

Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj

Jelčić, Božidar; Bejaković, Predrag

Authored book / Autorska knjiga

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

Publication year / Godina izdavanja: **2012**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:242:968454>

Rights / Prava: [Attribution 3.0 Unported/Imenovanje 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-31**



Repository / Repozitorij:

[Institute of Public Finance Repository](#)

Božidar Jelčić
Predrag Bejaković

RAZVOJ I PERSPEKTIVE OPOREZIVANJA U HRVATSKOJ

HRVATSKA AKADEMIJA ZNANOSTI I UMJETNOSTI
Radovi Odsjeka za ekonomska istraživanja
Zavoda za povijesne i društvene znanosti

Svezak 39

Urednik
Akademik Gordan Družić

CIP zapis dostupan u računalnome katalogu
Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu
pod brojem 809710

ISBN 978-953-154-127-5

Prof. emeritus Božidar Jelčić

Dr. sc. Predrag Bejaković

RAZVOJ I PERSPEKTIVE OPOREZIVANJA U HRVATSKOJ



Zagreb, 2012.



SADRŽAJ

PREDGOVOR	9
I. DIO (Jelčić)	
OPOREZIVANJE NA PODRUČJU HRVATSKE DO POČETKA DRUGOG SVJETSKOG RATA	11
1.1. Uvod	13
1.1.1. Oporezivanje u prvih 10 godina od stvaranja nove države	18
1.2. Posredni porezi	19
1.2.1. Carine.....	19
1.2.2. Državne trošarine	22
1.2.3. Državni monopol.....	23
1.3. Neposredni porezi	24
1.3.1. Austrijski sustav neposrednih poreza	26
1.3.2. Mađarski sustav neposrednih poreza.....	29
1.3.3. Bosanski sustav neposrednih poreza	33
1.3.4. Crnogorski sustav neposrednih poreza.....	37
1.3.5. Srpski sustav neposrednih poreza	37
1.4. Oporezivanje novim neposrednim porezima do 1929. godine.....	40
1.4.1. Porez na ratne dobitke	40
1.4.2. Invalidski porez	41
1.4.3. Izvanredni prirez	41
1.4.4. Porez na poslovni promet.....	42
1.4.5. Porez na luksuz	42
1.4.6. Porezna uprava	43
1.5. Nedostaci oporezivanja primjenom neposrednih poreza	45
1.6. Jedinstveni sustav neposrednih poreza u Jugoslaviji.....	52
1.6.1. Porez na prihod od zemljišta	52
1.6.2. Porez na prihod od zgrada.....	55
1.6.3. Porez na prihod od poduzeća, radnja i samostalnog zanimanja ..	57
1.6.4. Porez na rente.....	61
1.6.5. Porez na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa	63
1.6.6. Porez na prihod od nesamostalnog rada i zanimanja	65
1.6.7. Neke odredbe o razrezu i naplati neposrednih poreza	66
1.7. Zakon o amnestiji i aboliciji.....	70
1.8. Ekonomska kriza i njen utjecaj na sustav oporezivanja.....	71
1.9. Porez na luksuz.....	74
1.10. Skupni porez na poslovni promet.....	74
1.11. Vojnica	75

1.12. Porez na neženje.....	76
1.13. Izvanredni doprinos.....	76
1.14. Utjecaj ekonomske krize na porezne prihode.....	76
1.15. Položaj Hrvatske u monarhističkoj Jugoslaviji.....	78
1.16. Banovina Hrvatska	81
II. DIO (Jelčić)	
OPOREZIVANJE U NEZAVISNOJ DRŽAVI HRVATSKOJ.....	85
OPOREZIVANJE U NEZAVISNOJ DRŽAVI HRVATSKOJ.....	87
III. DIO (Jelčić)	
RAZVOJ SUSTAVA OPOREZIVANJA OD 1945. do kraja1990.	101
3. Uvod	103
3.1. Ustav SFRJ iz 1974. godine.....	106
3.2. Oporezivanje građana.....	116
3.3. Oporezivanje prometa	118
3.4. Carine	124
3.5. Samooporezivanje građana.....	125
IV. DIO (Jelčić)	
NOVI SUSTAV OPOREZIVANJA U HRVATSKOJ	129
4.1. Zakon o neposrednim porezima – preteča poreznog sustava samostalne Hrvatske	131
4.1.1. Vrste stopa neposrednih poreza	132
4.1.2. Osnovni elementi poreza reguliranih zakonom o neposrednim porezima	133
4.2. Strani stručnjaci – kreatori poreznog sustava.....	140
4.3. Razvoj oporezivanja do kraja 1999. godine.....	158
4.3.1. Porez na dohodak.....	164
4.3.2. Porez na dobit.....	171
4.3.3. Oporezivanje prometa.....	174
4.3.3.I. Opći porez na promet	174
4.3.3.2. Posebni porezi (trošarine, akcize).....	177
4.3.3.3. Porez na dodanu vrijednost	180
4.3.3.4. Porez na promet nekretnina	186
4.3.3.5. Carine.....	188
4.3.4. Poseban porez na kamate	189
4.3.5. Lokalni porezi.....	190
4.3.6. Druga javna davanja.....	193
4.3.7. Porezna uprava	193

4.3.8. Financijska policija.....	197
4.4. Mjesto i uloga poreza 1994–1999.....	200
V. DIO (Jelčić)	
OPREZIVANJE OD 2000. DO KRAJA 2003. GODINE.....	209
5.1. Izbori 2000. godine i porezi.....	211
5.2. Promjene u sustavu oporezivanja	217
5.2.1. Opći porezni zakon.....	217
5.2.2. Porez na dohodak	219
5.2.3. Porez na dobit.....	224
5.2.4. Oporezivanje potrošnje.....	232
5.2.5. Carine.....	238
5.2.6. Lokalni porezi.....	238
5.2.7. Prirez.....	242
5.2.8. Porezni prihodi jedinica samouprave.....	243
5.2.9. Ostali porezi	246
5.2.10. Porezno savjetništvo	247
5.2.11. Savjet za porezni sustav.....	249
5.2.12. Financijska policija.....	250
VI. DIO (Bejaković)	
OBILJEŽJA I PROMJENE HRVATSKOG POREZNOG SUSTAVA	
U RAZDOBLJU OD 2004. DO POLOVICE 2011.	251
6.1. Uvod	253
6.2. Promjene u oporezivanju.....	255
6.2.1. Porez na dohodak	256
6.2.2. Porez na dobit.....	260
6.2.3. Ostali izravni porezi	266
6.2.4. Krizni porez	266
6.2.5. Porez na promet nekretnina	270
6.2.6. Porez na dodanu vrijednost	273
6.2.7. Trošarine	284
6.2.8. Promjene zbog uvođenja OIB-a	295
6.2.9. Ponovno uvođenje financijske policije.....	297
6.3. Gospodarska kriza i oporezivanje.....	298
6.4. Preporuke o pristupanju Europskoj uniji i oporezivanje.....	310
6.4.1. Uvodna razmatranja.....	310
6.4.2. Porez na dohodak	312
6.4.3. Porez na dobit.....	312
6.4.4. Porez na dodatnu vrijednost.....	315

6.4.5. Usklađivanje trošarina	321
6.4.6. Usklađivanje poreza (carina) u međunarodnoj trgovini.....	326
6.4.7. Zaključna razmatranja vezana uz usklađenost hrvatskog poreznog sustava	327
6.5. Članstvo u Europskoj uniji i oporezivanje – predvidivi razvoj.....	327
6.5.1. Uvodna razmatranja.....	327
6.5.2. Porez na dohodak.....	331
6.5.3. Porez na dobit.....	332
6.5.4. Porez na dodanu vrijednost	333
6.5.5. Trošarine	334
 VII. DIO (Bejaković)	
DOPRINOSI IZ I NA PLAĆU U HRVATSKOJ	337
7.1. Doprinosi socijalnom osiguranju	339
7.1.1. Doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje	339
7.1.2. Doprinos za zdravstveno osiguranje	357
7.1.3. Doprinos za zapošljavanje.....	363
7.1.4. Doprinos za doplatak za djecu	365
7.2. Ostali doprinosi.....	366
7.2.1. Vodni doprinos	366
7.3. Hrvatsko opterećenje doprinosima u međunarodnoj usporedbi	368
7.4. Završna razmatranja	371
 VIII. ZAKLJUČAK (Jelčić i Bejaković)	379
 LITERATURA	382
 PRILOG	389
 KAZALO.....	396

PREDGOVOR

U nedoumici koje razdoblje treba obuhvatiti knjiga u kojoj je prikazan razvoj oporezivanja u Hrvatskoj, odlučili smo se na razdoblje od sredine 19. stoljeća do sredine 2011. godine. S određenim aspektima oporezivanja na tlu Hrvatske iz ranijih razdoblja zainteresirani se mogu upoznati u izuzetno kvalitetnom radu Zlatka Herkova, kao i nekih drugih autora*. Najviše prostora i posebnu pozornost u prikazu razvoja oporezivanja na našem prostoru poklonili smo samostalnoj Hrvatskoj. Premda postoji velik broj radova o toj problematici, nedostaje cjelovit prikaz razvoja oporezivanja na tom području u proteklih dvadeset godina. Ovom smo knjigom ispunili tu prazninu i time omogućili i mladim čitateljima da se upoznaju s osebnim, specifičnim razvojem najznačajnijeg instrumenta prikupljanja javnih prihoda, koji se razlikuje od mnogih u drugim suvremenim državama.

Razvoj oporezivanja u Hrvatskoj bio je pod snažnim utjecajem korjenitih promjena u njezinu političkom i socioekonomskom sustavu početkom 90-ih godina prošlog stoljeća kao i činjenice da je sudjelovala u nametnutom joj ratu te bila prisiljena otklanjati mnogobrojne i raznovrsne posljedice tog rata. U samo dva desetljeća samostalnosti Hrvatske došlo je do značajnih promjena u sustavu oporezivanja, koje su, između ostalog, bile uvjetovane kako vanjskim čimbenicima tako i onima koje su posljedica unutrašnjih datosti, kao što su, primjerice, loše provedene pretvorba i privatizacija, eksplozija umirovljeničke populacije, visoka zaduženost, velika nezaposlenost, porezna evazija velikih razmjera, pripreme za članstvo u EU. Navedeni, kao i

* Herkov, Z.: *Iz povijesti javnih financija, financijskog prava i razvitka financijske znanosti*, Pravni fakultet, Zagreb, 1985, Bejaković, P.: *Povijest hrvatskog poreznog sustava od sredine 19. stoljeća do kraja Drugog svjetskog rata*; Mijatović, N.: *Prilozi za poučavanje hrvatske financijskopravne prošlosti – oba rada objavljena u knjizi Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića*, VPŠ Libertas, Zagreb, 2010.

drugi razlozi utjecali su na razvoj oporezivanja u Hrvatskoj, čemu treba pribrojiti i promjene u političkom opredjeljenju vladajuće strukture, što se u znatnoj mjeri odrazilo i na promjene u poreznom sustavu i poreznoj politici, tako da se opravdano može govoriti o etapama u razvoju oporezivanja u samostalnoj Hrvatskoj.

Autori ove knjige bili su neposredni svjedoci, a u određenom smislu i sudionici u razvoju poreznog sustava i porezne politike u nas. U knjizi smo dali prikaz tog razvoja i okolnosti koje su na taj razvoj utjecale. Dio od 1 do 5 napisao je Jelčić, a dijelove 6 i 7 Bejaković.

Autori

Zagreb, 15. prosinca 2011.

I. DIO

OPOREZIVANJE NA PODRUČJU HRVATSKE DO POČETKA DRUGOG SVJETSKOG RATA



1.1. Uvod

U prikazu razvoja oporezivanja u Hrvatskoj obuhvaćeno je razdoblje od uključivanja Hrvatske u novu državnu tvorevinu – Kraljevinu Srba, Hrvata i Slovenaca, nakon što je Hrvatski sabor u suradnji s novoformiranim Narodnim vijećem Slovenaca, Hrvata i Srba donio odluku o prekidu svih državnopravnih veza s Austrijom i Ugarskom, 29. listopada 1918. godine. O oporezivanju u našim krajevima do okončanja Prvog svjetskog rata čitatelj se može informirati u izvanrednom radu Zlatka Herkova, u kojem je sustavno dat iscrpni prikaz razvoja javnih financija, financijskog prava i financijske znanosti u Hrvatskoj¹ od izbora Ferdinanda I. Habsburškog (1503–1564) za kralja Hrvatske na saboru u Cetingradu 1527. godine. Predstavnici Ferdinanda I. obvezali su se u kraljevo ime da će u “Hrvatskoj poštovati sva prava i slobostine i da će za obranu Hrvatske uzdržavati 1000 konjanika i 200 pješaka”.² Habsburgovci su vješto, smišljeno i postupno ograničavali stare pravice i slobostine u korist “centralističko uređene državne uprave sa svim atributima apsolutističke vladavine s tendencijom uklanjanja svega onoga što se može nazvati financijskom samoupravom. Sve do godine 1850. sva zbivanja na tom području pokazuju izvjesnu povezanost koja se tada prekida nasilnim nametanjem austrijskog financijskog sustava svim zemljama austro-ugarske državne zajednice. Tome je učinila kraj Austro-Ugarska odnosno Hrvatsko-Ugarska nagodba, kojom počinje novo razdoblje razvoja Hrvatske s obzirom na njenu financijsku autonomiju”.³ Zanimljivo je spomenuti da se problematika financijske aktivnosti države na svim visokoškolskim ustanovama u Habsburškoj Monarhiji, pa tako i na Pravnom fakultetu u Zagrebu, izučavala po knjizi *Grundsätze der Polizey, Handlung und Finanzwissenschaft*, koju je napisao profesor bečkog sveučilišta i visoki državni dužnosnik Joseph v. Sonnenfels. Naime, Marija Terezija je svojim aktom o osnivanju Političko-kameralnog studija u Varaždinu 1769. godine, odredila da se odgovarajuća materija na tom studiju, pa

¹ Herkov Z.: *Iz povijesti javnih financija, financijskog prava i razvitka financijske znanosti*, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb 1985, str. 3-242.

² Mijatović A.: *Iz riznice hrvatske povijesti i kulture*, II. izdanje, Školska knjiga, Zagreb 2001, str. 169.

³ Herkov Z.: o.c. str. 3.

tako i o financijskoj znanosti, ima predavati prema materiji izloženoj u toj knjizi. Sonnefelsovom knjigom su se koristili i studenti novoosnovanog Pravnog fakulteta u Zagrebu (1776) sve do 1848. godine.⁴

Uvođenjem predmeta Financijsko pravo (financijalno zakonoslovlje) u nastavni program Pravnog fakulteta u Zagrebu 1850. godine, započinje se s izučavanjem pravnih aspekata financijske aktivnosti države, pa tako i porezne materije, i na tlu Hrvatske. Prvi rad na našem jeziku u kojem se izlaže i materija o porezima koji su se primjenjivali u mađarskom dijelu Austro-Ugarske Monarhije (pa tako i u Banskoj Hrvatskoj) pod nazivom *Financijalno zakonoslovlje iliti nauka ugar. financijalnog prava* objavio je u Osijeku Samuel Kocijan 1889. godine. O određenim aspektima oporezivanja na tlu Hrvatske na kojem se primjenjivao mađarski porezni sustav pisali su, među ostalim, i Stjepan Posilović, Fran Vrbanić, Frano Milobar, Stjepan Radić.⁵

Revolucionarna kretanja u Europi "burne" 1848. godine imala su snažan utjecaj i na temelje na kojima je počivala Habsburška monarhija. Te je godine novi ban Hrvatske Josip Jelačić izdao proglas o ukidanju feudalizma u Banskoj Hrvatskoj. Nastojanje Beča da većom centralizacijom i uvođenjem apsolutizma osnaži svoje pozicije u mnogonacionalnoj monarhiji⁶ nisu urodile plodom, pa je Josip I. Habsburški ukinuo apsolutizam i, između ostalog, vratio Ugarskoj i Hrvatskoj ustav. Pod snažnim utjecajem gorljivih pristaša ilirskog pokreta, djelovanjem Matice ilirske (kasnije Matice hrvatske), povećanog broja gradskog stanovništva, jačanja otpora prema strancima koji su bili sve prisutniji u gospodarskom životu Hrvatske i dr., dolazi do širenja hrvatske nacionalne svijesti i sudjelovanja sve većeg broja građana u političkom životu zemlje. Osnivaju se političke stranke i sve je više građana koji sudjeluju u čestim žučnim raspravama o raznovrsnim političkim i socioekonomskim aspektima položaja Hrvatske u Habsburškoj Monarhiji. Ukidanje Bachova apsolutizma i time povezano političkog i svakog drugog šikaniranja, snaženje otpora provođenju germanizacije u državnoj upravi i u obrazovnim ustanovama, osamostaljenje Katoličke crkve od ugarskog episkopata podizanjem Zagrebačke biskupije na stupanj Nadbiskupije,⁷

⁴ Opširnije vidi Jelčić Bo.: *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb 1998, str. 25-26.

⁵ Opširnije u udžbeniku Jelčić Bo. i dr.: *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2008, str. 30-34.

⁶ Nakon revolucionarnih kretanja koja su ugrozila temelje Habsburške Monarhije zadnjeg dana 1857. godine Car uvodi otvoreni apsolutizam, poznat po imenu ministra unutrašnjih poslova Aleksandra Bacha, kao Bachov apsolutizam. Dvor je želio pojačati kohezivnu snagu koja veže habsburške zemlje oslanjajući se na vojsku, policiju, državnu upravu koja je u svim dijelovima carstva forsirala njemački jezik. Hrvatska je bila u cijelosti podčinjena centralnim državnim vlastima u Beču. Ban je izgubio dobar dio svojih nadležnosti, a Sabor se nije ni sazivao. Franjo Josip I. je u srpnju 1859. godine smijenio Bacha. Listopadskom diplomom (20. listopada 1860.) obnovljen je raniji ustavni poredak tako da je (i) Hrvatskoj vraćen njen Ustav, a ubrzo zatim i hrvatski jezik u škole kao i općenito u javnu upotrebu.

⁷ Bulom pape Pia IX. iz 1852. godine zagrebačka biskupija uzvišena je u nadbiskupiju, što je – između ostalog, imalo za posljedica da joj je bilo priključeno ostalih šest biskupija u Hrvatskoj, a koje su bile u sastavu ostrogske, kalačke i bačke nadbiskupije. Tim je papinim aktom nakon sedamstoljetnog

korištenje hrvatskog jezika u državnim ustanovama kao i općenito u javnom životu, poticalo je buđenje nacionalne svijesti. Puštanje u pogon (1862) prve željezničke pruge u banskoj Hrvatskoj na relaciji Zidani Most-Zagreb-Sisak što je olakšalo šire povezivanje (ne samo ekonomsko) sa državama Srednje Europe, osnivanje Jugoslavenske akademije znanosti i umjetnosti (1866) danas HAZU,⁸ štampanje dnevnika i časopisa na hrvatskom jeziku, razvojačenje Hrvatsko-slavonske vojne krajine (1871), prva gospodarska izložba u Zagrebu (1864) kao i općenito brojne promjene do kojih je došlo u svim sferama života i rada ljudi na ovim našim prostorima u drugoj polovini 19. st., imali su svoj nužan odraz i u području javnih financija.

Od odlučujućeg utjecaja na promjene položaja Hrvatske u Habsburškoj Monarhiji bila je 1867. godina – godina kada je utemeljena Austrougarska Monarhija. “Sa dva naknadna zakonska akta predstavničkih tijela Austrije i Ugarske ozakonjen je austro-ugarski dualizam, a u skladu s takvom podjelom Habsburška Monarhija dobila je novo ime Austro-Ugarska”.⁹ Do sklapanja te Nagodbe došlo je nakon poraza Austrije u ratu protiv Francuske kod Magente i Solferina (1859) koji je potaknuo odnosno pridonio ubrzanju procesa uređenja državnopravnih odnosa između Austrije i Ugarske na novim temeljima. Zahtjevu za priznavanjem državnosti Ugarske vladajući krugovi u Beču nisu se mogli oduprijeti nakon pobjede Pruske u ratu protiv Austrije 1866., kada je oslabljena Habsburška Monarhija *nolens-volens* bila prisiljena na sklapanje Austro-Ugarske nagodbe (17. veljače 1867.) U mađarsku polovinu te nove državne tvorevine (“zemlje krune Sv. Stjepana”) spadale su i Hrvatska te Slavonija, a u austrijsku – između ostalih – Dalmacija i Istra. Već narednu godinu došlo je do sklapanja Hrvatsko-Ugarske nagodbe (Nagodbu je Hrvatski sabor prihvatio 24. rujna 1868.). Nagodba je zapravo “dvostrani državni ugovor kojim je državnost Hrvatske bila u načelu priznata, ali i znatno okrnjena nizom propisa koji su davali premoć i majorizaciju Ugarskoj”. Na ovom mjestu treba podsjetiti da je početkom

postojanja Zagrebačke biskupije ona bilo podignuta u rang nadbiskupije i time skršen otpor Mađara da Zagreb (do spajanja Kaptola i Gradeca došlo je 1850.) postane vjersko središte katoličkog življa u Hrvatskoj, što je snažno dovelo i do slabljenja utjecaja mađarske vlasti na ovim prostorima. Formiranjem nadbiskupije ostvarene su ne samo želje crkvenih vlasti nego je to odgovaralo i težnjama naroda te je pridonijelo buđenju i jačanju narodnosne svijesti stanovništva.

Prvi nadbiskup bio je Juraj Haulik, kojeg je 1856. godine papa imenovao kardinalom. Zagreb je sredinom 19. stoljeća imao oko 16 tisuća stanovnika (Po popisu iz 1857. godine u banskoj Hrvatskoj bilo je 865 tisuća stanovnika, a u Zagrebu 16.657 žitelja).

⁸ Već od prvih dana djelovanja Akademije vladajući krugovi Mađarske bili su nezadovoljni njenim radom. “Naime, nakon Austro-Ugarske nagodbe (1867) i Hrvatsko-Ugarske nagodbe (1868), a pogotovo nakon njezine revizije (1873), ugarska je vlada nastojala u svemu ograničiti u Hrvatskoj i ono malo samoupravnih prava na političkom i kulturnom polju, pa se tako na udaru našla i Akademija” (125 godina djelovanja Jugoslavenske akademije znanosti i umjetnosti, HAZU, Zagreb 1991, str. 8). Zapravo i nije bilo područja na kojem se nisu očitovale težnje Budimpešte da se (što više) ograniče prava našeg življa odnosno da se osigura povlašten položaj Ugarske u višenacionalnoj Austro-Ugarskoj Monarhiji.

⁹ *Rječnik historije države i prava*, Informator, Zagreb 1968, str. 73.

19. st. Hrvatska bila "podijeljena na više zasebnih upravnih područja: na civilnu Hrvatsku i Slavoniju (Banska Hrvatska) koja je bila državnopravna jedinica sa svim elementima državnosti, te na Vojnu Krajinu, Dalmaciju i Istru. Banska Hrvatska bila je pod vlašću Sabora i bana, a činili su je zagrebačka, varaždinska, križevačka, požeška, virovitička i srijemska županija; Vojna Krajina bila je zasebno vojno-administrativno područje, odvojeno od Banske Hrvatske pod vojnom upravom krajiške komande. Takva podjela ostala je sve do 15. VII. 1881. kad je Krajina spojena s ostalom Hrvatskom."¹⁰

U našoj novijoj povijesti i nema dokumenta (događaja) o kojem je toliko pisano, koji je bio toliko osporavan, koji je u tako velikoj mjeri senzibilizirao ne samo političke i stručne krugove nego i svekoliku javnost u Hrvatskoj, kao što je to bio slučaj s Hrvatsko-Ugarskom nagodbom, a posebno s njenim financijskim odredbama – odredbama kojima je regulirano financiranje autonomnih poslova Hrvatske i zajedničkih poslova Hrvatske i Ugarske (problem tzv. kvote i tangente). Autonomni poslovi bili su: unutrašnja uprava, bogoštovlje i nastava te pravosuđe, koji su spadali u isključivu nadležnost autonomnih organa Hrvatske, tj. Sabora, bana i zemaljske vlade te lokalnih organa uprave. Zajednički poslovi bili su, između ostalih, uređenje sustava oporezivanja, zaključenje javnih zajmova, uprava državnih dobara i monopola, poslovi novčarstva i bankarstva i dr. Uređenje zajedničkih poslova bilo je u nadležnosti zajedničkog Ugarsko-hrvatskog sabora u Budimpešti. Članovi zajedničkog sabora bili su delegati Hrvatskog i Ugarskog sabora.

Među autorima koji su pisali o Hrvatsko-Ugarskoj nagodbi, a posebno o financijskim odredbama i učincima primjene te Nagodbe, istaknuto mjesto pripada sveučilišnom profesoru, dekanu Pravnog fakulteta i rektoru Sveučilišta u Zagrebu (dva mandata), redovitom članu HAZU i dugogodišnjem saborskom zastupniku Franu Vrbaniću (1847-1909). Vrbanić u svom obimnom radu *Osvrt na financijsku nagodbu između Hrvatske i Ugarske*, objavljenom 1897. godine, s mnogo argumenata ukazuje na neodrživost paušalne ocjene Mađara, koji iznose prigovor da "Hrvatska nije kadra zadovoljiti svojim obvezama napram državnoj zajednici, pa da Ugarska za nju svake godine mora plaćati znatne svote". Vrbanić navodi da je u Hrvatskoj bilo "vazda i pojedinaca i čitavih stranaka, koji su svom snagom svog uvjerenja ne samo ustrajali protiv tvrdnje, da Hrvatska svojim prihodima nije kadra podmiriti svojih dužnosti napram zajednici, nego su i dokazivali, da je Hrvatska u svojim prihodima prikraćena"¹¹ jer nisu bili uzeti u obzir svi prihodi ostvareni na tlu Hrvatske. Naime, Hrvatska je uvijek iznova zastupala stajalište da bi se financijski odnosi Hrvatske i Ugarske morali temeljiti na načelu po kojem one čine savez dviju država ("ein Bund

¹⁰ Kaštela S.: Predgovor knjige Frana Vrbanića: *Ekonomski spisi* (reprint) Zagreb 2005.

¹¹ Vrbanić F.: *Ekonomski spisi*, Dom i svijet i Ekonomski fakultet, Zagreb 2005, str. 224 (u knjizi su uvrštene 3 veća rada koje je Vrbanić objavio između 1896. i 1899.)

zweier Staaten") te bi dosljedno takvom stajalištu Hrvatska morala "imati i svoje samostalne financije, a prinos njezin za poslove zajedničke imao bi se urediti analogno onako, kako je uređen prinos kraljevina i zemalja krune Ugarske napram Austriji".¹² Vrbanić je s pravom ukazao da "samo onda, kad Hrvatska bude imala samostalne financije, bit će između Hrvatske i Ugarske čisti računi, nestat će povoda mnogim nesuglasicama i nepovjerenju, a hrvatska autonomija dobit će pravo obilježje, jer bez samostalnih financija ne ima autonomije".¹³ Na ovom mjestu spomenut ćemo i mišljenje koje je prije jednog stoljeća (1908) iznio o porezima u Hrvatskoj Stjepan Radić u knjizi *Današnja financijalna znanost*, koji ističe da je bečka vlada u Hrvatskoj uvela "prve općenite poreze", a da su današnji naši izravni i neizravni porezi ozakonjeni (Radić uzakonjeni) "na zajedničkom hrvatsko-ugarskom saboru u Budimpešti istom počevši od god. 1868."¹⁴

Ukidanje kmetstva, i time povezano proširenje i jačanje novih društveno ekonomskih odnosa na našem tlu, dovelo je do poboljšanja materijalnog položaja seljaka, kao i do povećanja broja poreznih obveznika, što se neminovno odrazilo i na ulogu pojedinih poreza u poreznom sustavu odnosno na strukturu poreznih prihoda. "Naši porezi nisu dakle stari ni pola stoljeća, a zemljarina i tecivarina uzakonjena je istom 1875. Pa ipak se i naš seljački puk gotovo listom priučio svim tim novim i teškim državnim teretima, te u glavnom sada priznaje i njihovu potrebu i opravdanost. Velika većina našeg puka ne voli se dapače ni tužiti na sam porez, nego u jednu ruku teško podnosi nesgodno i prestrogo utjerivanje, a u drugu ruku sa sve to većom narodnom i državno-pravnom sviešću traži, da o porezima za Hrvatsku opet odlučuje hrvatski sabor u Zagrebu".¹⁵

Dijelovi Hrvatsko-Ugarske nagodbe koji se odnose na financijske odnose između Hrvatske i Ugarske, tj. na prinos Hrvatske u financiranju zajedničkih potreba (tzv. kvota ili ključ) kao i na postotak od svih izravnih i neizravnih (neposrednih i posrednih) poreza i drugih javnih prihoda ostvarenih na njezinu području kojima se podmiruju njeni autonomni rashodi (tzv. tangenta), bili su predmetom trajnog sporenja i čestih promjena. Primjedbe na neka rješenja utvrđena Hrvatsko-Ugarskom nagodbom imali su ne samo Hrvati nego i Mađari. Po njima, "kvota a ne tangenta uzrokom je onomu neprestanom i po nas uvredljivom predbacivanju, da Ugarska uzdržava Hrvatsku, da Hrvatska živi od milosti Mađara; kvota je ona tezulja, koja čini, da se i tangenta Hrvatske mijenjati može i doista i mijenja".¹⁶ (revizijom Nagod-

¹² Ibidem, str. 224.

¹³ Ibidem, str. 34.

¹⁴ Radić S.: *Današnja financijalna znanost*, Zagreb 1908.

¹⁵ o.c. str. 54. U ovih 100 godina otkako je publicirana Radićeva knjiga došlo je do velikih promjena o stajalištu "našeg seljačkog puka" koji po njegovu mišljenju "u glavnom rado priznaje i njihovu potrebu i opravdanost", ili je pak Radić imao osebuju predodžbu poreznih obveznika o izvršavanju poreznu obveze?

¹⁶ Vrbanić, o.c. str. 161.

be iz 1873. tangenta je utvrđena u iznosu od 45% prihoda od posrednih i neposrednih poreza te drugih javnih prihoda Hrvatske i Slavonije).

Hrvatsko-Ugarska nagodba zaslužuje posebnu pažnju ne samo po svojim financijskim konsekvencama za Hrvatsku nego i zato što se uz nju vezuje težnja Mađara da osiguraju vlastitu morsku luku i time unaprijede vanjsko-trgovinsku razmjenu kao i općenito svoj gospodarski razvoj. Naime, u pregovorima delegacija Hrvatske i Ugarske o sklapanju međusobne nagodbe Mađari su nastojali da Riječku luku uključe u svoje područje. To im je i uspjelo, ali tako što su, i pored toga što je bilo dogovoreno da će se taj problem riješiti kasnije, u hrvatskom izvorniku Nagodbe izmijenili prvobitni tekst (čl. 66) i prilijepili novi, u kojem se proglašava da grad Rijeka, luka i riječki kotar "sačinjavaju posebno s ugarskom krunom spojeno tijelo".¹⁷ Tom tzv. Riječkom krpicom, Rijeka je postala posebna autonomna oblast u okviru Ugarske"... i takvo je stanje ostalo "sve do raspada Austro-Ugarske Monarhije, jer Hrvatska nije imala snage da silom nametnuto stanje u Rijeci ukloni".¹⁸

Na kraju treba spomenuti da su završetkom Prvog svjetskog rata Baranja i Međimurje prestali biti sastavni dio Ugarske te da su uz Dalmaciju pripojeni Hrvatskoj, dok su Rijeka, Istra, Zadar i neki otoci pripali Italiji.

1.1.1. Oporezivanje u prvih 10 godina od stvaranja nove države

Od prvih dana postojanja nove države – Kraljevine SHS – nametnuo se, kao izuzetno značajan i osjetljiv, problem oporezivanja i njene porezne politike. Naime, u pojedinim dijelovima zemlje, koji su ušli u sastav te države, postojali su porezni sustavi i primjenjivale su se mjere porezne politike koje su se razlikovale od sustava oporezivanja u drugim dijelovima. Te su razlike bile značajne kad su se sustavi oporezivanja uspoređivali u dijelovima zemlje koji su ranije bili u sastavu podunavske monarhije, npr. sustavi oporezivanja koji su se primjenjivali u Splitu, Zagrebu ili Sarajevu, a pogotovo su te razlike bile velike pri uspoređivanju oporezivanja u Crnoj Gori i Međimurju, ili pak u Banskoj Hrvatskoj i Srbiji. Problem neusklađenosti u oporezivanju u pojedinim dijelovima nove države iziskivao je što brže rješenje. Taj se problem mogao riješiti bilo tako da se (1) jedan od poreznih sustava, npr. onaj u Srbiji ili Dalmaciji, počine primjenjivati u cijeloj državi, s tim da taj sustav ima ili (a) privremeni karakter – da se primjenjuje do donošenja novih propisa kojima će biti regulirana materija oporezivanja ili pak (b) da se usvoji kao trajno rješenje odnosno (2) da se svi postojeći (naslijeđeni) sustavi oporezivanja zamijene jednim novim, suvremenim poreznim sustavom.

¹⁷ Podrobno o "rješavanju" spora o pripadnosti Rijeke između Hrvatske i Ugarske vidi *Rječnik historije države i prava*, o.c. str. 661-2.

¹⁸ Ibidem, str. 662.

Kako je postupak predlaganja, rasprave, usvajanja i početka primjene jednog novog, jedinstvenog poreznog sustava izuzetno osjetljiv, složen i dugotrajan, odlučeno je da treba donijeti (usvojiti) – i to što prije (bez obzira što takvo opredjeljenje vremenski značilo), novi porezni sustav, s tim da se do donošenja tog novog, unificiranog poreznog sustava primjenjuju porezi koji su korišteni prije pristupanja dijelova k.und.k. Monarhije novoosnovanoj državi. Međutim, već prvih dana funkcioniranja Kraljevine SHS postalo je jasno da se problem unifikacije poreznih propisa drugačije postavlja kad se radi o posrednim porezima, u odnosu na neposredne poreze. Po prirodi stvari, unifikaciju posrednih poreza, u prvom redu carina, kao i poreza na promet, trebalo je (i moralo se) regulirati na jedinstveni način bez odlaganja, čak i neovisno o ustavnoj odredbi (čl. 116 tzv. Vidovdanskog ustava iz 1921. godine): “Poreska je obaveza opšta i sve su državne dažbine jednake za celu zemlju. Porez se plaća po poreskoj snazi i progresivno”. I dok je u novoosnovanoj državi relativno brzo i lagano došlo do unifikacije propisa kojima je bila regulirana materija posrednih poreza, to nije bio slučaj i s donošenjem propisa kojim(a) bi se postojeći sustavi neposrednih poreza zamijenili jedinstvenim sustavom odnosno propisom (propisima) kojima će se na jedinstveni način regulirati materija neposrednih poreza. Naime, u pojedinim dijelovima Austro-Ugarske Monarhije (koji su ušli u sastav Kraljevine SHS – Slovenije, Dalmacije, Hrvatske, Slavonije, Međimurja, Prekomurja te Banata, Bačke i Baranje i u Bosni i Hercegovini) oporezivanje posrednim porezima bilo je regulirano na jedinstveni način, što nije bio slučaj s neposrednim porezima. Sustav neposrednih poreza u Hrvatskoj (bez Dalmacije) i Vojvodini razlikovao se od onog u Sloveniji, Dalmaciji kao i u Bosni i Hercegovini. Dapače, sustav neposrednih poreza u BiH uvelike se razlikovao od onog koji je bio u primjeni u ostalim dijelovima Podunavske monarhije koji su ušli u sastav novoformirane države, pa je to razlog da je u knjizi posebno prikazan razvoj posrednih poreza, a posebno je prikazan razvoj neposrednih poreza do njihove unifikacije 1928. godine.

1.2. Posredni porezi

1.2.1. Carine

Samo nekoliko mjeseci nakon formiranja Kraljevine SHS (ožujak 1919.) ministarski savjet nove države propisao je da se na cijelom teritoriju nove države ima primjenjivati Carinski zakon Kraljevine Srbije iz 1899. godine i Zakon o opštoj carinskoj tarifi iz 1904. godine, sa svim izmjenama i dopunama (iz 1909. i 1910. godine). Tako je već na samom početku formiranja i funkcioniranja Kraljevine SHS na jedinstven način na cijelom njezinu teritoriju bila regulirana materija o carinama, tj. materija o predmetu carinjenja i visini carinskog opterećenja, o carinskom postupku i o organizaciji carinske službe. Time je “učinjen ne samo prvi korak u unifikaciji poreznog sustava

u državi nego i unifikaciji pravnog sustava uopće”.¹⁹ Početkom dvadesetih godina (primjerice 1920, 1921, 1923.) doneseni su brojni propisi iz područja carina, kojima je carine trebalo prilagoditi novim zahtjevima pred kojima se našla nova država. Bile su nužne promjene i u općoj carinskoj tarifi. Na prvom mjestu treba spomenuti da njome nisu bili obuhvaćeni brojni predmeti (za ono vrijeme) suvremene industrijske proizvodnje i da nije mogla odraziti promijenjene prilike na domaćem i stranom tržištu poslije rata. Stara carinska tarifa nije osiguravala povoljan tretman domaćih poljoprivrednih i industrijskih proizvoda na stranom tržištu, niti je poticala modernizaciju industrijske proizvodnje. Naime, kako i pored brojnih carinskih povlastica pri uvozu industrijske opreme nije bio propisan povoljniji porezni tretman uvezenih novih strojeva, došlo je do pojave da je “naša mlada industrija napravila prve korake sa starim mašinama, koje su često u inostranstvu već bile izbačene iz upotrebe”.²⁰ Premda su prihodi od carina bili respektabilni izvor javnih prihoda te se s fiskalnog stajališta mogu pozitivno ocijeniti, to se ne može reći i za njihovu ulogu instrumenta ekonomske politike Kraljevine SHS odnosno kasnije i Kraljevine Jugoslavije.

Da bi se povećala izdašnost carina, Ministarstvo financija izradilo je Predlog zakona o opštoj carinskoj tarifi i uputila ga Narodnoj skupštini na usvajanje 1925. godine. Kako Skupština nije stigla raspravljati o tom Predlogu, predložena se tarifa počela primjenjivati na osnovi Zakona o budžetskim dvanaestinama za mjesec travanj, svibanj, lipanj i srpanj 1925. godine. Carinska tarifa sadržavala je 700 tarifnih brojeva za uvozne proizvode i 25 za izvozne. Privremena carinska tarifa tijekom primjene (do 1941.) pretrpjela je niz izmjena do kojih je došlo zbog brojnih trgovačkih sporazuma s mnogim europskim i drugim državama kao i međunarodnih konvencija.

Krajem 1919. godine bila je utvrđena izvozna carinska tarifa čija je važnost u 1920. godini nekoliko puta produžena za po petnaest dana. Prehrambeni proizvodi bili su podijeljeni na četiri grupe: (a) proizvodi čiji je izvoz bio dozvoljen u neograničenim količinama bez plaćanja carine, (b) proizvodi koji su se mogli izvoziti u neograničenim količinama uz plaćanje carine, (c) proizvodi koji su se mogli izvoziti u određenim količinama uz plaćanje carine i (d) proizvodi koji se uopće nisu mogli izvoziti. Česte promjene u carinskom tretmanu izvoznih proizvoda otežavale su izvoz i snalaženje u važećim propisima, pa je zato 1923. godine bio donijet Zakon o izvozu i izvoznim carinama s tarifom koja se znatno razlikovala od prethodne. Izvozne carine bile su izuzetno visoke. Bile su uvedene ne samo da se ograniči izvoz nekih prehrambenih proizvoda nego i zato da se prikupe sredstva za financiranje proračunskih rashoda. Zato je, primjerice, za izvoz 100 kg. pšenice, ječma i kukuruza izvozna carina iznosila više od 100 dinara.

¹⁹ Leitner H.: *Sistem poreznog prava u Jugoslaviji*, VII Svezak – posebno porezno pravo, Zagreb 1936, str. 1049.

²⁰ Ministarstvo financija Kraljevine Jugoslavije 1918-1938, Beograd 1939, str. 112.

Carine su bile značajan izvor prihoda Kraljevine SHS, gotovo od samog početka njezina postojanja. Dok je, primjerice, od carina i raznih carinskih dažbina 1920. godine ubrano 472 mil. dinara, već godinu dana kasnije taj je iznos više nego udvostručen – iznosio je 1001 mil. dinara, a 1925. godine dosegao je visinu od 2056 mil. dinara.

Od sredine 1925. godine bilo je “carinsko zakonodavstvo upotpunjeno i organizacija carinske službe završena kako u unutrašnjosti tako i na svim njenim granicama, suvozemnim, pomorskim i rečnim. Koristi od ove unifikacije bile su velike, kako u pogledu organizacije same službe, tako naročito i u političkom pogledu, jer su značile znatan korak u konsolidaciji države”.²¹

Na temelju Predloga zakona o opštoj carinskoj tarifi o uvoznim i izvoznim carinama iz 1925. godine, koji se je primjenjivao a da nije imao karakteristike zakona, došlo je do značajnih razlika u poreznom tretmanu uvezene robe i robe namijenjene izvozu. “Kod izvoza je najvažniji događaj promena koja se desila u izvoznoj politici 1922. godine odnosno prelazak od fiskalnih izvoznih carina na ekonomske, i ukidanje izvoznih carina na najveći broj artikala. Kod uvoza je pak najinteresantnija pojava stalan napor ka industrijalizaciji zemlje pomoću olakšica pri uvozu sredstava za tu svrhu. Što se tiče konsolidovanja stopa carinske tarife može se reći da je ono došlo tek 1925. godine sa novom tarifom uz Predlog zakona o opštoj carinskoj tarifi”.²² Ranija carinska tarifa (od 1904. godine), koja se primjenjivala do 1925. godine, ne samo da nije obuhvaćala mnoge proizvode u prometu među državama, nego su se carinski odnosi nove države s pojedinim državama pretežno “zasnivali na trgovinskim ugovorima, koji nisu bili zaključeni od pređašnje Kraljevine Srbije, pa je u tom pogledu bilo često nesigurnosti i sporova pri primeni ugovorenih carinskih stopa”.²³

Izvozne su carine sve do početka 1926. godine, kako u apsolutnom iznosu tako i u odnosu na uvozne carine, zauzimale značajno mjesto u carinskim prihodima. Tako je, primjerice, 1920. godine iznos izvoznih carina bio čak i nešto veći od prihoda ubranih primjenom uvoznih carina. Međutim, naredne godine došlo je do (razumljive) promjene u naplati uvoznih carina prema izvoznim (427 tisuća dinara, a “samo” 172 tisuća dinara drugih), da bi u 1925. godini na ime uvoznih carina bilo naplaćeno 1581. tisuća dinara, a izvoznih 178 tisuća dinara. Međutim, primjenom carinske tarife iz spomenutog prijedloga zakona, naplatom uvoznih carina ubrano je gotovo 1657 tisuća dinara a izvoznih niti 50 tisuća (47,7 tisuća) dinara. Premda su se izvozne carine primjenjivale u svim godinama postojanja Kraljevine SHS odnosno Kraljevine Jugoslavije, one su poslije 1928. godine bile gotovo zanemariv javno-pravni prihod odnosno njihovo sudjelovanje u ukupnim carinskim prihodima bilo je izuzetno skromno.²⁴

²¹ ibidem, str. 108.

²² ibidem, str. 112.

²³ ibidem, str. 115.

²⁴ Detaljnije vidi: Jelčić, Bo.: *Razvoj javnih financija u Jugoslaviji*, Pravni fakultet, Zagreb 1985, str. 85-90.

1.2.2. Državne trošarine

Trošarine (akcize)²⁵ su se primjenjivale u svim dijelovima novoformirane Kraljevine SHS. Na području Slovenije i Dalmacije trošarine su ubirane na osnovi propisa iz 1829. (s brojnim izmjenama), a 1918. godine postojale su trošarine na: meso, vina, mineralna ulja, pivo, kvasac, šećer, špirit te gradska trošarina u Ljubljani, koja se naplaćivala i u nekim drugim većim gradovima. U mnogim gradovima Dalmacije plaćala se trošarina na mast, sol, brašno, svijeće, rižu, sir, bob, grah, ribu i neke druge proizvode široke potrošnje. Te su se trošarine, tzv. *dazio consumo*, ubirale na osnovi propisa iz 1830. i 1875. godine.

Proizvodi na čiji se promet plaćala trošarina u Hrvatskoj i Slavoniji bili su gotovo isti oni na koje se plaćala trošarina u Dalmaciji i Sloveniji. U Vojvodini, Međimurju i Prekomurju vrijedili su propisi koji su se primjenjivali pri plaćanju trošarina u Hrvatskoj i Slavoniji – osim propisa o državnim trošarinama koje su se plaćale na vino, vinski mošt, voćna vina, meso, kobasice i konzerve. U Bosni i Hercegovini trošarine su se plaćale na promet istih proizvoda kao u Dalmaciji i Sloveniji.

Privremenim zakonom o državnoj trošarini, taksama i pristojbama, od srpnja 1921. godine, kao i trošarinskim pravilnikom iz iste godine, kojim je na jednoobrazni način regulirana materija o trošarinama, bile su ukinute razlike u broju i vrsti trošarina kao i načinu njihove naplate u pojedinim sastavnicama nove države. Ti su propisi bili rađeni po uzoru na Zakon o državnoj trošarini Kraljevine Srbije iz 1909. god., po kojem su se trošarine plaćale na: šećer, bombone, čokoladu, ušećereno voće i ostale predmete od šećera; kavu; zamjenu kave (npr. cikorija); rižu; sve vrste jestivog ulja; pivo; fina vina; liker, rum, konjak; esencije za piće; ribu, jela od riba, rakova; puževa; školjaka; svijeće; električno osvjetljenje; kalcijev karbid; južno voće; smokve; urme i suho grožđe; drvenu građu; staklo za prozore i izloge; čelične i željezne stupove i grede; cement i hidraulično vapno.

U Crnoj Gori postojao je jedinstveni porez na alkoholna pića. Obveznici plaćanja trošarine bili su gostioničari odnosno trgovci pića.

Privremenim zakonom ukinute su *dazio consumo* u Dalmaciji, te trošarine na voćno vino, voćni mošt i meso u Sloveniji, Vojvodini, Međimurju i Prekomorju. Tim je propisom među proizvode na koje se plaćala trošarina uvršten, između ostalog, i benzin koji se nije javljao među predmetima na koje se plaćala trošarina u trošarinskim sustavima zemalja koje su ušle u sastav Kraljevine SHS. U razvoju trošarinskog sustava i politike polazilo se od opredjeljenja: "prvo, da se izbrišu koliko je moguće pokrajinske razlike u broju trošarinom opterećenim predmetima, a drugo, da opterećenje trošarinom bude što moguće ravnomernije, pravičnije. Smatrajući da trošarina kao javna dažbina, koja građane ne pogađa prema njihovom imovnom

²⁵ Stjepan Radić naziva ih i potrošarinskim porezima.

stanju, stoji u suprotnosti sa ovim načelom poreske politike, i to utoliko više, ukoliko je njom opterećen veći broj artikala, broj ovih je sveden na relativno malu meru".²⁶

U prvih deset godina postojanja nove države prihodi od trošarina su se, gotovo iz godine u godinu, povećavali. Dok je 1919. godine na ime trošarina ubrano oko 20 tisuća dinara, 1920. godine 95 tisuća dinara, u budžetskoj godini 1928/29 primjenom ovog fiskalnog instrumenta bilo je ubrano 720 tisuća dinara.²⁷ Povećanje prihoda od trošarina bilo je uvjetovano prvenstveno povećanjem visine prihoda ubranih plaćanjem pojedinih trošarina. Tako se, primjerice, na ime trošarine, na 100 kg šećera u vremenu od prosinca 1920. godine do kolovoza 1923. godine plaćalo 200 dinara, od kolovoza 1922. do listopada 1923. godine 400 dinara, a daljnjih 7 godina 500 dinara. U tom razdoblju trošarina na kavu povećana je 4 puta, na rižu 2 puta, na benzin 40 puta itd.²⁸

1.2.3. Državni monopol

Kao što je to bio slučaj i s drugim posrednim porezima, tako je i potreba za jednoobraznim reguliranjem materije o državnim monopolima bila snažno naglašena u novoformiranoj Kraljevini SHS. To je učinjeno relativno brzo i lagano zbog činjenice da je na jednoj strani broj obveznika malen pa nije iziskivao velik broj državnih službenika koje je trebalo angažirati da bi se ubrala sredstva iz ovog izvora, dok je na drugoj strani bila mogućnost da se propisi o ovoj materiji – koji su bili u primjeni u naslijeđenom austrijskom, mađarskom, bosanskom i crnogorskom sustavu javnih prihoda, mogu zamijeniti propisima Srbije kojima je regulirana materija državnog monopola. Kako su prihodi od državnog monopola bili od velikog financijskog značenja i ne čudi da je unifikaciji propisa o državnom monopolu u novoformiranoj državi posvećena velika pažnja.

Kako su režimu državnog monopola bili podvrgnuti proizvodi najšire potrošnje, kako je financijska uloga ovih prihoda u ukupnim proračunskim приходima bila od nesumnjivo velikog značenja i kako nisu postojale ozbiljnije prepreke koje bi ometale odnosno otežale unifikaciju propisa kojima je regulirana materija o državnim monopolima, Ministarstvo financija je Financijskim zakonom za 1919/20 bilo ovlašteno da primjenu propisa o državnom monopolu proširi na cijelo državno područje Kraljevine SHS. Zbog poteškoća provedbene prirode "stvarna delatnost i mogućnost potpune primene ovog zakonodavstva nastaje tek od početka 1922. godine".²⁹

Prihodi od državnog monopola zauzimali su istaknuto mjesto u strukturi javnih prihoda Kraljevine SHS (odnosno Kraljevine Jugoslavije). U budžetskoj godini

²⁶ Ministarstvo financija Kraljevine Jugoslavije 1918–1938, o. c. .

²⁷ Opširnije o trošarinama vidi: Jelčić Bo., o.c. str. 90-92.

²⁸ Detaljnije *Ministarstvo finansija...*, o.c. str. 101-105.

²⁹ *Ministarstvo finansija...*, o.c. str. 182.

1928/29.³⁰ na ime prihoda od državnog monopola naplaćeno je 1670 milijuna (taj iznos je razlika između prihoda i rashoda, tj. predstavlja višak prihoda) ostvarenih od proizvodnje odnosno prodaje proizvoda u sustavu državnog monopola.

Tablica 1.1. Višak prihoda od primjene državnog monopola (u tisućama dinara)

Budžetska godina	Prihodi	Rashodi	Višak prihoda
1920/21.	573.042	263.187	309.855
1921.	518.119	151.941	366.178
1922.	731.067	245.321	485.746
1922/23.	1,588.111	454.824	1,133.287
1923/24	1,677.038	456.591	1,220.447
1924/25	2,370.064	700.754	1,669.310
1925/26.	2,504.841	789.321	1,715.520
1926/27.	2,520.525	756.695	1,763.830
1927/28.	2,378.414	616.644	1,761.770
1928/29.	2,315.502	645.005	1,670.497

Izvor: Ministarstvo finansija Kraljevine Jugoslavije 1918-1938, Beograd 1939, str. 196

Prihodi od monopola duhana, doduše po visini različiti u pojedinim godinama, bili su najznačajniji prihodi državnog monopola u svim godinama njihova ubiranja. Po financijskoj izdašnosti drugi prihod u režimu državnog monopola, bio je monopol soli.

Prihodi od državnih trošarina bili su u prvih deset godina postojanja nove države upola manji od viška prihoda ostvarenih prodajom proizvoda u režimu državnog monopola odnosno taj je višak krajem tog desetljeća bio gotovo isto toliko velik kao što su bili prihodi od carina i carinskih dažbina, što sve govori o osnovanosti konstatacije o državnom monopolu kao jednom od najizdašnijih javnih prihoda između dva svjetska rata u Jugoslaviji.

1.3. Neposredni porezi³¹

U čl. 116 Ustava Kraljevine SHS, iz 1921. godine, bilo je utvrđeno: "Poreska je obaveza opšta i sve su državne dažbine jednake za celu zemlju. Porez se plaća po poreskoj snazi i progresivno". Međutim, i pored jasno izraženog opredjeljenja o univerzalnosti porezne obveze i jednakosti (pravednosti) u raspodjeli poreznog tereta i plaćanju poreza u skladu s ekonomskom snagom poreznih obveznika, tek

³⁰ Od budžetske godine 1924.-1925. budžetska godina traje od 1. travnja jedne do 31. ožujka druge godine.

³¹ Opširnije o neposrednim porezima u pojedinim dijelovima Kraljevine SHS vidi knjigu Jelčić, Bo.: *Razvoj javnih financija u Jugoslaviji*, o. c. str. 5-49.

se donošenjem Zakona o neposrednim porezima, 8. veljače 1928. godine, odnosno od početka njegove primjene, 1. siječnja 1929. godine, može govoriti o (jedinственom) poreznom sustavu Jugoslavije. Kao što je navedeno ranije, propisi o carinama i trošarinama su unificirani prvih godina postojanja nove države. To se dogodilo i s propisima kojima je bila regulirana i materija o porezu na promet,³² što nije bio slučaj i s propisima kojima su bili uređivani neposredni porezi. Naime, na teritoriju koji je tvorio Kraljevinu SHS primjenjivalo se je pet različitih sustava neposrednih poreza i to:

- austrijski sustav,
- mađarski sustav,
- bosanski sustav,
- crnogorski sustav i
- srpski sustav

Brojni su razlozi – politički i oni administrativno-tehničke prirode – koji su se ispriječili realiziranju ustavnog opredjeljenja da su sve “državne dažbine jednake za celu zemlju”. Međutim, sa sigurnošću se može konstatirati da se uzroci velikog vremenskog pomaka između formiranja nove države i unificiranja sustava oporezivanja ne mogu naći u činjenici da su naslijeđeni porezni sustavi bili međusobno toliko slični, da njihova primjena nije dovela do većeg odstupanja u broju i vrsti poreza koje su plaćali porezni obveznici kao i u visini njihova poreznog opterećenja. Još početkom 1922. godine, istaknuti porezni stručnjak, visoki porezni službenik, a od 1935. godine i ministar financija, Dušan Letica pisao je: “Dosadašnje stanje u poreskom pogledu oprečno je poimanju i državnog i narodnog jedinstva. Ono nije saglasno sa socijalnim i etičkim poimanjem našeg vremena; ono počiva na osnovama, na kojima je nemoguće izvoditi pravednu podjelu poreskog tereta i racionalno pribiranje fiskalnih poreskih prihoda”.³³ U nastavku izlaganja Letica navodi: “Pet heterogenih zakonskih sistema služi danas državnom finansijskom aparatu, da pribere u državnu kasu prihode iz neposrednih poreza. Baš onde gde se interesi javni i privatni najviše sudaraju, gde država u javnom interesu oduzima iz privatnog gospodarstva neposredno jedan deo njegova prihoda, tu su naše zakonske odredbe najrazličitije. Retke su pojave u njima identični principi, a još ređe identične norme za isto pravno poresko pitanje”.³⁴ Već letimičan uvid u pojedine sustave oporezivanja primjenom neposrednih poreza koji su bili korišteni primjerice u Splitu, Zagrebu, Sarajevu ili Beogradu, ukazuje na veliku šarolikost u broju i vrsti poreza kao i visini poreznog opterećenja u pojedinim dijelovima Kraljevine SHS.

³² Ovaj je porez bio uvršten među neposredne poreze (!?) u podjeli poreza na posredne i neposredne pa će o njemu biti govora pri prikazu neposrednih poreza.

³³ Letica, D.: *Uoči naše poreske reforme*, Zagreb 1922, str. 3.

³⁴ Ibidem, str. 4.

1.3.1. Austrijski sustav neposrednih poreza

Austrijski sustav neposrednih poreza primjenjivao se i u Dalmaciji i Sloveniji. Može ga se ocijeniti kao najnaprednijeg među sustavima neposrednih poreza primjenjivanih na području Kraljevine SHS. Svojom strukturom i usvojenim rješenjima, tj. vrstom poreznih oblika i sudjelovanjem prihoda ubranih naplatom pojedinih poreza u ukupnim poreznim приходima, nije se značajnije razlikovao od onih sustava neposrednih poreza koji su bili u primjeni u zapadnoeuropskim državama odnosno koji su se temeljili na najnovijim spoznajama znanosti o porezima. Ovdje na prvom mjestu treba spomenuti dohodarinu – porezni oblik koji je u vrijeme njegova uvođenja u austrijski porezni sustav, krajem 19. stoljeća, bio na početku “prodora” u porezne sustave ondašnjih država, a danas čini okosnicu poreznih sustava suvremenih zemalja.

Neposredni porezi u austrijskom poreznom sustavu bili su grupirani na (a) realne i (b) personalne (osobne, subjektne) poreze.

Realni su porezi bili:

1. porez na zemljište
2. porez na zgrade i to u tri oblika:
 - a. najamna kućarina,
 - b. petpostotni porez od vrijednosti najamnine,
 - c. razredna kućarina.

Personalni su porezi bili:

1. opća tečevina,
2. posebna tečevina ili tečevina od poduzeća obvezanih na javno polaganje računa,
3. rentni porez ili porez na rentu,
4. porez na plaće,
5. porez na tantijeme,
6. dohodarina.

Zemljarina je bila izdašan izvor javnih prihoda Austrije. Obveza plaćanja ovog poreza teretila je svaku površinu zemlje koja se koristi u poljoprivredne svrhe odnosno koja se tako može koristiti. Obveznik poreza je svaki faktični posjednik zemlje koji je kao posjednik unesen u zemljišne knjige. Porezna obveza je utvrđena na osnovi katastarskog čistog prinosa koji se izračunava ovisno o zasijanoj kulturi odnosno vrsti obrade zemljišta i bonitetu (plodnosti) zemljišta. Porez na zemljište bio je reparticijski, tj. zakonom se za narednih petnaest godina utvrđivao ukupni iznos poreza koji treba ubrati. Dobiveni iznos se dijelio na pojedine dijelove monarhije odnosno pojedine porezne općine i pojedina zemljišta. Uz zemljarinu plaćao se je i prirez.

Financijskim zakonom za budžetsku godinu 1920/21. osnovica zemljarine povećana je tri puta, a Privremenim zakonom o budžetskim dvanaestinama za lipanj-prosinac 1921. godine, četiri puta.

Najamna kućarina bio je jedan od oblika poreza na zgrade. Poreznom obvezom bile su obuhvaćene sve zgrade u mjestima koja su bila propisima poimence navedena kao i one zgrade izvan tih mjesta, ako bi bile iznajmljene. Kao porezna osnovica služio je (a) iznos najamnine ili (b) mogući prinos koji bi vlasnik mogao ostvariti iznajmljivanjem zgrade. Porezna obveza utvrđivala se, u pravilu, za dvije godine unaprijed, na osnovi prosjeka najamnine ostvarene u protekle dvije godine odnosno koja se u tom razdoblju mogla ostvariti. Porezna osnovica za plaćanje ovog poreza bio je iznos najamnine (ostvaren ili mogući) umanjen za troškove upravljanja zgradom i amortizacije zgrade. Uz porez ubirao se i državni prirez, čija je visina ovisila o mjestu u kojem se zgrada nalazila. Financijskim zakonom za budžetsku godinu 1920/21. došlo je do osjetnog povećanja poreznog opterećenja.

Petpostotni porez od vrijednosti najamnine utvrđivao se u postotku (5%) od najamnine zgrade. Taj je porez teretio i zgrade koje su privremeno bile oslobođene plaćanja najamne kućarine. Porezna osnovica dobivala se odbijanjem zakonom utvrđenih troškova uzdržavanja zgrade od (bruto) iznosa najamnine.

Najamna kućarina plaćala se na sve zgrade (stambene i poslovne), a razredna kućarina je teretila samo zgrade za stanovanje koje su se tako stvarno i koristile ili su se tako mogle koristiti. Od oporezivanja su bili izuzeti dijelovi zgrade kao npr. radionice, uredske prostorije i sl., ako se nisu izdavale u najam. Porezni obveznik je vlasnik ili stalni uživatelj zgrade. Sve zgrade podložne plaćanju razredne kućarine bile su svrstane prema broju prostorija za stanovanje u šesnaest razreda. Visina poreza bila je različita, ovisno o tome u koji je razred bila uvrštena zgrada. Budžetske godine 1920/21. porezno opterećenje pri plaćanju razredne kućarine bilo je utrostručeno. Takvo je stanje u plaćanju razredne kućarine zadržano do unifikacije neposrednih poreza.

Pri plaćanju najamne kućarine, petpostotnog poreza od vrijednosti najamnine i razredne kućarine ubirao se i državni prirez.

Opća tečevina bio je osobni porez na čije su plaćanje bili obvezni svi koji su na području austrijskog dijela Austro-Ugarske Monarhije (samim time na plaćanje ovog poreza bili su obvezni i oni u Dalmaciji i Sloveniji) imali privredna poduzeća, ili koji su obavljali djelatnost s ciljem ostvarivanja prihoda. Od plaćanja ovog poreza bili su izuzeti: poduzeća obvezna na javno polaganje računa (oni su plaćali posebnu tečevinu); osobe koje su za svoj rad primale plaću ili naknadu; prihodi ostvareni od poljoprivrede, šumarstva i vrtlarstva (uključivo lov i ribolov). Od plaćanja ovog poreza bila su predviđena brojna oslobođenja, kao npr. prihodi od zakupa zemljišta; prihodi studenata ostvareni od podučavanja; prihodi od nadnica ostvareni ručnim radom u vlastitom stanu ili stanu mušterije; prihodi od sporednih zanimanja malih

poljoprivrednika i sl. Opća tečevina bio je reparticijski porez. Utvrđivanje porezne obveze bilo je izuzetno složeno te je iziskivalo veliki angažman porezne službe.

Posebnu tečevinu odnosno porez poduzeća obvezanih na javno polaganje računa plaćala su sva privredna poduzeća, opća korisna poduzeća i udruženja za međusobno pomaganje (zadruga koje posluju sa svojim članovima, štedionice, zavodi za uzajamno osiguranje, kase uzajamne pomoći). Od plaćanja ovog poreza bili su izuzeti: fondovi koje osnivaju javne korporacije ili poduzetnici za svoje službenike u svrhu osiguranja za slučaj bolesti, nezgode, invalidnosti i sl.; društva koja se temelje na načelu uzajamnosti i na dijelu dobitka; poštanske štedionice i dr. Porezne stope bile su različite – ovisno o vrsti djelatnosti, visini isplaćene dividende, visine zakupnine i sl., kao što je bio različit i pristup utvrđivanju porezne osnove.

Rentni porez ili porez na rente plaćao se na one prihode od imovinskih prava i imovine na koje se nije plaćao neki drugi neposredni porez na prihod. Porez na rentu plaćao se na: kamate i rentu od državnih obveznica i javno-pravnih korporacija; kamate i rentu od javnih i privatnih zajmova, zadužnica i drugih potraživanja; kamate i dividende od inozemnih vrijednosnih papira i dr. Stope poreza na rentu nisu bile jedinstvene, pa je primjerice porez na kamate od javnih zajmova bio višestruko veći nego pri oporezivanju kamata na uloge kod štedionica. Uz ovaj porez plaćao se i državni prirez koji je u budžetskoj godini 1920/21. iznosio čak 170%.

Porez na plaće teretio je službenike (činovnike) koji su ostvarivali prihod (plaću) iznad utvrđenog iznosa. Porez se plaćao primjenom progresivne tarife.

Porez na tantijeme plaćali su oni koji su ostvarivali prihode kao članovi uprave i nadzornih odbora dioničkih društava i komanditnih društava na dionice, primjenom proporcionalnih poreznih stopa. Porez se plaćao obustavom, tj. prilikom isplate tantijema od strane navedenih društava članovima uprave i nadzornih odbora.

Dohodarina je uvedena u porezni sustav Austrije krajem 19. st. (1895. godine), pa je tako Austrija bila među malim brojem država koje su u svoj sustav oporezivanja uvrstile porezni oblik koji ni do naših dana nije izgubio na svom sjaju, kojeg mnogi financijski teoretičari (opravdano) ocjenjuju "kraljem među porezima". Dohodarina je porezni oblik koji plaćaju fizičke osobe na ukupnost zakonom utvrđenih prihoda koje ta osoba ostvari tijekom jedne godine. Obveznici ovog poreza bile su osobe koje stanuju u granicama države ili se zadržavaju unutar njenih granica duže od godine dana. Ako porezni obveznik ostvaruje prihode iz inozemstva, oni se ne oporezuju ako je (a) na njih u inozemstvu plaćen isti ili istovrsni porez i (b) s tom državom predviđen reciprocitet. Od plaćanja dohodarine bili su isključeni: vladar i članovi vladarove kuće na iznos apanaže; strano diplomatsko osoblje; osobe koje su na osnovi (državnih ili međunarodnih) ugovora oslobođene plaćanja ovog poreza; oficiri, vojnici i svećenici na svoje službene prinadležnosti; sve osobe čiji je godišnji dohodak bio niži od propisanog iznosa. Porezni obveznik bio je kućni starješina, a poreznu osnovicu činio je dohodak svih članova domaćinstva, osim ako njihov

dohodak ne ulazi u dohodak kućanstva. Od porezne osnovice odbijao se određeni iznos (koji se u više navrata mijenjao) koji se može ocijeniti kao egzistencijalni minimum. Porezna osnovica bila je od 1914. godine podijeljena na 60 razreda (dijelova), da bi zbog povećanja neoporezivog iznosa Financijskim zakonom za budžetsku godinu 1920/21. došlo do smanjenja broja poreznih razreda, tako da je porezna osnovica bila podijeljena na 44 dijela. Pri oporezivanju se koristila progresivna tarifa i to raščlanjena progresija. Porezni obveznici veće porezne snage plaćali su i poseban porez na dohodak. Uz dohodarinu ubirao se i prirez.

1.3.2. Mađarski sustav neposrednih poreza

Mađarski (ugarski) sustav neposrednih poreza primjenjivao se (i) u Hrvatskoj i Slavoniji te u Međimurju i Vojvodini. Propisi kojima je bila regulirana materija neposrednih poreza, a koji su se primjenjivali u Hrvatskoj i Slavoniji, bili su pisani na hrvatskom jeziku, a oni u primjeni u Međimurju i Vojvodini, na mađarskom. U Međimurju i Vojvodini, do unifikacije neposrednih poreza, postojala je i obveza plaćanja (a) cestovnog i (b) bolničkog državnog prireza. U Hrvatskoj i Slavoniji prirezi se nisu koristili. Međutim, s prirezima su imali mnogo sličnosti tzv. (a) građevni i (b) zdravstveni nameti, koji su se ubirali u Hrvatskoj i Slavoniji, pa se može konstatirati da su razlike u oporezivanju primjenom neposrednih poreza u ugarskom dijelu crnožute monarhije, koji su ušli u sastav Kraljevine SHS, bile neznatne – gotovo da ih stvarno nije ni bilo.³⁵

Po Letičinu mišljenju, mađarski porezni sustav nisu činili porezi koji su bili povezani nekom zajedničkom idejom koju je oporezivanjem trebalo ostvariti, tako da se prije moglo govoriti o poreznom kaosu, o poreznom neredu, negoli o poreznom sustavu. U njemu su, po njegovu mišljenju, bili uključeni porezni oblici kojima i nema mjesta u suvremenom poreznom sustavu³⁶. Međutim, bilo je i mišljenja da je reformom sustava oporezivanja, koju je proveo mađarski ministar financija Aleksandar Wekerle, taj sustav dobio "sva obilježja jednog tehnički veoma dotjeranog, istančanog instrumenta, koji omogućuje korekturu u cilju što pravednije podjele poreznih tereta i osigurava državnom eraru kontinuirani i izdašan prihod".³⁷

Mađarski sustav neposrednih poreza činili su:

1. porez na zemljišta (zemljarina),
2. porez na zgrade (kućarina),
3. tecivarina,
4. tecivarina poduzeća obvezanih na javno polaganje računa,
5. rudarski porez,

³⁵ Poštić, S.: *Poresko opterećenje poljoprivrede i poreska reforma*, Zagreb 1929, str. 21.

³⁶ Lunaček, V.: *Zakon o neposrednim porezima od 8. februara 1928*, Zagreb 1929, str. 5.

³⁷ Letica, D.: o.c. str. 6.

6. porez na kamate i rente,
7. opći dohodarinski prirez,
8. dohodarina i
9. porez na imovinu.

1. Obveza plaćanja poreza na zemljište teretila je svako ("uporabivo i obradivo") zemljište podesno za korištenje odnosno obrađivanje, neovisno o tome da li se stvarno i koristi za ostvarivanje prihoda. Porezni obveznik je faktični korisnik odnosno zemljišta odnosno, u slučaju dvojbe, grunтовni posjednik ili stalni uživatelj. Osnovica plaćanja poreza je katastarski čisti prihod. Katastarskim čistim prihodom smatra se u novcu izražen iznos prihoda po jedinici površine koji se može ostvariti na oporezovanom zemljištu, a po odbitku učinjenih troškova, neovisno o tome da li se to zemljište stvarno i koristi. Visina tog poreza utvrđivala se ovisno o zasađenoj odnosno zasijanoj kulturi na zemljištu i kvaliteti (bonitetu) zemljišta. Za slučaj izostanka ili smanjenja prihoda uzrokovanog elementarnim nepogodama (suša, poplava, tuča i sl.), ovisno o visini štete, iznos dužnog poreza se smanjivao odnosno porezna se obveza brisala. Zemljište je bilo podijeljeno na: oranice, vrtove, livade (sjenokoše), vinograde, pašnjake, šume, trstenike i neplodni prostor. Prigodom katastarske izmjere i uređenja zemljišnog katastra Hrvatska, Slavonija, Međimurje, Banat, Bačka i Baranja razdijeljene su na procjebene kotare, a svaki procjebeni kotar imao je osam razreda. Stope poreza na zemljište bile su proporcionalne. Obveznici ovog poreza plaćali su uz redovni porez i ratni prirez, dohodarinski prirez i tercivarinu II. razreda.

2. Porez na zgrade (kućarina) javljao se u dva oblika i to kao (a) najamna i (b) razredna kućarina. Najamnu kućarinu plaćao je porezni obveznik za svaku kuću za stanovanje s dvorištem i za druge zgrade s karakterom stalnosti izdate u najam, neovisno o tome da li se koristi za stanovanje. Najamna kućarina plaćala se u kupališnim i drugim mjestima u kojima je iznajmljena barem polovica prostorija za stanovanje. U mjestima sa 15.000 i više stanovnika u kojima nije izdana u najam ni polovica prostorija za stanovanje, porez se plaćao od svih zgrada unutar užeg gradskog područja. Obveznik poreza je vlasnik zgrade, a porezna osnovica je bruto najamnina. Porezna stopa je proporcionalna, a njena visina ovisi o veličini mjesta u kojem se zgrada nalazi.

Razrednu kućarinu plaćali su vlasnici prostorija za stanovanje koje nisu iznajmljene u (a) općinama i gradovima te onim kotarima u kojima se nije plaćala najamna kućarina kao i (b) majurima, salašima, rudarskim naseljima i dr. Porezno opterećenje ovisilo je o kvaliteti zgrade i mjestu gdje se je nalazila zgrada. Zgrade su bile razvrstane u deset razreda, a kao kriterij podjele uzimao se broj stambenih prostorija. Porezna obveza utvrđena je u apsolutnom iznosu.

3. Tecivarina spada u grupu osobnih poreza. Porezni obveznici su podijeljeni na 4 razreda, ovisno o djelatnostima (poslovima) koje su obavljali. U prvi razred

tecivarine uključeni su najamni radnici, neki "manji" obrtnici te kućarci (torbari), a obveznici drugog razreda su posjednici zemljišta i kuća, ako se na te nekretnine plaća porez, starješine kućnih zadruga, neke osobe koje plaćaju porez na kamate i rente i dr. Obveznici trećeg razreda tecivarine bili su tvorničari, svi obrtnici, bankari, trgovci, ugostitelji, liječnici, arhitekti, odvjetnici, geodeti, slikari, kipari, književnici te mnoga druga slobodna zanimanja kao i strani (inozemni) trgovci, obrtnici, tvorničari i sl., koji su ostvarivali prihode na području Hrvatske, Slavonije, Međimurja i Vojvodine. Ovu su tecivarinu plaćali i članovi ravnateljstva i nadzornih odbora te službenici poduzeća obveznih na javno polaganje računa i mnoge druge osobe. Tecivarinu četvrtog razreda plaćali su svi općinski, gradski, crkveni i drugi činovnici i namještenici koji primaju stalnu mjesečnu plaću, mirovinu ili milostinju te privatni činovnici i namještenici, ako iznos plaće premašuje propisima utvrđenu visinu. Prihodi od tecivarine imali su naglašeno značajno mjesto u strukturi poreznih prihoda. Međutim, ovaj je izvor prihoda bio izuzetno složen porezni oblik. O tome govori i činjenica da je, primjerice, porezna tarifa četvrtog razreda imala čak 60 stupnjeva kao i brojna oslobođenja i olakšice.

4. Obveznici tecivarine poduzeća obvezanih na javno polaganje računa su: dionička društva, zadruga, osiguravajuća društva, komanditna društva na dionice, društva s ograničenom odgovornošću, inozemna slična društva koja imaju na području Hrvatske, Slavonije, Međimurja i Vojvodine svoje filijale i agenture te poduzeća tramvaja i uskotračne željeznice, štedionice i novčani zavodi s pravom da primaju novčane uloge te municipalni i općinski novčani zavodi. Od plaćanja ovog poreza (trajno ili privremeno) izuzeta su javna poduzeća – osim gradskih i općinskih, novčani zavodi, brojne zadruga i dr., brodogradilišta, i pomorska brodarska poduzeća koja su u skladu s propisima pomagala domaći obrt i dr. Osnovica plaćanja ovog poreza je ostvarena dobit. Stopa tecivarine poduzeća obvezanih na javno polaganje računa je progresivna, a visina poreznog opterećenja ovisila je od odnosa porezne osnovice i vlastite glavnice poduzeća, a iznimno o veličini isplaćene dobiti (dividende).

5. Obveznici rudarskog poreza su rudarska poduzeća. Obveza plaćanja poreza tereti rudnike kamenog uglja, bakra i željeza koji imaju odobrenje za rad nadležnih državnih organa kao i druga rudarska poduzeća koja posluju u skladu s propisima; poslove ispiranja zlata koji se obavljaju na osnovi dozvole rudarske vlasti; određene rudarske pomoćne građevine. Kamenolomi se ne oporezuju ovim porezom, nego oni plaćaju tecivarinu. Porezna osnovica je godišnja bruto dobit umanjena za zakonom utvrđene poslovne i upravne troškove (poslovno čista dobit rudnika). Porezna stopa je proporcionalna i različita za pojedine vrste poreznih obveznika.

6. Porez na kamate i rente teretio je svaku imovinu i imovinsko pravo na koje se ne plaća drugi porez, a nema karakter plaće. Porez se plaća na kamate, dividende i prinadležnosti ostvarene: doživotnom rentom; od kapitala danog u залог, hipoteku, na pozajmicu i dr.; od stvarnih prava u vezi s posjedovanjem zemlje; od posjeda ne-

kretnina u inozemstvu i inozemnih dionica; javnih obveznica; od kamata na štedne uloge i dr. Porez se plaćao ne samo na kamate, dividende i na druga primanja ostvarena u novcu, nego i na prihode ostvarene u naturi. Porezna stopa je proporcionalna i različite visine ovisno o izvoru prihoda.

7. Opći dohodarinski prirez bio je osebujan porez koji se ubirao na području Hrvatske, Slavonije, Međimurja i Vojvodine. Naime, on je poreznom reformom iz 1909. godine bio ukinut, ali se zbog odgode primjene ozakonjenih izmjena koristio sve do unifikacije zakonodavstva o neposrednim porezima 1928. odnosno 1929. godine. Ovaj se porez (prirez) plaćao u postotku od utvrđenih i naplaćenih neposrednih poreza. Međutim, od početka 1920. godine, na ovaj prirez plaćao se invalidski porez (!?), a od početka 1923. godine izvanredni prirez.(!?)³⁸

8. Dohodarina je uvrštena u porezni sustav neposrednih poreza Mađarske velikom poreznom reformom 1909. godine. I pored velikih otpora toj reformi, posebno uvođenju u porezni sustav dohodarine (porez na dohodak), ministar financija Šandor Wekerle isforsirao je da se ona ozakoni. S primjenom dohodarine trebalo je započeti 1911., međutim, propisima iz 1912., 1913. godine, a potom i iz 1914. godine, primjena dohodarine je odgođena, a materija o tom porezu izmijenjena, tako da je do primjene dohodarine u izmijenjenom obliku došlo tek 1915. godine. Premda je opći dohodarinski prirez reformom iz 1909. godine bio ukinut, od 1917. godine uz dohodarinu se plaćao i ovaj prirez.

Obveznici plaćanja dohodarine bile su domaće i strane fizičke osobe. Domaće osobe koje su imale prebivalište u zemlji plaćale su porez primjenom principa neograničene porezne obveze, a za prihode ostvarene u inozemstvu kao i za prihode stranaca u našoj zemlji vrijedilo je načelo teritorijalnosti. Zapravo se oporezivanje domaćih i stranih fizičkih osoba nije mnogo razlikovao od poreznog tretmana tih osoba u drugim suvremenim državama. Utvrđivanje porezne osnovice odnosno oporezivog dohotka bilo je složeno, pogotovo kada se ima na umu vrijeme u kojem je ovaj porez uveden i ubiran, neiskustvo poreznih službenika i neadekvatna osposobljenost za obavljanje tog posla, nedostatak podataka za utvrđivanje porezne osnovice i dr. Porezne stope dohodarine su bile progresivne. Od plaćanja tog poreza na ime neoporezivanja egzistencijskog minimuma odbijao se iznos koji se ne može ocijeniti visokim.

9. Materija o porezu na imovinu bila je normirana propisima iz 1916. i 1918. godine. Porez na imovinu počeo se naplaćivati od početka 1917. godine. Objašnjenje i opravdanje za uvođenje ovog poreza lagano je naći u naraslim potrebama za financiranje sve većih ratnih rashoda.

³⁸ Nije mi poznat slučaj da za osnovicu plaćanja poreza služi naplaćeni prirez, kao ni slučaj da se prirez uzima za osnovicu plaćanja nekog drugog prireza (prirez na prirez) kao što je to slučaj s primjenom općeg dohodarinskog prireza u sustavu javnih prihoda Kraljevine SHS.

1.3.3. Bosanski sustav neposrednih poreza

Berlinskim ugovorom iz 1878. godine, Austro-Ugarska je dobila mandat od europskih sila da okupira Bosnu i Hercegovinu. Odmah poslije okupacije formirana je zemaljska vlada. "Šef zemaljske vlade (zemaljski poglavar) ujedinjavao je u svojoj funkciji svu vojnu i civilnu vlast u okupiranoj zemlji. Zemaljski poglavar je neposredno odgovarao za svoj rad u okviru građanske uprave zajedničkom austro-ugarskom ministru financija, dok je u vojnim poslovima bio podređen austro-ugarskom ministarstvu rata u Beču... Austrija je postepeno proširila na Bosnu i Hercegovinu svoj carinski i monetarni sustav, reorganizirala sudstvo (ono je odvojeno od uprave tek 1906.), te postepeno uvodila i svoje pravne propise. Tako je Austro-Ugarska faktički proširila svoj suverenitet na te zemlje, iako je i dalje formalno ostao turski suverenitet, dok svojom jednostranom odlukom o aneksiji Bosne i Hercegovine od 6. X. 1908. nije i formalno uklonila turski suverenitet nad tim područjem".³⁹

Sustav oporezivanja primjenom neposrednih poreza u Bosni i Hercegovini, koji je bio u uporabi na tom području do unifikacije neposrednih poreza u Kraljevini SHS, razlikovao se od tog sustava u austrijskom i u ugarskom dijelu podunavske monarhije. Naime, taj je sustav imao mnogo sličnosti s reformiranim turskim poreznim sustavom koji je Austro-Ugarska zatekla 1878. godine, pa je to i razlog da se taj sustav naziva i modificiranim turskim sustavom.

Neposredni porezi u Bosni i Hercegovini, koji su se koristili do primjene Zakona o neposrednim porezima 1929. godine, bili su:⁴⁰

1. desetinski paušal,
2. porez po vrijednosti zemljišta (zemljarina),
3. porez na šumsko zemljište (šumarina),
4. porez po kiriji zgrada,
5. porez po vrijednosti zgrada (kućarina),
6. tečevina ili dohodarina iz privrede,
7. dohodarina od stalnih beriva,
8. rudarski porez,
9. porez na kućarenje,
10. porez na gruntovno osiguranje kamate,
11. razni prirezi.

1. Desetinski paušal se smatrao "kao neka vrsta kamata kojima se priznaje državno vlasništvo na oporezovanom zemljištu. Taj porez iznosio je deseti dio svih sabranih plodova s oporezovanog zemljišta, a i plaćao se je zemljišnim plodovima.

³⁹ Horvat, M. i dr.: *Rječnik historije države i prava*, Informator, Zagreb, 1968, str. 115-6.

⁴⁰ Opširnije vidi u knjizi Šijan, D. - Letica, D.: *Izravni porezi i nameti, biljezi i pristojbe u Bosni i Hercegovini*, Mitrovica 1910.

Austrijska uprava pretvorila je naturalnu naplatu desetine u novčanu naplatu, a od godine 1907. porez je paušalan te je otuda i dobio ime desetinski paušal".⁴¹ Općinski kontingent koji je otpadao na pojedine katastarske općine dijelio se na sve obveznike u toj općini. Obveza plaćanja ovog paušala teretila je svako zemljište koje se može upotrebljavati u poljoprivredne svrhe – neovisno o tome da li se tako i koristi. Porezna osnovica ovisila je o načinu korištenja zemlje i bonitetu zemljišta. Troškovi obrade zemlje se nisu odbijali (bruto katastarski prihod).

2. Obveznik poreza po vrijednosti zemljišta bio je stvarni posjednik oporezovane zemlje. Kao porezna osnovica služila je vrijednost zemlje. Vrijednost zemljišta se utvrđivala procjenama i bila je upisana u katastarske knjige. Kao što je to bio slučaj i s mnogim drugim porezima, porezna osnovica je u novoj državi bila povećana za 3 odnosno 4 puta. Porezna stopa bila je utvrđena u različitoj visini – ovisno o tome gdje se oporezovano zemljište nalazilo. Bila su popisana razna (trajna i privremena) porezna oslobođenja, pa je tako, primjerice, od plaćanja poreza bilo izuzeto zemljište na koje se, u pravilu, nije plaćao desetinski paušal.

3. Porez na šumsko zemljište (šumarina) plaćao se na svako privatno zemljište obraslo visokom ili niskom šumom, koje se može koristiti na industrijski način. Od plaćanja poreza bilo je izuzeto zemljište obraslo šumom u vlasništvu države i šumsko zemljište franjevačkih sela, koje je bilo upisano u gruntovnicu, a koje su franjevci posjedovali prije okupacije Bosne i Hercegovine. Obveza plaćanja poreza teretila je vlasnike tog zemljišta. Kao osnovica plaćanja poreza služio je katastarski čisti prihod svake pojedine parcele šumskog zemljišta. Osnovica plaćanja poreza povećana je 1920. godine deset puta, a godinu dana kasnije još dva puta, a porezna stopa iznosila je 10%.

4. Porez po kiriji zgrada plaćao se samo na zgrade koje su se stvarno davale u najam. Porezni obveznik je vlasnik kuće ili osoba koja ima od nje stalnu korist. Porezna osnovica je iznos koji je obveznik ostvarivao izdavanjem zgrade u najam. Porezni obveznik je vlasnik kuće ili osoba koja ima od nje stalnu korist. Porezna osnovica je iznos koji je obveznik ostvarivao izdavanjem zgrade u najam. Uz prirez – državni i drumski – koji se plaćao prije ulaska Bosne i Hercegovine u sastav kraljevine SHS, od početka 1920. odnosno 1923. godine plaćao se invalidski prirez odnosno izvanredni državni prirez. Bila su propisana privremena i stalna porezna oslobođenja.

5. Porez po vrijednosti zgrade (kućarina) plaćao se i na zgrade s dvorištem te ograđenim vrtom oko kuće do jednog dunuma (1000 m²) površine kao i na: građevinsko zemljište u gradovima i na zemljište koje je sastavni dio obrtnih industrijskih poduzeća, ako se na njih nije plaćao porez po vrijednosti zemljišta. Porezna osnovica bila je vrijednost zgrade i vrijednost zemljišta na kojem je zgrada sagrađena i koje joj zgradi pripada. Vrijednost zgrade i zemlje utvrđivala se procjenom. Porezni uredi

⁴¹ Leitner, A.: *Sistem poreznog prava u Jugoslaviji*, o.c. str. 1006.

vodili su o ovim objektima oporezivanja posebne knjige. Obveznik poreza bio je vlasnik zgrade, vlasnik zemljišta na kojoj se zgrada nalazila i vlasnik dvorišta uz tu zgradu. Porezna stopa kućarine iznosila je samo nekoliko promila (4) od vrijednosti oporezovanog objekta. Kao što je to bio slučaj i sa porezom po kiriji zgrada, uz opće-državni i drumski porez od početka 1920. odnosno 1923. godine plaćao se invalidski odnosno izvanredni državni prirez.

6. Tečevinu ili dohodarinu iz privrede plaćale su sve osobe koje su obavljale gospodarsku aktivnost sa svrhom da takvom djelatnošću ostvare profit (obrnici, slobodna zanimanja i dr.). Od plaćanja poreza bila su izuzeta rudarska poduzeća, državna industrijska i poljoprivredna poduzeća kao i neke zemljoradničke i zanatske zadruge te njihovi savezi. Osnovica plaćanja tečevine bio je čisti dohodak poreznog obveznika. Taj se dohodak izračunavao tako da se od bruto dohotka odbiju nužni režijski troškovi (utvrđeni propisima). Stopa dohodarine iz privrede iznosila je 3%. Na taj se porez plaćao i drumski te državni prirez. Od 1922. godine na tečevinu od 2.500 dinara državni prirez plaćao se po stopi od 100%, a na iznos od preko 25.000 dinara, stopa je iznosila (čak) 400%.

7. Dohodarina od stalnih beriva plaćala se na sve unaprijed utvrđene naknade (plaće) kao i na mirovine i pripomoći javnim i privatnim službenicima, njihovim ženama i djeci. Obveznici ovog poreza su, među ostalim, bili namještenici u državnjoj, javnoj ili privatnoj službi, koji su za svoj rad primali plaću, radnici, nadničari, šegrti, neki drugi zaposlenici, umirovljenici i dr. Porezna osnovica ovog poreza je godišnji iznos redovne plaće, mirovine, osobnog doplatka, naknade za stan, raznih pripomoći odnosno svih unaprijed utvrđenih primanja koja potječu od stalnog zaposlenja. Neke osobe, kao primjerice pripadnici gradske policijske straže, financijske straže, svećenstva pravoslavne i katoličke vjeroispovijesti, bile su oslobođene od plaćanja ovog poreza, što se odnosilo i na dodatke na skupoću državnih i privatnih činovnika, vojnih osoba te drugih. Dohodarina od stalnih beriva plaćala se po stopi od 4 promila u četiri rate tijekom godine za koju se obavljalo oporezivanje. Uz porez plaćao se i državni i drumski prirez. Od budžetske 1922/23. odnosno 1924/25. godine osobe koje se bave intelektualnim radom ("umni radnici") odnosno obavljaju fizički rad ("tjelesni radnici") poreze na svoje plaće plaćali su po propisima koji su važili u Srbiji.

8. Rudarski porez zauzimao je značajno mjesto u sustavu oporezivanja Bosne i Hercegovine, što je i razumljivo, jer je ona imala istaknuto mjesto u rudarstvu i preradi ruda. Rudarski porez plaćao se od prihoda koji su ostvarivale industrijske rudarske radnje. Propisima je bilo točno utvrđeno što se smatra rudarskom radnjom. Porezna osnovica utvrđuje se na temelju trogodišnjeg prosječnog čistog prihoda prema bilancama ili pak na temelju prijave samog poreznog obveznika. Čisti prihod radnje dobivao se tako da su se od bruto prihoda industrijske rudarske radnje odbili upravni i režijski troškovi. Porezna stopa je bila proporcionalna. Na rudarski porez plaćao se drumski prirez i državni prirez.

9. Porez na kućarenje plaćao se od trgovine robom, koja se nije obavljala u određenoj prodavaonici (stalno mjesto prodaje), nego obilaženjem iz mjesta u mjesto i od kuće do kuće. Porezni obveznik je osoba koja je od nadležne vlasti dobila dozvolu za kućarenje. Dozvola za kućarenje izdavala se tako da se molitelju izdala posebna isprava u kojoj se potvrđuje da je porez na kućarenje plaćen, odnosno da je izdana koncesija za kućarenje. Na ovaj porez su se plaćali brojni prirezi, a od 1920. godine i invalidski prirez te od 1923. godine izvanredni prirez.

10. Porez na gruntovno osiguranje kamate plaćala je svaka osoba koja je svoju tražbinu za kamatama gruntovno osigurala kod suda. Obveza plaćanja poreza postaje i prestaje na temelju odgovarajućih sudskih odluka o gruntovnoj uknjižbi odnosno brisanju tražbine. Kao porezna osnovica služi iznos kamata koji je bio gruntovno osiguran. Porezna stopa iznosila je 3%. Na ovaj porez plaćao se uz drumski prirez i državni prirez te invalidski prirez.

11. Razni prirezi. U bosanski porezni sustav bili su uključeni brojni prirezi, primjerice:

a) prirez na uzgoj duhana koji se javljao kao dopuna desetinskom paušalu, a teretio je zemljište na kojem je bio zasađen duhan. Iznos prireza izračunavao se u postotku od (1) otkupne cijene za duhan koji je prerađivan za potrebe države i koji je njoj i predan i (2) prosječne tržišne cijene duhana za duhan koji na osnovi dozvole nadležnih tijela služi vlastitim potrebama poreznog obveznika;

b) drumski prirez ili davanje za uzdržavanje državnih cesta plaćale su osobe koje su bile obvezne na plaćanja bilo kojeg neposrednog poreza u Bosni i Hercegovini istovremeno s ubiranjem poreza. Od plaćanja tog prireza od kolovoza 1923. godine bili su oslobođeni državni činovnici;

c) crkveno-školski i vakufsko-mearifski prirez plaćao se na sve neposredne poreze u Bosni i Hercegovini, osim na porez od stalnih beriva, po stopi od 10%. Crkveno-školski prirez plaćali su obveznici pravoslavne, a vakufsko-mearifski prirez obveznici muslimanske vjeroispovijesti;

d) opći državni prirez koji je uveden za vrijeme rata, 1916. godine, plaćali su ga obveznici poreza na šumsko zemljište, poreza po vrijednosti zgrade, poreza po kiriji zgrada, rudarskog poreza. Kao što je to bio slučaj i s drugim prirezima, ovaj se prirez plaćao istovremeno s ubiranjem poreza;

e) državni prirez na tečevinu koji je bio uveden Financijskim zakonom za 1922/23. godinu. Stopa prireza bila je progresivna (od 100% do 400%);

f) državni prirez na gruntovno osiguranje kamata koji je također bio uveden Financijskim zakonom za 1922/23. godinu. Stopa prireza bila je utvrđena u visini od 300%.

1.3.4. Crnogorski sustav neposrednih poreza

U odnosu prema drugim poreznim sustavima koji su se primjenjivali na pojedinim dijelovima teritorija Kraljevine SHS, crnogorski porezni sustav bio je najjednostavniji. Lunaček ocjenjuje da je porezni sustav Crne Gore bio "primitivniji"⁴² od nekih drugih poreznih sustava, primjerice onog u Bosni i Hercegovini, a Letica u prikazu naslijeđenih poreznih sustava koji su našli primjenu u Kraljevini SHS, izostavlja porezni sustav Crne Gore, jer je "bez ikakvog naročitog značenja".⁴³ Zapravo, u Crnoj Gori nije bilo "izgrađenog poreskog sistema. Do godine 1903. tamo se koristio sistem dacija. Predmeti dacije su bili zemljište, ovce, goveda, konji i magarci, svinje, pčele i proizvodnja vina i rakije. Godine 1903. donesen je – kao dopuna dacijama, Zakon o porezu na prinos od kapitala i rada (porez na trgovinu, na zanate, na prinos od ličnog rada i porez na zgrade). Ni ovdje se ne može govoriti o čistom sistemu poreza po prinosu. Kao osnovica za plaćanje dacije na zemlju uzimalo se ralo zemlje i kosa livade, a kao osnovica za porez na trgovinu i zanat služio je u radnje uloženi kapital, a ne prinos radnje.⁴⁴ Od sredine 1920. godine na teritoriju Crne Gore počeo se primjenjivati porezni sustav Srbije.

1.3.5. Srpski sustav neposrednih poreza

U Srbiji su bila na snazi dva porezna sustava: jedan koji se primjenjivao u okviru Srbije do 1912. godine i drugi koji je vrijedio za oblasti "prisajedinjene" Srbiji Balkanskim ratom 1912. u 1913. godine.⁴⁵ Sa željom da se postigne barem djelomično izjednačavanje poreznog zakonodavstva, Finansijskim zakonom 1919/20. godine prošireno je porezno zakonodavstvo Kraljevine Srbije na Makedoniju, Crnu Goru i Staru Srbiju. Međutim, zbog tehničkih nemogućnosti, oporezivanje u Makedoniji, Crnoj Gori i staroj Srbiji obavljeno je za godinu 1919/20. po propisima koji su se na tim prostorima primjenjivali do 1914. godine (porezni sustav Crne Gore prestao se primjenjivati 1. lipnja 1920. godine).

Srpski sustav neposrednih poreza bio je utvrđen Zakonom o neposrednim porezima iz 1884. godine, s kasnijim izmjenama i dopunama (bilo ih je 12). Tim zakonom bila je regulirana materija šest poreza i to:

1. porez na zemljište
2. porez na zgrade
3. porez na prihod od kapitala
4. porez na prinos od radnja i ličnog rada

⁴² Lunaček, V.: o.c. str. 5.

⁴³ Letica, D.: *Uoči naše porezne reforme*, Zagreb 1922, o.c. str. 7.

⁴⁴ Ministarstvo finansija Kraljevine Jugoslavije, o.c. str. 44. Detaljnije o navedenim porezima vidi Jelčić, Bo.: *Razvoj javnih financija u Jugoslaviji*, o.c. str. 33-4.

⁴⁵ Milojević, D.: *Neposredni porezi Srbije i Kraljevine Srba, Hrvata i Slovenaca*, Beograd 1925, str. 155.

5. porez na obrt u radnji i

6. porez na ličnost.

U 1885. godini uveden je novi (sedmi) porezni oblik: porez na obrt (vrsta dopunskog poreza na prinos od radnje).

1. Zemljište jedne općine bilo je upisano u posebni registar i ovisno o plodnosti klasificirano u pet razreda. Zemljište je klasificirala komisija sastavljena od 7 članova. Obveznik plaćanja poreza bio je vlasnik odnosno posjednik zemlje. Razrez poreza obavljao se za trogodišnje razdoblje. Porez se plaćao u mjestu u kojem se zemljište nalazilo i to šestomjesečno, tako da se plaćala polovica godišnjeg iznosa poreza. Od plaćanja poreza bilo je izuzeto: državno zemljište; bolničko, školsko i drugo zemljište namijenjeno za prosvjetne i dobrotvorne ciljeve; groblja; zemljište u gradovima pod zgradama i okućnica do 500 m² i dr. Privremeno je od plaćanja poreza bilo oslobođeno zemljište pod novim vinogradima (oslobođenje 10 godina), zemljište koje je privatni vlasnik pošumio po uputi i nadzoru nadležnih tijela (oslobođenje 10 godina), zemljište doseljenika iz inozemstva za prve dvije godine ako nije bilo veće od 4 hektara i dr. Ministar financija bio je ovlašten da za godinu u kojoj je zbog elementarnih nepogoda izostao, ili bio smanjen prihod sa zemlje, porezne obveznike oslobodi plaćanja poreza razmjerno učinjenoj šteti.

2. Porez na zgrade plaćao se na građevine u varošima i varošicama, na sve građevine u selima u kojima su smještene prodavaonice koje su služile kao skladišta ili krčme, u kojima su bili mlinovi i koje su se izdavale u zakup. Osim na seoske kuće porez se nije plaćao na zgrade koje su se koristile u službene svrhe, na zgrade diplomatskih predstavništava a vlasništvo su stranih država, na bogomolje, bolnice i dr. Osnovica poreza na zgrade je bruto prinos koji se ostvarivao ili se mogao ostvariti kad bi zgrada bila dana u zakup. Porez se plaćao u mjestu gdje se je zgrada nalazila, i to tromjesečno u četiri jednaka dijela. Porezne stope bile su različite – ovisno o namjeni zgrade.

3. Porez na prinos od kapitala plaćale su sve osobe koje su ostvarile prihod bez rada. Porez se plaćao na: prinose od kapitala danih kao javni zajam u zemlji i inozemstvu; prinose od kapitala ostvarenih od zajma danog privatnoj osobi i prinose od kapitala danog na "priplod" državnim zavodima i prinose od rente i prava uživanja za ograničeno vrijeme ili za vrijeme trajanja života (doživotna renta); prinose fondova, zavoda i od nasljedstva. Od plaćanja poreza bili su izuzeti neki vrijednosni papiri, prinosi od kapitala stranaca ostvareni u inozemstvu, prinosi nekih javnih ustanova i dr. Razrez poreza obavljao se na osnovi prijave poreznog obveznika. U prijavi je morao navesti masu sredstava danih na zajam, osobu zajmoprimca, visinu kamatne stope i dr. Obveza plaćanja poreza podmirivala se tromjesečno. Novčani zavodi i osiguravajuća društva bila su obvezna platiti porez za svoje ulagače (štedi-

še) ili svoje komitente i obavijestiti porezna tijela o svakoj promjeni u visini kapitala. Porez se plaćao primjenom progresivne tarife. Najviša stopa iznosila je 10%. Porez na prinos od kapitala plaćao se u mjestu prebivališta poreznog obveznika.

4. Porez na prinos od radnja i ličnog rada plaćale su sve osobe koje su ostvarivale prihode obavljanjem određene djelatnosti (obrtničke, trgovačke, bankarske i dr.) odnosno koje su imale bilo kakvu radnju kao i oni koji su prinose ostvarivali od nesamostalnog rada i od samostalne djelatnosti. Ovim su se porezom oporezivali (a) prinosi od ličnog (osobnog) rada i (b) prinosi od radnji (djelatnosti).

(a) Obveznici poreza na prinose od osobnog rada bili su umni i fizički radnici, koji su ostvarivali prinose osobnim radom kao i na osnovi prethodno obavljenog rada (plaće, zarade, razne naknade, mirovine). Kao porezna osnovica služio je godišnji iznos prinosa ostvaren osobnim radom. Fizički radnici plaćali su porez primjenom proporcionalnih poreznih stope koje su bile različite za pojedine kategorije obveznika. Međutim, osobe koje su bile uvrštene među umne radnike (osobe koje pružaju tzv. intelektualne usluge), plaćale su porez primjenom progresivne tarife. Kako su se umni radnici dijelili na više grupa (primjerice, na zaposlene osobe odnosno osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost), njihovi prinosi (plaća, zarada, mirovina i sl.) oporezovali su se primjenom različitih poreznih stopa, koje su se kretale u rasponu od 1,5% do 8% odnosno od 3% do 4,5% ili pak od 3% do 8%, ovisno o oporezovanoj grupi poreznih obveznika. Iz socijalno-političkih, kulturno-prosvjetnih ili nekih drugih razloga (npr. godine života, bolovanje u određenom trajanju) neke su osobe bile oslobođene od plaćanja ovog poreza.

(b) Porez na prinos od radnja (djelatnosti) plaćaju osobe na čisti prinos ostvaren trgovinom domaćim i stranim proizvodima te koje obavljaju građevinarske, liferantske, apotekarske, bankarske, mjenjačke, pivarske i sve ostale radnje ili zanimanja. Porezna osnovica je čisti prinos koji je obveznik ostvario, tj. nakon što se od bruto prihoda odbije: najamnina poslovnog prostora; stalne plaće i nadnice pomoćnog osoblja; amortizacija tog prostora kao i opreme; ostali troškovi kao što su troškovi grijanja, osvjetljenja, poštarine i dr. Za porezne obveznike koji uredno vode propisane i sudski potvrđene knjige mjerodavan dokaz o čistom prinosu je izvod iz tih knjiga. Istinitost bilance može se dokazati i zakletvom podnositelja bilance pred svećenikom. Izračunavanje godišnjeg čistog prinosa se razlikovao – ovisno o djelatnosti odnosno zanimanju poreznog obveznika. Porez se plaćao primjenom progresivne tarife koja je bila različita za prinose od pojedinih djelatnosti. Maksimalna stopa iznosila je 7%. Zakonom je bio utvrđen minimalni iznos poreza – neovisno o ostvarenom prinosu, a bio je različit ovisno o vrsti djelatnosti poreznog obveznika. Za porezne obveznike koji nisu podnijeli poreznu prijavu, poreznu je osnovicu utvrđivao porezni odbor. Porezni odbor je utvrđivao veličinu prinosa i u slučaju kada je odbacio poreznu prijavu. Porez na prinos od radnja (djelatnosti) plaćao se polugodišnje u mjestu u kojem se obavljala oporeziva djelatnost.

Pored redovitog poreza od djelatnosti (radnja i zanimanja) plaćali su se i razni državni prirezi.

5. Porez na obrt u radnji plaćao se na sve radnje osnovane radi ostvarivanja dobiti. Dijeli se na porez koji se određuje prema: (a) prometu (obrtu) odnosno vrijednosti robe i (b) godišnjoj zakupnoj cijeni (najamnini). U prvu grupu spadaju sve trgovačke, bankarske, građevinske i dr. radnje, a u drugu mlinarske, pivarske, pekarske, ugostiteljske i druge. Brojne su radnje bile oslobođene obveze plaćanja ovog poreza. Porezna obveza utvrđivala se bilo u postotku bilo u apsolutnom iznosu. U nekim slučajevima visina porezne obveze ovisila je o mjestu obavljanja prometa (obrta). Porez na obrt u radnji bio je zamijenjen krajem 1920. godine poreznom na poslovni promet.⁴⁶

6. Porez na ličnost plaćao je svaki stanovnik Srbije od 21. do 60. godine života. Ovaj su porez plaćale i ženske osobe koje su samostalno vodile radnju i to na ostvareni promet odnosno ostvareni prihod. Udajom, žene su prestale plaćati porez, ali je muž bio dužan prijaviti prihod svoje žene i platiti porez kao da su to njegovi prihodi. Od plaćanja poreza bili su oslobođeni: strano diplomatsko osoblje; vojnici stalnog kadra, pogranični stražari i žandari; osuđenici na kaznu dužu od godine dana, invalidi i dr. Oslobođenje se dobivalo na osnovi zahtjeva zainteresirane osobe upućene poreznoj upravi. Porez se plaćao u mjestu gdje je porezni obveznik plaćao druge neposredne poreze. Porez na ličnost imao je karakteristike glavarine. Porez je bio utvrđen u apsolutnom iznosu (6 dinara) plus određeni manji procent (5%) od poreza plaćenih na ime drugih neposrednih poreza.

Srpski porezni sustav imao je najširu primjenu jer se primjenjivao u najvećem dijelu (prostorno i po broju stanovnika) novoosnovane države, a neki njegovi dijelovi – u modificiranom obliku, i u cijeloj državi.

1.4. Oporezivanje novim neposrednim porezima do 1929. godine

1.4.1. Porez na ratne dobitke

Primjena poreza na ratne dobitke, koji je uveden još 1916. godine u mađarskom dijelu Podunavske monarhije (karakterizira ga retroaktivno djelovanje od početka 1914. godine), proširena je Privremenim zakonom o porezu na ratne dobitke od 1920. godine na cijelo područje nove države, s time da se ima koristiti već od 1919. godine. Ovaj je propis 1922. godine zamijenjen Zakonom o porezu na ratne dobitke.

Privremenim zakonom iz 1920. godine ratnim su godinama bile proglašene i 1919. i 1920. godina te je bila utvrđena obveza da se uz redovno plaćeni porez imao

⁴⁶ Opširnije u nastavku izlaganja.

platiti i naknadni porez odnosno da se naknadno oporezuju ratni dobitci. Naknadnim oporezivanjem ispravljen je razrezani i ubrani porez na ratne dobitke u razdoblju od 1914. do 1918. godine kao i za 1919. i 1920. godinu. Osnovica poreza je višak dobitka ostvaren u jednoj ratnoj godini. Taj se višak izračunavao tako da se od čistog dobitka poreznog obveznika ostvarenog u jednoj ratnoj godini odbije prosječni čisti dobitak ostvaren u vremenu od 1911. do 1913. godine odnosno čisti dobitak ostvaren u 1913. godini. Kako je velik broj poreznih obveznika – fizičkih i pravnih osoba – svoju privrednu aktivnost započeo za vrijeme rata, osnovica plaćanja poreza utvrđivala se tako da se od dobitka ostvarenog u pojedinoj ratnoj godini odbijao iznos koji bi se dobio ukamaćivanjem glavnice društva zajedno s pričuvom. Kao porezna osnovica kod novoformiranih inozemnih društava služio je cjelokupni dobitak ostvaren u pojedinoj ratnoj godini. Pri oporezivanju ratnog dobitka koristila se progresivna tarifa. Porezno terećenje inozemnih poduzeća bilo je više nego za tuzemna.

Uz porez na ratne dobitke plaćao se i ratni prirez, i to samo na teritoriju na kojem se ranije primjenjivao mađarski porezni sustav. Ovaj se prirez po stopi od 60% ubirao od obveznika plaćanja: zemljarine, razredne kućarine, tecivarine III. razreda, rudarskog poreza, tecivarine poduzeća obaveznih na javno polaganje računa, poreza na kamate i na rentu. Na ratni se prirez nije mogla uvesti obveza plaćanja nekih općinskih i gradskih dažbina.

1.4.2. Invalidski porez

Invalidski porez ubirao se od početka 1920. do kraja 1928. godine. Sredstva ostvarena naplatom tog poreza služila su za financiranje invalidskih potpora. Obveznici ovog poreza bili su svi obveznici plaćanja neposrednih poreza na cijelom teritoriju Kraljevine SHS, pa i oni koji su privremeno bili oslobođeni plaćanja neposrednih poreza. Porezna osnovica bila je jednogodišnji iznos plaćen na ime neposrednih poreza i državnih prireza. Stope invalidskog poreza bile su progresivne i kretale su se u rasponu od 10% do 20% utvrđenog neposrednog poreza do 1925. godine. Zakonom o budžetskim dvanaestinama za mjesec travanj-lipanj 1925. te su stope udvostručene. Invalidski porez je zapravo imao karakteristike državnog prireza jer je kao osnovica plaćanja tog poreza služio već plaćeni porez i prirez.

1.4.3. Izvanredni prirez

U prvoj etapi razvoja neposrednih poreza (1919-1928.) uz naslijeđene neposredne poreze plaćali su se i prirezi od kojih su neki bili ograničeni na pojedine dijelove zemlje, dok su se drugi primjenjivali na teritoriju cijele države kao što je to, primjerice, bio slučaj s izvanrednim porezom koji se ubirao od 1923. do kraja 1928. godine. Stopa izvanrednog prireza iznosila je 30% razrezanog neposrednog poreza i prireza odnosno 5% svih vrsta poreza na zemljište (s nekim manjim odstupanjem).

Na izvanredni prirez nije se mogla uvoditi obveza plaćanja bilo kakvog državnog ili samoupravnog prireza. Stupanjem na snagu Zakona o neposrednim porezima iz 1928. godine prestala je obveza plaćanja svih prireza koji su se ubirali u pojedinim dijelovima države kao i na području cijele zemlje, pa tako i obveza plaćanja izvanrednog prireza.

1.4.4. Porez na poslovni promet

Porez na poslovni promet prikazan je u ovom dijelu knjige zato što su u raznim statističkim podacima o državnim prihodima Jugoslavije između dva svjetska rata prihodi ubrani naplatom ovog poreza uvršteni među prihode od neposrednih poreza, jer se radi o "porezu koji je po načinu ubiranja neposredan" odnosno koji se, istina, sa znanstvenog stajališta "ne može svrstati u neposredne poreze ali ovamo spada nedvojbeno u poresko-administrativnom pogledu".⁴⁷

Porez na obrt u radnji, uveden Zakonom o neposrednim porezima Srbije iz 1884. odnosno 1891. godine, primjenjivao se u novoformiranoj državi na cijelom njezinu području, ukinut je Privremenim financijskim zakonom za 1920/21. godine, kojim je zamijenjen porezom na poslovni obrt. Međutim, već u siječnju 1922. godine u porezni sustav Kraljevine SHS uvodi se porez na poslovni promet, a ukinut je porez na poslovni obrt. Porez na poslovni promet plaćale su na promet roba i usluga obavljenih u zemlji uz naknadu osobe koje su taj promet obavljale radi stjecanja prihoda, kada uz naknadu veću od 5.000 dinara. Uvoz i izvoz se nisu smatrali prometom i nisu se oporezovali. U primjeni ovog poreza pojavili su se brojni nedostaci. Naime, učinak lavine (kumulativni učinak) kao posljedica oporezivanja svake prometne faze doveo je do povećanja cijena proizvoda i usluga u prometu odnosno do ograničavanja (smanjenja) potrošnje. Prigovori poreznih obveznika kao i onih koji su nosili teret ovog poreza, nužno su vodili čestim izmjenama propisa kojima je bila regulirana materija o porezu na poslovni promet.

1.4.5. Porez na luksuz

Porez na luksuz uveden je u porezni sustav nove države početkom 1921. godine. Plaćao se kao dopunski porez – uz porez na poslovni promet koji je imao karakter osnovnog poreza. Za njegovo uvođenje u porezni sustav bili su odlučujući pretežno razlozi financijske prirode. Lista proizvoda na promet kojih se plaćao porez na luksuz, imala je velik broj (u početku 123) stavaka. Stopa poreza na luksuz iznosila je 10% (plus osnovni porez). Porez na luksuz bio je ukinut sredinom 1925. godine, da bi ponovno bio uveden kolovoza 1932. godine.

⁴⁷ Ministarstvo finansija Kraljevine Jugoslavije 1918-1928. o.c. str. 61.

1.4.6. Porezna uprava

U prvim danima formiranja i djelovanja Kraljevine SHS postojalo je pet različitih pravnih područja s različitim tijelima državne uprave. Te su razlike naglašeno bile prisutne pri uspoređivanju organizacije i djelovanja financijske i time povezano porezne uprave. Međutim, neovisno o tim razlikama, rat je u mnogome pridonio da je zbog pomanjkanja odgovarajućih podataka, nedostatka kadrova, pomanjkanja odnosno neadekvatnog prostora i opreme, porezna služba bila dezorganizirana i paralizirana, a "ukoliko je i postojala nije funkcionirala, niti je mogla funkcionirati"⁴⁸, pa se kao primarni zadatak nametnula potreba da se što brže taj gorući problem riješi i tako osiguraju sredstva za financiranje osnovnih javnih rashoda. Kako je potreba za jedinstvenom financijskom upravom bila naglašeno prisutna već prvih dana formiranja nove države, već je početkom 1919. godine bila donijeta Uredba o organizaciji Ministarstva financija. (Uredba je višekratno mijenjana). U sastavu Ministarstva financija bile su brojne generalne direkcije kao što su generalna direkcija posrednih poreza, generalna direkcija neposrednih poreza, generalna direkcija carina, generalna direkcija državnih monopola. Ministarstvo financija imalo je provizorna povjerenstva (5) i to u Zagrebu za Hrvatsku, Slavoniju i Međimurje; u Ljubljani za Sloveniju; u Zadru za Dalmaciju; u Sarajevu za Bosnu i Hercegovinu te u Somboru za Banat, Bačku i Baranju. Privremena povjerenstva ubrzo su bila zamijenjena delegacijama Ministarstva financija koja su neposredno bila podređena Beogradu.

"Prvi odlučan korak" učinjen u pravcu bolje organizacije porezne uprave za cijelo područje novoformirane države zbilo se 10 godina nakon njezina formiranja, donošenjem odgovarajućeg propisa (uredbe), kojim je financijska – pa tako i porezna uprava organizirana "na jednakom principu za celu Kraljevinu"⁴⁹. Međutim, već prosinca 1929. godine bio je donijet novi Zakon o organizaciji financijske uprave, kojim je izvršeno prilagođavanje financijskih uprava novom ustroju države.

Nedostatak dovoljnog broja poreznih službenika s adekvatnim stručnim obrazovanjem, koji su trebali obavljati složene poslove utvrđivanja i naplate poreza te kontrole njihova ubiranja, nametnuo je potrebu za osnivanjem odgovarajućih obrazovnih ustanova u kojima će se školovati kadrovi za rad u poreznim upravama. "Dolaskom novih vremena došli su i novi državnici, koji su bez ikakvog stručnog znanja i sposobnosti, te bez ikakvih skrupula preko noći naredbenim putem ukidali i mijenjali naše stare porezne i financijske zakone, naredbenim putem donášali nove porezne zakone, zakonske izmjene i dopune, te uvađali nove poreze i prireze, što više, uveli su prireze na prireze, poreze na poreze. Nije prošao gotovo ni jedan jedincati dan, koji nam ne bi donio bilo ma kakvu poreznu promjenu ili novotu na porezno-financijskom području. Nestalo je zakonske stalnosti i pravne sigurnosti,

⁴⁸ Ministarstvo financija..., o.c., str. 7.

⁴⁹ Ibidem, str. 8.

te uopće svake pravne zaštite pred porezno-financijskim oblastima. Nestalo je uopće svakog porezno-financijskog sistema, te svakog prava i morala kod odmeravanja i raspisivanja državnih poreza".⁵⁰ Tako oštro intonirana ocjena razvoja fiskalnog sustava i fiskalne politike u prvim godinama postojanja Kraljevine SHS ima svoje puno opravdanje u činjenici da se do primjene Zakona o neposrednim porezima prvih dana 1929. godine izmijenilo 10 (slovima deset) ministara financija, od kojih su neki tu dužnost obavljali samo nekoliko mjeseci.⁵¹ Problem nedostatka poreznih službenika bio je posebno naglašen u nekim sredinama, pa ga se pokušalo riješiti formiranjem specijaliziranih škola. Financijskim zakonom za 1922/23. godinu formirana je Državna blagajničko-porezna škola u Novom Sadu, sa zadatkom da se što prije riješi problem financijskih kadrova u Vojvodini. Škola je imala rang srednje škole, a nadzor njezina rada obavljala je Generalna direkcija državnog računovodstva. U tu su se školu mogli upisati učenici sa završenih najmanje šest razreda srednje škole. Školovanje je trajalo jednu godinu.

Financijskim zakonom za budžetsku 1924/25. godine bila je formirana Državna poreznička škola u Beogradu. U školi su se trebali obrazovati kadrovi za rad na poslovima ubiranja javnih prihoda u Srbiji i Crnoj Gori, gdje su nedostajale osobe tog profila stručnosti. Nadzor nad radom škole bio je povjeren Generalnoj direkciji neposrednih poreza. Ova je škola imala rang srednje škole. Mogli su je upisati učenici koji su završili najmanje šest razreda srednje škole. Međutim, financijskim zakonom za budžetsku 1926/27. godinu odredbe o Državnoj porezničkoj školi bile su izmijenjene odredbe koje su se odnosile na: uvjete za upis, visinu pomoći siromašnim polaznicima škole i obveze vraćanja primljenog iznosa pomoći. Tako je, primjerice, upis bio olakšan onima koji su određeno vrijeme radili u državnoj službi na financijskim poslovima odnosno bila je predviđena mogućnost da određeni financijski službenici koji su radili u državnoj službi najmanje pet godina, mogu napredovati u upravnoj hijerarhiji, ako polože propisane ispite, a da nisu trebali pohađati nastavu. Svi učenici bili su dužni da nakon završetka školovanja na poslovima oporezivanja provedu najmanje tri godine. Ako to ne bi učinili, bili su obvezni vratiti iznos koji je bio utrošen za njihovo školovanje. Snižavanje kriterija za upis u Državnu porezničku školu rječito govori ne samo o nedostatku školovanih kadrova za rad u poreznoj upravi nego i o naporima države da se taj problem što prije riješi.⁵²

Razlike u organizaciji i funkcioniranju porezne uprave u pojedinim dijelovima nove države imale su nemalog utjecaja i na ostvarivanje ciljeva porezne politike, pa

⁵⁰ Vinković, J.: *Praktična porezno-financijska znanost i financijska politika*, Zagreb 1925, str. VII.

⁵¹ Svi su ministri, izuzev Koste Stojanovića, bili doktori prava. Velizar Janković bio je ministar 3 mjeseca, Kosta Stojanović i Mehmed Spaho oko 5 mjeseci, Hinko Perić 9 mjeseci i sl. Stjecajem prilika (!?) ni jedan od ovih ministara nije bio Hrvat.

⁵² Opširnije o financijskoj i poreznoj upravi u Kraljevini SHS vidi knjigu Jelčić, B.: *Razvoj javnih financija u Jugoslaviji*, o.c. str. 122-126.

se problem unificiranja te uprave, postavljao usporedo s potrebom za unificiranjem sustava oporezivanja. "Prvi odlučan korak ka jedinstvenom organizovanju finansijskih upravnih vlasti i ustanova predstavlja Uredba o organizaciji finansijske struke i službe, od 9. oktobra 1928. Ova Uredba ima veliki značaj za organizaciju finansijskih upravnih vlasti, ne samo vrhovnih nego i nižestepenih, jer je ona ukinula sve dotadašnje organizacione razlike u pojedinim oblastima i sprovela organizaciju finansijske uprave na jednakom principu za celu Kraljevinu".⁵³ Zakon o organizaciji finansijske uprave, koji je donijet krajem 1929. godine, došao je "kao posledica donošenja raznih zakona, koji su iz temelja izmijenili državno uređenje, a ne radi potrebe neke nove reorganizacije finansijske upravne vlasti. Ovim Zakonom, ustvari, izvršeno je prilagođavanje finansijskih ustanova novom uređenju države".⁵⁴ (od 3. Listopada 1929. godine država ima novi naziv – Kraljevina Jugoslavija).⁵⁵

1.5. Nedostaci oporezivanja primjenom neposrednih poreza

Iz prethodnog izlaganja lako se može uočiti velika šarolikost u oporezivanju primjenom neposrednih poreza u prvih deset godina postojanja versajske Jugoslavije. U primjeni je bilo pet različitih poreznih sistema, točnije pet heterogenih sistema neposrednih poreza. "Baš onde gde se interesi javni i privatni najviše sudaraju, gde država u javnom interesu oduzima iz privatnog gospodarstva neposredno jedan deo njegova prihoda, tu su naše zakonske odredbe najrazličitije. Retke su pojave u njima identični principi, a još ređe identične norme za isto pravno poresko pitanje".⁵⁶ Te su razlike velike, ne samo onda kada se uspoređuje sistem oporezivanja koji se primjenjivao u pojedinim dijelovima Jugoslavije koji su ranije bili u sastavu Austro-Ugarske s npr. poreznim sistemom Kraljevine Srbije, nego i onda kada se uspoređuje npr. sistem ubiranja poreza u Sloveniji i Dalmaciji, s onim koji se primjenjivao npr. u Vojvodini. I dok su se u pojedinim dijelovima zemlje primjenjivali porezni oblici koji su se ne samo sa stajališta od prije pedeset i više godina nego i s današnjeg, mogli ocijeniti kao moderni (oporezivanje u Sloveniji i Dalmaciji), u drugim dijelovima zemlje primjenjivali su se porezni oblici koji su prestarjeli, s kojima se nismo susretali u poreznim sistemima najvećeg broja europskih zemalja. Odredbu srpskog Zakona o neposrednim porezima (iz 1884. godine) da se porez plaća "po imućnosti" (čl. 2. Zakona), mogli bismo i danas citirati pri raspravama o razvoju ideje o korištenju poreza kao instrumenta i socijalne politike države, da se taj porezni sistem nije temeljio na analitičkom pristupu oporezivanju. Opravdano je istaknuto da je opredjeljenje

⁵³ Ministarstvo finansija... o.c. str. 8.

⁵⁴ Ibidem, str. 9.

⁵⁵ Novim su nazivom dvor i beogradska čaršija (vladajući krugovi) htjeli još više naglasiti unitarističku koncepciju nove države.

⁵⁶ Letica, D.: *Uoči naše poreske reforme*, o. c., str. 4.

o plaćanju poreza po imućnosti (prema ekonomskoj, a samim tim i poreznoj snazi) puka farsa, jer porezni sistem koji se bazira na oporezivanju prinosa "tehnički skoro posve isključuje praktičku primenu poreskog razreza po individualnoj privrednoj snazi, a samo ova može da bude pravi osnov za ravnomernu podelu poreskog tereta. Imućnost ili privredna snaga jest pojam subjektivni, a prinos objektivni. Prosuđivati individualnu mogućnost samo po prinosu ili mogućnosti prinosa objekta koje posjedujemo, iz osnova je pogrešan put. Za porez po prinosu merodavno je, da postoji objekt, podoban da odbacuje prinos. Lični momenti, duševna i telesna sposobnost, tereti i obaveze, koje počivaju na poreskom objektu ili njegovom prinosu, i svi drugi momenti socijalne političke prirode, u sistemu poreza po prinosu redovno su skoro posve nezapaženi".⁵⁷ Ipak, u ovom se poreznom sistemu susrećemo i s primjenom ne samo proporcionalnih nego i progresivnih stopa, kao npr. pri oporezivanju prinosa od kapitala, radnja i osobnog rada kao i pri plaćanju poreza od zgrada. Međutim, pri analizi srpskog poreznog sistema teško je uočiti čime se zakonodavac rukovodio pri opredjeljenju da li primijeniti proporcionalne ili progresivne porezne stope. Kako se npr. moglo opravdati usvojeno rješenje po kojemu su proporcionalne porezne stope bile najviše upravo ondje "gde se čisti prihod kao poreski osnov može najtačnije utvrditi".⁵⁸ Slični se prigovori mogu uputiti i drugim poreznim sistemima (crnogorskom, bosanskom). Pa čak i tamo gdje je bio našao primjenu porez na dohodak (Slovenija, Dalmacija, Vojvodina), teško da se može govoriti o ravnomjernoj raspodjeli poreznog tereta odnosno o realizaciji pretpostavki da se taj teret rasporedi ravnomjerno. U dijelovima Jugoslavije koji su ranije bili u austrijskom dijelu crno-žute monarhije, dohodarinom (porezom na dohodak) se nisu mogli ukloniti nedostaci realnih poreza (primjenjivao se mješoviti porezni sistem). Pogotovo uvođenje poreza na dohodak i poreza na imovinu uz zadržavanje poreza na prinos nije pridonijelo uklanjanju osnovnih nedostataka mađarskog poreznog sistema. Ako se o poreznom sistemu može govoriti kao o skupu poreznih oblika povezanih nekom zajedničkom idejom koja se oporezivanjem želi ostvariti, onda se možemo složiti s ocjenom da porezni oblici koji su se primjenjivali na teritoriju Hrvatske i Vojvodine nisu činili jednu logičnu cjelinu, nisu počivali na zajedničkim principima. Zapravo, prije se moglo govoriti o zbrci, a ne o poreznom sistemu.

Velika šarolikost u oporezivanju primjenom neposrednih poreza u pojedinim dijelovima novostvorene države nužno je imala za posljedicu i neravnomjernost u raspodjeli poreznog tereta. Premda je u čl. 116. Ustava iz 1921. godine istaknuto: "Poreska je obaveza opšta i sve su državne dažbine jednake za celu zemlju", i premda je istaknuto da se porezi plaćaju ovisno o "poreskoj snazi progresivno", u praksi od tih poreznih principa nije bilo ostvareno gotovo ništa. Princip da jednaki trebaju

⁵⁷ Ibidem, str. 5

⁵⁸ Ibidem, str. 5.

biti oporezovani jednako, nije mogao biti ostvaren, a i teško se moglo govoriti i o oživotvorenju principa plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi.

Učinjenu konstataciju o različitom poreznom opterećenju poreznih obveznika kod kojih su se stekle iste, sa stajališta oporezivanja, relevantne činjenice, a imali su svoje prebivalište ili sjedište odnosno posjedovali su imovinu ili obavljali neku djelatnost na teritoriju primjene jednog od pet poreznih sistema, ilustrirat ću s više primjera.⁵⁹

1. Osoba koja je kupila zgradu za stanovanje na zajam za iznos od 25.000 dinara i uz kamate od 5%, ima dva člana obitelji starijih od 21 godinu, bruto stanarina je utvrđena u visini od 4000 dinara godišnje i ta se osoba sama koristi polovinom zgrade, platila bi na ime poreza i prireza u:

a) Bosni	538 dinara
b) Srbiji	443 dinara
c) Sloveniji (Ljubljana)	1469 dinara
d) Sloveniji (izvan Ljubljane) i u Dalmaciji	941 dinar
e) Hrvatskoj u mjestu s više od 15.000 stanovnika	933 dinara
f) Vojvodini u mjestu s više od 15.000 stanovnika	1146 dinara
g) Hrvatskoj u mjestu s više od 1000 a manje od 15.000 stanovnika	739 dinara
h) Vojvodini u mjestu s više od 1000 a manje od 15.000 stanovnika	912 dinara
i) Hrvatskoj i Vojvodini u mjestu s manje od 1000 stanovnika	610 dinara

Kao što se iz navedenog primjera lako razabire, razlike u poreznom opterećenju poreznih obveznika u pojedinim dijelovima zemlje bile su ogromne. Vlasnik zgrade u Srbiji plaćao je porez koji je bio 200 i više posto manji nego porez koji je plaćao vlasnik zgrade u Ljubljani odnosno preko 100% niži nego u Sloveniji (izvan Ljubljane) i u Dalmaciji. Vlasnik zgrade u Ljubljani plaćao je u danom primjeru 230% viši porez nego vlasnik zgrade u Beogradu odnosno 170% viši porez od vlasnika zgrade u Sarajevu, 55% viši porez od vlasnika zgrade u Zagrebu i 28% viši porez od poreznog obveznika u Novom Sadu.

Velike razlike u poreznom opterećenju bile su i pri plaćanju drugih poreza. Tako je npr. porezni obveznik-obrtnik s dva člana obitelji starijih od 21 godinu, koji je pored svojih 25.000 dinara uloženi u obrtničku radnju pozajmio 25.000 dinara uz kamate 2% i kojem je nakon odbitka ostalo čistih 4000 dinara zarade, trebao platiti porez u:

⁵⁹ Ibidem, str. 5.

a) Bosni	443 dinara
b) Srbiji	443 dinara
c) Hrvatskoj	1150 dinara
d) Vojvodini	1308 dinara

(Povećani iznos poreza u Vojvodini u odnosu prema utvrđenoj poreznoj obavezi u Hrvatskoj rezultat je plaćanja prireza za bolnice i prireza za izgradnju putova.)

Kao i u prethodnom primjeru, i kod ovog poreznog oblika postojale su značajne razlike. U Bosni i Hercegovini porezno opterećenje obrtnika koji su ostvarili neto prihod od 4000 dinara bilo je dva puta niže nego obrtnika u Hrvatskoj i Vojvodini.

Pri oporezivanju prihoda od porasta vrijednosti kapitala porezno opterećenje u Vojvodini bilo je 39% više nego u Srbiji, 124% više nego u Bosni, 15% više nego u Hrvatskoj a čak 411% više nego u Sloveniji i Dalmaciji.

Premda bi se konstatacija o postojanju velikih razlika u poreznom opterećenju u pojedinim dijelovima Jugoslavije mogla ilustrirati i primjerima za druge poreze, na ovom ću mjestu iznijeti podatke o tim razlikama pri oporezivanju dobiti dioničkih društava. Dionička društva u Vojvodini plaćala su 11% viši porez nego ona u Sloveniji i Dalmaciji, 16% viši porez nego u Hrvatskoj, 41% viši porez nego u Bosni i Hercegovini, a porezno opterećenje bilo je čak 97% više nego u Srbiji.

Navedene razlike u visini poreznog opterećenja, zbog primjene progresivnih stopa u pojedinim slučajevima, vrijede samo pod pretpostavkama navedenim u danim primjerima. Osim toga, u danim primjerima nisu uzeta u obzir opterećenja u visini poreznog opterećenja do kojih je dolazilo zbog plaćanja raznih općinskih, okružnih, vjerskih, komorskih i drugih prireza. Tako su stope općinskih prireza iznosile 300-500%, a u nekim slučajevima i 1000%. U općini Oštarije stopa općinskog poreza iznosila je 2020%, a Bučica 2659%.⁶⁰

Zahtjevi o potrebi što bržeg unificiranja poreznog sistema, isticani od prvih dana stvaranja Kraljevine SHS, s vremenom nisu gubili ništa na uvjerljivosti. Razlozi socio-ekonomske i političke prirode rječito su govorili u prilog što bržem napuštanju starih, naslijeđenih poreznih sistema i usvajanju novog, jedinstvenog poreznog sistema – poreznog sistema nove države. I pored evidentne potrebe da se sistem neposrednih poreza unificira, trebalo je proći 10 godina da bi (konačno) nova država dobila svoj sistem neposrednih poreza koji je vrijedio na cijelom njezinu teritoriju. Međutim, nesređene političke prilike u zemlji i različiti interesi koji su pri tom došli do izražaja od strane pojedinih partija i interesnih grupa sigurno nisu pridonijeli da se što prije otklone razlike u poreznom tretmanu poreznih obveznika u pojedinim dijelovima nove države.

Brojni prijedlozi o novom sistemu neposrednih poreza – premda su se međusobno razlikovali – osnivali su se na sistemu oporezivanja u kojem se uz objekte

⁶⁰ Letica, D.: *Uoči naše poreske reforme*, o. c., str. 17.

poreze kao dopunski porezni oblik primjenjuje i porez na dohodak. Prva inicijativa za donošenje jedinstvenog zakona o neposrednim porezima potekla je od ministra financija dr. Krste Kumanudija, početkom 1922. godine. Već sredinom iste godine grupa stručnjaka – znanstvenih radnika i praktičara iz Ljubljane, Zagreba, Subotice i Beograda dostavila je svoj prijedlog zakona o neposrednim porezima Narodnoj skupštini. Dok je većina članova komisije za izradu prijedloga zakona o neposrednim porezima bila za mješoviti sistem oporezivanja primjenom neposrednih poreza (uz oporezivanje prihoda od poljoprivrede, zgrada, poduzeća i radnji, osobnog rada i društava kapitala u porezni sistem trebao je biti uključen porez na dohodak i porez na imovinu), dva člana komisije (Dušan Letica i Ljubomir Andrijević) podnijeli su izdvojeni prijedlog o novom sistemu neposrednih poreza, u kojem bi se oporezivanje obavljalo primjenom poreza na dohodak i poreza na (ukupnu) imovinu. O tom prijedlogu komisije (većine i posebnog prijedloga dva njena člana) Narodna skupština nije raspravljala.

Inicijativa ministra financija Kumanudija o donošenju zakona o neposrednim porezima bila je, gotovo bez iznimke, podržana od poreznih obveznika, njihovih udruženja i saveza, pojedinih političara i političkih partija, financijskih teoretičara i praktičara. Evidentna je bila “potreba jednog jedinstvenog zakona o neposrednim porezima za sve krajeve naše državne zajednice, da prestane podvojenost, koja vlada uslijed čak i pet bitno raznolikih sistema da prestane nejednakost i nesrazmjernost u nošenju javnog tereta”.⁶¹ Isticano je da je reforma neposrednih poreza ne samo od nesagledive važnosti nego “običaj je u svakoj državi uztalasalati opći interes, jer se tiče svih slojeva pučanstva, zasjeća u interese svih nas i pojedince i skupine, u materijalne i socijalne, pojedinačne i klasne, jer ako hoćemo da reforma postigne pravu svrhu: općenitost, pravednost i ravnomjernost u nošenju javnih tereta, mora ona biti i ekonomski racionalna i socijalno (stališno) pravedna kod svih oblika poreza, dakle skroz i skroz. Osim toga u neposrednim porezima — naime u uspjehu (porastu i padu) zrcali se i ekonomska snaga naroda, ti su porezi mjerilo narodnog blagostanja, pa valjana reforma u stanju ga je unaprijediti, loša i promašena ali i utrti”.⁶² Ukazano je da je reforma neposrednih poreza ne samo temeljni kamen nego i krov dobro uređene države. Nitko nije imao iluzija o tome da se problem izjednačavanja u oporezivanju primjenom neposrednih poreza može lako i brzo riješiti. Da bi se što uspješnije riješio problem primjene pet različitih poreznih sistema unutar jedne unitarne države, bilo je predloženo da se analiziraju i kritički ocijene porezni sistemi suvremenih država i najbolji među njima primijeni (“presadi”) na cijeli teritorij Kraljevine SHS.⁶³

⁶¹ Kocijan, S. i B.: *Reforma neposrednih poreza – poučna stručna ocjena vladinog prijedloga zakona*, Zagreb 1922, str. 7.

⁶² Ibidem, str. 7.

⁶³ Vučković, Đ.: *Pogled na reformu neposrednih poreza*, Zagreb 1922, str. 3.

Povećanje poreznog opterećenja privrednih subjekata – fizičkih i pravnih osoba – u godinama poslije Prvog svjetskog rata, u odnosu prema ratnim godinama i godinama koje su prethodile ovom ratu, brojne izmjene i dopune poreznih propisa, uvođenje novih obaveza u plaćanju poreza, mito i korupcija, nedovoljna obaviještenost o visini poreznog opterećenja, osjećaj nesigurnosti kod poreznih obveznika, sve su više isticali potrebu da se učini kraj takvom stanju u oblasti oporezivanja. Kao što je to slučaj i u mnogim drugim državama (nekada i sada), prije devedeset godina bilo je ukazano na pojavu “da postojeće zakone osporavamo, za reformom vapijemo, a kada ona osvane – onda su najedamput stari zakoni bili bolji.”⁶⁴

Ako i nije bilo zagovornika ideje da sve ostane po starom, u raspravi o potrebi izgradnje jedinstvenog sistema oporezivanja primjenom neposrednih poreza, mišljenja su se jako razlikovala u tome, kako taj novi sistem neposrednih poreza treba izgledati – na kojim osnovnim principima se treba zasnivati, od kojih poreznih oblika se treba sastojati, koje porezne stope, porezna oslobođenja i olakšice treba predvidjeti pri oporezivanju pojedinih kategorija poreznih obveznika. Slikovito je bilo rečeno da predložena reforma neposrednih poreza odnosno novi jedinstveni sistem neposrednih poreza o kojem se tako mnogo raspravljalo u 1922. godini, “ma kako ga škropili mirisavom vodom, nikako nije mirisao, pače cvijeci mu imaju i bodljika od kojih tu i tamo koju moramo bezuvjetno sasvim izčupati a ostale barem otupiti”.⁶⁵

U 1923. godini izrađena su dva prijedloga novog sistema neposrednih poreza, i to jedan početkom godine, koji je bio skraćena verzija prijedloga iz 1922. godine, a krajem godine drugi, u kojem se među poreznim oblicima ne pojavljuju porez na imovinu i porez od osobnog rada. Prijedlog s kraja godine bio je razmatran u privrednim i stručnim krugovima u cijeloj zemlji. Među osnovnim slabostima tog prijedloga (trećeg po redu) bilo je isticano da su njime predviđena široka ovlaštenja administrativnih (financijskih) organa te da će predložene porezne stope dovesti do velikog povećanja poreznog opterećenja u zemlji. Na osnovi primjedaba iznesenih u raspravi o novom sistemu neposrednih poreza i na osnovi iznesenih prijedloga, Ministarstvo financija sastavilo je nov prijedlog zakona o neposrednim porezima i dostavilo ga je u srpnju 1926. godine Narodnoj skupštini. U višemjesečnoj raspravi u Poreznom odboru Narodne skupštine izvršene su brojne i značajne izmjene u prijedlogu koji im je dostavilo Ministarstvo financija tako da je rezultat te rasprave bio nov prijedlog zakona o neposrednim porezima (peti po redu) koji se razlikovao od prethodnih i po tome što je sadržavao odredbu da će se porezne stope pri plaćanju zemljarine (porez od poljoprivrede) utvrditi naknadno posebnim propisom nakon što bude izrađen odnosno revidiran katastar zemljišta za cijelu državu i na toj osnovi utvrđen katastarski prihod. “Time je u radu oko porezne reforme učinjen

⁶⁴ Vinković, J.: *Praktična porezno-financijska znanost i financijska politika*, Zagreb 1925, str. IV.

⁶⁵ *Ibidem*, str. 5.

jedan – možemo reći – upravo fatalni korak natrag. Novi, jedinstveni zakon o neposrednim porezima bez utvrđene stope zemljarine znači da se cijeloj poreznoj reformi oduzima njen možda najznačajniji zadatak: rješenje pitanja zemljarina na jednak, pravedan i moderan način”.⁶⁶ Međutim, ni novi prijedlog (projekt) Poreznog odbora Narodne skupštine nije pridonio da se konačno iz financijskog sistema odstrane naslijeđeni porezni sistemi, da se poslije više godina oživotvori proklamirani ustavni princip da su sve “državne dažbine jednake za cijelu zemlju”, da se realizira zahtjev o horizontalnoj jednakosti poreznih obveznika u nošenju javnog tereta. Naime, izbori i novi sastav Narodne skupštine i vlade za kraće su vrijeme prekinuli raspravu o sistemu neposrednih poreza i pripremu za donošenje zakona kojim bi bila regulirana ta materija. Novi ministar financija (dr. Bogdan Marković) podnio je krajem (18. studenoga) 1927. godine Narodnoj skupštini prijedlog zakona o neposrednim porezima, koji se donekle razlikovao od prethodnih prijedloga. Najznačajnija razlika u odnosu prema prethodnima ogledala se u činjenici što je ovim – šestim projektom o jedinstvenom reguliranju neposrednih poreza bilo predviđeno izostavljanje iz sistema državnih prihoda invalidskog poreza i vojno-komorskog prireza, “koji su po prijašnjim projektima imali ostati na snazi i nakon donošenja novog zakona. Time je do kraja provedeno načelo da nakon provođenja reforme ne smije ostati na snazi nijedan stari oblik neposrednog poreza, koji bi bio sadržan u novom zakonu o neposrednim porezima”.⁶⁷

Porezni odbor Narodne skupštine izvršio je u predloženom sistemu neposrednih poreza bitne promjene. Članovi Poreznog odbora izostavili su iz predloženog sistema porez na dohodak, povećali su porezne stope pojedinih poreza i uvrstili su novi porezni oblik: službenički porez na privatne i samoupravne namještenuke. Odluku da se porez na dohodak ne uvrsti u sistem neposrednih poreza, Porezni odbor je opravdavao činjenicom da je praksa pokazala kako tamo gdje se taj porezni oblik primjenjivao, njime nisu bili zadovoljni porezni obveznici niti je odgovarao potrebama financija zato što financijska administracija nije bila dorasla da adekvatno primijeni jedan, istina suvremen, ali za provođenje složen porezni oblik.⁶⁸ Raspravu o novom prijedlogu (sedmom po redu) Narodna skupština je započela 26. siječnja 1928. godine, a okončala ju je nakon 13 dana usvajanjem novog Zakona o neposrednim porezima. Članom 165. Zakona bilo je propisano da će se porez po novim propisima razrezivati i naplaćivati od 1. siječnja 1929. godine. I tako, nakon 10 godina od formiranja nove države, prestali su važiti porezni propisi koji su se primjenjivali u različitim dijelovima Jugoslavije. Zapravo se tek od 1929. godine može prvi put govoriti o jednom jedinstvenom poreznom sistemu – poreznom sistemu koji se primjenjivao na cijelom teritoriju Jugoslavije.

⁶⁶ Lunaček, V.: *Zakon o neposrednim porezima od 8. februara 1928*, Zagreb 1928, str. 9.

⁶⁷ *Ibidem*, str. 9.

⁶⁸ *Ibidem*, str. 9.

1.6. Jedinstveni sustav neposrednih poreza u Jugoslaviji⁶⁹

Zakonom o neposrednim porezima od 8. veljače 1928. godine bila je uvedena obveza plaćanja ovih poreza:

1. porez na prihod od zemljišta (zemljarina)
2. porez na prihod od zgrada (kućarina)
3. porez na prihod od poduzeća, radnja i samostalnog zanimanja (tečevina)
4. porez na rente
5. porez na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa (društveni porez) i
6. porez na prihod od nesamostalnog rada i zanimanja (službenički porez)

Zakonom je bilo utvrđeno da je porezna obveza opća. Sve fizičke i pravne osobe, u skladu s odredbama Zakona, plaćale su porez (oporezovana je bila i sva privatna imovina kralja i nasljednika prijestolja). Sva ranija porezna oslobođenja (stvarna i osobna) bila su ukinuta, s time da su individualno stečena, vremenski ograničena oslobođenja vrijedila do isteka tog ograničenja za one porezne oblike koji su zamijenjeni porezom reguliranim novim Zakonom. Oslobođenje od plaćanja poreza utvrđivalo se samo Zakonom. Zakonom je bilo utvrđeno u kojem se slučaju pojavljuje država kao porezni obveznik. Bila su ukinuta sva prava naplate državnih neposrednih poreza koja su bila – ma pod kojim imenom ili oblikom, ranije ustupljena pravnim ili fizičkim osobama.

1.6.1. Porez na prihod od zemljišta

Među neposrednim porezima na prvom je mjestu bila regulirana materija o oporezivanju prihoda od poljoprivrede, što nije ni čudno, jer je poljoprivreda bila najvažnija privredna grana u svim godinama postojanja stare Jugoslavije, a seljačko stanovništvo je u visokom postotku sudjelovalo u ukupnom stanovništvu zemlje. Razumljivo je da su prihodi ubrani oporezivanjem poljoprivrede zauzimali središnje mjesto među prihodima ubranim naplatom neposrednih poreza i da je broj poreznih obveznika – poljoprivrednih proizvođača bio neusporedivo veći od broja bilo kojih drugih kategorija poreznih obveznika.

Porez na prihod od zemljišta (zemljarina) plaćao se na svako zemljište koje se koristilo odnosno koje se moglo koristiti u poljoprivredne svrhe ili koje se koristilo u druge svrhe zbog kojih nije bilo izuzeto od plaćanja poreza. Porezna obaveza nastaje 1. siječnja sljedeće godine nakon stjecanja uvjeta za plaćanje poreza, a prestaje

⁶⁹ Poblježe o tome vidi Jelčić, Bo.: *Razvoj...* o.c. str. 43-49.

krajem godine u kojoj su nestali uvjeti za oporezivanje. Sve činjenice koje utječu na nastanak porezne obveze porezni obveznik je bio dužan prijaviti u roku od 60 dana od njihova nastanka.

Bila su propisana brojna porezna oslobođenja i olakšice.

Porez na prihod od zemljišta nije se plaćao na:

1. zemljište u vlasništvu države, ako se ne koristi u privredne svrhe,
2. zemljište u vlasništvu stranih država uz zgrade diplomatskih predstavništava – pod uvjetom reciprociteta,
3. crkvene porte, dvorišta bogomolja i javnih groblja priznatih vjeroispovijesti,
4. zemljišta koja neposredno služe u prosvjetne, kulturne, sanitarne i dobrotvorne ciljeve – bez svrhe zarade,
5. ogledne lozne i voćne rasadnike države, samoupravnih tijela i privrednih društava (zadruga), podignute u cilju pouke, a bez svrhe zarade,
6. javne putove i drumove, ulice, trgove i javne parkove države i samoupravnih tijela,
7. kanale i vodovodne instalacije koji služe u javne i općekorisne svrhe,
8. nasipe, kanale (prokope) i njihove ustave, obrambene vrbike i nasade, rovove i sva druga za obranu, odvodnjavanje ili navodnjavanje potrebna postrojenja izvedena po propisima o vodnom pravu,
9. potoke, rijeke, jezera, ako ne daju prihode,
10. neplodno i poljoprivredno neupotrebljivo zemljište,
11. zemljište pod zgradom, kao i dvorišta (okućnice) do 500 m², ako se izdaju pod zakup ili se ne koriste odvojeno od zgrada.

Navedena oslobođenja odnosila su se i na sve prireze koji su se razrezivali na osnovi neposrednih poreza.

Privremeno su bila oslobođena od plaćanja poreza:

1. zemljišta koja se na dan primjene Zakona o neposrednim porezima nisu mogla koristiti u poljoprivredne svrhe – za vrijeme od 15 godina
2. novi vinogradi – za vrijeme od 4 godine odnosno od 10 ili 20 godina, ovisno o tlu i lozi
3. zemljišta na kojima se zasade novi šljivici pretežno šljivom požegačom – za 6 godina, a zemljišta na kojima se podignu novi maslinici – za 15 godina
4. zemljišta koja se pošume po uputi i pod nadzorom državnih šumara, za vrijeme od 20 godina. Ako se šuma zasadi na tlu koje nije podesno ni za kakvu drugu kulturu, može se porezno oslobođenje produžiti za 40 godina – ovisno o teškoćama i troškovima pošumljavanja. To se oslobođenje ne odnosi na slučajevne kad je šuma zasađena na zemljištu na kojem se šuma posiječe ili iskrči.

