

Usporedna analiza promjena državnih poreza i kretanja proizvodnje i potrošnje u Republici Hrvatskoj

Osmančević, Hana

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **VERN University / Sveučilište VERN**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:146:396001>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-22**



Repository / Repozitorij:

[VERN' University Repository](#)



SVEUČILIŠTE VERN'

Zagreb

Specijalistički diplomski stručni studij

Računovodstvo i financije

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

**USPOREDNA ANALIZA PROMJENA DRŽAVNIH
POREZA I KRETANJA PROIZVODNJE I POTROŠNJE
U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Hana Osmančević

Zagreb, 2021.

SVEUČILIŠTE VERN'

Specijalistički diplomski stručni studij

Računovodstvo i financije

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

**USPOREDNA ANALIZA PROMJENA DRŽAVNIH
POREZA I KRETANJA PROIZVODNJE I POTROŠNJE
U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Mentor: mr.sc. Željko Tintor, v. pred.

Studentica: Hana Osmančević

Zagreb, ožujak 2021

SADRŽAJ

SAŽETAK	I
ABSTRACT	II
1. UVOD	1
1.1. Problem i predmet istraživanja	2
1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja.....	2
1.3. Metode istraživanja.....	3
1.4. Struktura rada.....	3
2. POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE	5
2.1. Opći porezni zakon.....	7
2.2. Značajke poreznog sustava Republike Hrvatske	8
2.3. Prikaz podjele poreza	10
3. OBILJEŽJA SUSTAVA POREZA NA DOBIT	12
3.1. Predmet oporezivanja	16
3.2. Porezni obveznik	17
3.3. Izmjene i dopune poreza na dobit	18
4. OBILJEŽJA SUSTAVA POREZA NA DOHODAK	21
4.1. Predmet oporezivanja	24
4.2. Porezni obveznik	26
4.3. Izmjene i dopune poreza na dohodak.....	27
5. OBILJEŽJA SUSTAVA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST	31
5.1. Predmet oporezivanja	33
5.2. Porezni obveznik	35
5.3. Izmjene i dopune poreza na dodanu vrijednost	36
6. POSEBNI POREZI I TROŠARINE	38
6.1. Vrste posebnih poreza i trošarina	39

6.2. Sustav obračuna i predmet oporezivanja	40
7. ANALIZA PROMJENA POREZNOG SUSTAVA I NJEGOV UTJECAJ NA KRETANJE PROIZVODNJE I POTROŠNJE U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	46
7.1. Usporedni prikaz promjena poreza na dobit i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje	47
7.2. Usporedni prikaz promjena poreza na dohodak i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje	52
7.3. Usporedni prikaz promjena poreza na dodanu vrijednost i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje	57
7.4. Usporedni prikaz promjena posebnih poreza i trošarina i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje	59
7.5. Zaključna razmatranja	63
8. ZAKLJUČAK	66
LITERATURA.....	68
POPIS TABLICA	72
ŽIVOTOPIS	73

SAŽETAK

Hrvatska je od svog osnutka do danas prošla kroz brojne porezne reforme, tj. gotovo svakih nekoliko godina dolazi do promjena u načinima i stopama oporezivanja. Od 01. siječnja 2017. godine došlo je do porezne reforme koja se smatra jednom od najvećih poreznih reforma do sada. Ova porezna reforma obuhvatila je značajne promjene i u sistemskom i u operativnom djelu. Najveće promjene u operativnom dijelu povezane su sa promjenama nekoliko poreznih područja. Kod poreza na dobit najznačajnije promjene očituju se u smanjenju stope poreza na dobit sa dotadašnjih 20% na 18%, uvođenju stope poreza na dobit od 12% za porezna obveznike sa godišnjim prihodima do 3 milijuna kn te u ukidanju porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Kod poreza na dohodak najznačajnije promjene su povećanje osobnog odbitka sa dotadašnjih 2.600 kn na 3.800 kn te promjena poreznih stopa, tj. porez se plaća po stopama od 24% i 36%. Kod poreza na dodanu vrijednost najznačajnije promjene se odnose na promjene poreznih uvjeta kod ugostiteljstva gdje je PDV sa 13% povećan na 25% dok je kod nekih proizvoda i usluga PDV sa 25% smanjen na 13%. Poreznom reformom koja je stupila na snagu početkom 2017. godine nisu zabilježene značajne promjene u sustavu posebnih poreza i trošarina. Polazeći od te osnove u radu je fokus na promjenama navedenih područja te njihovom utjecaju na kretanje proizvodnje i potrošnje. Kroz provedeno istraživanje prikazano je na koji način su promjene koje su u navedenim poreznim područjima uvedene poreznom reformom od 2017. godine utjecale na kretanje proizvodnje i potrošnje.

