

Porezn sustavi Republike Hrvatske

Brozović-Bušljeta, Maja

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic Nikola Tesla in Gospić / Veleučilište Nikola Tesla u Gospiću**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:107:417467>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-05-07**



Repository / Repozitorij:

[Polytechnic Nikola Tesla in Gospić - Undergraduate thesis repository](#)



Image not found or type unknown

VELEUČILIŠTE „NIKOLA TESLA“ U GOSPIĆU

Maja Brozović - Bušljeta

POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE

THE CROTIAN TAX SYSTEM

Završni rad

Gospić, 2018.

VELEUČILIŠTE „NIKOLA TESLA“ U GOSPIĆU

Poslovni odjel

Stručni studij Ekonomika poduzetništva

POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE

THE CROATIAN TAX SYSTEM

Završni rad

MENTOR

dr.sc. Mehmed Alijagić, prof.

STUDENT

Maja Brozović - Bušljeta

MBS: 0081049869

Gospić, travanj 2018.

Veleučilište „Nikola Tesla“ u Gospiću

Poslovni odjel

Gospić, 06. velj. 2018.

Z A D A T A K

za završni rad

Pristupniku **MAJI BROZOVIĆ – BUŠLJETA** MBS: 0081049869

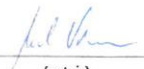
Studentu stručnog studija **Ekonomika poduzetništva** izdaje se tema završnog rada pod nazivom
POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE

Sadržaj zadatka :

ZNAČAJKE POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE; KARAKTERISTIKE POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE; UDIO POREZNIH PRIHODA U UKUPNIM JAVNIM PRIHODIMA RH; STRUKTURA I VRSTE POREZA RH; POREZI PREMA RAZINAMA VLASTI; DRŽAVNI POREZI; POREZI NA DODATNU VRIJEDNOST – PDV; POREZ NA DOBIT; TROŠARINE; ŽUPANIJSKI POREZI; POREZ NA NASLJEDSTVO I DAROVE; POREZ NA CESTOVNA MOTORNA VOZILA; POREZ NA PLOVILA; POREZ NA AUTOMATE ZA ZABAVNE IGRE; GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI; PRIREZ POREZU NA DOHODAK; POREZ NA POTROŠNJU; POREZ NA KUĆE ZA ODMOR; POREZ NA TVRTKU ILI NAZIV; POREZ NA KORIŠTENJE JAVNIH POVRŠINA; ZAJEDNIČKI POREZI – POREZ NA DOHODAK; POREZ NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE NA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU; NAJZNAČAJNIJE PROMJENE HRVATSKOG POREZNOG SUSTAVA KOJE SU STUPILE NA SNAGU 01. SIJEČNJA 2017.

Završni rad izraditi sukladno odredbama Pravilnika o završnom radu Veleučilišta „Nikola Tesla“ u Gospiću.

Mentor: MEHMET ALIAGIĆ zadano: 06.02.2018 , 
(ime i prezime) (nadnevak) (potpis)

Pročelnik odjela: MILE VIČIĆ predati do: 07.04.2018. , 
(ime i prezime) (nadnevak) (potpis)

Student: MAJA BROZOVIĆ-BUŠLJETA primio zadatak: 06.02.2018 , Maja B.
(ime i prezime) (nadnevak) (potpis)

Dostavlja se:

- mentoru

- pristupniku

I Z J A V A

Izjavljujem da sam završni rad pod naslovom **POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE** izradio/la samostalno pod nadzorom i uz stručnu pomoć mentora **Dr. sc.Mehmed Alijagić, prof.v.šk.**

Ime i prezime
Maja Brozović-Bušljeta
Maja.B.
(potpis studenta)

SAŽETAK

Porezi su prinudna, nepovratna, isključivo novčana davanja bez izravne protučinidbe. To su izvedeni prihodi koje država naplaćuje temeljem svog financijskog suvereniteta te ih troši prema svom nahodjenju, što im daje karakteristiku nedestiniranih prihoda države. Snažan udio poreza u ukupnim prihodima države ukazuje i na postojanje, osim fiskalnih u smislu punjenja proračuna, i niza nefiskalnih ciljeva koji se mogu i trebaju ostvariti poreznom politikom. Tako je porezna politika uvijek daleko širi pojam od pukog prikupljanja novčanih sredstava za financiranje potreba države. Niz je podjela poreza, primjerice prema razini pripadnosti porezi Republike Hrvatske dijele se na Državne poreze, Zajedničke poreze, Županijske poreze, te Općinske/gradske poreze, ili ovisno o tome tko ih u konačnici snosi - posredni ili neposredni. U ovom završnom radu date su osnovne karakteristike poreznog sustava Republike Hrvatske, a potom su prikazane karakteristike svih poreznih oblika.

Ključne riječi: Republika Hrvatska, porezni sustav, porezi, prihodi, država.

SUMMARY

Taxes are mandatory, non-returnable, exclusively financial charges with no direct consideration. These are the funds that the government levies based on its financial sovereignty and uses them according to its needs without reference to specific benefits. A strong share of taxes in the overall state revenue indicates (apart from fiscal in terms of filling the budget), the existence of a number of non-fiscal goals which can and should be accomplished by the tax policy. Therefore, tax policy has a much broader meaning than a mere collection of financial means to fund governing. There are many classifications of taxes one of which is according to the level of state authority to which the tax revenue belongs. The taxes in the Republic of Croatia are divided into Government taxes, Communal taxes, County taxes, and Municipal / town taxes. Furthermore, taxes can also be classified as direct and indirect depending on the respective taxpayer. This final paper is an overview of the basic characteristics of the Croatian tax system and all its forms.

Key words: Republic of Croatia, tax system, taxes, revenues, state.

SADRŽAJ

Sažetak

Summary

1. UVOD.....	1
2. POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE.....	2
2.1. Značajke poreznog sustava Republike Hrvatske	5
2.2. Karakteristike poreznog sustava Republike Hrvatske	6
2.3. UDIO POREZNIH PRIHODA U UKUPNIM JAVNIM PRIHODIMA RH	9
3. STRUKTURA I VRSTE POREZA RH	15
3.1. POREZI PREMA RAZINAMA VLASTI.....	15
3.1.1. DRŽAVNI POREZI.....	15
3.1.1.1. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST - PDV	15
3.1.1.2. Porez na dobit	21
3.1.1.3. Trošarine	33
3.1.2. ŽUPANIJSKI POREZI	36
3.1.2.1. POREZ NA NASLJEDSTVA I DAROVE	37
3.1.2.2. POREZ NA CESTOVNA I MOTORNA VOZILA.....	38
3.1.2.3. POREZ NA PLOVILA.....	39
3.1.2.4. POREZ NA AUTOMATE ZA ZABAVNE IGRE	39
3.1.3. GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI	40
3.1.3.1. PRIREZ POREZU NA DOHODAK.....	40
3.1.3.2. POREZ NA POTROŠNJU	40
3.1.3.3. POREZ NA KUĆE ZA ODMOR	40
3.1.3.4. POREZ NA TVRTKU ILI NAZIV	41
3.1.3.5. POREZ NA KORIŠTENJE JAVNIH POVRŠINA	41
3.1.4. ZAJEDNIČKI POREZI - POREZ NA DOHODAK.....	41
4. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade na.....	54
priređivanje igara na sreću.....	54
5. NAJZNAČAJNIJE PROMJENE HRVATSKOG POREZNOG.....	56
SUSTAVA KOJE SU STUPILE NA SNAGU 01. SIJEČNJA 2017.....	56
6. ZAKLJUČAK.....	61
LITERATURA	63
POPIS TABLICA	66
POPIS GRAFIKONA.....	67

1. UVOD

Zadana tema ovog završnog rada je Porezni sustav Republike Hrvatske (dalje: RH). Iz razloga kompleksnosti samog sustava, cilj rada je upoznati se sa strukturom Poreznog sustava RH te obrazložiti kako isti utječu na državni proračun. Porezni sustav svake države, pa tako i RH, nije trajan ni vječan, podložan je manjim ili većim promjenama, s tim da se novim zakonskim rješenjima u pravilu nastoji postići što veća efikasnost i jednostavnost ubiranja poreza. Da bi se to postiglo, nužna je suglasnost svih zainteresiranih poduzetnika, političkih stranaka, interesnih skupina, udruga i sl. U 26 godina postojanja neovisne RH bilo je puno izmjena zakona i podzakonskih akata, no reforma poreznog sustava čije su odredbe stupile na snagu 01. siječnja 2017. sigurno je najkompletnija i najobuhvatnija od svih dosadašnjih. U prvom redu je to zbog širine i vrste obuhvata raznih poreznih propisa. Izmijenjeno je ili dopunjeno osam zakona, dok je sedam njih doživjelo tolike izmjene da ih smatramo novim zakonima. Kad se tu dodaju i podzakonski akti, onda se reforma pokazuje kao još obuhvatnija i šira. Reforma poreznog sustava bila je nužna iz više razloga, u prvom redu zbog visokog poreznog opterećenja u odnosu na zemlje u okruženju i zemlje EU. S druge strane postojao je i velik broj poreznih oslobođenja, olakšica, izuzeća koje nisu dale očekivane rezultate dok su česte izmjene poreznih propisa rezultirale poreznom nestabilnošću i nesigurnošću, kako poreznih obveznika, tako i potencijalnih novih investitora. Ovaj rad je koncipiran kroz devet međusobno povezanih cjelina. Nakon uvodne cjeline rada u drugoj cjelini rada govori se o značajkama i karakteristikama poreznog sustava RH, te o udjelu poreznih prihoda u ukupnim prihodima RH. Treća cjelina posvećena je Državnim porezima - Porezu na dodanu vrijednost, Porezu na dobit i Trošarinama. Četvrta cjelina govori o Županijskim porezima - Porezu na nasljedstva i darove, Porezu na cestovna i motorna vozila, Porez na plovila, te o Porezu na automate za zabavne igre. Peta cjelina rada posvećena je Gradskim ili općinskim porezima – Prirezu poreza na dohodak, Porezu na potrošnju, Porezu na kuće za odmor, Porezu na tvrtku ili naziv, te o Porezu na korištenje javnih površina. U šestoj cjelini dat je osvrt na Zajedničke poreze, odnosno Porez na dohodak. O Porezu na dobitke od igara na sreću i naknade na priređivanje igara na sreću govori se u sedmoj cjelini, dok je osma cjelina posvećena najznačajnijim promjenama Hrvatskog poreznog sustava koje su stupile na snagu 01. siječnja 2017.. Posljednja deveta cjelina rada zaključak je na zadanu temu Završnog rada.

2. POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE

Na zasjedanju Sabora, održanom 26. travnja 1990. godine, gotovo neposredno prije prvih višestranačkih demokratskih izbora održanih u svibnju iste godine izglasan je *Zakon o neposrednim porezima* (dalje: ZONP).¹ Zakonom o neposrednim porezima bio je utvrđen sustav, izvori i vrste poreza koje pravne i fizičke osobe plaćaju na ostvarenu dobit, iz osobnog dohotka, na prihode i na stjecanje imovine (Jelčić, Bejaković, 2012.). Sredstva ubrana porezima ustanovljenima tim zakonom, služila su za financiranje društvenih potreba društveno političkih zajednica u Hrvatskoj.

Zakonom o neposrednim porezima bila je regulirana materija osam poreza i to (Jelčić, Bejaković, 2012.):

- ☐ porez na dobit,
- ☐ porez iz plaća radnika,
- ☐ porez na prihod od poljoprivredne djelatnosti,
- ☐ poreza na prihod od autorskih prava, патената i tehničkih unapređenja,
- ☐ poreza na prihod od imovine,
- ☐ poreza na nasljedstva i darove,
- ☐ poreza na dobitke od igara na sreću,
- ☐ poreza iz ukupnog prihoda građana.

Porezni sustav Republike Hrvatske je pluralan i mlad porezni sustav koji postoji tek od osamostaljenja države. Da bi se stvorio ovakav porezni sustav trebalo je proći i neke teške faze, u procesu tranzicije iz samoupravnog socijalizma u porezni sustav koji će biti prilagođen načelima tržišne ekonomije. Uvjetno rečeno reforma poreznog sustav RH završena je 1998. godine uvoženjem PDV-a, od kada u našem poreznom sustavu postoje svi temeljni porezni oblici karakteristični za tržišne demokracije (Sokol, 2015.).

¹*Zakon o neposrednim porezima (dalje: ZONP), NN 19/90.*

Učestale promjene osnovnih elementa oporezivanja unutar temeljnih poreznih oblika označavaju ovaj porezni sustav kao relativno nestabilan. S aspekta cjelokupnog gospodarstva nestabilnosti bi trebalo minimizirati radi daljnjeg napredovanja, ali ni slab porezni moral kao ni visoka razina sive ekonomije također sustavu RH ne idu u prilog. Obzirom da je riječ o relativno mladom poreznom sustavu, karakterizira ga mali broj poreznih oblika, jednostavnost poreznih zakona te relativna transparentnost, kojoj se posebna pažnja pridala uvođenjem fiskalizacije 2013. godine.

Porezni sustav u hrvatskom zakonodavstvu uređen je na poseban način, a predstavlja suvremeni sustav, usklađen sa smjernicama Europske unije, koji je od početka osamostaljenja 1991. godine doživio zaista mnoge zakonodavne promjene. Danas je porezni sustav Republike Hrvatske suvremen, usklađen sa smjernicama Europske Unije i sličan poreznim sustavima država članica. Hrvatska je tako reformirala svoj porezni sustav u skladu sa zapadnoeuropskim načelima gdje je izjednačen položaj svih poreznih obveznika, odnosno domaćih i stranih te fizičkih i pravnih osoba. Također, primjenjuje se 57 ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koje je Republika Hrvatska sklopila s pojedinim zemljama, na način da su po pravnoj snazi iznad zakona.

Za poreze se može reći da su to prinudna, nepovratna, isključivo novčana davanja bez izravne protučinidbe. To su izvedeni prihodi koje država naplaćuje temeljem svog financijskog suvereniteta te ih troši prema svom nahodađenju, što im daje karakteristiku nedestiniranih prihoda države. Snažan udio poreza u ukupnim prihodima države ukazuje i na postojanje, osim fiskalnih u smislu punjenja proračuna, i niza nefiskalnih ciljeva koji se mogu i trebaju ostvariti poreznom politikom. Stoga je porezna politika uvijek daleko širi pojam od pukog prikupljanja novčanih sredstava za financiranje potreba države (Kordić, 2011.).

Postoji niz podjela poreza (Kordić, 2011.):

- ☐ prema vrsti porezne osnovice - dohodak/dobit, potrošnja, imovina,
- ☐ prema razini državne vlasti - prihodi središnje države ili nižih razina vlasti,
- ☐ prema vrsti porezne stope - proporcionalni, progresivni, regresivni, te
- ☐ ovisno o tome tko ih u konačnici snosi - posredni ili neposredni.

U svakom poreznom sustavu prihvaćena su opća pravila na kojima se porezni sustav temelji a ta pravila su poznata kao porezna načela. Svaki porezni sustav se mora oslanjati na porezna načela. Porezna načela se vezuju za porezni sustav u cjelini, ali ne i za svaki pojedinačni porezni oblik u tom sustavu. Porezna načela trebaju omogućiti ispunjavanje određenih ciljeva porezne politike koji se u danom trenutku postavljaju.

Porezna načela po *Adamu Smithu*² su (Alijagić, 2015.):

- ☐ građani svake države su dužni učestvovati u podmirivanju njenih rashoda razmjerno dohotku koji ostvaruju,
- ☐ porezna obveza mora biti točno utvrđena,
- ☐ svaki porez treba se naplaćivati u najpogodnije vrijeme i na način da ubiranje poreza bude što ugodnije,
- ☐ troškovi ubiranja poreza se moraju svesti na najmanju razinu.

*Wagner*³ je dao devet poreznih načela svrstanih u četiri skupine (Alijagić, 2015.):

- ☐ financijska načela u koje spada:
 - ✓ načelo izdašnost poreza
 - ✓ načelo elastičnost poreza
- ☐ ekonomska načela u koje spada:
 - ✓ načelo pravilnog izbora poreznog izvora,
 - ✓ načelo pravilnog izbora vrste poreza tj. poreznog oblika,
- ☐ socijalna načela u koje spada:
 - ✓ načelo univerzalnosti/sveobuhvatnosti porezne obveze,
 - ✓ načelo ravnomjernosti u oporezivanju,
- ☐ administrativno-tehnička načela u koje spada:
 - ✓ načelo određenosti poreza,
 - ✓ načelo ugodnosti plaćanja poreza,
 - ✓ načelo jeftinoće ubiranja poreza, odnosno porezna ekonomičnost.

²Adam Smith, *Kirckcaldy*, (16. lipnja 1723. - *Edinburgh*, 17. srpnja 1790.), škotski ekonomist i etičar.

³Adolph Wagner, (25. III. 1835. *Erlangen*, - 8. XI. 1917. *Berlin*), njemački ekonomist.

2.1. ZNAČAJKE POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE

Ukupnost svih poreznih oblika i načina njihova reguliranja tvori porezni sustav jedne zemlje. Promjene u poreznom sustavu i poreznoj politici su dozvoljene, ali iste ne bi trebale biti radikalne i česte.

Opće prihvaćene karakteristike koje mora imati moderni porezni sustav, pa tako i porezni sustav RH su sljedeće (Jelčić, 2001.):

- Harmonizacija poreza – kako bi se što prije realizirali ciljevi kojima se teži formiranjem novog poreznog sustava, potrebno je što više uskladiti porezne sustave i mjere porezne politike. Da bi isti uspješno funkcionirali sustavi i politike bi se trebale što više približiti, uskladiti, odnosno harmonizirati,
- Neutralni porezi – kako bi država svojim mjerama fiskalne politike što manje utjecala na ponašanje poreznih obveznika, uloga poreza bi se trebala ograničiti na ostvarenje fiskalnih ciljeva, odnosno da se rizik donošenja poslovnih odluka prepusti samim poduzetnicima. Ograničavanje uloge poreza na prikupljanje sredstava kojima se podmiruju rashodi krije se u pojmu neutralnost poreza,
- Smanjenje poreznog opterećenja – zahtjevi za što štedljivijom državom, za ograničavanjem zadataka, rasterećenjem gospodarstva, kako bi se potaknula proizvodnja, povećala zaposlenost, smanjila inflacija, postavljaju se u svim suvremenim državama pa je to postalo i jedan od kriterija koje članice EU moraju ispuniti za članstvo,
- Jednostavnost u oporezivanju – porezni obveznici žele da njihova obveza bude jasno, razumljivo i nedvosmisleno utvrđena, te da se iz poreznog sustava uklone tzv. bagatelni porezi. Postoji zanimljiva krilatica koja kaže da je zbroj pojednostavljenja u oporezivanju i smanjenja poreznog opterećenja jednak najboljoj poreznoj reformi,
- Prednost u oporezivanju potrošnje u odnosu prema oporezivanju dohotka – postoje tvrdnje koje ukazuju da je oporezivanje potrošnje pravednije nego li oporezivanje dohotka, jer se smatra da ljudi rade za dohodak kako bi ga potrošili, a ne imali i tako zadovoljili svoje potrebe. Sama orijentacija na oporezivanje potrošnje potiče štednju i time pozitivno utječe na gospodarski napredak. No, ostaje pitanje bi li došlo do većeg

tereta na one s manjim dohotkom i tako stvorio jaz te kakvog bi utjecaja takav način oporezivanja dugotrajno ostavio na proračunske prihode,

- Pravednost u oporezivanju – kreatori poreznog sustava moraju biti izričito pažljivi pri sastavljanju raspodjele poreznog tereta, odnosno trebaju težiti što većoj horizontalnoj i vertikalnoj jednakosti u oporezivanju.

