godine čija procijenjena vrijednost u 2024. doseže 39 mlrd. Kč WFT, odnosno 25 mlrd. Kč WFT u posljednjoj godini oporezivanja.

U sljedeću skupinu zemalja, svakako, mogu se ubrojiti Poljska (s godišnjom stopom inflacije od 15,7 %) i Francuska (s godišnjom stopom inflacije od 6,2 %). Poljski prijedlog Ministarstva državne imovine oporezivao bi velika poduzeća koja ispunjavaju određene kvantitativne kriterije: (i) prosječni godišnji broj zaposlenih veći od 250 zaposlenika i (ii) godišnji neto prihod od prodaje roba, proizvoda i usluga te financijsko poslovanje veće od 50 milijuna eura po stopi od 50 %. Porezna osnovica za banke računala bi se na imovinu (vrijednost ROA) iznad trogodišnjeg prosjeka. Posebno je zanimljivo što, u obračun opće porezne osnovice, 2020. godina

53 Christina Enache 'What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes' (4 October 2022).

54 KPMG EU Tax Centre 'E-News from the EU Tax Centre' (Issue 159, 5 August 2022.).

55 Enache (n 53).

56 Shafik Hebous, Dinar Prihardini i Nate Vernon 'Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance' (IMF Working Paper No. 2022/187, 2022).

57 Ministarstvo financija Češke 'Zavedení windfall tax v České republiky' (6 September 2022).

neće biti uključena zbog ekonomskih učinaka izazvanih pandemijom bolesti COVID-19 čime se prosječna dobit fiskalnih godina utvrđuje kao trogodišnje nekumulativno razdoblje – 2018., 2019. i 2021.<sup>58</sup> Francuski Senat odbacio je prijedlog zakona vezan uz oporezivanje povećanog prihoda u sektorima energetike i prijevoza po stopi od 25 posto na višak dobiti u 2022. i 2023. Kao nadomjestak usvojen je amandman o dodatnom oporezivanju dividende velikih kompanija s ostvarenim prometom većim od 750 milijuna EUR pod uvjetom rasta dividende za više od 20 % od prosjeka isplaćenih iznosa u razdoblju 2017. – 2021. godine.<sup>59</sup> Stopa poreza za ove isplate promijenjena je s 30 % na 35 %, a zakon još može biti blokiran u trenutku izglasavanja proračuna za 2023. godinu.<sup>60</sup>

### 3.2. DODATNO OPOREZIVANJE VIŠKA DOBITI U HRVATSKOJ

Središnji ured Porezne uprave, kao nositelj aktivnosti, proveo je prethodni MSP test kao obvezni metodološki alat u provedbi procjena učinaka propisa na malo gospodarstvo u okviru *Iskaza o procjeni učinaka propisa*. Kako MSP test, primjenom SCM metodologije, nije utvrdio postojanje izravnih učinaka, nisu procijenjeni mogući administrativni troškovi.<sup>61</sup> Stoga, u drugoj polovini studenoga 2022. godine, kroz sustav e-Savjetovanja, upućen je prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit, u hitnom postupku, čije usvajanje se dogodilo u prosincu 2022. godine.

Zakonodavac se odlučio na drugačiji pristup s obzirom na to da striktnim pridržavanjem europske uredbe nijedno društvo ne bi ušlo u porezne škare ili bi taj broj društva bio zanemariv zbog činjenice nepostojećih proizvođača nafte, prirodnog plina i ugljena u nacionalnim okvirima. U prilog tomu govore FINA-ina zbirni podatci o područjima djelatnosti s najvećom ostvarenom neto dobiti u 2021. godini, objavljeni u zadnjem kvartalu 2022. godine. Navedene kriterije zadovoljavaju ukupno četiri društva, i to u djelatnost G – *Trgovina na veliko i malo* jedno društvo, odnosno djelatnosti C – *Prerađivačka industrija* tri društva. Najveća ostvarena dobit u djelatnosti G prikazalo je društvo Lidl Hrvatska d.o.o./k.d. od 380,3 milijuna kuna, na drugom i trećem mjestu su Pevex d.d. i Plodine d.d. s dobiti ispod 300 milijuna kuna. U djelatnosti C najveću dobit razdoblja 2021. u iznosu od 1,273 milijarde kuna ostvarilo je društvo INA d.d., potom Pliva Hrvatska d.o.o. 720 milijuna kuna dobiti razdoblja, a na posljednjem mjestu nalazi se društvo HS PRODUKT d.o.o. s prikazanom 2021. dobiti razdoblja od 403,3 milijuna kuna,<sup>62</sup> što korelira s indeksom obujma industrijske proizvodnje koji potvrđuje trend pada na početku zadnjeg kvartala 2022. Tako je industrijska proizvodnja, kalendarski prilagođena, u listopadu 2022. u odnosu na listopad prethodne godine pala 0,3 %, odnosno na mjesečnoj razini pad industrijske proizvodnje iznosi 1,4 % u području D – *Opskrba električnom energijom*,

58 The First News 'Poland could still impose windfall tax on select sectors' (13 October 2022).

59 KPMG EU Tax Centre 'E-News from the EU Tax Centre' (Issue 159, 5 August 2022).

60 Reuters 'French lawmakers back special tax on dividends from windfall profits' (13 October 2022).

61 Ministarstvo financija 'Prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit' (22. srpnja 2022).

62 FINA 'Područja djelatnosti s najvećom neto dobiti u 2021. godini' (9 November 2022).

plinom, parom i klimatizaciji za 12,6 %, u području B – Rudarstvo i vađenje za 3,9 %, a područje C – Prerađivačka industrija porasla je za 2 %, a slični su pokazatelji za III. kvartal 2022.<sup>63</sup>

Zbog toga, Zakonom o dodatnom porezu na dobit povećan je broj obveznika plaćanja dodatnog poreza na dobit, isključivo za 2022. godinu,<sup>64</sup> na način da obuhvaća sve poduzetnike koji (i) ostvaruju prihode veće od 300 milijuna kn u 2022. godini<sup>65</sup> te koji (ii) utvrde oporezivu dobit u iznosu većem od 20 % u odnosu na prosječnu oporezivu dobit iz četiri prethodna porezna razdoblja što obuhvaća period od 2018. do 2021. godine.<sup>66</sup> Prema Zakonu o računovodstvu,<sup>67</sup> srednji poduzetnici su oni koji ispunjavaju kvantitativne kriterije te ne prelaze granične pokazatelje u dva od tri uvjeta: (i) ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna, (ii) prihod 300.000.000,00 kuna i (iii) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250. Veliki poduzetnici su poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje za srednje poduzetnike u najmanje dva od navedena tri uvjeta. Uvažavajući navedene ulazne pretpostavke, ilustrativno su prikazani modeli oporezivanja neočekivane dobiti, Tablicom 2, sukladno prijedlogu Zakona o dodatnom porezu, gdje su oprimjerena poduzeća obveznici dodatnog poreza.

**Tablica 2.** Ilustrativni primjeri obračuna dodatnog poreza u Hrvatskoj u 000 EUR

Modeli oporezivanja neočekivane dobiti	Primjer 1.	Primjer 2.
Oporeziva dobit / gubitak u 2018.	225*	(225)**
Oporeziva dobit / gubitak u 2019.	180	400
Oporeziva dobit / gubitak u 2020.	113	(113)
Oporeziva dobit / gubitak u 2021.	90	90
<b>Prosječna oporeziva dobit 2018. – 2021. (čl. 4. st. 2. ZoDPD-a)</b>	<b>152</b>	<b>71,75</b>
<b>Oporeziva dobit 2022. /OD<sub>2022</sub>/ (čl. 6. st. 1. ZoDPD-a)</b>	<b>212,5</b>	<b>300</b>
Porez na dobit (PD) 18 % /OD <sub>2022</sub> x 18 %/ (čl. 28. st. 2 ZoPnD)	38,25	54
Porez na ekstrasdobit 33 % /OD <sub>2022</sub> – (PD <sub>2018. – 2021.</sub> x 20 %) / x 33 % (čl. 9. ZoDPD-a)	9,93	70,59
<b>Ukupna porezna obveza (PD + PED)</b>	<b>48,18</b>	<b>124,59</b>
<b>Efektivna porezna stopa (UPO / OD<sub>2022</sub>) x 100</b>	<b>22,67 %</b>	<b>41,53 %</b>

\* Vrijednosti bez zagrada pozitivni su iznosi. ZoDPD – Zakon o dodatnom porezu na dobit

\*\* Vrijednosti sa zagrada negativni su iznosi. ZoPnD – Zakon o porezu na dobit

Izvor: Kalkulacije autora prema KPMG-u.<sup>68</sup>

Iz ilustrativnih primjera proizlazi obrnuto-proporcionalni odnos dobiti i prosječne stope poreza na dobit, odnosno vrijedi zakonitost da što više raste dobit, to je prosječni porast stope

63 Državni zavod za statistiku 'Indeks obujma industrijske proizvodnje te indeksi zaliha, zaposlenih osoba i proizvodnosti rada u industriji u listopadu 2022' (Priopćenje, 30. studenog 2022).

64 čl. 4. st. 2. Zakona o dodatnom porezu na dobit (SL 151/2022, 9/2023) (HR).