Ključne riječi: porez na dobit, porez na dohodak, porez na dodanu vrijednost, posebni porezi i trošarine, kretanje proizvodnje i potrošnje

COMPARATIVE ANALYSIS OF CHANGE OF STATE TAXES AND MOVEMENTS OF PRODUCTION AND CONSUMPTION IN THE REPUBLIC OF CROATIA

ABSTRACT

From its foundation until today, Croatia has passed through numerous tax reforms, ie almost every few years changes are made in the ways and rates of taxation. Since January 1, 2017, there has been a tax reform that is considered to be one of the largest tax reforms so far. This tax reform has involved significant changes both in the system and in the operative part. The biggest changes in the operating part are related to changes in several tax areas. In the profit tax system the most significant changes are reflected in the reduction of the profit tax rate from the previous 20% to 18%, the introduction of the tax rate of 12% for taxpayers with annual income of up to 3 million HRK and the abolition of the tax benefit for reinvested earnings. In income tax system the most significant changes are the increase in personal deduction from the previous 2.600 HRK to 3.800 HRK and the change in tax rates, ie the tax is paid at rates of 24% and 36%. In value added tax system, the most significant changes relate to changes in taxation conditions in the catering industry where VAT has increased from 13% to 25%, while at some products and services VAT has decreased from 25% to 13%. Tax reform, which entered into force on 1 January 2017, did not show any significant changes in the system of special taxes and excises. According to that, the paper focuses on the changes in these areas and their impact on the movement of production and consumption. Through the conducted research, it is shown how the changes that have been introduced in the tax areas by the tax reform in 2017 have affected the movement of production and consumption.

Key words: profit tax, income tax, value added tax, special taxes and excises, production and consumption trends

1. UVOD

Porezni sustav svake zemlje ovisi o cjelokupnom gospodarskom, političkom i socijalnom sustavu. Republika Hrvatska postala je u srpnju 2013. godine članica Europske unije, a kao jedan od preduvjeta za članstvo u Europskoj uniji bio je usklađeni porezni sustav s odredbama EU zakonodavstva. Upravo iz tog razloga hrvatski porezni sustav u cijelosti usklađen s europskim standardima te je tako izjednačen položaj svih poreznih obveznika, bez obzira da li se radi o domaćim ili stranim osobama te o fizičkim ili pravnim osobama (Zrinušić, Vuraić Kudeljan, 2016).

Svaki porezni sustav podložan je manjim ili većim promjenama, s tim da se novim zakonskim rješenjima u pravilu nastoji postići što veća efikasnost i jednostavnost ubiranja poreza. Takve promjene u poreznom sustavu nazivaju se poreznim reformama. Reforma poreznog sustava trebala bi pojednostaviti sustav oporezivanja i smanjiti porezno opterećenje, a kako bi se to postiglo nužno je donijeti jasne i kvalitetne porezne propise kako bi se izbjegla potreba za njihovim čestim izmjenama i dopunama. Reforma poreznog sustava čije su odredbe na snagu stupile 01. siječnja 2017. godine smatra se najkompletnijom i najobuhvatnijom reformom od svih dosadašnjih zbog širine i vrste obuhvata raznih poreznih propisa (Vlaić, 2017).