5. zemljište koje se zbog izvanrednih elementarnih nepogoda ne može koristiti u poljoprivredne svrhe – za vrijeme duže od jedne godine. Vrijeme privremenog oslobođenja utvrđuje svojim rješenjem ministar financija.

Ako se izvanrednim troškom i zaradom poveća plodnost zemljišta, porez se plaća još 15 godina po završenim radovima na osnovi katastarskog čistog prihoda koji je bio utvrđen prije početka tih radova.

Privremena oslobođenja i olakšice vrijede od 1. siječnja godine nakon što su nastupili uvjeti za porezno oslobođenje ili olakšicu. Pravo na oslobođenje odnosno olakšicu ostvaruje se posebnom molbom predanom poreznim organima do kraja godine u kojoj su nastali uvjeti za oslobođenje odnosno olakšicu.

Porezna obveza se smanjuje djelomično ili u cijelosti, ako godišnji prinos na zemlji bude smanjen za više od jedne četvrtine, i to:

1. vatrom, vodom, grădom (tučom), poljskim miševima, biljnim ušima i skakavcima – bez obzira na površinu
2. drugim izvanrednim a neotklonjivim događajima bez krivice vlasnika, ako su događaji zahvatili ne samo pojedinačne parcele nego čitave krajeve.

Obveza plaćanja poreza na prihode od poljoprivrede teretila je vlasnika, plodoučivaoca i svaku drugu osobu koja se koristi zemljištem.

Osnovica plaćanja poreza bila je katastarski čisti prihod utvrđen ovisno o površini zemljišta, vrsti obrade (zasadene odnosno zasijane kulture) i kakvoće zemljišta.

Katastarski čisti prihod je novčana vrijednost srednjeg prinosa zemljišta, koje se može postići uz uobičajeno privređivanje, a po odbitku iznosa redovnih gospodarskih troškova. Srednjim prinosom razumijeva se količina priroda i sporednih koristi koje se ostvaruju u prosječnoj gospodarskoj godini, uz uobičajeni način obrade zemljišta po jednom hektaru odnosno jutru površine. Redovnim gospodarskim troškovima razumijevaju se troškovi za sve vrste zaprežnih i ručnih gospodarskih radova oko pripremanja zemljišta, oko sjetve, žetve, spremanja, čuvanja i njege gospodarskih proizvoda, troškovi za gnojenje, za sjeme i sadnice, amortizacijski troškovi uloženog kapitala za gospodarske zgrade i inventar te troškovi osiguranja koji su potrebni da se uobičajenim načinom obrade zemljišta postignu srednji prinosi u dotičnom kraju. Osim navedenih troškova, mogli su se odbiti i posebni troškovi uprave i održavanja postrojenja, s time da oni ne mogu umanjiti cjelokupni katastarski prihod za više od 80% odnosno kod zemljišta koja su poboljšana u plodnosti za više od 80% viška katastarskog čistog prihoda.

Zemljište koje se koristi ili koje se može koristiti u poljoprivredne svrhe dijeli se po vrsti obrade na: (1) njive (oranice), (2) vrtove i voćnjake, (3) vinograde, (4) livade (sjenokoše), (5) pašnjake i planine, (6) šume, (7) trstike, močvare, ribnjake i jezera. Svaka od tih vrsta obrade dijeli se po kakvoći (bonitetu) zemljišta najviše u 8 klasa. Gradilišta (parcele) u gradovima imaju se uvrstiti u najviši red najbolje vrste obrade

zemljišta odgovarajućeg mjesta. Zemljišta koja se ne koriste za poljoprivrednu proizvodnju nego služe u druge privredne svrhe uključuju se u vrstu onog zemljišta koja s njim graniče ili koja ga obuhvaćaju.

Kako u mnogim dijelovima države nije postojao katastar zemljišta, Zakonom o neposrednim porezima bilo je propisano da se takav katastar ima izraditi u roku od 10 godina. Do izrade katastra oporezivanje se obavljalo na osnovi uspoređivanja takvog zemljišta s katastarskim čistim prihodom zemljišta iste vrste obrade i klase u ostalim krajevima, vodeći pri tome računa i o razlikama (ako su postojale) u načinu obrade i iskorištavanju zemljišta te u prinosima.

Porez na prihode od zemljišta javljao se u dva oblika, i to kao osnovni i kao dopunski porez. Bilo je propisano da će se osnovni porez utvrditi onda kada se ustanovi katastarski čisti prihod zemljišta za cijelu državu. Dopunski porez plaćao se na iznos ukupnog katastarskog čistog prihoda od oporezivanju podložnog zemljišta istog poreznog obveznika na teritoriju jedne administrativne oblasti, umanjenog za odgovarajući dio katastarskog čistog prihoda za koji je prethodne godine otpisan porez zbog šteta od elementarnih nepogoda. Stope dopunskog poreza su progresivne i iznose od 2%–17% (osnovica je bila podijeljena na 16 poreznih razreda).

Dopunski porez nije se plaćao ako ukupni katastarski čisti prihod nije prelazio iznos od 1000 dinara. Bilo je propisano da se na dopunski porez ne mogu "udarati" nikakvi samoupravni prirezi.

1.6.2. Porez na prihod od zgrada

1. Porez na prihod od zgrada (kućarina) plaćao se na zgrade namijenjene za stanovanje ili kakvu drugu trajnu upotrebu. Zgradom se smatraju građevine na kopnu ili na vodi, neovisno o materijalu od kojeg su sagrađene.

Od plaćanja kućarine (i prireza) bile su oslobođene brojne građevine, kao npr. zgrade za zdravstvene, obrazovne, kulturne i druge svrhe; zgrade diplomatskih predstavništava – pod uvjetom reciprociteta; državne zgrade, zgrade samoupravnih korporacija i fondova ako služe u javne ili službene svrhe; ekonomske zgrade u poljoprivredi i šumarstvu; stambene zgrade poljoprivrednika; zgrade države, samoupravnih tijela, obrtnih, industrijskih i rudarskih poduzeća, koje služe za besplatno stanovanje njihovih radnika; zgrade zadruga i zadružnih saveza ako služe neposrednim ciljevima zadrugarstva itd.

Obveza plaćanja poreza na prihode od zgrada teretila je vlasnika odnosno posjednika zgrade.

Porezna osnovica utvrđuje se različito, ovisno o tome da li se zgrada izdaje ili ne u zakup odnosno da li se porezna obveza utvrđuje tijekom godine.

Za stan ili zgradu izdanu u zakup zajedno s vrtom, namještajem, priborom, alatom i dr. kućarina se plaćala samo na dio zakupnine koji je ugovoren posebno za

zgradu. Ako ugovorom o zakupu nije ugovoren iznos samo za stan, visinu zakupnine za stan (time i poreznu osnovicu) utvrđuje porezni odbor prema mjesnim prilikama.

Na ime troškova za održavanje, upravu i amortizaciju zgrade odbijalo se od zakupnine: 20% – u Beogradu, Zagrebu, Ljubljani i Novom Sadu; 25% – u ostalim mjestima, toplicama i ljetovalištima; 30% – u selima. Karakter toplica (banja) i ljetovališta određivali su Ministarstvo narodnog zdravlja i Ministarstvo trgovine i industrije.

Porez na prihod od zgrada plaćao se kao (a) osnovni porez i (b) dopunski porez. Stopa osnovnog poreza bila je utvrđena u visini od 12% godišnjeg čistog prihoda. Dopunski porez na prihod od zgrada imao je neke karakteristike sintetičnog poreza. Naime, za osnovicu plaćanja dopunskog poreza uzimao se iznos čistog prihoda koje je jedan porezni obveznik ostvarivao od svih zgrada na teritoriju jedne prvostupanje-porezne vlasti, umanjen za odgovarajući dio čistog prihoda zgrada od kojeg je u prethodnoj godini otpisan porez zbog (1) neupotrebljivosti ili neupotrebljavanja zgrade i (2) nenaplativosti stanarine. Stope dopunskog poreza na prihod od zgrade su progresivne i iznose od 2 do 14%. Na dopunski porez na prihode od zgrada nije se mogla uvesti obveza plaćanja samoupravnih prireza. Da bi se potakla izgradnja novih zgrada i povećanje postojećih koje su izgrađene po odobrenju građevinskih vlasti, zakonom je bilo propisano da će se umjesto osnovnog i dopunskog poreza na prihod od zgrada plaćati porez po stopi od 3% za vrijeme od 20 odnosno 10 godina. Plaćanje poreza po sniženoj stopi od 3% za vrijeme od 20 godina odnosilo se na zgrade podignute u mjestima s više od 50.000 stanovnika, a u manjim mjestima za vrijeme od 10 godina, i to za zgrade koje su bile podignute na zemljištu:

1. koje je ranije bilo neizgrađeno (novogradnja)
2. na kojem je zgrada ranije postojala, ali je porušena, bilo u cijelosti bilo do temelja, kao i zgrade koje su iz temelja bile dozidane uz postojeću zgradu.

Samo za 10 odnosno 5 godina (polovinu vremena gore spomenute porezne olakšice) porez na prihod od zgrade plaćao se po sniženoj stopi od 30% za nove dijelove zgrada koje su bile:

1. nazidane na postojeću zgradu
2. nazidane ili dozidane umjesto katova koji su bili porušeni.

Porezna olakšica za vrijeme od 20 godina bila je predviđena i za nove hotelske zgrade i njihove pripadnosti podignute radi povećanja prometa stanara i turizma. Olakšica se nije odnosila na prostorije koje nisu služile za hotelske svrhe. Porezne olakšice nisu se odnosile na zgrade koje su bile popravljane ili koje su imale privremeni karakter. Snižena stopa od 3% primjenjivala se i na sve zgrade kojima su bile određene olakšice po ranijim propisima (do vremena važenja te olakšice). Pravo na poreznu olakšicu ostvarivalo se posebnom molbom podnijetoj nadležnoj prvostupanje-poreznoj vlasti.

1.6.3. Porez na prihod od poduzeća, radnja i samostalnog zanimanja

Porez na prihod od poduzeća, radnja i samostalnog zanimanja (tečevina) plaćao se (a) na svako privredno poslovanje koje se obavljalo obrtimice i (b) na samostalna zanimanja, pod uvjetom da se ta djelatnost obavljala unutar državne teritorije i u cilju stjecanja dohotka. Od plaćanja tog poreza bila su izuzeta poduzeća koja su plaćala porez na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa kao i određeno poslovanje u poljoprivredi u šumarstvu.

Porezni obveznici bili su podijeljeni u tri grupe.

Prvu grupu poreznih obveznika činili su:

1. trgovačka, industrijska, rudarska i tome slično poduzeća i radnje,
2. zanatska poduzeća (radnje) koja su prodavala jednim dijelom i nabavljenu gotovu robu,
3. bankarske, eskontne i druge kreditne radnje, zalagaonice i njima slične radnje,
4. apoteke, sanatoriji i sva druga poduzeća u oblasti narodnog zdravlja,
5. hoteli, pansioni, kavane, gostionice, kinematografi, varijetei, barovi i slična zabavna poduzeća,
6. vozarska, špediterska i transportna poduzeća (i poštanska poduzeća u pogledu prijevoza putnika i robe),
7. zakupi kod zakupaca, podrazumijevajući zakupe s djelomičnim sudjelovanjem u prihodima u ma kojem obliku, osim zakupaca zemljišta,
8. lov i ribolov,
9. agenture (zastupstva), komisije radnje i svi oblici posredovanja,
10. kupovanje i preprodaja nekretnina,
11. tov stoke i gajenje riba, rakova i slično za prodaju, ako prelazi propisanu granicu poslovanja,
12. korištenje zemljišta u nepoljoprivredne svrhe (kamenolomi, krečane, vađenje pijeska, paljenje drvenog uglja i slično),
13. poslovi stranih akcionarskih i sličnih društava, ako ne plaćaju neki drugi porez,
14. sva druga poduzeća, radnje i djelatnosti koji ne spadaju u naredne dvije grupe poreznih obveznika.

Drugu grupu poreznih obveznika činile su:

1. osobe koje su samostalno obavljale usluge drugima uz naknadu, isključivo ili pretežno primjenom vlastite umne snage, i to: (a) advokati, pravozastupnici, javni bilježnici, liječnici, arhitekti, inženjeri, mjernici, geodeti, općinski bilježnici (za prihode ostvarene izvan radnog odnosa), veterinari, carinski posrednici, putujući agenti, trgovački putnici i zakutni pisari; (b) književnici, privatni učitelji, novinari, umjetnici, vještaci, babice, muzičari, svirci i ostali,

2. zanatska poduzeća (radnje) koja nisu obuhvaćena u prvoj grupi poreznih obveznika, i to: (a) koja rade s pomoću strojeva na pogon ili rade s više od 4 pomoćnika; (b) sve ostale zanatske radnje i poduzetnici po akordu,
3. radnje koje se ne vode u stalnom lokalnu nego hodanjem od kuće do kuće i od mjesta do mjesta,
4. zakupi kod zakupaca zemljišta ma u kojem obliku, ako zakupljeno zemljište sami ne obrađuju.

U treću grupu poreznih obveznika bile su uvrštene sve osobe koje su samostalno obavljale usluge drugima uz naknadu isključivom ili pretežnom primjenom vlastitog osobnog rada.

Osobe koje su istovremeno obavljale razna zanimanja plaćale su porez primjenom više porezne stope. Svako poduzeće ili radnja smatrali su se posebnim poreznim objektom i u onom slučaju ako su u obliku glavnog i sporednog posla (centrala i filijala) pripadali jednom istom poreznom obvezniku. Troškovi centrale dijelili su se na filijale po prijavi samog poduzeća, odnosno ako poduzeće nije dostavilo potrebne podatke, ti su se troškovi dijelili ravnomjerno.

Porez na prihod od poduzeća, radnji i zanimanja nije se plaćao na:

1. poslovanje koje se obavljalo u okviru domaćinstva isključivo za vlastite potrebe,
2. sve grane poljoprivrede i šumarstva onih poljoprivrednika koji su obveznici poreza na prihod od tog zemljišta. (Međutim, porez su plaćali oni koji su proizvodili povrće za tržište.).

Primjenom ovog poreza oporezivala se prodaja vlastitih stočnih ili šumskih proizvoda u stalno otvorenim prodavaonicama u drugom mjestu različitom od mjesta gdje se nalazi poljoprivreda ili šumsko gazdinstvo, odnosno prebivalište poreznog obveznika.

Od plaćanja poreza na prihod od poduzeća, radnja i zanimanja bili su oslobođeni:

1. kućni obrt kod onih koji su ga obavljali samo sa svojim ukućanima, a radili su po narudžbi i za račun drugog, kao i uzgredan rad malih poljoprivrednika koji su ga obavljali s vremena na vrijeme,
2. poduzeća koja su uživala posebne zakonske povlastice,
3. radnje koje su zapošljavale ratne vojne invalide i druge osobe o kojima bi se inače morala brinuti država ili samoupravne jedinice, ako njihov prosječni dnevni prihod po ocjeni poreznog odbora nije bio veći od uobičajene nadnice u odgovarajućem mjestu,
4. književnici, umjetnici i novinari ako su tu djelatnost obavljali kao sporedno zanimanje i ako su ostvarivali prihode koji nisu bili dostatni za njihovo uzdržavanje; prihodi od umnog i fizičkog rada osoba mlađih od 16 godina; prihodi đaka ostvarenih davanjem instrukcija, prihodi

sezonskih poljoprivrednih radnika i prihodi manualnih radnika starijih od 65 godina,

5. zakupi kod zakupaca zemljišta, ako to zemljište sami obrađuju,
6. porezni obveznici treće grupe koji ne rade u stalnom lokalnu (nosači, nadničari i sl.).

Navedena porezna oslobođenja odnosila su se (osim za poduzeća za koja su bile propisane posebne povlastice) i za plaćanje prireza.

Zakon o neposrednim porezima omogućavao je da ministarski savjet na osnovi prijedloga ministra financija može djelomično ili u cijelosti privremeno osloboditi fizičke ili pravne osobe od plaćanja poreza na prihode poduzeća koja su bila osnovana u javne, prosvjetne, kulturne, dobrotvorne i privredne svrhe od općeg interesa, a ostvaruju neznatne prihode u odnosu prema drugim srodnim poduzećima.

Porezna obveza teretila je i ona poduzeća, radnje ili zanimanja koja su poslovala protivno zakonskim propisima odnosno bez propisane dozvole za obavljanje djelatnosti.

U članu 49. Zakona o neposrednim porezima bila su predviđena određena rješenja koja su se odnosila na problematiku dvostrukog oporezivanja. Naime, tim je članom bilo utvrđeno da se na prihode koje ostvaruju filijale, prodavaonice, stovarišta, zastupstva i druge radnje koje tuzemna poduzeća imaju u inozemstvu neće plaćati porez samo onda ako porezni obveznici dokažu da na te radnje u inozemstvu plaćaju neposredne poreze. Poduzeća sa sjedištem u inozemstvu, koja prošire svoje poslovanje i na teritorij Jugoslavije, plaćaju porez samo na dio prihoda koji su ostvarila poslovanjem u Jugoslaviji.

Obveznik poreza na prihod od poduzeća, radnja i zanimanja bio je vlasnik poduzeća ili radnje odnosno osoba koja je obavljala oporezovano zanimanje. U slučaju sumnje smatra se vlasnikom osoba za čiji račun poduzeće ili radnja radi ili se zanimanje obavlja.

U slučaju obustave poslovanja poduzeća, radnja i zanimanja zbog bolesti ili smrti poreznog obveznika, zbog požara, poplave ili drugih izvanrednih događaja, i to najmanje za šest mjeseci, zaduženi porez otpisuje se za vrijeme trajanja obustave, i to pod uvjetom da je obustava prijavljena za vrijeme trajanja obustave, a molba za otpisivanje podnijeta u roku od četrnaest dana od ponovnog otpočinjanja poslovanja. Ako poslovanje nije bilo nastavljeno u toku godine, molbu je trebalo podnijeti najkasnije četrnaesti dan prije isteka porezne godine.

Za osnovicu plaćanja poreza na prihod od poduzeća, radnja i zanimanja uzimao se jednogodišnji čisti prihod poduzeća, radnje ili zanimanja u protekloj godini. Ako se poslovna godina nije poklapala s kalendarskom godinom, uzimala se u račun za oporezivanje ona poslovna godina koja je završavala prije nove porezne godine. Od pravila da se porez plaća unatrag (po isteku poslovne godine) bili su izuzeti porezni obveznici koji svoje poslovanje nisu obavljali u stalnom lokalnu, nego od kuće do kuće i od mjesta do mjesta, kao i putujući agenti i trgovački putnici.

Jednogodišnji čisti prihod izračunavao se tako da se od ukupnog bruto prihoda poduzeća, radnje ili zanimanja odbijalo:

- zakupninu za lokal u tuđoj zgradi odnosno zakupnu vrijednost u vlastitoj zgradi ako se na nju plaća porez na prihod od zgrada,
- ogrjev, osvjetljenje i slično,
- katastarski čisti prihod zemljišta za porezne obveznike koji su se trajno koristili zemljištem u nepoljoprivredne svrhe,
- plaće i nadnice pomoćnog osoblja i posluge u novcu ili u naturi,
- kamate na zajmove koji terete posao,
- otpis na ime amortizacije zgrada na koje se ne plaća porez na prihod od zgrada kao i za strojeve i drugi nepokretni inventar, a iznos otpisa utvrđivao je porezni odbor,
- gubitke na supstanciji rudnika na osnovi i u granicama u rudarsko poduzeće uloženog kapitala; prinose u rudarske bratimske kase kao i sve osobne takse, prinose, naknade štete, zakupnine i posebne rudarske dažbine,
- plaćeni državni i samoupravni posredni porez, takse, carine, porez na poslovni promet; prirez za komore i prinose za osiguranje namještenika u granicama zakonske obveze,
- premije za osiguranje zgrade i radnje, robe i strojeva,
- prinose u mirovinske fondove namještenika (ako je porezni obveznik na to bio obvezan zakonom ili pravilima odobrenim od nadležnih državnih organa,
- prihode iz inozemstva domaćih radnji koji su bili oporezovani neposrednim porezima.

Preneseni dobitak iz prethodne poslovne godine i subvencije države i samoupravnih tijela nisu ulazili u bruto prihod.

Od bruto prihoda nisu se mogli odbiti:

- iznosi za plaćanje poduzeća ili radnje, za povećanje osnovnog kapitala ili za vraćanje dugova,
- plaćeni porez na prihod od poduzeća, radnja i zanimanja,
- ekvivalent radne snage članova porodice u radu poduzeća ili radnje, ako su ti članovi živjeli zajedno s poreznim obveznikom,
- darovi i neugovorene nagrade kao i svi drugi neobavezni izdaci,
- svi troškovi kućanstva poreznog obveznika,
- kamate na uloženi vlastiti ili tuđi kapital,
- dotacije u rezervne fondove (zaklade) — osim otpisa amortizacije,
- gubici iz prošlih poslovnih godina,
- povrat potpore (subvencije).

Zanimljiva je odredba člana 56. Zakona kojim je bilo utvrđeno da će u slučaju da porezni obveznik ne podnese sam ili na poziv poreznih organa vjerodostojne

račune, ili ako porezni odbor utvrdi da podaci i računi dostavljeni od poreznog obveznika nisu vjerodostojni ili da su računi sastavljeni od neuredno vođenih trgovačkih knjiga, porezni odbor utvrdit će čisti prihod primjenom metode uspoređivanja (parafikacije). U takvom slučaju porezni obveznik nije mogao naknadno tražiti da mu se čisti prihod utvrđuje na osnovi računa iz njegovih trgovačkih knjiga.

U slučaju da se čisti prihod nije mogao utvrditi uspoređivanjem, propisano je da porezni odbor na osnovi svih raspoloživih dokaza, po slobodnom uvjerenju utvrdi čisti prihod, vodeći računa o uloženom kapitalu i obavljenom prometu kao i o mogućem prihodu u konkretnim uvjetima.

Za nova poduzeća, radnje i zanimanja plaćali su porezni obveznici do utvrđivanja čistog godišnjeg prihoda porez privremeno i razmjerno porezu koji su plaćali porezni obveznici koji su obavljali istu ili sličnu djelatnost. Konačni razrez poreza za te porezne obveznike obavljao se nakon utvrđivanja jednogodišnjeg čistog prihoda.

Na prihode poduzeća, radnja i zanimanja plaćao se osnovni i dopunski porez. Stopa osnovnog poreza za prvu grupu poreznih obveznika iznosila je 10%, za drugu grupu 8%. Putujući agenti i trgovački putnici plaćali su godišnje 1.000 dinara poreza. Porezni obveznici treće grupe plaćali su porez po stopi od 4%.

Stope dopunskog poreza bile su progresivne i iznosile su od 2% do 12%.

Na dopunski se porez nije mogla uvesti obaveza plaćanja samoupravnih prireza. Samoupravni prirezi nisu se mogli ubirati od poreznih obveznika treće grupe.

1.6.4. Porez na rente

Porez na rente plaćao se na svaki prihod od imovine i imovinskih prava na koji se nije plaćao nijedan drugi porez na prihod odnosno porez na dobitak, a ne smatra se prihodom iz službenog odnosa niti je oslobođen plaćanja poreza na prihod odnosno poreza na dohodak.

Porez na rente plaćao se na:

- kamate i rente od obveznica (obligacija) države, samoupravnih jedinica, fondova, novčanih zavoda itd.,
- kamate od svih drugih zajmova i potraživanja, ma pod kojim nazivom ili ma u kojem drugom obliku,
- kamate od uloga na štednju, ma u kojem obliku,
- osobne rente i sva druga slična povratna primanja, ako se ne javljaju kao neposredna naknada za usluge u službenom odnosu ili kao naknada štete,
- kamate, rente, slična povratna primanja i dividende iz inozemstva,
- naknade i zakupnine te prihod od svih imovinskih predmeta i imovinskih prava na koje se ne plaća drugi porez na prihod ili porez na dobit, a ne zasnivaju se na službenom odnosu niti su oslobođeni od drugih poreza na prihod. U slučaju zakupa zemljišta, ako je zakupnina veća od sume katastarskog

čistog prihoda, plaća zakupodavac na sav višak zakupnine i porez na rente (pored zemljarine) na sumu katastarskog čistog prihoda.

Na prihode od potraživanja poreznih obveznika koji su plaćali porez na prihode od poduzeća, radnja i zanimanja nije se plaćao porez na rente onda kada se dokaže da takav prihod čini dio prihoda na koji se plaća porez na prihod od poduzeća, radnja i zanimanja. Porez na rente nije se plaćao ni na iznose koje su dobivali članovi komanditnih ili drugih trgovačkih društava na ime kamata na svoj uloženi dio u radnji ako je cio uloženi kapital bio prijavljen u poreznoj prijavi te radnje.

Porez na rente nije se plaćao na prihode samoupravnih tijela ostvarene ustupanjem uz naplatu prava iskorištavanja putova, trgova i slično (razne takse za korištenje prometnih površina i sl.).

Od plaćanja poreza na rente bili su oslobođeni:

- država,
- apanaže članova kraljevske kuće,
- diplomatski predstavnici i konzuli stranih država kao i pomoćno osoblje njihovih porodica ako su strani državljani za sve prihode ostvarene iz inozemstva — pod uvjetom reciprociteta,
- kamate od uloga na štednju kod poštanske štedionice i određenih zadruga,
- potpore i izdržavanja koja daju roditelji djeci i *vice versa* bez naročite pravne obaveze,
- kamate od državnih i drugih zajmova sklopljenih na osnovi posebnih zakona,
- stipendije,
- prihodi javnopravnog karaktera samoupravnih jedinica,
- prihodi od kapitala pojedinih poreznih obveznika koji se skupno oporezuju kod poduzeća obaveznih za javno polaganje računa porezom na dobitak (dividende),
- vlastiti prihodi kumuliranih sirotinjskih blagajni,
- invalidske potpore koje imaju karakter invalidnine a koje primaju pojedine osobe iz fondova osnovanih po zakonu o zaštiti i osiguranju radnika,
- invalidi i druge za obradu zemlje fizički nesposobne osobe na prihode ostvarene od zemljišta danog u zakup.

Navedena oslobođenja od plaćanja poreza na rente odnosila su se i na sve prireze koji su se razrezivali na osnovi neposrednog poreza.

Najveći dio prihoda na koje se plaćao porez na rentu mogao je ministarski savjet na prijedlog ministra financija privremeno osloboditi u cijelosti ili djelomično od plaćanja ovog poreza i prireza, ako su te prihode ostvarivale vjerske, humanitarne, školske, odgojne, dobrotvorne i socijalne ustanove, fondovi i zadužbine.

Obveza plaćanja poreza nastala je 1. siječnja one godine prije koje su nastali uvjeti za plaćanje poreza, a prestala je 31. prosinca one godine u kojoj su prestali uvjeti za

plaćanje poreza. Za one koji su se uselili u zemlju ili iz nje iselili, ili su umrli, porezna obaveza nastajala je odnosno prestajala prvog dana sljedećeg mjeseca kada su nastali odnosno kada su prestali uvjeti za oporezivanje.

Fizičke osobe koje su na teritoriju Jugoslavije imale mjesto stanovanja ili su tu boravile najmanje jednu godinu, kao i pravne osobe sa sjedištem u Jugoslaviji plaćale su porez na rente na sve kamate i rente, bez obzira odakle potječu (osim na one prihode koji su bili izričito oslobođeni od plaćanja poreza). Ako su navedene osobe dokazale da su na te prihode bili u inozemstvu plaćeni neposredni porezi, nije se plaćao porez na rente. Fizičke i pravne osobe koje su stanovale odnosno koje su imale sjedište u inozemstvu plaćale su porez na sve kamate i rente ostvarene u Jugoslaviji.

Osnovicu poreza na rente činila su, u pravilu, sva primanja u prethodnoj godini ostvarena u obliku kamata i rente.

Kada je porezna obaveza nastala tijekom porezne godine, kao porezna osnovica uzimao se onaj prihod koji se mogao ostvariti do kraja godine.

Ako visina prihoda od imovine ili imovinskog prava nije bila utvrđena ugovorom ili nekom drugom ispravom, taj je prihod utvrđivao porezni odbor slobodnom procjenom.

Od bruto prihoda od imovine i imovinskih prava odbijali su se:

- kod rente i sličnih povratnih primanja oni tereti koji umanjuju vrijednost primanja, ali su s njima u neposrednoj vezi i počivaju na privatnopravnoj osnovi,
- kod imovine i imovinskih prava troškovi uprave i održavanja imovine odnosno iskorištavanja prava ako obavezno padaju na teret poreznog obveznika.

Porezna stopa poreza na rente iznosila je na prihode od kamata od uloga na štednju kod novčanih zavoda, štedionica i zadruga 8%, a za prihode od ostali kamata i rente 15%. Udovice i osobe pod starateljstvom, kod kojih ukupni dohodak na koji se plaćao porez na rente nije bio veći od 10.000 dinara, plaćale su na prihode od ostalih kamata i rente porez po stopi od 8%, pod uvjetom da se porez naplaćuje od vjerovnika.

Porez na rente plaćao se, u pravilu, obustavom prilikom isplate kamata na rente. Ako je potraživanje bilo naplaćeno sudskim putem, sud je bio dužan povjeriocu obustaviti dužni porez.

1.6.5. Porez na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa

Porez na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa (društveni porez) plaćala su:

- akcionarska društva, komanditna društva na akcije, društva s ograničenom odgovornošću, zadruge, rudarska društva, osiguravajuća društva i štedio-

nice ako su obavezna na javno polaganje računa i ako imaju svoje sjedište u Jugoslaviji,

- privredna poduzeća države i samoupravnih jedinica,
- strane pravne osobe za poduzeća odnosno posjede u Jugoslaviji, ako su u toj zemlji imale propisno registrirano zastupništvo (filijalu, agenturu, skladište itd.) ili nekretnine.

Za filijale i druge nesamostalne radnje (skladišta, agenture, prodavaonice, tvornice itd.) porez se razrezivao ukupno i zajedno s centralom. Poduzećima države i samoupravnih jedinica porez se razrezivao svakom posebno.

Od plaćanja poreza na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa bila su propisana brojna oslobođenja.

Obveza plaćanja poreza nastupala je danom kojim je poduzeće počelo pravno postojati, a prestajala je krajem onog mjeseca u kojem je poduzeće potpuno obustavilo svoj rad. Imovina poduzeća u likvidaciji nije se mogla razdijeliti dok nije bio razrezan i naplaćen porez.

Ministarski savjet je mogao na prijedlog ministra financija osloboditi od plaćanja poreza u cijelosti ili djelomično za određeno vrijeme poduzeća osnovana u javne, kulturne ili dobrotvorne svrhe, ako su u svojem poslovanju ostvarivala samo neznatni dobitak.

Kao porezna osnovica služio je ostvareni dobitak u jednoj godini utvrđen za godinu koja je prethodila poreznoj godini. Do izračunavanja prve porezne osnovice porez se razrezivao privremeno, i to u visini minimalnog poreza. Porezna osnovica utvrđivala se na osnovi bilance poduzeća.

Od porezne osnovice odbijaju se: plaćene takse, carine, porez na poslovni promet, samoupravne dažbine, prirezi, naknade komorama, sve vrste osiguranja od šteta, pasivne kamate, stanarine, zakupnine kao i svi režijski troškovi koje je bilo potrebno učiniti da bi se ostvarila dobit.

Određeni iznos otpisa poreza mogla je porezna vlast sniziti po saslušanju trojice vještaka, od kojih je jednog imenovala porezna vlast, drugog porezni obveznik, trećeg su kao predsjednika birala njih dvojica, a u slučaju neslaganja nadležna komora.

Obveznici društvenog poreza bili su dužni, na pisani zahtjev poreznih vlasti, omogućiti uviđaj u svoje knjige i račune.

I kod poreza na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa postojao je osnovni i dopunski porez. Stope osnovnog poreza iznosile su od 10% do 12%, a dopunskog od 2% do 15%.

Osnovni porez s dopunskim porezom nije smio iznositi manje od 0,12% uloženog kapitala u poduzeću, a kod osiguravajućih društava nije smio biti manji od 0,12% iznosa godišnjih čistih premija.

U slučaju da su se pri oporezivanju jednog poreznog obveznika mogle primijeniti dvije ili tri stope osnovnog poreza, primjenjivala se na ukupnu poreznu osnovicu obveznika viša porezna stopa.

Rentabilnost poslovanja poreznog obveznika utvrđivala se iz odnosa dobitka koji je služio kao porezna osnovica i uloženog kapitala u oporezovano poduzeće. Uloženim kapitalom smatrali su se uplaćena osnovna glavnica, opći rezervni fond i svi u bilanci iskazani rezervni fondovi kojima je poduzeće slobodno raspolagalo, preneseni dobitak iz prošle godine i povećanje glavnice, ako je do nje došlo u prvoj polovici poslovne godine u kojoj se oporezivalo.

Osnovnom glavnicom kod akcionarskih društava i komanditnih društava na akcije smatrao se uplaćeni osnovni kapital, kod zadruga iznos uplaćenih udjela zadružara, kod društava s ograničenom odgovornošću kao i kod rudarskih društava temeljne uplate odnosno vrijednost kuksa (u zadnja dva slučaja zajedno s doplatama), a kod poduzeća koja nisu imala uložne glavnice uzimalo se da je rentabilnost 10%.

Na dopunski porez nije se mogao plaćati samoupravni prerez.

1.6.6. Porez na prihod od nesamostalnog rada i zanimanja

Porez na prihod od nesamostalnog rada i zanimanja (službenički porez) plaćao se na svaki prihod ostvaren u Jugoslaviji, bilo iz odnosa službe, bilo po pravu koje je dano zvanjem ili položajem, ako se ne oporezuje društvenim porezom odnosno porezom na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa, bez obzira na to jesu li rad ili zanimanje trajne ili prijelazne prirode. Službenički porez plaćao se i na prihode koji su potjecali iz inozemstva, a bili su isplaćeni za nesamostalan rad i zanimanje koje se obavljalo u Jugoslaviji, ako na te prihode nije bio plaćen neposredni porez u inozemstvu.

Kao prihodi podložni plaćanju ovog poreza smatrali su se:

1. plaće, dodaci na plaće svake vrste, honorari, nagrade, gratifikacije, tantijemi, sjedničke i dežurne dnevnice, ispitne takse, nagrade ili primanja pod ma kakvim imenom, koristi s novčanom vrijednošću i naknade osobama koje su zaposlene ili namještene u državnoj, javnoj ili privatnoj službi,
2. mirovine, potpore, opskrbe ili svaka druga primanja i koristi s novčanom vrijednošću za raniju službu.

Porez se razrezivao na osnovi prihoda ostvarenog mjesečno, tjedno ili dnevno, umanjenog za iznos zakonskog odbitka.

Prihod ili dio prihoda u naturi ocjenjivao se prema novčanom ekvivalentu koje je utvrđivao ministar socijalne politike odnosno porezna vlast na osnovi saslušanja poslodavca. Vrijednost stana državnog službenika nije se mogla ocijeniti u većem iznosu od iznosa stanarine koja mu je po zakonu pripadala.

Porezno opterećenje za stalno primanje i stalnu korist bilo je utvrđeno u tablici u kojoj su bili izračunani iznosi poreza za tjedne i mjesečne prihode.

Na povremene prihode i koristi kao i na prihode koji nisu bili utvrđeni u stalnom iznosu, kao npr. tantijemi, nagrade, provizije i slično, porez se razrezivao i na

plaćivao prilikom svake isplate bez ikakvog odbitka. Najviša stopa poreza i u ovom slučaju bila je utvrđena u visini od 12%.

Samoupravni prirez nije se mogao uvesti na službenički porez koji se plaćao na prihode do 4000 dinara mjesečno odnosno 960 dinara tjedno, umanjene za zakonske odbitke. Na porez od primanja preko tih iznosa odnosno na porez od povremenih prihoda koji nisu bili utvrđeni u vremenski stalnom iznosu plaćao se samoupravni prirez. Državni službenici nisu plaćali samoupravni prirez na iznos poreza na prinalježnosti koje su oni ostvarivali po propisima što su vrijedili za državne službenike.

Službenički porez za poreznog je obveznika obračunavao i plaćao poslodavac (porez po odbitku). Ako je poslodavac imao prebivalište u inozemstvu, porez je plaćao neposredno sam porezni obveznik.

Svaka osoba koja je imala prihode od nesamostalnog rada i zanimanja bila je dužna prije početka kalendarske godine odnosno prije stupanja u službu pribaviti od općine poreznu knjižicu. Od te su obaveze bili izuzeti državni službenici koji su imali platne knjižice.

Bila je predviđena mogućnost da se službenički porez može plaćati i u poreznim markama tako da se porezne marke lijepe u poreznoj knjižici i poništavaju.

1.6.7. Neke odredbe o razrezu i naplati neposrednih poreza

Osnova za razrez poreza bila je porezna prijava koja se predavala poreznim vlastima na osnovi javnog poziva i u roku koji je u njemu bio predviđen, a koji nije mogao biti kraći od mjesec dana. Nepismeni ili nedovoljno pismeni porezni obveznici koji nisu bili obvezni da vode trgovačke knjige mogli su svoju poreznu prijavu dati i usmeno kod nadležne porezne vlasti u zapisnik. Podaci u poreznoj prijavi bili su službena tajna. Ako porezni obveznik nije podnio poreznu prijavu u propisanom roku ili u produženom roku (koji nije mogao biti kraći od 8 dana), ili ako je podnio nepotpunu prijavu odnosno ako nije naknadno dostavio podatke koji su od njega traženi, porez bi se razrezivao bez njegovog sudjelovanja, a prema podacima s kojima su raspolagali porezni odbor ili porezna vlast. Porezne vlasti bile su dužne prikupiti sve potrebne podatke za porezne obveznike koji nisu podnijeli porezne prijave te dopuniti, izostaviti, prikupiti i provjeriti sve podatke koje je porezni obveznik uvrstio u poreznu prijavu. Sudske su vlasti bile dužne istovremeno kad i strankama dostaviti u prijepisu svoje rješenje nadležnim poreznim vlastima o svim promjenama kod nekretnina, o stečajevima, prinudnim poravnanjima i javnim prodajama, kao i u svakom drugom slučaju kada je to zatražila porezna vlast. Poreznu osnovicu utvrđivala je, u pravilu, porezna vlast. Međutim, pri oporezivanju prihoda od poduzeća, radnja i samostalnih zanimanja te prihoda od zgrada, u najvećem broju slučajeva, poreznu je osnovicu utvrđivao porezni odbor. Porezni odbor djelovao je za područ-

je svake prvostepene porezne vlasti. Prema potrebi ministar financija mogao je za područje jedne porezne vlasti postaviti i više poreznih odbora. U mjestima s više od 50.000 stanovnika ministar financija mogao je postaviti porezne odbore za pojedine kategorije poreznih obveznika. Pri svakom poreznom odboru drugostupanjska porezna vlast postavljala je državnog zastupnika – referenta bez prava glasa.

Porezni odbor sastojao se od predsjednika odnosno njegova zamjenika i 4 člana i isto toliko zamjenika. Predsjednik (predsjednikov zamjenik) poreznog odbora bio je starješina (zamjenik starješine) one prvostepene porezne vlasti za čije je područje bio postavljen porezni odbor. Porezna vlast drugog stupnja postavljala je u porezni odbor jednog člana i jednog zamjenika. Tri člana poreznog odbora i njihove zamjenike birali su iz redova poreznih obveznika općinski odbori onih mjesta za koje se razrezivao porez. Iznimno su trgovačke, obrtničke i industrijske komore u mjestima u kojima su imale svoja sjedišta birale u porezni odbor tri člana i tri zamjenika iz redova poreznih obveznika.

Članovi poreznih odbora bili su postavljeni odnosno birani na vrijeme od 3 godine. Kao članovi poreznih odbora mogli su biti postavljeni odnosno birani samo pismeni domaći državljani koji su stanovali u dotičnom kotaru (mjestu) najmanje 5 godina, i koji nisu bili osuđivani za zločin ili nečasno djelo i koji nisu bili pod stečajem odnosno koji su uživali sva građanska prava.

Sjednice odbora bile su tajne, a njima su mogli prisustvovati samo porezni obveznik ili njegov zastupnik odnosno punomoćnik. Porezni odbor je rješavao punovažno ako su sjednici prisustvovali predsjedavajući i bar polovina članova odbora.

Funkcija članova poreznog odbora bila je počasna. Izuzetno, ministar financija mogao je odrediti umjerenu dnevnicu kao odštetu za gubitak redovne zarade ili kao naknadu troškova članovima onih poreznih odbora čiji je rad trajao duže vrijeme.

Porezni odbor donosio je rješenje većinom glasova prisutnih članova. Predsjednik je glasao samo u slučaju kada su glasovi bili jednako podijeljeni. Porezni odbor bio je dužan svaki predmet rješavati savjesno. Mogao je preslušati kao svjedoka ili vještaka osobu koju bi mu predložio bilo referent porezne vlasti bilo porezni obveznik. Kao svjedoci i vještaci nisu se mogle saslušati osobe koje se nisu mogle u tom svojstvu pojavljivati pred sudom u građanskom parničnom postupku. Nisu se mogle preslušati ni osobe koje su na području istog poreznog odbora bile s poreznim obveznikom u odnosu poslovne konkurencije.

Pri donošenju ocjene o visini porezne osnovice porezni odbor nije mogao ići ispod službeno utvrđenog iznosa koji je porezna vlast utvrdila i dostavila poreznom odboru, ako se protivno ne dokaže pred poreznim odborom.

Po dovršenoj raspravi porezni odbor je donosio svoje rješenje uz obrazloženje. Članovi koji su glasali protiv rješenja imali su pravo zahtijevati da se njihovo obrazloženje unese u zapisnik. Rješenje poreznog odbora proglašavao je predsjednik na istoj sjednici i to rješenje porezni odbor nije više mogao mijenjati.

Porezni obveznici mogli su u roku od 30 dana od dana dostave rješenja izjaviti žalbu. Državni zastupnik isto tako se mogao žaliti na rješenje poreznog odbora. O uloženoj žalbi od strane državnog zastupnika morao je biti obaviješten porezni obveznik kako bi se mogao u roku od 14 dana žaliti reklamacijskom odboru.

Predsjednik i svi članovi poreznog odbora prije početka rada u odboru polagali su zakletvu⁷⁰ kojom su se obvezivali da će savjesno i nepristrano obavljati povjereni posao i da će kao tajnu čuvati sve što svojim radom u poreznom odboru doznaju o poreznom obvezniku.

Razrez poreza obavljala je porezna vlast — neovisno o tome je li poreznu osnovicu utvrdio porezni odbor ili porezna vlast.

Društvima obvezanim na javno polaganje računa utvrđivala je poreznu osnovicu i razrezivala porez drugostepena porezna vlast koja je razrez radi zaduženja poreznog obveznika dostavljala prvostepenoj poreznoj vlasti.

Obveznici poreza na prihod od zemljišta, zgrada, poduzeća i samostalnih zanimanjima bili su dužni na plaćanje poreza u mjestima gdje se nalazio objekt oporezivanja odnosno gdje se obavljala djelatnost, a porez na rentu plaćao se u onom mjestu gdje je porezni obveznik imao svoje boravište (stan u kojem je živio s članovima domaćinstva) odnosno kod pravnih osoba gdje je bilo sjedište glavne uprave odnosno zastupništvo. U mjestu u kojem je bilo domaćinstvo poreznog obveznika plaćao se i porez na prihod od radnja koje se vode i zanimanja koja se obavljaju od kuće do kuće i od mjesta do mjesta. Porez na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa plaćao se poreznim vlastima mjesta u kojem je bilo sjedište glavne uprave poduzeća odnosno njegova zastupništva (ako poduzeće nije domaće), a kad nema zastupništva, tamo gdje se nalazila imovina poduzeća.

O žalbama uloženima protiv rješenja poreznih odbora rješavao je reklamacijski odbor, a o žalbama protiv rješenja i razreza poreza od strane porezne vlasti rješavala je nadležna viša porezna vlast (drugostupanjsko tijelo).

Reklamacijski odbor se postavljao na vrijeme od 3 godine u sjedištu drugostupanjske vlasti a sastojao se od predsjednika, njegova zamjenika i 8 članova s istim brojem zamjenika. Ministar financija mogao je povećati broj članova i zamjenika reklamacijskog odbora s obzirom na veličinu i poreznu snagu područja dotične drugostupanjske porezne vlasti. Predsjednik (zamjenik predsjednika) reklamacijskog odbora bio je (u pravilu) starješina (zamjenici starješine) drugostepene porezne vlasti. Polovinu članova reklamacijskog odbora i njihove zamjenike postavljala je iz redova poreznih obveznika generalna direkcija poreza na prijedlog drugostupanj-

⁷⁰ Tekst zakletve glasio je (čl. 115 Zakona): “Ja NN zaklinjem se jedinim Bogom i svim, što mi je na ovom svetu najmilije, da ću povereni mi posao savesno i bez pristranosti vršiti, i da ću bez obzira na ličnost davati ocenu po svojoj savesti, i da ću i kao tajnu čuvati sve što bi saznao u svojoj službeno radnji o stanju pojedinih poreskih obveznika. Kako budem pravo radio i zakleo se, tako mi Bog pomogao”.

ske porezne vlasti. Drugu polovinu članova i njihove zamjenike birale su iz redova poreznih obveznika nadležne komore sporazumno. Član reklamacijskog odbora nije mogao biti istovremeno član ili zamjenik člana poreznog odbora koji se nalazio u području djelovanja reklamacijskog odbora.

Funkcija člana reklamacijskog odbora bila je počasna građanska dužnost.

Predsjednik i članovi reklamacijskog odbora polagali su zakletvu koja je bila identična onoj utvrđenoj i za predsjednika i članove poreznog odbora.

Reklamacijski odbor ocjenjivao je sve žalbe na rješenja poreznog odbora. Mogao je dozvoliti da podnosioc žalbe i usmeno da dopunsko obrazloženje svoje žalbe.

Pri svakom reklamacijskom odboru generalna direkcija poreza postavljala je državnog zastupnika – referenta porezne vlasti pred reklamacijskim odborom.

Relativno visokim poreznim kaznama nastojalo se osigurati: pravodobno podnošenje poreznih prijava i izvršavanje drugih radnji potrebnih da bi se utvrdila porezna osnovica, izvršavanje odborničkih dužnosti u poreznim odborima, sprečavanje odavanja tajni vezanih uz rad poreznih obveznika, izvršavanje dužnosti poslodavca (unošenje odgovarajućih podataka u poreznu knjižicu, lijepljenje i poništavanje poreznih maraka i dr.), sprečavanje rada poreznih organa, neizvršavanje obveza određenih državnih organa da poreznim organima prijave određene relevantne podatke itd.

Posebno teške kazne bile su propisane za poreznu utaju. Utajivačem poreza smatrao se porezni obveznik koji svjesno – u namjeri da izbjegne plaćanje poreza – u poreznoj prijavi, ili odgovarajući na pitanje nadležnih poreznih organa, ili u podnijetoj žalbi, ili u zahtjevu za oslobođenjem, smanjenjem ili otpisom poreza dade neistinite izjave s ciljem da porezna obveza ne bi bila djelomično ili u cijelosti izvršena. Krivac porezne utaje trebao je platiti (uz plaćanje redovnog poreza) kaznu 2 do 4 puta veću od iznosa poreza odnosno iznosa za koji je državna blagajna bila prikraćena. Ako je bilo utvrđeno da je porezni obveznik vodio i dvostruke trgovačke knjige, kazna je iznosila od 10.000 do 100.000 dinara. Plaćanje novčane kazne nije isključivalo i kaznenu odgovornost.

Na ovom mjestu treba spomenuti da je u poreznom sistemu stare Jugoslavije bila predviđena mjera koja je trebala novčano poticati građane da obavještavaju porezne organe o učinjenoj poreznoj utaji. Naime Zakonom o neposrednim porezima bilo je utvrđeno da je potkazivaču na ime potkazivačke nagrade pripadala 1/4 naplaćene kazne za poreznu utaju. Pravo na potkazivačku nagradu nisu imali porezni činovnici. Da bi se spriječili slučajevi zloupotreba, koje su neminovne uz takve mjere borbe protiv poreznih utaja, bilo je propisano da ima mjesta krivičnom postupku ako se utvrdi da je prijava potkazivača bila potpuno neistinita. Formulacija kako ima mjesta krivičnom postupku ako se "istragom utvrdi potpuna neistinitost prijave", sigurno nije mogla djelotvorno utjecati na isključivanje mogućnosti šikaniranja poreznih obveznika.

U postupku utvrđivanja porezne utaje sudjelovale su porezne vlasti i posebni porezni sudovi. Nadležna porezna vlast koja je sudjelovala u ovom postupku bila je ona koja je obavljala razrez poreza. Njenom radu su bili dužni pružiti potrebnu pomoć policijski organi.

Kazne po djelima porezne utaje izricali su financijski sudovi koji su se formirali pri svakoj drugostepenoj poreznoj vlasti. Financijski sud su činili: starješina drugostupanjske porezne vlasti kao predsjednik, referent za neposredne poreze i jedan porezni obveznik kojeg je birao oblasni odbor uz uvjete koji su se tražili za člana poreznog odbora.

Na kraju prikaza materije o neposrednim porezima koja je bila regulirana Zakonom o neposrednim porezima, od 8. veljače 1928. godine, navode se i odredbe o jamstvu i zastari.

Jamstvo za porez na prihod od zemljišta i zgrada bile su nekretnine, ali samo onda ako obveza plaćanja poreza nije bila starija od 3 godine. I za plaćanje poreza na prihod od poduzeća i radnja jamčile su nekretnine koje su služile djelatnosti poduzeća i radnja pod uvjetom da porezna obaveza nije bila starija od 3 godine. Više vlasnika istog poduzeća i radnje jamčili su za plaćanje odgovarajućeg poreza solidarno. Za osiguranje plaćanja poreza od rente država je imala zakonsko pravo na sve vrste odgovarajućih prihoda. Poslodavac je jamčio za naplatu službeničkog poreza zaposlenih za vrijeme dok su radili kod njega.

Pravo države na razrez poreza zastarijevalo je nakon 5 godina, računajući od 1. siječnja one godine u kojoj je nastala porezna obveza, a na izricanje kazne i odštete, u pravilu, zastarijevalo je za godinu dana. Pravo na naplatu već utvrđene kazne i odštete također je zastarijevalo za 5 godina. Zastara se prekidala svakim službenim aktom propisno stavljenim do znanja svakom poreznom obvezniku odnosno poreznom platcu.

1.7. Zakon o amnestiji i aboliciji

Donošenjem Zakona o amnestiji i aboliciji, travnja 1929., htjelo se omogućiti i osigurati nesmetani rad porezne službe na što bržoj i potpunijoj implementaciji Zakona o neposrednim porezima. Naime, po intenciji zakonodavca, pažnja poreznih službenika trebala je biti usmjerena na primjenu novog (jedinstvenog) Zakona o neposrednim porezima. Takvo se opredjeljenje moglo uspješno provesti tako da se službenici što prije riješe ranije započelih postupka odnosno da se smanji broj neriješenih predmeta – u prvom redu onih koji se odnose na utvrđivanje poreznih prekršaja i krivičnih djela. Naime, velik je broj ljudi podnošenjem prijava o poreznoj utaji nastojao dobro zaraditi na ime tzv. hvatačke nagrade koju je isplaćivala država. "Te prijave bile su najčešće nemotivirane, bez stvarnih dokaza, pa su zadavale težak i mukotrpan rad financijskim organima, da se nakon dugog iščekivanja, često

dolazilo i do negativnih rezultata. Ukazala se, prema tome, potreba da se te krivice oprostite, jer će radom financijskih organa na razrezu novih poreza država imati veću korist nego iz naplaćenih kazni od kojih hvatači dobivaju najveći deo. S druge strane, tim oprostom od kazni dići će se moral poreskih obveznika, pa će posao oko razreza poreza po novom Zakonu biti lakši i efikasniji”.⁷¹ Kako se vidi iz naziva spomenutog Zakona o amnestiji krivica, amnestija se odnosila i na utajivače ne samo neposrednih poreza nego i taksa, trošarina i carina.

Zakonom kojim su bili amnestirani krivci za razne radnje usmjerene na izbjegavanje odnosno smanjenje obveze plaćanja poreza i taksa (carine su isto porezi) nisu bile ukinute i hvatačke nagrade.

1.8. Ekonomska kriza i njen utjecaj na sustav oporezivanja

Primjenom Zakona o neposrednim porezima nisu u cijelosti otklonjene razlike u poreznom tretmanu i visini poreznog opterećenja najbrojnije kategorije poreznih obveznika u Jugoslaviji – tj. seljaka. Naime, dok se oporezivanje prihoda od poljoprivrede u dijelovima zemlje koji su ranije bili u sastavu Austro-Ugarske Monarhije obavljalo na osnovi nekih objektiviziranih kriterija (katastarski prihod), seljaci su u drugim dijelovima Jugoslavije svoju poreznu obvezu podmirivali na osnovi procjene porezne vlasti. Bilo je rasprostranjeno mišljenje da su ovi drugi plaćali manji iznos poreza u odnosu na seljake kojima je porezna obveza bila utvrđena na osnovi katastarskog prihoda. Međutim, i pored tog očitog nedostatka Zakona o neposrednim porezima iz 1928. godine, ostaje činjenica da je njegovim donošenjem bio učinjen veliki korak u području oporezivanja jer su nestale velike, ničim opravdane razlike u poreznom opterećenju poreznih obveznika – fizičkih i pravnih osoba – razlika koje su bile uvjetovane mjestom boravka odnosno mjestom odvijanja privredne aktivnosti ili pak mjestom gdje se nalazio objekt oporezivanja.

I pored dugogodišnjeg rada na izradi jedinstvenog sustava oporezivanja primjenom neposrednih poreza, već je u prvoj godini primjenom Zakona o neposrednim porezima došlo do dviju promjena, a u 1930. godini i do treće novele ovog Zakona. Prvom izmjenom i dopunom Zakona o neposrednim porezima iz ožujka 1929. godine došlo je do značajnog sniženja poreznog opterećenja pri primjeni nekih poreza, primjerice zemljarine, oporezivanja rente, poduzeća obvezanih na javno polaganje računa, oporezivanja službenika.

Do druge izmjene i dopune Zakona o neposrednim porezima došlo je lipnja 1929. godine. Njima su bile utvrđene neke olakšice pri plaćanja dopunskog poreza kućnih zadruga s više od pet članova. I trećom izmjenom i dopunom tog Zakona – od srpnja 1930. godine, došlo je do smanjenja poreznog opterećenja poljoprivred-

⁷¹ Ministarstvo finansija, o.c. str. 5.

nika kao i nekih vlasnika zgrada. Kako bi se donekle ublažile posljedice ekonomske krize koje su se postupno manifestirale i u Jugoslaviji, prosinca iste godine bio je donijet Zakon o sniženju stopa osnovnog poreza na prihode od zemljišta, a ožujka 1932. godine usvojene su i četvrte izmjene i dopune Zakona o neposrednim porezima koje su bile usmjerene na poboljšanje (nezavidnog) položaja seljaka.

Velika ekonomska kriza imala je kobne posljedice i na položaj pojedinih proizvodnih grana – posebno poljoprivrede – kao i na žitelje Jugoslavije. "Ratno i poslijeratno povećanje kultivirane poljoprivredne površine i industrijalizacije poljoprivredne proizvodnje u prekomorskim zemljama silno su povećali proizvodnju cerealia i sirovina poljoprivrednog porijekla. Prva posljedica toga bilo je preplavlivanje svjetskog tržišta tom robom s niskim proizvodnim troškovima čemu je slijedilo – usprkos manipulaciji tržišta – katastrofalni pad cijena. Tim su bile pogođene ne samo zemlje sa skupom primitivnom agrarnom proizvodnjom, kao što je naša, nego je to prijetilo da zatre poljoprivredu u industrijskim zemljama".⁷² Ukazujući na uzroke krize, Tomašević iznosi: "Hiperprodukcija agrarnih proizvoda u prekomorskim zemljama i nesrazmjer u industrijskoj proizvodnji industrijskih zemalja, te kod nekih vlastita, a kod drugih nametnuta težnja da se emancipiraju od uvoza bilo jednih bilo drugih dobara – autarkija – glavni su bliži uzroci današnjeg privrednog kaosa u svijetu. Zbog toga je počela da se ruši međunarodna trgovina, da zapinje transfer kapitala, da se ne plaćaju dugovi, da se ukida međunarodna podjela rada i da na mjesto svjetske, ponovno stupa era nacionalne privrede. Tu je uzrok krize valuta i likvidacije međunarodnog i valutnog mehanizma. Tu je uzrok ogromnog pada cijena, relativne hiperprodukcije s jedne i subkonzumpcije s druge strane".⁷³ Svjetska trgovina je u vremenu od 1929. do 1933. smanjena za 65%, a prosječan broj nezaposlenih u 22. "glavne zemlje", koji je 1931. godine iznosio 17,6 milijuna osoba, povećavao se te je 1933. godine iznosio je 23,7 milijuna.

Pad cijena poljoprivrednih proizvoda uz smanjenje njihova izvoza kao i općenito smanjenje i izvoza i uvoza, nemogućnost seljaka da podmiruju svoje obveze prema bankama odnosno prezaduženost stanovništva, smanjenje stope zaposlenosti kao i općenito smanjenje gospodarske aktivnosti u zemlji, i time povezano smanjenje potrošnje i dr., odrazilo se, između ostalog, i na visinu prihoda od carina, trošarina, državnog monopola, poreza na promet, visinu ubranih iznosa od naplate neposrednih poreza, strukturu poreznih prihoda kao i općenito na financijsku aktivnost države. Izlaz za poraznu financijsku situaciju države tražio se i nalazio u odgodi vraćanja dugova, u novom zaduženju države, u uvođenju novih poreza kao i u određenim promjenama u primjeni postojećih poreza.

Izmjenama i dopunama Zakona o neposrednim porezima iz 1934. godine (pete po redu) došlo je do najvećih i najznačajnijih promjena u primjeni neposrednih pore-

⁷² Tomašević, J.: *Financijska politika Jugoslavije 1929-1934*, Zagreb 1935, str. 54.

⁷³ Ibidem, o.c. str. 54.

za. Te se izmjene i dopune nisu ograničile samo na jedan od poreznih oblika nego su se "dotakle" gotovo svih neposrednih poreza. Te su promjene bile takvog intenziteta da se, uvjetno, moglo govoriti o maloj reformi sustava neposrednih poreza. Na te su promjene utjecala ne samo iskustva dobivena petogodišnjom primjenom novog, jedinstvenog sustava neposrednih poreza (uklanjanje uočenih nedostataka) nego i nastojanje da se minimiziraju negativni učinci ekonomske krize i iskoriste porezi u ostvarivanju nekih od utvrđenih ciljeva ekonomske i socijalne politike. Među nedostacima oporezivanja treba spomenuti i rad poreznih odbora odnosno pokazane slabosti u utvrđivanju porezne osnovice od strane tih odbora. Smatralo se da poznanstvo, rodbinske i stranačke (političke) veze i sl. umnogome utječe na kvalitetu rada poreznih odbora, na pojavu mita i korupcije pri utvrđivanju porezne obveze i time povezano na iznos ubranih poreza na prihode od primjerice, poduzeća, radnji, slobodnih zanimanja. Odsutnost pouzdanih kriterija odnosno samovolja pri utvrđivanju porezne obveze, razne zloupotrebe povjerenja, preferiranje jednih u odnosu na druge porezne obveznike i dr. "krasile" su rad poreznih odbora. Od takva njihova rada "štetovala je, u prvom redu, državna kasa, a u drugom redu, stvaralo je nezadovoljstvo među poreskim obveznicima, jer je dolazilo do velikih nesrazmjera u oporezivanju između pojedinih poreskih obveznika".⁷⁴ Iskazani nedostaci poreznih odbora nisu doveli do njihova ukidanja, nego do promjena njihova sastava. Predsjednik odbora bio je (i nadalje) šef porezne uprave, a 2 člana odbora imenovala je porezna vlast i nadležna komora između poreznih obveznika.

Zakonom o neposrednim porezima iz 1928. godine, kao i njegovim kasnijim izmjenama i dopunama, učinjen je veliki napredak u odnosu na prethodno stanje u području oporezivanja. Međutim, ta konstatacija nikako ne uključuje i zaključak da je njime inauguriran sustav oporezivanja primjenom neposrednih poreza bio lišen i većih ili manjih nedostataka. Među tim nedostacima treba spomenuti i činjenicu da njime nije u porezni sustav uveden i porez na dohodak – porezni oblik kojim se oporezuju ukupni prihodi poreznog obveznika (analitički odnosno sintetički porez na dohodak). Međutim, to nikako ne znači da Zakon o neposrednim porezima (s kasnijim izmjenama i dopunama) "nije imao baš nikakvih socijalno-političkih odlika u sebi".⁷⁵ Ostvarivanje ciljeva socijalne politike dovelo je do oslobođenja od oporezivanja određenih iznosa pri plaćanju poreza na prihod od nesamostalnog rada i slobodnih zanimanja (neoporezivanje egzistencijalnog minimuma). Socijalno-politički razlozi, krajem 1930. godine, uvjetovali su donošenje Zakona o porezu na neženjena lica i poreskom oslobođenju lica s devetero i više dece, kao i brojnih poreznih mjera kojima se htjelo poboljšati materijalni položaj nekih kategorija poreznih obveznika u uvjetima ekonomske krize.

⁷⁴ Ministarstvo finansija..., o.c. str. 55.

⁷⁵ Tomašević, J.: o.c. str. 30.

Materija o oporezivanju primjenom neposrednih poreza mijenjala se ne samo izmjenama i dopunama Zakona o neposrednim porezima nego i drugim propisima, kao, primjerice o sniženju stopa osnovnog poreza na prihode od zemljišta (prosinac 1930); Financijskim zakonom za 1933/34. i Financijskim zakonom za 1937/38. godinu; nekim zakonima o budžetskim dvanaestinama; zakonima kojima su uvedene porezne povlastice za hotelsku industriju, pomorskih i riječnih brodarskih poduzeća i brodogradilišta itd., kao i nekim uredbama.

Nakon donošenja Zakona o neposrednim porezima, u porezni sustav Jugoslavije uvedeni su i neki drugi porezi i prirezi kao što su: porez na luksuz, skupni porez na poslovni promet, vojnica, porez na neženje.

1.9. Porez na luksuz

Porez na luksuz uveden je u porezni sustav Kraljevine SHS 1921. godine, da bi 1925. godine bio izostavljen iz sustava, a sredinom 1932. godine ponovno uveden Uredbom o razrezu i naplati poreza na luksuz. Spiskom luksuznih proizvoda bilo je obuhvaćeno 100 tarifnih brojeva. Tijekom vremena taj se broj povećavao, pa je spiskom luksuznih proizvoda bilo obuhvaćeno oko 150 proizvoda. U proizvode luksuzne potrošnje bilo je primjerice uvršteno južno voće, kišobrani (osim oni crne boje), kućne haljine, namještaj, dječje igračke, suncobrani, fini sirevi, čokolade, sapuni s dodatkom mirisa, svilena i polusvilena roba, motocikli, svi ukrašeni ženski šeširi, jaka i fina vina, kožne rukavice, krzna, muzički instrumenti, gramofoni, fotoaparati, biseri, drago i poludrago kamenje, radioaparati i mnogi drugi proizvodi. Porez na luksuz plaćao je pri uvozu uvoznik oporezovanih proizvoda odnosno za proizvode domaće proizvodnje proizvođač ili trgovac. Stopa poreza bila je različita, ovisno o vrsti proizvoda kao i činjenici je li njihov promet bio oporezovan primjenom općeg ili skupnog poreza na promet. Porezom na luksuz htjela se – između ostalog, postići ravnomjernija raspodjela poreznog tereta odnosno smanjiti regresivni učinak skupnog poreza na promet.

1.10. Skupni porez na poslovni promet

Nedostaci koji su se javili u primjeni poreza na poslovni promet (bruto porez na promet i time povezani kumulativni učinci te velik broj poreznih obveznika) doveli su do njegove zamjene skupnim porezom na poslovni promet. Sredinom 1930. godine bio je donijet Zakon o skupnom porezu na poslovni promet, koji se počeo primjenjivati od travnja 1931. godine.

Skupni porez na poslovni promet bio je jednofazni porez, a oporezivanje se obavljalo u fazi proizvodnje, što je u velikoj mjeri pojeftinilo ubiranje poreza i pridonijelo velikom neto učinku ubiranja ovog poreza. Porez se plaćao i na uvezene proizvode. Izvoz i prijevoz robe bili su oslobođeni od plaćanja poreza. Dok je ranijim

Zakonom o porezu na poslovni promet prevladavanje poreza na kupca bilo izričito zabranjeno, Zakonom o skupnom porezu na poslovni promet izričito se dozvoljava odnosno obvezuje proizvođača ili uvoznika da prevali porez na kupca. Zakonom o skupnom porezu na poslovni promet bilo je utvrđeno da će ministar financija na osnovi sporazuma s ministrima zainteresiranih resora i prethodnog konsultiranja predstavnika pojedinih privrednih grana donijeti Uredbu o ovom porezu. Početkom oporezivanja primjenom skupnog poreza tarifa poreza na poslovni promet imala je 811 tarifnih brojeva, a narednih godina došlo do povećanja tarifnih brojeva pa je tako nakon osam godina primjene povećan na gotovo 900 tarifnih brojeva.

Skupni porez na poslovni promet, kako u apsolutnom iznosu tako i svojim sudjelovanjem u ukupnim poreznim prihodima, bio je stožerni neposredni porez⁷⁶ u sustavu javnih prihoda Jugoslavije. Ovaj je porez bio službeno ocijenjen kao "jedan od najvažnijih izvora državnih prihoda u redu neposrednih poreza, a što je glavno, on je za poreske obveznike najmanje osetljivi teret. Njegovom daljnjem razvoju i prilagođavanju privrednoj strukturi poklanja se neprestano naročita pažnja, sa nastojanjem, da i dalje ostane neosetan poreskim obveznicima".⁷⁷ Oporezivanje primjenom skupnog poreza na poslovni promet tijekom svoje primjene višekratno je mijenjano – pogotovo tarifa ovog poreza.

1.11. Vojnica

Zakonom o ustrojstvu vojske i mornarice, od rujna 1929. godine, uvedena je obveza plaćanja vojnice – oblika prireza na neposredne poreze. Obveza plaćanja vojnice teretila je sve jugoslavenske državljanke od navršene 20. do 50. godine života, koji ne služe u vojsci i mornarici, a kojima ta služba nije odložena na osnovi zakona. Vojnicu su plaćale: osobe stalno ili privremeno nesposobne za vojničku službu, osobe koje su na bilo koji način izbjegle služenje obveznog vojnog roka i osobe koje zbog izdržavanja sudske kazne ili zbog toga što su bile lišene građanskih prava nisu mogle služiti vojni rok. Za plaćanje vojnice bili su odgovorni roditelji odnosno starješine zadruge. Od plaćanja vojnice bile su oslobođene osobe koje su primale invalidsku pomoć, osobe nenamjerno onesposobljene za vojnu dužnost, umobolne, gluhonijeme i osakaćene osobe koje su nesposobne za privređivanje i ne plaćaju neke neposredne poreze u većem iznosu.

Vojnica se plaćala po stopi od 20% odnosno 50% – ovisno o vrstama prihoda oporezovanih neposrednim porezima. Sredstva ubrana naplatom vojnice bila su prihod remontno-komorskog fonda.

⁷⁶ Ovaj je porez u sistematizaciji poreznih prihoda uvršten među neposredne poreze.

⁷⁷ Ministarstvo finansija..., o.c. str. 64. (Ako se i neprimjetnost odnosno neosjetljivost pri plaćanju poreza na promet, tj. plaćanje pod anestezijom može pozitivno ocijeniti s porezno-tehničkog stajališta, to sigurno nije slučaj ako se ovaj porez ocjenjuje sa socijalno-političkog aspekta).

1.12. Porez na neženje

Zakonom o porezu na neoženjena lica i poreskom oslobođenju lica sa devetero i više djece, donijetim u prosincu 1930. godine, bila je normirana obveza plaćanja poreza (zapravo se radilo o svojevrsnom prirezu) na neposredne poreze koji su plaćale neoženjene muške osobe odnosno razvedene (rastavljene) osobe kao i udovice, a stalno namještene u gradovima, varošicama, mjestima u kojima je sjedište kotara, ili koje su u nabrojenim mjestima bile zadužene da plaćaju neposredne poreze, odnosno da u njima primaju tantijeme. Udovci su plaćali ovaj porez (zapravo prirez) ako su bez zakonite djece, a rastavljene osobe ako je brak bio sudskim putem poništen ili razveden i ako nemaju zakonite žene odnosno ako ne moraju na osnovi sudske presude plaćati izdržavanje za ženu i djecu.

Obveza plaćanja ovog poreza (prireza) počinje početkom godine nakon koje je obveznik navršio 30 godina, a prestaje posljednjeg dana one godine u kojoj je navršio 60 godina ili u kojoj je sklopio brak.

Od plaćanja poreza na neženje oslobođeni su: svećenici kojima je zabranjeno sklapanje braka; osobe koje zbog crkvenih propisa ne mogu ponovno sklopiti brak; vojnici, podoficiri i niži oficiri; osuđene osobe za vrijeme izdržavanja kazne; osobe koje su po građanskom pravu nesposobne da upravljaju svojom imovinom; stranci; puni invalidi; neke zaposlene osobe čija primanja ne prelaze zakonom utvrđeni iznos.

Osnovica plaćanja poreza na neženje bio je iznos dopunskog poreza na prihod od zemljišta, zgrada, tečevina te poreza od rente. Porezna stopa je iznosila 50% za porezne obveznike stare od 30 do 35 godina, 40% za porezne obveznike stare od 35 do 40 godina, 25% za osobe stare od 40 do 50 godina i 10% za one porezne obveznike koji su stariji od 50 a mlađi od 60 godina.

1.13. Izvanredni doprinos

Izvanredni doprinos obveznika službeničkog poreza bio je uveden 1934. godine. Obveznici ovog doprinosa su obveznici službeničkog poreza, a stopa doprinosa bila je utvrđena u visini od 1% primanja na koja se plaćao taj porez. Od plaćanja doprinosa bili su izuzeti: žandari, graničari, podoficiri, kućna posluga kao i neki umirovljenici.

1.14. Utjecaj ekonomske krize na porezne prihode

Ekonomska kriza kojom je bila zahvaćena i Jugoslavija i koja se opravdano ocjenjuje "velikom" odnosno "svjetskom", snažno se odrazila i na fiskalnom području. Učestalim promjenama u sustavu oporezivanja primjenom postojećih poreza kao i

uvodenjem novih, promjenama u strukturi poreznih prihoda i dr., nastojalo se ublažiti posljedice krize kao i ukloniti neke od uzroka koji su do nje doveli te tako poboljšati položaj nekih kategorija poreznih obveznika kao primjerice seljaka, radnika, izvoznika, proizvođača sirovina. Smanjeni su prihodi ubrani od nekih poreza, npr. od neposrednih poreza (u budžetskoj godini 1930-31. bilo je ubrano 2200 mil. dinara, a samo godinu dana kasnije 1534 mil. dinara), pa od trošarina (u budžetskoj godini 1930-31. bilo je ubrano 910 mil. dinara, a godinu dana kasnije 703 mil. dinara). U 1930. godini prihodi od carina iznosili su 1676 mil. dinara, 1931. godine 1414 mil. dinara, a godinu dana kasnije 1051 mil., a 1933. godine bilo je ubrano 875 mil. dinara. Ekonomska kriza utjecala je i na smanjenje prihoda od državnog monopola (jedinštveni zakon o državnom monopolu donijet je tek krajem 1931. godine). Smanjenje prihoda od poreza pridonijelo je pojavi budžetskog deficita. Deficit je bio uzrokovan i prestankom plaćanja ratnih reparacija (godišnje oko 400 mil. dinara), smanjenjem prihoda od taksa (pristojbi) za više od 100 mil., smanjenjem prihoda od državnih poduzeća i dr.

Deficitarno financiranje karakteristično za budžetske godine 1930/31. do 1934/35., rječito govori o utjecaju ekonomske krize i u financijskoj sferi aktivnosti države. Višak rashoda nad prihodima u pojedinim godinama poremećaja budžetske ravnoteže dosegao je ogromnu visinu: npr. 507 mil. dinara u budžetskoj godini 1930/31. odnosno 458 mil. u budžetskoj godini 1932/33. U razdoblju od 1935/36. do 1938/39. godine došlo je do oživljavanja privredne konjunktura što je rezultiralo porastom javnih prihoda i dovelo do likvidiranja budžetskih deficita iz godina krize. U tom trogodišnjem razdoblju budžetski prihodi su povećani za 23% odnosno za više od 2,2 mil. dinara.

Deficitarno financiranje itekako je utjecalo na povećano (dodatno) zaduženje države u inozemstvu kao i na zaoštavanje problema otplate zajma – problema koji je u većoj ili manjoj mjeri bio prisutan kroz cijelo vrijeme postojanja Kraljevine SHS odnosno Kraljevine Jugoslavije.⁷⁸

Prikaz razvoja sustava oporezivanja na području Hrvatske bio bi nepotpun za postavi li se činjenica da je u "staroj" Jugoslaviji egzistirao velik broj samoupravnih jedinica te da je za njihovu djelatnost trebalo osigurati prihode iz kojih su se podmirivali rashodi iz djelokruga rada tih jedinica. Za pokriće svojih rashoda gradovi (općine) – kao i banovine (osnovane krajem 1929. godine), mogle su uvoditi prireze na neposredne državne poreze i općinske, gradske i banovinske posredne poreze (trošarine) i takse. Među njihove prihode treba uvrstiti i prihode od vlastite imovine kao i zajmove. Iz analize raspoloživih podataka očito je da je decentralizacija funkcija i sredstava samoupravnih jedinica bila na prilično niskoj razini. Ukupni prihodi

⁷⁸ Cjeloviti prikaz državnih dugova vidi Ministarstvo finansija... o.c. str. 203-213, a o raspodjeli tereta njihove otplate knjigu Bićanić, R: *Ekonomska podloga hrvatskog pitanja*, Dom i svijet te Ekonomski fakultet, Zagreb 2004, str. 156-163.

općinskih budžeta u 1936/37. godini iznosili su 643 milijuna dinara, a banovina 699 milijuna.⁷⁹ Najznačajniji dio prihoda samoupravnih jedinica trošio se za podmirivanje osobnih rashoda.

Nedostaju sređeni i pouzdani podaci o poreznom opterećenju u Jugoslaviji. Na ovom mjestu navodimo stajalište Holzmanna o sudjelovanju poreza u narodnom dohotku sredinom tridesetih godina "Poreski tereti dosegli su upravo nepojmljivu visinu. Oni apsorbiraju 33%, a uračunavši u državnim privrednim poduzećima skrivena opterećenja fiskalne prirode i komorske prireze, blizu 40% narodnog dohotka. Sve veće oporezivanje primjenom neposrednih poreza i komplementarnih prireza naraslo je do prave opasnosti, naročito za srednji stalež i za radništvo".⁸⁰ Vrsni znalac ne samo financijske problematike u staroj Jugoslaviji, Jozo Tomašević, izračunao je za 1933/34. godinu da (čisto) fiskalno opterećenje narodnog dohotka u njoj iznosi oko 30% odnosno gotovo 12% više nego što je iznosilo 1929/30. godine, ili pak da je "javna ruka u budžetskoj godini 1933/34. kontrolirala 40,5% cjelokupnog nacionalnog dohotka, prema 27,6% u godini 1929/30."⁸¹

1.15. Položaj Hrvatske u monarhističkoj Jugoslaviji

Hrvati su se (gotovo) od prvog dana postojanja Kraljevine SHS – kasnije Kraljevine Jugoslavije – osjećali, a u mnogim slučajevima bili su i tretirani, kao građani drugoga reda. Svekoliko zapostavljanje, pa i šikaniranje Hrvata te ekonomsko izrabljivanje Hrvatske, naglašeno izražen hegemonizam velikosrpskih vladajućih krugova, centralizacija svih poluga državne vlasti u Beogradu i time povezana likvidacija pokrajinske samouprave i sl., zorno je prikazao i brojnim podacima ilustrirao prof. Bičanić u svojoj poznatoj knjizi *Ekonomska podloga Hrvatskog pitanja*.⁸² Premda naslov knjige na to ne upućuje, u njoj je prof. Bičanić iscrpno obradio i problematiku likvidacije pokrajinske samouprave i prijelaz na centralizaciju; visine zaduženja i isplate državnih dugova, ulaganje države u objekte infrastrukture i državna privredna poduzeća; vojske kao ekonomskog čimbenika; zapostavljanja hrvatskog Sveučilišta i Katoličke crkve; korupcije velikih razmjera i dr.

⁷⁹ Ministarstvo finansija, o.c. str. 36-42.

⁸⁰ Holzmann, H.: *Fiskalni teret i narodni dohodak*, Zagreb 1935, str. 26.

⁸¹ Tomašević, J.: *Financijska politika Jugoslavije*, o.c. str. 128.

⁸² Najpoznatiji rad prof. Bičanića (1905–1968), knjiga *Ekonomska podloga hrvatskog pitanja* objavljena je 1938. i odmah je bila zabranjena. U istoj je godini bilo objavljeno drugo izdanje s predgovorom najutjecajnijeg hrvatskog političara onog vremena – predsjednika HSS-a Vladka Mačeka. Relativno mlad (kad je pisao knjigu imao je nešto više od 30 godina), Bičanić je zbog ovog političkog djelovanja bio u zatvoru, a 1940. godine – nakon sporazuma Cvetković - Maček došao je na čelo Direkcije za vanjsku trgovinu Jugoslavije. Za vrijeme Drugog svjetskog rata bio je funkcionar u izbjegličkoj kraljevskoj vladi u Londonu. Ubrzo nakon završetka tog rata bio je izabran za profesora na Pravnom fakultetu u Zagrebu. Autor je većeg broja radova koje je objavio u zemlji i u inozemstvu. Uživao je veliki ugled u znanstvenim krugovima u nas i u inozemstvu.

Nezadovoljstvo Hrvata sa svojim položajem u novoosnovanoj državi očitovalo se već pri uvođenju jedinstvene valute 1920. godine, kada su pri zamjeni novca koji je bio u prometu na područjima koja su ušla u njen sastav, vlasnici krune (sredstvo plaćanja u Austro-Ugarskoj Monarhiji) za 1 srbijanski dinar morali dati 4 krune. Taj odnos od 1:4 bio je krajnje nerealan, pa je tako došlo do pljačke vlasnika kruna (pa tako i Hrvata,) jer bi po Bićanićevu izračunu i omjer 1:3 bio povoljan za Srbe. Osim toga, Hrvatska je bila ekonomski razvijenija (posebno u području industrije, novčarstva, trgovine, poljoprivredne proizvodnje). Hrvatska je s drugim pokrajinama trebala sudjelovati i u vraćanju dugova Srbije te otklanjanju posljedica ratnog razaranja u njoj. "Najznačajnija pojava hegemonističke politike beogradske vlade je njezina investiciona politika. Kada se kroz dulji razmak, od desetak godina promatraju državne investicije u pojedinim krajevima, onda dolazi do punog izražaja čitav sistem vladanja, osnovan na nejednakopravnosti i na eksploataciji hrvatskih i prečanskih krajeva, a maskiran pričom o državnom i narodnom jedinstvu".⁸³

Bićanić je brojnim primjerima ilustrirao razloge nezadovoljstva Hrvata svojim položajem u Jugoslaviji za cijelo vrijeme njezina postojanja. Naime, dominacija srpskih vladajućih krugova u toj novoj državnoj tvorevini nije našla svoj izraz samo u financijskoj i ekonomskoj sferi, nego je bilo naglašeno prisutna u vojsci, državnoj upravi, pravosuđu, diplomaciji i dr. Tako, primjerice, u 1938. godini, od 165 aktivnih generala samo njih četiri nisu bili Srbi (bila su 2 Hrvata i 2 Slovenca). "Ministar vojske nije nikada bio nijedna Hrvat. Isto tako ni njegovi pomoćnici. Komandanti armija i njihovi pomoćnici redom su Srbijanci. Od svih komandanata divizija samo je jedan Slovenac, a svi ostali su Srbi".⁸⁴ Logično se nametalo pitanje mogu li u ovakvim prilikama "Hrvati smatrati vojsku kao svoju".⁸⁵

Srbi su bili najzastupljeniji – nesrazmjerno njihovu sudjelovanju u ukupnom broju stanovnika Jugoslavije – među visokim državnim službenicima. Tako o hegemoniji Srba u odnosu na druge narodnosti Bićanić navodi da su u Narodnoj skupštini od 28 zaposlenih njih 25 bili Srbi, u Ministarstvu inozemnih poslova od 22 poslanika 20 su bili Srbi, a među 13 generalnih konzula Srba je bilo 11. U Ministarstvu unutrašnjih poslova od 9 načelnika i generalnih inspektora 5 su bili Srbi, a samo 1 Hrvat, u Ministarstvu financija od 9 načelnika 7 su bili Srbi, a od 65 savjetnika bilo je 56 Srba. Ogroman, ničim opravdani nesrazmjer u raspodjeli najviših službeničkih zvanja između Srba i ostalih nacionalnosti u Jugoslaviji bio je i u ostalim ministarstvima. U financijskim institucijama kao što su Narodna banka (centralna banka Jugoslavije), Poštanska štedionica, Državna hipotekarna banka, Privilegirana agrarna banka, Državna klasna lutrija, Uprava državnog monopola, među članovima uprave, gene-

⁸³ Bićanić, R: o.c. str. 131.

⁸⁴ Ibidem, str. 150.

⁸⁵ Ibidem, str. 151.

ralnim direktorima, nadzornim odborima kao i općenito višim činovnicima Hrvati su bili, slikovito rečeno, tek simbolički prisutni. (U još nepovoljnijem položaju bili su Slovenci, dok osoba drugih nacionalnosti koje su obnašale iole važniju funkciju u državnoj upravi, financijskim institucijama i sl., gotovo nije ni bilo).⁸⁶

Bićanić u svojoj više puta citiranoj knjizi iznosi i brojne podatke o nesrazmjernoj raspodjeli poreznog tereta i nakon unifikacije poreznog sustava, tj. nakon donošenja jedinstvenog Zakona o neposrednim porezima 1928. godine odnosno 1929. godine, kada je početa njegova primjena.⁸⁷ Međutim, tim Zakonom nije "provedeno izjednačenje poreznog tereta za sve krajeve. Izjednačenje je provedeno samo formalno. Ali niti to nije provedeno potpuno".⁸⁸ Učinjena konstatacija zasniva se na činjenici da se u tzv. prečanskim krajevima – dijelovima zemlje koji su bili u okviru Austro-Ugarske Monarhije, zemljarina plaćala na osnovi katastarskog prihoda izračunanog na temelju zemljišnog katastra, dok Srbija nije imala sačinjen takav katastar, tako da se jedan od najznačajnijih poreznih oblika – zemljarina – plaćala na osnovi subjektivne ocjene poreznih odbora. Premda je Zakonom o neposrednim porezima bilo propisano da do kraja 1938. godine Srbija treba sačiniti katastar zemljišta – to nije bilo učinjeno. Tako je osam godina nakon početka njegove primjene, od ukupno 10 milijuna hektara zemlje, katastar zemljišta bio sačinjen tek za 2 milijuna hektara. I dok se npr. u Hrvatskoj porez na prihod od zemljišta (zemljarina) plaćao na osnovi katastarskog čistog prihoda, u Srbiji (isto tako u Makedoniji i Crnoj Gori) poreznu obvezu poljoprivrednika utvrđivala je porezna komisija u čijem je radu bio prisutan voluntarizam odnosno odsutnost objektivnog kriterija za utvrđivanje porezne osnovice. Nemali utjecaj na rad tih komisija imala je porezna uprava, rodbinska povezanost, stranačka pripadnost, zloupotreba službenog položaja (mito, korupcija i sl.) "Porezna administracija toliko je loša, da oporezovani ne mogu nikada znati, da li su svoju poreznu obvezu podmirili, koliko su još dužni i da li su još sigurni od daljnjih uznemiravanja poreskih vlasti".⁸⁹ Poreznu administraciju Bićanić ocjenjuje kao konzervativnu, režimsku, nesposobnu i pristranu. "Poreska administracija je prava nesreća za građane i ona je jedan od glavnih uzroka velikog nezadovoljstva s njegovom rođenom državom".⁹⁰ U toj "rođenoj državi" od velikog broja poreznih obveznika država je ubirala porez grubom prisilom. Zato je u 1934. godini "44% porezovnika plaćalo porez samo pod zapljenom i pod pretnjom ovrhe. Prodaja zaplijenjenih stvari uslijedila je kod 20.867 porezovnika. Treba si samo predočiti, kakav je teret na narod natovaren sa milijun i osam stotina hiljada pljenidaba i 20 hiljada

⁸⁶ Opširnije o problemu zastupljenosti pojedinih nacionalnosti na rukovodnim mjestima u državnoj upravi, sudstvu, financijskim institucijama, vojsci i dr. vidi: Bićanić R.: o.c. str. 163.

⁸⁷ Prijedlog spomenutog zakona sačinila je Vlada "u kojoj nije bilo nijednog Hrvata", Bićanić o.c. str. 163.

⁸⁸ Ibidem, str. 163.

⁸⁹ Ibidem, str. 165.

⁹⁰ Ibidem, str. 165. Teško je reći zašto Bićanić piše o "rođenoj državi" i što je zapravo time mislio.

ovršnih prodaja. Ta svota je padala u ruke u najvećoj mjeri činovnicima, koji rade bez narodne kontrole”.⁹¹ Bićanić navodi da je u Srbiji, “postupak porezovnih vlasti, kod određivanja porezne osnovice lakši, blaži, labaviji negoli u drugim krajevima, gdje je postupak stroži, oštiji, bezobzirniji”.⁹² Zaposlene u poreznoj administraciji Bićanić je ocijenio kao krute predstavnike diktature koji se u svojoj autoritativnoj nasilnosti nisu znali služiti “drugim sredstvima, nego nasilnim ubiranjem poreza, koji se je u mnogim krajevima pretvorio u grubu otimačinu”.⁹³ Bićanić se slaže s ocjenom koju je o jedinstvenom Zakonu o neposrednim porezima iznio Holzmann, koji kaže “porezni sistem, koji poznaje najmanji stav od 10 odnosno 12% i povrh toga ne priznaje nikakva minimuma egzistencije, ne daje se po svojoj krutosti niti nablizu usporediti sa bilo kojim sistemom u Europi”⁹⁴, odnosno nema “ni trunke socijalne misli, zanemarujući i najprimitivnije obzire prema ljudima, kojima je rad jedini izvor egzistencije”.⁹⁵

Formiranje banovina (njih 9) 1929. godine⁹⁶ imalo je nemalog utjecaja na nezadovoljstvo Hrvata položajem u Jugoslaviji, jer je ta mjera velikosrpskih vlastodržaca bila usmjerena na slabljene osjećaja zajedništva i samosvijesti hrvatskog naroda, kao i olakšanje ekonomske eksploatacije. Podjela na banovine (čemu je dodatno pridonijelo formiranje Savske banovine sa sjedištem u Zagrebu i Primorske banovine sa sjedištem u Splitu), nije imalo neko posebno racionalno opravdanje, osim onog političke prirode. Ta je dioba uvelike komplicirala nacionalne odnose u državi i “dovodila do nepotrebne napetosti. Osobito je dioba na banovine s hrvatskog gledišta štetna, jer služi lomljenju hrvatskih interesa i sprečava povezivanje Hrvata u jednu upravnu cjelinu”.⁹⁷

1.16. Banovina Hrvatska

Sve izražene napetosti u zemlji – u prvom redu zbog nezadovoljstva Hrvata svojim položajem u monarhističkoj Jugoslaviji na jednoj, kao i zaoštavanja odnosa između pojedinih europskih zemalja koje je rezultiralo početkom Drugog svjetskog rata na drugoj strani, imali su nesumnjivo odlučujući utjecaj na formiranje Banovine Hrvatske. Naime, brojni problemi u zemlji koji su se umnožavali kao i tamni oblaci koji su se sa svih strana približavali Jugoslaviji, doveli su do sporazuma između predsjednika jugoslavenske vlade Dragiše Cvetkovića i utjecajnog predstavnika hrvatskog naroda onog vremena – predsjednika Hrvatske seljačke stranke Vladka Ma-

⁹¹ Ibidem, str. 165.

⁹² Ibidem, str. 165.

⁹³ Ibidem 166-7.

⁹⁴ Ibidem, 163.

⁹⁵ Ibidem, 163.

⁹⁶ Zakon o nazivu i podjeli Kraljevine na upravna područja, od 3.X.1929.

⁹⁷ Ibidem, str. 47.

čeka o formiranju Banovine Hrvatske (tzv. Sporazum Cvetković-Maček). Sporazum je sklopljen 26. kolovoza 1939. godine – gotovo neposredno prije napada Njemačke na Poljsku, tj. samo nekoliko dana prije početka Drugog svjetskog rata. Sporazum je trebao pridonijeti rješavanju “hrvatskog pitanja” u Jugoslaviji, smanjiti stalno prisutne napetosti između Zagreba i Beograda u vrijeme kada je bilo sve očitije da se Hitlerovi apetiti za širenjem *Lebensrauma* Njemačke neće zadovoljiti ni ograničiti na neke teritorijalne i druge ustupke koje je dobio od Engleske i Francuske (primjerice, priključenje Austrije Velikom njemačkom Reichu, promjena položaja Sudetskih Nijemaca u Čehoslovačkoj) kao i ublažiti neposredne prijetnje sigurnosti Jugoslavije do koje je došlo okupacijom Albanije od strane Italije, travnja 1939. godine.

Pravni temelj Uredbe o Banovini Hrvatskoj nalazio se u čl. 116. Ustava Kraljevine Jugoslavije iz 1931. godine, kojim je vlada ovlaštena da u izvanrednim slučajevima donosi mjere koje odstupaju od ustavnih i zakonskih propisa. Istodobno je bila raspuštena Narodna skupština, kako bi se izbjegla opasnost da poslanici odbiju prihvatiti (potvrditi) Uredbu. Teritorij nove tvorevine – Banovine Hrvatske – bio je određen kombinacijom etničkog i povijesnog načela. Obuhvaćao je područje Savske i Primorske banovine kao i kotareve: Dubrovnik, Šid, Ilok, Brčko, Gradačac, Travnik i Fojnicu, sa Zagrebom kao upravnim središtem. U nadležnost Banovine Hrvatske bili su preneseni poslovi: poljoprivrede, trgovine, industrije, šumarstva (šuma), rudarstva (ruda), građevinarstva (građevina), socijalne politike i narodnog zdravlja, fizičkog obrazovanja (sporta), pravosuđa (pravde), prosvjete i unutrašnjih poslova. Banovina Hrvatska bila je nadležna i za obavljanje svih drugih poslova koji su bili u nadležnosti banovina. Tako ustrojena Banovina Hrvatska bližila se statusu federalne jedinice, a predstavljala je početak nikad dovršenog procesa federalnog preustroja Kraljevine Jugoslavije.⁹⁸

Prijetnja sila Osovine sigurnosti i cjelovitosti Jugoslavije nagnala je vladajuće krugove u Beogradu na popuštanje Zagrebu, na davanje Hrvatskoj posebnog (privilegiranog) položaja unutar monarhističke Jugoslavije, na formiranje Banovine Hrvatske, kao “federalne (savezne) jedinice u sklopu unitarne Kraljevine Jugoslavije”.⁹⁹ Prema mišljenju profesorice Engelsfeld, status Banovine Hrvatske bio je “najbliži statusu federalne jedinice”.¹⁰⁰ Naime, Uredbom o Banovini Hrvatskoj bilo je propisano da zakonodavnu vlast u stvarima iz nadležnosti Banovine vrši Kralj preko Bana (čl. 4 Uredbe) te da se presude sudova izriču i izvršavaju u ime Kralja (čl. 5). Sabor Banovine Hrvatske bira narod slobodnim, općim, jednakim, neposrednim i tajnim glasovanjem (čl. 6), saziva se kraljevim ukazom i zasjeda u Zagrebu. Kralj

⁹⁸ *Pravni leksikon*, natuknica Banovina Hrvatska, Zagreb 2006, str.

⁹⁹ Raičević, B.: *Osobnosti razvoja fiskalnog sistema u uslovima federativnog uređenja Jugoslavije*, Ekonomski institut, Beograd 1977, str. 68.

¹⁰⁰ Engelsfeld, N.: *Povijest Hrvatske države i prava – razdoblje od 18. do 20. stoljeća*, Pravni fakultet, Zagreb 2002, str. 387.

ima pravo raspustiti Sabor, a ukaz o raspuštanju mora sadržavati naredbu za nove izbore i za novi saziv Sabora. Ukaz o raspuštanju Sabora potpisuje Ban (čl. 7). Od 16 članaka Uredbe o Banovini Hrvatskoj od posebnog značenja je čl. 3, tč. 1, koji se odnosi na financiranje poslova iz njene nadležnosti, koji glasi: "Banovini Hrvatskoj, da bi mogla uspješno svršavati poslove svoje nadležnosti, ima se obezbjediti potrebna financijska samostalnost. Ona se sastoji u samostalnom prikupljanju određenih prihoda i izvršenju rashoda predviđenih budžetom Banovine". A u st. 2. istog članka navedeno je: "Koji će izvori, oblici i vrste prihoda pripasti u nadležnost Banovine Hrvatske, odredit će se posebnom Uredbom".

U Službenim novinama od 1. travnja 1940. godine objavljena je Uredba o financiranju Banovine Hrvatske, koju su na prijedlog Ministarskog savjeta donijeli Kraljevski namjesnici. U čl. 1. Uredbe bilo je utvrđeno, da u nadležnost Banovine Hrvatske, počevši od 1. travnja 1940. godine, prelaze sljedeći prihodi ostvareni na njezinu području: a) svi neposredni porezi, izuzev službeničkog poreza i doprinosa uz isti porez koji se naplaćuje od osoba u službi države i od državnih umirovljenika; doprinosu Fondu narodne obrane; vojnicima; porez na poslovni promet (opći i skupni) i patrijaršijski prirez, b) najveći broj pristojbi i c) trošarine na alkoholna pića. U čl. 4 Uredbe bilo je utvrđeno, da Banovina Hrvatska raspolaže navedenim приходima prema banovinskom budžetu koji se donosi kao banovinski zakon. Prilikom donošenja državnih ili banovinskih zakona o visini poreznih i drugih opterećenja paziti će se da se održi (a) jednakost fiskalnog opterećenja građana na cijelom državnom teritoriju, i (b) jedinstvo trgovinskog područja. Čl. 5 bilo je utvrđeno, da porezna uprava na teritoriju Banovine Hrvatske postaje banovinska nadležnost, što se odnosilo i na katastarsku upravu (čl. 6). U čl. 8 Uredbe bilo je propisano da su tijela (organi) financijske kontrole na području Banovine Hrvatske državna i banovinska tijela. Ona vrše poslove svoje nadležnosti za državu i Banovinu. Čl. 10 je predviđao da su tijela državne i banovinske financijske uprave dužna u interesu državnih i banovinskih financija surađivati na svim poslovima (davati informacije, stavljati na raspolaganje sva relevantna dokumenta, vršiti na zahtjev potrebne radnje iz svoje nadležnosti i sl.) i u službenom radu uzajamno se pomagati, a čl. 11 je propisivao da ministar financija (Vlada u Beogradu) ima pravo kontrole rada banovinskih organa za poslove koje oni obavljaju za državu.

Zahtjev za formiranjem Banovine Hrvatske nije se ograničavao i iscrpljivao samo u zahtjevu za stjecanjem što potpunijih atributa državnosti, za njenom široko koncipiranom financijskom autonomijom, nego je bio usmjeren i prema određenim dubljim promjenama i to ne samo u političkoj sferi, nego i u socio-ekonomskom položaju građana Hrvatske – posebno osiromašenog seljačkog stanovništva. "Rješavanje tih problema se svakodnevno ispreplitalo s poslovima oko izgradnje autonomije Banovine Hrvatske. Ratne prilike u svijetu i gospodarske teškoće još su više zaoštravale težinu tih problema. U politici rješavanja tih pitanja ni vlada ni vlast Banovine

Hrvatske nisu radile na dulji rok, ni sustavno, ni prema nekom utvrđenom programu, nego su se mjere iz tog područja donosile prema kratkoročnim procjenama i improviziranim metodama i ciljevima".¹⁰¹ I prije donošenja Uredbe o financiranju Banovine Hrvatske, šest mjeseci ranije, donijeta je za područje Banovine Hrvatske Uredba o zaštiti seljačkog posjeda od ovrhe. "Izmjenom zakona o neposrednim porezima, u prosincu 1939. godine, oslobođene su od poreza neke kategorije zemljoradnika koje zbog neimaštine nisu ionako mogle plaćati porez".¹⁰²

Blizina ratnih događanja, ratna psihoza, prijetnja ratom, socijalni problemi širokih razmjera, posebno nezavidan položaj seljaka, politička previranja i sl., sigurno nisu pridonijeli stvaranju pozitivnog ozračja za promjene u području oporezivanja u Banovini Hrvatskoj. I dok se formiranje Banovine Hrvatske može ocijeniti pozitivno, ostaje činjenica da "ideja homogene Hrvatske i rješenje samo nacionalnog pitanja nisu mogli biti isključivi model koji bi odgovarao interesima hrvatskog naroda".¹⁰³ Potlačeni i poniženi, nacionalno obespravljeni stanovnici Kraljevine Jugoslavije nisu bili ni voljni ni spremni braniti državu u kojoj je socijalna diferencijacija među njenim stanovnicima bila svakim danom sve veća, u kojoj su siromašni bivali sve siromašniji, a bogati sve bogatiji, u kojoj su političke slobode bile ograničene. Njemačke i talijanske snage gotovo su bez nekog ozbiljnijeg otpora okupirale zemlju, a kralj i vlada su samo nekoliko dana nakon objave rata Jugoslaviji napustili zemlju.

Kratkim prikazom endogenih i egzogenih razloga koji su utjecali na formiranje Banovine Hrvatske, kao i nabranjem djelokruga njezina rada, htjelo se pokazati zašto se Hrvatska tek (gotovo) na kraju – nakon dva desetljeća postojanja monarhističke Jugoslavije, uspjela izboriti za takvu poziciju unutar te države, koja joj je omogućavala i osiguravala i ne tako mali fiskalni suverenitet. Međutim, kako zbog (a) unutrašnjih razloga (neslaganje oko granica Banovine kao i njenog djelokruga rada) i (b) vanjskih okolnosti (početak Drugog svjetskog rata i time povezane promjene u prioritetu rješavanja nekih od brojnih problema s kojima je Kraljevina Jugoslavija bila suočena) "Banovina Hrvatska nije bila do kraja konstituirana, jer njen zakonodavni organ, Hrvatski sabor, nije nikada bio izabran",¹⁰⁴ pa je samim tim izboreno pravo da Hrvatska sama regulira dio porezne materije, ostalo nekonsumirano pravo.

¹⁰¹ Engelsfeld, N.: o.c., str. 388.

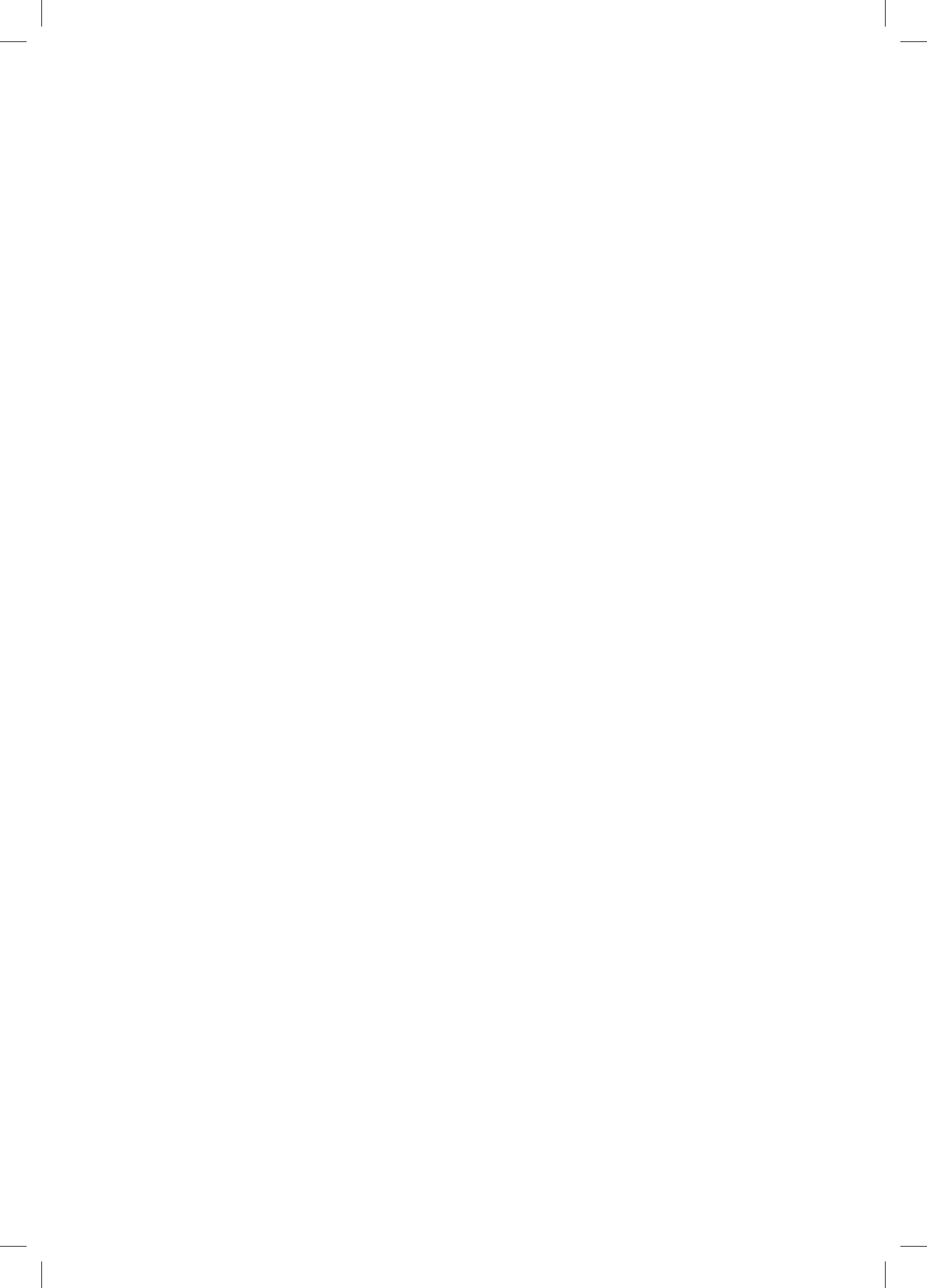
¹⁰² ibidem, str. 388

¹⁰³ ibidem, str. 389

¹⁰⁴ Horvat, M. i dr.: *Rječnik historije države i prava*, o.c. str. 726.

II. DIO

OPOREZIVANJE U NEZAVISNOJ DRŽAVI HRVATSKOJ



OPOREZIVANJE U NEZAVISNOJ DRŽAVI HRVATSKOJ

Da bi se lakše shvatio i razumio razvoj osebujnog sustava oporezivanja u Nezavisnoj Državi Hrvatskoj (NDH), potrebno je podsjetiti na vrijeme njezina postanka i na uvjete u kojima je ta država djelovala. Nastanak NDH zorno potvrđuje utemeljenost konstatacije o uvjetovanosti poreznog i mnogo šireg, fiskalnog sustava sa socio-ekonomskim i političkim sustavom sredine u kojoj se kreira i primjenjuje. U prikazu sustava oporezivanja u NDH korišteni su gotovo isključivo pravni tekstovi, jer – koliko mi je poznato – nema pisanog rada (radova) u kojem bi pobliže i cjelovito bila obrađena problematika izgradnje i funkcioniranja sustava oporezivanja u NDH. Česte promjene u oporezivanju, kao i općenito u sustavu prikupljanja javnih prihoda u NDH, mogu se opravdano pripisati okolnostima koje su omogućile njezino formiranje, uvjetima u kojima je djelovala kao i vanjskom okruženju. NDH je nastala i egzistirala za vrijeme Drugog svjetskog rata na jednom dijelu okupiranog teritorija Kraljevine Jugoslavije, a prestala je postojati kada su se promijenile okolnosti koje su omogućile njezino formiranje, tj. kapitulacijom nacističke Njemačke odnosno završetkom Drugog svjetskog rata, svibnja 1945. godine.

Nezavisna Država Hrvatska nastala je voljom sila Osovine (Hitlerove Njemačke i Mussolinijeve Italije). Naime, u proljeće 1941. godine trebalo je samo nekoliko dana da Jugoslavija bude okupirana, a Vlada i kralj su napustili zemlju. Loše opremljena, slabo obučena, dezorganizirana, demoralizirana i demotivirana vojska nije bila u stanju pružiti iole ozbiljniji otpor njemačkim i talijanskim trupama koje su napale Jugoslaviju. Političke napetosti u zemlji uvjetovane nacionalnim ugnjetavanjem i političkim terorom te loše materijalne prilike građana – posebno seljaka i radnika, pridonijeli su defetizmu stanovništva među kojim se učvrstilo uvjerenje da i nema potrebe da se brani i očuva državna tvorevina, koju je većina građana percipirala kao “tamnicu naroda”.

Ulaskom njemačkih okupatorskih snaga u Zagreb, bivši austro-ugarski pukovnik, a kasnije doglavnik, vojskovođa i ministar hrvatskog domobranstva, Slavko Kvaternik, preko radija je, 10. travnja 1941. godine, proglasio uspostavu NDH, a najutjecajni hrvatski političar onog vremena, Vladko Maček – predsjednik Hrvatske seljačke stranke – uputio je poziv članovima svoje stranke i hrvatskom narodu

te nižim upravnim tijelima da prihvate novu (ustašku) vlast. Odlukom okupatora NDH je obuhvatila i područje Bosne i Hercegovine, kao i dio Dalmacije koji nisu okupirali Talijani. Naime, Italija je zaposjela dobar dio Dalmacije, jadranske otoke – osim Paga, Brača i Hvara, a djelomično i Hrvatsko primorje te Gorski kotar. Mađari su anektirali Međimurje i Baranju. Sporazumom između poglavnika Ante Pavelića i Mussolinija, sklopljenim sredinom svibnja 1941. godine (tzv. Rimski ugovor) bile su utanačene ne samo granice (tj. legalizirana okupacija Dalmacije, nekih otoka, Hrvatskog primorja i Gorskog kotara), nego se Pavelić obvezao da – između ostalog, u zamjenu za političku podršku Italije svom režimu, neće sklapati međunarodne sporazume koji bi bili u suprotnosti s talijanskom politikom. Pavelić je talijanskoj vladajućoj kući Savoy ponudio hrvatsku kraljevsku krunu, a za njezina je nositelja nominiran vojvoda od Spoleta. Tako bi NDH postala Kraljevina Hrvatska. Međutim, kako su se sigurnosne prilike u Hrvatskoj gotovo iz dana u dan pogoršavale, i neslaganje s takvom Pavelićevom politikom raslo, čak i u redovima njegovih pristauša, nesuđeni kralj Hrvatske nije pokazao spremnost da dođe u Hrvatsku i “zasjedne” na hrvatsko prijestolje.

Pet dana nakon uspostave NDH, u Zagreb dolazi Ante Pavelić – vođa (poglavnik) ustaškog pokreta i čelnik nove države – marionetske tvorevine, nastale na dijelu okupiranog teritorija Kraljevine Jugoslavije. Već narednog dana (16. travnja) Poglavnik NDH imenovao je prvu Hrvatsku vladu u kojoj je on i predsjednik Vlade i ministar vanjskih poslova. Vladu su uz predsjednika činili potpredsjednik te 9 ministara. Zanimljivo je spomenuti da u toj prvoj Hrvatskoj vladi nije bio predviđen resor (ministarstvo) financija, nego su poslovi prikupljanja i raspodjele javnih prihoda, poslovi financijskih ustanova i drugi poslovi koji su, u pravilu, u nadležnosti takvog ministarstva, bili dati u djelokrug Ministru narodnog gospodarstva. U kasnijoj reorganizaciji Vlade uvodi se resor financija pod nazivom Državna riznica, a kasnije je taj naziv zamijenjen nazivom Ministarstvo državne riznice.

Poglavnik Ante Pavelić u svojoj je osobi objedinio ne samo funkciju šefa države i prvog čovjeka izvršne vlasti te vrhovnog zapovjednika vojske nego je imao i zakonodavnu vlast, koju je izvršavao donošenjem pravnih akata pod nazivom Zakonska odredba. Kroz cijelo vrijeme svog postojanja, NDH je samo u 1942. godini imala neko kvazi predstavničko tijelo – Hrvatski državni sabor. Naime, Poglavnik je krajem siječnja 1942. godine donio Zakonsku odredbu o Hrvatskom državnom saboru, prema kojoj su kao članovi Sabora bili utvrđeni:

- hrvatski narodni zastupnici posljednjeg hrvatskog Sabora iz 1918. godine kao i hrvatski narodni zastupnici izabrani na izborima 1938. godine,
- članovi Vijeća bivše Hrvatske stranke prava izabrani 1919. godine,
- doglavnici, poglavni pobočnici i povjerenici u Glavnom Ustaškom stanu Hrvatskog ustaškog oslobodilačkog pokreta i
- dva predstavnika njemačke narodne manjine.

Hrvatski državni Sabor zasjedao je samo tri puta, da bi ga zbog kritike vanjske politike Pavelić raspustio već krajem iste godine (1942) u kojoj je bio osnovan. Time je ponovno u Pavelićevoj osobi i stvarno i formalno koncentrirana sva vlast u zemlji, tako da se može reći da je temeljno obilježje uređenja koje karakterizira NDH "totalitarizam personificiran u osobi poglavnika, odnosno diktatura s elementima terora kao popratnog obilježja svake diktature".¹⁰⁵

U literaturi se raspravlja o pravnoj osnovanosti NDH kao države. Naime, teritorij NDH bio je sastavni dio okupiranog teritorija Kraljevine Jugoslavije, pa unatoč tome "što je on okupiran, okupacijom se ne može trajno mijenjati teritorij država tako da se ni u slučaju da je okupacija ostvarena ne može dirati i određivati trajno njegova sudbina".¹⁰⁶ Iako je na području NDH postojala organizacija vlasti, ona nije s gledišta međunarodnog prava bila "pravno utemeljena, jer Haške konvencije ne odobravaju okupatoru formiranje novih organa".¹⁰⁷ Odluke organa vlasti NDH su "često ovisile o volji osovinske vlasti. Osim toga – odluke organa vlasti nisu imale legitimitet, jer nisu predstavljale izraz volje naroda".¹⁰⁸

Ta "nezavisna" Hrvatska bila je međunarodno priznata od manjeg broja država - uz Njemačku, Italiju i Japan, to su bile i Mađarska, Slovačka, Bugarska, Rumunjska, Španjolska, Finska, Danska, Mandžurija, Nacionalna Kina, Tajland, Burma i Filipini. Sa Švicarskom i Francuskom (vlada u Vichy) NDH je sklopila ugovor o gospodarskoj i kulturnoj suradnji. Premda međunarodno priznanje nije bitno za opstojnost države, činjenica da je NDH priznalo samo 15 država, rječito govori o njezinu "položaju unutar međunarodne zajednice".¹⁰⁹

Za lakše razumijevanje problematike oporezivanja u NDH, brojnih promjena u oporezivanju kao i općenito financiranja javnih rashoda u njoj, samo ću spomenuti neke čimbenike koji su utjecali na njezin porezni sustav i poreznu politiku. Nemali broj Hrvata u uspostavi NDH vidjelo je ostvarenje svojih želja, očekivanja, prekid s političkim ugnjetavanjem, obespravljenošću, izrabljivanjem i sl. Međutim, niz mjera ustaške vlasti, donesenih već prvih dana funkcioniranja nove države, dovelo je do razočaranja, neslaganja, otpora širokih slojeva stanovništva protiv te i takve vlasti. Suradnja s fašističkom Italijom i nacističkom Njemačkom, sklapanje Rimskog ugovora, nuđenje kraljevske krune strancu – vojvodi od Spoleta, donošenje niza zakonskih odredbi već prvih dana po dolasku na vlast, koje su konsternirale hrvatsku javnost, izazvali su strah, odbojnost, otpor dobrog dijela stanovnika Hrvatske protiv tih događaja i pojava. Na ovom ću mjestu spomenuti samo neke zakonske odredbe koje je Pavelić donio još u travnju 1941. godine, kao što su primjerice: Zakonska odredba

¹⁰⁵ Engelsfeld, N.: o.c. str. 407

¹⁰⁶ ibidem, str. 407

¹⁰⁷ ibidem, str. 407 i 408

¹⁰⁸ ibidem, str. 408

¹⁰⁹ ibidem, str. 408

za obranu naroda i države (17. travnja), Zakonska odredba o sačuvanju hrvatske narodne imovine (19. travnja), Zakonska odredba o nekretninama tzv. dobrovoljaca (18. travnja), Zakonska odredba o rasnoj pripadnosti (30. travnja), Zakonska odredba o zaštiti arijevske krvi i časti hrvatskog naroda (30. travnja). Zakonskom odredbom za obranu naroda i države bilo je utvrđeno, da će "stići kazna smrti" onoga tko "bilo na koji način povrijedi ili je povrijedio čast i životne interese hrvatskog naroda ili bilo na koji način ugrozi opstanak Nezavisne Države Hrvatske ili državne vlasti, pa makar djelo i ostalo samo u pokušaju". Onaj koji bi počinio takvo djelo postaje krivcem "zločinstva veleizdaje". Ovu je Zakonsku odredbu Pavelić donio već 17. travnja, a dva dana kasnije proglašavaju se ništavnim svi pravni poslovi između Židova međusobno kao i između Židova i trećih osoba, sklopljeni unutar dva mjeseca prije proglašenja NDH, a hrvatskom narodnom imovinom proglašava se sva zemlja što je podijeljena tzv. dobrovoljcima.¹¹⁰ Zakonskom odredbom o rasnoj pripadnosti utvrđeno je da su arijskog porijekla osobe koje potječu od predaka koji su pripadnici europske rasne zajednice, ili koji potječu od potomaka te zajednice izvan Europe, a Zakonskom odredbom o zaštiti arijevske krvi i časti Hrvatskog naroda zabranjuje se brak Židova i inih osoba koje nisu arijskog porijekla s osobama arijskog porijekla. Kaznom zatvora ili tamnicom bit će kažnjene nearijske muške osobe koje izvanbračno spolno opće sa ženskom osobom arijskog porijekla. U naročito teškim slučajevima, napose ako se radi o silovanju nevine djevojke, mogla se izreći i smrtna kazna. Navedenom je Zakonskom odredbom bilo utvrđeno da se sve promjene židovskih prezimena koje su bile učinjene poslije 1. prosinca 1918. godine stavljaju "izvan krjeposti" te se moraju zamijeniti prvotnim prezimenima.¹¹¹

Spomenute zakonske odredbe ne samo da su omogućile nego su i potaknule obračun s političkim neistomišljenicima – kritičarima mjera ustaške vlasti, proganjanje i pljačku Židova i Srba te njihovo zatvaranje, slanje u koncentracijske logore te njihovo fizičko zatiranje. Svakodnevno se povećavao broj logora i logoraša koje su činili svi nepoćudni, politički protivnici (uključivo i Hrvati), Židovi, mnogi Srbi, Romi, nearijske skupine.

Izvoz u Njemačku i Italiju pod izuzetno nepovoljnim uvjetima¹¹², otežani uvjeti rada, pa i prestanak rada mnogih poduzeća zbog pomanjkanja sirovine (npr. u tek-

¹¹⁰ Nitko od dotadanih vlasnika i posjednika (u pravilu Srba) nije imao pravo na bilo kakvu odštetu za tu zemlju, niti za bilo što sagrađeno na toj zemlji. Provođenje ove zakonske odredbe bilo je povjereno zapovjedniku vojske (nije bilo jasno na kojeg se to zapovjednika odnosi).

¹¹¹ Mada je izdavač Zbornika zakona i naredaba Nezavisne Države Hrvatske za 1941. godinu bilo Ministarstvo pravosuđa i bogoštovlja, odnosno kasnije Državno vijeće, za vrijeme postojanja NDH nije bio donijet ni jedan zakon, nego je najviši pravni akt bila zakonska odredba, koju je propisivao i proglašavao Pavelić.

¹¹² U srpnju 1941. godine dinar je zamijenjen kunom u omjeru 1:1. Njegov omjer prema marci je bio utvrđen u odnosu 2:1, a prema talijanskoj liri 2,6:1, što je bilo izuzetno nepovoljno za Hrvatsku, tako da su Talijani i Nijemci već u prvim mjesecima postojanja NDH ispraznili mnoge dućane i smanjili ionako siromašne robne rezerve nove države.

stilnoj industriji), novačenje, nezaposlenost i dr., naglo su pogoršali ionako nezavidan ekonomski položaj građana Hrvatske, pa zato i ne čudi da je sve navedeno, uz prije spomenute činjenice, utjecalo ne samo na povećanje nezadovoljstva u zemlji nego i na spremnost da se i oružjem odupru sve prisutnijem teroru ustaških vlasti, okupaciji zemlje, oduzimanju njezina teritorija, ekonomskoj eksploataciji, fizičkom zatiranju. Tako je 22. lipnja 1941. godine (danas državni praznik – Dan antifašističke borbe) kraj Siska formiran prvi partizanski oružani odred, ne samo u bivšoj Jugoslaviji nego i u Europi. Broj partizana i njihova aktivnost (rušenje mostova, miniranje pruga i dizanje u zrak vlakova, sabotaže u tvornicama, napadi na vojne jedinice NDH i njihovih “saveznika” i dr.) stalno se povećavala. “No antifašistička borba, potencirana necjelovitošću hrvatskog prostora i izdvajanjem Dalmacije, ubrzo je otežalo normalno gospodarsko poslovanje, pa se gotovo ne može govoriti da su gospodarski zakoni, koji su bili vrlo brojni, vrijedili na čitavom prostoru nove države. Drvo, tanin, boksit, željezna rudača, karbid, cijanid, kemijski proizvodi, šljive, stoka, žito izvozilo se je samo tamo gdje su se osigurali proizvodni i prometni uvjeti, a to je, izuzev zagorskog i zagrebačkog područja, bilo već 1942. godine moguće provoditi samo pod zaštitom oružane sile”.¹¹³

Vanjsko okruženje i (nezavidne) prilike u zemlji opredijelile su kako organizaciju porezne službe, tako i sustav oporezivanja, (a posebno) i poreznu politiku NDH. U lipnju 1941. godine došlo je do reorganizacije Vlade, pa su tako umjesto Ministarstva gospodarstva, formirana tri nova i to Ministarstvo za obrt, veleobrt (tj. industriju) i trgovinu, Ministarstvo seljačkog gospodarstva i Državna riznica (kasnije Ministarstvo državne riznice).

Poslovi ubiranja i raspodjele javnih prihoda kao i drugi poslovi iz nadležnosti financijske aktivnosti države bili su povjereni Državnoj riznici. Unutar Državne riznice postojalo je pet odjela, i to: (1) opći odjel, (2) odjel za proračun i računovodstvo, (3) odjel za državne poreze, (4) odjel za carine i (5) odjel za državnu nevjeru (tj. zajmove), imovinu, katastar i novčarstvo. Za potrebe ovog rada od posebnog je interesa organizacija i nadležnost odjela za državne poreze i odjela carine.

U nadležnosti odjela za državne poreze bili su poslovi odmjere (tj. utvrđivanja), ubiranja i nadzor nad državnim neizravnim porezima (osim carina), izravnim porezima te posebnim porezima i državnim pristojbama. Odjelu za carine bili su povjereni poslovi ubiranja carina i nadzor nad tim ubiranjem, utvrđivanje i primjena carinske tarife (u suradnji s Ministarstvom obrta, veleobrta i trgovine), brojidba (tj. statistika) vanjske trgovine, rješavanje pravnih lijekova u carinskim kaznenim stvarima kao poslovi u vezi sa zaposlenima u području carina.

Poreznu službu obavljala je Državna riznica putem rizničkih upraviteljstava i poreznih ureda. Bilo je pet rizničkih upraviteljstava sa sjedištem u Zagrebu, Osijeku,

¹¹³ Kolar-Dimitrijević, M.: Hrvatsko gospodarstvo u Nezavisnoj Državi Hrvatskoj, *Časopis za suvremenu povijest* br. 3, Institut za suvremenu povijest, Zagreb 1995, str. 529.

Banja Luci, Sarajevu i Mostaru te 145 poreznih ureda sa 717 poreznih činovnika. Uz pet glavnih carinarnica i to u Zagrebu, Osijeku, Sarajevu, Dubrovniku i Kraljevici, bilo je i 28 carinarnica u kojima je radilo 500 carinskih činovnika.

Uz odjele Državne riznice bili su formirani i odsjeci. Tako je odjel za državne poreze (kasnije odjel za državne prihode) činilo 4 odsjeka i to: odsjek za osobne poslove (tj. kadrove); odsjek za izravne poreze; odsjek za biljegovine i pristojbe te odsjek za trošarine. Nadležnost odsjeka za izravne poreze predstavljali su poslovi povezani uz ubiranje općeg i skupnog poreza na promet. Odjel za carine dijelio se na 4 odsjeka i to na upravni, kazneno-pravni, carinsko pristojbeni i računsko-brojidbeni. Tijekom vremena došlo je do određenih promjena u organizaciji, nadležnosti i broju zaposlenih u Ministarstvu državne riznice.

Od interesa je da na ovom mjestu spomenem da je Opći odjel Državne riznice bio nadležan, između ostalog, i za rizničku stražu. Riznička straža bila je organizirana kao vojna jedinica. Riznički stražari bili su uniformirani i naoružani. U njoj su nadležnosti bili poslovi suzbijanja porezne utaje te pronalaženje krijumčara i prekršitelja poreznih, carinskih, monopolskih i trošarinskih propisa, kao i stalni nadzor nad svim poduzećima i drugim osobama koje su bile u bilo kakvom obvezno-pravnom odnosu prema državi.

Prosinca 1941. godine osnovano je Ravnateljstvo državnih monopola NDH kao posebno upravno tijelo u sastavu Državne riznice. Ravnateljstvo je imalo pet odjela i to (1) opći odjel, (2) računsko-blagajnički odjel, (3) odjel za proizvodnju, (4) odjel za preradu te (5) odjel za proizvodnju proizvoda koji su bili u režimu državnog monopola.¹¹⁴

Iz dostupnih podatka teško je dobiti cjelovitu sliku prikupljanja, upravljanja, raspodjele i trošenja javnih prihoda u NDH. Tako npr. raspoloživi podaci daju odgovor na pitanje o visini prihoda ubranih naplatom izravnih i neizravnih poreza podijeljene na (a) opće izravne poreze, (b) posebne poreze i (c) neredovite poreze te (d) neizravnih poreza i to na (1) trošarine, (2) carine te (3) biljegovine i pristojbe, ali se iz njih ništa ne saznaje npr. o strukturi izravnih poreza, o njihovoj financijskoj ulozi unutar ukupnih poreznih prihoda. Mada nema zakonske odredbe iz koje se može iščitati koji su to izravni porezi koji su se primjenjivali u NDH, uvidom u brojne zakonske odredbe o preinakama i nadopunama Zakona o izravnim porezima (do kolovoza 1942. godine bilo ih je 48) očito je da se primjenjivao jugoslavenski Zakon o neposrednim porezima iz 1928. godine. U Poreznom priručniku iz 1942. godine navodi se da je bilo rasprostranjeno stajalište da će porezi koji su bili u primjeni u Jugoslaviji, proglašenjem NDH biti u cijelosti ukinuti, te da će biti uvedeni novi, koji će odgovarati novom pravnom poretku. "Ne može se reći, da takvo mišljenje nije

¹¹⁴ Detaljnije o organizaciji financijske službe i funkcioniranju sustava financiranja u NDH vidi članak Srb, V.: Financijski sustav NDH (Državna riznica), *Pravni vjesnik br. 7*, Osijek 1991, str. 247-259.

ispravno, jer u rieči porez razumieva znanost oporezivanja privrednog života. Kako se je naša Država slobodna i nezavisna počela u novom pravcu razvijati, može se reći zapravo modernizirati, to i privredni život počima dobivati nove oblike, pa tako nastaju posve novi pojmovi o državi i njenim pravima i dužnostima, to bi bilo potrebno i postojeće propise o oporezivanju privrednog života prilagoditi tim novim pojmovima. Ali, tako rekuć, preko noći to nije moguće, jer za stvaranje jednog novog poreznog zakona, potrebno je dulje vremena, budući da kod toga treba skupiti sve potrebite podatke te ih obraditi na način, da bude zakon pristupačan i oblastima i građanima, da mogu u njemu naći svaku sigurnost u pojedinim pitanjima”.¹¹⁵ Odjel za državne financije Ministarstva narodnog gospodarstva NDH na samom početku funkcioniranja nove države izdalo je odredbu prema kojoj “do daljnjeg ostaje u krieposti dosadašnji Zakon o neposrednim porezima”.¹¹⁶ Spomenut ću da je suglasno Zakonskoj odredbi o čistoći jezika, Zakonskom odredbom o preinaci i nadopuni Zakona o izravnim porezima od 31. prosinca 1941. godine određeno da se pri oporezivanju imaju rabiti izrazi koji nisu protivni duhu hrvatskog jezika. U uputi za primjenu navedene Zakonske odredbe kao i drugih zakonskih odredbi koje se odnose na izravne (neposredne) poreze rečeno je da će “ove nadopune i preinake u potpunosti izvršiti svoj pionirski zadatak, te poslužiti kao temelj za rad kako rizničkih ustanova tako i svih porezovnika, te i time pružiti svoj skromni prilog za produblivanje hrvatskog duha na području izravnih poreza”.¹¹⁷ Među brojnim izrazima koji su “protivni duhu” hrvatskog jezika navode se npr. ekvivalent, financijska direkcija, financijska kontrola, industrija, poreski odbor, poreski obveznik, poreska uprava, reklamacioni odbor, razrez, tabela, žalba, vlast, koje je trebalo zamijeniti terminima: jednačak, rizničko upraviteljstvo, financijalna straža, veleobrt, raspisujuće povjerenstvo, porezovnik, porezni ured, opotražno povjerenstvo, odmjera, ljestvica, utok, oblast.

U NDH su se primjenjivali sljedeći porezi:

1. porez na prihod od zemlje (zemljarina),
2. porez na prihod od sgrada (kućarina),
3. porez na prihod od poduzeća, radnja i samostalnog prihoda (tecivarina),
4. porez na kamate i rente,
5. porez na dobitak poduzeća obvezanih na javno polaganje računa (društveni porez),
6. porez od nesamostalnog rada i zanimanja (službenički porez).

¹¹⁵ Dukanović, Z. - Stemberger, A. (ur.): *Porezni priručnik*, Zagreb 1942, str. 138-139.

¹¹⁶ ibidem, str. 139. Začuđuje da je o preuzimanju Zakona o neposrednim porezima (kao i carina) odluku donijelo tada nadležno ministarstvo, a ne poglavnik i predsjednik vlade svojom zakonskom odredbom. Nešto kasnije, Državna riznica je izdala saopćenje, da na području NDH ostaju i dalje na snazi svi carinski propisi koji su vrijedili u bivšoj Jugoslaviji. (Srb, V.: o.c., str. 253).

¹¹⁷ Bosler, K.: Zakon o izravnim porezima s propisnikom, IV. promjene i nadopune, Zagreb 1944, str. VII.

Ti su porezi (s izrazima "u duhu hrvatskog jezika") zapravo bili neposredni porezi koji su se primjenjivali u Jugoslaviji, pa tako i u Banovini Hrvatskoj. Spomenuto je da su odredbe Zakona o izravnim (neposrednim) porezima višekratno mijenjane. "Novi duh ustaške Hrvatske i ratne prilike neodoljivo su to zahtievale. Trebalo je povećati državne prihode, kako bi se tolikim žrtvama stečena sloboda mogla očuvati. Državna riznica svim je sredstvima nastojala, da taj zadatak ispuni. Posljedica svega toga je često donošenje zakonskih preinaka".¹¹⁸ Preinake i nadopune nisu bile rezervirane samo za izravne poreze, nego su se odnosile i na neizravne poreze – posebno trošarine i carine. Tako je npr. samo u 1941. godini donijeto oko 30 propisa (uglavnom zakonskih odredbi) koje su se odnosile na organizaciju carinske službe, oprost od carina, visine carinske stope i dr.

Od brojnih zakonskih odredbi o preinaci i nadopuni ranijih zakona o neposrednim (izravnim) i posrednim (neizravnim) porezima spomenut ću samo neke. Tako se npr. u već spomenutoj Zakonskoj odredbi o preinaci i nadopuni Zakona o izravnim porezima od 30. prosinca 1941. godine (imala je 38 članaka) utvrđuje, da je državni rizničar ovlašten da za svaku poreznu godinu propisuje povećanje ili umanjene katastarskog čistog prihoda za cijelo državno područje ili dio tog područja (čl. 1). U nekoliko se članaka regulira oporezivanje zgrada (sgrada). Tako je čl. 9 utvrđeno, da se u ime troškova za uzdržavanje, upravu i amortizaciju zgrada odbija od iznosa najamnine 20%, 25%, odnosno 30%, ovisno o broju stanovnika, i mjesta u kojoj se zgrada nalazi, a čl. 10 se, između ostalog, utvrđuje da se na dopunski porez ne može odmjeravati nikakvi samoupravni prirez. Čl. 17 bilo je utvrđeno, da se pregled poslovnih knjiga odnosno uvid u njih, može obavljati i za poslovnu godinu za koju još nije nastala obveza za podnošenje porezne prijave. Mnogim je člancima (npr. 10, 13, 14, 18, 20) povećana porezna stopa pojedinih neposrednih poreza. I kroz porezne propise došao je na osebujan način do izražaja karakter ustaške vlasti. Naime, zakletva člana poreznog odbora (komisije) koji je sudjelovao u utvrđivanju visine porezne obveze, glasila je: "Ja N.N., član povjerenstva, prisežem Svemogućem Bogu i dajem častnu rieč, da ću Nezavisnoj Državi Hrvatskoj i Poglavniku kao predstavniku njezina vrhovništva biti vjeran, da ću ustavne odredbe i zakone njezine poštovati, da ću povjereni mi posao savjestno i nepristrano vršiti, da ću bez obzira na osobu ocjenjivati po svojoj savjesti, i da ću kao tajnu čuvati sve, što saznam u svom službenom poslovanju o stanju pojedinih porezovnika. Tako mi Bog pomogao".¹¹⁹

Otežano snabdijevanje stanovništva prouzročeno raspadom prometnog sustava, nestašicom sirovina, smanjenjem ili prestankom rada mnogih poduzeća, inflacija velikih razmjera i dr., doprinosili su prijelazu s novčane na naturalnu privredu. Po-

¹¹⁸ ibidem, str. VII.

¹¹⁹ NDH nije imala Ustav u smislu kodificiranog pravnog akta, ni zakone koje bi usvajalo od naroda izabrano predstavničko tijelo.

seбно je bilo teško – i pored uvođenja racioniranja u opskrbi neophodnim proizvodima, s osiguranjem hrane za opskrbu stanovništva. Tako je lipnja 1943. godine Pavelić donio Zakonsku odredbu o stavljanju žitarica (pšenica, raž, ječam, zob, heljda, proso i dr.), kukuruza te preradevina od žita i krumpira kao i mahunastih plodova (grah, grašak, grahorica, bob, leća) pod “monopolnu raspoložbu države”. Tom je odredbom bilo utvrđeno da za slučaj da natpolovična većina proizvođača ovih poljoprivrednih proizvoda ne udovolji u cijelosti ili u pretežnom dijelu svojoj dužnosti (isporučiti državi te proizvode), takvo njihovo postupanje može povući odgovornost svih navedenih proizvođača odnosno sela, općine ili pak grada. Kazne za one koji državi nisu isporučili dužnu količinu navedenih proizvoda iznosila je pedeseterostruku cijenu uskraćene količine poljoprivrednih proizvoda.

Samo godinu dana od stavljanja žitarica, kukuruza, mahunastih plodova i krumpira pod režim državnog monopola, bila je donesena (srpanj 1944. godine) Zakonska odredba o podmiranju zemljarine, poreza na poslovni promet i jednokratnog izvanrednog ratnog doprinosa za godinu 1944. predajom državi zaokruženih i propisanih količina navedenih poljoprivrednih proizvoda. Tom je odredbom zapravo uvedena obveza plaćanja poreza u naturi. Kazna za one porezne obveznike koji ne bi podmirili svoju obvezu u naturi do kraja 1944. godine, bila je utvrđena u deseterostrukom iznosu poreza na prihod od zemlje (zemljarina), poreza na poslovni promet te jednokratnog izvanrednog ratnog doprinosa. Tim poreznim obveznicima nisu se smjele izdavati porezne potvrde, putnice i propusnice za putovanja kao ni marvinske putnice.

Dok se materija oporezivanja primjenom izravnih poreza, trošarina, biljegovine i pristojbi mijenjala izmjenama i dopunama zakona naslijeđenih od Kraljevine Jugoslavije, materija oporezivanja primjenom poreza na poslovni promet regulirana je u cijelosti na jednom mjestu, jednim propisom, i to Zakonskom odredbom o porezu na poslovni promet (*NN br. 154/1943*), čime su stvorene pretpostavke za prestanak važenja brojnih propisa kojima je taj porez bio reguliran ranije (u Jugoslaviji), kao što su: Zakon o porezu na poslovni promet iz 1922. godine, Zakon o skupnom porezu na poslovni promet iz iste godine, Uredba o razrezu i naplati poreza na luksuz iz 1932. godine, te brojne izmjene i dopune navedenih zakona kao i pravilnici, koji su se odnosili na materiju reguliranu u tim zakonima te svi ostali propisi koji “su bili protivni” ovoj zakonskoj odredbi. Tom je odredbom uveden i poseban porez na luksuz, pod nazivom porez na razkoš. Koji su se proizvodi smatrali luksuznima bilo je utvrđeno posebnim propisom (tzv. pristojbenikom), a porezni obveznici su bili uvoznici odnosno domaći proizvođači tih proizvoda, a iznimno i trgovci, ali u tom slučaju se od porezne osnovice koju je činio ukupni promet luksuznih proizvoda, odbijao promet tim predmetima koji je obavljen s drugim trgovcem. Uz opće odredbe o porezu na poslovni promet nalazile su se i posebne, a odnosile su se na skupni porez na poslovni promet. Skupnim je porezom na poslovni promet bio

obuhvaćen promet svih predmeta u prometu za koji je u odgovarajućoj tarifi bila utvrđena skupna stopa. Obveznik skupnog poreza bio je uvoznik odnosno proizvođač u domaćem prometu.¹²⁰ Oporezivanje prometa rabljenim stvarima nije bilo obuhvaćeno skupnim porezom na poslovni promet, nego se obavljalo primjenom Zakonske odredbe o porezu na poslovni promet.

Kao što je već rečeno, Zakonskom odredbom o porezu na poslovni promet nije bio uveden neki novi porez, nego su odgovarajući propisi kojima je bila regulirana ova materija u Kraljevini Jugoslaviji bili u cijelosti zamijenjeni tom odredbom. To, međutim, nije bio slučaj sa Zakonskom odredbom o izvanrednom porezu na ratne dobitke od 30. prosinca 1942. godine, budući da je tom odredbom uveden jedan doista novi porez. Obveznici ovog poreza bili su obveznici poreza na prihod poduzeća, radnja i samostalnog prihoda (tecivarina), obveznici poreza na dobitak poduzeća obavezanih na javno polaganje računa (društveni porez) i prigodični porezni obveznici, tj. osobe koje djelatnost ne obavljaju trajno, nego prihode ostvaruju "slučajnim poslovanjem veleobrotnog ili trgovačkog odnosno posredničkog značaja, kao i sve ostale osobe, kojih se prihod očituje izravno ili neizravno, a ne dokažu, da je taj prihod oporezovan" (čl. 1). Obveznici prigodičnog poreza na ratne dobitke mogli su se podijeliti na dvije skupine i to:

"1. kod kojih se dobitak izravno na temelju rada očituje. U ovu skupinu idu razni posrednički poslovi, osobito posredovanje kod ratnih dobava, prigodični trgovački poslovi uopće, osobito preprodaja robe, kupovanje i prodaja nekretnina i sl.;

2. kod kojih se dobitak neizravno očituje tj. oni porezovnici kod kojih se prema izdancima, koje čine, može zaključiti na postojanje dobitaka".¹²¹

Međutim, u 1944. godini obveza plaćanja jednokratnog izvanrednog ratnog poreza proširena je i na druge obveznike neposrednih poreza, tj. na obveznike poreza na prihode od zemlje, poreza na prihode od zgrada kao i na obveznike poreza na rente.¹²² Porezna stopa iznosila je 8% od kupovne cijene nekretnine, 50% kod poreza na rente, 60% kod tecivarine i društvenog poreza, 30% kod kućarine, a čak 80% kod zemljarine.

U Narodnim novinama br. 27 od veljače 1944. godine sadržana je Objava o ratifikaciji hrvatsko-njemačkog ugovora o pravnoj zaštiti i pravnoj pomoći u poreznim stvarima, a u Narodnim novinama br. 30 iz iste godine Objava o ratifikaciji hrvatsko-njemačkog ugovora o izjednačenju oporezivanja u tuzemstvu i inozemstvu, osobito o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na području izravnih poreza. Oba su ugovora bila sklopljena još u prosincu 1942. godine. Teško je (danas) dokučiti o stvarnim potrebama za sklapanje takvih ugovora i to samo s Njemačkom, kao i zašto je trebalo 14 mjeseci da bi ovi ugovori bili ratificirani.

¹²⁰ Opširnije o ovom porezu: Herkov, Z.: *Tumač propisima u porezu na poslovni promet*, Zagreb 1943.

¹²¹ Herkov, Z.: *Tumač ratnim porezima*, Zagreb 1944, str. 24.

¹²² Zakonska odredba o jednokratnom izvanrednom ratnom porezu (NN 297 od 30. prosinca 1943.)

Pri prikazu razvoja sustava oporezivanja u NDH postavljaju se mnoga pitanja za koja se ne može naći suvisli odgovor u (meni) dostupnoj literaturi. Zapravo, i nije mi poznat rad (monografija i sl.) objavljen za vrijeme postojanja te marionetske države, niti kasnije, u kojem bi bila cjelovito obrađena problematika oporezivanja u NDH.

Kako objasniti mnogobrojne izmjene i dopune ("preinake i nadopune") Zakona o neposrednim porezima kao i drugih propisa kojima je bila regulirana materija o prikupljanju javnih prihoda? Bombardiranja, sabotaže, rušenje cesta i mostova, miniranje pruga i time povezano prekid željezničkog i cestovnog prometa, pomanjkanje sirovina i energije, pomanjkanje radnika zbog mobilizacije u vojne postrojbe ili prelaska u redove partizana, širenje područja kojeg su kontrolirali partizani, obezvrjeđivanje kune kao platežnog sredstva uz elemente prirodne privrede, nestašica gotovo svega i svačega, inflacija velikih razmjera, paralizirali su gotovo cijeli privredni život – posebno nakon iskrcavanja saveznika u Italiji i kapitulacije te zemlje, u jesen 1943. godine. Potrebe za javnim prihodima stalno su se povećavale uz kontinuirano smanjenje mogućnosti njihova ubiranja. Opravdano je istaknuto da su navedeni problemi s kojima je bila suočena NDH "topili financijska sredstva nove države, pa su i svi proračuni u času donošenja bili realni, a već mjesec dana nakon toga fiktivni".¹²³

Iz dostupnih podataka nije moguće dobiti preglednu sliku o financiranju javnih rashoda NDH u prvoj godini njezina postojanja. U kolovozu 1941. godine državni rizničar (ministar financija) donio je Naputak za izradu prijedloga proračuna izdataka i primitaka za 1942. godinu. Tim je aktom bilo utvrđeno da se proračunska godina poklapa s kalendarskom, a računsku je godina trajala do 31. srpnja 1943. godine. Krajem prosinca 1941. godine (30. prosinca) donesena je Zakonska odredba o proračunu Nezavisne Države Hrvatske za godinu 1942., koju su uz poglavnika NDH potpisali i predsjednik vlade i 11 ministara. Proračun za 1943. godinu bio je donijet 19. prosinca 1942. godine, a računsku je godina trajala od 1. siječnja 1943. godine do 30. travnja 1944. godine. Zakonska odredba o proračunu NDH za 1944. godinu donijeta je 29. prosinca 1943. godine, proračunska godina poklapala se s kalendarskom, dok je računsku godina trajala do 30. travnja 1945. godine.

Zanimljivo je usporediti izdatke i primitke proračuna po godinama (vidi tablicu 2.1.)

Iz navedenih podataka o proračunskim prihodima i rashodima za 1942., 1943. i 1944. godinu, lagano se uočava da glavni državni rizničar nije imao problema s "uspostavom proračunske ravnoteže", a kao što se vidi, došlo je i do enormnog povećanja primitaka i izdataka u 1943. i 1944. godini u odnosu na prethodnu godinu, što nije bio rezultat nekog povećanja gospodarske aktivnosti, nego (i) brojčani izraz visoke inflacije.

¹²³ Kolar-Dimitrijević, M.: o.c., str. 531.

Tablica 2.1. Izdaci i primitci proračuna opće države NDH-a od 1942. do 1944., u 000 kunama

	1942.	1943.	1944.
Opća državna uprava			
Izdatci	10.891.203	16.374.632	31.569.273
Primitci	10.591.942	15.968.274	31.569.273
Jednačak	299.261	406.357	
Državna poduzeća			
Izdatci	5.250.463	7.846.694	11.965.057
Primitci	5.549.697	8.253.052	11.965.057
Višak primitaka	299.261	406.357	

Izvor: Zakonska odredba o proračunu Nezavisne Države Hrvatske za godinu 1942., 1943. i 1944. s Napatkom za provedbu zakonske odredbe.

Gro proračunskih prihoda opće državne uprave činili su porezi. Među poreze – i to neizravne, bili su uključeni i prihodi od biljegovina (!?) i pristojbe. U proračunu za 1942. godinu bilo je primjenom neizravnih poreza ubrano oko 900 milijuna kuna prihoda više nego izravnim porezima, da bi u proračunu za 1943. godinu situacija bila obrnuta, odnosno sudjelovanje izravnih poreza u ukupnim poreznim prihodima u tim godinama bilo je znatno veće negoli sudjelovanje neizravnih poreza.

Tablica 2.2. Struktura proračunskih prihoda (primitaka) opće državne uprave od 1942. do 1944. u 000 kuna

Vrste primitaka	1942.	1943.	1944.
Izravni porezi:	3.445.942	6.260.400	14.490.000
- Obći izravni porezi	1.951.500	2.355.400	4.835.000
- Posebni porezi	1.347.500	3.305.000	4.605.000
- Neredoviti porezi	146.942	600.000	5.050.000
Neizravni porezi	4.328.000	4.726.540	7.820.000
- Trošarine	1.915.000	2.505.000	371.000
- Biljegovine i pristojbe	1.730.000	1.456.000	3.110.000
- Carine	638.000	765.504	1.000.000
Monopolna dobit	2.408.000	4.369.632	7.170.100
Primitci ustanova i zavoda			
državne uprave	300.000	400.000	1.118.573
Razni primitci	110.000	211.737	
Dobitak državnih poduzeća	299.261	406.357	970.599
Ukupni primitci obće državne uprave	10.891.203	16.374.632	31.569.273

Izvor: Zakonska odredba o proračunu Nezavisne Države Hrvatske za godinu 1942., 1943. i 1944. s Napatkom za provedbu zakonske odredbe

Raspoloživi podaci o proračunskim prihodima opće državne uprave ne daju detaljni uvid u strukturu neposrednih i posrednih poreza kao ni odgovor na pitanje o tome, koji su to proizvodi u režimu državnog monopola proizvodnjom i/ili prometom kojih su realizirana tako značajna financijska sredstva.

Najznačajniji proračunski prihodi državnih poduzeća poticali su od dobiti državne tiskare, državnih novčanih zavoda te prihoda od državne željeznice, samovoznog prometa, državne lutrije, državne šume, pošte, brzjava i brzoglasa, državnih rudarskih i kovinskih poduzeća, državnih kamenoloma i dr.

Najveći dio proračunskih rashoda opće državne uprave služio je podmirenju troškova Ministarstva hrvatskog domobranstva i Ministarstva unutarnjih poslova. Tako je za tu namjenu u 1942. godini bilo planirano oko 4,3 milijarde kuna, a za 1943. godinu izdaci za financiranje vojske i unutarnjih poslova iznosili su gotovo 9,3 milijarde kuna. Dok su sredstva namijenjena podmirivanju navedenih rashoda sudjelovala u ukupnim rashodima opće državne uprave s 39%, to je sudjelovanje u 1943. godini znatno povećano i iznosilo je 57%. U proračunu opće državne uprave za 1944. godinu rashodi za Ministarstvo oružanih snaga i Ministarstvo unutarnjih poslova bili su planirani u visini od nešto više od 12. milijardi kuna, ili 29% ukupnih izdataka proračuna. Zanimljivo je spomenuti, da su izdaci državnog vrhovništva u 1944. godini bili planirani u visini od gotovo 3,1 milijardu kuna (u prethodnoj godini ti su izdaci iznosili 345 milijuna, a u 1942. godini 144 milijuna kuna). Iz raspoloživih se podataka ne vidi o financiranju kojih se to rashoda radilo, kao ni zašto je došlo do tako velikog povećanja tih rashoda.