Već prethodno nabrojane porezne karakteristike pokazuju koliko je uistinu složeno napraviti kvalitetan i funkcionalan porezni sustav. U praksi su ta načela često međusobno suprotstavljena, pa se može reći da ih nijedan porezni sustav ne poštuje podjednako. Što je neki porez pravedniji, to je manje efikasan ili je kompliciran za primjenu. Neki su porezi pravedniji od drugih, neki su efikasniji, neki pak jednostavniji za primjenu, i tako dalje. Broj poreznih oblika u primjeni razlikuje se ovisno o državi u kojoj se provodi stoga poznajemo „*porezni pluralizam*“ koji označava djelovanje više poreznih oblika nasuprot „*poreznog monizma*“, odnosno djelovanja jednog poreznog oblika.

2.2. KARAKTERISTIKE POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE

Jednako kao i ostali gospodarski sektori i sektor javnih financija u Hrvatskoj doživio je brojne promjene od osamostaljenja države do danas. Kako je područje javnih financija neodvojivo od političkog procesa, demokratizacija države i napuštanje socijalističkog načina života, razmišljanja i privređivanja s jedne strane te ratne okolnosti i tranzicija s druge, imali su snažan utjecaj na razvoj i stanje hrvatskog javnofinancijskog sektora. Naslijeđeni financijski sustav imao je brojne manjkavosti, a analitičari su suglasni u ocjeni kako je bio neučinkovit i nepravičan, izazivajući vrlo visok stupanj poreznog opterećenja. Porezni prihodi pripadaju državnom proračunu ili proračunima nižih jedinica, a u jednom dijelu se raspodjeljuju među više razina vlasti (Kordić, 2011.). Kao takvi porezi su najznačajniji instrumenti prikupljanja prihoda u svakoj državi, pa tako i u RH (Jelčić, 2001.).

Porezni sustav Republike Hrvatske čine sljedeći porezi:

- Državni porezi prihodi su državnog proračuna Republike Hrvatske,

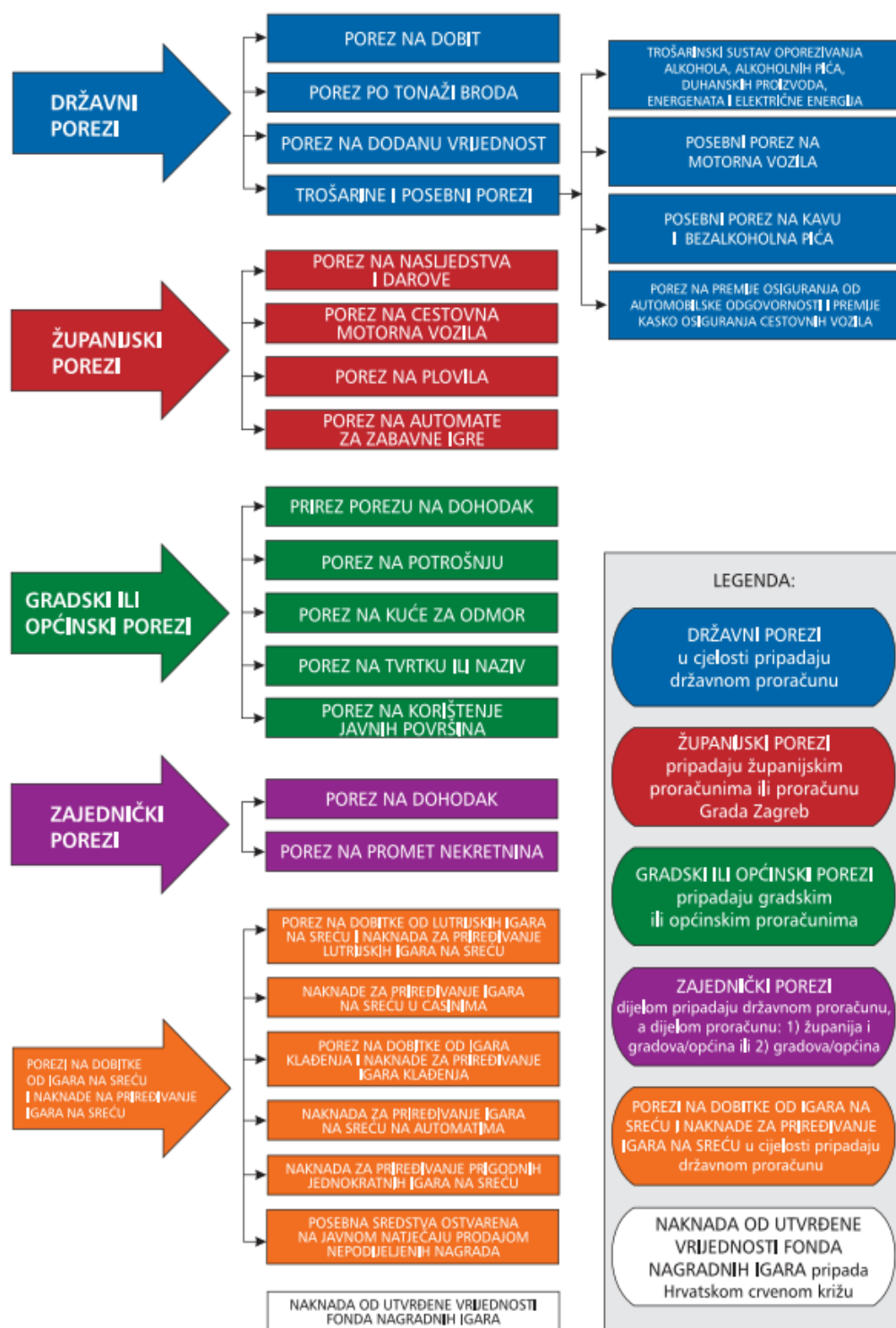
- Županijski porezi prihodi su županijskog proračuna, mogu ih raspisati županije,
- Gradski ili općinski porezi prihodi su gradskih/općinskih proračuna, mogu ih raspisati gradovi i općine,
- Zajednički porezi prihodi su koji se dijele po propisanom ključu - jedan se dio slijeva u državni proračun, dio u županijski, a dio u gradski/općinski proračun,
- Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade na priređivanje igara na sreću – naknada od utvrđene vrijednosti i fonda nagradnih igara pripada Hrvatskom crvenom križu.

Tablica 1 - Prikaz poreznih oblika prema razini pripadnosti poreznih prihoda

1. DRŽAVNI POREZI	1.1 POREZ NA DODANU VRIJEDNOST	
	1.2 POREZ NA DOBIT	
	1.3 POSEBNI POREZI I TROŠARINE	1.3.1 Posebni porez na motorna vozila
		1.3.2 Posebni porez na kavu i bezalkoholna pića
		1.3.3 Porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila
		1.3.4 Trošarinski sustav oporezivanja alkohola, alkoholnih pića, duhanskih proizvoda, energenata i električne energije
2. ŽUPANIJSKI POREZI	2.1 POREZ NA NASLJEDSTVA I DAROVE	
	2.2 POREZ NA CESTOVNA MOTORNA VOZILA	
	2.3 POREZ NA PLOVILA	
	2.4 POREZ NA AUTOMATE ZA ZABAVNE IGRE	
3. GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI	3.1 PRIREZ POREZU NA DOHODAK	
	3.2 POREZ NA POTROŠNJU	
	3.3 POREZ NA KUĆE ZA ODMOR	
	3.4 POREZ NA KORIŠTENJE JAVNIH POVRŠINA	
	3.5 POREZ NA PROMET NEKRETNOSTI	
4. ZAJEDNIČKI POREZI	4.1 POREZ NA DOHODAK	

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava, <https://www.porezna-uprava.hr.>, (01.12.2017.)

Tablica 2 - Porezni sustav Republike Hrvatske



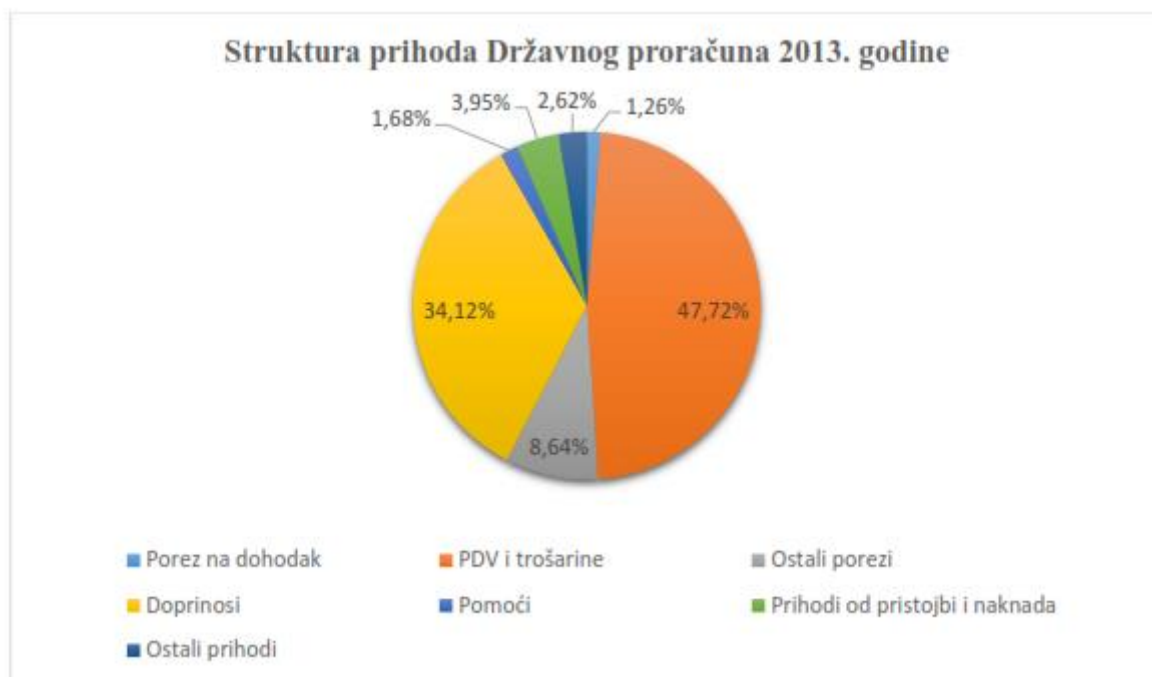
Izvor: Jančiev Z., Supić J., Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava, Hrvatski porezni sustav, Zagreb, 2016., str. 4.

2.3. UDIO POREZNIH PRIHODA U UKUPNIM JAVNIM PRIHODIMA RH

Dok državni porezi u cijelosti pripadaju državnom proračunu, županijski porezi pripadaju županijskim proračunima ili proračunu Grada Zagreba, a gradski ili općinski porezi proračunima grada ili općina. Iznimno, prihod od poreza na dohodak po osnovi kamata na štednju prihod je državnog proračuna. Prihod od poreza na dohodak dijeli se između države, općine, grada i županije, dok se porez na promet nekretnina dijeli između države, općine i grada (Bogovac, 2014.).

U nastavku je pomoću *Grafikona 1* prikazana struktura prihoda Državnog proračuna RH 2013. godine kako bi se stekao dojam o veličini i važnosti pojedinih poreza.

Grafikon 1 - Grafički prikaz strukture prihoda državnog proračuna RH za 2013. godinu



Izvor: Računovodstvo i financije (dalje: RIF), <http://www.rif.hr.>, (01.12.2017.)

Iz prethodnog grafikona je vidljivo da najveći dio prihoda proračuna Republike Hrvatske za 2013. godinu jesu porez na dodanu vrijednost i trošarine, koji tako čine skoro polovicu ukupnih prihoda. Valja napomenuti da je od 01.ožujka 2012. godine na snazi nova stopa PDV-a koja iznosi 25% te tako zauzima drugo mjesto u Europi po visini porezne stope na

dodanu vrijednost. Čak trećinu prihoda hrvatskom proračunu donose doprinosi - doprinosi za zdravstveno osiguranje, za mirovinsko, za zapošljavanje, a zatim u manjim postotcima slijede redom, ostali porezi, prihodi od pristojbi i naknada, ostali prihodi, pa pomoći te porez na dohodak.

Projekcija prihoda državnog proračuna za razdoblje 2016. – 2018. temelji se na očekivanom oporavku gospodarske aktivnosti, uzimajući u obzir promjene poreznih politika koje su već usvojene, tako da su dodatni učinci bili očekivani u 2016. godini kao i projicirano povećanje iskorištenosti EU fondova.⁴ Pritom je polazna osnova za projekcije ostvarenje prihoda proračuna u 2015. godini (Vlada RH, 2016.). Uz navedeno, u projekcije su uključene i mjere koje je u svrhu provođenja postupka prekomjernog proračunskog manjka usvojila Vlada RH u prethodnoj godini, a imaju utjecaj u planskom trogodišnjem razdoblju. Spomenute mjere prvenstveno se odnose na povećanje trošarina na energente i električnu energiju te duhanske proizvode (Vlada RH, 2016.).

Sukladno odredbama *Zakona o proračunu*⁵ vlastiti i namjenski prihodi proračunskih korisnika sastavni su dio državnog proračuna i uplaćuju se u državni proračun. Zakon o izvršavanju državnog proračuna u prethodnim godinama propisivao je za korisnike u znanosti, visokom obrazovanju, za zdravstvene ustanove, pravosuđe, sustav izvršenja sankcija, ustanove u kulturi, nacionalne parkove, parkove prirode, ustanove socijalne skrbi, Državni zavod za zaštitu prirode i Hrvatski hidrografski institut izuzeće od uplate ovih prihoda i primitaka u državni proračun budući da nisu stvoreni tehnički preduvjeti za njihovo praćenje.

Međutim, od 2015. godine (Vlada RH, 2016.). prihodi i rashodi spomenutih proračunskih korisnika evidentiraju se kroz državni proračun. Kako se radi o istom iznosu na prihodnoj i rashodnoj strani ističe se kako ova promjena u metodologiji knjiženja nema utjecaj na kretanje razine manjka državnog proračuna.

U Obrazloženju državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za

⁴Republika Hrvatska, Vlada Republike Hrvatske, *Obrazloženje državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za 2016. i projekcije za 2017. i 2018. godinu*, Zagreb, 2016., (dalje: Vlada RH, 2016.)

⁵Zakon o proračunu (dalje: ZOP), pročišćeni tekst zakona, NN 87/08, 136/12, 15/15, na snazi od 14.02.2015.

2016. i projekcije za 2017. i 2018. godinu ukupni prihodi u 2016. godini planirani su u iznosu od 114,9 milijardi kuna, dok su za 2017. projicirani u iznosu od 117,7 milijardi kuna (Vlada RH, 2016.). Procjenjuje se (Vlada RH, 2016.). da će uslijed postupnog jačanja oporavka gospodarske aktivnosti prema kraju razdoblja biti izraženiji i rast prihoda proračuna te se stoga ukupni prihodi proračuna za 2018. godinu projiciraju u iznosu od 123,5 milijardi kuna.

Tablica 3 – Prihodi od poreza u ukupnim Prihodima državnog proračuna za razdoblje 2014. - 2018. - projekcija

<i>mil. HRK</i>	Ostvarenje 2014.	Plan 2015.	Prijedlog proračuna za 2016.	Indeks 2016./2015.	Prijedlog projekcija za 2017.	Indeks 2017./2016.	Prijedlog projekcija za 2018.	Indeks 2018./2017.
PRIHODI POSLOVANJA	114.044	107.741	114.316	106,1	116.981	102,3	122.876	105,0
1. Prihodi od poreza	63.074	65.803	68.864	104,7	70.419	102,3	72.252	102,6
Porez na dohodak	1.402	1.991	2.110	106,0	2.173	103,0	2.252	103,7
Porez na dobit	5.658	6.044	6.023	99,7	6.178	102,6	6.322	102,3
Porezi na imovinu	386	164	175	106,5	177	101,0	179	101,2
Porezi na robu i usluge	55.192	57.232	60.078	105,0	61.392	102,2	62.977	102,6
- Porez na dodanu vrijednost	40.923	42.221	44.438	105,3	45.800	103,1	47.388	103,5
- Porez na promet	153	161	173	107,1	178	103,1	184	103,5
- Posebni porezi i trošarine	12.846	13.464	14.048	104,3	13.973	99,5	13.932	99,7
- Ostali porezi na robu i usluge	423	376	346	91,8	342	99,0	341	99,5
- Porez na dobitke od igara na sreći i ostali porezi od igara na sreću	117	292	315	108,0	326	103,4	339	104,0
- Naknade za priređivanje igara na sreću	728	718	759	105,7	774	102,0	794	102,6
Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	425	348	478	137,4	499	104,4	522	104,4
2. Doprinosi	41.702	23.218	22.128	95,3	22.729	102,7	23.587	103,8
3. Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	2.320	7.088	9.744	137,5	10.307	105,8	13.603	132,0
4. Prihodi od imovine	2.764	2.714	2.558	94,3	2.488	97,3	2.307	92,7
5. Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	3.424	2.575	3.368	130,8	3.413	101,3	3.478	101,9
6. Prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i prihodi od donacija	119	1.406	1.265	90,0	1.219	96,4	1.225	100,5
7. Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza	0	4.339	5.808	133,9	5.808	100,0	5.808	100,0
8. Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	643	599	582	97,3	599	102,8	615	102,7
PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE	690	451	603	133,8	684	113,4	582	85,1
UKUPNI PRIHODI PRORAČUNA	114.734	108.191	114.919	106,2	117.665	102,4	123.458	104,9

Izvor: Republika Hrvatska, Vlada Republike Hrvatske, Obrazloženje državnog proračuna i finansijskih planova izvanproračunskih korisnika za 2016. i projekcije za 2017. i 2018. godinu, Zagreb, 2016.

Porezni prihodi za razdoblje 2016.-2018. projicirani su uz pretpostavku postupnog gospodarskog oporavka, uzimajući u obzir prethodno spomenute izmjene u poreznim

zakonima iz 2015. godine (Vlada RH, 2016.). U pogledu dosadašnjih izmjena važno je napomenuti izmjene u sustavu posebnih poreza i trošarina u dijelu trošarina na energente i električnu energiju te duhanske proizvode, oporezivanju igara na sreću, te odluke o povlačenju dobiti trgovačkih društava u vlasništvu države u državni proračun, a koje će svoj učinak imati i u narednim godinama. Uzimajući u obzir sve navedeno, *porezni prihodi* u 2016. godini projicirani su u iznosu od 68,9 milijardi kuna (Vlada RH, 2016.).

Nadalje, u narednim godinama očekuje se daljnji rast *prihoda od poreza* te su oni za 2017. projicirani u iznosu od 70,4 milijardi kuna (Vlada RH, 2016.), odnosno uz međugodišnji rast od 2,3%, dok se u 2018. godini očekuju u iznosu od 72,3 milijarde kuna i bilježe rast od 2,6% (Vlada RH, 2016.).