Jedne od najznačajnijih promjena do kojih je došlo novom poreznom reformom nose se na promjene u okviru poreza na dohodak, poreza na dobit te poreza na dodanu vrijednost čiji se utjecaj promjena na kretanje proizvodnje i potrošnje analizira kroz diplomski rad. U prvom dijelu rada kroz teorijski prikaz opisati će se porezni sustav Hrvatske kao i njegove karakteristike, te će se zasebno prikazati obilježja i promjene koje su se dogodile u okviru poreza na dobit, poreza na dohodak te poreza na dodanu vrijednost uključujući i promjene posebnih poreza i poreznih davanja. U drugome dijelu rada kroz usporedne projekcijske obračune prikazati će se razlike između dosadašnjeg obračuna poreza na dobit, poreza na dohodak i poreza na dodanu vrijednost te posebnih poreza i trošarina i obračuna prema novim promjenama te će se na taj način utvrditi kako su nove promjene utjecale na kretanje proizvodnje i potrošnje i donijeti određeni zaključci u vezi s time. Nastoji se dokazati da li su i u kojoj mjeri promjene u poreznom sustavu utjecale na promjene u sektoru proizvodnje i potrošnje.

1.1. Problem i predmet istraživanja

Problem istraživanja odnosi se na utjecaj promjena poreznog sustava, tj. poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost te posebnih poreza nakretanje proizvodnje i potrošnje u Hrvatskoj, tj. na osobnu potrošnju i na korištenje sredstava za povećanje proizvodnje.

Predmet istraživanja odnosi se na nedavne promjene u poreznom sustavu koje su obuhvatile prethodno navedene državne poreze te se kroz konkretne primjere analizira na koji način su one utjecale na kretanje proizvodnje i potrošnje. Analizirati će se sustav poreza na dobit sa određenim poticajnim mjerama ili olakšicama. Proučiti će se porez na dohodak sa olakšicama kao mogućnost povećanja potrošnje. Također kao dio njihove međusobne interakcije proučiti će se i porez na dodanu vrijednost koji izravno ne povećava ili ne smanjuje dohodak, ali utječe i na kretanje proizvodnje i na kretanje potrošnje. Pored toga posebno će se analizirati promjene posebnih poreza i trošarina i njihov utjecaj na proizvodnju i potrošnju.

1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja

Osnovni cilj odnosi se na prikaz utjecaja promjena poreznog sustava na kretanje proizvodnje i potrošnje u Hrvatskoj.

Pomoćni ciljevi su:

C1: Definirati pojam poreznog sustava.

C2: Prikazati obilježja poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost i posebnih državnih poreza.

C3: Prikazati porezne reforme u okviru navedenih poreza.

Kroz diplomski rad nastoji se dati odgovor na nekoliko slijedećih istraživačkih pitanja:

IP1: Koje su promjene uvedene novom poreznom reformom u okviru poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost i posebnih državnih poreza?

IP2: Na koji način su porezne reforme u okviru navedenih poreza utjecale na kretanje proizvodnje?

IP3: Na koji način su porezne reforme u okviru navedenih poreza utjecale na kretanje potrošnje?

1.3. Metode istraživanja

U radu će se koristiti primarni i sekundarni izvori podataka. Za pisanje teorijskog dijela rada korišteni su dostupni sekundarni podaci, tj. knjige te dostupni zakoni i znanstveno stručni članci koji su vezani za prikazanu tematiku. Prilikom pisanja teorijskog dijela rada koristiti će se nekoliko metoda, i to metoda deskripcije, kompilacije te induktivna metoda.

Primarni izvori podataka odnose se na projekcijske prikaze pomoću kojih će se usporediti promjene do kojih je došlo novom poreznom reformom sa dosadašnjim stanjem i na taj način analizirati njihov utjecaj na kretanje proizvodnje i potrošnje. Prilikom izrade istraživanja koristiti će se statističke metode, deskriptivne metode te komparativne metode.

1.4. Struktura rada

Diplomski rad podijeljen je na sedam dijelova. U uvodnom dijelu prikazan je problem i predmet istraživanja koji se istražuje u radu, ciljevi istraživanja kao i istraživačka pitanja na koja se nastoji odgovoriti kroz provođenje istraživanja, metode istraživanja koje su korištene prilikom pisanja rada te struktura rada.

U drugom poglavlju prikazan je opći porezni zakon, značajke i karakteristike poreznog sustava Republike Hrvatske, postavljeni ciljevi i reforme poreznog sustava te podjela poreza hrvatskog poreznog sustava.