NDH nije donijela proračun za 1945. godinu, nego je Naputkom objavljenim 14. veljače 1945. godine utvrdila da će se financiranje javnih izdataka u vremenu od siječnja do lipnja te godine¹²⁴ obavljati na osnovi budžetskih dvanaestina.

Na kraju izlaganja o poreznom sustavu NDH navodimo neke propise koji upućuju na zaključak da se radilo o jednom blago rečeno osebujnom sustavu oporezivanja, odnosno o tome da su nositelji porezne (i svake druge) politike u NDH izgubili svaki osjećaj za vremensku i prostornu dimenziju primjene mjera koje su donosili. Tako je npr. u zadnjem broju Narodnih novina NDH (od 21. veljače 1945. godine) objavljena Zakonska odredba o promjeni i nadopuni Zakona o izravnim (neposrednim) porezima (od 8. veljače 1928. godine), a Naredba Ministarstva državne riznice od 15. prosinca 1944. godine (objavljena u *NN 9/45*) o promjeni i nadopuni Pravilnika o izvršavanju Zakona o državnim trošarinama iz 1930. godine (!?), kojom je povećano porezno opterećenje pri oporezivanju prometa nekih proizvoda. U nastojanju da se prikupe dodatna novčana sredstva, 30. prosinca 1944. godine objavljena je Zakonska odredba o promjenama i nadopunama Zakona o biljegovini i pristojbama

¹²⁴ 8. svibnja 1945. godine partizanske jedinice ušle su u Zagreb, a 9. svibnja završio je Drugi svjetski rat. Vlada NDH je Zagreb napustila 6. travnja 1945. godine.

od 30. ožujka 1911. godine (!!). Ta je Odredba imala 139 članaka i njome je utvrđeno osjetno povećanje visine biljegovina i pristojbi. Kao očiti primjer pomanjkanja svakog osjećaja za događanja unutar NDH te u njezinu bližem i daljem okruženju (povlačenje njemačkih snaga na svim bojištima), kao neshvatljivu aroganciju, prepotentnost, naivnost, neobaviještenost, dezorijentiranost i sl. vlastodržaca NDH, treba spomenuti Zakonsku odredbu o produženju rokova o podržavljenju židovske imovine, donijete u siječnju 1945. godine (*NN 16/45*), kojom je za to ranije propisani rok (do 30. listopada 1942. godine), produžen do zaključno 31. prosinca 1945. godine.¹²⁵

Prikaz poreznog sustava NDH uvršten je u ovu knjigu i pored činjenice da se radi o državnoj tvorevini *sui generis*, koja je nastala na okupiranom području Kraljevine Jugoslavije, koja nije imala izabrane organe vlasti i koja protekom vremena nije mogla obavljati ni funkcije vlasti na sve većem teritoriju. Nju je karakteriziralo postojanje političke, rasne i nacionalne netrpeljivosti i isključivosti. Međutim, na njezinu se teritoriju obavljalo oporezivanje, postojala je porezna vlast i porezni obveznici odnosno javne potrebe koje je trebalo podmirivati, a koje su se u manjoj ili većoj mjeri razlikovale od onih u Jugoslaviji. Prikaz sustava oporezivanja u NDH ni u kojem slučaju nije bio motiviran nekim uvjerenjem da ga možemo, kako to ističe autorica ranije citiranog članka, "i danas pogledati kod izrade našeg suvremenog zakonodavstva jer ti propisi uzimaju u obzir naše područje i naše posebnosti".¹²⁶ Mogu se složiti da te "mnoge odredbe i uredbe" o carinama, porezima i sl. "možemo i danas pogledati",¹²⁷ ali na tome treba i stati. Doista ne znam što bi se iz tih (mnogo) brojnih odredbi i uredbi moglo naučiti – osim o tome, što ne bi trebalo činiti u području oporezivanja. Uvrštavanje prikaza oporezivanja u NDH treba shvatiti samo kao realizaciju opredjeljenja da u ovaj dio knjige bude uključen što potpuniji prikaz razvoja oporezivanja na teritoriju Hrvatske.

¹²⁵ Zvuči nevjerovatno, da se u vrijeme kada su savezničke snage izbile na granice Njemačkog Reicha, kada su sovjetske snage u Srijemu ("srijemski front") pred vratima Budimpešte, kada se teritorij NDH suzio toliko da ga se moglo gotovo vidjeti "sa zvonika zagrebačke Katedrale", kada je pobjeda saveznika i završetak Drugog svjetskog rata bilo samo još pitanje dana, donosi jedan takav fašizoidni propis, te da se utvrđuje rok (kraj 1945. godine!!) do kojeg treba podržavati židovsku imovinu. Takva se mjera, najblaže rečeno, može ocijeniti kompletnom političkom dezorijentacijom, odnosno političkim daltonizmom.

¹²⁶ Kolar-Dimitrijević, M.: o.c., str. 529.

¹²⁷ ibidem, str. 529.

III. DIO

RAZVOJ SUSTAVA OPOREZIVANJA OD 1945. DO KRAJA 1990. GODINE



3. Uvod

Porezni sustav Jugoslavije u godinama poslije Drugog svjetskog rata do njezinog raspada, pa tako i oporezivanje na području Hrvatske u tom razdoblju, prošli su kroz nekoliko etapa razvoja.¹²⁸ Kao sastavni dio socio-ekonomskog i političkog sustava pratio je brojne promjene do kojih je u tom razdoblju došlo na osnovi izmjena karaktera vlasti i društveno-ekonomskih odnosa u procesu proizvodnje. Federativno uređenje zemlje (Federativna Narodna Republika Jugoslavija – FNRJ), naglašena uloga države i Komunističke partije u svim sferama društvenog života, nacionalizacija (prva 1946. godine, a druga 1948. godine), konfiskacija, agrarna reforma, donošenje (prvog) Petogodišnjeg plana razvoja narodne privrede i napuštanje administrativnog načina upravljanja u gospodarstvu uz uvođenje i snaženje radničkog samoupravljanja, proširenje nadležnosti republika i pokrajina uz istovremenu decentralizaciju sredstava za njihovo financiranje kao i druge promjene u društvu, nužno su iziskivale prilagođavanje (i) poreznog sustava nastalim promjenama. Međutim, treba posebno naglasiti da se brojne i značajne promjene u sustavu oporezivanja u gotovo polustoljetnom postojanju nove Jugoslavije ne mogu uvijek ni objasniti ni opravdati promjenama u socio-ekonomskoj i političkoj sferi, nego se razlozi čestim promjenama mogu tražiti i naći u brzopletosti, neznanju, nedovoljnoj odgovornosti, voluntarizmu, sklonosti eksperimentiranju i sl. u redovima nadležnih i odgovornih za ustroj sustava oporezivanja. Drugim riječima, za mnoge promjene u oporezivanju može se reći da su bile nepotrebne – nedovoljno promišljene i domišljene. “Ležeran” odnos prema oporezivanju može se uočiti već pri sadržaju koji se vezivao uz pojam poreza. Naime, u raznim etapama razvoja sustava javnih prihoda u Jugoslaviji, sadržaj pojma porez se mijenjao, pa o tome i te kako treba voditi računa pri korištenju literature u kojoj je dat prikaz sustava javnih prihoda u Jugoslaviji. Tako se primjerice za razlikovanje poreza od drugih instrumenata prikupljanja

¹²⁸ Profesor M. Hanžeković, prvi hrvatski ministar financija (1990–1991.) navodi da je od 1945. godine bilo čak sedam sustava oporezivanja građana i devet sustava oporezivanja poduzeća. Vidi njegov članak o reformi hrvatskog poreznog sustava, *Financijska praksa* br. 7-8, Zagreb 1992, str. 369. Razvoj tog sustava podijelio sam u 6 etapa – vidi moju knjigu *Razvoj javnih financija*, str. 129.

javnih prihoda uzimao kao kriterij izvor prihoda (od stanovništva ili iz privrede) odnosno namjena trošenja ubranih sredstava (financiranje tzv. opće društvenih ili zajedničkih potreba).

Do kraja 1945. godine bio je u primjeni porezni sustav naslijeđen od Kraljevine Jugoslavije. Zakonom o neposrednim porezima (donesen krajem 1945. godine) koji se počeo koristiti od početka 1946. godine, bila je regulirana materija o porezu na dohodak i porezu na nasljedstva i darove. Visoke porezne stope ovih poreza trebale su pridonijeti promjeni ekonomske i socijalne strukture poreznih obveznika u smislu smanjenja materijalnih razlika među njima. Zakonom o porezima koji je bio donijet krajem 1946. godine uvodi se novi porezni sustav, koji je označio napuštanje starog (naslijeđenog) poreznog sustava kapitalističke Jugoslavije te inauguriranje takvog poreznog sustava, koji je bio u skladu s vladajućom (socijalističkom) ideologijom. Spomenutim Zakonom o porezima te nizom uredbi bila je u cijelosti regulirana materija oporezivanja pravnih osoba (u pravilu poduzeća) i građana. Porezni sustav sastojao se od dva podsustava, i to (a) onog koji se odnosio na oporezivanje državnih privrednih poduzeća i (b) onog koji se odnosio na oporezivanje građana i zadruga. Od državnih privrednih poduzeća ubirao se porez na promet te porez na dobit (dobit je mogla biti redovna, nadplanska i tržišna), a od građana niz poreza. Među njima je najznačajniji izvor prihoda od stanovništva bio porez na dohodak, koji se javljao u pet oblika i to kao porez na dohodak (1) radnika i službenika, (2) zemljoradnika, (3) zadruga, (4) društvenih organizacija i (5) privatnih zanimanja i imovine. U 1948. godini bio je uveden novi oblik poreza na dohodak – porez na dohodak od zanatskih domaćinstava. Zanimljivo je spomenuti da se u razdoblju od 1950-1958. godine nisu oporezivale plaće radnika,¹²⁹ te da se od 1947. do 1954. godine nije plaćao porez na prihode ostvarene od autorskih prava.

Za porezni sustav (nove) Jugoslavije ne može se reći da je bio izgrađen po uzoru na porezni sustav Sovjetskog Saveza, što je bila više ili manje prisutna praksa u istočnoeuropskim državama – državama tzv. socijalističkog bloka odnosno lagera. To pogotovo nije bio slučaj nakon što je – poslije razlaza sa Staljinom (Rezolucija Informbiroa 1948. godine), Jugoslavija krenula vlastitim putem u izgradnji socijalističkog društva. Česte promjene u oporezivanju, koje su bile usmjerene na iznalaženje najboljih rješenja za probleme koji su se javljali u praksi, kao i za realiziranje ciljeva koje je trebalo ostvariti, mogu se donekle objasniti pomanjkanjem uzora (i) pri izgradnji poreznog sustava.

¹²⁹ U Sovjetskom Savezu je 1960. godine ukinuta obveza plaćanja poreza za neke kategorije poreznih obveznika. Naime, Zakonom o ukidanju poreza na plaće radnika i službenika bilo je propisano da se do 1. listopada 1965. godine ukine porez na dohodak svih kategorija građana kao i porez na neoženjene i neudate osobe i porodice s malo djece (a ne samo porez na plaće radnika i službenika, kako se iz naziva Zakona može zaključiti). Međutim, dvije godine kasnije, donijet je Ukaz o odgađanju primjene spomenutog Zakona, kojim je zapravo taj Zakon bio ukinut. Poblize vidi moj rad "Sistem javnih (državnih) prihoda u Sovjetskom Savezu", *Suvremeni ekonomski problemi* br. 9, HAZU, Zagreb 1990, str. 163-202.

Mada su promjene u sustavu oporezivanja bile brojne i značajne, na ovom ću mjestu spomenuti samo neke od najznačajnijih među njima.¹³⁰ Jedna od njih dogodila se 1954. godine, kada je došlo do bitne promjene u oporezivanju individualnih poljoprivrednika (seljaka). Naime, tada je napušten sustav prema kojem se njihova porezna obveza utvrđivala na osnovi procjena poreznih komisija. Opravdano se tom sustavu prigovaralo da se jednostavno nije moglo izbjeći, da je svaka od tih komisija (čak i ako je i kada je) radeći *bona fide*, ipak imala neki svoj (subjektivni) kriterij za ocjenu o masi prihoda koje je porezni obveznik ostvario obavljanjem poljoprivredne djelatnosti. Zato je takav pristup ocjene prihoda od poljoprivrede napušten te se prešlo na oporezivanje na osnovi objektivnih kriterija, tj. na oporezivanje na osnovi katastarskog prihoda. Takav način oporezivanja stimulativniji je za poljoprivrednike i lišen je mnogih prigovora koje su oni iznosili na rad poreznih komisija.

Godine 1959. porezni sustav bio je obogaćen jednim novim porezom – porezom na ukupni prihod građana. Uvođenjem tog poreza u porezni sustav dolazi do promjena u načinu ocjene ekonomske snage poreznog obveznika-fizičke osobe, i to tako da se njegova ekonomska snaga stečena iz različitih mogućih izvora utvrđenih zakonom oporezivala tako da su se primjenom proporcionalne stope oporezivali pojedinačni prihodi ostvareni iz tih izvora, a ukoliko je zbroj svih njegovih prihoda (tzv. ukupni prihod građana) premašivao zakonom utvrđeni iznos, taj se višak oporezivao primjenom progresivne tarife. Maksimalna stopa u toj tarifi dosizala je visinu čak do 80%. Kako je šezdesetih godina došlo do povećanja djelokruga rada lokalnih jedinica, trebalo je doći i do povećanja prihoda kojima su se mogli pokrivati njihovi povećani rashodi. Značajni izvor prihoda općinskih budžeta bili su (1) općinski porez na promet i (2) prirez. Termin prirez rabio se za onaj prihod općina, kod kojeg se obveza njegova plaćanja utvrđivala tako da se uzimala ista ona osnovica po kojoj se utvrđivala i porezna obveza. O toj činjenici treba voditi računa, kako se ne bi općinski prirez onog vremena poistovjetio sa sadržajem koji termin prirez ima u financijskoj teoriji, kao i s onim koji se primjenjuje u praksi suvremenih država, pa tako i u sustavu javnih prihoda u Hrvatskoj danas.

Početakom 1952. godine stupio je na snagu Osnovni zakon o društvenom doprinosu i porezima. Na ovom mjestu to spominjem zato što se prvi put koristi termin (društveni) doprinos. Obveznici plaćanja doprinosa bila su poduzeća (privredne organizacije). Prihodi od društvenog doprinosa dijelili su se na tri dijela i to na (1) dio koji je bio prihod budžeta, na (2) dio koji je ostajao poduzećima za investicijska ulaganja i na (3) dio koji se izdvajao za potrebe socijalnog osiguranja.

Donošenjem Osnovnog zakona o doprinosima i porezima građana i Osnovnog zakona o financiranju društveno-političkih zajednica (oba sredinom 1964. godine), konkretiziraju se pojedina načela Ustava Socijalističke Federativne Republike Jugo-

¹³⁰ Detaljno o svim promjenama vidi u mojoj knjizi *Razvoj javnih financija u Jugoslaviji*, o.c., str. 129-272.

slavije (SFRJ) iz 1963. godine, kojima se proširuje financijska autonomija republika i općina. Mada je izvori i vrste prihoda koji pripadaju pojedinim društveno-političkim zajednicama (republike, pokrajine i općine) utvrđivala federacija, te su zajednice, za one prihode koji su im pripadali, samostalno (svojim zakonima i odlukama) regulirale brojna pitanja porezne politike kao što su to npr. bila porezna oslobođenja i olakšice, visina poreznih stopa (odnosno stopa doprinosa) i dr. Spomenutim Zakonom o doprinosima i porezima građana regulirana je materija sljedećih doprinosa iz osobnog dohotka: (1) iz radnog odnosa, (2) od poljoprivredne djelatnosti, (3) od samostalnog obavljanja zanatskih i drugih privrednih djelatnosti, (4) od samostalnog obavljanja intelektualnih usluga, (5) od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, kao i (6) doprinos iz ukupnog prihoda građana, te poreznih oblika, i to: (1) porez na prihod od zgrada, (2) porez na prihod od imovine i imovinskih prava, (3) porez na nasljedstva i darove, (4) porez na oruđa za proizvodnju u poljoprivredi i na hibridnu lozu i (5) porez na prihod ostvaren upotrebom dopunskog rada drugih osoba. Iz naziva nabrojanih doprinosa i poreza vidljivo je, da su doprinose plaćali građani iz dohotka koji su ostvarili osobnim radom, dok se porez plaćao iz prihoda od imovine i imovinskih prava kao i na imovinu što su je građani imali ili stekli te na prihode ostvarene upotrebom dopunskog rada drugih osoba. Ovim Zakonom u financijsku teoriju i praksu Jugoslavije uvedena je (ponovno, jedna od njih šest koliko ih se izredalo za trajanja te države) – tradicionalnoj financijskoj znanosti potpuno nepoznata – definicija kako poreza tako i doprinosa, koja je u potpunosti zanemarivala općeprihvaćene kriterije za definiciju pojedinih financijskih instrumenata i razlikovanje među njima.

3.1. Ustav SFRJ iz 1974. godine

Ustav SFRJ iz 1974. godine donio je velike novine u reguliranju poreznog sustava, tako da se (uvjetno) može reći da je Hrvatska prvi put u svojoj novijoj povijesti, propisima koje je donio hrvatski Sabor, (uz određena ograničenja) mogla regulirati materiju gotovo svih poreza. Naime, dok su se po Ustavu iz 1963. godine izvori i vrste prihoda društveno-političkih zajednica utvrđivali samo saveznim zakonom,¹³¹ po Ustavu iz 1974. godine (čl. 264) se sustav, izvori i vrste poreza, taksa i drugih davanja uređuju zakonom – kako saveznim (savezni porez na promet, carine), tako i zakonima republika i pokrajina. Tako se Hrvatski sabor pojavljuje u ulozi (i) poreznog zakonodavca, pa je tu činjenicu – kad se govori o razvoju hrvatskog poreznog sustava, i te kako potrebno istaknuti.

Na promjene u poreznom sistemu Jugoslavije snažno je utjecala privredna i društvena reforma iz sredine šezdesetih godina i s tim povezan zahtjev za većom

¹³¹ Amandmanom XVI. iz 1968. godine ta je odredba Ustava iz 1963. godine izmijenjena tako da su republike i pokrajine dobile pravo da same reguliraju određenu poreznu materiju.

samostalnošću republika i pokrajina u socio-ekonomskom i političkom životu. Razvoj samoupravnih društvenih odnosa od donošenja Ustava iz 1963. godine nužno je utjecao i odrazio se i na odnose republike-federacija, na prirodu federacije, odnose u njoj kao i na način konstituiranja i funkcioniranja njenih organa. Ustavnim amandmanima na Ustav od godine 1963. izvršene su značajne promjene društveno-ekonomskih odnosa u radnim organizacijama (osamostaljivanje radnih organizacija, demokratizacija unutarnjih odnosa i samoorganiziranje privrede), omogućena je veća samostalnost republika i pokrajina i neposrednije izražavanje interesa naroda i narodnosti u organima federacije. Neki od tih amandmana (amandman XVI iz godine 1968. kao i amandman XXVIII iz 1971. godine) imali su veliki utjecaj na izgradnju poreznog sistema. Naime, sve do sredine 1968. sistem javnih (društvenih) prihoda bio je reguliran saveznom zakonom, što proizlazi iz člana 125. Ustava iz 1963. godine, kojim je bilo utvrđeno: "Saveznim zakonom ustanovljavaju se izvori i vrste prihoda društveno-političkih zajednica. Radi osiguravanja ravnopravnog položaja radnih ljudi i radnih organizacija u poslovanju i raspodjeli društvenog proizvoda ako to zahtijeva ostvarivanje osnovnih materijalnih odnosa utvrđenih društvenim planom Jugoslavije, federacija može određivati granice u kojima društveno-političke zajednice mogu utvrđivati svoje prihode i druga sredstva".

Amandmanom XVI (iz 1968. godine) na Ustav iz godine 1963. dolazi do proširenja financijskog suvereniteta republika tako što je u velikoj mjeri suženo ovlaštenje federacije u utvrđivanju izvora i vrsta prihoda društveno-političkih zajednica. Zapravo, u spomenutom ustavnom amandmanu (stav 4) bilo je utvrđeno da se izvori i vrste prihoda utvrđuju zakonom (prema tome ne samo saveznom zakonom kako je to bilo utvrđeno Ustavom iz godine 1946, Ustavnim zakonom iz godine 1953. i Ustavom iz 1963.), ali tako da je federacija ustanovljavala izvore i vrste prihoda koji se ostvaruju oporezivanjem sredstava radnih organizacija, kao i proizvoda i usluga u prometu.

Proširenje prava da utvrđuju izvore i vrste svih poreza i na republike (kasnije i na autonomne pokrajine) – osim onih za koje je Ustavom izrijekom utvrđeno da se reguliraju saveznom zakonom (porezi koji terete radne organizacije, carine i porez na promet), moglo je dovesti do pojave 8 različitih poreznih sistema. Ta je opasnost otklonjena odnosno njena pojava otežana donošenjem ustavnog amandmana XXVIII. iz 1971. godine. Tim je amandmanom bilo utvrđeno da republike i autonomne pokrajine surađuju u poreznoj politici i usklađuju putem međusobnih dogovora osnove porezne politike i porezni sistem kad je to potrebno radi osiguranja jedinstva i stabilnosti jugoslavenskog tržišta. Organi federacije bili su ovlašteni da radi sprečavanja i otklanjanja poremećaja na tržištu (a) predlažu da društveno-političke zajednice smanje ili povećaju doprinose i poreze koje one utvrđuju; (b) predlažu da društveno-političke zajednice određeni dio svojih prihoda ne troše i da (c) daju inicijativu za dogovaranje republika i pokrajina o osnovama njihove porezne politike. Ustavnim amandmanom XXVIII bilo je utvrđeno da se saveznom zakonom regulira oporezivanje proi-

zvoda i usluga u prometu – osim za proizvode i usluge za koje stope oporezivanja na osnovi saveznog zakona određuju druge društveno-političke zajednice. Istim su amandmanom republike i autonomne pokrajine dobile pravo da reguliraju i oporezivanje sredstava radnih organizacija, jer je federacija bila ograničena samo na reguliranje poreza na promet i carinu. U razvoju sistema oporezivanja u nas, ustavni amandman XXVIII ima posebno mjesto, zato što je njime prvi put uveden institut dogovora kojima republike i pokrajine trebaju usklađivati osnove porezne politike i porezni sistem. Rješenja sadržana u ustavnim amandmanima XVI i XXVIII preuzeta su u saveznom Ustavu iz 1974. godine. Tako član 264. glasi:

“Sistem, izvori i vrste poreza, taksa i drugih davanja uređuju se zakonom. Saveznim zakonom ustanovljavaju se vrste prihoda koji se ostvaruju oporezivanjem proizvoda i usluga koji su u prometu na cijelom teritoriju Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije te utvrđuju način i visinu tog oporezivanja, osim za proizvode i usluge za koje način i visinu oporezivanja, na osnovi saveznog zakona, utvrđuju druge društveno-političke zajednice.

Saveznim zakonom može se propisati oslobođenje od plaćanja poreza i drugih davanja na sredstva, objekte i uređaje koji služe isključivo za potrebe narodne obrane i društvene sigurnosti”.

Da bi se izbjegla odnosno otežala mogućnost da svaka republika i pokrajina – neovisno jedna o drugoj – uređuje materiju koja se odnosi na oporezivanje, što bi moglo dovesti do toga da se na jedinstvenom jugoslavenskom prostoru primjenjuje 8 različitih poreznih sistema i 8 različitih poreznih politika, bilo je potrebno utvrditi “pravila igre”, što je učinjeno odredbom sadržanom u članu 265. Ustava. Taj član glasi:

“Republike i autonomne pokrajine surađuju u oblasti porezne politike i međusobnim dogovorima usklađuju osnove porezne politike i porezni sistem ako to zahtijeva osiguravanje jedinstva i stabilnosti jugoslavenskog tržišta.

Organi federacije imaju pravo i dužnost da, radi sprečavanja i otklanjanja poremećaja na tržištu, predlažu republikama i autonomnim pokrajinama da na osnovi međusobnog dogovora smanje ili povećaju poreze i doprinose koje utvrđuju društveno-političke zajednice, da privremeno odgode trošenje dijela prihoda društveno-političkih zajednica i da utvrde zajedničke osnove porezne politike republika odnosno autonomnih pokrajina. Nepostojanje dogovora ne sprečava republike i autonomne pokrajine da, u okviru svojih prava i dužnosti, donesu propise i druge akte u oblasti porezne politike i poreznog sistema”.

U izvanrednim prilikama omogućeno je da Federacija poduzima određene akcije i mjere radi sprečavanja odnosno smanjenja nepoželjnih procesa i pojava u privredi i društvu čime se, donekle, ograničuje financijski suverenitet republika i pokrajina kao i financijska autonomija samoupravnih interesnih zajednica¹³² i drugih samoupravnih organizacija i zajednica kao i organizacija udruženog rada. "Kad je to nužno radi sprečavanja i otklanjanja većih poremećaja u privredi ili kad to zahtijevaju interesi narodne obrane ili druge izvanredne potrebe zemlje, saveznim zakonom mogu se propisati:

- granice u kojima društveno-političke zajednice mogu utvrđivati svoje prihode iz dohotka organizacija udruženog rada i prometa proizvoda i usluga;
- obaveze organizacija udruženog rada, samoupravnih interesnih zajednica i drugih samoupravnih organizacija i zajednica da formiraju rezervna društvena sredstva;
- privremena zabrana raspolaganja dijelom društvenih sredstava za potrošnju ili dijelom društvenih sredstava za financiranje proširene reprodukcije od organizacija udruženog rada, samoupravnih interesnih zajednica i drugih samoupravnih organizacija i zajednica te društveno-političkih zajednica;
- način raspolaganja viškovima prihoda budžeta društveno-političkih zajednica te viškovima prihoda samoupravnih interesnih zajednica koji proizlaze iz zakonom utvrđenih obaveza" (član 267).

Pravo republika i pokrajina da reguliraju materiju izravnih (direktnih, neposrednih) poreza (član 264. Ustava) omogućilo je pojavu internog dvostrukog oporezivanja kao i svih štetnih posljedica koje su s tim povezane. Kolika je važnost data sprečavanju pojave dvostrukog oporezivanja pravnih i fizičkih osoba (ranije, u sistemu utvrđivanja izvora i vrste poreza saveznim zakonom do unutrašnjeg dvostrukog oporezivanja nije ni moglo doći) vidi se iz činjenice da su u Ustavu utvrđena rješenja koja onemogućavaju ovu pojavu. U članu 266. Ustava piše:

"Porezi i doprinosi koji se plaćaju iz dohotka osnovne organizacije udruženog rada plaćaju se prema propisima i u korist društveno-političke zajednice na čijem teritoriju osnovna organizacija trajno obavlja djelatnost, odnosno prema odluci i u korist samoupravne interesne zajednice koja osnovnoj organizaciji udruženog rada radnicima te organizacije osigurava zadovoljavanje potreba i interesa odnosno korištenje uslugama za koje se plaćaju doprinosi samoupravnoj interesnoj zajednici.

¹³² Samoupravna interesna zajednica (SIZ) – oblik samoupravnog organiziranja ljudi radi zadovoljavanja njihovih zajedničkih potreba i interesa u području obrazovanja, znanosti, kulture, zdravstva, socijalnog osiguranja i drugih aktivnosti od sredine sedamdesetih godina u SFRJ. Svaki SIZ imao je skupštinu koja se je sastojala od delegata korisnika usluga i davatelja usluga.

Sredstva koja se iz prihoda banaka raspoređuju osnovnim organizacijama udruženog rada i drugim društvenim pravnim osobama oporezuju se kao prihod tih osoba prema propisima društveno-političke zajednice kojoj se plaća porez i iz dohotka tih osoba i u njezinu korist.

Porezi i doprinosi iz osobnih dohodaka odnosno prihoda radnika i građana, osim poreza na imovinu i prihoda od imovine, plaćaju se u skladu sa saveznim zakonom, prema propisima i u korist društveno-političke zajednice na čijem području radnik ili građanin živi, odnosno prema odluci i u korist samoupravne interesne zajednice koja radniku ili građaninu ili članovima njihove porodice osigurava zadovoljavanje potreba i interesa, odnosno korištenje uslugama za koje se ti doprinosi plaćaju.”

Republičkim odnosno pokrajinskim zakonom utvrđuje se podjela poreza, taksa (pristojbi) i drugih davanja (koje određuju republike odnosno pokrajine) između republika odnosno pokrajina na jednoj strani i općina na drugoj. Općine samostalno odlučuju o visini poreza, taksa i drugih davanja koji su njihov prihod i njima samostalno raspolažu. Tako je u članu 81. Ustava Hrvatske utvrđeno:

“Sistem, izvori i vrste poreza, taksa i drugih davanja utvrđuju se zakonom.

Zakonom se utvrđuje podjela prihoda između Republike i drugih društveno-političkih zajednica prema izvorima i vrstama prihoda.

Društveno-političke zajednice samostalno odlučuju o visini poreza, taksa i drugih davanja koje su njihov prihod i s njima samostalno raspolažu”.

Tekst člana 81. stav 3. republičkog Ustava bio je nedovoljno jasan, tako da je izazvao različita tumačenja. Ustavni sud Hrvatske je u svojoj odluci iz 1981. godine utvrdio da Republika nema pravo utvrđivati porezna oslobođenja i olakšice pri utvrđivanju onih poreza čija su ubrana sredstva prihod općina i koja služe za financiranje rashoda iz njihove nadležnosti. Prema tome, “odlučivanje o visini poreza” znači ne samo utvrđivanje visine poreznih stopa nego i pravo propisivanja olakšica i oslobođenja od poreza što pripadaju općinama. Drugim riječima, Republika bi propisujući porezna oslobođenja i olakšice od onih poreza što pripadaju općinama prešla okvire svojih ustavnih ovlaštenja i svojom regulacijom povrijedila ustavno pravo i dužnost općine kao osnovne društveno-političke zajednice.

Pravo općina da samostalno odlučuju o visini poreza koji su njihov prihod, tj. da propisuju visine poreznih stopa te da uvode porezna oslobođenja i olakšice moglo je rezultirati pojavom da svaka od tadašnjih 115 općina u Hrvatskoj ima različitu poreznu politiku. Da bi se spriječila pojava 115 različitih poreznih politika, propisano je da općine međusobnim dogovorom usklađuju politiku oporezivanja. Izvršno vijeće

Sabora (Vlada) daje inicijativu za usvajanje ovog dogovora i predlaže elemente za usklađivanje porezne politike općina.

Spomenuto je da suvremene države uvode obavezu plaćanja poreza na osnovi prava koje im je zadano Ustavom. Ovlaštenje Federacije, republika i pokrajina da utvrđuju izvore i vrste poreza odnosno da uvode obavezu plaćanja poreza utvrđeno je članom 33. stav 1. Ustava koji glasi:

“Radnici u udruženom radu sudjeluju u osiguravanju Ustavom utvrđenih općih društvenih potreba koje zadovoljavaju u društveno-političkim zajednicama plaćanjem tim zajednicama poreza i drugih davanja iz dohotka osnovne organizacije udruženog rada i iz svojih osobnih dohodaka, u skladu s namjenom odnosno ciljevima kojima služe sredstva dobivena od poreza i drugih davanja”.

Kako tim članom nisu obuhvaćeni i građani koji svojom djelatnošću ostvaruju prihode (individualni poljoprivredni proizvođači, obrtnici, ugostitelji, osobe koje samostalno obavljaju određenu profesionalnu djelatnost i dr.), za njih je obaveza plaćanja poreza utvrđena u članu 195. Ustava:

“Svatko je dužan pod jednakim uvjetima i razmjerno svojim materijalnim mogućnostima doprinosti zadovoljavanju općih društvenih potreba”.

Saveznim Ustavom su također navedeni osnovni principi kojih se treba pridržavati pri utvrđivanju visine poreznog opterećenja. Tako je u članu 33. stav 2. rečeno :

“Obaveza plaćanja poreza i drugih davanja društveno-političkim zajednicama utvrđuje se zavisno od sposobnosti privrede da, u skladu s dostignutim stupnjem proizvodnosti ukupnog društvenog rada i s potrebama materijalnog i društvenog razvoja koje odgovaraju njezinim mogućnostima te dugoročnim interesima razvoja proizvodnih snaga društva, osigura zadovoljavanje osobnih i zajedničkih potreba radnika i potreba proširene reprodukcije. Te obaveze utvrđuju se i zavisno o sposobnostima organizacije udruženog rada da u skladu s općim obavezama privrede, rezultatima rada i uspjehom što ga ostvari osigura zadovoljavanje tih potreba”.

Ostvarivanje jedinstva jugoslavenskog tržišta odnosno sprečavanje poremećaja na tom tržištu zahtijevalo je da veći dio materije o oporezivanju bude reguliran na jedinstveni način. Na određeno usklađivanje akcija društveno-političkih zajednica u oporezivanju upućuje ne samo ekonomska važnost nego i opravdani zahtjev za ravnomjernim poreznim tretmanom obveznika. Izuzetno značajna uloga u sprečavanju pojave 8 različitih poreznih sistema i mnogobrojnih poreznih politika u SFRJ (u godini 1986. bilo je 527 općina) imaju dogovori koji su u ustavni sistem prvi put uvedeni ustavnim amandmanom XXVIII iz 1971. a kasnije regulirani i članom 265. saveznog Ustava iz 1974. Institut dogovora trebao je onemogućiti odnosno ograničiti pojavu većih razlika u poreznom sistemu i poreznoj politici na jedinstvenom jugoslavenskom tržištu. Porezni sistem i mjere porezne politike “nisu smjeli” utjecati na stvaranje različitih uvjeta privređivanja, na zatvaranje pojedinih privrednih područja odnosno pojedinih društveno-političkih zajednica. Porezni sistem i mjere porezne politike, kao dio mnogo šireg finansijskog i ekonomskog sistema i politike, ne

smiju poticati određena kretanja koja imaju neku svoju izdvojenu logiku, dinamiku i pravac razvoja različit od društveno-ekonomskog i političkog razvoja cijele države.

Od uvođenja dogovora u porezni sistem godine 1971. (ustavnim amandmanom XXVIII) zaključeno je više dogovora između republika i autonomnih pokrajina (prvi još 1973. godine). Sve do zaključenja Dogovora o osnovama sistema poreza iz 1981. godine, putem međusobnih dogovora republike i autonomne pokrajine regulirale su samo pojedine dijelove poreznog sistema i porezne politike. (Dogovor o usklađivanju osnova porezne politike posebnog poreza na promet, iz 1977., Dogovor o usklađivanju porezne politike u području samostalnog obavljanja privrednih i neprivrednih djelatnosti sredstvima rada u vlasništvu građana, iz 1977., Dogovor o usklađivanju osnova sistema i politike oporezivanja ukupnog prihoda građana iz 1979. i dr.). Međutim, tek su (nakon višegodišnje pripreme) krajem 1981. republike i pokrajine zaključile Dogovor o osnovama sistema poreza kojim je utvrđeno da osnove poreznog sistema koje su značajne za osiguranje jedinstva i stabilnosti jugoslavenskog tržišta – osim poreza na promet i carina, koji su propisani saveznim zakonom – čine i ovi porezi:

- porez iz dohotka osnovnih organizacija udruženog rada i radnih zajednica (porez iz dohotka),
- porez iz osobnog dohotka radnika,
- porez iz osobnog dohotka od samostalnog obavljanja poljoprivredne djelatnosti,
- porezi što ih plaćaju strane osobe.

Istim su propisom utvrđeni i osnovni elementi navedenih poreza, i to:

- porezni obveznik,
- porezna osnovica,
- vrste poreznih stopa i
- porezna oslobođenja i olakšice.

Rješenja iz spomenutog Dogovora o osnovama sistema poreza trebala su omogućiti i osigurati da se otkloni odnosno spriječi postojanje većih razlika pri oporezivanju primjenom navedenih poreza, što međutim nije trebalo dovesti do potpune unifikacije reguliranja materije tih poreza između republika i pokrajina. Tako je, primjerice, utvrđeno da republike i pokrajine mogu: osloboditi određene radne zajednice od plaćanja poreza na dohodak; svaka za sebe utvrditi visinu poreznih stopa; propisati da visina poreznih stopa iz dohotka može biti različita prema djelatnostima i dr. Osim toga, sudionici Dogovora suglasili su se da porezna oslobođenja i olakšice utvrđuju u skladu s razvojnom politikom i specifičnim uvjetima republika i pokrajina. A ako je riječ o takvim poreznim oslobođenjima i olakšicama, dakle onima koje su korisne za ostvarivanje zajedničke razvojne politike, sudionici Dogovora su se složili da će sklopiti posebni dogovor o njima na temelju društvenih planova i rezolucija o ekonomskoj politici.

Sudionice Dogovora su (u najvećem broju slučajeva) tijekom 1982. izvršile promjene u svom poreznom zakonodavstvu tako što su uskladile svoje propise s obvezama koje su preuzele potpisivanjem Dogovora o osnovama sistema poreza iz 1981. godine. Međutim, kako tim Dogovorom nisu bili obuhvaćeni svi porezi poreznog sistema, odnosno porezi o kojima su republike i pokrajine potpisale Dogovor, sudionice Dogovora su mogle propisati različita porezna oslobođenja i olakšice, različite visine poreznih stopa i dr., pa je moglo doći do većih razlika u oporezivanju među republikama i pokrajinama.

Postojanje određenih razlika u poreznom tretmanu poreznih subjekata – pravnih i fizičkih osoba – među republikama i pokrajinama, kao i među općinama iste republike i pokrajine, nije se moglo u svakom slučaju negativno ocijeniti. Štoviše, bilo je mišljenja da je postojanje takvih razlika ponekad korisno i potrebno zbog postojanja razlika u uvjetima u kojima se obavlja oporezivanje kao i zbog raznih ciljeva koji se na danom području žele ostvariti. Određene razlike u poreznom sistemu, a posebno u mjerama porezne politike među republikama i pokrajinama kao i općinama unutar i između republika i pokrajina nije se moglo u svakom slučaju ocijeniti kao narušavanje jedinstva i stabilnosti jugoslavenskog tržišta. Naprotiv, takve su razlike ponekad korisne i poželjne ako su uvjetovane privrednom razvijenošću, strukturnim razlozima, kulturnim, komunalnim, demografskim, zdravstvenim ili nekim drugim razlozima, i ako se na taj način žele ostvariti utvrđeni ciljevi ekonomske, kulturne, stambene, demografske ili neke druge politike.

U 1982. godini započeo je postupak za donošenje novog dogovora o oporezivanju. Razloga za to bilo je više. Velika zaduženost zemlje, veliki promašaji u gospodarstvu (izgradnja tzv. političkih tvornica), porast broja nezaposlenih, usporavanje proizvodnje i visoka stopa inflacije, realni pad životnog standarda, produbljivanje socijalnih razlika kao i drugi materijalni i strukturni problemi, imperativno su nalagali da se i porezi pokušaju koristiti za prevladavanje problema u privredi i društvu. Dugoročni program ekonomske stabilizacije (usvojen 1983. godine) porezima je bio namijenio ulogu efikasnog instrumenta za ostvarivanje ciljeva utvrđenih tim programom.

I pored neosporive potrebe da se što prije izvrše promjene u oporezivanju i da se porezni sistem i mjere porezne politike što prije upregnu u kolo ekonomske stabilizacije, tek su posljednjih dana 1984. godine potpisana dva dogovora, koja su objavljena. 1985. godine: Dogovor o usklađivanju poreznog sistema i Dogovor o osnovama porezne politike. Tim su se dogovorima (a) željele spriječiti pojave i zadržavanje razlika u poreznom sistemu i mjerama porezne politike među republikama i pokrajinama – razlike koje su bile ocijenjene da narušavaju jedinstvo i stabilnost jugoslavenskog tržišta, te (b) nastojali ostvariti neki od zadataka Dugoročnog programa ekonomske stabilizacije.

Spomenutim dogovorima bili su obuhvaćeni svi porezi, a za njihovo reguliranje bile su ovlaštene republike i pokrajine, što drugim riječima znači da je usklađiva-

nje njihovih osnovnih elemenata (obveznik, osnovica, stopa, oslobođenja i olakšice), kao i osnova porezne politike, ocijenjeno kao važno za osiguranje jedinstva i stabilnosti jugoslavenskog tržišta.

Sudionice Dogovora o usklađivanju poreznog sistema preuzele su obvezu da će do 31. ožujka 1985., a najkasnije za šest mjeseci, uskladiti svoje propise s obvezama preuzetim tim Dogovorom, s obvezama preuzetim potpisivanjem Dogovora o osnovama poreznog sistema. U većem broju slučajeva tijekom 1985. godine sudionice Dogovora su ovu svoju obvezu i izvršile, tj. unijele su rješenja utvrđena tim dogovorima u svoje propise.

Dogovorom o usklađivanju poreznog sistema republike i pokrajine suglasile su se da porezni sistem (uz porez na promet i carine) čine ovi porezi:

- porez iz dohotka,
- porez iz osobnog dohotka radnika,
- porez iz osobnog dohotka od poljoprivredne djelatnosti,
- porez iz osobnog dohotka od privredne djelatnosti,
- porez iz osobnog dohotka od profesionalnih djelatnosti,
- porez iz naknada od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja,
- porez na prihod od imovine i imovinskih prava,
- porez na imovinu,
- porez na nasljedstvo i poklon,
- porez na dobitak od igara na sreću,
- porez na ukupan prihod građana,
- porez iz dohotka strane osobe od privredne i profesionalne djelatnosti,
- porez na dobit strane osobe po osnovi ulaganja sredstava u domaću organizaciju udruženog rada,
- porez na prihod ostvaren prijevozničkom djelatnosti strane osobe koja nema predstavništvo na teritoriju SFRJ Jugoslavije,
- porez na promet nekretnina i prava.

Sudionice Dogovora suglasile su se da se porezi predviđeni tim Dogovorom plaćaju uz uvjet da zakonom ili međunarodnim ugovorom nije drukčije propisano.

Dogovorom su utvrđeni osnovni elementi svakog od navedenih poreza, i to: porezni obveznik, porezna osnovica, vrste porezne stope te porezna oslobođenja i olakšice.

Kako se republike i pokrajine nisu mogle sporazumjeti o tome hoće li se oporezivati i pokretna imovina, suglasile su se da neka od sudionica Dogovora može propisati da se porez na imovinu plaća ne samo na stambenu zgradu ili stan, poslovnu prostoriju, zgradu ili stan za odmor i rekreaciju, i na garažu, nego i na pokretnu imovinu, ovisno o vrsti i vrijednosti pokretne imovine, ako ona ne služi za obavljanje osnovne djelatnosti osobnim radom sredstvima u vlasništvu građana, i to na: osobno motorno vozilo, autobus, teretno motorno vozilo, teretno priključno vozilo, kombajn, plovni objekt i avion.

Dogovorom o osnovama porezne politike sudionice Dogovora su se obvezale da će:

- osigurati smanjenje izdvajanja po osnovi poreza u skladu s politikom utvrđenom aktima i mjerama Savezne skupštine,
- u vremenu od 1985. do 1990. godine, u okviru ukupnog smanjenja poreza postupno smanjivati sudjelovanje prihoda ubranih naplatom posrednih poreza u ukupnim poreznim prihodima,
- osigurati plaćanje poreza razmjerno ekonomskoj snazi poreznog obveznika,
- radi osiguranja ravnopravnijeg položaja poreznih obveznika na jedinstvenom jugoslavenskom tržištu, visinu poreznih stopa, visinu poreznih olakšica i oslobođenja uskladiti prema odredbama ovog Dogovora.

Dogovorom o osnovama porezne politike je, uz poreze navedene u Dogovoru o usklađivanju poreznog sistema, obuhvaćen i posebni porez na promet proizvoda i usluga u prometu.

Dogovor o usklađivanju poreznog sistema i Dogovor o osnovama porezne politike spriječili su pojavu razlika u oporezivanju pravnih i fizičkih osoba među republikama i pokrajinama (koje su krajem sedamdesetih i početkom osamdesetih godina poprimile velike razmjere), tako da je postojala opasnost da će te razlike dobiti dimenzije koje će opravdavati da se govori o (posebnom) poreznom sistemu Slovenije, poreznom sistemu Hrvatske, poreznom sistemu Vojvodine itd. Usklađivanjem svojih propisa s obvezama preuzetim ovim dogovorima, sudionice Dogovora su postigle visoki stupanj identičnosti, odnosno sličnosti u poreznom tretmanu pravnih i fizičkih osoba na svom teritoriju.

Dogovorom o izmjenama i dopunama Dogovora o osnovama porezne politike i Dogovorom o izmjenama i dopunama Dogovora o usklađivanju poreznog sistema iz 1987. izvršene su određene promjene u dogovorima o usklađivanju poreznog sistema i osnovama porezne politike iz 1985. godine. Tako su u Dogovoru o usklađivanju poreznog sistema izmijenjene odredbe koje se odnose na utvrđivanje osnovice poreza iz dohotka osnovnih organizacija udruženog rada (poduzeća), obveznika poreza iz osobnog dohotka radnika, stope poreza na dohodak od igara na sreću kao i na iznose na koje se ne plaća ovaj porez. Izmjenama tog Dogovora utvrđeno je da će se obračunati iznos poreza iz osobnog dohotka radnika što ga jugoslavenski državljani ostvare u inozemstvu smanjiti za odgovarajući porez uplaćen u inozemstvu na taj osobni dohodak. Dogovorom o izmjenama i dopunama Dogovora o osnovama porezne politike sudionice Dogovora su se suglasile da će: utvrditi jedinstvene stope posebnog poreza na promet proizvoda, promijeniti ljestvicu oporezivanja na razliku između prometne i građevinske vrijednosti nekretnina (najniža stopa od 10% primijenit će se na osnovicu od 3000 dinara¹³³, a najviša od 50% na osnovicu veću od 50.000 dinara), propisati nova oslobođenja od plaćanja poreza iz dohotka

¹³³ Naziv novčane jedinice u SFRJ.

organizacija udruženog rada, stope poreza na dohodak od igara na sreću iznosit će od 15% (na osnovicu veću od 50.000 do 200.000 dinara) do 30% (na osnovicu više od 10 milijuna dinara), osigurati da se porez iz ukupnog prihoda građana plaća primjenom jedinstvene porezne tarife (najniža stopa od 3% primjenjivala bi se na osnovicu od 500 tisuća a najviša od 80% na osnovicu veću od 10 milijuna dinara). Sudionice Dogovora obvezale su se da će osigurati da se rasponi u tarifi poreza iz ukupnog prihoda vrednuju na temelju porasta osobnih dohodaka za devet mjeseci tekuće godine u privredi republike odnosno autonomne pokrajine, prema podacima njihovih zavoda za statistiku. Sudionice Dogovora o izmjenama i dopunama Dogovora o usklađivanju poreznog sistema i Dogovora o izmjenama i dopunama Dogovora o osnovama porezne politike obvezale su se da će do kraja 1987. uskladiti svoje propise s odredbama tih novih dogovora.

3.2. Oporezivanje građana

Najveći broj poreznih oblika kojima se oporezuju građani propisan je jednim republičkim, odnosno pokrajinskim zakonom – Zakonom o porezima građana.

Zakonima o porezima građana u najvećem dijelu regulirana je materija o oporezivanju građana u republikama i autonomnim pokrajinama. Uz poreze propisane tim zakonima oporezivanje se obavlja i primjenom drugih poreznih oblika reguliranih drugim propisima. Potrebno je upozoriti da se propisi kojima je regulirana materija oporezivanja u Hrvatskoj bitno ne razlikuju od propisa koje su donijele druge republike i autonomne pokrajine, jer su u tim propisima preuzeta rješenja koja su utvrđena Dogovorom o usklađivanju poreznog sistema i Dogovorom o osnovama porezne politike iz godine 1985. kao i izmjenama i dopunama tih dogovora iz 1987. Naime, sudionice navedenih dogovora – republike i autonomne pokrajine – obvezale su se da će uskladiti svoje propise kojima su regulirale materiju oporezivanja s rješenjima koja su utvrđena tim dogovorima. Upoznavanjem s poreznim sistemom i mjerama porezne politike u Hrvatskoj, donekle upoznajemo i sistem oporezivanja kao i mjere porezne politike u Sloveniji, Srbiji, Makedoniji ili nekoj drugoj republici ili autonomnoj pokrajini. Međutim, treba posebno istaknuti da porezni sistem, a posebno mjere porezne politike, u Hrvatskoj nisu istovjetne s onima u drugim republikama i pokrajinama. Veće ili manje razlike u poreznom tretmanu građana među republikama i pokrajinama najčešće su se očitovale u visini poreznih stopa i u poreznim oslobođenjima i olakšicama.

Najveći dio materije o oporezivanju građana u Hrvatskoj bio je propisan Zakonom o porezima građana (NN 47/85) s njegovim kasnijim izmjenama i dopunama.

Zakon o porezima građana SR Hrvatske propisao je plaćanje deset poreznih oblika:

1. porez iz osobnog dohotka radnika,

2. porez iz osobnog dohotka od samostalnog obavljanja poljoprivredne djelatnosti,
3. porez iz osobnog dohotka od samostalnog obavljanja privredne djelatnosti,
4. porez iz osobnog dohotka od samostalnog obavljanja profesionalne djelatnosti,
5. porez iz naknade od autorskih prava, патената i tehničkih unapređivanja,
6. porez na prihod od imovine,
7. porez na imovinu,
8. porez na nasljedstva i darove,
9. porez na dobitke od igara na sreću,
10. porez iz ukupnog prihoda građana.

Obveznici poreza koji su utvrđeni Zakonom o porezima građana su oni građani koji ostvaruju osobni dohodak, naknadu ili prihod te koji imaju ili steknu imovinu. Iznimno, porezni obveznik je građanin kao predstavnik domaćinstva čiji je član. S građanima su u plaćanju poreza izjednačene građanske pravne osobe. Strane osobe koje u Hrvatskoj ostvaruju dohodak, naknadu ili prihod, odnosno koje imaju ili steknu imovinu plaćaju također porez po odredbama ovog Zakona ako drugim zakonom ili međunarodnim sporazumom nije drukčije određeno. Građani na području iste društveno-političke zajednice (općine) imaju jednake obveze u plaćanju poreza. Prilikom uvođenja obveze plaćanja poreza i utvrđivanja njihove visine, općine surađuju u dogovaranju na utvrđivanju elemenata porezne politike na osnovi dogovora republika i autonomnih pokrajina o usklađivanju poreznog sistema i utvrđivanja osnova porezne politike. Općine međusobnim dogovorom za srednjoročno plansko razdoblje usklađuju politiku oporezivanja osobnih dohodaka, naknada, prihoda i imovine, a posebno stope, paušalne iznose te porezna oslobođenja i olakšice. Inicijativu za zaključenje tog dogovora daje Izvršno vijeće Sabora (Vlada). Takav su dogovor općine zaključile za srednjoročno plansko razdoblje od 1986. do 1990. godine, a krajem ožujka 1987. godine sklopile su Dogovor o izmjenama i dopunama dogovora o usklađivanju elemenata porezne politike i visine administrativnih taksa u srednjoročnom planskom razdoblju od 1986. do 1990. godine. Međutim, kako se Hrvatska (i druge republike i pokrajine) potpisivanjem Dogovora o izmjenama i dopunama Dogovora o osnovama porezne politike obvezala da će uskladiti svoje propise s tim Dogovorom, odnosno Dogovorom o usklađivanju porezne politike općina, osigurati da se ostvare rješenja iz tog Dogovora, Izvršno vijeće Sabora morat će dati inicijativu za izmjenu i dopunu međuopćinskog Dogovora o usklađivanju elemenata porezne politike i visine administrativnih taksa u srednjoročnom planskom razdoblju od 1986. do 1990. godine, kako bi se na taj način realizirale nove dogovorene mjere pri primjeni poreza na promet nekretnina i prava, poreza na dohodak organizacija udruženog rada, poreza na dobitke od igara na sreću i poreza iz ukupnog prihoda građana.

3.3. Oporezivanje prometa

Oporezivanje prometa u Jugoslaviji između dva svjetska rata obavljalo se primjenom čak pet posebnih oblika poreza na promet: (1) porezom na poslovni promet (uveden 1921.), (2) skupnim porezom na poslovni promet (uveden 1930. godine – tarifa ovog poreza imala je 17 dijelova i čak 811 tarifnih brojeva), (3) dopunskim porezom na bruto promet velikih poduzeća (iz 1929. godine), (4) porezom na luksuz (iz 1932. godine) te (5) porezom na račune i priznanice (uveden 1934. godine). Međutim, veći broj oblika poreza na promet nije imao za posljedicu neko visoko sudjelovanje prihoda ubranih naplatom ovih poreza u ukupnim budžetskim prihodima (najviši udio je iznosio 7,25%, a zabilježen je u budžetskoj godini 1937/38.).

Poslije Drugog svjetskog rata materija o oporezivanju prometa bila je regulirana Uredbom o porezu na promet proizvoda iz 1947. godine. Treba naglasiti da se on plaćao i na promet usluga, premda se iz naziva ovog poreza to ne vidi. Tarifa poreza na promet imala je na početku 714 tarifnih brojeva, da bi na kraju primjene spomenute Uredbe, sadržavala oko 2000 stavaka. Obveznici poreza na promet proizvoda bila su državna privredna poduzeća, zadruge i privatni sektor. Porezna osnovica utvrđivala se, u pravilu, u postotku od prodajne ili otkupne cijene. U osnovicu nije ulazila i vrijednost vlastite potrošnje. Visinu stope utvrđivala je savezna vlada u rasponu između 1% do 80%.

Uredba o porezu na promet proizvoda iz 1947. godine bila je krajem 1953. godine zamijenjena novom Uredbom o porezu na promet. Tom je Uredbom (te njezinim izmjenama i dopunama) bila regulirana materija o oporezivanju prometa primjenom poreza na promet proizvoda, općinskog poreza na promet (od kraja 1954. godine), poreza na promet pri nabavci određenih proizvoda (uveden 1958. godine) i općeg poreza na promet (uveden 1961. godine).

Temeljiti zaokret u oporezivanju prometa na području bivše Jugoslavije učinjen je 1965. godine donošenjem Osnovnog zakona o porezu na promet. U raspravi koja je prethodila usvajanju tog Zakona bilo je isticano da plaćanje poreza u fazi proizvodnje dovodi do angažiranja dijela obrtnih sredstava poreznih obveznika (koja su im najčešće nedostajala) kako bi ispunili svoju poreznu obvezu. Taj je nedostatak bio osobito naglašeno prisutan kod onih poreznih obveznika koji su proizvodili sezonsku robu, odnosno koji su imali velike zalihe neprodanih proizvoda. Porezni obveznici su zapravo državi predujmljivali (plaćali unaprijed) iznos poreza koji su tek naknadno, prodajom proizvoda, naplaćivali od krajnjih potrošača – onih koji su po intenciji zakonodavca i pozvani da snose porezni teret.

Osnovnim zakonom o porezu na promet došlo je do “prenošenja” oporezivanja prometa iz faze proizvodnje u fazu trgovine na malo. Prijelaz sa oporezivanja jednofaznim porezom na promet u proizvodnji, na oporezivanje u trgovini na malo, imalo je za posljedicu niz prednosti, od kojih treba spomenuti olakšanu primjenu načela

zemlje odredišta pri izvozu odnosno uvozu oporezovanih proizvoda. Među nedostacima oporezivanja u fazi trgovine na malo treba spomenuti znatno povećanje broja poreznih obveznika u odnosu na druge oblike jednofaznog poreza na promet.

Najveći broj proizvoda u prometu u novom sustavu oporezivanja prometa bio je oporezovan primjenom porezne stope u visini od 12,5%. Igrače karte su bile oporezovane po stopi od 500%, a cigaret-papir u knjižicama po stopi od 425%. Kako je spomenutim Osnovnim zakonom o porezu na promet svaka društveno-politička zajednica (savez, republika, općina) imala pravo utvrditi obvezu plaćanja poreza na promet, bili su u primjeni savezni, republički i općinski porez na promet, kojima je bio oporezovan kako promet proizvoda tako i promet usluga.

Savezni porez na promet proizvoda u trgovini na malo plaćao se na promet proizvoda koji su služili krajnjoj potrošnji. Promet proizvoda koji su služili za reprodukciju (reprodukcijски materijal) nije se oporezovao. Savezni porez na promet usluga plaćao se na promet vanjskotrgovinskih i bankarskih usluga.

Republički i općinski porez na promet proizvoda plaćao se na promet onih proizvoda koji nisu bili izuzeti od oporezivanja. Osnovnim je zakonom bilo utvrđeno da se ni republički ni općinski porez na promet proizvoda u trgovini na malo ne mogu uvesti (1) na promet onih proizvoda koji u cijeni sadrže regres, (2) na promet onih proizvoda za koje je saveznim propisima utvrđena maloprodajna cijena, kao i (3) na promet poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda, duhana i duhanskih predačevina, lijekova, knjiga, taksenih maraka i dr. Visina stope republičkog poreza na promet i općinskog poreza na promet bila je za oba poreza ograničena – osim za alkoholna pića. S vremenom je došlo do povećanja poreznog opterećenja, tako da je ukupno porezno opterećenje primjenom saveznog, republičkog i općinskog poreza na promet iznosilo 21,5%.

Osnovnim zakonom bila je propisana mogućnost da se saveznim zakonom uvede obveza plaćanja poreza na promet i za (1) osnovne proizvode poljoprivrede i ribarstva, ako bi to bilo potrebno radi usklađivanja odnosa u proizvodnji i potrošnji, kao i odnosa u cijenama, te na (2) pojedine proizvode namijenjene izvozu, ako bi takva mjera bila potrebna radi stabilnosti privrede i bolje opskrbljenosti domaćeg tržišta.

Republičkim porezom na promet mogle su se – uz ostalo, oporezovati i ugostiteljske i određene zanatske usluge, ulaznice za razne zabavne priredbe, i dr., a općinskim porezom se mogao oporezivati promet određenih zanatskih, ugostiteljskih i komunalnih usluga, prodaja raznih ulaznica, prijevozničke usluge građana i sl.

Osnovni zakon o porezu na promet iz 1965. godine, tijekom svoje primjene (do 1972. godine), pretrpio je 12 izmjena i dopuna, a njegova tarifa mijenjana je i dopunjavana 18 puta.

Novo poglavlje u razvoju sustava oporezivanja prometa u bivšoj Jugoslaviji, pa tako i na tlu Hrvatske, započinje donošenjem Zakona o oporezivanju proizvoda i

usluga u prometu sredinom 1972. godine. To je razdoblje ujedno i najduže razdoblje primjene jednog zakona (doduše, uz brojne izmjene i dopune) kojim je regulirana materija oporezivanja prometa proizvoda i usluga u bivšoj državi. Zakon o oporezivanju proizvoda i usluga u prometu imao je mnoge sličnosti s ranijim Osnovnim zakonom o porezu na promet (oporezivanje samo u fazi trgovine na malo kao i drugi elementi oporezivanja bili su zadržani i u novom zakonu). Međutim, na novi je način bila regulirana materija o nadležnosti saveza, republika, pokrajina i općina u području oporezivanja prometa, kao i ona koja se odnosila na raspodjelu prihoda ubranih oporezivanjem. Ustavnim amandmanima iz 1971. godine, na Ustav iz 1963. godine, kao i Ustavom iz 1974. godine, bilo je utvrđeno da se saveznim zakonom određuju ustanovljavaju vrste prihoda koji se ostvaruju oporezivanjem proizvoda i usluga, koji su u prometu na teritoriju cijele države, te utvrđuje način i visina oporezivanja primjenom tog poreza, osim za proizvode i usluge za koje način i visinu oporezivanja, na osnovi saveznog zakona, utvrđuju druge političko-teritorijalne jedinice.

Oporezivanje prometa utvrđeno spomenutim Zakonom o porezu na promet proizvoda i usluga moglo se obavljati primjenom (a) osnovnog i (b) posebnog poreza na promet. Osnovnom porezu na promet bila je povjerena uloga instrumenta kako ekonomske tako i socijalne politike, namijenjenog da služi za usklađivanje odnosa između proizvodnje i potrošnje te odnosa u cijenama, za ujednačavanje uvjeta rada i stjecanja dohotka. Osnovni porez na promet imao je naglašenu financijsku ulogu. Posebni porez na promet javljao se kao (a) posebni republički i pokrajinski porez (pokrajine su bile Vojvodina i Kosovo) i (b) posebni općinski porez na promet (ukinut 1989. godine). Obveza plaćanja poreza teretila je promet novih i rabljenih proizvoda, koji služe krajnjoj potrošnji, neovisno o tome, radi li se o prodaji, davanju bez naknade ili pak služe vlastitoj potrošnji ili upotrebi. Od oporezivanja bio je izuzet velik broj proizvoda (četrdesetak grupa proizvoda).

Izuzetan (privilegirani) položaj koji je Jugoslavenska narodna armija (JNA) imala u bivšoj Jugoslaviji očitovao se i u osiguranju sredstava za njeno financiranje. Premda je Ustavom iz 1974. godine bilo utvrđeno da se sredstva za financiranje vojske osiguravaju u budžetu federacije, prema srednjoročnom planu, vojni vrh je zahtijevao dodatne pogodnosti – veću sigurnost i stabilnost pritjecanja (ionako golemih) sredstava za izgradnju i opremanje vojske. I dok su se sredstva za financiranje rashoda, npr. obrazovanja, zdravstva, pravosuđa, kulture, osiguravala u skladu s raspoloživim javnim prihodima, utjecajni vojni krugovi su lagano izvojevali izuzetnu povlasticu da se sredstva za financiranje potreba JNA utvrđuju u postotku od ostvarenog dohotka za srednjoročno razdoblje. Za ostvarenje tog cilja bila je predviđena mogućnost (ustavni amandman XXXVIII iz 1988. godine na Ustav iz 1974. godine), da se uvede posebni porez na promet kao i drugi porezi. Radi ilustracije posebno privilegirani položaja vojske u jugoslavenskom društvu – položaja koji nisu izbori-

le armije u suvremenim državama (osim, moguće, u bivšem socijalističkom lageru), citirat ću spomenuti amandman 38., tč. 2.:

“Radi osiguranja stabilnosti financiranja Jugoslavenske narodne armije, saveznim zakonom se, u okviru prihoda budžeta federacije, za financiranje Jugoslavenske narodne armije može utvrditi poseban porez na promet proizvoda i usluga i drugi namjenski izvori, a, ako je radi osiguranja potrebnog iznosa neophodno, i drugi porezi u okviru osnova poreznog sistema, do postotka utvrđenog u srednjoročnom planu, s tim da udio pojedinih republika i autonomnih pokrajina u financiranju funkcija federacije ostane u okvirima utvrđenog odnosa”.

Krajem 1989. godine, mogućnost uvođenja posebnog poreza na promet, predviđena spomenutim ustavnim amandmanom, bila je realizirana donošenjem Zakona o privremenim mjerama o posebnom saveznom porezu na promet u 1990. godini. Oblici tog posebnog saveznog poreza na promet bili su: (1) posebni savezni porez na promet proizvoda i (2) posebni savezni porez na naknade za usluge. Međutim, već u rujnu 1990. godine donijet je Zakon o posebnom saveznom porezu na promet proizvoda i usluga za financiranje Jugoslavenske narodne armije u 1990. godini. I po ovom su Zakonu oblici posebnog saveznog poreza na promet bili: (a) posebni savezni porez na promet proizvoda i (b) posebni savezni porez na promet usluga. Posebni savezni porez na promet bio je jednofazni porez kojim se oporezivala faza trgovine na malo. Osnovica posebnog poreza na promet bila je ista kao i osnovica osnovnog poreza na promet.

Zakon o oporezivanju proizvoda i usluga u prometu iz 1972. godine prestao se primjenjivati potkraj siječnja 1991. godine. Prema kriteriju duljine primjene, taj je Zakon – uz brojne izmjene i dopune te više stotina tumačenja Saveznog i republičkih sekretarijata (ministarstva) za financije – bio rekorder među financijskim propisima bivše zajedničke države. Primjena poreza na dodanu vrijednost u zapadnoeuropskim državama, pa ugrađivanje tog poreza u porezni sustav Mađarske, nametnuli su potrebu da se i jugoslavenski sustav oporezivanja prometa prilagodi promjenama koje su poduzele, ili su se spremale to učiniti, mnoge suvremene države. Bilo je zamišljeno donošenje jednog prijelaznog zakona kojim bi se regulirala materija oporezivanja prometa. U tom je novom zakonu trebalo ugraditi neka rješenja koja su trebala olakšati prijelaz na oporezivanje prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost. Tu se u prvom redu mislilo na neophodnu korekciju u tarifi osnovnog poreza na promet. Naime, u Tarifi osnovnog poreza na promet bilo je 14 tarifnih brojeva, a raspon poreznih stopa protezao se od 4% sve do 75%. Osim toga, trebalo je smanjiti broj poreznih oslobođenja – kako onih koja su se odnosila na objekt oporezivanja (osnovni proizvodi poljoprivrede i ribarstva, električna energija, ugljen,

plin, ogrjevna drva i sl., dječja odjeća i obuća, prirodno i umjetno gnojivo, glazbala itd.), tako i onih koji su se odnosili na pojedine sudionike u prometu (Crveni križ, JNA, diplomatska i konzularna predstavništva, kad nabavljaju određene proizvode, obrazovne i znanstvene ustanove, organizacije likovnih umjetnika i dr.). Od ukupnog broja proizvoda u prometu, oko 40% bilo je izuzeto od oporezivanja primjenom osnovnog i posebnog poreza na promet. Velik broj proizvoda (oko 20%) bio je oporezovan primjenom snižene porezne stope u visini od 4% do 10%. Oporezovan je bio promet samo malog broja usluga, tako da su prihodi od oporezivanja prometa usluga u ukupnim prihodima ubranima oporezivanjem prometa sudjelovali u skromnom iznosu. Do osjetnog povećanja prihoda od oporezivanja usluga došlo je povećanjem broja oporezivih usluga gotovo neposredno nakon prestanka važenja Zakona o oporezivanju prometa i usluga iz 1972. godine.

Kako prijedlog novog zakona o oporezivanju prometa nije dobio potreban broj glasova u jugoslavenskom parlamentu, bio je u siječnju 1991. godine donijet Zakon o privremenim mjerama o porezu na promet proizvoda i usluga, koji se počeo primjenjivati od 1. veljače. Tim Zakonom zadržan je raniji oblik poreza na promet – oporezivanje prometa u trgovini na malo. Tarifa osnovnog poreza na promet imala je 13 tarifnih brojeva – od toga su u njih 8 bili navedeni proizvodi, a u preostalih 5 usluge. Raspon visine poreznih stopa pri oporezivanju prometa proizvoda bio je od 3% do 65%. Savezna vlada bila je ovlaštena da mijenja porezni tretman proizvoda (povećava, smanjuje ili ukida obvezu plaćanja poreza te da mijenja visinu poreznih stopa). Uvjeti za korištenje tih ovlaštenja bili su u toj mjeri neodređeni, odnosno tako široko koncipirani (“sprečavanje i otklanjanje poremećaja na tržištu, odnosno u privredi ili zbog drugih izvanrednih potreba u zemlji”), da se mogla opravdati svaka promjena u poreznom tretmanu prometa.

Porez na promet (zapravo točnije – opći porez na promet) imao je stožerno mjesto u poreznom sustavu bivše Jugoslavije. Sudjelovanje prihoda od ovog poreza u ukupnim prihodima budžeta i fondova iznosilo je npr. 1955. godine 36%, 1960. godine 29%, a 1965. godine 35%, a prijelazom na novi sustav oporezivanja prometa (oporezivanje u fazi trgovine na malo) to sudjelovanje se povećalo, pa je u 1966. godini iznosilo gotovo 43%, a 1970. godine 42%. Prihodi od poreza na promet sudjelovali su relativno visokom postotku u nacionalnom dohotku. To je sudjelovanje iznosilo u 1966. godini 7,96%, a 1970. godine 10,79%.

Značajna fiskalna uloga bila je namijenjena porezu na promet u sedamdesetim i osamdesetim godinama prošlog stoljeća. Izdvajanjem financiranja tzv. zajedničkih potreba iz budžeta i fondova te njihovo zadovoljavanje putem samoupravnih interesnih zajednica (SIZ-ova), osjetno se povećava ovisnost svih razina vlasti društveno-političkih zajednica o prihodima ubranima oporezivanjem prometa za financiranje rashoda iz njihove nadležnosti (financiranje tzv. općih društvenih potreba). Tako je sudjelovanje prihoda od poreza na promet u ukupnim prihodima društveno-po-

litičkih zajednica iznosilo 1975. godine 51,4%, u 1980. godini 56,4%, u 1985. godini 59,8%, a u 1988. godini 58,6%. U Hrvatskoj su prihodi od poreza na promet u ukupnim poreznim i drugim prihodima (prihodi od taksa i samodoprinosi) sudjelovali u prvoj polovini osamdesetih godina s oko 4/5, a u drugoj s oko 3/4. Najveći dio prihoda od poreza na promet – i na razini bivše Jugoslavije, kao i Hrvatske, bio je ubran naplatom osnovnog poreza na promet.

Da bi se izbjegla pogrešna interpretacija podataka o financijskoj ulozi poreza na promet u financiranju javne potrošnje u bivšoj Jugoslaviji sedamdesetih i osamdesetih godina, neophodno je voditi računa o činjenici da su se sredstvima ubranima oporezivanjem prometa proizvoda i usluga financirale samo opće društvene potrebe, odnosno da su društveno-političke zajednice raspolagale samo jednim dijelom javnih prihoda. Tako su društveno-političke zajednice u ukupnim javnim prihodima npr. u 1985. godini sudjelovale s 48,4%, a u 1988. godini sa 52,6%, a samoupravne interesne zajednice (SIZ-ovi) s ostatkom tih prihoda. To i jest razlog da se podaci o raspodjeli prihoda od poreza na promet ne mogu komparirati s podacima u drugim državama, jer su prihodi koji su pripadali budžetima i fondovima federacije, republika i općina bili tek oko polovine javnih prihoda. Međutim, neovisno o razlikovanju javne potrošnje na onu koja je bila tretirana kao (a) opća društvena potreba i (b) zajednička potreba¹³⁴ (financirana putem SIZ-ova), može se utvrditi da financijska uloga poreza na promet u zadnja dva desetljeća postojanja bivše Jugoslavije nije bila ni izdaleka tako značajna kao što je to bio slučaj s ulogom ovog poreza u poreznim sustavima velikog broja suvremenih država. Naime, prihodi od poreza na promet sudjelovali su u ukupnim javnim prihodima bivše Jugoslavije, npr. u 1985. godini s 19,9%, a 1988. godine s 20,9%. Sudjelovanje prihoda od poreza na promet u društvenom proizvodu u navedenim godinama iznosilo je 4,48% odnosno 6,95%. Međutim, premda se porezu na promet ne može pripisati stožerna financijska uloga u poreznom sustavu bivše Jugoslavije, to nije slučaj i onda kad ga se ocjenjuje s ekonomskog stajališta – posebno sa stajališta utjecaja na cijene i odnosa u cijenama proizvoda i usluga u prometu.

Na kraju ovog izlaganja o porezu na promet treba posebno istaknuti, premda je to vidljivo iz prezentiranog teksta, da se termin porez na promet u poreznom zakonodavstvu bivše države rabio da označi opći porez na promet, te da sastavnica jugoslavenskog poreznog sustava nisu bili i pojedinačni porezi na promet (trošarine, akcize).

¹³⁴ Opća potrošnja – potrošnja materijalnih dobara i proizvodnih usluga za podmirenje opće društvenih potreba kao npr.: za narodnu obranu, administraciju i drugo; zajednička potrošnja – naziv za sve vrste potrošnje kojom se zadovoljavaju osobne i zajedničke potrebe ljudi putem SIZ-ova.

3.4. Carine

Carinama je u poreznom sustavu bivše Jugoslavije bilo povjereno izuzetno značajno mjesto i uloga, kako sa stajališta financijske izdašnosti, tako isto i s ekonomskog stajališta. Međutim, apsolutno veliki iznos koji se ubirao naplatom carina te relativno visoko sudjelovanje tog poreza u ukupnim javnim prihodima kao i u nacionalnom dohotku, nisu karakteristični za carine za čitavo vrijeme postojanja bivše države. Naime, carine su se neposredno poslije Drugog svjetskog rata naplaćivale (ubirale) od građana prema carinskoj tarifi iz 1927. godine. Državna poduzeća (poduzeća koja su nacionalizirana kao i ona novoformirana) od 1946. godine uplaćivala su razliku u cijenama između domaćih i stranih proizvoda u tzv. egalizacijski fond. Zbog zanemarivog uvoza robe od građana u poratnim godinama (privatnih putovanja u inozemstvo gotovo nije ni bilo, tako da su građani bili carinski obveznici, u pravilu, kao primatelji pošiljki od strane rodbine i poznanika iz inozemstva), carine nisu imale ni neku zaštitnu ulogu niti su prihodi od carina bili značajnija stavka u ukupnim poreznim prihodima. Iako je 1948. godine bio donesen prvi Carinski zakon nakon rata, carine nisu postale neki regulator vanjskotrgovinske razmjene, nego su tu ulogu imala posebna carinska odobrenja. Ulogu regulatora te razmjene imali su tzv. koeficijenti, kojima se kroz deset godina korigirao nerealni tečaj dinara (naziv zakonskog sredstva plaćanja u Jugoslaviji), a trebali su poticati izvoz i, u uvjetima permanentne nestašice stranih sredstava plaćanja, otežati uvoz. Zapravo, koeficijentima je bila namijenjena uloga carina. Sredinom 1958. godine donijet je novi Carinski zakon, a godinu dana kasnije i Carinska tarifa. Međutim, carinska tarifa odnosila se samo na određene proizvode, a na druge proizvode, koji nisu bili obuhvaćeni carinskom tarifom, primjenjivali su se koeficijenti. Uredbom o Privremenoj općoj carinskoj tarifi iz 1961. godine, carine su postale jedini instrument reguliranja vanjskotrgovinske razmjene. Uredbom su ukinuti koeficijenti kojima se niz godina utjecalo na položaj državnih poduzeća u sektoru uvoza i izvoza. Prihodi od carina naglo su povećani. Dok su prihodi od carina u 1960. godini iznosili nešto manje od 400 milijuna dinara, godinu dana kasnije premašili su iznos od tisuću milijuna (tj. milijarde) dinara. U narednim godinama prihodi od carina su se povećavali, tako da su carine sudjelovale u ukupnim prihodima društveno-političkih zajednica (kojima su se financirale opće-društvene potrebe) s 22,7% u 1985. godini, a s 25,9% u 1988. godini. (To je sudjelovanje prihoda ubranima porezom na promet u spomenutim godinama iznosilo 19,9% odnosno 20,9%).

Carine su bile prihod federacije. Ustavom iz 1974. godine bilo je utvrđeno da federacija uređuje carinski sustav, carinsku tarifu i mjere izvan carinske zaštite. Saveznim zakonom moglo se utvrditi da se prihodi od carina ne unose u budžet federacije, nego da se koriste za potrebe privrede. Tom se odredbom trebala umanjiti

fiskalna uloga carina i naglasiti uloga carina kao instrumenta ekonomske politike.¹³⁵ Zakonom o financiranju federacije iz 1977. godine bilo je propisano da se svake godine, istodobno s donošenjem saveznog budžeta, utvrdi dio prihoda od carina i drugih uvoznih pristojbi, koji će se ustupiti fondu (Interesnoj zajednici Jugoslavije za ekonomske odnose s inozemstvom). Takva odredba omogućila je da se carine pojave u ulozi instrumenta ekonomske politike. Naime, na taj su način carine postale elastičniji instrument politike uvoza i izvoza uz istovremeno smanjenje njihove fiskalne uloge kao izdašnog izvora prihoda budžeta federacije.

Materija o carinama (ponovno) je regulirana Carinskim zakonom iz 1976. godine i Zakonom o carinskoj tarifi iz 1978. godine. Carinski zakon iz 1976. godine, poslije brojnih izmjena i dopuna, 1983. godine zamijenjen je novim. Tim Carinskim zakonom bila su utvrđena brojna carinska oslobođenja. Za krivično djelo u carinskim predmetima bila je propisana kazna zatvora do 7 godina i novčana kazna kao i oduzimanje prijevoznog sredstva kojega su tajna i skrivena mjesta iskorištena za prijevoz ili prijenos robe koja je bila predmetom tog krivičnog djela.

Gospodarska kriza i s njom povezana inflacija razarajućih razmjera utjecali su na to da su tijekom 1988. i 1989. godine u poreznom sustavu, pa tako i u Carinskom zakonu – učinjene određene promjene, posebno u dijelu kojim je bila regulirana materija o carinskim oslobođenjima i olakšicama. Savezna vlada (Savezno izvršno vijeće) bila je ovlaštena da na određeno vrijeme poveća, smanji ili ukine važeću carinsku stopu (oslobodi od plaćanja carine), odnosno da za one proizvode koji su bili izuzeti od carinjenja, odredi carinsku stopu od 15% (pri postojanju određenih uvjeta). Zanimljivo je istaknuti da je direktor Savezne carinske uprave bio ovlašten da odobri montažu opreme za objekte čija je izgradnja planirana za razdoblje duže od dvije godine, već i prije provedenog postupka carinjenja, na temelju garancije banke da će carine i druge uvozne pristojbe biti plaćene.

3.5. Samooporezivanje građana

Financijski instrument kojim su se prikupljala sredstva za zadovoljavanje određenih javnih potreba, a koja se ubiru na osnovi dobrovoljnog pristanka građana, koristio se u financijskom sustavu bivše Jugoslavije pod nazivom samodoprinos. Opredjeljenjem za uvođenje samodoprinosu građani se obvezuju da će izvršiti dobrovoljno preuzetu obvezu da na određeno vrijeme izdvajaju sredstva kojim će se financirati lokalne potrebe zbog kojih je samodoprinos uveden. Zbog ograničenog područja za koje se uvodio, ovaj modalitet prikupljanja sredstava nazvan je – mjesni samodoprinos.

¹³⁵ O razvoju carina vidi Lončarić-Horvat, O.: Carine u samoupravnom modelu ekonomskih odnosa s inozemstvom, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, br. 1-2, Zagreb, 1979.

Samodoprinos je kao modalitet samooporezivanja građana uveden u sustav javnih prihoda Jugoslavije Zakonom o porezima iz 1946. godine, pod nazivom mjesni samodoprinos. Nemali broj financijskih stručnjaka koji su pisali o ovom financijskom instrumentu smatrali su da je mjesni samodoprinos preuzet iz sovjetskog financijskog sustava, odnosno da je "uveden" po sovjetskom uzoru. Tako se, primjerice, navodi da je mjesni samodoprinos "onaj specifični izvor prihoda lokalnih zajednica preuzet po uzoru na istovrsni oblik prihoda u sovjetskom financijskom sustavu",¹³⁶ da je uveden "po uzoru na SSSR prvenstveno za gradnju lokalnih objekata"¹³⁷ te da je "nepoznat u Zapadnim državama".¹³⁸ Međutim, mjesni samodoprinos se teško može poistovjetiti s (donekle) sličnim instrumentom prikupljanja javnih prihoda primijenjivanom u Sovjetskom Savezu pod imenom *samoobloženije selskogo naselenija*, koji se u prvim godinama postojanja Sovjetskog Saveza koristio za "potiskivanje" kulaka (bogatih seljaka) iz svih sfera društvenog života i njihove likvidacije kao klase, a samo "usput" služio je i za financiranje svakodnevnih potreba seljaka. O obvezi plaćanja *samoobloženija* odlučivalo se na zajedničkom sastanku stanovnika sela. Iznos *samoobloženija* utvrđivao se u postotku od plaćenog poreza od poljoprivrede (*selskohazjajstveni* nalog). Kako siromašni seljaci nisu plaćali ovaj porez, a srednje bogati seljaci uživali razne porezne povlastice, teret tog oblika "samooporezivanja" snosili su kulaci. Komunistička partija je koristila *samoobloženije* kao efikasno sredstvo provođenja svoje politike na selu.¹³⁹

Sve do donošenja Osnovnog Zakona o doprinosima i porezima građana 1964. godine, materija o plaćanju mjesnog samodoprinosu bila je regulirana isključivo saveznom zakonom, da bi spomenutim Zakonom prava reguliranja poreza i doprinosa kao i samodoprinosu (koji je u Saveznom zakonu bio izdvojeno reguliran) dobile su i republike, a ustavnim amandmanom XXVIII iz 1971. godine to su pravo dobile i autonomne pokrajine (Vojvodina i Kosovo).

Saveznim ustavom iz 1974. godine (članak 264) reguliranje materije o samodoprinosu dano je u nadležnost republika i pokrajina.

Ustavnim amandmanima iz 1971. godine kao i Saveznim ustavom te ustavima republika i pokrajina iz 1974. godine, a potom i zakonima kojima su konkretizirane odgovarajuće ustavne odredbe, na novi je način regulirano financiranje određenog dijela javnih potreba, tj. onih koje su bile uvrštene u tzv. osobne i zajedničke potrebe. Središnje mjesto u zadovoljavanju (financiranju) osobnih i zajedničkih potreba

¹³⁶ Begić, K.: Neke napomene u idejno-teoretskoj osnovi mjesnog samodoprinosu, *Godišnjak Pravnog fakulteta* br. 33, Sarajevo, 1985, str. 245.

¹³⁷ Pernek, F.: *Družbene finance s finančnim pravom*, Maribor, 1981, str. 67.

¹³⁸ Čuković, S. i dr.: *Finansije – kratki kurs*, Informator, Zagreb 1961, str. 47.

¹³⁹ Opširnije članak Jelčić Bo.: Osnovni principi uvođenja i plaćanja samodoprinosu, *Naša zakonitost*, br. 11-12, Zagreb, 1987, str. 1257-1262.

dobile su samoupravne interesne zajednice (SIZ-ovi).¹⁴⁰ Samoupravnim interesnim zajednicama bila je namijenjena uloga da potiču, omogućavaju i ubrzavaju prevladavanje posredničke uloge države uz istovremeno razvijanje i jačanje samoupravnih odnosa. Kako je SIZ-ovima bila namijenjena uloga financiranja mnogih zajedničkih potreba koje su ranijih godina građani financirali i sredstvima prikupljenima samodoprinosima, bilo je realno očekivati da će samodoprinos umnogome izgubiti na značenju kao instrument financiranja osobnih i zajedničkih potreba. Međutim, iz određenih objektivnih razloga (restriktivna politika financiranja osobne i zajedničke potrošnje i dr.) nije došlo do očekivanog smanjenja nego naprotiv do povećanja uloge samodoprinosa u namicanju sredstava za financiranje osobne i zajedničke potrošnje. Tako je, primjerice, u Hrvatskoj sudjelovanje prihoda od samodoprinosa u ukupnim poreznim prihodima (bez onih od poduzeća) u razdoblju od 1976. do 1986. gotovo udvostručeno (povećano je od 3,96% na 6,53%). U zadnjim godinama postojanja Jugoslavije, to je povećanje bilo naglašeno uvjetovano krizom i njenim produbljivanjem u gospodarstvu i društvu na jednoj strani te teškoćama u zadovoljavanju osobnih i zajedničkih potreba preko samoupravnih interesnih zajednica na drugoj.

U odgovarajućoj literaturi nije bila pozitivno ocijenjena praksa da se (1) mjere restriktivne politike u području osobne i zajedničke potrošnje neutraliziraju odnosno zaobilaze financiranjem te potrošnje sredstvima samodoprinosa i da se (2) samodoprinos pojavljuje kao supstitut za financiranje djelatnosti iz nadležnosti pojedinih SIZ-ova. Uvođenje samodoprinosa s ciljem da se obuzda inflacija, najčešće je negativno utjecalo na rezultate napora koji su se činili u tom smjeru, a drugi slučaj rječito govori o slabostima funkcioniranja samoupravnih interesnih zajednica.

Spomenuto je da je samodoprinos imao istaknuto mjesto u strukturi javnih prihoda stare Jugoslavije. O velikoj financijskoj ulozi samodoprinosa govori podatak da je u 1989. godini naplaćen na ime samodoprinosa iznos koji je bio nešto manji od onog ubranog primjenom sljedećih poreza: od obavljanja poljoprivredne djelatnosti; od obavljanja privredne i neprivredne djelatnosti pojedinačno; od autorskih prava; od stranih osoba; na promet nekretnina i prava; na prihode od imovine i imovinskih prava; na imovinu; na dobitke od igara na sreću; na zgrade; na nasljedstva i darove; iz ukupnog prihoda građana kao i naplatom taksa (pristojbi).

Pri korištenju samodoprinosa kao instrumenta samooporezivanje građana bili su prisutni brojni problemi i dileme, načelne i provedbene prirode, kao što su:

- tko daje prijedlog (tko ima inicijativu) za uvođenje samodoprinosa,

¹⁴⁰ Svi oni koji su u području odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, zdravstva i socijalne zaštite na načelima uzajamnosti i solidarnosti ostvarivali svoje osobne i zajedničke potrebe i interese te zaposlene osobe koje obavljaju djelatnost u tim područjima osnivaju samoupravne interesne zajednice u kojima ostvaruju slobodnu razmjenu rada, udružuju rad i sredstva te ravnopravno i zajednički odlučuju o obavljanju tih djelatnosti i u skladu sa zajedničkim interesima utvrđuju politiku razvoja u unapređivanju tih djelatnosti te ostvaruju druge zajedničke interese. (čl. 1. stav 1. Ustava SFRJ iz 1974. godine)

- područje za koje se uvodi samodoprinos,
- vrijeme primjene (korištenja) samodoprinos,
- osobe koje odlučuju o uvođenju samodoprinos,
- osobe koje su (eventualno) izuzete od plaćanja samodoprinos,
- modalitet izjašnjavanja građana o prijedlogu za uvođenje samodoprinos (referendum, pismeno izjašnjavanje i dr.),
- tijelo koje donosi odluku da se građani izjasne o prijedlogu za uvođenjem samodoprinos,
- broj glasova potrebnih da bi se uvela obveza plaćanja samodoprinos (apsolutna ili kvalificirana većina),
- tijelo koje će konstatirati rezultate izjašnjavanja o prijedlogu za uvođenje samodoprinos,
- tijelo koje će donijeti odluku o plaćanju samodoprinos,
- visina opterećenja budućih obveznika samodoprinos,
- vrsta rashoda koji će se financirati sredstvima samodoprinos,
- tijelo koje će kontrolirati ubiranje i trošenje sredstava samodoprinos.

Usvajanjem prijedloga od strane građana – budućih obveznika samodoprinos, oni su se zapravo obvezali da će izvršiti dobrovoljno preuzetu obvezu da iz svog dohotka izdvoje jedan dio kojim će se financirati akcije i mjere zbog kojih je samodoprinos i uveden (primjerice, izgradnja bazena, sportske dvorane, vrtića, asfaltiranje nogostupa, uređenje dječjeg igrališta, javna rasvjeta i drugo).

Načela i osnovni elementi samodoprinos (uvođenje i naplata kao i kontrola ubiranja i trošenja ubranih sredstava samodoprinos, tj. "pravila igre") regulirana su u pravilu zakonom. U novom sustavu javnih prihoda Republike Hrvatske nije predviđena mogućnost samooporezivanja građana. Na pitanje zašto je tome tako, nije moguće dobiti uvjerljiv odgovor. Pozivanje na neke ideološke razloge, tj. obrazloženje da je samooporezivanje (samodoprinos) neka socijalističko-komunistička izmišljotina, odnosno da smo taj institut prikupljanja javnih prihoda preuzeli od bivšeg Sovjetskog Saveza – naprosto nije točna. Štoviše, za samodoprinos koji se koristio u staroj Jugoslaviji može se reći da je imao niz rješenja koja nisu našla primjenu kod Sovjeta i u državama bivšeg socijalističkog lagera.

Institut samodoprinos koji se na ovim našim prostorima koristio kao izvor financiranja mnogih zajedničkih potreba nekoliko desetljeća i te kako se potvrdio u praksi. Gotovo da i nema općine i grada u Hrvatskoj u kojima sredstvima samodoprinos nisu izgrađeni neki objekti od svakodnevnog interesa njihovih stanovnika.¹⁴¹

¹⁴¹ Ako za vrijeme nametnutog rata Hrvatskoj i u prvim godinama obnove zemlje i nisu postojale realne pretpostavke da se neki rashodi u lokalnim jedinicama financiraju sredstvima ubranih samodoprinosom, to nije slučaj i danas. U uvjetima decentralizacije i daljnje demokratizacije društva nameće se potreba ne samo da se preispita mogućnost zadovoljavanja nekih potreba stanovnika u lokalnim zajednicama i sredstvima samodoprinos nego da se samodoprinos uvede i etablira kao nezaobilazni učinkoviti i široj javnosti prihvatljivi modalitet financiranja lokalnih potreba.

IV. DIO

NOVI SUSTAV OPOREZIVANJA U HRVATSKOJ



4.1. Zakon o neposrednim porezima – preteča poreznog sustava samostalne Hrvatske

Na zasjedanju Sabora, održanog 26. travnja 1990. godine – gotovo neposredno prije prvih višestranačkih demokratskih izbora od svibnja iste godine – izglasan je Zakon o neposrednim porezima (*NN 19/90*). Zakon je dan kasnije proglasio tadašnji predsjednik Predsjedništva SR Hrvatske, Ivo Latin. Mjesec dana kasnije, tj. 30. svibnja 1990. novoizabrani zastupnici Sabora na svečanoj su sjednici izabrali za predsjednika Predsjedništva SR Hrvatske dr. Franju Tuđmana, a za predsjednika Vlade Stipu Mesića.

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. Sredstva ubrana porezima ustanovljenima tim zakonom, služila su za financiranje društvenih potreba društveno političkih zajednica u SR Hrvatskoj.

Zakonom o neposrednim porezima bila je regulirana materija osam poreza i to:

1. porez na dobit
2. porez iz plaća radnika
3. porez na prihod od poljoprivredne djelatnosti
4. poreza na prihod od autorskih prava, патената i tehničkih unapređenja
5. poreza na prihod od imovine
6. poreza na nasljedstva i darove
7. poreza na dobitke od igara na sreću
8. poreza iz ukupnog prihoda građana

Zakon o neposrednim porezima predstavljao je djelimičnu kodifikaciju poreza (njih osam). U gotovo dvije stotine članaka (197) bila je regulirana i materija utvrđivanja i naplate poreza, podnošenja porezne prijave, razreza poreza, žalbe, obnove postupka, obračunavanja i naplaćivanja poreza, prisilne naplate poreza, jamstva, zastare kao i visine kazne za porezne prekršaje. Na dan stupanja na snagu ovog Zakona prestali su važiti Zakon o porezima građana (*NN 47/85*) s kasnijim izmjenama i Zakon o oporezivanju stranih osoba (*NN 51/87*). U zadnjem, tj. 197. članku Zakona

o neposrednim porezima, bilo je utvrđeno da će se početi primjenjivati od 1. srpnja 1990. godine.

Da bi se Zakon o neposrednim porezima mogao primjenjivati, manjkao je jedan od neophodnih elemenata koji su sastavni dio svakog poreza. Naime, tim Zakonom nije bila utvrđena i visina poreznih stopa onih poreza koji su bili predmetom reguliranja materije o neposrednim porezima. Njime je samo bila utvrđena vrsta stopa za pojedine poreze kao i razina vlasti (teritorijalna jedinica) koja utvrđuje visinu porezne stope. Člankom 3 Zakona bilo je utvrđeno da će društveno-političke zajednice, koje samostalno reguliraju elemente porezne politike, međusobnim dogovorom uskladiti te elemente, a u cilju ostvarivanja jednakih uvjeta u pogledu plaćanja poreza te sprečavanja i otklanjanja poremećaja na tržištu.

Zakonom o neposrednim porezima bilo je utvrđeno da se porezna obveza utvrđuje po propisima koji su na snazi 1. siječnja godine za koju se utvrđuje ta obveza. Iznimno, u slučaju značajnog rasta cijena (stopa inflacije u vrijeme primjene Zakona bila je izuzetno visoka – primjerice, sredinom 1992. godine iznosila je preko 30% mjesečno), porezne stope su se mogle mijenjati tijekom godine u cilju usklađivanja porezne obveze s tekućim rastom cijena.

4.1.1. Vrste stopa neposrednih poreza

Stope poreza na dobit pravnih i fizičkih osoba bile su proporcionalne, a utvrđivale su se zakonom, dok su se godišnji paušalni iznos kao i stopa poreza na dobit po odbitku utvrđivali općinskom odlukom.

Stope poreza iz plaća bile su proporcionalne i različite, ovisno o vrsti plaće, a utvrđivale su se zakonom.

Stope poreza na prihod od poljoprivredne djelatnosti bile su proporcionalne, a mogle su biti različite, ovisno o tome je li se porez plaćao prema katastarskom prihodu ili od ostvarene dobiti i utvrđivao se općinskom odlukom.

Porez od autorskih prava plaćao se u postotku od svakog pojedinačnog ostvarenog prihoda. Stope poreza mogle su biti različite, ovisno o vrsti autorskih prava. Više porezne stope bile su predviđene za prihod od autorskih prava što ih ostvaruju osobe na koje je preneseno autorsko pravo. Stope poreza od autorskih prava utvrđuju se zakonom.

Stope poreza na prihod od imovine prema ostvarenom prihodu bile su proporcionalne i mogle su biti različite ovisno o vrsti prihoda, a utvrđivale su se općinskom odlukom. Međutim, kada se radilo o oporezivanju prihoda od dividendi i vrijednosnih papira, porezna stopa se utvrđivala zakonom.

Stope poreza na nasljedstva i darove propisivale su se ovisno o vrijednosti naslijeđene odnosno na dar primjene imovine i nasljednog reda, a mogle su se propisati posebno na nasljedstvo a posebno za darove. Stope utvrđuje općina svojom odlu-

kom. Za slučaj da je nasljednik odnosno daroprimac pravna osoba ili građansko-pravna osoba, stopa poreza na nasljedstva i darove utvrđivala se ovisno o vrijednosti naslijeđene ili na dar primljene imovine.

Stopa poreza na dobitke od igara na sreću bila je proporcionalna i utvrđivala se odlukama općinske skupštine.

Stope poreza iz ukupnog prihoda građana progresivne su i utvrđuju se zakonom.

4.1.2. Osnovni elementi poreza reguliranih Zakonom o neposrednim porezima

1. Obveznikom poreza na dobit bila je utvrđena pravna i fizička osoba koja na području Republike Hrvatske ostvari dobit obavljanjem djelatnosti. Osnovica poreza na dobit bila je razlika između prihoda i rashoda, utvrđena u skladu s propisima o računovodstvu.

Obveznik poreza na dobit, koji djelatnost obavlja u manjem obimu, privremeno ili bez poslovnog prostora, plaća porez na dobit u paušalnom godišnjem iznosu. Fizička osoba koja povremeno obavlja djelatnost određenih usluga pravnim osobama, plaća porez na dobit u postotku od svakog pojedinačno ostvarenog bruto prihoda. Ovaj porez ne plaćaju pravne i fizičke osobe za novoosnovana poduzeća i radnje u prvoj godini rada, u drugoj godini rada plaćaju 50% od obračunatog poreza, a u trećoj godini rada 25% od obračunatog poreza. Međutim, oslobođenja i olakšice prestaju i ranije, ako novoosnovano poduzeće i radnja ostvari dobit u visini uložених sredstava za osnovna i trajna obrtna sredstva potrebna za otvaranje novog poduzeća odnosno radnje. Izmjenama i dopunama Zakona o neposrednim porezima, od ožujka 1993. godine, bilo je propisano da se pravnim i fizičkim osobama koje tijekom poslovne godine ulože sredstva u povećanje ili modernizaciju proizvodnih kapaciteta, umanjuje osnovica poreza na dobit za iznos ulaganja, a najviše do ostvarene dobiti.

2. Obveznik poreza iz plaća radnika je fizička osoba koja ostvaruje plaću po osnovi radnog odnosa kao i osoba koja je upućena na rad u inozemstvo te osoba koja samostalno obavlja djelatnost, a porez na dobit plaća prema stvarno ostvarenoj dobiti. Plaćom se smatraju i novčana primanja članova predstavničkih tijela i neka druga primanja, kao i premije osiguranja koje su pravne i fizičke osobe platile osiguravajućim društvima za svoje djelatnike i druge osobe po osnovi osiguranja života i njihove imovine. Obveznik poreza je i strana osoba, ako u Hrvatskoj ostvari plaću iz radnog odnosa. Osnovica za razrez ovog poreza za te obveznike je svako pojedinačno ostvareno primanje. Porez iz osobnog dohotka radnika ne plaća se iz minimalnih plaća, iz mirovina i invalidskih primanja, kao i u nizu drugih slučajeva.

3. Obveznik poreza na prihod od poljoprivredne djelatnosti je fizička osoba koja se kao posjednik zemljišta vodi u katastru zemljišta, ako ne plaća porez na dobit

kao poljoprivredno gazdinstvo. Ako više vlasnika ili posjednika zemljišta čini jedno domaćinstvo, obveznik poreza jedan je od punoljetnih članova domaćinstva. Obveznik ovog poreza je i fizička osoba koja nije državljanin Hrvatske, ako je vlasnik ili korisnik zemljišta. Osnovica poreza na prihod od poljoprivredne djelatnosti je, u pravilu, katastarski prihod, umanjen za sredstva koja je porezni obveznik uložio u uređenje zemljišta (komasacija i melioracija). Međutim, osoba koja ostvaruje prihod koji znatno premašuje katastarski prihod, a povećani prihod potječe od visokoakumulativnih grana biljne i stočne proizvodnje, i nema status poljoprivrednoga gospodarstva, plaća porez na dobit. Ako je zbog elementarnih nepogoda i drugih izvanrednih događaja, koje porezni obveznik nije mogao spriječiti, smanjen prihod na jednoj ili više zemljišnih parcela, smanjuje se katastarski prihod svake od tih parcela za onoliko postotaka koliko je na njima smanjen prinos. Porezni obveznik ima pravo na otpis poreza, ako iznos smanjenja katastarskog prihoda u odnosu na ukupni katastarski prihod zemljišta iznosi više od 25%. Oslobođenje od plaćanja ovog poreza bilo je predviđeno iz raznih razloga odnosno pod različitim uvjetima.

4. Obveznik poreza od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja je fizička osoba koja ostvaruje prihode od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja kao što su pisana, govorna, glazbena, umjetnička i druga djela, rješenja, projekti i dr. utvrđena ovim Zakonom. Obveznik ovog poreza je i fizička osoba koja ostvari prihod od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja u inozemstvu, pod uvjetom da ima boravište u Hrvatskoj kao i strana osoba koja ostvaruje naknadu od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja na teritoriju Hrvatske. Porez se plaća u postotku od svakog ostvarenog prihoda, ali tako da se od porezne osnovice odbiju troškovi koji se priznaju kao troškovi potrebni za ostvarivanje tog prihoda. Međutim, osobama koje nisu autori djela nego samo nositelji imovinskih autorskih prava, priznaju se kao troškovi samo naknade za usluge koje plaćaju autorskoj agenciji i ostalim organizacijama ovlaštenima za prodaju i naplatu prihoda od umjetničkih i ostalih autorskih prava.

5. Obveznik poreza na prihod od imovine je fizička osoba koja (a) ostvaruje prihod od davanja u zakup odnosno u najam nekretnina i pokretnih stvari, (b) na teritoriju Hrvatske ostvaruje prihod od dividendi i vrijednosnih papira, (c) ostvaruje prihod preprodajom stvari veće i trajnije upotrebne vrijednosti, kao i (d) pravna osoba koja ostvaruje prihod od davanja u zakup, odnosno najam nekretnina i pokretnih stvari, ako na te prihode ne plaća porez na dobit. Ako su pokretne stvari preprodane nakon godinu dana, a nekretnina nakon tri godine od dana njihove kupnje, ne plaća se porez na prihod od imovine. Porez se plaća prema ostvarenom prihodu, u paušalnom iznosu ili po odbitku. Osnovica poreza prema ostvarenom prihodu jest jednogodišnji ukupan prihod umanjen za troškove koji su bili potrebni za ostvarivanje tog prihoda (kod izdavanja u zakup ili najam), a kod preprodaje nekretnine

i stvari veće i trajnije upotrebne vrijednosti je razlika između nabavne i prodajne cijene. Osnovicu poreza čini i svaki pojedinačno ostvareni prihod od vrijednosnih papira, a od dividendi je čini svaki pojedinačno ostvareni iznos dividendi isplaćen u zemlji i inozemstvu. Općina može propisati da se porez na prihod od imovine, ostvaren izdavanjem namještenih soba podstanarima, plaća u paušalnom iznosu. Ovaj se porez nije plaćao na kamate po zajmovima društveno-političkih zajednica i štednim ulozima fizičkih osoba.

6. Porez na nasljedstva i darove plaća se na nekretnine, prava uživanja ili korištenja nekretnine koje nasljednici i daroprimci nasljeđuju, prime na dar ili steknu po drugoj osnovi bez naknade kao i na novac i novčana potraživanja, a na pokretne stvari, ako im je pojedinačna prometna vrijednost veća od iznosa trostrukog godišnjeg prosječnog iznosa plaća radnika u privredi Republike. Obveznik poreza na nasljedstva i darove je pravna i fizička osoba koja na teritoriju Hrvatske naslijedi ili primi na dar imovinu na koju se plaća porez na nasljedstva i darove. Osnovicu čini prometna vrijednost naslijeđene ili na dar primljene imovine, u času nastanka porezne obveze, nakon odbitka dugova i troškova što otpadaju na imovinu na koju se plaća porez. Obveza plaćanja poreza nastaje u času pravomoćnosti rješenja o nasljeđivanju, odnosno u času primitka dara. Vrijednost svih darova primljenih u toku jedne godine od istog darodavca čini jednu poreznu osnovicu. Porez na nasljedstva i darove ne plaća nasljednik odnosno daroprimac koji je u odnosu na ostavioca odnosno darodavca u prvom nasljednom redu, kao i u određenim slučajevima, i u drugom nasljednom redu. Bračni se drug smatra nasljednikom prvog nasljednog reda, kao i zetovi i snahe, ako su s ostaviteljem odnosno darodavcem živjeli u zajedničkom domaćinstvu u času smrti ostavioca, odnosno u času primitka dara.

7. Porez na dobitke od igara na sreću plaća fizička osoba koja ostvaruje dobitke od tih igara. Osnovica poreza je svaki dobitak. Ako se dobitci od igara na sreću sastoje od stvari i prava, osnovica poreza na dobitke od igara na sreću je prometna vrijednost stvari ili prava u času ostvarenog dobitka. Porez obračunava i naplaćuje pri svakoj isplati dobitka priređivač igre na sreću. Porez se ne plaća na pojedinačne dobitke od igara na sreću u iznosu do jednogodišnje plaće radnika u privredi Republike u godini koja prethodi godini u kojoj je ostvaren dobitak od igara na sreću, kao i na one dobitke od igra na sreću kod kojih se zbog načina provođenja igre, pravilima ne utvrđuje unaprijed visina fonda dobitaka.

8. Obveznik poreza iz ukupnog prihoda građana je domaća i strana fizička osoba koja ima prebivalište u Hrvatskoj, ako tijekom kalendarske godine ostvari čisti prihod iz svih izvora preko iznosa trostruke godišnje plaće zaposlenih u privredi Hrvatske. Ukupnim čistim prihodom smatra se ukupni iznos plaća, dobiti i prihoda, mirovina i naknada dohotka koje obveznik ostvari u jednoj kalendarskoj godini, umanjen za iznos plaćenih poreza i doprinosa, koji se odnose na plaće, dobit, prihod

i imovinu te za samodoprinos, kao i iznos od prodaje nekretnina i pokretnih stvari trajnije vrijednosti (u određenim slučajevima). U ukupni čisti prihod nisu ulazile razne naknade, nagrade, pomoći, izdaci i sl.

Sabor izabran na prvim višestranačkim izborima, održanim svibnja 1990. godine, zaključio je da u novim, izmijenjenim (političkim i drugim) uvjetima nisu osigurane pretpostavke da bi se realizirale odredbe Zakona o neposrednim porezima o tome da će se početi s njegovom primjenom 1. srpnja 1990. godine, pa je zato krajem lipnja donio Zakon o izmjenama Zakona o neposrednim porezima, kojim je utvrđeno da će s primjenom tog Zakona započeti 1. siječnja 1991. godine. Ukaz o proglašenju Zakona o izmjenama Zakona o neposrednim porezima potpisao je predsjednik Predsjedništva SRH Hrvatske, F. Tuđman.

U postupku stvaranja Hrvatske kao neovisne, slobodne i demokratske države od izuzetnog je značenja donošenje Ustava RH 22. prosinca 1990. godine. U tom tzv. Božićnom ustavu mogle su se uočiti temeljite preinake u svim sferama socioekonomskog i političkog života. Tuđman je izjavio da njegovo donošenje označava raskid s tzv. "socijalističko-samoupravnim sustavom zasnovanim na društvenom vlasništvu i plansko-dogovornoj privredi te čini temeljnicu u izgradnji pune nacionalno-državne suverenosti Hrvatske". U članku 140. Ustava bilo je utvrđeno da "Hrvatska ostaje u sastavu SFRJ do novog republičko-pokrajinskog sporazuma ili dok Sabor ne odluči drugačije". Pozivajući se na odredbe Ustava SFRJ iz 1974. godine, kao i na citirane odredbe "Božićnog ustava", Sabor Hrvatske je 8. listopada 1991. godine (Dan neovisnosti) raskinuo sve državno-pravne veze sa SFRJ. Samo nekoliko dana poslije donošenja "Božićnog ustava", tj. 29. prosinca 1990. godine, predsjednik RH dr. Franjo Tuđman proglasio je Zakon o stopama neposrednih poreza i pripadnosti poreza, taksa i drugih prihoda društveno-političkim zajednicama u 1991. godini. Donošenjem tog Zakona stekle su se sve nužne pretpostavke za primjenu Zakona o neposrednim porezima, pa se tako od 1. siječnja 1991. pa sve do početka 1994. godine, oporezivanje neposrednim porezima (uz određene izmjene), obavljalo na temelju tog Zakona.

Zakonom o stopama neposrednih poreza i pripadnosti poreza, taksa i drugih prihoda društveno-političkim zajednicama u 1991. godini, bilo je utvrđeno da u toj godini:

- pravne i fizičke osobe plaćaju porez na dobit po stopi od 40%, a strane pravne i fizičke osobe po stopi od 20%. Međutim, strane pravne i fizičke osobe koje su na području Hrvatske imale registrirana poduzeća, a svoju su djelatnost obavljale izvan Jugoslavije, plaćale su porez na dobit po stopi od 1%;
- republički porez iz osobnog dohotka plaćao se u visini od 11,5%, a ako se oporezovao dohodak od dopunskog rada i rada dužeg od punog radnog vremena te rada zaposlenih umirovljenika, po stopi od 38%;
- porez na prihode od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja u

pretežnom broju slučajeva porezni su obveznici plaćali po stopi od 15%. Međutim, ako su se oporezovali prihodi ostvareni od artista, mađioničara, plesača, manekena, imitatora i sl. te od priredbi izvođača djela zabavne i narodne glazbe te izvođača zabavnog programa, porezna stopa iznosila je 30%. Po stopi od 20% bili su oporezovani prihodi što su ih ostvarivale osobe na koje je preneseno autorsko pravo, a stopa od 5% primjenjivala se pri oporezivanju prihoda od patenata i tehničkih i drugih oblika inovacije;

- stope poreza iz ukupnog prihoda građana bile su utvrđene su u rasponu od 3% do 40%, a porezna osnovica bila je podijeljena na 9 poreznih razreda. U primjeni je bila raščlanjena progresija.

Iznimno su visinu stopa poreza iz osobnog dohotka radnika mogli svojim odlukama propisati Grad Zagreb i općine.

Spomenutim Zakonom bilo je utvrđeno da se javne potrebe koje se podmiruju iz Republičkog budžeta financiraju prihodima od sljedećih poreza:

- osnovnog poreza na promet proizvoda i usluga,
- poreza na dobit pravnih osoba i fizičkih osoba koje porez plaćaju prema ostvarenoj dobiti,
- republičkog poreza iz osobnog dohotka radnika,
- poreza na prihod od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja,
- poreza na promet nekretnina,
- posebnog poreza na promet proizvoda i
- poreza iz ukupnog prihoda građana.

Prihodi kojima su se financirale javne potrebe iz općinskih budžeta bili su ubrani naplatom sljedećih poreza:

- poreza na dobit koji se plaćao u postotku od svakog pojedinačno ostvarenog prihoda i poreza na dobit koji se plaćao u godišnjem paušalnom iznosu,
- općinskog poreza iz osobnog dohotka radnika,
- poreza na prihod od obavljanja poljoprivrednih djelatnosti,
- poreza na prihod od imovine, osim na prihode od dividendi i vrijednosnih papira,
- poreza na nasljedstva i darove,
- poreza na dobitke od igara na sreću,
- posebnog poreza na naknade za usluge.

Republika je općinama ustupala prihode od sljedećih poreza:

- poreza na prihod od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, i to općini u kojoj je prebivalište poreznog obveznika,
- poreza iz ukupnog prihoda građana – općini u kojoj je prebivalište poreznog obveznika,
- poreza na promet nekretnina – općini koja je utvrdila i naplatila porez i
- 1% od naplaćenog republičkog poreza na promet po tarifnom broju 1.

Zakon o neposrednim porezima iz 1990. godine (s kasnijim izmjenama) prestao je vrijediti danom početka primjene (1.1.1994. godine) Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dobit.

Zakonom o pripadnosti javnih prihoda Republike Hrvatskoj i jedinicama lokalne samouprave i stopama republičkih poreza, donesenim zadnjeg dana 1991. godine (*NN 73/91*), koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1992. godine (s izmjenama i dopunama uređenima Zakonom i uredbama iz 1992. i 1993. godine) kao i općinskim odlukama, došlo je do značajne promjene u visini poreznih stopa kao i pripadnosti javnih prihoda u odnosu na one koje su bile utvrđene Zakonom o stopama neposrednih poreza i pripadnosti poreza, taksa i drugih prihoda društveno-političkih zajednica u 1991. godini. Tako su u skladu s novim propisima npr. pravne i fizičke osobe plaćale porez na dobit po stopi od 35%, a ako su obveznici plaćanja ovog poreza bile strane pravne i fizičke osobe, stopa koja se primjenjivala na njih, iznosila je 17,5%. Republički porez iz plaća radnika plaćao se po stopi od 7%, a porez na prihode od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja najčešće obveznici tog poreza plaćaju po stopi od 15%. Kod poreza na ukupni prihod građana zadržan je raniji raspon stopa od 3% do 40%, ali se po stopi od 3% oporezovao iznos veći od 300.000 dinara (ranije 50.000 dinara), a maksimalnom stopom od 40% oporezovao se iznos veći od 5 milijuna dinara (na povećanje osnovice velikog utjecaja imala je visoka stopa inflacije). Zanimljivo je primijetiti da se na neto-plaću koja je mjesečno bila veća od određenog iznosa, plaćao porez primjenom progresivne tarife (po stopama od 2% do 40%).

Na ovom ću mjestu spomenuti i Zakon o financiranju javnih potreba (*NN 58/94*). Na dan stupanja na snagu tog Zakona prestali su vrijediti Zakon o financiranju općih društvenih potreba (*NN 53/84* s brojnim izmjenama i dopunama), Zakon o financiranju zajedničkih potreba (*NN 55/84* s dvije izmjene i dopune) kao i neki drugi zakoni kojima je bila regulirana materija financiranja tih potreba. Donošenjem Zakona o financiranju javnih potreba dokinuto je razlikovanje javnih potreba na opće društvene i zajedničke potrebe te time povezano razlikovanje u modalitetima financiranja pojedinih vrsta javnih potreba. Tim su Zakonom regulirani izvori prihoda za financiranje javnih potreba iz budžeta; kompletna materija o budžetu društveno-političkih zajednica (sadržaj, izrada budžeta, donošenje budžeta, izvršenje budžeta, izmjena budžeta, završni račun budžeta, stalna rezerva, budžetski fondovi, posebni računi); zaduženje društveno-političke zajednice, društvenog fonda i javnih poduzeća; kontrola zakonitosti i svrsishodnosti prikupljanja javnih prihoda i raspolaganja javnim prihodima.

Zanimljivo je spomenuti da se porez na dobitke od igara na sreću od prosinca 1992. godine više nije plaćao na osnovi Zakona o neposrednim porezima, nego sukladno Uredbi (!) o izmjenama i dopunama Zakona o igrama na sreću (*NN 86/92*). Stopa toga poreza bila je proporcionalna i jedinstvena za cijelu Republiku, a utvrđena u visini od 15%.

U razdoblju od 1990. do 1993. godine postojala je mogućnost (koja nije bila korištena) uvođenja obveze plaćanja samodoprinosna na temelju Zakona o samodoprinosu radnih ljudi i građana za zadovoljavanje njihovih zajedničkih potreba u mjesnoj zajednici, kao i raznih doprinosa i to doprinosa na zdravstveno osiguranje, doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje, doprinosa za doplatak za djecu, doprinosa za poticanje zapošljavanja, doprinosa za subvencioniranje stanarina, vodni doprinos i dr., kao i raznih naknada.

Prof. Hanžeković je smatrao da sustav neposrednih poreza u nas "nije loš. Zakon o neposrednim porezima iz 1990. godine sa svim kasnijim izmjenama i dopunama ima tu prednost da je jednostavan i svakom građaninu razumljiv. To je još uvijek cedularni sustav kod kojeg se najprije oporezuje prihod od određenih izvora po proporcionalnim poreznim stopama, a ako zbrojeni prihod premašuje određeni iznos, na višak od tri godišnje plaće radnika zaposlenih u hrvatskom gospodarstvu, plaća se porez na ukupni prihod građana po progresivnim stopama. Za razliku od mnogih sintetičkih poreza na dohodak u nekim privredno razvijenim zemljama, hrvatski sustav je tako pregledan i jasan da svaki građanin može bez teškoća sam sastaviti svoju poreznu prijavu. To posebno vrijedi za fizičke osobe dok je porezna prijava pravnih osoba složenija, ali one i raspolažu stručnim kadrovima koji sastavljaju poreznu prijavu. Drugo je pitanje porezna politika. I u tom su pogledu u posljednjim godinama učinjena određena poboljšanja, odnosno možda se mogla voditi bolja politika izuzimanja od oporezivanja, poreznih olakšica i poreznih stopa".¹⁴² Na temelju takve (pozitivne) ocjene tadašnjeg sustava neposrednih poreza proizlazi zaključak da ga nije ni trebalo ozbiljnije reformirati, nego da su se neki od uočenih nedostataka mogli anulirati odgovarajućim izmjenama. Nešto bi veći zahvati – kako to proizlazi iz ove ocjene, bili potrebni u području porezne politike. Da bi se dobio odgovor na pitanje što mijenjati u području oporezivanja, ministar financija je početkom 1992. godine formirao Komisiju za reorganizaciju hrvatskog poreznog sustava¹⁴³ podijeljenju u grupe koje su imale pripremiti nacrt zakona o izravnim porezima te organizaciji i funkcioniranju porezne službe.

Od ranije izloženog stajališta prof. Hanžekovića, donekle odudara ono koje je izložio u nastavku svog članka. Ističući da se podgrupa kojom je on rukovodio, a bio joj je povjeren zadatak da izradi nacrt zakona o porezu na dohodak i zakona o porezu na dobit, suočila s problemom djelovanja tih poreza u uvjetima "veoma visoke inflacije", spominjući da se sa svojim prijedlozima javio prof. Manfred Rose, koji se ponudio da će "izraditi nacrt za ta dva zakona. Njegovi nacrti su prevedeni, a zatim je on sa suradnicima došao u Zagreb pa su u vremenu od 7. do 12. rujna ove

¹⁴² Hanžeković, M.: O reformi hrvatskog poreznog sustava, *Financijska praksa* br. 7-8, Zagreb 1992, str. 373-4.

¹⁴³ Autor ovog dijela knjige bio je i sam član Komisije.

godine (misli na 1992. godinu, op. aut.) održane intenzivne rasprave s hrvatskim stručnjacima. Pokazalo se da su u znatnoj mjeri prijedlozi hrvatskih stručnjaka isti kao i oni prof. Rosea. I prijedlozi prof. Rosea i hrvatskih stručnjaka su u oslobođenju od oporezivanja egzistencijskog minimuma i primjeni proporcionalne porezne stope našli rješenje za poreznu progresiju, pa tako i djelotvorno suzbijanje djelovanja inflacije. Novost koju je prof. Rose predložio jest priznanje cijene vlastitog kapitala kao dobitnu stavku od porezne osnovice¹⁴⁴.

Iz zadnjeg se citata ne može dobiti dojam o nekom posebnom doprinosu prof. Rosea izradi nacrtu zakona o porezu na dobit i zakona o porezu na dohodak – s izuzetkom prijedloga o priznavanju cijene vlastitog kapitala kao odbitne (u tekstu prof. Hanžekovića piše dobitne, op. aut.) stavke od porezne osnovice (tzv. porezna zaštitna kamata), kao mjere koja će poticati poduzetnike da ulažu u svoje poduzeće i neutralizirati djelovanje inflacije. Iz spomenutog se članka ne može “iščitati” što je autor mislio kad navodi da se “u oslobođenju od oporezivanja egzistencijskog minimuma i primjeni proporcionalne porezne stope našlo rješenje za poreznu progresiju”. Bi li usvajanjem takvog rješenja Hrvatska bila prva zemlja koja bi u svoj porezni sustav unijela proporcionalni porez na dohodak (*flat tax*)? Nejasno je i kako je autor doveo u vezu neoporezivanje egzistencijskog minimuma i primjenu proporcionalne stope s djelotvornim suzbijanjem inflacije. Međutim, ostaje činjenica da se rad na izradi nacrtu zakona o porezu na dohodak i zakona o porezu na dobit intenzivirao tijekom 1993. godine (prvo čitanje prijedloga tih zakona održano je u Saboru u jesen 1993. godine), kada je projekt reforme hrvatskog poreznog sustava postao predmet tehničke suradnje između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke. Ako su se u rujnu 1992. godine prijedlozi o novom porezu na dohodak i novom porezu na dobit nekih hrvatskih stručnjaka i prof. Rosea u znatnoj mjeri i podudarali, to se više nije moglo reći i za rješenja o oporezivanju dohotka i dobiti u 1993. godini, za koja se bez dvoumljenja može reći da su bili prijedlozi stranih poreznih stručnjaka. Kreatori tog sustava – posebno poreza na dohodak, poreza na dobit i poreza na danu vrijednost su prof. Rose i njegovi suradnici.

Na kraju ovog dijela izlaganja treba konstatirati da se Zakon o neposrednim porezima iz 1990. godine može, uvjetno, ocijeniti kao preteča poreznog sustava samostalne Hrvatske.

4.2. Strani stručnjaci – kreatori poreznog sustava

Početak devedesetih godina prošlog stoljeća u nas započete suštinske promjene u socio-ekonomskom i političkom životu, nužno su se morale odraziti i na području oporezivanja, koje je trebalo prilagoditi spomenutim promjenama. S obzirom

¹⁴⁴ Hanžeković, M.: o.c., str. 375.

na njihovu bit i karakter, zahvati u porezni sistem i poreznu politiku nikako se nisu mogli ni ograničiti ni svesti na neke manje izmjene i dopune – kojima se obično pridaje naziv “kozmetičkih” – nego su zahtijevale zamjenu važećeg poreznog sustava novim, takvim koji će izraziti učinjene promjene i očekivanja, odnosno anticipirati procese i pojave relevantne za oporezivanje do kojih će doći u procesu tranzicije. Zagovornici – pretežno među političarima – mehaničkog preuzimanja poreznog sustava i porezne politike Zapadne Europe ubrzo su shvatili da neki takav zajednički porezni sustav i politika zapadnoeuropskih država ne postoji te da porezni sustav i poreznu politiku treba graditi po uzoru na neku zapadnoeuropsku zemlju, ali pri tome vodeći računa o našim potrebama i mogućnostima.

Vodeću ulogu u izgradnji poreznog sustava samostalne Hrvatske imali su profesor Sveučilišta u Heidelbergu Manfred Rose i njegovi suradnici. Njegov se tim sastojao od 3 sveučilišna profesora te sedam drugih stručnjaka. Uloga prof. Rosea i njegovih suradnika bila je tako značajna da ih se zapravo može smatrati kreatorima poreznog sustava Hrvatske. I baš zato smatram da je zanimljivo spomenuti kako je došlo do angažmana Rosea na poslovima izgradnje našeg poreznog sustava. O tom, rekao bih slučajnom angažiranju, Rose je u nekoliko navrata govorio u svojim intervjuima danim našim tiskovinama (*Vjesnik, Slobodna Dalmacija, Večernji list*). Navodi da mu je sredinom 1992. godine pristupila jedna njegova studentica – inače “naše gore list”, i pitala ga bi li htio u Hrvatskoj odgovornima izložiti model tržišno usmjerenog poreznog sustava. Potom ga je povezala s dva profesora Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, koji su na njegov poziv došli u Heidelberg. (Jedan od njih je kasnije bio ministar financija, a drugi guverner HNB). Nakon toga je Ministarstvo financija Rosea pozvalo u Zagreb, gdje je izložio svoju koncepciju poreznog sustava, koja je bila različita od tradicionalnog pristupa oporezivanju – posebno dobiti i dohotka. Prijedlozi koje je iznio o oporezivanju dohotka i dobiti, kao i kasnije kod nas ozakonjena rješenja, odstupali su od onih koji su se primjenjivali u njegovoj domovini, što očigledno proizlazi i iz njegove ocjene o poreznom sustavu zemlje iz koje dolazi, jer navodi: “Porezni sustav Njemačke doista je primjer za kojim se ne treba povoditi. To je zapravo jedna zbrka od zakona, koji je narušio izuzetno velik broj izuzeća, poreznih pravila, smjernica, upravnih propisa i čega sve ne, tako da zakon malo tko više može razumjeti”.¹⁴⁵

Radi boljeg razumijevanja aktivnosti prof. Rosea i njegova tima u oblikovanju hrvatskog poreznog sustava, s nekoliko ću riječi podsjetiti na oživljavanje ideje o potrošnji kao glavnom indikatoru ekonomske i porezne snage u drugoj polovici prošlog stoljeća, kao i na rad Međunarodnog kongresa o porezima, održanog 1989. godine u Heidelbergu, na kojem se raspravljalo o jednom novom pristupu oporezi-

¹⁴⁵ Rose, M.: Politički pritisci lome kičmu poreznog sustava? – razgovor, *Slobodna Dalmacija* od 19. rujna 1994.

vanju dohotka. "Polazište novog sustava bila je misao da svaki realni porezni teret uvijek znači žrtvovanje pojedinačne potrošnje. Porezne osnovice moraju, koliko je god moguće, biti usmjerene na potrošnju. Taj zahtjev savršeno se ispunjavao u PDV-u. Jednako je načelo teže provesti pri oporezivanju dohotka".¹⁴⁶ Model oporezivanja dohotka stečenog na tržištu koji istodobno jamči neutralnost poreza pri donošenju gospodarske odluke opravdava – tvrde njegovi autori, da se govori o "čistome konceptu usmjerenog sustava oporezivanja dohotka".¹⁴⁷ Model tržišno usmjerenog sustava oporezivanja dohotka Rose sa suradnicima predložio je ministarstvima financija Poljske, Mađarske, Letonije, koji su ga odbili. U izvornom ga je obliku prihvatila samo Hrvatska.¹⁴⁸

Prema Roseu i Wiswesseru, reforma hrvatskog poreznog sustava trebala se temeljiti na kriterijima koji su jamčili (a) ostvarenje utvrđenih ciljeva, (b) učinkovitost oporezivanja i (c) pravednost u oporezivanju.¹⁴⁹

Izloženim se kriterijima, u načelu, ne može prigovoriti. Za mnoge, pa tako i za autora ovog dijela knjige, ostaje upitno njihovo inzistiranje na neutralnosti poreznog sustava. Neutralnost u oporezivanju uvrstili su među kriterije koji jamče učinkovitost oporezivanja. Međutim, kao što je to najčešće slučaj, meritorna ocjena o navedenim kriterijima može se donijeti tek nakon što se pretoče u pravnu normu (konkretiziraju) i usporede s učincima njihove praktične primjene. Zar nismo svakodnevno suočeni s obećanjima i najavama, lijepo formuliranim i prihvatljivim načelima na kojima bi trebalo temeljiti (političke) akcije, ali koja se u praksi ne ostvaruju, i to ne (samo) zato što su nedovoljno utemeljena, nedomišljena, brzopleto donesena nego i zato što su u postojećim uvjetima neostvariva, ili im nisu prilagođena, jer se ne temelje na pretpostavkama koje su potrebne da bi se realizirao postavljeni cilj, ispunilo najavljeno obećanje i ostvarilo željeno očekivanje? Porezni sustav kakav su iznjedrili Manfred Rose i suradnici, a naši nadležni pojedinci i tijela bez gotovo ikakve primjedbe i rezerve prihvatili i ozakonili, uz neke pozitivne osobine ima niz slabosti na koje ću ukazati počevši s koncepcijom oporezivanja dohotka i dobiti koja je prihvaćena i kakva se primjenjuje u nas. Koje su, dakle, zamjerke što se mogu uputiti Zakonu o porezu na dohodak i Zakonu o porezu na dobit, koje je Sabor donio krajem 1993. godine, a koji su se počeli primjenjivati početkom 1994. godine?

No, prije nego što odgovorim na to pitanje, želim ukazati na to da nije postojala nikakva dilema o tome treba li postojeći porezni sistem zamijeniti novim, onakvim

¹⁴⁶ Rose, M.: Prednosti tržišno usmjerenog oporezivanja dobiti i dohotka u Hrvatskoj, *Porezni vjesnik* br. 4, Zagreb 1999, str. 68.

¹⁴⁷ Ibidem, str. 69

¹⁴⁸ Ibidem, str. 69

¹⁴⁹ Vidi: Rose, M. i Wiswesser, R.: Promjena cjelokupnog poreznog sustava u smjeru neutralnosti u odlučivanju i efikasnosti – iskustva stečena sudjelovanjem u hrvatskoj poreznoj reformi devedesetih godina, *Financijska praksa* br. 4, Zagreb 1995, str. 302-304.

kakav će odgovarati novonastalim prilikama u socio-ekonomskom i političkom životu zemlje, u kojem je gospodarstvo utemeljeno na tržišnim osnovama, a uloga države bitno smanjena. Mislim da ni kod koga, ni u bilo kojoj sredini, ni kod kojeg političara, privrednika, financijskog stručnjaka, novinara i sl. nije bila prisutna dilema treba li reformirati naš porezni sustav, ili ne.

Prvih godina postojanja samostalne Hrvatske sve su češći i glasniji bili zahtjevi da se porezni sustav reformira i da ga se učini kompatibilnim i komparabilnim s poreznim sustavima zemalja-članica Zapadne Europe, zemalja s tržišnim gospodarstvom. Bila je to prilika (opravdano se može govoriti o povijesnoj šansi) da se razmotri, predloži i ozakoni takav sustav oporezivanja, u kojem bi porezi koji ga čine predstavljali neproturječnu cjelinu, čijom se primjenom mogu brzo i jeftino te učinkovito ostvariti ciljevi oporezivanja, ili – drugačije rečeno, da Hrvatska dobije takav sustav oporezivanja uz koji bi opravdano bilo isticano da se radi o racionalnom poreznom sustavu. Isto tako, ta se prilika mogla, trebala, pa i morala iskoristiti da se kodificiraju (bar djelomično) porezni propisi te se time u formalnom i materijalnom smislu osigura pravna transparentnost i terminološko jedinstvo regulirane materije. Ostaje nejasno zašto su se kreatori našeg novog poreznog sustava opredijelili za odvojeno reguliranje pojedinih poreza. Zašto se odstupilo od prakse djelomične kodifikacije propisa kojima je regulirana materija pojedinih poreza na ovim prostorima, a datira od donošenja Zakona o neposrednim porezima Kraljevine SHS iz 1928. godine, pa sve do donošenja zakona pod istim nazivom 1990. godine, koji – kad ga se ocjenjuje s porezno-tehničkog stajališta, odnosno s nomotehničkog stajališta, “nije bio loš” (Hanžeković).

Direktor Instituta za porezno pravo Sveučilišta u Kölnu, prof. Joachim Lang, ističe da se kroz “zakonike stabilizira pravni sustav. Pravna sigurnost ostvarena pomoću zakonika je bitan čimbenik pravnog reda, koji je nužan da bi se gospodarstvo moglo učinkovito razvijati”.¹⁵⁰ Prednost kodifikacije odnosno reguliranje određene materije istim zakonom naglašeno je prisutno kod poreza. “Porezno pravo uređuje mnogostruku mogućnost zahvaćanja države u imovinu poreznih obveznika i stoga se u pravnoj državi zahtijevaju čvrste zakonske pretpostavke, koje se na najbolji mogući način mogu ostvariti ako jedan zakonik obuhvaća sve poreze. Nadalje, porezno pravo znatno utječe na gospodarske transakcije. Stabilno i kodificirano porezno pravo tako pridonosi učinkovitosti gospodarskog poretka”.¹⁵¹ Sigurno da je kodifikacija (pa i djelomična) poreznih propisa izuzetno zahtjevan rad i da iziskuje mnogo vremena, ali isto je tako sigurno da kodifikacija poreznih propisa pojednostavnjuje postupak oporezivanja i pridonosi njegovoj većoj transparentnosti te olakšava harmonizaciju s propisima europskih država te postizanje europskih standarda. Pore-

¹⁵⁰ Lang, J.: Konceptija poreznog zakonika, *Pravo i porezi* br. 3, Zagreb 1998, str. 8.

¹⁵¹ Ibidem, str. 8

zni zakoni također smanjuju potrebu za raznim popratnim propisima (pravilnicima, tumačenjima i sl.), što bitno utječe na preglednost sustava i sigurnost poreznih obveznika.¹⁵²

Poznati novinar Ratko Bošković navodi da u pisanju hrvatskih poreznih zakona "nije sudjelovao niti jedan hrvatski stručnjak za poreze ili znanstvenik iz fiskalnog prava. Svi su oni prvi put pročitali zakone tek kad su objavljeni u *Narodnim novinama*".¹⁵³ Ističe da nakon što su Zakon o porezu na dohodak i Zakon o porezu na dobit usvojeni i objavljeni, "hrvatski porezni stručnjaci ne mogu im se prestati čuditi: znatan dio članaka nitko ne razumije. Na snagu su stupila dva temeljna hrvatska gospodarska zakona, napisana tako diletantski da je logičan zaključak kako je njihovo donošenje najneozbiljnije i najneodgovornije poigravanje s građanima i poduzećima otkako samostalna Republika Hrvatska postoji".¹⁵⁴ U prilog učinjene konstatacije rječito govori i činjenica da je već krajem prve godine primjena Zakona o porezu na dohodak došlo do njegove izmjene i dopune. Iz Zakona je izostavljeno (brisan) 6 članaka, a 58 (od ukupno 121) je izmijenjeno.

U Zakon o porezu na dobit i Zakon o porezu na dohodak, Rose i njegov tim ugradili su i institut zaštitne kamate. Na pitanje novinara o tome u kojem se još suvremenom poreznom sustavu susrećemo s takvim rješenjem, prof. Rose je odgovorio: "Često sam slušao pitanje gdje u svijetu to još ima. Pa mi smo jedini. Pitajte nekog poduzetnika kad želi doći na neko tržište hoće li nuditi ono što se na tom tržištu već proizvodi, ili će ponuditi novi proizvod. Da bi se održalo u konkurenciji mora se smisliti nešto novo".¹⁵⁵ (Što je prof. Rose ovom izjavom htio reći? Da je on moguće neki poduzetnik – inovator, pronalazač, a Hrvatska onaj "kupac" koji se oduševio tim njegovim "novim proizvodom"? Ovome bih dodao da ta "originalna" rješenja nisu ponukala druge zemlje da ih i one ugrade u svoje porezne sustave. Dapače, iz primjera Latvije, Poljske i Mađarske dalo se zaključiti da taj "proizvod" na njihovu "tržištu" nije imao prođu). I dok su strani kreatori našeg poreznog sustava, rekao bih bez zadržke, hvalili "svojih ruku djelo" – u prvom redu opredjeljenje za

¹⁵² Prof. Lang je izradio "Nacrt poreznog zakonika za srednje i istočnoeuropske države", koji je imao podršku njemačkog Saveznog ministarstva financija, a trebao je poslužiti pri izgradnji poreznopravnog sustava u okviru projekta oblikovanja novog hrvatskog pravnog sustava. Autoru nisu poznati (svi) razlozi zbog kojih se Ministarstvo financija RH priklonilo suradnji s prof. Roseom i njegovim timom, a odustalo od uključivanja u rad na reformi našeg poreznog sustava osobe kao što je to prof. Lang, koji je bez sumnje prvo ime Njemačke na području poreznog prava. O tome najbolje govori podatak da je nedavno izašlo iz tiska 15. izdanje obimne knjige *Steuerrecht* (gotovo 1.000 stranica), koju je prof. Lang napisao zajedno sa svojim prethodnikom u Institutu za porezno pravo, prof. Klausom Tipkeom. Knjiga *Steuerrecht* opravdano se smatra najznačajnijim radom ("Biblijom") na području poreznog prava, iz koje su svoje znanje crpile generacije studenata i obogaćivale svoje spoznaje o toj materiji i mnogi nastavnici diljem Europe.

¹⁵³ *Globus* od 28. siječnja 1994.

¹⁵⁴ *Ibidem*.

¹⁵⁵ *Večernji list* od 8. studenog 2000.

potrošno orijentirano oporezivanje dohotka, uvođenje instituta zaštitne kamate u sustav oporezivanja dobiti i dohotka, korištenje samo jedne porezne stope poreza na dodanu vrijednost, na neuobičajeni su se način okomili na neistomišljenike, odnosno na kritičare nekih rješenja u području oporezivanja koja su oni predložili, a nositelji porezne politike prihvatili.

Gotovo uvredljiv odnos prema svima koji su se "drznuli" imati i iznijeti sumnju u odnosu na njihovo viđenje poreznog sustava RH ili pak izložiti prijedloge različite od onih prof. Rosea i njegovih suradnika, najjače je došao do izražaja pri raspravi o tome treba li primijeniti samo jednu (jedinstvenu) stopu PDV-a (jednostopni PDV) ili se pak opredijeliti za varijantu da se uz primjenu opće stope pri oporezivanju određenih proizvoda koristi jedna ili dvije snižene porezne stope. U intervjuu pod naslovom "Više stopa PDV-a, povratak na plansku privredu", odgovarajući na pitanje o tome hoće li primjena PDV-a utjecati na smanjenje konkurentne sposobnosti hrvatskog turizma, prof. Rose, navodeći da je praksa lobističkih skupina da svoja gledišta podupiru plaćenim studijama, koja ni u Njemačkoj nije nepoznata, ističe da određivanje "različitih poreznih stopa za pojedine grane gospodarskih djelatnosti zapravo znači ponovno oživljavanje stare centralizirane planske privrede".¹⁵⁶ Da bi potkrijepio takvo svoje stajalište, poziva se na čl. 51. našeg Ustava, nalazeći u njemu opredjeljenje za "načelo jednakosti u svim gospodarskim djelatnostima" – načelo koje se u tom članku Ustava – međutim, ne može ni tražiti ni naći, jer ga tu nema, kao ni u drugim odredbama Ustava.

Tekst čl. 51. našeg Ustava ne može se interpretirati na način kao to čini prof. Rose. Više je nego sigurno da on u tom članku – kao ni u ostalim člancima našeg Ustava, ne može naći uporište na osnovi kojeg bi mogao braniti opredjeljenje za jednostopni PDV. Naglasivši da se njegovo protivljenje uvođenju poreznih povlastica turizmu ne smije shvatiti kao da je on protiv razvitka turističke djelatnosti, izjavljuje: "Poznata mi je iz hrvatskog tiska rasprava koju je nametnuo turistički lobi o tome kako će uvođenje PDV-a negativno utjecati na turizam. Smatram da je riječ o posljednjem pokušaju da se ponovno aktivira plansko gospodarstvo po sektorima".¹⁵⁷ (Zar je moguće da Rose nije znao za primjenu snižene stope PDV-a u turizmu u mnogim suvremenim državama, da su mnoge suvremene zemlje – primjerice Italija, Austrija, Španjolska, Grčka imale višestopni PDV, a da nisu ujedno imale i plansko gospodarstvo, niti da bi opredjeljenje za višestopni PDV nužno značilo "aktiviranje planskog gospodarstva?")

O intenzivnoj suradnji Vlade RH s njemačkim stručnjacima – teoretičarima i praktičarima – iz područja poreza, prof. Rose u svom intervjuu pod nazivom "Politički pritisci lome kičmu poreznog sustava", govoreći o tada usvojenom Zakonu

¹⁵⁶ *Večernji list* od 8. listopada 1997.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

kojim je bila regulirana materija oporezivanja dohotka, kaže da se njime "prvi put počinje štiti socijalni minimum građana", a to što (a) nema nikakvih povlastica (b) niti diskriminira investicijsku štednju, čini da je ovaj "hrvatski zakon najbolji tržišni zakon na svijetu".¹⁵⁸ (Što da se kaže o skromnosti voditelja tima njemačkih stručnjaka za izradu poreznog sustava Hrvatske?) Suradnju tima njemačkih stručnjaka s Hrvatskom Rose je ocijenio kao projekt "koji u ovolikim razmjerima ne postoji nigdje na svijetu. Ni jedna istočnoeuropska zemlja na ovom području (misli na područje oporezivanja, m. o.) ne dobiva toliku pomoć kao Hrvatska, ali ne stoga što mi na to ne bismo pristali, već stoga što ni jedna od tih zemalja pomoć nije tražila niti je bila spremna prihvatiti je u takvoj mjeri". Upitan o iskustvima rada na reformi poreznog sustava u Hrvatskoj i drugim tranzicijskim državama, Rose je odgovorio: "Naš je dojam da je u tim državama vrlo ograničena spremnost upuštanja u novi, moderni porezni sustav. Općenito sam stekao dojam kako oni misle da sve mogu napraviti sami, ali ih realnost demantira". I dok su (druge) istočnoeuropske države prema Roseu, odbile svoj neadekvatni porezni sustav iz vremena njihove pripadnosti socijalističkom lageru zamijeniti modernim poreznim sustavom, te tako i oni u svoj porezni sustav ugraditi "najbolji tržišni zakon na svijetu", nositelji porezne politike u nas, bez dvoumljenja su pristali na usvajanje rješenja koja nisu našla primjenu u poreznim sustavima tranzicijskih zemalja. Opravdano se postavlja pitanje o razboritosti takvog opredjeljenja naših političara o pristajanju da se eksperimentira na našem teritoriju. Kojim su to ranije postignutim rezultatima u svojoj zemlji ili u nekim drugima, Rose i njegov tim uvjerali "odgovorne" u nas i utjecali na njih da gotovo bez pogovora prihvate ne samo osnovnu ideju nego i konkretna rješenja na kojima se trebao temeljiti novi porezni sustav Hrvatske?

U jednom (od mnogih) nastupa koje je imao u našem tisku prof. Rosea je naš novinar predstavio kao "specijalista za poreze u teoriji i praksi". U izjavi koju je tom prilikom dao, Rose je između ostalog izjavio: "Skupina stručnjaka, kojoj i sam pripadam, favorizira posve određeni model poreznog sustava. Taj se model temelji na najsvremenijim spoznajama ekonomskih znanosti o porezima u tržišnom gospodarstvu. Riječ je o modelu koji podupiru i mnogi stručnjaci u Sjevernoj Americi, Britaniji, Švedskoj i ostalim zemljama. Zapravo je to model porezne reforme 21. stoljeća". Ističući da se PDV "odlično slaže s gospodarstvom" te da je optimalan – osobito za "mlada" tržišna gospodarstva, procjenjuje da je porezna stopa u visini od 22% "realno određena", smatra da se lagano može braniti jednostopni PDV jer je njegova uloga ograničena na ostvarivanje ciljeva fiskalne politike, a ne i ostvarivanje nekih nefiskalnih ciljeva, jer su se socijalne porezne mjere "uvijek i svuda na kraju pokazale promašajima". Za odgodu početka primjene PDV-a za godinu dana (od početka 1997. na početak 1998. godine) rekao je da će se zbog toga Hrvatska "diskreditirati pred Europom".¹⁵⁹

¹⁵⁸ *Slobodna Dalmacija* od 19. rujna 1994.

¹⁵⁹ *Večernji list* od 27. studenog 1996.

Mnoge od konstatacija sadržanih u ovom intervjuu (kao i u drugim brojnim radovima) koje su Rose i drugi članovi njegova tima iznijeli, zaslužuju da ih se komentira te da se odgovori i na razne objede i diskvalifikacije u raspravama s neistomišljenicima u stručnim krugovima. Međutim, od toga sam u ovoj knjizi odustao. Zainteresirani mogu posegnuti za radovima u kojima su Rose i članovi njegova tima iznosili svoja stajališta, ocjene, neslaganja s mišljenjima koja su bila različita od njihovih, kao i moje (i ne samo moje) ocjene njegova rada.¹⁶⁰ Mislim da će čitatelj iole upućen u problematiku oporezivanja sam moći i znati ocijeniti održivost nekih konstatacija, uvjerljivost ponuđenih argumenata, (ne)primjerenost nekih izjava, samouvjerenost (da ne kažem nadmenost, aroganciju) u izricanju sudova, razinu rasprave s neistomišljenicima i dr. I što, primjerice, reći za stajalište dvojice istaknutih članova tima stranih stručnjaka, prof. Franza Wagnera i prof. Ekharda Wengera, koje su izrazili o promjenama u oporezivanju koje je provela 2000. godine novoizabrana vlada, u članku "Prijedlog izmjena poreznih zakona djelo je poreznih amatera".¹⁶¹ Na ovom ću mjestu citirati odnosno prepričati samo neke od konstatacija iz tog članka. Tako npr. autori iznose, da je novi porezni sustav, ubrzo nakon uvođenja, u njemačkom tisku nazvan "najsuvremenijim poreznim sustavom na svijetu", dok u nastavku izlaganja tvrde da će prijedlozi nove vlade (misli se na koalicijsku vladu formiranu početkom 2000. godine) nadomjestiti porezne zakone (one o oporezivanju dohotka i oporezivanju dobiti) koji "nailaze na divljenje u cijeloj Europi". Autori članka tvrde da je porezni sustav Hrvatske, u čijem su kreiranju i sami sudjelovali, dobro poznat u Njemačkoj, i to ne samo u znanstvenim krugovima nego i u njemačkoj javnosti, jer je "Hrvatskoj uspjelo nešto što su interesne skupine u samoj Njemačkoj do tada uspješno sprečavale". Navode da su dijelove (ne kaže se koje) "hrvatskog poreznog sustava preuzele Italija i Austrija". Navode da je list *Die neue Züricher Zeitung* objavio da švicarski znanstvenici žele preuzeti (!) "važne dijelove hrvatskog poreznog sustava te da pozitivnijeg izvješća o uzornom poreznom sustavu još nije bilo ni za jednu europsku zemlju". Za izmjene koje su 2000. godine izvršene u oporezivanju dohotka i dobiti tvrde da je to djelo "poreznih amatera koji još razmišljaju u starim kategorijama planske privrede i žele je nastaviti u poreznom sustavu". Tvrde da su predlažaći promjena u oporezivanju dohotka i dobiti konstruirali "zakone čiji upravljački mehanizam, međutim, ne može prozreti nijedan porezni stručnjak na svijetu. Stoga zakon neće funkcionirati onako kako to razmišljaju njegovi prostoduš-

¹⁶⁰ Vidi npr. neke od mojih radova, kao što su: Da li samo jedna stopa poreza na dodanu vrijednost, *Ekonomija* br. 3, Zagreb 1996.; Još o jednostopnom PDV-u, *Računovodstvo i financije* br. 11, Zagreb 1997.; Neprihvatljivo opredjeljenje za jednu stopu poreza na dodanu vrijednost, *Financijska praksa* br. 2, Zagreb 1996.; Neprihvatljivo opredjeljenje za jednu stopu poreza na dodanu vrijednost u hrvatskim uvjetima, *Financijska praksa* br. 5-6, Zagreb 1996.; Fiskalni aspekt gospodarskog razvoja Hrvatske, *Ekonomija* br. 4, Zagreb 1999.; Je li u nas porezni teret ravnomjerno raspoređen, *Ekonomija* br. 3, Zagreb 1998.

¹⁶¹ *Večernji list* od 22. studenog 2000.

ni konstruktori". Wagner i Wenger podmeću da su pisci zakona sami sebi smanjili porezno opterećenje dohotka ostvarenog od autorskih honorara te tako osigurali povlašteni položaj, što ne samo da je "nepravedno nego i za demokratsku zemlju zapravo i necivilizirano". Osnovni interes predlagača (tih "amatera") promjena u oporezivanju dohotka i dobiti – po njima –motiviran je željom da za sebe ostvare neke "porezne privilegije".