65 *Ibid.* čl. 4. st. 1.

66 *Ibid.* čl. 5. st. 1. i st. 2.. Također v. Buehler (1940).

67 v. čl. 5. st. 4. Zakona o računovodstvu (SL 78/2015, 134/2015, 120/2016, 116/2018, 42/2020, 47/2020, 114/2022) (HR).

68 KPMG-a 'Extra Profit Tax for the year 2022' (Tax Newsflash, November 2022).



poreza na dobit manji. U danom primjeru oporeziva dobit / $OD_{2022}$ / porezna je osnovica.<sup>69</sup> Poduzeće iz primjera 1 umjesto 18 % poreza sada će platiti 22,67 % efektivne porezne stope, što uključuje porez na neočekivanu dobit, odnosno u primjeru 2. efektivna porezna stopa iznosi 41,53 % neovisno o tome što poduzeće u dva obračunska razdoblja ostvaruje gubitke zbog čega se značajno povećava porezno opterećenje. Uz pretpostavku kako povećana osnovica poreza na dobit iznosi 2 mil. kn, 2,1 mil. kn i 2,2 mil. kn (razlika 200 milijuna kn) prosječna stopa poreza na dobit povećat će za 0,82 % (ili na 24,82 %), a dodatni porez na izvanrednu dobit samo za 66000 kn. Ako se, hipotetski, porezna osnovica poreza na dobit poveća za 240 %, odnosno na 3,4 mil. kn, prosječna stopa poreza na dobit bit će 27,71 % što se može poistovjetiti sa zakonitosti opadajućih prinosa.

Ipak, prikazanim modeliranjem Ministarstvo financija, kao predlagatelj, omedilo je neočekivanu dobit kao dobit nastalu bez znatne promjene vlastite strukture troškova i povećanja ulaganja, odnosno kada je do naglog povećanja dobiti došlo zbog iznenadnih i nekih nepredvidljivih globalnih poremećaja, okolnosti rata, smanjene opskrbe energijom i dr., čime je osigurana učinkovitost i djelotvornost poreznog prijedloga. Iz takvog poimanja, proizlazi kako obveza dodatnog poreza na dobit i solidarnog doprinosa iz Uredbe Vijeća (EU) 2022/1854 i nadalje osigurava da se dio profitne marže, koja nije rezultat nepredvidljivih kretanja, može iskoristiti za buduća ulaganja ili za osiguravanje financijske stabilnosti<sup>70</sup> što će, svakako, zahtijevati preciznije računovodstvene evidencije prihoda i dobiti. Navedeno potvrđuje ocjenu nadležnog Ministarstva kako postoji manji rizik od povećanog troška kapitala poreznih obveznika, ali trošak investicija vezanih za poslovanje neće proizvoditi nikakve učinke na tržišno natjecanje<sup>71</sup> čime se poduzećima obveznicima poreza omogućuje zadržavanje postojeće razine konkurentnosti. S time u svezi, budući da obračunana porezna obveza umanjuje redovnu dobit za isplatu te ne postoje negativni učinci na konkurenciju i, općenito, konkurentnost unutar-njeg tržišta EU-a u smislu prepreka slobodi tržišne konkurencije. U osnovi, temeljna namjera zakonskog uređivanja viška dobiti je suzbijanje nepoštene konkurencije čije usklađivanje neće izazvati dodatne troškove prilagodbe poduzeća niti uzrokovati dodatno administrativno opterećenje. Osim toga, posebno je važno istaknuti kako dodatni porez na dobit nije trošak poreznog razdoblja niti postoji mogućnost u idućem razdoblju da se uvećaju troškovi za obračunanu dodatnu obvezu, što bi rezultiralo manjom poreznom osnovicom<sup>72</sup> idućeg razdoblja, a, u konačnici, poduzeća obveznike poreza umjetno stavilo u povoljniji položaj u odnosu na poduzeća neobveznike.

Sukladno prijavama poreza na dobit za 2021. godinu broj poduzetnika koji bi bili predmetom ovog oporezivanja iznosio bi, približno, dvjestotinjak. Iako je riječ o malom broju potencijalnih obveznika ovog dodatnog poreza, prema projekcijama predlagatelja dodatni prihodi državnog proračuna mogli bi biti na razini 2 mlrd. HRK.<sup>73</sup> U kontekstu godišnje stope inflacije od 10,9 %<sup>74</sup> određene procjene i analize strukovnih udruženja, ponajprije Hrvatske udruge

69 čl. 6. Zakona o dodatnom porezu na dobit (SL 151/2022, 9/2023) (HR).

70 Ministarstvo financija 'Prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit' (22. srpnja 2022).

71 *Ibid.*

72 čl. 17. st. 3. Zakona o dodatnom porezu na dobit (SL 151/2022, 9/2023) (HR).

73 *Ibid.*

74 Eurostat 'Information about annual inflation in the euro area' (132/2022, 30 November 2022).

poslodavaca,<sup>75</sup> pokazuju kako će novi Vladin prijedlog ponajviše utjecati na IT sektor, farmaciju, banke i turističku djelatnost, a tek manjim dijelom na društva iz energetskeg sektora. Ponajprije, zato što mreža društava u elektroenergetskom sektoru nije razgranata i raspršena, a s druge strane, poduzetnici čija je djelatnost obuhvaćena ovom Uredbom, imaju druge (neprethodne) djelatnosti zbog čega je upitno je li uopće udio prihoda, od primjerice rudarenja, u ukupnim prihodima veći od 75 %, odnosno zbog primjene novih odredbi MSFI 15 – *Prihodi*. U tom kontekstu, treba napomenuti kako HEP d.d. zbog konsolidiranog gubitka 2022 neće participirati u prihodima državnog proračuna, ali, unatoč tome, za poduzeća koja će biti obuhvaćena dodatnim oporezivanjem postoje određene računovodstvene i porezne mogućnosti s obzirom na to da je polazna točka za utvrđivanje dodatnog poreza na dobit ista kao i za porez na dobit što obuhvaća iste osobe, sve rokove, način obračuna, plaćanje i podnošenje porezne prijave.<sup>76</sup>

### 3.3. RASPRAVA U KONTEKSTU POREZA NA NEOČEKIVANU DOBIT – *In house* oporezivanje

Nužno je definirati kako je oporeziva dobit, zapravo, računovodstvena dobit umanjena za dopuštena uvećanja<sup>77</sup> ili ekvivalentna umanjena<sup>78</sup> za potrebe utvrđivanja obveze poreza na dobit, ali prije korištenja prava na prijenos poreznog gubitka<sup>79</sup> ili propisanih umanjena obveze poreza na dobit. U prvoj verziji prijedloga Zakona za postupanje iniciranog izbjegavanja dodatnog poreza na dobit nije predviđena posebna kazna za odgovornu osobu i društvo. Iako postoji napomena vezana uz potencijalnu penalizaciju iniciranja izbjegavanja dodatnog poreza na dobit u konačnoj verziji Zakona, poduzetnici mogu smanjiti poreznu osnovicu primjenom (i) određenih izuzeća popisanih u čl. 13. Zakona o dodatnom porezu na dobit<sup>80</sup> i/ili primjenom (ii) modela investicijskog ulaganja, potencijalnih rezervacija za buduće troškove, raznih vrijednosnih usklađivanja potraživanja i zaboravljenih pasivnim vremenskim razgraničenjima, odnosno mogu biti (iii) izuzeti od obračuna dodatnog poreza ako udovoljavaju posebnim odredbama iz čl. 12. Zakona o dodatnom porezu na dobit. Međutim, jesu li navedene mogućnosti iz (ii), kao odbitne stavke u potpunosti točne, nužno je promatrati dopuštena izuzeća za umanjene porezne osnovice poduzeća s poreznog i računovodstvenog stajališta.

Pogrešno je razmišljanje da ulaganje u dugotrajnu imovinu smanjuje dobit tekućeg razdoblja. Isključivo amortizacija dugotrajne imovine, kao nenovčani izdatak,<sup>81</sup> može smanjiti

75 Lider 'HUP Vladi: Odustanite od zakona o dodatnom porezu na dobit, štetan je i opasan' (30 November 2022).

76 Ministarstvo financija 'Prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit' (22. srpnja 2022). Kasnije čl. 10. Zakona o dodatnom porezu na dobit.

77 čl. 7. u vezi s čl. 5. st. 9a. t. 1. – 12 Zakona o porezu na dobit (SL 177/2004, 90/2005, 57/2006, 146/2008, 80/2010, 22/2012, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020, 114/2022) (HR).

78 čl. 6. Zakona o porezu na dobit u vezi s čl. 5. st. 9b. t. 1. – 10. *Ibid*.

79 *Ibid*. čl. 17.

80 čl. 12. Zakona o dodatnom porezu na dobit (SL 151/2022, 9/2023) (HR).

81 čl. 12. Zakona o porezu na dobit (SL 177/2004, 90/2005, 57/2006, 146/2008, 80/2010, 22/2012, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020, 114/2022) (HR).

dobit tekućeg razdoblja. S time u vezi, potrebno je istaknuti kako se amortizacija obračunava i priznaje kao porezno priznati trošak razdoblja u kojem se utvrđuje financijski rezultat samo onda kada je imovina poduzetnika spremna za upotrebu čime se uvjetuje kumulativno ispunjavanje uvjeta za umanjenje porezne osnovice. U suprotnom, nije moguće primijeniti koristi amortizacije i proporcionalno povećati troškove radi smanjivanja financijskog rezultata.