Prihod od poreza na dohodak planiran je na temelju očekivanog kretanja na tržištu rada, odnosno očekivanih nominalnih bruto plaća i ukupne zaposlenosti te uključuje izmjene u sustavu poreza na dohodak koje su stupile na snagu u 2015. i početkom 2016. godine. *Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak* koji je stupio na snagu 2015., a čiji su učinci vidljivi i po godišnjem obračunu za 2015., odnosno s primjenom u 2016. godini, osobni odbitak za zaposlene povećava se s 2.200 kuna na 2.600 kuna, a za umirovljenike s 3.400 na 3.800 kuna. Također, povećava se osobni odbitak na potpomognutim područjima za I. skupinu s 3.200 na 3.500 kuna te za II. skupinu s 2.700 na 3.000 kuna. Ujedno, dolazi do promjene poreznih razreda za primjenu porezne stope od 25% i 40%. Također, od 1. siječnja 2016. godine uvedeno je oporezivanje kapitalnih dobitaka od financijske imovine. Pod oporezivanjem kapitalnih dobitaka od financijske imovine podrazumijeva se oporezivanje dohotka ostvarenog prodajom vrijednosnih papira te udjela u trgovačkim društvima u razdoblju od tri godine uz napomenu da će se oporezivanje provoditi samo za imovinu stečenu nakon 1. siječnja 2016. godine. Kako bi se ujednačilo oporezivanje svih oblika dohotka od kapitala ukida se korištenje olakšica za dividende i udjele u dobiti do 12.000 kuna. Temeljem navedenog, prihod od poreza na dohodak u 2016. planiran je u iznosu od 2,1 milijardu kuna, dok su projekcije za 2017. i 2018. godinu određene postupnim oporavkom tržišta rada, te iznose 2,2, odnosno 2,3 milijarde kuna (Vlada RH, 2016.).

Porez na dobit u tekućoj godini plaća se na temelju poslovanja poduzetnika prethodne godine.

Plan kretanja prihoda od poreza na dobit za 2016., te projekcije za 2017. i 2018. godinu rađene su temeljem procjene poslovanja poduzeća i banaka prethodne godine, a uzimajući u obzir zakonske izmjene koje su stupile na snagu u 2015., a učinak na proračunske prihode imaju od 2016. nakon predaje godišnjih poreznih prijava za 2015. godinu. *Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit*, korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit dodatno se uvjetuje investicijama u dugotrajnu imovinu te zadržavanjem broja zaposlenih. Ovdje je potrebno istaknuti kako se porezna olakšica ne ukida, ali je njeno korištenje uvjetovano stvarnim investicijama kako bi se potaknuo gospodarski rast. Sukladno navedenom, od 1. siječnja 2015. godine olakšicu za reinvestiranu dobit ne može koristiti onaj porezni obveznik koji je u poreznom razdoblju smanjio broj radnika ili ukoliko nije izvršio investiranje u dugotrajnu imovinu, odnosno ukoliko je odgodio investicije. Uz navedene zakonske izmjene te očekivani oporavak gospodarske aktivnosti, a time i poslovanja poduzeća, prihod od poreza na dobit za 2016. planiran je u iznosu od 6 milijardi kuna, dok projekcija za 2017. iznosi 6,2 milijarde kuna te 6,3 milijarde kuna za 2018. godinu (Vlada RH, 2016.).

Prihod od poreza na imovinu projiciran je temeljem očekivanog kretanja na tržištu nekretnina. Tako se prihodom od poreza na imovinu u 2016. planira prikupiti 175,1 milijun kuna, a projicirani iznos za 2017. iznosi 176,9 milijuna kuna te za 2018. godinu 179 milijuna kuna (Vlada RH, 2016.).

Prihod od poreza na dodanu vrijednost projiciran je na temelju očekivanog kretanja nominalne osobne potrošnje. Također, u nadolazećem srednjoročnom razdoblju Ministarstvo financija će i dalje raditi na poboljšanju naplate poreza, sprječavanju utaje poreza te postupnom rješavanju poreznih dugovanja. Sukladno navedenom, u 2016. planira se ostvariti 44,4 milijarde kuna prihoda od PDV-a, dok projekcije za 2017. iznose 45,8 milijardi kuna, odnosno 47,4 milijarde kuna za 2018. godinu. Porez na promet Prihod od poreza na promet za 2016. planiran je u iznosu od 172,6 milijuna kuna, dok projekcije za 2017. i 2018. godinu iznose 178,1 milijun kuna, odnosno 184,3 milijuna kuna (Vlada RH, 2016.).

Prihod od posebnih poreza i trošarina projiciran je na temelju očekivanog kretanja potrošnje trošarinskih proizvoda, uzimajući u obzir cjelogodišnje učinke izmjena propisa u trošarinskom

sustavu odnosno kod trošarina na energente i električnu energiju te trošarina na duhan.

Sukladno navedenom, za 2016. prihodi od trošarina planirani su u ukupnom iznosu od 14 milijardi kuna, a na sličnoj razini zadržati će se i tijekom 2017. i 2018. godine (Vlada RH, 2016.).

Prihodi od ostalih poreza na robu i usluge u 2016. planirani su u iznosu od 345,7 milijuna kuna, dok procjene za 2017. iznose 342,1 milijun kuna, odnosno 340,5 milijuna kuna za 2018. godinu. Trend blagog smanjenja ovih proračunskih prihoda u ovisnosti je od kretanja cijena obveznog i kasko osiguranja od autoodgovornosti (Vlada RH, 2016.).

Prihodi od poreza i naknada od igara na sreću i zabavnih igara planirani su temeljem kretanja ovih prihoda proteklih godina te se sličan trend očekuje i nadalje. U skladu s tim, ovi prihodi planirani su u prosječnom iznosu od 1,1 milijarde kuna planskom trogodišnjem razdoblju (Vlada RH, 2016.).

3. STRUKTURA I VRSTE POREZA RH

3.1. POREZI PREMA RAZINAMA VLASTI

Porezi RH prema razinama vlasti dijele se na državne, županijske, gradski ili općinski, te zajedničke poreze.

3.3.1. DRŽAVNI POREZI

3.3.1.1. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST - PDV

Porez na dodanu vrijednost (dalje: PDV) suvremeni je oblik oporezivanja potrošnje i njegovo širenje započelo je davnih šezdesetih god 20. st. Prva ga je uvela Francuska a nakon nje i Finska 1964.. Do danas se proširio na oko 60 zemalja širom svijeta. Od razvijenih zemalja ga nema SAD i Australija. PDV je *svefazni porez* na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno - prodajnog ciklusa, ali samo za iznos dodane vrijednosti. PDV se u Hrvatskoj primjenjuje od 1. siječnja 1998. godine i u suglasju je sa *Smjernicom EU 2006/112/EZ*⁶ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

Dodana vrijednost može se definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga - outputa, i vrijednosti kupovina inputa, ali ne inputa rada, kojima su ta dobra i usluge proizvedeni. Drugim riječima dodana vrijednost je vrijednost koju proizvođač dodaje inputima prije nego što ih proda kao nove proizvode.

Poznajemo tri različita oblika poreza na dodanu vrijednost:

- ☐ proizvodni oblik PDV-a,
- ☐ dohodovni oblik PDV-a i
- ☐ potrošni oblik PDV-a.

Ova tri oblika PDV zasnovana su na dva načela a to su *načelo porijekla* i *načelo odredišta*. Iznos poreza može se izračunati prema metodi zbrajanja i prema metodi oduzimanja i

⁶Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

kreditnoj metodi. U zemljama Europske unije, kao i u najvećem broju ostalih zemalja, u primjeni je potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost, koji se primjenjuje prema načelu odredišta, a iznos porezne obveze izračunava se pomoću kreditne metode.

Okvir kojim je utemeljen porez na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije sadržan je Šestoju smjernici EU. Naime 17. svibnja 1977. godine Vijeće je donijelo Šestu smjernicu o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – *Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost*. Šesta smjernica predstavlja okvir za svaku zemlju članicu EU u izgradnji vlastitog sustava poreza na dodanu vrijednost. Smjernica odnosno direktiva predstavlja sekundarni izvor prava Europske unije. Šesta smjernica doživjela je brojne dopune i izmjene. Zbog njene nepreglednosti i nerazumljivosti Europska komisija je donijela odluku o nužnosti uređivanja propisa o PDV-u. Tim je povodom usvojena nova sistematizirana, već spomenuta, *Direktiva Vijeća 2006/112/EZ* o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om od 28. studenog 2006. s primjenom od 1. siječnja 2007. godine. Nova Direktiva je zapravo pročišćeni test Šeste smjernice. Šesta smjernica opsežan je zakonski akt koji sadrži 15 „glava“ od kojih većina ima zasebna poglavlja koja sadrže odjeljke i članke. (Šimović, 2006.)

Razdoblje oporezivanja je kalendarska godina. Ako je porezni obveznik poslovao samo tijekom dijela kalendarske godine, tada je razdoblje oporezivanja razdoblje poslovanja. Odbitkom pretporeza oporezivanje porezom na dodanu vrijednost svodi se na oporezivanje dodane vrijednosti koju je poduzetnik dodao u svojoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Ali, ovo istovremeno znači da je odbitak pretporeza tehničko sredstvo koje rezultira time da krajnji potrošač snosi teret poreza na dodanu vrijednost. Račun s iskazanim porezom na dodanu vrijednost kojeg izdaje poduzetnik – isporučitelj omogućava poduzetniku – primatelju dokazivanje da je opterećen porezom na dodanu vrijednost u cijeni i da ostvaruje pravo na odbitak pretporeza. S druge strane, ovaj račun omogućuje državi provjeru da li je poduzetnik – isporučitelj u svojim evidencijama iskazao porez na dodanu vrijednost kao svoj dug.

Iako kupnjom nekog dobra ili plaćanjem neke usluge svaki građanin plaća PDV koji je uračunan u cijenu, no to ne znači da je on i obveznik PDV-a. Obveznici PDV-a su osobe registrirane za obavljanje poduzetničke djelatnosti, odnosno, *porezni obveznik* je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na rezultat

obavljanja te djelatnosti, te je obvezna upisati se u registar obveznika PDV-a, ako je vrijednost isporuka dobara i obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini bila veća od 230.000,00 kn.

Definiranje predmeta oporezivanja jedan je od suštinskih problema u svakom sustavu PDV-a. Prema *Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (dalje: Zakon o PDV)*⁷ te *Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost (dalje: Pravilnik o PDV-u)*⁸ predmeti oporezivanja mogu se svrstati u slijedeće skupine (Zakon o PDV, čl. 4.):

- ☐ isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav,
- ☐ stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu,
- ☐ obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav,
- ☐ uvoz dobara.

Bitno je da prilikom isporuke postoji međusobna uzročna veza, odnosno obostrani gospodarski interes između sudionika bez obzira na to kako se međusobni posao naziva prodaja, razmjena, posredovanje, zastupanje, najam, zakup.

Isporuke dobara su kada poduzetnik isporučitelj nekog dobra - proizvoda, robe, novoizgrađenih građevina, opreme, električne energije, plina i dr., omogućuje kupcu raspolaganje tim dobrima uz određenu naknadu/novac, protunaknadu nekim drugim dobrom/razmjena ili bez naknade. Isporuka dobara je i vlastita potrošnja kao što je uzimanje ili upotreba dobara iz vlastitog poduzeća za privatne potrebe.

Isporuke usluga ostvaruje se (Zakon o PDV, čl. 7.-8.): :

- ☐ kada poduzetnik isporučitelj prenosi na nekoga imovinska i autorska prava,
- ☐ daje nešto na uporabu i korištenje - najam, zakup, daje ili prenosi prava na patente,

⁷Zakon o porezu na dodanu vrijednost (dalje: ZOPNDV 2016.), pročišćeni tekst zakona, Narodne novine, 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, na snazi od 01.01.2017.

⁸Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, 79/2013.

izume ili prava na industrijsko vlasništvo,

- ☐ usluge koje se obave kao protunaknada za neku obavljenju uslugu (razmjena) umjesto novčane naknade,
- ☐ vlastita potrošnja kao što je korištenje nekim uslugama iz vlastitog poduzeća za privatne potrebe.

Mjesto oporezivanja za dobra je mjesto na kojemu se nalaze u trenutku isporuke odnosno gdje ih isporučitelj postavi, montira, ugrađuje ili izgrađuje ili novoizgrađene nekretnine prema mjestu gdje se nekretnina nalazi, dok je za usluge mjesto oporezivanja sjedište, boravište ili prebivalište poduzetnika ili poslovne jedinice koji obavlja usluge, mjesto gdje se usluga stvarno obavlja (prijevoz se oporezuje prema dionici puta na kojoj se obavlja), te mjesto primatelja usluge za neke usluge s inozemstvom - u svezi s nekretninama mjesto gdje se nalazi nekretnina.

Prema Zakonu o PDV, poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe te za isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga (Zakon o PDV, čl. 33.).

Porezna osnovica uključuje sve ono što je stjecatelj dao ili treba dati isporučitelju a utvrđuje se na temelju istih elemenata kao i porezna osnovica za isporuke dobara. U nju se uključuje naknada za isporuku novog prijevoznog sredstva, naknada za obavljene usluge, nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke ukupni trošak obavljanja usluga ,carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima. Primjerice, kod vlastite potrošnje porezna osnovica je tržišna cijena dobra ili usluge. Porezna osnovica pri isporuci novoizgrađenih objekata se izračunava tako da se od vrijednosti isporučenog novoizgrađenog objekta odbije vrijednost zemljišta te vrijednost naknade za komunalno uređenje zemljišta prema odluci mjerodavnih tijela. Drugim riječima, PDV-om se oporezuje njena građevinska vrijednost, dok se vrijednost zemljišta na kojem je izgrađena oporezuje prema *Zakonu o porezu na promet nekretnina* (5%). Nadalje, porezna osnovica pri uvozu naknada koja se uvećava za carinu, druge pristojbe i posebne poreze i druge troškove pri uvozu.

Primjena stope PDV-a u Hrvatskoj regulirana je člankom 37. Zakona o PDV-u. U Hrvatskoj opća stopa PDV-a iznosi 25%. Dakle porezne stope poreza na dodanu vrijednost su 25% - standardna stopa, te 13% i 5% - snižene stope.

PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi 13% na isporuke sljedećih dobara i usluga (Zakon o PDV, čl. 38. st. 3.):

- ☐ usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma,
- ☐ novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, osim onih iz stavka 2. točke g) ovoga članka, otisnute na papiru koji izlaze periodično te osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju,
- ☐ jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla,
- ☐ dječje sjedalice za automobile te dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu,
- ☐ isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, u smislu javne vodoopskrbe i javne odvodnje prema posebnom propisu,
- ☐ ulaznice za koncerte,
- ☐ isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, uključujući naknade vezane uz tu isporuku,
- ☐ javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada prema posebnom propisu,
- ☐ urne i ljesove,
- ☐ sadnice i sjemenje,
- ☐ gnojiva i pesticide te druge agrokemijske proizvode,
- ☐ hranu za životinje, osim hrane za kućne ljubimce.

Obveza izdavanja računa sa svim elementima propisanim Zakonom, osnova je pravilnog

funkcioniranja poreza na dodanu vrijednost i sprečavanja porezne evazije. Računom se, naime, omogućava točni obračun PDV-a kojeg izdavatelj računa mora uplatiti u proračun a istovremeno se omogućava primatelju računa da traži povrat istog iznosa s računa iz proračuna. Ovim sustavom pretporeza, odnosno poreza koji je obračunat na računu a čini pravo na umanjene porezne obveze primatelja računa, porez na promet postaje „porez na dodanu vrijednost“ budući da omogućava smanjenje porezne obveze svakog poreznog obveznika za porez koji je u proračun uplatio njegov prethodnik - primjena indirektna metode ili tzv. metoda računa tj. kreditne metode.

Porezna oslobođenja možemo svrstati u 3 skupine a to su:

- ☐ oslobođenja u tuzemstvu,
- ☐ oslobođenja pri uvozu,
- ☐ oslobođenja pri izvozu.

Sva su porezna oslobođenja u tuzemstvu bez prava odbitka pretporeza, proizvodi koji se izvoze prema načelu odredišta oslobođeni od plaćanja PDV-a, s pravom na odbitak poreza obračunanog u njihovim inputima.

U tuzemstvu su plaćanja PDV-a oslobođene ove usluge i isporuke dobara:

- ☐ najam stambenih prostorija,
- ☐ usluge i isporuke dobara banaka, štedionica i štedno-kreditnih organizacija, društava osiguranja i reosiguranja,
- ☐ priređivanje posebnih igara na sreću u igračnicama i automat klubovima te klađenje,
- ☐ usluge i isporuke koje obavljaju liječnici, stomatolozi, medicinske sestre i fizioterapeuti, te biokemijski laboratoriji u privatnoj praksi,
- ☐ usluge i isporuke dobara zdravstvenih ustanova, ustanova socijalne skrbi, ustanova za dječju skrb i skrb za mladež, predškolskih, osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanove te ustanove učeničkoga i studentskog standarda, vjerskih zajednica i ustanova, javnih ustanova u kulturi, samostalnih umjetnika i umjetničkih organizacija,
- ☐ promet zlatnih poluga koji obavlja Hrvatska narodna banka, domaćih i

stranih sredstava plaćanja, novčanih potraživanja, vrijednosnica i udjela u poduzećima.

Pri uvozu zakon propisuje niz oslobođenja, npr. od privremenog uvoza, unosa osobne prtljage putnika do ukupne vrijednosti 300 kuna, uvoza reklamnog materijala, robnih marki, obrazaca, do raznih donacija određenim institucijama - kulturnim, obrazovnim, vjerskim, humanitarnim i sl., uz posebne uvjete.

Plaćanja PDV-a *pri izvozu* oslobođene su sljedeće transakcije (Zakon o PDV, čl. 45.):

- ☐ isporuke dobara koja iz Republike Hrvatske otpremi ili preveze isporučitelj ili neka druga osoba za njegov račun izvan Europske unije,
- ☐ isporuke dobara, osim isporuke goriva i dobara za opremanje i opskrbu bilo kojeg prijevoznog sredstva koje se koristi u privatne svrhe, koja iz Republike Hrvatske otpremi ili preveze izvan Europske unije sam kupac koji nema sjedište u Republici Hrvatskoj ili neka druga osoba za njegov račun,
- ☐ isporuke dobara ovlaštenim tijelima koja ih izvoze iz Europske unije, u okviru njihovih humanitarnih, dobrotvornih ili obrazovnih djelatnosti koje obavljaju izvan Europske unije,
- ☐ obavljene usluge, uključujući prijevozne i pripadajuće pomoćne usluge, osim usluga koje su oslobođene PDV-a u skladu s člankom 39. stavkom 1. i člankom 40. stavkom 1. Zakona o PDV, ako su one izravno povezane s izvozom ili uvozom dobara u smislu članka 28. stavaka 2. i 3. te članka 52. stavka 1. Zakona o PDV.

3.3.1.2. Porez na dobit

O porezu na dobit su postojale rasprave još u 19. stoljeću, kada je u financijskoj znanosti prihvaćena i podržana teza, prema kojoj je gospodarski rezultat jednog društva zapravo jednak udjelima vlasnika tog društva. Postavke koje je nudila ova teza bile su prvi korak do stajališta o tome da porezom treba zahvatiti samo onu dobit koja je isplaćena vlasnicima udjela (Jelčić, 2001.). Porez na dobit se naziva i „*proizvodom*“ 20. stoljeća i uvršten je u porezne sustave većine suvremenih zemalja, što ga čini jednim od najznačajnijih poreznih oblika. Sjedinjene Američke Države su ga uvele prvi put 1909. godine i to po stopi od 1%. Ostale zemlje su ga

uglavnom počele ubirati nakon I. svjetskog rata. Njemačka ga uvodi 1920. godine, Austrija 1934. godine, Engleska 1937. godine, Francuska 1948. godine itd. (Jelčić, 2001.).