Očito da autori citiranog članka ne pate od kompleksa manje vrijednosti. Oni su bez zadržke i bez nekih uvjerljivih dokaza o rezultatima svoga rada na izgradnji poreznog sustava Hrvatske, taj sustav proglasili "najsuvremenijim u svijetu", radom koji "nalazi na divljenje u cijeloj Europi", koji je tako "uzoran" da mu nema premca u Europi, da su dijelove tog rada preuzele Italija i Austrija, da švicarski znanstvenici (!?) žele "preuzeti" važne dijelove našeg (zapravo njihovog) poreznog sustava. Što da se kaže o argumentima koje su iznijeli o razlozima ("interesne skupine") zašto taj "najsuvremeniji" porezni sustav nisu preuzeli njihovi zemljaci, kao i na objedu da su se predlagači izmjena "njihovih" zakona o porezu na dobit i porezu na dohodak rukovodili osobnim interesima?

Sa sličnim kvalifikacijama onih koji su se drznuli kritizirati rezultate rada stranih stručnjaka na reformi poreznog sustava Hrvatske, susrećemo se u članku u kojem se uz prof. Franza Wagnera javlja i njegov suradnik Peter Schmidt.¹⁶² Bio sam ne samo iznenađen nego i zaprepašten – i ne samo ja, neprimjerenim tonom i neosnovanom argumentacijom kojom su se gospoda Wagner i Schmidt koristili u "razračunavanju" sa svima koji su izrazili svoje neslaganje s njihovim prijedlogom, koji su međutim nositelji porezne politike tih godina u Hrvatskoj bezrezervno prihvatili, a taj je da se jednofazni porez na promet u trgovini na malo, zamijeni jednostopnim porezom na dodanu vrijednost. Zagovaranje korištenja uz opću stopu i primjenu jedne ili dviju sniženih stopa PDV-a doživljavali su (valjda) kao napad ne toliko (ako uopće) na ideju odnosno rješenje koje su predlagali, nego mnogo više, kao napad na njih same. U svojoj su povrijeđenoj taštini išli tako daleko da su svoje kritičare nastojali obezvrijediti kao znanstvenike i politički ih diskreditirati. Da bih pojasnio učinjenu konstataciju te čitateljima približio stajališta grupe stranih poreznih stručnjaka o mjestu i ulozi PDV-a u poreznom sustavu Hrvatske, kao i općenito o poimanju svoje uloge savjetnika u izgradnji našeg sustava oporezivanja, u ovaj sam dio knjige uvrstio neke navode iz svojeg članka¹⁶³ u kojem sam odgovorio na brojna stajališta koja su došla do izražaja u njihovu radu "Porez na dodanu vrijednost –neutralna i jednostavna metoda oporezivanja potrošnje".

¹⁶² Wagner, W.F. – Schmidt, P.: Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja potrošnje, *Računovodstvo i financije* br. 8, Zagreb 1996.

¹⁶³ Jedna ili više poreznih stopa? U povodu članka "Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja potrošnje", *Računovodstvo i financije* br. 10, Zagreb 1996, str. 20-24.

U uvodu članka "Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja potrošnje", objavljenom u časopisu *Računovodstvo i financije* br. 8/96, autori F. W. Wagner i P. Schmidt iznose mišljenje da prigovori upućeni na neka rješenja sadržana u novom Zakonu o porezu na dodanu vrijednost "počivaju na nesporazumima iz kojih se može zaključiti da je posrijedi nepoznavanje osnovnih ideja i metoda Zakona o porezu na dodanu vrijednost". Kako se ne slažem s korištenjem samo jedne stope pri oporezivanju prometa porezom na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, i kako se autori navedenog rada izričito pozivaju na neka stajališta koja sam iznio u članku "Može li se porezni sustav Hrvatske ocijeniti pozitivno?", objavljenom u br. 6/96 ovog časopisa, osvrnut ću se na neke konstatacije i ocjene koje su gospoda Wagner i Schmidt iznijeli u članku "Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja potrošnje".

Čitatelj Wagnerova i Schmidtova članka s pravom očekuje da će oni polemizirati sa stajalištima onog (onih) koji iznose određene zamjerke rješenjima usvojenima u našem Zakonu o porezu na dodanu vrijednost. Međutim, umjesto argumentirane rasprave, oni kritičarima Zakona podmeću stavove koje nikad i nigdje nisu zastupali ("borba protiv tržišta"), te ih nastoje (čak) politički diskvalificirati ("epigoni prošlog gospodarskog uređenja"). Wagner i Schmidt služe se metodama koje jako podsjećaju na neka prošla vremena i na publikacije koje su bitno drugačijeg profila negoli je ovaj časopis. Naime, oni u zaključnom dijelu svog članka kažu: "Posebno nam je stalo da pokažemo kako pobornici 'izvanfiskalnih ciljeva oporezivanja' pred pozadinom opredjeljenja za tržišno gospodarstvo biju izgubljenu bitku. Bilo bi poželjno da takvi epigoni prošlog gospodarskog uređenja konačno prime na znanje suvremene znanstvene rezultate i da si potraže nove teoretske uzore" (str. 44). Dok i mogu shvatiti da su autori koji su sudjelovali u izradi nacrtu Zakona o porezu na dodanu vrijednost (koliko znam Wagner je među stranim poreznim stručnjacima bio iznimno angažiran u izradi našeg Zakona o porezu na dodanu vrijednost) izuzetno osjetljivi na svako neslaganje s nekim od predloženih rješenja u novom poreznom sustavu, pa svaku kritiku (neslaganje, suprotno stajalište) doživljavaju kao napad na vlastitu osobu, ipak ne mogu opravdati da svoje neslaganje s kritičarima izražavaju na ovaj način – primjenom vokabulara neuobičajenog u stručnim časopisima. Ostavljam čitateljima da sami donesu zaključak o nivou ovakve rasprave, o uvjerljivosti argumentacije kojom se služe Wagner i Schmidt.

Uključivanjem poreza na dodanu vrijednost u svoj porezni sustav, Hrvatska se priključila velikom broju (tada oko 90) suvremenih država koje su se opredijelile za ovaj oblik općeg poreza na promet, za koji je još davne 1956. godine jedan od poznatijih njemačkih financijskih autoriteta svog vremena, G. Schmolders rekao, da je to porez "koji je inspiriran teorijom i koji odgovara zdravom razumu". Hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost temelji se na rješenjima koja su danas uobičajena, a koja su utvrđena brojnim direktivama Komisije Europske zajednice o harmoniza-

ciji propisa oporezivanja prometa (ovdje na prvom mjestu treba spomenuti Šestu direktivu iz 1977. godine). Međutim, i pored velike sličnosti u reguliranju materije o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost, Hrvatska se od zemalja-članica Europske Unije razlikuje onda kada se uspoređuje broj stopa ovog poreza, porezna oslobođenja kao i sudjelovanje prihoda ovog poreza u ukupnim poreznim приходima. S tog se stajališta ne može reći da je Hrvatska tada bila "ukorak" s europskim državama, nego se ona od njih bitno razlikovala. O tome rječito svjedoče podaci o broju i visini stopa poreza na dodanu vrijednost u državama-članicama Europske Unije te Švicarskoj i Norveškoj, kao i Mađarskoj, Češkoj i nekim drugim zemljama u tranziciji.

Tablica 4.1. Stope poreza na dodanu vrijednost u državama članicama Europske Unije početkom 1996. godine

Država	Opća stopa	Snižena stopa ¹	Nulta stopa
Belgija	21	1; 6; 12	da ²
Danska	25	-	da ²
Njemačka	15	7	-
Finska	22	12;6	da
Francuska	20,6	2,1; 5,5	-
Grčka	18	4;8	-
Irska	21	2,5;12,5	da
Italija	19	4;10;16	da ³
Luksemburg	15	3;6;12	-
Nizozemska	17,5	6	-
Austrija	20	10;12	-
Portugal	17	5	-
Švedska	25	21;12	da
Španjolska	16	4;7	-
Velika Britanija	17,5	8	da

¹ Naročito za određene grupe roba nužnih za život i za određene usluge u području kulture i socijalne sfere

² Za novine

³ Za građevinsko zemljište, sirovo zlato, otpatke metala

Izvor: Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands, BMF, Bonn 30. 6. 1996.

Na ovom ću mjestu spomenuti da se 1996. godine u Norveškoj, uz opću stopu u visini od 23%, rabi ne samo snižena porezna stopa od 11,11% već i nulta stopa, a u Švicarskoj je uz korištenje opće stope od 6,5% u primjeni bila i snižena porezna stopa od 2%. U Mađarskoj se uz opću stopu od 25% rabila i snižena stopa od 12%, u Češkoj je opća stopa iznosila 22% a snižena 5%, u Poljskoj opća je stopa bila utvrđena visini od 22% dok je snižena stopa iznosila 7%. Od 15 država-članica Europske Unije samo se Danska opredijelila za primjenu jedne stope. Belgija, Italija i Luksemburg su pri

oporezivanju prometa porezom na dodanu vrijednost uz opću stopu primjenjivale i tri snižene stope (znači, ukupno četiri porezne stope), dok su se Francuska, Finska, Grčka, Austrija, Švicarska i Španjolska koristile s po dvije snižene porezne stope. U 7 država-članica ove ekonomske asocijacije primjenjivala se nulta stopa (primjena nulte stope u Belgiji i Danskoj bila je ograničena samo na novine).

Podatke o broju stopa poreza na dodanu vrijednost uvrstio sam na ovom mjestu zato da bih ukazao na apsurdnost (neutemeljenost i upitnost) konstatacije koja je sadržana u radu Wagnera i Schmidta. Naime, tu se kaže: *“Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost primjenjuje jedinstvenu poreznu stopu od 22% za sva dobra i usluge. Tom odlukom hrvatski zakonodavac dokumentira napuštanje planske privrede* (podvukao B. J.). Na odluke potrošača više se ne utječe odozgo, niti punoljetni građani uživaju skrbništvo kroz političke vrijednosne prosudbe službene vlasti o tome što je dobro za građane, a što nije” (str. 41).

Poslije ovako formuliranog nedvosmislenog stajališta Wagnera i Schmidta logično se nameću brojna pitanja, kao npr.: Zar opredjeljenje Sabora Hrvatske za primjenu samo jedne stope poreza na dodanu vrijednost zaista nedvosmisleno, bjelodano *“dokumentira napuštanje planske privrede”*? Zar Sabor to nije nedvosmisleno učinio mnogobrojnim ranijim odlukama? Ako primjena samo jedne stope poreza na dodanu vrijednost dokumentira napuštanje planske privrede, da li saborske zastupnike koji su se zalagali za primjenu (i) snižene stope treba uvrstiti među one koji se protive napuštanju planske privrede? Zar bi opredjeljenje za primjenu jedne ili više sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost bio iole neki uvjerljiv dokaz da Hrvatska nije napustila plansku privredu? Da li se primjena snižene stope npr. u Mađarskoj, Češkoj ili Poljskoj može ocijeniti kao odsutnost političke volje ili nepostojanje objektivnih mogućnosti da se *“obračuna”* s planskom privredom? Kako se može protumačiti da je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (bilo) utvrđeno neuobičajeno dugo razdoblje (18 mjeseci) između njegova stupanja na snagu i praktične primjene (*vacatio legis*), pogotovo kada se zna da u prvih 12 mjeseci nakon njegova donošenja nije učinjeno mnogo da bi se osigurao uspješan *“start”* novog, financijski najizdašnijeg člana hrvatskog poreznog sustava? Što je sprečavalo zakonodavca da znatno ranije *“dokumentira napuštanje planske privrede”*? Kako sa citiranog stajališta Wagnera i Schmidta treba ocijeniti oporezivanje prometa porezom na dodanu vrijednost, npr. u Italiji, Belgiji, Švedskoj, Francuskoj, ili pak u njihovoj domovini – ukratko, u zemljama s dugom tradicijom nesumnjivo i nesporno tržišnog načina privređivanja? Zar njihov *“argument”* o jedinstvenoj stopi poreza na dodanu vrijednost u jednom poreznom odnosno gospodarskom sustavu treba zaista dovesti *“logičnom”* zaključku da u zemljama u kojima to nije slučaj vlada planska privreda? Kako se može ocijeniti opredjeljenje švicarskih građana na referendumu krajem 1993. godine da u svoj porezni sustav (konačno) uvedu porez na dodanu vrijednost uz primjenu dviju poreznih stopa? Zar se na temelju sljedećeg *“argumenta”* Wagnera i Schmidta zaista

može reći da su švicarski punoljetni građani bili tom prilikom stavljeni u poziciju da uživaju "skrbništvo kroz političke vrijednosne prosudbe službene vlasti o tome što je dobro za građane, a što nije"? Slična bi se pitanja mogla nizati i dalje.

Citirat ću još neka stajališta Wagnera i Schmidta koje u svom članku iznose u prilog samo jedne stope poreza na dodanu vrijednost. *"Odluka u korist jedinstvene porezne stope nameće se između ostalog i zbog toga što danas postaje sve jasnije kako je neučinkovita primjena diferencirane tarife stopa poreza na dodanu vrijednost za ciljeve politike raspodjele. Zastarjele predodžbe, koje su u Europi prevladavale još šezdesetih i sedamdesetih godina, o tome da se posebna socijalno politička naprednost poreznog zakonodavstva tobože manifestira u visoko izdiferenciranoj tarifi, praktična su iskustva odavno raskrinkala (podcrtao B. J.) kao zabludu"* (str. 42). Ako su praktična iskustva "odavno raskrinkala" svu neučinkovitost i štetnost diferencirane tarife poreza na dodanu vrijednost, kako objasniti da ni do sredine devedesetih godina – dakle nakon dva desetljeća, europske države nisu napustile ("štetnu") praksu primjene ne samo jedne stope poreza na dodanu vrijednost? Može li se primjena diferenciranih stopa poreza na dodanu vrijednost uvijek ocijeniti kao relikv prošlosti koji treba odbaciti? Ako i jest tako, zašto do napuštanja tih neadekvatnih, promašenih i loših rješenja već nije došlo ranije? Tko je sprječavao da se tako postupi?

Ističući neučinkovitost primjene više stopa poreza na dodanu vrijednost, gospođa Wagner i Schmidt navode da bi *"pokušaji isprobavanja politike raspodjele preko poreznih stopa za svaku skupinu robe po socijalističkom receptu (podcrtao B. J.) propali već zato što je izrazito teško formulirati razlikovanje pojedinih vrsta robe i usluga, a kamoli nadzirati ih. U krajnjem rezultatu države time stavlja na dispoziciju svoj prihod od poreza"* (str. 42) (Mislim da nije na odmet postaviti pitanje radi li se o primjeni "socijalističkog recepta" u svim onim zemljama koje ipak oporezivanje porezom na dodanu vrijednost obavljaju primjenom jedne ili više sniženih stopa? Da nije možda nekom omaškom došlo do zamjene termina socijalni u socijalistički?) Da bi objasnili izrečenu ocjenu pri primjeni više stopa poreza na dodanu vrijednost, navode: *"Jasno rečeno: ako bi se dječja konfekcija oporezivala po polovičnoj stopi, tada bi promet dječje konfekcije dramatično skočio, barem na dostavnicama. Poticaj na utaju poreza je znatan, a inspektor iz vanjskog nadzora je bespomoćan glede takvog razvoja, jer će roba već biti prodana kada on dođe u nadzor. Samo na osnovi dostavnica i računa, on poduzetniku neće moći dokazati nepravilnost. Rezultat je da će u državnom proračunu nedostajati prihodi, koji će se pak morati namaknuti preko drugih izvora, što će vjerojatno prouzročiti dugotrajne smetnje tržišnog procesa"* (str. 42).

Mislim da su Wagner i Schmidt ostali dužni da čitateljima časopisa u kojem su objavili svoj članak (i ne samo njima) objasne zašto su se gotovo sve zapadnoeuropske zemlje opredijelile za primjenu ne samo jedne, nego više stopa poreza na dodanu vrijednost – opredjeljenje koje po njihovu mišljenje potiče poreznu utaju, koje onemogućava kontrolu ubiranja poreza, koje će vjerojatno prouzročiti dugotrajne smetnje tržišnog procesa, koje dovodi do uvođenja planske privrede na mala vrata.

Ostavljam čitateljima da sami zaključite je li i u kojoj mjeri, problem primjene više stopa poreza na dodanu vrijednost problem koji se u nas (kao što je to – uostalom – i u rečenim zemljama Europe slučaj) ne može uspješno riješiti, pa je zato opravdan strah Wagnera i Schmidta da će *“vjerojatno prouzročiti dugotrajne smetnje tržišnog procesa” u Hrvatskoj*” (str. 42).

Citirat ću još jednu misao o tome da je opredjeljenje za primjenu jedne ili više sniženih poreznih stopa poreza na dodanu vrijednost – pogrešno. *“Tonako je iluzorno očekivati da bi se sniženom stopom za živežne namirnice mogla postići i najmanja mjera socijalne pravde za one s manjim plaćama: Ako se možda još i može spriječiti da snižena stopa vrijedi za potrošače jastoga i kavijara, to će oštrina razgraničenja zakazati najkasnije onda kada treba spriječiti da se bogataši časte najskupljom plemenitom ribom po sniženoj stopi, dok se siromasi hrane jeftinom ribom ili da bogataši kupuju najfinije skupo meso, dok se siromasi hrane povoljnim nareskom, da si bogataši mogu priuštiti najdelikatnije maslinovo ulje (iz prvog “prešanja”), dok se siromasi moraju zadovoljiti jeftinim jestivim uljem iz limenke.*

Snižene stope u krajnjoj su liniji u interesu bogatog sloja (podcrtao B. J.). *Snižene porezne stope za živežne namirnice ne rasterećuju najviše one socijalno slabije, nego one građane koji su mogu priuštiti najskuplje živežne namirnice”* (str. 42). Naši umirovljenici i nezaposleni, kao i oni zaposleni koji već mjesecima nisu primili plaću odnosno oni čija plaća jedva omogućava da prehrane sebe i članove svoje obitelji, sada će moguće biti zadovoljni (barem s novim porezom na dodanu vrijednost) kada su ih Wagner i Schmidt upoznali da je promet kruha, mlijeka, jestivog ulja i masti, osnovnih proizvoda poljoprivrede i ribarstva kao i drugih prehrambenih proizvoda koji se danas ne oporezuju ili se oporezuju primjenom stope od 5%, ili 15,5% (kod proizvoda kod kojih se plaća porez na promet usluga 10%), a koji će se oporezivati po stopi od 22%, zapravo u njihovu interesu, jer bi oporezivanje tih proizvoda primjenom snižene stope bilo u interesu naših starih (ako ih ima) i “novokomponiranih” bogataša (!). Ostavljam čitateljima da sami donesu sud o uvjerljivosti ovakvih “argumenata”.

Nije upitno da je oporezivanje prometa porezom na dodanu vrijednost preglednije i jednostavnije ako se primjenjuje samo jedna porezna stopa, kao što nije sporno ni da je primjena samo jedne stope u skladu sa zahtjevom za neutralnošću u oporezivanju. O mnogim itekako važnim zahtjevima koji se postavljaju pred svaki porezni oblik i porezni sustav u cjelini, kao što su jednostavnost utvrđivanja porezne obveze, njegova preglednost, jeftinoća i relativna lakoća naplate poreza, učinkovitost kontrole ubiranja poreza u propisanom iznosu i utvrđenim rokovima, lagano snalaženje poreznih obveznika i poreznih djelatnika u poreznim propisima i slično, treba u najvećoj mogućoj mjeri voditi računa, ali oni (uvjetno rečeno, razlozi porezno-tehničke prirode) ne smiju biti isključivo prisutni odnosno odlučujući pri donošenju odluke o tome, da li pri oporezivanju prometa porezom na dodanu vrijednost primijeniti samo jednu poreznu stopu. Problem primjene jedne ili više stopa poreza na dodanu vrijednost drugačije se postavlja u državama u kojima je (a) dodatak po stanovniku

samo nekoliko tisuća dolara ili iznosi deset i više tisuća dolara, (b) u primjeni samo nekoliko akciza ili se rabi deset, dvadeset i više pojedinačnih poreza na promet (npr. Danska), (c) porezno opterećenje poreza na dohodak i raspon između minimalne i maksimalne stope ovog poreza relativno veliko ili to nije slučaj, (d) prihodi dobiveni oporezivanjem prometa porezom na dodanu vrijednost sudjeluju u ukupnim poreznim prihodima sa manje od 20% ili je financijski učinak odnosno uloga ovog poreza u ukupnim poreznim prihodima znatno veća, (e) opća porezna stopa iznosi samo nekoliko postotaka ili prelazi 20% i više postotaka, (f) propisana primjena određenih socijalnih transfera (npr. Kanada, Danska) nije našla mjesto u socioekonomskom sustavu promatrane države. Mislim da se opredjeljenje za primjenu samo jedne porezne stope pri oporezivanju dodane vrijednosti u Hrvatskoj danas (i sutra) s mnogo više argumenata može napadati negoli braniti.

U Saboru, u dnevnom i tjednom tisku, na radiju i televiziji, spominjale su se stotine milijuna maraka koje naši građani ostavljaju u inozemstvu kupujući jeftinije prehrambene proizvode. Zbog blizine granice stanovnicima Zagreba, Karlovca, Rijeke, Pule, Varaždina, Čakovca, Osijeka kao i mnogih drugih gradova i općina itekako se isplatilo "šoping" u Sloveniji, Austriji, Italiji, Mađarskoj. Nakon povratka naših građana iz Graza, Brežica, Trsta, Nagykanizse prtljažnici automobila bili su puni (ne samo živežnih namirnica). Ako se jučer i danas našim građanima isplatilo kupovati proizvode koji se po postojećim propisima ne oporezuju (npr. masti i jestiva ulja, ortopedske sprave i pomagala, poljoprivredna mehanizacija) ili koji se oporezuju primjenom stope od 5% (npr. osnovni proizvodi poljoprivrede i ribarstva, proizvodi koji služe za ljudsku prehranu, školski pisači i crtači pribor, lijekovi, dječja odjeća i obuća, dječje igračke, novorođenačka oprema, pogrebna oprema) ili pak primjenom stope od 10% (npr. građevinski materijal, električni kabeli), zar nije bilo realno očekivati da će se interes naših građana za kupovanje mnogih proizvoda kod naših susjeda još i povećati kada navedeni i drugi proizvodi (zbog primjene stope poreza na dodanu vrijednost u visini od 22%) osjetno poskupe? I to za 10 i više postotnih poena. Kako će se ovo poskupljenje mnogih proizvoda odraziti na nivo cijena, a time i životni standard? Zar Wagner i Schmidt zaista misle da velik broj stanovnika Hrvatske koji žive na granici siromaštva (prosječna neto plaća u privredi Hrvatske u svibnju 1995. iznosila je 2.036 kn, manje od 600 DEM, dok stotine tisuća umirovljenika primaju mirovinu od tristotinjak DEM), nemaju razloga priželjkivati primjenu snižene stope poreza na dodanu vrijednost, ali sigurno ne zato, što bi takva (takve) stopa (stope) "u krajnjoj liniji" bila u interesu bogatog sloja?

Godinama se u Hrvatskoj govorilo da joj je potreban porezni sustav koji je komparabilan i kompatibilan s poreznim sustavima suvremenih europskih zemalja – posebno s poreznim sustavima naših susjeda i značajnih trgovinskih partnera. Međutim, uspoređuju li se broj i visina poreznih stopa te razna porezna oslobođenja i olakšice, kao i struktura poreznih prihoda, hrvatski bi se sustav oporezivanja teško

mogao ocijeniti takvim. Ako se zadržim samo na uspoređivanju broja (i visine) stopa poreza na dodanu vrijednost, onda su u Italiji u primjeni snižene stope u visini od 4%, 10% i 16%, u Austriji stope od 10% i 12%, u Mađarskoj snižena stopa od 12%, u Češkoj i Slovačkoj od 5% odnosno 6%, u Poljskoj snižena stopa od 7% itd. Zar se Hrvatska nije trebala obazirati na to kako je problem oporezivanja prometa porezom na dodanu vrijednost riješen u državama-članicama Europske Unije kao i npr. u Švicarskoj, Norveškoj, Češkoj, Poljskoj? Da li se sa stajališta poreznog tretmana proizvoda i usluga u prometu moglo reći da je Hrvatska *“ukorak sa zemljama srednje Europe”*, kako to u uvodu svog članka tvrde Wagner i Schmidt?

U svom sam se članku ograničio na kratak komentar argumenata kojima Wagner i Schmidt objašnjavaju i brane opredjeljenje za primjenu samo jedne stope poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj. Ostavio sam po strani njihovo razmatranje zašto je hrvatski porezni sustav usmjeren na potrošnju, a u vezi s ocjenom o korištenju poreza za ostvarenje i nekih izvanfiskalnih ciljeva (pobornici *“izvanfiskalnih ciljeva oporezivanja... biju izgubljenu bitku”*, str. 44), uputio bih Wagnera i Schmidta da se upoznaju s novousvojenim Zakonom o područjima od posebne državne skrbi koji je donesen sredinom svibnja 1996., kao i s mnogim rješenjima sadržanim u carinskim propisima. Zar mnoge odredbe poreznih propisa Njemačke kao i drugih suvremenih država nisu (bile) motivirane ostvarenjem ciljeva koji su različiti od fiskalnog?

Moje sudjelovanje u raspravi o argumentima *pro i contra* jedne stope poreza na dodanu vrijednost bilo je točno opredijeljeno i vremenski i prostorno. Ono nije bilo ograničeno na prikaz nekih novih teorijskih spoznaja nego na primjenu ovog poreza u konkretnim uvjetima u Hrvatskoj tih dana, u zemlji koja se susretala s (dodatnim) problemima različitim i povrhu onih koji su bili prisutni u zemljama u tranziciji, o kojima je Hrvatska i te kako morala voditi računa i prilikom kreiranja svoje porezne politike.

Ranije, kao i danas, protivio sam se striktnom oponašanju (*“preslikavanju”*, kopiranjem) zapadnoeuropskih uzora. Međutim, ranije kao i danas imam velike rezerve prema onima koji tvrde da Hrvatska ima najnapredniji porezni sustav u svijetu, odnosno čiji je Zakon o porezu na dodanu vrijednost *“jamačno najdosljedniji i najpregledniji u Europi”* (str. 41) odnosno izjavi predsjednika Vlade date na konferenciji za tisak krajem srpnja 1996., da je hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost *“najbolji zakon koji trenutno postoji u Europi”*. Više je nego sigurno da su i u poreznom sustavu Hrvatske trebale doći do izražaja neke specifičnosti njenog razvoja kroz proteklih nekoliko godina, o kojima će i u narednim godinama trebati voditi računa. A to znači da Hrvatska u svoj sustav oporezivanja (ne samo) prometa nikako ne treba i ne smije ugrađivati rješenja koja te specifičnosti ignoriraju ili nedovoljno uvažavaju, kao i da usvaja rješenja koja se – doduše, *per se*, s teorijskog stajališta mogu ocijeniti pozitivnima, ali bi ugrađena u naš sustav oporezivanja – barem u tada postojećim uvjetima (ekonomskim i društvenim), imala tako *“originalan”* karakter da bi im se

mogao pripisati atribut eksperimenta. Mislim da nam nisu potrebna takva rješenja ("najnapredniji na svijetu") koja će od njihovih kreatora (i ne samo njih) biti ocijenjena "najdosljednijima", "najnaprednijima", "najboljima", nego rješenja koja će što bolje izraziti naše sadašnje i predvidive potrebe i mogućnosti, koja neće poticati pojavu nekih nepovoljnih procesa i pojava u gospodarstvu i društvu. Ne želim biti zloguki prorok, ali strahujem da će – ako se ostane na usvojenim rješenjima – nastati učinci koji će još više istaći neke danas prisutne štetne pojave i potaći neželjene procese u gospodarstvu i društvu (inflaciju, socijalne napetosti i sl.).¹⁶⁴

Uz navedene strane porezne stručnjake ili točnije, kreatore hrvatskog poreznog sustava, koji su spomenuti u članku, bili su i drugi članovi konzultantskog tima koji se nisu libili zagovarati i predlagati, braniti i ocjenjivati najvišom ocjenom mnoga rješenja ugrađena u naš porezni sustav. Tako su prof. Wagner i njegov suradnik Dirk Kiesewetter, u članku¹⁶⁵ objavljenom 1996. godine iznijeli stajalište da znanstvena javnost u Hrvatskoj nije shvatila i razumjela bitne odrednice reforme poreznog sustava ("osnovne zamisli te reforme nisu potpuno shvaćene"), pa su pokušali (kako sami kažu) razjasniti "osnovnu koncepciju hrvatskog poreznog sustava. Ne radi se o sustavu nastalom neplanski i nasumce, već o sustavu zacrtanom u osnovi po znanstvenim kriterijima" (str. 49). U tom se članku susrećemo s konstatacijom da je neutralnost u oporezivanju u odnosu na poduzetničke odluke jedan od "najvažnijih zahtjeva koji se postavljaju pred porezni sustav" (str. 49), da se neoporezivanjem prihoda od kamata jamči potrošačka neutralnost odnosno ne diskriminira buduća potrošnja (tj. štednja), a time se osigurava "intertemporalna alokacija kapitala bez poremećaja" (str. 52). Autori smatraju da za "snaženje socijalne komponente poreza" u zakonu kojim je regulirana materija oporezivanja dohotka nije potrebno povećati broj poreznih stopa (tada su bile dvije u visini od 25% i 35%), jer daljnji "tarifni stupnjevi tek bi zakomplicirali obračunavanje poreza" (str. 57). Moguće iz skromnosti nisu sami ocijenili rezultate svog rada na reformi poreznog sustava, nego se pozivaju na časopis *Der Spiegel* koji je to učinio. "Od 1994. godine Hrvatska svoje građane oporezuje prema zamislima njemačkih ekonomista – ta zemlja ima vjerojatno najnapredniji porezni sustav na svijetu" (str. 49). Ranije (1993), profesori Rose i Wagner su utvrdili da institut zaštitnih kamata odnosno zaštitno ukamaćivanje vlastitog kapitala koji su ugradili u propise kojima je regulirana materija oporezivanja dobiti i dohotka, dovodi Hrvatsku u "vrh modernih poreznih sustava u svijetu".¹⁶⁶ (Zanimljivo je primijetiti da su se ti autori u istom radu negativno izja-

¹⁶⁴ Kraj mojeg članka "Jedna ili više poreznih stopa?" – *Računovodstvo i financije* br. 10, Zagreb, 1996, str. 24.

¹⁶⁵ Wagner, W.F. - Kiesewetter, D.: Teorijska koncepcija i legislativna transformacija hrvatskog poreza na dohodak odnosno poreza na dobit, *Računovodstvo i financije* br. 9, Zagreb 1996.

¹⁶⁶ Rose, M. - Wenger, E.: U susret novom hrvatskom sustavu oporezivanja dohotka i dobiti, *Računovodstvo i financije* br. 8-9, Zagreb 1993.

snili o posebnim olakšicama za određena ulaganja, gospodarske grane ili određena poduzeća). “To vrijedi i za takve porezne olakšice koje se odnose na reinvestiranje dobiti u dotičnim poduzećima. Njima se samo podupire politika ulaganja koja čuva stare strukture. To povređuje načelo podupiranja gospodarskog napretka”. (str. 45). Konstatacije spomenutih autora o tome da je porezni sustav Hrvatske bio jedan od najboljih na svijetu (zlobnici bi valjda dodali – a i šire) uvrstio sam u ovu knjigu zato da bi mladi čitatelji doznali (ako nisu znali), u kakvom su to “poreznom raju” živjeli danas nešto stariji porezni obveznici).

Filipike o poreznom sustavu Hrvatske kojeg su kreatori bili prof. Rose i njegov tim, dolazile su i od nekih drugih (stranih i domaćih) osoba. Tako npr. njemački sveučilišni profesor Bruno Schönfelder taj sustav ovako ocjenjuje: “Kad je riječ o porezu na dohodak, porezu na dobit i porezu na dodanu vrijednost, Hrvatska je daleko najnaprednija među bivšim socijalističkim zemljama. Spomenuti porezni zakoni u Hrvatskoj bliži su racionalnom poreznom sustavu nego igdje drugdje, bliži čak nego i u većini zapadno-europskih zemalja”.¹⁶⁷ I on govori o “navodnoj” regresivnosti PDV-a. U nastavku izlaganja Schönfelder iznosi i sljedeću konstataciju: “Razlog zbog kojeg su političari obično skloniji višestrukim stopama PDV-a je taj što oni obično ne brinu mnogo za učinkovitost, već su im značajniji vanjski dojam i popularni stavovi”.¹⁶⁸ On zastupa i sljedeće stajalište: “Činjenica da većina zemalja EZ ima dvojne stope PDV-a nije valjani razlog za Hrvatsku da ih usvoji. To bi mogao biti razlog samo ako bi Hrvatska sutra pristupila Europskoj zajednici. PDV u Europskoj zajednici ne predstavlja optimalan oblik PDV-a, već je posljedica političkih kompromisa”.¹⁶⁹ Schönfelder smatra da bi promjene u poreznom sustavu znatno “umanjile prednosti što ih je Hrvatska osvojila u poreznoj sferi”.¹⁷⁰

U svom odgovoru na zamjerke i konstatacije iznijete u članku Schönfeldera, istaknuo sam da se s tolikim oduševljenjem i s tako visokom ocjenom naših poreza ne susrećemo ni kod osoba koje su ih predlagale, branile i koje su odgovorne za njihovu primjenu, te da on očigledno sebe smatra tako dobrim poznavateljem porezne problematike našeg kontinenta da može suvereno ocijeniti i procijeniti da su najvažniji porezi našeg poreznog sustava “daleko najnapredniji”, a zakoni koji reguliraju te poreze inaugurirali sustav oporezivanja koji je “bliži racionalnom poreznom sustavu nego igdje drugdje (str. 659)”.¹⁷¹ Spomenuo sam da je Schönfelder visokom ocjenom ocijenio ne samo svoje njemačke kolege koji su kreirali naš porezni sustav, nego i naše političare koji su se – po njemu, pri usvajanju prijedloga stranih stručnjaka

¹⁶⁷ Schönfelder, B.: Ponovno o stopama poreza na dodanu vrijednost – Replika Božidaru Jelčiću – Bilješka, *Financijska praksa* br. 3, Zagreb 1995, str. 263.

¹⁶⁸ Ibidem, str. 266

¹⁶⁹ Ibidem, str. 266

¹⁷⁰ Ibidem, str. 263

¹⁷¹ Jelčić, Bo.: Ponovno o stopama poreza na dodanu vrijednost, II. – Odgovor Brunu Schönfelderu, *Financijska praksa* br. 6, Zagreb 1995.

rukovodili učinkovitošću predloženih rješenja, a ne nekim vanjskim dojmom i popularnim stavovima (str. 666). Istaknuo sam da kritika rješenja koja su inauguirana propisima kojima je regulirana materija oporezivanja dobiti, dohotka i dodane vrijednosti nije usmjerena na umanj enje ili pak anuliranje “prednosti što ih je Hrvatska osvojila u poreznoj sferi”, te sam naveo razloge kojima se osporava njegova teza o “navodnoj» regresivnosti jednostopnog PDV-a (str. 660). Svoj sam osvrt na stajališta koja su sadržana u Schönfelderovu članku zaključio konstatacijom da je njegovo pravo da ocjenjuje i procjenjuje mnoge procese i pojave u Hrvatskoj, pa tako i one u sferi oporezivanja. “Bilo bi dobro da je raspravljajući o našem poreznom sustavu i iznoseći visoku ocjenu o njemu predočio argumente na kojima se temelji takva pozitivna ocjena. Moguće on u našem poreznom sustavu, u poreznim sustavima bivših socijalističkih zemalja kao i zapadnoeuropskih država vidi nešto što mnogi od nas ne vide, odnosno da o njima zna nešto što drugi ne znaju. Objelodanjujući takve svoje spoznaje omogućio je da kreatori i zagovornici našeg poreznog sustava (možda) dobiju nove, dodatne argumente kojima bi ga branili i hvalili, a njegovim bi kritičarima pomoglo da shvate svoje zablude i da se korigiraju. Šteta da tako nije postupio” (str. 668). (Prof. Schönfelder nije se očitovao na stajališta u mojem članku. Koji su za to razlozi nisam saznao, mada je to lagano mogao učiniti, jer je bio član uredništva časopisa *Financijska praksa*, u kojem je objavio više radova).

Među onim istaknutim predstavnicima u “našim redovima” koji su podržavali i branili rezultate rada na reformi poreznog sustava stranih stručnjaka – posebno jednostopnog PDV-a, treba spomenuti članove nekih znanstvenih instituta kao i bivše ministre financija. Tu u prvom redu mislim na potpredsjednika Vlade, a kasnije i ministra financija Borislava Škegru, koji je prijetio ostavkom ako se jednostopni PDV zamijeni višestopnim, ističući da je PDV-u namijenjena isključivo fiskalna uloga te da bi uvođenje jedne snižene stope PDV-a poskupilo njegovo ubiranje 5 puta, a uvođenje dviju sniženih stopa, čak 10 puta(?!). Škegro je zagovarao i branio stajalište da se pojedini porezi i porezni sustav u cjelini ne bi ni trebali ni smjeli koristiti kao instrumenti i socijalne politike.

“Odgovorni” u vladajućoj ekipi onog vremena visoko su ocijenili rad prof. Rozea (i njegova tima), za što mu je Predsjednik Tuđman dodijelio jedno visoko rangirano hrvatsko odličje.

4.3. Razvoj oporezivanja do kraja 1999. godine

Stjecajem pune državne suverenosti bilo je neophodno da Hrvatska svoj porezni sustav ne samo treba nego i mora prilagoditi najavljenim, već učinjenim i očekivanim promjenama u socio-ekonomskom i političkom sustavu. A te promjene i očekivanja nisu bile male, pa je i razumljivo da se ni promjene u poreznom sustavu i mjerama porezne politike nisu mogle ni ograničiti ni iscrpsti u nekom dotjeriva-

nju pojedinih postojećih poreza, nego su morale obuhvatiti sustav oporezivanja u cjelini. Kako je porezni sustav ne samo sastavni dio socio-ekonomskog i političkog sustava pojedine zemlje nego je i njegov derivat, to je sve više postajalo jasno da ga je potrebno temeljito reformirati i tako ga prilagoditi promjenama do kojih je došlo napuštanjem sveregulirajuće uloge države, vladajuće partije i plana. Pluralizam vlasništva na sredstvima za proizvodnju, djelovanje više političkih stranaka te jačanje uloge parlamenta (biranje, a ne samo puklo glasanje za kandidate koje su predložile ili prihvale strukture vlasti), zamjena centralnog plana tržištem, promjene političke karte Europe (rušenje berlinskog zida i raspad Sovjetskog Saveza), formiranje samostalnih demokratskih država i druge krupne promjene do kojih je došlo početkom devedesetih godina u zemljama u našem okruženju, nametnuli su potreba za korjenitim promjenama i u poreznom sustavu. Već od prvih dana postojanja nove hrvatske države sve se glasnije i češće ukazivalo na potrebu da se (i) porezni sustav mijenja i tako što brže i potpunije prilagodi našem opredjeljenju za tržišni način privređivanja, za što brže uključivanje u Europu i svjetske gospodarske tokove. Zapadna Europa bila je onaj uzor koji je neodoljivom snagom privlačio najveći broj građana te zato ne čudi što se uvijek isticala potreba da i mi postanemo odnosno ostanemo njezinim sastavnim dijelom. Zato se uvijek iznova ponavljao zahtjev za izgradnjom takvog poreznog sustava koji bi bio identičan ili sličan onom u "Zapadnoj Europi". Međutim, ubrzo se shvatilo da ne postoji "porezni sustav Zapadne Europe", nego se samo može govoriti o poreznom sustavu pojedinih zemalja Zapadne Europe, npr. Austrije, Njemačke, Švicarske, Belgije, Nizozemske. Međutim, kao što je već ranije istaknuto, porezni sustav, pa i mjere porezne politike, ovise o mnogim čimbenicima, kao što su: ustavno uređenje, veličina teritorija i broj stanovnika te time povezana gustoća naseljenosti, visina dohotka po stanovniku, stopa nezaposlenosti i visina inflacije, geopolitički položaj zemlje, razina vanjskotrgovinske razmjene te odnos između prihoda od uvoza i izvoza, visina javnog duga, pripadnost političkim savezima i ekonomskim asocijacijama i dr. Stoga je bilo razumljivo da Hrvatska nije mogla naprosto "preslikati", "presaditi" odnosno "preuzeti" porezni sustav recimo Austrije, Njemačke ili pak Danske. Razloga za to ima više. Dovoljno je spomenuti samo činjenice kao što su da je Njemačka po broju stanovnika gotovo dvadeset puta veća od RH, da su ona i Austrija federativno uređene države te da je dohodak po stanovniku u navedenim državama višestruko veći negoli je to slučaj u Hrvatskoj. Zaslijepljenost Zapadnom Europom uopće, kao i posebno veliki ugled Njemačke u nas, naročito i zbog nezaobilazne uloge Njemačke u ostvarenju našeg sna o neovisnoj i demokratskoj državi te njezinoj spremnosti da nam svesrdno pomogne u izgradnji (i) našeg poreznog sustava, doveli su do angažmana upravo njemačkih stručnjaka u njegovu oblikovanje.

Hrvatska je u izgradnji svog poreznog sustava kasnila u odnosu na druge zemlje u tranziciji. Razloge tom kašnjenju treba tražiti u činjenici što su mnogi uvjeti za

izgradnju poreznog sustava u nas bili bitno različiti, odnosno u mnogome drugačiji od onih u zemljama koje su izašle iz "socijalističkog lagersa". Naime, Hrvatska je bila angažirana u nametnutom joj ratu, ratna su razaranja bila velikih razmjera, gotovo trećina njezina teritorija bila je okupirana, brinula je o velikom broju prognanika i izbjeglica, rashodi za obranu zemlje i otklanjanje posljedica rata predstavljali su značajnu stavku u budžetskim rashodima i dr., što opravdava da se govori o specifičnim uvjetima u kojima se zemlja nalazila – uvjetima koji su, između ostalog, utjecali i na brzinu provođenja porezne reforme i na karakter reformskih zahvata. Osim toga, Hrvatska ranije nije postojala kao samostalna država, nego je bila u sastavu druge države (SFRJ), što je također snažno utjecalo na brzinu kao i suštinu promjena (i) u poreznom sustavu.

Pojava većeg broja zemalja u tranziciji kao rezultata njihova "izlaska" iz socijalističkog lagersa i raspada Sovjetskog Saveza, potakla je, između ostalog, i mnoge financijske teoretičare da raspravljaju o problemu izgradnje sustava oporezivanja u njima. Poznati, manje poznati i samozvani financijski stručnjaci sa Zapada kao da su se natjecali u predlaganju akcija i mjera koje bi zemlje u tranziciji trebale poduzeti kako bi temeljito reformirale postojeće, odnosno kako bi dobile adekvatne, porezne sustave, kako bi svoje sustave oporezivanja zamijenile u skladu s učinjenim i potrebnim promjenama u socio-političkoj i ekonomskoj sferi novima – primjerenijima njihovu opredjeljenju za smanjenje uloge države u socio-ekonomskom životu, za deregulaciju i debirokratizaciju, za tržišni način poslovanja. U radovima tih stručnjaka (od kojih bi se mogla formirati mala biblioteka) nastalih u prvoj polovici zadnjeg desetljeća prošlog stoljeća, sadržane su preporuke o mjerama koje treba poduzeti odnosno rješenjima koja treba usvojiti kako bi zemlje u tranziciji dobile jednostavan, pregledan, učinkovit, ekonomičan porezni sustav. U tim je radovima ukazano na potrebu: (a) poticanja stranih ulaganja (i) mjerama porezne politike, (b) smanjenja poreznog opterećenja kao primjerice broja poreznih razreda i visine poreznih stopa poreza na dohodak, (c) suzdržanosti u predlaganju i ozakonjenju raznih poreznih oslobođenja i olakšica odnosno odustajanja od korištenja poreza za ostvarivanje izvanfiskalnih ciljeva, (tzv. neutralnost poreza), (d) ujednačavanja stope poreza na dobit s maksimalnom stopom poreza na dohodak, (e) zamjene bruto poreza na promet porezom na dodanu vrijednost, (f) smanjenja uloge države u privrednom životu zemlje, (g) smanjenja javnih rashoda, broja zaposlenih u javnom sektoru, raznih socijalnih transfera, (h) adekvatne organizacije i stručne osposobljenosti porezne administracije, (i) vođenja računa o vanjskom okruženju, itd.¹⁷² Tim njemačkih stručnjaka (predvođenih prof. Roseom) zalagao se da se u praksi realizira ideja o poreznom sustavu usmjerenom na potrošnju (u njemačkoj terminologiji poznat kao KNS, tj. *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*). U

¹⁷² Poblize vidi članak Ott, K.: Hrvatska porezna reforma u kontekstu svjetskih poreznih reformi, *Financijska praksa* br. 2, Zagreb 1996, str. 134.

članku koji je krajem 1992. godine objavio u koautorstvu s prof. Wengerom, istaknuto je da porezni sustav i gospodarsko uređenje moraju biti "sukladni, kako bi se resursi u radu i ljudskom kapitalu, zemljištu kao i predmetnom kapitalu, koji postoji u nekom narodnom gospodarstvu, koristili na najbolji mogući način. Gospodarstveni sustav usmjeren na tržište tako uvjetuje porezni sustav koji je također usmjeren na tržište, tj. oporezivanje mora uslijediti na takav način da dolazi do što je moguće manjeg sputavanja osnovnih načela funkcioniranja tržišnog gospodarstva. Poseban gospodarstveni položaj u kojem se Hrvatska trenutno nalazi, zahtijeva pažljivo porezno ophođenje s pokretačkim snagama tržišnog gospodarstva u pogledu spremnosti na postizanje uspjeha poduzetnika, ulagača i štediša".¹⁷³ U nastavku izlaganja autori su istaknuli da bi "Hrvatska mogla biti što uspješnija u postizanju svoga cilja, postizanja razine blagostanja zapadnih industrijskih nacija, trebala bi zakonski utemeljiti čišćenje od kamata porezne osnovice poreza na dohodak i poreza na dobit.... Takva bi mjera osigurala čak izrazito povoljnu poziciju u natjecanju s visoko razvijenim narodnim gospodarstvima zapadnog svijeta budući da zbog brojnih političkih i drugih restrikcija u dogledno vrijeme još neće biti u stanju sveobuhvatno regulirati svoje sustave oporezivanja dohotka prema suvremenim spoznajama moderne porezne znanosti".¹⁷⁴

Rose i Wenger istaknuli su da novi porezni sustav Hrvatska treba:

- osigurati dostatna sredstva za financiranje javnih rashoda,
- usmjeriti na oporezivanje potrošnje građana,
- omogućiti ravnomjernu raspodjelu poreznog tereta i time pravednost u oporezivanju,
- biti jednostavan i pregledan,
- sa što manje mjera u zakonskoj regulativi reagirati na promjene u fiskalnom i privrednom položaju,
- insistirati da su porezi koji čine porezni sustav povezani zajedničkim ciljem koji njihovim korištenjem treba ostvariti vodeći pritom računa i o međunarodnoj komponenti oporezivanja,
- spriječiti da nijedan porez ne diskriminira štednju ili investiranje u odnosu na sadašnju potrošnju,
- da porez na dobit potiče ulaganje stranih investitora a da pri tome ne diskriminira domaće poduzetnike.¹⁷⁵

S nekima od izloženih stajališta o osnovama na kojima bi se trebao temeljiti novi porez na dohodak i novi porez na dobit lako se bilo složiti, dok se o nekim drugima moglo tek raspravljati treba li se opredijeliti za njih ili ne, ili pak usvojiti ona koja

¹⁷³ Rose, M. – Wenger, E.: Prilog novom hrvatskom poreznom sustavu. Prijedlog za oporezivanje dohotka i dobiti, *Financijska praksa* br. 16, Zagreb 1992, str. 381-2.

¹⁷⁴ ibidem, str. 382.

¹⁷⁵ ibidem, str. 382-385.

su prisutna u drugim državama (pa tako i u zemlji iz koje dolaze autori navedenih stajališta), odnosno uvesti neka nova (sasvim drugačija) rješenja. Međutim, nikako se nismo mogli suglasiti s preporukom da se u naš porezni sustav ne uvede porez na nasljedstva i darove ("zbog unapređivanja stvaranja kapitala u Hrvatskoj")¹⁷⁶, kao ni s konstatacijom da je "temeljna funkcija poreza smanjenje privatne potrošne snage"¹⁷⁷, ali ni s onom o nedjelotvornosti naše porezne uprave, ili pak sa zahtjevom da se (eventualno) ublaži ili čak ukloni progresivna porezna tarifa. Iznesena stajališta kao da su bila inspirirana idejom predsjednika Tuđmana o dvije stotine bogatih obitelji, pa je novi pristup oporezivanju dohotka i dobiti bio usmjeren na ostvarivanje te ideje, ali je ona i tada bila, kao što je i danas, socijalno neprihvatljiva, čak bih rekao i asocijalna, te su u suprotnosti s ranije istaknutim temeljnim načelom koje su citirani autori naglasili – ravnomjerna i time pravedna raspodjela poreznog tereta.

Strani konzultanti angažirani na kreiranju novog poreznog sustava Hrvatske nisu predložili rješenja koja su samo suštinske nego su bili i porezno-tehničke prirode. Bili su u idealnoj poziciji u kojoj su se našli, a koju nisu (u dovoljnoj mjeri) iskoristili. Naime, nisu bili suočeni s dilemom treba li i što mijenjati u poreznom sustavu – i to u sustavu prilagođenom (još postojećem) društveno-ekonomskom i političkom sustavu koji je trebalo što prije zamijeniti, a sve u uvjetima kada je i o poreznom sustavu i o poreznoj politici samostalno odlučivalo predstavničko tijelo novoformirane neovisne države. Drugim riječima, novi ustavni ustroj Hrvatske, kao i međunarodno okruženje nisu bili prepreka da se naslijeđeni porezni sustav zamijeni novim – okolnostima prilagođenim, posve drugačijim sustavom oporezivanja koji će odgovoriti kako izvršenim, tako i očekivanim promjenama u svim sferama socio-ekonomskog i političkog života u zemlji. Dapače, prilike su, sa svih aspekata ocijenjeno, bile idealne da se učini precizan i duboki rez i odstrani novim i očekivanim promjenama stran i anakron dio sustava. Bilo je za očekivati da će kreatori poreznog sistema Hrvatske iskoristiti jedinstvenu priliku u kojoj su se našli i predložiti jedan novi, konzistentni porezni sistem usklađen s promjenama u političkom i socio-ekonomskom životu. Takva se prilika rijetko kada pruža, da se – može se reći – na "goloj ledini" i bez nekih posebnih zapreka, a na osnovi poznatih iskustava iz svoje zemlje i drugih država s tržišnim načinom privređivanja, predlože takva rješenja u oporezivanju, kojima bi se izbjegle ili svele na najmanju moguću mjeru slabosti koje su prisutne u primjeni pojedinih poreza u drugim državama. Sa žaljenjem treba konstatirati da prof. Rose i njegovi suradnici nisu iskoristili tu "povijesnu šansu", odnosno da su tu šansu čak i zloupotrijebili, predlažući takva rješenja koja su – istina, osigurala da porezni sustav Hrvatske po svojim osnovnim gabaritima bitno ne odudara od poreznih sustava industrijsko razvijenih država, ali se po svojoj suštini

¹⁷⁶ ibidem, str. 389.

¹⁷⁷ ibidem, str. 392.

(što je mnogo važnije) od njih razlikuje, tako da on sam opravdano primjećuje kako se može govoriti da se pristup oporezivanju i dohotka i dobiti razlikuje od onog u drugim državama, da se zapravo radi o oporezivanju dohotka i dobiti koji (do tada) nije bio poznat.

Prof. Roseu se može prigovoriti da je predložio takav pristup oporezivanju dobiti i dohotka koji se toliko i po mnogočemu razlikovao od onih u drugim suvremenim državama, da se opravdano može govoriti o eksperimentu – eksperimentu koji nije bio ograničen na neko uže područje (npr. grada ili županije) odnosno na pojedine kategorije poreznih obveznika, nego se odnosio na cijeli državni teritorij i na sve porezne obveznike. Isto tako, tom njegovu prijedlogu nedostajao je i “hodogram” odvijanja porezne reforme. Porezna reforma nije se odvijala na osnovi predloženog (i prihvaćenog) scenarija i tajminga. Stiče se utisak, da je do promjena u oporezivanju dolazilo na osnovi nekih *ad hoc* mjera, odnosno neplanirano, nedovoljno organizirano. Teško je (danas) odgovoriti na pitanje zašto je tome bilo tako. Treba li razloge tražiti u nedovoljnoj koordiniranosti rada konzultanata, Ministarstva financija i zakonodavne vlasti ili pak razloge toj stihijnosti u radu na reformi poreznog sustava Hrvatske treba tražiti u nepoznavanju našeg jezika te gospodarskih i političkih prilika u Hrvatskoj od strane stranih stručnjaka i s tim povezano njihovoj otežanoj komunikaciji s “naručiteljem” projekta o reformi poreznog sustava, ili su pak okupacija velikog dijela zemlje te neizvjesnost kada će ona biti oslobođena, onemogućavali da se organizirano i sistematično pristupi i okonča porezna reforma. Neovisno o razlozima pomanjkanja razrađenog i prihvaćenog plana (“scenarija”) akcija i mjera koje je trebalo poduzeti da bi se provela reforma poreznog sustava u nas, ostaje činjenica da se nije raspravljalo hoće li se porezna reforma provoditi tako da se pojedini porezi uvode u etapama ili je tu reformu trebalo provesti tako da se više poreza donese u “paketu”, te da se s njihovom primjenom započne odmah, i to bilo usvajanjem zakona kojima je regulirana materija jednog poreza ili pak jednog zakona kojim bi bilo regulirano više poreza (tzv. porezni kodeks).

Mada su strani stručnjaci angažirani na reformi našeg poreznog sustava bili skeptični je li naša porezna administracija osposobljena da uspješno odgovori zahtjevima koji su se pred nju postavljali u utvrđivanju i naplati poreza kao i kontroli njihova ubiranja, ostaje činjenica da nevjerica u osposobljenost naše porezne administracije da funkcionira i u složenim uvjetima, nije bila utemeljena. Naime, predsjednik Republike je 29. studenog 1993. godine donio Odluku o proglašenju i Zakona o porezu na dohodak kao i Zakona o porezu na dobit, a s primjenom tih dvaju zakona započelo se mjesec dana kasnije, tj. 1. siječnja 1994. godine. Oporezivanje primjenom i poreza na dohodak i poreza na dobit, sve je prije negoli jednostavno. Ta dva poreza spadaju u red najsloženijih poreza, pa ipak ta činjenica nije bila prepreka zaposlenicima Porezne uprave da kvalitetno obave povjereni im zadatak, iako se pristup oporezivanju i dohotka i dobiti i te kako razlikovao od onoga koji je u primjeni bio do tada.

Po čemu se pristup oporezivanju dohotka i dobiti, koji su predložili strani konsultanati – a prihvatio Sabor, razlikovao od onoga koji se rabio do početka 1994. godine? Razlike su tako brojne i tako značajne da se, uvjetno rečeno, može govoriti o novoj filozofiji oporezivanja. Ukratko ću spomenuti osnovna rješenja novog Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dobit. Taj ću prikaz započeti iznošenjem samo osnovnih novina u oporezivanju dohotka i dobiti u odnosu na raniji pristup oporezivanju primjenom poreza na dohodak i poreza na dobit.

4.3.1. Porez na dohodak

Zakonom o porezu na dohodak (*NN 109/93*), usvojenom krajem 1993. godine (u primjeni od početka 1994.), raniji cedularni (parcijalni, analitički) porez na dohodak iz 1990. godine, koji se primjenjivao od početka 1991. (ocijenjen od prof. Manfreda Rosea i Ralfa Wiswessera kao nesuvremen, “koji je od samog početka bio zastario”¹⁷⁸), bio je zamijenjen sintetičkim (jedinstvenim) porezom na dohodak – oblikom poreza na dohodak koji je, po mnogima, bio više u skladu s tržišnim načinom privređivanja. Minimalna stopa tog poreza bila je utvrđena u visini od 25%, a maksimalna u visini od 35%, dok je neoporezivi dio iznosio 0,60 minimalne godišnje plaće (za umirovljenike 1,00) u godini za koju se utvrđivala porezna obveza. Za tako utvrđene visine stopa poreza na dohodak, kao i za raspon među njima, može se reći da je minimalna stopa bila među najvišima, a maksimalna stopa među najnižima u usporedbi s tadašnjim poreznim sustavima najvećeg broja država (i to ne samo europskih), a raspon između te dvije stope (10 poena) bio je jedan od najmanjih raspona između ulazne i izlazne stope tog poreza tih godina. (Raspon između minimalne i maksimalne stope poreza na dohodak u to je vrijeme bio npr. u Italiji 41 postotni poen, u Austriji i Grčkoj 40, u Njemačkoj 34, u Finskoj 32, u Belgiji 30, a u Hrvatskoj – kako je već spomenuto, samo 10 postotnih poena¹⁷⁹).

Uz neoporezivi dio dohotka vezan uz osobu poreznog obveznika, bili su propisani odbici i za uzdržavanog supružnika, djecu, invalidnog člana uže obitelji, u iznosima za koje se teško može reći da su osiguravali njihovu socijalnu sigurnost, odnosno da su predstavljali iznos koji se može smatrati nekim egzistencijalnim minimumom. Visina stopa poreza na dohodak, raspon među njima, kao i spomenuti odbici od oporezivanja, nisu se mogli dovesti u sklad sa stajalištem predlagača Zakona o porezu na dohodak. Naime, u Obrazloženju uz Konačni prijedlog zakona o porezu na dohodak bilo je rečeno: “Zakonom o porezu na dohodak ostvarit će se pravednost u oporezivanju, što se postiže propisivanjem različitih poreznih sto-

¹⁷⁸ Rose, M – Wisweser, R.: Promjena cjelokupnog poreznog sustava u smjeru neutralnosti u hrvatskoj poreznoj reformi devedesetih godina, *Financijska praksa* br. 4, Zagreb 1995, str. 301.

¹⁷⁹ Opširnije vidi Jelčić, Bo.: Je li u nas porezni teret ravnomjerno raspoređen, *Ekonomija/Economics* br. 3, Zagreb 1998, str. 328-333.

pa poreza na dohodak, ovisno o visini ostvarenog dohotka. To znači da će doći do ravnomjernijeg rasporeda poreznog opterećenja, tako da će porezni obveznici, koji ostvaruju niži dohodak plaćati porez po nižim stopama, a oni porezni obveznici koji ostvaruju veći dohodak, plaćati porez po višim stopama. Zakonom se osigurava socijalna sigurnost tako da se od oporezivanja izuzimaju određeni iznosi dohotka, kako za poreznog obveznika, tako i za članove njegove obitelji". Takvom se opredjeljenju predlagača Zakona o porezu na dohodak nije moglo ništa prigovoriti. Ono je bilo u skladu i s Ustavnom odredbom (čl. 51.) da se porezni sustav treba "temeljiti na načelima jednakosti i pravednosti". Međutim, govoriti o pravednosti u oporezivanju pri primjeni samo dviju stopa, i to minimalne stope u visini od čak 25%, a maksimalne od samo 35%, pri rasponu tih stopa od samo 10 procentnih poena i utvrđenoj visini neoporezivog dijela dohotka za poreznog obveznika i uzdržavane članove uže obitelji u doista skromnim iznosima, bilo je krajnje neprimjereno, kao što je netočno (i neumjesno) bilo i to, da se u Obrazloženju spominju niske i visoke porezne stope u množini, što je sugeriralo nešto sasvim različito od stvarno utvrđenoga, a to je bilo da je porezna osnovica bila podijeljena na samo dva poreza razreda, odnosno da su u primjeni bile samo dvije stope poreza na dohodak.

Porez na dohodak u Hrvatskoj razlikovao se od istog poreza u drugim suvremenim državama po mnogim elementima, kao primjerice po broju i visini poreznih stopa, po rasponu između minimalne i maksimalne porezne stope, po utvrđivanju porezne osnovice, odnosno po korištenju raznih oslobođenja i olakšica. Hrvatska je bila (gotovo) usamljena u svom opredjeljenju da se koristi samo s dvije porezne stope odnosno da porezna osnovica ovog poreza bude podijeljena na samo dva porezna razreda. Nasuprot tome, osnovica poreza na dohodak u Luksemburgu bila je podijeljena na 17 poreznih razreda, u Španjolskoj na 8, Bugarskoj 7, Belgiji, Finskoj, Francuskoj, Mađarskoj, Slovačkoj i Sloveniji 6, Austriji, Grčkoj, Italiji na 5, Portugalu i Rumunjskoj na 4 itd. Mali broj stopa (razreda) poreza na dohodak uzrokuje naglo povećanje poreznog opterećenja pri prijelazu iz jednog u drugi porezni razred. Razumljivo je da je taj prijelaz posebno tegoban za porezne obveznike ako su u primjeni dvije porezne stope kao što je to bio slučaj u nas. Na pitanje zašto su naši saborski zastupnici usvojili takvo rješenje – teško je naći iole prihvatljiv odgovor. Isto je tako neshvatljivo da su prihvatili prijedlog stranih poreznih konsultanata o iznimno malom rasponu između najniže i najviše porezne stope od samo 10 postotnih poena (u vremenu od 1994. do 1996. godine). Taj je raspon u razdoblju od 1997. do 1999. godine povećan na 15 postotnih poena, jer je ulazna stopa s 25% snižena na 20% (tj. raspon od 25% do 35%, povećan je na 20% do 35%). Naš porez na dohodak karakterizirao je između ostalog ne samo mali raspon između najniže i najviše porezne stope nego i izuzetno visoka najniža porezna stopa (25% odnosno 20%) kao i relativno niska maksimalna stopa (35%). Spomenuta se konstatacija bitno ne mijenja ako se uzme u obzir i plaćanje prireza porezu na dohodak.

Tablica 4.2. Najniža i najviša stopa poreza na dohodak u nekim državama Europske Unije u 1998. godine

Država	Porezna stopa u %	
	Najniža	Najviša
Austrija	10	50
Belgija	25	55
Francuska	10,5	54
Grčka	5	45
Italija	19	46
Luksemburg	6	46
Nizozemska	36,35	60
Portugal	15	40
Španjolska	17	47,60

Izvor: *European Tax Handbook 1998*, IBFD, Amsterdam 1998.

Iz podataka navedenih u tablici lagano je uočiti da je raspon stopa poreza na dohodak u navedenim državama bio veći negoli u Hrvatskoj, pa je u nekim od njih iznosio 40 i više postotnih poena.

Obveznik poreza na dohodak bila je fizička osoba koja u Hrvatskoj ostvari dohodak. Tuzemni porezni obveznik je bila fizička osoba koja je imala prebivalište ili uobičajeno boravište od najmanje 182 dana u Hrvatskoj, a inozemnim poreznikom obveznikom smatrala se osoba koja u Hrvatskoj nije imala ni prebivalište ni boravište.

Osnovica poreza na dohodak tuzemnog poreznog obveznika bio je ukupni dohodak koji porezni obveznik ostvari u zemlji i inozemstvu (tzv. svjetski dohodak) i to od dohotka od: nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava umanjnih za iznos osobnih odbitaka i iznosa gubitaka. Osnovicu poreza na dohodak inozemnog poreznog obveznika čini ostvareni dohodak u zemlji umanjen za iznos osobnih odbitaka i gubitaka. Razne naknade, primanja, otpremnina, nagrade i drugo nisu se smatrali dohotkom.

U dohodak od nesamostalnog rada spadale su plaće iz radnog odnosa, mirovine te drugi primici po osnovi rada i u vezi s radom. Dohodak od samostalne djelatnosti činio je dohodak od: obrta i slobodnih zanimanja te poljoprivrede i šumarstva kao i drugih djelatnosti čiji je krajnji cilj ostvarivanje dohotka. Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatrao se dohodak koji fizička osoba ostvari od izdavanja u zakup odnosno najam nekretnina i pokretnih stvari, te dohodak kojeg je ostvarila od imovinskog autorskog prava i prava industrijskog vlasništva. Dohotkom se smatrao i dohodak koji je fizička osoba ostvarila od otuđenja nekretnine i imovinskih prava u roku od tri godine od dana nabave.

Pri oporezivanju se od ukupnog dohotka odbija neoporezivi dio dohotka (uvjetno egzistencijski minimum), tj. osobni odbitak za poreznog obveznika, uzdržavanog

supružnika, uzdržavane druge članove obitelji, djece, uzdržavanog invalidnog člana uže obitelji, umirovljenika – poreznog obveznika. Za 1994. godinu neoporezivi dio dohotka obračunavao se prema visini faktora osobnih odbitaka, a osnovica na koju se faktor primjenjivao bila je najniža plaća na mjesečnoj odnosno godišnjoj razini.

Osnovni osobni odbitak u 1995. i 1996. godini bio je 700 kuna mjesečno, u 1997. i 1998. godini 800 kuna mjesečno, a 1999. godine 1000 kuna mjesečno. Faktor neoporezivog dijela dohotka za poreznog obveznika u razdoblju od 1995. do 1999. iznosio je 1. Faktor neoporezivog dijela dohotka za uzdržavanog suprugužnika, za uzdržavane druge članove obitelji te za prvo dijete iznosio je 0,3 za drugo dijete 0,4 a za svako daljnje dijete osobni odbitak se povećavao za 0,1 (tako da je ,primjerice, za šesto dijete iznosio 0,6), za uzdržavanog invalidnog člana uže obitelji faktor je iznosio 0,2 u razdoblju od 1995. do 1998. godine, a u 1999. godini za uzdržavanog suprugužnika i druge članove uže obitelji bio je znatno povećan. Faktor neoporezivog dijela dohotka za uzdržavanog suprugužnika i druge članove obitelji kao i prvo dijete bio je utvrđen u visini od 0,5, za drugo dijete 0,7, a za treće dijete 1, za četvrto i peto 1,4, odnosno 1,9 (za svako daljnje dijete osobni odbitak povećavao se za 0,1). Faktor za uzdržavanog člana uže obitelji iznosio je za razdoblje od 1945. do 1990. godine 0,2. Faktor neoporezivog dijela dohotka za poreznog obveznika-umirovljenika ostao je u razdoblju od 1995. do 1999. nepromijenjen – iznosio je 2,5.

U kratkom prikazu našeg prvog Zakona o porezu na dohodak uvijek iznova se javlja dilema o svrhovitosti neoporezivanja kamata.

Naime, u skladu s opredjeljenjem za potrošno usmjereni porezni sustav, skupine njemačkih poreznih stručnjaka koji su bili kreatori našeg novog (reformiranog) poreznog sustava, od oporezivanja su bili izuzeti iznosi kamata na dinarsku (naziv sredstva plaćanja prije prelaska na kune)¹⁸⁰ i deviznu štednju, kamata na tekuće i devizne račune, kamate od kredita i zajmova, od vrijednosnih papira, dividendi i udjela u dobiti poduzetnika koji plaćaju porez na dobit, kao i na dobit od otuđenja financijske imovine. Ne samo da su opredjeljenje za porezni tretman (oslobodjenje) kamata kreatori našeg novog poreznog sustava više puta obrazložili, ali na način koji nije bio ni dovoljno jasan ni prihvatljiv, nego i sam takav porezni tretman kamata nije prihvaćen u najvećem broju suvremenih država. Na ovom ću mjestu citirati neka od tih obrazloženja. Odgovarajući na moje stajalište o potrebi oporezivanja kamata, izloženo u članku "Osnove racionalnog poreznog sustava",¹⁸¹ prof. Rose – između ostalog, ističe: "Možda će gospodina prof. Jelčića, a vjerojatno i druge, začuditi činjenica da u *materijalnom smislu* hrvatski porez na dohodak ipak dovodi do jednokratnog *oporezivanja kamata*. Recimo da porez na dohodak, na primjer, na plaću posloprimca, u godini nastanka iznosio $(0,25 \times 4.000.000 =) 1.000.000$ HRD. Smanje-

¹⁸⁰ Do prelaska s hrvatskog dinara na postojeći naziv naše valute (kuna) došlo je 30. svibnja 1994. godine.

¹⁸¹ Jelčić, Bo.: Osnove racionalnog poreznog sustava, *Financijska praksa* br. 4, Zagreb 1993.

nje uštede od 4,000.000 HRD na 3,000.000 HRD smanjuje istovremeno i dohodak od kamata sa 400.000 na 300.000 HRD. Implicitni porez na kamate iznosi stoga $(0,25 \times 400.000 =)$ 100.000 HRD. Zbog efektivnog poreza na početni dohodak i efektivnog poreza na kamate nastaje ukupni porezni teret u visini od $(4.400.000 - 3.300.000 =)$ 1,100.000 HRD. Iako se, dakle, u formalnom smislu ne plaća porez na kamate, u ekonomskom smislu ipak dolazi do stvarnog poreznog opterećenja tržišno uobičajenog dohotka od kapitala". U istom članku prof. Rose obrazložio je brojnim primjerima opravdanost izuzimanja od oporezivanja kamata te pokazao da "zbog *formalnog oslobođenja kamata od oporezivanja* hrvatski porez na dohodak zapravo djeluje kao porez na potrošnju".¹⁸² Objašnjenje zašto su kamate izuzete od oporezivanja prof. Rose i Wiswesser objašnjavaju na sljedeći način: "Zbog jednostavnosti potpuno je napušteno oporezivanje dohotka od kapitala koji nosi kamata, a koji je u privatnom vlasništvu. To je povezano s činjenicom da u prosjeku gotovo nema razlike između aktualnih kamata na kapital i pripisanih kamata koje sustavno trebaju biti oslobođene od poreza. No značajno je napomenuti da se kamate od štednje posredno oporezuju kao posljedica oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada, itd. To je zbog toga što će porez na dohodak od štednje od oporezovanog dohotka izazvati povrat koji će biti manji nego što bi bio bez oporezivanja".¹⁸³ Sigurno da se može raspravljati o poreznom tretmanu kamata odnosno o tome treba li prihode ostvarene od kunske i devizne štednje oporezovati ili ne. U odgovarajućoj se literaturi mogu naći argumenti za i protiv oporezivanja kamata, kao i za i protiv opredjeljenja za oporezivanje kamate uporabom proporcionalne porezne stope (posebno ih oporezovati), ili pak ih uključiti u dohodak poreznog obveznika (i oporezovati ih kao sastavni dio dohotka primjenom progresivne tarife). Opredjeljenje za oporezivanje kamata nikako ne znači da pri tome ne treba voditi računa npr. o sklonosti štednji, ekonomskoj snazi štediša, namjenskoj štednji. Međutim, argumentacija koju nudi prof. Rose za odustajanje od oporezivanja kamata na štednju je nerazumljiva i neuvjerljiva – pogotovo kada se radi o štednji poreznih obveznika viših dohodovnih razreda. Ona nije prihvatljiva sa stajališta pravednosti u oporezivanju, a i odudara od poreznog tretmana kamata u suvremenim uvjetima.

Opredjeljenje o poreznom tretmanu dividendi i udjela ovisi o izboru primijenjenog oblika poreza na dobit, kao i stajalištu nositelja porezne politike o ekonomskom dvostrukom oporezivanju. Međutim, po mom mišljenju, bilo je lakše braniti stajalište o neoporezivanju dividendi i udjela, negoli kamata. Pa i pored toga, u vrijeme primjene drugog Zakona o porezu na dohodak – od 2000. godine, dividende i udjeli su bili oporezivani, ali ne i kamate. Bilo je više nego očito da su presudni utjecaj

¹⁸² Rose, M.: Neoporezivanje kamata u novom hrvatskom porezu na dohodak, *Financijska praksa* br. 4, Zagreb 1993, str. 28 (kratica HRD korištena u citatu znači hrvatski dinar – naziv za našu valutu sve do 30. svibnja 1994. godine).

¹⁸³ ibidem, str. 28.

na takvo opredjeljenje imali razlozi političke prirode, tj. da se (ispravno) stalo na stajalište, da oporezivanje dividendi i udjela neće ni izdaleka izazvati otpor većih razmjera širokog kruga poreznih obveznika i sindikata, nego što bi to bio slučaj s oporezivanjem kamata.

Kreatori našeg prvog Zakona o porezu na dohodak (kao i drugih poreznih zakona) inzistirali su na neutralnosti poreza na dohodak (kao i kod drugih poreza) odnosno na njegovoj fiskalnoj ulozi. Zastupali su mišljenje da je porezima namijenjena isključivo fiskalna uloga. "Porezima valja stvoriti javni prihod, ali porezi ne bi smjeli utjecati na mehanizme tržišnog gospodarstva".¹⁸⁴ Porezi se po njima ne bi smjeli koristiti i za ostvarivanje nekih nefiskalnih ciljeva, kao što su to npr. ciljevi socijalne, zdravstvene, kulturne, znanstvene, pronatalitetne i neke druge politike države. Takvo njihovo poimanje uloge poreza u suvremenim državama imalo je za logičnu posljedicu da u spomenutom Zakonu nisu bila uvrštena razna porezna oslobođenja s kojima smo se susretali i s kojima se susrećemo u drugim poreznim sustavima. Odsutnost poreznih oslobođenja i olakšica u sustavu oporezivanja dohotka, strani su konsultanti, kao i istaknuti predstavnici tada aktualne vlasti te neki drugi zagovornici ograničavanja uloge poreza energično branili naglašenim zagovaranjem stajališta da se mjere države usmjerene na ostvarivanje nekih socijalnih (i drugih) ciljeva, mogu brže i bolje provesti drugim instrumentima, kao npr. raznim transferima, a ne porezima. Kritičari opredjeljenja za korištenje neutralnih poreza ukazivali su na svu štetnost takvog opredjeljenja te su zagovarali potrebu da država u uvjetima okupacije ne tako malog dijela zemlje i velikih ratnih razaranja, smanjenja gospodarske aktivnosti, neadekvatne gospodarske strukture, gubitka ranijih tržišta, siromaštva i dr., treba koristiti (i) mjere porezne politike koje bi trebale odnosno mogle olakšati, potaknuti, usmjeriti, omogućiti poreznim obveznicima rješavanje mnogih problema s kojima su oni, kao i društvo u cjelini, bili suočeni. Umjesto porezne neutralnosti, zalagali su se za aktivnu poreznu politiku, vodeći pri tome računa da treba biti krajnje suzdržan u uključivanju u porezni sistem raznih poreznih oslobođenja i olakšica kako njima ne bi bio (bitno) narušen zahtjev za jasnoćom i transparentnošću poreznog sustava.

U prikazu prvog Zakona o porezu na dohodak treba posebno ukazati na članak 11. tog Zakona, kao i na članak 2. Zakona o porezu na dobit. Naime, odredbama spomenutih članaka bilo je utvrđeno da obveznici poreza na dohodak iz redova poduzetnika na vlastiti zahtjev (Zakon o porezu na dohodak) mogu, a u slučajevima propisanim Zakonom o porezu na dobit moraju, umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit. Takvo rješenje zaslužuje da ga se posebno istakne, jer – koliko mi je poznato – nije zabilježeno u poreznim sustavima drugih zemalja. Naime, kako je u to vrijeme maksimalna stopa poreza na dohodak iznosila 35% (a u gradovima s

¹⁸⁴ o.c., str. 308.

40.000 i više stanovnika ukupni teret poreza na dohodak uvećan je obvezom plaćanja prireza), a stopa poreza na dobit 25%, posljedica ovih odredbi bila je mogućnost da neki obveznici poreza na dohodak izaberu opciju prema kojoj će platiti niži iznos poreza (na dobit, po stopi od 25%), umjesto viši (na dohodak, po stopi od 35% plus prirez)! Međutim, kad se radilo o "većim" obveznicima poreza na dohodak, kojima su bili smatrani oni koji su:

- u prethodnoj kalendarskoj godini imali ukupni prihod veći od protuvrijednosti od 500.000 DEM (njemačkih maraka), ili

- u prethodnoj kalendarskoj godini imali dohodak veći od protuvrijednosti od 75.000 DEM, ili

- imali dugotrajnu imovinu veću od protuvrijednosti 500.000 DEM, ili

- u prethodnoj kalendarskoj godini zapošljavali više od 30 radnika,

nije postojala mogućnost odabira odnosno izražavanja autonomne volje takvog poreznog obveznika da se opredijeli ili za plaćanje poreza na dohodak ili za plaćanje poreza na dobit, nego su ti porezni obveznici po sili zakona postajali obveznici poreza na dobit. Tako je Zakon "silio" najbogatije porezne obveznike – a bogati su bili ne samo po hrvatskim mjerilima onog vremena, nego čak i po europskim standardima – da plaćaju porez po stopi koja je kod plaćanja poreza na dohodak bila "rezervirana" za osobe koje su jedva preživljavale, osobe s dohocima koji su im jedva omogućavali da sastavljaju kraj s krajem. Trebalo je proći nekoliko godina – sve do donošenja drugog Zakona o porezu na dohodak 2000. godine – da bi se to "epohalno" otkriće, taj "biser" novog poreznog sistema Hrvatske, iz njega (samo) djelomično eliminirao.

O stručnosti onih koji su bili kreatori našeg poreznog sustava, pa tako i poreza na dohodak, kao i onih koji su prijedlog stranih stručnjaka hvalili, prihvatili i predložili Saboru na usvajanje, govori i podatak da je krajem godine u kojoj je počela primjena novog Zakona o porezu na dohodak, došlo do njegovih zamašnih izmjena i dopuna (NN 95/94) kojima je od 121 članka bilo izmijenjeno čak 58, dok je njih 6 brisano. Da su te intervencije u Zakon kojim je bila regulirana materija o porezu na dohodak bile čak i upola manje, postavilo bi se logično i opravdano pitanje o poznavanju prakse korištenja poreza na dohodak onih koji su njegovi autori, ili o aljkavosti (?) onih kojima je dostavljen od strane tima prof. Rosea pripremljen tekst na prevođenje s njemačkog jezika. U svakom slučaju – neovisno čijom "zaslugom" od navedenih se to dogodilo, u hrvatski porezni sustav uključen je tako nekvalitetan propis, da ga se - premda je bio već i ozakonjen, trebalo u velikom dijelu mijenjati, pa čak neke odredbe iz njega i izostaviti. Bio je to slučaj s kojim se u svojoj dugogodišnjoj praksi nisam ni ranije, a ni kasnije susreo, što sigurno ne govori o nekoj velikoj stručnosti, pa i savjesnosti, u pravnom reguliranju materije o oporezivanju dohotka. O samoj ideji o potrošno orijentiranom oporezivanju dohotka uvijek se može raspravljati – u cijelosti ili djelomično se s njome složiti ili je pak odbaciti kao ishitrenu, neprimje-

renu i sl., no ni u kom se slučaju ne mogu izraziti pozitivni sudovi o "zanatskom" dijelu uobličavanja tih ideja u pravnu normu.

Krajem 1996. godine došlo je do (druge) izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak (*NN 106/96*) koji se počeo primjenjivati 1. siječnja 1997. godine. Ovim promjenama snižena je minimalna porezna stopa s 25% na 20%, tako da je raspon u visini minimalne i maksimalne stope povećan s 10 na 15 postotnih poena. Osnovni osobni odbitak povećan je sa 700 na 800 kn mjesečno (za umirovljenike sa 1750 na 2000 kn). Ovim izmjenama izvršeno je usklađivanje s određenim rješenjima iz Zakona o porezu na dodanu vrijednost (ukinuta je obveza oporezivanja poljoprivrede i šumarstva prema katastarskom prihodu) te je izmijenjen porezni tretman mirovina ostvarenih u inozemstvu.

Kao značajnu novinu u oporezivanju dohotka (uvedenu prvim Zakonom o porezu na dohodak, iz 1993. godine) treba spomenuti korištenje instituta zaštitne kamate pri oporezivanju prihoda (dohotka) od obrta i slobodnih zanimanja. Naime, u rashode koji se odbijaju od porezne osnovice navedene kategorije poreznih obveznika priznaju se i rashodi kapitala uloženog u dugotrajnu imovinu, čime se štiti kapital tih poreznih subjekata uložen u trajnu imovinu. To se obavlja na način da se na knjigovodstvenu vrijednost trajne imovine na kraju poreznog razdoblja primijeni stopa od 3%. Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, iz 1994. godine, zaštitna kamata na kapital uložen u dugotrajnu imovinu utvrđena je u visini od 5% revalorizirane knjigovodstvene vrijednosti investicijskih dobara koja su u popisu dugotrajne imovine. Zaštitna kamata izračunavala se prema propisima o porezu na dobit.

4.3.2. Porez na dobit

Prije stupanja na snagu Zakona o porezu na dobit, oporezivanje dobiti temeljilo se na Zakonu o neposrednim porezima, iz 1990. godine. Prema tom Zakonu domaće i strane pravne i određene fizičke osobe plaćale su porez na dobit od osnovice koju čini razlika između ukupnih prihoda i rashoda u jednoj poslovnoj godini. Način utvrđivanja osnovice te obračun i plaćanje poreza na dobit bio je jednak za domaće i strane obveznike ovog poreza, s tom razlikom da su domaće pravne i fizičke osobe plaćale taj porez po stopi od 35%, a strane pravne i fizičke osobe primjenom stope od 17,5%.

1. siječnja 1994. godine počeo se primjenjivati Zakon o porezu na dobit (*NN 109/93*), čime je materija poreza na dobit u nas prvi put bila regulirana posebnim zakonom. Prvi je put tako posebnim zakonom u RH bila regulirana materija oporezivanja gospodarskih subjekata kojih jedva da je i bilo na ovom području ranijih nekoliko desetljeća. Tu se u prvom redu misli na sve oblike trgovačkih društava – kako društva kapitala tako i društva osoba koja samostalno i trajno obavljaju dje-

latnost radi stjecanja dobiti kao i tuzemne jedinice inozemnih poduzetnika. Pravne osobe koje nisu osnovane radi stjecanja dobiti nisu bile obveznici poreza na dobit. Međutim, ako ustanove ili neprofitne organizacije i druge slične pravne osobe obavljaju djelatnost i od nje ostvaruju dobit, tada su bili porezni obveznici za te djelatnosti. Obveznik poreza na dobit mogla je biti i fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost radi stjecanja dobiti, uz obvezu da vodi poslovne knjige u smislu propisa o računovodstvu, ako se na vlastiti zahtjev, umjesto da plaća porez na dohodak, opredijelila da bude obveznikom poreza na dobit. Međutim, kako je ranije (u dijelu o porezu na dohodak) rečeno, ako je poduzetnik-fizička osoba (a) u prethodnoj kalendarskoj godini imao ukupni prihod veći od protuvrijednosti 500.000 DEM (njemačkih maraka), ili je (b) u prethodnoj kalendarskoj godini imao dobitak veći od protuvrijednosti 75.000 DEM, ili je (c) imao dugotrajnu imovinu veću od protuvrijednosti 500.000 DEM ili je (d) u prethodnoj kalendarskoj godini prosječno zapošljavao više od 30 radnika, po sili zakona (*ex offio*) bio je obveznik poreza na dobit.

Osnovica poreza na dobit bila je razlika između vlastitog kapitala uloženog u djelatnost poduzetnika na koncu i na početku razdoblja za koje se utvrđuje porez, koja je uvećana odnosno umanjena za propisima utvrđeni iznos. Osnovicu poreza na dobit činila je kako dobit ostvarena u zemlji, tako i ona ostvarena u inozemstvu. U osnovicu poreza na dobit ulazila je i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika. Kod utvrđivanja poreza za tuzemne jedinice inozemnih poduzetnika uzima se dobit ostvarena u zemlji. Ona se utvrđivala temeljem poslovnih knjiga koje su se vodile sukladno propisima o računovodstvu i financijskih izvještaja (bilanca, računa dobitaka i gubitaka).

Oporezivanje dobiti u RH razlikovalo se od poreznog tretmana dobiti u suvremenim državama (i) po uvođenju u sustav instituta tzv. zaštitne kamate. Zaštitna kamata izračunavala se tako da se ukamaćivao vlastiti kapital zaštitnom kamatnom stopom i za tako izračunani iznos zaštitnih kamata umanjivala osnovica poreza na dobit. Visinu zaštitne kamatne stope činila je stopa rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda uvećana za 3%. Ako se prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dobit – kad se ona umanjuje za zaštitnu kamatu, pokaže gubitak, tako iskazani gubitak prenosi se u sljedeće porezno razdoblje i ukamaćuje se. Pravo na prijenos gubitka u sljedeće porezno razdoblje bilo je ograničeno na rok od 5 godina, a porezni obveznik koji ni tijekom 5 godina nije ostvario oporezivu osnovicu poreza na dobit, gubio je pravo na odbitak iskazanoga gubitka.

Koji je bio smisao ugrađivanja instituta zaštitne kamate u naš sustav oporezivanja dobiti? Zaštitna kamata sastoji se iz dva dijela: (1) varijabilnog dijela koji je izražen rastom proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda i (2) fiksnog dijela kamata (u visini od 3%, a kasnije 5%). Tako utvrđena zaštitna kamatna stopa, prema njima, ima, prije svega, sljedeća tri zadatka: “(1) da iz porezne osnovice poreza na dobit isključi prividne dobitke koji su rezultat rasta cijena odnosno obezvređenja

vlastitog kapitala, (2) da se u poreznom smislu postigne neutralnost različitih investicija (kapitalno intenzivne i kapitalno neintenzivne djelatnosti), te (3) da se putem instituta zaštitnih kamata postigne u poreznom smislu neutralnost različitih izvora financiranja (vlastiti izvori – pozajmljeni izvori)¹⁸⁵.

Više je nego opravdano da se pri oporezivanju vodi računa o inflacijskoj dobiti pri oporezivanju dobiti. Naime, sredinom 1992. godine, inflacija u Hrvatskoj iznosila je mjesečno između 20% i 30%, da bi u vrijeme rasprave o reguliranju materije o oporezivanju dobiti i usvajanja Zakona o porezu na dobit, stopa inflacije dosegla mjesečnu razinu od gotovo 40% (rujan 1993. godine), pa je o tako visokoj inflaciji (hiperinflaciji) itekako trebalo voditi računa. Međutim, već u prvoj godini primjene novog Zakona o porezu na dobit, postavilo se pitanje o svrsishodnosti uvođenja instituta zaštitne kamate u naš porezni sustav, a može se reći da je tijekom godina osporavanje potrebe korištenja i zadržavanja zaštitnih kamata pri oporezivanju dobiti, ono bivalo sve glasnije.

Stopa poreza na dobit bila je utvrđena u visini od 25%, pa se može reći da je porezno opterećenje dobiti u Hrvatskoj bilo znatno niže nego u drugim državama – i to ne samo u našem okruženju, pogotovo kada se ima u vidu i utjecaj zaštitne kamate na visinu (smanjenje) poreznog opterećenja. Osim toga, Zakonom o porezu na dobit Vladi RH dano je pravo da uredbom može poreznim obveznicima sniziti poreznu stopu ili ih čak u cijelosti osloboditi porezne obveze. Slučajevi u kojima Vlada to svoje pravo može koristiti nisu potanko navedeni, nego je utvrđeno da ona to može učiniti “radi poticanja obnove i razvoja određenih područja” (čl. 13. Zakona).

Zakon o porezu na dobit bio je već krajem prve godine primjene izmijenjen i dopunjen (NN 95/94) i to u 16 članaka, jedan je članak brisan, a jedan novi članak je dodan. Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit zamijenjeni su iznosi izraženi u DEM iznosima izraženima u kunama i uvedena su neka nova rješenja koja se odnose na izdatke po osnovi naknade materijalnih i drugih troškova; potpore i nagrade se ne oporezuju do iznosa kojeg propiše ministar financija; utvrđen je novi način plaćanja predujma poreza na dobit u slučaju kada se na temelju obavljenog nadzora ili na temelju drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika može utvrditi novi iznos mjesečnih predujmova; razrađen je postupak oporezivanja za slučaj kad više osoba zajednički obavlja djelatnost; propisano je da svaki supoduzetnik solidarno jamči za naplatu cjelokupnog poreza na dobit od zajedničke djelatnosti; značajno su povećane porezne kazne za prekršaj i dr.

Materija o oporezivanju dobiti opet je izmijenjena Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit krajem 1996. godine, koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1997. Najznačajnija promjena do koje je došlo u oporezivanju dobiti,

¹⁸⁵ Rose, M.: Prednosti tržišno usmjerenog oporezivanja dobiti i dohotka u Hrvatskoj, *Porezni vjesnik* br. 4, Zagreb 1999.

bilo je povećanje stope poreza s 25% na 35% te povećanje realne zaštitne kamatne stope s 3% na 5%.

Pored sličnosti, u tom su novom Zakonu bile prisutne i manje i/ili veće razlike u poreznom tretmanu dobiti. Razlike se očituju, primjerice, u visini pa i vrsti stopa, načinu formiranja porezne osnovice, utvrđivanju vrijednosti osnovnih sredstava i obračuna amortizacije, poreznom tretmanu gubitaka i reinvestirane dobiti, poreznim oslobođenjima i olakšicama. U godini u kojoj je stopa poreza na dobit povećana s 25% na 35%, dobit se npr. u Slovačkoj oporezivala primjenom stope od 40%, u Češkoj od 39%, u Poljskoj i Rumunjskoj od 38% (dobit kockarnica u Rumunjskoj se oporezivala po stopi od 60%), ali npr. u Mađarskoj po stopi od 18%. U Njemačkoj je stopa poreza na dobit iznosila 45%, u Italiji 37%, u Austriji, Danskoj i Portugalu 34%, u Velikoj Britaniji 31%, u Švedskoj 28%.

Porezni tretman i dohotka i dobiti reguliran odgovarajućim zakonima iz 1993. godine doveo je do značajnog otklona od onog utvrđenog Zakonom o neposrednim porezima iz 1990. godine i stubokom izmijenio više desetljeća korišten pristup oporezivanju fizičkih i pravnih osoba na ovim prostorima od završetka Drugog svjetskog rata. Pri oporezivanju dohotka i dobiti, uz korištenje odgovarajućih zakona kojima je bila regulirana ta materija, bilo je neophodno posegnuti i za mnoštvom pravilnika, naputaka, mišljenja Ministarstva financija, koji su također bili podložni brojnim promjenama (tako se npr. Pravilnik o porezu na dohodak iz 1995. godine do sredine 2000. godine mijenjao 5 puta).

4.3.3. Oporezivanje prometa

4.3.3.1. Opći porez na promet

U prvim godinama postojanja neovisne Hrvatske stožerna uloga među fiskalnim instrumentima bila je povjerenja porezu na promet. Izuzetno mjesto i uloga ovog poreza u tim godinama ogledala se ne samo u njegovoj naglašenoj financijskoj izdašnosti u odnosu na druge poreze, nego i u njegovu učestalom korištenju kao instrumenta reguliranja ponude i potražnje za određenim proizvodima u specifičnim uvjetima formiranja i funkcioniranja novoosnovane države izazvanih ratom. Pri reguliranju materije o oporezivanju prometa vodilo se računa i o socijalnim reperkusijama primjene poreza na promet, mjestu tog poreza u prijelazu na tržišni način privređivanja, zamjeni oporezivanja prometa u trgovini na malo oporezivanjem prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost.

Hrvatski Sabor je prvi Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga donio krajem lipnja 1991. godine (NN 36/91). Stupanjem na snagu ovog Zakona, na teritoriju Republike Hrvatske stavljen je izvan snage raniji savezni Zakon o privremenim mjerama o porezu na promet proizvoda i usluga iz početka 1991. godine, kao i do tada

važeći Zakon o posebnom porezu na promet proizvoda i usluga iz 1976. godine (NN 57/76) s brojnim (12) izmjenama i dopunama. Međutim, ubrzo nakon donošenja spomenutog Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga (od lipnja 1991. godine), donijet je Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 73/91), koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1992. Stupanjem na snagu tog Zakona, prestali su važiti: Uredba o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 52/91), Odluka o uvođenju dodatnog poreza na promet određenih proizvoda (NN br. 37/91), Oduka o dodatnom porezu na naftne derivate (NN 40/91 i 46/91) te Odluka o smanjenju stope osnovnog poreza na promet određenih proizvoda (NN 40/91). Početkom 1992. godina bio je donijet novi Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 18/92), a njegovim stupanjem na snagu prestala je važiti Uredba o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 12/92). Međutim, već početkom 1993. godine bio je (opet) donijet (novi) Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 25/93), a stupanjem na snagu tog Zakona, prestale su važiti mnoge (5) Uredbe o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga kao i određeni članci Zakona o unutrašnjem prometu roba i usluga u prometu robe, Zakona o trgovini i Zakona o ugostiteljskoj i turističkoj djelatnosti. U 1994. godini bilo je usvojeno 5 novih izmjena i dopuna Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga.¹⁸⁶

Sastavni dio Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga (iz 1991. godine) bila je Tarifa poreza na promet (NN 36/91) koja je u više navrata mijenjana. Tarifa je sadržavala 8 tarifnih brojeva koji su se odnosili na oporezivanje proizvoda i 6 tarifnih brojeva kojima su bile utvrđene stope poreza na promet usluga. Na promet svih proizvoda koji su služili krajnjoj potrošnji, osim na promet proizvoda koji su bili utvrđeni u tarifnim brojevima 2 do 8, ili za koje je ovim Zakonom bilo predviđeno porezno oslobođenje, porez na promet proizvoda plaćao se po stopi od 50%. Iz ukupnog broja tarifnih brojeva mogao bi se steći (pogrešan) dojam da njihov broj odgovara broju poreznih stopa koje su regulirane Tarifom. Međutim, stopa kojima je oporezovan promet određenih proizvoda bilo je više, što pokazuje i primjer tarifnog broja 2, kojim je bilo regulirano oporezivanje prometa derivata nafte, i u kojem je za pojedine vrste derivata, bio utvrđen raspon stopa od 10%, 15%, 20%, 30%, 45%, 65% pa sve do 75%.

Opća stopa poreza na promet usluga bila je utvrđena u visini od 10%. Porez na promet usluga prometa robe na veliko i vanjskotrgovinskih usluga kao i na promet obalnog linijskog pomorskog prijevoza te na usluge tova stoke i kreditnih usluga, plaćao se po stopi od 5%, a po stopi od 7,5% bile su oporezovane telekomunikacijske

¹⁸⁶ Brojne, česte i značajne izmjene u oporezivanju, i to ne samo prometa proizvoda i usluga, ukazuju na svu složenost financijske aktivnosti države u uvjetima rata, okupacije dijela teritorija, velikog broja izbjeglica i prognanika, ratnih razaranja velikih razmjera i sl.

usluge. Porez na promet usluga po stopi od 20% plaćao se na usluge izdavanja u zakup ili podzakup odnosno *leasing* pokretnih stvari kao i na usluge posredovanja, usluge zastupanja te agencijskih i komisionih usluga.

Istovremeno s donošenjem Tarife poreza na promet, kao sastavnog dijela Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga, bio je donijet detaljan (70 opširnih članaka) Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga u prometu (NN 36/91) koji je, s vremenom, nekoliko puta mijenjan.

Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga doživio je brojne izmjene i dopune tijekom 1991. godine, pa 1992. i 1993. godine, a posebno u 1994. godini (5 takvih promjena), time da treba ukazati na činjenicu da je na promjene u oporezivanju prometa proizvoda i usluga utjecalo i uključivanje oporezivanja prometa primjenom pojedinačnih poreza na promet (akciza, trošarina) u porezni sustav (prometa kave u 1993. godini, te prometa drugih proizvoda s još 6 posebnih poreza u 1994. godini). Sve to na jednoj strani, te neizvjesnost o vremenu kad će porez na promet u trgovini na malo biti zamijenjen porezom na dodanu vrijednost na drugoj strani, iziskivalo je donošenje novog zakona koji će olakšati snalaženje i poreznih obveznika i poreznih službenika u labirintu poreznih propisa koji su se odnosili na oporezivanje prometa primjenom općeg poreza na promet. Zato ne čudi da je krajem 1994. godine bio donijet (novi) Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga (NN br. 95/94), koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1995. godine. Sastavni dio tog Zakona bila je i Tarifa poreza na promet proizvoda i usluga. Samo nekoliko dana kasnije bio je objavljen i Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga (NN br. 1/95). Donošenje novog Zakona pokazalo se neophodnim, jer: (a) zbog brojnih izmjena i dopuna prethodnog, bilo je otežano snalaženje poreznih obveznika u "šumi" propisa kojima je bila regulirana materija oporezivanja prometa, (b) uz korištenje općeg poreza na promet, počela je primjena većeg broja posebnih poreza (akciza), (c) intenzivne rasprave o uvođenju u porezni sustav poreza na dodanu vrijednost, pa je donošenjem novog Zakona o oporezivanju prometa proizvoda i usluga trebalo olakšati prijelaz na novi pristup oporezivanju prometa proizvoda i usluga i tako postojeći (dugogodišnji) modalitet oporezivanja prometa zamijeniti onim koji je bio u primjeni ne samo u zemljama-članicama Europske Unije, nego i u velikom broju drugih suvremenih država. Da se pri donošenju Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga s kraja 1994. godine vodilo računa o tome da mu je namijenjena uloga propisa koji ima privremeni karakter, i kojim su anticipirana neka rješenja koja karakteriziraju porez na dodanu vrijednost, lagano je uočiti iz činjenice da je značajno reducirani pristup oporezivanju prometa proizvoda, a posebno prometa usluga. Naime, Tarifa poreza na promet proizvoda i usluga sastojala se od samo 5 tarifnih brojeva, od kojih su u 4 od njih bile utvrđene visine poreznih stopa za promet proizvoda i u jednom za promet usluga. Opća stopa poreza na promet za proizvode iznosila je 20%, a snižene stope bile su utvrđene u visini od 15%, 10% i 5%.

U tarifni broj 1, kojim je bila utvrđena opća stopa u visini od 20%, bila je uključena i stopa od 60% (povišena stopa), koja se odnosila samo na ukapljeni naftni plin koji se koristi za pogon motornih vozila i motornih plovniha objekata. Snižene stope, a posebno ona od 5%, primjenjivale su se na velik broj proizvoda. Promet oporezivih usluga oporezivao se primjenom stope od 10%. Od plaćanja poreza bio je oslobođen promet brojnih proizvoda i usluga.

Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga iz 1994. godine, s izmjenama i dopunama (iz 1995. i 1996. godine), bio je u primjeni do početka oporezivanja prometa porezom na dodanu vrijednost, tj. do 1. siječnja 1998. godine. Oporezivanje prometa korištenjem jednofaznog poreza na promet u trgovini na malo može se ocijeniti kao najdugovječniji modalitet oporezivanja, i to ne samo prometa, na ovom našem prostoru.

4.3.3.2. Posebni porezi (trošarine, akcize)

Dok je na području Kraljevine Jugoslavije između dva svjetska rata bila rasprostranjena primjena pojedinačnih poreza na promet (trošarina), to nije bio slučaj i nakon Drugog svjetskog rata, pa se tako ni u poreznom sustavu Republike Hrvatske u prvim godinama njezina postojanja ne pojavljuju trošarine kao izvor javnih prihoda. Međutim, već sredinom 1993. godine, slijedeći praksu suvremenih država, u Hrvatskoj je bio usvojen Zakon o posebnom porezu na kavu (NN 66/93), koji se počeo primjenjivati od 17. srpnja 1993. godine, a kojim je u naš porezni sustav uveden prvi pojedinačni porez na promet. Godinu dana kasnije, porezni sustav Hrvatske bio je obogaćen novim posebnim porezima. Naime, u *Narodnim novinama br. 51/94* bili su publicirani sljedeći zakoni: Zakon o posebnom porezu na naftne derivate, Zakon o posebnom porezu na duhanske preradevine, Zakon o posebnom porezu na pivo, Zakon o posebnom porezu na bezalkoholna pića, Zakon o posebnom porezu na alkohol i Zakon o posebnom porezu na uvoz automobila. S primjenom navedenih zakona započelo se 1. srpnja 1994. godine.

Prihodi ostvareni od ubiranja posebnih poreza od samog su početka uvrštavanja posebnih poreza u porezni sustav Hrvatske zauzeli istaknuto mjesto među prihodima državnog proračuna, a bili su korišteni (što je slučaj i danas) kao izuzetno elastičan instrument fiskalne politike države.

1) Posebni porez na kavu

Uključivanje trošarina (službeni naziv: posebni porezi) u porezni sustav Hrvatske započeto je uvođenjem obveze plaćanja posebnog poreza na kavu, sredinom 1993. godine. Porezni obveznik bila je pravna ili fizička osoba koja je uvozila, unosila ili primala kavu u naše carinsko područje. Porezna osnovica bio je kilogram neto težine a iznos poreza je različit, ovisno o tome, radi li se o sirovjoj ili prženoj kavi, da li se oporezuju kavine ljuske i opne ili pak zamjene kave, koncentracije kave i ekstrakti.

2) Posebni porez na naftne derivate

Obveznik ovog poreza bio je (a) proizvođač naftnih derivata, (b) uvoznik naftnih derivata i (c) tijelo državne uprave za robne rezerve, a predmet oporezivanja bili su naftni derivati koji se ili uvoze u hrvatsko carinsko područje ili pak proizvodi unutar tog područja. Oporezivi naftni derivati bili su: motorni benzin, bezolovni motorni benzin, dizel gorivo, ulje za loženje, petrolej i ukapljeni naftni plin. Porezna osnovica, ovisno o vrsti derivata, bila je litra derivata pri određenoj temperaturi odnosno kilogram derivata koji se proizvode u Hrvatskoj i uvoze u naše carinsko područje. Visina poreza bila je utvrđena u apsolutnom iznosu, ovisno o vrsti oporezivog derivata. Porezna obveza nastala je isporukom iz prijavljenog skladišta.

3) Posebni porez na duhanske prerađevine

Porezni obveznik bio je proizvođač odnosno uvoznik duhanske prerađevine, a predmet oporezivanja duhan i prerađevine od duhana. Porezna osnovica ovisila je o vrsti duhanske prerađevine (paketić od 20 komada cigareta i cigarilosa, komad za cigare, a kg za duhan) i bila je različita za domaći ili uvezeni duhan.

4) Posebni porez na pivo

Porezni obveznik bila je pravna ili fizička osoba koja sama proizvodi pivo ili ga daje za svoj račun proizvoditi nekom drugom te osoba koja na carinsko područje RH uvozi, unosi ili prima pivo. Porezna osnovica bio je hektolitar proizvedenog ili uvezenog piva. Visina poreza bila je različita, ovisno o tome radi li se o pivu bez ili s alkoholom, kao i o tome je li domaće ili uvezeno pivo. Krajem 1997. godine bile su ukinute razlike u visini poreza, ovisno o tome je li pivo uvezeno ili je domaće.

5) Posebni porez na bezalkoholna pića

Porezni obveznik bila je pravna i fizička osoba koja je proizvođač ili uvoznik bezalkoholnog pića. Predmet oporezivanja bilo je bezalkoholno piće koje se proizvodi ili uvozi na carinsko područje RH. Bezalkoholnim pićem smatrani su: mineralna i gazirana voda, sokovi od voća i povrća, aromatizirani sirupi i druga osvježavajuća bezalkoholna pića. Porezna osnovica bio je hektolitar proizvedenog ili uvezenog, unesenog ili primljenog iz inozemstva bezalkoholnog pića (promet domaćih mineralnih voda i domaćih prirodnih sokova od voća i povrća nije se oporezovao). Visina poreza bila je izražena u apsolutnom iznosu i različita za domaće i uvezeno bezalkoholno piće. Od kraja 1997. godine visina poreza jednaka je za uvezena i domaća pića.

6) Posebni porez na alkohol

Obveznik ovog poreza bile su pravne i fizičke osobe koje proizvode i uvoze alkohol i alkoholna pića, a predmet oporezivanja bio je etilni alkohol dobiven od različitih sirovina kao i piće koje sadrži više od 2 postotka alkohola te se stavlja u promet u bocama ili u drugoj prikladnoj ambalaži, pod nazivom alkoholno piće. Porezna osnovica bila je litra apsolutnog alkohola koji je sadržan u etilnom alkoholu, destilatima i alkoholnim pićima. Do 1998. godine porez na alkohol i alkoholna pića bio je utvrđen u različitoj visini za domaća i uvezena alkoholna pića.

7) Posebni porez na uvoz automobila

Obveznik plaćanja ovog poreza bila je pravna ili fizička osoba koja uvozi novi automobil na carinsko područje Hrvatske, a predmet oporezivanja su bili uvezeni novi osobni automobili. Novi osobni automobil je motorno vozilo namijenjeno prvenstveno za prijevoz putnika s najviše devet sjedala (uračunato je sjedalo vozača) koje nije registrirano ni korišteno. Visina poreza ovisi o snazi motora izraženoj u kilovatima (kw). Donošenjem Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, prosinca 1997. godine (NN 139/97), prestaje važiti Zakon o posebnom porezu na uvoz automobila iz 1994. godine. Porezna osnovica posebnog poreza na osobne automobile i motocikle bila je snaga motora, za plovila dužina u metrima, a za zrakoplove broj sjedala. Međutim, kod oporezivanja upotrebljavanih osobnih automobila i motocikala te plovila i zrakoplova, porezna osnovica ovog posebnog poreza bila je tržišna vrijednost u trenutku nastanka porezne obveze na koju se plaćao porez po stopi od 5% (od lipnja 2000. godine porezna osnovica posebnog poreza na uvezene nove osobne automobile i motocikle je vrijednost vozila).

Tijekom primjene posebnih poreza došlo je do određenih promjena u reguliranju ove materije. Veći dio tih promjena odnosi se na utvrđivanje poreznog opterećenja kao i broja poreznih oslobođenja. Prihodi od trošarina su značajan prihod državnog proračuna.

8) Posebni porez na luksuz

U naš porezni sustav, odnosno u sustav posebnih poreza, relativno kasno – 1999. godine, uveden je poseban porez na luksuzne proizvode. Porezni obveznik bila je pravna i fizička osoba – proizvođač i uvoznik luksuznih proizvoda. Među proizvođačima koji su se oporezivali ovim porezom nalazili su se: nakit i srodni proizvodi, razni satovi, odjeća i obuća od krzna i od kože reptila, pirotehnički proizvodi za vatromet, oružje te neki drugi predmeti (primjerice upaljači za cigarete, proizvodi od bjelokosti, koralja, sedefa i dr.). Porezna osnovica bila je prodajna cijena bez poreza na dodanu vrijednost, a porezna stopa bila je proporcionalna i iznosila je 30%.

4.3.3.3. Porez na dodanu vrijednost

Prikazu razvoja poreza na dodanu vrijednost (PDV) u nas je posvećena posebna pozornost iz više razloga, od kojih na prvom mjestu ističem činjenicu, da je on od samog početka njegove primjene zauzimaو stožerno mjesto u hrvatskom poreznom sistemu, odnosno da prihodi od PDV-a čine više od polovice svih poreznih prihoda konsolidirane opće države (bez doprinosa za socijalno osiguranje). Zamjenom više desetljeća korištenog modaliteta oporezivanja prometa u trgovini na malo porezom na dodanu vrijednost, značajno je povećan broj poreznih obveznika ovog modaliteta oporezivanja prometa općim porezom na promet. Osim toga, uvođenje PDV-a u naš porezni sistem karakteriziraju i činjenice (a) da je s njegovom primjenom započeto tek 30 mjeseci nakon stupanja na snagu Zakona o porezu na dodanu vrijednost, što je – koliko mi je poznato – najdulji *vocatio legis* u području javnih financija u nas i (b) da su desetljećima rabljeni termini “roba” i “proizvod” zamijenjeni terminom “dobro”, a termin “promet” terminom “isporuka”¹⁸⁷.

O zamjeni jednofaznog općeg poreza na promet koji se plaćao u trgovini na malo neto svefaznim porezom na promet, tj. porezom na dodanu vrijednost, raspravljalo se (još) u SFRJ početkom sedamdesetih godina prošlog stoljeća. Štoviše, Savezna vlada (Savezno izvršno vijeće) siječnja 1971. godine pozvala je nadležna tijela da što prije “predlože sve što je neophodno za pristup radu na poreskoj reformi koja bi se uvela početkom 1972. godine. Pri tome posebno treba razraditi modalitet uvođenja poreza na dodanu vrednost kao elementa za regulisanje spoljno-trgovinskih odnosa i odnosa između unutrašnjih i spoljnih cena”. Međutim, niti 1972. godine, kao ni kasnijih godina – iz raznovrsnih razloga, nije došlo do zamjene poreza na promet u trgovini na malo novim modalitetom oporezivanja prometa primjenom PDV-a. Do uvođenja PDV-a u porezni sustav Hrvatske nije došlo ni prvih godina nakon njezina formiranja. U knjizi *Porez na dodanu vrijednost* koja je publicirana 1992. godine, a koja je bila prva monografija napisana na našem jeziku o porezu na dodanu vrijednost, istaknuto je da su uvjeti za reformu poreznog sistema, pa tako i (pod)sustava oporezivanja prometa u Hrvatskoj, bitno različiti od onih u bivšim državama socijalističkog lagera. Pri tome se misli na strahovita razaranja gospodarskih i drugih objekata, na velik broj nezaposlenih, na zastoj u pretvorbi vlasništva, na visoku stopu inflacije,

¹⁸⁷ Prije donošenja Zakona na dodanu vrijednost ukazao sam, među ostalim, na neopravdanu, netočnu pa i neumjesnu i nepotrebnu zamjenu ustaljenog termina promet s terminom isporuka, a termina proizvod, odnosno roba s terminom dobro. Zar je zaista bilo neophodno “protjerati” godinama rabljene i općeprihvaćene termine iz područja oporezivanja ili se time htjelo pokazati da su termini promet, proizvod, roba, neadekvatni, netočni, neprimjereni te im nema mjesta u našem jeziku? Smatrao sam da je ishitreno, pa i smiješno, da se govori o isporuci npr. nekretnina ili pak da se dobrom smatra žlica, pivo, konac, kava i dr. Opširnije vidi u Jelčić, Bo.: Porezne stope, terminologija i učinci budućeg poreza na dodanu vrijednost, *Porezni vjesnik* br. 1, Zagreb 1995, str. 18-25.

na okupaciju dobrog dijela njezina teritorija, kao i na mnoge druge nedaće koje su rezultat neobjavljenog prljavog rata na tlu Hrvatske (velik broj prognanih, smanjenje ekonomske snage građana do granica izdržljivosti, pokidani privredni tijekovi, rapidno smanjenje prihoda od turizma, problem vraćanja dugova, otežana mogućnost zaduženja u inozemstvu, veliki budžetski deficit itd.). "U takvim uvjetima nije nimalo lako provesti poreznu reformu, odnosno odgovoriti na pitanje o njezinu karakteru i domašaju. Premda se nema što prigovoriti načelnom opredjeljenju da naš novi porezni sustav, pa tako i sustav oporezivanja prometa, treba izgraditi po uzoru na porezne sustave zapadnoeuropskih država, odnosno porezne sustave članica EEZ, pri realiziranju tog opredjeljenja suočavamo se s nemalim problemima. Naime, ako se detaljno analiziraju porezni sustavi članica EEZ-a ili pak OECD-a, lako se može uočiti da se, unatoč postojanjima određenih sličnosti njihovih poreznih sustava, odnosno i pored postojanja istovrsnih okvira, oni međusobno razlikuju. Te se razlike očituju u strukturi javnih prihoda; visini, broju i vrsti poreznih stopa; u broju i vrsti poreznih oslobođenja i olakšica; modalitetima formiranja poreznih osnovica; u sudjelovanju prihoda od pojedinih poreza u ukupnim poreznim приходima i dr."¹⁸⁸ Istaknuto je da se (početkom 1992. godine) nije postavljalo pitanje treba li postojeći modalitet oporezivanja prometa zamijeniti PDV-om, nego je trebalo odgovoriti na pitanje postoje li sve pretpostavke koje omogućuju uvođenje PDV-a i osiguravaju njegovu uspješnu primjenu.

U radu na osmišljavanju i oblikovanju prvog i kasnijih prijedloga o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost najznačajniju ulogu imali su strani stručnjaci (iz tima kojim je rukovodio prof. M. Rose), tako da se može reći da su oni bili glavni (gotovo isključivi) kreatori poreza na dodanu vrijednost Hrvatske.

Ministarstvo financija RH prvih je dana studenog 1994. godine dostavilo Vladi Nacrt prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost radi razmatranja i usvajanja te upućivanja Saboru na donošenje. Sabor je na zasjedanju istog mjeseca podržao Prijedlog zakona o porezu na dodanu vrijednost i uputio ga na javnu raspravu. Izraženo je očekivanje da će Sabor već u prvom tromjesečju 1995. godine usvojiti predloženi zakon i da će se s primjenom novog poreza započeti prvog dana 1996. godine. Spomenutim Nacrtom i Prijedlogom bilo je predviđeno da se proizvodi i usluge u prometu oporezuju primjenom porezne stope od 22%, a da se isporuka kruha, mlijeka, ulja i masti te dnevnog tiska oporezuje po stopi od 0%. Začuduje da saborski zastupnici nisu pokazali neko veće zanimanje za ovaj porez kao ni za pojedina rješenja predviđena u njemu. Međutim, premda u saborskoj raspravi (prvo čitanje) primjena nulte stope nije bile osporena, niti je bilo primjedbi na visinu opće stope, u Nacrtu konačnog (!!!) prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost, iz ožujka

¹⁸⁸ Jelčić, Bo.: *Porez na dodanu vrijednost*, SRFRH, Zagreb 1992, str. 172.

1995. godine, stopa od 0% više se ne spominje. Navodi se samo opća stopa od 20% (bez objašnjenja zašto se odustalo ne samo od nulte stope nego i od stope od 22%!). U travnju 1995. godine Ministarstvo financija dostavilo je Vladi novi Nacrt (opet!) konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost, u kojem je zadržana samo jedna stopa, ona u visini od 20%. U tom se Nacrtu susrećemo s nekim izračunima o financijskim učincima primjene PDV-a kao i s nekim komparacijama tog našeg novog (budućeg) poreza s njegovom primjenom u drugim državama.

U konačnom Prijedlogu zakona o porezu na dodanu vrijednost, koji je Vlada 23. srpnja 1995. godine podnijela Saboru na usvajanje, predložena je (i usvojena) stopa od 22%! Obrazloženje o tome zašto se odstupilo od prijedloga da ta stopa bude utvrđena u visini od 20% – visini koja je bila u ranijem (isto tako, kako su ga nazvali, “konačnom”) prijedlogu, nije dano, a za opredjeljenje o uvođenju jednostopnog PDV-a (“nestala” je i stopa od 0%) rečeno je da bi se tako “osigurali jednaki uvjeti privređivanja i jednako porezno opterećenje svih dobara i usluga”.

Zanimljivo je primijetiti da je u predloženom Nacrtu zakona o porezu na dodanu vrijednost, iz studenog 1994. godine i ožujka 1995. godine, bilo izričito navedeno da za provođenje predloženog zakona “nije potrebno osigurati dodatna sredstva”, da bi u Nacrtu konačnog prijedloga zakona iz travnja 1995. godine i Konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost iz svibnja 1995. godine bilo istaknuto da će za provedbu zakona trebati (a) uposliti u Poreznoj upravi oko 500 novih službenika i (b) osigurati godišnje dodatnih sredstava od oko 50 milijuna kuna. Opravdano se moglo – a nije, postaviti pitanje što se to u samo mjesec dana dogodilo da je došlo do tako značajne promjene u procjeni sredstava potrebnih za provođenje zakona u odnosu na onu, iznesenu samo mjesec dana ranije, kad je predlagač obavijestio saborske zastupnike da će (odjednom) biti potrebno zaposliti 500 novih službenika i angažirati 50 milijuna kuna dodatnih sredstava – što doista nije ni malo ni beznačajno! Začuduje da saborski zastupnici nisu komentirali takav neshvatljiv propust predlagača Zakona, kao i činjenica, da nisu protestirali protiv prijedloga u kojem nisu ponuđena i neka druga rješenja u pogledu visine i broja stopa našeg budućeg PDV-a.¹⁸⁹

Donošenju Zakona o porezu na dodanu vrijednost nije prethodila neka šira stručna rasprava o raznovrsnim aspektima primjene tog novog poreza, a saborski zastupnici nisu bili upoznati na osnovi kakvih je to predložaka (studija, istraživanja, simulacija, podataka i dr.) izrađen i pripremljen zakon kojim se regulira materija financijski najizdašnijeg, s porezno-tehničkog stajališta najsloženijeg, te s ekonomskog, socijalnog, psihološkog, političkog i drugih stajališta iznimno značajnog poreznog oblika.¹⁹⁰ Zapravo, može se reći da je do šire, argumentirane stručne rasprave

¹⁸⁹ ibidem, str. 177-180.

¹⁹⁰ Opširnije o raspravama koje su prethodile uključivanju PDV-a u naš porezni sustav vidi moj članak:

o brojnim aspektima oporezivanja prometa primjenom PDV-a došlo tek nakon donošenja Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Tu na prvom mjestu treba spomenuti studiju "Analiza fiskalnog sustava Republike Hrvatske pri uvođenju poreza na dodanu vrijednost", koju je Ministarstvo financija naručilo nekoliko mjeseci nakon (!!!?) stupanja na snagu spomenutog Zakona, a koja je završena godinu dana nakon njegova prihvaćanja u Saboru (!!). Naručena studija trebala je opravdati ono što je već učinjeno, odnosno dati argumente predstavnicima vlasti u suprotstavljanju kritičarima njene fiskalne politike.

Smatrao sam, u čemu nisam usamljen, da protiv opredjeljenja za korištenje jednostopnog PDV-a govore njegove naglašene socijalno negativne reperkusije. (Regresivnost PDV-a nije karakteristična samo za jednostopni PDV, ali je pri primjeni samo jedne porezne stope, posebno tako visoke kao što je to slučaj u nas, jače izražena.) U uvjetima relativnog siromaštva, odnosno male ekonomske snage velikog dijela stanovništva, koje pretežan dio svog dohotka troši za nabavku prehrambenih i drugih za svakodnevni život potrebnih proizvoda, nije bilo demagoško (ni onda ni sada) ukazivanje na upitnost i opravdanost primjene iste porezne stope (istog poreznog opterećenja) npr. za promet lijekova, kruha, mlijeka, ortopedskih pomagala, udžbenika, dječje odjeće i obuće na jednoj, te parfema, krznenog kaputa, zlatne ogrlice, fotoaparata, stroja za pranje suđa, glisera na drugoj.¹⁹¹

Na ovom mjestu treba spomenuti i argumentaciju koju su predlagatelji Zakona o porezu na dodanu vrijednost iznijeli u prilog opredjeljenju za jednostopni PDV. U obrazloženju konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost je i konstatacija: "Ostvareni prihodi od poreza na dodanu vrijednost su veći, ako je u sustavu poreza na dodanu vrijednost uvedena samo jedna stopa sa širokom bazom oporezivanja i malenim brojem poreznih oslobođenja" (zaista dubokoumna, ali ne

Da li samo jedna stopa poreza na dodanu vrijednost?, *Ekonomija/Economics* br. 3, Zagreb 1996, str. 437-456.

¹⁹¹ Za ilustraciju odnosa predlagača prema stajalištima stručne javnosti navodim njihov odnos prema meni, a u to sam vrijeme bio predsjednik Udruge poreznih obveznika Hrvatske. Na poziv koji je meni osobno uputila 16. siječnja 1995. godine Porezna uprava - Središnji ured, da iznesem svoje primjedbe i sugestije na Prijedlog zakona o porezu na dodanu vrijednost "posebice u dijelu koji se odnosi na predložene porezne stope i oslobođenja", odgovorio sam tjedan dana kasnije. U svom sam se odgovoru založio za:

- korištenje uz opću i snižene porezne stope,
- proširenje primjene stope od 0% na promet lijekova, ortopedskih pomagala i udžbenika, te da ovom stopom uz dnevni, bude obuhvaćen i tjedni i mjesečni tisak,
 - izuzimanje od oporezivanja usluga prijevoza u gradskom javnom prometu,
 - preispitivanje rješenja predviđenog za oporezivanje malih poduzetnika,
 - odustajanje od zamjene termina promet terminom isporuka, termina roba (proizvod) terminom dobro, te upozorio da termin pretporez nema onaj sadržaj koji mu predlagač pridaje.

Poslije ovog mog očitovanja o predloženim rješenjima našeg budućeg PDV-a, Porezna uprava - Središnji ured više nije tražila moje "usluge" ni u kojem obliku.

i posve točna konstatacija, op. aut.)¹⁹² Paušalna je i konstatacija da je u poreznim sustavima država koje se koriste s višestopnim PDV-om manje njihovo sudjelovanje u ukupnim poreznim prihodima. Predlagači nisu ponudili podatke kojima bi potkrijepili takve navode – navode koji su trebali utjecati na opredjeljenje saborskih zastupnika o superiornosti jednostopnog PDV-a u odnosu na dvo- ili višestopni, gdje se uz opću stopu primjenjuje i jedna ili više sniženih stopa PDV-a. Stajalište stranih stručnjaka da bi opredjeljenje za višestopni PDV značilo “uvođenje planske privrede na mala vrata”¹⁹³ objektivno je (u vrijeme rasprave o uvođenju PDV-a u novi hrvatski porezni sustav) predstavljalo pritisak na saborske zastupnike da izglasavanjem jednostopnog PDV-a demonstriraju otklon od onih koji ne samo da ne zagovaraju nego se i ne mire s natruhama staroga u gospodarskoj sferi.¹⁹⁴

Zakonom o PDV-u bilo je utvrđeno da će se početi primjenjivati od 1. siječnja 1997. godine. Međutim, gotovo neposredno prije predviđenog početka prelaska na oporezivanje prometa korištenjem PDV-a, rok primjene je prolongiran za godinu dana, tako da je tek s 1. siječnjem 1998. godine PDV postao ne samo formalno (što je bio od 1. srpnja 1995. godine), nego i stvarno, sastavni dio novog poreznog sustava Hrvatske. Početkom primjene – može se uvjetno reći, *de facto* je okončana reforma poreznog sustava – točnije, okončana je izgradnja (novog) poreznog sustava Hrvatska, koji je – istina, mijenjan i dopunjavan, ali je zadržao osnovne (prepoznatljive) konture. Razloge za odgađanje primjene PDV-a treba tražiti, između ostalog, u političkoj sferi. Naime, izbori u 1997. godini sigurno su imali nemalog utjecaja na “odgovorne” da prolongiraju primjenu jednog novog poreza. Više je nego sigurno da vrijeme prije izbora nije pogodno ozračje za uvođenje i korištenje jednog novog poreza – pogotovo kada se radi o porezu s velikim brojem poreznih obveznika, s porezom čiji teret snose krajnji potrošači, s porezom za kojeg nije poznat domašaj njegova učinka na gospodarske subjekte kao i na gospodarstvo u cjelini.

U godini početka primjene poreza na dodanu vrijednost u našem sustavu oporezivanja, od 15 država–članica Europske Unije, jedino je Danska koristila jednostopni PDV (uz primjenu i nulte stope), u Belgiji, u Luksemburgu i Finskoj uz opću stopu PDV-a u primjeni su bile i 3 snižene stope, u Grčkoj, Francuskoj, Irskoj, Italiji, Portugalu, Španjolskoj, Švedskoj, Velikoj Britaniji dvije stope, a u Austriji, Njemačkoj, Nizozemskoj jedna snižena stopa ovog poreza. Nulta stopa bila je u primjeni – osim u Danskoj, još u Belgiji, Irskoj, Španjolskoj i Velikoj Britaniji.

¹⁹² Poblžiše vidi Jelčić, Bo.: Je li u nas porezni teret ravnomjerno raspoređen, *Ekonomija /Economics* br. 3, Zagreb 1998, str. 352-345.

¹⁹³ Jasno da primjena samo jedne stope u visini od recimo 10% ili 15%, rezultira prihodom manjim od onoga koji se ubire primjenom dviju stopa: opće/standardne u visini od recimo 20% ili 22% te snižene u visini od recimo 10% na ograničen broj proizvoda tzv. široke potrošnje.

¹⁹⁴ Opširnije o tome vidi moj članak: Je li u nas porezni teret ravnomjerno raspoređen, o.c., str. 334-339.

Tablica 4.3. Stope poreza na dodanu vrijednost u državama članicama Europske Unije početkom 1998. godine

Država	Opća stopa	Snižena stopa	Nulta stopa
Austrija	20	10	-
Belgija	21	12;6;1	da
Danska	25	-	da
Finska	22	17;12;6	-
Francuska	20,6	5,5;2,1	-
Njemačka	16	7	-
Grčka	18	8;4	-
Irska	21	12,5;3,3	da
Italija	20	10;4	-
Luksemburg	15	12;6;3	-
Nizozemska	17,5	6	-
Portugal	17	12;5	-
Španjolska	16	7;4	da
Švedska	25	12;6	-
Velika Britanija	17,5	8;2,5	da

Izvor: *European Tax Handbook*, IBFD, Amsterdam 1998.

Sniženu stopu u oporezivanju dodatne vrijednosti koristile su Češka, Poljska, Rumunjska, Slovačka, Mađarska, Slovenija. Jednostopni PDV primjenjivao se u novoosnovanim državama koje su nastale nakon raspada Sovjetskog Saveza kao i u Bugarskoj te u velikom broju tzv. zemalja u razvoju. Jednostopni PDV primjenjivao se i u nekim visokorazvijenim državama, primjerice u Kanadi, Japanu, Novom Zelandu.

Među značajnijim promjenama do kojih je došlo nakon kratkotrajne primjene novog pristupa oporezivanju prometa roba i usluga u nas, treba spomenuti povećanje s 50.000 kuna na 85.000 kuna graničnog novčanog iznosa ostvarenog prometom, za "ulazak" u sustav poreza na dodatnu vrijednost.

U prvoj godini primjene PDV-a u nas, ubrano je preko 30% prihoda više nego što je bilo planirano proračunom za 1998. godinu (planirano je 15, a ubrano 20,2 milijarda kn), što očito ne govori o tome da su prihode od ovog poreza planirali neki vrsni znalci. Dok bi se još moglo shvatiti, pa i opravdati, odstupanje u visini ubranih prihoda u odnosu na one planirane u proračunu od, recimo, desetak posto, teško je naći opravdanje za raskorak planiranog od ostvarenog za više od 30%, odnosno od čak oko 5 milijardi prihoda planiranih – manje. Uz pojavu viška prihoda od spomenutih oko 5 milijardi kuna vezan je jedan od velikih propusta ("istočni grijeh") u području financijske aktivnosti države. Naime, umjesto da se pojava viška prihoda od PDV-a u odnosu na planirane, iskoristi za smanjenje porezne stope PDV-a i/ili

za smanjenje nekih drugih poreznih i inih javnih davanja, taj je višak "iskorišten" za povećanje javne potrošnje! Ukupni rashodi su u 1998. godini u odnosu na prethodnu povećani za 9,8 milijardi kuna. Tako velikom povećanju ukupnih proračunskih rashoda pridonijeli su (u velikoj mjeri) upravo više ubrani prihodi od PDV-a u odnosu na prethodno planirane u proračunu za 1998. godinu. Treba li pojavu tako velikog viška prihoda od PDV-a pripisati činjenici da su kreatori hrvatskog PDV-a bili "najveći svjetski autoriteti iz tog područja"?

Izbori, odnosno natjecanje političkih stranaka u predizbornom nadmetanju, imali su i imaju i kod nas – i to sve više i izraženije, nemali utjecaj na oporezivanje, pa tako i na oporezivanje prometa primjenom PDV-a. Da bi se – ako ne anulirale, onda barem ublažile kritike na račun (jednostopnog) PDV-a kao poreza koji se može promatrati kao "giljotina za naše gospodarstvo", koji je učinio "više štete tom gospodarstvu nego nametnuti rat", koji ima "katastrofalne posljedice za turizam", da nas "njegova primjena vodi u kulturni mrak", vladajuća je garnitura samo nekoliko mjeseci (1. studenog) prije održavanja parlamentarnih izbora (koji su održani prvih dana 2000. godine), predložila, ozakonila i počela s primjenom nulte stope tog poreza za neke proizvode široke potrošnje kao što su kruh, mlijeko, lijekovi, knjige te ortopedska pomagala, da bi (i) tako prikupila dodatne poene u predizbornom nadmetanju.

4.3.3.4. Porez na promet nekretnina

Zakonom o porezu na promet nekretnina (NN 53/90), donesenom zadnjih dana 1990. godine, zamijenjen je Zakon o porezu na promet nekretnina i prava iz 1985. godine. Tim je novim Zakonom smanjena stopa poreza na promet nekretnina s 5% na samo 3% (uz prestanak korištenja određenih poreznih olakšica). Međutim, već u drugoj polovici 1991. godine (uredbom odnosno zakonom) povećana je stopa poreza na promet nekretnina na 5%. Porezni obveznik je bio (a) prodavatelj nekretnine, b) svaki sudionik u zamjeni nekretnine i (c) primatelj nekretnine i njegovi nasljednici i to ako se radi o prijenosu prava vlasništva putem ugovora o doživotnom uzdržavanju davatelja od strane primatelja nekretnine, ukoliko primatelj nije prema davatelju nekretnine u prvom nasljednom redu. Za naplatu poreza jamčio je kupac (zakonski jamac) odnosno prodavatelj solidarno s kupcem, ako ugovorom preuzima obvezu plaćanja tog poreza (ugovorni jamac).

Pod prometom nekretnina smatrala se prodaja, zamjena i drugi način stjecanja nekretnine uz naknadu. Oslobođenja od plaćanja ovog poreza prakticirala su se najčešće onda kada su oba ili barem jedan od sudionika u prometu bili državna tijela, humanitarne organizacije i udruženja kao i kad se stan ili zgrada u društvenom vlasništvu prodaju građanima koji imaju stanarsko pravo na tom stanu ili zgradi.

Sredinom 1997. godine materija o oporezivanju prometa nekretnina regulirana je na novi način. Naime, Zakonom o porezu na promet nekretnina (NN 69/97) kao

obveznik poreza utvrđen je stjecatelj nekretnine, a predmet oporezivanja je stjecanje vlasništva nekretnine bez obzira je li do tog stjecanja došlo na temelju naplatnog posla ili bez naknade. Drugim riječima, stjecanjem nekretnine smatra se: kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva, stjecanje nekretnine u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluke suda ili drugog tijela te ostali načini stjecanja nekretnina od osoba. Nekretninama se smatralo zemljište i građevine.

Prema Zakonu o prometu nekretnina oporezovalo se (i) stjecanje nekretnina nasljeđivanjem i darovanjem, pa se tako naslijeđena i na dar primljena imovina ne oporezuju porezom na nasljedstva i darove, koji je reguliran Zakonom o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Teško je naći iole smisleni argument zašto je učinjeno tako i zašto se naslijeđene i na dar primljene nekretnine ne oporezuju istim porezom (porezom na nasljedstva i darove) kojim se oporezuje i ostala imovina (novac i pokretna imovina) koja je predmetom darivanja ili nasljeđivanja, kad se pritom radi o jednakom/istom pravnom poslu, a sam porez svojim nazivom jasno upućuje na što se odnosi.

Strane fizičke i pravne osobe izjednačene su glede plaćanja ovog poreza s domaćima, ako međunarodnim ugovorom nije određeno drugačije.

Osnovica poreza bila je tržišna vrijednost nekretnine u trenutku stjecanja. Pod tržišnom vrijednošću nekretnine razumijeva se cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku stjecanja. Utvrđuje se u pravilu na temelju isprave o stjecanju. Međutim, ako se ovlaštena osoba Porezne uprave ne složi s navedenom cijenom u odgovarajućoj ispravi o stjecanju, Porezna uprava je bila ovlaštena procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine. Ovaj porez nisu plaćali: Republika Hrvatska i jedinice lokalne i područne samouprave, tijela državne vlasti, javne ustanove, zaklade i fondacije, Crveni križ i slične humanitarne udruge, a nije se plaćao i u nekim drugim slučajevima.

Porez na promet nekretnina pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnine bez naknade nisu plaćali:

1. bračni drug, potomci i preci te posvojenici umrlog ili davatelja,
2. braća i sestre, njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja kada nasljeđuju ili primaju na dar poljoprivredno zemljište, ako im je poljoprivreda osnovni izvor prihoda,
3. braća i sestre, njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja, kada nasljeđuju ili primaju na dar nekretninu, ako su s ostaviteljem ili darovateljem živjeli u gospodarskoj zajednici u vrijeme izgradnje građevine, stjecanja druge nekretnine, ostaviteljeve smrti ili primitka dara. Gospodarskom zajednicom, u smislu ovog Zakona, smatra se zajedničko stjecanje prihoda i imovine te raspolaganje приходima i imovinom koja se nasljeđuje ili daruje,

4. pravne i fizičke osobe kojima Republika Hrvatska ili jedinica lokalne samouprave daruju, odnosno daju nekretnine bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u vezi s Domovinskim ratom,
5. bivši bračni drugovi kada uređuju svoje imovinske odnose u vezi s rastavom braka.

Porez na promet nekretnina plaćao se po stopi od 5%. Stupanjem na snagu Zakona o porezu na promet nekretnina prestale su važiti odredbe nekih članaka Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave, kojima je bila regulirana materija poreza na nasljedstva i darove, a odnose se na oporezivanje nekretnina, kad su one predmetom nasljeđivanja odnosno darovanja.

4.3.3.5. Carine

Carine su u prvim godinama funkcioniranja novoosnovane države imale zapaženu ulogu, o čemu npr. govori i podatak da su prihodi od carina u 1993. godini bili znatno veći od prihoda ubranih primjenom poreza na dohodak i poreza na dobit zajedno, a 1994. godine tek nešto manji od prihoda spomenutih dvaju poreza. Međutim, u kasnijim se godinama sudjelovanje prihoda od carina u ukupnim poreznim prihodima drastično smanjuje, tako da je njihovo sudjelovanje u prihodima državnog proračuna, kao i u ukupnim javnim prihodima, skromno. Prihodi od carina ne samo da relativno stagniraju nego se čak i apsolutno smanjuju.

Hrvatski Sabor je na svom zasjedanju 8. listopada 1991. godine donio Carinski zakon (NN 53A/91) kao temeljni carinski propis. Sabor je donio i Zakon o carinskoj tarifi (NN 53/B/91) te Zakon o carinskoj službi (NN 53/91). Danom stupanja na snagu tog Carinskog zakona prestao je važiti Carinski zakon iz 1976. godine s brojnim (11) izmjenama i dopunama, koji se na osnovi Zakona o preuzimanju propisa iz oblasti financija primjenjivao u Republici Hrvatskoj kao republički zakon.

U prvim godinama primjene Carinskog zakona iz 1991. godine te drugih propisa iz područja carina, nije bilo promjena većeg broja propisa kojima je bila regulirana materija carinjenja (od 1991. do 1996. "samo" 5). Naime, sve do konačnog oslobođenja zemlje nije bilo neke veće vanjskotrgovinske aktivnosti i s tim u vezi potrebe za nekim većim izmjenama u području carinjenja. Međutim, rast međunarodne trgovine, proširenje i produbljivanje integracijskih kretanja, članstvo u GATT-u odnosno Svjetskoj trgovinskoj organizaciji (WTO), Sporazum o međunarodnoj carinskoj nomenklaturi, brojni međunarodni ugovori te konvencije i sporazumi, nekoliko desetaka podzakonskih akata i dr., snažno su utjecali na brojnost i složenost te (ne)preglednost carinskog sustava. Carinsko opterećenje uvezenih proizvoda bilo je predmet mnogih izmjena. Čak i za proizvode za koje je u carinskoj tarifi bila propisana nulta stopa ("slobodno"), mogla se uvesti carinska obveza, ako bi cijena inozemne robe mogla izazvati poremećaj na domaćem tržištu odnosno ako bi uvoz neke robe

omogućio ostvarivanje monopolske cijene ili monopolskog položaja nekog privrednog subjekta na tom tržištu.

Velikoj šarolikosti tretmana carinske robe pridonijela je i primjena tzv. carinskih pristojbi, koje se naplaćuju uz carine, i to: pristojbe za carinske evidencije i posebne pristojbe za uvezenu robu.

Osim carinskog opterećenja utvrđenog Carinskom tarifom, pravo na utvrđivanje tog opterećenja, pod određenim uvjetima, imali su i neka državna tijela kao npr. Vlada i Ministarstvo financija. Naime, Vlada RH bila je ovlaštena propisivati sezonsku carinsku stopu za neke proizvode (koja se primjenjivala uz carinsku stopu utvrđenu u Carinskoj tarifi) te sniziti važeću carinsku stopu odnosno ukinuti carinsko opterećenje za neke proizvode koji se u Hrvatskoj ne proizvode ili se proizvode u količini koja nije dovoljna za domaće potrebe, kao i u nekim drugim slučajevima. Ministar financija bio je ovlašten propisati dodatne carine na uvoz robe koja je porijeklom iz države koja na robu hrvatskog porijekla primjenjuje diskriminatorne carine.

Brojnost carinskih propisa nije bila motivirana namjerom korištenja carina kao instrumenta za prikupljanje značajnih iznosa prihoda, nego nastojanjem da se one sve više i efikasnije koriste kao instrument nefiskalne politike – za olakšanje i unapređenje vanjskotrgovinske razmjene kao i za sprečavanje odnosno ograničavanje nekih protupravnih radnji (npr. krijumčarenja).

4.3.4. Poseban porez na kamate

Među kuriozitetu u razvoju poreznog sustava Hrvatske spada posebni porez na kamate, koji je Vlada Republike Hrvatske uvela svojom Uredbom (!) (Uredba o posebnom porezu na kamate), listopada 1993. godine. U veljači 1994. godine Vlada je donijela novu Uredbu o posebnom porezu na kamate, a nedugo zatim i dopunu te Uredbe u kojima su sadržana mnoga rješenja iz Uredbe iz 1993. godine. Međutim, već krajem 1994. godine obveza plaćanja posebnog poreza na kamate je ukinuta.

Posebni porez na kamate plaćao se na naplaćene kamate po stopi koja je veća od eskontne stope Narodne banke Hrvatske (tadašnji naziv za Hrvatsku narodnu banku) za više od jedan postotni poen. Kamatama su se smatrale ne samo kamate, nego i naknade, provizije i svi ostali troškovi vezani uz davanje kredita i zajmova, osim zateznih kamata. Porez se nije plaćao na kamate koje je plaćala i naplaćivala Narodna banka Hrvatske u svom poslovanju.

Porezna osnovica ovog poreza bio je iznos kamata obračunan po kamatnoj stopi većoj od eskontne stope Narodne banke Hrvatske, uvećan za jedan postotni poen, a porezni obveznici bile su banke i druge štedno-kreditne organizacije kao i druge pravne osobe koje su naplaćivale kamate iznad navedene stope.

Stopa posebnog poreza na kamate bila je određena u visini od 40%, a 80% ako su kamate bile tri postotna poena više od eskontne stope Narodne banke Hrvatske. Po-

rezni obveznici nisu smjeli prenijeti (prevaliti) posebni porez na kamate na pravne i fizičke osobe od kojih su naplaćivale kamate.

Uredbom je bila propisana iznimno visoka novčana kazna za prekršaj poreznog obveznika i za odgovornu osobu poreznog obveznika, ako ne obračunaju odnosno netočno obračunaju posebni porez na kamate i ako u propisanom roku ne plate porez.

Visoke stope posebnog poreza na kamate na jednoj strani, te visoke novčane kazne za nenaplaćeni, netočno obračunani i nepravodobno plaćeni porez, upućuju na iznimnu važnost koju je tadašnja Vlada pridavala problemu visine kamata koje su naplaćivale banke, štedno-kreditne zadruge i druge pravne osobe.

4.3.5. Lokalni porezi

Materija o lokalnim porezima bila je regulirana Zakonom o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave iz 1993. godine (*NN 117/93*), koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1994. godine. Prihodi od ovih poreza pripadali su gradovima odnosno općinama i/ili županijama. Spomenutim su Zakonom bili regulirani sljedeći porezi:

1. porez na nasljedstva i darove
2. porez na cestovna motorna vozila
3. porez na plovne objekte
4. porez na priređivanje zabavnih i športskih priredaba
5. porez na kuće za odmor
6. porez na reklame
7. porez na tvrtku ili naziv
8. porez na korištenje javnih površina
9. porez na potrošnju i
10. prirez porezu na dohodak

Visina porezne osnovice, prometna vrijednost objekata oporezivanja, visina i vrsta kazni kao i drugi elementi oporezivanja tim porezima izraženi u novcu bili su utvrđeni u dinarskoj (hrvatski dinar – HRD) protuvrijednosti njemačke marke (DEM) po srednjem tečaju Narodne banke Hrvatske (kasnije Hrvatske narodne banke) na dan utvrđivanja porezne obveze.

1. *Porez na nasljedstva i darove.* Ovaj se porez plaćao na (a) nekretnine koje nasljednici i daroprimatelji naslijede, prime na dar ili steknu po drugoj osnovi bez naknade te na gotov novac i novčana potraživanja kao i na (b) pokretne stvari ako im je pojedinačna prometna vrijednost veća od određenog iznosa. Od plaćanja ovog poreza bili su oslobođeni:

- nasljednici odnosno daroprimatelji koji su u odnosu prema ostavitelju odnosno darovatelju u prvom nasljednom redu (u prvi nasljedni red uključeni su i supružnik kao i zetovi i snahe, ako su s ostaviteljem ili darovateljem živjeli u zajedničkom domaćinstvu u vrijeme ostaviteljeve smrti odnosno primitka dara);

- nasljednici odnosno daroprimatelji obradivog poljoprivrednog zemljišta koji su u odnosu prema ostavitelju odnosno darovatelju u drugom nasljednom redu, ako im je poljoprivreda osnovni izvor prihoda;
- nasljednici odnosno daroprimatelji predmeta poljoprivrednog gazdinstva (zgrade, poljoprivredni inventar, stoka, pokretnine, poljoprivredno zemljište, gotov novac i novčana potraživanja) koji su u odnosu prema ostavitelju ili darovatelju u drugom nasljednom redu, pod uvjetom da su s ostaviteljem živjeli u zajedničkom domaćinstvu u trenutku njegove smrti ili s darovateljem u trenutku primitka dara, kao i da im je poljoprivreda osnovni izvor prihoda;
- nasljednici odnosno daroprimatelji obiteljske stambene zgrade, stana ili poslovnog prostora, pokretnina ili gotovog novca i novčanih potraživanja, koji su u odnosu prema ostavitelju ili darovatelju bili u drugom nasljednom redu. Oni porez nisu plaćali ako su naslijedili ili primili na dar jednu obiteljsku stambenu zgradu odnosno jedan stan kao i poslovni prostor, ako su u njemu obavljali djelatnost, a pod uvjetom da su s ostaviteljem odnosno darovateljem živjeli u zajedničkom domaćinstvu u vrijeme ostaviteljeve smrti odnosno primitka dara.

Oslobodeni plaćanja poreza na nasljedstva i darove bili su i:

- bivši supružnici, kada uređuju imovinske odnose;
- roditelji kada nasljeđuju ili na dar prime imovinu svoje djece ili drugih potomaka u izravnoj liniji;
- država, jedinice lokalne samouprave i uprave, Crveni križ, ustanove, zaklade i druge humanitarne organizacije;
- porezni obveznici koji naslijeđenu ili na dar primljenu imovinu bez naknade ustupe Republici Hrvatskoj ili jedinicama lokalne samouprave i uprave.

Stopa poreza na nasljedstva i darove iznosila je 5%. Donošenjem Zakona o porezu na promet nekretnina, lipnja 1997. (NN 69/97), koji je stupio na snagu 12. srpnja te godine, došlo je do značajnih promjena u pravnom reguliranju oporezivanja stjecanja nekretnina nasljeđivanjem odnosno darovanjem. Naime, naslijeđene i darovane nekretnine se prema tom Zakonu oporezuju tako da je materija oporezivanja nasljedstva i darova regulirana sa 2 zakona: Zakonom o financiranju jedinica lokalne samouprave i Zakonom o prometu nekretnina.

2. *Porez na cestovna motorna vozila.* Ovaj su porez plaćale pravne i fizičke osobe koje su bile vlasnici registriranih putničkih automobila. Visina poreza ovisila je o starosti motornog vozila te o snazi njegova motora. Kod plaćanja ovog poreza bila su predviđena brojna osobna i predmetna oslobođenja.

3. *Porez na plovne objekte.* Obveznici tog poreza bile su pravne i fizičke osobe – vlasnici plovnih objekata, a visina poreza ovisila je o dužini plovnog objekta, njegovoj opremljenosti i godini gradnje.

4. *Porez na priređivanje zabavnih i sportskih priredaba.* Taj su porez plaćali priređivači priredaba kao što su kino predstave, zabavne, sportske i druge priredbe za koje se naplaćuju ulaznice. Porez se nije plaćao na ulaznice za kazališne priredbe i izložbe.

5. *Porez na kuće za odmor.* Obveznik tog poreza bile su i pravne i fizičke osobe – vlasnici kuća za odmor. Kućom za odmor smatrala se svaka zgrada ili dio zgrade te odmarališta koji se koriste sezonski odnosno privremeno. Taj se porez nije plaćao na kuće za odmor ili odmarališta koja su bila oštećena ratnim razaranjima ili ona u kojima su bile smještene izbjeglice i prognanici. Osnovica plaćanja poreza bio je četvorni metar, a visinu poreza utvrđivao je grad odnosno općina svojom odlukom.