Treba jasno napomenuti kako rezerviranja za buduće troškove ne postoje. Riječ je o pogrešnom poimanju i shvaćanju uloge rezerviranja.<sup>82</sup> Općepoznato je kako rezerviranje može postojati samo za sadašnju obvezu, koja proizlazi kao rezultat određenog prošlog događaja. Dakle, rezerviranje je moguće samo za budući izdatak (tijek novca), ali za prošli rashod. Primjerice, nije moguće izvršiti rezervacije za buduće sudske troškove i neopravdane odštetne zahtjeve ako se nešto nije dogodilo u smislu zaštite bilance u prošlosti. S druge strane, rezerviranja za jamstvene rokove priznaju se samo za prodane proizvode (ne za uskladištenu robu), ali na temelju stečenog iskustva menadžmenta i očekivanog broja kvarova što se utvrđuje procjenom. No, istina je posve drugačija budući da se većina ekonomija, s mikro i makro stajališta, pretvorila uglavnom u uslužna gospodarstva u tercijarnim i naprednijim sektorima pa je i opisana mogućnost manje vjerojatna. Prema tome, možda, poduzetnici mogu prikladno rastegnuti i povećati pozicije rezerviranja, ali sigurno ne mogu (i nije porezno priznato, a gledaju se za potrebe poreza porezno priznati rashodi) dramatično povećati takva rezerviranja nadajući se da će izbjeći plaćanja poreza na ostvareni višak dobiti.

Što se tiče vrijednosnih usklađivanja potraživanja od kupaca, moguće je pod uvjetom da kupci kasne s plaćanjem i ako je od dospijeca do kraja godine prošlo barem 60 dana, a kupac ne plati do 15 dana prije podnošenja prijave poreza na dobit. Navedeno bi značilo, primjerice za 2022. godinu, kako su relevantna potraživanja koja su dospjela do 2. studenoga 2022. godine, a poduzetnik takva potraživanja naplati do 15 dana prije podnošenja prijave poreza na dobit. Zakonski gledajući, krajnji rok za podnošenje prijave poreza na dobit je 30. travnja 2023. godine što bi značilo da potraživanje ne bi smjelo biti naplaćeno do 15. travnja 2023. godine. S druge strane, pitanje je koliko ima ovakvih kupaca, a ako bi se kojim slučajem s kupcima, uvjetno rečeno, pregovaralo i dogovaralo zakašnjenje u plaćanju potencijalno su takvi poduzetnici u sukobu s propisima koji određuju rokove plaćanja.<sup>83</sup>

U Republici Hrvatskoj postoji veći broj poduzetnika (iako manji broj poduzetnika u kategoriji prihoda većih od 300 mil. HRK) kojima se posljednjih desetak godina omogućava financiranje dijela ulaganja u investicijske cikluse iz sredstva fondova Europske unije. Pretežito poduzetnici predmetne iznose sufinanciranja evidentiraju u skladu s preporučenim modelom definiranim odredbama MRS 20 – *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*,<sup>84</sup> koji zahtijeva da društvo prizna predmetno investiranje u nominalnom iznosu ulaganja (npr. proizvodni pogon) sukladno s odredbama MRS 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*<sup>85</sup> dok se iznos sufinanciranja priznaje kao pasivno vremensko razgraničenje i postupno ukida u korist ostalih poslovnih prihoda tijekom amortizacije predmeta investiranja. U takvom okru-

82 v. čl. 11. Zakona o porezu na dobit.

83 v. čl. 9. Zakona o porezu na dobit.

84 IFRSc 'MRS 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći' (Standard 2022 Issued).

85 IFRSb 'MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema' (Standard 2022 Issued).

ženju društva imaju iskazane visoke iznose imovine, pasivnih vremenskih razgraničenja, ali i ostalih poslovnih prihoda u omjeru koji se odnosi na ukidanje amortiziranog dijela predmetna investiranja. U takvim situacijama najbolje je promijeniti računovodstvenu politiku i ne iskazivati navedene pozicije kao prihode, već umanjiti rashode koji su financirani iz ovih sredstava. Na taj način poduzetnici ne bi imali prihod, odnosno prihod bio bi manji što bi nekima čak i pomoglo održati prihode ispod 300 milijuna kn. U slučaju graničnih poduzetnika (tj. poduzetnika koji će u 2022. godini ostvariti prihode ne značajnije veće od 300 mil. HRK) velika je vjerojatnost da će se isti odlučiti za drugu mogućnost danu odredbom t. 27. MRS-a 20 – *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*, odnosno izmijenit će računovodstvenu politiku iskazivanja potpora na način da će smanjiti predmetne investicije za vrijednost potpore te amortizirati isti po nižoj osnovici, uz paralelno neiskazivanje odgođenog prihoda tekućeg razdoblja. Navedeno, svakako, zahtijeva izmjenu računovodstvene politike u skladu s odredbama MRS 8 – *Računovodstvene politike, promjena računovodstvenih procjena i pogreške*.<sup>86</sup> Naime, pravila EU-a o državnim potporama u posljednjim se godinama počinju shvaćati kao instrument za sprječavanje tzv. agresivnog poreznog planiranja te postizanje “pravednijeg” oporezivanja multinacionalnih kompanija što predstavlja potencijalno značajnu ugrozu njihova poreznog suvereniteta, npr. u vođenju politike poreznih izdataka,<sup>87</sup> što je posebno bilo značajno u slučaju *Apple*.

U konačnici, sve se svodi da činjenicu kako je nužno preispitati terminološku svrshodnost definicije prihoda.<sup>88</sup> Trenutačno, MSFI 15 definira prihod kao povećanja ekonomskih koristi tijekom računovodstvenog razdoblja u obliku priljeva, povećanja imovine ili smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje vlasničkog kapitala.<sup>89</sup> Revizorsko društvo Deloitte pojašnjava kada i koliko treba priznati prihoda. Prihod treba priznati kada subjekt ispuni svoje obveze prema ugovoru prijenosom robe ili usluge na kupca u iznosu na koji subjekt ima pravo i očekuju prema ugovoru, tj. očekivani iznosi na koje treba primijeniti prikladne procjene. Potrebno je razlikovati izraze *imati pravo* u odnosu na *primati* ili *naplatiti* kako bi se jasno uočio rizik naplate od drugih neizvjesnosti koje se mogu pojaviti iz ugovora.<sup>90</sup>

Čimbenici koji utječu na varijabilnu naknadu (cassasconta – popusti na prijevremeno plaćanje i rabati – popusti na količinu, povrati, poticaji, kazne i sl.) prije uvođenja MSFI 15 – *Prihodi*, dovela su do značajne raznolikosti i nedosljednosti u priznavanju prihoda između pojedinih industrija i unutar istih industrija prouzročena ograničenim uputama o važnim pitanjima, kao što su evidentiranje ugovora s višestrukim elementima i postupanje s kompleksnim transakcijama.<sup>91</sup> Ovo zato što mnogi poduzetnici još uvijek imaju primljene rabate i različite diskonte u prihodima budući da navedeno nije prihod već smanjenje rashoda. Isto tako, velik broj

86 *Ibid.*

87 Gadžo, S. 'Oporezivanje dobiti multinacionalnih kompanija i pravo državnih potpora Europske unije: Studija "slučaja Apple"' (2018) 34 (1) Pravni vjesnik 97.

88 v. MSFI 15 – Prihodi na temelju ugovora s kupcima; Deloitte (2021); Ana Ježovita, Petra Halar i Boris Tušek (2021) 27 Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru 72.

89 IFRSa 'IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers' (Standard 2022 Issued).

90 Deloitte 'Revenue Recognition' (November 2022) 16 – 17.

91 Martina Butković 'MSFI 15 i MSFI 16' u godišnja konferencija "Inovativni pristup, budućnost je počela: Interna revizija, Data analysis i specijalistička znanja" (4. – 6. travnja 2019., Dubrovnik).

poduzetnika dane rabate i odobrenja prikazuje kao rashode što je, pak, smanjenje prihoda. Što znači kako je samo s ova dva (računovodstvena) zahvata moguće smanjiti prihode. Nadalje, razna ukidanja, umanjena, vrijednosna usklađivanja i slično su, često, prikazani kao prihodi iako to nisu. Često je slučaj da poduzetnici prikazuju prihode u cijelom iznosu, a ne samo maržu iako je, u biti, samo marža prihod društva što je često slučaj kod komisijskih prodaja, turističkih agencija i općenito. Istovremeno, mnoga društva koja se bave trgovinom nemaju zaliha već robu nabavljaju isključivo po narudžbi kupca. U ovakvim slučajevima, u pravilu, kao prihod trebalo bi prikazati samo ostvarenu razliku u cijeni (maržu), a ne cjelokupni iznos kako je inače uobičajeno postupanje, čime bi se linearno svim pravnim osobama uvelike (a možda i značajno) budući prihodi umanjili.