Porez na dobit spada u kategoriju *izravnih - direktnih poreza*. Takvu vrstu poreza porezni obveznik neposredno plaća s obzirom na svoju gospodarsku snagu te nije u mogućnosti prevaliti ga na neki drugi porezni subjekt, dakle porezni obveznik je ujedno i *porezni destinater*. U pravilu se za oporezivanje dobiti primjenjuje proporcionalna porezna stopa, što znači da se porezna stopa ne mijenja s promjenom porezne osnovice. Na taj način se ostvaruje neutralan odnos između poreznih/ekonomskih snaga iz kojih se oporezivanje obavlja, na način da odnosi koji su postojali među njima prije oporezivanja ostaju identični odnosima koji su nastali nakon oporezivanja dobiti.

Porez na dobit jest porez što ga trgovačka društva plaćaju na ostvarenu dobit, tj. na razliku prihoda i rashoda. Taj se porez u drugim zemljama obično naziva porezom na dohodak trgovačkih društava - *corporate/corporation income tax*, tj. pravnih osoba, za razliku od poreza na dohodak koji plaćaju fizičke osobe - *individual/personal income tax*. Hrvatska poreznopravna terminologija ne poznaje sintagmu porez na dohodak trgovačkog društva, nego se koristi izrazom porez na dobit - *profit tax* (Kesner-Škreb, 2004.).

Pojam porez na trgovačka društva - *corporation tax* označava, osobito u Velikoj Britaniji, porez na dohodak trgovačkih društava, tj. porez na dobit. O porezu na dobit se može govoriti kao o podvrsti poreza na dohodak, jer se dobit koja proizlazi iz zajedničke aktivnosti smatra dohotkom nefizičkih osoba. U nekim zemljama se porez na dobit obično naziva porezom na dohodak trgovačkih društava, tj. pravnih osoba, koji treba razlikovati od poreza na dohodak kojeg plaćaju fizičke osobe.

U Republici Hrvatskoj porez na dobit reguliran je nakon proglašenja samostalnosti i neovisnosti, te preustroja fiskalnog, odnosno poreznog sustava donošenjem *Zakona o neposrednim porezima* koji je stupio na snagu 1990. godine. Prvim *Zakonom o porezu na dobit* (dalje: ZOPND) koji se počeo primjenjivati od 01. siječnja 1994. godine *po prvi put je u RH materija poreza na dobit regulirana posebnim zakonom*.

Karakteristikama poreza u općem smislu smatraju se (Jelčić, 2001.):

- 📖 prisilno davanje u smislu da su porezni obveznici dužni ispuniti svoju obvezu, jer ih u suprotnom fiskalna vlast svojom snagom fiskalne samostalnosti može prisiliti da plate,
- 📖 davanje bez izravne protučinidbe u smislu da novčana sredstva koja se prikupe porezima idu u proračun te čine masu proračunskog novca, od kojih će se financirati neke javne potrebe, a porezni obveznik ne zna točno koje, odnosno, ne zna naknadu koju im daje javna vlast kao protučinidbu za plaćanje poreza,
- 📖 općenito davanje u smislu da svi plaćaju porez onda kada ispune zakonom propisane uvjete te da su svi „potencijalni“ porezni obveznici.

O porezu na dobit govori se u slučaju kad je objekt oporezivanja rezultat gospodarske djelatnosti određene organizacije uređene kao društvo. Iz ove definicije kao bitne karakteristike poreza na dobit proizlazi sljedeće (Jelčić, 2001.):

- 📖 subjekti oporezivanja nisu pojedine fizičke osobe, nego određene, specifične organizacije, pod kojima valja razumjeti jedinstvo ljudi i sredstava ujedinjenih radi određenog cilja,
- 📖 porez na dobit utvrđuje se na osnovi rezultata gospodarske djelatnosti društva.

Četiri su temeljna elementa koji određuju karakter poreza na dobit:

- 📖 porezna osnovica,
- 📖 porezni obveznik,
- 📖 porezna stopa i
- 📖 porezne olakšice.

Porez na dobit utvrđuje se za kalendarsku godinu (ZOPND NN 143/14, čl. 29.). Obveznici tijekom godine plaćaju predumove poreza na dobit koji se utvrđuju na osnovi porezne prijave za prethodnu godinu. Konačni obračun poreza obavlja se na temelju porezne prijave koju obveznici dostavljaju Poreznoj upravi do 30. travnja tekuće godine. Uz poreznu prijavu podnosi se bilanca i račun dobiti i gubitka.

Poreznu osnovicu čini iskazana dobit u obračunskom razdoblju. Prema članku 29. ZOPND NN 143/14, porezna je osnovica dobit, tj. razlika prihoda i rashoda utvrđenih prema računovodstvenim propisima. To znači da se kao polazna veličina uzima učinak poslovanja, tj. dobit, ali se ona ispravlja, povećava i smanjuje za prihode i rashode koji se priznaju u porezne svrhe. Za tuzemnoga poreznog obveznika to je ukupna dobit ostvarena u Hrvatskoj i u inozemstvu, a za inozemnog poduzetnika dobit ostvarena u Hrvatskoj (Kesner-Škreb, 2004.). U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine, ako *Zakonom o porezu na dobit* nije drukčije određeno (ZOPND 2016.⁹ čl. 5. st. 4.)

Zakon posebno definira stavke koje uvećavaju odnosno umanjuju dobit. Drugim riječima, za potrebe oporezivanja propisuju se prihodi, odnosno rashodi koji utječu na konačnu veličinu osnovice poreza na dobit. Porezni obveznik koji sukladno ZOPND utvrđuje poreznu osnovicu prema novčanom načelu, dužan je poreznu osnovicu dodatno uvećati i umanjiti primjenjujući na odgovarajući način odredbe propisane ZOPND (Pravilnik o PND, čl. 11.b).¹⁰

Porezna osnovica povećava se za (ZOPND 2016., čl. 7.):

- ☐ za rashode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani gubici), ako su bili iskazani u rashodima,
- ☐ za svotu amortizacije iznad svota propisanih stavkom 5. članka 12. ZOPND 2016.,¹¹
- ☐ za 50% troškova reprezentacije - ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor, u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom,

⁹*Zakon o porezu na dobit, pročišćeni tekst zakona, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, (dalje: ZOPND 2016.), na snazi od 01.01.2017.*

¹⁰*Pravilnik o porezu na dobit (dalje: Pravilnik o PND), pročišćeni tekst, NN 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, na snazi od 03. siječnja 2017. godine*

¹¹(5)*Godišnje amortizacijske stope utvrđuju se prema amortizacijskom vijeku za svrhe oporezivanja, za pojedine su grupe dugotrajne imovine:*

1. za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT, (20 godina), 5%,

2. za osnovno stado, osobne automobile (5 godina), 20%,

3. za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju (4 godine), 25%,

4. za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže (2 godine), 50%,

5. za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina), 10%.

- ☐ za 30% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz - osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov i sl., poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća, a nakon 01.01.2018. za 50%,
- ☐ za manjkove na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost, po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak,
- ☐ za troškove prisilne naplate poreza ili drugih davanja,
- ☐ za kazne koje izriče mjerodavno tijelo,
- ☐ za zatezne kamate između povezanih osoba,
- ☐ za povlastice i druge oblike imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, tj. da se određena radnja obavi, primjerice, bolje ili brže nego inače ili da se propusti obaviti,
- ☐ za darovanja iznad svote iz stavka 7. i 8. članka 7. ZOPND 2016.,¹²
- ☐ za kamate koje nisu porezno priznati rashod prema odredbama ovoga Zakona,
- ☐ za rashode utvrđene u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama,
- ☐ za sve druge rashode koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja porezne osnovice, a koji nisu bili uključeni u poreznu osnovicu.

¹²(7) Darovanjima se smatraju darovanja u naravi ili novcu, učinjena u tuzemstvu za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udrugama i drugim osobama koje navedene djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, ako su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini. Iznimno, svota može biti i veća od 2% prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstva o provedbi financiranja posebnih programa i akcija.

(8) U darovanja iz stavka 7. ovoga članka spada i plaćanje troškova za zdravstvene potrebe fizičkih osoba (operativne zahvate, liječenja, nabavu lijekova i ortopedskih pomagala) rješavanje kojih nije plaćeno osnovnim, dopunskim, dodatnim i privatnim zdravstvenim osiguranjem niti na teret sredstava fizičke osobe, a pod uvjetom da je darovanje odnosno plaćanje troškova obavljeno na žiroračun primatelja dara ili zdravstvene ustanove te na temelju vjerodostojnih isprava.

Porezna se osnovica umanjuje za (ZOPND 2016., čl. 6.):

- ☐ za prihode od dividendi i udjela u dobiti koji su utvrđeni na način propisan ovim Zakonom,
- ☐ za prihode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobiti) ako su bili uključeni u poreznu osnovicu,
- ☐ za prihode od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreznim razdobljima bila uključena u poreznu osnovicu, a nisu isključena iz porezne osnovice kao porezno priznati rashod,
- ☐ za svotu amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima do vrijednosti propisane u članku 12. ovoga Zakona,
- ☐ za svotu poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima.

Porezni obveznik je (ZOPND 2016., čl. 2. st. 1.-4.):

- ☐ trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi,
- ☐ tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika - nerezident,
- ☐ fizička osoba, koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak,
- ☐ fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti prema propisima o porezu na dohodak:
 - ✓ ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kuna, ili
 - ✓ ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta:
 - u prethodnom poreznom razdoblju ostvario je dohodak veći od 400.000,00 kuna,
 - ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna,
 - u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Iznimno, porezni obveznici su i tijela državne uprave, tijela regionalne i lokalne samouprave, Hrvatska narodna banka, državne ustanove, ustanove jedinica regionalne i lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije *ako obavljaju gospodarstvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu* (ZOPND 2016., čl. 2., st. 5.-7.).

Ako prethodno navedene osobe obavljaju neku gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu dužne su u roku 8 dana od početka obavljanja takve djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika u nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom sjedištu. Ako se ne upiše u taj registar Porezna uprava na vlastitu inicijativu, ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem određuje da su te osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost (HPS 2016.).¹³

Obveznici poreza na dobit nisu otvoreni investicijski fondovi što su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojemu su osnovani.

REZIDENT je pravna ili fizička osoba kojoj je sjedište upisano u sudski, ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj, ili kojoj je mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja u Republici Hrvatskoj. Rezidenti su i poduzetnici fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik. NEREZIDENT je osoba koja ne ispunjava jedan od nabrojanih uvjeta.

Porezni obveznik poreza po odbitku je (HPS 2016.):

- ☐ Tuzemni isplatitelj naknade što je plaća inozemnom primatelju - nerezidentu,
- ☐ Poslovna jedinica inozemnog poduzetnika kad matičnom poduzeću plaća kamate i naknade na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva - prava na reprodukciju, patente, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak,

¹³Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Hrvatski porezni sustav (dalje: HPS, 2016.), Zagreb, 2016..

proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava.

Iznimno, porez po odbitku se ne plaća ako se naknada pripisuje kao prihod tuzemnoj poslovnoj jedinici inozemnog poduzetnika. *Porez po odbitku u smislu Zakona o porezu na dobit jest porez kojim se oporezuje dobit što je ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj* (ZOPND 2016., čl. 31. st. 1.).

Porez po odbitku plaća se na kamate, dividende, udjele u dobiti te na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva - prava na reprodukciju, patente, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava, koje se plaćaju inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe.

Iznimno, porez po odbitku *ne plaća se* na kamate isplaćene (ZOPND 2016., čl. 31. st. 4.-5.):

- ☐ na robne kredite za kupnju dobara koja obvezniku služe za obavljanje djelatnosti,
- ☐ na kredite koje daje inozemna banka ili druga financijska institucija,
- ☐ imateljima obveznica, državnih i korporativnih, inozemnim pravnim osobama.

Porez po odbitku plaćaju i poslovne jedinice inozemnog poduzetnika kada plaćaju navedene naknade matičnom poduzeću, iznimno, ako se naknada pripisuje kao prihod tuzemnoj poslovnoj jedinici inozemnog poduzetnika, ne plaća se porez po odbitku. Porez po odbitku plaća se i na usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge, plaćene inozemnim osobama.

Porez po odbitku plaća se po stopi od 15%, osim za dividende i udjele u dobiti na koje se porez po odbitku plaća po stopi od 12% (ZOPND 2016., čl. 31. st. 7.), te po stopi od 20 % (ZOPND 2016., čl. 31. st. 10.) na sve vrste usluga koje nisu navedene u ovome članku Zakona, a koje su plaćene osobama koje imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave, odnosno nadzora poslovanja u državama koje se smatraju poreznim utočištima ili financijskim centrima, osim država članica Europske unije te država s kojima je Republika Hrvatska sklopila i primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a država je objavljena

na Popisu država koji donosi ministar financija i koji se objavljuje na mrežnim stranicama Ministarstva financija i Porezne uprave Republike Hrvatske.

Porezna stopa kojom se u samom početku uvoženja poreza na dobit, 1994. godine, oporezivala poduzetnička dobit tuzemnih i inozemnih poreznih obveznika iznosila je 25%, no izmjenama krajem 1996. godine porezna je stopa povećana na 35%, kako bi bila usklađena s gornjom stopom poreza na dohodak i time spriječio prelazak obveznika iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit.

Zakonskim rješenjem, odnosno donošenjem novog ZOPND, od 1. siječnja 2001. godine stopa poreza na dobit iznosila je 20% i mijenjala se tijekom godina više puta. Od 01. siječnja 2017. godine porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi od 12% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 3.000.000,00 kuna, ili 18% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 3.000.000,01 kuna (ZOPND 2016., čl. 28.).

U hrvatskom sustavu poreza na dobit postoje mnoge porezne olakšice, a vrsta, uvjeti i način ostvarivanja porezne olakšice utvrđen je Pravilnikom, pa tako imamo (Pravilnik, Gl. VII. čl. 42. i 43.a.):

- Porezne olakšice i oslobođenja za porezne obveznike koji obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima - porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske i na području Grada Vukovara utvrđenog prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara mogu ostvariti pravo na korištenje porezne olakšice na način i pod uvjetima propisanim stavkom 1. i 2. članka 28.a¹⁴ ZOPND 2016. i drugim propisima donesenim na temelju toga Zakona,

¹⁴(1)Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području Grada Vukovara utvrđenog prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutom području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti, odnosno na području Grada Vukovara, ne plaćaju porez na dobit. (2)Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutom području jedinica lokalne

- Olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama,
- Porezne olakšice prema posebnim propisima o poticanju ulaganja:
 - ✓ Porezni obveznik može umanjiti obvezu poreza na dobit u visini, na način i pod uvjetima propisanim *Zakonom o poticanju ulaganja*¹⁵ i propisima donesenim na temelju toga Zakona. Porezni obveznik koji koristi poreznu olakšicu temeljem Zakona o poticanju ulaganja, uz prijavu poreza na dobit dostavlja presliku potvrde o statusu korisnika potpore i godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta, prihvatljivim troškovima, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetne investicije i otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom,
 - ✓ Porezni obveznik može sukladno člancima 25. i 26. Zakona o poticanju ulaganja umanjiti obvezu poreza na dobit u visini, na način i pod uvjetima propisanim Zakonom o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja NN br. 111/12. i 28/13. Porezni obveznik koji koristi poreznu olakšicu temeljem navedenog zakona, uz prijavu poreza na dobit dostavlja presliku potvrde o statusu nositelja poticajnih mjera te godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetne investicije i otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom,
 - ✓ Porezni obveznik može sukladno članku 25. Zakona o poticanju ulaganja umanjiti obvezu poreza na dobit u visini, na način i pod uvjetima propisanim *Zakonom o poticanju ulaganja NN br. 138/06 i 61/11*. Porezni obveznik koji koristi poreznu olakšicu temeljem navedenog zakona, uz prijavu poreza na dobit dostavlja presliku potvrde o statusu nositelja poticajnih mjera utvrđenog prema tom zakonu, te godišnje pisano izvješće o izvršenim ulaganjima, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetnog ulaganja i otvorenih novih radnih mjesta povezanih s tim ulaganjem.

Ako porezni obveznik stječe mogućnost korištenja više olakšica i oslobođenja, ima pravo na korištenje više olakšica istodobno, odnosno ima pravo kumulirati olakšice (ZOPU, GL. VII., čl. 44.).

samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti, odnosno na području Grada Vukovara, plaćaju 50% od propisane stope poreza.

¹⁵Zakon o poticanju ulaganja (dalje: ZOPU), NN 102/15, na snazi od 03.10.2015.

Nekoliko je pojmova koji su usko povezni s porezom na dobit, a kako su u nas malo poznati, čini se korisnim dodatno ih objasniti. To su, posebno, pojmovi dvostruko oporezivanje, sustav imputacije ili sustav pripisivanja, sustav odvojenih poreznih stopa, transferna cijena, načelo nepristrane transakcije ili „*načelo nadohvat ruke*“ i stanjena kapitalizacija (Kesner-Škreb, 2004.).

Postoje znatna razmimoilaženja u stajalištima o tome što je dvostruko oporezivanje, ali nedvojbeno je da do te pojave dolazi ako je na isto dobro više od jedanput naplaćen porez. Primjerice, u sustavu poreza na dobit dvostruko oporezivanje nastaje ako je propisano da trgovačko društvo treba platiti porez na svoju dobit, a njegovi dioničari pojedinačno trebaju platiti porez na dividende isplaćene iz već oporezovane dobiti. Dvostruko oporezivanje može se izbjeći ili ublažiti odobravanjem olakšice za trgovačko društvo kada ono raspodjeljuje svoju dobit na koju je već plaćen porez na razini trgovačkog društva i za koju će još porez platiti dioničari, ili odobravanjem olakšice dioničarima putem imputacijskog odbitka plaćenog poreza ili odbitka za prethodne poreze koje je već platilo trgovačko društvo.

Prema sustavu imputacije ili sustavu pripisivanja, barem dio poreza što ga trgovačko društvo plaća na svoju dobit odbija se od porezne obveze dioničara pri primitku raspodijeljenog dijela dobiti trgovačkog društva. Imputacija smanjuje ili uklanja dvostruko oporezivanje raspodijeljene dobiti koje nastaje pri primjeni klasičnog sustava oporezivanja. Prema sustavu imputacije, cjelokupna oporeziva dobit trgovačkog društva, bilo da je raspodijeljena ili ne, podložna je porezu na dobit trgovačkog društva prema propisanim stopama.

Nakon što je dobit trgovačkog društva raspodijeljena, dioničar, fizička osoba ili trgovačko društvo ovlašteni su za potpuni ili djelomični odbitak plaćenog poreza na dobit, koji može biti pripisan oporezivanju dividende. Ako je dioničar fizička osoba, on općenito mora prijaviti primljene dividende kao oporezivi dohodak, uvećan za odgovarajući porez na dobit trgovačkog društva. Porez na dobit trgovačkog društva može zatim biti odbijen od porezne obveze samog dioničara. Mnoge države prihvatile su sustav imputacije u različitim oblicima: kao sustav pune imputacije, kada je dioničar ovlašten za puni odbitak za plaćeni porez na dobit trgovačkog društva, ili kao sustav djelomičnog imputacijskog odbitka, pri kojemu dioničar može samo djelomično odbiti plaćeni porez na dobit.

Radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, može se primijeniti i sustav odvojenih poreznih stopa (Kesner-Škreb, 2004.), prema kojemu se različite stope poreza na dobit trgovačkih društava naplaćuju na zadržanu i na raspodijeljenu dobit bez primjene sustava imputacije. Povlastica se odobrava u obliku nižih poreznih stopa za raspodijeljenu dobit, a razlog je tome činjenica da će raspodijeljena dobit biti podvrgnuta dodatnom oporezivanju na strani dioničara. Svrha sustava odvojenih poreznih stopa jest smanjivanje dvostrukog oporezivanja dividendi.