6. *Porez na reklame.* Ovaj se porez plaćao za svaku pojedinačnu reklamu u godišnjem iznosu kojeg je svojom odlukom utvrđivao grad odnosno općina na području koje se reklama isticala, time da on po svakoj pojedinačnoj reklamni nije mogao premašivati iznos protuvrijednosti od 200 DEM na dan utvrđivanja obveze. Reklame objavljene u tisku i drugim javnim medijima bile su izuzete od plaćanja poreza.

7. *Porez na tvrtku ili naziv.* Obveznik ovog poreza bila je fizička i pravna osoba koja je obveznik poreza na dohodak odnosno poreza na dobit. Porez se plaćao u godišnjem iznosu, a gradovi i općine su svojom odlukom mogli utvrditi visinu poreza po svakoj tvrtki najviše do iznosa protuvrijednosti od 500 DEM.

8. *Porez na korištenje javnih površina.* Obveznik poreza bila je fizička i pravna osoba koja je koristila javnu površinu. Što se smatra javnom površinom utvrđivao je grad odnosno općina svojom odlukom. Te su lokalne jedinice također utvrđivale i visinu poreza, koja Zakonom nije bila ograničena.

9. *Porez na potrošnju.* Ovaj se porez plaćao na potrošnju alkoholnih pića (prirodna vina, vinjak, rakija i žestoka pića), piva i bezalkoholnih pića u ugostiteljskim objektima. Obveznik poreza na potrošnju bila je pravna i fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge. Poreznu osnovicu je činila prodajna cijena pića koja se prodaju u ugostiteljskom objektu. Stopu poreza na potrošnju svojom su odlukom utvrđivali gradovi odnosno općine, time da nije mogla biti viša od 3% od osnovice na koju se plaća porez.

10. *Prerez porezu na dohodak.* Prirezi su financijski instrumenti koji se koriste za financiranje rashoda lokalnih jedinica. Na našem području nisu se koristili pola stoljeća – od završetka Drugog svjetskog rata do 1994. godine. Naime, prerez porezu na dohodak uveden je tek Zakonom o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave. Obveznik plaćanja prireza bila je domaća fizička osoba – obveznik poreza na dohodak. Obvezu plaćanja prireza mogli su uvesti samo gradovi koji su imali više od 40.000 stanovnika. Osnovica plaćanja prireza bio je plaćeni porez na dohodak. Visinu stope prireza ti su gradovi mogli utvrditi do visine koja je bila utvrđena spomenutim Zakonom.

Broj i vrsta lokalnih poreza mijenjao se u promatranom razdoblju tako da su neki od lokalnih poreza izostavljeni, a drugi su uključeni u sustav lokalnih poreza.

4.3.6. Druga javna davanja

Uz plaćanje brojnih poreza u prikazanim razdoblju postojala je obveza plaćanja i drugih javnih prihoda, kao što su doprinosi za zdravstveno osiguranje, doprinosi za mirovinsko i invalidsko osiguranje, doprinosi za poticanje zapošljavanja, doprinosi za subvencioniranje stanarina, vodoprivredni doprinosi, doprinosi za gospodarsku komoru, razne naknade kao i takse (pristojbe).

4.3.7. Porezna uprava

Zakonom o poreznoj upravi (*NN 75/93*) stvorena je jedinstvena i samostalna upravna organizacija. Naime, do donošenja spomenutog Zakona poslove obračuna i naplate javnih prihoda kao i kontrolu njihova ubiranja obavljala su dva organa, i to Služba društvenog knjigovodstva, koja je bila nadležna za obveznike pravne osobe i Uprava društvenih prihoda, nadležna za obveznike fizičke osobe. Ovakva raspodjela poslova, ovisno o tome radi li se o fizičkim ili pravnim osobama, odnosno o korisnicima tzv. društvenih sredstava i osoba iz privatnoga sektora gospodarstva, ako se i mogla zagovarati i braniti u uvjetima predominacije društvenoga (javnog) sektora, pokazala se nepotrebnom, pa čak i štetnom, nakon korjenitih izmjena u socio-ekonomskom i političkom životu do kojih je došlo poslije prvih slobodnih višestranačkih izbora i stjecanja samostalnosti Republike Hrvatske. Raspodjela nadležnosti pri oporezivanju između dva tijela države ne samo da je neprikladna nego je i nepraktična, jer otežava dobivanje cjelovitoga uvida u raznovrsnu problematiku oporezivanja i olakšava mogućnost izbjegavanja plaćanja poreza.

Zakonom o poreznoj upravi uređeno je njeno ustrojstvo, poslovi i način rada. Zakonom je uvedena Porezna uprava kao jedinstvena i samostalna upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija sa sjedištem u Zagrebu.

Poreznoj upravi povjereni su brojni zadaci:

1. organizira i koordinira, prati i nadzire naplatu proračunskih prihoda;
2. prikuplja, evidentira i obrađuje podatke bitne za razrez i plaćanje poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda;
3. utvrđuje porezne obveze pravnih i fizičkih osoba;
4. obavlja nadzor poreznih obveznika radi utvrđivanja jesu li pravilno i pravodobno obračunate i izvršene porezne obveze;
5. utvrđuje povrede poreznih propisa te vodi prekršajni postupak;
6. evidentira i obrađuje podatke o obračunatim i naplaćenim porezima;
7. prati i analizira primjenu poreznih propisa i poreznog sustava;

8. prisilno naplaćuje poreze, pristojbe i druge proračunske prihode;
9. osigurava prikupljanje i automatsku obradu podataka o proračunskim prihodima putem jedinstvenoga informacijskog sustava.

Unutar Središnjeg ureda formira se posebna jedinica za obavljanje poslova automatske obrade podataka.

U područnim uredima Porezne uprave obavljaju se sljedeći poslovi:

1. praćenje i koordiniranje rada ispostave Porezne uprave na svome području;
2. osiguravanje jedinstvenog postupanja u utvrđivanju, nadzoru i naplati poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda, te ujednačavanje postupanja u vođenju prekršajnog postupka;
3. nadzor poreznih obveznika radi utvrđivanja i naplate proračunskih prihoda;
4. poduzimanje mjera za učinkovitu i racionalnu naplatu poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda pravnih i fizičkih osoba na svome području unapređivanjem rada i obukom kadrova u ispostavama;
5. objedinjavanje podataka poreznih ispostava koji se odnose na proračunske prihode te izvještavanje Središnje porezne uprave o tim podacima;
6. praćenje i analiziranje funkcioniranja poreznog sustava te predlaganje rješenja pojedinih pitanja radi bržeg i učinkovitijeg ubiranja proračunskih prihoda;
7. obavljanje drugih poslova po nalogu ravnatelja Porezne uprave.

U ispostavama područnih ureda obavljaju se sljedeći poslovi:

1. prikupljanje, evidentiranje i obrada podataka bitnih za razrez poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda koje plaćaju pravne i fizičke osobe;
2. utvrđivanje poreznih obveza po osnovi poreza na dohodak, poreza na dobit, poreza na promet i drugih poreza i pristojbi koje plaćaju pravne i fizičke osobe;
3. provjera ispravnosti poreznih prijava poreza na dohodak, dobit, poreza na promet i drugih vrsta poreza i pristojbi;
4. naplata poreza i pristojbi od pravnih i fizičkih osoba;
5. provjera prijavljivanja poreza na dohodak, dobit i drugih vrsta poreza koje plaćaju pravne i fizičke osobe;
6. nadzor poreznih obveznika u cilju utvrđivanja jesu li pravilno i pravodobno obračunane i plaćene porezne obveze;
7. vođenje prekršajnoga postupka zbog povreda propisa o porezima i pristojbama koje je u nadležnosti Porezne uprave;
8. obuhvat podataka o obračunanim i naplaćenim proračunskim prihodima radi njihovog evidentiranja i praćenja putem jedinstvenoga informacijskog sustava i davanja izvješća o evidentiranim podacima;
9. praćenje i analiziranje funkcioniranja poreznog sustava i upoznavanje sa stanjem u toj oblasti pročelnika poreznoga ureda, a po zahtjevu ravnatelja Porezne uprave;

10. obavljanje drugih poslova po nalogu ravnatelja Porezne uprave i pročelnika područnoga ureda.

Na čelu Porezne uprave je ravnatelj, koji je ujedno i čelnik Središnjeg ureda. Ravnatelj Porezne uprave imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske na prijedlog ministra financija. Ravnatelj za svoj rad odgovara ministru financija i Vladi. Ravnatelj ima pomoćnike koje na njegov prijedlog imenuje ministar financija. Radom područnoga ureda Porezne uprave upravlja pročelnik, kojega imenuje ravnatelj Porezne uprave, a radom ispostave područnoga ureda upravlja voditelj ispostave, kojega na prijedlog pročelnika imenuje ravnatelj. Ovakvim ustrojem Porezne uprave ostvarena je centralizacija ove iznimno značajne, složene i osjetljive upravne organizacije kao i pretpostavka nezavisnosti njezina rada.

Ovlašteni djelatnici Porezne uprave obavljaju redovni stalni i prethodni nadzor obračunavanja i plaćanja poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda kod pravnih i fizičkih osoba. Oni mogu pregledavati dokumentaciju, poslovne knjige i druge isprave radi utvrđivanja jesu li porezne obveze obračunate, iskazane te uredno i pravodobno izmirene, mogu pregledavati prostorije, proizvodnju, robu, uređaje i opremu, utvrđivati identitet osoba koje obavljaju djelatnosti i poslovodne, financijske ili računovodstvene poslove, te uzimati od njih izjave u vezi s obračunavanjem, evidentiranjem i plaćanjem poreza i pristojbi i njihovim radom. U obavljanju navedenih poslova ovlašteni djelatnici Porezne uprave mogu privremeno oduzeti, do donošenja rješenja o izvršenom prekršaju, odnosno presude o izvršenom kaznenom djelu, novac, vrijednosne papire, dokumentaciju i predmete koji u prekršajnom ili sudbenom postupku mogu poslužiti kao dokaz.

O obavljenom nadzoru ovlašteni djelatnik sastavlja zapisnik. Ako su zapisnikom utvrđene nezakonitosti i nepravilnosti glede obračuna, evidentiranja i plaćanja poreza i pristojbi ovlašteni će djelatnik rješenjem naložiti uplatu poreza odnosno uklanjanje uočenih nedostataka. Rješenje se neće donositi ako je uplata poreza izvršena, odnosno ako su uklonjene nezakonitosti i nepravilnosti tijekom pregleda.

Na rješenje kojim se nalaže uplata poreza, odnosno otklanjanje utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti može se izjaviti žalba Središnjem uredu u roku 15 dana od dana primitka rješenja. Žalba ne odgađa izvršenje rješenja.

Ako ovlašteni djelatnik utvrdi radnje koje imaju obilježje prekršaja kaznenog djela, o tome će izvijestiti Financijsku policiju.

Pri obavljanju poreznog nadzora primjenjuju se odredbe Zakona o općem upravnom postupku, osim ako Zakonom o Poreznoj upravi nije neko pitanje drugačije utvrđeno.

Zbog iznimno složenoga, osjetljivog pa čak i neprivlačnog posla, te nastojanja da se osigura što veća materijalna neovisnost i postigne što veća objektivnost u radu ovlaštenih djelatnika Porezne uprave, propisano je da se njihova plaća uvećava za 20 % u odnosu na zaposlene s odgovarajućom kvalifikacijom u drugim tijelima držav-

ne uprave. Posebno treba istaknuti da je ravnatelj Porezne uprave ovlašten da zbog potrebe službe može privremeno uputiti službenika i namještenika na rad iz jednog organizacijskog dijela u drugi organizacijski dio Porezne uprave, izvan mjesta njihova stalnog boravka, u trajanju od šest mjeseci, a dulje samo uz njihov pristanak.

Za rješavanje u upravnim stvarima u prvom stupnju nadležni su područni uredi, a u drugom stupnju Središnji ured.

Zakonom je izričito navedeno da je rad Porezne uprave javan te da su podaci o poreznim osnovicama, o razrezanom, plaćenom i naplaćenom porezu u visini u kojoj ih je prijavio porezni obveznik, odnosno koji su utvrđeni u postupku razreza i nadzora obračunavanja i plaćanja poreza javni, dok su službena tajna drugi podaci koje službena osoba Porezne uprave sazna o djelatnosti i poslovanju poreznog obveznika u postupku nadzora i razreza poreza.

Kako je prije donošenja Zakona o Poreznoj upravi u financijski sustav uvedena Financijska policija, koja, između ostaloga, obavlja i poslove koji su stavljeni u nadležnost Porezne uprave, utvrđena je obveza Poreznoj upravi da u obavljanju poslova iz svoga djelokruga surađuje s Financijskom policijom kao i s drugim tijelima državne uprave, tijelima jedinica lokalne samouprave i uprave koje imaju javne ovlasti i rade na utvrđivanju, naplati i nadzoru javnih prihoda. U 1995. godini uz Poreznu upravu – Središnji ured, bilo je 20 područnih ureda i 120 njihovih ispostava. U 1999. godini broj poreznih ispostava je smanjen na 115.

U nastojanju da se poboljša kvalifikacijska struktura zaposlenih u Poreznoj upravi i unaprijedi rad porezne službe, 1996. godine osnovan je dvogodišnji Porezni studij pri Pravnom fakultetu u Zagrebu. Svesrdnu pomoć u osmišljavanju rada Poreznog studija i prenošenju bogatog iskustva studentima tog studija, pružili su stručnjaci *Hochschule für Finanzen* iz Ludwigsburga, u Saveznoj Republici Njemačkoj. Porezni studij je prestao radom 2002. godine. Diplomom Poreznog studija dobio je 421 polaznik. Najveći broj diplomiranih studenata zaposlilo se u Poreznoj upravi.

Kvalifikacijska struktura zaposlenih u Poreznoj upravi bila je na zavidnoj visini. Od oko 3.500 djelatnika, koliko ih je bilo 1999. godine, njih 912 imalo je fakultetsko obrazovanje, a njih 637 imalo je završenu višu školu.

U školskoj godini 1997/98. upisana je prva generacija polaznika poslijediplomskog studija "Fiskalni sustav i fiskalna politika". Studij je organizirao Pravni fakultet u Zagrebu. Više je godina taj poslijediplomski studij bio jedini u Hrvatskoj na kojem se izlagala materija o financijskoj aktivnosti države. Polaznici studija pretežno su bili djelatnici Porezne uprave, Financijske policije i Državnog ureda za reviziju. U 2000. godini prvi put u Hrvatskoj podijeljen je znanstveni stupanj magistra iz područja javnih financija, a stekla su ga tri kandidata.

4.3.8. Financijska policija

Postojanje i funkcioniranje financijske, a time i porezne kontrole nije upitno. S takvom smo se kontrolom susretali i ranije, a ona će biti potrebna i idućih godina. S postojanjem kontrole utvrđivanja i naplate poreza (kao i svih javnopravnih prihoda) te kontrole njihova ubiranja, susrećemo se u poreznim sustavima svih suvremenih država. Za ispunjenje porezne obveze (u cijelosti i u utvrđenom roku) zainteresirani su ne samo država (o oporezivanjem ubranim prihodima u najvećoj mjeri ovisi financiranje zadataka i mjera iz djelokruga rada države) nego i porezni obveznici. Naime, izbjegavanjem plaćanja poreza povrijeđeno je načelo plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi poreznih obveznika, načelo horizontalne porezne jednakosti i načelo pravednosti u oporezivanju. Poreznu kontrolu obavljaju upravna tijela koja se najčešće javljaju pod nazivom financijska ili porezna kontrola, financijska inspekcija i slično, a samo iznimno pod nazivom – financijska policija.

Sigurno je da među poreznim obveznicima ima i onih koji na nemoralan i kažnjiv način (raznim kombinacijama, makinacijama i malverzacijama) pokušavaju (mnogi u tome i uspijevaju) izbjeći obvezu plaćanja poreza. Nedopuštene radnje poreznih obveznika treba otkrivati i kažnjavati. Za njihovo otkrivanje zainteresirani su porezni obveznici koji uredno podmiruju svoju poreznu obvezu jer otkrivanje poreznih utajivača doprinosi uspostavljanju jednakih uvjeta poslovanja i smanjenju njihovog poreznog opterećenja. U otkrivanju određenih devijantnih pojava odnosno kriminalnih radnji u postupku oporezivanja treba uključiti i redovnu policiju, a pri izricanju kazne konačnu riječ ima sud. Upravno tijelo kojem je povjeren posao porezne kontrole ne smije *a priori* porezne obveznike tretirati kao “sumnjive osobe”.

Rat, velik broj prognanika i izbjeglica, djelovanje raznovrsnih humanitarnih organizacija, otežana kontrola prijelaza granice (prvih godina proglašenje samostalnosti) kao i općenito kontrola kretanja ljudi i stvari, napuštanje stare i prijelaz na novu organizaciju službe utvrđivanja i ubiranja poreza kao i kontrole podmirenja porezne obveze, transformacija vlasničkih odnosa i drugo, utječu na pad morala u društvu pa tako i poreznog morala. U takvim prilikama i takvom ozračju naglašenije je prisutan problem izbjegavanja plaćanja poreza te potreba da se, ako se već ne može spriječiti, barem ograniči nedozvoljeno ponašanje poreznih obveznika. Zato nije čudno da se radu upravnih tijela kojima je povjeren zadatak nadzora rada poreznih obveznika poklanja veća pažnja te da je njihova uloga izuzetno značajna. Međutim, može se (ipak) postaviti pitanje je li u nazivu tog tijela državne uprave trebala biti uključena riječ “policija”.

Materija o Financijskoj policiji regulirana je Zakonom o Financijskoj policiji iz 1992. godine (NN 89/92), s kasnijim izmjenama.

Financijska policija je tijelo državne uprave u sastavu Ministarstva financija. Financijska policija ima svojstvo pravne osobe, a svoje sjedište u Zagrebu.

U upravljanju Financijskom policijom ministru financija pomaže Glavni inspektor Financijske policije. Njega na osnovi prijedloga ministra financija imenuje i razrješava dužnosti Vlada Republike Hrvatske.

Financijska policija poslove iz svoga djelokruga obavlja u Centralnoj službi u Zagrebu i u postajama Financijske policije. Broj i sjedište postaja te broj djelatnika Financijske policije uređuje se aktom o unutrašnjem ustrojstvu i načinu rada Ministarstva financija.

Ovom su tijelu državne uprave povjereni brojni poslovi. Financijska policija obavlja kontrolu:

- zakonitosti, ispravnosti i pravodobnosti obračuna i uplate državnih prihoda, javnih prihoda jedinica lokalne samouprave i prihoda posebnih proračunskih ili društvenih fondova;
- ostvarivanja i iskazivanja u knjigovodstvu odnosno poreznoj prijavi prometa roba i usluga, prihoda, dobiti, plaća i drugih elemenata od utjecaja za utvrđivanje javnih prihoda;
- prijavljivanja imovine i nekretnina podložnih oporezivanju;
- točnost iskazivanja podataka o pravu na porezne olakšice i oslobođenja;
- utvrđivanja osnovice obračunavanja i plaćanja poreza na promet;
- pravilnosti primjene zakona u pogledu načina plaćanja roba i usluga i dostavljanja podataka o tome;
- provođenje mjera prisilne naplate javnih prihoda;
- obračun kamata za nepravodobno plaćanje javnih prihoda;
- stanja iskazanih po osnovi javnih prihoda u knjigovodstvu poreznih obveznika;
- stanja računa javnih prihoda i usmjeravanja sredstava s tih računa;
- poreznih bilanci;
- rada djelatnika kod obavljanja poslovanja javnih prihoda;
- kupnje dionica prilikom pretvorbe društvenog vlasništva;
- uvoza i izvoza pojedinih roba u vezi s plaćanjem i obračunom poreza, carina i drugih pristojbi koje se plaćaju na uvezenu robu, odnosno stvari;
- zakonitosti, ispravnosti, pravodobnosti obračuna i uplate sredstava koja su prihod državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne samouprave proračunskih društvenih fondova prema propisima kojima se uređuje pretvorba društvenog kapitala.

Financijska policija kontrolira poslovanje kako fizičkih tako i pravnih osoba. Ovlasti inspektora Financijske policije su velike. Oni su ovlašteni pregledati financijsku dokumentaciju, poslovne knjige i druge isprave koje mogu dati uvid u poslovanje pravne i fizičke osobe i pregledati poslovne prostorije, robu, uređaje i opremu te prijevozna sredstva, utvrđivati identitet osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost, odnosno osoba koje u pravnoj i kod fizičke osobe obavljaju poslovodne, financijsko-računovodstvene poslove te uzimati od njih izjave u vezi s njihovim radom.

Pravne i fizičke osobe kod kojih Financijska policija obavlja kontrolu dužne su inspektorima pružiti podatke i dati na uvid financijske dokumente, poslovne knjige i druge isprave potrebne za obavljanje kontrole i utvrđivanje činjeničnog i pravnog stanja, te im osigurati uvjete za obavljanje kontrole. Takva obveza postoji i za tijela državne uprave, za tijela sudbene vlasti i tijela jedinica lokalne samouprave.

U obavljanju poslova iz djelokruga Financijske policije inspektori mogu privremeno oduzeti do donošenja rješenja o izvršenom prekršaju, odnosno presude o izvršenom privrednom prijestupu ili kaznenom djelu, novac, vrijednosne papire, predmete i dokumentaciju koji su poslužili ili mogli poslužiti za izvršenje kaznenog djela, privrednog prijestupa ili prekršaja, a mogu u prekršajnom sudbenom postupku poslužiti kao dokaz.

Izmjenama i dopunama Zakona o Financijskoj policiji iz listopada 1993. godine proširena su prava ovog tijela državne uprave. Naime, utvrđeno je da inspektori Financijske policije mogu rješenjem privremeno, do pravomoćnosti rješenja o izvršenom prekršaju, odnosno presudi o izvršenom privrednom prijestupu i/ili kaznenom djelu, zabraniti pravnoj fizičkoj osobi obavljanje djelatnosti u sljedećim slučajevima:

1. ako obavlja djelatnost za koju nije registrirana ili koja ne služi obavljanju te djelatnosti, ako nema dozvolu za obavljanje djelatnosti izdanu od nadležnog tijela kada je to propisano zakonom;
2. ako se u poslovnim ili drugim prostorijama pronađe roba za koju ne postoji dokumentacija o nabavi;
3. ako zapošljava strane državljane bez radne dozvole;
4. ako plaćanja ne obavlja putem žiro računa ili na drugi propisani način.

Inspektori Financijske policije mogu rješenjem privremeno zapečatiti, ili na drugi pogodan način zatvoriti poslovne i druge prostorije, osim stambenih, onemogućiti korištenje prostorija, uređaja ili drugih sredstava za rad, te oduzeti motorno vozilo i druga prijevozna sredstva u kojima se ili kojima se obavlja djelatnost.

Inspektori Financijske policije su ovlašteni zaustavljati i pretražiti prijevozna sredstva i robu koja se njima prevozi, a mogu ih i privremeno oduzeti ako se njima prevozi roba koja se ne može prevoziti bez kontrolne markice (npr. cigarete) ili druge propisane oznake o plaćenom porezu.

Ako Financijska policija u postupku kontrole utvrdi radnje koje imaju obilježje kaznenog djela ili privrednog prijestupa, podnijet će prijavu nadležnom državnom odvjetništvu. Financijska policija provodi istražne radnje po nalogu državnog odvjetnika u slučajevima kada se radi o radnjama koje imaju obilježja kaznenog djela. Nakon podnošenja zahtjeva za istragu ili optužnice, nalog da se provedu istražne radnje može dati i sud.

Spomenutom izmjenom i dopunom Zakona o Financijskoj policiji utvrđeno je da, ako inspektor Financijske policije u postupku financijskog nadzora utvrdi radnje koje imaju obilježje prekršaja, pokrenut će prekršajni postupak o kojemu rješava-

va ovlaštenu djelatnik Financijske policije kojeg odredi glavni inspektor Financijske policije. U drugom stupnju o ovom prekršaju odlučuje Komisija za prekršaje koju imenuje ministar financija. Iznimno, ako inspektor Financijske policije u postupku financijske kontrole utvrdi radnje koje imaju obilježje prekršaja, pri čemu je određeno da prekršajni postupak vodi drugo tijelo, pokrenut će prekršajni postupak kod toga tijela.

Inspektori Financijske policije ovlaštenu su izdati rješenje da se izvrši obračun i plaćanje javnih prihoda za koje je kontrolom utvrđeno da nisu obračunati i uplaćeni u skladu sa Zakonom. Na to se rješenje može izjaviti žalba u roku 15 dana od dana primitka rješenja Ministarstva financija. Žalba ne odgađa izvršenje rješenja.

U pitanjima koja nisu uređena Zakonom o Financijskoj policiji, primjenjuju se odredbe o inspekcijama i druge odredbe zakona kojima se uređuje državna uprava. Ako posebnim zakonom nije neko pitanje drugačije uređeno, na obavljanje poslova Financijske policije u dijelu u kojem obavlja javne ovlasti, primjenjuju se odredbe Zakona o općem upravnom postupku.

Poslove Financijske policije obavljaju inspektori Financijske policije. Inspektore koji rukovode postajama Financijske policije imenuje i razrješava dužnosti ministar financija na prijedlog Glavnog inspektora Financijske policije. Djelatnici Financijske policije imaju posebnu iskaznicu i nose značke, a mogu nositi i uniformu.

Inspektori Financijske policije mogu nositi vatreno oružje, a mogu ga upotrijebiti pri obavljanju službene dužnosti, ako drugačije ne mogu (a) odbiti od sebe neposredni napad kojim se ugrožava njihov život i (b) spriječiti bijeg prijevoznog sredstva za koje postoji opravdana sumnja da se njime prevozi roba koja se ne smije prevoziti bez kontrolne markice ili druge propisane oznake o plaćenom porezu.

Sredstva za plaće inspektora i drugih djelatnika Financijske policije osiguravaju se na osnovi kriterija po kojima se osiguravaju plaće djelatnika u državnom proračunu i uvećavaju se najmanje 20% zbog posebnih uvjeta rada i prirode obavljanja posla.

4.4. Mjesto i uloga poreza 1994–1999.

U "Godišnjem izvješću Ministarstva financija za razdoblje 1994-1997.", prvi su put izneseni podaci – na izuzetno cjelovit i pregledan način – o financijskoj aktivnosti samostalne Hrvatske. U predgovoru ovom Izvješću ministar financija je istaknuo, da su u tom razdoblju bili stvoreni uvjeti za izgradnju "modernog i transparentnog fiskalnog sustava prilagođenog potrebama tržišnog gospodarstva".¹⁹⁵ Početkom 1994. godine otpočet je proces "bitnih fiskalnih reformi kako bi se kreirao porezni sustav te sustav ukupnih državnih financija koji će podupirati makroekonomsku stabilnost i rast ekonomije uz osiguranje primjerene razine socijalne sigurnosti najugroženijim

¹⁹⁵ *Godišnje izvješće Ministarstva financija 1994.-1997.*, Ministarstvo financija, Zagreb o.g., str. 5

kategorijama stanovništva”.¹⁹⁶ Ministar je naglasio da je reforma poreznog sustava otpočela reformom sustava direktnih (neposrednih, izravnih) poreza. “Od 1994. godine primjenjuje se porez na dohodak zasnovan na načelima ekonomske učinkovitosti i pravednosti. Porezom na dohodak ne oporezuju se kamate, dividende i kapitalni dobiti čime se Hrvatska svrstala u red zemalja koje u poreznom sustavu imaju ugrađene mehanizme za poticanje štednje. Istodobno, porezom na dobit ne oporezuje se dio dobiti koji odgovara oportunitetnom trošku kapitala što zajedno s porezom na dohodak rezultira u sustavu direktnih poreza koji minimalno narušava alokativnu funkciju tržišta”.¹⁹⁷ Po njegovoj ocjeni, primjenom tog novog poreza na dohodak kao i poreza na dobit od 1994. godine, uvođenjem u porezni sustav većeg broja trošarina (“posebnih poreza”), donošenjem nove carinske tarife kao i uvrštavanjem u sustav oporezivanja poreza na dodanu vrijednost “kreiran je porezni sustav kompatibilan poreznim sustavima razvijenih zemalja. Istodobno, Hrvatska je iskoristila priliku sveobuhvatne porezne reforme i u mnogim elementima kreirala sustav koji je ekonomski učinkovitiji od sustava koji danas primjenjuju razvijene zemlje zapadne Europe”.¹⁹⁸

Čitatelji ove knjige teško će moći naći iole uvjerljive argumente, ne samo u pravnoj regulativi porezne (i druge) materije nego i u učincima njihove praktične primjene, za filipike kojima je tada utjecajan ministar financija “počastio” novi hrvatski porezni sustav. Ne samo države Zapadne Europe nego ni naši susjedi i druge zemlje u tranziciji nisu “prepoznali” odnosno uočili neka od izvanrednih (!?) rješenja koja su u nas porezni sustav ugradili prof. Rose i njegovi suradnici.

Na ovom mjestu nije potrebno utvrditi može li se, i u kojoj mjeri, prihvatiti konstatacija o direktnim porezima u našem sustavu oporezivanja koji “minimalno narušavaju alokativnu funkciju tržišta – o sustavu koji je “ekonomski učinkovitiji od sustava koji primjenjuju razvijene zemlje zapadne Europe”, odnosno u kojoj se mjeri navedene konstatacije međusobno potiru. Ostavit ću po strani i ocjene koje je tadašnji ministar financija izrekao u prilog novog sustava oporezivanja. Međutim, potrebno je – i na ovom mjestu – podsjetiti da se izgradnja i funkcioniranje novog poreznog sustava u prvim godinama postojanja samostalne Hrvatske odvijala u specifičnim uvjetima – uvjetima koji su bili bitno različiti od onih u drugim državama (bivšeg tzv. lagera socijalističkih zemalja odnosno zemalja u tranziciji). Naime, izgradnja našeg novog poreznog sustava odvijala se u uvjetima nametnutog rata i ratnih razaranja velikih razmjera; okupacije velikog dijela državnog teritorija; velikog broja prognanika, izbjeglica i ratnih stradalnika; visoke stope kako inflacije tako i nezaposlenih; naglog povećanja broja umirovljenika i dr., što je imalo nemali učinak na strukturu i visinu javnih prihoda i javnih rashoda (primjerice visoko sudjelovanje

¹⁹⁶ ibidem, str. 5.

¹⁹⁷ Ibidem, str. 5.

¹⁹⁸ Ibidem, str. 5.

vojnih rashoda u proračunskim rashodima kao i BDP-u) kao i općenito na svekolike opće (loše) prilike u zemlji. Tek se zapravo od 1997. godine, kada je došlo (poslije ratne akcije Bljesak i Oluja 1995. godine)¹⁹⁹ do mirne integracije Podunavlja, a samim tim i do okončanja turbulentnog razdoblja u razvoju samostalne i neovisne Hrvatske, do normalizacije stanja u zemlji – pa tako i u sferi financijske aktivnosti države.

Iscrpan, sustavno sređen prikaz financijske djelatnosti nove države egzistira tek od 1994. godine. Uz gore navedene razloge specifičnosti razvoja fiskalnog sustava samostalne Hrvatske, na nedostatak sređenih podataka o veličini i strukturi javnih prihoda od ne malog utjecaja bila je i činjenica nepostojanja jedinstvene institucije koja bi obavljala poslove evidentiranja, praćenja i nadzora tih prihoda. Tako je poslove koji su se odnosili (i) na poreze, kao stožernog instrumenta javnih prihoda i nadzor nad primjenom propisa kojima je bila regulirana materija oporezivanja pravnih osoba obavljala posebno organizirana samostalna ustanova Služba društvenog knjigovodstva, dok je oporezivanje fizičkih osoba bilo u nadležnosti Uprave društvenih prihoda (u razdoblju od 1990. do 1993. godine značajna sredstva koja nisu bila registrirana kao prihod činile su donacije naše dijaspore u svim dijelovima svijeta, koje su raznim kanalima, bilo u novcu bilo u naturi, pritekale u Hrvatsku). Objedinjavanjem poslova Službe društvenog knjigovodstva i Uprave društvenih prihoda u novoformiranu Poreznu upravu (počela s radom 1994. godine), stvorena je jedinstvena upravna organizacija u sustavu Ministarstva financija, kojoj su bili povjereni (to je – s izuzetkom carina i trošarina – i danas slučaj) poslovi ubiranja poreznih prihoda te razvoja i unapređenja porezne službe.

I pored brojnih nedaća izazvanih nametnutim ratom, Hrvatska je krajem 1993. godine usvojila stabilizacijski program koji je, između ostalog, omogućio provedbu porezne i općenito fiskalne reforme, snižavanje poreznog opterećenja i jačanje fiskalne discipline. (Osnivanje Financijske policije imalo je osjetnog utjecaja na povećanje učinkovitosti ubiranja poreza, tj. dovelo je do smanjenja porezne evazije). Treba spomenuti i da je 1994. godine došlo do smanjenja inflacije – od gotovo 30% u 1993. godini, stopa (hiper)inflacije u 1994. godini bila oborena na stopu koja se mogla izraziti jednoznačenkastim brojem.

Od prvog dana postojanja samostalne Hrvatske porezni prihodi zauzimali su predominantno mjesto u strukturi javnih prihoda. Podaci o javnim приходima za razdoblje od 1994. do kraja 1999. godine nedvosmisleno ukazuju na točnost učinjene konstatacije kao i na određene promjene u strukturi javnih prihoda. U tim je godinama došlo i do osjetnog povećanja ukupnih prihoda konsolidirane opće države.

¹⁹⁹ Međunarodnim priznanjem Hrvatske do kojeg je došlo 15. siječnja 1992. godine, kada su Hrvatsku uz 12 zemalja Europske ekonomske zajednice priznale i Austrija, Bugarska, Kanada, Mađarska, Malta, Norveška, Poljska i Švedska te nekoliko dana ranije Island, Njemačka i Vatikan, ni izdaleka nisu osiguravale mir i cjelovitost Hrvatske, kao što ni reintegracijom Podunavlja u sustav Hrvatske nisu bili izbrisani tragovi agresije na Hrvatsku kao i potrebe za osiguranjem sredstava kojima su se "liječile rane" posljedica ratnih razaranja.

Tablica 4.4. Struktura javnih prihoda konsolidirane opće države 1994-1999. (u mil. HRK)

Vrsta prihoda	Ostvarenje					
	1994.	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.
Ukupni prihodi i potpore	40.194	47.440	54.385	60.200	72.738	75.010
1. Porezni prihodi*	37.767	43.677	47.962	53.282	64.506	62.395
2. Neporezni prihodi	2.066	2.774	4.816	5.704	5.441	5.633
3. Kapitalni prihodi	361	979	1.593	1.195	2.740	6.974
4. Potpore	3	10	14	18	51	7

* U porezne prihode uključeni su i doprinosi za socijalno osiguranje

Izvor: Godišnje izvješće Ministarstva financija 1994-1997. str. 116 i Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2000. godinu, str. 125.

Od neporeznih prihoda po svojoj financijskoj izdašnosti izdvajaju se prihodi od upravnih i sudskih pristojbi, naknade za ceste, prihodi od dividendi, višak prihoda nad rashodima Hrvatske narodne banke, dio dobiti od javnih poduzeća. Do značajnog povećanja tih prihoda došlo je 1996. godine, u odnosu na prethodnu godinu, što je i razumljivo zbog činjenice da Hrvatska u svim svojim dijelovima provodi svoj fiskalni suverenitet. Pripajanje okupiranih dijelova teritorija uspješnim okončanjem vojno-policijskih akcija Bljesak i Oluja omogućilo je i osiguralo gotovo kontinuirano povećanje kapitalnih prihoda. Kapitalne prihode čine prihodi od prodaje stalne kapitalne imovine, prihodi od prodaje zemlje i nematerijalne imovine te kapitalni transferi od nedržavne imovine. Dok je na ime kapitalnih prihoda u 1994. godini ostvareno samo 361 mil. HRK, samo dvije godine kasnije, kapitalni prihodi su povećani za više od 4 puta da bi na ime tih prihoda 1999. godine bilo realizirano gotovo 7 milijardi HRK odnosno preko 4 milijardi više nego prethodne godine. Godina 1999. bila je godina u kojoj su se na ime privatizacije u državnu blagajnu slila značajna sredstva. Iz inozemstva su pritjecali prihodi od potpora. Njihov se iznos u razdoblju od 1994. do 1998. brzo povećavao. Dok je iz tog izvora u 1994. godini prikupljeno samo 318 tisuća HRK, u 1998. godini su prihodi od potpora dosegli iznos od 50,8 milijuna HRK, da bi godinu dana kasnije bili osjetno smanjeni, te su iznosili 6,6 milijuna HRK.

Osnovni izvor prihoda konsolidirane opće države u razdoblju od 1994. do 1999. godine (kao i kasnijih godina) bili su porezni prihodi. Središnje mjesto u tim prihodima bili su prihodi ostvareni (a) oporezivanjem prometa (općeg poreza na promet proizvoda i usluga – od 1998. godine poreza na dodanu vrijednost i trošarina – pojedinačnih poreza na promet) i (b) doprinosa za socijalno osiguranje. S izuzetkom 1999. godine, porezni prihodi konsolidirane opće države su se povećavali.

Tablica 4.5. Porezni prihodi konsolidirane opće države (u mil. HRK)

Vrste poreza	Ostvarenje					
	1994.	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.
POREZI	37.767	43.677	47.962	53.282	64.506	62.395
Porez na dohodak	5.317	5.738	6.916	6.714	8.051	7.538
Porez na dobit	887	1.401	1.772	2.504	3.777	3.341
Doprinosi za socijalno osiguranje	11.525	13.920	15.534	17.725	19.215	19.453
Porez na imovinu	306	476	551	748	810	760
Porez na promet proizvoda i usluga	13.107	12.802	13.504	15.133	1.972	388
Porez na dodanu vrijednost	-	-	-	-	20.228	19.830
Trošarine	2.689	4.960	5.391	5.405	5.897	6.161
Lokalni porez na dobra i usluge	348	147	152	146	145	158
Porez na međunarodnu trgovinu i transakcije	3.487	3.922	3.942	4.640	4.128	4.288
Ostali porezi	233	350	236	267	582	478

Izvor: Godišnje izvješće Ministarstva financija za 1994–1997. i 2001., str. 116 i 125.

Primjenom poreza na dodanu vrijednost (PDV) prihodi ubrani naplatom ovog poreza “zauzeli” su (i zadržali) stožerno mjesto u strukturi poreznih prihoda (pa tako i javnih prihoda) u našem poreznom sustavu. Prihodi od tog poreza činili su jednu trećinu svih poreznih prihoda odnosno, ako iz poreznih prihoda izostavimo doprinose za socijalno osiguranje, prihodi ubrani od PDV-a, gotovo su jednaki onima koji se ubiru naplatom svih poreza u nas. Ako se prihodima PDV-a (neto općeg poreza na promet) pribroje prihodi od trošarina (akciza odnosno pojedinačnih poreza na promet), poreza na međunarodnu trgovinu i transakcije (zapravo carine), poreza na promet nekretnina i prava onda je evidentna predominantna uloga posrednih poreza u ukupnim poreznim prihodima.

Prihodi od općeg poreza na promet (poreza u trgovini na malo) – od 1998. godine porez na dodanu vrijednost – u visokom postotku sudjeluju u ukupnim poreznim prihodima. Brojne promjene do kojih je dolazilo u prvim godinama formiranja nove države u sustavu oporezivanja prometa ukazuju na činjenicu da je opći porez na promet bio korišten kao izuzetno operativni instrument fiskalne politike države. Tu na prvom mjestu treba spomenuti financiranje raznovrsnih rashoda uvjetovanih sudjelovanjem Hrvatske u nametnutom ratu kao i “liječenju” njegovih posljedica. Visina stopa ovog poreza, kao i njihov broj, bili su podložni čestim promjenama. Tako je primjerice 1991. godine bilo u primjeni 8 tarifnih brojeva poreza na promet proizvoda, 1993. godine taj broj je smanjen na 7, a od sredine 1994. godine primjenjivalo se 5 poreznih stopa, da bi ih godinu dana kasnije bilo “samo 4”. U 1991. godini raspon stopa iznosio je od 1% do 90%. Tijekom 1993. godine opća stopa ovog poreza smanjena je sa 50% na 40%. Od srpnja 1994. godine taj se raspon kretao od 2,5% do

20%. Standardna stopa općeg poreza na promet – koja je ranije iznosila 20%, bila je snižena i od ožujka 1966. godine iznosila je – 15%.

Promjenama poreznog opterećenja pri oporezivanju prometa uz proizvode bile su zahvaćene i usluge. U 1991. godini porez na promet usluga plaćao se primjenom dviju poreznih stopa i to u visini od 3% (osnovna stopa) i 10 % (oporezivanje igara na sreću). U 1992. godini osnovna stopa poreza na promet usluga iznosila je 5 %, odnosno 10 %. Od sredine 1994. godine porez na promet usluga plaćao se primjenom jedinstvene porezne stope u visini od 10 %.

Smanjenje broja i visine stopa poreza na promet bilo je uvjetovano i opredjeljenjem za zamjenu tog oblika poreza na promet (bruto poreza na promet) – porezom na dodanu vrijednost kao i uvođenjem u porezni sustav većeg broja trošarina.

Prihodi od poreza na promet proizvoda i usluga sudjelovali su u poreznim prihodima konsolidirane opće države u 1994. godini s 34,7 %, 1995. godine s 29,3 %, a godinu dana kasnije s 28,2 %. U 1997. godini to je sudjelovanje iznosilo 28,3 %, a u 1998. godini – prvoj godini primjene poreza na dodanu vrijednost – 34,4 %, a 1999. godini to je sudjelovanje poraslo i iznosilo je 52,8 %.

Trošarine (akcize, posebni porezi) su već u prvim godinama njihova članstva u poreznom sustavu RH sudjelovali u visokom postotku u ukupnim poreznim prihodima. I dok je primjerice u 1994. godini na ime trošarina ubrano 1,8 milijardi kuna, u sljedećoj je godini bilo ubrano gotovo 5 milijardi kuna, da bi ubrani iznos u 1999. godini iznosio preko 6,1 milijardu kuna. Apsolutno povećanje ubranih trošarina dovelo je do povećanja sudjelovanja tih prihoda u ukupnim poreznim prihodima. To je sudjelovanje u 1994. godini iznosilo 7,2%, da bi u 1999. godini bilo znatno povećano i iznosilo je 9,9%. Na povećanje iznosa ubranog od trošarina kao i na povećanje njihova udjela u ukupnim poreznim prihodima, utjecala je visina poreznog opterećenja oporezovanih proizvoda kao i povećanje prometa tih proizvoda.

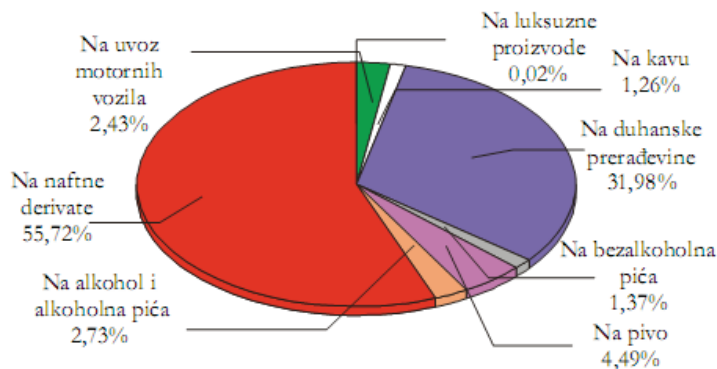
Tablica 4.6. Prihodi od trošarina od 1994. do 1999. godine (u mil. HRK)

	Ostvareno					
	1994.	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.
Trošarine - ukupno	1.840	4.960	5.391	5.405	5.897	6.161
-na naftne derivate	670	2.559	2.692	2.728	3.170	3.433
-na alkohol i alkoholna pića	75	183	198	177	177	168
-na pivo	130	266	262	279	278	277
-na bezalkoholna pića	51	108	109	110	83	85
-na duhanske proizvode	880	1.759	2.040	2.000	1.983	1.970
-na kavu	0	68	69	75	77	78
-na uvoz motornih vozila	0	17	22	36	129	149
-na luksuzne proizvode	7	0	0	0	0	10

Izvor: Godišnje izvješće Ministarstva financija 1994–1997. kao i za 2000. god

Među trošarinama financijski najizdašnije bile su one na naftne derivate kao i one na duhanske prerađevine. Prihodi od ovih dviju trošarina (posebnih poreza) u ukupnim prihodima od trošarina sudjelovali su primjerice 1997. godine s 87,5 %. Nasuprot tome, sudjelovanje prihoda od trošarina na uvoz automobila u ukupno od trošarinama ubranim prihodima bilo je skromno (iznosilo je 0,7 %), što se može reći i za trošarine na bezalkoholna pića (2%), a na alkohol (3,3%). Ti se odnosi u sudjelovanju pojedinih trošarinama u ukupnim trošarinskim prihodima ni u 1999. godini nisu bitno promijenili. Istina, sudjelovanje trošarina u ukupnim poreznim prihodima od 17% u 1997. godini, u 1998. iznosilo je 14,8 %, da bi u 1999. godini bilo povećano i iznosilo je 16,1%. Sudjelovanje prihoda novouvedene trošarine na luksuzne proizvode 1999. godine u ukupnim trošarinskim prihodima iznosilo je 0,02 % odnosno bilo je ubrano nešto manje od 1 milijun kuna (996.000).

Slika 4.1. Struktura posebnih poreza u 1999. godini



Izvor: Slika broj 2.9 Godišnjeg izvještaja Ministarstvo financija za 2000. godinu, dostupno na <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak2000.pdf>

U prvim godinama primjene novog poreznog sustava Hrvatske istaknuto mjesto među poreznim prihodima imali su i prihodi od carina i drugih carinskih davanja (porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije). Ti su prihodi 1994. godine sudjelovali u ukupnim poreznim prihodima s 10,3 %, 1995. godine s 8,9 %, 1996. godine s 8,1 % da bi 1999. to sudjelovanje iznosilo 6,9%. Smanjenje financijske uloge carina – i pored apsolutnog povećanja carinskih prihoda od 3.487 milijuna kuna 1994. godine na 4.298 milijuna kuna 1999. godine – bila je logična posljedica smanjenja carinskog opterećenja uvezenih proizvoda odnosno priprema za pristupanje Hrvatske u Svjetsku trgovinsku organizaciju, tj. prihvaćanje opredjeljenja suvremenih država za ukidanje/smanjenje raznih barijera (pa tako i carina) razvoju vanjsko-trgovinske razmjene.

I pored značajnih promjena u oporezivanju dohotka – uvođenje sintetičkog poreza na dohodak, primjena potrošno orijentiranog pristupa oporezivanju dohotka, povećanje broja obveznika poreza na dohodak, osnivanje Financijske policije i promjena u organizaciji porezne službe i dr. – u prvim godinama primjene novog pristupa o oporezivanju dohotka nije došlo do osjetljivijih promjena u udjelu prihoda od ovog poreza u ukupnim poreznim prihodima, kao ni u apsolutnom iznosu ubranog poreza. Dok je, primjerice, u 1994. godini na ime poreza na dohodak ubrano 5,32 milijardi kuna, godinu dana kasnije ubrano je 5,73 milijardi kuna. Međutim, u 1998. godini na ime ovog poreza ubrano je nešto više od 8 milijardi da bi u narednoj godini taj iznos bio smanjen za oko 500 milijuna kuna. Prihodi od poreza na dohodak u ukupnim poreznim prihodima sudjelovali su 14,4% u 1996., 12,6% u 1997. godini da bi to sudjelovanje u 1999. godini bilo osjetno smanjeno te iznosilo 12,1 %. Ovo je smanjenje uvjetovano, između ostalog, i smanjenjem udjela poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu odnosno smanjenju gospodarske aktivnosti u toj godini za 5 %.

Veće kolebanje u financijskoj izdašnosti te u sudjelovanju u ukupnim poreznim prihodima, u razdoblju od 1994. do 1999. godine, imali su prihodi ubrani oporezivanjem dobiti. Naime, u prvoj godini primjene novog poreza na dobit, a u uvjetima okupacije većeg dijela našeg teritorija i velikog smanjenja svekolike gospodarske aktivnosti, odsutnosti novih investicija, katastrofalno loše provedene privatizacije i dr., prihodi od ovog poreza bili su skromni. U 1994. godini primjena poreza na dobit donijela je samo 887 milijuna kuna, dok je sudjelovanje u ukupnim poreznim prihodima iznosilo skromnih 2,6 %. U 1995. godini na ime ovog poreza ubrano je nešto više od 1 milijarde kuna, a 1997. godine ostvareno je gotovo 1,8 milijardi, što je pridonijelo i većem sudjelovanju prihoda ovog poreza u ukupnim poreznim prihodima. To je sudjelovanje u toj godini iznosilo 5,7 %. Zbog relativno slabijeg rezultata poslovanja u 1999. godini na jednoj strani kao i nastojanja da se pridonese povećanju interesa ulagača – u prvom redu stranaca – za investiranje u hrvatsko gospodarstvo na drugoj, došlo je do smanjenja poreznog opterećenja ulagača odnosno do rasterećenja gospodarstvenika od raznih nameta, pa tako i do smanjenja poreza na dobit. Te su se promjene odrazile na smanjenju ostvarenog prihoda od poreza na dobit u 1999. godini u odnosu na prethodnu godinu, i na zadržavanje udjela ovog poreza u ukupnim poreznim prihodima na istoj razini kao i u 1998. godini. U ukupnim poreznim prihodima su prihodi od poreza na dobit sudjelovali sa 6,2 % (u 2000. godini to je sudjelovanje značajno smanjeno – iznosilo je samo 4,2 %).



V. DIO

**OPREZIVANJE OD 2000.
DO KRAJA 2003. GODINE**



5.1. Izbori 2000. godine i porezi

Neposredno nakon usvajanja propisa kojima je regulirana materija nekih poreza ili pak u razdoblju između usvajanja zakona i početka njihove primjene (kao kod PDV-a), u stručnoj su se javnosti čula osporavanja temeljnih načela na kojima su počivali porezni sustav i porezna politika te su iznesene primjedbe na pojedina rješenja kao i istaknute dileme o tome, treba li, a onda i što bi to trebalo dodati, izostaviti i/ili promijeniti u tom sustavu i takvoj politici. Tu, u prvom redu, treba spomenuti opredjeljenja koja su došla do izražaja pri reguliranju materije o porezu na dohodak i porezu na dobit na jednoj strani, te oporezivanja prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost, nekih pojedinačnih poreza na promet (trošarina, akcisa), poreza na nasljedstva i darove te lokalnih poreza na drugoj. Idealna prilika (i potreba) da se od strane teoretičara i praktičara kao i zainteresiranih političara temeljito analizira funkcioniranje novog sustava oporezivanja te da se ocijeni je li, i u kojoj mjeri, taj sustav u skladu s izvršenim i očekivanim promjenama u gospodarstvu i društvu, u kojoj mjeri on odgovara našim potrebama i mogućnostima, bili su izbori održani prvih dana (3. siječnja) 2000. godine. Već sama činjenica da je do formiranja našeg poreznog sustava došlo u specifičnim (nenormalnim) okolnostima, iziskivalo je da se odgovori (i) na pitanje da li se sustav oporezivanja prilagodio novonastalim (mirnodopskim) uvjetima i u kojoj mjeri pridonosi ekonomskom i svakom drugom razvoju. Naime, ne smije se previdjeti da je tek 1996. godina prva godina u kojoj porezni sustav funkcionira na cijelom teritoriju Hrvatske.

Nekoliko mjeseci prije održavanja parlamentarnih izbora 2000. godine, prof. Barbara Jelčić i ja objavili smo opsežan rad (52 stranice) pod naslovom "Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja", u kojem smo iznijeli kritički osvrt na osnove poreznog sustava i primijenjene mjere porezne politike u nas. U zaključku tog rada istaknuli smo: "U predizbornom nadmetanju ranijih godina materija oporezivanja jedva da je bila prisutna u nastupima kako predstavnika stranke na vlasti tako i oporbenih stranaka. Niti su se Vlada i stranački dužnosnici posebno trudili da hvale i brane postojeći sustav oporezivanja, niti je oporba ukazivala na njegove mane, neadekvatnosti, nesvršishodnosti, pa i štetnosti tog sustava, tražeći da se neka rješenja

izmjene, dopune ili pak napuste. Razlozi nedovoljnog interesa političara i šire javnosti za raznovrsne aspekte oporezivanja – u prvom redu za visinu poreznog opterećenja, ravnomjernu raspodjelu poreznog tereta, korištenje poreza za ostvarenje i nefiskalnih ciljeva, raspodjelu poreznih prihoda, strukturu tih prihoda i sl., mogu se naći ne samo u nedovoljnom poznavanju mogućnosti i ograničenja korištenja poreza kao učinkovitog i operativnog instrumenta (i) ekonomske, socijalne, stambene, ekološke, kulturne, zdravstvene, obrazovne i druge politike, nego se pomanjkanje interesa za učinke i ciljeve oporezivanja može objasniti (i opravdati) i ratom te otklanjanjem posljedica ratnih razaranja, okupacijom velikog dijela zemlje, problemima obnove, pretvorbom, privatizacijom, velikim brojem prognanika i izbjeglica i dr.

Predstojeće izbore karakterizira, između ostalog, naglašena prisutnost porezne problematike u (gotovo) svakodnevnim istupima stranačkih dužnosnika na raznim skupovima, u tisku, na radiju i televiziji, kao i vidno mjesto koje je materija oporezivanja dobila u opredjeljenjima koje političke stranke iznose da bi uvjerile buduće birače da će upravo one, ako pobijede na izborima, ispuniti njihova očekivanja. Začuduje – najblaže rečeno, da su često prisutni u javnosti i posebno glasni u kritici mnogih postojećih rješenja u području oporezivanja i predlaganja promjena u poreznoj politici istaknuti političari vladajuće stranke, koji su sve do jučer odbijali svaki prijedlog za bilo kakvu promjenu u oporezivanju, koji su žustro branili postojeća porezna rješenja, odnosno koji se čak nisu libili da politički i stručno omalovaže (pa i diskreditiraju) one koji su se drznuli ukazati na propuste i tražiti promjene u oporezivanju. Zato se samo po sebi nameće pitanje koga to kritiziraju glasnogovornik vladajuće stranke i mnogi visoki stranački dužnosnici – zar Vladu koju su sami formirali i odgovarajuće ministre, ili Sabor u kojem imaju većinu i koji je usvojio porezne propise koje danas tako zdušno napadaju. Međutim, kako kritika postojećeg sustava oporezivanja od vladajuće nomenklature nije usmjerena na predsjednika države, Vladu i Sabor, logično se može zaključiti, ili da (1) kritika mnogih rješenja u oporezivanju treba obezvrijediti odnosno oduzeti primat kritičarima iz redova oporbe, ili da (2) vladajuća struktura predlaže porezno rasterećenje koje je nerealno, pa ga ozbiljne i odgovorne političke stranke ne mogu prihvatiti, jer se time dovodi u pitanje normalno funkcioniranje države (sve dok se ne smanje javnih rashodi i promijeni njihova struktura), ili pak da (3) usvajanjem prijedloga za smanjenje poreznog opterećenja u Saboru neposredno pred izbore, žele otežati odnosno onemogućiti izbornim pobjednicima normalno financiranje propisanih zadaća i mjera države neposredno poslije izbora, te tako okrenuti političko raspoloženje građana protiv nove vlasti. Svaki od navedena tri moguća scenarija može se ocijeniti kao svojevrsna izborna diverzija, odnosno kao rješenje kojem je pribjegli vladajuća stranka iz uskih stranačkih interesa, ne vodeći pritom računa o neusporedivo važnijem i nadređenijem nacionalnom interesu.

Smatramo ne samo korisnim nego i potrebnim da vrijeme koje je preostalo do izbora, vodeće stranke iskoriste ne samo za analizu postojećih rješenja u oporezivanju

i predlaganju potrebnih promjena, nego bi po našem mišljenju budući pobjednik (ili pobjednici) morao pripremiti nacrt(e) budućih izmjena i dopuna postojećih propisa te eventualno novog zakona o nekom novom porezu kako bi se iskoristilo vrijeme do izbora i osiguralo da Sabor u novom sazivu što prije usvoji potrebne promjene u oporezivanju. Mislimo da nova vlast mora ekonomizirati s vremenom i prije izbora, a pogotovo poslije njih. Ono je za nju od posebnog značenja, jer najveći broj stanovnika očekuje da što prije uslijedi porezno rasterećenje, restrukturiranje i racionalizacija javne potrošnje, smanjenje nezaposlenosti, dinamiziranje gospodarskog razvitka, povećanje životnog standarda i sl. Zalažemo se da oporba inzistira na tome da se odustane od promjena u sustavu oporezivanja do izbora, ali to nikako ne znači da se o potrebnim promjenama ne može i ne treba temeljito raspravljati. Dapače – baš naprotiv, i to – što prije, to bolje”.²⁰⁰

Pozivu časopisa *Ekonomija/Economics* da dostave svoje programe, odazvalo se 11 od 34 političkih stranaka, pokreta, zajednica, unija i sl., a objavljeni su u časopisu br. 3 iz 1999. godine, pod naslovom “Ekonomski programi političkih stranaka Republike Hrvatske krajem 1999. godine”²⁰¹

U napomeni urednika tematskog broja (Santini G.) bilo je istaknuto: “Potkraj 1999. godine raspisani su izbori za Hrvatski državni sabor. Stanje je u privredi zabrinjavajuće. Razlike se u mišljenjima svode samo u ocjeni koliko je stanje u privredi ozbiljno. Očekuje se promjena vlasti. Tek će izbori dati konačnu ocjenu koliko su ta očekivanja utemeljena. Svi su složni da je nužno hrvatski privredni brod u idućem razdoblju voditi na drugi način, nego što se to činilo od listopada 1993. godine. Svima je jasno da bez razvoja sve dostignuto na društvenom i političkom planu može postati upitno”.²⁰²

Već i površan uvid u sadržaj nekih od publiciranih ekonomskih programa, u onom dijelu u kojem se raspravlja o nekim aspektima oporezivanja, upućuje na zaključak da su neka od ponuđenih rješenja i danih ocjena neutemeljena, paušalna, ishitrena, nerealna. U mnogim programima sadržane su i konstatacije i prijedlozi o oporezivanju s kojima su se budući birači mogli lagano složiti kao, primjerice, s prijedlogom za smanjenje poreznog opterećenja i ravnomjernu raspodjelu poreznog tereta, što sigurno nije bio slučaj s prijedlogom za progresivno oporezivanje nekretnina kao i ukidanje poreza na promet nekretnina, oporezivanje prihoda od kamata i ostalih financijskih ulaganja po stopi od 35% sadržan

²⁰⁰ Jelčić Bo. i Jelčić Ba.: Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja, *Ekonomija/Economics* br. 1, Zagreb 1999, str. 81-83.

²⁰¹ Neki od pozvanih aktera u političkom životu zemlje nisu iskoristili tu šansu da potencijalne birače upoznaju s mjerama koje će nastojati realizirati ako njihovi predstavnici budu izabrani jer su – pretpostavljam – ocijenili da tajming objavljivanja njihovih programa nije povoljan.

²⁰² *Ekonomist/Economics* br. 3. Zagreb 1999, str. 1.

u prijedlogu Hrvatske seljačke stranke (HSS)²⁰³, ili pak za izjednačenje poreza iz dohotka i dobiti te primjenu jedinstvene porezne stope u visini od 25% što su predlagali kršćanski demokrati Međimurja (KDM), koji su se zalagali za poticanje razvoja poduzetništva i to samo oslobađanjima od poreza iz dobiti ili dohotka, "a nikako se ne smije početak poduzetništva pretpostavljati privlačnim kreditima jer se tako zbog nedovoljne samokritičnosti, neetablirani poduzetnici dovode u često nepremostiva zaduženja".²⁰⁴ KDM se sustavno zalaže za bitno pojednostavnjenje administrativnog i fiskalnog zaduživanja (!?) gospodarstvenika, za sintetičku stopu poreza, doprinosa i drugih državnih nameta (!?) te za zakonsko definiranje dužničko-vjerovničkih odnosa.²⁰⁵

Istarski demokratski sabor (IDS) zalagao se za takvu poreznu politiku koja bi bila u "funkciji bržeg gospodarskog razvoja, snižavanjem ukupnog poreznog opterećenja, uz socijalnu preraspodjelu"²⁰⁶ poreznog tereta. Predložene "promjene u poreznoj politici odnose se na:

- smanjenje poreza na dodanu vrijednost i uvođenje diferenciranih stopa PDV-a od 0 do 20%,
- povećanje neoporezivog dijela dohotka i uvođenje progresivnog oporezivanja dohotka,
- porezna oslobođenja od obveze plaćanja poreza na dobit za reinvestiranu dobit, za financiranje kulture, sporta, znanosti i humanitarnih zaklada,
- smanjenje i oslobođenje plaćanja carina u skladu s pravilima Svjetske trgovinske organizacije".²⁰⁷

IDS se zalagao i za "značajno smanjenje javne potrošnje. U državnom ustroju prvenstveno je potrebno provesti decentralizaciju ovlasti i sredstava. Promjena poreznog sustava dovela bi do jasne raspodjele lokalnih i državnih poreznih sredstava, uz jaču konkurenciju između jedinica lokalne samouprave koje bi imale ovlasti samostalnog utvrđivanja vlastitih poreznih i drugih prihoda, ali i odgovornost za porezna i druga opterećenja. Time bi se smanjila ukupna javna potražnja u okviru koje gospodarstvo i građani mogu financirati, uz nužnu racionalizaciju poslovanja svih korisnika proračunskih sredstava".²⁰⁸

Socijalno-demokratska unija (SDU) zalagala se da se u 2000. godini proračunski rashodi države umanje barem za 30% i to "dijelom u korist lokalne samouprave čime bi se rastrošna državna birokracija dovela u ovisnost o stvarnim ekonomskim rezultatima i svela u realne i potrebne okvire. Potrebno je smanjiti poreznu presiju, posebno

²⁰³ Ibid str. 395 i 6.

²⁰⁴ Ibid., str. 425.

²⁰⁵ Ibid. Str. 425.

²⁰⁶ Ekonomski program..., o.c. str. 417.

²⁰⁷ Ibid, str. 417.

²⁰⁸ Ibid, str. 416-7.

izvozno orijentiranoj privredi i turizmu, kao strateškim nosiocima dugoročnog razvoja, i to prvenstveno uvođenjem diferencirane stope poreza na dodanu vrijednost”.²⁰⁹

Hrvatska seljačka stranka (HSS) u svom ekonomskom programu, publiciranom pod nazivom “Kako služiti Hrvatskoj – politički projekt za 21. stoljeće – Temeljne odrednice gospodarske strategije HSS-a”, mnogo prostora i izuzetnu pažnju posvetila je porezima. Tako HSS smatra da se “porezni sustav te struktura javnih prihoda mora uskladiti sa sustavom zemalja EU, odnosno zemalja prvog kruga proširenja EU”.²¹⁰ HSS je također smatrao da se “porezna politika mora postaviti u funkciji ostvarivanja temeljnih strategijskih ciljeva. Aktivnom se poreznom politikom mora potaknuti novi ciklus investicija i rasta uz poticanje domaće agregatne potražnje temeljene na povećanju kupovne moći srednjeg društvenog sloja i, posebice, umirovljenika”.²¹¹ HSS se zalagao za promjene porezne politike što se odnosilo na:

- snižavanje ukupnog poreznog opterećenja;
- smanjivanje učešća PDV-a u proračunskim prihodima na razinu od 25-30%;
- uvođenje diferenciranih stopa, nižih i viših, od postojeće stope PDV-a na hranu, posebne usluge od strategijskog interesa, te luksuzna dobra;
- povećanje učešća imovinskih poreza, poreza na kapitalne dobitke i kamate, te posebnih poreza na cigarete, alkohol, mineralne vode, mineralna goriva, luksuzne automobile i luksuzne robe;
- povećanje raspona najniže i najviše stope poreza na dohodak, uz snažniju progresiju stopa poreza na dohodak iznad 100.000,00 kn godišnje;
- uvođenje povlaštene stope poreza na dohodak do 1,000,00 kn mjesečno kod jednog poslodavca za isplate povremenih poslova te zaposlenike sa skraćanim radnim vremenom (*part-time job*);
- porezna oslobođenja od obveze plaćanja poreza na dobit i dohodak u cilju stimuliranja reinvestiranja dobiti, direktnih investicija te investicija u državne vrijednosnice, vrijednosnice socijalnih i investicijskih fondova, financiranje kulture i humanitarnih zaklada;
- povećavanja prihoda od upravljanja državnim portfeljima dionica i udjela u poduzećima, privatizacijskih te koncesijskih prihoda i
- smanjivanja direktnog zaduživanja države u inozemstvu za potrebe punjenja proračuna”.²¹²

HSS je pozdravio uvođenje PDV-a u naš porezni sustav, ali se suprotstavio opredjeljenju za jednostopni porez i primjenu stope od 22%, kao i tako visokom sudjelovanju prihoda tog poreza u ukupnim poreznim prihodima. Zalagao se da se stopa PDV-a smanji te da se uvede snižena porezna stopa u visini od 18%, da se povećaju prihodi od trošarina, da se snizi minimalna stopa poreza na dohodak na 15%, da se

²⁰⁹ Ekonomski program... o.c. str. 430.

²¹⁰ Ibid, str. 392.

²¹¹ Ibid. 392

²¹² Ibid, str. 393.

progresivno oporezuje vlasništvo na nekretninama s tim, da se potpuno oslobodi plaćanja poreza poljoprivredno zemljište kao imovina, da se ukine porez na promet nekretnina (!?). HSS se "čvrsto zalagao" da se u tranzicijskoj fazi uvede poseban porez na kapitalne dobitke i to uz "porez na dobitke temeljem kupoprodaje dionica i udjela u poduzećima koja su proizašla iz procesa pretvorbe u visini od 35% »²¹³ te ranije spomenuti porez na prihode od kamata i ostalih financijskih ulaganja i to po stopi od 35% (!) te da se poveća stopa poreza na dobit na 40%" odnosno da se od plaćanja tog poreza oslobodi ako je reinvestirao dobit.

Hrvatska narodna stranka (HNS), koja je zajedno s Hrvatskom seljačkom strankom sudjelovala u koalicijskoj vladi (tzv. Račanova vlada), formiranoj nakon izbora održanih 3. siječnja 2000. godine, u svom gospodarskom programu problematiki oporezivanja ni izdaleka nije posvetila toliku pažnju kao što je to učinila HSS. Ukazujući na povećanje broja nezaposlenih i umirovljenika, na visinu nenaplaćenih međusobnih potraživanja i vanjskog duga, na nedopustivo dugotrajnu recesiju i prespori oporavak domaće proizvodnje, na štetne posljedice restriktivne i nepoticijske makroekonomske politike Vlade, Hrvatska narodna stranka se, između ostalog, zalagala za (a) porezno rasterećenje kao posljedicu dinamičnog rasta i ubrzanja zapošljavanja, čime bi se otvorio prostor za učinkovitu socijalnu politiku, (b) smanjenje stope PDV-a na 18% uz uvođenje 0-te stope za određene kategorije proizvoda, (c) restrukturiranje i smanjenje rashodne strane proračuna uvođenjem najstrože štednje u trošenju sredstava iz državnog proračuna tako da se ti troškovi smanje za 10% u 2000. godini, a uz podršku tzv. razvojnim pozicijama (školstvo, znanost, zdravstvo, zapošljavanje, pravosuđe i dr.), (d) oslobođenje od poreza na dobit izravnih ulaganja u nova radna mjesta, (e) povećanje mirovina koje su nastale na načelima generacijske solidarnosti podrškom državnog proračuna putem restrukturiranja njegove rashodovne strane i dinamičnim zapošljavanjem koje proistječe iz ubrzanog gospodarskog rasta na temelju poreza na kapitalni dobitak. HNS je smatrao da je oporba u stanju, ako joj birači na izborima iskažu svoje povjerenje, između ostalog, otvoriti 200.000 novih radnih mjesta u 4 godine, omogućiti rast proizvodnje od 10% godišnje te privući 4 milijarde USA dolara inozemnog kapitala u 4 godine.²¹³

Stranka demokratske akcije Hrvatske (SDAH) zalagala se za fiskalnu politiku koja osigurava uravnoteženi razvoj,²¹⁴ ali bez konkretizacije kako korištenjem poreza takvo opredjeljenje i ostvariti.

Uvidom u ocjenu (tada) važećeg sustava oporezivanja kao i učinjenih prijedloga promjena koje bi trebalo izvršiti u sustavu sadržanih u publiciranim ekonomskim programima političkih stranaka uvrštenih u tematskom broju časopisa *Ekonomija/Economics* br. 3 iz 1999. godine razvidno je da su političke stranke (grupacije i sl.) smatrale kako su porezi izuzetno značajan čimbenik ekonomske politike odnosno

²¹³ Ibid. str. 372-380.

²¹⁴ Ibid. str. 436 i 7.

da ne zaziru od njihova korištenja za ostvarivanje ciljeva (ne samo ekonomskih) svoje politike. Premda ekonomski program stranke koja je dobila najveći broj glasova na izborima i mandat da formira vladu (Socijaldemokratska partija – SDP) nije bio publiciran u spomenutom časopisu, moglo se na osnovi mnogih istupa čelnika te stranke zaključiti da porezi imaju odnosno da im je namijenjena istaknuta uloga u realizaciji ekonomskih, socijalnih i drugih ciljeva. Za razliku od mnogih odgovornih predstavnika vladajuće Hrvatske demokratske zajednice (HDZ), koji su (i) pod utjecajem stranih konzultanata (zapravo kreatora) našeg poreznog sustava zagovarali (i) ograničavanje korištenja poreza na ulogu uskog fiskalnog instrumenta – oporba, i ne samo oni nego i brojni neovisni teoretičari i praktičari, nisu prihvaćali ideju o neutralnom karakteru poreza, o neutralnosti poreza. U svim publiciranim ekonomskim programima političkih stranaka bilo je lagano uočiti – neposredno ili posredno, iscrpno ili samo načelno – opredjeljenje za aktivnu ulogu koja je porezima namijenjena u realizaciji tih programa.

5.2. Promjene u sustavu oporezivanja

Birači su na parlamentarnim izborima, održanim prvih dana 2000. godine, uskratili povjerenje političkoj stranci koja je bila na vlasti od prvih dana formiranja RH. Izbori su doveli do značajnih promjena u zastupljenosti pojedinih političkih stranaka u Saboru i do osjetnog zaokreta u unutrašnjoj, a donekle i vanjskoj politici zemlje. Do velikih promjena došlo je u području oporezivanja, i to ne samo u visini poreznog opterećenja, broju i vrsti poreza pa i strukturi poreznih prihoda nego i u raspodjeli oporezivanjem ubranih prihoda, kontroli naplate poreza, postupovnih poreznih propisa, donesen je Zakon o poreznom savjetništvu, formiran je Savjet za porezni sustav Ministarstva financija i dr. Intenzitet i broj promjena u području oporezivanja bio je tako velik da se bez ikakvih ograda moglo govoriti o velikoj poreznoj reformi do koje je došlo u prve dvije godine djelovanja nove vladajuće strukture – o reformi koja opravdava da se razdoblje od 2000. do kraja 2003. godine ocijeni kao nova etapa u razvoju oporezivanja u nas.

5.2.1. Opći porezni zakon

U prikazu razvoja oporezivanja u našoj zemlji treba istaknuti činjenicu da je nakon višegodišnje pripreme konačno donijet Opći porezni zakon (NN 127/00) – Zakon u kojem su sadržane postupovne odredbe koje se primjenjuju na poreze i druga javna davanja. Opći porezni zakon (OPZ) je “kodifikacija općeg poreznog prava, tj. odredaba koje su zajedničke za sve navedene oblike javnih davanja, i stoga je najznačajniji zakon na području poreznog prava”.²¹⁵

²¹⁵ Lončarić-Horvat O.: Porezni postupak – prilog u udžbeniku Jelčić Bo. i dr.: *Hrvatski fiskalni sustav*, Narodne Novine, Zagreb 2002, str. 149.

Opći porezni zakon u primjeni je od 1. siječnja 2001. godine.

Malo je zakona kojima je regulirana materija oporezivanja za čije je donošenje "utrošeno" toliko mnogo vremena i uloženo toliko mnogo truda, kao što je to bio slučaj s uključivanjem Općeg poreznog zakona u sustav oporezivanja. O potrebi njegova donošenja počelo se govoriti još u prvim godinama izgradnje novog poreznog sustava RH. Rad na uobličanju tog Zakona, nakon višegodišnje pripreme, bio je okončan 2000. godine. Općim poreznim zakonom uređuju se "sve bitne značajke porezno-pravnog odnosa, tj. prava i obveze sudionika u tome odnosu (poreznih tijela i poreznih obveznika) i postupovne odredbe u pogledu njihova ozbiljenja. Ono što je prije bilo rasuto u mnogim zakonima sad je okupljeno i sustavno razvrstano u jedinstven zakon. Posebnima poreznim zakonima prepušteno je ono što nije zajedničko, u prvom redu propisivanje određenih vrsta poreza i posebnosti u pogledu njihova određivanja i ubiranja, a sve drugo sadrži, u pravilu, OPZ. Nova struktura poreznih zakona stvara povoljne uvjete za izrastanje jedinstvenih načela i pravnih instituta u poreznom pravu, povećava prozirnost poreznog pravnog sustava i pridonosi pravilnijoj primjeni zakona. U takvoj strukturi i odnosima, OPZ svojim odredbama čini osnovicu sustava poreznog prava Republike Hrvatske".²¹⁶

U Opći porezni zakon bila su ugrađena rješenja koja su bila u primjeni u poreznim sustavima mnogih suvremenih država. Opravdano je primijećeno da njegova primjena "pridonosi ispunjenju jedne izuzetno važne zadaće pred kojom stoji Hrvatska – usklađivanjem njezina pravnog sustava s europskim standardima" te da njegovo donošenje i stupanje na snagu "zaključuje samo jednu fazu, poslije koje će uslijediti druga, ništa manje važna: osiguranje uspješne i pravilne primjene Zakona".²¹⁷

Potrebu donošenja OPZ-a nitko nije osporavao. Njegovo je donošenje odnosno uključivanje u naš sustav oporezivanja bilo pozdravljeno kako od poreznih obveznika i obveznika drugih javnih davanja, tako i nadležnih tijela državne uprave kojima je povjerena zadaća utvrđivanja i ubiranja javnih prihoda kao i kontrole naplate tih prihoda. Određene primjedbe koje su bile upućene OPZ-u odnosile su se na naziv zakona i neke nespretnosti, a i netočnosti u definiranju pojma poreza te izostavljanja instituta naknade pri nabranjanju javnih davanja. Naime, u čl. 1. OPZ kaže se: "Ovaj Zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonom o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drukčije i čini zajedničku osnovu poreznog sustava".

Naš OPZ izrađen je prema "uzoru na isto takav njemački zakon".²¹⁸ Međutim, naziv tog isto takvog njemačkog zakona razlikuje se od naziva našeg Zakona. Njemački naziv je *Abgabenordnung*, tj. njime je regulirana materija javnih davanja. U

²¹⁶ Budić, M. i dr.: *Opći porezni zakon s komentarom*, Institut za javne financije, Zagreb 2001, str. 11.

²¹⁷ Ibidem, str. 11.

²¹⁸ Lončarić-Horvat O.: o.c. str. 144.

čl. 2. tč. 1 OPZ-a je utvrđeno: "Javna davanja u smislu ovog Zakona jesu: porezi, carine, pristojbe i doprinosi". Kako se OPZ-om reguliraju postupovne odredbe koje se odnose na utvrđivanje i naplatu poreza i drugih javnih davanja i kako su porezi samo jedna od vrsta javnih davanja, bilo je mišljenja da bi adekvatniji naziv za zakon kojim su te postupovne odredbe regulirane bio Opći zakon o javnim davanjima, a ne Opći porezni zakon.

Primjedbe upućene na neka rješenja u OPZ-u odnose se i na definiciju poreza i carina kao i izostavljanje instituta naknade pri nabranjanju javnih davanja. U čl. 2. tč. 3 dana je definicija poreza: "Porezi su novčano davanje i prihod su proračuna koji se koristi radi podmirivanja proračunom javnih izdataka", a u tč. 4 istog članka OPZ-a je formulacija: "Carina je porez koji se plaća pri uvozu". Teško je odgovoriti na nekoliko pitanja: (1) zašto se porezi definiraju činjenicom da su prihodi proračuna, jer priroda nekog prihoda ne ovisi o tome kome oni pripadaju, isto tako (2) porezi su i oni prihodi kojima se ne financiraju samo proračunom utvrđeni zadaci, a osim toga (3) što je bilo odlučujuće, da se u Zakonu (nepotrebno) odstupi od u teoriji prihvaćene definicije poreza. Prema tč. 1. čl. 2 OPZ-a, javna su davanja uz poreze i carine, pristojbe i doprinosi, iz čega bi se moglo zaključiti da su carine neka posebna javna davanja, različita od poreza. Ali, u tč. 4 tog istog članka, carine se definiraju kao porez koji se plaća pri uvozu (pa se logično nameće pitanje u koju bi vrstu javnih davanja bile uvrštene izvozne carine).

5.2.2. Porez na dohodak

Među izuzetno značajne promjene u sustavu oporezivanja u drugoj etapi razvoja tog sustava u RH treba ubrojiti one do kojih je došlo u oporezivanju dohotka i dobiti. Te su promjene bile takvog intenziteta da je bila razumljiva odluka nositelja porezne politike da se one realiziraju tako da se donese novi zakon o porezu na dohodak i zakon o porezu na dobit, a ne izmjenama i dopunama postojećih zakona. Naime, tim novim – drugim po redu – Zakonom o porezu na dohodak i Zakonom o porezu na dobit – uveden je novi pristup reguliranju materije oporezivanja dohotka i dobiti, različit od onog utvrđenog u zakonima iz 1993. godine kojima je regulirana ta materija.

Zakon o porezu na dohodak iz 2000. godine (NN 127/00 s izmjenama i dopunama NN 150/02) počeo se primjenjivati 1. siječnja 2001. godine. U obrazloženju Prijedloga za njegovo donošenje istaknuto je da se taj novi zakon donosi "radi daljnje izgradnje modernog, preglednog i usporedivog poreznog sustava" te radi prilagodbe tog sustava "novim gospodarskim uvjetima u Republici Hrvatskoj te uvjetima globalizacije narodnih gospodarstava" kao i radi usklađivanja "s modernim poreznim zakonodavstvom zapadno europskih zemalja i zemalja u okruženju".

Od promjena u poreznom tretmanu dohotka inauguriranih novim Zakonom o porezu na dohodak u odnosu na Zakon o porezu na dohodak iz 1993. godine – s kasnijim izmjenama i dopunama (bilo ih je 4), posebno treba spomenuti: povećanje

broja poreznih razreda i poreznih stopa kao i povećanje raspona između minimalne i maksimalne porezne stope; proširenje oporezivanja na dividende i udjele u dobiti na temelju udjela u kapitalu; povećanje broja poreznih oslobođenja i olakšica; promjene u oporezivim oblicima dohotka; izostavljanje instituta zaštitnih kamata pri utvrđivanju visine poreznog opterećenja.

Novi Zakon o porezu na dohodak razlikovao se od prethodnog i po broju članka. Dok je materija o oporezivanju dohotka na kraju primjene prvog Zakona o porezu na dohodak regulirana u 114 članaka (od toga je brisano 14 članaka a dodana su 2 nova članka), u novom Zakonu ta je materija bila prezentirana u samo 55 članaka. Naime, donošenjem OPZ-a prestala je potreba za unošenjem postupovnih odredbi u Zakonu o porezu na dohodak.

Osnovicu poreza na dohodak tuzemnog poreznog obveznika činio je dohodak koji je ostvario kako u tuzemstvu tako i u inozemstvu (primjena načela svjetskog dohotka ili neograničene porezne obveze) umanjen za zakonom utvrđene iznose plaće, naknade, nagrade, prenesene gubitke i osobne odbitke. Osnovica poreza na dohodak inozemnog poreznog obveznika bio je iznos dohotka kojeg je porezni obveznik ostvario samo u tuzemstvu (primjena načela ograničene porezne obveze) umanjen za prenesene gubitke ostvarene u tuzemstvu i umanjen za osobne odbitke.

Tuzemnom poreznom obvezniku oporezovali su se sljedeći oblici dohotka:

1. dohodak od nesamostalnog rada,
2. dohodak od samostalne djelatnosti,
3. dohodak od imovine i imovinskih prava,
4. dohodak od kapitala i
5. dohodak od osiguranja (od početka 2003. godine).

Novim Zakonom o porezu na dohodak preciznije je utvrđeno koji se dohoci (prihodi) inozemnog poreznog obveznika oporezuju.

Novim Zakonom povećan je broj poreznih razreda te broj i visina poreznih stopa. Pri oporezivanju dohotka od nesamostalnog rada i dohotka od slobodnih zanimanja koristile su se 4 porezne stope i to od 15%, 25%, 35%, a od početka 2003. godine i stopa od 45%, tako da je prethodni raspon u visini poreznih stopa povećan s 20 na 30 postotna poena. Povećanje broja i visine stopa poreza na dohodak objašnjavao se i opravdavao nastojanjem da se ravnomjernije raspodijeli porezni teret. (Porezna stopa od 45% koristila se pri oporezivanju dohotka većeg od umnoška faktora 14,0 i osnovnoga osobnog odbitka). Dohodak od imovine ostvaren od najma i zakupnine oporezivao se po stopi od 15%. Primjenom stope od 15% oporezivao se i dohodak ostvaren iznajmljivanjem stanova, soba i postelja putnicima i turistima.

Dohodak od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu oporezuje se po stopi od 15%, a dohodak od izuzimanja imovine i korištenja usluga od strane vlasnika i suvlasnika trgovačkih društava za njihove privatne potrebe izvršene tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja, te izuzimanje fizičkih osoba

koje obavljaju slobodnu djelatnost koja podliježe porezu na dobit, oporezuje se po stopi od 35%. Po stopi od 35% oporezuje se i dohodak od kapitala kao i dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava.

Primjenom stope od 15% oporezuje se i dohodak od osiguranja. Taj se oblik oporezivanja dohotka (prihoda) odnosi na primitke u visini uplaćenih porezno priznatih premija životnog i dobrovoljnog mirovinskog osiguranja, a u slučaju otkupa životnog i dobrovoljnog mirovinskog osiguranja ili prestanka osiguranja, dohotkom se smatra iznos premije, ako je manji od uplaćenih premija osiguranja.

Lagano je uočiti da primjena proporcionalne porezne stope pri oporezivanju dohotka (zapravo, točnije prihoda) od imovine, od kapitala i od osiguranja ne opravdava da se naš sustav poreza na dohodak može bez rezerve uvrstiti među sintetičke poreze, tako da zapravo naš porez na dohodak ima elemente i sintetičkog i analitičkog poreza.

Pri ocjeni poreznog opterećenja poreza na dohodak treba uzeti u obzir i povećanje tog opterećenja poreznim obveznicima koji su svoje prebivalište ili uobičajeno boravište imali u gradovima i općinama u kojima je bila uvedena obveza plaćanja prireza (tzv. prirez porezu na dohodak). Naime, gradovi i općine mogli su, ali nisu morali, u svoje izvorne prihode uvrstiti i prihode ostvarene naplatom prireza. Porezno opterećenje porezom na dohodak moglo je u nekim jedinicama lokalne samouprave biti i manje nego u drugima, ako su one koristile zakonsku mogućnost da propišu niži udio u porezu na dohodak od onog koji im je pripadao, a bio je utvrđen posebnim zakonom. (Nije poznato da su neki od gradova ili općina koristili takvu mogućnost).

Da bi se osigurala veća preglednost poreznog sustava i olakšalo snalaženje u poreznim propisima, razna porezna oslobođenja i olakšice koje su se odnosile na porezni tretman dohotka – a bila su utvrđena u drugim zakonima, preuzeta su i uvrštena u Zakon o porezu na dohodak, kao primjerice: oslobođenja za hrvatske ratne vojne invalide i članove njihovih obitelji, olakšice za područje posebne državne skrbi, oslobođenja i olakšice osobama koje obavljaju umjetničku i kulturnu djelatnost, poticaji za zapošljavanje.

Novi Zakon o porezu na dohodak je, u odnosu na prethodni, preciznije regulirao odredbe koje se odnose na sprečavanje odnosno na smanjenje (rasprostranjene) pojave utaje poreza. Naime, i u novom Zakonu zadržana je odredba da su određeni poduzetnici obvezni da isplate koje se smatraju dohotkom obveznicima poreza na dohodak, u pravilu, dostavljaju na račun kod ovlaštene organizacije platnog prometa (čl. 47) te da je Porezna uprava dužna tijekom godine prikupljati podatke, pratiti promet i obavljati druge radnje potrebe za pravilno utvrđivanje poreza (čl. 48).

I u drugom Zakonu o porezu na dohodak bila je propisana mogućnost da porezni obveznik koji obavlja (a) obrtničku i s obrtom izjednačenu djelatnost, (b) djelatnost slobodnog zanimanja, (c) djelatnost poljoprivrede i šumarstva – ako je po toj osnovi obveznik poreza na dodanu vrijednost – može, na vlastiti zahtjev, plaćati porez na dobit umjesto porez na dohodak. U slučaju supoduzetništva ili drugog oblika

zajedničkog dohotka, pisani zahtjev podnose i potpisuju svi supoduzetnici. Kreatori porezne politike nisu se ni pri donošenju novog Zakona o porezu na dohodak potrudili objasniti i opravdati zašto su zadržali takvo rješenje koje je bilo upitno od samog početka primjene novog sustava oporezivanja dohotka, 1. siječnja 1994. godine. Naime, u uvjetima postojanja ne tako malih razlika u ekonomskoj i poreznoj snazi među poreznim obveznicima, mogućnost da neki obveznici poreza na dohodak na ime poreza izdvajaju manji iznos sredstava, iako su njihove ekonomske snage jednake, nikakvim se argumentima ne može ni opravdati ni braniti. Rješenje da osobe koje obavljaju samostalne djelatnosti mogu birati da li će njihova porezna snaga biti jače ili slabije oporezovana odnosno hoće li platiti veći ili manji porez, ovisno o tome oporezuje li se ona porezom na dohodak ili porezom na dobit, može se ocijeniti kao rješenje s onu stranu pameti. Takvo rješenje nije u skladu s ustavnim opredjeljenjem o plaćanju poreza prema ekonomskoj snazi odnosno sa zahtjevom za horizontalnom i vertikalnom jednakosti pri oporezivanju kao i ustavnim odredbom da se porezni sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.

Financijska, i ne samo financijska, uloga poreza na dohodak u nas bitno se razlikuje od uloge tog poreza u državama članicama OECD-a kao i mnogim drugim suvremenim državama. Te se razlike, primjerice, očituju u sudjelovanju prihoda od poreza na dohodak u BDP-u te ukupnim poreznim prihodima, u broju i visini poreznih stopa, u broju i vrsti raznih oslobođenja i olakšica i dr.²¹⁹

Skromna financijska uloga našeg poreza na dohodak u odnosu na tu ulogu koju ima u gotovo svim zemljama-članicama OECD-a, očituje se onda kad se komparira sa sudjelovanjem tih prihoda kako u BDP-u, tako i njegovo sudjelovanje u ukupnim poreznim prihodima. Tako je, primjerice, prosječno sudjelovanje poreza na dohodak u BDP-u te asocijacije 2000. godine iznosilo 9,6%, a u Hrvatskoj 4,9%. To je sudjelovanje u Danskoj iznosilo 25,6%, u Finskoj 14,5%, u Belgiji 14%, u Švedskoj 17,2%, u Velikoj Britaniji 10,7%, ali u Poljskoj 4,4%, u Slovačkoj 3,4%, u Češkoj 4,6%, Turskoj 5,4%, Portugalu 5,7%. U 2000. godini prosječno sudjelovanje poreza na dohodak u 15 država EU iznosilo je 10,6%.

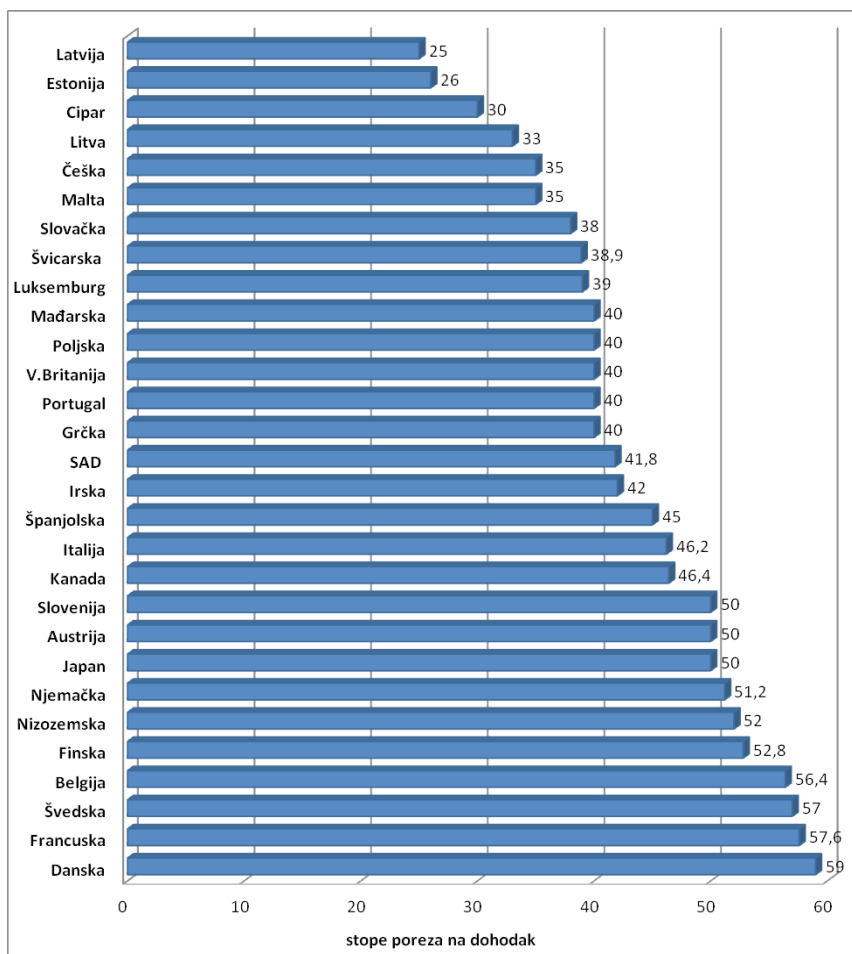
Prihodi poreza na dohodak u ukupnim poreznim prihodima sudjelovali su 2000. godine u Hrvatskoj s 11,5% dok je to sudjelovanje u članicama OECD-a i 15 članica EU bilo znatno veće. U članicama OECD-a prosječno sudjelovanje iznosilo je 25,7%, a u 15 članica EU 25,3%.²²⁰

²¹⁹ Uvijek iznova treba upozoriti da se ocjena o mjestu i ulozi poreza u pojedinim državama ne smije temeljiti samo na podacima koji se odnose na jedan porez ili grupu poreza, nego se ta ocjena mora temeljiti na podacima koji se odnose na porezni sustav u cjelini. Tako, primjerice, pri analizi korištenja poreza na dohodak u pojedinim državama ne smije se ograničiti na uspoređivanje samo broja i visine poreznih stopa nego treba voditi računa i o drugim parametrima kao što su: kako se formira porezna osnovica, visina porezne osnovice na koju se primjenjuje minimalna i maksimalna porezna stopa, broj i vrsta poreznih oslobođenja i olakšica, sudjelovanje pojedinih poreza u strukturi poreznih prihoda i dr.

²²⁰ *Revenue Statistics 1965-2008*, OECD, Paris 2009, str. 82.

Od 1. siječnja 2003. godine maksimalna stopa poreza na dohodak iznosila je 45% + prizrez porezu na dohodak. Međutim, i pored relativno visoke maksimalne stope ovog poreza u nas, njegova je financijska uloga bila relativno skromna u odnosu na ulogu tog poreza u najvećem broju članica Europske Unije kao i nekim drugim suvremenim državama. Učinjenu konstataciju najbolje ilustrira priloženi grafikon (maksimalna stopa poreza na dohodak čini porezno opterećenje dobiveno zbrajanjem poreza središnje države i nižih teritorijalnih jedinica).

Slika 5.1. Najviše stope poreza na dohodak



Napomena: Kanada – podaci su za Ontario, Švicarska – podaci za kanton Zürich, SAD – podaci za državu New York

Izvor: Bundesministerium der Finanzen, *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich*, Ausgabe 2003. Berlin 2003., str. 25

Da bih uputio na svu manjkavost uspoređivanja visine poreznih stopa pri analizi poreznog opterećenja porezom na dohodak (kao i drugih poreza) među pojedinim državama, spomenut ću podatak da se maksimalna stopa ovog poreza primjenjuje na oporezivi dohodak koji je 2003. u Švicarskoj bio veći od 429.245 eura, u Japanu 133.344 eura, u Italiji 70.000 eura, u Njemačkoj 55.008 eura itd., ali u Mađarskoj je on iznosio 5.119 eura, Slovačkoj 13.492 eura, Grčkoj 23.400 eura, Luksemburgu 34.500 eura, Poljskoj 16.690 eura itd.²²¹

U razvoju našeg poreznog sustava od početka 2000. do kraja 2003. godine došlo je do brojnih i značajnih promjena i u oporezivanju dohotka. I pored osjetnog povećanja maksimalne stope ovog poreza, došlo je do smanjenja sudjelovanja prihoda ubranih od poreza na dohodak u BDP-u kao i u ukupnim poreznim prihodima. Tako su, primjerice, u 1997. godini prihodi od poreza na dohodak sudjelovali u BDP-u s 5,4%, a s 12,6% u ukupnim poreznim prihodima (u ove su prihode uključeni i prihodi od socijalnih doprinosa). To je sudjelovanje 2000. godine iznosilo 4,9% odnosno 11,5%, a 2003. sudjelovanje prihoda ovog poreza u BDP-u iznosilo je 3,6%, a u ukupnim poreznim prihodima 9,3%. Smanjenje financijske uloge poreza na dohodak u ovoj etapi razvoja sustava oporezivanja u nas rezultat je kako smanjenja gospodarske aktivnosti krajem prošlog i početkom ovog stoljeća (i milenija), tako i povećanja osobnih odbitaka kao i raznih poreznih pogodnosti propisanih iz ekonomskih i socijalnih razloga.

Tablica 5.1. Financijska uloga poreza na dohodak

	Godina			
	2000.	2001.	2002.	2003.
Prihodi od poreza na dohodak – u mil.	7.486	6.445	7.227	7.198
% udio u BDP-u	4,9	3,9	4,0	3,6
% udio u poreznim prihodima – bez socijalnih doprinosa	16,7	14,2	14,3	13,4
% udio u javnim prihodima	10,1	8,5	8,7	8,1
% udio u poreznim prihodima – sa socijalnim doprinosima	11,5	9,6	9,9	9,3

Izvor: Ministarstvo financija

Uključivanje prihoda (dohotka) od kapitala kao i prihoda (dohotka) od osiguranja u osnovicu poreza na dohodak nije imalo većeg utjecaja na udio ubranog poreza na dohodak u BDP-u kao i u ukupnim poreznim prihodima.

5.2.3. Porez na dobit

Zakon o porezu na dobit iz 1993. godine (*NN 109/93*), koji se primjenjivao od 1. siječnja 1994. godine, u dva je navrata mijenjan i dopunjavan do njegove zamjene no-

²²¹ *Die wichtigsten Steuern im interationalen Vergleich*, BMF, Berlin 2003, str. 22 i 23.

vim (drugim) Zakonom o porezu na dobit (*NN 127/00*), koji se počeo primjenjivati 1. siječnja 2001. godine. U novom Zakonu o porezu na dobit izostavljena su neka – po nekima osebujna – rješenja i ugrađena nova, različita od onih primjenjivanih ranijih godina, tako da se (opravdano) moglo govoriti o novom pristupu oporezivanju dobiti. U prilog učinjene konstatacije treba, u prvom redu, spomenuti odustajanje od primjene instituta zaštitne kamate, kao i odredbe da neki obveznici poreza na dohodak moraju, pod određenim uvjetima, umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit. Osim toga bitno je smanjena stopa poreza na dobit s 35% na 20%; uvedena su nova porezna oslobođenja, olakšice i poticaji; došlo je do promjena u utvrđivanju porezne osnovice. Porezni obveznici-poduzetnici novim Zakonom o porezu na dobit dobili su propis koji je, po mišljenju mnogih, bio superiorniji u odnosu na stari.

Kao što je to, u pravilu, uobičajeno, svaka iole značajnija promjena u oporezivanju izaziva raspravu o njoj opravdanosti i svrhovitosti. Neki te i takve promjene osporavaju i napadaju, drugi iznose argumente kojima ih zagovaraju i brane. Posebno je to slučaj u raspravi o tome je li pri promjenama u oporezivanju dobiti trebalo zadržati institut zaštitnih kamata – rješenje koje nije našlo primjenu u poreznim sustavima drugih zemalja. Protiv ukidanja zaštitne kamate bili su ne samo istaknuti financijski stručnjaci stranke koja je izgubila izbore nego i mnogi privrednici, porezni stručnjaci (revizori i dr.) kao i neki financijski teoretičari koji su smatrali da je ukidanje (izostavljanje) zaštitne kamate velika pogreška, jer će takvo opredjeljenje destimirati ulaganje u hrvatsko gospodarstvo, da je korak nazad u nastojanju poticanja investiranja kao i općenito gospodarska aktivnost u nas učini atraktivnijom.

Tako, primjerice, u članku “Zaštitne kamate – zašto smo pogriješili” autori ističu da je zaštitna kamata “svojevrсна porezna olakšica u postupku oporezivanja poduzetničke dobiti”, da je uvedena za “poticanje novih i većih ulaganja”, odnosno da se može reći da je “samo način valorizacije uloženog kapitala, odnosno njegovo izjednačavanje s poreznim statusom kamata na štednju”.²²² Po mišljenju autora spomenutog članka ukidanje zaštitne kamate “najveći dio stručne javnosti ocijenio je pogrešnim i suprotnim temeljnim makroekonomskim ciljevima (stimulacija ulaganja i povećanje zapošljavanja), što se može vidjeti u nizu radova objavljenih u stručnim časopisima u posljednje dvije godine”. U zaključku citiranog rada njegovi su autori ponovili stajalište da ukidanje zaštitne kamate u svakom slučaju “nije bilo na tragu javno proklamirane stimulatívne porezne politike, kojim je trebalo dodatno stimilirati ulaganja u gospodarsku aktivnost, i na taj način smanjiti alarmantno visoku stopu nezaposlenosti”.²²³

Protivnici zadržavanja zaštitne kamate pri oporezivanju dobiti u nas odnosno oni koji su smatrali da institutu zaštite kamate nema mjesta u našem poreznom su-

²²² Perić B. - Santini G.: Zaštitna kamata - zašto smo pogriješili? *Znanstveni skup Promjene u sustavu javnih prihoda*, HAZU, Zagreb 2003, str. 216.

²²³ Ibidem, str. 215. Iz “niza radova” najvećeg dijela “stručne javnosti” spomenuta su dva časopisa, pet radova mr. sc. B. Perića, te još tri rada dvojice drugih autora.

stavu, isticali su da ni kroz višegodišnje njegovo korištenje (od 1994. do 2000. godine) nisu ostvarena najavljena očekivanja u razvoju gospodarstva Hrvatske. Naime, opredjeljenje za primjenu zaštitne kamate nije pridonijelo povećanju štednje i ulaganja te s time u vezi nije imalo za posljedicu otvaranje novih radnih mjesta i povećanje zapošljavanja. "Analiza financijskih učinaka zaštitne kamate u sustavu poreza na dobit u razdoblju od 1994. do 1999. godine" pokazala je da nije postignuta očekivana razina povećanja ulaganja u kapital društva te da zaštitna kamata nije potaknula štednju i ulaganja. Izvješća o evidentiranim ubranim iznosima poreza na dobit za 1994., 1995., 1996., 1997., 1998. i 1999. godinu pokazuju da se kapital društva u tom razdoblju povećao za oko milijardu kuna (vlastiti kapital na razini ukupnog gospodarstva bio je 1994. godine 191 milijardu kuna, a 1999. godine 192 milijarde kuna), te je razvidno da nisu ostvareni očekivani rezultati".²²⁴

U vrijeme primjene zaštitne kamatne stope, pad kupovne moći valute nije iziskivao potrebu da se zaštiti kapital, jer, kako naglašava Spajić, "nisu se stekli uvjeti za primjenu načela utvrđivanja poslovnog rezultata u uvjetima inflacije odnosno hiperinflacije sukladno Međunarodnom računovodstvenom standardu 29",²²⁵ zbog vrlo niske stope rasta proizvođačkih cijena, nego je njena primjena dovela do smanjenja osnovice poreza na dobit odnosno poreznog opterećenja dobiti.

Primjena zaštitne kamate pridonosila je stvaranju pogrešne (nepovoljne) slike o visini poreznog opterećenja dobiti (dohotka) poduzetnika – kako pravnih tako i fizičkih osoba, jer je propisana stopa poreza na dobit od 25% u godinama 1994., 1995. i 1996., odnosno od 35% do početka 2001. godine, bila osjetno niža od realne (stvarne stope) ili, drugačije rečeno, pri uspoređivanju poreznog opterećenja dobiti u nas i u drugim državama trebalo je voditi računa (i) o utjecaju primjene zaštitne kamate na to opterećenje. Kompariranje samo visine naše stope poreza na dobit (a ne i drugih relevantnih elemenata) od 25% odnosno 35%, sa stopom tog poreza u drugim zemljama, pridonijelo bi emitiranju loših (iskrivljenih) signala zainteresiranim ulagačima.

Primjena zaštitne kamate, ne samo da nije pridonijela povećanju štednje, ulaganja, otvaranju novih radnih mjesta, nego je snažno negativno utjecala i na izdašnost ovog izvora prihoda. Naime, zbog primjene zaštitne kamate na ime poreza na dobit, osjetno je umanjen porezni teret, odnosno iznos prihoda ubranih tim porezom, kao npr. u 1999. godini, kada je on smanjen za gotovo 1,7 milijardi kuna – što je pregledno pokazano u priloženoj tablici 5.2. (kolona 11).

²²⁴ Spajić, F., : Hrvatski sustav oporezivanja dobiti, *Zbornik radova "Tendencije u razvoju financijske aktivnosti države"*, HAZU, Zagreb, 2000, 214-215.

²²⁵ Ibidem, str. 228.

Tablica 5.2. Osnovica poreza na dobit prije i poslije zaštitne kamate, umanjjenje porezne obveze i stope poreza na dobit zbog zaštitne kamate prema prijavama poreza na dobit za razdoblje od 1994. do 1999. godine (u tis. kuna)

Godina	Osnovica poreza prije zaštitne kamate	Zaštitna kamate	Osnovica poreza nakon zaštitne kamate	Iskorišteni porezni gubici	Os-novica za utvrđivanje porezne obveze	Propisana stopa poreza na dobit	Obveza poreza iskazana u prijavi	Iznos poreza na osnovicu prije zaštitne kamate	Iznos poreza na osnovicu nakon zaštitne kamate	Iznos umanjena obveze poreza zbog zaštitne kamate	Primijenjena stopa poreza na dobit
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1994.	5.135.704	1.551.967	3.583.737	-	3.583.737	25%	895.937	1.283.247	895.934	387.991	17,4%
1995.	7.932.991	2.185.215	5.747.776	537.683	5.210.093	25%	1.302.523	1.983.247	1.436.944	546.303	18,1%
1996.	10.786.669	2.503.980	8.282.689	789.770	7.492.919	25%	1.873.230	2.696.667	2.070.672	625.995	19,2%
1997.	13.198.914	3.749.585	9.449.329	1.549.872	7.899.456	35%	2.764.810	4.619.620	3.307.265	1.312.355	25,0%
1998.	12.928.385	3.233.554	9.694.831	1.388.694	8.306.136	35%	2.907.147	4.524.934	3.393.190	1.131.744	26,2%
1999.	14.967.457	4.815.939	10.151.518	2.338.876	7.812.642	35%	2.734.424	5.238.610	3.553.031	1.685.579	23,7%

Izvor: Spajčić F.: Financijski učinci zaštitne kamate u poreznom sustavu Hrvatske – argumenti za i protiv, *Računovodstvo i financije*, br. 12. Zagreb, 2000. Str. 94.

Podaci uvršteni u tablici 4.5. kao i niz drugih, koji su navedeni u Spajićevu citiranom izuzetno preglednom radu, nesumnjivo pružaju uporište za zaključak da eksperiment s korištenjem zaštitne kamate nije urodio rezultatima koje su najavljivali njezini zagovornici.

Iz drugog Zakona o porezu na dobit izostavljena je odredba po kojoj su neke fizičke osobe bile *ex lege* obveznici poreza na dobit, a uključene su odredbe nekih zakona koje su se odnosile na oporezivanje dobiti, kao što su to Zakon o područjima posebne državne skrbi, Zakon o športu, Zakon o slobodnim zonama, Zakon o poticanju ulaganja i dr., te su uvedene neke nove porezne pogodnosti kojih ranije nije bilo.

Stopa poreza na dobit u visini od 20% sigurno nije bila element koji bi negativno utjecao na investitore da ulažu u naše gospodarstvo. Štoviše, kada bi na odluku investitora odlučujući utjecaj imala visina stope poreza na dobit, Hrvatska bi na početku novog milenija bila snažan magnet za privlačenje stranih ulagača odnosno uopće za investiranje domaćih i stranih ulagača.

Obveznik poreza na dobit bilo je trgovačko društvo i druga pravna osoba koja obavlja djelatnost radi stjecanja dobiti. Obveznik je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika. Uz pravnu osobu, porezni obveznik može biti i fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta, slobodnih zanimanja, poljoprivrede i šumarstva te drugih djelatnosti koje se oporezuju kao obrt u smislu Zakona o porezu na dohodak, ako podnese zahtjev mjerodavnoj ispostavi Porezne uprave da će umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit. Nositelji porezne politike ni ovom se prilikom nisu potrudili da objasne zašto su odustali da u novi Zakon o porezu na dobit unesu rješenje koje je bilo sadržano u prethodnom (prvom) istoimenom zakonu, prema kojem su određeni poduzetnici-fizičke osobe morale (po sili zakona) plaćati porez na dobit, kao što su, uostalom, ostali dužni pojasniti krajnje nejasno, odnosno svake logike lišeno rješenje iz prvog Zakona o porezu na dobit, da se neki obveznici poreza na dohodak mogu opredijeliti za plaćanje poreza na dobit, umjesto poreza na dohodak. Naime, takvo rješenje omogućavalo je da neke fizičke osobe plaćaju nerazmjerno manje poreza od druge odnosno bilo je u suprotnosti s oporezivanjem u skladu s ekonomskom snagom poreznog obveznika i to kako sa stanovišta horizontalne tako i vertikalne jednakosti. Takvo rješenje bilo je (i, nažalost, ostalo) u direktnoj suprotnosti sa zahtjevom za ravnomjernom raspodjelom poreznog tereta kao i osnovnim postulatom pristupa oporezivanju u suvremenim državama, a to je – pravedno oporezivanje. Može li se, i kako, braniti opredjeljenje nositelja porezne politike da porezni obveznik koji tijekom godine ostvari oporezivi dohodak, primjerice, od 1 milijun kuna, umjesto da plaća porez na dohodak – pri čemu bi na pretežni dio tog dohotka platio porez po stopi od 45%+ prirez, a porez na dobit po stopi od “samo” 20%? Kako se može opravdati, zagovarati i braniti da se dohodak npr. profesora medicinskog fakulteta od 200 tisuća oporezuje i po stopi od 45%+ prirez, a za jednako visok

– ili čak i viši, dohodak, njegov kolega koji u privatnoj praksi ostvari dohodak od 200 tisuća ili 400 tisuća kuna, može tražiti da svoju poreznu obvezu izvrši plaćanjem poreza na dobit primjenom stope od 20%.²²⁶

Uz brojne novine u oporezivanju dobiti inaugurirane novim Zakonom o porezu na dobit treba spomenuti veći broj olakšica, oslobođenja i poticaja kojima je trebalo: utjecati na odluke potencijalnih ulagača da investiraju u naše gospodarstvo; olakšati (poboljšati) položaj nekih gospodarskih subjekata i gospodarskih grana; povećati broj zaposlenih kao i potaknuti gospodarski razvoj. Tako je osjetno smanjena obveza onih obveznika koji obavljaju gospodarsku aktivnost na području posebne državne skrbi i zapošljavaju više od 5 zaposlenih kao i onih koji zapošljavaju 50% zaposlenika koji imaju prebivalište i boravište na području Grada Vukovara. Zakonom je bio utvrđen i poticaj poreznim obveznicima osnovanim u svrhu profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja osoba s invaliditetom. Značajne su pogodnosti bile predviđene i za subjekte koji su dobit ostvarivali ulaganjem. Tako se za dobit ostvarenu od ulaganja (a) najmanje 10 milijuna kuna, porez plaćao primjenom stope od 7% i to 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet da je ulagač-porezni obveznik u tom razdoblju – računajući od isteka prve godine ulaganja zaposlio najmanje 30 zaposlenika, (b) za ulaganja iznosa većeg od 20 milijuna kuna, porez na dobit se plaćao po stopi od 3%, u trajanju od 10 godina, ali pod uvjetom, da se u tom razdoblju – računajući od isteka prve godine ulaganja, osigura zaposlenje za 50 zaposlenika, odnosno, (c) ako je uloženo više od 60 milijuna kuna, porez na dobit će se plaćati primjenom stope od 0% za vrijeme od 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet da se u tom razdoblju počevši od prve godine ulaganja, osigura zapošljavanje za najmanje 75 zaposlenika.

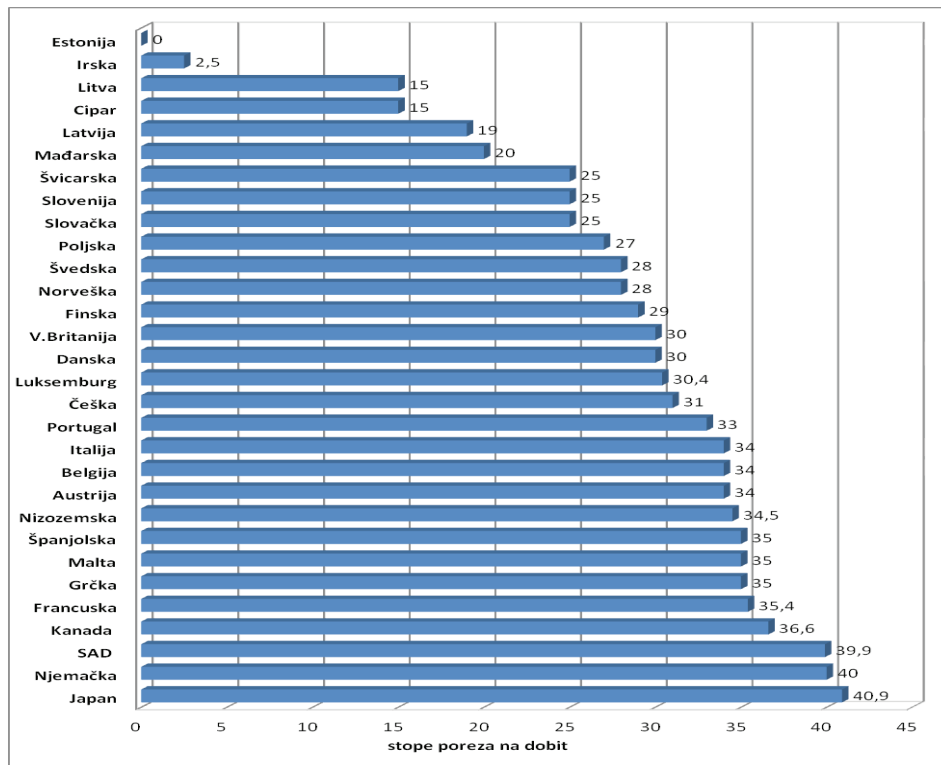
Stopa poreza na dobit kao i općenito porezno opterećenje pravnih osoba koje svojom djelatnošću ostvaruju dobit nije, po mom mišljenju, destimulirala domaće i strane ulagače da investiraju u naše gospodarstvo odnosno nije negativno utjecala na konkurentnu sposobnost naših u odnosu na dobra proizvedena u inozemstvu.

Smanjenje stope poreza na dobit s 35% na 20%, uvrstilo je Hrvatsku među države s relativno malim poreznim opterećenjem ostvarene dobiti. To je opterećenje u godinama primjene prvog Zakona o porezu na dobit bilo je znatno niže od 35%, zbog korištenja instituta zaštitne kamate pri utvrđivanju visine oporezive dobiti. Međutim, moguće je takvo formalno (vizualno) smanjenje stope poreza na dobit imalo neki utjecaj (?) na odluku investitora za ulaganje u gospodarstvo Hrvatske.

²²⁶ Ustavni sud nije smatrao da je odredba o tome da neki porezni obveznici poreza na dohodak mogu odnosno moraju umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit, u suprotnosti s Ustavom. Međutim, pri ocjeni ustavnopravnog karaktera poreza na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, nekorištena poduzetničke nekretnine i neizgrađeno građevno zemljište zauzeo je gotovo dijametralno oprečno stajalište.

Na Slici 5.2. dani su podaci o poreznom opterećenju dobiti u nekim europskim državama, u Japanu, Kanadi (savezna država Ontario) te SAD-u (savezna država New York) u 2003. godini. (Za Njemačku su podaci o visini stope poreza na dobit bili poznati i za 2004. godinu.)

Slika 5.2. Stope poreza na dobit



Izvor: Bundesministerium der Finanzen, *Die wichtigsten Steuern in internationalen Vergleich*, Ausgabe 2003. Berlin 2003., str. 19

Kako se pri oporezivanju dobiti koriste razni modaliteti oporezivanja dobiti (sustav separacije, sustav djelomične integracije i sustav potpune integracije), neophodno je potrebno pri uspoređivanju visine poreznog opterećenja dobiti u pojedinim državama o tome voditi računa.

Uloga poreza na dobit u našem poreznom sustavu nije bila ni izdaleka tako značajna kao što je to bio slučaj u mnogim suvremenim državama, što je i razumljivo kada se ima pred očima kako prihvaćenje koncepta potrošno orijentiranog sustava oporezivanja, pa rat i njegove posljedice, kao i učinci katastrofalno provedene privatizacije. Na veće razlike u sudjelovanju prihoda od poreza na dobit u BDP-u i u

ukupnim prihodima, u ovoj drugoj etapi u razvoju oporezivanja u nas u odnosu na prethodno porezno razdoblje, utjecali su brojni čimbenici, kao npr. napuštanje zaštitne kamate i smanjenje stope poreza na dobit, drugačiji pristup formiranju porezne osnovice, primjena raznih poreznih oslobođenja, olakšica i poticaja.²²⁷ Dok je, primjerice, udio poreza na dobit u BDP-u 1999. godine iznosio 2,4%, a u ukupnim poreznim prihodima 5,4%, taj je udio u 2001. godini iznosio 1,7% u BDP-u odnosno 4,2% u ukupnim poreznim prihodima.

Tablica 5.3. Financijska uloga poreza na dobit

	Godina			
	2000.	2001.	2002.	2003.
Prihodi od poreza na dobit (u milijunima)	2.387	2.789	3.714	4.319
% udio u BDP-u	1,6	1,7	2,0	2,2
% udio u poreznim prihodima (bez socijalnih doprinosa)	5,3	6,1	7,3	8,0
% udio u javnim prihodima	3,2	3,7	4,5	4,8
% udio u poreznim prihodima (sa socijalnim doprinosima)	3,7	4,2	5,1	5,6

Izvor: Ministarstvo financija RH

Razlike u udjelu poreza na dobit u BDP-u u ukupnim poreznim i ukupnim javnim prihodima u nas, nisu tako velike kao što je to slučaj s prihodima drugih poreza pri njihovu uspoređivanju s onima u nekim državama OECD-a i EU-a. Dok je prosječno sudjelovanje prihoda od poreza na dobit u BDP-u država OECD-a, primjerice, u 2002. godini iznosilo 3,4% (u Luksemburgu 8,6%, u Norveškoj 8,2%, ali u Češkoj 4,6%, u Finskoj 4,3%, u Grčkoj 3,8%, u Belgiji i Nizozemskoj 3,5%, u Austriji 2,3%, u Turskoj 2,2%, u Poljskoj 2%, a u Islandu 1,1%, Njemačkoj 1% itd.) to je sudjelovanje iznosilo u Hrvatskoj 2%. U 2002. godini udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima članica OECD-a iznosio je 9,3% (u Luksemburgu 20,5%, u Norveškoj 18,9%, u Češkoj 11,8%, u Grčkoj 10,4% ali u Poljskoj 6,3%, Mađarskoj 6,2%, Danskoj 5,8%, ali u Poljskoj 6,3%, Mađarskoj 6,2%, u Danskoj 5,8%, Austriji 5,1%, Švedskoj 4,8%, Islandu 3%, Njemačkoj 2,9%) a u Hrvatskoj 5,1%.

S mnogo se argumenata može braniti stajalište da porez na dobit ni u godinama 2000–2003., kao ni u prethodnim godinama, nije imao nekog značajnijeg utjecaja na odluku ulagača hoće li ili ne investirati u naše gospodarstvo odnosno nastaviti s obavljanjem privredne aktivnosti u nas. Logično je da će svaki poduzetnik zagovarati ideju o što nižem poreznom opterećenju, da će ukazivati na sredine u kojima je to optereće-

²²⁷ Kod ocjene visine poreznog opterećenja dobiti i uspoređivanja tog opterećenja treba voditi računa, između ostalog, o utvrđivanju porezne osnovice i primijenjenom modalitetu oporezivanja dobiti kao i drugim obvezama koje se podmiruju od strane poreznog obveznika, a povezane su s njegovom gospodarskom aktivnošću.

nje manje, i sl., kao što je sigurno da su porezi samo jedan od čimbenika – nužno ne i odlučujući – koji se uzima u obzir pri izboru države u kojoj se isplati investirati.

5.2.4. Oporezivanje potrošnje

a) Porez na dodanu vrijednost

Osnovna zamjerka koja je upućena uvrštavanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) u naš porezni sustav (sredina 1995. godine) i njegovoj primjeni (početkom 1998. godine), odnosila se na regresivno djelovanje ovog poreza, koje je u nas bila potencirano opredjeljenjem da se promet dobara i usluga obavlja primjenom samo jedne (opće) porezne stope, tj. jednostopnim PDV-om. Nesocijalnom karakteru ovog modaliteta općeg poreza na promet pridonosilo je i korištenje relativno visoke porezne stope (22%) i činjenica da primjena poreza na dohodak (s minimalnom stopom među najvišima, a maksimalnom stopom među najnižima – i to ne samo među europskim državama), nije pridonosila smanjenju negativnog učinka oporezivanja primjenom PDV-a. Zato ne čudi da je stranka na vlasti u drugoj polovini 1999. godine predložila, a Sabor bez odlaganja usvojio, uvođenje nulte porezne stope pri oporezivanju nekih proizvoda široke potrošnje, ne bi li demonstrirala socijalnu osjetljivost, poboljšala svoj imidž kod siromašnijeg dijela budućih birača, otupila oštricu kritike upućene na račun njezine porezne politike. Tako su se od 1. studenog 1999. godine primjenom porezne stope od 0% oporezovale: (a) sve vrste kruha, (b) sve vrste mlijeka u tekućem stanju (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka) kao i nadomjestak za majčino mlijeko, (c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja te udžbenici, (d) lijekovi određeni Odlukom o utvrđivanju liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje te (e) proizvodi koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo kao i određeni drugi medicinski proizvodi za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostataka.

Od 1. rujna 2000. godine uvedena nulta stopa i na knjige objavljene na CD-ROM-u, videokasetama i audio-kasetama te na znanstvene časopise. Od polovice studenog 2000. godine PDV se ne plaća na javno prikazivanje filmova. Za predmet našeg istraživanja posebice je važno da je od 1. siječnja 2001. godine uvedena nulta stopa PDV-a na određene turističke usluge za inozemne goste u organiziranom boravku, koje se plaćaju doznakama iz inozemstva. Izmjenama u hrvatskom poreznom sustavu nastoji se pomoći turističkom sektoru i pridonijeti razvoju turizma te tako privući što više domaćih i stranih turista. Uvođenjem nulte stopa PDV-a izjednačio se status domaćih i inozemnih turista.

Porez na dodanu vrijednost bio je (i ostao) financijski najznačajniji član našeg poreznog sustava. Široki obuhvat dobara i usluga oporezivanjem dodane vrijednost u nas pridonio je visokom udjelu prihoda od ovog poreza u BDP-u, kao i u ukupnim javnim i poreznim prihodima (Tablica 5.4.).

Tablica 5.4. Financijska uloga PDV-a

	Godina			
	2000.	2001.	2002.	2003.
Prihodi od PDV-a (u milijunima)	21.825	32.267	25.952	28.129
% udio u BDP-u	14,3	14,0	14,3	14,2
% udio u poreznim prihodima (bez s. d)	48,8	51,1	51,2	52,3
% udio u javnim prihodima	29,4	30,6	31,3	31,5
% udio u poreznim prihodima (sa s. d.)	33,6	34,7	35,7	36,2

s.d.= socijalni doprinosi

Izvor: Ministarstvo financija RH

Stopu PDV-a višu od one u Hrvatskoj imale su Švedska, Danska i Mađarska – to u visini od 25% te Norveška u visini od 24% (Tablica 5.5).

Tablica 5.5. Stope PDV-a u 2003. godini

	Opća stopa	Snižena stopa	Nulta stopa
Belgija	21	6;12	da
Danska	25	-	da
Njemačka	16	7	-
Estonija	18	5	da
Finska	22	8;17	da
Francuska	19,6	2,1;5,5	-
Grčka	18	4;8	da
Island	21	4,3;13,5	da
Italija	20	4;10	-
Letonija	18	9	da
Litva	18	5;9	-
Luksemburg	15	3;6;12	-
Nizozemska	19	6	-
Austrija	20	10;12	-
Poljska	22	3;7	da
Portugal	19	5;12	-
Švedska	25	6;12	da
Portugal	19	5;12	-
Slovačka	20	14	-
Slovenija	20	8,5	-
Španjolska	16	4,7	-
Češka	22	5	-
Mađarska	25	12	da
Velika Britanija	17,5	5	da
Bugarska	20	-	-
Rumunjska	19	-	-
Japan	5	-	-
Norveška	24	12	da
Švicarska	7,5	2,4;3,6	-
Turska	18	1;8	da

Izvor: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, BFM, Berlin 2003, str. 37.

Udio prihoda od PDV-a u BDP-u i u poreznim prihodima članica OECD-a kao i u 15 članica Europske ekonomske zajednice u 2000. godini bitno je različit od tog udjela u Hrvatskoj. Dok je taj udio u BDP-u u Hrvatskoj 2000. godine bio 14,3% a u ukupnim poreznim prihodima 33,6%, u članicama OECD-a iznosio je 6,6%, odnosno 18,3%, a u 15 država EEZ-a 7,3% BDP-u, a u ukupnim poreznim prihodima 18,3%. Čak i u onim državama u kojima je stopa PDV-a bila utvrđena u visini od 25%, udio tog poreza u BDP-u kao i ukupnim poreznim prihodima bio je znatno niži nego u Hrvatskoj. Naime, PDV je u 2000. godini u BDP-u Danske sudjelovao s 9,5% a Švedske s 8,8%, a u ukupnim poreznim prihodima s 19,3% odnosno 17%. Primjenom PDV-a u ovoj etapi razvoja našeg poreznog sustava ubirala se trećina poreznih prihoda odnosno – ako se izostave prihodi od socijalnih doprinosa, polovina prihoda ubranih primjenom svih poreza.

b) Posebni porezi (trošarine)

Propisi kojima je regulirana materija posebnih poreza²²⁸ bili su predmetom čestih promjena – posebno oni koji su se odnosili na posebni porez na: naftne derivate, duhanske prerađevine, alkohol i alkoholna pića. Te su se promjene najčešće očitovale u povećanju poreznog opterećenja.

Među trošarinama kod kojih je došlo do najznačajnijih promjena na prvom mjestu treba spomenuti onu kojom je regulirana materija oporezivanja automobila. Naime, Zakonom o posebnom porezu na uvoz automobila iz 1994. godine (NN 51/94) oporezovao se uvoz novih osobnih automobila, a visina poreza utvrđivala se ovisno o snazi motora. Prema snazi motora, automobili su bili podijeljeni u tri skupine, i to na automobile snage motora preko: (a) 75 do 90 kW, (b) 90 do 110 kW i (c) 110 kW i više. Prosinca 1997. donijet je Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove koji se uvoze, proizvode ili prodaju na području RH. Obveza plaćanja posebnog poreza nastaje već za osobne automobile snage motora preko 55kW. Trošarina se plaćala na motocikle snage motora preko 6 kW, plovila s kabinom ili bez nje, dužine preko 8 metara, ako snaga njihovih motora ne prelazi 35 kW, a koji se prvi put registriraju u RH, kao i zrakoplove koji služe u privatne svrhe, ovisno o broju sjedala.

Na upotrebljavane (rabljene) osobne automobile, motocikle, plovila i zrakoplove kupac ili stjecatelj plaća posebni porez na promet. Porezna osnovica tog posebnog poreza na promet je tržišna vrijednost u trenutku nastanka porezne obveze, a porezna stopa bila je utvrđena u visini od 5%.

²²⁸ Službena terminologija za poreze našeg poreznog sustava, koji se u financijskoj literaturi, pa i praksi, najčešće javljaju pod imenom trošarine, a u mnogim državama kao akcize. Zapravo su to pojedinačni porezi na promet – porezi kojima se oporezuje promet jednog ili više istovrsnih dobara.

Izmjenama i dopunama Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove iz 2000. godine (*NN 55/00*) došlo je do korjenitih promjena u oporezivanju osobnih automobila i motocikala. Naime, od 1. lipnja 2000. godine, porezna osnovica uvezenih osobnih automobila i motocikla je prodajna cijena. Oporezivanje se obavlja primjenom raščlanjene progresije umjesto (ranijeg) utvrđivanja poreza u apsolutnom iznosu ovisno o snazi motora.

Prihodi ubrani naplatom trošarina zauzimali su istaknuto mjesto u strukturi javnih prihoda i u udjelu u BDP-u. Trošarinski prihodi su se od prvog dana njihova uključivanja u porezni sustav RH stalno povećavali. Tako je, primjerice, u 1994. godini, na ime trošarina ubrano 2,7 milijardi kuna, u 1997. godini gotovo 5,4 milijardi, 1999. godine nešto više od 6 milijardi, a 2003. godine više od 10 milijardi.

Tablica 5.6. Financijska uloga trošarina

	Godina			
	2000.	2001.	2002.	2003.
Prihodi od trošarina (u mil.)	7.673	7.999	9.835	10.482
% udio u BDP-u	5,0	4,6	5,4	5,3
% udio u poreznim prihodima (bez s. d)	17,1	16,9	19,4	19,5
% udio u javnim prihodima	10,3	10,1	11,9	11,7
% udio u poreznim prihodima (sa s.d.)	11,8	11,5	13,5	13,5

s.d. = socijalni doprinosi

Izvor: Ministarstvo financija RH

Među trošarinama su po visini ubranih prihoda na prvom mjestu trošarine na naftne derivate. Njihovom se primjenom ubire više sredstava nego naplatom svih drugih trošarina zajedno. Tako su, primjerice, u 2001. godini u strukturi ukupno ubranih trošarina, trošarine na naftne derivate sudjelovale s 54,5%, a one na duhanske proizvode s 27,3%. To je sudjelovanje prihoda od trošarina u navedenoj godini iznosilo na pivo 6,0%, na alkohol i alkoholna pića 3,6%, na motorna vozila 5,8%, na kavu 1,5%, na bezalkoholna pića 1,1%, a na luksuzne proizvode samo 0,2%.

Financijska uloga trošarina u zemljama-članicama OECD-a različita je od te uloge koju ovi posebni porezi imaju u RH.

Razlike u mjestu i ulozi trošarina u našem sustavu javnih prihoda očituju se, između ostalog, ne samo u sudjelovanju trošarinskih prihoda u BDP-u i ukupnim poreznim prihodima nego i u njihovu broju. Dok se u nas taj broj nije mijenjao od uključivanja u porezni sistem trošarine na luksuzne proizvode 1999. godine, u zemljama OECD-a to nije bio slučaj. U mnogima od njih broj trošarina – drastično je smanjen. Osim toga, u toj ekonomskoj asocijaciji prisutna je i velika šarolikost u broju proizvoda na promet kojih se plaća trošarina. Tako su, primjerice, u 2000.

u porezni sustav Danske bilo uključene 43 trošarine, u Mađarskoj 12, u Finskoj i Nizozemskoj 10, u Švedskoj i Švicarskoj 9, a u Njemačkoj bilo ih je 8, Belgija i Španjolska u toj su godini imali 7 trošarina, Italija i Češka 6 trošarina u svom poreznom sustavu, itd. Trošarinama se oporezivalo odnosno njima se oporezuje velik broj raznovrsnih proizvoda – od onih koje možemo nazvati “klasični” (primjerice naftni proizvodi, duhanske preradevine, alkoholna pića, vino, pivo) te niz drugih: šećer, čaj, kava, šibice, upaljači, električne žarulje, prirodni plin, ugljen, sladoled, banane, losos, umjetna gnojiva, razni kozmetički proizvodi, plemenite kovine, automobili, plovila, oružje itd.

Osnovica plaćanja trošarine je u pravilu neka od mjernih jedinica (kg, litra, dužina, komad), a visina obveze utvrđuje se u apsolutnom iznosu. Iznimno se ta obveza utvrđuje u postotku od prodajne cijene (kod nekih luksuznih proizvoda).

Mjere usmjerene na harmonizaciju propisa o nekim trošarinama u EU trebaju omogućiti i olakšati slobodno kretanje dobra, usluga, kapitala i ljudi te spriječiti odnosno otežati (destimulirati) razne prijevare, šverc, nelojalnu konkurenciju. Hrvatska je i prije početka pregovora o uključivanju u EU djelomično uskladila svoje propise o trošarinama s pravnim stečevinama EU.

Postupak utvrđivanja, naplate i kontrole ubiranja trošarina od 2001. godine u nadležnosti je Carinske uprave.

Procesom harmonizacije u oporezivanju unutar zemalja-članica EEZ-a odnosno EU-a zahvaćene su i neke trošarine. Tako je već početkom 1992. godine usvojena direktiva o harmonizaciji sustava trošarina. Direktiva je nekoliko puta mijenjana i dopunjavana. Njome su utvrđene osnovne smjernice oporezivanja primjenom trošarina na naftu i naftne derivate, alkohol i alkoholna pića, duhanske preradevine. Direktive (smjernice) o harmonizaciji trošarina “utvrđuju minimalne stope te mogućnosti određenih olakšica i izuzeća nužnih zbog gospodarskih razlika i prioriteta pojedinih članica što rezultira velikim razlikama u poreznim stopama i poreznim strukturama među zemljama. Znatne razlike u stopama među zemljama članicama potiču porezne prijevare, krijumčarenje te prekograničnu kupovinu jeftinijih, niže oporezovanih proizvoda u susjednim zemljama”.²²⁹

c) Porez na promet nekretnina

Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina, koje su učinjene krajem 2002. godine (NN 153/02), došlo je do osjetnih promjena u reguliranju te materije u odnosu na Zakon iz 1997. godine (NN 69/97). Tim je izmjenama utvrđeno, između ostalog, da se od poreza na promet nekretnina izuzimaju – pod određenim uvjetima – nekretnine građana koji kupnjom prve nekretnine rješavaju vlastito stam-

²²⁹ Kuliš D.: *Plaćamo li europske trošarine*, Friedrich Ebert Stiftung i Institut za javne financije, Zagreb 2005, str. 9.

beno pitanje. Naime, ovaj porez ne plaćaju oni građani koji na temelju sklopljenog ugovora o kupnji stječu prvu nekretninu – stan ili kuću – kojom rješavaju vlastito stambeno pitanje, ako su kumulativno ispunjeni sljedeće uvjeti:

1. da imaju hrvatsko državljanstvo,
2. da građanin i članovi njegove uže obitelji (bračni drug i djeca) prijave prebivalište i boravište u mjestu i na adresi gdje se nalazi nekretnina koju stječe,
3. da površina nekretnine, ovisno o broju članova uže obitelji građana – stjecatelja nekretnine, ne prelazi površinu:
 - za 1 osobu do 50m² građevine
 - za 2 osobe do 65m² građevine
 - za 3 osobe do 80m² građevine
 - za 4 osobe do 90m² građevine
 - za 5 osoba do 100m² građevine
 - za 6 osoba do 110m² građevine
 - za 7 i više osoba do 120m² građevine.
4. da građanin i članovi njegove uže obitelji nemaju, u tuzemstvu ili inozemstvu, u vlasništvu, suvlasništvu ili zajedničkom vlasništvu:
 - 4.1. građevine (stan ili kuću) čija je ukupna (zbrojena površina svih građevina) jednako, veća ili do najviše 10m² manja od površine građevine u tč. 3 ili
 - 4.2. nekretnine – osim poljoprivrednog zemljišta i poslovnog prostora u kojem građanin ili član njegove uže obitelji obavlja registriranu djelatnost – čija je ukupna vrijednost svih nekretnina u trenutku nastanka porezna obveze jednaka ili veća od tržišne vrijednosti nekretnine koju građani stječu pri čemu se u izračun uzimaju i vrijednost građevine iz tč. 4.1.²³⁰

d) Porez na potrošnju

Porez na potrošnju nije (bio) reguliran nekim posebnim zakonom nego je materija o ovom porezu sadržana u Zakonu o financiranju lokalne i područne (regionalne) samouprave, što je slučaj i s drugim lokalnim porezima. Porez se plaća na potrošnju: alkoholnih pića (vinjak, rakija i druga žestoka pića), prirodnih vina, specijaliziranih vina, piva i bezalkoholnih pića u ugostiteljskim objektima. Obveznik poreza na potrošnju je pravna i fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge, a pravnu osnovicu čini prodajna cijena pića koja se prodaje u tom objektu. Visinu porezne stope propisuje grad odnosno općina, a ne može biti viša od 3% od osnovice na koju se plaća

²³⁰ Zbog toga što nema podataka o iznosu sredstava ubranih stjecanjem vlasništva na nekretninama po raznim osnovama (kupnjom, nasljeđivanjem, darovanjem, prodajom u postupku likvidacije ili stečaja i sl.), nije moguće usporediti financijsku ulogu, primjerice, poreza na nasljedstvo i darove u nas, s ulogom tog poreza u poreznim sustavima drugih država kao i općenito s iznosom poreza koji se ubire oporezivanjem nasliedene i na dar primljene imovine – nekretnina i pokretne imovine.

porez na potrošnju. Prihodi ubrani naplatom ovog poreza pripadaju gradu odnosno općini na području koje je obavljena prodaja pića.

5.2.5. Carine

Prihodi od carina i drugih uvoznih davanja, odnosno porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije osjetno su smanjeni u ovoj etapi razvoja oporezivanja. To smanjenje je ne samo u apsolutnom iznosu nego i relativno, tj. u odnosu na njihovo sudjelovanje u ukupnim poreznim prihodima konsolidirane opće države. Dok je u 2000. godini na ime poreza na međunarodnu trgovinu i transakcije ubrano 3795 mil. kuna, a godinu dana kasnije 3215 mil. kuna, u 2003. godini ubrano je 1811 mil. kuna. Udio ovih poreza u ukupnim poreznim prihodima opće države iznosio je 2000. godine 5,83%, a 2001. je smanjen i iznosio je 4,84%. Na kraju ovog razdoblja u razvoju našeg sustava oporezivanja utjecaj poreza na međunarodnu trgovinu i transakcije u ukupnim poreznim prihodima konsolidirane opće države smanjen je u odnosu na prethodnu godinu i iznosio je 3,4%. Na smanjenje utjecaja poreza na međunarodnu trgovinu i transakcije u strukturi poreznih prihoda konsolidirane opće države, odnosno na smanjenje financijske uloge prihoda iz ovog izvora "najvećim su dijelom utjecali sklopljeni ugovori o slobodnoj trgovini te proces liberalizacije vanjskotrgovinske razmjene".²³¹

5.2.6. Lokalni porezi

Rezultati parlamentarnih izbora iz 2000. godine, i time povezano formiranje koalicijske vlade, u kojoj su bile stranke koje su se zalagale (i) za veću decentralizaciju funkcija države, imali su određenog utjecaja na sustav financiranja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Gotovo neposredno poslije formiranja nove vlade (ožujak 2000. godine) povećano je sudjelovanje gradova i općina u porezu na dohodak od 25% na 32%, a županija od 5% na 8%. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave, usvojenom u Saboru 28. lipnja 2001. godine (NN 59/01), koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 2002. godine, došlo je do "obogaćenja" izvora financiranja jedinica lokalne samouprave i do promjene naziva (!) Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave u Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.²³²

Osnovni izvor prihoda kojim su raspolagale jedinice samouprave (i u ovoj fazi razvoja našeg poreznog sustava) bili su porezi. Njihovom primjenom ubiralo se je oko 60% sredstava kojima se financirala aktivnost tih jedinica. Uz prihode ubrane

²³¹ Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2004. godinu. Zagreb 2005, str. 110.

²³² U zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave u čl. 1 je utvrđeno da su u nazivu Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave riječi: "samouprava i uprava" zamjenjuju riječima: "i područne (regionalne) samouprave".

oporezivanjem, županije su svoje rashode podmirivale i приходима od vlastite imovine, sredstvima ostvarenim naplatom novčanih kazni i oduzetom imovnom u prekršajnom postupku kao i drugim приходима koji se utvrđuju posebnim zakonom. Gradovi i općine su se financirali kako poreznim приходима i приходима od prireza porezu na dohodak tako isto i приходима od vlastite imovine, novčanih kazni i oduzete imovinske koristi za prekršaje koje same propisuju, od upravnih pristojbi, od boravišnih pristojbi, od komunalne naknade, doprinosa i drugih naknada, od naknade za uporabu javnih, općinskih i gradskih površina kao i drugim приходима utvrđenim posebnim zakonom.

Od početka 2002. godine gradovi i općine mogli su uvesti i tri nova poreza i to: 1. porez na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, 2. porez na nekoristene poduzetničke nekretnine i 3. porez na neizgrađeno građevno zemljište, a obvezu plaćanja prireza porezu na dohodak mogli su uvesti svi gradovi i općine, a ne samo – kao što je bio slučaj do tada, gradovi iznad 40.000 stanovnika. Među gradskim i općinskim porezima ne spominje se i porez na reklame (koji je u međuvremenu ukinut). Među županijskim porezima došlo je do promjena: ukinut je porez na priređivanje zabavnih i sportskih priredbi, a uveden je porez na automate za zabavne igre, dok je kod ostalih županijskih poreza i poreza na nasljedstva i darove, poreza na cestovna motorna vozila i poreza na plovila došlo je do osjetnih promjena.

Za uvrštavanje poreza na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, poreza na nekoristene poduzetničke nekretnine i poreza na neizgrađeno građevno zemljište odnosno za svojevršno "osvježivanje" našeg poreznog sustava tim porezima, teško je naći iole prihvatljive argumente. Korištenje tih poreza ne može se dovesti u bilo kakav sklad s poimanjem poreza, s načelima na kojima se temelji oporezivanje, niti se može očekivati da može doprinijeti ostvarivanju bilo kojeg od mogućih ciljeva oporezivanja. Opredjeljenje za korištenje tih poreza bio je veliki promašaj i demonstracija nekompetentnosti onih koji su predložili i usvojili njihovo uvrštavanje u naš sustav oporezivanja. Ne samo da nisu bili realno utvrđeni ciljevi koje je oporezivanjem trebalo ostvariti nego su nerealna bila i očekivanja da se ti ciljevi primjenom ovih poreza uopće i mogu realizirati.

1) Porez na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište

Obveznik poreza bio je vlasnik ili zakupnik tog zemljišta, ako zemljište ne obrađuje godinu dana. Porezna osnovica bila je površina neobrađenog obradivog poljoprivrednog zemljišta izraženo u hektarima. Porez se plaćao godišnje, u iznosu do 250 kuna na livade, do 500 kuna na oranice, do 800 kuna na povrtnjake, do 1.000 kuna na voćnjake, maslinike i vinograde.

Visina poreza na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište propisivala je svojom odlukom općina ili grad, ovisno o lokaciji, veličini, klasi, kulturi i drugim okolnostima bitnim za korištenje tog zemljišta. Općine ili grad mogu svojom odlu-

kom propisati oslobođenja od plaćanja poreza, ovisno o mjestu (planinsko, brdsko), veličini, klasi i kulturi zemljišta te nesposobnosti za rad poreznog obveznika zbog starosti ili bolesti.

2) Porez na nekorištene poduzetničke nekretnine

Ovaj se porez plaćao na nekretnine namijenjene obavljanju poduzetničke djelatnosti (proizvodni i drugi poslovni prostori) koji se ne koriste odnosno u kojima se ne obavlja djelatnost godinu dana. Obveznik poreza bila je fizička ili pravna osoba – vlasnik nekretnine, a porezna osnovica je korisna površina nekretnine izražena u četvornim metrima. Porez se plaćao od 5 do 15 kuna po četvornom metru korisne površine poduzetničke nekretnine. Visinu poreza propisuje svojom odlukom općina ili grad.

Od plaćanja ovog poreza bile su izuzete one nekretnine, koje su povjerene na privremeno upravljanje općini ili gradu kao i one koje imaju svojstvo kulturnog dobra prema Zakonu o zaštiti i očuvanju kulturnih dobara (NN 69/99). Općina ili grad mogli su propisati oslobođenje od plaćanja poreza u slučaju više sile, prirodnih nepogoda ili ako postoje druge zapreke korištenja poduzetničke nekretnine.

3) Porez na neizgrađeno građevno zemljište

Obveznik poreza bila je fizička i pravna osoba koja je vlasnik neizgrađenog građevnog zemljišta. Neizgrađenim građevnim zemljištem smatralo se zemljište koje se nalazi unutar granica građevnoga područja naselja na kojemu se u skladu s prostornim planom mogu graditi građevine za stambene, poslovne i druge namjene, a na kojima nije izgrađena nikakva građevina. Takvim se zemljištem smatralo i zemljište na kojemu postoji i privremena građevina za čiju izgradnju nije potrebno odobrenje za gradnju kao i zemljište na kojemu se nalaze ostaci nekadašnje građevine.

Porez se plaćao od 1 do 5 kuna po četvornom metru neizgrađenoga građevnog zemljišta. Visinu poreza propisuju svojom odlukom općina ili grad, ovisno o lokaciji, veličini i drugim okolnostima bitnim za korištenje neizgrađenog građevnog zemljišta.

Iznos ubran naplatom poreza na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, poreza na nekorištene poduzetničke nekretnine i poreza na neizgrađeno građevno zemljište prihod je općine odnosno grada na čijem se području nalaze oporezovane nekretnine.

Za gore spomenuta tri poreza može se reći da su “izvorno hrvatski”. Naime, s takvim se poreznim oblicima ne susrećemo u drugim poreznim sustavima. Neovisno o pobudama koje su motivirale zakonodavca da u naš porezni sustav uvrsti ove porezne oblike ostaje činjenica da je odluka o njihovu usvajanju i korištenju bila nedovoljno promišljena i domišljena, ukratko – krajnje promašeno. Već od pr-

vog dana uključivanja tih novih poreza u naš sustav oporezivanja bilo je evidentno da je takva odluka ishitrena, da je s ustavnopravnog stajališta dvojben, politički štetna, financijski beznačajna, a osim toga se nije mogla dovesti u sklad s osnovnim postulatima oporezivanja.

Gradovi i općine mogli su uvesti obvezu plaćanja tih poreza, ali to nisu i morale učiniti. U prvoj godini (2002) samo je 100 jedinica lokalne samouprave uvelo obvezu plaćanja sva tri poreza. Premda su (gotovo) svi gradovi i općine bile u nezavidnom financijskom položaju mali je bio broj onih (17,6%), koje su se opredijelile za ubiranje poreza na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, poreza na nekorištene poduzetničke nekretnine i poreza na neizgrađeno građevno zemljište. Razlozi za takvo njihovo ponašanje mogu se naći u činjenici da gradovi i općine u tim porezima nisu dobili neki spomena vrijedan izvor prihoda, da je ocjena odgovornih u tijelima jedinica lokalne samouprave o uključivanju tih poreza među njihove izvore prihoda s ustavno pravnog stajališta dvojben, da je postupak utvrđivanja postojanja porezne obveze bio izuzetno složen, što je pridonosilo činjenici da su troškovi utvrđivanja, ubiranja i kontrole naplate spomenutih poreza bili relativno visoki. Zanimljivo je primijetiti da neki gradovi i općine koje su uvele te poreze u svoje izvore prihoda, nisu inzistirale na tome da se njihova odluka i provode. Ti su porezi služili više kao "ukras", a ne kao instrument prikupljanja prihoda kojima su se financirali lokalni rashodi. Naime, njihovo uključivanje u porezni sustav moglo je eventualno pridonijeti stvaranju dojma da jedinice lokalne samouprave raspolažu brojnim izvorima prihoda, dok su u stvarnosti prihodi ubrani naplatom tih poreza bili skromni – gotovo beznačajni.²³³

Kako pozitivnim propisima nije bila utvrđena obveza (a) da vlasnik ili zakupac poljoprivrednog zemljišta mora to zemljište obraditi, (b) da vlasnik poslovnog prostora mora taj prostor iznajmiti ili ga sam koristiti odnosno (c) da vlasnik građevnog zemljišta mora na neizgrađenoj parceli sagraditi građevni objekt te kako se pri primjeni tih poreza ne vodi računa o ekonomskoj snazi poreznih obveznika kao ni o načelu jednakosti i pravednosti u oporezivanju, 16. listopada 2002. godine podnio sam prijedlog Ustavnom sudu RH za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom članaka 38a do 38n Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. U prijedlogu sam – između ostalo, istaknuo da spomenuti porezi imaju karakter kazne, tj. da se njegovim plaćanjem porezni obveznici kažnjavaju jer su propustili učiniti nešto što nisu obvezni i dužni učiniti. Ti porezi nisu u skladu s opće usvojenim teoretskim zasadama i odgovarajućim ustavnim odredbama, nego im direktno proturječe. (Prijedlog za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom te ukidanje članaka Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave kojima

²³³ Opširnije vidi moj članak: Što izostaviti, dopuniti, izmijeniti u sustavu oporezivanja RH, *Računovodstvo i financije* br. 11, Zagreb 2006, str. 81-83.

je bila regulirana materija o porezu na neizgrađeno građevno zemljište, podnijela je još jedna osoba).