U trećem poglavlju prikazana su osnovna obilježja sustava poreza na dobit kao i promjene sustava poreza na dobit do kojih je došlo tijekom godina. Također opisan je i predmet oporezivanja poreza na dobit te odrednice koje dovode do smanjenja i li do povećanja porezne osnovice. Prikazani su i obveznici poreza na dobit, a također posebno su prikazane i promjene poreza na dobit do kojih je došlo od 2017. godine.

U četvrtom poglavlju govori se o obilježjima sustava poreza na dohodak kao i o njegovim načelima te promjenama do kojih je došlo u posljednjih nekoliko godina, a posebno su prikazane i promjene koje su uvedene od 2017. godine. Također govori se i o poreznoj osnovici poreza na dohodak kao i o poreznim obveznicima.

U petom poglavlju prikazana su obilježja sustava poreza na dodanu vrijednost. Također prikazano je što se prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost smatra predmetom oporezivanja PDV-om, a što ne, te koje su stope oporezivanja PDV-om koje se primjenjuju. Također prikazane su i promjene PDV-a koje su se događale tijekom godina s posebnim osvrtom na promjene koje su stupile na snagu početkom 2017. godine.

U šestom poglavlju govori se o posebnim porezima i trošarinama te o razlozima njihova uvođenja i njihovim obilježjima. Prikazane su i vrste posebnih poreza i trošarina kao i sustav obračuna i predmet oporezivanja pojedinih posebnih poreza i trošarina.

U sedmom poglavlju prikazana je provedena analiza promjena poreznog sustava Hrvatske od 2017. godine. Prikazani su usporedni prikazi promjena poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost te posebnih poreza i trošarina kao i njihov utjecaj na kretanje proizvodnje i potrošnje. U zaključku su prikazani odgovori na istraživačka pitanja koja su postavljena na početku rada.

2. POREZNI SUSTAV REPUBLIKE HRVATSKE

Porezi predstavljaju najvažniji instrument prikupljanja javnih prihoda te imaju veliki značaj i ulogu u društveno-ekonomskoj i političkoj sferi zemlje. Jelčić (2001) navodi kako su porezi povezani sa „privatnim i poslovnim životom fizičkih osoba kao i s nastankom, poslovanjem i prestankom različitih oblika gospodarskih subjekata“ (str. 33). Također ističe i kako porezni sustav i mjere porezne politike imaju značajnu ulogu kao politički instrumenti.

Prema riječima Brummerhoffa (2000) porezi ne služe samo kako bi se prikupili prihodi za financiranje rashoda već su i značajan instrument ekonomske politike koji se može primijeniti kako bi se utjecalo na raspodjelu dohodaka te na ostvarivanje veće zaposlenosti i stabilnosti cijena. Porezi predstavljaju najznačajniju vrstu prihoda države, tj. njenog državnog proračuna (Brummerhoff, 2000).

Za uspješno funkcioniranje suvremene države bitan element predstavljaju upravo porezi. Jelčić (2002) ističe kako „porezi u BDP-u suvremene države sudjeluju s 30% pa čak i više od 40%“ (str. 757). Porezi za porezne obveznike predstavljaju obvezu koja je potrebna kako bi se osigurao opstanak i funkcioniranje države. Porezni sustav ističe se kao vitalni instrument u suvremenom gospodarstvu. Osim što su sredstvo za ispunjavanje fiskalnih ciljeva, porezi se mogu koristiti i za širok spektar nefiskalnih ciljeva, od kojih je najrelevantniji utjecaj na preraspodjelu dohotka i stvaranje pravednog društva (Jurković, 2002).

Postoji nekoliko različitih definicija poreza koje su međusobno različite, ali imaju nekoliko sličnih elemenata, tj. obilježja, a to su (Jelčić, 2011):

- porezi služe za prikupljanje prihoda kojima se pokrivaju financijske potrebe javnog sektora,
- porezi su prisilno opterećenje ekonomskih snaga fizičkih i pravnih osoba te
- porezi su davanja nasuprot kojih ne stoji nikakva direktna protučinidba.