Ovisno o industriji, MSFI 15 – *Prihodi* može utjecati na trenutak priznavanja prihoda, strukturu marže po ugovorima s kupcima, pokazatelje na temelju prihoda objave u financijskim izvještajima i utvrđivanje koeficijenta vezano uz financijska zaduženja.<sup>92</sup> Uvođenjem MSFI 15 – *Prihodi*, industrije najizloženije promjenama postale su telekomunikacije i IT sektor (ugovori s više elemenata, varijabilne naknade, razdvajanje naknada, uloga licence – raspolaganje ili korištenje), u srednje izložene industrije ubrajaju se farmacija (ugovori s više elemenata, subvencije, plaćanja po fazama), građevinski sektor, mediji, nekretnine (ugovori o reotkupu, varijabilna naknada, vremenska vrijednost novca, troškovi ugovora), logistika i automobilska industrija, a sektori energetike (spajanje ugovora, varijabilna naknada) i maloprodaje (materijalna prava – poklon bonovi, pravo na povrat) najmanje su izložene posljedicama prijelaza na standard.<sup>93</sup> Ipak, noveliranim standardom veća je usredotočenost na prijenosu kontrole umjesto prijenosa rizika i koristi, detaljnije informacije o evidentiranju prihoda te detaljnijim zahtjevima za objavama u financijskim izvještajima radi razumijevanja prihoda te korištenih pretpostavki i procjena. Pravilnim mjerenjem i priznavanjem prihoda vrlo je izvjesno kako bi se ukupni prihodi u dobroj mjeri smanjili, dok sadašnja praksa “napuhanih” prihoda koristi, ponajprije, državnom proračunu. Konačna verzija teksta Zakona<sup>94</sup> izrijeком navodi kako primjena računovodstvenih propisa s krajnjim ciljem i svrhom iniciranog izbjegavanja dodatnog poreza na dobit penalizirana se primjenom odredbi Općeg poreznog zakona.

Međutim, s opisanim mogućnostima treba postupati s pažnjom dobrog gospodara budući da je u regulativu oporezivanja dobiti u Hrvatskoj uključen mehanizam utvrđivanja autentičnosti aranžmana, odnosno mogućnost da konstrukcije neke transakcije rezultira manjim porezom ili potpunim neplaćanjem poreza, proglasi neautentičnom. Osim toga, od 2016. godine, porezni obveznici moraju dostavljati detaljne informacije o transakcijama s povezanim osobama nadležnim poreznim upravama kako bi se osigurale pravodobne i potpunije informacije o transakcijama s povezanim osobama, a koje mogu imati učinak na oporezivanje.<sup>95</sup> U biti, ključna prepreka za ozbiljnije izbjegavanje solidarnog poreza je vrijeme. Posljednje navedeno zato što je na razini poduzeća potrebno ponuditi odgovore o priznavanju prihoda tijekom vremena kroz tzv. stupanj dovršenosti ili u trenutku dovišetka, obračunima prihoda s

92 *Ibid.*

93 Igor Arbutina 'Prihodi – "Nekad i sad" – Osvrt na promjene s primjenom MSFI 15' (TPA Audit d.o.o., November 2017).

94 Ministarstvo financija 'Konačni prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit' (Decembar 2022) v. čl. 17.

95 Ivan Čevizović 'Novi računovodstveni model za najmove' u: Željana Aljinović Barać (ed.) 51. *jesensko savjetovanje "Računovodstvo, revizija i porezi u praksi"* (Brela : Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, 2021) 89.

višestrukim elementima (možebitno dijeljenje u rate), tretmanu evidentiranja izmjena i troškova ugovora u smislu priznavanja kroz RDG ili kapitalizaciji troškova (i druge razne odgode), politici vremenske vrijednosti novca (komponente financiranja) i sadržajnosti objavljivanja informacija. Naime, budući da poduzeća završavaju poslovnu godinu, praktično nije moguće nešto ozbiljnije strukturirati, a da ne bude problematično i okarakterizirano tijekom poreznog nadzora kao neautentični aranžman<sup>96</sup> ili prividni pravni posao.<sup>97</sup>

### 3.3.1. MODELI IZBJEGAVANJA DODATNOG OPOREZIVANJA – međunarodni pristup

Primarno, rješenje je u primjeni Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI), ali potrebno je, konkretno, za svako društvo analizirati primjenjivost i prikladnost pojedinih MSFI-jevih mogućnosti. S druge strane, prigodno ili agresivno porezno planiranje, u relativno kratkom vremenu, može pokazati brze i zadovoljavajuće rezultate. Neke od tih mogućnosti mogu se, uzgred rečeno, podijeliti u tri osnovna modela kroz:

- **Model 1.** Redefiniranje poreznih strategija

Ovakvo poimanje činjenica više je populističke naravi i rezultat je trenutačnog javnog diskursa. Naime, navedeno je isto kao i općenito pitanje opraštanja poreznih dugova, otpisa potraživanja, statusnih promjena, iznenadnih ulaganja u odnosu na oporezivanje pozitivnog financijskog rezultata i onih koji taj porez moraju podmiriti. Ključni je problem u neučinkovitoj administraciji zbog čega društva dolaze u situaciju prezaduženosti i ne mogu podmirivati, općenito, obveze, pa tako i porezne, a koje onda u stečaju ostanu nenaplaćene ili se, u najboljem slučaju, smanje kroz predstečajni postupak. Drugih otpisa dugova nema. Sekundarno, pitanje je zašto se određenim poduzećima koja primjenjuju nepoštena načela poslovne prakse, u smislu kašnjenja plaćanja značajnijeg iznosa poreza, neki u razdoblju duljem od 30 dana, uopće dopušta nastanak novih poreznih obveza. U tom kontekstu potrebno je odmah pokrenuti stečaj i spriječiti nagomilavanje budućih obveza umjesto da se pretvore u *zombi* društva. *Zombi* tvrtke<sup>98</sup> definiraju se kao tvrtke s niskim učinkom koje unatoč tome nastavljaju svoje poslovanje i ugrožavaju uspješnost zdravih tvrtki te imaju negativnu ROA-u,<sup>99</sup> negativna neto ulaganja<sup>100</sup> i pokrivenost kamatne stope manju od 1,5.<sup>101</sup> Možebitno, zombi poduzeća mogu biti jedna od mogućnosti iznenadnih ulaganja. Umjesto toga, negativan kontekst transformacije poreza na neočekivanu dobit, posebno u nekim zemljama, očekivano mogao bi se pretvo-

96 v. čl. 5a. t. 3. Zakona o porezu na dobit (SL 177/2004, 90/2005, 57/2006, 146/2008, 80/2010, 22/2012, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020, 114/2022) (HR).

97 v. čl. 12. Općeg poreznog zakona (SL 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022) (HR).

98 Marija Logarušić i Irena Raguz Krišić 'The impact of zombie companies on the performance of healthy companies and economies in selected countries of central and eastern Europe' (2022) 73 (2) *Ekonomski pregled* 159.

99 Dan Andrews, Müge Adalet McGowan i Valentine Millot 'Confronting the zombies: Policies for productivity revival', (2017) 21 OECD Economic Policy Papers; v. Ricardo J. Caballero, Takeo Hoshi i Anil K. Kashyap 'Zombie Lending and Depressed Restructuring in Japan' (2008) 98(5) *American Economic Review* 1943.

100 v. Storz et al. 'Do We Want These Two to Tango? On Zombie Firms and Stressed Banks in Europe' (2017) ECB Working Paper No. 2104, October 2017.

101 v. Shin-ichi Fukuda Jun-ichi Nakamura 'Why Did 'Zombie' Firms Recover in Japan?' (2011) 37 (7) *The World Economy* 1124 ; v. Yuyan Tan, Yiping Huang i Wing Thye Woo 'Zombie Firms and the Crowding-Out of Private Investment in China' (2016) 15 (3) *Asian Economic Papers* 1; v. Takeo Hoshi 'Economics of The Living Dead' 57 (1) *The Japanese Economic Review* 30.

riti u priliku za dvostruko oporezivanje regularne (uobičajene) dobiti. Stoga, potrebno je razraditi model kako se ne bi oštetila poduzeća koja su ostvarila veću dobit na temelju investicija i širenja područja poslovanja prema uzoru na WWF, gdje je u objavljenom izvješću *Point Carbon Advisory Services*<sup>102</sup> predstavljena formula za procjenu izvanredne dobiti u elektroenergetskom sektoru.