Nakon više od 4 godine od mog prijedloga, Ustavni sud RH, na sjednici održanoj 21. veljače 2007. godine, donio je Odluku o pokretanju postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom spomenuta (tri) zakona. Ustavni sud se složio s argumentima koje sam iznio u učinjenom prijedlogu.²³⁴

Porezi na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, nekorištene poduzetničke nekretnine i na neizgrađeno građevno zemljište bili su više od pet godina članovi našeg poreznog sustava. I premda zbog skromne financijske izdašnosti ti porezi ne zaslužuju posebnu pozornost odnosno s tog se aspekta mogu u cijelosti zanemariti, ipak, uvijek iznova na njih treba ukazivati kao na školski primjer nepromišljene i nedomišljene te krajnje promašene "porezne politike".

5.2.7. Prirez

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave) došlo je (i) do bitnih promjena u reguliranju materije o prirezu na porez na dohodak. Naime, mogućnost uvođenja prireza nije bila ograničena samo na gradove iznad 40.000 stanovnika, tj. na Grad Zagreb, Split, Rijeku, Osijek, Varaždin, Pulu, Slavonski Brod, Šibenik, Karlovac, Vinkovce, Veliku Goricu i Dubrovnik nego je proširena na sve gradove i općine u RH. Osim toga, proširena je i osnovica plaćanja prireza te su izmijenjene stope prireza.

Grad iznad 40.000 stanovnika mogao je do kraja 2001. godine obveznicima poreza na dohodak sa svog područja na dio poreza na dohodak koji mu pripada po odredbama Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave propisati obvezu plaćanja prireza na porez na dohodak po stopi do 30%, a iznimno Grad

²³⁴ Tako je u svojoj Odluci Ustavni sud RH naveo "Uvođenjem poreza kojima se oporezuje neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, nekorištene poduzetničke nekretnine i neizgrađeno građevno zemljište, zakonodavac je postupio suprotno načelima određenim u članku 51. Ustava. Ponajprije je prekršeno načelo prema kojem je svatko dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima, jer navedeni porezi ni kada je riječ o određivanju njihovih adresata, a ni kada je riječ o visini odnosno stopama poreza uopće, ne vodi računa o gospodarskim mogućnostima onih za koje se određuju. Naime, navedeni se porezi određuju s obzirom na činjenicu neobrađivanja obradivog poljoprivrednog zemljišta, nekorištenja poduzetničke nekretnine, odnosno neizgrađnje na građevinskom zemljištu, a pri tome se ne vodi računa o gospodarskoj snazi (mogućnostima) osoba kojima se nameće porezna obveza. Navedeni porezi suprotni su ustavnim načelima pravednosti i jednakosti poreznog sustava, jer njih ne plaćaju svi vlasnici nekretnina već samo oni koji ih ne koriste. Vezano uz prirodu prava vlasništva i mogućnosti njegova ograničenja, valja zaključiti da za svaku vrstu plaćanja poreza na vlasništvo mora biti odlučujuća činjenica da ako je riječ o vlasništvu nekretnina, ona postoji i daje porezni obveznik posjeduje, a ne način na koji je koristi. Jednakost, kao jedna od ustavnih temelja poreznog sustava, ne postoji ako je porez propisan kao oblik kazne sa svrhom prisile vlasnika da protivno svojim interesima ili mogućnostima koristi svoju nekretninu".

Zagreb po stopi do 60%. Međutim, od 1. siječnja 2002. godine općina odnosno grad mogu obveznicima poreza na dohodak na svom području propisati plaćanje prireza porezu na dohodak i to:

- općina po stopi do 10%
- grad ispod 30.000 stanovnika po stopi do 12%
- grad iznad 30.000 stanovnika po stopi do 15%
- Grad Zagreb po stopi do 30%.

Prirez porezu na dohodak plaćao se po stopi koju utvrdi općina ili grad i pripada općini ili gradu na čijem području je prebivalište ili uobičajeno boravište obveznika prireza. Očekivanja da će gradovi i općine zdušno iskoristiti mogućnost da uvođenjem obveze plaćanja prireza poboljšaju svoj, u pravilu, nezavidan financijski položaj odnosno osiguraju dodatna sredstva za financiranje lokalnih rashoda – nisu se ispunila. U 2002. godini prirez porezu na dohodak uvele su samo 173 jedinice lokalne samouprave (31,6%) od njih 546. (U Koprivničko-Križevačkoj i Međimurskoj županiji niti jedna jedinica lokalne samouprave nije uvela obvezu plaćanja prireza).²³⁵ Suzdržanost u uvođenju prireza može se objasniti, u prvom redu, konstelacijom političkih snaga u gradu odnosno općini. Zalaganje odnosno osporavanje potrebe za uvođenje prireza kao i povećanje odnosno smanjenje stope prireza često je prisutna tema rasprave prije lokalnih izbora.

5.2.8. Porezni prihodi jedinica samouprave

U strukturi poreznih prihoda jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave središnje mjesto imaju prihodi od poreza na dohodak. Prihodi od poreza na dohodak sudjelovali su, primjerice, u 2002. godini s više od 2/3 u ukupnim poreznim приходima odnosno s više od 40% sudjelovali su u strukturi prihoda jedinica samouprave. Udio općine i grada u porezu na dohodak od 1. travnja 2000. godine povećan je s 25% na 32%, županija s 5% na 8%. Udio općine i grada u porezu na dobit iznosio je 20%, a županija 10%, a u porezu na promet nekretnina udio općine i grada iznosio je 60%. Županije nisu sudjelovale u приходima od ovog poreza. (Porez na dohodak, porez na dobit te porez na promet nekretnina su zajednički prihodi jedinica samouprave i središnje države, s tim da u приходima od poreza na promet nekretnina ne sudjeluju županije). Određeni dio prihoda ostvaren naplatom poreza na dohodak koristi se za potporu izravnjanja za decentralizirane funkcije u području osnovnog i srednjeg obrazovanja, socijalne skrbi, zdravstva. Za 1% se ovaj udio povećava onim gradovima i općinama koji su osnivači i financijeri redovite djelatnosti vatrogasnih društava. Struktura prihoda jedinica samouprave kao i porezna struktura ovih jedinica u godinama 2000–2003. nije se bitno mijenjala. Te su promjene

²³⁵ Mauhar B.: Fiskalni kapacitet jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u Republici Hrvatskoj, *Znanstveni skup Promjene u sustavu javnih prihoda*, HAZU, Zagreb 2003, str. 195.

bile veće kod poreza na dobiti i poreza na imovinu nego što je bio slučaj s udjelom prihoda od poreza na dohodak.

Tablica 5.7. Struktura poreznih prihoda jedinica samouprave (u %)

	Godina			
	2000.	2001.	2002.	2003.
Porezni prihodi – ukupno	59,7	55,9	60,4	58,8
Porez na dohodak	41,9	39,5	42,5	40,5
Porez na dobit	8,8	7,7	11,6	12,3
Porez na imovinu	6,7	6,6	3,6	3,1
Ostali porezi	2,2	2,2	2,7	2,8

Izvor: Ministarstvo financija RH

Prihodi od poreza na imovinu sudjeluju u BDP-u i u ukupnim poreznim prihodima u skromnom postotku. To sudjelovanje u 2000. godini u 15 članica EEZ-a iznosilo je 2% BDP-a, a u ukupnim poreznim prihodima 5,2%. Zato ne čudi da su prihodi od tog poreza u financiranju lokalnih rashoda simbolični – posebno u unitarnim državama.

Ustavom RH (čl. 104) su široko utvrđene ovlasti jedinica samouprave. Naime, u čl. 134 tč. 1 je propisano: "Jedinice lokalne samouprave obavljaju poslove iz lokalnog djelokruga kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana, a osobito poslove koji se odnose na uređenje naselja i stanovanja, prostora i urbanističko planiranje, komunalne djelatnosti, brigu o djeci, socijalnu skrb, primarnu zdravstvenu zaštitu, odgoj i obrazovanje, kulturu, tjelesnu kulturu i sport, zaštitu potrošača, zaštitu i unapređenje prirodnog okoliša, protupravnu i civilnu zaštitu". Za ostvarivanje tako široko koncipiranih ovlasti jedinica lokalne samouprave, gradovima i općinama treba osigurati i potrebna sredstva za financiranje rashoda koji su neophodni da bi se te ovlasti realizirale. Sustav raspodjele javnih prihoda, pa tako i poreza "ne osigurava u punoj mjeri ravnomjernost u izvršavanju svih javnih ovlasti koje su na temelju ustavnih i zakonskih odredbi prenijete u nadležnost jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave".²³⁶ Tako je, primjerice, u 2001. godini bilo 61 općina koje su ostvarivale prihod manji od 1 milijun kn. Koju bi to ovlast navedenu u citiranom članku Ustava uspješno mogla realizirati neka od tih 61 općine (a nakon što bi prethodno podmirile administrativne rashode)? Zar je zaista potrebna mreža od 546 jedinica lokalne samouprave da bi se racionalno koristila javna dobra i osiguralo sudjelovanje stanovnika gradova i općina u donošenju odluka o optimalnom korištenju sredstava namijenjenih financiranju javne potrošnje?

²³⁶ Mauhar B: o.c. str. 201.

Tablica 5.8. Financijska snaga jedinica lokalne samouprave u 2001. (u milijunima kuna)

Raspon ostvarenih prihoda	gradovi	općine
do 1,0	-	61
1,0 - 5,0	10	285
5,0 - 10,0	25	54
10,0 - 15,0	23	10
15,0 - 20,0	17	6
20,0 - 25,0	12	4
25,0 - 30,0	2	-
30,0 - 35,0	7	3
35,0 - 40,0	-	-
40,0 - 50,0	7	-
50,0 - 60,0	2	1
60,0 - 70,0	4	-
70,0 - 80,0	2	-
80,0 - 90,0	1	-
90,0 - 100,0	2	-
preko 100,0	8	-
	122	424

Izvor: Mauhar B: Fiskalni kapacitet jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u Republici Hrvatskoj, *Znanstveni skup Promjene u sustavu javnih prihoda*, HAZU, Zagreb 2003., str. 197.

Postojanje 61 općine s financijskom snagom do 1 mil. kn na jednoj strani te 70 općina s ostvarenim prihodima od 5 do 20 mil. kuna, upućuje na postojanje razlika u kvantitativnom i kvalitativnom zadovoljavanju javnih potreba. Mali fiskalni kapacitet nekih jedinica samouprave te osiguranje minimalnog standarda zadovoljavanja javnih potreba u tim jedinicama, upućuje na izuzetnu ulogu dotacija u financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Naime, razlike u fiskalnom kapacitetu karakteristične su ne samo za gradove i općine nego i za županije. I u financiranju većeg broja jedinica područne (regionalne) samouprave prisutan je veći raskorak između prenetih javnih ovlasti i javnih prihoda kojima one podmiruju javne rashode. Te su ovlasti od velikog značenja za razvoj samouprave i demokratskih odnosa u društvu. Čl. 134 tč. 2 utvrđeno je: "jedinice područne (regionalne) samouprave obavljaju poslove od područnog (regionalnog) značenja, a osobito poslove koji se odnose na školstvo, zdravstvo, prostorno i urbanističko planiranje, gospodarski razvoj, promet i prometnu infrastrukturu te planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova".

Podaci o postojanju velikih razlika u ekonomskoj i poreznoj snazi među županijama kao i nepostojanje korelacije između njihovih javnih ovlasti na jednoj te poreza i drugih izvora županijskih prihoda na drugoj strani, ističu neophodnost korištenja

dotacija. Ostvarivanje dotacija "veže se uz prosječno porezno opterećenje, pa kada se prihodi ostvaruju ispod republičkog ili županijskog prosjeka, određenoj jedinici lokalne samouprave pripada dotacija u visini razlike između ostvarenih prihoda po stanovniku i 75% republičkog odnosno županijskog prosjeka prihoda po stanovniku. Pravo na dotaciju nemaju gradovi iznad 40.000 stanovnika, Grad Zagreb i one jedinice lokalne samouprave kod kojih su lokalni porezi uvedeni po stopi i visini iznosa poreza nižim od zakonom propisanih najviših stopa i visina poreznih iznosa²³⁷".

Sustav dotacija jedinica lokalne samouprave postavljen je na način da se sredstva iz državnog proračuna direktno raspodjeljuju županijama (30% dodijeljenih sredstava obavezne su prenijeti gradovima i općinama na svom području) te gradovima i općinama koje se nalaze na područjima posebne državne skrbi²³⁸.

Velik – s mnogo uvjerljivih argumenata može se braniti ocjena prevelik – broj gradova, općina i županija s malim fiskalnim kapacitetom odnosno postojanje patuljastih jedinica samouprave – kako po broju stanovnika, ekonomskoj snazi, broju zaposlenih i slično, upućuju na zaključak da je na njihovo osnivanje određenog utjecaja imala (i) kadrovska kombinatorika i izborna strategija ("izborni inženjering") političkih stranaka. Preispitivanje opravdanosti i održivosti postojećeg teritorijalnog ustroja zemlje, utvrđivanje jedinstvenih i jasnih kriterija osnivanja i postojanja jedinica samouprave kao i problem decentralizacije javnih prihoda te fiskalne autonomije ovih jedinica, protekom vremena i demokratizacijom zemlje sve će više dolaziti do izražaja.

5.2.9. Ostali porezi

Krajem 2001. godine u porezni sustav Hrvatske uveden je porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti, koji je nakon samo godinu dana primjene zamijenjen novim – Zakonom o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila (*NN 150/02*), koji se primjenjuje od 1. siječnja 2003. godine.

Predmet oporezivanja tim porezom su premije utvrđene ugovorom s društvom za osiguranje o obveznom osiguranju cestovnih motornih vozila, odnosno premije utvrđene ugovorom s osiguravajućim društvom za kasko osiguranje cestovnih vozila.

Obveznici plaćanja ovog poreza su osiguravajuća društva koja sklapaju ugovor s pravnim i fizičkim osobama i pri tom naplaćuju premiju osiguranja od automobilske odgovornosti i kasko osiguranja cestovnih motornih vozila, bilo da to rade izravno ili neizravno preko posrednika ili zastupnika. U slučaju da osiguravajuće društvo zaključi ugovor o osiguranju od automobilske odgovornosti i kasko osigu-

²³⁷ Mauhar, B. o.c. str. 201.

²³⁸ Mauhar, B. o.c. str. 198.

ranju cestovnih motornih vozila s pravnim ili fizičkim osobama posredstvom zastupnika poslovnice ili na neki drugi posredan način, porezni obveznik je uvijek matično osiguravajuće društvo.

Porezna osnovica ovog poreza je premija osiguranja koje društvo za osiguranje utvrđuje pravnoj ili fizičkoj osobi pri sklapanju ugovora o obveznom osiguranju cestovnih motornih vozila, a za utvrđivanje poreza na premiju kasko osiguranja je premija osiguranja koju osiguravajuće društvo utvrđuje pri sklapanju ugovora o kasko osiguranju cestovnih vozila.

Stopa ovog poreza utvrđena u visini od 15% od ugovorene premije osiguranja od automobilske odgovornosti, a 10% od ugovorene premije kasko osiguranja cestovnih vozila.

Porez na premiju osiguranja od automobilske odgovornosti i porez na premije kasko osiguranja cestovnih vozila ne plaćaju diplomatska ni konzularna predstavništva.

Obveza obračunavanja poreza nastaje u trenutku sklapanja ugovora o osiguranju s pravnom ili fizičkom osobom.

Sredstva ubrana naplatom ovog poreza prihod su državnog proračuna.

5.2.10. Porezno savjetništvo

Povećani interes nove vladajuće nomenklature za poreze očitovao se i u donošenju Zakona o poreznom savjetništvu, krajem 2000. godine (*NN 127/00*), kojim se u naš porezni sustav uvodi zvanje poreznog savjetnika te uređuje njihov status i djelovanje kao neovisnog i samostalnog zanimanja. Porezni savjetnici su adekvatno obrazovane osobe osposobljene za obavljanje djelatnosti poreznog savjetništva. Oni savjetuju i pomažu poreznim obveznicima u pravilnoj primjeni poreznih propisa, zastupaju porezne obveznike u poreznim postupcima pred poreznim tijelima, pomažu poreznim obveznicima pri podnošenju poreznih prijavi, skrbe o pravilnom utvrđivanju visine porezne obveze kako ne bi došlo do pojave da porezni obveznici na ime poreza plate i lipu više od onoga što im nalažu propisi. Porezni savjetnici mogu obavljati i poslove vođenja poreznih knjiga, izrade poreznih izvješća i srodne usluge, a na osnovi odluke poreznih tijela mogu obavljati i poslove vještačenja.

Porezni savjetnici – kao posrednici između poreznih obveznika i Porezne uprave trebaju pridonijeti uspostavljanju korektnih odnosa, odnosa međusobnog uvažavanja i poštovanja - između dviju "suprotstavljenih strana" – između poreznih obveznika i poreznih službenika. Oni su pozvani da pridonose smanjenju mogućnosti samovolje poreznih službenika, da upozore na promašaj (neadekvatno rješenje i slično) u reguliranju porezne materije, da osiguraju ostvarivanje prava poreznih obveznika, da ubrzaju ispunjenje obveze države prema poreznim obveznicima (povrat poreza) i drugo.

Uloga poreznih savjetnika dobila je na važnosti proširenjem i produbljanjem integracijskih procesa. Naime, olakšano kretanje ljudi, kapitala, roba i usluga povećava potrebu za osobama koje su znalci stranih poreznih propisa. U uvjetima globalizacije, postojanja brojnih regionalnih ekonomskih asocijacija, povećanja međunarodne trgovinske razmjene, uspostavljanja i širenja gospodarskih veza i slično, za neke porezne obveznike od vitalne je važnosti poznavanje sustava oporezivanja zemlje u kojoj će investirati, u koju će izvoziti i uvoziti, u kojoj će obavljati neku privrednu djelatnost i slično. U suvremenim uvjetima porezni savjetnik postaje nezamjenjiva osoba koja može pomoći (dati stručno mišljenje) zainteresiranim osobama pri donošenju odluke o tome da li im se sa poreznog stajališta nešto isplati učiniti, uložiti i slično, ili da od toga odustanu, odnosno da obave neke poslove kod nadležnih poreznih tijela u inozemstvu i dr.²³⁹

Ministarstvo financija je 2001. godine imenovalo ispitno povjerenstvo za stjecanje zvanja poreznog savjetnika. Ispitno povjerenstvo imalo je predsjednika i sedam članova, a s radom je počelo listopada iste godine.

Poreznim savjetništvom može se baviti osoba koja posjeduje odobrenje za rad izdano od strane Hrvatske komore poreznih savjetnika (do stjecanja uvjeta za formiranje Komore, poslove iz njene nadležnosti obavljalo je Ministarstvo financija). Zakonom o poreznom savjetništvu propisano je da se Komora može osnovati kada odobrenje za rad dobije najmanje 20 poreznih savjetnika. To se odobrenje izdaje osobama koje ispunjavaju sljedeće uvjete:

- da ima poslovnu sposobnost i opću zdravstvenu sposobnost,
- da ima prebivalište na području Republike Hrvatske,
- da govori hrvatskim jezikom i piše latiničnim pismom i drugim jezikom i pismima koja su u službenoj uporabi na području na kojem treba obavljati djelatnost,
- da nije kažnjavao za kazneno djelo protiv imovine, sigurnosti platnog prometa i poslovanja, pravosuđa, vjerodostojnosti isprava te protiv službene dužnosti ili da protiv njega nije izražena mjera sigurnosti obavljanja zanimanja koje je u potpunosti obuhvaćeno predmetom poreznog savjetništva.

Da bi neko dobio odobrenje za rad, mora – uz navedene uvjete:

- biti diplomirani ekonomist ili diplomirani pravnik, s diplomom priznatom u RH i najmanje 5 godina radnog iskustva na poreznim poslovima i
- položiti ispit za poreznog savjetnika i dobiti pismeno odobrenje za rad.

Na porezno-savjetničkom ispitu provjerava se znanje iz sljedećih predmeta:

1. osnove poreznog sustava, porezne politike i financijskog izravnanja

²³⁹ Opširnije o razvoju poreznog savjetništva i ulozi poreznih savjetnika u suvremenim uvjetima vidi Jelčić, Bo: Porezni savjetnik, *Porezni vjesnik* br. 8, Zagreb 2001, str. 35-39.

2. porezno pravo u RH
3. porez na dobit
4. porez na dohodak
5. neizravni porezi
6. računovodstvo, financijski izvještaji i revizija
7. osnove financijskog sustava RH
8. pravo trgovačkih društava i
9. subjekti porezno-pravnih odnosa.

Porezni savjetnici svojim djelovanjem zadovoljavaju i određeni javni interes "jer djeluju u okviru zakona i pomažu izvršavanje zakonskih obveza. U svoje djelatnosti porezni savjetnici moraju vješto održavati ravnotežu između lojalnosti prema poreznopravnom sustavu i lojalnosti prema svojim strankama".²⁴⁰

5.2.11. Savjet za porezni sustav

Veći interes političkih stranaka, koje su formirale koalicijsku vladu nakon parlamentarnih izbora 2000. godine, za funkcioniranje poreznog sustava, u odnosu na vladajuću stranku u prethodnom razdoblju, došao je do izražaja i kroz osnivanje Savjeta za porezni sustav kao i njegov sastav. Naime, u kolovozu 2000. formiran je Savjet za porezni sustav Ministarstva financija. Uz pet saborskih zastupnika, članovi Savjeta bili su po tri profesora Pravnog i Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, drugi znanstveni radnici, dobri poznavatelji porezne materije zaposleni u nekim velikim trgovačkim društvima te nekoliko istaknutih praktičara.

Savjet je razmatrao i očitovao se o pojedinim problemima financiranja poreznog sustava kada bi to od njega zatražio Sabor, Vlada i pojedina ministarstva. Najčešće su članovi Savjeta razmatrali, analizirali i ocjenjivali primjenu postojećih poreznih propisa kao i nužnost njihovih izmjena i dopuna ili pak svrhovitost donošenja novih propisa. Članovi Savjeta, neovisno o tome da li su to od njih tražili Ministarstvo financija, Porezna uprava, Sabor i neka druga tijela, mogli su inicirati raspravu o pojedinim problemima funkcioniranja poreznog sustava i predlagati kako da se uočene slabosti, promašaji i slično riješe. Stajališta o problemima funkcioniranja poreznog sustava i mjera porezne politike koje je Savjet usvojio, kao i izdvojeno mišljenje pojedinog člana Savjeta, dostavljala su se Ministarstvu financija i odgovarajućim zainteresiranim tijelima izvršne vlasti. Predsjednik Savjeta odnosno osoba koju on odredi mogu prisustvovati sjednicama tijela na kojima se raspravlja o stajalištima Savjeta.

²⁴⁰ Detaljnije vidi Mijatović, N.: Porezno savjetništvo u Republici Hrvatskoj, prilog u udžbeniku Jelčić, Bo. i dr.: *Hrvatski porezni sustav*, NN, Zagreb 2002, str. 221-226.

5.2.12. Financijska policija

Među prvim zakonima iz širokog područja javnih financija, nakon osamostaljenja Hrvatske, bio je Zakon o financijskoj policiji iz 1992. godine (*NN 89/92*). Zakonom je bilo utvrđeno da je Financijska policija tijelo državne uprave u sastavu Ministarstva financija, da ima svojstvo pravne osobe, a svoje sjedište u Zagrebu. U upravljanju Financijskom policijom ministru financija pomaže glavni inspektor financijske policije, kojeg na osnovi prijedloga ministra financija imenuje i razrješava Vlada RH. Financijska policija kontrolira zakonitost, ispravnost i pravodobnost poslovanja kako fizičkih tako i pravnih osoba.

Ovom su tijelu državne uprave bili povjereni brojni poslovi, kao primjerice kontrola zakonitosti, ispravnosti i pravodobnosti obračuna i naplate javnih prihoda; rada djelatnika koji obavljaju poslove utvrđivanja ubiranja i naplate javnih prihoda; obračuna kamata za nepravodobno plaćanje javnih prihoda; uvoza i izvoza roba u vezi s obračunom i plaćanjem carina i drugih uvoznih dažbina; točnosti iskazivanja podataka o pravu na porezne olakšice i oslobođenja; kupnje dionica prilikom pretvorbe društvenog vlasništva i dr. Zakonom je bila predviđena mogućnost da službenici Financijske policije mogu nositi uniformu i vatreno oružje.

Novoformirana koalicijska vlada je već na početku rada ocijenila da nema opravdanja za postojanje i rad Financijske policije, zato što postoje drugi kontrolni mehanizmi koji su u funkciji sprečavanja nezakonitog ponašanja fizičkih i pravnih osoba – sudionika u podmirivanju obveze plaćanja javnih davanja. Nadležni su ocijenili da je paralelno postojanje i djelovanje kontrolnih tijela koje obavljaju iste odnosno istovrsne poslove ne samo neracionalno nego da se nije potvrdilo u praksi. Kao što je to – u pravilu – slučaj, odluka Vlade o ukidanju financijske policije, u nekim krugovima, nije bila primljena s odobravanjem.

VI. DIO

OBILJEŽJA I PROMJENE HRVATSKOG POREZNOG SUSTAVA U RAZDOBLJU OD 2004. DO POLOVICE 2011.



6.1. Uvod

Promatranih sedam godina, od 2004. do 2010., znače mnogo u životu djeteta, prilično u životu odrasle osobe i razmjerno malo za razvoj poreznog sustava, koji se obično sporo mijenja i pod utjecajem je različitih ekonomskih, političkih, društvenih i povijesno-tradicijskih odrednica i čimbenika. Porezni sustav je neodvojiv od općih gospodarskih kretanja pa je u uvodnim razmatranjima nužno navesti barem najkraći opis općih gospodarskih i političkih zbivanja i odrednica.

Prvo desetljeće novog tisućljeća označilo je prekretnicu u hrvatskoj povijesti: zaključeno je poglavlje rata i njegovih posljedica, iako su ostale mnoge rane i veliki troškovi poratne obnove. Ujedno, uglavnom je okončana prva faza gospodarske i političke tranzicije. U skladu s tim, zemlja se okrenula "drugoj fazi tranzicije", koja je u prvom redu obilježena nastojanjima Hrvatske za punopravno članstvo u Europskoj Uniji (EU). Potpisivanje Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju (SSP) označilo je prvi siguran korak na putu Hrvatske prema EU. Hrvatska je u listopadu 2005. godine započela pristupne pregovore s EU.

Zahvaljujući uspješnoj gospodarskoj transformaciji i pregovorima o pristupanju EU, Hrvatska je do 2008. godine bilježila solidne stope rasta, uglavnom na razini prosječnih stopa rasta drugih europskih tranzicijskih zemalja. Prosječan godišnji rast bruto domaćeg proizvoda (BDP) u navedenom razdoblju bio je preko 4%. Istodobno, zemlja je ostvarila smanjivanje deficita vanjskotrgovinske bilance, usporavanje rasta inozemnog duga i stabilnost cijena, koji su bili popraćeni jačanjem političkog i pravnog sustava. Bio je stabilan devizni tečaj domaće valute – hrvatske kune (HKN) prema euru. Osnovica razvoja zemlje bio je stalni rast domaće proizvodnje, s turizmom koji je imao važnu ulogu i znatno pridonosio povećanju BDP-a. Gospodarstvo se otvorilo globalnim tržištima kroz članstvo u organizacijama WTO i CEFTA, obnovom gospodarske suradnje sa susjedima u jugoistočnoj Europi, a političko-sigurnosna situacija je osjetno poboljšana zbog okončavanja sukoba u regiji i ulaska Hrvatske u punopravno članstvo NATO saveza.

Dok je porast BDP-a u 2008. bio značajno manji nego 2007., ali još uvijek pozitivan, u 2009. godini pad BDP-a iznosio je 5,8%, što je u nešto blažoj mjeri nastavljeno

i u 2010. godini. Također se smanjila osobna potrošnja, potaknuta snažnim potrošačkim pesimizmom, negativnim kretanjima na tržištu rada i manjom izravnom potrošnjom kućanstava. Takve negativne promjene u domaćoj potražnji dovele su do pada uvoza, što je imalo za posljedicu pozitivni doprinosi neto strane potražnje realnom BDP-u, ali i manja proračunska primanja na temelju manje plaćenog PDV-a.

Pad gospodarskih aktivnosti, izazvan krizom, značio je nove izazove za javne financije. Godine 2009. u državnom su se proračunu morala napraviti značajna smanjivanja rashoda. Ipak, bila su sačuvana primanja ranjivih skupina korisnika socijalnih transfera iz državnog proračuna (većinom umirovljenici, primatelji pomoći u sustavu socijalne skrbi te primatelji naknade za vrijeme nezaposlenosti). Izdaci socijalne zaštite za starost, obiteljske i invalidske mirovine ostali su na razini od oko 10,5% BDP-a, dok su rashodi za socijalne pomoći i naknade za nezaposlenost varirali oko 1 do 2% BDP-a. Godine 2009. proračunski deficit sveden je na 2,9% BDP-a. Znatno slabljenje gospodarske aktivnosti i posljedična nepovoljna kretanja na tržištu rada, kao i rastuća nelikvidnost gospodarskih subjekata, imala su za učinak nastavak pada prihoda konsolidirane opće države u 2009. i 2010., unatoč činjenici da se u tom razdoblju od početka kolovoza 2009. primjenjivala viša osnovna stopa PDV-a, ali i, iznosom relativno izdašan, poseban porez na plaće, mirovine i druge primitke (krizni porez, o kojem više kasnije). Istodobno su rashodi blago smanjeni, pri čemu je zabilježen pad svih glavnih rashodnih stavki, osim kamata i socijalnih naknada, a smanjena je i nabava nefinancijske imovine.

Potrebno je napomenuti kako se na razini cijele 2010. planiralo povećanje rashoda poslovanja, kao i kapitalnih investicija (Hrvatska narodna banka, 2009). U promatranom razdoblju prihodi konsolidirane opće države bili su primjetno manji od rashoda, a prodaja nefinancijske imovine višestruko manja od njezine nabave, ostvareno je značajno neto zaduživanje. Za financiranje manjka i refinanciranje obveza država je iskoristila sredstva s depozita kod HNB-a, koja je pribavila izdavanjem obveznica krajem 2009. godine, no većinom su potrebna sredstva osigurana novim zaduživanjem. Stoga je dug opće države na kraju lipnja 2009. godine dosegnuo 122,5 mlrd. kuna, što je povećanje od 4,8 mlrd. kuna u odnosu na kraj 2008. godine. Osim prihoda od posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke, negativna kretanja ukupnih prihoda uvelike su ublažili prihodi od naplate duga na osnovi trošarina na naftne derivate (uključene su i naknade za ceste sadržane u cijeni goriva). Prihodi od poreza na dobit u 2009. i 2010. bili su znatno (približno za trećinu) manji nego 2008. godine, što je pretežno posljedica znatnog pogoršanja poslovnih rezultata gospodarskih subjekata, s obzirom na to da se tekuća obveza po porezu na dobit plaća na temelju dobiti iz prethodne godine. Osim toga, kako je nastavljen pad, na takva su kretanja utjecali i zahtjevi obveznika poreza na dobit da se dodatno smanje predujmovi poreza za 2010.

Teško je sa sigurnošću procijeniti je li se moglo više i brže učiniti u vođenju fiskalne politike koja bi ublažila negativna gospodarska kretanja, posebno zato što

nije u potpunosti jasan i/ili jednoznačan odnos između poreznog sustava i gospodarskog rasta, što je predmet idućeg dijela teksta.

6.2. Promjene u oporezivanju

Porezi su najizdašniji proračunski prihod u Hrvatskoj. Prema podacima Ministarstva financija Republike Hrvatske (2010), od 120 milijardi kuna koliko su u 2008. godine iznosili ukupni prihodi proračuna konsolidirane središnje države²⁴¹, porezima je ubrano oko 69 milijardi kuna. Porezi su u opći proračun donijeli 58% ukupnih proračunskih sredstava. Ostali prihodi napunili su *samo* 42% općeg proračuna. Najviše u proračun donose PDV, tj. 34,4% svih poreza i doprinosi za socijalno osiguranje (33,9%). Slijedi porez na dohodak, dobit i na kapitalnu dobit (10,2%) i trošarine (9,9%). Prihod od carina, lokalnih poreza, poreza na imovinu i ostalih poreza je zanemariv. U 2009. godini, zbog ekonomske krize i pada gospodarske aktivnosti, prihodi u proračunu su se smanjili, prije svega prihodi od poreza. U tablici 6.1. prikazane su najvažnije stavke konsolidiranog proračuna središnje države i njihov udio u razdoblju od 2002. do 2010. godine.

Tablica 6.1. Najvažnije stavke prihoda konsolidiranog proračuna središnje države i njihova struktura (000 HRK)

	Prihodi (1)	Porezi (11)	Socijalni doprinosi (12)	Pomoći (13)	Ostali prihodi (14)
2004.	87.019.284	49.833.666	29.477.597	10.122	7.697.900
2005.	92.642.473	53.449.049	31.301.340	27.505	7.864.579
2006.	100.392.605	58.469.091	33.877.148	194.484	7.851.883
2007.	113.386.165	64.234.530	37.203.486	481.173	11.466.977
2008.	120.036.688	69.572.699	40.703.484	537.458	9.223.047
2009.	114.086.889	63.678.926	39.994.739	651.853	9.761.372
2010.	110.831.567	62.856.582	38.712.382	655.243	8.607.360
Struktura u %					
2004.	100	57,3	33,9	0,0	8,8
2005.	100	57,7	33,8	0,0	8,5
2006.	100	58,2	33,7	0,2	7,8
2007.	100	56,7	32,8	0,4	10,1
2008.	100	58,0	33,9	0,4	7,7
2009.	100	55,8	35,1	0,6	8,6
2010.	100	56,7	34,9	0,6	7,8

Izvor: Ministarstvo financija

²⁴¹ Konsolidirani proračun središnje države je proračun nakon poništavanja međusobnih transakcija (transfera) između državnog proračuna i izvanproračunskih fondova.

U Hrvatskoj od pojedinih poreznih oblika najznačajniji su PDV i trošarine, dok porez na dobit nema značajnu ulogu u punjenju proračuna. Od ukupnih prihoda od poreza konsolidiranog proračuna središnje države u 2008. godini, PDV donosi 59,4%, a porez na dobit samo 15,2%. U 2009. godini, zbog recesije i usporavanja gospodarstva, slabe i prihodi od PDV-a i poreza na dobit. U tablici 6.2.4. prikazan je udio PDV-a, poreza na dobit i trošarina u poreznim prihodima konsolidiranog proračuna središnje države u razdoblju od 2002. godine do 2010. godine.

Tabela 6.2. Udio PDV-a, poreza na dobit i trošarina u poreznim prihodima konsolidiranog proračuna središnje države (u 000 HRK)

	Porezi (11)	Porez na dobit (1112)	%	PDV (11411)	%	Trošarine (1142)	%
2004.	49.833.666	3.131.440	6,3	29.864.905	59,9	10.625.358	21,3
2005.	53.449.049	3.950.636	7,4	32.243.372	60,3	10.939.144	20,5
2006.	58.469.091	5.055.966	8,6	34.931.750	59,7	11.564.709	19,8
2007.	64.234.530	8.816.375	13,7	37.747.987	58,8	12.168.666	18,9
2008.	69.572.699	10.564.703	15,2	41.308.036	59,4	11.875.126	17,1
2009.	63.678.926	9.439.858	14,8	37.050.354	58,2	10.998.910	17,3
2010.	110.831.567	6.407.084	5,8	37.688.520	34,0	11.972.326	10,8

Izvor: Ministarstvo financija

Pozitivna strana hrvatskoga poreznog sustava je veće oslanjanje na oporezivanje PDV-om, a manje na poreze od dobiti. Općenito se vjeruje kako struktura poreznog sustava, u kojemu se jače oporezuje potrošnja širokom primjenom PDV-a nego štednja i ulaganje, pozitivno utječe na razvoj gospodarstva. U daljnjem tekstu iznosimo promjene pojedinih poreznih oblika, počevši od izravnih poreza, a nakon toga se pozornost posvećuje neizravnim porezima.

6.2.1. Porez na dohodak

Od 1. siječnja 2005. godine primjenjuje se novi, treći Zakona o porezu na dohodak (NN 177/04). Bit Zakona nije znatnije mijenjana u odnosu prema rješenju iz 2001. godine, već je cilj bio donijeti jednostavniji, pregledniji i razumljiviji propis. U nastavku ovog poglavlja detaljnije se izlažu promjene poreza na dohodak u promatranom razdoblju.

Tablica 6.3. Promjene poreza na dohodak

Godina	Promjena	Primjena	Objava <i>NN</i>	Pojašnjenje
2004.	Povećan osobni odbitak za umirovljenike	1.4.2004.	30/04	1.500 kuna za poreznog obveznika i 2.550 kuna za umirovljenika.
2005.	Novi Zakon o porezu na dohodak	1.1.2005.	177/04	Novi rasponi za primjenu stopa (15% do visine dvostrukoga iznosa osnovnog osobnog odbitka, 25% između visine dvostrukog i peterostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka, 35% između visine peterostrukog i 14-erostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka, 45% iznad visine 14-erostrukog osnovnog iznosa osobnog odbitka), povećan osnovni osobni odbitak za porezne obveznike (1.600 kuna za poreznog obveznika i 3.000 kuna za umirovljenika), mijenja se odbitak za uzdržavane članove (0,50 osnovnog osobnog odbitka za supružnika ili druge uzdržavane članove uže obitelji), dividende su isključene iz oporezivog dohotka, osim kad se isplaćuje dobit ostvarena u razdoblju od 2001. od 2004., smanjuje se ukupan iznos odbitka za osiguranja, zdravstvene usluge i stambene potrebe.
	Uvedeno paušalno oporezivanje dohotka od imovine ostvarenog od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima	1.1.2005.	48/05 i 148/09	Pri iznajmljivanju nekretnina i pokretnina porez na dohodak plaća se na iznos najamnine umanjen za 30% na ime troškova nastalih radi iznajmljivanja. Porez na dohodak plaća se u obliku predujma po stopi od 15%, bez prava na osobni odbitak. Tako utvrđeni porez smatra se konačnim porezom i za taj dohodak obveznik nije obavezan podnositi poreznu prijavu.
2007.	Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalne djelatnosti	1.1.2007.	143/06	Uvode se olakšice vezane uz paušalno plaćanje poreza na dohodak od samostalne djelatnosti.
	Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu	13.10.2007.	109/07	Uvodi se državna potpora za obrazovanje i izobrazbu

2008.	Povećava se osnovni osobni odbitak za porezne obveznike i umirovljenike	1.7.2008.	73/08	1.800 kuna za poreznog obveznika i 3.200 kuna za umirovljenika
2010.	Snižene visine stopa i smanjen njihov broj s četiri na tri, ukinute olakšice za premije osiguranja, zdravstvene usluge i stanovanje (priznaju se ako su plaćene do 1.7.2010.)	1.7.2010.	80/10	Izmijenjene su stope kojim se oporezuju pojedini oblici dohodaka fizičkih osoba tijekom godine, utvrđena je nova tarifa kojom se u godišnjoj prijavi poreza na dohodak oporezuje ostvareni godišnji dohodak, ukinute su neke porezne olakšice, ali i propisani novi neoporezivi primici te uvjeti za njihovo korištenje. Izmijenjene su pojedine odredbe Zakona kojima se propisuju porezno dopustivi izdaci osoba koja obavljaju samostalnu djelatnost, promijenjeni su razlozi za obvezno podnošenje godišnje prijave poreza na dohodak. Porezne stope su 12% do visine dvostrukog osnovnog osobnog odbitka, 25% između dvostrukog i šesterostrukog osnovnog osobnog odbitka, 40% iznad šesterostrukog osnovnog osobnog odbitka.

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. Obveznik obračunavanja posebnog poreza je isplatitelj tih dohodaka, a obveza dopijeva na dan isplate primitka. Posebni porez se plaća samo ako je svota isplaćenog dohotka umanjena za porez na dohodak i prirez veća od 3.000,00 kn mjesečno. Isplatitelji dohotka od kapitala i dohotka od osiguranja obvezni su mjesečno izvještavati Poreznu upravu o obračunatim i plaćenim svotama posebnog poreza ustegnutog iz dohotka od kapitala i iz dohotka od osiguranja.

Najvažnije izmjene Pravilnika o porezu na dohodak (NN 146/09.) odnose se na uvođenje OIB-a (koji se detaljnije objašnjava u posebnom potpoglavlju), koji od 1. siječnja 2010. na svim propisanim obrascima zamjenjuje matični broj građana, matični broj i sistemski broj za strance. U razdoblju plaćanja posebnog poreza primjenjuju se izmijenjeni obrazac IP, obrazac ID-1 i Potvrda o isplaćenim primicima. U ove je obrasce dodana nova kolona u kojoj se iskazuju podaci o obračunatom i plaćenom posebnom porezu.

Najznačajnije su se promjene dogodile 2010. godine kada je smanjen broj i snižene stope poreza na dohodak, ali su ukinute olakšice za premije osiguranja, zdravstvene usluge i stanovanje. Od 1. srpnja 2010. uvedena je mogućnost poslodavcima

da za svoje radnike, uz pristanak radnika, neoporezivo uplaćuju doprinose (premi-je) za dobrovoljno mirovinsko osiguranje. Poslodavci mogu za ove namjene neoporezivo uplatiti do 500 kn mjesečno po radniku odnosno do 6.000 kn godišnje (za 2010. do 3.000 kn po radniku). Dozvoljena je neoporeziva uplata za više proteklih mjeseci istog poreznog razdoblja (Zuber, 2011.).

Ponekad se u stručnim raspravama ističe kako porez na dohodak u Hrvatskoj nije dovoljno progresivan, odnosno nedovoljno opterećuje bogate, pa slijedom toga gotovo nije niti bilo značajnijih razmatranja o mogućem uvođenju proporcionalnog poreza (*flat tax*). Urban (2006a) je u istraživanju pokazao kako je progresivnost postojećeg poreza na dohodak u Hrvatskoj rasla tijekom razdoblja od 1997. do 2004. godine s 0,277 u 1997. na 0,335 u 2004. godini. Istodobno je prosječna porezna stopa pala s 12,3 na 8,2%, te je, unatoč rastu progresivnosti, učinak preraspodjele pao s 0,038 na 0,029. Progresivnost poreza na dohodak u Hrvatskoj visoka je u usporedbi s drugim zemljama. Tako je prosječni učinak progresivnosti u 15 zemalja OECD-a iznosio 0,182, a "najprogresivnije" zemlje bile su Francuska, s učinkom 0,320, i Nizozemska, s 0,263.

Kesner-Škreb (2007a) navodi kako se prosječno oporezivanje dohotka građana smanjuje, a njegov najveći teret snose imućniji. Iako se zakonske stope kreću od 15 do 45%, stvarne stope po kojima se plaća porez na dohodak zbog brojnih olakšica oslobođenja bitno su niže i kreću se, primjerice u 2004. godini, od 3 do 16% za različite decilne skupine²⁴². Ujedno, u 2004. godini devet od deset decilnih skupina pridonosilo je manje ukupno ubranom porezu na dohodak nego 1997. godine. Iz dohotka desete, najimućnije skupine, prikupljeno je 1997. godine 55%, a 2004. čak 66% ukupno ubranog poreza na dohodak. Dakle, imućniji građani uplaćuju državi čak oko dvije trećine ukupnog poreza na dohodak, a njihovo relativno opterećenje raste.

Progresivni porez relativno više opterećuje osobe s višim dohocima i smanjuje nejednakost u raspodjeli dohotka. Na razinu progresivnosti utječu razni elementi sustava poreza na dohodak: raspored poreznih stopa, osobni i ostali odbici te umanjenja porezne obveze. Od 1997. do 2004. godine u Hrvatskoj je osobnim odbitkom postignuto prosječno 91% progresivnosti, a rasporedom poreznih stopa 13% progresivnosti. Učinak ostalih odbitaka i umanjenja porezne obveze iznosio je u prosjeku minus 4%, pri čemu negativni predznak znači da su te olakšice smanjivale potencijalnu progresivnost. Stoga u svom kasnijem radu Urban (2006b) navodi kako bi za postizanje progresivnosti u sustavu poreza na dohodak bilo dovoljno imati osobni odbitak i samo jednu poreznu stopu. U svjetlu rasprava o uvođenju jedne stope htio je provjeriti taj teoretski zaključak i istražiti kako bi jedna inačica proporcionalnog

²⁴² Decilne skupine dobivaju se na sljedeći način: obveznike se poreda prema rastućem dohotku prije oporezivanja, a zatim ih se podijeli u 10 skupina s jednakim brojem članova. Tako prva decilna skupina obuhvaća 10% obveznika s najnižim dohocima prije oporezivanja, a deseta decilna skupina 10% obveznika s najvišim dohocima prije oporezivanja.

poreza utjecala na progresivnost i raspodjelu poreznog tereta po dohodovnim skupinama. Zadržavanjem postojećega osobnog odbitka, ukidanjem svih ostalih olakšica i uz jedinstvenu stopu od 19% postigao bi se isti iznos prihoda i oko 90% progresivnosti kao u stvarnom sustavu.

Zaključno, može se ponoviti kako je u sustavu poreza na dohodak do 2000. godine postojala praktički samo jedna olakšica – osobni odbitak. Nakon toga, uvode se brojne porezne olakšice i oslobođenja tako da ih je do 2003. godine bilo čak 20-ak, poput oslobođenja za područja posebne državne skrbi, za hrvatske vojne invalide, za poticanje zapošljavanja, za istraživanje i razvoj te za školovanje. Kako se izuzeća i olakšice obično smatraju neefikasnim, netransparentnim, skupim i kompliciranim za primjenu, bit će potrebno njihovo postupno svodenje na što manju mjeru. Pojednostavnjenje sustava omogućilo bi i snižavanje graničnih poreznih stopa. Osim toga, istraživanja pokazuju da se izuzećima, oslobođenjima i olakšicama uglavnom koriste građani s relativno visokim dohotkom, a ne siromašniji porezni obveznici, kojima su one ponajprije namijenjene. Hrvatski sustav poreza na dohodak priznaje i porezne olakšice za djecu i druge uzdržavane članove obitelji. Porezne olakšice sastoje se u tome da se smanjuje visina dohotka koja je podložna oporezivanju. Međutim, ukoliko porezni obveznik ostvari veći dohodak, ostvarit će i veću poreznu olakšicu za dijete. Na taj način porezne olakšice ne djeluju u istom pravcu kao i one mjere obiteljske i socijalne politike kojima je cilj pomoći siromašnim obiteljima s djecom.

6.2.2. Porez na dobit

Mnogo je toga napisano o tome treba li uopće postojati zaseban porez na dobit jer se ističe kako samo ljudi plaćaju porez. Pojedini oblici poreza na potrošnju barem teoretski, dopuštaju ukidanje poreza na dobit jer je jedno od glavnih opravdanja za oporezivanje poduzeća oporezivanje dohotka što ga ljudi akumuliraju u poduzećima. Ako akumulacija sama po sebi više ne čini dio osnovice poreza na dobit, to više ne bi bilo nužno. Iako bi ukidanje poreza na dobit možda moglo povećati učinkovitost, ipak gotovo sve zemlje imaju taj porezni oblik.

Radi pojednostavnjenja i uklanjanja nekih slabosti u sustavu oporezivanja dobiti, od 1. siječnja 2005. u primjeni je novi Zakona o porezu na dobit koji je naknadno u dva navrata mijenjan (*NN 177/04, 90/05 i 57/06*). U nastavku ovog poglavlja detaljnije se objašnjava trenutačno važeći sustav oporezivanja dobiti te promjene koje su se dogodile s njim u promatranom razdoblju.

Obveznik tog poreza je pravna i fizička osoba. Kao pravna osoba, porezni obveznik može biti: trgovačko društvo i druga pravna osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost radi stjecanja dobiti, dohotka ili prihoda te tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident). Kao fizička osoba obveznik poreza na dobit može biti osoba koja: izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na

dohodak ili po sili zakona, pod uvjetom: ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvarila ukupni primitak veći od 2 mil. kuna, ili ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvarila dohodak veći od 400.000 kuna, ili ako ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2 mil. kuna, ili ako u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika. Ti uvjeti nisu kumulativni nego pojedinačni.

Obveznici poreza na dobit nisu tijela državne, regionalne ni lokalne uprave, Hrvatska narodna banka, državne ustanove, ustanove lokalne vlasti, neprofitne organizacije poput državnih zavoda, vjerskih zajednica, političkih stranaka, sindikata, komora, udruga građana, zaklada te otvorenih investicijskih fondova koji su osnovani i posluju u skladu sa Zakonom o investicijskim fondovima (*NN 150/05*), po kojemu su osnovani.

Porezna osnovica je dobit koja se izračunava kao razlika između prihoda i rashoda utvrđenih prema računovodstvenim propisima. To znači da se kao polazna veličina uzima učinak poslovanja, odnosno dobit, ali se ona ispravlja, povećava i smanjuje za prihode i rashode koji se priznaju u porezne svrhe. Za rezidenta je porezna osnovica ukupna dobit ostvarena u Hrvatskoj i u inozemstvu, a za nerezidenta dobit ostvarena u Hrvatskoj.

Dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj oporezuje se porezom po odbitku. Porez po odbitku plaća se na kamate, autorska prava, druga prava intelektualnog vlasništva te na usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja te na revizorske usluge. Obveznik plaćanja poreza po odbitku je svaki isplatelj naknade za navedene usluge, neovisno o tome je li isplatelj obveznik poreza na dobit ili nije. U provedbi propisa o plaćanju poreza po odbitku postoji problem u identifikaciji autorskih naknada u odnosu na naknade za uslugu ili proizvod, pa samim tim i problem oko određivanja podliježe li određena naknada obvezi obračuna poreza.

U poreznu osnovicu ulazi i dobit ostvarena u postupku likvidacije. Zakon posebno definira stavke koje uvećavaju odnosno umanjuju dobit te se propisuju prihodi i rashodi koji utječu na konačnu veličinu osnovice poreza na dobit. Porezna osnovica povećava se za: nerealizirane gubitke, svotu amortizacije iznad svota propisanih Zakonom o porezu na dobit, 70% troškova reprezentacije, 30% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u vezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz zaposlenih osoba, troškove koji se odnose na privatni život dioničara i članova društva te zaposlenika, skrivene isplate dobiti, troškove prisilne naplate poreza ili drugih davanja, kazne koje izriče mjerodavno tijelo, zatezne kamate među povezanim osobama, povlastice i druge oblike imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama, darovanja iznad propisane svote, kamate koje nisu porezno priznati rashod i ostale rashode.

Porezna se osnovica umanjuje za prihode od dividendi i udjela u dobiti, prihode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobiti) ako su bili

uključeni u poreznu osnovicu, prihode od naplaćenih otpisanih potraživanja, svotu amortizacije koja nije bila porezno priznata u prijašnjim razdobljima, svotu poreznog oslobođenja ili olakšice propisane posebnim propisima.

Tablica 6.4. Promjene poreza na dobit

Godina	Promjena	Primjena	Objava NN	Pojašnjenje
2005.	Ostaju olakšice, ali su ponešto izmijenjene; ukinuto oporezivanje po odbitku dividendi inozemnim pravnim osobama.	1.1.2005.	177/04	Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području posebne državne skrbi i zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište na području posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci, deset godina ne plaćaju porez na dobit na području prve skupine, plaćaju 25% od propisane porezne stope na području druge skupine i plaćaju 75% od propisane porezne stope na području treće skupine.
	Uvode se olakšice za trgovačka društva koja obavljaju brodersku djelatnost.	1.1.2005.	177/04 i 181/04	Trgovačka društva koja su registrirana i obavljaju brodersku djelatnost, ne plaćaju porez na dobit koju ostvare od iskorištavanja brodova u međunarodnoj plovidbi.
	Prvi dio olakšica se prenosi u matične zakone, ali i dalje vrijede.	2.8.2005.	90/05	Brisanje jednog dijela povlastica iz Zakona uz njihovo istodobno propisivanje, i to na sadržajno nepromijenjeni način, u zakonima kojima je uređeno poslovanje u pojedinim područjima posebne državne skrbi, u Gradu Vukovaru, brdsko-planinskim područjima i u slobodnim zonama.
	Prema Pravilniku o porezu na dobit fizička osoba koja želi plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak, o tome dostavlja pisanu izjavu nadležnoj ispostavi Porezne uprave do kraja tekuće godine za iduću kalendar-sku godinu.	1.1.2006.	95/05	Fizička osoba koja je ispunila jedan od propisanih zakonskih uvjeta, o tome pisano izvješćuje nadležnu ispostavu Porezne uprave do kraja godine u kojoj je ispunjen jedan od propisanih uvjeta. Na isti način postupa i nositelj zajedničke samostalne djelatnosti. U porezne obveznike fizičke osobe u skladu s ovim zakonom uz obrtnike, spadaju i druge fizičke osobe koje ostvaruju dohodak od samostalnih djelatnosti. Rješenje o statusu poreznog obveznika donosi nadležna ispostava Porezne uprave u skladu s odredbama Općeg poreznog zakona.

2007.	Drugi dio olakšica prenosi se u matične zakone, brišu se preostale olakšice, oslobođenja i poticaji.	1.1.2007. 57/06	Od početka 2007. u primjeni je novi Zakon o poticaju ulaganja (<i>NN 138/06</i>) po kojem je moguće uz određene uvjete ostvariti porezne, carinske i potporne dotacije za nove zaposlenike i u postojećim društvima, dok se to po prijašnjem zakonu odnosilo samo na novoosnovane tvrtke. Potpore ne mogu ostvariti za ulaganja u područje trgovine, turizma i graditeljstva, nego samo za proizvodno-prerađivačke gospodarske aktivnosti i tehnološko-razvojne centre.
2008.	Dopune Zakona koje se odnose na spajanje, podjelu, prijenos imovine i zamjena dionica datum pristupanja Hrvatske EU.	146/08	Definira se kako se trgovačkim društvom rezidentom države članice EU smatra društvo koje ima jedan od oblika za koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja, koji vrijedi za spajanja, podjelu, djelomičnu podjelu, prijenos imovine i zamjenu dionica društava iz različitih država članica EU te za prijenos sjedišta europskog društva ili europske zadruge između država članica; rezident je države članice EU u skladu s pravom te države i ne odnosi se na rezidente izvan EU prema međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, zaključenih s državama nečlanicama; obveznik je jednog od poreza za koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za spajanja, podjelu, djelomičnu podjelu, prijenos imovine i zamjenu dionica društava iz različitih država članica EU te za prijenos sjedišta između država članica. Navedeno se ne odnosi na društva koja su oslobođena plaćanja poreza ili imaju mogućnost izbora.

Idžojić i Amidžić Peročević (2007) naglašavaju kako su s aspekta poreznog obveznika negativni financijski učinci poreza na dobit. Međutim, postoje i povoljni učinci poreza na dobit koji se ostvaruju, između ostalog, i kroz olakšice, oslobođenja i poticaje. Zakon o porezu na dobit (*NN 177/04*), u primjeni od 1. siječnja 2005., dva puta je izmijenjen i to upravo zbog područja olakšica, oslobođenja i poticaja. Prva izmjena Zakona (*NN 90/05*) odnosila se na brisanje jednog dijela povlastica iz Zakona, uz njihovo istodobno propisivanje, i to na sadržajno nepromijenjeni način, u zakonima kojima je uređeno poslovanje u pojedinim područjima posebne državne skrbi, u Gradu Vukovaru, brdsko-planinskim područjima i u slobodnim zonama. Drugom

izmjenom Zakona o porezu na dobit (*NN 57/06*) eliminirane su sve preostale olakšice i poticaji, i to: poticaji ulaganja, zapošljavanja, istraživanja i razvoja, školovanja i stručnog usavršavanja te profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja osoba s invaliditetom. Međutim, ove promjene primjenjuju se tek od 1. siječnja 2007. godine pa su zato za fiskalnu 2006. godinu primjenjivane sve i istovjetne olakšice, oslobođenja i poticaji kao za 2005. godinu.

Poticaji su iz poreznih zakona preneseni u matične zakone. Tako su prema Zakonu o poticaju ulaganja (*NN 138/06*) postojale četiri razine svota ulaganja, a razmjerno tome i porezne olakšice. Tako se za ulaganja u visini protuvrijednosti kuna do 1,5 milijuna eura, nositelju poticajnih mjera stopa poreza na dobitak smanjuje za 50% od propisane stope poreza na dobitak u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje 10 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon stjecanja statusa nositelja poticajnih mjera, odnosno početka ulaganja. Za ulaganja u visini protuvrijednosti kuna od 1,5 do 4 milijuna eura, nositelju poticajnih mjera, stopa poreza na dobitak smanjuje se za 65% od propisane stope poreza na dobitak u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje 30 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon stjecanja statusa nositelja poticajnih mjera, odnosno početka ulaganja. Za ulaganja u visini protuvrijednosti kuna od 4 do 8 milijuna eura, nositelju poticajnih mjera, stopa poreza na dobitak se smanjuje za 85% od propisane stope poreza na dobitak u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje 50 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon stjecanja statusa nositelja poticajnih mjera, odnosno početka ulaganja. Za ulaganja u visini protuvrijednosti kuna preko 8 milijuna eura, nositelju poticajnih mjera stopa poreza na dobitak se umanjuje za 100% od propisane stope poreza na dobitak u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje 75 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon stjecanja statusa nositelja poticajnih mjera, odnosno početka ulaganja (Tablica 6.5.).

Tablica 6.5. Porezne povlastice ovisne o svoti i otvaranju novih radnih mjesta

Swota ulaganja protuvrijednost kuna (mil. EUR)	Smanjenje stope poreza na dobit (%)	Stvarna porezna stopa (%)	Razdoblje povlastice (godina)	Nova radna mjesta	Razdoblje otvaranja novih radnih mjesta (godina)
1,5	50	10	10	10	3
1,5-4	65	7	10	30	3
4-8	85	3	10	50	3
više od 8	100	0	10	75	3

Ukupna svota porezne povlastice koju nositelj poticajnih mjera može iskoristiti tijekom razdoblja korištenja poreznom povlasticom, određuje se u apsolutnoj svoti razlike obračuna dužne svote poreza na dobitak izračunane na temelju Zakona o porezu na dobit i svote izračunane na temelju Zakona, a uzimajući u izračun maksimalnu dopuštenu svotu ukupnih poticaja, što čini 50% opravdanih troškova ulaganja uvećanih za 10 postotnih poena za srednje poduzetnike, odnosno 20 postotnih poena za male poduzetnike odnosno to može biti najviše zbroj poticajnih mjera uređenih navedenim Zakonom (Guzić, 2007b). Ako nositelj poticajnih mjera ne ispuni uvjet otvaranja novih radnih mjesta, odnosno smanji broj utvrđenih novih radnih mjesta, prestaje mu pravo korištenja poreznim povlasticama za čitavo razdoblje za koje su odobrene uz obvezu povrata sredstava ostvarenih korištenjem odobrenim povlasticama uvećanima za zakonske zatezne kamate. Minimalno razdoblje trajanja nositelja poticajnih mjera, odnosno očuvanja predmetnog ulaganja i otvorenih novih radnih mjesta povezanih s tim ulaganjem je 5 godina, ali ne kraće od razdoblja korištenja poticajnim mjerama (Brkanić, 2007a).

Hrvatski porezni sustav, osim brojnih i čestih zakonodavnih promjena, karakteriziraju i brojne olakšice, oslobođenja, poticaji i druge pogodnosti, najčešće na području poreza na dohodak i dobit. Njima se nastoji pomoći npr. ratom opustošenim područjima poticanjem investicija i gospodarskog razvoja. U širem smislu sve te pogodnosti nazivamo poreznim izdacima. No, uvođenje takvih poreznih pogodnosti, bez obzira na to o kojem poreznom obliku bila riječ, ima i niz negativnih posljedica, od kompliciranja i poskupljenja poreznog sustava, narušavanja njegove konzistentnosti i transparentnosti, pa sve do urušavanja porezne osnove i gubitka proračunskih prihoda. Primjer takvog poreznog izdatka jest i oslobođenje od plaćanja poreza na dobit u Vukovaru, kojim je Vlada nastojala potaknuti brži gospodarski razvoj i povećanje zaposlenosti. Iako porez na dobit od početka 2007. godine nije više zajednički porez čiji se prihodi dijele između različitih razina vlasti, Bratić (2008) vjeruje kako je zanimljivo osvrnuti se na proračun Vukovara, koji od mirne reintegracije ima poseban status u sustavu oporezivanja dobiti. Vukovarski bi proračun, naime, u 2006. godini bio ubrao 7,5 puta više prihoda od poreza na dobit da nije bilo oslobođenja za njegove obveznike.

Konačno, postoje nejasnoće i nedorečenosti pojedinih zakonskih odredbi. Posebnu teškoću kod poreza na dobit predstavlja oporezivanje izuzimanja i skrivenih isplata koje u pojedinim slučajevima nije jednoznačno određeno. To je osobito naglašeno u okolnostima kada se pojedini trošak poslovanja može shvatiti dvojako, odnosno kao izdatak na koji se plaća porez na dohodak ili koji se ne priznaje kao izdatak u smislu poreza na dobitak. To su razni troškovi za koje se smatra da nisu uzrokovani uobičajenim poslovanjem društva, da nisu uvjet ostvarivanja prihoda ili da nisu rezultat obavljanja djelatnosti. U takve troškove mogu biti ubrojani i troškovi koji nastaju kada vlasnik (dioničar, član društva) uzima dobra ili usluge društva za pri-

vatne potrebe ili potrebe članova obitelji, za potrebe rekreacije, razonode, zabave tih osoba ili osoba koje su izravno povezane s njima. Troškovi koji se smatraju porezno nepriznatim troškovima samo su oni troškovi za koje se smanjuje dobitak trgovačkog društva – poreznog obveznika, odnosno oni koji se evidentiraju na teret dobitka tekuće godine kao rashod poslovanja, a na koje nije plaćen porez na dohodak. U tom smislu, valja razlikovati postupak s troškovima koje društvo plaća iz ostvarene dobiti u prethodnim godinama, u ime i za račun dioničara odnosno člana društva, a na koji je već plaćen porez na dobit, odnosno koji je prošao obračun poreza na dobitak sukladno odredbama Zakona, bez obzira na to je li porez na dobit stvarno plaćen, je li podmirena obveza, odnosno je li obveza uopće iskazana i je li porezni obveznik npr. iskazao porezni gubitak kada se porezna obveza ne iskazuje, od troškova koji se isplaćuju na teret troškova tekućeg razdoblja (Guzić, 2007a).

6.2.3. Ostali izravni porezi

U razdoblju od početka 2002. do 21. veljače 2007. (NN 29/01) postojalo je više oblika općinskih i gradskih poreza poput poreza na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište koji se plaćao u iznosu do 1.000,00 kuna po jednom hektaru godišnje. Nadalje, razrezivao se porez na neiskorištene poduzetničke nekretnine u iznosu 5-15 kuna po m² korisne površine nekretnine godišnje. Istodobno je postojao porez na neizgrađeno građevno zemljište u iznosu od 1 do 5 kuna po m² zemljišta godišnje. Navedeni su porezi ukinuti odlukom Ustavnog suda od 21. veljače 2007. godine (NN 26/07).

6.2.4. Krizni porez

Vlada RH predložila je na 4. sjednici održanoj 24. srpnja 2009. Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke, koji je u javnosti nazivan i „krizni porez“ odnosno „porez solidarnosti“. Cilj uvođenja poreza bio je prikupiti dodatne prihode kako bi se smanjio deficit proračuna središnje države u razdoblju pada BDP-a. Osnovica posebnog poreza na dohodak dobivala se tako da se od plaće, mirovine i „drugog dohotka“ – prema Zakonu o porezu na dohodak (NN 177/04 i 73/08, čl. 32, obuhvaća razne vrste honorara i slične primitke) – oduzmu uplaćeni doprinosi, premije osiguranja, te predujam poreza na dohodak i prirez porezu na dohodak. Iako u obrazloženju stoji načelo *pravedne raspodjele*, takva je pravednost vrlo upitna, s obzirom na onu definiranu Ustavom Republike Hrvatske, člankom 51 prema kojem „Svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.“

Posebni porez na dohodak bio je sličan porezu na dohodak, ali ipak postoji nekoliko razlika. Prvo, posebni porez na dohodak ne zahvaća dohotke od samostalne

djelatnosti, imovine i imovinskih prava, te kapitala i osiguranja. Drugo, posebni porez ne razlikuje obveznike prema broju djece i uzdržavanih članova te nekim drugim obilježjima, što porez na dohodak čini koristeći različite osobne odbitke i druga umanjenja osnovice i porezne obveze. Treća je razlika u načinu na koji se izračunava porezna obveza: kod poreza na dohodak osnovica (dobivena kao dohodak umanjen za osobne odbitke) dijeli se na dijelove i svaki se množi zasebnom stopom te se umnošci zbrajaju u poreznu obvezu; kod posebnog poreza na dohodak obveznici se prema visini osnovice dijele u tri skupine. Ako je osnovica manja ili jednaka 3.000 kuna, porez iznosi 0 kuna. Ako je osnovica veća od 3.000 kuna i manja od 6.000 kuna, porez je jednak 2% osnovice, a ako je osnovica veća od 6.000 kuna, posebni porez na dohodak iznosi 4% osnovice.

Urban (2009) upozorava kako upravo način primjene poreznih stopa kod posebnog poreza na dohodak uzrokuje anomaliju: graničnu poreznu stopu veću od 100%, a koja se inače izbjegava kod oporezivanja dohotka. Granična porezna stopa (GPS) je omjer povećanja poreza i povećanja dohotka. Ako se dohodak obveznika poveća s 1.000 na 1.005 kuna (za 5 kuna), a porez s 200 na 201 kunu (za 1 kunu), to znači da je GPS jednaka 20% ($=1/5 \times 100\%$). Ako je GPS manja od 100%, povećanje dohotka rezultirat će povećanjem raspoloživog dohotka (dohotka umanjenog za porez). U tom slučaju isplati se imati veći dohodak. Međutim, ako je GPS veća od 100%, to znači da ćete uz veći dohodak dobivati manje novca.

Obveznik obračunavanja, obustavljanja i plaćanja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke bio je isplatiatelj plaća, mirovina i drugih primitaka. Kod obveze obustavljanja kriznog poreza vrijedilo je načelo blagajne, tako da ukoliko poslodavac nije isplatio više plaća, a to je učinio nakon 31. srpnja 2009., bio je dužan napraviti novi obračun i obustaviti krizni porez. Nije važno kada je, za koje razdoblje napravljen obračun plaće, plaće u naravi i/ili, drugog dohotka, bilo je važno kada se obavila isplata, te je po tom načelu postojala obveza plaćanja kriznog poreza.

Damjanović (2009) navodi mnoge nepravедnosti tog poreznog oblika ističući kako se ne temelji na načelima jednakosti i razmjernosti. Autorica smatra kako nije pravedno da zaposlenik s neto mjesečnom plaćom od 3.500 kuna plaća poseban porez, a obrtnik koji vodi poslovne knjige i ostvaruje iste, ili daleko veće neto primitke, ne plaća ovaj poseban porez. Očito je da namjera zakonodavca nije bila ubrati porez na načelu pravednosti, već na način (bez obzira koliko nepravedan bio) koji će omogućiti što lakše i brže ubiranje poreza. Obrtnici koji vode poslovne knjige utvrđuju svoj dohodak na godišnjoj razini, pa je zakonodavcu očito bilo od većeg interesa zahvatiti one dohotke koji se utvrđuju mjesečno i gdje se obveza za veći broj primatelja dohotka može nametnuti jednoj osobi (kao u slučaju većeg broja zaposlenika obveza obračuna i uplate poreza nametnuta je jednoj osobi – poslodavcu koji je isplatiatelj plaće).

Ovaj je porezni oblik nepravedan jer narušava načelo jednakosti pa ako zaposlenik koji ostvaruje neto plaću od, primjerice, 3.500 kuna kod jednog poslodavca plaća

ovaj porez, dok taj isti porez ne plaća zaposlenik koji također ostvaruje mjesečnu neto plaću od 3.500 kuna, ali na način da polovicu radnog vremena radi za jednog poslodavca, a drugu polovicu radnog vremena za drugog poslodavca. Očito je i nesporno da takvo plaćanje poreza nije utemeljeno na načelu jednakosti.

Krizni porez nadalje narušava načelo razmjernosti na temelju kojih je svako dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova razmjerno svojim mogućnostima. Ovaj porez uopće ne plaća osoba koja ostvaruje dohodak od iznajmljivanja nekretnina, bez obzira koliko visok bio njezin dohodak, dok ga zaposlenici i umirovljenici plaćaju ako im je neto dohodak veći od 3.000 kuna. Očito je kako ovaj porez ne plaćaju svi i prema jednakim kriterijima te nije utemeljen na načelu razmjernosti. Ukratko, članak 1. ovog Zakona očito sadrži ne posve točnu tvrdnju o tome kako se ovaj poseban porez temelji na načelima pravednosti, jednakosti i razmjernosti, koja je u suprotnosti s ostalim odredbama ovog Zakona, a koje ovaj porez nameću selektivno, nepravedno nejednako.

Nadalje, u članku 4. stavku 1. Zakona navedeno je da se posebnim porezom oporezuju samo primici rezidenata. Nije pravedno da se dohodak rezidenata oporezuje ovim posebnim porezom, a dohodak nerezidenta ne oporezuje niti onda ako je u pitanju dohodak koji je ostvaren iz izvora u Hrvatskoj (npr. od rada obavljenog u Hrvatskoj) i koji se oporezuje hrvatskim porezom na dohodak. Umjesto uvođenja novog posebnog poreza, kojim se ne zahvaća dio dohodaka koji su ostvareni iz izvora u Hrvatskoj i koji se oporezuju porezom na dohodak, izdašnije i pravednije bi bilo da se dodatni porez ubire kroz povećanje postojećeg poreza na dohodak kojim bi bili obuhvaćeni svi dohoci rezidenata, ali i oni dohoci nerezidenata koje Hrvatska ima pravo oporezivati jer su ostvareni iz izvora u Hrvatskoj.

Iz članka 5. stavka 1., proizlazi kako se poseban porez ne plaća ako ukupni neto iznos plaće, mirovine i drugog primitka u tijeku jednog mjeseca iznosi točno 6.000,00 kn. Naime, navedeno je da se porez plaća po stopi od 2% na ukupne primitke ako je iznos veći od 3.000 kuna, a manji od 6.000 kuna te po stopi od 4% na ukupne primitke ako je iznos veći od 6.000 kuna. Prema tome, definirano je kako postupati s ukupnim primicima koji su veći ili manji od 6.000 kuna, ali ništa nije propisano za ukupne primitke koji iznose točno 6.000 kuna, tj. za ukupne primitke koji iznose točno 6.000 kuna nije predviđeno oporezivanje niti po stopi od 2% niti po stopi od 4%.

Nadalje, nejasno je kakve su obveze inozemnih isplatitelja oporezivih primitaka. Dok je Zakonom o porezu na dohodak u slučaju dohotka kojeg isplaćuje inozemni isplatitelj izričito određeno kako primatelj takvog dohotka ima obvezu obračunati, uplatiti i prijaviti porez na dohodak, ovim Zakonom takvo postupanje nije propisano. Takva odredba postoji u Zakonu o porezu na dohodak upravo iz razloga što nije provedivo da inozemni isplatitelji vrše obračun, uplatu i prijavu hrvatskog poreza te se iz tog razloga ove obveze vezane uz porez na dohodak nameću primateljima dohodaka koje isplaćuju inozemni isplatitelji.

Određeni problemi postoje vezano uz oporezivanja plaće u naravi (odnosno primitaka u naravi) koje posebnim porezom nije regulirano na odgovarajući način. Naime, problem postoji zbog specifičnosti plaće u naravi jer iz takve plaće koja nije isplaćena u novcu (npr. korištenje službenog automobila u privatne svrhe) nije moguće jedan dio takvog neto primitka obustaviti i proslijediti u državni proračun. Problem se osobito može pojaviti u slučajevima ako plaću u novcu isplaćuje jedan poslodavac, a primitak u naravi drugi poslodavac.

Brojne su nejasnoće i nelogičnosti vezane uz oporezivanje dividendi i udjela u dobiti. S obzirom da je obuhvat ovog posebnog poreza proširen na dividende i udjele u dobiti (dalje u tekstu: dividende) neposredno prije njegova donošenja, očito je kako je to učinjeno bez odgovarajućeg promišljanja o svim učincima takvog proširenja i najpogodnijem modalitetu takvog proširenja. Neke nejasnoće i nelogičnosti vezane uz oporezivanje dividendi jesu: sve dividende koje se isplaćuju u razdoblju od 1. kolovoza 2009. do 31. prosinca 2010. oporezuju se ovim posebnim porezom. Na taj način su u neravnopravan položaj dovedeni svi oni dioničari i vlasnici udjela koji su u prethodnim razdobljima umjesto isplate dobiti, tu dobit zadržavali u poduzećima, u odnosu na one koji su dobit odmah isplaćivali. Nadalje, ako se dividende isplaćuju unutar grupe društava u Hrvatskoj, ovaj poseban porez dovodi do nepravednog višestrukog oporezivanja (prva isplata oporezuje se po stopi od 4%, druga isplata efektivno 7,84%, treća isplata efektivno 11,52%, četvrta isplata efektivno 15,06% i dalje). Time ovaj poseban porez negativno utječe na neutralnost poreza, s obzirom na organizacijski oblik obavljanja poslovne djelatnosti. Trgovačka društva su samo pravni okvir i sredstvo putem kojeg se obavlja poslovna djelatnost i ne bi ih trebalo gledati odvojeno od njihovih krajnjih vlasnika – dioničara koji su fizičke osobe. Ukoliko se između nekog društva i krajnjeg vlasnika – fizičke osobe, nalazi veći broj trgovačkih društava, tada dividenda na putu od prvog društva do krajnjeg vlasnika treba proći kroz kanal većeg broja društava. Što je broj društava u tom kanalu veći, to je porezno opterećenje ovim posebnim porezom veće, što je neopravdano jer se time ne povećava ekonomska snaga ukupnog poslovanja niti krajnjeg vlasnika.

Dividende se oporezuju posebnim porezom samo onda ako se isplaćuju fizičkim i pravnim osobama koje su hrvatski porezni rezidenti. Slijedom navedenog, ukoliko se dividenda isplati osobi koja nije hrvatski rezident, takva dividenda, iako je zarađena u Hrvatskoj, neće biti oporezovana ovim posebnim porezom. Iako je mogućnost oporezivanja dividendi koje primaju rezidenti drugih država u velikom dijelu već ograničena odredbama bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nije smisljeno da se Hrvatska odrekla poreza na dividende koje se isplaćuju osobama – rezidentima drugih država. Dodatno, to će stvoriti prostor za izbjegavanje plaćanja ovog posebnog poreza uvođenjem inozemnih osoba u organizacijsku strukturu poslovanja.

Nezadovoljni uvođenjem kriznog poreza i njegovom nepravednošću, mnogi su građani podnijeli tužbu Ustavnom sudu o neustavnosti tog poreznog oblika. Sud je

donio odluku (*NN 143/2009* od 1. prosinca 2009.) kako se odbija zahtjev za ocjenu suglasnosti s Ustavom članka 1. stavka 1., članka 3. i članka 5. stavka 1. Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (*NN, broj 94/09*), odnosno ne prihvaćaju se prijedlozi za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke. Ustavni sud utvrdio je kako je Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke od dana stupanja na snagu (1. kolovoza 2009.) u suglasnosti s člankom 14. Ustava. Sud je zadužio Vladu Republike Hrvatske da u razdoblju do 31. prosinca 2010. pratiti i stalno ispituje daljnje postojanje nužne potrebe za posebnim porezom u obliku uvedenom Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke. Nadalje, Vlada treba predložiti Hrvatskom saboru usklađivanje posebnog poreza, ovisno o padu intenziteta gospodarske krize u Republici Hrvatskoj, u razdoblju do 31. prosinca 2010., odnosno njegovo ukidanje i prije tog roka. Konačno, Ustavni sud je istaknuo kako mora biti osigurana porezna jednakost poreznih obveznika obuhvaćenih Zakonom o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke (*NN 119/09*) s poreznim obveznicima obuhvaćenim Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (*NN 94/09*).

Vlada je donijela odluku o ukidanju niže stope kriznog poreza na plaće sredinom 2010. za građane s nižim prihodima (od 3.000 – 6.000 kuna) te ukidanje više stope kriznog poreza od studenoga 2010. (za građane s dohocima iznad 6.000 kuna mjesečno). Pojedine su političke stranke ili političari isticali kako je nepravedno i neustavno da je država u međurazdoblju cijeli teret krize odlučila prevaliti na 360.000 građana koji zarađuju više od 6.000 kuna.

6.2.5. Porez na promet nekretnina

Oporezivanje prometa nekretnina u Hrvatskoj uređeno je Zakonom o porezu na promet nekretnina (*NN 69/97, 26/00 i 153/02*). Od 1. siječnja 1998. godine promet novoizgrađenih nekretnina oporezuje se i prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost. Pri oporezivanju prometa nekretnina po Zakonu o porezu na promet nekretnina primjenjuje se stopa od 5%, a po Zakonu o PDV-u stopa od 23%. Hoće li se primijeniti stopa od 5 ili od 23%, ovisi o tome prodaje li nekretninu poduzeće ili fizička osoba, te je li riječ o staroj ili o novoj nekretnini. Oporezivanje prometa nekretnina: građevina (zgrada i stanova) te zemljišta (građevnoga ili poljoprivrednog) među građanima (koji nisu obveznici PDV-a) podliježe poreznoj stopi od 5%. PDV se plaća po stopi od 23% na nove nekretnine koje prodaju pravne osobe. Osnovicu PDV-a u prometu novoizgrađenih objekata čini naknada za vrijednost isporučenog objekta koja ne sadržava vrijednost zemljišta ni iznos naknade za komunalno uređenje zemljišta prema odluci mjerodavnih tijela.

Porezom na promet nekretnina (5%) oporezuje se promet nekretnina, odnosno svako stjecanje vlasništva nekretnine u Hrvatskoj, bez obzira na to stječe li se

vlasništvo plaćanjem (kupovinom) ili bez plaćanja (zamjenom, nasljeđivanjem ili darovanjem). Porezni je obveznik stjecatelj nekretnine, odnosno kupac. Poreznu osnovicu čini vrijednost nekretnine koja se može postići na tržištu u trenutku stjecanja. Porezna uprava procjenom može utvrditi stvarnu tržišnu vrijednost nekretnine ako je ona nerearno iskazana u ugovoru. Porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja ugovora o stjecanju nekretnine odnosno drugoga pravnog posla kojim se stječe nekretnina. Poreza su oslobođena: tijela državne i lokalne samouprave, javne ustanove, zaklade i fondacije, Crveni križ i slične humanitarne udruge osnovane na temelju posebnih propisa; diplomatska ili konzularna predstavništva strane države (uz uvjet uzajamnosti) i međunarodne organizacije; osobe koje stječu nekretnine u postupku vraćanja oduzete imovine i komasacije nekretnina; prognanici i izbjeglice koji stječu nekretnine zamjenom svojih nekretnina u inozemstvu; građani koji kupuju stambenu zgradu ili stan (uključujući i zemljište) na kojemu su imali stanarsko pravo ili uz suglasnost nositelja stanarskog prava prema propisima kojima se uređuje prodaja stanova sa stanarskim pravom. Isto vrijedi i za zaštićene najmoprimce koji kupuju stambenu zgradu ili stan u kojemu stanuju na temelju ugovora o najmu, osobe koje stječu nekretnine u skladu s propisima kojima se uređuje pretvorba društvenog vlasništva u druge oblike vlasništva; osobe koje stječu nekretnine na temelju ugovora o doživotnom uzdržavanju, a nasljednici su prvoga nasljednog reda u odnosu prema davatelju nekretnine; osobe koje stječu određene posebne dijelove nekretnine razvrgnućem suvlasništva, odnosno zajedničkog vlasništva prije razvrgnuća, diobom zajedničkog vlasništva nekretnina, do iznosa vrijednosti njihova suvlasništva, odnosno zajedničkog vlasništva prije razvrgnuća; građani koji kupuju prvu nekretninu (stan, kuću ili zemljište) kojom rješavaju vlastito stambeno pitanje uz posebne uvjete.

Prema Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina (NN 22/11), ta je odredba malo postrožena no i dalje je povoljna osobama koje rješavaju stambeno pitanje. Došlo je do promjene članka 11.a gdje se u stavku 1 navodi kako porez na promet nekretnina ne plaćaju građani koji na temelju sklopljenog ugovora o kupoprodaji stječu prvu nekretninu (stan ili kuću) kojom rješavaju vlastito stambeno pitanje, ako su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti: da imaju hrvatsko državljanstvo, da građanin i članovi njegove uže obitelji prijave prebivalište i borave u mjestu i na adresi gdje se nekretnina (koju stječe) nalazi, da površina nekretnine, ovisno o broju članova uže obitelji građanina, ne prelazi površinu ovisno o broju članova uže obitelji od 50 m² do 120 m² građevine. Nadalje, uvjet je da građanin i članovi njegove uže obitelji nemaju, u tuzemstvu ili inozemstvu, u vlasništvu, suvlasništvu ili zajedničkom vlasništvu: građevine (stan i/ili kuću) čija je ukupna (zbrojena) površina svih građevina jednaka, veća ili do najviše 10 m² manja od površine građevine određene ovim Zakonom ili nekretnine (osim poljoprivrednog zemljišta i poslovnog prostora u kojem građanin ili član njegove uže obitelji obavlja registri-

ranu djelatnost) čija je ukupna (zbrojena) vrijednost svih nekretnina u trenutku nastanka porezne obveze jednaka ili veća od tržišne vrijednosti nekretnine koju građanin stječe pri čemu se u izračun uzimaju i vrijednosti građevina određene ovim Zakonom. Postoje određene iznimke, a kao članovima uže obitelji u smislu ovoga Zakona smatraju se bračni drug i djeca. Drugim riječima, sada se zbrajaju površine svih građevina stambene namjene u vlasništvu, suvlasništvu ili zajedničkom vlasništvu građanina i članova njegove uže obitelji, kao i vrijednosti svih tih nekretnina. Dosad se gledala samo površina nekretnine koja se kupuje, odnosno kojom se rješava stambeno pitanje. Ako površina nekretnine prelazi zadane površine, porez na promet nekretnina plaća se na razliku. Ujedno, porez na promet nekretnina kojeg je građanin zbog ispunjenja navedenih uvjeta bio oslobođen, plaća se naknadno ako se nekretnina u roku od tri godine od dana stjecanja proda ili iznajmi.

Vlada je u nacrtu Zakona predložila kako žalba protiv rješenja porezne uprave ne odgađa izvršenje jer je u praksi bilo dosta špekulacija, odnosno mnogi su se žalili samo da bi odgodili plaćanje poreza. Na saborskim raspravama je upozoreno kako se ipak treba staviti i u poziciju građana koji kupuju nekretninu. Posve je očito kako građanima treba omogućiti da ako podnesu žalbu ne moraju platiti porez, a to će pozitivno utjecati i na poreznu upravu na brže donošenje rješenja i rješavanje žalbe. Čini se kako je gospodarska kriza najviše pogodila kupce prvih nekretnina. Tako je 2007. izdano 257.179 rješenja na promet nekretnina, a 2008. godine 244.318. Te brojke su se gotovo prepolovile te je 2009. izdano 192.000, a 2010. godine 128.000 rješenja. Olakšicu za kupnju prve nekretnine u 2006. koristilo je 21.000 građana, 2007. njih 21.670, a 2008. samo 17.016. Što je uslijedilo nakon toga najbolje se vidi iz podatka da je u 2009. izdano samo 8.512 rješenja za kupnju prve nekretnine, a 2010. godine 5.142 rješenja. Država je u 2009. naplatila 500 milijuna kuna poreza na nekretnine manje nego prethodnih godina, što dovoljno govori o težini krize (Knežević, 2011). U cjelini, najveće nedoumice izaziva odredba zakona koja govori da porezna uprava utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina kao tržišnu vrijednost nekretnine, u pravilu iz isprave o stjecanju ako je ukupni iznos naknade koju isplaćuje stjecatelj približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu. Smatra se kako je pojam "približno jednak" prilično rastezljiv i otvara prostor nedoumicama i zloporabama. Ujedno je sporno što porezni obveznik nema mogućnosti dati prigovor na vjerodostojnost tih usporednih podataka jer ih ni ne zna. I u Hrvatskoj stručnoj i političkoj javnosti često se ističe kako bi veće oporezivanje nekretnina moglo biti značajni izvor proračunskih prihoda, a o tome se više govori o dijelu rada vezanom uz porezni sustav i i gospodarsku krizu.

6.2.6. Porez na dodanu vrijednost

U Hrvatskoj je, kao i u većini suvremenih država, oporezivanje potrošnje uz oporezivanje dohotka, najizdašniji porezni izvor. U razdoblju nakon 2004. godine bilo je više promjena tog poreznog oblika, počevši od 1. siječnja 2006. godine (NN 90/05) kada se uvodi i snižena stopa od 10%, kojom se oporezuju određene turističke usluge (Tablica 6.6.).

Tablica 6.6. Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost u razdoblju 2004-2010.

Godina	Promjena	Primjena	Objava NN	Pojašnjenje
2006.	Nulta stopa za turizam zamjenjuje se sniženom stopom	1.1.2006.	90/05	Ukidanjem nulte stopa PDV-a izjednačio se status domaćih i inozemnih turista. Nastojalo se pomoći turističkom sektoru i pridonijeti razvoju turizma te tako privući što više domaćih i stranih turista.
2007.	Uvodi se snižena stopa za novine	1.8.2007.	76/07	Izmjene se primjenjuju na dnevne novine te časopise koji izlaze dnevno ili periodično, a ne na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase.
2009.	Standardna stopa od 22% zamjenjuje se stopom od 23%	1.8.2009.	94/09	Uslijed gospodarske krize i osjetnog smanjivanja proračunskih prihoda, Vlada je predložila Saboru povećanje standardne stope PDV-a.
2010.	Prelazak s institucionalnog na funkcionalno načelo, oporezivanje isporuka dobara i usluga u tuzemstvu koje obave inozemni poduzetnici osim usluga prema čl.19. stavku 2. Zakona, ukidanje oslobođenja od PDV-a za inozemne novčane donacije za dobra koja se uvoze ili za nabave u tuzemstvu, porezna oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom, ograničenje odbitka pretporeza za osobna prijevozna sredstva i reprezentaciju, uvođenje posebnog postupka oporezivanja marže i povrat poreza inozemnim poduzetnicima za isporuke dobara i usluga.	1.1.2010.	87/09	Prema prije važećem Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, od obveze obračunavanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza kod obavljanja svih vrsta isporuka dobara i usluga oslobođene su neke vrste pravnih subjekata (institucionalni pristup). Ovakva odredba nije usuglašena s propisima Europske Unije (Šesta direktiva EU) prema kojoj se od obveze obračunavanja PDV-a izuzima određene usluge i isporuke dobara, a ne institucije (funkcionalni pristup). Hrvatska je pri usklađenju svojih zakona s pravnom stečevinom EU morala uskladiti i propise o PDV-u s propisima EU.

Početak primjene poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj donio je niz problema, a najviše se odrazio na insolventnost tvrtki hotelijerstva i turizma (Roller, 2001, a, b). To je vezano uz povećani financijski napor jer porezni obveznik mora platiti poreznu obvezu državi iako još nije naplatio od kupca (u turizmu hotelskog gosta ili turističke agencije). Rješenja se nalaze u stvaranju prostora za smanjenje poreznog tereta. To se posebno odnosi na uvođenje snižene stope PDV-a, manjih stopa posrednih poreza i fiskalnog opterećenja u oporezivanju dohotka i dobiti.

Od početka 2006. primjenjuju se izmijenjene odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost, kojima je propisano da se PDV plaća po stopi od 10% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i na usluge agencijske provizije u vezi s tim uslugama. Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost podrobnije se propisuje što se smatra uslugama smještaja i koji su to komercijalni ugostiteljski objekti u kojima se smještaj oporezuje sniženom poreznom stopom. Smještajem se u smislu Zakona i Pravilnika o PDV-u smatra noćenje u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata. Usluga pansiona obuhvaća smještaj (noćenje) i tri obroka (doručak, ručak i večeru), a polupansion smještaj (noćenje) s doručkom i jednim od ostalih obroka što se uzimaju u istom komercijalnom ugostiteljskom objektu. Pružanje polupansiona ili pansiona mora biti u istom komercijalno ugostiteljskom objektu gdje je pružen i smještaj, odnosno noćenje. Komercijalnim ugostiteljskim objektima u smislu Zakona o PDV-u smatraju se među ostalim: hoteli, apart-hoteli, turistička naselja, turistički apartmani, pansioni, kampovi, kamp naselja, kampirališta, kuće za odmor, sobe za iznajmljivanje, apartmani i studio-apartmani, prenoćišta, odmarališta, hosteli, planinarski i lovački domovi.

Usluga smještaja turista (s doručkom, polupansionom ili punim pansionom) koju pružaju izravno hoteli ili neki drugi komercijalno-ugostiteljski objekti obračunava se prema stopi od 10% na ukupnu naknadu za uslugu smještaja. Međutim, ako agencija od hotelskog poduzeća ili nekog drugog komercijalno ugostiteljskog objekta zakupi na određeno vrijeme sobe ili prostor za smještaj turista, tada nije riječ o pružanju usluge smještaja, nego o najmu prostora za smještaj, što se oporezuje prema stopi od 22%. Ako agencija koja je zakupila prostor za smještaj turista daje isti prostor u zakup drugoj agenciji, primjerice inozemnoj, u tom je slučaju također riječ o najmu koji podliježe oporezivanju PDV-om prema stopi od 22%. Kad agencija posreduje pri zakupu prostora za smještaj turista za određivanje porezne stope (10 ili 22%) na agencijsku proviziju, najznačajnije je odrediti suštinu posla na koju se odnosi posredovanje.

Hrvatska očito ima previsoku stopu PDV-a u turističkoj djelatnosti poput usluga hotelijerstva i ugostiteljstva čime u velikoj mjeri ugrožava svoju turističku konkurentnost. Posljedice promjene sustava PDV-a u Hrvatskoj nisu baš zanemarive. Ukinute su potpore za sniženje troškova organiziranog prijevoza, stopa PDV-a na agencijske usluge povećana je s 0 na 22%, a PDV-a za smještaj rezerviran putem agencija s 0% na 10%. Tako su fiskalnim mjerama jako ugrožene putničke agencije

koje sada trebaju prodavati organizirana putovanja u Hrvatsku, koja su poskupjela za 20%. Kako su ponuđene cijene neprimjerene kvaliteti i dojmu (imidž) destinacije, potencijalni, ali i stari hrvatski gosti okreću se drugim tržištima. Ne čudi da je u Francuskoj opala potražnja za Hrvatskom, a turoperatori iz Skandinavije, Belgije i Nizozemske upozoravaju da je Hrvatska preskupa otkad su ukinute potpore i povećan PDV za organizirani promet. Slična su kretanja i u Austriji i Njemačkoj gdje je broj rezerviranja za Hrvatsku 2007. godine pao za približno 15% (Dukovac, 2007). Loše je to primljeno čak i na vrlo bogatim skandinavskim tržištima, tim više što unatoč promidžbi Hrvatske kao kvalitetne destinacije turisti očekivanu kvalitetu razmjerno rijetko zatiču.

Turizam u Hrvatskoj ima veliko značenje prema svom udjelu u BDP-u i zaposlenosti, a izložen je snažnoj međunarodnoj utakmici mnogih drugih destinacija. Stoga je jako bitno kolika je visina stope PDV-a i koji su izuzeci za turističku djelatnost u usporedbi s drugim europskim zemljama, što je prikazano u tablici 6.7.

Tablica 6.7. Stope PDV-a i izuzeci za hotelski smještaj u odabranim zemljama, 2008. godine

Zemlja	Najniža stopa PDV-a	Snižena stopa PDV-a	Standardna stopa PDV-a	Stopa PDV-a za hotelski smještaj	Napomena
Bugarska		7	20	7/20	Snižena stopa se primjenjuje kod hotelskog smještaja koji je dio organiziranog turističkog putovanja
Cipar	-	5 / 8	15	8	Snižena stopa za usluge smještaja, uključujući hotele
Crna Gora		7	17	7	Snižena stopa za usluge hotelskog smještaja
Francuska	2,1	5,5	19,6	5,5	
Grčka	4,5	9	19	9	Snižena stopa kod hotelskog smještaja i usluga restorana
Italija	4	10	20	10	
Malta	-	5	18	5	Na turistički smještaj plaća se snižena stopa PDV-a
Portugal	-	5 / 12	21	5	
Slovenija	-	8,5	20	8,5 / 20	Snižena stopa se primjenjuje za pripremu hrane
Španjolska	4	7	16	7	Za djelatnost turizma primjenjuje se snižena stopa PDV-a
Turska	1	8	18	8	Turističke usluge oporezuju se po sniženoj stopi.

Izvor: International Bureau for Fiscal Documentation, 2008. *European Tax Handbook*, Amsterdam: International Bureau for Fiscal Documentation.

Za Grčku, European Commission Taxation and Customs Union, 2008. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*, Brussels: European Commission Taxation and Customs Union, dostupno na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Pokušava li se naći određena zakonitost u pogledu PDV-a i turističke djelatnosti, može se navesti da zemlje kod kojih je turizam značajna gospodarska djelatnost – poput Francuske, Grčke, Italije, Španjolske i Portugala – uglavnom za tu djelatnost imaju nižu stopu PDV-a. Najnižu stopu PDV-a za hotele i restorane od 3% u EU ima Luksemburg. Zemlje koje su nedavno uvele proporcionalni porez (*flat-tax*) i koje su prikazane u tablici 6.8, kao što su Estonija, Litva i Latvija nemaju najnižu stopu nego imaju niže stope PDV-a za hotelski smještaj, dok Slovačka i na tu poslovnu aktivnost razrezuje standardnu stopu.

Tablica 6.8. Stope PDV-a i hotelski smještaj u zemljama koje su uvele proporcionalni porez, 2008. godina

Zemlja	Snižena stopa PDV-a	Standardna stopa PDV-a	Stopa PDV-a za hotelski smještaj
Estonija	5	18	5
Latvija	5	18	5
Litva	5/9	18	5
Slovačka	10	19	19

Izvor: European Commission Taxation and Customs Union, 2008. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*, Brussels: European Commission Taxation and Customs Union, dostupno na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Promjene u hrvatskom sustavu PDV-a uvedene su zbog prilagodbe sustavu oporezivanja koji vrijedi u EU, ali nisu provedene u cijelosti. U EU turističke agencije plaćaju PDV za prodaju turističkih usluga na unutarnjem tržištu samo na razliku u cijeni, a pri poslovanju s inozemstvom prema nultoj stopi PDV-a. Time su hrvatske putničke agencije dovedene u nepovoljniji položaj od agencija u zemljama članicama EU, koje već i sada, zbog razlike u PDV-u, po povoljnijim cijenama od hrvatskih agencija pružaju usluge kako svojim turistima po Hrvatskoj, tako i turistima iz trećih zemalja. Do problema dolazi jer Ministarstvo financija smatra da se izleti za cijelu relaciju, dakle i u inozemstvu, trebaju oporezivati prema mjestu prodaje (pružanja usluge), odnosno u Hrvatskoj prema stopi od 22%, a ne prema mjestu realizacije (isporuke usluge), a to je u inozemstvu, pri čemu bi se trebala primijeniti nulta stopa. Kako se u zemljama EU primjenjuje načelo oporezivanja prema mjestu pružanja usluge, pri agencijskim uslugama na unutarnjem tržištu PDV plaća se samo na razliku u cijeni, a pri izletima u inozemstvu prema nultoj stopi. Kako ističe Markota (2010), kod pružanja usluga izravno gostima ili posredovanjem turističke agencije, za određivanje poreznog položaja bitno je da se pri sklapanju ugovora između komercijalnog ugostiteljskog objekta i agencije točno navedu usluge koje će se obavljati, smještaj ili najam, kao i jasna odredba o tome u čije ime i za čiji račun agencija posluje jer upravo o tome ovisi i porezni položaj navedene usluge.

Usprkos fiskalnoj harmonizaciji, u zemljama članicama EU još uvijek postoje vrlo velike razlike u pogledu poreznog tretmana hotelskog sektora. Slične razlike postoje i u pogledu stavova u vezi s povratom PDV-a za sektor turizma i/ili mogućeg snižavanja porezne stope. Tako je Udruženje irskih hotelijera (*The Irish Hotels Federation*) uspjelo dobiti suglasnost za povrat PDV-a za hotelske troškove inozemnih gostiju koji sudjeluju na konferencijama u Irskoj. Vjeruje se da će se time pospješiti konkurentna sposobnost irskog turizma, što bi uz izgradnju Nacionalnog konferencijskog centra u Dublinu trebalo omogućiti povećanje prihoda od turizma za približno 50 milijuna eura godišnje (Ireland Business, 2006). S druge strane, škotska Vlada nije pristala na snižavanje PDV-a sa 17% na 5% za poslove smještaja gostiju i turističkih atrakcija, iako se zbog slinavke, koja u zemlji vlada u zadnje dvije godine, broj međunarodnih turista više nego prepolovio (BBC, 2007). Slične optužbe na visoku razinu PDV-a i njegova nepovoljnog utjecaja na broj gostiju iznosi Bernabò Bocca, predsjednik Udruženja hotelijera Italije (*Federalberghi*), navodeći da je 2008. bila crna godina za talijanske hotelijere koji ne mogu biti konkurentni uz PDV od 10% u Italiji, dok je stopa tog poreza u Španjolskoj 7%, a u Francuskoj 5,5% (The Roman Forum, 2008).

Novinski izdavači u Hrvatskoj žale se da se od njih traži ozbiljnost, društvena odgovornost, profesionalna etika i visoki profesionalni standardi, ali kad je o poreznoj politici riječ, onda se novine tretira kao svaku drugu robu. Kako se moglo i očekivati, Udruga novinskih izdavača pozdravila je primjenu izmijenjenog Zakona o PDV-u kojim se 2007. godine PDV na novine i časopise smanjio s 22 na 10%. To je prije svega trebalo učiniti tiskovine dostupnijima javnosti i podići informiranost građana te posredno dodatno pridonijeti rastu standarda hrvatskih građana. Prema procjenama Ministarstva financija, planirani gubitak u državnom proračunu od oko 300 milijuna kuna zbog smanjenja stope PDV-a na tiskovine, smanjio bi se većom prodajom tiskovina i manjom remitentom. Udruga novinskih izdavača upozorila je kako je Hrvatska i sa smanjenom stopom iznad europskog prosjeka i među zemljama s najvišom stopom PDV-a na takve proizvode.

Postavlja se pitanje treba li se i mogu li se zbog nižeg PDV-a sniziti i prodajne cijene novinama i časopisima. Porezni propisi, odnosno dopune Zakona o PDV-u, to pitanje ne uređuju, odnosno nakladnici slobodno odlučuju o svojoj politici cijena. Očekivalo se kako će najvjerojatnije svi zadržati jednake cijene kao i prije sniženja PDV-a (Brkanić, 2007b). Iz utrška će pri obračunu PDV-a sada primjenjivati preračunatu stopu od 9,0909%. Naime, to sniženje poreza je zapravo kompenziralo narasle troškove izdavanja tiskovina, odnosno ono je pridonijelo zadržavanju cijena za jedno razdoblje. Izdavači naglašavaju kako se cijena novina nije mijenjala od travnja 2001. godine, a novinski izdavači činili su sve kako novine ne bi poskupjele.

Zbog rasta troškova novinski su izdavači dovedeni u nezavidan gospodarski položaj i njihovo poslovanje postaje kritično, a to pokazuju i financijski podaci o

njihovu poslovanju. To je time točnije što se već prilično dugo vodi neravnopravna utakmica između tiskanih i elektroničkih medija. Zbog gospodarske krize i pada naklada u veljači 2010. godine zabilježen je pad prodaje tiskanih medija u odnosu na isto razdoblje 2009. godine za zabrinjavajućih 15%. Stoga su novinski izdavači namjeravali od Vlade zatražiti uvođenje nulte stope PDV-a za novine. PDV na novine smanjen je s 22 na 10% u kolovozu 2007. godine, no pozitivan učinak tog smanjenja brzo se istopio, a kriza je dodatno pogoršala situaciju u većini medija koji se suočavaju s rezanjem troškova, smanjivanjem plaća i otpuštanjem zaposlenika. Za nulte stope PDV-a izborili su se novinski ulagači u Velikoj Britaniji i Belgiji, a 14 zemalja EU ima stope niže od 5 posto.

I na razini Europe, Europsko udruženje novinskih izdavača (*The European Newspaper Publishers' Association* – ENPA) traži ukidanje PDV-a na novine ili njegovo spuštanje na najnižu stopu. ENPA je 23. svibnja 2011. poslala poruku institucijama i zemljama članicama Europske Unije vezano uz zasjedanje Europske komisije na kojem se 31. svibnja 2011. treba raspravljati o daljnjoj harmonizaciji PDV-a. Nulta i snižena stopa PDV-a za tiskana novinska izdanja u mnogim zemljama članicama EU olakšala su dostupnost novina, ali se na internet izdanja najčešće i dalje primjenjuje standardna stopa. Stoga ENPA predlaže kako bi se to sada trebalo primijeniti i na digitalna novinska izdanja, jer EU u sustavu PDV-a treba uzimati u obzir tehnološke promjene.

Promjenom Zakona o PDV-a iz 2009. povišena je stopa PDV-a za jedan postotni bod. Koliko god se to čini jednostavno, to je za porezne i računovodstvene radnike, informatičare, pa i mnoge druge značilo mnogo prilagodba i promjena kako bi već 1. kolovoza 2009., odnosno s prvim danom stupanja na snagu nove stope PDV-a od 23%, sve moglo funkcionirati. Osim promjene stope PDV-a na samome računu, tu su i nove porezne knjige i evidencije, novi obrazac PDV te, najvažnije, saznanje o tome kako primijeniti ispravnu stopu PDV-a u nekim specifičnim poreznim situacijama u prijelaznom razdoblju.

To je značilo da je na sve isporuke dobara i usluga od 1. kolovoza 2009. te na izdanim računima koji se odnose na te isporuke trebalo iskazati i obračunati novu stopu PDV-a od 23%. Navedeno proizlazi iz temeljnog načela nastanka porezne obveze u prometu dobara i usluga, što je određeno u članku 7. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članku 41. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Pri obračunu poreza na dodanu vrijednost prema izdanim računima porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je obavljena isporuka dobra ili usluge. No, za obrtnike u sustavu poreza na dohodak vrijedi drugo pravilo određeno u članku 7. st. 9. Zakona o PDV-u i članku 50. Pravilnika o PDV-u, i to: pri obračunu poreza prema primljenim naknadama, porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je naknada primljena odnosno naplaćena (Markota, 2009, a, b).

Primjena povećane stope PDV-a od 23% odnosi se samo na dobra i usluge koje su do dana stupanja na snagu izmjene Zakona o PDV-u bile predmet oporezivanja po

stopi od 22%. To znači da se promjena ne odnosi na dobra koja su oporeziva stopom PDV-a od 0% kao ni na dobra i usluge koje se oporezuju stopom od 10%. Osim što su poduzetnici već od 1. kolovoza 2009. trebali na računima iskazati novu stopu PDV-a, promjena stope zahtijevala je i promjenu u poreznim evidencijama i knjigama kao i način praćenja i evidentiranja prometa u knjigovodstvu poduzetnika. Zato je, osim izmjena u Zakonu o PDV-u, kao prateći dokument izmijenjen i Pravilnik o PDV-u (97/07), a njome se propisuje obvezan sadržaj poreznih evidencija, knjiga i izvješća.

Kod zakonskih promjena (objavljenih u NN 87/09), prema članku 11. Zakona o porezu na dodanu vrijednost banke, štedionice, štedno-kreditne organizacije, društva osiguranja i reosiguranja, privatne liječničke prakse, zdravstvene i obrazovne ustanove te druge ustanove navedene u istom članku Zakona, oslobođene su obveze obračunavanja PDV-a kod obavljanja svih vrsta isporuka dobara ili usluga (institucionalni pristup). Spomenuti pravni subjekti prema tadašnjim odredbama Zakona nisu imali pravo na odbitak pretporeza. Usklađivanje propisa s pravnom stečevinom EU donosi promjenu u smislu da će ustanove i društva iz članka 11. Zakona biti obuhvaćene u sustavu PDV-a prema tzv. funkcionalnom načelu. To znači da će navedeni pravni subjekti i dalje biti oslobođeni obveze obračunavanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, ali samo za određene vrste usluga i isporuka dobara definiranih u Šestoj direktivi EU. Ujedno, prema navedenoj direktivi, za ostale isporuke dobara i usluga imat će obvezu plaćanja PDV-a, ali i djelomičnu mogućnost povrata pretporeza. Pojednostavljeno, prema Šestoj direktivi EU od obveze obračunavanja PDV-a bit će izuzete pojedine vrste usluga i isporuka dobara (funkcionalni pristup), neovisno o tome koja ih ustanova ili društvo obavlja.

Prijašnji hrvatski propisi o poreznom oslobođenju od PDV-a u tuzemstvu bez prava na odbitak pretporeza u najvećoj mjeri od obveze obračunavanja PDV-a oslobađaju pojedine ustanove, izričito su navodili vrste ustanova i društava za sve vrste usluga i isporuka dobara koje obavljaju, pa se takav pristup naziva institucionalnim oslobođenjem. S druge strane, Šesta direktiva EU propisuje tzv. funkcionalno oslobođenje, pri čemu se od obveze plaćanja PDV-a oslobađaju pojedine djelatnosti, neovisno o tome tko ih obavlja – ustanova ili poduzetnik. Kao što navodi Barac (2002), pri uvođenju PDV-a u Hrvatsku pribjeglo se institucionalnom pristupu čija su rješenja jednostavnija.

Nakon što je sustav oporezivanja PDV-om posve prihvaćen, javila se potreba za dosljednim usklađenjem propisa sa Šestom direktivom EU (odnosno kasnije Direktivom 2006/112) koja propisuje funkcionalno načelo pri poreznom oslobođenju u tuzemstvu. Ta je potreba postala snažnija nakon što je započet proces prilagodbe hrvatskog zakonodavstva propisima EU u procesu ulaska Hrvatske u EU. Odmah valja napomenuti da je dio oslobođenja od PDV-a u prijašnjim hrvatskim propisima već slijedio funkcionalno načelo, tako da je za neke vrste pravnih subjekata bila potrebna samo djelomična prilagodba.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95, 94/09) i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 149/09) određuju pojam poduzetnika. Načelno su sve osobe koje pružaju usluge i isporučuju dobra poduzetnici. No člankom 6. Zakona propisano je tko se za potrebe Zakona ne smatra poduzetnikom. Tu je znatan broj poslovnih subjekata koji vode proračunsko računovodstvo. Za odgovor na pitanje je li osoba porezni obveznik, pravna osoba koja je poduzetnik mora analizirati svoje aktivnosti u 2009. Pri analizi aktivnosti izvorno se ne polazi od svote ostvarenih prihoda, nego od djelatnosti te s njom povezanih prihoda. Djelatnošću se smatra pružanje (obavljanje) usluga i isporučivanje dobara. Zakon i Pravilnik pojašnjavaju ta dva bitna pojma. Svota prihoda je samo jedan od kriterija na temelju kojeg se utvrđuje status poreznog obveznika. Ako je osoba u 2009. pružala usluge i isporučivala dobra (odnosno izlazni promet), obavljala je djelatnost koja je mogla biti oslobođena plaćanja PDV-a, a mogla je biti i oporeziva. Stope oporezivanja koje su se mogle primjenjivati bile su različite: 0%, 10%, 22%, 23%. Oslobođenja koja se češće pojavljuju pretežno su ona navedena u članku 11. Zakona. Poduzetnički promet i izlazni promet su oslobođeni plaćanja PDV-a. Ako je vrijednost izlaznog prometa za 2009. veća od 85.000 kuna, pri čemu se moraju isključiti izlazni promet koji su oslobođeni plaćanja PDV-a, osoba je po sili Zakona porezni obveznik od 1. siječnja 2010., o čemu mora izvjestiti Poreznu upravu do 15. siječnja 2010. Ako ne može sa sigurnošću odrediti jesu li oporezivi promet veći ili manji od te granične vrijednosti, mora ga procijeniti. Ako je izlazni promet 85.000 kuna i manje, osoba može izabrati status poreznog obveznika u kojem ostaje sljedećih pet godina.

Kako su posebno velike promjene bile u pojedinim sektorima poput zdravstva i osiguranja, u ovom dijelu teksta ćemo podrobnije razmatrati isporuke dobara i usluga u ova dva sektora. Člankom 11. prijašnjeg Zakona o PDV-u bilo je utvrđeno kako su plaćanja poreza na dodanu vrijednost među ostalima bile oslobođene: ... usluge i isporuke dobara doktora medicine i stomatologije, medicinskih sestara i fizioterapeutskih tehničara te biokemijskih laboratorija koji se pružaju u privatnoj praksi, te usluge liječenja u zdravstvenim ustanovama: domovima zdravlja, hitnoj medicinskoj pomoći, poliklinikama, općim i specijalnim bolnicama i klinikama kao i usluge liječenja koje pruža zdravstvena ustanova za njegu u kući, te isporuke dobara koje obave navedene ustanove... U daljnjem tekstu Zakona navodi se da su pobrojana oslobođenja ostvariva samo ako navedene ustanove odnosno zajednice obavljaju djelatnost u skladu s posebnim propisima. Upravo je u ovom stavku zapravo sadržan institucionalni princip, što se posebno naglašava u dodatnim odredbama nekadašnjeg Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost.

Tako je i kod oporezivanja zdravstvene zaštite prema ranijem Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, od obveze obračunavanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza kod obavljanja svih vrsta isporuka dobara i usluga, korišten *institucionalni pristup* jer su oslobođene neke vrste pravnih subjekata. To nije bilo

usklađeno s propisima Europske Unije (Šesta direktiva EU), prema kojoj se u skladu s funkcionalnim pristupom od obveze obračunavanja PDV-a izuzimaju određene usluge i isporuke dobara, a ne institucije. Prema Šestoj direktivi Europske Unije, izuzeća u tuzemstvu od plaćanja PDV-a su najvećim dijelom definirana u članku 13., a podijeljena su na izuzeća za određene aktivnosti od javnog interesa. Tu su izričkom navedene ... bolnička i medicinska njegu i s njima usko povezane djelatnosti koje obavljaju javnopravna tijela ili koje, u društvenim uvjetima sličnim onima koji vrijede za javnopravna tijela, obavljaju bolnice, centri za liječenje ili medicinsku dijagnostiku i druge priznate ustanove slične vrste; pružanje medicinske njege u okviru bavljenja medicinskim i pomoćnim medicinskim zanimanjima, prema definiciji dotične države članice; isporuku ljudskih organa, krvi i mlijeka; i usluge koje pružaju zubni tehničari u okviru svojih stručnih sposobnosti i zubne proteze koje isporučuju zubari i zubni tehničari.

Usklađivanjem važećih hrvatskih propisa o PDV-u, mijenja se i porezni status zubnih tehničara, čije su usluge, prema direktivi EU, kao i zubne proteze koje isporučuju, oslobođeni PDV-a. Naime, kao što je ranije spomenuto, prema važećem Zakonu, zubni tehničari nisu izuzeti prema članku 11. Zakona o PDV-u (mišljenje Porezne uprave Klasa: 410-19/99-01/607, *Porezni vjesnik* 2000/2). Međutim, u istom tumačenju Porezne uprave kaže se kako ortopedska pomagala, pa i stomatološko pomagalo, podliježu nultoj stopi PDV-a. Ako se zaračunava uslugu popravka ortopedskog pomagala, posrijedi je obavljena usluga koja se oporezuje prema standardnoj stopi PDV-a. Usklađivanjem propisa i usluge koje obavljaju zubni tehničari bile bi oslobođene PDV-a.

Zavodi za javno zdravstvo bili su prema prijašnjim hrvatskim propisima obveznici PDV-a, ali prelaskom na funkcionalnu klasifikaciju stanje se mijenja. Poneki zavodi za javno zdravstvo ostvaruju značajne prihode iz djelatnosti: specijalističko-dijagnostičke zdravstvene zaštite, higijensko-epidemiološke zdravstvene zaštite i preventivno odgojne mjere za zdravstvenu zaštitu školske djece i studenata, usluge za prevenciju i liječenje bolesti ovisnosti, pa će to vjerojatno biti izuzeto iz sustava PDV-a. U Hrvatskoj je potrebno precizno definirati koje će se zdravstvene usluge izuzimati iz sustava PDV-a, pošto propisi EU u tom dijelu nisu dovoljno detaljni. Pri tome treba imati na umu da austrijske Direktive izuzimaju u određenim uvjetima i dijagnostičke usluge, davanje stručnih mišljenja, određene istraživačke aktivnosti, itd. Ovisno o konačnoj definiciji izuzetih djelatnosti koju će Hrvatska usvojiti, utvrdit će se i porezni status zavoda za javno zdravstvo. Pri tome treba upozoriti na moguće smanjenje proračunskih prihoda od PDV-a od ove vrste zdravstvenih ustanova.

Nadalje, u daljnjem tekstu Šeste direktive propisuje se da za isporuku dobara ili pružanje usluga neće biti odobreno izuzeće ako: to nije neophodno za izuzete transakcije i ako je njegova osnovna svrha ostvarenje dodatnih prihoda za organizaciju, obavljanjem transakcija koje izravno konkuriraju onima komercijalnih podu-

zeća koja su obvezna plaćati porez na dodanu vrijednost. Iz navedenoga je vidljivo kako je dosta posla u preciznijem tumačenju pojedinih odredbi konkretnih slučajeva ostavljeno državama članicama. Za ulazak u sustav obveznih poreznih obveznika od 1. siječnja 2010. nije bitna odluka osobe o napuštanju poduzetničke djelatnosti koja nije oslobođena plaćanja PDV-a. Dakle, ako zdravstvena ustanova donese odluku da u 2010., npr. više neće iznajmljivati prostor na temelju kojeg je u 2009. ostvarila izlazni promet u svoti od 100.000 kuna, nego će samo pružati usluge zdravstvene zaštite, ona je porezni obveznik od 1. siječnja 2010. U načelu se za izlazni promet vežu prihodi. No, vrijednost isporuka ne određuju samo prihodi. Osim toga, vrsta pruženih usluga i isporuka dobara određuje porezni status, a ne svota prihoda. Izvor prihoda može biti i izvan naknade za pružene usluge i isporučena dobra (npr. darovi, pomoći i sl.).

Prema članku 11. ranijeg Zakona o porezu na dodanu vrijednost, među ostalima društva osiguranja i reosiguranja bila su oslobođena obveze obračunavanja PDV-a kod obavljanja svih vrsta isporuka dobara ili usluga (institucionalni pristup). Spomenuti pravni subjekti prema važećim odredbama Zakona nisu imali pravo na odbitak pretporeza. Usklađivanje propisa s pravnom stečevinom EU donijelo je promjenu u smislu da su ustanove i društva iz članka 11. nekadašnjeg zakona sada obuhvaćene u sustavu PDV-a prema takozvanom funkcionalnom načelu. To znači da su navedeni pravni subjekti i dalje oslobođeni obveze obračunavanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, ali samo za određene vrste usluga i isporuka dobara definiranih u Šestoj direktivi EU. Također, prema istoj direktivi, za ostale isporuke dobara i usluga imaju obvezu plaćanja PDV-a, ali i djelomičnu mogućnost povrata pretporeza.

Pojednostavljeno, prema Šestoj direktivi EU od obveze obračunavanja PDV-a izuzete su pojedine vrste usluga i isporuka dobara (funkcionalni pristup), neovisno o tome koja ih ustanova ili društvo obavlja. Sabor je usvojio promjene Zakona o PDV-u, vezane uglavnom uz usklađivanje zakona s europskim pravnim stečevinama, koje su stupile na snagu 1. siječnja 2010. godine. Jedna od važnijih promjena je izuzimanje financijskih usluga i usluga osiguranja od plaćanja PDV-a, neovisno o tome pruža li ih banka, osiguravajuće ili neko drugo društvo, što ima utjecaj na mogućnost povrata pretporeza za sva društva koja pružaju financijske usluge i usluge osiguranja. Banke, osiguravajuća društva i ostale financijske institucije više neće biti u potpunosti oslobođene PDV-a. Ukoliko ista društva pružaju usluge koje podliježu PDV-u, trebala bi se registrirati za PDV, obračunavati PDV, ali bi imala i pravo na povrat pretporeza vezano za taj dio aktivnosti.

Promjena se odražava na poslovanje posrednika u osiguranju te su oni izuzeti kod obračuna PDV što se tiče usluga posredovanja u osiguranju. Zahvaljujući izmjenama zakona o PDV-u postali su ravnopravni s tvrtkama za posredovanje u susjednim državama koje su bile izuzete čim su te države donijele zakone o PDV-u.

Hrvatska je PDV uvela mnogo ranije pa je zakon bio oslonjen na stariju europsku praksu koja se u međuvremenu promijenila. Dosada su pri obračunu premija morali odbijati PDV od dogovorenih stopa provizije, jer su osiguravajuća društva izvan sustava PDV-a, a to je utjecalo na njihovu zaradu.

Drugi problem je što se PDV obračunava po izvršenju usluge. Usluga u posredovanju pri osiguranju je složena i rastegnuta kroz određeno razdoblje te izvršenje usluge u određenom razdoblju nije mjerljivo u novčanim postocima. Na primjer, ako se servisira policica kroz godinu dana, osiguravatelj je u obvezi i nakon što ona istekne, jer se šteta može prijaviti i po isteku police ako se štetni događaj dogodio dok je policica bila na snazi. To je nezgodno kada za navedenu uslugu treba evidentirati i obračunati PDV. Ne postoji jednostavan način kako to pomiriti sa sustavom, ali osiguravatelji vjeruju da će se izmjenama zakona raščistiti situacija te da neće biti podložni različitim tumačenjima zakona. Zastupnici i posrednici u osiguranju su obveznici PDV-a i obvezni su obračunavati PDV na ukupno naplaćene naknade prema ugovoru (s osiguravajućim društvom), osim na prolazne stavke (na primjer, premije osiguranja) što ih zastupnik naplaćuje kao zastupnik u ime i za račun osiguravajućeg društva s kojim je sklopio ugovor o zastupanju. Zbog usklađivanja hrvatskih propisa o PDV-u sa Šestom direktivom EU, porezni položaj zastupnika i posrednika u osiguranju u sustavu PDV-a se promijenio, u smislu da je njihova djelatnost zastupanja u osiguranju oslobođena obračunavanja PDV-a.

Šesta direktiva EU pod *Ostala izuzeća*, među ostalim, navodi kako su od plaćanja PDV-a izuzete transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge koje pružaju posrednici i zastupnici osiguranja. Kao što je navedeno, zastupnici i posrednici u osiguranju bili su prema prijašnjim hrvatskim propisima obvezni plaćati PDV (tumačenje Porezne uprave Klasa: 410-19/00-01/344, *Porezni vjesnik 2000/10-11*). Međutim, Šesta direktiva EU propisuje u članku 13. odjeljku B. točka (a) da su od plaćanja PDV-a izuzete transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge koje pružaju posrednici i zastupnici osiguranja. Usklađivanjem važećeg Zakona o PDV-u, veliki dio prihoda kojeg ostvaruju zastupnici i posrednici u osiguranju, bit će neoporeziv. Ovdje je potrebno ponovno spomenuti i mogućnost predviđenu odredbom članka 13. odjeljka C. Direktive, prema kojoj zemlje članice mogu propisati pravo opcije za oporezivanje financijskih usluga iz članka 13. odjeljka B. točke (d). Zaključno, zastupnici i posrednici u osiguranju su prema prijašnjim hrvatskim propisima bili obveznici PDV-a, dok bi prema propisima EU veći dio njihovih prihoda bio neoporeziv. Hrvatska upravo izvršava navedeno usklađivanje i njegovu provedbu.

Poslovni subjekt može pružati usluge i isporučivati dobra oslobođena plaćanja PDV-a, a može uz njih pružati usluge i isporučivati dobra koja su oporeziva. Stoga poslovni subjekt mora pomno promotriti svaku svoju izlaznu aktivnost kako bi ispravno odredio svoj porezni položaj (Dremel, 2010). Promjena je nastupila nedav-

no, u 2010. godini, pa se ne može sa sigurnošću procijeniti kakav će biti njezin ukupni financijski učinak. Ipak, prema Vukšiću (2007) najveći proračunski prihodi od PDV-a mogu se očekivati od kliničkih bolnica, kliničkih bolničkih centara i poliklinika. Veliki udio procijenjenih proračunskih prihoda od PDV-a proizlazi iz prihoda od poslovanja s nekretninama. Isto vrijedi, u još većoj (relativnoj) mjeri za domove zdravlja. Ove vrste ustanova ostvaruju relativno velike prihode od davanja prostora u zakup. Opće i specijalne bolnice, s druge strane, nemaju veliki udio prihoda od poslovanja s nekretninama u oporezivim prihodima, ali se i od njih može očekivati relativno značajan proračunski prihod od PDV-a.

Iako je gotovo sigurno u pravu Stiglitz (1988) kada kaže kako je jedina prednost PDV-a relativno jednostavan način njegova ubiranja, možemo najkraće ponoviti da se još dugo neće dogoditi veća harmonizacija poreznih sustava kao niti značajnije pojednostavnjenje ovog poreznog oblika. Nešto o tome izlažemo u kasnijem tekstu, u dionici o preporukama vezanim uz hrvatsko pristupanje EU i oporezivanju.

6.2.7. Trošarine

Trošarine su od samih svojih početaka potaknule porezne obveznike na krijumčarenje, posebice vina i duhana, a bili su opisani "upravo nevjerojatni" primjeri nepoštenja, krivokletstva, potkazivanja i nasilja (Adams, 2006). Krijumčarenje je bio veliki posao za mnoge, a običnim građanima omogućivalo je niže cijene velikog broja potrošnih dobara. Vladari u ubiranju trošarina često nisu pokazivali niti najmanje poštivanje prava poreznih obveznika pa je stoga poznati engleski pravnik William Blackstone (1765) napomenuo "kako se strog i proizvoljan postupak zakona o trošarinama teško može uskladiti sa slobodarskim duhom naroda".

Cnossen (2005) jasno obrazlaže važnost i svrhu trošarina kao bitnog izvora proračunskih prihoda, načina za pokrivanje troškova eksternalija koji nastaju zbog korištenja alkohola, duhana i drugih štetnih proizvoda te kao poticaj za njihovu manju potrošnju. Kao i kod ostalih poreznih oblika i kod trošarina se postavlja i pitanje pravednosti jer kako s pravom upozorava Božidar Jelčić, čudno je i nestvarno da je u Hrvatskoj trošarina za najbolje automobile bila jednaka trošarini za luksuzno opremljene i velike jahte koje su od tih automobila skuplje deset ili dvadeset puta (Marjanović, 2009). Tome je tako, zaključuje Jelčić, jer se trošarine na automobile obračunavaju prema njihovoj cijeni, a osnovica za poreze na kupnju brodova, brodića i jahti jesu njihova dužina i jačina motora koji ih pokreću.

Proizvodi koji se oporezuju trošarinama mogu se svrstati u tri osnovne skupine: alkoholne proizvode, energente i duhanske proizvode, a one se proširuju nizom drugih proizvoda i znatno se razlikuju od države do države. Broj uvedenih trošarina kreće se od samo nekoliko proizvoda pa sve do podugačke liste s više od dvadeset različitih proizvoda: kave, sladoleda, televizora i video-aparata, kućanskih aparata

ta, šibica, upaljača, lososa, šećera, čaja, kozmetičkih proizvoda, električnih žarulja, insekticida, herbicida pa do igraćih karata, banana, kakaoa i maslinova ulja (Kuliš, 2005).

Porez se obračunava u apsolutnom iznosu po jedinici mjere proizvoda (kilogramu, litri, komadu i sl.), ili u određenom postotku od vrijednosti (*ad valorem*) kupljene robe. U Hrvatskoj je od 1994. uvedeno devet trošarina: na kavu, naftne derivate, alkohol i alkoholna pića, duhanske preradevine, pivo, bezalkoholna pića, osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, luksuzne proizvode, premije osiguranja od automobilske odgovornosti (Tablica 6.9.). Trošarine u Hrvatskoj plaćaju proizvođači i uvoznici te oni koji nabavljaju ili primaju te proizvode iz inozemstva, osim onih koji su prema carinskim propisima oslobođeni takvog plaćanja. Trošarine u Hrvatskoj, nakon poreza na dodanu vrijednost, čine drugi po veličini prihod državnog proračuna. Postupak oporezivanja trošarinama od 1. siječnja 2002. godine provodi Carinska uprava. Broj trošarina u Hrvatskoj znatno je manji od broja trošarina u većini zemalja EU, gdje se u nekima od njih oporezuje i do 20 i više različitih proizvoda (Francuska, Danska), iako svugdje nije riječ o klasičnim trošarinama nego i o nekim posebnim davanjima ili naknadama.

Tablica 6.9. Trošarine u Hrvatskoj

Proizvod	Porezni obveznik	Porezna osnovica	Visina poreza	Propisi
Kava	pravna i fizička osoba koja u hrvatsko carinsko područje uvozi, unosi ili prima kavu, osim osoba i količina koje su prema carinskim propisima oslobođene plaćanja carine	jedan kilogram neto težine kave, odnosno prerađevine kave	1. nepržena 5,00 kn 2. pržena 12,00 kn 3. kavine ljuske i opne 15,00 kn 4. zamjene kave i koncentracije na bazi kave 20,00 kn	Zakon o posebnom porezu na kavu, NN 87/05; Pravilnik, NN 92/05 i 155/05
Na energente i električnu energiju	proizvođač, uvoznik, ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, trošarinski zastupnik i dr.	energenti koji se koriste kao pogonsko gorivo, gorivo za grijanje i električna energija, određeni tarifnim oznakama kombinirane nomenklature (KN)	1. motorni benzin (pogonsko gorivo) = olovni 3.600 kn/1.000 l = bezolovni 3.100 kn/1.000 l 2. plinsko ulje =za pogon 2.200 kn/1.000 l =za grijanje 300 kn/1.000 l 3. kerozin – petrolej za pogon 2.200 kn/1.000 l za grijanje 1.752 kn/1.000 l 4. UNP za pogon 912,50 kn/1.000 kg za grijanje 0,00 kn/1.000 kg 5. teško loživo ulje 110 kn/1.000 kg 6. prirodni plin za pogon, za grijanje 0,00 kn/m ³ 7. ugljen, koks 2,20 kn/GJ 8. električna energija 0,00 kn/MWh 9. biogoriva 0,00 kn	Zakon o trošarinama, NN 83/09 Pravilnik NN 1/10,102/10 Pravilnik o primjeni Zakona o trošarinama što se odnosi na plinsko ulje obojano plavom bojom za namjene u poljoprivredi, ribolovu i akvakulturi NN 1/10, 44/10,65/10, ispravak i 78/10 Uredba 4/10

Proizvod	Porezni obveznik	Porezna osnovica	Visina poreza	Propisi
Duhanski proizvodi	proizvođač, uvoznik, ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, trošarinski zastupnik i dr.	za cigarete i ostale duhanske proizvode	1. cigarete > specifični 180 kn/1.000 kom. > proporcionalni 33% MPC=a 2. cigare 1.100 kn/1.000 kom. 3. cigarilosi 4,40 kn/paketiću 4. duhan 146=234 kn/kg	Zakon o trošarinama, NN 83/09 Pravilnik NN 1/10 i 102/10
Na alkohol i alkoholna pića	proizvođač, uvoznik, ovlašteni 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 2. mirna i pjenušava vina 0 kn 3. međuproizvodi 500=800 kn/hl 4. etilni alkohol 5.300 kn/hl čistog alkohola	Zakon o trošarinama, NN 83/09 Pravilnik NN 1/10
Na bezalkoholna pića	pravne i fizičke osobe koje proizvode ili naručuju proizvodnju pića; osobe koje uvoze, unose ili primaju bezalkoholna pića u carinsko područje RH i osobe koje nisu proizvođači, a uvoze i nabavljaju sirupe, praške i pastile za proizvodnju bezalkoholnih pića	hektolitar proizvedenoga ili uvezenoga bezalkoholnog pića i bezalkoholnog pića koje se dobiva otapanjem sirupa, praškova i pastila	40,00 kn po hektolitru	Zakon o posebnom porezu na bezalkoholna pića, NN 136/02; Pravilnik, NN 59/94, 109/96, i 119/01
Osobni automobili, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplovi	a) uvoznici ili proizvođači (posebni porez – trošarina) b) kupac ili stjecatelj upotrebljavanoga osobnog automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova (posebni porez na promet) proizvođač, odnosno uvoznik, kupac ili stjecatelj	Novi: 1. automobili i motocikli: prodajna cijena Upotrebljavani: prodajna cijena automobila, motocikala, plovila i zrakoplova	osnovica: 0 = više od 500.000 kn porez : 13 - 63%, + 6.500-177.500 kn Ako nisu novi porez se povećava od 50 - 100% osnovica: 0- više od 4 mil. kn: porez: 5-16% +10.000-445.000 kn. 5%	Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, NN 136/02 pročišćeni tekst, 44/03, 95/04, 94/09 i 21/10

Proizvod	Porezni obveznik	Porezna osnovica	Visina poreza	Propisi
Luksuzni proizvodi	pravna i fizička osoba – proizvođač i uvoznik luksuznih proizvoda	prodajna vrijednost proizvoda (bez PDV-a) satovi, nakit i slični proizvodi, odjeća i obuća od krzna i kože reptila, oružje, pirotehnički proizvodi	30%	Zakon o posebnom porezu na luksuzne proizvode, NN 136/02; Pravilnik, NN 112/99, 119/01, 25/09, 26/09, 27/09 i 73/09
Porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila	društva za osiguranje	premija osiguranje	15%	Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti, NN 150/02; Pravilnik, NN 16/03
		premija kasko osiguranja	10%	
Naknada za pružanje usluga u pokretnim elektroničkim komunikacijskim mrežama	infrastrukturni operater	iznos prihoda od SMS, MMS i govornih usluga koji ostvari operater	6%	Zakon o naknadi za pružanje usluga u pokretnim elektroničkim komunikacijskim mrežama, NN 94/09; Pravilnik, NN 94/09

Izvor: Porezi u Republici Hrvatskoj, ožujak 2011. Institut za javne financije, Zagreb, dostupno na http://www.ijf.hr/porezni_vodic/tablica.pdf

Zakonom o trošarinama (NN 83/09 – u daljnjem tekstu ZOT) uređuje se novi sustav oporezivanja trošarinama alkohola i alkoholnih pića (uključujući 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. Načelo nastanka trošarinske obveze je u trenutku puštanja trošarinskih proizvoda u potrošnju, ili kada se ustanove gubici/manjkovi koji podliježu plaćanju trošarine. Puštanjem u potrošnju smatra se: svako odstupanje od sustava odgode plaćanja trošarine, svaka proizvodnja koja nije u sustavu odgode plaćanja trošarine, svaki uvoz ako se roba nakon uvoznog carinjenja ne stavlja u sustav odgode plaćanja trošarine. Trošarinskim obveznicima koji imaju status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i imaju trošarinsko skladište, odobreno od nadležne carinarnice, trošarinska

obveza bit će odgođena do trenutka isporuke robe za krajnju potrošnju, odnosno isporukom osobi koja nije ovlaštena primati trošarinske proizvode u sustavu odgode.

Kao i sa svim drugim porezima, porezni obveznici koji snose pojedine oblike trošarina smatraju da su one previsoke, neprimjerene i najveći uzrok njihovih poslovnih teškoća. Tako su proizvođači jakih alkoholnih pića okupljeni u Gospodarsko-interesnom udruženju proizvođača pića Hrvatske, u srpnju 2007. godine, uputili Vladi zahtjev za smanjenjem trošarina, navodeći kako se politika trošarina u Hrvatskoj vodi isključivo s pozicije kratkoročnih interesa državnog proračuna, a ne uvažava potrebe razvoja ove gospodarske djelatnosti. Od 1. kolovoza 2001. trošarina na jaka alkoholna pića nije se smanjivala i iznosi 60 kuna po litri apsolutnog alkohola. Proizvođači traže smanjenje trošarine na 40 kuna. Spomenuto udruženje ističe kako EU direktiva 92/84/EE propisuje da najniža trošarina na alkohol i alkoholna pića iznosi 550 eura po hektolitru čistog alkohola. Ista direktiva propisuje kako države članice koje na svoje proizvode primjenjuju stopu trošarine nižu ili jednaku iznosu od 1000 eura/hl, svoju nacionalnu stopu ne smiju smanjivati. Udruženje stoga smatra da se prije formalnog ulaska Hrvatske u EU ta grana gospodarstva treba oporaviti i tehnološki razviti. Naime, visina trošarine uzrok je zaostajanja cijele gospodarske grane, a time se potiče sivo tržište. Procjene su "legalnih" proizvođača da neregistrirani proizvođači i patvoritelji jakih alkoholnih pića "pokrivaju" najmanje 40% ukupne proizvodnje i potrošnje jakih alkoholnih pića u Hrvatskoj. Tako jako sivo tržište uzrokuje trend pada prodaje legalno proizvedenih pića i dovodi do stečaja cijelu grupaciju alkoholnih pića.

Težak položaj proizvođača istodobno ugrožava i poljoprivrednu proizvodnju (voćarstvo, vinogradarstvo i ratarstvo) koji su sirovinska baza za proizvodnju jakih alkoholnih pića. Proizvođači su svoj novi apel za smanjenjem nameta potkrijepili brojčanim pokazateljima kretanja prodaje jakih alkoholnih pića unatrag nekoliko godina. Od 1994. došlo je do 50-postotnog smanjenja plasmana pa je prodaja na domaćem tržištu sa 18,5 milijuna litara pala na 9,5 milijuna litara. Istodobno, uvoz je količinski povećan pet puta. Prosječna proizvođačka cijena litre alkoholnog pića u Hrvatskoj, na bazi 40 posto alkohola iznosi 12,50 kuna. Poseban porez na to iznosi 24 kune. Na tu cijenu (36,50 kuna) zaračunava se još 22 posto PDV-a što iznosi 8,03 kuna pa prodajna cijena litre alkoholnog pića na koncu iznosi 44,03 kuna. Od toga, država uzme 32,03 kune ili 73 posto, a proizvođač 12,50 kuna. Osim svojih proizvodnih troškova (sirovina, etiketa, ambalaža, prijevoz, energija itd.), proizvođač državi još pokriva doprinose za zdravstveno i mirovinsko zaposlenika i druge naknade, a to čini još oko dva posto cijene. Dakle, ukupan državni namet na litru alkoholnog pića povećava na 75 posto prodajne cijene (Vujisić-Sardelić, 2007).

Kako se stanje nije promijenilo, na mjesečnom slavonskom sajmu, u organizaciji Clustera "Slavonka" Osijek, u ožujku 2011., potaknuto je potpisivana peticija za smanjivanje ili potpuno ukidanje trošarine na alkoholna pića. U istočnoj Slavoniji i

Baranji prikupljeno je više od 2.500 potpisa. "Koliko god bila dobra i zaštićena, pola litre naše domaće šljivovice stoji 55 kuna. Dakle, litra je 110 kuna, a sve je to zbog previsokih trošarina i PDV-a. Mi se ne možemo mjeriti s industrijskom proizvodnjom koja nudi manje kvalitetne, ali jeftinije proizvode", istaknuli su proizvođači iz Clustera "Slavonka" (Levak, 2011).

Slično je i s trošarinama na kavu. Narušavanje konkurentnosti i povećanje uvoza gotovih proizvoda, a u konačnici i smanjenje zaposlenosti i zatvaranje jednog dijela hrvatskih pržionica te preseljenje pogona izvan granica Hrvatske, samo su neke od posljedica koje bi mogle pogoditi oko 160 domaćih tvrtki za preradu kave, nakon stupanja na snagu novog Zakona o posebnom porezu na kavu. S obzirom na to da je izglasan po hitnom postupku, prerađivači kave smatraju kako bi trebalo odgoditi primjenu zakona barem za godinu dana da bi se mogli prilagoditi neizbježnoj reformi tržišta kave u Hrvatskoj. Inače bi to moglo izazvati vrlo negativne posljedice, zatvaranje pogona, otpuštanje zaposlenih, ali i smanjivanje proračunskih prihoda. Ministarstvo financija, naprotiv, tvrdi kako je spomenuta zakonska odredba samo prilagodba pravnoj stečevini EU, jer su se prema dotad važećim rješenjima u Hrvatskoj diskriminirali uvoznici. Europska komisija je izrazila zabrinutost što su na hrvatskom tržištu zbog poreza na prženu kavu od 12 kuna za kilogram u nepovoljnijem položaju bili proizvođači i izvoznici iz EU. Pritom treba podsjetiti kako kavu nitko ne proizvodi u Europi te oporezivanje kave samo pri uvozu ima ustvari učinak carine.

Novim zakonom o posebnom porezu na kavu zbog prilagodbe s EU-om smanjena je trošarina za prženu kavu s 12 na 6 kuna za kilogram, time da se više neće obračunavati samo pri uvozu, nego u trenutku puštanja proizvoda na tržište. Za razliku od stranih uvoznika, domaće tvrtke pak u pravilu uvoze neprženu kavu na koju je poseban porez bio 5 kuna za kilogram koji ostaje i nadalje, dok su za izvoz pržene kave bile stimulirane kroz povrat poreza od 6 kuna za kilogram. Po novome se posebni porez na prženu kavu kod njezinog stavljanja na tržište izjednačuje bilo da su je ispržili domaći prerađivači ili je jednostavno uvezena u RH. Prema mišljenju Ministarstva financija, to neće imati značajnije učinke na prihode proračuna. Jedino se povećavaju trošarine za instant kavu s 20 na 60 kuna, tako da se domaći prerađivači opravdano pitaju zašto bi strani trgovci sutra pržili kavu kod nas, ako je za isti novac mogu uvesti.

Od ukupnog uvoza kave u Hrvatsku, od oko 20 tisuća tona u 2010., u vrijednosti oko 57 milijuna dolara, pržene je bilo tek oko 2000 tona, što znači da domaće pržionice godišnje prerade oko 18 tisuća tona, od čega oko tisuću završi na regionalnom tržištu (oko 40% na tržištu Bosne i Hercegovine). Sada bi se međutim odnos uvoza i izvoza itekako mogao preokrenuti u korist moćnih svjetskih proizvođača poput Nestlea ili Jacobsa. Domaći prerađivači smatraju kako za razliku od uvoznika pržene kave preradom u Hrvatskoj čuvaju i radna mjesta i plaćaju doprinose te ulažu u

proizvodnju i pogone. Ujedno ističu da će se time potaknuti ilegalna prodaja kave, a veći bi prerađivači kave poput Francka, koji već ima i tvornicu u Grudama, lako mogli preseliti u regiju (Rak Šajn, 2011).

Usprkos svim nezadovoljstvima i kritikama, čini se, što se tiče trošarina, kako je najviše nezadovoljstva bilo s uvođenjem popularno nazvanog *poreza na barke*. Riječ je o Zakonu o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove (NN 136/02, 44/03, 95/04 i 94/09). Pri oporezivanju automobila i motocikala promjene su se dogodile za vozila s prodajnom cijenom iznad 400.000 kuna: uvedena su tri nova razreda s graničnim stopama od 53, 58 i 63%. Pogotovo su se velike promjene dogodile u oporezivanju plovila i zrakoplova – za njih je porezna osnovica do promjena iz 2009. godine navedenog Zakona bila dužina plovila odnosno zrakoplova, te se porezni iznos računao s obzirom na njihova obilježja (duljinu i postojanje kabine za plovilo, odnosno broj sjedala u zrakoplovu), a sada je osnovica prodajna cijena, jednako kao za automobile i motocikle, pri čemu se primjenjuje isti porezni raspored. Tako se za plovilo od milijun kuna plaćalo 492.500 kuna; za usporedbu, prije je najveća trošarina iznosila 150.000 kuna, a plaćala se za plovilo s kabinom duljom od 15 metara.

Proizvođači male brodogradnje smatraju kako će navedene “nove trošarine uništiti male hrvatske brodograditelje ...”. Riječ je o velikom udaru na našu proizvodnju, jer je kupovina već ionako drastično pala. S još većim cijenama zbog trošarina mala brodogradnja o kojoj ovisi više od 2500 radnika će propasti” (Galović, 2009). Zato su mali brodograditelji tražili preispitivanje navedene odluke i zahtijevali da ih se izuzme iz oporezivanja, odnosno izjednači s izvoznicima. Međutim, ako bi Vlada prihvatila takav prijedlog, takva trošarina samo na uvezene male brodove istisnula bi s tržišta inozemnu konkurenciju ili je stavila u znatno slabiji položaj. Zbog toga bi uvoznici ostali bez posla, a potez se ne bi svidio ni stranim proizvođačima, vladama njihovih zemalja, niti Europskoj komisiji koja se brine o nenarušavanju konkurencije. Ta selektivna trošarina, koja bi izuzimala domaće proizvođače, imala bi učinak zaštitne carine – omogućila bi veće dohotke domaćoj industriji malih brodova, a znatno veće cijene za kupce. Dugoročno to može dovesti do pada efikasnosti domaćih proizvođača, kojima je, nakon što su zaštićeni od konkurencije, smanjen poticaj usavršavanja.

Urban (2009b) vjeruje kako postoje dva načina na koja se može ublažiti negativni utjecaji trošarina na proizvodnju: jedan je u rukama samih proizvođača, a drugi ovisi o reakciji domaćih kupaca brodova. Brodograditelji mogu u izvoz usmjeriti veći dio svoje proizvodnje nego do sada. Izvoznici su oslobođeni plaćanja trošarine u Hrvatskoj te će se njihovi proizvodi oporezivati samo u zemlji uvoznici. Zakon dopušta oslobođenje plaćanja trošarine i kada plovila kupe domaći kupci, ako ona služe kao sredstvo u proizvodnji novih usluga. Ta je mogućnost uvedena promjenama zakona 2004. godine, ali samo za plovila, dok oni koji se kao kapitalnim sredstvima koriste

automobilima, motociklima i zrakoplovima nemaju takav povoljniji tretman. Dakle, posljednjih pet godina dio brodova oslobođen je trošarine, a na dio brodova trošarina se plaća. Ako bi se promijenila struktura domaće potražnje u odnosu prema dosadašnjoj – time da se poveća broj kupaca brodova koji vode registriranu djelatnost, a smanji broj kupaca koji brodove kupuju za zabavu i zadovoljstvo, smanjilo bi se opterećenje za brodogradilišta uzrokovano trošarinom. Postoji još jedan mogući način izbjegavanja previsokih trošarina na brodove, a to je prijava brodova pod tuđom zastavom. Udruge hrvatske nautičke proizvodnje vjeruje kako će ljudi kupovati brodove i registrirati ih u inozemstvu, odnosno počet će se prazniti hrvatske marine. Drugim riječima, domaći kupci kupuju domaće brodove u inozemstvu i ondje ih registriraju. Time bi se također smanjio teret za brodogradilišta: pad proizvodnje bio bi manji, a trošarine se ne bi plaćale jer je riječ o izvozu.