Transferna cijena (Kesner-Škreb, 2004.) jest cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu društvu kćeri ili drugom povezanom društvu. Budući da te cijene nisu ugovorene na slobodnom, otvorenom tržištu, one mogu odstupati od cijena što ih ugovore nepovezani trgovinski partneri u usporedivoj transakciji u jednakim okolnostima. Ako su dobra, usluge ili nematerijalna imovina u transakciji između povezanih strana precijenjeni, prodavateljev je dobitak povećan, a kupčev smanjen. Obrnuto, ako su dobra, usluge ili nematerijalna imovina podcijenjeni, kupčev je dobitak povećan, a prodavateljev smanjen. Zloupotreba transferne politike cijena postoji ako su dobit i rashodi neprilično alocirani radi smanjenja oporezive dobiti. Manipuliranje transfernim cijenama, npr. praksa „parkiranja dobiti“, tj. osiguranje da se dobit oporezuje u jurisdikciji sa što je moguće nižim poreznim stopama, čemu pribjegavaju multinacionalni poduzetnici, privukla je pozornost poreznih vlasti diljem svijeta. U mnogim slučajevima porezne vlasti nastoje prilagoditi cijene postignute u tim transakcijama s cijenama u nepristranim transakcijama. Međutim, to nije uvijek lako utvrditi jer često ne postoji usporediva transakcija na otvorenom tržištu. U takvim okolnostima porezne vlasti nastoje utvrditi cijenu u nepristranoj transakciji primjenom različitih metoda. U tom se smislu često uvodi i načelo nepristrane transakcije ili „*načelo nadohvat ruke*“. Cijena u skladu s „*načelom nadohvat ruke*“ jest cijena koju bi neovisne strane ugovorile u nepristranim, usporedivim transakcijama. Takvu cijenu, a ne transfernu cijenu koju su ugovorila povezana trgovačka društva, uzimaju u obzir porezne vlasti pri razrezu poreza.

Jedan od načina izbjegavanja plaćanja poreza na dobit jest i primjena stanjene kapitalizacije (Kesner-Škreb, 2004.). Trgovačko društvo može biti financirano na dva načina, putem

vlasničkog kapitala ili putem zajmovnog kapitala, a najčešće je financirano kombinacijom zajma i vlasničkog kapitala. Za trgovačko se društvo kaže da je „*stanje kapitalizirano*“ ako je vlasnički kapital malen u odnosu prema zajmovnom kapitalu. Budući da trgovačko društvo i njegovi ulagači mogu u porezne svrhe biti različito tretirani, ovisno o tome ostvaruje li se povrat ulagaču na temelju zajmovnoga ili vlasničkog kapitala, stanjena kapitalizacija može biti učinkovito sredstvo zakonitog izbjegavanja porezne obveze.

Trgovačko društvo isplatu kamate općenito može odbiti pri izračunu oporezive dobiti, a dividende ne, što trgovačkom društvu financiranom zajmovnim kapitalom daje prednost pred trgovačkim društvom financiranim vlasničkim kapitalom. Za rješavanje problema stanjene kapitalizacije usvojeni su različiti pristupi. Neke zemlje imaju detaljno i kompleksno zakonodavstvo koje se odnosi na stanjenu kapitalizaciju, a koje se primjenjuje da bi se odredilo hoće li odbitak kamate biti dopušten. Propisima može biti određen najviši omjer duga i vlasničkog kapitala, koji, ako je premašen, dovodi do toga da se prekomjerna isplata kamate tretira kao raspodjela dobiti, ili da jednostavno nije dopuštena kao porezni odbitak iako zadržava karakter kamate (Kesner-Škreb, 2004.).

3.1.1.3. Trošarine

U hrvatski porezni sustav trošarine su kao porezni oblik uvedene već na počecima reforme poreznog sustava (Alijagić, 2015.) *koja je započela 1993. godine donošenjem Zakona o porezu na dohodak*¹⁶ i *Zakona o porezu na dobit*.¹⁷ Međutim, njihov broj je značajno manji nego u ostalim europskim zemljama. Sredstva prikupljena ovim poreznim oblikom prihod su državnog proračuna.

Prva trošarina bila je *na kavu*, uvedena u srpnju 1993. godine (Kordić, 2011.). Obuhvat proizvoda koji su obuhvaćeni ovim poreznim oblikom proširen je već 1994. godine (Kordić, 2011.) kada se uvode *trošarine na naftne derivate, duhanske proizvode, alkohol, pivo, bezalkoholna pića, osobne automobile, motorna vozila, plovila i zrakoplove*, dok je u listopadu 1999. godine uveden posebni porez *na luksuzne proizvode* u koje se ubrajaju nakit, satovi, odjeća i obuća od kože reptila, oružje, te krzna. 2002. godine uvedena je *trošarina na*

¹⁶Zakon o porezu na dohodak, NN 109/93

¹⁷Zakon o porezu na dobit, NN 109/93

premije osiguranja i kasko osiguranja cestovnih motornih vozila (Kesner-Škreb, 2010.). Iako su stope trošarina u početku bile različite za domaće i uvozne proizvode, one se danas ubiru po jednakim stopama kod domaćih proizvođača i kod uvoznika. Trošarinama se prosječno prikuplja oko 15 % (Alijagić, 2015.) ukupnih poreznih prihoda hrvatskog državnog proračuna. Trošarine su jedan od najomiljenijih poreza države. Lako se i učinkovito ubiru, a sustav obračuna i naplate je jednostavan.

Od 2010. na snazi je novi *Zakon o trošarinama*¹⁸ koji trošarinski sustav usklađuje s europskim standardima u oblastima *alkohola i alkoholnih pića, duhanskih proizvoda te energenata i električne energije*. *Zakonom o trošarinama* uređuje se novi sustav oporezivanja trošarinama *alkohola i alkoholnih pića uključujući i pivo, duhanskih proizvoda, energenata uključujući prirodni plin, ugljen i koks i električne energije*, a koji se proizvode ili uvoze i puštaju u potrošnju na području Hrvatske (Jelčić, Bejaković, 2012.).

Usklađivanje se provodi s *Direktivom 92/12/EEZ*,¹⁹ koja sadržava opća načela za proizvode koji podliježu trošarinama te opća pravila za proizvodnju, skladištenje, kretanje i nadzor tih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine. Ustrojit će se registar trošarinskih obveznika i poseban registar ovlaštenih držatelja trošarinskih skladišta, što će omogućiti razmjenu podataka s nadležnim tijelima drugih država članica EU. Mijenjaju se porezne osnovice, uvode se trošarine na energente te se povećava broj predmeta oporezivanja i broj obveznika trošarina (Kesner-Škreb, 2010.).

Načelo nastanka trošarinske obveze je u trenutku puštanja trošarinskih proizvoda u potrošnju, ili kada se ustanove gubici/manjkovi koji podliježu plaćanju trošarine. Navedenim Zakonom o trošarinama iz 2010., *ispunjeni su zahtjev* (Kordić, 2011.) i harmonizacije s pravnom stečevinom Europske unije, dok su ostale trošarine regulirane posebnim zakonima.

Tablica 4 - Trošarine u RH

¹⁸*Zakon o trošarinama, NN 83/09, u primjeni od 01. siječnja 2010. godine*

¹⁹*Direktiva Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama, te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda.*

TROŠARINE				
1. TROŠARINA NA ENERGENTE I ELEKTRIČNU ENERGIJU	proizvođač, uvoznik, ovlašten držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, trošarinski zastupnik i dr.	energenti koji se rabe kao pogonsko gorivo, gorivo za grijanje i električna energija, određeni tarifnim oznakama kombinirane nomenklature (KN)	1. motorni benzin (pogonsko gorivo) - olovni 3.01 kn/1.000 l - bezolovni 3.151 kn/1.000 l 2. plinsko ulje - za pogon: 2.450,50 kn/1.000 l - za grijanje: 343 kn/1.000 l 3. kerozin – petrolej - za pogon: 2.450,50 kn/1.000 l - za grijanje: 1.752 kn/1.000 l 4. UNP - za pogon: 100 kn/1.000 kg - za grijanje: 100 kn/1.000 kg 5. teško loživo ulje: 160 kn/1.000 kg 6. prirodni plin - za poon: 0,00 kn/MWh - za grijanje (posl.): 4,05 kn/MWh - za grijanje (neposl.): 8,10 kn/MWh 7. ugljen, koks - (posl. i neposl. uporaba): 2,30 kn/GJ 8. električna energija - posl.: 3,75 kn/MWh - neposl.: 7,50 kn/MWh 9. biogoriva: 0,00 kn	Zakon o trošarinama, NN 22/13, 32/13-isp., 81/13, 100/15, 120/15 - ispr., 115/16; Pravilnik o trošarinama, NN 1/17, 14/17-isp.; Pravilnik o podnošenju trošarinskih obrazaca i obrazaca posebnih poreza uporabom sustava elektroničke razmjene podataka, NN 144/14; Pravilnik o primjeni Zakona o trošarinama što se odnosi na plinsko ulje obojano plavom bojom za namjene u poljoprivredi, ribolovu, ribogojstvu, akvakulturi te na povrat plaćene trošarine na bezolovni motorni benzin za namjene u ribolovu, NN 2/16, 118/16; Pravilnik o uvjetima i načinu oslobođenja od plaćanja trošarine na energente koji se koriste kao pogonsko gorivo za plovidbu, NN 58/13, 72/13, 69/14, 157/14; Pravilnik o uvjetima i načinu oslobođenja od plaćanja trošarine na energente koji se koriste kao pogonsko gorivo u zračnom prometu, NN 83/15; Uredba o visini trošarine na UNP – ukapljeni naftni plin, NN 4/10; Uredba o visini trošarine na motorne benzine, plinsko ulje i kerozin za pogon, NN 109/13, 48/20, 43/15.
2. TROŠARINA NA DUHANSKE PRERABEVINE	proizvođač, uvoznik, ovlašten držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, trošarinski zastupnik i dr.	cigarete, cigare, cigarilosi i duhan za pušenje, određeni supstituti (grijani duhanski proizvodi i elektronička cigareta).	1. cigarete - specifični: 275 kn/1.000 kom - proporcionalni: 36% MPC-a 2. cigare: 600 kn/1.000 kom 3. cigarilosi: 600 kn/1.000 kom 4. sitno rezani duhan: 600 kn/kg 5. ostali duhan za pušenje: 600 kn/kg.	Zakon o trošarinama, NN 22/13, 32/13-isp., 81/13, 100/15, 120/15 - ispr., 115/16; Pravilnik o trošarinama, NN 1/17, 14/17-isp.; Pravilnik o podnošenju trošarinskih obrazaca i obrazaca posebnih poreza uporabom sustava elektroničke razmjene podataka, NN 144/14; Uredba o visini trošarine na cigarete, sitno rezani duhan i ostali duhan za pušenje, NN 109/16.
3. TROŠARINA NA ALKOHOL I ALKOHOLNA PIĆA	proizvođač, uvoznik, ovlašten držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, trošarinski zastupnik i dr.	pivo, mirna i pjenušava vina, međuproizvodi, etilni alkohol.	1. pivo 40 kn/hl za 1% alkohola u 1 hl 1.a male nezavisne pivovare (do 125.000 hl/god) 20-26 kn/hl 2. mirna i pjenušava vina: 0 kn 3. međuproizvodi: 500-800 kn/hl 4. etilni alkohol 5.300 kn/hl čistog alkohola 5. mali proizvođač jakih alk. pića: - (do 20 l čist. alk./god.) po kotlu 100-200 kn/god.	Zakon o trošarinama, NN 22/13, 32/13-isp., 81/13, 100/15, 120/15 - ispr., 115/16; Pravilnik o trošarinama, NN 1/17, 14/17-isp.; Pravilnik o podnošenju trošarinskih obrazaca i obrazaca posebnih poreza uporabom sustava elektroničke razmjene podataka, NN 144/14.

Izvor: Hrvatski porezni sustav, Institut za javne financija, Zagreb, 2017., <http://www.ijf.hr.>, (03.12.2017.)

Novim Zakonom se kod oporezivanja *trošarinskih proizvoda* uvodi sustav odgode plaćanja trošarina, koji omogućava odgodu obveze plaćanja trošarine do trenutka kada se trošarinska roba stavlja u potrošnju ili se utvrde manjkovi ili gubici koji podliježu plaćanju trošarine. Međutim, odgoda je moguća samo u trošarinskim skladištima za što je potrebno dobiti odobrenje nadležne carinarnice i položiti jamstvo za slučaj nastanka trošarinskog duga. Obveza plaćanja trošarine, sukladno navedenome, nastaje u trenutku kada se trošarinska roba pušta u potrošnju ili kada se ustanove gubici ili manjkovi koji podliježu plaćanju trošarine, što znači da se vremenski usklađuju prodaja robe krajnjem potrošaču i plaćanje trošarine.

Obveznici plaćanja trošarine su ovlašteni držatelj carinskog skladišta, uvoznik i proizvođač izvan sustava odgode plaćanja trošarine. Kao što je ranije u tekstu navedeno, bitna novina je u trenutku nastanka porezne obveze koji sada predstavlja trenutak puštanja trošarinskih proizvoda u potrošnju. Trošarinu obračunava i u roku 30 dana uplaćuje sam trošarinski obveznik, a pri uvozu trošarina se plaća sukladno carinskim propisima osim kad se odgađa plaćanje trošarine. Trošarinski proizvodi su alkohol i alkoholna pića, duhan te energenti i električna energija.

Zakon o trošarinama pretrpio je podosta izmjena i dopuna Zakona. Trenutačno je u primjeni *Zakon o trošarinama* iz 2013. godine,²⁰ koji je već tijekom 2013. imao izmjenu Zakona, dvije izmjene tijekom 2015., i posljednju izmjenu 2016. godine. U Hrvatskoj se naplaćuje devet trošarina, odnosno posebnih poreza, a oni su (<https://www.porezna-uprava.hr>):

- ☐ Posebni porezi na motorna vozila,
- ☐ Poseban porez na kavu i bezalkoholna pića,
- ☐ Posebni porez na luksuzne proizvode,
- ☐ Posebni porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila,
- ☐ Trošarinski sustav oporezivanja alkohola, alkoholnih pića, duhanskih proizvoda, energenata i električne energije.

3.1.2. ŽUPANIJSKI POREZI

Prema *Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave*,²¹ županije, općine i gradovi mogu uvesti svoje poreze koji su njihovi vlastiti prihodi. Kao što je već spomenuto, porezni sustav Republike Hrvatske je pluralan, odnosno sastoji se od više poreznih oblika: državni, županijski, gradski ili općinski te zajednički porezi. Premda državni porezi čine najveći dio sredstava prihodovanih na ovakav način, u daljnjem tekstu ćemo se u

²⁰*Zakon o trošarinama, pročišćeni tekst, Narodne novine br. 22/13, 32/13 - ispravak, 81/13, 100/15, 120/15 - ispravak, 115/16, na snazi i primjenjuje se od 31. prosinca 2016.*

²¹*Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12, 147/14, 100/15, 115/16, na snazi od 01.01.2017.*

skladu sa temom ovog rada osvrnuti isključivo na županijske poreze kao dio poreznog sustava Republike Hrvatske. Prihodi užih teritorijalnih jedinica jesu prihodi koje smiju ubrati i trošiti u cijelosti ili samo djelomično uže jedinice, što ovisi o teritorijalnom ustroju određene zemlje. U RH to su prihodi županija, općina i gradova.

Županijske poreze u hrvatskom poreznom sustavu čine (<https://www.porezna-uprava.hr.>):

- ☐ Porez na nasljedstva i darove,
- ☐ Porez na cestovna motorna vozila,
- ☐ Porez na plovila,
- ☐ Porez na automate za zabavne igre.

3.1.2.1. POREZ NA NASLJEDSTVA I DAROVE

Porezni su obveznici pravne i fizičke osobe koje u RH naslijede, prime na dar ili stekne po drugoj osnovi bez naknade imovinu na koju se plaća porez na nasljedstva i darove. Izuzetak su Pravne i fizičke osobe odnosno rezidenti i nerezidenti u RH koji naslijede, prime na dar ili po drugoj osnovi, bez naknade, prime imovinu na koju se plaća porez na nasljedstva i darove, prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost.

Porez na nasljedstva i darove ne plaćaju (MF, Oporezivanje nasljedstva i darovanja, 2016.):²²

- ☐ Bračni drug, krvni srodnici u ravnoj liniji, te posvojenici i posvojitelji umrle osobe ili darovatelja,
- ☐ Braća i sestre, njihovi potomci i zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja, ako su živjeli u zajedničkom kućanstvu s ostavitelem u trenutku njegove smrti ili s darovateljem u trenutku primitka dara
- ☐ Fizičke i pravne osobe kojima Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daruje, odnosno daje pokretnine bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u svezi s Domovinskim ratom,

²²Republika Hrvatska, Ministarstvo financija (dalje: MF), *Oporezivanje nasljedstva i darovanja*, X. dopunjeno i izmijenjeno izdanje, (dalje: MF *Oporezivanje nasljedstva i darovanja*, 2016.), Zagreb, 2016.

- ☐ Republika Hrvatska i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne uprave i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, javne ustanove, vjerske zajednice, zaklade i fondacije, Crveni križ i druge humanitarne udruge osnovane na temelju posebnih propisa,
- ☐ Fizičke i pravne osobe kada primaju darove (donacije) za svrhe utvrđene posebnim propisima.

Porezna osnovica je svota gotovog novca i tržišna vrijednost imovine - financijske ili nefinancijske, na dan utvrđivanja porezne obveze, a nakon odbitka dugova i troškova koji se odnose na imovinu na koju se plaća porez. Stopa poreza na nasljedstva i darove iznosi 5% a propisuje se županijskim odlukama (HPS, 2016.).

3.1.2.2. POREZ NA CESTOVNA I MOTORNA VOZILA

Porez na cestovna motorna vozila je županijski porez i čini županijski prihod, za razliku od posebnog poreza na ostala vozila koji se ubraja u državne poreze, pa je stoga nužno razlikovati iste. Porezni obveznik poreza na cestovna motorna vozila je pravna ili fizička osoba koja je vlasnik registriranog osobnog automobila i motocikla. Predmet oporezivanja čine osobni automobili i motocikli do 10 godina starosti, ne uzimajući u obzir godinu proizvodnje. Porez na cestovna motorna vozila ne plaća se za (MF, Oporezivanje automobila, motocikla, plovila, zrakoplova i drugih prijevoznih sredstava, 2015.):²³

- ☐ vozila Republike Hrvatske i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- ☐ vozila tijela državne uprave i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- ☐ vozila zdravstvenih ustanova i vatrogasnih jedinica,
- ☐ vozila diplomatskih i konzularnih predstavništava i stranoga diplomatskog osoblja
- ☐ posebna vozila kojima vlasnici obavljaju registriranu djelatnosti za prijevoz umrlih i taksi službu.

²³Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, *Oporezivanje automobila, motocikla, plovila, zrakoplova i drugih prijevoznih sredstava (dalje: MF, Oporezivanje automobila, motocikla, plovila, zrakoplova i drugih prijevoznih sredstava)*, VII. Dopunjeno izdanje, Zagreb, 2015.