- **Model 2.** Odnos poduzeće majka – poduzeće kći (tzv. problem transfernih cijena)

Prije desetak godina, OECD donio je Akcijski plan o eroziji porezne osnovice i alokaciji profita (engl. *Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*) kojim se predlažu i uvode gotovo radikalne promjene u borbe protiv erozije porezne osnovice i poreznog planiranja strategije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja kojima se istražuju propusti i neusklađenosti u poreznim propisima sa svrhom preusmjeravanja dobiti u jurisdikcije s niskim ili bez poreznih stopa, što za posljedicu ima neplaćanje poreza na dobit ili plaćanje poreza na dobit u vrlo malim iznosima.<sup>103</sup> U OECD-ovu izvješću iznose se konzervativne procjene koje ukazuju na godišnje gubitke od 4 do 10 % globalnih prihoda od poreza na dobit poduzeća, tj. od 100 do 240 milijardi USD godišnje. Navedena činjenica okupila je čelnike zemalja OECD-a i G20, što je kasnije prihvatilo više od 90 zemalja svijeta (uključujući Hrvatsku, Srbiju, Bosnu i Hercegovinu, Sloveniju) s ciljem razvijanja 15 mjera za rješavanje problema izbjegavanja plaćanja poreza, poboljšanje koherentnosti međunarodnih poreznih pravila i osiguranje transparentnijeg poreznog okruženja. Multilateralni instrument (MLI) ocjenjuje se kao prekretnica u povijesti poreznih sporazuma budući da je, dosad, potpisano 2800 ugovora, što je rezultiralo s više od 1680 usklađenih sporazuma.<sup>104</sup>

Stoga, ova pretpostavka ograničeno je moguća, odnosno korisna, zbog barem dvaju razloga. Prvo, sve transakcije između povezanih društava spadaju u transferne cijene i prema tome podliježu provjeri i dokazivanju da odgovaraju tržišnim cijenama. Prema tome, ovakve isporuke između društava unutar grupe već se vjerojatno događaju i neko značajnije mijenjanje nije izgledno, osobito na samom kraju poslovne godine. Druga stvar, ogleda se u činjenici kako je tuzemni porez na dobit među najnižima u Europskoj uniji. Pri tome se ne smije gledati samo porezna stopa što je često slučaj, već što je osobito u ovom slučaju mnogo važnije, obuhvat porezne osnovice. Primjerice, njemački porez na dobit je na razini 29,8 %, francuski i američki porezni obuhvat iznosi 25,8 % dok austrijski ponderirani prosjek obuhvata računa se na 25 %.<sup>105</sup> Prema tome, neki transferi dobiti «bijegom» iz Hrvatske i ne bi dali velike rezultate zbog razloga više što je pitanje ovog dodatnog poreza možebitno relevantno i u nekoj od tih potencijalnih država domaćina.<sup>106</sup>

102 WWF 'EU ETS Phase II – The potential and scale of windfall profits in the power sector (Point Carbon Advisory Services, March 2008).

103 Nataša Žunić Kovačević 'Prilagodba hrvatske porezne uprave Europskoj uniji' (2020) 57 (1) Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu 198.

104 OECDb 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting' (May 2020).

105 v. OECDc 'Corporate Tax Statistics:Fourth Edition' (17 November 2022).

106 v. Jure Šimović, Tereza Rogić Iugarić i Sonja Cindori 'Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje' (2007) 14 (2) Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu.

- **Model 3.** (Pre)seljenje viška dobiti u inozemna povezana poduzeća i porezne oaze tzv. izlazno oporezivanje (tzv. CFC pravilo<sup>107</sup>).

Kao i kod odnosa matica-kći, ostaje pitanje transfernih cijena. Za porezne oaze valja imati na umu da u slučaju poreznih oaza vrijedi za nekooperativna područja obveza obračuna poreza po odbitku po stopi od 20 % na sve usluge, a kada se govori o prijenosu (transferu) dobiti u takva društva, onda jedino relevantno mogu biti usluge budući da ne postoje dobra koja bi se mogla isporučiti. Isto tako, valja voditi računa da, općenito, kod inozemnih kontroliranih društava, vrijede pravila iz *The Anti-Tax Avoidance Directive* (ATAD) s početkom primjene od 2019. godine, čemu je prethodila Direktiva Vijeća EU 2016/1164<sup>108</sup> od 12. srpnja 2016. koja utvrđuje pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta. Time se osigurava *de minimis* zaštita implementirana, u hrvatsko zakonodavstvo, kroz Zakon o porezu na dobit prema kojima se dobit inozemnog kontroliranog društva uključuje u tuzemnu poreznu obvezu. Ipak, potrebno je voditi računa o ostvarivanju slobode poslovnog nastana kao jedno od vodećih temeljnih gospodarskih sloboda na tržištu Europske unije na što ukazuju presude suda u predmetima: *Daily Mail i General Trust*, *Centros*, *Überseering*, *Inspire Art*, *SEVIC Systems*, *Cadbury Schweppes*, *Cartesio* i *VALE*.<sup>109</sup>

#### 4. ZAKLJUČAK

Analizirajući ovaj prijedlog Zakona, neminovno je da postoje neki elementi koji su u ovoj fazi nelogični, a uključeni su u konačni tekst Zakona o dodatnom porezu na dobit. Kako je riječ o jednokratnom porezu, može se pretpostaviti da eventualno, kasnije izmjene i dopune pojedinih odredbi neće biti od presudnog značaja, osim u slučaju ozbiljnih intervencija na supranacionalnoj razini.

Tijekom pandemije bolesti COVID-19 velik dio poduzetnika koristio je mjere HZZO-a za sufinanciranje troškova plaće. Navedeno je posebice bilo izraženo u turizmu ne samo tijekom 2020., već i pretežito tijekom 2021. godine. Ove mjere u obrascu poreza na dobit umanjivale su osnovicu poreza na dobit zbog čega je dio poduzetnika iskazivao čak i negativnu osnovicu poreza na dobit. Takvi poduzetnici, iako su formalno imali iskazane dobitke, ostvarivali su gubitke iz poslovanja. Upravo ovi gubici iz poslovanja sada će dodatno smanjiti usporedivu osnovicu za dodatno oporezivanje i time umanjiti vjerojatnost dubljeg djelovanja poreznih škara. Općenito je teško opravdati uključivanje pandemijske, 2020. godine, u izračun prosječnih dobitaka, čime se dodatno narušava prosjek u izračunima i smanjuje porezna raspršenost. Inflatorni uvjeti, posljednjih godinu dana, kod velikog dijela poduzeća doveli su do povećanja

107 Pravilo inozemnih kontroliranih društava (*CFC rules*) regulira hibridne neusklađenosti kroz posebna uređenja protiv izbjegavanja plaćanja poreza u slučaju kada u porezno relevantnim transakcijama sudjeluju povezana društva različite europske rezidentnosti. Pravilima se onemogućuje izbjegavanje plaćanja poreza sa svrhom neutralizacije učinaka hibridnih instrumenata i subjekata na porezne sustave država članica (Žunić Kovačević, 2020, 201).

108 Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta. OJ L 193/1.

109 v. Hana Horak, KosjenkaDumančić i Zvonimir Šafranko *Sloboda poslovnog nastana trgovačkih društava u pravu Europske unije* (Sveučilište u Zagrebu – Ekonomski fakultet, 2013).



prihoda i rashoda tekućeg razdoblja, pri čemu nije došlo do povećanja isporučenih količina usluga i proizvoda. Kod takvih kalkulacija, mnoga poduzeća ostvaruju i povećanje dobiti tekućeg razdoblja, koja se posljedično referencira i na nešto uvećane dobitke tekućeg razdoblja, a što posljedično nije rezultat ostvarenog okruženja. Posljedično, može doći do prelijevanja poreznog opterećenja na radnike i/ili cijene proizvoda,<sup>110</sup> što bi u uvjetima ubrzane inflacije doslovno smanjilo svaki oblik potrošnje građana te rezultiralo sporijim i slabijim punjenjem državnog proračuna kroz najizdašniji proračunski prihod – porez na dodanu vrijednost koji čini više od 50 % svih poreznih prihoda opće konsolidirane države.

Predložena rješenja i zaključci u radu mogu poslužiti kao platforma za buduća rješenja kako se porez na izvanrednu dobit ne bi pretvorio u dvostruko oporezivanje regularne (uobičajene) dobiti.<sup>111</sup> S druge strane, moguća upotreba prijedloga podrazumijeva daljnju kvalitativnu i kvantitativnu analizu potencijala i ograničenja dodatnog oporezivanja i može bitnih odraza na ukupno gospodarstvo. Predočeni rezultati istraživanja mogu koristiti kao polazište za buduće specijalizirane, u prvom redu mikroekonomske, analize zahvaćenih sektora i podsektora Nacionalne klasifikacije djelatnosti (NKD), budući da će Komisija do 15. listopada 2023. i ponovno do 15. listopada 2024. provoditi preispitivanje poglavlja III. Uredbe s obzirom na opće stanje sektora fosilnih goriva i ostvarenog viška dobiti, čime se ne može *a priori* isključiti primjena odredbi dodatnog poreza u budućnosti u sadašnjem ili noveliranom obliku. U konačnici, iako je većina zemalja implementirala Uredbu u nacionalno zakonodavstvo, može se zaključiti kako su odredbe Uredbe relativno prihvaćene kao harmonizacijska komponenta dodatnog uslozavanja nacionalnih poreznih sustava, ali, ujedno, Uredba se iskoristila kao prilika za popunjavanje državnih rashoda uvažavajući povijesni kontekst. Primjerice, u Sjedinjenim Američkim Državama i Velikoj Britaniji porez na višak dobiti postao je značajan izvor prihoda više nego bilo koji drugi porez te je 1918. osigurao više od 2,500.000.000 USD, odnosno 289,000.000 GBP zajedno s porezom na ratnu dobit.<sup>112</sup>

Buduća istraživanja i analize trebaju se usmjeriti na daljnja praćenja provedbi zakonskih rješenja te primarno provesti empirijsko istraživanje radi ispitivanja percepcije obveznika dodatnog poreza u nacionalnim i širim okvirima, budući da uzorak obuhvaća 208 ili manje obveznika. Druga predviđanja zagovaraju uvođenje sveobuhvatnijeg modela kroz ekonomsku rentu što bi, potencijalno, trebala obuhvatiti novela zakonskih odredbi, ako do istih dođe. Stvore li se potrebni preduvjeti, provedeno sekundarno istraživanje može biti dobro ishodište u pregovorima između poreznih obveznika i strukovnih udruženja s državnom administracijom zbog retroaktivnosti primjene oporezivanja,<sup>113</sup> a radi ublažavanja negativnih učinaka solidarnog poreza. Podredno, bilo bi poželjno istražiti, sukladno PD2021 obrascima, u kategoriji uvećanja i umanjenja, statistiku strukture porezne osnovice te utvrditi stupanj korelacije s ne-

110 v. Milan Deskar-Škrbić, Ana Grdović Gnip i Hrvoje Šimović 'Makroekonomski učinci diskrecijskih izmjena u sustavu poreza na dodanu vrijednost (DV) u Hrvatskoj: Narativni pristup' (2020) (02) EFZG working paper series.