Ipak, zahvaljujući Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove (*NN 21/10*) znatno je smanjen iznos trošarina, čime bi se mala brodogradnja trebala spasiti od kolapsa. Posebni porez na plovila i zrakoplove i dalje će se plaćati prema njihovoj vrijednosti, ali su uvedeni novi cjenovni razredi s drukčijom visinom posebnog poreza u odnosu na osobne automobile za koje nema nikakve promjene. Mogući kupci brodova ili zrakoplova od milijun i pol kuna, koji su odustali zbog visokih trošarina, sada mogu opet razmišljati o kupnji. Prema starom Zakonu, za takav je brod i zrakoplov ranije trebalo platiti 807.500 kuna trošarine, a po novim propisima to iznosi 120.000 kuna. Brodovi vrijedni 100.000 kuna prije su oporezivani s 15.500 kuna trošarine, a po novom će ona iznositi 5000 kuna, trošarina za plovila vrijedna 200.000 kuna smanjena je s 41.000 kuna na 10.000 kuna. Trošarina za brodove i avione vrijedne 400.000 kuna smanjene su s 122.000 kuna na 22.000 kuna, a za takva prometna sredstva vrijedna četiri milijuna kuna prije je trebalo platiti trošarinu od 2,38 milijuna kuna, a sada ona iznosi 445.000 kuna. Zbog visokih trošarina došlo je do smanjivanja narudžbi novih brodova i otkazivanja već naručenih, a u 2009. godini je zabilježeno smanjivanje broja novoupisanih brodica i jahti u lučkim kapetanijama za 18,5% (Stapić, 2010).

U cilju povećanja narudžbi brodica i jahti te očuvanja radnih mjesta u maloj brodogradnji uvedene su niže trošarine. Dok će za automobile i dalje vrijediti trošarine od 13% na prodajnu cijenu vozila do 50.000 kuna, taj se najniži porezni razred za plovila i zrakoplove mijenja i širi na prodajnu cijenu do 200.000 kuna i iznosi 5% poreza. Plovila i zrakoplovi od 200.000 do 400.000 kuna prodajne cijene po novom se oporezuju s 10.000 kuna fiksne trošarine i s još 6% na iznos koji prelazi 200.000 kuna. Usporedbe radi, građani koji kupuju automobil vrijedan 79.900 kuna moraju platiti 11.882 kune trošarine. Najviše trošarine plaćaju se za brodove i jahte čije cijene prelaze četiri milijuna kuna za koje posebni porez iznosi 445.000 kuna i 16% na iznose što prelaze četiri milijuna.

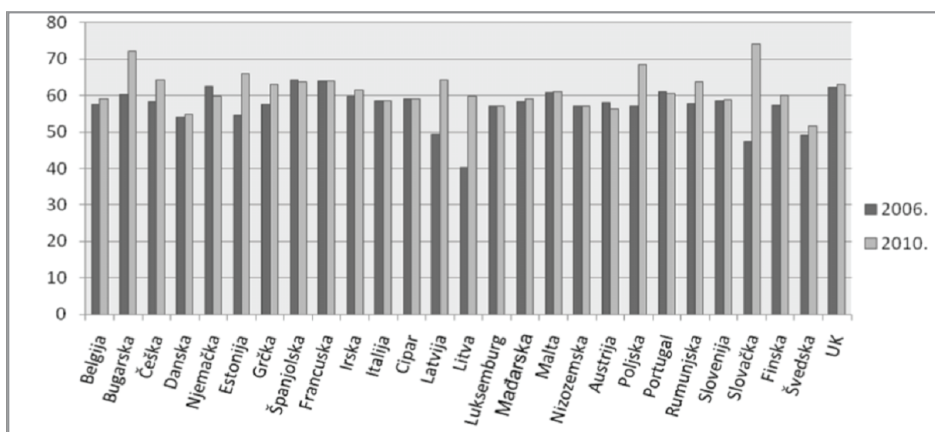
Predstavnici nautičkog sektora traže ukidanje trošarine na plovila ili barem nje-
no smanjivanje. Trošarine su unazadile nautičku djelatnost u Hrvatskoj. U 2009. i
2010. godini nitko od hrvatskih državljana nije kupio novu jahtu, osim za poslovne
namjene od strane tvrtki što se bave iznajmljivanjem brodova. Zbog još uvijek visokih
trošarina i ekonomske krize, mala brodogradnja u Hrvatskoj je u velikim teško-
ćama. Predstavnici nautičkog sektora svoje zahtjeve za ukidanje trošarine na plovila
potkrjepljuju konkretnim brojčanim pokazateljima jer su prihodi od trošarina bili
zanemarivi. Nije počinjena šteta samo brodograditeljima, nego i izravno državnim
prihodima.

Slična stvar je i s trošarinama na cigarete. Zbog potrebe povećanja proračunskih
prihoda, Vlada je 2010. povećala trošarine na cigarete koje su poskupile za jednu
kunu. S obzirom na iskustvo iz 2009. godine, kada je zbog povećanja cijene cigareta
za 20 do 30% legalno tržište palo za 8%, pitanje je koliko će navedene mjere dovesti
do novog povećanja krijumčarenja cigaretama jer potrošači posežu za jeftinijim ciga-
retama iz Srbije, BiH i drugih zemalja gdje su manja porezna opterećenja. U Tvornici
duhana Rovinj ističu kako svako novo povećanje cijena cigareta navodi potrošače
na kupnju na ilegalnom tržištu. Prihodi u državnom proračunu u 2009. godini, una-
toč povećanju trošarina za 26 do 27%, smanjeni su za 3%. S druge strane, ne samo
da je povećan šverc cigaretama, nego su smanjeni prihodi trgovinama, smanjena je
proizvodnja, te zaposlenost za gotovo 10%. Sve to ugrožava egzistenciju više tisuća
obitelji na selu koje žive od uzgoja duhana.

Zakonom o trošarinama (*NN 83/09*), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2010., ure-
đena su temeljna načela oporezivanja trošarinama sukladno europskom harmoni-
ziranom sustavu za tri grupe proizvoda: energenata i električne energije, alkohola
i alkoholnih pića te duhanskih proizvoda. Novom Uredbom o visini trošarine na
duhanske proizvode (*NN 102/10*) predlaže se povećanje proporcionalne trošarine
s 30 na 33% od maloprodajne cijene (MPC). Ovim bi se povećanjem udio ukupne
trošarine (specifične i proporcionalne) koja trenutno iznosi 50% MPC povećao i pri-
bližio minimalnom iznosu od 57% kojeg određuje europsko zakonodavstvo. Kuliš
(2010) navodi kako su trošarine na cigarete u Hrvatskoj niže nego u EU. U skladu sa
zahtjevima zdravstvene i ekološke politike trend povećanja poreza na cigarete u EU,
prisutan nekoliko posljednjih godina, nastavit će se i dalje, što znači da će i hrvatsko
zakonodavstvo morati slijediti taj trend. Tako bi prihvaćanjem novih direktiva EU-
a, cijene cigareta u Hrvatskoj mogle do 2014. godine narasti za novih 50%. Naime,
EU je početkom 2010. godine usvojila novu trošarinsku politiku prema cigaretama,
po kojoj bi od 2014. porezno opterećenje trebalo iznositi 90 eura na tisuću komada
cigareta. Sadašnje opterećenje u Hrvatskoj iznosi 64 eura. Uspoređujući podatke o
udjelu ukupne minimalne trošarine u MPC u zemljama EU (Slika 6.1.) vidljivo je da
su udjeli u 2010. u usporedbi s 2006. povećani u svim zemljama, posebice u onima
koje su priključene 2004. godine. Razlozi su ostvarenje minimuma "pravila 57%",

odnosno povećanje proračunskih prihoda te suzbijanje potrošnje cigareta kao mjera zdravstvene ekološke, socijalne i obrazovne politike.

Slika 6.1. Ukupna minimalna trošarina na cigarete u zemljama EU u % prosječne MPC



Izvor: Europska komisija. Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf] (siječanj 2010.); [<http://www.douane.gouv.fr/data/file/1432.pdf>] (lipanj 2006.)

Možemo naglasiti kako se hrvatski sustav trošarina usklađuje s pravnom stečevinom EU. U mišljenju Komisije Europskih zajednica o zahtjevu Hrvatske za članstvom u EU COM (2004) 257, u poglavlju 10. *Oporezivanje* daju se primjedbe koje se pretežito odnose na PDV i trošarine. Hrvatsko bi zakonodavstvo po načinu uređenja propisa bilo bliže europskom ako bi se te četiri trošarine uredile istim propisom. To je u najvećoj mjeri i učinjeno Zakonom o trošarinama (NN 83/09) kada su bile nužne znatnije prilagodbe u pogledu poreznih osnovica, strukture i definicije većine istovrsnih roba u EU koje podliježu posebnim porezima.

Pri oporezivanju alkohola i alkoholnih pića Hrvatska je dopuštala izuzeće svih kategorija alkoholnih pića osim piva za domaću proizvodnju za vlastite potrebe, što je bilo suprotno europskom zakonodavstvu, koje ne predviđa takvo izuzeće za poluproizvode i alkoholna pića. U EU je za tzv. male proizvođače piva, s proizvodnjom do 200.000 hl godišnje, propisana mogućnost primjene snižene stope. U Hrvatskoj se mali pivari, vlasnici poljoprivrednog zemljišta s proizvodnjom manjom od 1.500 litara u godini od vlastitoga uzgojenog ječma, izuzimaju od oporezivanja. Pivo se u EU oporezuje ovisno o sadržaju sladovine ili alkohola po hektolitru pića, pri čemu je moguća primjena snižene stope na pivo koje sadržava manje od 2,8% alkohola, dok u Hrvatskoj način oporezivanja ovisi o tome je li riječ o alkoholnom ili bezalkohol-

nom pivu, pri čemu je stopa poreza na bezalkoholno pivo znatno viša od minimalno propisane u Uniji.

Trebalo je uskladiti oporezivanje duhanskih proizvoda i prema definiciji proizvoda i prema visinama stopa. Dok se u zakonodavstvu EU sve cigarete oporezuju jednakom stopom, u hrvatskim su propisima bile razdijeljene u više kategorija. Na duhan za žvakanje i šmrkanje u Hrvatskoj se plaćao porez, dok se u EU oporezuje samo fino rezani duhan za ručnu izradu cigareta i duhan za pušenje. Posebni će se naponi morati uložiti u prilagodbu visine stopa na cigarete, koje su u Hrvatskoj znatno niže od minimalno propisanih u EU.

Sustav oporezivanja naftnih derivata zahtijevat će najveće prilagodbe, od obuhvata oporezivih proizvoda koji će trebati proširiti i na ostale energente što se oporezuju u EU do usklađivanja kriterija za oporezivanje pojedinih proizvoda. Mineralna ulja namijenjena grijanju u EU su oslobođena poreza, dok se stope u Hrvatskoj na uporabu mineralnih ulja posebno ne razlikuju. U Hrvatskoj se ukapljeni naftni plin bilo koje namjene – kao i ostala mineralna ulja – oporezuje na znatno nižoj razini od minimalnih stopa koje predviđa EU i ista se razina stopa primjenjuju na domaće i uvozne proizvode.

Hrvatski sustav privremene obustave plaćanja poreza morao se uskladiti sa zahtjevima pravne stečevine. To posebice vrijedi za sadašnji postupak obustave plaćanja posebnih poreza, koji nije primjenjiv na uvozne proizvode koji podliježu posebnim porezima. Međutim, neusklađenost stopa još je uvijek ozbiljan problem i u samoj Uniji, a s primanjem novih članica razlike u stopama još se i povećavaju. Određena izuzeća ili odstupanja te prijelazna razdoblja u kojima se stope trebaju približiti minimalno određenima, zasigurno će biti omogućena i Hrvatskoj. Sljedeće je pitanje kako će usklađivanje, odnosno povećanje stopa utjecati na gospodarske prilike te na fiskalnu politiku u Hrvatskoj.

Postoji problem porezne utaje i gubitak poreznih prihoda u EU, kao i u Hrvatskoj. Hrvatska je suočena s ozbiljnim problemima vezanima za krijumčarenje duhanskih proizvoda te, u nešto manjem opsegu, za krijumčarenje alkohola preko svojih granica. Boljom i učinkovitijom kontrolom i radom poreznih i carinskih službi te uključivanjem u europski sustav nadgledanja prometa i roba koje se oporezuju trošarinama trebali bi se smanjiti razmjeri gubitaka poreznih prihoda zbog nelegalnih aktivnosti. To bi za Hrvatsku svakako bio pozitivan pomak u proračunskim prihodima.

6.2.8. Promjene zbog uvođenja OIB-a

U skladu s odredbama Zakona o osobnom identifikacijskom broju (NN 60/08), započet je postupak uvođenja osobnoga identifikacijskog broja (OIB-a) u pravni sustav Republike Hrvatske. Cilj uvođenja OIB-a bio je stvoriti jedinstveni identifikator

osoba, koji bi bio zakonski prihvaćen od strane svih javnopravnih tijela Republike Hrvatske. Stvaranjem jedinstvenog identifikatora osoba u svim službenim evidencijama posljedično se stvaraju i preduvjeti za informatičku razmjenu podataka između javnopravnih tijela. Jedino informatičkom razmjenom podatka javnopravna tijela ekonomično i efikasno razmjenjuju potrebne podatke iz službenih evidencija za pravodobnu i dosljednu provedbu svih upravnih, poreznih i kaznenih postupaka. S obzirom na navedeno, OIB je prepoznat kao sredstvo koje će kroz brzu i pravodobnu razmjenu podataka među ostalim omogućiti sustavnu borbu protiv korupcije usporedbom trenutalnog stjecanja imovine te postojećih opravdanih izvora sredstava za njezino stjecanje, stvoriti pravedan sustav socijalnih davanja, temeljen ne samo na dohodovnom već i na imovinskom cenzusu, te time omogućiti otkrivanje nelegalnih zahtjeva za socijalnim naknadama.

Prema zakonskim odredbama, postupak uvođenja OIB-a odvijao se u dvije etape. Prva etapa obuhvaćala je određivanje i dodjeljivanje OIB-a svim živim osobama uz dostavu *Potvrde o OIB-u*. Prva etapa započela je 1. siječnja 2009., a odrađena je i prije roka, s obzirom da su se zadnje Potvrde o OIB-u uručile tijekom mjeseca lipnja 2009. godine. Već je prva etapa uvođenja OIB-a ukazala na niz problema u pravnom sustavu Republike Hrvatske, a time i na opravdanost odluke o uvođenju OIB-a. Radi dodjele OIB-a valjalo je usporedbom niza različitih izvora doći do podataka tko su živi građani i postojeće pravne osobe te koje su njihove važeće adrese prebivališta odnosno sjedišta. S obzirom na uočene probleme (različiti načini upisa osoba, neažurni podaci o upisu nastupa smrti, o upisu promjene adresa, upis osobnosti umjesto osoba, i ostalo) OIB se odredio i dodijelio samo osobama koje su se mogle uredno identificirati u ključnim službenim evidencijama. Stoga je ostatak 2009. godine bio posvećen ažuriranju podataka o osobama s ciljem da sve osobe koje trebaju dobiti OIB isti i dobiju do kraja 2009. godine.

Druga etapa uvođenja OIB-a obuhvaćala je postupak upisa OIB-a u sve službene evidencije javno pravnih tijela. U skladu s odredbama važećih propisa, Porezna uprava je razmjenjivala podatke s nositeljima službenih evidencija (evidencije ministarstva, županija, gradova i općina te ostalih javnopravnih tijela). Postupak upisa OIB-a, nažalost, nije tekao bez problema jer se upravo u tom trenutku iskazao problem koji je potaknuo uvođenje OIB-a: upis osoba imenom i prezimenom bez daljnjeg ažuriranja podataka, postojeći važeći upis umrlih osoba, pravnih osoba koje više ne postoje, upisi stranaca s minimalnim brojem podataka koji nisu omogućavali identifikaciju osoba, upis osobnosti – zgrada, obrta po pravu upisa osoba i ostali slični problemi. Suočena s poznatim problemom, ali do tada nekvantificiranim, Porezna uprava u suradnji sa svim javnopravnim tijelima započela je postupak *čišćenja* upisanih podataka potičući rješavanje i ažuriranje svih nevažećih upisa. Upravo navedeni postupak prijepisa podataka na stvarne živuće nositelje (primjerice, upis prava vlasništva s umrlih na nasljednike, upis osnivača/članova društava na identificirane

osobe, signaliziranje trenutka promjene podatka praćenjem svih promjena – promjena prezimena, adresa, datuma smrti) – čišćenje podataka – omogućit će postizanje ciljeva uvođenja OIB-a, punu primjenu OIB-a.

Gledajući punu primjenu OIB-a u poreznim postupcima, valja istaknuti kako je Porezna uprava, polazeći od novog načina informatičke razmjene podataka, uspostavila sustav informatičke razmjene podataka s nositeljima podataka o imovini. Imovina ima veliko značenje u nizu poreznih postupaka, među ostalim ovrhe – mjera naplate primjerena iznosu duga; nadzora obuhvat povezanih društava; procjena dohotka, utvrđivanje poreza na dohodak i poreza na dobit te praćenje iskazivanja porezno dopustivih troškova (automobili, plovila, stan...); pristojbe – izdavanje potvrda za oslobođenje od sudskih i javnobilježničkih pristojbi; porez na promet nekretnina – utvrđivanje prava na oslobođenje. Zasad se Porezna uprava informatički među ostalim povezala s evidencijom registriranih osobnih automobila (MUP), s evidencijom vlasnika zrakoplova (ACZ), s evidencijom vlasnika vrijednosnih papira (SKDD), s evidencijom upisnika tereta na pokretninama (FINA) i sa sudskim registrima u dijelu podatka o osnivačima/članovima društava, a u skoroj budućnosti bi se trebala povezati sa zemljišnim knjigama; s evidencijama plovila i s bankarskim sustavom.

Sva se komunikacija odvija bez papira, bez troškova dostave, bez čekanja odgovora te bez odlaska u institucije koje raspoložu potrebnim podacima, a sve unutar nekoliko sekundi. Upravo takva razmjena podataka omogućuje da porezni postupci budu brzi i efikasni jer se ne gubi nepotrebno vrijeme na pisanje dopisa o dostavi podataka te na prikupljanje podataka, a čime se smanjuju operativni troškovi, pojednostavnjuje se administracija i omogućuje obrađivanje daleko većeg broj predmeta. Nadalje, isključuje se diskreciono pravo u provedbi poreznih postupaka, s obzirom da sustav prepoznaje porezne obveznike kod kojih se javlja nesrazmjer između prijavljenih prihoda i primitaka te stjecanja imovine i trošenja sredstava. Konačno, omogućuje se efikasna ovrha pravodobnim saznanjem o stjecanju imovine i omogućuje pravovremeno raspolaganje podacima o imovini osobe, a što je nužno za odluku o oslobođenju od plaćanja upravnih, sudskih i javnobilježničkih pristojba.

6.2.9. Ponovno uvođenje financijske policije

Financijska policija je ukinuta još 2001. godine Zakonom o ukidanju financijske policije, jer po ocjeni Vlade dosad nije uspijevala postići efikasnu kontrolu financijskih tokova i gospodarskog kriminala. Njezini su poslovi prebačeni u reorganizirane i modernizirane odjele Porezne i Carinske uprave te pojačane odjele za gospodarski kriminal Ministarstva unutarnjih poslova, čije su se ovlasti i aktivnosti preklapale s Financijskom policijom. Financijska policija je ponovno uvedena Zakonom o financijskoj policiji (NN 177/04). Navedeni Zakon utvrđuje temeljne zadaće Financijske

policije: provođenje financijskog nadzora radi snaženja financijske discipline proračunskih obveznika, suzbijanje neslužbenog gospodarstva, odnosno sive ekonomije i sprečavanje izbjegavanja plaćanja proračunskih obveza u cilju ostvarivanja proračunskih prihoda. Financijska policija provodi financijski nadzor zakonitosti, pravilnosti i pravodobnosti obračuna, prijava i uplata proračunskih prihoda i naknada propisanih posebnim zakonima. Financijska policija, među ostalim, naročito nadzire proizvodnju i promet naftnih derivata, duhanskih proizvoda, piva, alkohola, kave i bezalkoholnih pića u cilju utvrđivanja pravilnosti obračuna i pravodobnosti uplate posebnog poreza; izvršavanje obveze obračuna i uplate doprinosa za obvezna osiguranja i izvršavanje obveza prema proračunu preuzetih koncesijskim ugovorima ili ugovorima o zakupu.

Ovlašteni službenik Financijske policije u provođenju financijskog nadzora posebno je ovlašten provjeravati i utvrđivati identitet osoba i predmeta, prikupljati izjave odgovornih osoba i izjave ili obavijesti trećih osoba; pribavljati dokumentaciju, obavljati očevid i po potrebi određivati vještake; pregledavati poslovne i stambene prostorije u kojima se obavlja gospodarska djelatnost; izuzimati potrebnu dokumentaciju i privremeno zabranjivati ili privremeno ograničavati obavljanje djelatnosti; pregledavati dobra, utvrđivati podrijetlo dobara, novca i vrijednosti i privremeno ih oduzimati; te u skladu sa Zakonom radi osiguranja naplate poduzimati mjere osiguranja i zaustavljati i pregledavati vozila i plovila.

Samo u prvih šest mjeseci 2010. u nadzoru je Financijska policija pronašla nepravilnosti u 62 tvrtke koje su državu i radnike koje zapošljavaju pokušale zakinuti za čak 97 milijuna kuna. Najčešće je bilo riječi o povremenim isplatama dijela plaća uz plaćanje propisanih poreza, prireza i doprinosa, a dijela *na ruke* bez uplate propisanih obveza.

6.3. Gospodarska kriza i oporezivanje

Ekonomska i financijska kriza na različite načine utječe na socijalni položaj građana. Prije svega, zbog nepovoljnih ekonomskih trendova došlo je do smanjenja ili zamrzavanja plaća zaposlenih, povećao se broj zaposlenih koji ne dobivaju plaću za obavljani rad ili se plaće isplaćuju s velikim zakašnjenjem. Posebno je zabrinjavajući porast nezaposlenosti zbog gubitka radnih mjesta (otpuštanja) i smanjenih šansi zapošljavanja za one koji ulaze na tržište rada. Nadalje, zbog nelikvidnosti povećao se broj zaposlenih koji ne dobivaju plaću ili se plaće isplaćuju sa zakašnjenjem (prema procjenama, takvih je između 70 000 – 80 000). Raspoloživi dohodak stanovništva počeo se osjetno smanjivati tek krajem 2009. godine, i to zbog nepovoljnih kretanja na tržištu rada i uvođenja posebnog poreza na plaće, mirovine i druge primitke. Radi se o uvođenju spomenutog kriznog poreza od 2% i 4% (uveden je porez od 2% na neto plaće/mirovine od 3 000 do 6 000 kuna i porez od 4% na plaće/mirovine

iznad 6 000 kuna) te o povećanju PDV-a s 22% na 23%. U cilju očuvanja životnog standarda najugroženijih kategorija, krizni porez nije se primjenjivao na građane s mjesečnim primanjima ispod 3 000 kuna. Zahvaljujući mjerama Programa gospodarskog oporavka izvršene su promjene u poreznom sustavu koje bi trebale pridonijeti smanjenju poreznog opterećenja za građane s najnižim primanjima (umjesto četiri, uvedene su tri porezne stope, s tim da je najniža porezna stopa za građane s najmanjim primanjima smanjena s 15% na 12%). Porezne promjene provedene na početku trećeg tromjesečja 2010. jednokratno su povećale neto plaće te su, zajedno s očekivanim ukidanjem više stope posebnoga kriznog poreza krajem godine, donekle ublažile negativan utjecaj rastuće neizvjesnosti na potražnju kućanstava za kreditima. Vlada je pojedinim mjerama nastojala zaštititi najosjetljivije socijalne skupine. Nadalje, ukinula je nižu stopu kriznog poreza od sredine 2010. te višu stopu kriznog poreza od studenoga 2010., što je utjecalo ili će utjecati na izvjesno povećanje kućanskog dohotka. Proračunska sredstva namijenjena za socijalna prava nisu se smanjivala tijekom 2009-2010., a niti se planiralo njihovo smanjivanje u 2011., iako je realna vrijednost socijalnih naknada smanjena zbog inflacije i rasta cijena osnovnih životnih potrepština.

Nažalost, nikada se nije radila analiza (ili barem nije javno dostupna) kako porezni obveznici reagiraju na promjene poreznih stopa. Zbog uvođenja kriznog poreza došlo je do preraspodjele ukupne novčane mase na način da se jedan njezin dio prelio iz privatne u javnu sferu. Država je, po definiciji, daleko neracionalniji potrošač novca od privatnika te je razumno zaključiti kako taj dodatni porezni prihod neće biti racionalno potrošen. Posve je nemoguće održati proizvodnju stimuliranjem potrošnje, ako su zarade zaposlenih umanjene za 2 ili 4%. Potrošnja neminovno mora pasti, a time se smanjuje i prihodi od PDV-a.

Razlog za povišenje opće stope PDV-a je značajan fiskalni učinak kojim bi se prihodi državnoga proračuna trebali povećati za otprilike 1,5 milijardi kuna, a pri tome se neće negativno utjecati na gospodarske subjekte te na tržište i obujam potrošnje. Propisima o PDV-u određena je obveza poreznim obveznicima koji zalihe dobara iskazuju po prodajnim cijenama s uračunatim porezom (dakle samo za trgovce na malo), da prilikom smanjenja, povećanja ili ukidanja poreza, na dan početka primjene propisa kojim se povećava, smanjuje ili ukida porez, obave popis dobara na zalihama i utvrde cijene s uračunatim porezom po novim poreznim stopama. Popis treba obaviti samo za dobra koja su do sada bila oporeziva po stopi od 22%, odnosno popis ne treba obavljati za dobra koja su bila oporeziva stopom od 10% ili 0% .

Što se tiče povećanja stope PDV-a na 23%, simulacijom podataka iz informatičkog sustava razmjerno je lako linearno procijeniti koliko će se povećati porezni prihodi ako se PDV poveća za jedan postotni poen, dakle na 23%. Ali to ni izbliza nije točno, odnosno točno je samo pod uvjetom da je cjenovna elastičnost potražnje jed-

naka nuli²⁴³. Ako poduzetnik povećanje stope PDV-a može prevaliti na potrošače, to će svakako učiniti odgovarajućim povećanjem cijena svojih proizvoda i usluga. Ako se pretpostavi kako su potrošači osjetljivi na promjenu cijena, država povećanjem stope PDV-a s 22% na 23% može prikupiti jednake prihode, a ne veće kako je računala u svojoj simulaciji. Međutim, u današnjoj situaciji, kada građani jako pažljivo troše svoje novce i nisu skloni potrošnji, malo je vjerojatno da će država prikupiti povećanjem stope PDV-a veće prihode. Bilo je lako moguće da povećanjem stope PDV-a ne omogući povećanje poreznih prihoda, nego dovede do njihova smanjivanja u odnosu na postojeću razinu. Na navedene negativne učinke povezuje se i dva do četiri posto smanjenje plaća i drugih primanja zbog kriznog poreza na dohodak, što dodatno utječe na smanjenje potrošnje. Stoga je bilo moguće da će smanjenje prihoda od PDV-a biti veće od zbroja dodatnih prihoda koji će se ostvariti od povećanja stope PDV-a i dodatnog poreza na dohodak. Kako je posve jasno da se sve poreze može prevaliti i to na potpuno jednaki način, nejasno je zašto je država krizni porez kombinirala uvođenjem dodatnog poreza na dohodak i veće stope PDV-a kad bi joj bilo jeftinije i jednostavnije sve riješiti jednim porezom, povećanjem, na primjer, stope PDV-a na 25% (Zgombić, 2009).

Promjenama u oporezivanju automobila, plovila i zrakoplova (Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, NN 94/09), Vlada je željela ublažiti negativnu reakciju građanstva zbog uvođenja "kriznog poreza" na dohodak i naknade na usluge mobilne telefonije (prema Zakonu o naknadi za pružanje usluga u pokretnim elektroničkim komunikacijskim mrežama, NN 94/09) i povećanja stope PDV-a s 22 na 23%. Dakle, povećana trošarina trebala bi dovesti do toga da pojedinci s visokim dohodcima više nego ranije pridonose državnim приходima. Drugim riječima, povećanje trošarina na plovila bilo je, uz povećanje poreznih prihoda, motivirano i namjerom povećanja poreznog tereta za pojedince visoke "ekonomske snage". Zbog visokih trošarina domaća mala brodogradnja, koja inače prosječno godišnje proizvede oko 1100 brodova i jahti te približno 70% proda u Hrvatskoj, iskusila je mnoga otkazivanja i smanjenje narudžbi, pad broja zaposlenih te je bila dovedena gotovo do kolapsa.

Ipak, kako smo već naveli u ranijem tekstu, javilo se nezadovoljstvo malih proizvođača brodova i Vlada je promijenila svoju odluku. U raspravi u Saboru vezanoj uz Zakon o izmjeni i dopunama Zakona o posebnim porezima na osobne automobi-

²⁴³ Elastičnost mjeri osjetljivost jedne varijable na drugu, odnosno to je broj koji pokazuje za koliko će se postotaka promijeniti jedna varijabla ako druga varijabla poraste za 1% uz sve ostale nepromijenjene varijable. Cjenovna elastičnost potražnje mjeri osjetljivost količine potražnje na promjene cijena, a pokazuje za koliko će se postotaka promijeniti količina potražnje nekog dobra ako cijena tog dobra poraste za 1%. Cjenovna elastičnost potražnje može se izraziti kao promjena količine koja proizlazi iz promjene cijene ($\Delta Q / \Delta P$) pomnožena s omjerom cijene i količine (P/Q). Potpuna cjenovna elastičnost potražnje podrazumijeva proporcionalno smanjivanje potražnje u odnosu na povećanje cijene.

le, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, naglašeno je kako je zakon donesen prije svega pet mjeseci, a pojedini zastupnici su uvjereni kako je donesen da bi se ublažio loš dojam u trenutku uvođenja kriznog poreza. "Zakon je donesen kako bi se pokrila priča uvođenja novog poreza, da bi pokazali da će i bogati plaćati veći porez na jahte. U rebalansu je planirano 30 milijuna kuna od povećanog poreza, a na kraju se pokazalo da je to klasična priča kad zbog odreska ubijete kravu", rekao je Maras. Upozorio je kako je prodaja malih brodova zbog većih trošarina u potpunosti zamrla, čime je u pitanje dovedena egzistencija 4.000 ljudi koji rade u maloj brodogradnji. Državni tajnik Ministarstva financija Zdravko Marić odbacio je tvrdnje da su povećane trošarine male brodograditelje dovele na rub egzistencije. Naveo je da se još u lipnju 2009. pokazalo da je od trošarina na vozila, plovila i zrakoplove prikupljeno čak 50% manje novca nego godinu ranije, što pripisuje krizi i manjoj kupovnoj moći građana. Promjene Zakona znače veliko olakšanje za moguće kupce te, primjerice, na vrijednost plovila iznad 500.000 kuna plaćalo se 177.000 kuna trošarine i PDV, a po novom trošarina je pala na 29.000 kuna. Na vrijednost brodice od iznad milijun kuna, pak, moralo se platiti 499.000 kuna, a sada 70.000 kuna trošarine. To je zaista velika razlika, koja će domaće kupce vjerojatno opet zainteresirati za kupnju brodica. Iako su to realnije trošarine, potrebno je razmisliti i o njihovu daljnjem smanjenju. Primjerice, Španjolska je plovila ispod osam metara u potpunosti oslobodila plaćanja trošarina. Stoga se i za Hrvatsku predlaže potpuno oslobodjenje od trošarina brodova do sedam metara.

U cilju boljeg punjenja proračuna, u kolovozu 2010., s primjenom od 1. rujna 2010., povećane su trošarine na benzin, što je sigurno dobro rješenje, ali je šteta što to nije učinjeno prije turističke sezone, jer bi se tada zahvaljujući trošarini prikupilo još više novca. Podizanje trošarina na benzin za 25 lipa po litri – s 1,65 na 1,90 kuna, odnosno na 0,425 eura/l, Hrvatska se gotovo izjednačila s Mađarskom u kojoj se litra benzina opterećuje s 0,429 e/l, a blizu je Austriji i Sloveniji u kojima trošarine iznose 0,485, odnosno 0,498 e/l. Istodobno Hrvatska je još daleko od Italije gdje država trošarinom uzima 0,564 eura po litri benzina ili pak Njemačke u kojoj takozvani indirektni porez na benzin iznosi čak 0,645 eura po litri (Vujisić Sardelić, 2010). Može se ocijeniti kako je Vladina odluka apsolutno ispravna jer je povećanje trošarine usmjerila na benzin čija se potrošnja i u razvijenim zemljama više oporezuje logikom *tko se želi voziti, neka to i plati*. Istodobno, gospodarstvo takvom odlukom ostaje više-manje zaštićeno jer se kao gorivo u transportu najviše koristi dizel. Koliko će pak država uzimati potrošačima benzina, stvar je njezine procjene, jer u tom segmentu, u smislu zajedničkih pravila EU, ne postoji gornje ograničenje. EU propisuje samo minimalnu trošarinu koju je Hrvatska već dosegla. Vlada je već obrazložila da je promjena Uredbe zapravo povratak na obračun iz razdoblja prije 2007. kada je Vlada, zbog pritiska na rast cijene derivata zbog iznimnog rasta cijena sirove nafte na svjetskom tržištu, odlučila smanjivati odricanjem od dijela trošarine.

Zbog porasta cijena naftnih derivata i u ime očuvanja socijalnog mira Vlada je početkom ožujka 2011. provela smanjenje trošarine, ali ipak nije došlo do smanjenja cijene benzina i naftnih preradevina nego je eurosuper prešao granicu od 10 kuna za litru. Trošarine na sva pogonska goriva smanjene su za 15 lipa po litri, a kako se na plavi dizel ne plaćaju trošarine, za njega je smanjena (odnosno ukinuta) naknada za Hrvatsku agenciju za obvezne zalihe nafte i naftnih derivata (HANDA-u) u iznosu od 15 lipa. Na ovaj je način plavi dizel oslobođen bilo kakvih davanja prema državi. Ova mjera je na snazi od 8. ožujka do 31. prosinca 2011. godine. Državni će proračun, zahvaljujući ovim mjerama, biti znatno oštećen. Zbog ukidanja trošarina prikupit će se 25 milijuna kuna manje, a zbog ukidanja naknade na plavi dizel ostvarit će se dodatnih 37 milijuna kuna manje. Vlada je procijenila da proračun to može podnijeti, s obzirom da je početak godine, a ujedno će razmotriti mogućnost vraćanja trošarina kada i ako se cijene nafte stabiliziraju.

Kako bi se nadoknadili smanjeni drugi proračunski prihodi u kolovozu 2010. povećane su trošarine na cigarete, pa su cigarete poskupjele za jednu kunu. Već smo naveli u prethodnom tekstu probleme koji su time nastali – ponajviše povećano krijumčarenje cigareta iz susjednih zemalja. Uzimajući u obzir trendove u oporezivanju trošarinskih proizvoda te da se osim fiskalnih učinaka sve više uzimaju u obzir zdravstveni i ekološki, u svim EU zemljama u posljednjih nekoliko godina povećani su iznosi kao i prihodi od trošarina. Prijedlog povećanja trošarina u suglasju je s ovim trendom i potrebom približavanja europskom zakonodavstvu. Pitanje je međutim koliko će planirano povećanje prihoda (260 milijuna kuna), ako se i ostvari u predviđenom iznosu, pomoći u prevladavanju manjka državnog proračuna od 14 milijardi kuna. Iznosi izgubljenih prihoda zbog krijumčarenja i nelegalne trgovine proizvodima koji se oporezuju trošarinama, identificiranje poreznih dužnika i naplata neplaćenih poreznih obveza sigurno bi daleko više pridonijeli punjenju proračun (Kuliš, 2010).

Prodaja nekretnina u Hrvatskoj prepолоvila se u 2009. i 2010. godini, a smanjio se i broj ljudi koji stan kupuju bankovnim kreditom, što znači da ga uglavnom kupuju bogatiji koji imaju gotovinu. Uz to, izmjenama Zakona o porezu na dohodak, kupovina nekretnine na kredit više nije porezna olakšica. Situaciju je dodatno zakomplicirala i primjena novog Ovršnog zakona kojim se znatno poskupljuju ionako skupe usluge javnih bilježnika prilikom solemnizacije stambenih kredita. Stanjem na tržištu nekretnina, koje je već duže vrijeme u teškoćama, pozabavili su se stoga i saborski zastupnici, a povod je bila rasprava o izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina. Najvažnija novost je činjenica da kupovina prve nekretnine i dalje ostaje oslobođena plaćanja poreza na promet nekretnina. Ta je odredba, doduše, malo postrožena, no i dalje je dobro došla onima koji rješavaju stambeno pitanje. Prema Vladinu prijedlogu, ubuduće se zbrajaju površine svih građevina stambene namjene u vlasništvu, suvlasništvu ili zajedničkom vlasništvu

građanina i članova njegove uže obitelji, kao i vrijednosti svih tih nekretnina. Dosad se uzimala u obzir samo površina nekretnine koja se kupuje, odnosno kojom se rješava stambeno pitanje. U buduću tako porez na promet nekretnina neće plaćati građani koji na temelju sklopljenog ugovora o kupoprodaji stječu prvu nekretninu, stan ili kuću, kojom rješavaju vlastito stambeno pitanje, ako su kumulativno ispunjeni uvjeti da površina nekretnine, ovisno o broju članova uže obitelji, ne prelazi određenu površinu. Za jednu osobu to je do 50 četvornih metara, za dvije osobe do 65, za tri do 80, a za četiri do 90 kvadrata. Peteročlane obitelji mogu imati stambenu površinu do 100 četvornih metara a da ne plate porez, one sa šest članova do 110, a one sa sedam i više članova do 120 kvadrata. Ako površina nekretnine prelazi zadane površine, porez na promet nekretnina plaća se na razliku. Ujedno, porez na promet nekretnina, kojeg je građanin bio oslobođen zbog ispunjenja navedenih uvjeta, plaća se naknadno ako se nekretnina u roku od tri godine proda ili iznajmi.

U nastalim nepovoljnim kriznim ekonomskim uvjetima ključni problem je kako pružiti materijalnu potporu osobama koje ostaju bez posla. U kolovozu 2009. promijenjeni su propisi o određivanju naknada za nezaposlene, što je rezultiralo njihovim smanjivanjem (maksimalni iznos naknade za nezaposlene umanjio se za oko 40%). Dok se u prvoj polovini 2009. maksimalni iznos naknade određivao kao 50% prosječne plaće (70% u prva tri mjeseca), nakon promjene propisa određuje se kao 80% minimalne plaće (100% minimalne plaće u prva tri mjeseca). One osobe koje ispunjavaju minimalne uvjete iz sustava osiguranja od nezaposlenosti mogu ostvariti novčanu naknadu za nezaposlene. Po isteku razdoblja u kojem mogu primati novčanu naknadu za nezaposlene, moguće je ostvariti socijalnu pomoć nakon provjere dohotka i imovine (*means-test*). One nezaposlene osobe koje nemaju pravo na novčanu naknadu iz osiguranja, mogu se osloniti na solidarnost drugih članova obitelji.

U 2009. godini nije bilo značajnijeg rasta broja korisnika socijalne pomoći jer je najveći dio nezaposlenih koji su ostali bez radnog mjesta koristio novčanu naknadu ili su crpili druge izvore dohotka (uštedevine, pomoć drugih članova obitelji). Tako je ukupan broj korisnika stalne socijalne pomoći u 2009. povećan za 2,1% u odnosu na 2008., a broj nezaposlenih korisnika ostao je otprilike isti. Međutim, u 2010. godini došlo je do povećanja ukupnog broja korisnika socijalne pomoći, kao i nezaposlenih korisnika pomoći u odnosu na 2009. godinu (ukupan broj korisnika povećao se za 8%, a broj nezaposlenih korisnika za 7%). Osim primanja novčanih naknada, dio nezaposlenih osoba (posebice teže zapošljive i dugotrajno nezaposlene osobe) sudjelovao je u mjerama aktivne politike tržišta rada. Kriza se odražava i na standard onih osoba koje ovise o socijalnim davanjima, jer se visine socijalnih naknada smanjuju ili zamrzavaju. Privremeno je suspendirano pravilo indeksacije (usklađivanja) mirovina s potrošačkim cijenama i rastom plaća. Zbog gospodarske krize, mirovine iz I. stupa nisu usklađivane u 2010. godini, pa im se vrijednost realno smanjila za približno 1%.

Hrvatska je 2010. godinu zaključila s dosad rekordnim iznosom neplaćenih poreza i doprinosa jer je država na ime neplaćenih poreza i doprinosa potraživala čak 14 milijardi kuna, što predstavlja oko 13% iznosa poreza i doprinosa koji su prikupljeni u državnoj blagajni. Najveći dio tog duga, oko 12 milijardi kuna, odnosi se na poreze, a na neplaćene doprinose otpada dvije milijarde kuna. Hrvatska je i nadalje suočena s visokom nezaposlenošću i nelikvidnošću, zbog čega se proračun možda neće puniti u skladu s očekivanjima. Kriza u koju je potonulo hrvatsko gospodarstvo, ubrzala je rast poreznih dugova: potkraj 2008. bilo ih je nešto više od sedam milijardi kuna, a do kraja 2010. ti su se dugovi gotovo udvostručili, što znači da su tijekom 2009. i 2010. godine rasli za tri milijarde kuna godišnje.

Ministarstvo financija trebalo bi posvetiti posebnu pozornost što boljem prikupljanju državnih prihoda. Zato je više nego pohvalno usvajanje u Saboru Zakona o posebnoj mjeri naplate poreznog duga uzrokovanog gospodarskom krizom (NN 45/11). Njime se određenim obveznicima, koji trenutno ne mogu plaćati poreze, omogućuje reprogramiranje poreznog duga. Porezni dug, u smislu Zakona, jest dospjeli i neplaćeni porezni dug nastao do 31. prosinca 2010. s osnove poreza, carina, trošarina i doprinosa, osim doprinosa za mirovinsko osiguranje osiguranika pojedinca i doprinosa za mirovinsko osiguranje za starost na temelju individualne kapitalizirane štednje, a sastoji se od glavnice i kamata. Obveznicima se omogućuje reprogramiranje poreznog duga na rok od 30 mjeseci, uz kamatnu stopu od oko 8,25%. Pritom se mora poštivati načelo urednog poreznog obveznika. Urednim poreznim obveznikom nakon 1. siječnja 2011. smatra se onaj poduzetnik čije su uplate tijekom 2011. s osnove poreznog duga nastalog u 2011. jednake zaduženju toga poreznog duga u 2011., ili koji je do podnošenja zahtjeva u cijelosti podmirio to zaduženje. Poduzetniku koji je u razdoblju od 1. listopada 2008. isplaćivao dividende, udjele u dobiti ili predujam dobiti, a u isto je vrijeme imao porezni dug, zahtjev neće biti prihvaćen. S ciljem pojednostavljenja postupka i izbjegavanja nejasnoća, Ministarstvo financija objavilo je Uputu na *web* stranicama Porezne uprave (www.porezna-uprava.hr) u kojoj je detaljno predstavljena procedura podnošenja zahtjeva za reprogram poreznog duga, utvrđivanje stanja poreznog duga, donošenje rješenja o reprogramu poreznog duga, kao i ukidanje rješenja o reprogramiranju naplate poreznog duga.

Međutim, nisu u potpunosti jasni kriteriji po kojima će Ministarstvo financija nekome odobravati reprogramiranje poreznog duga, a nekome neće. Bronić (2011) ističe kako nije posve jasno da li će Ministarstvo financija moći utvrditi je li dug koji se odgađa posljedica krize? U Zakonu je određeno kako je reprogramiranje moguće za dug nastao do 31. prosinca 2010., ali ne i od kojeg vremena do tog roka. Stoga bi taj, ali i druge kriterije trebalo detaljnije razraditi i objaviti. Također, radi poboljšanog punjenja državnog proračuna, Ministarstvo financija treba što prije istražiti i ostale slučajeve neplaćanja poreza (koji nisu uzrokovani krizom), utvrditi tko i zašto ne plaća poreze i doprinose, te svim raspoloživim načinima pokušati smanjiti i na-

platiti i ta dugovanja, ali i pokušati spriječiti nastanak novih. Vukić (2011) navodi kako rok za podnošenje zahtjeva prema zakonu istječe 19. srpnja 2011., a u Ministarstvu financija su iznenađeni razmjerno slabim odazivom dužnika. Neslužbeno su očekivali oko 10 tisuća zahtjeva, u do kraja prvog tjedna srpnja podneseno je samo 1169 zahtjeva, od kojih se najveći dio odnosi na dug za porez na dodanu vrijednost.

U ime zdravlja nacije i ostvarivanja proračunskih prihoda predlaže se dodatno oporezivanje lanaca brze prehrane jer oni odlično zarađuju, a u stvari prodaju nekvalitetnu i nezdravu hranu. Ističe se *pozitivni* primjer Mađarske gdje je zbog sve veće pretilnosti nacije, Parlament odobrio uvođenje *hamburger* poreza koji će se od listopada 2011. razrezivati na pića i hranu s visokim količinama šećera, soli, masti i kofeina, kao što su čokolade, keksi, hamburgeri i ostala brza nezdrava hrana. Skupština je prihvatila tu odluku s 255 glasova za, 54 protiv i 36 suzdržanih. Porez će se razrezivati u iznosu od 5 forinti za litru pića do 250 forinti za energetske napitke (270 forinti je 1 euro). U razmišljanjima o mogućem uvođenju sličnog poreza u Hrvatsku, zaboravlja se kako nitko nikada nije utvrdio koji proizvodi iz grupe hrane i pića imaju najveći utjecaj na pretilnost. U slučaju da se tako nešto dogodi i kod nas, Stipan Bilić, rukovoditelj Kondina, naglašava kako bi se time samo bitno pogoršala ionako teška situacija domaćih proizvođača hrane i pića (Jra, 2011). Njihovi bi proizvodi poskupjeli, a zbog otvorenosti naših granica i male udaljenosti od susjednih zemalja, povećala bi se prekogranična kupnja, a problem bi i dalje ostao. Ujedno, ako bi se porez razrezivao samo na ugostiteljske objekte brze prehrane, posve je očito da bi opet bile žrtve potrošači u takvim restoranima jer bi vlasnici na njih prevalili nametnuti porez. Nadalje, porezni sustav bi trebao biti *neutralan* odnosno ne smije utjecati na odluke o tome gdje će ljudi ulagati ili kupovati određene proizvode ili usluge. Konačno, kako se može razlučiti što je to *brza* ili *spora* odnosno *zdrava* ili *nezdrava* prehrana jer se i u *fast-food* restoranima može naručiti zdrava salata, a u klasičnim restoranima pojesti upitno zdravi odrezak.

Sljedeća skupina zastupnika navodi kao vrlo lagani objekt za prikupljanje javnih prihoda oporezivanje luksuza. Zgombić (2009) lijepo objašnjava koliko je nainvan stav da bi porez na luksuz snosili bogataši. Oni bi ga doduše plaćali, ali bi ga snosili svi građani Hrvatske (dakle i oni siromašni). Za primjer uzima bogatijeg hrvatskog poduzetnika čija su godišnja primanja od dobiti njegova poduzeća 20 milijuna kuna. Spomenuti poduzetnik odlučuje kako će od zarađenih 20 milijuna kuna za 10 milijuna kuna kupiti novu jahtu, a preostalih 10 reinvestirati u posao. Ali država smatra da se on dosta obogatio, pa je vrijeme da mu se uzme dio bogatstva i vrati siromašnim građanima, te stoga uvede dodatno 50%-tno povećanje poreza na kupnju jahte. Sada jahta više ne košta 10, nego 15 milijuna kuna. Što će napraviti poduzetnik? Prema svom investicijskom planu, htio je u svoje poslovanje reinvestirati 10 milijuna kuna dobiti. Ali, nakon navedenog poskupljenja jahte, za reinvestiranje mu ostaje samo 5 milijuna. Manjak od 5 milijuna mogao bi pokriti

promjenom svog plana osobne potrošnje i kupiti nešto drugo, a ne jahtu, ali je čvrsto odlučio kupiti baš to. Spomenuti manjak promatrani poduzetnik će nadoknaditi ili: a) smanjivanjem plaća svojih radnika i/ili b) smanjenjem cijena svojih dobavljača i/ili c) povećanjem cijena svojih proizvoda ili usluga i/ili d) smanjenjem kamatnih stopa kredita koje koristi ili će, što je najvjerojatnije, potreban učinak ostvariti kombinacijom svega navedenog. Ako u tome uspije, što je lako moguće, njegov porez na luksuz (dodatni porez u obliku trošarine od 5 milijuna kuna na jahtu) će se u konačnici rasporediti na hrvatske građane. Plaćanjem većeg poreza na kupljenu jahtu, ostaje mu manje sredstava za reinvestiranje pa neće zaposliti planiranih 100, nego samo 50 novih radnika. Preostala 50-torica su zbog poreza na luksuz ostali bez posla!

Prijedlozi, nadalje, idu za uvođenjem poreza na kapitalnu dobit i/ili dividendu, što bi, vjeruju predlagači, u svakom slučaju smanjilo spekulacije jer se više ne bi isplatilo ulagati nekoliko desetaka tisuća kuna kad bi se 20% moralo dati državi. Pritom bi dugoročni ulagači bili izuzeti. Kao argument se navodi kako od susjednih zemalja, Srbija već niz godina ima porez na kapitalnu dobit od 20%. Zastupnici takvog poreza su svjesni da bi se to odrazilo na tržištu kapitala, sigurno je da bi se smanjile spekulacije na burzi, odnosno više ne bi bilo investitora koji kupuju i prodaju dionice na dnevnoj bazi koristeći pritom raznorazne portale i druge medije kako bi plasirali lažne informacije koje utječu na kretanje vrijednosnica, poput vijesti da se spajaju domaći pružatelji telefonskih usluga ili da su hrvatski građevinari dobili posao gradnje autoceste u susjednoj zemlji. Naime, iako se ispostavilo da su te informacije bile lažne, nitko za njih nije odgovarao, a na njima je netko dobro zaradio. Takav je porezni oblik besmislen iz više razloga. Prvi, možda najvažniji s aspekta državnog proračuna (ali ne i s aspekta gospodarstva) jest u tome što danas većinu prava na kapitalnu dobit i dividendu u Hrvatskoj ostvaruju strani poduzetnici od svojih ulaganja u Hrvatsku. Hrvatska je u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pristala (kao zemlja koja uglavnom prima, a ne emitira ulaganja) da se dividenda koju hrvatska poduzeća isplaćuju u inozemstvo ne oporezuje ili se oporezuje po vrlo niskim stopama (u uvjetima dok hrvatski nacionalni propisi nisu oporezivali dividendu to nije bilo relevantno). Uvođenjem poreza na dividendu, proračun se neće previše obogatiti jer se većina dividende isplaćuje u inozemstvo te se neće oporezivati ili će se prikupiti vrlo mali porez. Ako se već uvodi dodatni porez na zaradu poduzetnika, onda to svakako treba biti porez na dobit, a ne porez na kapitalnu dobit i dividendu jer zbog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezom na kapitalnu dobit i dividendu uglavnom punimo inozemne proračune. Međutim, s gospodarskog aspekta svako uvođenje dodatnog poreza na zaradu poduzetnika (uz 20% postojećeg poreza na dobit), bez obzira kako se zove – dodatni porez na dobit ili porez na dividendu smanjuje motiv za ulaganje, a kao i kod poreza na luksuz, poduzetnik će taj dodat-

ni namet pokušati prevaliti u konačnici na građane. Ako uspije u naumu, i taj će porez, kao i porez na luksuz pasti na siromašne. Ako u tome ne uspije, a drugdje može s nižim teretom nameta postići veću neto dobit, sigurno će pokušati ulagati u nekoj drugoj zemlji manjih poreznih nameta i veće porezne sigurnosti. To bi bilo pogotovo pogubno jer je prema preliminarnim podacima Hrvatske narodne banke, u Hrvatskoj u 2010. bilo manje od 440 milijuna eura stranih ulaganja. Tako niska razina stranih ulaganja u naše gospodarstvo nije zabilježena još od poratne 1996. Ni prognoze ekonomista ne ulijevaju optimizam: njihove analize govore da bi Hrvatska u 2011. mogla privući između 400 i 500 milijuna eura stranih ulaganja, što je na razini ulagački vrlo slabe 2010. godine (Milovan, 2011).

Kao posebnu skupinu upornih i nepromišljenih predlagača poreznih reformi (od koji su neki i viđeni članovi akademske zajednice) možemo spomenuti zastupnike uvođenja poreza na nekretnine. Time bi se trebalo pokrenuti prodaju jer se bankama ili nekim drugim investitorima više ne bi isplatilo čuvanje praznih stanova. Stanovi bi se onda prodavali, a zahvaljujući većoj ponudi cijena bi počela stvarno padati. Procjenjuje se kako samo u Zagrebu ima više od 10.000 praznih stanova, a vjeruju da bi se tako stabiliziralo i tržište najma. Oporezivanje takvih stanova omogućilo bi lakše i stabilnije punjenje proračuna. Ugledni profesor zagrebačkog Ekonomskog fakulteta tvrdi kako je rezultat nepostojanja poreza na nekretnine preskupa cijena rada, nekonkurentna stopa poreza na dobit, ogromna potražnja za nekretninama i zemljištima te monopolistički položaj vlasnika zemljišta. A posljedice su nekonkurentno gospodarstvo, mali izvoz, visoki dug i imidž zemlje u kojoj se ne isplati proizvoditi. U daljnjem novinskom tekstu, Branka Stipičić (2009) navodi sve *blagodati* i pozitivne učinke uvođenja takvog poreza poput masovnih razvoda i vjenčanja. Ako će se oporezivati samo drugi stan i kuće za odmor, dakle nekretnine u kojima vlasnik nema prebivalište, mogu se očekivati masovni razvodi i prijavljivanje bračnih partnera na različite adrese kako bi izbjegli plaćanje poreza. Bude li se porez na nekretnine plaćao prema broju članova domaćinstva, primjerice, tako da je za svakog člana neoporezivo 20.000 eura, trend kreće u suprotnom smjeru jer se ljudima tada više isplati živjeti zajedno kako bi platili manji porez. Takva je porezna politika jedna od karika u demografskoj politici. Nadalje, napokon bi se ostvarile realne cijene jer porez na nekretnine u službene podatke konačno uvodi stvarnu cijenu nekretnina jer se prema porezu odmah može znati i kolika je vrijednost nekretnine. Ukoliko bi se porez na nekretnine plaćao prema vrijednosti, uslijedio bi val masovnih seoba jer će svatko htjeti živjeti tamo gdje si to može priuštiti. Samac u centru grada, u stanu od 80 četvornih metara, vrijednom 200.000 eura, uz stopu od 0,8% plaćao bi godišnje 1600 eura ili oko 11.700 kuna, dvije prosječne plaće. Zbog veće ponude stanova, pojeftinili bi stanovi na tržištu, smanjile bi se najamnine, pa bi se zbog toga povećala zaposlenost u graditeljstvu i cjelokupnom gospodarstvu. Prosto je nevjerojatno kako takvu poreznu blagodat nismo otkrili ranije.

Nažalost, iz takvog prekrasnog sna naglo nas svojim čvrstim argumentima budi Marina Kesner-Škreb (2009). Podsjeća kako se porez na neto imovinu općenito vrlo rijetko primjenjuje. U EU postoji samo u Francuskoj gdje se godišnje plaća na neto imovinu koju pojedinac posjeduje na dan 1. siječnja. Ukupna vrijednost imovine umanjena je za obveze po toj imovini, a porez se plaća samo ako vrijednost neto imovine prelazi 790.000 eura. Priznaje se olakšica od 30% vrijednosti osnovnog stanovanja, a od oporezivanja izuzeta je poslovna imovina, antikviteti, umjetnički predmeti, neke police osiguranja i slično. Stope su raspoređene u šest razreda, a 2009. su se kretale od 0,55 do maksimalnih 1,8% za iznose preko 16,5 milijuna eura (IBFD, 2009).

Porez na nekretnine u lokalni proračun uglavnom donosi malo prihoda, a izaziva snažni otpor poreznih obveznika jer se ubire godišnje, pa predstavlja veliki jednokratani teret. To je razmjerno stabilan izvor prihoda lokalnih proračuna jer se nekretnine ne mogu sakriti niti odnijeti, pa se porez na nekretnine teško može izbjeći. Porez na nekretnine može imati negativan utjecaj na štednju i rast gospodarstva te povećati potrošnju. Za uspješno korištenje poreza na nekretnine država mora posjedovati kvalitetne popise nekretnina, prije svega zemljišne knjige u kojima su navedeni veličina, smještaj i vlasnik nekretnine. Unatoč ratu i proračunskim ograničenjima, 20 godina post-socijalističke transformacije bilo je i više nego dovoljno da se tu uvede red, a postupak registracije učini ažurnim. Sama činjenica da to nije učinjeno i da je Hrvatska danas, prema kriteriju ažurnosti registracije vlasništva, na 110. mjestu na svijetu (The International Bank for Reconstruction and Development and The World Bank, 2010) govori da nije postojao interes da se to učini, odnosno, postojao je interes da se to ne učini.

Poseban problem predstavlja vrednovanje nekretnina. Nekretnine su heterogena kategorija – ne postoje dvije posve jednake nekretnine. Njihova vrijednost uključuje cijeli niz čimbenika: blizinu prometnica, škola, trgovina, postojanje kulturnih i rekreacijskih sadržaja, (ne)posjedovanje lijepog pogleda, starost nekretnine, kvalitetu gradnje i opreme, položaj stana u zgradi, i sl. Konačno, porez na nekretnine snose naraštaji koji su vlasnici nekretnine u vrijeme njegova uvođenja, jer će svi budući vlasnici kod kupnje nekretnine umanjivati njezinu vrijednost za buduće poreze. Sigurno da bilo kakva najava uvođenja poreza na imovinu ne pogoduje tržištu nekretnina. Male ulagače brine neizvjesnost koja proizlazi iz pitanja: zašto ulagati u nešto što će se oporezivati prema zasad nejasnim kriterijima. Nadalje, oni se smatraju nepravedno dvostruko oporezivanim jer su već platili cjelokupni porez na dohodak kao i PDV prilikom gradnje kuće ili kupnje stana, pa iako su se čitav život odricali da bi nešto imali sad bi kao vlasnici trebali biti kažnjeni.

Usprkos svemu navedenom, porez na nekretnine široko je rasprostranjen te se u nekom obliku primjenjuje u svim članicama EU-a, osim u Belgiji i Malti. Uglavnom ga određuju lokalne vlasti, koje i prikupljaju prihode. U nekim državama (Grčka, Švedska) uz lokalne postoje i državni porezi na nekretnine. Obveznici su pravne i

fizičke osobe koje su vlasnici ili korisnici stambenog/poslovnog prostora ili zemljišta. U navedenim članicama EU oporezuju se nekretnine koje obuhvaćaju građevine i zemljište, osim u Estoniji gdje se porez na nekretnine ubire samo na zemljište. Osnovica poreza je većinom vrijednost nekretnine koju procjenjuje lokalna porezna uprava. U pojedinim zemljama poput Francuske, Irske i Ujedinjenog Kraljevstva osnovica se utvrđuje temeljem rentne vrijednosti nekretnine, odnosno procijenjene ili tržišne vrijednosti najamnine. Stope se kreću uglavnom od 0,1 do maksimalnih 3%, a određuju ih lokalne vlasti. Stambeni prostor u kojem stanuju vlasnici često ima poseban tretman, pa su oni u nekim zemljama posve oslobođeni (Grčka, Irska, Italija, Litva, Portugal), ili plaćaju niži porez (Bugarska, Slovenija). Većina zemalja od poreza na nekretnine ubire prilično malo, tako da je taj porezni oblik 2006. u EU-19 činio prosječno oko 2% ukupnih poreznih prihoda.

Porezi na nekretnine već postoje u Hrvatskoj kao porez na kuće za odmor i porez na korištenje javnih površina. Porezima na vlasništvo nekretnina mogu se smatrati samo porezi na kuće za odmor koji su prihod gradskih i općinskih proračuna. Porezi na nekretnine u Hrvatskoj se relativno malo primjenjuju te su mnogo niži od prosjeka EU-19 (0,13 naspram 2% ukupnih poreza 2006.). Uvođenje poreza na nekretnine u Hrvatskoj zahtijevalo bi mnogo administrativnih napora s neizvjesnim prihodnim rezultatom. Naime, potrebne su kvalitetne i ažurne baze podataka o nekretninama te jasno određivanje metode vrednovanja nekretnina. Osim toga, nužno je voditi računa da su mnoge nekretnine hrvatskih građana opterećene kreditima, pa bi osnovicu ovog poreza trebala činiti neto vrijednost nekretnine, što donosi dodatne administrativne teškoće. Stambeni krediti stanovništva porasli su s 8,7 na 14,4% BDP-a u razdoblju 2004-2007., a u svibnju 2009. iznosili su 52 mlrd kuna (HNB, 2009). Nadalje, potrebno je uzeti u obzir i troškove ubiranja poreza kako u lokalnim poreznim upravama, gdje bi se pojavili dodatni poslovi i potreba za novim službenicima, tako i kod poreznih obveznika. Konačno, uvođenje poreza na nekretnine često se opravdava njegovom ulogom u stambenoj politici jer bi došlo do veće mobilnosti stambenog fonda. Tada bi samci u velikim stanovima bili potaknuti za njihovu prodaju i prelazak u manji stan. Ipak, postavlja se pitanje koliko zaista u Hrvatskoj ima samaca koji žive u velikim stanovima, a koje bi porez na nekretnine motivirao da se iz njih isele. Pouzdan odgovor na ovo pitanje mogao bi se dobiti samo pomoću ozbiljne analize.

Moguće uvođenje poreza na nekretnine stvara pritisak na prodaju nekretnina, ali ne služi oživljavanju tržišta nego uzrokuje neizvjesnost. Nerealno je očekivati kako bi u sadašnjim uvjetima u Hrvatskoj, kada nema kupaca nekretnina uz najvjerovatnije zadržavanje cijena nekretnina, došlo do poboljšanja stanja. Moguće uvođenje poreza gotovo sigurno bi imalo suprotni učinak, odnosno uvjetovalo zadržavanje ili čak povećanje cijena nekretnina. Širom Hrvatske ima jako puno nekretnina koje su sagrađene po tadašnjem zakonu prije 20, 30 ili 40 godina, a sada je ogroman

problem dobiti vlasnički list. Kada bi se riješilo pitanje dobivanja vlasničkih listova sigurno bi ih se znatan broj našao na tržištu što bi dodatno zagušilo ionako umrtvljeno tržište nekretnina.

Zaključno, ekonomska znanost navodi kako se u uvjetima recesije u kojoj se nalazi Hrvatska, po pravilu, ne uvode novi porezi nego se rade zapravo fiskalni porezni stimulansi. Hrvatska kao mala, otvorena, razmjerno zadužena zemlja najvjerojatnije nema prostor za porezne poticaje nego treba sustavno raditi na smanjenju javne potrošnje. Uvođenje bilo kojeg poreznog oblika poput poreza na nekretnine može se promatrati samo u uvjetima ukupnog poreznog sustava, a ne izdvojeno. To što pojedine razvijene zemlje više svojih poreza ubiru od imovine ili poreza na dohodak nego što to čini Hrvatska, učinak je posve drugačijih poreznih sustava. Naime, u tim se zemljama porezni sustavi tradicionalno zasnivaju na oporezivanju dohotka, dobiti i imovine koji, primjerice, u razvijenim zemljama čine mnogo veći udio ukupnih poreza nego u Hrvatskoj. S druge strane hrvatski se porezni sustav oslanja na poreze na potrošnju (PDV i trošarine) koji čine gotovo polovicu poreznih prihoda, a u zemljama članicama Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) samo trećinu. Ekonomska teorija naime smatra da oporezivanje potrošnje manje iskrivljuje alokaciju resursa i tako više pogoduje rastu gospodarstva. Najkraća poruka je kako ne treba prečesto i nepromišljeno mijenjati porezni sustav nego treba biti usredotočen na jednostavnost i lakoću administriranja poreza.

6.4. Preporuke o pristupanju Europskoj uniji oporezivanje

6.4.1. Uvodna razmatranja

Različitosti poreznih sustava bile su stalna prepreka punom ostvarenju ciljeva slobodnog kretanja dobara, ljudi, usluga i kapitala, čije se rješenje treba ostvariti kontinuiranim usklađivanjem poreznih sustava zemalja članica. Ulaskom u EU, zbog porezne harmonizacije i ostalih utjecaja, prihodna strana proračuna svake zemlje pristupnice podložna je strukturnim promjenama. Prije svega, EU svojim zakonodavnim okvirom nastoji harmonizirati neizravne poreze zemalja članica kako bi izbjegla brojne neželjene učinke. Pokazalo se, međutim, kako je takvo usklađenje vrlo teško postići na području oporezivanja u cjelini. Unutar izravnih poreza učinci su znatno slabiji jer za razliku od neizravnih poreza, EU za sada ne inzistira na harmonizaciji izravnih poreza (poreza na dobit, te posebno poreza na dohodak). Određeni aspekti na području oporezivanja dohotka i nisu predmetom harmonizacije te svaka članica ima diskrecijsko pravo vlastitog reguliranja, dok su određeni rezultati postignuti na području poreza na dobit. Na području oporezivanja dohotka nije potrebno usklađivanje ni koordinacija nego je prepušteno članicama da oporezivanje dohotka neovisno uređuju u svojim zemljama, ali da pri tome ne narušavaju temeljna načela zajedničkog tržišta.

Ipak, znatniji rezultati u usklađivanju različitih sustava ostvareni su na području neizravnih poreza. Neizravni porezi koji su u žarištu pozornosti europske harmonizacijske politike su porez na dodanu vrijednost, porez na međunarodnu trgovinu (carine) i trošarine. Neposredni učinci pristupanja EU očituju se u odlijevanju dijela prihoda od poreza na dodanu vrijednost i carina u proračun EU, te u istodobnom otvaranju prostora za nove porezne prihode kroz usklađivanje poreznog zakonodavstva (uglavnom prihode od trošarina). Stoga ćemo tim poreznim oblicima posvetiti pojačanu pozornost u daljnjem tekstu ovog poglavlja.

Tablica 6.10. Prihodi od općih poreza na dobra i usluge u Hrvatskoj (mil. kuna i %)

Godina	Opći porez na dobra i usluge (I+II)	Porez na dodanu vrijednost (I)	Porez na prodaju (II)
2004.	30.014	29.865	149
2005.	32.400	32.243	157
2006.	35.091	34.932	160
2007.	37.917	37.748	169
2008.	41.475	41.308	167
2009.	37.174	37.050	123
2010.	37.812	37.688	124
Godišnji porast u %			
2004.	6,21	6,17	13,81
2005.	7,95	7,96	5,26
2006.	8,31	8,34	1,95
2007.	8,05	8,06	5,57
2008.	9,38	9,43	-1,18
2009.	-10,37	-10,31	-25,85
2010.	1,72	1,72	0,81

Izvor: Ministarstvo financija, 2010

Prihodi od PDV-a u Republici Hrvatskoj kretali su se od 30 milijardi 2004. do 37 milijardi kuna 2009. godine uz blago povećanje u 2010. U cjelokupnom promatranom razdoblju, prihodi od poreza na dodanu vrijednost rasli su po godišnjoj stopi rasta koja se kretala od 6,17% do 9,43%. Izuzetak je jedino 2009. godina kada su prihodi od PDV-a pali u odnosu na 2008. godinu za 10,31%. Ovaj podatak vjerojatno je potaknuo Vladu na povećanje standardne stope PDV-a s 22% na 23%.

6.4.2. Porez na dohodak

U većini zemlja EU dolazi do sniženja najviših stopa poreza na dohodak te do smanjenja broja razreda pri oporezivanju dohotka fizičkih osoba. Cilj je porezno rasteretiti dohodak fizičkih osoba u cilju postizanja veće pravednosti i neutralnosti poreznog sustava. Messere (1998) ističe kako je razlog smanjenog broja razreda pokušaj pojednostavnjenja sustava oporezivanja dohotka te poboljšanja učinkovitosti prikupljanja poreza. Rezultati sniženja najviših stopa poreza na dohodak te smanjenja broja razreda pri oporezivanju dohotka fizičkih osoba u 2011. godini prikazani su u Prilogu u Tablici 1. *Porezne stope u odabranim zemljama 2011. godine*. Ista tablica pokazuje i kakvo je bilo stanje u Hrvatskoj 2011. godine. Kako je osnovni cilj EU dugoročno smanjenje poreznog tereta (European Commission, 2002), a u odnosu prema neponderiranom prosjeku zemalja EU (30,1% – zato što je mnogo zemalja pogotovo novih članica poput Bugarske, Češke Republike, Estonije, Latvije, Litve, Rumunjske i Slovačke uvelo proporcionalni porez, takozvani *flat tax*, što je značajno sniženje u odnosu na prosjek u EU iz 2002. godine, koji je iznosio 43,7%), Hrvatska, istina, ima nešto višu najvišu stopu poreza na dohodak (40%) i manji broj poreznih razreda, ali se ipak može zaključiti da su stope i broj poreznih razreda poreza na dohodak u Hrvatskoj u skladu s ciljevima EU, zato što je do početka srpnja 2010. godine u Hrvatskoj postojao veći broj odbitaka, olakšica, izuzeća i umanjenja kod poreza na dohodak pa je stvarna efektivna stopa poreza bila mnogo niža, približno oko 12%. (Šimović, Deskar Škrbić, 2010).

6.4.3. Porez na dobit

U uvjetima ekonomske globalizacije i sve jače porezne konkurencije, stope poreza na dobit predmet su čestih rasprava. Vjeruje se kako svojom visinom te stope potiču ili destimuliraju stupanj gospodarskih aktivnosti i razvoja, zbog čega se često smanjuju ili prilagođavaju tijekom vremena. Primjerice, krajem 1970-ih stopa poreza na dobit snižena je u mnogim razvijenim zemljama. Daljnje smanjivanje uslijedilo je u razdoblju nakon toga te, sudeći prema Tablici 3 u Prilogu, taj proces još nije završio, jer je i u sljedećem razdoblju u većini zemalja stopa višestruko smanjena.

U zemljama Europske Unije i OECD-a razlozi jasno izraženog trenda smanjivanja zakonskih stopa poreza na dobit su veća mobilnost investicija, širenje osnovica poreza na dobit, sve izraženija porezna konkurencija zemalja među kojima su uklonjene zapreke kretanju kapitala, prilagođavanje propisima EU-a i tzv. Kodeksu za upravljanje oporezivanjem poduzeća (eng. *Code of conduct for business taxation*), zbog čega su nove članice morale u cijelosti ili djelomično ukinuti određene odbitke, poticaje i olakšice, poboljšanje funkcioniranja tržišta kapitala, te pomoć razvoju rizičnoga (eng. *venture capital*) i nematerijalnog kapitala (OECD, 2008). Primjerice, snižena

stopa poreza na dobit za određena područja ili regije može prvenstveno utjecati na odluku poduzetnika o lociranju svojih novih poduzetničkih aktivnosti ili proširenju već postojeće poduzetničke djelatnosti. Ona bi ga trebala potaknuti na odluku da s takvom aktivnošću započne upravo na tim područjima jer bi mu uz jednak rezultat poslovanja, zbog niže stope, ostajala veća dobit (Bratić, 2011).

Trend snižavanja zakonskih i tzv. prilagođenih stopa poreza na dobit u pet skupina zemalja EU-a (EA-15, EU-15, EU-25, NZČ EU-12 i EU-27, čije je razvrstavanje pojašnjeno u Okviru 6.1.) za razdoblje 2000–2010. najbolje je vidljiv u Tablici 3. u Prilogu i na Slici 6.2.

Okvir 6.1.

EA-15: eurozona, tj. zona članica EU-a koje su euro prihvatile kao službenu valutu: Austrija, Belgija, Cipar, Finska, Francuska, Grčka, Irska, Italija, Luksemburg, Malta, Nizozemska, Njemačka, Portugal, Slovenija i Španjolska. Od 1. siječnja 2009. Slovačka kao 16. zemlja (EA-16), odnosno od 1. siječnja 2011. Estonija je kao 17. zemlja članica uvela euro (EA-17). U ovom izračunu rađena je analiza za EA-15. U eurozonu pripadaju i nečlanice EU-a (koje nisu prisutne u ovom izračunu): Andora, Crna Gora, Kosovo, Monako, San Marino i Vatikan).

EU-15: 15 starih zemalja članica EU-a: Austrija, Belgija, Danska, Finska, Francuska, Grčka, Irska, Italija, Luksemburg, Nizozemska, Njemačka, Portugal, Španjolska, Švedska, Velika Britanija.

EU-25: EU-15 + Cipar, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Slovačka i Slovenija, tj. peto proširenje EU-a od 1. svibnja 2004., kada je u EU ušlo ovih 10 novih država članica.

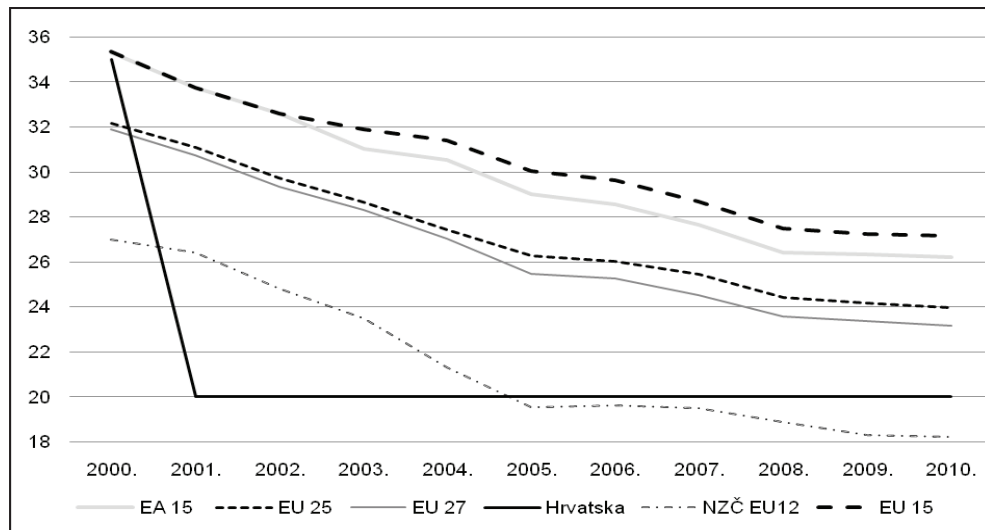
EU-27: EU 25 + Bugarska i Rumunjska, od 2007.

NZČ EU-12: nove zemlje članice EU-a od 2004., odnosno 2007. – Bugarska, Cipar, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Rumunjska, Slovačka i Slovenija.

Prilagođene stope prikazuju stvarno opterećenje porezom na dobit trgovačkih društava u određenoj zemlji. Važno je napomenuti kako, s obzirom na metodologiju obuhvata, odnosno činjenicu što je sve uključeno u prilagođenu stopu poreza na dobit (lokalni porez na dobit ili dodatni porez, tj. pristojba na dobit – tzv. *surcharge*), postoje određena odstupanja u odnosu na visinu zakonske stope poreza na dobit u pojedinim zemljama EU-a. Naime, neke zemlje osim poreza na dobit imaju i snižene ili posebne dodatne stope poreza na dobit (npr. u slučaju financiranja investicija izdavanjem novih dionica) ili obračunavaju različite stope za različite sektore. Takve ciljane porezne stope mogu biti značajno niže u odnosu na najviše efektivne stope. European Commission (2008) navodi kako je upravo iz tih razloga, ali i zbog potrebe

usporedbe, zakonska, tj. opća stopa poreza na dobit prilagođena: ako postoji nekoliko stopa, prikazana je samo standardna, osnovna (ciljna) stopa, dok su dodatne pristojbe na dobit ili prosječni lokalni porezi pridodani toj standardnoj – općoj stopi. Na taj način Tablica 3. u Prilogu za točno određene zemlje (*) prikazuje ciljanu najvišu stopu poreza na dobit, koja uključuje i postojeće dodatne poreze (pristojbe) na dobit ili prosjeke lokalnih stopa poreza na dobit.

Slika 6.2. Kretanje poreznih stopa u pet skupina EU-zemalja i Hrvatskoj, 2000-2010., u %



Izvor: European Commission (2008:88), za 2009. i 2010. International Bureau for Fiscal Documentation (2010)

Analiza kretanja stopa poreza na dobit u razdoblju 2000-2010. pokazuje izražen trend smanjenja i zakonskih i tzv. prilagođenih stopa. Iako je trend snižavanja općenit za većinu zemalja, visina stopa i dalje se značajno razlikuje unutar EU-a. Prosječno su najviše stope u cijelom razdoblju bile u Njemačkoj (37,3%, uključujući i stopu poreza na obrt), Italiji (36,7%, uključujući i lokalni porez na dobit) i Belgiji (35,7%), a najniže u Irskoj (14,5%), Litvi (17,7%) i i Latviji (17,8%). Najveće smanjenje stopa u promatranom razdoblju ostvareno je u Bugarskoj (za 22,5%) i Njemačkoj (za 22,2%), dok je samo Malta zadržala istu, i dalje razmjerno visoku stopu (35%). U 2010. godini u odnosu na 2009. četiri su zemlje članice EU-a (Češka, Grčka, Litva i Slovenija) smanjile, a samo je Mađarska povećala stopu poreza na dobit. Najviše su stope imale Malta (35%), Francuska (34,4%) i Belgija (34%), a najniže Bugarska i Cipar (po 10%). Analizirajući pojedine skupine zemalja EU-a, države koje su postale članice Europske Unije tijekom 2004. (proširenje na EU-25) imaju u prosjeku niže

stope od starih država članica (EU-15). U tim su zemljama stope poreza na dobit i prije ulaska u EU bile niže nego u starim članicama, te su se ulaskom u EU stope nastavile dodatno snižavati, čime se razlika između prosječnih stopa novih i starih članica EU-a dodatno povećala. Nove zemlje članice (NZČ EU-12), odnosno bivše istočnoeuropske zemlje, imaju uvjerljivo najniže stope poreza na dobit (prosječno 21,6% u zadnjih deset godina).

Hrvatska u usporedbi sa svim analiziranim skupinama EU-zemalja, bilježi najmanju prosječnu stopu (21,4%). Naime, zakonska stopa poreza na dobit od 20 posto u Hrvatskoj niža je od prosjeka stopa za sve druge analizirane skupine zemalja EU-a, izuzev skupine NZČ EU-12. Pojedinačno niže prosječne stope od Hrvatske zadnjih godina imala je samo nekolicina zemalja EU-a (Bugarska, Cipar, Irska, Latvija, Litva, Mađarska i Slovačka). U 2010. nižu stopu poreza na dobit od Hrvatske, od svih EU-zemalja, imaju Bugarska i Cipar (10%), Irska (12,5%), Latvija i Litva (15%), Rumunjska (16%) te Češka, Mađarska, Poljska i Slovačka (19%), a to su sve, izuzev Cipra, bivše istočnoeuropske tranzicijske zemlje. Također, u 2010. zakonska stopa u Hrvatskoj niža je od prosjeka starih EU-15 zemalja, a najsličnija je prosjeku NZČ EU-12 zemalja.

Sama visina stope ne treba biti jedina odrednica kod izračuna poreznog tereta, jer pri tome veliko značenje imaju načini utvrđivanja porezne osnovice te što sve utječe na njezino uvećanje ili umanjenje. Nadalje, važno je (ne)postojanje olakšica, oslobođenja, poticaja, potpora, kao odrednica složenosti poreznog sustava, te načini i mogućnost amortizacije. Visina zakonske stope poreza na dobit sugerira da se opterećenje poduzeća u Hrvatskoj porezom na dobit smanjilo prema većini analiziranih zemalja. Tako se sustav oporezivanja dobiti u Hrvatskoj može ocijeniti pozitivnim, a Hrvatsku povoljnom zemljom za investiranje, jer se prema pokazatelju efektivnoga graničnog i efektivnog prosječnoga poreznog opterećenja nalazi ispod prosjeka izabраниh članica EU-a i drugih razvijenih zemalja. Pozitivan signal investitorima trebala bi biti i zakonska stopa poreza na dobit, iako među zemljama novim članicama, koje su uspjele privući značajna ulaganja, velik broj zemalja ima nižu zakonsku stopu poreza na dobit od Hrvatske, dok s obzirom na brojne olakšice u sustavu poreza na dobit, porezni sustav ocjenjuju konkurentnim. I udio poreza na dobit u BDP-u u Hrvatskoj čitav niz godina daleko je prosječno manji nego u članicama EU-a (Ekonomski institut, 2006).

6.4.4. Porez na dodatnu vrijednost

Na području oporezivanja prilagodba sustava ubiranja i kontrole poreza na dodanu vrijednost kao neizravnog poreza sigurno najvažnija je među prilagodbama svih vrsta poreza koje se prije svega odnose na izravne poreze. Važnost promjena na području PDV-a proizlazi iz činjenice da prihodi od PDV-a čine oko 58% poreznih

prihoda i oko 35% prihoda proračuna središnje države, pa će moguće izmjene vezane za prilagodbu PDV-a biti vrlo bitne za ostvarenje proračunskih prihoda. S druge strane, izmjene koje se odnose na PDV važne su za poduzetnike, porezne obveznike koji će morati primjenjivati izmijenjena pravila, odnosno prilagođene propise hrvatskog zakonodavstva vezane za područje PDV-a, te izravno pojedine propise koji vrijede za područje EU.

Unatoč velikim naporima za usklađivanjem, te postojanju temeljnoga dokumenta Šeste direktive, kojom se uređuje sustav PDV-a u EU, još uvijek postoje velike razlike u visini kao i u broju stopa koje se primjenjuju u pojedinoj zemlji članici. Šesta direktiva za sve zemlje određuje obuhvat poreza iako se zemljama članicama dopuštaju određena izuzeća i odstupanja. Nisu uspostavljene jedinstvene stope, iako je određen okvir unutar kojega bi trebalo određivati nacionalne stope. Određena je standardna stopa koja može biti od 15 do 25% i mogućnost primjene jedne ili dvije snižene stope od najmanje 5%.

Tablica 6.11. Stope PDV-a u zemljama-članicama Europske Unije (2009.)

Država	Opća stopa	Snižena stopa	Nulta stopa
Austrija	20	12% za vino, 10% za vodu i drvo za grijanje i u poduzetničke svrhe	-
Belgija	21	6% za vodu, drvo za grijanje, prijevoz osoba; 12% za energetske proizvode (ugljen)	da - za novine
Cipar	15	5% za vodu, plin, hotelske usluge, za prodaju pića u ugostiteljskim objektima, 8% za prijevoz putnika u pomorskom prometu, za uslugu prehrane u restoranima	da - za prodaju prehrambenih proizvoda i pića (osim u ugostiteljstvu) i farmaceutskih proizvoda
Češka Republika	19	5% za vodu, sokove, usluge radija, prijevoza osoba u tuzemstvu, usluge hotela, prodaju biljaka, stanogradnju	ne
Danska	25		da - za novine
Estonija	18	5% za drvo za ogrjev, hotelske usluge i sl.	da - za prodaju, najam brodova i zrakoplova i drugo
Finska	22	17% za vodu, sokove i prodaju bilja za prehrambene svrhe, 8% za radijske usluge i usluge u hotelijerstvu	da - za novine
Francuska	19,6	5,5% za vodu, sokove, drvo za ogrjev, prijevoz putnika, hotelske usluge itd., 2,1% za radijske pristojbe	-
Grčka	19	9% za vodu, sokove, struju, drvo za ogrjev, prijevoz osoba u tuzemstvu, hotelske usluge, ugostiteljske usluge, 4,5% za biljke za prehranu.	-

Država	Opća stopa	Snižena stopa	Nulta stopa
Irska	21	13,5% za energiju, prodaja nekretnina, usluge <i>rent-a-car</i> -a i sl., 4,4% za određene prehrambene proizvode	da - za knjige, za biljke za prehranu i slično
Italija	19	10% za vodu, energente, prijevoz osoba u tuzemstvu, hotelske i ugostiteljske usluge i stanogradnju, 4% za određene prehrambene i farmaceutske proizvode, knjige i novine, te radio i televiziju	da
Mađarska	20	15% za vodu, energente, prijevoz osoba u tuzemstvu, hotelske i ugostiteljske usluge i stanogradnju	
Nizozemska	19	6% za vodu, sokove, prijevoz osoba u tuzemstvu i inozemstvu, hotelske i ugostiteljske usluge itd.	-
Njemačka	15	snižena stopa 7% za vodu, drvo za ogrjev i poduzetničke svrhe, prijevoz putnika, biljke za prehranu i dekoraciju, umjetnička djela itd.	-
Poljska	22	7% za vodu, prijevoz osoba u tuzemstvu i inozemstvu, hotelske i ugostiteljske usluge itd., stanogradnju, 3% za mliječne proizvode, meso, ribu itd.	da - za knjige i slično
Portugal	21	12% za vino, mineralnu vodu, dizel, loživo ulje, 5% za sokove, vodu, zemni plin i struju, prijevoz osoba, hotelske usluge i stanogradnju.	-
Slovenija	20	8,5% za vodu, sokove, prijevoz osoba, hotelske i ugostiteljske usluge, stanogradnju itd.	-
Španjolska	16	7% za vodu, sokove, prijevoz osoba, hotelske i ugostiteljske usluge, stanogradnju itd., 4% za knjige, novine i časopise,	-
Švedska	25	12% za vodu, sokove, hotelske i ugostiteljske usluge, 6% za prijevoz osoba u tuzemstvu	da - za tisak i lijekove
Velika Britanija	17,5	5% za energente, stanogradnju, 0%	da - za knjige, časopise, prehrambene proizvode, vodu, farmaceutske proizvode, stanogradnju, prijevoz.

Izvor: Izvor: International Bureau for Fiscal Documentation, 2009. *European Tax Handbook*, Amsterdam: International Bureau for Fiscal Documentation.

Kod poreza na dodanu vrijednost, EU ima i sasvim pragmatičan interes. Dio poreza na dodanu vrijednost, naplaćen u državama članicama, Uniji je prihod i služi kao izvor financiranja administracije te sve glomaznije asocijacije i njezinih brojnih namjenskih fondova. Stoga EU s osobitom pozornošću nadzire usklađenost propisa kojima se u državama pristupnicama oporezuje promet dobara i usluga. Temeljni zahtjevi za harmonizaciju propisa o porezu na dodanu vrijednost nalaze se u Direktivi 112 EU donesenoj 2006., koja je zamijenila poznatu Šestu direktivu. Zahtjevi EU za harmonizacijom sustava oporezivanja porezom na dodanu vrijednost ugrubo se mogu podijeliti u nekoliko skupina: harmonizacija u visini poreznih stopa, u načinu određivanja poreznih obveznika i predmeta oporezivanja te pravilima uređivanja prava na odbitak pretporeza. Od početka 2007. godine važeća je Direktiva Vijeća 2006/112, (*The Council of the European Union, 2006, prijašnja Šesta direktiva EU-a*) koja uređuje postupak oporezivanja PDV-om i usklađivanje poreznih stopa u zemljama članicama EU-a. U Direktivi pored standardne ili opće porezne stope, preporučuju se i snižene porezne stope (koje ne smije biti niže od 5%), za neke prehrambene proizvode za ljude i životinje, sjeme, biljke, žive životinje i slično, te za usluge koje imaju javni značaj za ukupno stanovništvo (prijevoz osoba, ulaznice za izložbe, kazališta, muzeje, kino i ostale kulturne, glazbene i sportske priredbe).

Osim primjene usklađenoga hrvatskog zakonodavstva s pravnom stečevinom EU i izravne primjene pojedinih propisa na području EU, koji se odnose na PDV, Hrvatska i njezini gospodarski subjekti kao dio cjelokupnoga gospodarskog uređenja morat će primjenjivati i sudsku praksu Europskog suda vezanu za PDV, odnosno cjelokupnu pravnu stečevinu EU (*acquis communautaire*). Radi usklađivanja sustava ubiranja i kontrole PDV-a, krajem listopada 2007. godine završen je dvogodišnji projekt iz programa pretpristupne pomoći CARDS 2004, pod nazivom „Jačanje poreznog sustava na području PDV-a radi pripreme razvoja VIES informacijskog sustava međusobne povezanosti“ (VIES je kratica za *VAT Information Exchange System* – informacijski sustav razmjene podataka o PDV-u, između država članica EU). Projekt je proveden u Poreznoj upravi Hrvatske u suradnji s partnerom, Saveznim Ministarstvom financija Republike Austrije i drugim stručnjacima koji su sudjelovali u navedenom projektu. Svrha projekta bila je ojačati administrativne kapacitete Porezne uprave RH za provođenje (novih) zakonskih odredaba i postupaka na području PDV-a i ostvarivanje potrebnih preduvjeta za uvođenje VIES informacijskog sustava međusobne povezanosti. Napravljen je prvi veliki korak u prilagodbi porezne administracije europskim kriterijima, nakon čega slijedi još mnogo poslova koje treba obaviti cjelokupna administracija. U vezi s time korisno je da se o prilagodbi poreznog sustava na području PDV-a informiraju i poduzetnici koji se u skoroj budućnosti također trebaju prilagoditi novim pravilima. Cjelokupni sustav za razmjenu informacija na području PDV-a mora se prilagoditi i testirati 6 mjeseci prije ulaska u EU. Na području EU postoji zajedničko, unutarnje tržište, bez granica i sa slobodnim

kretanjem dobara, osoba, usluga i kapitala. Svaka država članica EU ima posebne zakonske odredbe koje uređuju oporezivanje PDV-om pri transakcijama između država članica. Kako bi Hrvatska postala dijelom jedinstvenog tržišta, morala je obaviti potrebnu prilagodbu na području zakonodavstva vezanom za PDV.

Kako se oporezivanje pojedinih gospodarskih grana značajno razlikuje, zbog posebne važnosti turizma za gospodarski razvoj Hrvatske, posebnu pozornost posvećujemo oporezivanju te djelatnosti. U pogledu turističke djelatnosti Direktiva preporuča uvođenje snižene stope PDV-a samo na usluge smještaja koje pružaju hoteli i slična poduzeća, uključujući i smještaj u kampovima. Tako se u Poglavlju 3. Izuzeća za ostale djelatnosti, članak 135. izrijekom navodi:

Države članice izuzimaju sljedeće transakcije ...

(l) davanje u zakup ili iznajmljivanje nekretnina.

Stavak 2 od izuzeća iz stavka 1. točke (l) isključuje

(a) pružanja smještaja, definiranog u zakonima država - članica, u hotelskom sektoru ili u sektorima sa sličnom djelatnošću.

Direktiva u Dodatku III. *Popis isporuka dobara i usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope PDV-a iz članka 98.* uključene su među ostalim

(12) Usluge smještaja koje pružaju hoteli i slične ustanove, uključujući smještaj za vrijeme praznika,...

Nadalje, sve se preciznije određuju i druga obilježja PDV-a, na primjer, vezana uz mjesto pružanja usluga. Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. mijenja i dopunjuje Direktivu 2006/112/EZ u pogledu mjesta isporuke robe te se u Drugom pododjeljku Pružanje usluga u vezi s nekretninama, člankom 47. i određuje

Mjestom pružanja usluga u vezi s nekretninama, ... pružanje smještaja u hotelskom sektoru ili u sektorima sa sličnom djelatnošću, kao što su kampovi za odmor ili mjesta uređenima za kampiranje, ..., smatra se mjesto gdje se te nekretnine nalaze.

U Hrvatskoj sada važeća stopa PDV-a 10% vrijedi samo na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i na usluge agencijske provizije u vezi s tim uslugama. Usluge prehrane (polupansion ili puni pansion) te agencijska provizija, nisu usluge na popisu snižene porezne stope što ih preporuča Direktiva, nego se na takve usluge preporučuje primjena opće stope PDV-a. S ciljem prilagodbe hrvatskog zakonodavstva pravnoj stečevini EU-a i ujednačavanju poreznih stopa prema odredbama Direktive, moguće je uvođenje snižene porezne stope osim na usluge smještaja turista i na neke druge proizvode. Također je moguće sužavanje postojećih usluga, na koje se sada primjenjuje snižena porezna stopa, ali samo na usluge noćenja bez polupansiona ili punog pansiona te ukidanje snižene porezne stope na agencijsku proviziju u vezi tih usluga. U razdoblju prilagodbe hrvatskoga Zakona o PDV-u mogu se očekivati izmjene u strukturi usluga koje se oporezuju sniženom poreznom stopom. Primjena snižene stope PDV-a samo na određene turističke usluge porezne

obveznike, koji imaju pravo primijeniti tu stopu na usluge koje pružaju, dovodi u situaciju pojačanog opreza, a radi pravilnog razvrstavanja prema vrsti usluge na koju se može primijeniti snižena porezna stopa te pravilnog ispostavljanja računa.

Republika Hrvatska još uvijek nema potpuno usklađen sustav PDV-a s direktivama EU. U skladu s direktivama, osim standardne stope PDV-a, dopušta se primjena dvije snižene stope koje ne smiju biti manje od 5%. Vjerojatno zbog toga što neke od postojećih članica EU također nisu u potpunosti uskladile sustav PDV-a s europskim direktivama, u Republici Hrvatskoj se još uvijek primjenjuje nulta stopa PDV-a na određenu skupinu proizvoda. Ujedno, kako smo naveli, Hrvatska u svom približavanju EU prelazi s institucionalnog pristupa obračunu PDV-a na funkcionalni. Prema prijašnjim hrvatskim propisima o PDV-u, banke, štedionice, štedno-kreditne organizacije, društva osiguranja i reosiguranja, privatne liječničke prakse, zdravstvene i obrazovne ustanove bile su oslobođene obveze obračunavanja PDV-a kod obavljanja svih vrsta isporuka dobara ili usluga (institucionalni pristup). Spomenuti pravni subjekti u Hrvatskoj nisu imali pravo na odbitak pretporeza. Usklađivanje propisa s pravnom stečevinom EU donosi promjenu u smislu da su navedene ustanove i društva i dalje oslobođene obveze obračunavanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, ali samo za određene vrste usluga i isporuka dobara definiranih u Šestoj direktivi EU (funkcionalni pristup). Međutim, prema istoj Direktivi, za ostale isporuke dobara i usluga imati će obvezu plaćanja PDV-a, ali i djelomičnu mogućnost povrata pretporeza. Drugim riječima, prema Šestoj direktivi EU, od obveze obračunavanja PDV-a su izuzete pojedine vrste usluga i isporuka dobara, neovisno o tome koja ih ustanova ili društvo obavlja. Značajnije promjene koje su stupile na snagu od 1. siječnja 2010. u pogledu ostvarivanja prihoda od PDV-a zabilježene su u zdravstvenim i obrazovnim ustanovama (Kalčić i Pavletić, 2010), dok su tek manje promjene uočene kod društava za upravljanjem fondovima, društva za poslovanje i posredovanje na financijskim tržištima (brokerske kuće), *leasing* društva, zastupnika i posrednika u osiguranju, odnosno kod njih se ne bilježe značajnija povećanja (ili smanjenja) proračunskih prihoda od PDV-a.

Možemo s velikom sigurnošću procijeniti kako će u daljnjem razvoju europskog poreznog jedinstva težište sigurno biti na dosljednijoj primjeni Direktive Vijeća 2006/112 te zahtjevima EU na usklađivanju s njom, pogotovo novih članica poput Hrvatske. Iz navedenog bi mogli procijeniti da je prilično mali manevarski prostor i vjerojatnost za moguće snižavanje stope za pojedine gospodarske sektore ili poslovne aktivnosti poput turizma i/ili hotelijerstva u Hrvatskoj. Aktivnosti bi trebalo usmjeriti na što je moguće duže zadržavanje sadašnjeg stanja u pogledu stope, na pojednostavljenje sustava te dosljedno tumačenje i primjenu propisa.

6.4.5. Usklađivanje trošarina

Za razliku od PDV-a, sustav trošarina je postupno usklađivan, a 2009. godine gotovo u potpunosti usklađen s direktivama EU. Iako je politika trošarina u EU uglavnom prepuštena na brigu pojedinim članicama i pod utjecajem je specifičnosti njihovih gospodarstava, EU inzistira na harmonizaciji trošarina za tri skupine proizvoda: 1. alkohol i alkoholna pića, 2. energente i električnu energiju i 3. duhanske proizvode. U nastavku se provodi usporedna analiza trošarina navedenih skupina proizvoda u Hrvatskoj i EU.

Tablica 6.12. Trošarine na alkohol i alkoholna pića u Hrvatskoj i Europskoj Uniji

Proizvod	Osnovica	Hrvatska	EU DIREKTIVA
Pivo	1 % volumnog udjela stvarnog alkohola sadržanoga u jednom hektolitr u gotovog proizvoda	5,42 EUR (40 KN)	1,87 EUR
Mirna i pjenušava vina	hektolitar gotovog proizvoda	0	0
Ostala alkoholna pića dobivena vrenjem osim piva i vina	hektolitar gotovog proizvoda	0	0
Međuproizvodi s volumnim udjelom stvarnog alkohola manjim od 15%	hektolitar gotovog proizvoda	67,7 EUR (500 HRK)	ne niže od 40% standardne stope trošarine i ne niže od trošarina na vina
Međuproizvodi s volumnim udjelom stvarnog alkohola od 15% i većim	hektolitar gotovog proizvoda	108,33 EUR (800 HRK)	45 EUR
Etilni alkohol	jedan hektolitar čistog alkohola izraženoga u volumnim postocima mjerenim pri temperaturi od 20° C	717,67 EUR (5.300 HRK)	550 EUR

Izvor: Council Directive 92/84/EEC, Zakon o trošarinama NN 83/09

Trošarine na alkohol i alkoholna pića uglavnom su usklađene s trošarinama koje propisuje EU. Treba istaknuti kako EU svojim direktivama propisuje minimalne trošarine, pa veće vrijednosti trošarine propisane u pojedinim zemljama ne čini sustave tih zemalja manje usklađenima s direktivama EU. Trošarine na pivo, međuproizvode s volumnim udjelom stvarnog alkohola od 15% i većim, te etilni alkohol u Hrvatskoj znatno su veće od vrijednosti koje propisuje EU, dok se na mirna i pjenušava vina, te ostala alkoholna pića dobivena vrenjem osim piva i vina ne plaća trošarina.

Bitan napredak u kontekstu harmonizacije trošarina odnosi se na prilagodbu osnovice za obračun trošarina na pivo koja predstavlja 1% volumnog udjela stvarnog alkohola sadržanog u jednom hektolitr gotovog proizvoda, za razliku od prijašnje osnovice koju je činio hektolitar piva (bez obzira na postotak alkohola).

Tablica 6.13. Trošarine na energente u RH i EU

Proizvod	Osnovica	Hrvatska	EU
Motorni bezin – bezolovni	1000 l	385,92 EUR (2.850 HRK)	359 EUR
Motorni benzin	1000 l	487,48 EUR (3.600 HRK)	421 EUR
Plinsko ulje (gorivo)	1000 l	297,90 EUR (2.200 HRK)	330 EUR
Plinsko ulje (za industrijsku/komercijalnu upotrebu)	1000 l		21 EUR
Plinsko ulje za grijanje	1000 l	40,62 EUR (300 KN)	21 EUR
Plinsko ulje za grijanje (poslovne svrhe)	1000 l	40,62 EUR (300 KN)	21 EUR
Kerozin (gorivo)	1000 l	297,90 EUR (2.200 KN)	330 EUR
Kerozin (industrijska/komercijalna upotreba)	1000 l		21 EUR
Kerozin za grijanje	1000 l	237,24 EUR (1.752 KN)	0
Kerozin za grijanje (poslovne svrhe)	1000 l	237,24 EUR (1.752 KN)	0
Teško gorivo (nafta) za grijanje	1000 kg	14,90 EUR (100 KN)	15 EUR
Teško gorivo (nafta) za grijanje (poslovne svrhe)	1000 kg	14,90 EUR (110 KN)	15 EUR
LPG (gorivo)	1000 kg	123,56 (912,50 KN)	125 EUR
LPG (Industrijska/komercijalna upotreba)	1000 kg		41 EUR
LPG za grijanje	1000 kg	0	0
LPG za grijanje (poslovne svrhe)	1000 kg	0	0
Prirodni plin (gorivo)	1 GJ	0	2,6 EUR
Prirodni plin (industrijska/komercijalna upotreba)	1 GJ	0	0,3 EUR
Prirodni plin za grijanje	1 GJ	0	0,3 EUR
Prirodni plin za grijanje (poslovne svrhe)	1 GJ	0	0,15 EUR
Ugljen i koks za grijanje	1 GJ	0,30 EUR (2,2 KN)	0,3 EUR
Ugljen i koks za grijanje (poslovne svrhe)	1 GJ	0,30 EUR (2,2 KN)	0,15 EUR
Električna energija	1 MWh	0	1,0 EUR
Električna energija (poslovne svrhe)	1 MWh	0	0,5 EUR

Izvor: Council Directive 2003/96/EC, Zakon o trošarinama NN 83/09

Trošarine na energente novim su zakonom o trošarinama također većinom usklađene s europskim direktivama. Neznatna odstupanja (niže vrijednosti trošarina od minimalno propisanih u EU) prouzročena su oscilacijama tečaja kune u odnosu na euro. Uglavnom, stope trošarina na energente veće su od minimalnih stopa propisanih europskim direktivama. Bitno je istaknuti da pri određivanju trošarina na neke proizvode (plinsko ulje, kerozin i LPG) EU radi razliku, tj. predviđa posebnu kategoriju za oporezivanje proizvoda koji se upotrebljavaju u industrijske/komercijalne svrhe. Tako je, primjerice, trošarina na plinsko ulje, kerozin i ukapljeni naftni plin niža ukoliko se proizvodi koriste u industrijske/komercijalne svrhe, nego koriste li se za neke druge namjene, odnosno viša od trošarina na proizvode koji se koriste za grijanje.

Isto tako, kada govorimo o grijanju, EU direktivom propisuje posebne trošarine za grijanje u poslovne, a posebne za grijanje u ne-poslovne (privatne) svrhe. Tako su trošarine na prirodni plin i ugljen i koks koji se koriste za grijanje duplo više ukoliko se radi o grijanju u poslovne svrhe. Hrvatska novim zakonom o trošarinama nije predvidjela trošarine na prirodni plin i na električnu energiju. Ova dva energenta ostavljaju prostor za daljnje povećanje prihoda od trošarina, no uzimajući u obzir aktualnu situaciju u globalnom okruženju, (ne)propisivanjem trošarina na ova dva energenta više se pažnje daje društvenom nego ekonomskom učinku.

Tablica 6.14. Trošarine na duhanske proizvode u Hrvatskoj i Europskoj Uniji

Proizvod	Hrvatska	EU DIREKTIVA
Cigarete	Specifična trošarina – 24,37 EUR (180 kn) na 1000 komada cigareta i proporcionalna - 30% od maloprodajne cijene	57% maloprodajne cijene ili 60 EUR na 1000 komada
Cigare	14,90 EUR (110 HRK) na 100 komada	5% maloprodajne cijene (s porezima) ili 11 EUR na 100 komada ili za kg
Cigarilose	2,98 EUR (22 HRK) na 100 komada	5% maloprodajne cijene (s porezima) ili 11 EUR na 100 komada ili za kg
Sitno rezani duhan za cigarette	31,69 EUR (234 HRK) na kg	36% maloprodajne cijene (s porezima) ili 32 EUR po kg
Ostali duhani	19,77 EUR (146 HRK) na kg	20% maloprodajne cijene (s porezima) ili 20 EUR za kg

Izvor: Council Directive 92/80/EEC, Council Directive 92/79/EEC, Zakon o trošarinama NN 83/09

U skladu s direktivom 92/80/EEC zemlje se pri propisivanju trošarina na duhanske proizvode mogu odlučiti za specifičnu, proporcionalnu ili pak za kombiniranu trošarinu (specifična+proporcionalna). U RH se kombinirana stopa primjenjuje na cigarete dok se na ostale proizvode primjenjuje specifična trošarina koja je uglavnom viša od minimuma propisanog Direktivom, osim za cigarilose na koje je minimalna trošarina EC 4 puta veća.

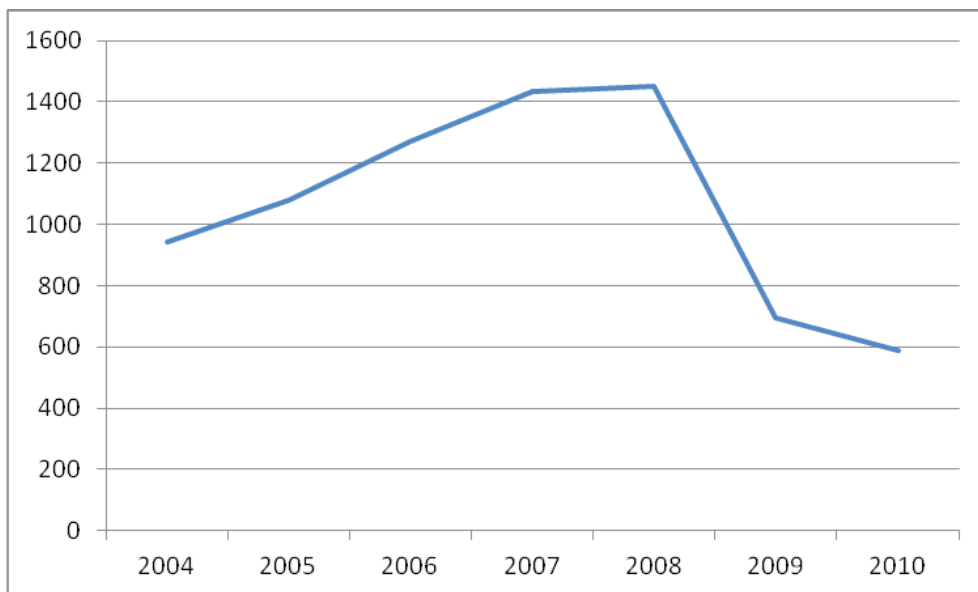
Prihodi od trošarina u razdoblju od 2002. nadalje (Tablica 6.15.) rasli su u skladu s očekivanjima. Postupna harmonizacija poreznog sustava (usklađivanje trošarina) rezultirala je prilično visokim rastom prihoda od trošarina. Prihodi od trošarina na naftne derivate rasli su s preko 3,3 milijarde 2002. na nešto manje od 6,5 milijardi 2007. Nakon toga se postupno smanjuju, a u prva tri kvartala 2010. prikupljeno je nešto manje od 5,9 milijardi kuna samo od ove trošarine.

Tablica 6.15. Prihodi od trošarina u Hrvatskoj (mil. HRK i %)

Godina	Motorna vozila	Naftni derivati	Alkohol	Pivo	Bezalk. pića	Duhan	Kava	Luksuzni proizvodi
2004.	945	3.326	231	718	133	2.431	135	22
2005.	1.081	3.338	228	702	142	2.519	145	22
2006.	1.270	6.316	230	716	140	2.710	157	24
2007.	1.433	6.485	231	743	142	2.944	162	28
2008.	1.453	6.065	219	717	139	3.084	167	31
2009.	697	6.046	190	681	126	3.074	157	30
2010.	590	6.933	207	655	122	3.293	150	23
Godišnji porast								
2004.	5,13	-0,60	-1,42	-3,75	1,22	3,47	8,05	14,32
2005.	14,36	0,36	-1,04	-2,21	6,71	3,62	7,31	0,32
2006.	17,53	89,26	0,78	1,96	-1,06	7,60	7,80	7,42
2007.	12,83	2,67	0,51	3,75	1,47	8,61	3,36	16,40
2008.	1,35	-6,47	-5,43	-3,45	-2,32	4,78	3,11	8,94
2009.	-52,04	-0,32	-13,21	-5,13	-9,59	-0,34	-6,03	-2,96
2010.	-15,35	14,67	8,95	-3,82	-3,17	7,12	-4,46	-23,33

Izvor: Ministarstvo financija, 2010

Prihodi od posebnog poreza na alkohol bilježe uglavnom negativne stope rasta, a posebno krajem promatranog razdoblja, kao uostalom i prihodi od ostalih trošarina, za što je vjerojatno uzrok svjetska financijska kriza (najveće negativne stope rasta prihoda od svih trošarina ostvarene su upravo 2008. i 2009. godine). Jedino prihodi od trošarina na duhanske proizvode bilježe kontinuiran blagi trend rasta (uz iznimku 2009.) s 2,2 milijardi kuna 2002. na gotovo 3,1 milijardu kuna 2009. godine.

Slika 6.3. Kretanje ukupnih prihoda od trošarina u Hrvatskoj (mlrd. HRK)

Izvor: Ministarstvo financija, 2010.

Općenito, može se reći da je približavanje Republike Hrvatske Europskoj Uniji imalo pozitivan učinak na prihode od trošarina. Harmonizacija poreznih stopa, ali i ostali pozitivni učinci mogli su se naslutiti već početkom promatranog razdoblja, no do prave ekspanzije prihoda dolazi tek 2006. godine (2 godine nakon što je RH dobila status kandidata). Pozitivan trend nastavio se i u 2007. godini, nakon čega trošarinski prihodi počinju opadati, vjerojatno pod utjecajem financijske krize. Potrebno je napomenuti kako i nakon gotovo 7 godina od dobivanja statusa kandidata trošarinski sustav RH još uvijek ima prostora za potpuno usklađivanje trošarina s EU direktivama, što bi u konačnici rezultiralo dodatnim povećanjem trošarinskih prihoda.

U pogledu buduće harmonizacije sustava trošarina Europska komisija je zaključila da bi zemljama članicama trebalo dopustiti veću slobodu pri usklađivanju poreznog opterećenja trošarinama u slučaju promjena maloprodajne cijene ili poreza na dodanu vrijednost. Istodobno je zemljama članicama dopušteno uvođenje minimalnih trošarina na cigare, cigarilose i duhan za pušenje, a one bi se usklađivale s inflacijom. Kuliš (2005) naglašava kako je postupak trošarina u Hrvatskoj usklađen s postupkom oporezivanja u EU. Na primjer, kod cigareta, proizvodi se do isporuke nalaze u carinskim skladištima i nakon plaćanja trošarine označavaju se kontrolnim markicama i puštaju na tržište. Na proizvode koji se izvoze (uz postojanje formalne

procedure o izvozu ne obračunava se trošarina jer će se ona obračunati i naplatiti u zemlji uvoznici.

Ipak, i unutar zemalja EU još postoji problem neusklađenosti i značajnih razlika u stopama i načinu oporezivanja koji proizlaze iz nacionalnih interesa (visina prikupljenih prihoda i zaštita vlastite proizvodnje). Većina sjevernih zemalja opredijelila se za primjenu posebne metode koja je izdašnija s gledišta ubranih prihoda, a time i uspješnija u suzbijanju potrošnje štetnih proizvoda poput duhana. U zemljama južnog dijela Europe češće se primjenjuje oporezivanje *ad valorem* metodom, pri čemu se štiti uzgoj i poslovanje malih proizvođača jeftinog duhana. Slijedom velikih razlika u visini stopa među zemljama otežano je učinkovito funkcioniranje unutarnjeg tržišta čime se potiče nelegalna prekogranična trgovina u obliku šverca ili krijumčarenja. Tako nastaje veliki gubitak poreznih prihoda koji se procjenjuje na oko 8 do 10% ukupnih prihoda od tih trošarina (*European Commission*, 2004). Očekivano, najveći gubici prihoda zabilježeni su u zemljama s visokim poreznim opterećenjem.

6.4.6. Usklađivanje poreza (carina) u međunarodnoj trgovini

Pristupanjem pojedine zemlje EU prihodi od carina smanjuju se prije svega zbog usklađivanja s carinskom tarifnom EU, a potom i zbog transferiranja većeg dijela carinskog prihoda u proračun EU. Slijedom navedenog, prihodi od poreza (carina) u međunarodnoj trgovini u Republici Hrvatskoj postupno se smanjuju s nešto više od 2 milijarde kuna 2002. godine na preko 1,7 milijardi kuna 2009. (Tablica 6.16.). Uzrok smanjenja je harmonizacija carinskog sustava, tj. smanjenje carinskih stopa.

Tablica 6.16. Prihodi od poreza u međunarodnoj trgovini u Hrvatskoj (mil. HRK i %)

Godina	Porez u međunarodnoj trgovini	Godišnji porast (%)
2004.	1.591	-12,16
2005.	1.563	-1,75
2006.	1.588	1,63
2007.	1.641	3,34
2008.	1.901	15,80
2009.	1.721	-9,45
2010.	1.645	-4,41

Izvor: Ministarstvo financija (2010)

Prosječna ponderirana carinska stopa u RH konvergira prosječnoj ponderiranoj carinskoj stopi u EU, koja je 2008. iznosila 2,9% (prosječna ponderirana carinska stopa u RH tada je iznosila 4,4%). S tim u skladu, očekuje se dodatno smanjenje carinskog prihoda u RH dok se prosječna carinska stopa u EU i RH ne izjednače.

6.4.7. Zaključna razmatranja vezana uz usklađenost hrvatskog poreznog sustava

Osnovni cilj porezne politike EU jest podupiranje neprestanog razvoja unutarnjeg tržišta EU. Taj se cilj postiže ostvarivanjem više podciljeva, prije svega uklanjanjem poreznih prepreka za ostvarenje četiriju sloboda i mjerama koje pridonose trajnom smanjenju ukupnoga poreznog tereta. Ključno je sredstvo postizanja navedenih ciljeva – usklađivanje poreznih sustava zemalja članica. Osnovni pravni instrumenti kojima se na europskoj razini propisuje porezna politika jesu direktive. U zemljama članicama EU ostvaren je niz zakonskih i drugih mjera da se, na temelju rješenja normiranih direktivama, koordinira ili harmonizira oporezivanje neposrednim i posrednim porezima.

Prema pravilima Europske Unije svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav, a u nekim slučajevima i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove dijelove (stopu i/ili osnovicu) uskladi s odlukama EU-a. Europska Unija teži na usklađivanju direktnih (izravnih) poreza zemalja članica s ciljem smanjenja porezne konkurencije, koji su uglavnom u nacionalnom djelokrugu pojedine države i trenutno su tek djelomično harmonizirani (npr. dohodak i dobit), ali najviše pažnje pridaje neizravnim porezima u okviru kojih je postignuta određena harmonizacija (posebice PDV-a i trošarina). Što se tiče usklađenosti sa sustavom europskih fiskalnih normi, pojedini dijelovi hrvatskog sustava su u različitoj mjeri usklađeni s europskim fiskalnim normama. Hrvatski fiskalni sustav je u osnovnome uspostavljen, ali je nepotpun u odnosu na europski sustav i nije optimalno učinkovit, niti je normativno dovršen. Zbog važnosti poreza na dodanu vrijednost posebnu je pozornost trebalo usmjeriti na usklađivanje zakonodavstva koja se odnose na PDV, pri čemu je najvažnija Šesta direktiva. Njome su regulirani svi bitni elementi oporezivanja dodane vrijednosti. I Hrvatska je u svoj porezni sustav ugradila porez na dodanu vrijednost, utemeljen na rješenjima iz Šeste direktive. Postojale su određene nedosljednosti, a najvažnija je diskriminativna odredba o institucionalno propisanim poreznim oslobođenjima za usluge banaka i osiguravajuća društva. Taj je dio hrvatskog sustava nedavno usklađen s europskim fiskalnim sustavom, ali će i u Hrvatskoj trebati što brže i promišljeno i nadalje nastaviti s usklađivanjima i harmonizacijom koje će se događati na razini EU.

6.5. Članstvo u Europskoj uniji i oporezivanje – predvidivi razvoj

6.5.1. Uvodna razmatranja

Europska Unija kao cjelina nastoji postići što snažniji gospodarski rast i blagostanje svojih građana. Stoga je velika pozornost posvećena pitanju kako se može oblikovati porezni sustav da bi se potaknuo porast BDP-a po stanovniku. OECD (2011) naglašava kako za gospodarski rast posebice može biti opasno negativno djelovanje poreza na dobit, nešto manje poreza na dohodak te nakon toga poreza na potroš-

nju. Objašnjenje za navedeno u najvećoj je mjeri povezano s pitanjima učinkovitosti različitih poreznih oblika. Porezi koji imaju slabiji negativni učinak na ekonomske odluke pojedinaca i tvrtki manje su opasni za gospodarski rast. Porezi na dohodak i dobit općenito imaju izravniji i jači učinak na odluke kućanstava i poslovnih subjekata pa stoga uz nepromijenjene druge uvjete više utječu na gubitak blagostanja.

Stoga reforma poreznog sustava koja bi bila neutralna s obzirom na porezne prihode, a težište bi stavila na oporezivanje potrošnje i imovine, mogla bi u srednjoročnom razdoblju donijeti pozitivne učinke na gospodarski rast i razvoj odnosno porastu BDP-a po glavi stanovnika. Uz navedeno širenje porezne osnovice, porezni sustav bi trebao stvarati što manje prepreke za poslovnu aktivnost. To podrazumijeva da ne smije obeshrabrivati preuzimanje poslovnog rizika niti otežati dolazak visokoobrazovanih i drugih potrebnih stranih radnika. Nadalje, važno je stalno poticati stvaranje pozitivne poslovne klime, pri čemu se mora jasno davati poruka kako se oporezivanjem neće otežati restrukturiranje i moderniziranje gospodarstva. Odgovarajući porezni sustav može u velikoj mjeri pozitivno utjecati na zaposlenost, ulaganja ili porast produktivnosti.

Kod detaljnijeg razmatranja poboljšanja i prilagođavanja pojedinih poreznih oblika, potrebno je podsjetiti da, iako se na razini EU i u zemljama članicama OECD već dugo godina provodi harmonizacija poreznih sustava, još uvijek su prisutne razlike među pojedinim nacionalnim sustavima. Stoga je nemoguće govoriti o jedinstvenom i optimalnom poreznom sustavu. Istina, postoje neka zajednička obilježja koja su prije svega vezana uz širenje porezne osnovice poreza na dobit, a i znatno su se povećali doprinosi za socijalno osiguranje. Kako smo naveli u prijašnjem tekstu, mnoge zemlje su smanjile stope poreza na dobit, a značajan broj zemalja pruža određene povlastice za ulaganja u sektor istraživanja i razvoj. Sve se više koristi porez na dodanu vrijednost, nešto su i porasle stope tog poreza, ali u prosjeku nije bilo povećanja upotrebe neizravnih poreza, ponajviše stoga što se razmjerno smanjilo značenje trošarina (akciza) i drugih poreznih oblika na određene proizvode i usluge. Udio imovinskih poreza ostao je razmjerno nepromijenjen tijekom duljeg razdoblja, a iako je povećano zanimanje za ekološke poreze, oni u članicama EU-a i OECD-a i nadalje nemaju veće značenje u ukupnim poreznim prihodima.

Glavne zapreke koje susreću donositelji političkih odluka vezanih uz poreznu politiku kod provedbe poreznih reformi usmjerenih na poticanje gospodarskog rasta, prije svega, odnose se na nužnost ostvarivanja i usklađivanja različitih željenih ciljeva. Treba imati na umu pitanja učinkovitosti, ostvarenja javnih prihoda i gospodarskog rasta, ali i zahtjeve za preraspodjelom dohotka, odnosno očuvanje ili poboljšanje horizontalne i vertikalne pravednosti poreznog sustava. Kod reforme oporezivanja rada također treba uzimati u obzir međusobno djelovanje poreza i naknada. Zahtjevi su posebice složeni u uvjetima fiskalnog federalizma, ali ne smiju se niti zanemariti teško predvidljivi tranzicijski troškovi promjene poreznog sustava

kao i zahtjevno određenje pitanja slijeda reformi. Posve je jasno kako su oblikovanje i provedba poreznih reformi pod neposrednim utjecajem institucionalnog određenja, pri čemu se javljaju mnoga složena provedbena, zakonska i administrativna pitanja. Konačno, jako je važno i pitanje političke ekonomije poreznih reformi jer donositelji političkih odluka mogu (zlo)upotrebljavati porezne reforme kako bi porezni sustav pogodio pojedine interesne skupine i/ili time putem poreznog sustava mogu povećati vjerojatnost svog ponovnog odabira na dužnost na sljedećim parlamentarnim izborima.

Pritom je posve jasno kako nema uspješnih poreznih reformi bez promjena porezne uprave, niti dobrog poreznog sustava bez uspješne porezne administracije. Ako se od porezne uprave mnogo zahtjeva, onda se kod njezinih mogućih promjena moraju imati na umu svi njezini složeni postojeći zadaci kako se ne bi dogodilo da se pogoršaju učinkovitost i kvaliteta njezina rada. Obično zadaci porezne uprave uključuju prikupljanje informacija i identifikacija poreznih obveznika, izračun porezne obveze, prikupljanje poreznih prihoda, komuniciranje, pružanje pomoći i savjeta poreznim obveznicima te prisilna naplata poreza. Usmjerenost na poreznu upravu lako može dovesti do povećanja troškova ispunjavanja porezne obveze koju snose porezni obveznici. Uvođenje novog poreza na imovinu obično zahtijeva složene i skupe procjene vrijednosti onoga što se oporezuje. Čak i u razvijenim zemljama članicama EU-a i OECD-a ne postoje sustavni i aktualni popisi imovine, iako postoje iznimke kao što su Nizozemska i Danska.

Strategije porezne reforme mogu olakšati donositeljima političkih odluka u usklađivanju željenih ciljeva i uspješnom ostvarivanju reforme usmjerenih na poticanje gospodarskog rasta. Posebno se ističe važnost promatranja sustava u cjelini, umjesto usmjerenosti na samo pojedini porezni oblik. U takvom pristupu mnogo se lakše prenese poruka poreznim obveznicima u kom pravcu ide reforma, a lakše je i pomiriti pitanja pravednosti i učinkovitosti. Ujedno se ukazuje kako suvremene reforme više poreznih oblika mogu smanjiti postojeća iskrivljenja sustava dok istodobno omogućavaju koristi u obliku jasnijeg i jednostavnijeg poreznog sustava. Ustupci mogućim gubitnicima zbog reforme ne smiju kompromitirati srž promjena.

Porezna reforma je gotovo uvijek dugotrajan i složen proces pa artikuliranje širokih aspiracijskih ciljeva može uspješno poslužiti za razjašnjavanje poreznim obveznicima i glasačima značenje same reforme, a ujedno može biti i prilično čvrsta brana za odupiranje pritiscima snažnih i organiziranih interesnih skupina. Prijedlozi porezne reforme moraju se poduprijeti utemeljenim istraživanjima i analizama koji služe za poboljšanje kakvoće samih mjera i kao način za veće prihvaćanje predloženih promjena. Ako zagovornici reforme uspiju stvoriti široki konsenzus o vrijednostima provedenih promjena, biti će u znatno boljem položaju kada trebaju razuvjeriti protivnike reformi. Tu se javlja i važna uloga nezavisnih tijela koja su zadužena za procjenu mogućih učinaka predloženih reformi na ponašanje poreznih

obveznika, ostvarivanje javnih prihoda, pravednost i jednostavnost upravnih postupaka te često presudnu uloga porezne uprave. Posebice su opasne prebrze promjene kod oporezivanja dobiti ili nepovoljan slijed promjena, što može imati vrlo nepovoljne i štetne posljedice na poslovne subjekte.

Važna odrednica uspješnog poreznog sustava je *jednostavnost* tako da su sastavni dijelovi porezne reforme proširenje porezne osnovice, ograničavanje poreznih rashoda, odnosno olakšica i poticaja. Porezni rashodi se uvjetno mogu podijeliti na umanjenja osnovice poreza i umanjenja samog poreza. Proširenje porezne osnovice ne znači nužno i ukidanje baš svih poreznih rashoda jer se zadržavanje određenih oblika rashoda može opravdati većom učinkovitošću ili pravičnošću poreznog sustava i/ili može biti način svladavanja otpora poreznim reformama. Javnost je gotovo uvijek spremnija prihvatiti promjene poreznog sustava ako one uključuju i ograničavanje i/ili ukidanje povlastica interesnih skupina. Iako smo svjesni kako se rasprava o promjeni poreznog sustava i mogućih reformi ne smije ograničiti samo na jedan izdvojeni porezni oblik nego porezni sustav treba promatrati u cjelini, zbog bolje usmjerenosti, u daljnjem tekstu izlažemo moguće promjene i poboljšanja pojedinih poreznih oblika.

Konačno, potrebno je razmotriti značenje neutralnosti, odnosno svojstva poreza da ne utječe na alokaciju resursa u gospodarstvu, odnosno pojedini porezni oblik je neutralan ukoliko ne utječe na tržišne odluke. Iz toga proizlazi kako bi se uloga poreza trebala ograničiti na prikupljanje sredstava za podmirivanje rashoda. Posebice u uvjetima pojačane fiskalne konkurencije za privlačenje ulaganja, pred poreznim vlastima je dvostruki problem: kako mjerama fiskalne politike osigurati optimalni model ulaganja, a da se s druge strane ne naruši neutralnost i konzistentnost poreznog sustava. Naravno da ne mogu svi porezi biti neutralni (porez na dohodak), stoga je teško govoriti o neutralnosti cjelokupnog poreznog sustava, ali se može razmotriti neutralnost pojedinih poreznih oblika. Tako se, na primjer, PDV smatra neutralnim porezom, jer dovodi do mnogo manje iskrivljenosti u alokaciji resursa od običnog višefaznog poreza na promet, i u vanjskoj trgovini i na domaćem tržištu. U sustavu PDV-a moguće je točno utvrditi iznos pretporeza za dobra koja se izvoze tako da ona napuštaju zemlju potpuno oslobođena poreza. Istodobno je moguće uvezena dobra opteretiti istim poreznim teretom kao i domaća proizvedena dobra tako da ona ravnopravno konkuriraju na domaćem tržištu. Osim što je neutralan u odnosu na vanjsku trgovinu, PDV ne iskrivljuje domaću proizvodnju i distribuciju. U sustavu PDV-a svejedno je koliko je faza distribucije neki proizvod prošao prije nego je došao do potrošača. Porezno opterećenje je identično bez obzira je li proizvod proizveden primjenom kapitalno ili radno intenzivne tehnologije. Tako PDV ne remeti optimalnu alokaciju resursa i dopušta slobodno djelovanje tržišta. Uvođenjem PDV-a i njegovim velikim značenjem u ukupnim poreznim prihodima, poboljšana je neutralnost hrvatskog poreznog sustava, ali ju je potrebno i dalje razvijati i unapređivati.

6.5.2. Porez na dohodak

S velikom se vjerojatnošću može pretpostaviti kako će većina razvijenih zemalja, uključujući i članice EU-a, zadržati porez na dohodak kao jedan od svojih glavnih izvora prihoda. U okviru ovog općeg scenarija, promjene u pojedinim zemljama sasvim će sigurno biti pod utjecajem obilježja postojećeg poreznog sustava, kao i političkih, socijalnih i ekonomskih preferencija njihovih vlada te harmonizacije na razini Unije, ali je posve očito kako će se očuvati i/ili nastaviti snižavanje poreznih stopa, pa čak i sve veće prihvaćanje proporcionalnog poreza (*flat-tax*) za kojeg Mankiw, Weinzierl i Yagan (2009) ističu kako je najbliže optimalnom poreznom obliku.

Kako bi se rješavali takvi problemi kao što su nezaposlenost i siromaštvo, u različitim zemljama može doći do različitih stupnjeva integracije između poreza na dohodak i doprinosa socijalnoj sigurnosti i između poreza na dohodak i transfernih plaćanja. U tu se svrhu u dosta zemalja (posebice u SAD-u) koristi umanjene porezne obveze na zarađeni dohodak (*engl. earned income tax credit*), a u Velikoj Britaniji umanjene porezne obveze za zaposlene obitelji. Djelomični sustavi negativnih poreza na dohodak u obliku umanjenja porezne obveze za ljude s niskim primanjima postojali su neko vrijeme u Kanadi i SAD-u. Povećanje iznosa ovih umanjenja poreznih obveza kao cijene oblikovanja jednostavnije strukture stopa PDV-a, kao što se to dogodilo u Kanadi, može se proširiti i na druge zemlje. U zemljama koje su poput Hrvatske uvele kapitalizirano privatno mirovinsko osiguranje (drugi stup), a čije se financiranje osigurava doprinosima, planirano povećanje stope doprinosa za drugi stup ne treba isključivo vezati uz smanjenje stopa za I stup. Povećanje je moguće i na uštrb snižavanja stopa poreza na dohodak ili snižavanja drugih obveznih doprinosa; pri čemu se prednost može dati snižavanju stopa poreza na dohodak, jer većina država u regiji ima niže stope poreza na dohodak.

Mala je vjerojatnost kako će doći do promjene u stagnaciji prihoda od poreza na dohodak koja traje od 1970-ih godina. Suprotno tome, u vrijeme razvoja komunikacijskih tehnologija porezi na dohodak sve će se teže ubirati. Sve više i više zaposlenih, koji su bili obveznici poreza po odbitku na svoje plaće i nadnice, postajat će samozaposlenima, te će raditi kod kuće na svojim računalima uz sve mogućnosti da ovim načinom života smanje svoju poreznu obvezu. Nadalje, još će se povećati broj zaposlenih na privremenim i povremenim poslovima i/ili onih koji rade kod više poslodavaca, odnosno zaposlenih na pojedinim projektima određeno vrijeme. Konačno, sve veći broj građana radi u drugim državama EU-a tako da se tu javlja potreba uske suradnje između nadležnih poreznih uprava. Vidjet će se, bi li veća prisila, na primjer upotrebom minimalnog ili pak pretpostavljenog poreza (*engl. presumptive taxation*) bila dovoljna da se spriječi erozija prihoda od poreza na dohodak.

6.5.3. Porez na dobit

Mnoge od ideja i prijedloga za promjenu poreznog sustava, koje se danas smatraju sjajnim izmišljotinama i napretkom, često su ustvari samo ponovno rađanje starih pogrešaka te daljnji dokaz tvrdnje kako su oni koji ne poznaju prošlost osuđeni na njezino ponavljanje. Tako je i s porezom na dobit, pa prijedlozi za promjenu tog oblika poreza uopće nisu novijeg datuma. Messere (2000) podsjeća kako su komisije za poreze i stručnjaci sa sveučilišta još pred pola stoljeća predlagali tri alternativna porezna oblika koji bi mogli zamijeniti porez na dobit. Prvo, u ranim 1960-im Izvještaj kanadske Carterove komisije predlagao je da porez na dobit bude u potpunosti integriran u porez na dohodak, tako da porezna plaćanja na razini poduzeća jednostavno budu pretplaćanja poreza na dohodak koji konačno plaćaju dioničari na svoje dividende. Drugo, u 1960-im britanska i američka vlada su ispitivale mogućnost da se porez na dobit zamijeni porezom na dodanu vrijednost. Treće, nakon 1970-ih, u određenom broju zemalja razmišlja se da se porez na dobit zamijeni porezom na novčani tijekom poduzeća.

Ova tri napada na tradicionalni porez na dobit usmjerena su na njegove tri posve različite manjkavosti. Carterov pristup usmjerio se na konfliktnost s načelom sveobuhvatnog poreza na dohodak. Drugo, oni koji su ga željeli zamijeniti PDV-om, smatrali su da bi tako poboljšali bilancu plaćanja svoje zemlje, zato što pravila GATT-a dozvoljavaju graničnu prilagodbu za PDV, ali ne i za poreze na poduzeće (Messere, 1994). Konačno, oni koji zagovaraju porez na novčani tijekom smatrali su da porez na dobit ne omogućava oporezivanje dobiti na pravedan i neutralan način. No porez na dobit pokazao se dovoljno žilav da preživi.

Formalno opravdanje za postojanje poreza na dobit jest da je poduzeće pravna osoba, te kao i fizička osoba mora plaćati porez. Ponekad se porez na dobit promatra kao plaćanje za pravnu pogodnost koju daje ograničena odgovornost, ili kao naknada za javne usluge koje omogućavaju korporativnom sektoru smanjivanje troškova (kao što je upotreba javne infrastrukture i obrazovane radne snage). Ovi se argumenti smatraju teorijski slabim jer jedva da postoji sustavna veza između poreza na dobit i koristi koje proizlaze iz ograničene odgovornosti ili od javnih usluga koje koristi poduzeće. Uz to, poduzeća kao takva ne snose porezni teret, jer njega mogu snositi jedino fizičke osobe u statusu poslodavca, posloprimca ili potrošača i štediša.

U Hrvatskoj bi kvalitetna i detaljna analiza pomogla središnjim tijelima vlasti u odluci u kojem smjeru ići dalje, jer će zbog prilagodbe poreznom sustavu EU biti nužne i dodatne preinake Zakona o porezu na dobit. Time će još nužnijom postati potreba i mogućnost pomaganja specifičnim skupinama obveznika na porezno posebno tretiranim područjima. Bit će potrebno prijeći na izravne transfere iz državnog proračuna kao na jeftiniji i jednostavniji način pomoći. Potrebno je poraditi na takvom strukturiranju sustava oporezivanja dohotka koji će u najboljoj mogućoj

mjeri uspjeti pomiriti dva međusobno suprotstavljena zahtjeva: s jedne strane zahtjev za uvažavanjem individualne gospodarske snage, a s druge strane zahtjev za jednostavnošću i preglednošću poreznih propisa i niskim troškovima ubiranja.

6.5.4. Porez na dodanu vrijednost

Obično se navode sljedeće prednosti PDV-a: to je porez na potrošnju neutralan u odnosu na izbor potrošača i proizvođača; djelotvornije oslobađa inpute od poreza na potrošnju; učinkovitije oporezuje usluge; snažnije oslobađa od poreznih iskrivljenosti robe koju se izvozi; osigurava veću zaštitu od porezne evazije; i ubire više poreznih prihoda od potrošnje. Zato Mankiw, Weinzierl i Yagan (2009) smatraju kako je porez na dodanu vrijednost u načelu vrlo pozitivan porez jer većinom izuzima intermedijarne proizvodne čimbenike i razrezuje se samo na konačni proizvod ili uslugu. Stoga je PDV postao opće prihvaćeni porezni oblik u više od 130 zemalja, pri čemu je na snazi u 29 od 30 članica OECD-a, a jedina članica te Organizacije koja nije usvojila taj porezni oblik je SAD. Taj je porezni oblik ujedno s vremenom dobio na važnosti te dok ga je 1976. godine imalo 12 zemalja – članica Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj, danas se razrezuje u spomenutih 29 zemalja. Štoviše, 11 od 12 zemalja članica OECD-a koje su ga imale 1976. s vremenom su povisile svoje standardne stope tako da je prosječna stopa u promatranom razdoblju porasla s 15,6% na 20,4%. Jedino je Francuska u promatranom razdoblju neznatno snizila svoju standardnu stopu s 20% na 19,6%.

Činjenica da danas PDV postoji u većini zemalja te da niti jedna zemlja nije napustila PDV, govori sama za sebe u prilog ovom porezu. Zajedno sa sve većim prihvaćanjem PDV-a kao poreznog oblika i povišenjem standardnih stopa naraslo je i značenje tog poreznog oblika u ukupnim javnim prihodima. Ipak, PDV je većinom i nadalje opterećen s izuzecima i pravilima koja narušavaju načela optimalne porezne politike i mjera. Na primjer, mnogobrojne zemlje iz oporezivanja isključuju osnovne proizvode, poput hrane, jer vjeruju kako time snižavaju porezni teret siromašnim stanovnicima. Atkinson i Stiglitz (1976) navode kako za postizanje tog cilja postoje bolji mehanizmi poput redistributivnog poreza na dohodak.

Kao i svi porezi, i PDV ima svoje nedostatke, posebno zato što je složen i administrativno skup, te bez određenih korekcija – pomoću drugih poreza ili putem rashodne strane proračuna – može biti regresivan. Prigovori PDV-u obično se odnose na to da država njime može jednostavno povećavati prihode. Istina je da nakon uvođenja PDV-a obično slijedi povećanje njegove stope. Narasla važnost PDV-a ukazuje na činjenicu kako su donositelji političkih odluka internalizirali određene pouke o optimalnoj teoriji oporezivanja (Mankiw, Weinzierl, Yagan, 2009) pa se stoga mogu očekivati daljnja ujednačavanja sustava PDV-a i unutar EU-a, ali i u drugim zemljama.

Uz povećanu raširenost PDV-a i povišenje standardnih stopa, u zemljama članicama OECD-a gotovo se udvostručilo njegovo značenje u ukupnim poreznim prihodima. Tako je neponderirani prosjek udjela PDV-a u ukupnim poreznim prihodima u članicama OECD-a narastao s 9,5% u 1960. na 19% u 2003. (OECD, 2006). Ujedno, povećano značenje PDV-a u poreznim prihodima u velikoj mjeri je zamijenilo prihode od trošarina na pojedine proizvode, koje su ili narušavale pravilo da intermedijarni proizvodi (poput nafte) ne trebaju biti izloženi oporezivanju, ili da konačni proizvodi (poput duhana i alkohola) trebaju biti svi podjednako oporezivani.

6.5.5. Trošarine

Glavni razlog nametanju visokih poreza na pića, cigarete i benzin jest da navedeni porezni oblici godinama osiguravaju izdašne porezne prihode koji se jednostavno ubiru, te imaju niske administrativne troškove. Države si ne mogu dozvoliti da takve poreze zanemare. To su ujedno proizvodi kod kojih su prisutni visoki transakcijski troškovi, relativno neelastična potražnja, mogućnost jasnog definiranja proizvoda, te nepostojanje bliskih supstituta. Ostali razlozi u korist ovih trošarina, bilo ekološki, etički, ili sa stajališta ekonomske učinkovitosti, imaju za cilj smanjivanje prekomjerne potrošnje alkohola, duhana i energije čime se nanosi šteta potrošačima i njihovoj okolini, te se zbog prekomjerne potrošnje stvaraju dodatni troškovi za zdravstvo i cestovnu infrastrukturu.

Imajući u vidu poteškoće koje vlade imaju da bi ubrale prihode iz drugih izvora, jednostavnost i niska cijena ubiranja zelenih poreza, relativna neelastičnost potražnje i odobravanje velikog dijela poreznih obveznika pridonosi tome da će udio trošarina od zelenih poreza u ukupnim poreznim prihodima ostati stabilan, ili će čak rasti. Ujedno, povećava se obujam prijevoza te se čini kako će se povećavati porezi koji terete razne vrste prijevoza, posebno stoga što se veliki broj zelenih poreza odnosi na neki oblik prijevoza. To je time točnije ukoliko se na umu ima fiskalna izdašnost energetskih poreza, naglašena tendencija prema potrošno orijentiranim porezima i razvoj interneta koji vodi umanjenju poreza na odbitak i potrebi nadoknade tako izgubljenih poreznih izvora pomoću jačeg oporezivanja potrošnje.

Ipak, moguć je i suprotan scenarij te Messere (2000) vjeruje kako se može očekivati smanjivanje značenja, pa čak i dugoročno postupno ukidanje pojedinih oblika trošarina na pojedine proizvode kao što su kava, čaj i šećer. Vjerojatno će se one zamijeniti zelenim porezima, od kojih će jedino porezi na energiju u proračun donijeti dovoljno prihoda. Nadalje, zbog sveobuhvatnog smanjivanja pušenja u razvijenim zemljama u posljednje su se vrijeme smanjili iznosi ubranog poreza na duhan. Ipak pri naglom ukidanju trošarina potreban je oprez jer, kako smo naveli, one su značajan izvor poreznih prihoda. U Hrvatskoj, primjerice, zauzimaju gotovo jednako značenje u ukupnim poreznim prihodima kao porez na dohodak i porez na dobit

zajedno (oko 15% ukupnih poreznih prihoda). Hrvatski se porezni sustav uglavnom temelji na oporezivanju potrošnje. Prihodi od trošarina i poreza na dodanu vrijednost čak su polovica ukupnih poreznih prihoda. Nadalje, trošarine su vrlo primamljive. Ne samo da donose puno prihoda već se jednostavno i jeftino ubiru. U Hrvatskoj, na primjer, troškovi ubiranja trošarina su samo 0,3% ukupnih prihoda od trošarina. Ubriranje poreza na dodanu vrijednost košta 6%, a poreza na dohodak obrtnika čak 96% prihoda od tog poreza (Ott, 2006). Stoga se može pretpostaviti kako će i u budućnosti trošarine koristiti kao jedan od glavnih izvora prihoda, ali će porezne vlasti morati dobro paziti da pritom ne pretjeraju i ne potaknu poreznu evaziju.



VII. DIO

DOPRINOSI IZ I NA PLAĆU U HRVATSKOJ



7.1. Doprinosi socijalnom osiguranju

7.1.1. Doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje

Obveze plaćanja doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje, u razdoblju od 1994. do zaključno s 1998. godinom, bile su uređene za svaku godinu s tri posebna zakona: 1) za osobe koje su osiguranici temeljem radnog odnosa i s njima izjednačene osobe, 2) za osobe koje samostalnim radom obavljaju djelatnost i 3) poseban zakon o stopama doprinosa za poljoprivrednike. Obrtnici su bili osigurani u posebnom Fondu samostalnih privrednika, a poljoprivrednici u posebnom Fondu poljoprivrednika. Takav sustav mirovinskog osiguranja nije odgovarao danas važećoj podjeli na samostalni i nesamostalni rad, propisanoj Zakonom o porezu na dohodak. Tek se od 1999. godine, od početka primjene novog Zakona o mirovinskom osiguranju (*NN 102/98*), stope doprinosa za mirovinsko osiguranje jednoznačno uređuju za sve osiguranike.

Do 1998. godine koristio se pojam "mirovinsko i invalidsko osiguranje", a od 1999. godine pojam "mirovinsko osiguranje". Promjena nije samo formalna, već odražava suštinske promjene u ovom sustavu obveznog osiguranja, uvedene 1. siječnja 1999. godine.

Osnovica za plaćanje svih doprinosa bila je u svim propisima za 1994. godinu uređena na istovjetan način (plaća ostvarena u skladu s propisima o radu, uvećana za zakonom propisane obveze iz plaće). Riječ je o definiciji osnovice koja je preuzeta iz ranijih godina i koja nije uvažila činjenicu da se od 1. siječnja 1994. godine počeo primjenjivati novi sustav oporezivanja dohotka. Javile su se brojne poteškoće i nesnalaženja u definiranju plaće koja služi kao osnovica za plaćanje doprinosa i plaće koja služi kao kriterij za ostvarivanje prava u određenom socijalnom sustavu. Od 1. siječnja 1995. godine svi propisi koji uređuju obvezu plaćanja doprinosa preuzimaju novu definiciju plaće, vezujući osnovicu za plaćanje doprinosa uz porezni sustav (plaćom se smatra sve što poslodavac daje zaposleniku na temelju radnog odnosa, osim iznosa na koje se ne plaća porez na dohodak). Takva je definicija plaće kao osnovice za plaćanje doprinosa u primjeni sve do danas.

Najniže osnovice za plaćanje doprinosa iznosile su po godinama:

- 1994. godina – od 01.01. do 30.04. 635,91 kuna; od 01.05 do 31.12. 667,08 kuna mjesečno u bruto iznosu.
- 1995. godina – od 01.01. do 30.04. 1.003,00 kuna; od 01.05. do 30.09. 1.024,00 kuna; od 01.10. do 31.12. 1.045,00 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 1996. godina – od 01.01. do 31.01. 1.045,00; od 01.02. do 31.12. 1.100,00 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 1997. godina – 1.210,00 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 1998. godina – od 01.01. do 31.01. 1.210,00 kuna; od 01.02. do 31.12. 1.370,00 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 1999. godina – od 01.01. do 28.02. 1.370 kuna, od 01.03. do 31.12. 1.500,00 mjesečno u bruto iznosu;
- 2000. godina – od 01.01. do 31.03. 1.500,00; od 01.04. do 31.12. 1.700 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2001. godina – 1.700 kn mjesečno u bruto iznosu;
- 2002. godina – od 01.01. do 31.03. 1.700,00; od 01.04. do 31.12. 1.800 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2003. godina – 1.858,50 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2004. godina – 1.951,25 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2005. godina – 2.080,75 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2006. godina – 2.169,65 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2007. godina – 2.298,00 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2008. godina – od 01.01. do 30.06. 2.441,25 kuna, dok je minimalna plaća od 01.07. do 31.12. bila 2.747,00 kuna mjesečno u bruto iznosu;
- 2009. godina – 2.661,00 kuna, a minimalna plaća do 31.05. 2.747,00 kuna; od 01.06. 2.814,00 kuna mjesečno u bruto iznosu (minimalna plaća);
- 2010. godine – 2.679,95 kuna, dok je minimalna plaća od 01.01. do 31.05. bila 2.814,00 kuna mjesečno u bruto iznosu

Kako su u promatranom razdoblju bile mnoge promjene u definiranju i strukturi doprinosa, u nastavku teksta daje se prikaz stopa po godinama.

1994.

Obveznici uplate doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje radnika, utvrđeni Zakonom o plaćanju doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje radnika (NN 117/93) od 1. siječnja 1994. godine, plaćaju:

1. doprinos iz plaće po stopi od 13,50%,
2. doprinos na plaću po stopi od 13,50%,
3. doprinos na plaće radnika za staž koji se priznaje osiguranicima u povećanom trajanju u slučaju kada se svakih 12 mjeseci efektivnog rada računa kao 18 mjeseci

staža osiguranja po stopi od 18,61%, kao 16 mjeseci staža osiguranja po stopi od 11,94%, kao 15 mjeseci staža osiguranja po stopi od 8,30%, kao 14 mjeseci staža osiguranja po stopi od 5,15%,

4. doprinos osiguranika – osoba samostalnih djelatnosti, osiguranika koji su sami obveznici plaćanja doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje, plaćaju doprinos iz plaće po stopi od 27%,

5. doprinos osiguranika – osoba samostalnih djelatnosti koji su sami obveznici plaćanja doprinosa, na pripadajuću osnovicu osiguranja po stopi od 43,23%,

6. doprinos – radnika, redovitih učenika i studenata samo za slučajeve invalidnosti i tjelesnog oštećenja koji su izazvani povredom na radu ili profesionalnom bolešću, na bruto iznos isplate po stopi od 4,91%.