Također, porez ne plaćaju vlasnici cestovnih vozila koji su u cijelosti bili oslobođeni plaćanja carine i PDV-a prilikom nabave vozila. Valja napomenuti da županije donošenjem odluke mogu propisati i druga oslobođenja i povlastice osim prethodno nabrojanih. Ukoliko se mijenja vlasništvo cestovnog motornog vozila unutar jedne kalendarske godine novi vlasnik ne plaća porez na cestovna motorna vozila, ako je taj porez bio utvrđen prijašnjem vlasniku. Također, ako se tijekom kalendarske godine nabavlja novo motorno vozilo vlasnik plaća godišnji porez, ali umanjen za razdoblje prije kupnje. Porez na cestovna motorna vozila plaća se prema snazi motora iskazanoj u kW i godinama starosti vozila.

3.1.2.3. POREZ NA PLOVILA

Pravni obveznik je pravna ili fizička osoba odnosno vlasnik plovila (HPS 2016.). Predmet oporezivanja je plovilo, a visina poreza ovisi o dužini plovila iskazanoj u metrima, s kabinom ili bez kabine, te snazi motora iskazanoj u kW. Porez na plovila ne plaća se na plovila kojima se obavlja registrirana djelatnost i brodice u vlasništvu domicilnog stanovništva na otocima koje služe za nužnu organizaciju života i održavanje posjeda na otocima (HPS, 2016.). Porez na plovila je godišnji porez i plaća se u roku 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju toga poreza od nadležnog poreznog tijela na čijem području je plovilo registrirano. Porez na plovila je prihod županije u kojoj je plovilo registrirano ili Grada Zagreba, a uplaćuje se u korist računa za redovno poslovanje te županije ili Grada Zagreba.

3.1.2.4. POREZ NA AUTOMATE ZA ZABAVNE IGRE

Poreznim obveznikom smatra se svaka pravna i fizička osoba koje automate za zabavne igre stavlja u uporabu u zabavnim klubovima, ugostiteljskim objektima, javnim objektima i drugim javnim prostorima. Pod automatima se smatraju automati koji služe za priređivanje zabavnih igara na računalima, simulatorima, video automatima, fliperima, pikadima, biljarima, stolnom nogometu i drugim sličnim automatima koji se stavljaju u pogon s pomoću kovanica, žetona ili uz naplatu, pri čemu igrač ne ostvaruje dobitak u novcu, stvarima ili pravima. Pod zabavnim klubovima smatraju se prostori u kojima se priređuju zabavne igre na automatima za zabavu, a čija površina ne može biti manja od 30 m² i u kojima mora biti postavljeno najmanje 5 automata za zabavne igre. Porez na automate za zabavne igre ne plaća se na automate za zabavu vrste biljar, ako imaju na vidnom mjestu istaknutu markicu *Hrvatskog biljarskog saveza*. Iznos poreza je 100 kn mjesečno po automatu za zabavne igre (HPS, 2016.).

3.1.3. GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI

3.1.3.1. PRIREZ POREZU NA DOHODAK

Obveznik prireza na dohodak je obveznik s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u gradu ili općini u kojima je propisana obveza plaćanja prireza. Isplatitelj dohotka od kapitala dužan je obračunati, obustaviti i uplatiti prirez istodobno kad poreznom obvezniku obračunava i plaća porez na dohodak. Iznimno, obveznik poreza na dohodak koji prima naknadu neposredno iz inozemstva sam obračunava i uplaćuje prirez porezu na dohodak istodobno kad obračunava i plaća porez na dohodak. Prirez porezu na dohodak izračunava se tako da se utvrđeni iznos na dohodak pomnoži s propisano stopom prireza.

Prema Ministarstvu financija, Porezne uprave stope su:

1. Općina po stopi do 10 %,
2. Grad ispod 30.000 stanovnika po stopi do 12 %,
3. Grad iznad 30.000 stanovnika do 15 %,
4. Grad Zagreb po stopi do 18 %.

Stope prireza na dohodak po gradovima i općinama se razlikuju. Najniža stopa je 1% (Bale, Belica, Erdut, Lanišće, Lupoglav, Motovun, Sveti Lovreč, Vižinada, Zadvarje), a najveću stopu prireza ima grad Zagreb gdje porezna stopa iznosi 18%.

3.1.3.2. POREZ NA POTROŠNJU

Obveznik poreza na potrošnju je pravna i fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge. Razdoblje oporezivanja je od prvog do posljednjeg dana u mjesecu. Porezna osnovica je prodajna cijena pića koje se prodaju u ugostiteljskim objektima. Porezna stopa je do 3% prema odluci grada / općine.

3.1.3.3. POREZ NA KUĆE ZA ODMOR

Porezni obveznik je pravna i fizička osoba vlasnik kuće za odmor. Iznos poreza je od 5,00 kn do 15,00 kn po četvornom metru korisne površine. Obveznici poreza na kuće za odmor dužni su nadležnom poreznom tijelu dostaviti podatke o kućama za odmor, što se odnose na mjesto gdje su ti objekti, te korisnu površinu, do 31. ožujka godine za koju se utvrđuje porez na kuće

za odmor. Porezni obveznik je dužan platiti utvrđenu svotu poreza prema odluci grada ili općine, 15 dana od dana dostave rješenja.

Porez na kuće za odmor ne plaća se (HPS 2016.):

- ☐ Na kuće za odmor koje se ne mogu koristiti zbog ratnih razaranja i prirodnih nepogoda (poplava, požar, potres) te starosti i trošnosti,
- ☐ Na kuće za odmor za vrijeme dok su u njima smješteni prognanici i izbjeglice,
- ☐ Na odmarališta u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koja služe za smještaj djece do 15 godina starosti,
- ☐ Odlukom općine ili grada mogu se propisati i druga oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor iz gospodarstvenih i socijalnih razloga.

3.1.3.4. POREZ NA TVRTKU ILI NAZIV

Porezni obveznik je fizička i pravna osoba koja je obveznik poreza na dobit ili poreza na dohodak i registrirana je za obavljanje djelatnosti. Iznos poreza iznosi do 2.000,00 kuna po svakoj tvrtki ili nazivu. Pravne i fizičke osobe koje ne obavljaju djelatnost ne plaćaju porez na tvrtku.

3.1.3.5. POREZ NA KORIŠTENJE JAVNIH POVRŠINA

Porezni obveznik je pravna i fizička osoba koja koristi javnu površinu. Iznos poreza propisuje općina ili grad.

3.1.4. ZAJEDNIČKI POREZI - POREZ NA DOHODAK

Porez na dohodak je porezni oblik koji obuhvaća dohodak svih fizičkih osoba. Porez na dohodak - *Income Tax*, je uz porez na promet jedan od najznačajnijih poreza u suvremenim poreznim sustavima, jer je njegov udjel u bruto domaćem proizvodu - BDP-u, zemalja Europske Unije oko 11% (Alijagić, 2015.). Kolijevka modernog poreza na dohodak je Engleska, a prvi put je uveden 1798. godine za potrebe financiranja rata s Napoleonom. Segment neposrednih poreza kojim su obuhvaćene fizičke osobe kao porezni obveznici jest porez na dohodak.

Fizička osoba prema zakonu je određena kao obveznik plaćanja poreza na dohodak. To zakonsko određenje poreznog položaja fizičke osobe u sustavu neposrednih poreza sadržano je u čl. 2. st. 1. *Zakona o porezu na dohodak*²⁴ (dalje: ZOPND), prema kojemu je porezni obveznik svaka fizička osoba koja ostvaruje dohodak. Pravna osoba nije niti može postati obveznikom poreza na dohodak čak kad bi se to i željelo. To se zaključuje posredno iz sadržaja odredbi o poreznom obvezniku, a izravno iz temeljne odredbe o primicima koji se ne smatraju dohotkom:

„Dohotkom se u smislu ovoga Zakona ne smatraju primici koji se ostvaruju u okviru djelatnosti koja se oporezuje prema zakonu kojim se urežuje porez na dobit.“ (ZOPND čl. 8. st. 5.)

Porez na dohodak jedan je od najsloženijih poreza. On na strani države pretpostavlja postojanje dobro organizirane, sposobne, porezne uprave, a na strani poreznih obveznika relativno velik stupanj spremnosti na suradnju, kao i dobro organiziran sustav evidencije podataka potrebnih za razrez tj. utvrđivanje tog poreza. Porez na dohodak je u najvećem broju zemalja jedan od osnovnih poreza čijom se progresivnosti unosi pravednost u porezni sustav. Tako se porez na dohodak sa stajališta pravednosti smatra superiornim s obzirom na ostale poreze. (Kesner-Škreb M., 2000.)

Izvori dohotka su primici ostvareni od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i drugih primitaka (ZOPND, čl. 5. st. 1.).

Prema članku 5. st. 2. ZOPND dohodak koji se oporezuje prema izvoru dohotka jest:

- ☐ dohodak od nesamostalnog rada,
- ☐ dohodak od samostalne djelatnosti,
- ☐ dohodak od imovine i imovinskih prava,
- ☐ dohodak od kapitala,
- ☐ dohodak od osiguranja i/ili

²⁴*Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16, na snazi od 01.01.2017.*

- ☐ drugi dohodak.

Prema ZOPND, porezno razdoblje je u pravilu jedna kalendarska godina, a iznimno može biti kraće od kalendarske godine u sljedećim slučajevima (ZOPND, čl. 7. st. 2.):

- ☐ ako rezident tijekom iste kalendarske godine postane nerezident ili obratno, u kojem slučaju porezno razdoblje obuhvaća razdoblje u kojemu je fizička osoba bila rezident ili nerezident,
- ☐ rođenja ili smrti poreznog obveznika.

Porez na dohodak je jedan od najznačajnijih poreznih oblika, uz porez na promet. Kao instrument fiskalne politike, ima ulogu politike raspodjele, konjunkturane politike, te politike gospodarskog rasta. Kod poreza na dohodak ishodište je načelo plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi, koja je kod ovog oporezivanja – dohodak. Najviše je povezan uz osobu poreznog obveznika- najosobniji porez.

Porez na dohodak je onaj koji se (Alijagić, 2015.) odnosi na ekonomske rezultate koje je ostvarila neka fizička osoba u nekom vremenskom razdoblju, te se uzimaju u obzir osobne karakteristike poreznog obveznika.

Osnovne karakteristike poreza na dohodak su (Jelčić, 2011.):

- ☐ predmet (objekt) oporezivanja,
- ☐ osnovica poreza na dohodak,
- ☐ oporeziva porezna osnovica,
- ☐ povod oporezivanju,
- ☐ porez na dohodak je direktni porez,
- ☐ subjekt oporezivanja.

Predmet, odnosno objekt oporezivanja porezom na dohodak jesu ukupni prihodi, tj. dohodak poreznog obveznika odnosno tzv. sintetički dohodak. Nasuprot tome i za razliku od sintetičkog oporezivanja dohotka (porezom na dohodak), postoje i porezi kojima se oporezuju

pojedini dijelovi odnosno oblici dohotka (analitički porezi). Pritom se za razliku od poreza na dohodak, radi o porezima na pojedine prihode. Tako u nekim poreznim sustavima postoje porezi kao što su, primjerice, porez na prihod od obrtničke djelatnosti, porez na prihod od autorskih prava, porez na prihod ostvaren od honorarnog rada i sl.

Osnovica poreza na dohodak je ukupni neto dohodak. On nastaje tako da se od bruto dohotka odbiju propisima utvrđeni odbici, kojima se smatraju oni koji su bili potrebni za njegovo ostvarenje.

Pojam poreznog obveznika definiran je člankom 2. ZOPND koji kaže; *“Porezni obveznik je fizička osoba koja ostvaruje dohodak.”*

Obveznici su poreza na dohodak dakle (Javorović, 2015.):

- ☐ svaka fizička osoba koja ostvaruje dohodak, ali isto tako dohodak može ostvarivati i više fizičkih osoba zajednički, primjerice kao supoduzetnici zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti ili kao supoduzetnici/suvlasnici zajedničkim ostvarivanjem dohotka od imovine i imovinskih prava. U tim slučajevima porezni obveznik odnosno svaka fizička osoba zasebno plaća porez na dohodak na dio zajedničkog dohotka koji joj pripada, u pravilu na osnovi sklopljenog ugovora,
- ☐ nasljednik – za sve porezne obveze koje proistječu iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Istodobno je nasljednik i porezni obveznik za dohodak koji mu pritječe iz naslijeđenih izvora dohotka.

Prema Zakonu obveznici poreza na dohodak mogu biti rezident ili nerezident.

Rezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj koja (ZOPND, čl. 3., st. 1. i 2.):

- ☐ ima prebivalište ili uobičajeno boravište,
- ☐ nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlen je u državnoj službi Republike Hrvatske i po toj osnovi prima plaću.

Nerezident (ZOPND, čl. 4.) je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a u Republici Hrvatskoj ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama tuzemnog Zakona.

Opseg porezne obveze rezidenta utvrđuje se prema načelu svjetskog dohotka odnosno oporezuje mu se dohodak ostvaren prema svim izvorima dohotka sukladno Zakonu - dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala, dohodak od osiguranja i drugi dohodak, u tuzemstvu i u inozemstvu. Opseg porezne obveze nerezidenta jest ograničen i utvrđuje se prema načelu tuzemnog dohotka odnosno oporezuje mu se dohodak ostvaren prema svim izvorima iz članka 5. st. 1. i 2.,²⁵ ZOPND, kao i rezidentu u tuzemstvu.

Porezna osnovica na dohodak rezidenta je ukupan iznos dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatnosti, dohotka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka, koji rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu, a umanjen je za osobni odbitak (ZOPND, čl. 6.). Osnovica poreza na dohodak nerezidenta je ukupni iznos dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatnosti, dohotka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka, koji nerezident ostvari u tuzemstvu, a umanjen za osobni odbitak.

Promatrano sa porezno tehničkog stajališta porezna osnovica je rezultat jedne ili više matematičkih operacija zbrajanja i oduzimanja. Suština samoga pojma porezne osnovice u kontekstu poreza na dohodak je da je to uvijek neto vrijednost koja se izračunava tako da se najprije utvrde iznosi pojedinih oblika oporezivog dohotka kao razlika izdataka i primitaka, a te se razlike potom umanjuju za određene, propisima definirane iznose.

²⁵(1)Izvori dohotka su primici ostvareni od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i drugih primitaka. (2) Dohodak koji se oporezuje prema odredbama ovoga Zakona, prema izvoru dohotka iz stavka 1. ovoga članka, jest dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala, dohodak od osiguranja i/ili drugi dohodak.

Osobni odbitak poreznog obveznika je neoporezivi dio dohotka (Osobni odbitak, <http://www.porezna-uprava.hr>, 05.12.2017.).

Rezidentima se ukupan iznos ostvarenog dohotka prema članku 14. ZOPND, umanjuje za osnovni osobni odbitak u visini 2.500,00 kuna i to za svaki mjesec poreznog razdoblja za koji se utvrđuje porez. Rezidentima se kod ostvarene mirovine na temelju prijašnjih uplata obveznih doprinosa za mirovinsko osiguranje i na temelju prijašnjih uplata premija osiguranja za dokup dijela mirovine na teret poslodavca te kod ostvarene mirovinske rente na temelju prijašnjih uplata sredstava na teret poslodavca, priznaje osobni odbitak u visini ukupne mirovine i mirovinske rente ostvarene u poreznom razdoblju, najmanje 2.600,00 kuna, a najviše do 3.800,00 kuna mjesečno.

Rezident može uvećati osnovni osobni odbitak u visini (ZOPND, čl. 14. st. 4.):

- ☐ 0,7 osnovnoga osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji,
- ☐ za uzdržavanu djecu:
 - ✓ 0,7 osnovnoga osobnog odbitka za prvo dijete,
 - ✓ 1,0 za drugo dijete,
 - ✓ 1,4 za treće dijete,
 - ✓ 1,9 za četvrto dijete,
 - ✓ 2,5 za peto dijete,
 - ✓ 3,2 za šesto dijete,
 - ✓ 4,0 za sedmo dijete,
 - ✓ 4,9 za osmo dijete,
 - ✓ 5,9 za deveto dijete,
 - ✓ za svako daljnje uzdržavano dijete koeficijent osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava se za 1,1...više u odnosu prema koeficijentu za prethodno dijete
- ☐ 0,4 osnovnoga osobnog odbitka za poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svako uzdržavano dijete u slučaju utvrđene invalidnosti,
- ☐ 1,5 osnovnoga osobnog odbitka za poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svako dijete, ako su osobe kojima je rješenjem, na temelju posebnih propisa, utvrđena invalidnost po jednoj osnovi 100% i/ili koji radi invalidnosti imaju,

na temelju posebnih propisa, pravo na doplatu za pomoć i njegu. U tom slučaju porezni obveznik za sebe osobno i za istu osobu koju uzdržava ne može koristiti osobni odbitak iz prethodnog navoda.

Uzdržavani članovi uže obitelji, bračni i izvanbračni drug, odnosno životni partner i neformalni životni partner poreznog obveznika, roditelji poreznog obveznika i roditelji njegovog bračnog i izvanbračnog druga, odnosno životnog partnera i neformalnog životnog partnera, preci i potomci u izravnoj liniji, maćeha odnosno očuci koje punoljetno pastorku uzdržava, bivši bračni i izvanbračni drugovi, odnosno životni partneri i neformalni životni partneri za koje porezni obveznik plaća uzdržavanje i punoljetne osobe kojima je porezni obveznik imenovan skrbnikom, te uzdržavana djeca su fizičke osobe kojima oporezivi primici, primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se ne smatraju dohotkom na godišnjoj razini ne prelaze 15.000,00 kn (Osobni odbitak, <http://www.porezna-uprava.hr.>, 05.12.2017.)

Iznimno, pri utvrđivanju prava na osobni odbitak za uzdržavane članove uže obitelji i djecu ne uzimaju se u obzir primici prema posebnim propisima po osnovi socijalnih potpora, doplatka za djecu, primitaka za opremu novorođenog djeteta, potpora za novorođenče i obiteljskih mirovina nakon smrti roditelja.

Djetetom se smatra dijete kojega uzdržavaju roditelji, skrbnici, usvojitelji, poočimi i pomajke, kao i dijete nakon završetka redovnog školovanja do prvog zapošljavanja, ako je prijavljeno Hrvatskom zavodu za zapošljavanje. Za 6. i svako daljnje dijete faktor osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava i to za 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 itd., više u odnosu prema faktoru osnovnoga osobnog odbitka za prethodno dijete (Osobni odbitak, <http://www.porezna-uprava.hr.>, 05.12.2017.).

Osobama s invaliditetom smatraju se fizičke osobe – porezni obveznik i/ili uzdržavani članovi njegove uže obitelji i uzdržavana djeca kojima je invalidnost ili tjelesno oštećenje utvrđeno rješenjem što je doneseno prema propisima o mirovinskom osiguranju, zaštiti vojnih i civilnih invalida rata, socijalnoj skrbi, odgoju i obrazovanju, kao i prema drugim posebnim propisima.

Ako porezni obveznik koristi uvećanje osobnog odbitka za 100%-tni invaliditet ili za pravo na tuđu pomoć i njegu sebe, uzdržavanog člana uže obitelji ili djeteta faktor 1,5 ne može za sebe niti za uzdržavanu osobu koristiti osobni odbitak za invalidnost faktor 0,4 (Osobni odbitak, <http://www.porezna-uprava.hr>., 05.12.2017.).