111 Enache, C. 'What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes' (4 October 2022).

112 Carl C. Plehn 'War Profits and Excess Profits Taxes' (1920) 10 (2) The American Economic Review 293.

113 v. A. L. P. 'Tax of War Profits in Holland' (1917) 3 (4) American Bar Association Journal 696.

autentičnim aranžmanima<sup>114</sup> i/ili prividnim pravnim poslovima<sup>115</sup> radi uspostavljanja modela djelovanja transfernih cijena kod hrvatskih velikih obveznika poreza na dobit.

## BIBLIOGRAFIJA

1. A. L. P. 'Tax of War Profits in Holland' (1917) 3 (4) American Bar Association Journal pp. 696–700 <<https://www.jstor.org/stable/pdf/25699895.pdf>>
2. Alley, C i Bentley D, 'A remodeling of Adam Smith's tax design principles' (2005) 20 Australian Tax Forum pp. 579–624 <[https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/12109/155624\\_155624.pdf?sequence=2](https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/12109/155624_155624.pdf?sequence=2)>
3. Andrews D, Adalet McGowan M i Millot, V, (2017) 'Confronting the zombies: Policies for productivity revival', OECD Economic Policy Papers, No. 21, OECD Publishing, Paris pp. 1–35 <<https://doi.org/10.1787/f14fd801-en>>
4. Antić D, 'Application of Fiscal Neutrality Principle in the Case Law of the Court of Justice of the European Union' (2016) 6 (6) Godišnjak Fakulteta pravnih nauka, pp. 120–139 <[http://gfpn-au.com/sites/default/files/GFPN\\_%206\\_broj%206.pdf#page=120](http://gfpn-au.com/sites/default/files/GFPN_%206_broj%206.pdf#page=120)>
5. Arbutina I, 'Prihodi – "Nekad i sad" – Osvrt na promjene s primjenom MSFI 15' (TPA Audit d.o.o., November 2017) <[https://lider.events/wp-content/uploads/sites/34/2017/09/IgorArbutina\\_Prihodi-nekad-i-sad.pdf](https://lider.events/wp-content/uploads/sites/34/2017/09/IgorArbutina_Prihodi-nekad-i-sad.pdf)>
6. Arnold A J, 'A paradise for profiteers? The importance and treatment of profits during the First World War' (2014) 24 (2–3) Accounting History Review, pp. 61–81 <<http://dx.doi.org/10.1080/21552851.2014.963950>>
7. Avi-Yonah i Reuven S, 'Taxes in the Time of Coronavirus: Is It Time to Revive the Excess Profits Tax?' (2020) University of Michigan Public Law Research Paper No. 671, University of Michigan Law & Econ Research Paper No. 20–008 <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3560806](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3560806)>
8. Banović I, Blažić, H i Drezgić S, 'Utjecaj poreza na dobit na kretanje izravnih stranih ulaganja u zemljama članicama Europske unije' (2020) 8 (1) Zbornik Veleučilišta u Rijeci 41
9. Blažić H, 'Troškovi oporezivanja u Hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti' (2004) 28 (3) Financijska teorija i praksa 271
10. Bray S, 'EU's Windfall Profits Tax : How "Tax Fairness" Got in the Way of Energy Security' (4 October 2022) <<https://taxfoundation.org/windfall-profits-tax-eu-energy-security/>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
11. Buehler A G, 'The taxation of corporate excess profits in peace and war times' (1940) 7 (2) Law and Contemporary Problems 291
12. Buljan A i Badovinac F, 'Porez na ekstra dobit: novo oružje u arsenalu fiskalnih intervencionista?' (Ekonomski lab, 27 October 2022) <<https://arhivanalitika.hr/blog/porez-na-ekstra-dobit-novo-oruzje-u-arsenalu-fiskalnih-intervencionista/>> pristupljeno 8. prosinca 2023.

<sup>114</sup> v. Žunić Kovačević 'Prilagodba hrvatske porezne uprave Europskoj uniji' (2020) 57 (1) Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu.

<sup>115</sup> v. Zoran Šinković 'Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje' (2018) 55 (1) Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu 201.

13. Busby C, Creighton M i Bernier G, 'Cost Estimate of an Excess Profits Tax' (Office of the Parliamentary Budget Officer, 27 April 2021) <<https://www.pbo-dpb.ca/en/publications>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
14. Butković M, 'MSFI 15 i MSFI 16' u godišnja konferencija „Inovativni pristup, budućnost je počela: Interna revizija, Data analysis i specijalistička znanja“ (4. – 6. travanj 2019, Dubrovnik) <<https://www.sigmabc.eu/downloads/msfi-15-i-msfi-16.pdf>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
15. Caballero Ricardo J, Takeo Hoshi i Anil K Kashyap, 'Zombie Lending and Depressed Restructuring in Japan' (2008) 98 (5) American Economic Review 1943
16. Christians A i Diniz Magalhães T, 'It's Time for Pillar 3: A Global Excess Profits Tax for COVID-19 and Beyond' (2020) Tax Notes International 507 <<https://ssrn.com/abstract=3882142>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
17. Čevizović I, 'Neautentični aranžmani i druge aktualnosti u porezu na dobit' (2016) u Aljinović Barać Ž (ed.): 51. jesensko savjetovanje „Računovodstvo, revizija i porezi u praksi“ (Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split 2016) 89
18. Čičin-Šain N, 'Is there a truly a need for a general anti-avoidance rule in the Croatian tax law system?' (2017) 32(2) Pravni vjesnik 103
19. Deskar-Škrbić M, Grdović Gnip i Šimović H 'Makroekonomski učinci diskrecijskih izmjena u sustavu poreza na dodanu vrijednost (PDV) u Hrvatskoj: narativni pristup' (2020) EFZG working paper series (02) 0 - 16
20. Dubinina E, Garcia-Bernardo J i Janský P, 'Excess Profits Tax: Estimating the Potential Tax Revenue Gains for the European Union' (2021) Study for The Left in the European Parliament 1 <<https://left.eu/content/uploads/2021/11/FISC-v1.pdf>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
21. Enache C, 'What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes' (4 October 2022) <<https://taxfoundation.org/windfall-tax-europe/>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
22. Fukuda S-ichi, Nakamura J-ichi, 'Why Did 'Zombie' Firms Recover in Japan?' (2011) 34(7) The World Economy 1124
23. Gadžo S, 'Oporezivanje dobiti multinacionalnih kompanija i pravo državnih potpora Europske unije: Studija "slučaja Apple"' (2018) 34 (1) Pravni vjesnik 79
24. Gadžo S, 'Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava' (2015) 31 (2) Pravni vjesnik 131
25. Gomułowicz A i Mączyński D, (2016) 'Podatki i prawo podatkowe' [Taxes and tax law] (Wolters Kluwer Warszawa 2016)
26. HBS Economics 'Provenuvirkninger ved at indføre en engangsskat på ekstraordinær profit i Danmark' (October 2022) <<https://hbseconomics.com/wpcontent/uploads/2022/10/Provenuvirdering-af-engangsskat-på-ekstraordinær-profit-i-Danmark.pdf>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
27. Hebous S, Prihardini, D i Vernon N, 'Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance' (IMF Working Paper No. 2022/187, 2022) <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2022/09/16/Excess-Profit-Taxes-Historical-Perspective-and-Contemporary-Relevance-523550>> (citirano kao i IMF (2022)) pristupljeno 8. prosinca 2023.
28. Horak H, Dumančić K i Šafranko Z, 'Sloboda poslovnog nastana trgovačkih društava u pravu Europske unije' (2. izmijenjeno izdanje, Ekonomski fakultet Zagreb 2017)
29. Hoshi T, 'Economics of the Living Dead' (2006) 57 (1) Japanese Economic Review 30
30. Jarczok-Guzy M, 'The principles of tax law equality in the context of direct taxation' (2017) 30 (4) Journal of Economics & Management 70