Poduzeća, ustanove i druge pravne osobe oslobađaju se plaćanja doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje na plaće vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata kod njih zaposlenih, odnosno onih koji se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji.

Plaćom se, u smislu ovog Zakona, smatra plaća koja se sastoji od plaće ostvarene u skladu s propisima o radu, uvećane za zakonom propisane obveze iz plaće. Riječ je o definiciji plaće koja još nije bila usklađena sa Zakonom o porezu na dohodak, čija je primjena počela 1. siječnja 1994. godine, što ilustrira i podatak o stopi doprinosa iz toč. 5. koja je propisana na neto osnovicu (43,23% na pripadajuću osnovicu osiguranja). Samostalni privrednici, odnosno osiguranici – radni ljudi koji samostalno obavljaju djelatnost osobnim radom i sredstvima u vlasništvu građana plaćaju od 1. siječnja 1994. godine doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje po stopi od 27% na pripadajuću osnovicu osiguranja. Individualni poljoprivrednici plaćaju sljedeće doprinose: a) doprinos od osnovice osiguranja na koju je osiguranik, individualni poljoprivrednik osiguran mjesečno, po stopi od 12,27%; b) doprinos na prihod od poljoprivredne djelatnosti čiju osnovicu čini katastarski prihod godišnje, po stopi od 0,76%; i c) doprinos prema prosječnoj visini katastarskog prihoda godišnje, po stopi od 0,76%.

1995.

U 1995. godini doprinosi za mirovinsko i invalidsko osiguranje (NN 95/94) smanjeni su u odnosu na 1994. godinu zbog proširenja porezne osnovice (regres, topli obrok) i iznose:

1. doprinos iz plaće po stopi od 12,75%

2. doprinos na plaću po stopi od 12,75%

3. doprinos na plaće radnika za staž koji se priznaje osiguranicima u povećanom trajanju u slučaju kada se svakih 12 mjeseci efektivnog rada računa kao 18 mjeseci staža osiguranja po stopi od 17,58%, kao 16 mjeseci staža osiguranja po stopi od 11,28%, kao 15 mjeseci staža osiguranja po stopi od 7,84%, kao 14 mjeseci staža osiguranja po stopi od 4,86%;

4. doprinos osiguranika – osoba samostalnih djelatnosti, osiguranika koji su samo obveznici plaćanja doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje, plaćaju doprinos iz plaće po stopi od 25,50%,

5. doprinos osiguranika – osoba samostalnih djelatnosti koji su sami obveznici plaćanja doprinosa, na pripadajuću osnovicu osiguranja po stopi od 40,83%,

6. doprinos – radnika, redovitih učenika i studenata samo za slučajeve invalidnosti i tjelesnog oštećenja koji su izazvani ozljedom na radu ili profesionalnom bolešću, na bruto iznos isplate po stopi od 4,64%.

Plaćom se u smislu ovog Zakona smatra sve što poslodavac plaća ili daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak. Ovom se definicijom osnovica za plaćanje doprinosa vezuje uz osnovicu za plaćanje poreza sukladno Zakonu o porezu na dohodak. Na isti je način definirana i osnovica za plaćanje drugih doprinosa iz radnog odnosa (zdravstveno, doplatak za djecu). Osiguranici koji samostalnim radom obavljaju djelatnost i individualni poljoprivrednici plaćaju doprinose po istim stopama kao u 1994.

1996.

Od 1. siječnja 1996. godine (*NN 106/95*) za mirovinsko i invalidsko osiguranje radnika plaća se po istim stopama kao u 1995. godini. Od 1996. godine sve osnovice za plaćanje doprinosa uređuju se u bruto iznosu, osim za osiguranike iz točke 5. (samostalne djelatnosti koji su sami obveznici plaćanja doprinosa) kod kojih je stopa određena alternativno: niža stopa (25,50%) ako je osnovica izražena u bruto iznosu, odnosno viša propisana stopa (40,83%) ako je osnovica određena u neto iznosu. Plaćom, odnosno osnovicom za obračunavanje i plaćanje doprinosa i ostvarivanje prava iz mirovinskog i invalidskog osiguranja, smatra se sve što poslodavac plaća ili daje zaposleniku na osnovi rada, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore ili nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak. Od 1996. godine se i za mirovinski doprinos (do tada je obveza bila propisana samo za zdravstveni doprinos) propisuje obveza plaćanja doprinosa na najniže propisane osnovice, za poslodavce koji do 15. ne isplate plaće za prethodni mjesec. Ako poslodavac kasni s isplatom plaća, obavezan je 15. uplatiti doprinos na najnižu propisanu osnovicu. Tako uplaćen doprinos smatra se akontacijom, dijelom doprinosa koji u cijelosti dopijeva u trenutku isplate plaće.

Osiguranici – radni ljudi koji samostalno obavljaju djelatnost osobnim radom plaćaju od 1. siječnja 1996. doprinos od 25,50% na pripadajuću osnovicu osiguranja, odnosno ako je osnovica izražena u bruto svoti po stopi od 16,50%. Osiguranici – individualni poljoprivrednici i drugi obveznici plaćanja doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje individualnih poljoprivrednika, utvrđeni Zakonom o mi-

rovinском i invalidskom osiguranju individualnih poljoprivrednika plaćaju od 1. siječnja 1996. godine:

- doprinos od osnovice osiguranja na koju je osiguranik, individualni poljoprivrednik osiguran mjesečno po stopi od 12,27%, odnosno ako je osnovica izražena u bruto svoti po stopi od 8,00%,
- doprinos na prihod od poljoprivredne djelatnosti čiju osnovicu čini katastarski prihod godišnje po stopi od 0,76%,
- doprinos prema prosječnoj visini katastarskog prihoda godišnje po stopi od 0,76%.

Iznimno, hrvatskom ratnom vojnom invalidu – Domovinskog rata, kojem je utvrđeno svojstvo ratnog vojnog invalida prema propisima o zaštiti vojnih i civilnih invalida stopa doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje radnika, radnih ljudi koji samostalno obavljaju djelatnost te individualnih poljoprivrednika, utvrđuje se u iznosu od 50% utvrđene stope.

1997.

U 1997. godini doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje obračunava po istim stopama kao u 1996. godini (*NN 106/95, 108/96*). Kada je osnovica za plaćanje doprinosa određena u bruto iznosu, za utvrđivanje mirovinske osnovice uzima se iznos koji se dobiva tako da se plaća, odnosno osnovica za obračunavanje i plaćanje doprinosa pomnoži s faktorom korekcije, koji, na temelju podataka Državnog zavoda za statistiku, utvrđuje Republički fond mirovinskog i invalidskog osiguranja radnika Hrvatske na početku svake kalendarske godine za prethodnu godinu. Faktor korekcije jest utvrđeni odnos između prosječne plaće svih zaposlenika u RH nakon odbitka doprinosa, poreza i prireza i prosječne plaće svih zaposlenika u Republici Hrvatskoj.

1998.

U 1998. godini doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje, od 1. veljače 1998. godine, plaća se po stopama koje su za dva postotna poena niže od stopa doprinosa važećih do 31. siječnja 1998. godine. Stopa za MIO iz plaće i na plaće snižena je od 1. veljače 1998. godine s 12,75% na 10,75%. Sniženje stope doprinosa za MIO provedeno je istovremeno s ukidanjem obveze mirovinskih fondova da za korisnike mirovina uplaćuju doprinos za zdravstveno osiguranje.

1999.

U 1999. godini plaćaju se doprinosi za mirovinsko osiguranje (*NN 164/98, 71/99*) po sljedećim stopama:

- 1) doprinos iz plaće po stopi od 10,75%,

- 2) doprinos na plaću po stopi od 10,75%,
- 3) doprinos na naknade umjesto plaće po stopi od 33%,
- 4) doprinos na osnovice osiguranja koje utvrđuje Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje po stopi od 21,50%,
- 5) doprinos na osnovice osiguranja utvrđene propisima o zapošljavanju po stopi od 21,50%,
- 6) doprinos na plaće, odnosno osnovice osiguranja za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem u slučaju kada se svakih 12 mjeseci efektivnog rada računa:
 - kao 18 mjeseci staža osiguranja po stopi od 17,5%,
 - kao 16 mjeseci staža osiguranja po stopi od 11,28%,
 - kao 15 mjeseci staža osiguranja po stopi od 7,84%,
 - kao 14 mjeseci staža osiguranja po stopi od 4,86%.

Od 1. siječnja 1999. godine stope doprinosa za mirovinsko osiguranje izjednačene su za sve kategorije osiguranika u mirovinskom osiguranju. Za osiguranike za koje su propisane olakšice u plaćanju doprinosa (npr. za hrvatske ratne invalide – HRVI) ta se olakšica dosljedno priznaje za sve situacije: kad je u radnom odnosu, kad je sam obveznik plaćanja doprinosa, kad umjesto plaće prima naknadu plaće ili kad je nezaposlen pa Zavod za zapošljavanje uplaćuje doprinos. Stoga je popis stopa tako dugačak, iako se radi o istoj stopi i istoj olakšici dosljedno primijenjeno na sve situacije. Za osiguranike kojima se priznaju posebna prava u sustavu obveznog osiguranja (npr. beneficirani staž za slijepe osobe, osobe oboljele od određenih bolesti, za korisnike invalidske mirovine koji rade u nepunom radnom vremenu, a staž osiguranja im se računa u punom trajanju), razliku do punog iznosa doprinosa propisanog za ostale osiguranike plaća RH.

Drugu značajnu novinu predstavlja zakonsko određenje prema kojem se doprinos za mirovinsko osiguranje plaća i na naknade plaće za situacije kad osiguranik iz opravdanih razloga ne radi i koristi neko drugo pravo po osnovi radnog odnosa ili obavljanja registrirane djelatnosti (pravo na bolovanje, pravo na porodiljski dopust, na skraćeno radno vrijeme radi njege teže hendikepiranog djeteta i dr.). Do 31. prosinca 1998. godine ova su se razdoblja priznavala u staž osiguranja, iako nije plaćen mirovinski doprinos. Od 1. siječnja 1999. godine uvedena je obveza plaćanja doprinosa za mirovinsko osiguranje na naknade plaće koje isplaćuje RH, centri za socijalni rad i Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje. Na te se naknade ne plaćaju porez na dohodak, doprinos za zdravstveno osiguranje, doprinos za zapošljavanje, ali se plaća mirovinski doprinos. U pregledu stopa, riječ je o doprinosu pod toč. 3. koji je propisan po stopi od 33% jer se obračunava na neto iznos naknade.

Iznimno, u 1999. godini (i u 2000. godini) Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje je oslobođen ove obveze. Za osiguranike kojima poslodavac za vrijeme bolo-

vanja isplaćuje naknadu plaće na svoj teret, doprinos za staž osiguranja, koji se računa s povećanim trajanjem, plaća poslodavac po stopama iz točke 6. Za osiguranike slijepe osobe, osobe oboljele od distrofije i srodnih mišićnih i neuromišićnih bolesti, oboljelih od paraplegije, cerebralne i dječje paralize, multipleks skleroze, reumatoidnog artritisa, gluhe osobe te osobe kod kojih postoje funkcionalni poremećaji zbog kojih se ne mogu samostalno kretati bez uporabe invalidskih kolica, doprinos za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem, plaća RH po stopi od 7,84%. Za osiguranike korisnike invalidske mirovine, RH plaća doprinos po stopi od 21,5%, na osnovicu osiguranja – prosječnu plaću iz prethodne godine u RH, prema podacima Državnog zavoda za statistiku, razmjerno stažu.

Za rad redovitih učenika, odnosno studenata pravna osoba registrirana za posredovanje pri njihovu zapošljavanju obvezno osigurava i plaća doprinos na bruto iznos zarade po stopi od 4,64% za slučajeve invalidnosti i tjelesnog oštećenja koji su izazvani ozljedom na radu ili profesionalnom bolešću.

Osiguranici poljoprivrednici i članovi njihovih kućanstava, plaćaju doprinos po stopi od 10,75%. Hrvatski ratni vojni invalidi (HRVI) iz Domovinskog rata, ako su sami obveznici plaćanja doprinosa, plaćaju na osnovicu osiguranja doprinos po stopi od 10,75%. Poslodavci za HRVI, kod njih zaposlene, plaćaju samo doprinos iz plaće po stopi od 10,75%.

Poslodavci koji su registrirani za zapošljavanje invalida, za kod njih zaposlene invalide i drugi poslodavci za osobe iz članka 1. stavka 3. ovoga Zakona i osobe ometene u psihičkom ili fizičkom razvoju, čija je ometenost utvrđena posebnim propisima, plaćaju za njih samo doprinose iz plaće po stopi od 10,75%.

Zavod za zapošljavanje za nezaposlene HRVI plaća doprinos na osnovicu za osiguranje utvrđenu u skladu s propisima o zapošljavanju, po stopi od 10,75%. Doprinos na naknade plaća nadležni centar za socijalnu skrb po stopi od 16,50%. Zakonom o prenošenju sredstava državnog proračuna fondovima mirovinskog i invalidskog osiguranja te usklađivanju mirovina (*NN 102/98*) određuju se način i rokovi isplate dodataka uz mirovinu koji se isplaćuje iz državnog proračuna. Posljedica toga je povećanje transfera državnog proračuna prema Zavodu za mirovinsko osiguranje. Iz tih sredstava financiraju se mirovine stečene pod povoljnijim uvjetima koji proizlaze iz različitih pogodnosti koje nisu pokrivene doprinosima (branitelji Domovinskog rata, pripadnici Hrvatske vojske iz Domovinskog rata, sudionici NOR-a, bivši politički zatvorenici, članovi HAZU, zastupnici u Državnom saboru, djelatnici Ministarstva unutarnjih poslova i pravosuđa, Hrvatska vojska, pripadnici bivše JNA, mirovine preuzete iz bivših Republika i dr.).

2000.

Uredbom o plaćanju doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje od 1. siječnja do 30. lipnja 2000. godine (*NN 149/99*), obveznici doprinosa za mirovinsko

osiguranje plaćaju doprinose kao i u 1999. godini. Promjene nastupaju od 1. lipnja 2000. godine. Zakonom o plaćanju doprinosa za mirovinsko osiguranje od 1. lipnja do 31. prosinca 2000. godine (NN 54/2000) plaćaju se:

1.
 - 1) doprinos iz plaće po stopi od 10,75%,
 - 2) doprinos na plaću po stopi od 8,75%,
 - 3) doprinos na naknade umjesto plaće po stopi od 33,00%,
 - 4) doprinos na osnovice osiguranja koje utvrđuje Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje po stopi od 19,50%,
 - 5) doprinos na osnovice osiguranja utvrđene propisima o zapošljavanju po stopi od 19,50%,

6) doprinos na plaće, odnosno osnovice osiguranja za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem u slučaju kada se svakih 12 mjeseci efektivnog rada računa:

- kao 18 mjeseci staža osiguranja po dodatnoj stopi od 17,58%
- kao 16 mjeseci staža osiguranja po dodatnoj stopi od 11,28%
- kao 15 mjeseci staža osiguranja po dodatnoj stopi od 7,84%
- kao 14 mjeseci staža osiguranja po dodatnoj stopi od 4,86%.

2. Za osiguranike kojima poslodavac isplaćuje naknadu plaće na svoj teret za vrijeme bolovanja, doprinos za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem plaća poslodavac po stopama iz točke 6.

3. Za osiguranike – slijepo osobe, osobe oboljele od distrofije i srodnih mišićnih i neuromišićnih bolesti, osobe oboljele od paraplegije, cerebralne i dječje paralize, multipleks skleroze, reumatoidnog artritisa, gluhe osobe te osobe kod kojih postoje funkcionalni poremećaji zbog kojih se ne mogu samostalno kretati bez uporabe invalidskih kolica, doprinos za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem plaća Republika Hrvatska po stopi od 7,84%.

4. Za osiguranike – korisnike invalidske mirovine Republika Hrvatska plaća doprinos po stopi od 19,50% na osnovicu osiguranja – prosječnu plaću iz prethodne godine u Republici Hrvatskoj, prema podacima Državnog zavoda za statistiku, razmjerno ostvarenom stažu.

5. Za rad redovitih učenika, odnosno studenata – pravna osoba registrirana za posredovanje pri njihovom zapošljavanju obvezno osigurava i plaća doprinos na bruto iznos zarade po stopi od 4,64% za slučajeve invalidnosti i tjelesnog oštećenja, koji su izazvani ozljedom na radu ili profesionalnom bolešću.

Osiguranici iz članka 12. Zakona – poljoprivrednici i članovi njihovih kućanstava – plaćaju doprinos po stopi od 9,75%. Hrvatski ratni vojni invalidi iz Domovinskog rata, ako su sami obveznici plaćanja doprinosa, plaćaju na osnovicu osiguranja doprinos po stopi od 9,75%. Poslodavci za HRVI kod njih zaposlene plaćaju samo doprinos iz plaće po stopi od 10,75%. Zavod za zapošljavanje za nezaposlene HRVI

plaća doprinos na osnovice osiguranja utvrđene u skladu s propisima o zapošljavanju po stopi od 9,75%. Poslodavci koji su registrirani za zapošljavanje invalida, za kod njih zaposlene invalide i drugi poslodavci za osobe iz članka 1. stavka 3. ovoga Zakona i osobe ometene u psihičkom ili fizičkom razvoju čija je ometenost utvrđena posebnim propisima, plaćaju za njih samo doprinose iz plaće po stopi od 10,75%. I nadalje se, iznimno, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje oslobađa obveze plaćanja doprinosa na naknade plaće za bolovanje i porodni dopust.

2001.

Zakon o prikupljanju podataka po osiguranicima o obveznim doprinosima, porezu na dohodak i prirezu porezu na dohodak (*NN 114/01*) utvrđuje obveza objedinjenog mjesečnog prikupljanja i obrade podataka po osiguranicima o obračunatim i uplaćenim doprinosima za mirovinsko osiguranje i odnosi se na osiguranike za koje je zakonom propisana obveza plaćanja obveznih doprinosa, poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak. Stope i definicije osiguranika nisu se mijenjale u odnosu na 2000. godinu.

2002.

Te godine zaživjele su odredbe Zakona o mirovinskom osiguranju (*NN 102/98*), Zakona o obveznim i dobrovoljnim mirovinskim fondovima (*NN 49/99*) i Zakona o mirovinskim osiguravajućim društvima i isplati mirovine na temelju individualne kapitalizirane štednje (*NN 106/99*). Njima je uvedeno trodijelno mirovinsko osiguranje i na bitno drugačiji način se uređuje mirovinsko osiguranje (privatni nositelji osiguranja, kapitalno financiranje, određeni doprinosi i osobni računi mirovinske štednje). Hrvatska otada ima sljedeća tri stupa mirovinskog osiguranja. *Prvi stup* obveznoga mirovinskog osiguranja zadržao je načelo tekuće raspodjele i međugeneracijske solidarnosti. Samo u prvom stupu ostali su trajno osigurani zatečeni umirovljenici i osiguranici stariji od 50 godina, odnosno oni između 40 i 50 godina koji se nisu opredijeli za drugi stup, pa će oni ostvarivati mirovinu samo iz tog oblika osiguranja. Svi ostali osiguranici ostaju u prvom stupu, ali sudjeluju i u kapitaliziranome modelu. *Drugi (obvezni) stup* temelji se na individualnoj kapitaliziranoj štednji dijela mirovinskih doprinosa. Zatečeni osiguranici, mlađi od 40 godina, odnosno oni između 40 i 50 godina koji su se za to dobrovoljno opredijelili, dijelom svog doprinosa ulaze u drugi stup obvezne kapitalizirane štednje u mirovinskom fondu koji sami odaberu. Tri četvrtine doprinosa te kategorije osiguranika ide u prvi stup, a jedna u drugi stup. Osiguranici koji su osigurani u drugom stupu ostvarivat će dvije mirovine – iz prvoga i drugog stupa. *Treći stup* mirovinskog sustava utemeljen je, kao i drugi, na kapitalnom financiranju, određenim doprinosima i osobnim štednim računima. Međutim, za razliku od drugog stupa, riječ je o dobrovoljnome mirovin-

skom osiguranju. U njemu se osiguravaju samo one osobe koje se same žele dodatno osigurati od rizika starosti, invalidnosti i smrti, odnosno ne postoji obveza osiguranja, tako da se doprinos plaća iznad zakonski određenog obveznog doprinosa. Zakonom o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02) ukupna stopa doprinosa za mirovinsko osiguranje iznosila je i dalje 19,50% na osnovicu osiguranja, a plaćali su radnik-osiguranik 10,75% iz plaće (od toga 5,75% za I. stup međugeneracijske solidarnosti i 5% za II. stup) i poslodavac 8,75%.

2003.

Uredbom o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 175/03) utvrđuje se plaćanje 20,00% za mirovinsko osiguranje, na temelju generacijske solidarnosti, a osiguraniku mirovinskog osiguranja, na temelju individualne kapitalizirane štednje, obračunavaju se doprinosi na osnovicu po stopama 15,00% za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti i 5,00% za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje. Navedeni doprinos u potpunosti snosi radnik iz plaće, dok poslodavac plaća doprinose na plaću i to za zdravstveno osiguranje. Osnovica za plaćanja doprinosa utvrđuje se u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak u kojem su obuhvaćeni i primitke po osnovi povremenog rada. Iznimno u skladu s ovom Uredbom primitkom po osnovi povremenog nesamostalnog rada ne smatraju se:

1. nagrada učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja,
2. stipendija učenicima i studentima koja se kao potpora isplaćuje za redovno školovanje na srednjim, višim i visokim školama, te fakultetima, uz uvjet da nije ugovorena obveza nesamostalnog rada za isplatitelja stipendije,
3. stipendija sportašima koja se kao potpora isplaćuje za njihovo sportsko usavršavanje, vezano uz kriterije o kategorizaciji sportaša prema propisima o sportu, uz uvjet da nije ugovorena obveza nesamostalnog rada za isplatitelja stipendije,
4. potpora isplaćena obitelji za slučaj smrti radnika, te
5. pomoć za školovanje djece do 15. godine života, a najdulje do završetka osmogodišnjeg školovanja.

Stupanjem na snagu Zakona o doprinosima za obvezna osiguranja (od 01.01.2003. godine) uvodi se plaćanje obveznih doprinosa (za mirovinsko osiguranje I. i II. stup i za zdravstveno osiguranje) i na primitke od druge samostalne djelatnosti i povremenog nesamostalnog rada (npr. honorari, ugovori o djelu, itd.). Temeljem Zakona o mirovinskom osiguranju (NN 147/02) i osobe koje ostvaruju isključivo ovakve vrste primitaka stječu svojstvo osiguranika danom prve uplate doprinosa, te se i na njih primjenjuju prava i obveze iz Zakona o obveznim i dobrovoljnim mirovinskim fondovima.

2004.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 177/04) u čl. 3 je određeno drugačije definiranje primitaka od druge samostalne djelatnosti i povremenog nesamostalnog rada te od primitka koji posrednik pri zapošljavanju učenika i studenata naplati za rad učenika i redovitih studenata, te je zamijenjeno riječima: "drugog dohotka, naknade osobi koja pruža pomoć i njegu hrvatskom ratnom vojnom invalidu te od primitka za rad učenika i studenata". Nadalje, utvrđeno je kako "druga djelatnost je registrirana samostalna djelatnost fizičke osobe koju ova obavlja uz radni odnos i na toj je osnovi osigurana, ili je obvezno osigurana na nekoj drugoj osnovi, odnosno korisnik je prava na mirovinu od tužemnog isplatiatelja mirovine, od koje utvrđuje godišnji dohodak na temelju poslovnih knjiga". Konačno, kao *drugi dohodak* definiran je primitak umanjen za izdatak u propisanom iznosu, isplaćen fizičkoj osobi na osnovi osobnog rada ili na osnovi isporuke dobara odnosno usluga, oporeziv porezom na dohodak, a koji se, sukladno propisima o porezu na dohodak, ne smatra dohotkom od nesamostalnog rada (plaćom, mirovinom, naknadom osobi koja pruža pomoć i njegu hrvatskom ratnom vojnom invalidu ni poduzetničkom plaćom), primitkom od samostalne djelatnosti (obrta, slobodnog zanimanja, poljoprivrede i šumarstva, ostale samostalne djelatnosti ili druge djelatnosti), primitkom od imovine i imovinskih prava niti primitkom od kapitala i od osiguranja. *Drugi subjekt* je osoba ili više osoba (udruga) koje nemaju svojstvo pravne ni fizičke osobe, a ovim im je Zakonom propisana jedna ili više od sljedećih obveza: obveza doprinosa, obveza obračunavanja, obveza plaćanja, obveza izvješćivanja. *Godišnja osnovica* je dohodak ostvaren obavljanjem druge djelatnosti i to razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju, utvrđena na temelju poslovnih knjiga i evidencija sukladno propisima o porezu na dohodak, ili je dohodak od te djelatnosti utvrđen u postupku utvrđivanja osnovice poreza na dohodak prema Općem poreznom zakonu, bez umanjenja za preneseni gubitak iz prethodnih razdoblja i bez osobnog odbitka, odnosno neoporezivog dijela dohotka te bez ostalih umanjenja dohotka prema propisima o porezu na dohodak. Stope doprinosa za mirovinsko osiguranje otada se nisu mijenjale.

2005.

U skladu sa Zakonom o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02, 175/03 i 177/04) Ministarstvo financija je donijelo Pravilnik o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 1/05 i 14/05). Njime je određeno kako mjesečnu osnovicu za radnike u radnom odnosu poslodavac utvrđuje istodobno s obračunom mjesečne plaće svakog zaposlenog radnika, sukladno odredbama propisa o radu, uz primjenu odredaba o najnižoj mjesečnoj osnovici. U iznos osnovice ulaze svi primici koje poslodavac, ili druga osoba umjesto poslodavca, u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku, od-

nosno koje mu je bio dužan isplatiti po osnovi radnog odnosa, a koji se smatraju primitkom od nesamostalnog rada (plaćom) prema Zakonu o porezu na dohodak (NN 177/04). Mjesečnom osnovicom smatra se i: 1. primitak (plaća) fizičke osobe izaslane u RH po nalogu inozemnog poslodavca za rad u tuzemstvu; 2. primitak (plaća) člana predstavničkog tijela državne vlasti i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji mu se isplaćuje za rad u tim tijelima i jedinicama; 3. razlika plaće koju radniku isplaćuje pravna ili fizička osoba, tijelo jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, odnosno RH preko mjerodavnog ministarstva. Osnovicu za radnika upućenog na obrazovanje, stručno usavršavanje ili poslijediplomski studij u inozemstvo poslodavac utvrđuje istovremeno s utvrđivanjem osnovice. Kada poslodavac plaću ne isplati do zadnjega dana u mjesecu, ili je ne isplati u cijelosti, u skladu s propisima o radu, mjesečnu osnovicu utvrđuje do zadnjega dana mjeseca u kojem je dospjela isplata plaće, a potvrda o obračunanoj plaći koju je poslodavac dužan uručiti radniku sadržava i podatke o vrsti i iznosima obračunanih doprinosa iz plaće.

2006.

U Zakonu o izmjenama i dopunama Stečajnog zakona (NN 82/06) radnici ostaju s dijelom svoje tražbine kao vjerovnici stečajne mase, a s dijelom tražbine stečajni vjerovnici. Međutim, u oba dijela je došlo do nekih značajnih promjena u odnosu na ranija uređenja drugačije pojma bruto plaće. Prema odredbi članka 83. Zakona o radu "plaća je plaća u bruto iznosu". Plaća je iznos koji se isplaćuje radniku na temelju ugovora o radu za obavljanje određenog posla kod poslodavca na određeno ili neodređeno vrijeme. Pojam "bruto iznos" bi bila plaća s troškovima bez ikakvih odbitaka, što znači neto iznos koji se isplaćuje samom radniku i svi doprinosi iz plaće i na plaću koji se temeljem posebnih zakona isplaćuju Zavodu za mirovinsko osiguranje. Iz bruto iznosa plaće se plaćaju porezi, prirezi i doprinosi. Odredbama Zakona o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02, 175/03 i 177/04), odredbama Zakonu o porezu na dohodak (NN 177/04) i odredbom Pravilnika o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 1/05 i 14/05) uređeno je da se plaćom smatra novčani i svaki drugi primitak koji je poslodavac isplatio ili je bio dužan isplatiti radniku prema propisima o radu, drugim propisima ili kolektivnom ugovoru. Plaća se sastoji od doprinosa iz osnovice, poreza, prireza, poreza na dohodak i iznosa koji se isplaćuje radniku s te osnove. Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja uređuje da je poslodavac obveznik obračunavanja doprinosa pri obračunu i isplati plaća. Obvezna osiguranja u RH su: mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti, mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje, zdravstveno osiguranje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti. Temeljem navedenog od bruto iznosa plaće izdvajaju se: doprinosi za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnost i doprinosi za mirovinsko osiguranje na temelju individu-

alne kapitalizirane štednje. Navedeni doprinosi izdvajaju se iz osnovice i dužan ih je namiriti sam radnika kao obveznik plaćanja tih doprinosa. Drugim riječima, radnik je obveznik namirenja doprinosa iz plaće koju je poslodavac dužan obračunati, obustaviti ili platiti u ime i za račun radnika.

2007.

Na temelju Zakona o doprinosima za obvezna osiguranja (*NN 147/02, 175/03 i 177/04*), Upravno vijeće Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje, uz suglasnost ministra financija, donijelo je Pravilnik o postupku naknadne uplate doprinosa otpisanih zbog zastare i nenaplativosti za osiguranike koji su sami za sebe obveznici doprinosa i obveznici plaćanja doprinosa (*NN 136/06*). Ovi osiguranici mogu nadležnoj ispostavi Porezne uprave podnijeti zahtjev za naknadnu uplatu duga s osnove doprinosa koji je otpisan rješenjem Porezne uprave, odnosno Zavoda. Visinu obveze za naknadnu uplatu duga za doprinose (svota za naknadnu uplatu doprinosa i zatezних kamata) obračunava i utvrđuje Porezna uprava, i to rješenjem. Kao osnovice za ostvarivanje prava iz mirovinskog osiguranja, u slučajevima naknadne uplate doprinosa uzimaju se osnovice koje bi se primijenile prema propisima važećim za to razdoblje, da dug s osnove doprinosa nije bio otpisan. Doprinosi obračunani rješenjem u skladu ovoga pravilnika dopijevaju na naplatu u roku od osam dana od dana primitka rješenja. Doprinosi se smatraju podmirenima u cijelosti ako je podmiren dug za doprinose i obveze koje proizlaze iz neuplaćenih doprinosa. Za razdoblja za koja se potvrdi da su otpisani doprinosi naknadno uplaćeni, i u radnu knjižicu upisat će se staž osiguranja radi ostvarivanja prava iz mirovinskog osiguranja.

2008.

Zakonom o doprinosima (*NN 84/08, 152/08*, kasnije nadopunjen *još 94/09 i 18/11*) propisana je obveza plaćanja doprinosa za financiranje obveznih osiguranja, vrste doprinosa, stope i rokovi za obračun i plaćanje doprinosa, obveznici doprinosa, obveznici obračunavanja i plaćanja doprinosa, te ostala pitanja vezana uz poslove prikupljanja i uplate doprinosa. Tim je Zakonom stavljen izvan snage Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja (*NN 147/02 i 177/04*). Iznosi osnovica za obračun doprinosa određuju se za svaku kalendarsku godinu kao umnožak iznosa prosječne mjesečne plaće po zaposlenome u pravnim osobama za razdoblje siječanj – kolovoz tekuće godine i određenog koeficijenta propisanog Zakonom o doprinosima te se objavljuju u Naredbi koju donosi ministar financija. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja s povećanim trajanjem za osobu koja je osiguranik samo mirovinskog osiguranja na temelju generacijske solidarnosti, i to kada se svakih 12 mjeseci staža osiguranja računa kao 14 mjeseci obračunava se po stopi 4,86%; za svakih 12 mjeseci staža osiguranja računa kao 15 mjeseci obračunava se po stopi

7,84%; kao 16 mjeseci po stopi 11,28%; kao 18 mjeseci po stopi 17,58%. Za osobu koja je osiguranik i mirovinskog osiguranja na temelju individualne kapitalizirane štednje, i to kada se svakih 12 mjeseci staža osiguranja računa kao 14 mjeseci stopa doprinosa obračunava se po stopi 3,61%; kada se svakih 12 mjeseci staža osiguranja računa kao 15 mjeseci obračunava se po stopi 5,83%; kao 16 mjeseci obračunava se po stopi 8,39%; kao 18 mjeseci obračunava se po stopi od 13,07%. Iznimno, za osiguranika po osnovi poljoprivrede doprinos za mirovinsko osiguranje: za osobu koja je osiguranik samo mirovinskog osiguranja na temelju generacijske solidarnosti obračunava se po stopi od 10%, a za osobu koja je osiguranik i mirovinskog osiguranja na temelju individualne kapitalizirane štednje obračunava se po stopi od 5%. Doprinosi za obvezno mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti plaćaju se u korist računa državnog proračuna.

2009.

Prema Zakonu o doprinosima (NN 84/08) donesen je Pravilnik o doprinosima (NN 2/09 i 9/09). Ovim se Pravilnikom propisuje postupak utvrđivanja osnovice za obračun doprinosa te način obračunavanja doprinosa, način i dokumenti za dokazivanje radi primjene iznimaka od obveze doprinosa, način razmjene podataka o osiguranicima i obveznicima doprinosa i drugih podataka potrebnih za prikupljanje doprinosa i druga pitanja kojima se potanko uređuje primjena i provedba pojedinih odredaba Zakona o doprinosima. Plaćom se, sukladno Zakonu, smatra primitak što ga je poslodavac dužan isplatiti radniku temeljem ugovora o radu, pravilnika o radu ili kolektivnog ugovora, odnosno temeljem propisa koji uređuje pitanja minimalne plaće, ili drugog propisa, a taj se primitak, sukladno propisima o porezu na dohodak, smatra primitkom od kojega se utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada i oporeziv je, bez obzira na način isplate. Plaćom se smatra i novčana naknada odnosno dodatak na plaću što ga poslodavac, za određeni mjesec, isplati radniku – pripadniku operativnih snaga zaštite i spašavanja za vrijeme mobilizacije i sudjelovanja u akcijama pružanja pomoći u RH ili izvan teritorija RH, a koji, sukladno posebnom propisu, refundira od tijela koje je naložilo mobilizaciju ili sudjelovanje u akcijama pružanja pomoći. Ostalim primicima se smatraju primici što ih poslodavac pored plaće isplaćuje radniku za rad u određenom mjesecu ili godini, ili općenito vezano uz radni odnos, a taj se primitak, prema propisima o porezu na dohodak, smatra primitkom od kojega se utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada i oporeziv je porezom na dohodak, bez obzira na način isplate. Ostalim primicima smatraju se osobito: primici po osnovi naknada, potpora, nagrada, darova, dnevnica, terenskog dodatka, pomorskog dodatka i otpremnine isplaćeni iznad neoporezivih iznosa, sukladno propisima o porezu na dohodak; primici radi prekida radnog odnosa; premije osiguranja što ih poslodavac na teret svojih sredstava, a u korist radnika, plaća za životno osiguranje s obilježjem štednje te za dopunsko i privatno zdravstveno

osiguranje, dobrovoljno mirovinsko osiguranje ili za osiguranje imovine radnika, i ostali primici što ih poslodavac isplaćuje ili daje radniku za obavljene radne zadatke sukladno ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu, a ti se primici ne odnose na naknadu za rad u određenom mjesecu, kao što su: dodatna plaća (izvan redovitih mjesečnih plaća), bonus za postignute rezultate i ostali slični primici od nesamostalnog rada. Zakon o doprinosima (NN 84/08., 152/08) i njegove izmjene (NN 94/09).

2010.

Najniža osnovica za plaćanje doprinosa određuje se prema odredbama Zakona o doprinosima (NN 84/08, 152/08 i 94/09). Utvrđuje se za svaku godinu posebno u visini 35% prosječne plaće (bruto) ostvarene kod pravnih osoba u RH u prethodnoj godini u razdoblju siječanj-kolovoz. Primjenjuje se od 1. siječnja do 31. prosinca svake godine. Za razdoblje siječanj-kolovoz 2010. (NN 129/10) prosjek iznosi 7.657,00 kn. Na taj je način utvrđena i najniža osnovica za plaćanje doprinosa za 2011. te iznosi 2.679,95 kn. ($7.657,00 \times 0,35$). Utvrđivanjem najniže osnovice za plaćanje doprinosa želi se održati određena razina financiranja socijalnih osiguranja u zemlji i primjenjuje se za plaćanje doprinosa za određene kategorije osiguranika, a ne i kao osnovica za utvrđivanje plaće za rad. No, u određenim slučajevima, kada se primjerice naknada plaće za bolovanje uz dopušteno smanjenje utvrdi u svoti nižoj od najniže osnovice za plaćanje doprinosa, odnosno 2.679,95 kn, tada doprinose iz plaće i na plaću treba obračunati i uplatiti na tu najnižu osnovicu. Ako je u tom slučaju riječ o dijelu mjeseca za koji se isplaćuje naknada za bolovanje, osnovica se utvrđuje u razmjernom dijelu od 2.679,95 kn. Posljednji Zakon o izmjenama i dopunama zakona o doprinosima objavljen je u NN 18/11²⁴⁴.

²⁴⁴ Pročišćeni tekst dostupan je na <http://www.zakon.hr/z/365/Zakon-o-doprinosima>.

Tablica 7.1. Doprinosi za mirovinsko i invalidsko osiguranje od 1994. do 2010. godine u %

Doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje radnika	1994.	1995.-1997.	1998.	1999.	2000.	2001.	Propisi
iz plaće	13,50	12,75	10,75 (od 1.2.)	10,75	10,75 (do 31.5)	10,75	Zakon o plaćanju doprinosa za MIO radnika
na plaću	13,50	12,75	10,75	10,75	10,75 (do 31.5) 8,75 (od 1. 6.)	8,75	
za staž osiguranja u povećanom trajanju							NN 117/93, 95/94, 106/95, 108/96, 164/98, 71/99, 149/99, 54/00, 63/00
18 mjeseci	18,61	17,58	17,58	17,58	17,58	17,58	
16 mjeseci	11,94	11,28	11,28	11,28	11,28	11,28	
15 mjeseci	8,30	7,84	7,84	7,84	7,84	7,84	
14 mjeseci na plaće	5,15	4,86	4,86	4,86	4,86	4,86	
Doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje radnika	2002.	2003.-2004.	2005.-2007.	2008.-2010.	2011.	Propisi	
iz plaće	10,75 (I. stup 5,75 II. stup 5,0)	20,0 (I. stup 15,0 II. stup 5,0)	20,0 (I. stup 15,0 II. stup 5,0)	20,0 (I. stup 15,0 II. stup 5,0)	20,0 (I. stup 15,0 II. stup 5,0)	Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02 i 177/04). Kasnije Zakon o doprinosima (NN 84/08, 152/08, 94/09 i 18/11) i Pravilnik o doprinosima (NN 2/09 i 9/09)	
na plaću	8,75	-	-	-	-		

	Cijelo promatrano razdoblje	
za generacijsku solidarnost za staž osiguranja u povećanom trajanju	17,58	Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02 i 177/04), Zakon o doprinosima (NN 84 i 152/08, 94/09 i 18/11) i Pravilnik o doprinosima (NN 2/09 i 9/09)
18 mjeseci	11,28	
16 mjeseci	7,84	
15 mjeseci	4,71	
14 mjeseci na plaće		
osigurani u oba stupa – za generacijsku solidarnost za staž osiguranja u povećanom trajanju	13,07	Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02 i 177/04). Kasnije Zakon o doprinosima (NN 84/08, 152/08, 94/09 i 18/11) i Pravilnik o doprinosima (NN 2/09 i 9/09)
18 mjeseci	8,39	
16 mjeseci	5,83	
15 mjeseci	3,61	
14 mjeseci na plaće		
osigurani u oba stupa – za individualnu kapitaliziranu štednju za staž osiguranja u povećanom trajanju	4,51	Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02 i 177/04). Kasnije Zakon o doprinosima (NN 84/08, 152/08, 94/09 i 18/11) i Pravilnik o doprinosima (NN 2/09 i 9/09)
18 mjeseci	2,89	
16 mjeseci	2,01	
15 mjeseci	1,25	
14 mjeseci na plaće		

Beneficirani staž je staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem. Utvrđuje se Zakonom o stažu osiguranja s povećanim trajanjem (NN 71/99, 46/07 i 41/08), koji se primjenjuje od 16. srpnja 1999. Tu su propisana radna mjesta i zanimanja na kojima se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem i osiguranici invalidne osobe kojima se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem. Staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem reguliran je i posebnim propisima i to: Zakon o

pravima iz mirovinskog osiguranja djelatnih vojnih osoba, policijskih službenika i ovlaštenih službenih osoba (NN 128/99, 129/00, 16/01, 22/02 i 41/08), Zakonom o vatrogastvu (NN 106/99, 117/01, 96/03, 139/04 – pročišćeni tekst, 174/04, 38/09 i 80/10), Zakon o humanitarnom razminiranju (NN broj 153/05, 63/07 i 152/08), Zakonom o razminiranju (NN 19/96, 86/98 i 64/00), Zakon o Uredu za suzbijanje korupcije organiziranog kriminaliteta (NN 76/09, 116/10 i 57/11), Zakon o carinskoj službi (NN 83/09, 49/11), Zakon o sudovima (NN 150/05, 16/07, 113/08, 153/09, 116/10, 122/10 – pročišćeni tekst, 27/11) i Pomorski zakonik (NN 181/04, 76/07, 146/08, 61/11). U Tablici 7.2. navedene su najznačajnije skupine zanimanja koja ostvaruju pravo na staž u uvećanom trajanju.

Tablica 7.2. Pregled nekih radnih mjesta kojima se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem

DJELATNOST – naziv radnog mjesta	Za 12 mjeseci rada priznaje se
U ŽELJEZARAMAMA – radna mjesta talioničara i ljevača – radna mjesta u valjaonicama – radna mjesta u kovačnicama željeza	14 mjeseci 15 mjeseci 14 mjeseci
U LJEVAONICAMA – radna mjesta na čišćenju odljevaka i dr. – radna mjesta na pripremi i preradi kalupnih mješavina, taljenju, lijevanju i dr. – radna mjesta na poluautomatskoj izradi kalupa, radna mjesta brigadira koji 80% radnog vremena provedu u pogonu ljevaonice i čistionica i dr.	16 mjeseci 15 mjeseci 14 mjeseci
U GRAĐEVINARSTVU – radovi na probijanju tunela – bušači, mineri koji 80% stvarnog radnog vremena u tijeku godine provedu u tunelu – radna mjesta na gradnji i održavanju dalekovoda, visinski monter na izgradnji i/ili održavanju dalekovoda napona 110 kv	14 mjeseci 15 mjeseci
U PROMETU a) radna mjesta u željezničkom prometu – strojovođe elektrovočnih i dizelvočnih vozila za prugu – radna mjesta rukovatelja manevra i manevrista, prometnika vlakova u ranžirnim stanicama i koji regulira promet s postavnice, strojovođe na manevarki i dr. – pomoćnik strojovođe, pregledač vagona – skretničar koji ručno rukuje skretnicama i dr. b) radna mjesta u pomorskom prometu – radna mjesta ukrcanog osoblja na tankerima koji prevoze tekuće gorivo – radno mjesto osoblja koje 80% vremena provede tijekom plovidbe na neogr. i velikoj obalnoj plovidbi c) radna mjesta u cestovnom prometu – radno mjesto vozača teškog teretnog vozila dopuštene mase jednake ili veće od 7,5t – radno mjesto vozača autobusa u redovnom javnom međugradskom prijevozu putnika, vozač tramvaja i vozač autobusa u gradskom prometu	18 mjeseci 16 mjeseci 15 mjeseci 14 mjeseci 15 mjeseci 14 mjeseci 15 mjeseci 14 mjeseci

U KOMUNALNOJ DJELATNOSTI – radno mjesto dimnjačara koji radi na čišćenju štednjaka po stanovima i dr.	14 mjeseci
U ŠUMARSTVU – radno mjesto šumskog sjekača	16 mjeseci
U TEKSTILNOJ INDUSTRIJI – radno mjesto poslužitelja strojeva za trganje starih tkanina, tkalac na tkalačkim strojevima	15 mjeseci
– radno mjesto poslužitelja stroja za vlačenje vlakna	14 mjeseci
OSTALO – plesač klasičnog baleta, suvremenog plesa, baletni majstor, operni pjevač – solist – pilot zrakoplova i pilot helikoptera – nastavnik motornog letenja, padobranstva	

U cjelini, najveći dio rashoda za mirovine postojećih umirovljenika u Hrvatskoj uglavnom se financirao iz uplaćenih doprinosa zaposlenika. Zbog demografsko-organizacijskih i financijsko-sistemskih razloga takav je sustav dospio u duboku krizu. Navedeni razlozi su međusobno usko povezani. Općenito, starenje stanovništva (fenomen koji postoji u svim razvijenim zemljama, a treba ga razlikovati od biološkog starenja) temeljni je uzrok povećanog pritiska na sredstva mirovinskih fondova. Ujedno, mirovinski se sustav rašireno koristio kao način ublažavanja nezaposlenosti pa je prijevremeno umirovljenje postalo općeprihvaćeni obrazac rješavanja socijalnih pritisaka. Slijedom navedenog, u Hrvatskoj se smanjio broj zaposlenih, a više nego udvostručio broj umirovljenika. Tako postojeći uplaćeni doprinosi nisu dovoljni za pokrivanje mirovinskih rashoda (u Hrvatskoj tek za oko 54% rashoda), a nastali se manjak financira transferima iz državnog proračuna. Zbog velikih transfera iz proračuna od gotovo 5% BDP-a, sustav mirovinskog osiguranja postao je jedan od značajnijih generatora deficita državnog proračuna.

7.1.2. Doprinos za zdravstveno osiguranje

O osnovicama i najnižim osnovicama za plaćanje doprinosa rečeno je u uvodnom dijelu o doprinosima za mirovinsko i invalidsko osiguranje.

1994.

Obveznici uplate doprinosa za zdravstveno osiguranje plaćaju od 1. siječnja 1994. godine (NN 117/93)

1. doprinos iz plaća po stopi od 7,5%,
2. doprinos na plaću po stopi od 7,5%,
3. doprinos korisnika mirovina, korisnika prava na profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje, te invalida sa skraćenim radnim vremenom po stopi od 25%,
4. doprinos seljaka po stopi od 11%.

Poduzeća, ustanove i druge pravne osobe plaćaju 50% od propisane stope doprinosa za zdravstveno osiguranje na plaće invalida rada i vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata kod njih zaposlenih, odnosno koji se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji. Plaćom se smatra plaća koja se sastoji od plaće ostvarene u skladu s propisima o radu, uvećane za zakonom propisane obveze iz plaće.

1995.

U 1995. doprinos za zdravstveno osiguranje plaća se po stopi 7% iz plaća na plaće. Smanjivanje stopa doprinosa posljedica je proširenja osnovice zbog uključivanja regresa za godišnji odmor i naknade za prehranu tijekom rada u plaću (NN 95/94). Poduzeća, ustanove i druge pravne i fizičke osobe plaćaju 50% za zdravstveno osiguranje od propisane stope doprinosa iz plaće i na plaću invalida rada kod njih zaposlenih, odnosno koji se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji. Poduzeća, ustanove, druge pravne i fizičke osobe plaćaju 50% od propisane stope doprinosa za zdravstveno osiguranje iz plaće kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata. Poduzeća, ustanove, druge pravne i fizičke osobe oslobađaju se plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje na plaće kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata.

Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak.

1996. i 1997.

Doprinos za zdravstveno osiguranje iz plaće i na plaću u 1996. i 1997. godini ostaje 7%. Od 1. siječnja 1997. godine mijenja se doprinos korisnika mirovina, korisnika prava na profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje, te invalida sa skraćenim radnim vremenom i plaća se po stopi od 18% (NN 13/97). Razlika između troškova zdravstvenog osiguranja korisnika mirovina, korisnika prava na profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje te invalida sa skraćenim radnim vremenom i sredstava ostvarenih plaćanjem doprinosa za zdravstveno osiguranje po novoj sniženoj stopi nadoknađuje se po završnom računu Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje iz državnog proračuna.

1998. i 1999.

Od 1. veljače 1998. godine plaća se doprinos iz plaće po stopi od 9%, doprinos na plaću po stopi od 9%, a ukida se doprinos korisnika mirovina, korisnika prava na profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje, te invalida sa skraćenim radnim vremenom koji se plaćao po stopi od 18% (NN 13/98). Zbog ukidanja ovog doprinosa

nedostatna sredstva neće se nadoknađivati iz državnog proračuna nego se povećala redovna stopa sa 7 na 9% koju plaćaju aktivni osiguranici. U 1999. godini doprinosi za zdravstveno osiguranje isti su kao i u 1998. godini.

2000.

Do 31. svibnja 2000. godine doprinos je određen Zakonom (*NN 117/93, 95/94, 13/97 i 13/98*), a Odlukom o osnovicama, stopama i načinu obračuna i plaćanja sredstava za ostvarivanje prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja (*NN 20/99, 77/00*) određuju se osnovice i stope samo za neke kategorije osiguranika zdravstvenog osiguranja. Ovom Odlukom propisuje se osnovica, način obračuna i plaćanja, te visina doprinosa za obvezno zdravstveno osiguranje za:

- osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost ili samostalno u obliku zanimanja obavljaju profesionalnu djelatnost,
- zaposlenike kod pravne ili fizičke osobe,
- osobe koje mirovinu i invalidninu primaju samo od stranog nositelja osiguranja,
- seljake i osobe koje su uzele ili dale poljoprivredno zemljište u zakup, ako nisu zdravstveno osigurane prema drugoj osnovi,
- osobe koje osobno plaćaju doprinos,
- osobe koje rade ili borave u inozemstvu (dodatni doprinos),
- ostale obveznike uplate doprinosa za koje Zakonom nije propisana visina doprinosa.

Od 1. lipnja 2000. godine Zakonom o stopama doprinosa za zdravstveno osiguranje (*NN 54/00*) određeno je da obveznici uplate doprinosa za zdravstveno osiguranje plaćaju doprinos iz plaća po stopi od 9%, doprinos na plaću po stopi od 7% te doprinos poljoprivrednika po stopi od 11%.

Pravne i fizičke osobe plaćaju 50% od propisane stope doprinosa iz plaća i na plaće za zdravstveno osiguranje kod njih zaposlenih invalida rada, odnosno osoba koje se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji. Pravne i fizičke osobe plaćaju 50% od propisane stope doprinosa iz plaće za zdravstveno osiguranje kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata. Pravne i fizičke osobe oslobođaju se doprinosa na plaće za zdravstveno osiguranje kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata.

Plaćom se prema ovom Zakonu, smatra plaća u skladu s propisima o porezu na dohodak. Od 1. lipnja prestaje važiti Zakon o stopama doprinosa za zdravstveno osiguranje (*NN 117/93, 95/94, 13/97 i 13/98*).

2001.

Prema Zakonu o stopama doprinosa za zdravstveno osiguranje (*NN 54/00*) osiguranici plaćaju: doprinos iz plaća po stopi od 9% i doprinos na plaću po stopi od

7%, dok se doprinos poljoprivrednika plaća po stopi od 11%. Pravne i fizičke osobe plaćaju 50% za zdravstveno osiguranje od propisane stope doprinosa za zdravstveno osiguranje na plaće invalida rada kod njih zaposlenih, odnosno koji se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji. Pravne i fizičke osobe plaćaju 50% od propisane stope doprinosa za zdravstveno osiguranje na plaće kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata. Pravne i fizičke osobe oslobađaju se plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje na plaće kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskoga rata.

2002.

Prema Zakonu o plaćanju doprinosa za osnovno zdravstveno osiguranje u 2002. godini (*NN 114/01*) osiguranje osiguranici plaćaju: doprinos iz plaća po stopi od 9% i doprinos na plaću po stopi od 7%. Doprinos za poljoprivrednika plaća se po stopi od 11%, dok se doprinos na osnovice koje utvrđuje Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje općim aktom plaća po stopi od 16%. Doprinos na naknade koje isplaćuje Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje za prava s osnova profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja plaća se po stopi od 24,56%. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu na osnovice koje utvrđuje općim aktom Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje plaća se po stopi od 20%. Pravne i fizičke osobe – poslodavci za zaposlene radnike plaćaju posebni doprinos za prava u slučaju ozljede na radu i profesionalne bolesti na plaću po stopi od 0,47%. Svi drugi obveznici plaćanja posebnog doprinosa za prava u slučaju ozljede na radu i profesionalne bolesti plaćaju doprinos na osnovice utvrđene općim aktom Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje po stopi od 0,47%. Prema Pravilniku o uvjetima za oslobađanje od plaćanja doprinosa za osnovno zdravstveno osiguranje poljoprivrednika starijih od 65 godina (*NN 122/02*), pod određenim uvjetima, poljoprivrednici stariji od 65 godina oslobađaju se plaćanja doprinosa za osnovno zdravstveno osiguranje.

2003.

Prema Zakonu o doprinosima za obvezna osiguranja (*NN 147/02*) utvrđuje se obveza plaćanja 15,00% doprinosa na plaću za osnovno zdravstveno osiguranje i 0,50% posebnog doprinosa na plaću za zdravstveno osiguranje za prava u slučaju ozljede na radu i profesionalne bolesti. Prema ovom Zakonu, obveznik doprinosa koji obavlja djelatnost u državi s kojom RH nema zaključen ugovor o socijalnom osiguranju, ili je međudržavnim ugovorom drugačije određeno, može biti oslobođen plaćanja posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu ako dokaže da je zdravstvenu zaštitu u inozemstvu osigurao kod stranog nositelja zdravstvenog osiguranja.

2004.

Uredbom o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 175/03) utvrđuje se stopa doprinosa na plaću od 15,00% za osnovno zdravstveno osiguranje. Navedenom uredbom primitkom po osnovi povremenog nesamostalnog rada ne smatraju se: nagrada učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja; stipendija učenicima i studentima koja se kao potpora isplaćuje za redovno školovanje na srednjim, višim i visokim školama te fakultetima, uz uvjet da nije ugovorena obveza nesamostalnog rada za isplatitelja stipendije; stipendija sportašima koja se kao potpora isplaćuje za njihovo sportsko usavršavanje, vezano uz kriterije o kategorizaciji sportaša prema propisima o sportu, uz uvjet da nije ugovorena obveza nesamostalnog rada za isplatitelja stipendije; potpora isplaćena obitelji za slučaj smrti radnika, te pomoć za školovanje djeci do 15. godine života, a najdulje do završetka osmogodišnjeg školovanja.

2005–2007.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02 i 177/04), a u skladu sa Zakonom o zdravstvenom osiguranju, utvrđuje se stopa doprinosa na plaću od 15,00% za osnovno zdravstveno osiguranje i poseban doprinos po stopi 0,5% za zdravstveno osiguranje za prava u slučaju ozljede na radu i profesionalne bolesti. Doprinos se plaća i na drugi dohodak, s time da se drugim dohotkom ne smatraju primici ostvareni na osnovi: naknade za iskorištavanje autorskog prava, naknade za isporučeno umjetničko djelo, nagrade učenicima i redovitim studentima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja, stipendije, sportske stipendije, potpore isplaćene obitelji za slučaj smrti radnika, pomoći za školovanje djece do 15. godine života, odnosno do završetka osmogodišnjeg školovanja, stalne mjesečne nagrade koju redoviti članovi Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti primaju sukladno s odredbama posebnog propisa te naknade sportskim sucima i delegatima prema kriterijima uređenima propisom koji donosi ministar financija na prijedlog ministra obrazovanja, znanosti i športa.

2008–2011.

Prema Zakonu o doprinosima (NN 84/08 i 152/08), za obvezno zdravstveno osiguranje vrste doprinosa i stope za obračun jesu: doprinos za zdravstveno osiguranje – koji se obračunava na plaću po stopi od 15% i posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu – koji se obračunava po stopi od 10%. Iznimno za osiguranika po osnovi poljoprivrednik i za osiguranika po osnovi svećenik i drugi vjerski službenici vjerske zajednice doprinos za zdravstveno osiguranje obračunava se po stopi od 7,5%. Za osiguranu osobu koja boravi u inozemstvu na službenom putu i/ili po privatnom poslu, posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite

u inozemstvu obračunava se po stopi od 20%. Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje plaćaju se u korist računa državnog proračuna. Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu jesu doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu – koji se obračunava po stopi od 0,5% i posebni doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu – koji se obračunava po stopi od 0,5%. Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu plaćaju se u korist računa državnog proračuna. Osim malih promjena sadržanih u Zakonu o izmjeni Zakona o doprinosima (NN 94/09 i 18/11) u 2009. i 2011. godini nije bilo značajnijih promjena u pogledu definicije i stopa doprinosa za zdravstveno osiguranje²⁴⁵.

Tablica 7.3. Doprinosi za zdravstveno osiguranje od 1994. do 2011. godine u %

Doprinos za zdravstveno osiguranje	1994.	1995.	1996.	1997.	1998. od 1.2.98.	1999.	2000.	Propisi
iz plaća	7,5	7	7	7	9	9	9	Zakon o stopama doprinosa za zdravstveno osiguranje NN 117/93, 95/94, 13/97, 13/98, 54/00.
na plaću	7,5	7	7	7	9	9	7 od 1.6.	Zakon o zdravstvenom osiguranju NN 1/97 – pročišćeni tekst, 109/97, 13/98, 88/98, 10/99, 34/99.
korisnici mirovina, korisnici prava na prof. reh. i zapošljavanje, invalidi sa skraćanim radnim vremenom	25	25	25	18 18	ukida se			Odluka o osnovicama, stopama, načinu obračuna i plaćanja sredstava za ostvarivanje prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja NN 20/99, 77/00

²⁴⁵ Pročišćeni tekst dostupan je na mrežnoj stranici <http://www.zakon.hr/z/365/Zakon-o-doprinosima>.

Doprinos za Zdravstveno osiguranje	2001.	2002.	2003.	2004.	2005. – 2007.	2008.- 2011.	Propisi
iz plaća	9,0	9,0	-	-	-	-	Za 2001. pojedinačna odluke za doprinose za zdravstveno osiguranje; od 2002. do 2004. Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja (NN 147/02 i 177/04); od 2005. do 2011. Zakon o doprinosima (NN 84/08, 152/08, 94/09 i 18/11)
na plaću	7,0	7,0+ 0,47 ¹	15,0+ 0,5 ¹	15,0+ 0,5 ¹	15,0+ 0,5 ¹	15,0+ 0,5 ¹	

1 - posebni doprinos za osiguranje od posljedica ozljede na radu i profesionalne bolesti (zaštite zdravlja na radu)

7.1.3. Doprinos za zapošljavanje

1994.

Doprinos za zapošljavanje u 1994. godini (NN 55/90, 19/91, 117/93) plaća se iz plaća radnika i iz sredstava što ih uplaćuju radnici privremeno zaposleni u inozemstvu po stopi od 2%. Plaćom se smatra plaća ostvarena u skladu s propisima o radu, uvećana za zakonom propisane obveze iz plaće.

1995.

Od 1. siječnja 1995. primjenjuje se stopa doprinosa od 1,9% (NN 76/94, 95/94) iz plaća radnika. Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak.

1996.

Zakonom o zapošljavanju (NN 59/96, od 28. lipnja 1996.) prestaju važiti dotadašnji Zakon i sve njegove izmjene i dopune. Osniva se Hrvatski zavod za zapošljavanje kao javna ustanova u vlasništvu RH. Određuju se izvori financiranja iz: doprinosa zaposlenika, doprinosa poslodavaca, doprinosa zaposlenika zaposlenih u inozemstvu i iz drugih izvora. Doprinosi i druga sredstva uplaćuju se Zavodu. Osnovica za obračun doprinosa za zaposlenika je njegova plaća, a za poslodavca zbroj osnovica za obračun doprinosa svih zaposlenika koje poslodavac zapošljava. Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje zaposleniku na osnovi radnog odnosa, osim

iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak. Stopa doprinosa za zaposlenika je 0,85% iz plaća, a stopa doprinosa za poslodavca je 0,85% na plaće. Iznimno, stopu doprinosa za zaposlenika u inozemstvu utvrđuje Upravno vijeće Zavoda. Obveznik uplate doprinosa je poslodavac koji je dužan obračunati i uplatiti doprinose pri svakoj isplati plaće. Glede obveza obračuna i uplate doprinosa primjenjuju se propisi o porezima na dohodak i propisi o plaćanju poreza građana.

Od 1996. do 2002. godine nije se mijenjala stopa niti način obračuna doprinosa. Temeljem posebnog Zakona (NN 108/96), poslodavci koji zapošljavaju HRVI, ne plaćaju doprinos za zapošljavanje na plaće, odnosno plaćaju doprinos samo iz plaća. Za doprinos za zapošljavanje nije propisana najniža osnovica za plaćanje doprinosa za poslodavce koji do 15-og u mjesecu nisu isplatili plaću za prethodni mjesec.

Od 2003. do 2004. godine stopa doprinosa za zapošljavanje za poslodavca je 1,70% na plaće, a od 2005. do 2011. godine vrijedi ista stopa doprinosa uz mogućnost 1,6% + 0,1% za zapošljavanje invalida (odnosno 1,6% + 0,2% za poslodavce koji imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom).

Tablica 7. 4. Doprinosi za zapošljavanje u razdoblju od 1994. do 2011. godine u postotku

	1994.	1995.	1996– 2002.	2003– 2004.	2005– 2011.	Propis
Doprinos za zapošljavanje (iz plaće i na plaću)	2	1,9	0,85 0,85	1,70	1,70 (ili 1,6%+0,1%) ¹ (ili 1,6%+0,2%) ¹	Zakon o zapošljavanju (NN 55/90, 19/91, 117/93, 29/94, 76/94, 95/94) Zakon o zapošljavanju (NN 59/96) Zakon o posredovanju pri zapošljavanju i pravima za vrijeme nezaposlenosti (NN 32/02, 86/02, 114/03 i 151/03) Zakon o posredovanju pri zapošljavanju i pravima za vrijeme (80/08, 121/10)

1-za poslodavce koji imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom

7.1.4. Doprinos za doplatak za djecu

1994.

Osnovica za doprinos za doplatak za djecu utvrđuje se istovjetno osnovici mirovinskog doprinosa. Zakonom o plaćanju doprinosa za doplatak za djecu u 1994. godini (*NN 117/93*), radnici u radnom odnosu i s njima izjednačene osobe utvrđene Zakonom o doplatku za djecu (*NN 44/77, 52/85, 8/90, 40/90 i 26/93*), plaćaju doprinos za doplatak za djecu iz plaće ostvarene u skladu s propisima o radu, uvećane za zakonom propisane obveze iz plaće. Stopa doprinosa iz plaće iznosi 2,50%.

1995.

Zakonom o plaćanju doprinosa za doplatak na djecu u 1995. godini (*NN 95/94*) doprinos iz plaće plaća se po stopi od 2,20%. Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak.

1996., 1997. i do 30. lipnja 1998.

Zakon o plaćanju doprinosa za doplatak za djecu (*NN 106/95*) određuje plaćanje doprinosa za doplatak za djecu iz plaće po stopi od 2,20%. Plaćom, odnosno osnovicom za plaćanje doprinosa i ostvarivanje prava, smatra se sve što poslodavac plaća ili daje zaposleniku na osnovi rada, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak. Ova osnovica ne može biti niža od iznosa koju odlukom utvrdi Upravni odbor Fonda uz suglasnost Vlade RH. Obveznik uplate doprinosa koji nije isplatio plaću, doprinos obračunava i isplaćuje na utvrđenu osnovicu. Ako plaća nije isplaćena, doprinos se obračunava i uplaćuje do 15. u mjesecu za prethodni mjesec. Tako uplaćeni doprinos smatra se akontacijom, dijelom doprinosa koji u ukupnom iznosu dopijeva pri isplati plaće.

Od 1. srpnja 1998.

Zakonom o sredstvima za doplatak za djecu (*NN 88/98*) sredstva za doplatak za djecu od 1. srpnja 1998. godine osiguravaju se iz Državnog proračuna. Stoga je u Tablici 7. 5. Doprinosi za doplatak za djecu navedeno razdoblje od 1994. do 1998.

Tablica 7.5. Doprinosi za doplatak na djecu od 1994. do 1998. godine u %

	1994.	1995.	1996.	1997.	1998.	Propisi
Doprinos za doplatak za djecu iz plaće	2,5	2,20	2,20	2,20	2,20 do 30.6.	Zakon o plaćanju doprinosa za doplatak za djecu (NN 117/93, 95/94, 106/95) Zakon o sredstvima za doplatak na djecu (NN 88/98) Zakon o doplatku za djecu (NN 77/99)

7.2. Ostali doprinosi

7.2.1. Vodni doprinos

1994.

U 1994. godini (NN 43/93) vodoprivredni doprinos plaćaju pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost. Osnovicu za obračun i plaćanje čini iznos isplaćenih bruto plaća. Vodoprivredni doprinos plaća se po stopi od 0,80% u tekućem mjesecu za isplaćene plaće u prethodnom mjesecu. Fizičke osobe koje porez na dobit plaćaju u paušalnom iznosu plaćaju vodoprivredni doprinos na osnovicu od koje se obračunava porez na dobit u paušalnom iznosu što obavlja porezna uprava prema propisima o neposrednim porezima. Sredstva vodoprivrednog doprinosa uplaćuju se na poseban račun Hrvatske vodoprivrede. S obzirom da se od 1. siječnja 1994. godine na temelju Zakona o porezu na dohodak ukida paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti, definicija osnovice za plaćanje vodoprivrednog doprinosa za fizičke osobe bez zaposlenih postaje neupotrebljiva. Otvara se problem fizičkih osoba koje nemaju zaposlenika u radnom odnosu, jer su utvrđeni kao obveznici plaćanja doprinosa, ali nemaju osnovice jer ne isplaćuju plaće. Za njih se osnovica određuje tek od 1996. godine, u visini osnovice na koju plaćaju doprinos za zdravstveno osiguranje.

1995.

Od 1. siječnja 1995. godine (NN 95/94) vodoprivredni doprinos plaćaju pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost i fizičke osobe koje obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja, sukladno posebnim propisima sa svrhom stjecanja dobiti. Osnovicu za obračun i plaćanje čini iznos isplaćenih plaća. Vodoprivredni doprinos plaća se po stopi od 0,76%. Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili

daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak.

1996. i 1997.

Zakonom o vodama (NN 107/95) osnivaju se "Hrvatske vode" kao pravna osoba za obavljanje poslova upravljanja vodama. Zakon je stupio na snagu 1. siječnja 1996. godine. Zakonom o financiranju vodnog gospodarstva (NN 107/95, 19/96) utvrđuju se vodni doprinos koji plaćaju:

1. osobe koje obavljaju djelatnost u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima (osnovica je ukupni iznos isplaćenih plaća zaposlenika i poslodavca),
2. osobe koje obavljaju djelatnosti u skladu sa Zakonom o obrtu i
3. osobe koje obavljaju djelatnosti slobodnih zanimanja u skladu s posebnim propisima.

Za 2. i 3. osnovica je ista kao i za doprinos za zdravstveno osiguranje zaposlenika i poslodavca.

Vodni doprinos plaćaju pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost te fizičke osobe koje obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja, sukladno posebnim propisima sa svrhom stjecanja dobiti. Osnovica za obračun i plaćanje je iznos isplaćenih plaća, a plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koja se ne oporezuje u smislu propisa o porezu na dohodak. Vodni doprinos plaća se po stopi od 0,76% u tekućem mjesecu za isplaćene plaće u prethodnom mjesecu.

Za 1997. godinu vrijede isti propisi kao za 1996. godinu.

1998.

Do 1. srpnja 1998. godine vodni doprinos se plaćao po istoj stopi (0,76%) kao i u 1996. i 1997. godini. Ukida se od 1. srpnja i sredstva se osiguravaju u Državnom proračunu. Kako se vodni doprinos plaćao na plaće, njegovim ukidanjem smanjen je trošak rada za poslodavca.

Tablica 7.6. Vodni doprinos u razdoblju od 1994. godine do 2000. godine

	1994.	1995.	1996.	1997.	1998.	Propis
Vodni doprinos	0,80	0,76	0,76	0,76	0,76 do 30.6. ukida se od 1. srpnja 1998.	Zakon o vodama NN 9/91, 43/93, 95/94, 107/95 Zakon o financiranju vodnog gospodarstva NN 107/95, 19/96, 88/98

7.3. Hrvatsko opterećenje doprinosima u međunarodnoj usporedbi

U promatranom razdoblju u Hrvatskoj nije bilo značajnijih promjena u strukturi i visini doprinosa, stoga ćemo u tekstu dati kraći osvrt na hrvatsko opterećenje doprinosima u međunarodnoj usporedbi. Visoki doprinosi predmet su velike rasprave među stručnjacima, poduzetnicima i političarima. Poslodavci smatraju da oni povećavaju troškove rada i stoga umanjuju konkurentnu sposobnost tvrtki i gospodarstva u cjelini. Većina ekonomista navodi da se teret doprinosa, uključujući i one koje plaćaju poslodavci, barem dugoročno, prenosi na zaposlene koji ga snose u obliku manjih plaća. Međunarodne usporedbe podržavaju takvo stanovište: na primjer, u Danskoj gdje su mali mirovinski doprinosi²⁴⁶, ukupni troškovi rada nisu niži od onih u Francuskoj gdje su doprinosi vrlo visoki²⁴⁷. Povećanje doprinosa koje plaćaju poslodavci kratkoročno povećava troškove. Na sličan način, kratkoročno bi njihovo smanjivanje značilo i snižavanje troškova. Sve veće oslanjanje i značenje (teret) doprinosa, uz istodobno relativno smanjivanje poreznog pritiska, značilo je određeno *preusmjerenje* tereta javnih prihoda s poreza na doprinose.

Ujedno, većina je zemalja sustavno radila i na snižavanju tereta doprinosa. Tako je u Hrvatskoj ukupni porezni klin na rad (razlika između onoga što plati poslodavac i onoga što dobije zaposleni, u čemu u najvećoj mjeri sudjeluju doprinosi za socijalno osiguranje) u 1995. godini iznosio 48% ukupnih troškova rada, što je izuzetno visoko čak i prema vrijednostima *starih* zemalja – članica EU i tranzicijskih zemalja. Do 2001. godine porezni klin je smanjen na 41% i uglavnom je nakon toga zadržan na toj razini. U Tablici 7.7. prikaz stopa doprinosa za socijalno osiguranje po posljednjim raspoloživim podacima.

Tablica 7.7. Stopa doprinosa za socijalno osiguranje u 2009. godini

Zemlja	Stopa doprinosa u %		
	Radnik	Poslodavac	Ukupno
Albanija	11,2	21,7 (od 1. svibnja 16,7)	32,9
Austrija	17,57 službenici	21,83 službenici	39,40
	17,70 proizvodni radnici	21,70 proizvodni radnici	39,40
Belgija	13,07	32,37	45,44
Bugarska	13 (26 samozaposleni)	17,5 + nezgoda (0,4 do 1,1) +0,1 jamstveno fond = 18,7	31,70

²⁴⁶ Za poslodavce su od 1. siječnja 2000. ukinuti doprinosi za socijalno osiguranje.

²⁴⁷ Poslodavci u Francuskoj za svoje zaposlene plaćaju cijeli niz doprinosa: 12,8% plaće za zdravstveno osiguranje, 5,4% za obiteljski dodatak, 0,4% pomoć za stanovanje (ako imaju više od 20 zaposlenih), 0,3% solidarnosti za starost, 0,1% pomoć za stanovanje (svi poslodavci), 1,6% za mirovinsko osiguranje i još 8,3% na mjesečnu plaću radnika do 2.859 eura, 4,0% za osiguranje od nezaposlenosti za mjesečnu plaću do 11.436 eura, te 4,5% za dopunsko mirovinsko osiguranje rukovoditelja i menedžera.

Cipar	6,30 (6,8 od 1. travnja) (11,60 samozaposleni, 12,6 od 1. travnja)	8,00 (8,5 uvećanje od 1. travnja)	14,30 (15,30)
Crna gora	17,5	14,5	32,0
Češka	11,00 (44,10 samozaposleni)	34,00	47,50
Danska	9,00	0,00	9,00
Estonija	0,6 (33,00 samozaposleni)	33,00	33,60
Njemačka	20,53 (20,33 od 1. srpnja)	19,63 (19,33 od 1. srpnja)	40,16
Grčka	16,0 -19,45	28,06	44,06 - 47,51
Hrvatska	20,00	17,20	37,20
Mađarska	14,50	29,00	43,50
Irska	6	10,75	16,75
Italija	10	40-45	50-55
Latvija	9,00 (30,48 samozaposleni)	24,00 + nezgoda (0,09)	33,00
Litva	9	30,7 + nezgoda (0,28-1)	30,70
Makedonija	0	28,4 (25,2 u 2010. i 22,5 u 2011.)	28,4
Malta	10 (15 samozaposleni)	10,00	20,00
Nizozemska	6,9	18,78	25,68
Norveška	7,80 (11,00 samozaposleni)	14,10	21,90
Poljska	21,71	14,26 + nezgoda (0,67 – 3,60) + jamstveni fond (0,10) +2,45 fond za nezaposlenost	35,97 + nezgoda + jamstveni fond
Portugal	11,00	23,75 (21,25 za menedžere)	34,75
Rumunjska	10,50	20,8 (za poslove s otežanim uvjetima više stope)	31,3 (više stope za poslovima s otežanim uvjetima)
Slovačka	13,40	35,20 + doprinos za socijalni fond (0,6 -1)	48,60
Slovenija	22,10	16,10	38,20
Srbija	17,90	17,90	35,80
Španjolska	6,35	29,90 + nezgode (2,15 - 7,0)	36,25 + nez- gode
Švedska	7,00 29,71 samozaposleni	31,42	38,42
Turska	14,00	19,50-27,00	33,50 - 41,00
V. Britanija	11,00	9,1 do 844 funti tjedno, 12,80 preko tog iznosa	20,1-23,8

Izvor: International Bureau for Fiscal Documentation, 2009. *European Tax Handbook*, Amsterdam: International Bureau for Fiscal Documentation.

Hrvatski se poslodavci i njihovi zaposlenici s pravom žale da su visoki doprinosi za socijalno osiguranje. Ipak, u međunarodnoj usporedbi ukupni doprinos u Hrvatskoj od 37,20% i nije tako visok i uglavnom odgovara razini koju bilježi većina drugih zemalja. Nevagani prosjek stope za socijalno osiguranje svih odabranih (bez uključivanja posebnog doprinosa za nezgode koji imaju neke zemlje poput Latvije, Litve, Poljske i Španjolske te neuključivanja za davanja za socijalni fond u Slovačkoj kao i za druge doprinose koji za zaposlenike snose poslodavci u Rumunjskoj) je 33,03%, što je za nešto više od 4% manje od Hrvatske. Uzimanje u obzir svega neobuhvaćenog sigurno bi znatno povisilo navedeni prosjek (vjerojatno oko 34%) pa bi i razlika s Hrvatskom bila osjetno manja. Ali ako se isključe zemlje kod kojih se veći dio tih rashoda pokriva poreznim prihodima – poput Cipra, Danske, Irske, Malte i Velike Britanije – te izuzetno bogata Norveška, navedeni prosjek iznosi gotovo 35%, što bi uz ranije navedena ograničenja bilo vrlo blizu stope doprinosa za socijalno osiguranje u Hrvatskoj.

Rashodi za socijalne potrebe osjetno su veći u Hrvatskoj u odnosu na odabranu skupinu zemalja jugoistočne Europe. Kako ne raspolažemo novijim međunarodno usporedivim podacima u Tablici 7.8 sadržani su podaci za 2003.

Tablica 7.8. Rashodi za socijalnu zaštitu i obrazovanje, kao % BDP-a, 2003. godina

	Zdravstvena zaštita	Drugi socijalni rashodi	Ukupno rashodi za zdravstvo i socijalu ¹	Obrazovanje	Ukupni socijalni rashodi	Ukupni rashodi države na svim razinama
Albanija	2,1	6,7	8,8	2,9	11,7	27,0
Bugarska	4,4	13,2	17,6	3,9	21,5	37,6
Hrvatska	7,2	19,3	26,5	4,2	30,7	49,5
Makedonija	-	-	-	-	-	25,4
Moldova	3,2	9,3	12,6	5,6	18,2	30,3
Crna Gora	7,3	15,7	23,0	5,9	28,9	-
Rumunjska	6,4	9,6	16,1	4,0	20,1	38,9
Srbija	5,6	15,3	20,9	3,5	24,4	46,6

1- svi socijalni rashodi osim za zdravstvo, odnosno mirovinsko i invalidsko osiguranje, osiguranje za vrijeme nezaposlenosti, invalidnine od ozljeda na radu, naknade za obitelj i majčinstvo, pomoći za stanovanje te drugi oblici pomoći ako nisu drugačije klasificirani.

Izvor: *International Labour Office, 2005: Social Security Spending in South Eastern Europe: A Comparative Review, Budapest: International Labour Office.*

U Hrvatskoj su u nekoliko godina (na primjer, u 2003. i 2004. godini) troškovi socijalne zaštite činili, prema podacima Ministarstva financija, oko 23,5% BDP (nije usporedivo s prethodno navedenom tablicom), što je više od 4 postotna boda manje

od prosjeka zemalja EU-25 (28% BDP u 2003.). Međutim, ako navedenim izdacima pribrojimo izdatke za branitelje (1,5% BDP), izbjeglice i prognanike, tada je udio ukupnih izdataka u BDP veći od 26%.

7.4. Završna razmatranja

U razdoblju od 1994. do 2011. godine plaćaju se doprinosi za mirovinsko i invalidsko osiguranje, zdravstveno osiguranje, doprinosi za zapošljavanje, za doplatu na djecu i vodni doprinos. Doprinosi snose poslodavci (na plaće) i osiguranici (iz plaća). Plaćanje doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje u razdoblju od 1994. do zaključno s 1998. godinom bilo je uređeno za svaku godinu s tri posebna zakona: 1) za osobe koje su osiguranici temeljem radnog odnosa i s njima izjednačene osobe, 2) za osobe koje samostalnim radom obavljaju djelatnost i 3) poseban zakon o stopama doprinosa za poljoprivrednike. Obrtnici su bili osigurani u posebnom Fondu samostalnih privrednika, a poljoprivrednici u posebnom Fondu poljoprivrednika. Dakle, sustav mirovinskog osiguranja nije odgovarao danas važećoj podjeli na samostalni i nesamostalni rad, propisanoj Zakonom o porezu na dohodak. Tek od 1999. godine od početka primjene novog Zakona o mirovinskom osiguranju (NN 102/98) stope doprinosa za mirovinsko osiguranje se jednoznačno uređuju za sve osiguranike. Do 1998. godine koristi se termin "mirovinsko i invalidsko osiguranje", a od 1999. godine termin "mirovinsko osiguranje". Promjena nije samo formalna, već odražava suštinske promjene u ovom sustavu obveznog osiguranja uvedene od 1. siječnja 1999. godine.

Osnovica za plaćanje svih doprinosa bila je u svim propisima za 1994. godinu uređena na istovjetan način (plaća ostvarena u skladu s propisima o radu, uvećana za zakonom propisane obveze iz plaće). Riječ je o definiciji osnovice koja je preuzeta iz ranijih godina i koja nije uvažila činjenicu da se od 1. siječnja 1994. godine počeo primjenjivati novi sustav oporezivanja dohotka. Javile su se brojne poteškoće i nesnalaženja u definiranju plaće koja služi kao osnovica za plaćanje doprinosa i plaće koja služi kao kriterij za ostvarivanje prava u određenom socijalnom sustavu. Od 1. siječnja 1995. godine svi propisi koji uređuju obvezu plaćanja doprinosa preuzimaju novu definiciju plaće, vezujuću osnovicu za plaćanje doprinosa uz porezni sustav (plaćom se smatra sve što poslodavac daje zaposleniku na temelju radnog odnosa, osim iznosa na koje se ne plaća porez na dohodak). Takva je definicija plaće kao osnovice za plaćanje doprinosa u primjeni sve do danas. Najniže osnovice za plaćanje doprinosa u pravilu se primjenjuju od 1. veljače tekuće godine (u nekim godinama od 1. ožujka, čak od 1. travnja), a do tada se primjenjuje najniža osnovica iz prethodne godine.

U razdoblju od 1994. do 2011. stopa doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje postupno se smanjivala. Stopa je 1994. godine iznosila 13,5% iz plaća i na plaće.

U 1995. godini zbog proširenja porezne osnovice smanjuje se na 12,75% sve do 31. siječnja 1998. godine kada je smanjena na 10,75%. Od 1. lipnja 2000. godine doprinos na plaću smanjen je na 8,75% dok je i dalje na plaću 10,75%. Sniženje stope prisutno je i kod ostalih kategorija osiguranika.

Poduzeća, ustanove i druge pravne osobe oslobađaju se plaćanja doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje na plaće vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata kod njih zaposlenih, odnosno onih koji se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji, a poduzeća za zapošljavanje invalida oslobađaju se plaćanja toga doprinosa za invalide kod njih zaposlene, odnosno koji se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji. Od 1996. godine hrvatskom ratnom vojnom invalidu Domovinskog rata, kojem je utvrđeno svojstvo ratnog vojnog invalida prema propisima o zaštiti vojnih i civilnih invalida stopa doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje radnika, radnih ljudi koji samostalno obavljaju djelatnost te individualnih poljoprivrednika, utvrđuje se u iznosu od 50% utvrđene stope. Od 2003. godine cjelokupni teret doprinosa za mirovinsko i invalidsko osiguranje snosi radnik iz plaće i ona za većinu zaposlenih iznosi 20%.

Od 1. siječnja 1999. godine stope doprinosa za mirovinsko osiguranje su izjednačene za sve kategorije osiguranika u mirovinskom osiguranju. Za osiguranike za koje su propisane olakšice u plaćanju doprinosa (npr. za HRVI) ta se olakšica dosljedno priznaje za sve situacije: kad je u radnom odnosu, kad je sam obveznik plaćanja doprinosa, kad umjesto plaće prima naknadu plaće ili kad je nezaposlen pa Zavod za zapošljavanje uplaćuje doprinos. Popis stopa je dugačak, iako se radi o istoj stopi i istoj olakšici dosljedno primijenjenoj na sve situacije. Za osiguranike kojima se priznaju posebna prava u sustavu obveznog osiguranja (npr. beneficirani staž za slijepe osobe, osobe oboljele od određenih bolesti, za korisnike invalidske mirovine koji rade u nepunom radnom vremenu, a staž osiguranja im se računa u punom trajanju), razliku do punog iznosa doprinosa propisanog za ostale osiguranike plaća RH.

Drugu značajnu novinu predstavlja zakonsko određenje prema kojem se doprinos za mirovinsko osiguranje plaća i na naknade plaće za situacije kad osiguranik iz opravdanih razloga ne radi i koristi neko drugo pravo po osnovi radnog odnosa ili obavljanja registrirane djelatnosti (pravo na bolovanje, pravo na porodni dopust, na skraćeno radno vrijeme radi njege teže hendikepiranog djeteta i dr.). Do 31. prosinca 1998. godine ova su se razdoblja priznavala u staž osiguranja, iako nije plaćen mirovinski doprinos. Od 1. siječnja 1999. godine uvedena je obveza plaćanja doprinosa za mirovinsko osiguranje na naknade plaće koje isplaćuje RH, centri za socijalni rad i Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje. Na te se naknade ne plaćaju porez na dohodak, doprinos za zdravstveno osiguranje, doprinos za zapošljavanje, ali se plaća mirovinski doprinos. Iznimno, u 1999. godini i u 2000. godini Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje oslobođen je ove obveze.

Osnovica za plaćanje doprinosa za zdravstveno osiguranje u razdoblju od 1994. do 31. svibnja 2000. godine jednako se određuje kao i osnovica za mirovinsko osiguranje. Od 1. lipnja 2000. godine doprinos je određen Zakonom o stopama doprinosa za zdravstveno osiguranje, a Odlukom o osnovicama, stopama i načinu obračuna i plaćanja sredstava za ostvarivanje prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja određuju se osnovice i stope za samo neke kategorije osiguranika zdravstvenog osiguranja. Doprinosi su plaćali zaposleni, iz plaće i na plaću, korisnici mirovina, korisnici prava na profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje, te invalidi sa skraćenim radnim vremenom i poljoprivrednici. Stopa doprinosa iz plaće povećavala se sa 7,5% u 1994. godini na 9% u 2000. godini. U razdoblju od 1995. do 1997. godine stopa je iznosila 7%. Stopa doprinosa na plaću bila je 7,5% u 1994. godini i smanjila se zbog proširenja osnovice u 1995. godini na 7%. U 1998. i 1999. godini stopa je povećana na 9%, a od 1. lipnja smanjena je na 7%.

Od 1. veljače 1998. godine ukida se doprinos korisnika mirovina, korisnika prava na profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje te invalida sa skraćenim radnim vremenom, koji se plaćao po stopi od 18%. Zbog ukidanja ovog doprinosa nedostatak sredstva neće se nadoknađivati iz državnog proračuna kao u prethodnim godinama, nego se povećava redovna stopa sa 7% na 9% koju plaćaju aktivni osiguranici. I kod plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje pojedine kategorije osiguranika koriste povlastice niže stope. Pravne i fizičke osobe plaćaju 50% od propisane stope doprinosa iz plaća i na plaće za zdravstveno osiguranje kod njih zaposlenih invalida rada, odnosno osoba koje se nalaze na profesionalnoj rehabilitaciji. Pravne i fizičke osobe plaćaju 50% od propisane stope doprinosa iz plaće za zdravstveno osiguranje kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata. Pravne i fizičke osobe oslobađaju se doprinosa na plaće za zdravstveno osiguranje kod njih zaposlenih vojnih invalida – hrvatskih branitelja Domovinskog rata. Od 2003. godine cjelokupni teret doprinosa za zdravstveno osiguranje snosi poslodavac doprinosom na plaće svojih zaposlenih i ona za većinu zaposlenih iznosi 15%.

Doprinos za zapošljavanje u 1994. i 1995. godini plaćao se iz plaća radnika i iz sredstava što ih uplaćuju radnici privremeno zaposleni u inozemstvu. Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom, od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak. Godine 1996. osniva se Hrvatski zavod za zapošljavanje kao javna ustanova u vlasništvu RH koji se financira doprinosima iz i na plaću i doprinosom zaposlenika zaposlenih u inozemstvu. Osnovica za obračun doprinosa je za zaposlenika njegova plaća, a za poslodavca zbroj osnovica za obračun doprinosa. Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje zaposleniku na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak. Poslodavci koji zapošljavaju HRVI ne

plaćaju doprinos za zapošljavanje na plaće, odnosno plaćaju samo doprinos iz plaća. Stopa iz plaća iznosila je 1994. godine 2% i smanjena je na 1,9% u 1995. godini. Od 1996. do 2000. stopa se nije mijenjala i iznosila je iz plaća 0,85 %i na plaće 0,85%, što je ukupno 1,7%. Od 2003. godine cjelokupni teret doprinosa za zapošljavanje snosi poslodavac i to doprinosima na plaću po stopi 1,7%. Od 2005. godine stopa doprinosa za zapošljavanje za poslodavce koji imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom je 1,6%+0,1%, odnosno 1,6%+0,2%.

Doprinos za doplatu za djecu u 1994. godini plaćaju radnici iz plaće u radnom odnosu i s njima izjednačene osobe po stopi od 2,5%. Osnovica se utvrđuje istovjetno osnovici za mirovinski doprinos. U 1995. godini definicija plaće usklađena je s novim Zakonom o porezu na dohodak. Plaćom se smatra sve što poslodavac plaća ili daje posloprimcu na osnovi radnog odnosa, osim iznosa koji se ne smatraju dohotkom od nesamostalnog rada ili naknade, potpore i nagrade koje se ne oporezuju u smislu propisa o porezu na dohodak. Ova osnovica ne može biti niža od iznosa koju odlukom utvrdi Upravni odbor Fonda, uz suglasnost Vlade RH. Od 1995. do 30. lipnja 1998. godine doprinos se plaćao po stopi od 2,20%, a od 1. srpnja 1998. godine sredstva za doplatu za djecu osiguravaju se iz Državnog proračuna.

Vodni doprinos plaćao se u razdoblju od 1994. godine do 30. lipnja 1998. godine. Taj doprinos ukida se od 1. srpnja 1998. godine, a sredstva se osiguravaju iz državnog proračuna. Obveznici plaćanja doprinosa bili su pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost i od 1995. godine fizičke osobe koje obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja. Sredstva vodoprivrednog doprinosa uplaćuju se na poseban račun Hrvatske vodoprivrede. Zakonom o vodama iz 1996. godine osnivaju se "Hrvatske vode" kao pravna osoba za obavljanje poslova upravljanja vodama, a vodni doprinos plaćaju: osobe koje obavljaju djelatnost u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima (osnovica je ukupni iznos isplaćenih plaća zaposlenika i poslodavca), osobe koje obavljaju djelatnosti u skladu sa Zakonom o obrtu i osobe koje obavljaju djelatnosti slobodnih zanimanja u skladu s posebnim propisima. Za drugu i treću skupinu osnovica je ista kao i za doprinos za zdravstveno osiguranje zaposlenika i poslodavca. U 1994. godini stopa je iznosila 0,8%, a od 1995. godine do 30. srpnja 1998. godine smanjena je na 0,76%.

Tablica 7.9. Ukupna stopa doprinosa iz i na plaću od 1994. do 2011. godine

Godina	Ukupna stopa iz plaće	Ukupna stopa na plaću	Ukupno
1994.	25,50	22,2	47,70
1995.	23,85	20,87	44,72
1996.	22,8 od 1.8.	21,72	44,52
1997.	22,80	21,72	44,52
1998.	22,80 do 30.6	21,36 do 30.6.	44,52
	20,6 od 1.7.	20,6 od 1.7.	41,20

1999.	20,60	20,60	41,20
2000.	20,60	20,6 do 31.5.	41,20
		16,6 od 1.6.	37,20
2001.	20,60	16,60	37,20
2002.	20,60	17,07	37,67
2003.	20,00	17,20	37,20
2004.	20,00	17,20	37,20
2005–2011.	20,00	17,2 ¹	37,20

1-Nije uključen doprinos za zapošljavanje za poslodavce koji imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom

Visina poreza na dohodak i doprinosa određuje bruto trošak rada za poslodavca i utječe na konkurentnu sposobnost Hrvatske. Porezni klin pokazuje koliki dio bruto plaće zaposlenika poslodavac mora obračunati i uplatiti državi u obliku poreza i doprinosa. Usporedba veličine poreznog klina s drugim zemljama ukazuje i na relativnu cijenu rada. Kesner-Škreb (2007a) navodi kako je porezni klin u Hrvatskoj 2005. godine iznosio 39% (u Tablici 7.7. nije uključen doprinos za zapošljavanje za poslodavce koji imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom), i niži je od onoga u šest zemalja EU iz našeg okruženja te prosjeka EU (samo Slovačka ima nešto niži porezni klin od Hrvatske). No teret poreza i doprinosa u Hrvatskoj još je uvijek viši od prosječnoga za zemlje OECD-a, a mnogo je viši od njegovih najperspektivnijih zemalja: Koreje, Meksika, Novog Zelanda i Irske. Kako bi se povećala konkurentnost na inozemnim tržištima (posebno izvan EU), trebalo bi početi smanjivati cijenu rada, i to ponajprije smanjivanjem visine doprinosa. Naime, problem u Hrvatskoj nije porez na dohodak, koji je relativno nizak u odnosu prema ostalim zemljama, već su to doprinosi, posebice oni iz plaća (doprinosi zaposlenika), u čemu Hrvatska ima jedno od najvećih opterećenja u svijetu. No smanjivanje doprinosa usko je povezano s reformama mirovinskog i zdravstvenoga osiguranja, u okviru kojih je doprinosima potrebno povezati visinu uplata s visinom mirovine odnosno opsegom i kvalitetom pruženih usluga.

Udio doprinosa za socijalno osiguranje u ukupnim prihodima konsolidirane države u razdoblju od 2002. do 2010. nije se značajnije mijenjao te se kretao oko 34% ukupnih prihoda. Navedeni udio bio je najniži 2007. godine i iznosio je 32,81%, a nakon toga stalno raste do 2009. godine (na 35,06%), dok je 2010. zabilježeno blago smanjenje njegova udjela te je iznosio 34,93% (Tablica 7.8). Relativno niski prihodi od doprinosa u Hrvatskoj mogli bi se dijelom objasniti nešto nižim stopama doprinosa za mirovinsko osiguranje od prosjeka EU-a. Stopa od 20% za mirovinsko osiguranje je jedna od nižih u Europi, ali je s druge strane, ukupna stopa doprinosa za socijalnu zaštitu od 37,2% bruto plaće među najvišima, posebno ako se promatraju post-socijalističke zemlje.

Tablica 7.10. Prihodi konsolidirane države i doprinosi za socijalno osiguranje od 2002. do 2010.

Godina	PRIHODI (000 HRK) (1)	Doprinosi za socijalno osiguranje (121)	Doprinosi zaposlenika (1211)	Doprinosi poslodavaca (1212)	Doprinosi od samozaposlenih ili nezaposlenih (1213)	Udio socijalnih doprinosa u ukupnim prihodima konsolidirane države u %
2002.	75.064.040	25.200.022	0	1.605.082	455.560	33,57
2003.	80.786.555	27.424.608	12.338.894	14.326.690	759.023	33,95
2004.	87.019.284	29.477.597	13.139.274	15.737.707	600.616	33,87
2005.	92.642.473	31.301.340	13.857.360	16.695.492	748.487	33,79
2006.	100.392.605	33.877.148	15.084.349	18.051.382	741.418	33,74
2007.	113.386.165	37.203.486	16.531.305	19.845.488	826.692	32,81
2008.	120.036.688	40.703.484	18.100.364	21.758.077	845.043	33,91
2009.	114.086.889	39.994.739	17.925.299	21.373.979	695.462	35,06
2010.	110.831.567	38.712.382	17.290.552	20.783.571	638.260	34,93

Izvor: Ministarstvo financija

U cilju očuvanja fiskalne održivosti mirovinskog sustava i smanjivanja mirovinskih rashoda potrebno je osnaživanje veze između plaćenih mirovinskih doprinosa i visine mirovine. Nužno je nadalje razviti i usvojiti pravila za automatsku korekciju parametara javnog mirovinskog sustava s očekivanim trajanjem života i gospodarskim kriterijima. Važno je razmotriti socijalno prihvatljiv i fiskalno održiv sustav valorizacije i indeksacije mirovina. Dosljednim *kažnjavanjem* ranijeg umirovljenja nužno je ograničiti prijevremeno umirovljenje, odnosno *nagrađivanjem* kasnijeg umirovljenje poticati dulji ostanak u svijetu rada. Ujedno, do 2030. treba podići zakonsku dob umirovljenja na 67 godina, što bi povisilo relativne mirovine i smanjilo fiskalni deficit sustava. Mogućim povećanjem ukupnih doprinosa za mirovinsko osiguranja povisili bi se ionako visoki troškovi rada, narušila konkurentska sposobnost hrvatskog gospodarstva te potaknulo sudjelovanje u neslužbenom gospodarstvu (sivoj ekonomiji).

Među osnovnim je uvjetima za ostvarivanje novog modela financiranja zdravstvene zaštite precizno određivanje popisa dijagnostičkih i terapijskih usluga koje su pacijentu zajamčene obveznim zdravstvenim osiguranjem. Za smanjenje potrošnje u zdravstvu i slijedom toga zadržavanja te mogućeg smanjivanja stope doprinosa potrebna je provjera i kontrola provedenih intervencija, odnosno dijagnostičkih i terapijskih usluga, kao i provjera njihove stvarne potrebe. Stoga je potrebno napraviti jedinstveni sustav troškovne liste koje bi obuhvatile pet važnih kategorija: bolnice, lijekove koji se dobivaju na recept, dijagnostičke postupke, troškove liječenja i troškove kućnog liječenja. Osim dijela reforme financiranja zdravstvenog sustava, važ-

no je ostvariti odgovarajuće vrednovanje kvalitete zdravstvenih usluga u pojedinim zdravstvenim ustanovama, nadzor učinkovitosti i financijsku opravdanost zdravstvenih djelatnosti. Trebalo bi se postići smanjenje oslobođenja od plaćanja participacije, revidirati košaricu osnovnoga zdravstvenog osiguranja, provesti reorganizaciju dopunskoga zdravstvenog osiguranja, ostvariti kontrolu izdataka, povećati iskoristivost medicinskih kapaciteta i ukinuti nepotrebne ili dvostruke kapacitete te poboljšati organizaciju i upravljanje. Nadalje, potrebno je jasnije i preciznije definirati te stalno usklađivati i osuvremenjivati minimalne financijske standarde u zdravstvenoj zaštiti te poboljšati usklađenost nadležnosti i odgovornosti lokalnih vlasti i HZZO-a. Napokon, cjelovita bi se reforma trebala pozabaviti i pitanjem financiranja investicija u zdravstvu.

Očekivani učinci reforme ponajviše su usmjereni na poboljšanje iskoristivosti zdravstvenih kapaciteta, poboljšanje kvalitete zdravstvene zaštite, poboljšanje uvjeta rada zaposlenika, povećanje učinkovitosti ulaganja, postizanje financijske stabilnosti zdravstva i zdravstvenog osiguranja te skraćivanje lista čekanja. Reforma postojećeg sustava zdravstvenog osiguranja u smjeru jačeg oslanjanja na privatno osiguranje te jačanje tržišnih elemenata nužna je za dugoročno osiguravanje održivosti sustava.

Reformama sustava mirovinskog i zdravstvenog osiguranja smanjuje se prevelika uloga države, čime se ograničava mogućnost paternalističkog ponašanja i stvaraju uvjeti za povećanje konkurentne sposobnosti hrvatskoga gospodarstva i porast dohotka. Iako reforma tih sustava nije jednostavna i jeftina zadaća, koristi koje bi se tako postigle u unapređenju zdravlja i zdravstva, odnosno položaja osiguranika i umirovljenika su višestruke, a ostvareni bi troškovi trebali biti daleko manji od mogućih ušteda. Možemo ponoviti često ponavljano (a još brže zaboravljenu tezu) o tome kako se *ne bi smjeli smanjivati porezni prihodi sve dok se prvo ne smanje državni rashodi*. Težište treba biti na smanjivanju javne potrošnje jer je to jedini ispravan i dugotrajno održiv način snižavanje ukupnog fiskalnog opterećenja porezima i doprinosima. Moguće daljnje snižavanje doprinosa, uz zadržavanje visoke razine javne potrošnje, stvorilo bi dodatnu potrebu za zaduživanjem što sigurno nije niti u interesu države ni građana i predstavlja ozbiljnu prijetnju makroekonomskoj stabilnosti. Prije odluke o snižavanju pojedinih stopa doprinosa treba točno utvrditi stvarno opterećenje zbog tog izdvajanja te posljedice koje snižavanje stope može izazvati.

Stoga, kao dugoročnu zadaću i kao trajne obveze koje se trebaju poduzeti možemo istaknuti *potrebu snižavanja ukupnog poreznog opterećenja i stope doprinosa*. Da bi se to ostvarilo potrebno je posvetiti veću pozornost rashodnoj strani proračuna na svim razinama državne vlasti, postići potrebnu transparentnost proračuna, ostvariti optimalnu razinu fiskalne decentralizacije – niže jedinice vlasti bliže su građanima i bolje poznaju njihove potrebe, a uglavnom su i pozornije u trošenju sredstava, te konačno ostvariti opće poboljšanje sustava informiranja i općih znanja o javnim

financijama, odnosno o *nemogućnosti i (ne)održivosti zadržavanja postojećeg stanja u socijalnom osiguranju*. Nesklonost plaćanju doprinosa za socijalno osiguranje sigurno će rasti ako se takvo izdvajanje ne shvaća kao štednja za sigurnu starost ili bolest već kao porez za koji se ništa ne dobiva za uzvrat. Bez poboljšanja informiranja i općih znanja o financijskim problemima sustava socijalnog osiguranja mogu se u reformi sustava (i neminovnom smanjivanju prava za pojedine kategorije osiguranika) očekivati u većini slučajeva znatni politički otpori, koji će otežati ili možda i onemogućiti promjene.

VIII. ZAKLJUČAK (Jelčić i Bejaković)

Iako ne postoje neka opća i uvijek primjenjiva pravila koja odgovaraju svim poreznim sustavima i vremenima, postoje neka obilježja i pravila koji su gotovo univerzalna:

- (a) Ne postoji općenito optimalan porezni sustav;
- (b) Suvremeni porezni sustavi u načelu trebaju se oslanjati na što širu poreznu osnovicu (sa što manje neoporezivih izuzetaka), a porezne stope bi trebale biti što je moguće ujednačenije i manje kako bi se ublažili negativni utjecaji na ponašanje i radnu aktivnost poreznih obveznika.
- (c) Potencijalni prihodi od zelenih poreza (osim kod onih koji su vezani uz energiju) su mali, a zeleni porezi općenito su problem koji većim dijelom spada u politiku zaštite okoliša, a ne u područje porezne politike;
- (d) Tijekom sljedećih, otprilike 20 godina, vjerojatno će doći do blagog pomaka prema potrošnim porezima (posebno PDV-u) i porezima na nekretnine, te odmaka od poreza na dohodak i doprinosa socijalnom osiguranju;
- (e) Tijekom sljedećih 20 godina ukupni porezni prihodi vjerojatno će nastaviti lagano povećavati – ponajviše zbog povećanih izdvajanja za mirovinsko i zdravstveno osiguranje, iako će se taj udio nastaviti kretati u različitim zemljama u različitim smjerovima;
- (f) Utjecaj globalizacije i drugih međunarodnih čimbenika (uključujući opredjeljenja EU-a) na odluke o poreznim stopama, osnovicama i sustavima, kako u prošlosti tako i u budućnosti manje je značajan od domaćih ciljeva i pritiska; i
- (g) Nema razloga za vjerovanje da će u budućih 20 godina doći do veće međunarodne porezne konvergencije nego što je to sada slučaj, pri čemu mnogo stvari ovisi i o početnom stanju, tradiciji, navikama u oporezivanju i slično.

Sva pitanja, poput obilježja postojećih svojstava, prihvatljivosti tržišnog određivanja raspodjele dohotka, oblika ostvarivanja socijalne skrbi, održavanja potpunog iskorištavanja izvora, fenomena oporezivanja i gospodarskog rasta, imaju veliko

značenje u određivanju odgovarajuće veličine i djelovanja javnih financija. Nadalje, ekonomisti i porezni stručnjaci sve veću pozornosti posvećuju aspektima i načelima ukupnih troškova prikupljanja poreza. Oni se sastoje od troškova porezne uprave i troškova poreznih obveznika. Dok troškovi porezne uprave predstavljaju rashode državnih tijela koji su nužni za ostvarivanje, porezni zakoni i prikupljanje javnih prihoda, troškovi poreznih obveznika odnose se na napore, vrijeme i novac vođenja poreznog knjigovodstva, popunjavanja poreznih prijavi i uplate poreza. Poželjno je da su ukupni troškovi prikupljanja poreza što manji, kako bi se što manje ekonomskih resursa preusmjerilo iz gospodarskih aktivnosti na ispunjavanje administrativnih i zakonskih normi.

Zbog ubrzanog trenda globalizacije svjetskog tržišta i regionalnih integracija, porezna konkurentnost postaje sve važniji aspekt i načelo svih poreznih sustava. Za malo otvoreno gospodarstvo poput hrvatskoga naklonjeno regionalnim integracijama, vrlo je važno hoće li pojedine porezne odredbe povećati ili smanjiti regionalnu konkurentnost.

Zbog visoke zaduženosti i javne potrošnje, značajnog deficita tekućeg računa platne bilance i u cilju smanjivanja proračunskog deficita u Hrvatskoj, kao i u cijeloj regiji nema mjesta za fiskalnu stimulaciju ni za rasprave o tome što SAD ili Njemačka trenutačno poduzimaju. U kratkom roku, što je prije moguće, Hrvatska mora smanjiti javne rashode, i to upravo one najveće, tj. plaće u javnom sektoru i socijalne naknade koje iznose oko 70% ukupnih državnih rashoda, ali i državne potpore i zaduživanje lokalnih jedinica. U dugom roku potrebno se usredotočiti na strukturne reforme u zapošljavanju, otpuštanju i nagrađivanju zaposlenih u javnom sektoru te na reforme socijalne skrbi, zdravstva, obrazovanja, mirovina, državnih potpora, lokalne i regionalne samouprave. Kako smo već nekoliko puta naglasili država također mora bolje planirati svoje financije, prestati ih voditi od danas do sutra i prekinuti s popuštanjem pritiscima različitih interesnih skupina. Kratkoročna smanjenja javnih rashoda neće biti dovoljna bez dugoročnih reformi.

Ključni prioriteti za javni sektor i njegove financije leže u smanjenju javne potrošnje i proračunskog manjka, što će pridonijeti povećanju produktivnosti privatnog sektora i konkurentnosti zemlje, te poboljšanju troškovne efikasnosti i učinkovitosti javnog sektora. Smanjenje poreznog opterećenja moralo bi biti popraćeno kontinuiranim naporima ka smanjenju proračunskog manjka. Glavni cilj porezne politike jest prikupljanje dovoljnog iznosa prihoda uz prihvatljivu raspodjelu poreznog tereta, što veću jednostavnost i transparentnost, te uz što manje troškove i štetne učinke na ekonomsku efikasnost. Stoga je posebice u uvjetima gospodarske krize potrebno stalno raditi na razvoju jednostavnog i jeftinog poreznog sustava te poboljšavati njegovu konzistentnost i transparentnost. Za zadovoljenje zadanih ciljeva važno je primijeniti optimalnu kombinaciju elemenata koje porezni sustav nudi. Ujedno, potrebno je nastaviti s ulaganjem napora u sređivanje fiskalne situa-

cije uvođenjem veće transparentnosti proračunskoga procesa i smanjivanjem razine kvazi-fiskalnih aktivnosti. Zaključno, možemo istaknuti kako je teško jednoznačno tvrditi je li se moglo više učiniti s poreznim sustavom u ublažavanju krize, ali je dosta učinjeno u hrvatskom približavanju EU i zahtjevima za ispunjavanje punopravnog EU članstva.

Porezni sustav je vrlo složen i nikako ne bi smio biti predmetom *licitiranja* i ne-realnih obećanja političara uoči izbora. I građani i političari moraju biti svjesni važnosti javnih prihoda i biti realni kako su oni nužni u suvremenom društvu, ali to ne znači da se njima može nenamjenski raspolagati. Prva funkcija poreznog sustava je punjenje proračuna: mnogi smatraju kako se socijalna politika ne smije voditi mjerama porezne politike, već je mnogo učinkovitije provođenje socijalne politike izravnim transferima iz proračuna. Stjepan Radić je još pred stotinu godina, u knjizi *Današnja financijalna znanost*, napisao “kako ostaje nepobitnom istinom da se baš u poreznoj reformi ne smije ni jedna vlada prenagliti, ako neće da izvrgne državu najneugodnijemu i najopasnijemu iznenađenju: praznoj državnoj blagajni”. Radić također podsjeća da porezni sustav treba mijenjati što rjeđe *jer što je porez stariji, lakše se plaća*.

LITERATURA

- , 1998. *Needs for Deregulation of the Tax Systems in Central Europe: A Comparative Study*. Dostupno na: [http://www.ime-bg.org/pdf_docs/papers/taxsys_rep.pdf].
- Aaron H., Galper, N. i Pechman, J., 1988. *Uneasy Compromise, Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*. Washington, D.C.: Brookings Institution.
- Adams, C., 2006. *Za dobro i zlo – utjecaj poreza na kretanje civilizacije*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Amidžić Peročević, K., 2001. „Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu putem olakšice u porezu na dobit“. *Računovodstvo i financije*, 29 (1), 169-172.
- Amidžić Peročević, K., 2011. „Porezne olakšice u porezu na dobit za 2010. godinu za poduzetnike koji posluju u slobodnim zonama“ *Računovodstvo i financije*, 29 (2), 98-101.
- Arbutina, H., Kuliš, D. i Pitarević, M., 2004. „Usporedba i usklađivanje hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima EU“ u K. Ott, ur. *Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji Izazovi ekonomske i pravne prilagodbe*. Zagreb: Institut za javne financije i Zaklada Friedrich Ebert, 83-105.
- Atkinson, A. i Stiglitz, J. E., 1976. „The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation“. *Journal of Public Economics* (6), 55-75.
- Barac, Z., 2002. „Odstupanja Zakona o PDV-u od Šeste smjernice EU u vezi s poreznim oslobođenjima u tuzemstvu“. *Porezni vjesnik* 11 (6), 41-47.
- Blackstone, W., 1765. *Commentaries on the Laws of England*, knjiga I, poglavlje 8, str. 308. Dostupno na: [<http://www.lonang.com/exlibris/blackstone/bla-108.htm>].
- Blažić, H., 2006. *Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti*. Rijeka: Ekonomski fakultet.
- Blažić, H., 2009. *Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti, Ažurirane tablice/ grafikoni za 2009*. Rijeka: Ekonomski fakultet.
- Borić, S., 2007. „Ministar Šuker promovira doktrinu Marxa i Engelsa“. *Nacional* br. 585, 30. siječnja 2007.
- Bratić, V., 2008. „Oporezivanje dobiti u Vukovaru: možemo li pratiti učinke poreznih oslobođenja?“ *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 34. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/34.pdf>].
- Bratić, V., 2011. *Skrivena javna potrošnja - Porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Instituta za javne financije.
- Brčić, D. P., 2011. „Država još ima prostora za punjenje proračuna“. *Vjesnik*, 14. veljače 2011.
- Briggs, A., 2003. *Socijalna povijest Engleske*. Zagreb: Barbat.
- British Broadcast Company, 2007. *Tourism VAT plan rejected*. Edinburgh - Glasgow: British Broadcast Company.
- Brkanić, V., 2007. „Porezni, carinski i novčani poticaji velikih ulaganja“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 7 (1), 15-20.
- Brkanić, V., 2007. „Sniženi PDV na novine i časopise“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 7 (8), 117.

- Bronić, M., 2011. „Naplaćeni i nenaplaćeni porezi u Hrvatskoj i Europskoj uniji“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 57. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/57.pdf>].
- Broz, T. (i sur.), 2011. „Nastavak recesije: Pad gospodarske aktivnosti u 2010. godini“. *Privredna kretanja i ekonomska politika*, 126 (26), 8-19.
- Bulić, P., 2005. „Hrvatska bi trebala uvesti flat tax sa stopom manjom od 20 posto“. *Vjesnik*, 6. lipnja 2005.
- Carinska uprava, 2009. *Novosti u području trošarina*, Zagreb: Carinska uprava.
- Cnossen, S. (ur.), 1995. *Theory and Practice of Excise Taxation*. New York: Oxford University Press.
- Cnossen, S. i Bird, R., 1990. *The Personal Income Tax: Phoenix from the Ashes?* Amsterdam: Noth Holland.
- Cremer, H., Pestieau, P. i Rocher, R. C., 1999. *Direct versus Indirect Taxation, The Design of the Tax Structure Revisited*. Louvain-la-Neuve: Center for Operations Research and Econometrics.
- Čevizović, I., 2010. „Izmjene i dopune Zakona o porezu na dobit od 1. srpnja 2010“. *Računovodstvo i financije*, 38 (7), 80-81.
- Damjanović, M., 2009. *Krizni porez – kritički osvrt, Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke*. Zagreb: Zgombić & partneri grupa.
- Denys, L. A. *From Global Tax Policy to Global Taxation: The Case of the Global Currency Transaction Tax*. Dostupno na: [http://www.cttforffd.net/docs/From_global_Tax_Policy_to_Global_Taxation_the_case_of_the_global_Currency_Transaction_Tax.pdf].
- Dremel, N., 2010. „PDV od 1. siječnja 2010“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 10 (1), 22-24.
- Dukovac, E., 2007. „Turisti odlaze u destinacije jeftinije od Hrvatske: u Njemačkoj je buking pao 15 posto, pa UHPA upozorava da se cijene za 2008. više ne smiju povećavati“. *Poslovni dnevnik*, 11. 05. 2007.
- EIZG, 2006. *Efektivno porezno opterećenje poduzeća u Hrvatskoj*. Zagreb: Ekonomski institut.
- European Commission, 2002. *Communication From The Commission To The Council, The European Parliament And The Economic And Social Committee 'Tax Policy In The European Union – Priorities For The Years Ahead*. Bruxelles: European Commission.
- European Commission, 2004. *Report from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, COM(2004)223 final*, Brussels: European Commission.
- European Commission, 2007. „Decision no 624/2007/ EC of The European Parliament and of The Council of 23 May 2007, establishing an action programme for customs in the Community (Customs2013)“. *Official Journal of the European Union*, 14. 6. 2007, L 154/25, Brussels: European Commission.
- European Economic Community, 1977. *Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value-added tax: uniform basis of assessment*.
- European Newspaper Publishers' Association, 2011. *EU VAT System should promote the democratic role of newspapers in both print and digital formats*. Dostupno na: [<http://www.>]

- enpa.be/en/news/eu-vat-system-should-promote-the-democratic-role-of-newspapers-in-both-print-and-digital-formats_61.aspx?searchtext=VAT].
- Galović, G., 2009. „Zakapareno 5 najnovijih Ferrarija, a svaki vrijedi pola milijuna eura“. *Jutarnji list*, 14-15. kolovoza 2009.
- Goode, R., 1976. *The Individual Income Tax*, Washington, D.C. : Brookings Institution.
- Guzić, Š., 2007a. „Izuzimanja i skrivene isplate dobitka u poreznom sustavu i dobitka u poreznom sustavu i računovodstvenoj evidenciji“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 7 (8), 103-109.
- Guzić, Š., 2007b. „Provedba Zakona o poticanju ulaganja“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 7 (9), 92-102.
- Hazlitt, H., 1946. *Economics In One Lesson*. New York, Toronto, London, Sydney: Auckland Random House, Inc.
- HNB, 2009. *Bilten 150*. Zagreb: Hrvatska narodna banka.
- HNB, 2009. *Polugodišnje izvješće 2009*. Zagreb: Hrvatska narodna banka.
- HNB, 2010. *Polugodišnje izvješće 2010*. Zagreb: Hrvatska narodna banka.
- IBFD, 2009. *European Tax Survey*. Amsterdam: International Bureau for Fiscal Documentation.
- IBRD i World Bank, 2010. *Doing Business 2011*. Washington: IBRD i The World Bank.
- Idžojtić, I. i Amidžić Peročević, K., 2007. „Olakšice, oslobođenja i poticaji kod oporezivanja dobiti za 2006. godinu“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 7 (1), 170-173.
- ILO, 2005. *Social Security Spending in South Eastern Europe: A Comparative Review*. Budapest: International Labour Office.
- Ireland Business, 2006. Hotels welcome 'pro-tourism' VAT move, Wednesday, 6 December 2006. Dublin: *Ireland Business*, str. 7.
- Jelčić, B. (i sur.), 1996. *Financijsko pravo - posebni dio*. Zagreb: Birotehnika.
- Jelčić, B. (i sur.), 2002. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine.
- Jelčić, B., 1993. „Otpor plaćanju poreza“, *Financijska praksa*, 17 (1), 29-47.
- Jelčić, B., 1994. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Birotehnika.
- Jelčić, B., 1996. „Porez na dodanu vrijednost u zemljama-članicama OECD-a“. *Slobodno poduzetništvo*, (9), 35.
- Jra, 2011. „Bilić: za pretilnost bolji porez na težinu nego na proizvode - Mađari uveli "hamburger" porez na fast food, sokove i slatkiše“. *Večernji list*, Prilog *Biznis*, 14. srpnja 2011, str. 34.
- Kalčić, R. i Pavletić, A., 2010. „Zdravstvene i obrazovne ustanove u sustavu PDV-a“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 10 (9), 73-81.
- Kaplow, L., 2011. „An Optimal Tax System“. *NBER Working Paper Series, Working Paper*, br. 17214. Cambridge: National Bureau Of Economic Research.
- Kesner-Škreb, M. 2007a. „Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 32. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/32.pdf>].

- Kesner-Škreb, M., 2007b. "Porez na dobit" u K. Ott, ur. *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Kesner-Škreb, M., 2007c. "Porezna harmonizacija". *Financijska teorija i praksa*, 31 (3), 305-307.
- Kesner-Škreb, M., 2009. „Što sve treba znati o oporezivanju nekretnina“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 46. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/46.pdf>].
- Knežević, I., 2011. „Križa najviše pogodila one koji kupuju prvi stan“. *Vjesnik*, 12. veljače 2011.
- Kuliš, D., 2005. *Plaćamo li europske trošarine.*, Zagreb: Institut za javne financije i Zaklada Friedrich Ebert.
- Kuliš, D., 2007a. „Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 33. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/33.pdf>].
- Kuliš, D., 2007b. „Oporezivanje potrošnje, nasljedstva i darova“, u K. Ott, ur. *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Kuliš, D., 2010. „Što donose nove Uredbe o trošarinama?“ *Aktualni osvrti Instituta za javne financije*, br. 23. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/osvrti/23.pdf>].
- Levak, T., 2011. „Skupljeno više od 2.500 potpisa“. *Glas Slavonije*, 22. ožujka 2011.
- Lončarić-Horvat, O., 1996. Sustav posrednih poreza, u Jelčić, Lončarić-Horvat, Šimović i Arbutina (1996).
- Mankiw, G. N., Weinzierl, M. i Yagan, D. 2009. „Optimal taxation in theory and practice“. *National Bureau of Economic Research Working Paper Series*, No.15071. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
- Maras, G., 2011. „Smanjivat ćemo poreze koji utječu na konkurentnost tvrtki“. *Lider*, 2. srpanj 2011.
- Marjanović, V., 2009. „Trošarine: 165.000 kn i za jahtu od 9 milijuna eura i za brodicu - Božidar Jelčić o zakonskim nelogičnostima“. *Slobodna Dalmacija*, 11. srpnja 2009.
- Markota, Lj., 2009a. „Promjena porezne stope na 23%“. *Računovodstvo revizija i financije*, 9 (8), 176-177.
- Markota, Lj., 2009b. „Obveze poduzetnika i društava na koje se odnosi primjena stope PDV-a od 23%“. *Računovodstvo revizija i financije*, 9 (8), 124-127.
- Markota, Lj., 2010. „Porezni položaj usluga u turizmu – pružanje usluga izravno ili putem agencije“. *Računovodstvo revizija i financije*, 10 (6), 73-83.
- Merriam-Webster, 2002. *Webster's Third New International Dictionary*. Springfield: Merriam-Webster Inc.
- Messere, K., 1994. „Consumption Tax Rules“. *Bulletin for International Fiscal Documentation* (12), 665-674.
- Messere, K., 1998. „An overview“ in K. C. Messere. *The Tax System in Industrialized Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Messere, K., 2000. „Porezi dvadesetog stoljeća i njihova budućnost“. *Financijska teorija i praksa*, 24 (2), 215-237.

- Messere, K., 2001. „Porezi dvadesetog stoljeća i njihova budućnost“. *Financijska teorija i praksa*, 25 (2), 261-288.
- Milovan, A., 2011. „Ulaganja u Hrvatsku pala na razinu iz 1996. Ekonomisti: Za oporavak će nam trebati 5 godina“. *Jutarnji list*, 3. srpnja 2011.
- Ministarstvo financija, 2009. *Mjesečni statistički prikaz Ministarstva financija* br. 171. Zagreb: Ministarstvo financija.
- Ministarstvo financija, 2010. *Prihodi konsolidirane središnje države*. Zagreb: Ministarstvo financija.
- Morić, N., 2007. „Osnove funkcioniranja sustava PDV-a nakon ulaska Hrvatske u EU“. *Računovodstvo, revizija i financije*, 7 (12), 149-153.
- Musgrave, R. A., 1985. „A Brief History of Fiscal Doctrine“ u: A. J. Auerbach i M. Feldstein, ur. *Handbook of Public Economics* Vol. I. Amsterdam: Elsevier Science Publishers B.V.
- OECD, 2008. *Reforming Corporate Income Tax*, OECD Policy Brief. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
- OECD, 2010. *Tax Policy Reform and Economic Growth*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
- Ott, K. (ur.), 2007. *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Instituta za javne financije.
- Ott, K., 2005. „Flat Tax - moda ili neminovnost?“. Dostupno na: [<http://www.bankamagazine.hr/Naslovnica/Kolumne/KatarinaOtt/tabid/136/View/Details/ItemID/403/Default.aspx?ttl=Flat-Tax---moda-ili-neminovnost%3F>].
- Ott, K., 2006. „Trošarine: Plati i griješi“. *Banka*, 9. siječnja 2006.
- Ott, K., 2009. „Recesija u jugoistočnoj Europi: postoji li manevarski prostor za mjere ekonomske politike?“ *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 39. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/39.pdf>].
- Pechman, J. i Okner, B. A., 1974. *Who Bears the Tax Burden?* Washington, D.C.: The Brookings Institution.
- Pechman, J., (ur.), 1980. *What Should be Taxed: Income or expenditures?* Washington, D.C.: The Brookings Institution.
- Pechman, J., 1990. „The future of the income tax“. *American Economic Review*, 80 (1), 1-21.
- Rak Šajn, J., 2011. „Domaće pržionice kave žrtve novih trošarina“. *Večernji list*, 20. ožujak, 2011.
- Roller, D., 2001a. „Utjecaj poreza na promet na turizam“. *Tourism And Hospitality Management*, 8 (1-2): 46-61.
- Roller, D., 2001b. „Porez na dodanu vrijednost i turizam“. *Pravo i porezi*, 3 (1), 26-28.
- Rosen, H., 2010. *Javne financije*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Sopek, P., 2010. „Proračunski deficit i javni dug“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 49. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/49.pdf>].
- Stapić, S., 2010. „Pobjeda razuma Spašeni brodari i kupci, Vlasti trošarine na plovila i zrakoplove ponovno vratila na normalu“. *Slobodna Dalmacija*, 12 veljače 2010.

- Stiglitz, E. J., 1988. *Economics Of The Public Sector*. New York ; London: W. W. Norton and Company
- Štapić, B., 2010. „Porez na aute, vikendicu i klet bit će novi harač! Zakon u pripremi“. *Jutarnji list*, 16. studeni 2010.
- Svjetska banka, 2008. *Hrvatska – Restrukturiranje javnih financija radi podrške rastu i poboljšanju javnih usluga – Analiza javnih financija*. Zagreb: Svjetska banka, Jedinica za smanjenje siromaštva i ekonomsko upravljanje, Regija Europe i Središnje Azije. Izvješće br. 37321 – HR
- Šimović, H. i Deskar Škrbić, M., 2010. „Efektivno opterećenje porezom na dohodak: ima li samostalna djelatnost povlašten status u sustavu poreza na dohodak?“ *Serija članaka u nastajanju, članak br. 10-04*. Zagreb: Ekonomski fakultet. Dostupno na: [<http://web.efzg.hr/RePEc/pdf/Clanak%2010-04.pdf>].
- Šimović, H., 2006. „Harmonizacija porezne osnovice nasuprot harmonizaciji poreznih stopa“. *Zbornik radova: Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj*, 41. simpozij Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Pula, lipanj 2006. Zagreb: HZRFD, str. 209-217.
- Šimović, J. i Šimović, H., 2006. *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*. Zagreb: Pravni fakultet.
- Škare, M., 2002. „Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument“. *Ekonomija*, 1 (9), 135-153.
- Švaljek, S. (i sur.), 1996. *Učinci uvođenja poreza na dodanu vrijednost na cijene proizvoda i usluga*. Zagreb: Ekonomski institut.
- Švaljek, S., 2007. „Javni dug“ u: K. Ott, ur. *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javne financije, 75-90.
- Terra, B. i Kajus, J., 2007. *Vodič kroz Direktive o Europskom PDV-u, 4. Svezak, Cjeloviti tekst Šeste direktive o PDV-u*, [ažuriran uključivanjem Uredbe (EZ-a) br. 1777/2005]. Zagreb: Institut za javne financije.
- The Council of the European Union, 2006. „Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax“. *Official Journal of the European Union* 11.12.2006 EN L 347/1.
- The Roman Forum, 2008. „Tourism stutters in Rome, fewer visitors spend less money, Growth over as global downturn and strong euro take toll“. *The Roman Forum*, (9), str. 6
- Urban, I., 2006a. „Što porez na dohodak u Hrvatskoj čini progresivnim?“ *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 23. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/23.pdf>].
- Urban, I., 2006b. „Jedna stopa unutar poreza na dohodak: utjecaj na raspodjelu poreznog tereta“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 24. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/24.pdf>].
- Urban, I., 2009a. „Neka obilježja “kriznog poreza““. *Aktualni osvrti Instituta za javne financije*, br. 11. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/osvrti/11.pdf>].
- Urban, I., 2009b. „Neka obilježja “poreza na barke““. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 45. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/45.pdf>].

- Urban, I., 2011. „Raspodjela poreznog opterećenja u Hrvatskoj“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 58. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/58.pdf>].
- Vujisić Sardelić, S., 2007. „Trošarinu na jaka pića smanjiti sa 60 na 40 kuna po litri alkohola“. *Poslovni dnevnik*, 23. srpnja 2007.
- Vujisić Sardelić, S., 2010. „Hrvatske trošarine na benzin među najnižima u EU“. *Poslovni dnevnik*, 26. kolovoz 2010.
- Vukšić, G., 2007. *Analiza učinaka usklađenja poreznih oslobođenja bez prava na odbitak pretporeza s pravnom stečevinom Europske unije*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Zgombić, H., 2009. *Kriza i porezi*. Zagreb: Zgombić & partneri grupa.
- Zuber, M., 2011. „Izmijenjeno porezno određenje olakšica za dobrovoljna osiguranja“. *Računovodstvo i financije*, 39 (12), 108-111.

PRILOG

Tablica 1. Porezne stope u odabranim zemljama 2011. godine

	Porez na dobit	Porez na dohodak	Opća stopa PDV-a
Austrija	25	do 50	20
Belgija	33	do 50	21
Bugarska	10	10*	20
Cipar	10	do 30	15
Češka Republika	19	15*	20
Danska	25	do 42	25
Estonija	21	21*	20
Finska	26	do 30	23
Francuska	33,33	do 41	19,6
Grčka	23	do 45	23
Irska	12,5	do 41	21
Italija	27,5	do 43	20
Latvija	15	25*	22
Litva	15	15*	21
Luksemburg	21	do 39	15
Mađarska	19	do 32	25
Malta	35	do 35	18
Nizozemska	25,5	do 52	19
Njemačka	15	do 45	19
Poljska	19	do 32	23
Portugal	25	do 46,5	23
Rumunjska	16	16*	24
Slovačka	19	19*	20
Slovenija	20	do 41	20
Španjolska	30	do 45	18
Švedska	26,3	do 60	25
Ujedinjeno Kraljevstvo	28	do 50	20
Hrvatska	20	do 40	23
Albanija	10	10*	20
BiH	10	do 10	17
Kosovo	10	do 10	16
Makedonija	10	10*	18
Crna Gora	9	9*	17
Srbija	10	do 15	18

* Brojka označava jednostopni (proporcionalni) porez na dohodak (engl. *flat tax*).

Izvor: IBFD, <http://online2.ibfd.org/kbase/>

Izvor za PDV: *European Commission, Taxation and Customs Union* (2011)

"VAT Rates Applied in the Member States of the European Union" (Situation at 1st January 2011)

Tablica 2. POREZI KAO % BDP-a, 2009.

	Porezi				Porezi na				Porezi na				Uk. porezni prihodi
	Porez na dohodak	Porez na dobit	Do-pri-nosi	na platnu listu	Porez na imovinu	PDV	Trošarine	Ostali porezi na potrošnju*	Porezi na trg. i transakcije**	Ostali porezi***			
Hrvatska	3.1	2.8	12.0	0.0	0.3	11.1	3.3	0.5	0.5	0.4	0.4	34.1	
EU (neponde-rirani prosjek)	8.0	2.7	12.0	0.4	1.3	7.3	3.2	1.4	0.0	0.2	0.2	36.5	
1 Austrija	10.0	1.9	16.6	2.7	0.6	8.0	2.4	1.8	0.0	0.3	0.3	44.2	
2 Belgija	12.1	2.5	16.8	0.0	1.6	6.8	2.1	1.1	0.0	0.1	0.1	43.1	
3 Bugarska	3.0	2.5	7.6	0.0	1.4	9.3	5.5	0.2	0.2	0.0	0.0	29.7	
4 Cipar	3.9	6.5	8.6	1.0	0.6	8.9	3.2	1.7	0.2	0.3	0.3	34.9	
5 Češka	3.5	3.5	14.1	0.0	0.4	6.8	3.6	0.3	0.0	0.0	0.0	32.3	
6 Danska	26.7	2.4	1.9	0.5	2.7	10.2	3.3	1.2	0.0	0.2	0.2	49.0	
7 Estonija	5.7	1.8	13.3	0.0	0.3	8.9	5.0	0.6	0.0	0.0	0.0	35.7	
8 Finska	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	
9 Francuska	7.5	1.3	18.4	1.4	4.5	6.7	2.0	1.8	0.0	-0.3	-0.3	43.3	
10 Grčka	5.2	2.4	13.2	0.0	1.0	6.3	2.6	2.0	0.0	0.3	0.3	32.9	
11 Irska	7.9	2.5	7.2	0.0	1.0	6.3	2.7	1.1	0.0	0.6	0.6	29.2	
12 Italija	11.8	2.4	14.1	0.0	1.4	5.6	2.1	3.9	0.0	1.9	1.9	43.2	
13 Latvija	5.5	1.5	8.9	0.0	0.6	6.1	3.9	0.2	0.1	0.1	0.1	26.8	
14 Litva	4.1	1.8	12.8	0.0	0.4	7.2	3.5	0.4	0.0	0.0	0.0	30.3	
15 Luksemburg	7.7	5.5	12.1	0.0	1.3	6.1	3.4	1.8	0.0	0.0	0.0	37.9	
16 Malta	6.1	6.9	7.5	0.0	1.1	7.7	2.9	3.1	0.0	0.0	0.0	35.3	
17 Mađarska	7.3	2.2	13.1	0.3	0.8	8.3	3.5	3.7	0.0	0.1	0.1	39.3	
18 Nizozemska	8.6	2.1	14.6	0.1	1.3	7.0	2.7	2.1	0.0	0.0	0.0	38.6	
19 Njemačka	9.9	0.7	17.1	0.0	0.8	7.3	2.7	1.0	0.0	1.4	1.4	40.9	
20 Poljska	4.6	2.3	11.3	0.2	1.1	7.4	3.6	0.7	0.1	0.2	0.2	31.7	
21 Portugal	5.8	2.9	11.9	0.0	1.0	7.0	2.7	1.6	0.0	0.8	0.8	33.7	
22 Rumunjska	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	

23	Slovačka	2.7	2.6	12.7	0.0	0.4	6.7	2.8	0.6	0.0	0.0	28.5
24	Slovenija	5.9	2.0	15.9	0.1	0.6	7.9	4.0	1.1	0.1	0.0	37.6
25	Španjolska	7.0	2.3	13.3	0.0	2.1	4.0	2.2	1.1	0.0	0.0	32.0
26	Švedska	16.5	2.8	8.7	4.5	1.1	9.7	2.9	0.9	n.p.	0.0	46.9
27	Ujedinjeno Kraljevstvo	10.4	2.8	8.6	0.0	4.4	5.7	3.4	1.0	0.0	0.0	36.3
	Jugoistočna Europa											
1	Albanija	2.4	1.7	4.4	0.0	0.5	9.8	3.0	1.5	0.7	0.4	24.4
2	Bosna i Herce- govina	0.9	0.9	13.3	0.6	0.3	16,5	n.p.	n.p.	0.0	0.3	16.3

Tablica 3. Prilagođene i zakonske stope poreza na dobit u zemljama EU i Hrvatskoj, 2000–10., u %

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	Prosjek 2000–10.	Razlika 2010–10.
Austrija	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25	25	29,1	-9
Belgija	40,2	40,2	40,2	34	34	34	34	34	34	34	34	35,7	-6,2
Bugarska	32,5	28	23,5	23,5	20	15	15	10	10	10	10	18	-22,5
Cipar	29	28	28	15	15	10	10	10	10	10	10	15,9	-19
Češka	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20	19	26	-12
Danska	32	30	30	30	30	28	28	25	25	25	25	28	-7
Estonija*	26	26	26	26	26	24	23	22	21	21	21	23,8	-5
Finska	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26	26	27,4	-3
Francuska*	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	35,2	-3,4
Grčka	40	37,5	35	35	35	32	29	25	25	25	24	31,1	-16
Irska	24	20	16	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	14,5	-11,5
Italija*	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	36,7	-9,9
Latvija	25	25	22	19	15	15	15	15	15	15	15	17,8	-10
Litva*	24	24	15	15	15	15	19	18	15	20	15	17,7	-9
Luksemburg	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	29,6	29,6	31,3	-7,9
Mađarska	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	16	19	19	-0,6
Malta*	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	0
Nizozemska	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	30,6	-9,5
Njemačka*	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,4	29,4	37,3	-22,2
Poljska	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19	19	22,4	-11
Portugal*	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	26,5	29,5	-8,7
Rumunjska	25	25	25	25	25	16	16	16	16	16	16	21,9	-9
Slovačka	29	29	25	25	19	19	19	19	19	19	19	20,1	-10

Financijski značaj poreza na dobit u zemljama Europske Unije i Hrvatskoj

Tablica 4. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima opće države (s doprinosima) u zemljama EU-a i Hrvatskoj, 2000–2008., u %

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	Prosjek 2000–2008.	Razlika 2008–2000.
	Austrija	5	7,2	5,5	5,3	5,6	5,5	5,6	6,2	6,2	5,8
Belgija	7,1	6,9	6,7	6,4	6,9	7,2	8,1	7,9	7,5	7,2	0,4
Bugarska	8,2	12,3	9,9	9,5	7,3	7	8,1	9,5	10	9,1	1,8
Cipar	20,6	20,1	19,2	13,1	11,1	13,1	15	16,6	18	16,3	-2,6
Češka	10,3	12	12,3	12,8	12,5	12	13,1	13,4	12,3	12,3	2
Danska	6,6	5,8	6	6,1	6,5	7,7	8,8	7,7	7,1	6,9	0,5
Estonija	2,9	2,3	3,6	5,1	5,4	4,7	4,9	5,2	5,1	4,4	2,2
Finska	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	7,6	7,7	9	8,1	8,8	-4,4
Francuska	6,3	7	5,9	5	5,4	5,3	6,6	6,8	6,5	6,1	0,2
Grčka	12	10,1	10	9,1	9,6	10,3	8,5	7,8	7,5	9,4	-4,5
Irska	12	12,1	13,1	13,1	12,2	11,4	12,3	11,2	9,8	11,9	-2,2
Italija	5,9	7,8	6,6	5,7	5,9	5,8	7	7,6	7,4	6,6	1,5
Latvija	5,3	6,6	7,1	5,3	6,1	6,9	7,5	8,9	10,9	7,2	5,6
Litva	2,3	1,9	2,1	4,9	6,6	7,3	9,4	8,7	9,1	5,8	6,8
Luksemburg	17,8	18,4	20,4	19,2	15,3	15,4	13,8	14,8	14,3	16,6	-3,5
Mađarska	5,6	6	6,1	5,8	5,6	5,6	6,3	6,9	6,5	6	0,9
Malta	10,3	10,6	12,3	14,4	12,5	13,2	14,8	19,4	19,6	14,1	9,3
Nizozemska	10,9	11	9,4	8,1	8,8	9,7	9,4	9,1	8,8	9,5	-2,1
Njemačka	4	1,4	1,5	1,9	2,4	2,8	3,5	3,5	2,8	2,6	-1,2
Poljska	7,5	5,8	6,3	5,6	7,1	7,6	7,1	7,9	7,9	7	0,4

Portugal	11,3	10	9,9	8,2	8,7	7,9	8,4	10,1	10,2	9,4	-1,1
Slovačka	7,7	7,8	7,6	8,4	8,2	8,7	9,9	10,2	10,8	8,8	3,1
Rumunjska	9,8	8,8	9,3	10,1	11,6	9,8	10	10,5	10,7	10,1	0,9
Slovenija	3,1	3,4	4,1	4,6	5	7,2	7,7	8,6	6,7	5,6	3,6
Španjolska	9,2	8,6	9,6	9,3	10	11	11,6	12,8	8,7	10,1	-0,5
Švedska	7,3	5,3	4,3	4,6	6	7,3	7,5	8,1	6,3	6,3	-1
Velika Britanija	9,7	9,5	8,2	7,9	8,1	9,3	10,8	9,4	9,6	9,2	-0,1
EA-15	9,9	9,6	9,6	8,7	8,5	8,9	9,3	10,1	9,5	9,3	-0,4
EU-15	9,2	8,7	8,4	7,8	8	8,3	8,6	8,8	8,1	8,4	-1,1
EU-25	8,5	8,3	8,3	7,9	8	8,4	9	9,5	9,1	8,6	0,6
NZČ EU-12	7,6	8,1	8,2	8,1	7,9	8,5	9,4	10,5	10,6	8,8	3
EU-27	8,6	8,4	8,4	8	8,1	8,4	9	9,5	9,2	8,6	0,6
Hrvatska (porezni prihodi bez doprinosa)	5,3	6,1	7,3	8	7,8	9,2	10,7	12	13,3	8,9	8
Hrvatska (porezni prihodi s doprinosima)	3,7	4,2	4,9	5,3	5,1	6,1	7,1	8	8,8	5,9	5,1

Izvor: European Commission (2010:309). Ministarstvo financija RH. Preuzeto iz Bratić (2011).

KAZALO

A	J
Austrijski sustav neposrednih poreza..... 20	Jelačić, Josip..... 8
austro-ugarski dualizam 9	
B	K
Bićanić, Rudolf.....70, 71, 72, 73	Kraljevina Srba, Hrvata i Slovenaca 30
	krizni porez 245, 246, 356
C	L
carine..... 13, 14, 89, 111, 112, 171	Letica, Dušan 19, 23, 27, 30, 38, 41, 42
D	likvidacija 71
deficitarno financiranje..... 69	lokalni porezi 219
Dogovor o osnovama porezne politike..... 102, 103	
Dogovor o usklađivanju poreznog sistema 102, 103	M
Dogovor o osnovama sistema poreza iz 1981.. 100	Mađarski sustav neposrednih poreza 23
dohodarina 20, 23, 27, 28	N
doprinosi98, 180, 186, 192, 199, 200, 214, 216, 222, 234, 245, 304, 310, 341	neposredni porezi 18, 20, 27, 30
društveni doprinos 94	Nezavisna država Hrvatska 78
državni monopol..... 17	O
E	OECD.....164, 202, 203, 212, 215, 216, 217, 238, 285, 288, 304, 305, 309, 310, 358, 359
ekonomska kriza 63, 69	OIB.....237, 272, 273
F	opći porezni zakon..... 198, 199
Federativna Narodna Republika Jugoslavija 92	oporezivanje državnih privrednih poduzeća 93
financijska policija.....178, 179, 180, 181, 230, 273, 274	oporezivanje prometa.... 86, 106, 108, 157, 160, 249
G	oporezivanje individualnih poljoprivrednika ... 93
Gospodarsko-interesno udruženje proizvođača pića Hrvatske 265	P
H	porez na dobit..... 117, 154, 187, 205, 224, 235, 239, 288, 308, 358, 363, 365
Hanžeković, Marijan..... 92, 124, 125, 128	porez na dobitak poduzeća obaveznih na javno polaganje računa..... 49
Hrvatsko-Ugarska nagodba 11, 12	porez na dodanu vrijednost..... 133, 163, 164, 187, 213, 251, 287, 309, 358, 360
	porez na luksuz 35, 66
	porez na neženje..... 68
	porez na potrošnju 151, 173, 218, 309

porez na premije osiguranja	227
porez na prihod od nesamostalnog rada i zanimanja	57
porez na prihod od poduzeća, radnja i samostalnog zanimanja	44
porez na prihod od zemljišta (zemljarina) ...	44, 72
porez na promet	67, 93, 94, 95, 96, 102, 103, 107, 108, 109, 110, 111, 133, 137, 157, 158, 159, 160, 188, 196, 216, 224, 250, 264, 273, 278
porez na promet nekretnina	169, 170, 249
porez na rente	54, 56
porez na zgrade (kućarina).....	24
porezna uprava	36, 166, 170, 176, 202, 230, 249, 272, 273
porezno opterećenje.....	21, 41, 90, 107, 132, 138, 156, 165, 203, 210, 226, 248, 270, 351, 356
porezno savjetništvo	228, 229
posredni porezi.....	13
Pravni fakultet u Zagrebu.....	7, 179
prirezi.....	20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 34, 52, 57, 58, 68, 75, 85, 94, 153, 173, 175, 201, 203, 209, 224, 237, 245
proporcionalni porez	238, 307
R	
Radić, Stjepan.....	8, 11, 354
riznička straža.....	82
S	
samodoprinos	113, 114, 115, 116, 121, 176
samoupravne jedinice.....	51
Savjet za porezni sustav	230
skupni porez na poslovni promet.....	67
Š	
Šesta direktiva EU	251, 257, 258, 261, 294
T	
tecivarina	11, 23, 84, 86
trošarine.....	16, 17, 70, 75, 82, 83, 84, 111, 160, 189, 215, 216, 217, 234, 235, 262, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 277, 278, 281, 285, 286, 297, 299, 300, 301, 311, 358, 360, 361
V	
Vojnica	67, 68
Vrbanić, Fran	8, 10, 11, 12
Z	
zakon o porezu na dobit iz 1993	205
zakon o porezu na dohodak iz 1993.....	200
zakon o porezu na dohodak iz 2000.....	200
zakon o porezu na promet proizvoda i usluga iz 1994. godine	160
zakon o privremenim mjerama.....	110, 157
zakon o doprinosima i porezima građana	94
zaštitna kamata.....	125, 154, 206

Božidar Jelčić je na Pravnom fakultetu u Zagrebu radio 44 godine – od toga kao redoviti profesor 30 godina. Gotovo 20 godina bio je predstojnik katedre za Financijsko pravo i financijsku znanost. Od 1970. do 1975. godine bio je (prvi) direktor Sveučilišnog instituta za javne financije (danas Institut za javne financije). Od 1976. do 1980. godine bio je prorektor Sveučilišta, a od 1983. do 1985. dekan Pravnog fakulteta. Za člana suradnika HAZU izabran je 1986. godine. Dobitnik je republičke nagrade za znanstveni rad 1974. i 1984. godine, a 1999. godine nagrade HAZU za najveće dostignuće u društvenim znanostima za 1998. godinu. Sveučilište „Taras Ševčenko“ u Kijevu dodijelilo mu je 1994. godine počasni doktorat znanosti (dr. h. c.). U počasno zvanje *professor emeritus* izabran je 2002. godine. Odlikovan je Redom Danice hrvatske s likom Ruđera Boškovića 2011. godine za ostvarene rezultate u znanstvenom radu. Član je predsjedništva Akademije pravnih znanosti Hrvatske.

Od 2000. do 2004. godine bio je predsjednik Savjeta za porezni sustav Ministarstvo financija a od 2000. do 2006. godine član Savjeta Hrvatske narodne banke. Od 2007. godine član je Upravnog vijeća Visoke poslovne škole „Libertas“, na kojem izvodi i nastavu, a predaje i na poslijediplomskom studiju na Pravnom fakultetu u Zagrebu.

Autor (koautora) je 25 knjiga i oko 400 znanstvenih i stručnih radova objavljenih u zemlji i inozemstvu.

Predrag Bejaković, doktorirao na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu, radi u Institutu za javne financije u Zagrebu kao znanstveni savjetnik. Bio je stipendist Kraljevine Danske u Kopenhagenu, dobitnik Fulbrightove stipendije za Sveučilište Wisconsin, Madison, SAD, te stipendist British Councila na sveučilištima u Essexu i Bathu. Suradivao u više projekata, npr. Neslužbeno gospodarstvo u RH, Razvoj porezne uprave u Hrvatskoj i Mirovinska reforma i održivi proračun Instituta za javne financije, Program politike zapošljavanja Vlade RH. Objavljuje u znanstvenim i stručnim časopisima poput „Financijske teorije i prakse“, „Časopisa za društvena istraživanja“, „Revije za socijalnu politiku“, i dr. Autor i suautor je više knjiga s područja ekonomije, javnih financija i ekonomike rada. Područje zanimanja je ekonomika rada, mirovinski sustav, sustav socijalne skrbi. Dobitnik je godišnje nagrade za znanost Republike Hrvatske za 2009. godinu.

Institut za javne financije, Zagreb, Hrvatska
Smičiklasova 21, 00385 1 488 64 55.
predrag@ijf.hr



Božidar Jelčić
Predrag Bejaković

RAZVOJ I PERSPEKTIVE OPOREZIVANJA U HRVATSKOJ

Nakladnik

HRVATSKA AKADEMIJA ZNANOSTI I UMJETNOSTI
Trg N. Šubića Zrinskog 11, Zagreb

Za nakladnika

akademik Pavao Rudan, glavni tajnik

Tehnički urednik

Ranko Muhek

Lektura

Neda Rudež

Tisak

Tiskara Zelina d.d.

Naklada

350 primjeraka

Zagreb, srpanj 2012.