Nerezidenti mogu u poreznom razdoblju odbiti osobni odbitak u visini osnovnoga osobnog odbitka, prilikom obračuna predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada ili u godišnjem obračunu poreza. Rezidentu i nerezidentu se osobni odbitak u godišnjoj poreznoj prijavi može uvećati za (Osobni odbitak, <http://www.porezna-uprava.hr>., 05.12.2017.):

- ☐ svotu plaćenu za zdravstveno osiguranje, ako porezni obveznik nije drukčije osiguran, do visine propisanoga obveznog doprinosa za zdravstveno osiguranje,
- ☐ darovanja u tuzemstvu u naravi i u novcu što su doznačena na žiro račun udrugama i drugim osobama koje te djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, a u kulturne, odgojno-obrazovne, znanstvene, zdravstvene, humanitarne, športske i vjerske svrhe, do visine 2% primitaka za koje je u prethodnoj godini podnesena godišnja porezna prijava i utvrđen godišnji porez na dohodak. Iznimno, osobni odbitak se uvećava za darovanja dana iznad propisane visine, pod uvjetom da su dana prema odlukama nadležnih ministarstava o provedbi i financiranju posebnih programa i akcija, ali ne i za redovnu djelatnost primatelja darovanja.

Fizičke osobe kojima je po posebnom propisu rješenjem utvrđen status hrvatskoga ratnoga vojnog invalida iz Domovinskog rata, ne plaćaju porez na dohodak od nesamostalnog rada i mirovina razmjerno stupnju utvrđene invalidnosti. Isto tako sukladno Zakonu, fizičke osobe u koje se ubrajaju članovi obitelji smrtno stradalog, zatočenog ili nestalog hrvatskog branitelja iz Domovinskog rata ne plaćaju porez na dohodak od obiteljske mirovine odnosno novčane naknade u visini obiteljske mirovine ostvarene prema Zakonu o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihovih obitelji (Zakon, čl. 53. st. 1. i 2.).

Uvećani osobni odbitak priznaje se na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara u godišnjem obračunu poreza na dohodak po podnesenoj godišnjoj poreznoj prijavi,

a tijekom poreznog razdoblja koristi se osobni odbitak kao izvan potpomognutih područja i područja Grada Vukovara. Osobni odbitak za uzdržavane članove uže obitelji i djecu utvrđuje se prema uvećanom osnovnom osobnom odbitku na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara primjenom odgovarajućih faktora, ako ti članovi uže obitelji i djeca imaju prebivalište i borave na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara (Zakon, čl. 54. st. 1.):

- 3.500,00 kuna mjesečno, za porezne obveznike koji imaju prebivalište i borave na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske i na području Grada Vukovara utvrđenog prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara,
- 3.000,00 kuna mjesečno, za porezne obveznike koji imaju prebivalište i borave na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u II. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske.

Zakon o porezu na dohodak²⁶ kojim se oporezivao dohodak pojedinca primjenjuje se u Hrvatskoj od 01. siječnja 1994. godine. U početku primjene poštujući načela o oporezivanju potrošnje, a ne prinosa od štednje i investicija, porezom na dohodak nisu se oporezivale kamate na štednju, dividende i određeni kapitalni dobici, a dohodak pojedinca oporezivan je po stopama od 25% i 35% (Kesner-Škreb, 2007.), dok je neoporezivi dio iznosio 0,60 minimalne godišnje plaće (za umirovljenike 1,00) u godini za koju se utvrđivala porezna obveza (Jelčić, Bejaković, 2012.).

Zakonom o porezu na dohodak iz 2000. godine,²⁷ 2001. godine uvodi se treća stopa, od 15% (Kesner-Škreb, 2007.), a dvije godine kasnije, 2003. godine i četvrta stopa, od 45% (Kesner-Škreb, 2007.). U sustavu poreza na dohodak do 2000. godine postojala je praktički samo jedna olakšica – osobni odbitak. Nakon toga uvode se brojne porezne olakšice tako da smo ih u 2003. godini imali čak dvadesetak poput oslobođenja za područja posebne državne skrbi, za

²⁶Zakon o porezu na dohodak NN 109/93, usvojen krajem 1993. godine, u primjeni od početka 1994.

²⁷Zakon o porezu na dohodak iz 2000. godine NN 127/00 s izmjenama i dopunama NN 150/02 počeo se primjenjivati 1. siječnja 2001.

hrvatske vojne invalide, za poticanje zapošljavanja, za istraživanje i razvoj te za školovanje (Jelčić, Bejaković, 2012.).

Od 1. siječnja 2005. godine primjenjuje se novi, treći po redu Zakon o porezu na dohodak,²⁸ čija se bit značajno ne mijenja u odnosu na prethodni zakon, već je cilj bio donijeti jednostavniji i razumljiviji propis koji je uz brojne izmjene na snazi još i danas (Jelčić, Bejaković, 2012.).

Zakonom o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke od 1. listopada 2009. uvedena je obveza plaćanja posebnog poreza na dohodak od kapitala i na dohodak od osiguranja (Jelčić, Bejaković, 2012.).

Prema prijelaznim i završnim odredbama *Zakona iz 2010. godine*²⁹ stupile su na snagu nove, revidirane, stope poreza na dohodak, primjenjive od 01. srpnja 2010. od kada se više ne primjenjuje stopa poreza od 45%. Stope poreza na dohodak primjenjivale su se kao takve narednih pet godina uz stalne izmjene porezne osnovice razini, te izmjene osobnog odbitka fizičke osobe.

Od 1. siječnja 2015. godine mijenjaju se porezni razredi za primjenu propisanih poreznih, kako mjesečne tako i na godišnjoj razini stopa i napušta određivanje poreznih razreda, ovisno o visini osnovnog osobnog odbitka. Iznos poreznog razreda više ne ovisi o iznosu osnovnog osobnog odbitka, već se porezna tarifa utvrđuje na sljedeći način. Porez na dohodak plaća se po stopi od 12% na poreznu osnovicu do visine 2.200,00 kuna, po stopi od 25% na razliku porezne osnovice između 2.200,00 kuna i 13.200,00 kuna te po stopi od 40% na poreznu osnovicu iznad 13.200,00 kuna, a na kraju se uvećava za prirez porezu na dohodak koji uvedu jedinice lokalne samouprave.

Unatoč razmjerno malom udjelu poreza na dohodak u ukupnim poreznim i proračunskim prihodima konsolidiranog državnog proračuna, Hrvatska slovi za jednu od najopterećenijih zemalja porezom na dohodak u Europi. Pogotovo je to slučaj kada je riječ o najvišoj stopi

²⁸Zakon o porezu na dohodak NN 177/04

²⁹Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak NN, br. 80/10.

poreza na dohodak. U Hrvatskoj je ona 40% i iznad je prosječne najviše porezne stope u EU od 37,68%, a samo malo ispod prosječne najviše porezne stope zemalja OECD-a od 41,58%. Isto tako vidljivo je da Hrvatska ima vrlo nisku granicu za primjenu najviše porezne stope poreza na dohodak. Prihod od poreza na dohodak u Hrvatskoj ima vrlo mali udio u ukupnim poreznim i proračunskim prihodima Državnog proračuna (<http://finance.hr>., 12.12.2017.).

Prirez je dodatni porez koji se plaća povrh poreza na dohodak, a služi za financiranje jedinica lokalne samouprave. Njegova je osnovica porez na dohodak, a na temelju Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, visinu prireza određuje lokalna vlast.

Općine i gradovi mogu uvesti prirez porezu na dohodak i to (Alijagić, 2015.):

- ☐ općina po stopi do 10%,
- ☐ grad s manje od 30.000 stanovnika po stopi do 12%,
- ☐ grad s više od 30.000 stanovnika po stopi do 15%,
- ☐ Grad Zagreb po stopi do 18%.

Prirez porezu na dohodak prihod je jedinice lokalne samouprave u kojoj porezni obveznik ima svoje prebivalište ili uobičajeno boravište.

Parametri za izračun plaće *od 01. siječnja 2017. godine* po prijedlogu Ministarstva financija (<http://www.isplate.info/obracun-place-novi-izracun.aspx>, 13.12.2017.):

- ☐ Povećanje osnovnog osobnog odbitka s 2.600,00 na 3.800,00 kn,
- ☐ Porezne stope od 12%, 25% i 40% ukidaju se i uvode nove od 24% i 36%,
- ☐ Osnovica za uzdržavane članove i djecu iznositi će 2.500 kn,
- ☐ Povećavaju se koeficijenti za djecu:
 - ✓ za 1. dijete sa 0,5 na 0,7,
 - ✓ za 2. dijete sa 0,7 na 1,
 - ✓ za 3. dijete sa 1 na 1,4 itd.,
- ☐ Povećavaju se koeficijenti za uzdržavane članove sa 0,5 na 0,7.

Porezni razredi za stope poreza:

- ☐ 24% - osnovica 17.500,00 kn (0 kn - 17.500 kn),
- ☐ 36% - osnovica sve više od 17.500,00 kn.

Kod obračuna plaće po novom, veću plaću imat će zaposlenici koji su iz plaće do sada uplaćivali porez. Zaposlenici koji imaju veliki osobni odbitak i do sada nisu plaćali porez iz plaće, kod njih će situacija ostati ista, i dalje neće plaćati porez ali ni neto plaća im neće biti veća. Znači, od novog izračuna plaće veću korist će imati zaposlenici koji trenutno plaćaju porez iz plaće, imaju veću plaću i veći osobni odbitak.

Sa prijedlogom povećanja osobnog odbitka s 2.600,00 na 3.800,00 kn povećati će se dakle neoporezivi dio plaće, što znači da je osnovica za porez manja i da će po novom izračunu za istu plaću biti manji porez.

Tablica 5 – Vrijednost osobnog odbitka u 2016. i 2017.

Vrsta osobnog odbitka	Koeficijent (stari) novi	2016. godina	2017. godina
Osnovni osobni odbitak	(1) 1	2.600,00	3.800,00
Osobni odbitak za 1. dijete	(0,5) 0,7	1.300,00	1.750,00
Osobni odbitak za 2. dijete	(0,7) 1	1.820,00	2.500,00
Osobni odbitak za 3. dijete	(1) 1,4	2.600,00	3.500,00
Osobni odbitak za 4. dijete	(1,4) 1,9	3.640,00	4.750,00
Osobni odbitak za 5. dijete	(1,9) 2,5	4.940,00	6.250,00
Osobni odbitak za 6. dijete	(2,5) 3,2	6.500,00	8.000,00
Osobni odbitak za 7. dijete	(3,2) 4	8.320,00	10.000,00
Osobni odbitak za 8. dijete	(4) 4,9	10.400,00	12.250,00
Osobni odbitak za 9. dijete	(4,9) 5,9	12.740,00	14.750,00
Osobni odbitak za 10. dijete	(5,9) 7	15.340,00	17.500,00
Osobni odbitak za uzdržavanog člana	(0,5) 0,7	1.300,00	1.750,00
Osobni odbitak za invalidnost	(0,3) 0,4	780,00	1.000,00
Osobni odbitak za 100% invalidnost	(1) 1,5	2.600,00	3.750,00

Izvor: <http://www.isplate.info/obracun-place-novi-izracun.aspx>, (12.12.2017.)

Tablica 6 – Stope poreza i razredi za 2016. i 2017.

Stopa	Porezni razredi u 2016. godini	Porezni razredi u 2017. godini
12%	0,01 do 2.200,00 (2.200,00)	ukida se u 2017.
24%	nema u 2016.	0,00 do 17.500,00 (17.500)
25%	2.200,01 do 13.200,00 (11.000)	ukida se u 2017.
36%	nema u 2016.	17.500,01 do neograničeno (od 17.500)
40%	13.200,01 do neograničeno (od 13.200)	ukida se u 2017.

Izvor: <http://www.isplate.info/obracun-place-novi-izracun.aspx>, (12.12.2017.)

Tablica 7 - Izračun plaće za 2017.

Ukupan trošak:			11.720,00
Doprinosi NA ukupno:			1.720,00
Zdravstveno osiguranje (15%):	10.000,00	15%	1.500,00
Zaštita zdravlja na radu (0.5%):	10.000,00	0.5%	50,00
Za zapošljavanje (1.7%):	10.000,00	1.7%	170,00
Bruto:			10.000,00
Doprinosi IZ ukupno:			2.000,00
Doprinos za mirovinsko 1. stup (15%):	10.000,00	15%	1.500,00
Doprinos za mirovinsko 2. stup (5%):	10.000,00	5%	500,00
Dohodak:			8.000,00
Osobni odbitak:			3.800,00
Porez i prirez ukupno:			1.108,80
Ukupno porez:	4.200,00		1.008,00
Porez (24%):	4.200,00	24%	1.008,00
Porez (36%):	0,00	36%	0,00
Prirez (10%):	1.008,00	10%	100,80
Neto za 2017. godinu:			6.891,20
Neto plaća trenutna (2016):			6.829,60
Plaća će biti veća za 0,90%:			61,60

Izvor: <http://www.isplate.info/kalkulator-place-2017.aspx>, (12.12.2017.)

4. POREZI NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE NA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU

Porezni obveznik je obveznik obračuna i plaćanja poreza po odbitku. Za priređivanje lutrijskih igara priređivač plaća mjesečnu naknadu u iznosu od 10% od osnovice koju kod svih oblika lutrija čini ukupna vrijednost prodanih srećaka, odnosno ukupna vrijednost primljenih uplata za pojedinu igru.

Prema *Zakonu o igrama na sreću (dalje: ZOINS)*,³⁰ porez na dobitke od lutrijskih igara plaćaju fizičke osobe koje stječu dobitke od igara na sreću. Osnovica za obračun poreza na novčana dobitke jest novčani iznos pojedinačnog dobitka, a osnovica poreza na dobitak koji se sastoje od stvari je tržišna vrijednost tih stvari. (ZOINS, čl. 18. st. 2.) Porez na dobitke plaća se po stopi od 10 % na dobitke iznad 750,00 kn do 10.000,00 kn, po stopi od 15% na dobitke iznad 10.000,00 kuna do 30.000,00 kuna, po stopi od 20 % na dobitke iznad 30.000,00 kuna do 500.000,00 kuna, a po stopi od 30 % na dobitke iznad 500.000,00 kuna.

Tablica 8 - Naknade za priređivanje igara na sreću u casinima

OBVEZNIK	Priređivač igre na sreću
OSNOVICA NAKNADE	Mjesečna naknada: 1. Zbroj dnevnih obračuna svih stolova 2. Zbroj dnevnih obračuna svih automata 3. Postotak uplate koji priređivač zadržava od svih igrača kod igara koje igrači igraju jedan protiv drugoga 4. Postotak uplate koji priređivač zadržava od svih sudionika turnira Godišnje naknade: 1. Godišnja naknada za priređivanje igara na sreću u casinima 2. Godišnja naknada za priređivanje casino igara putem interaktivnih prodajnih kanala on-line igranja
STOPA / IZNOS	Iznos mjesečne naknade: 1. 15% na zbroj dnevnih obračuna svih stolova 2. 15% na zbroj dnevnih obračuna svih automata 3. 15% na postotak uplate koji priređivač zadržava od svih igrača kod igara koje igrači igraju jedan protiv drugoga 4. 25% na postotak uplate koji priređivač zadržava od svih sudionika turnira Iznos godišnje naknade: 1. Iznos godišnje naknade za priređivanje igara na sreću u casinima - 500.000,00 kn 2. Iznos godišnje naknade za priređivanje casino igara putem interaktivnih prodajnih kanala on-line igranja - 3.000.000,00 kn

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava, Porezni sustav Republike Hrvatske,

<https://www.porezna-uprava.hr>. (03.12.2017.)

³⁰Zakon o igrama na sreću, pročišćeni tekst zakona, NN 87/09, 35/13, 158/13, 41/14, 143/14, na snazi od 01.01.2014.

Tablica 9 - Prikaz porezne osnovice i poreznih stopa u igrama na kladjenju

OBVEZNIK	Priređivač kladjenja fizička osoba koja stječe dobitak od kladjenja
OBVEZNIK OBRAČUNA I PLAĆANJA POREZA	Priređivač igre na sreću
OSNOVICA NA POJEDINAČNI NOVČANI IZNOS DOBITKA	1. Dobitci do 10.000,00 kn 2. Dobitci iznad 10.000,00 kn do 30.000,00 kn 3. Dobitci iznad 30.000,00 kn do 500.000,00 kn 4. Dobitci iznad 500.000,00 kn
STOPA	1. 10% na dobitke do 10.000,00 kn 2. 15% na dobitke iznad 10.000,00 kn do 30.000,00 kn 3. 20% na dobitke iznad 30.000,00 kn do 500.000,00 kn 4. 30% na dobitke iznad 500.000,00 kn

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava, Porezni sustav Republike Hrvatske,
<https://www.porezna-uprava.hr>. (03.12.2017.)

Tablica 10 - Igre na sreću na automatima

OBVEZNIK	Priređivač igre na sreću na automatima
OSNOVICA NAKNADE	Mjesečna osnovica naknade: zbroj dnevnih obračuna svih istovrsnih automata za igre na sreću Godišnje naknade: 1. Godišnja naknada za priređivanje igara na sreću na automatima 2. Godišnja naknada za priređivanje igara na sreću u automat klubu na elektronskom rouletu do 6 igračih mjesta 3. Godišnja naknada za priređivanje igara na sreću u automat klubu na elektronskom rouletu iznad 6 igračih mjesta automat-klubu
STOPA / IZNOS	Iznos mjesečne naknade: 25% od osnovice Iznos godišnje naknade: 1. Iznos godišnje naknade za priređivanje igara na sreću na automatima - 10.000,00 kn po automatu 2. Iznos godišnje naknade za priređivanje igara na sreću u automat klubu na elektronskom rouletu do 6 igračih mjesta — 40.000,00 kn 3. Iznos godišnje naknade za priređivanje igara na sreću u automat klubu na elektronskom rouletu iznad 6 igračih mjesta — 50.000,00 kn

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava, Porezni sustav Republike Hrvatske,
<https://www.porezna-uprava.hr>. (03.12.2017.)

5. NAJZNAČAJNIJE PROMJENE HRVATSKOG POREZNOG SUSTAVA KOJE SU STUPILE NA SNAGU 01. SIJEČNJA 2017.

*Zakon o porezu na dohodak koji stupa na snagu 01. siječnja 2017. godine*³¹ donosi toliko promjena i novina da se one nisu mogle nazvati izmjenama i dopunama nego novim zakonom. Novim se zakon utvrđuje pojam godišnjeg dohotka i konačnog dohotka. Godišnji dohodak je dohodak od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti i drugi primici koji se ne smatraju konačnim dohotkom, a porezna obveza se utvrđuje podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak (ZOPND 2016., čl. 12. st. 2.). Konačni dohodak čine primici po osnovu imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i dohodak po osnovu povrata doprinosa i dohodak po osnovu razlike vrijednosti imovine i visine sredstava kojima je stečena oporezuju se jedinstvenim *poreznim stopama 12% ili 24% ili 36%* i smatraju se konačnim obračunom poreza bez prava na korištenje osobnog odbitka i podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak. Novim zakonom uvedena je mogućnost paušalnog oporezivanja za sve samostalne djelatnosti, uključujući trgovinu i ugostiteljstvo što do sad nije bio slučaj, s tim da je prag za paušaliste *prihod manji od 230.000,00 kn* - do 01.01.2017. 149.500,00 kn (ZOPND 2016., čl. 82. st. 1.). Poreznim obveznicima koji obavljaju samostalnu djelatnost *od 01. siječnja 2017. godine* porezno se priznaju izdaci za darove fizičkim osobama u obliku reklama čija pojedinačna vrijednost ne prelazi 160,00 kn, izdaci reprezentacije u 50% iznosu i 50% izdaci po osnovu iznajmljivanja vlastitih ili unajmljenih osobnih vozila.