31. Ježovita A, Halar P i Tušek B, 'Učinci implementacije MSFI-ja 15 - Prihodi na temelju ugovora s kupcima na transparentnost financijskog izvještavanja poduzeća u Republici Hrvatskoj' (2021) 27 Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru 72
32. Keith G E, 'Excess Profits Tax Act of 1950' (1951) 4 (3) National Tax Journal 193 <<https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/NTJ41789897?journalCode=ntj>>
33. Kesner Škreb M, 'Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine' (2007) 9 (32) Newsletter : povremeno glasilo Instituta za javne financije 1 <<https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:242:065504>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
34. Kopun D, 'Utjecaj sankcija na financijske izvještaje i reviziju' u Gulin D (ed.), 56. *simpozij HZRIF: Pripreme računovodstva i financija za uvođenje eura* (Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika 2022) 59
35. Logarušić M i Raguz Krištić I, 'The impact of zombie companies on the performance of healthy companies and economies in selected countries of central and eastern Europe' (2022) 73 (2) Ekonomski pregleđ 157
36. McDaniel P R i Repetti J R, 'Horizontal and vertical equity: The Musgrave/Kaplow exchange' (1993) 1(10) Florida Tax Review 607
37. Mintz J i Duanjie C, 'Capturing economic rents from resources: optimizing the structure of government revenues through royalties and taxes' (2012) 5 (30) SPP Research University of Calgary 1 <<https://www.policyschool.ca/wp-content/uploads/2016/03/economic-rents-mintz-chen.pdf>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
38. Mises, L von, '*Human Action: A Treatise on Economics*' (Ludwig von Mises Institute 1998)
39. Musgrave R A, 'Horizontal Equity: A Further Note' (1993) 1 (6) Florida Tax Review 354
40. Ozai I, 'Origin and Differentiation in International Income Allocation' (2021) 44 (1) Dalhousie Law Journal 129
41. Plehn C C, 'War Profits and Excess Profits Taxes' (1920) 10 (2) The American Economic Review 283
42. Seligma E R, '*The theory of progressive taxation*' (1893) 8 (2) Political Science Quarterly 220
43. Smith Carl R, '*Excess Profits Tax Act of 1950*' (1951) 13(4) Woman C. P. A. <<https://egrove.olemiss.edu/wcpa/vol13/iss4/5>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
44. Storz M, Koetter M, Setzer R i Westphal A, 'Do We Want These Two to Tango? On Zombie Firms and Stressed Banks in Europe' (2017) ECB Working Paper No. 2104 <<https://ssrn.com/abstract=3052072>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
45. Šimović J, Rogić Lugiarić T i Cindori S, 'Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje' (2007) 14 (2) Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu 591
46. Šinković Z, 'Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje' (2018) 55 (1) Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu 201
47. Šinković Z i Pribisalić L, 'Porez na dobit u kontekstu prava Europske unije' (2017) 54 (4) Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu 837
48. Tan Y, Huang Y i Woo W T, 'Zombie Firms and the Crowding-Out of Private Investment in China' (2016) 15 (3) Asian Economic Papers 1
49. Tax Foundation '*Excess Profits Taxation – A Compilation of Materials on Excess Profits Taxation*' (1940) --- <<https://files.taxfoundation.org/20200630163028/excessprofits-19400801.pdf>>
50. Tax Foundation 'What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes' (4 October 2022) <<https://taxfoundation.org/windfall-tax-europe/>> pristupljeno 8. prosinca 2023.
51. Verbruggen A, '*Windfalls and other profits*' (2008) 36 (9) Energy Policy 3249

52. Vogel K, 'World-wide vs. Source Taxation of income – A Review and Re-evaluation of Arguments' u McLure C E Jr. i drugi (eds.) *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness: Proceedings of the VIII<sup>th</sup> Munich Symposium on International Taxation* (Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers 1991) 117 <<https://www.passeidireto.com/arquivo/110616157/vogel-klaus-world-wide-vs-source-taxation-of-income-a-review-and-reevaluation-of>> pristupljeno 8. prosinca 2022.
53. Žunić Kovačević N, 'Accordo preventivo di transfer pricing: Vecchie sfide o una nuova era nella prassi tributaria' (2018) 39 (1) Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci 457
54. Žunić Kovačević N, 'Prilagodba hrvatske porezne uprave Europskoj uniji' (2020) 57 (1) Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu 195

## PROPISI

1. Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta. OJ L 193/1 <<https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=en>> pristupljeno 24. studenog 2022. (HR)
2. Opći porezni zakon (SL 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022) (HR)
3. REPowerEU: Joint European Action for more affordable, secure and sustainable energy (*Strasbourg, 8 March 2022*) <[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_22\\_1511](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_1511)> pristupljeno 4. studenog 2022. (EN)
4. Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća OJ L 320 <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008P1126-20190101&from=HR>> pristupljeno 24. studenog 2022. (HR)
5. Uredba Vijeća (EU) 2022/1854 od 6. listopada 2022. o hitnoj intervenciji za rješavanje pitanja visokih cijena energije. OJ L 261/1 <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022R1854&from=HR>> pristupljeno 24. studenog 2022. (HR)
6. Zakon o dodatnom porezu na dobit (SL 151/2022, 9/2023) (HR)
7. Zakon o porezu na dobit (SL 177/2004, 90/2005, 57/2006, 146/2008, 80/2010, 22/2012, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 138/2020, 114/2022) (HR)
8. Zakon o računovodstvu (SL 78/2015, 134/2015, 120/2016, 116/2018, 42/2020, 47/2020, 114/2022) (HR)

## MREŽNI IZVORI

1. BDO, 'Corporate Tax News' (Issue 63, August 2022) <<https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/corporate-tax-news/issue-63-august-2022/hungary-extra-profits-tax-levied-on-various-sectors>> pristupljeno 5. studenog 2022.
2. Bloomberg Tax, 'Belgium to Raise EU3.1b From Windfall Taxes on Energy Companies' (11 October 2022) <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/belgium-to-raise-eu3-1b-from-windfall-taxes-on-energy-companies>> pristupljeno 11. listopada 2022.

3. Bloomberg Tax, 'Czechs Slap \$3.5 Billion Windfall Tax on Energy Firms, Banks' <<https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-11-04/czechs-slap-windfall-tax-on-energy-firms-banks-to-help-budget>> pristupljeno 4. studenog 2022.
4. Bloomberg, 'Italy to Raise Energy Windfall Tax in €35 Billion Budget' (22 November 2022) <<https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-11-22/italy-to-raise-energy-windfall-tax-to-finance-35-billion-budge>> pristupljeno 22. studenog 2022.
5. Deloitte, 'Revenue Recognition' (November 2022) <[https://www.iasplus.com/en/publications/us/roadmapseries/revenue/at\\_download/file/Revenue%20Roadmap%20\(November%202022\).pdf](https://www.iasplus.com/en/publications/us/roadmapseries/revenue/at_download/file/Revenue%20Roadmap%20(November%202022).pdf)> pristupljeno 22. studenog 2022.
6. Diacron Group 'Government Proposes Windfall Tax on Fossil Fuel Sector' (4 November 2022) <<https://www.diacrongroup.com/en/news/government-proposes-windfall-tax-on-fossil-fuel-sector/>> pristupljeno 4. studenog 2022.
7. Državni zavod za statistiku 'Indeks obujma industrijske proizvodnje te indeksi zaliha, zaposlenih osoba i proizvodnosti rada u industriji u listopadu 2022' (Priopćenje, 30. studenog 2022) <<https://podaci.dzs.hr/2022/hr/29300>> pristupljeno 4. studenog 2022.
8. Essential Business, 'Government starts energy and supermarket windfall taxes' (18 November 2022) <<https://www.essential-business.pt/2022/11/18/government-starts-energy-and-supermarket-windfall-taxes/>> pristupljeno 18. studenog 2022.
9. Eurostat, 'Information about annual inflation in the euro area' (132/2022, 30 November 2022) <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/15131946/2-19102022-APEN.pdf/92861d37-0275-8970-a0c1-89526c25f392>> pristupljeno 16. studenog 2022.
10. FINA 'Područja djelatnosti s najvećom neto dobiti u 2021. godini' (9 November 2022) <<https://www.fina.hr/-/podrucja-djelatnosti-s-najvecom-neto-dobiti-u-2021.-godini>> pristupljeno 25. studenog 2022.
11. Financial Mirror 'Minister rejects Opposition RES windfall tax plan' (22 November 2022) <<https://www.financialmirror.com/2022/11/22/minister-rejects-opposition-res-windfall-tax-plan/>> pristupljeno 22. studenog 2022.
12. Financial Times 'Spain pushes ahead with windfall tax on banks and energy groups' (24 November 2022) <<https://www.ft.com/content/6988ef5b-21b6-4443-b603-d4ee4be57048>> pristupljeno 24. studenog 2022.
13. Freshfields Bruckhaus Deringe 'Windfall profit taxes – do they work?' (Briefing, 8 September 2022) <<https://www.freshfields.com/en-gb/ourthinking/knowledge/briefing/2022/06/windfall-profit-taxes--do-they-work/>> pristupljeno 19. studenog 2022.
14. HUB, 'Dobit banaka uvećana kao posljedica smanjenja troškova rezervacija i vrijednosnih uskladenja' (Pregledi i izgledi, 6 June 2022) <<https://www.hub.hr/hr/pregledi-i-izgledi>> pristupljeno 25. studenog 2022.
15. IFRSa 'IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers' (Standard 2022 Issued) <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>> pristupljeno 26. studenog 2022.
16. IFRSb 'MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema' (Standard 2022 Issued) <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>> pristupljeno 8. siječnja 2023.
17. IFRSc 'MRS20-Računovodstvo zadržavnepotporeiobjavlivanjedržavnepomoći' (Standard 2022 Issued) <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance/>> pristupljeno 8. siječnja 2023.

18. KPMGa 'Extra Profit Tax for the year 2022' (Tax Newsflash, November 2022) <<https://kpmg.com/hr/en/home/insights/2022/11/extra-profit-tax-for-the-year-2022.html>> pristupljeno 20. studenog 2022.
19. KPMG EU Tax Centre 'E-News from the EU Tax Centre' (Issue 159, 5 August 2022) <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/08/e-news-159.pdf>> pristupljeno 4. studenog 2022.
20. KPMGb 'Temporary solidarity contribution by fossil fuel sector' (3 November 2022) <<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2022/11/tnf-netherlands-draft-legislation-temporary-solidarity-contribution-fossil-sector-2022.html>> pristupljeno 4. studenog 2022.
21. Leksikografski zavod Miroslav Krleža 'Hrvatska enciklopedija' (mrežno izdanje 2021) <<https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=17473>> pristupljeno 24. studenog 2022.
22. Lider 'HUP Vladi: Odustanite od zakona o dodatnom porezu na dobit, štetan je i opasan' (30 November 2022) <<https://lidermedia.hr/biznis-i-politika/hup-vladi-odustanite-od-zakona-o-dodatnom-porezu-na-dobit-stetan-je-i-opasan-146891>> pristupljeno 1. prosinca 2022.
23. Lusiani, N. 'Pandemic Profiteers Exposed: A COVID-19 Pandemic Profits Tax as One Essential Tool to Reverse Inequalities and Rebuild Better Post-Pandemic' (Oxfam Media Briefing, 22 July 2020) <<https://ssrn.com/abstract=3956235>> pristupljeno 1. prosinca 2022
24. Ministarstvo financija 'Prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit' (22 June 2022) <https://www.sabor.hr/hr/prijedlog-zakona-o-dodatnom-porezu-na-dobit-s-konacnim-prijedlogom-zakona-hitni-postupak-prvo-i> pristupljeno 18. studenog 2022.
25. Ministarstvo financija Češke 'Zavedení windfall tax v České republicy' (6 September 2022) <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-10-06\\_Prezentace-Zavedeni-Windfall-Tax-v-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-10-06_Prezentace-Zavedeni-Windfall-Tax-v-CR.pdf)> pristupljeno 4. studenog 2022.
26. Ministarstvo financija 'Konačni prijedlog Zakona o dodatnom porezu na dobit' (December 2022) <<https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entityId=22493>> pristupljeno 23. studenog 2022.
27. OECDa 'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting' (OECD Publishing 2013) <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>> pristupljeno 25. studenog 2022.
28. OECDb 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting' (May 2020) <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>> pristupljeno 25. studenog 2022.
29. OECDc 'Corporate Tax Statistics: Fourth Edition' (17 November 2022) <<https://www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.htm>> pristupljeno 25. studenog 2022.
30. Orbitax 'Hungary Introducing Windfall Tax on Banks, Energy Companies, Large Retailers, and Others' (27 May 2022) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Hungary-Introducing-Windfall-T-49941>> pristupljeno 4. studenog 2022.
31. Orbitax 'Swedish Proposal for Windfall Profits Tax on Fossil Fuel Companies' (14 October 2022) <<https://www.orbitax.com/news/archive.php/Swedish-Proposal-for-Windfall-51069>> pristupljeno 4. studenog 2022.
32. Reuters 'Austria announces windfall tax on energy companies' (18 November 2022) <<https://www.reuters.com/business/energy/austria-announces-windfall-tax-energy-companies-2022-11-18/>> pristupljeno 4. studenog 2022.
33. Reuters 'Czech Senate backs windfall tax, opens way to energy price caps for big firms' (24 November 2022) <<https://www.reuters.com/business/energy/czech-senate-backs-windfall-tax-opens-way-energy-price-caps-big-firms-2022-11-24/>> pristupljeno 24. studenog 2022.
34. Reuters 'Finland prepares windfall tax on energy companies' (24 November 2022) <<https://www.reuters.com/business/energy/finland-prepares-windfall-tax-energy-companies-2022-11-24/>> pristupljeno 24. studenog 2022.

35. Reuters 'French lawmakers back special tax on dividends from windfall profits' (13 October 2022) <<https://www.reuters.com/markets/europe/french-lawmakers-vote-special-tax-dividends-large-companies-making-windfall-2022-10-13/>> pristupljeno 4. studenog 2022.
36. Reuters 'Germany plans 33% windfall tax on gas, coal and oil firms – sources' (23 November 2022) <<https://www.reuters.com/markets/europe/germany-plans-33-windfall-tax-gas-coal-oil-firms-sources-2022-11-23/>> pristupljeno 24. studenog 2022.
37. Reuters 'Greece to tax power firms on windfall profits from higher gas prices' (3 November 2022) <<https://www.reuters.com/business/energy/greece-tax-power-firms-windfall-profits-higher-gas-prices-2022-11-03/>> pristupljeno 4. studenog 2022.
38. Reuters 'Netherlands to raise \$3.2 billion with windfall tax on fossil fuel companies' (1 November 2022) <<https://www.reuters.com/article/netherlands-energy-tax/update-1-netherlands-to-raise-3-2-billion-with-windfall-tax-on-fossil-fuel-companiesidUSL1N31X1HN>> pristupljeno 4. studenog 2022.
39. Slovenia Times 'Windfall tax on energy companies planned' (23 November 2022) <<https://slovenia-times.com/windfall-tax-on-energy-companies-planned/>> pristupljeno 24. studenog 2022.
40. The First News 'Poland could still impose windfall tax on select sectors' (13 October 2022) <<https://www.thefirstnews.com/article/poland-could-still-impose-windfall-tax-on-select-sectors-33744>> pristupljeno 4. studenog 2022.
41. WWF 'EU ETS Phase II – The potential and scale of windfall profits in the power sector (Point Carbon Advisory Services, March 2008) <[http://awsassets.panda.org/downloads/point\\_carbon\\_wwf\\_windfall\\_profits\\_mar08\\_final\\_report\\_1.pdf](http://awsassets.panda.org/downloads/point_carbon_wwf_windfall_profits_mar08_final_report_1.pdf)> pristupljeno 24. studenog 2022.



Ivo Mijoč\*  
Dubravka Kopun\*\*  
Ivan Čevizović\*\*\*

## CONVERGENCE OF THE MEMBER STATES WITH COUNCIL REGULATION 2022/1854: THEORETICAL FRAMEWORK OF WINDFALL PROFIT TAXATION – THE CASE OF CROATIA

### Summary

The paper uses a modern research approach to clarify the implications of current tax policy in the context of additional taxation of surplus profits. Although numerous exceptional circumstances can affect an apparent jump in profits, the law provided for only a few deductions to reduce the tax base, which places the Croatian legal framework in a limited and rigid circle of EU countries. The objective of this paper is to establish a theoretical framework for the analysis of the impact of additional taxation on surplus profits. The review and analysis of secondary data describe the national regulatory frameworks of publicly available reports for the EU27. Therefore, the paper attempts to provide answers to the research questions and determine the degree of compliance of the national frameworks within the past 48 days. Partial harmonisation effects have been identified and the possible use of proposals and solutions implies further qualitative and quantitative analysis of the potential and limitations of additional taxation and the possible impact on the overall economy, taking into account the fact that public empirical research on the perception of additional taxation is not available or does not exist in the Croatian framework.

The discussion section provides an assessment of all exemptions and deductions for determining the tax base on windfall profits and the resulting impact on direct taxpayers with proposed solutions.

*Keywords:* Council Regulation (EU) 2022/1854, windfall profit (temporary solidarity contribution), taxation, practices in EU countries



This work is licensed under a Creative Commons

Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

\* Ivo Mijoč, PhD, Full Professor, Faculty of Economics, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Trg Ljudevita Gaja 7, 31000 Osijek. E-mail address: ivo.mijoc@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5566-9279>.

\*\* Dr. sc. Dubravka Kopun, jr., PhD, Certified Auditor, Kopun Group, Trg Žrtava Fašizma 14, 10 000 Zagreb. E-mail address: dkopun@yahoo.com. ORCID:<https://orcid.org/0000-0002-1177-6395>.

\*\*\* Dr. sc. Ivan Čevizović, PhD, Assistant Professor, Zagreb School of Economics and Management, Ulica Filipa Vukasovića 1, 10000 Zagreb, Certified Tax Advisor, Čevizović j. t. d., Čikoševa 5, 10 000 Zagreb and the President of the Croatian Chamber of Tax Advisors, Hrvatske komore poreznih savjetnika, Josipa Marohnića 3, 10000 Zagreb. E-mail address: ivan.cevizovic@cevizovic.eu. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2542-2969>.