Osnovni osobni odbitak novim zakonom se povećava sa 2.600,00 kuna na 3.800,00 kuna (ZOPND 2016., čl. 14. st. 3.) uvećavaju se i faktori za uzdržavane članove i djecu, s tim da je osnovica za njihovo korištenje 2.500,00 kuna (ZOPND 2016., čl. 14. st. 1.). Gornja granica dohotka za uzdržavanog člana u odnosu na sadašnjih 13.000 kuna, *od 01. siječnja 2017. godine iznosi 15.000,00 kuna* (ZOPND 2016., čl. 17. st. 1.). U iznos od 15.000,00 kuna ne uračunavaju se socijalne potpore, dječji doplatak, novčana potpora za nezaposlene (koja nije iznad 1.663,00 kn), roditeljske i roditeljske potpore. koje nisu iznad 1.663,00 kn, potpore za novorođene do 3.326,00 kn, obiteljske mirovine djece iza smrti roditelja, darivanja za

³¹*Zakon o porezu na dohodak (dalje: ZOPND 2016.), Narodne novine broj 115/16*

zdravstvene potrebe od pravnih i fizičkih osoba i naknade prijevoza i dnevnice i troškovi službenog puta. Važno je istaknuti da se ukidaju olakšice za potpomognuta područja druge skupine, dok se poreznim obveznicima koji pripadaju prvoj skupini potpomognutih područja i gradu Vukovaru porezna obveza se umanjuje za 50% (ZOPND 2016., čl.43. st. 1.). Umirovljenicima sa područja cijele Republike Hrvatske obveza poreza na dohodak također se umanjuje za 50%. Porezni obveznici-rezidenti koji pripadaju potpomognutim područjima prve skupine i grada Vukovara umanjenje porezne obveze za 50% koriste na temelju mjesečnih obračuna nesamostalnog rada i mirovina, a ne kao do sad podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak. Učenici i studenti su dobili posebni status, njima osnovni osobni odbitak na godišnjoj razini iznosi 60.600,00 kuna.

Novim zakonom su promijenjene porezne stope i porezni razredi, tako da više nema najviše stope od 40%, ali ni najmanje od 12%. Porez se plaća po stopi od 24% od mjesečne porezne osnovice do visine 17.500,00 kuna i po stopi od 36% na poreznu osnovicu iznad 17.500, kuna (ZOPND 2016., čl. 19. st. 1.). Znači, uvedene su dvije stope i dva razreda, za razliku od prijašnjeg načina oporezivanja dohotka kada smo imali tri stope i tri razreda. Ove zakonske izmjene ukidanja najniže porezne stope i povećanjem prvog poreznog razreda na 17.500,00 kuna utjecale su na značajno smanjenje poreznog opterećenja samo onih sa većim plaćama. Cilj ovakvih promjena je zadržati visokoobrazovane stručne kadrove i stimulirati ih da ostanu živjeti i raditi u Republici Hrvatskoj (Vlaić, 2017.).

Tablica 11 - Osobni odbici 2016./2017.

OSNOVICA	IZRAČUN 2016.	NOVI ZAKON OD 01.01.2017.
OSNOVICA	2.600,00	2.500,00
UZDRŽAVANI ČLAN	$0,5 \times 2.600,00 = 1.300,00$	$0,7 \times 2.500,00 = 1.750,00$
PRVO DIJETE	$0,5 \times 2.600,00 = 1.300,00$	$0,7 \times 2.500,00 = 1.750,00$
DRUGO DIJETE	$0,7 \times 2.600,00 = 1.820,00$	$1,0 \times 2.500,00 = 2.500,00$
TREĆE DIJETE	$1,0 \times 2.600,00 = 2.600,00$	$1,4 \times 2.500,00 = 3.500,00$
ČETVRTO DIJETE	$1,4 \times 2.600,00 = 3.640,00$	$1,9 \times 2.500,00 = 4.750,00$
PETO DIJETE	$1,9 \times 2.600,00 = 4.940,00$	$2,5 \times 2.500,00 = 6.250,00$
ŠESTO DIJETE	$2,5 \times 2.600,00 = 6.500,00$	$3,2 \times 2.500,00 = 8.000,00$
SEDMO DIJETE	$3,1 \times 2.600,00 = 8.060,00$	$4,0 \times 2.500,00 = 10.000,00$
OSMO DIJETE	$3,9 \times 2.600,00 = 10.140,00$	$4,9 \times 2.500,00 = 12.250,00$
DEVETO DIJETE	$4,8 \times 2.600,00 = 12.480,00$	$5,9 \times 2.500,00 = 14.750,00$
INVALIDI	$0,3 \times 2.600,00 = 780,00$	$0,4 \times 2.500,00 = 1.000,00$
100 %-TNI INVALIDI I ONI KOJI IMAJU KUĆNU POMOĆ I NJEGU	$1,0 \times 2.600,00 = 2.600,00$	$1,5 \times 2.500,00 = 3.750,00$

Izvor: Vlaić D., Najznačajnije izmjene Hrvatskog Poreznog sustava, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, No. 1-2, Šibenik, 2017., str. 146.

Stari zakon o porezu na dobit temelji se na primjeni jedne porezne stope od 20%., uz primjenu olakšica za reinvestiranu dobit, te olakšice za potpomognuta područja I i II skupine po stupnju razvijenosti prema posebnim propisima o regionalnom razvoju. Nekoliko je važnih promjena oporezivanja dobiti uvedeno izmjenama i dopunama novog *Zakona o porezu na dobit*.³² Neprofitne pravne osobe kao udruge, sportski klubovi, kulturno-umjetnička društva, vjerske zajednice, političke stranke, zaklade, fundacije i dr. koje povremeno ostvaruju i gospodarsku djelatnost imaju mogućnost utvrđivanja porezne obveze u paušalnom iznosu ako u prethodnom poreznom razdoblju nisu po osnovi obavljanja te gospodarske djelatnosti ostvarili prihode veće od iznosa propisanog za ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost - 230.000,00 kuna (ZPD 2016., čl. 5. st. 4.). Porezni obveznici dužni su Poreznoj upravi dostaviti zahtjev za plaćanje paušalnog poreza na dobit. Paušalna porezna osnovica utvrđuje se ovisno o visini prihoda od gospodarske djelatnosti (Pravilnik o PND 2017.³³, čl. 11.a st. 1.):

Tablica 12 – Paušalna porezna osnovica

PRIHOD	POREZNA OSNOVICA	GODIŠNJI PAUŠALNI POREZ
DO 85.000,00 kn	12.750,00 kn	1.530,00 kn
DO 115.000,00 kn	17.250,00 kn	2.070,00 kn
DO 149.500,00 kn	22.425,00 kn	2.691,00 kn
DO 230.000,00 kn	34.500,00 kn	4.140,00 kn
DO 300.000,00 kn	45.000,00 kn	5.140,00 kn

Izvor: Vlaić D., Najznačajnije izmjene Hrvatskog Poreznog sustava, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, No. 1-2, Šibenik, 2017., str. 147.

Porez se plaća tromjesečno, prema rješenju Porezne uprave po stopi od 12%. Važno je istaći da su porezni obveznici neovisno o tome da li plaćaju porez na dobit u paušalnom iznosu ili ne obvezno moraju provoditi postupak fiskalizacije za prihode od gospodarske djelatnosti. Najvažnija je promjena za dobitaše čiji godišnji prihodi ne prelaze 3 milijuna kuna. Oni mogu utvrđivati poreznu obvezu po načelu blagajne, uz uvjet da i porez na dodanu vrijednost (ako su u sustavu PDV-a) obračunavaju prema načelu blagajne odnosno prema naplaćenju realizaciji (ZPD 2016., čl. 5. st. 7.).

³²*Zakon o porezu na dobit* (ZPD 2016.), Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16

³³*Pravilnik o porezu na dobit* (dalje: *Pravilnik o PND*), Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17

Novim zakonom ukida se i porezna olakšica za reinvestiranu dobit, kao i olakšice za potpomognuta područja II skupine. Za područja koja pripadaju I. skupini i gradu Vukovaru porez na dobit se plaća po smanjenoj stopi za 50% od zakonom propisane stope (ZPD 2016., čl. 28.a.). Za kreditne institucije predviđa se jednokratna mjera otpisa spornih (nenaplativih) potraživanja, isto tako postoji mogućnost otpisa spornih potraživanja malih vrijednosti gdje bi poduzete mjere naplate bile veće od očekivanih prihoda.

Od 2017. godine primjenjuju se dvije porezne stope i to 12 % za porezne obveznike čiji su prihodi ostvareni u poreznom razdoblju do 3 milijuna kn i 18 % za porezne obveznike čiji su prihodi jednaki ili veći od 3 milijuna kn (ZPD 2016., čl. 28. st. 1. i 2.). Predujmovi poreza na dobit za 2017. godinu plaćat će se primjenom novih poreznih stopa kako bi porezno rasterećenje bilo vidljivo već u idućoj kalendarskoj godini. Porezno priznati troškovi reprezentacije uvećavaju se za 50%, umjesto dosadašnjih 70%, pri čemu nije dozvoljeno korištenje pretporeza po ulaznim računima za potrebe reprezentacije. Povećava se za 50% osnovica troškova nastalih po osnovu osobnog prijevoza u odnosu na dosadašnjih 30%. Vrijednosno usklađivanje i otpis potraživanja od kupaca za isporučena dobra i usluge primjenjivat će se kod podnošenja prijave poreza na dobit za 2016. godinu, uz uvjete ovršnog postupka prema dužnicima ili pokretanja tužbi za potraživanja.

Postojeći zakonski okvir karakterizira opća stopa poreza na dodanu vrijednost od 25% i snižene stope od 5% i 13% na određene vrste proizvoda i usluga. *Od 01. siječnja 2017. godine* neće se primjenjivat snižena stopa na usluge pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanja i usluživanja bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima, već se primjenjuje opća stopa od 25%. Opća stopa poreza na dodanu vrijednost primjenjivat će se i na isporuke bijelog šećera od trske i šećerne repe koji se na tržište stavlja u kristalnom obliku (ZOPNDV 2016., čl. 38.). S druge strane inputi u poljoprivrednoj proizvodnji - sjeme, sadnice, gnojivo i pesticidi, isporuka električne energije, dječje sjedalice za automobile, odvoz smeće i isporuke ljesova i urni *od 01. siječnja 2017. godine oporezivati će se po stopi od 13%* (ZOPNDV 2016., čl. 38. st. 3.).

Od 01. siječnja 2018. godine povećava se prag za ulazak u sustav PDV-a na 300.000,00 kn., poreznim obveznicima se omogućuje odbitak pretporeza u iznosu od 50% za nabavu osobnih

automobila i drugih prijevoznih sredstava čija vrijednost ne prelazi 400.000,00 kn (Vlaić, 2017.). Od 01. siječnja 2019. godine sukladno odredbama Direktive Vijeća EU sve zemlje članice moraju uskladiti svoje zakonske okvire o PDV-u. Stoga je zakonom propisano oporezivanje vrijednosnih kupona (Vlaić, 2017.).

6. ZAKLJUČAK

Najvažniji instrument prikupljanja ukupnih prihoda u svim državama jesu porezi. Temeljna podjela poreznog sustava RH je podjela na državne poreze, županijske poreze, gradske/općinske poreze, zajedničke poreze, te poreze od igara na sreću. Nakon što je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost Republika Hrvatska, 01. siječnja 1998. godine uvela plaćanje poreza na dodatnu vrijednost, PDV je postao najveći porezni prihod državnog proračuna. Tako je početna stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj iznosila 22% na sve proizvode. Krajem 1999. godine uvedena je nulta stopa. Stope su se po kategorijama mijenjale nekoliko puta. Trenutna stopa PDV-a u Hrvatskoj iznosi 25% sa međustopama od 5% i 13%. U Republici Hrvatskoj je u primjeni potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost, koji se primjenjuje prema načelu odredišta, a iznos porezne obveze izračunava se pomoću kreditne metode. Hrvatski porezni sustav temelji se na načelima jednakosti i pravednosti, pri čemu su svi građani dužni sudjelovati u podmirenju javnih troškova u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. Porezna uprava svoju zadaću obavlja poštujući ova ustavna načela. Tako je pristupanje Hrvatske u punopravno članstvo EU postavilo pred Poreznu upravu nove izazove. Izmijenjeni su mnogi porezni propisi a najveće izmjene su se dogodile u sustavu poreza na dodanu vrijednost. Posljednja reforma hrvatskog poreznog sustava dogodila se kao posljedica usvajanja vladinog Nacionalnog programa reformi u 2016. godini. Glavni ciljevi reforme poreznog sustava su smanjenje ukupnog poreznog opterećenja, poticanje konkurentnosti hrvatskog gospodarstva, izgradnja socijalno pravednijeg sustava, jednostavniji sustav oporezivanja i jeftinija porezna administracija i veća pravna sigurnost poreznih obveznika. Postojeća porezna reforma upravo je najznačajnije promjene napravila na porezu na dohodak, porezu na dobit i porezu na dodanu vrijednost. Jedno je sigurno, sa poreznom reformom svi nisu jednako zadovoljni. Promjene u porezu na dohodak rezultirat će značajnim povećanjima plaća kod onih sa najvećim primanjima. Za očekivat je da će promjene u porezu na dobit povećati investicijsku aktivnost kako kod postojećih poreznih obveznika, tako i kod potencijalnih novih ulagača. Povećanje stope poreza na dodanu vrijednost ugostiteljstvu s 13% na 25% ne bi trebalo značajnije utjecati na dizanje cijena. Naime, prije tri godine prilikom smanjenja porezne stope na 13% jako mali broj ugostitelja je smanjio cijene svojih usluga. Neki porezni oblici poput poreza na tvrtku, su ukinuti. U kojoj

mjeri će ovakve promjene pozitivno utjecati na kompletna gospodarska i socijalna kretanja u Republici Hrvatskoj ostaje da se vidi. No, za očekivati je pozitivne korake, u protivnom slijede nove reforme! Zajedno sa izmjenom poreznih propisa, izmijenjen je i Zakon o poreznoj upravi. U tom pravcu očekuje se i novi unutarnji ustroj Porezne uprave, kao i nova sistematizacija. Za očekivati je da će mjerodavni pri realizaciji ovog zahtjevnog projekta voditi računa da je Porezna uprava najvažnija karika kako u funkcioniranju Ministarstva financija tako i same države.



Maja Brozović-Bušljeta

LITERATURA

1. Alijagić, M., Financiranje javne uprave, Veleučilište „Nikola Tesla“ u Gospiću, Otočac, 2015.
2. Javorović, M., POREZ NA DOHODAK U RH, Visoko učilište EFFECTUS, Visoka škola za financije i pravo, fip/Volume 3/Number 1., 2015.
3. Bogovac, J., Porezni sustav RH, nastavni materijal iz kolegija Javne financije, Studijski centar za javnu upravu i financije, Zagreb, 2014.
4. Jelčić, B., Javne financije, RRiF Plus, Zagreb, 2001.
5. Jelčić, B., Porezi - opći dio, Plejada, Zagreb, 2011.
6. Jelčić B., Bejaković P., Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Radovi odsjeka za ekonomska istraživanja zavoda za povijesne i društvene znanosti, Zagreb, 2012.
7. Kesner-Škreb, M., Porezni odbici – pojmovnik, Financijska teorija i praksa, Institut za javne financije, Zagreb, 2000.
8. Kesner-Škreb, M., Financijska teorija i praksa, Porez na dobit, Institut za javne financije, Zagreb, 2004.
9. Kesner-Škreb, M., Kuliš, D., Porezni vodič za građane, Institut za javne financije, Zagreb, 2010.
10. Kordić G., Porezni sustav Republike Hrvatske, Ekonomski fakultet Zagreb, Sveučilišni preddiplomski studij poslovne ekonomije, Zagreb, 2011.
11. Sokol, N., Pojam i vrste javnih prihoda, materijal s predavanja, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu, 2015.
12. Šimović, J., Šimović H., Fiskalni sustav i fiskalna politika europske unije, Financijska teorija i praksa 30, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2006.
13. Vlaić D., Najznačajnije izmjene Hrvatskog Poreznog sustava, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, No. 1-2, Šibenik, 2017.
14. Jančiev, Z., Supić, J., Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava, Hrvatski porezni sustav, Zagreb, 2016.
15. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Oporezivanje automobila, motocikla, plovila, zrakoplova i drugih prijevoznih sredstava, VII. Dopunjeno izdanje, Zagreb, 2015.

17. Republika Hrvatska, Vlada Republike Hrvatske, Obrazloženje državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za 2016. i projekcije za 2017. i 2018. godinu, Zagreb, 2016.
18. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Hrvatski porezni sustav, Zagreb, 2016.
19. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Oporezivanje nasljedstva i darovanja, X. dopunjeno i izmijenjeno izdanje, Zagreb, 2016.
20. Zakon o neposrednim porezima, NN 19/90.
21. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, pročišćeni tekst zakona, Narodne novine, 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, na snazi od 01.01.2017.
22. Zakon o porezu na dobit, NN 109/93
23. Zakon o porezu na dobit, NN 143/14
24. Zakon o porezu na dobit, pročišćeni tekst zakona, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, na snazi od 01.01.2017.
25. Zakon o poticanju ulaganja (dalje: ZOPU), NN 102/15, na snazi od 03.10.2015.
26. Zakon o porezu na dohodak, NN 109/93
27. Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16, na snazi od 01.01.2017.
28. Zakon o trošarinama, NN 83/09, u primjeni od 01. siječnja 2010.
29. Zakon o trošarinama, pročišćeni tekst, Narodne novine br. 22/13, 32/13 - ispravak, 81/13, 100/15, 120/15 - ispravak, 115/16, na snazi i primjenjuje se od 31. prosinca 2016.
30. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12, 147/14, 100/15, 115/16, na snazi od 01.01.2017.
31. Zakon o igrama na sreću, pročišćeni tekst zakona, NN 87/09, 35/13, 158/13, 41/14, 143/14, na snazi od 01.01.2014.
32. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine 79/2013.
33. Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17
34. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost
35. Ministarstvo financija, Porezna uprava, <https://www.porezna-uprava.hr.>, (01.12.2017.)

36. Računovodstvo i financije (dalje: RIF), <http://www.rif.hr>, (01.12.2017.)
37. Hrvatski porezni sustav, Institut za javne financije, Zagreb, 2017., <http://www.ijf.hr>, (03.12.2017.)
38. <https://www.porezna-uprava.hr>, (03.12.2017.)
39. Osobni odbitak, <http://www.porezna-uprava.hr>, (05.12.2017.).
40. <http://www.isplate.info/kalkulator-place-2017.aspx>, (12.12.2017.)

POPIS TABLICA

Tablica 1 - Prikaz poreznih oblika prema razini pripadnosti poreznih prihoda	7
Tablica 2 - Porezni sustav Republike Hrvatske	7
Tablica 3 - Prihodi od poreza u ukupnim Prihodima državnog proračuna za razdoblje 2014. - 2018., projekcija	11
Tablica 4 - Trošarine u RH	34
Tablica 5 - Vrijednost osobnog odbitka u 2016. i 2017.	52
Tablica 6 - Stope poreza i razredi za 2016. i 2017.	53
Tablica 7 - Izračun plaće za 2017.	53
Tablica 8 - Naknade za priređivanje igara na sreću u casinima	54
Tablica 9 - Prikaz porezne osnovice i poreznih stopa u igrama na klađenju	55
Tablica 10 - Igre na sreću na automatima	55
Tablica 11 - Osobni odbici 2016./2017.	57
Tablica 12 - Paušalna porezna osnovica	58

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1 - Grafički prikaz strukture prihoda državnog proračuna RH za 2013. godinu..... 9