Porezni sustav predstavlja skup poreznih oblika koji se upotrebljavaju u nekoj zemlji. Sustav oporezivanja predstavlja dio socijalno ekonomskog i političkog sustava svake zemlje, te je njime uvjetovan, stoga ne postoje dvije zemlje sa istim sustavom

oporezivanja. Dakle, ne postoje dvije zemlje u kojima bi se oporezivanje obavljalo primjenjujući iste porezne oblike u kojima bi se, kako ističe Jelčić (2002) „na isti način regulirala materija o elementima oporezivanja u kojima bi porezi imali isto mjesto i ulogu, jer je porezni sustav rezultat djelovanja različitih faktora“ (str. 251).

Porezi su najizdašniji proračunski prihod u Hrvatskoj. U Hrvatskoj od pojedinih poreznih oblika najznačajniji su PDV i trošarine, dok porez na dobit nema značajnu ulogu u punjenju proračuna. Pozitivna strana hrvatskoga poreznog sustava je veće oslanjanje na oporezivanje PDV-om, a manje na poreze od dobiti. Općenito sevjeruje kako struktura poreznog sustava, u kojemu se jače oporezuje potrošnja širokom primjenom PDV-a nego štednja i ulaganje, pozitivno utječe na razvoj gospodarstva (Jelčić, Bejaković, 2012).

Hrvatski porezni sustav u skladu je s europskim načelima prema kojima se izjednačava položaj svih poreznih obveznika bez obzira dali se radi o domaćim ili stranim fizičkim i pravnim osobama. Porezni sustav Republike Hrvatske sadrži veliki broj raznolikih vrsta poreza čiji je cilj postizanje određenih društvenih i ekonomskih ciljeva zemlje te se može reći kako je suvremen i usklađen sa smjernicama Europske Unije, tj. sličan je poreznim sustavima država članica Europske Unije (Bratić, Urban, 2006).

Porezni sustavi podložni su promjenama, tj. poreznim reformama što je slučaj i u Hrvatskoj. Cilj svake reforme poreznog sustava je olakšavanje sustava oporezivanja kao i smanjenje poreznog opterećenja kroz porezne propise koji su jasni i kvalitetni. Poreznu reformu potrebno je osmisliti i konačno ostvariti na temelju suglasnosti građana Hrvatske, a kako bi se to postiglo u izradi porezne reforme očekuje se da sudjeluju (Santini, 2009):

- Vlada putem Ministarstva financija,
- Hrvatska narodna banka,
- Hrvatska gospodarska komora,
- Hrvatska udruga poslodavaca,
- sindikati i
- Hrvatska udruga poreznih obveznika.

Reforma poreznog sustava čije se odredbe primjenjuju od 2017. godine predstavlja najkompletniju i najobuhvatniju poreznu reformu do sada, tj. izmijenjeno je ili dopunjeno osam zakona, a njih sedam je izmijenjeno na način da ih se smatra novim zakonima. Vlaić (2017) ističe kako su česte promjene u Hrvatskoj dovele do porezne nestabilnosti i nesigurnosti poreznih obveznika, ali i potencijalnih investitora.

Također se dovodi u pitanje i kompatibilnost računovodstvenih i poreznih sustava. Hrvatska je poduzela značajne korake u unaprjeđenju poreznog sustava, a očituju se u prestanku višestrukih poreznih olakšica, uvođenju poreza na dohodak od plaća pojedinaca, uvođenju oporezivanja kamata iz štednje, Zakonu o fiskalizaciji, implementaciji nove platforme Porezne uprava te u raznim drugim aktivnostima. Sve ove aktivnosti uvedene su s namjerom smanjenja nejednakog oporezivanja i dovođenja do višeg stupnja pravednosti i ravnopravnijeg društva (Škalamera-Alilović, Rubinić, 2016).

2.1. Opći porezni zakon

Opći porezni zakon uređuje odnos između „poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drukčije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava“ (Opći porezni zakon, 2017, čl. 1).

Početak 2017. godine na snagu je stupilo 16 novih zakona kojima se regulira porezna reforma. Takav Opći porezni zakon donijet je sa svrhom povećanja održivosti poreznog duga Hrvatske, a također i promicanja rasta kao i zapošljavanja u hrvatskom gospodarstvu. Postavljeni su ciljevi i reforme poreznog sustava koji uključuju (Houška, Rihter, 2016):

- smanjenje ukupnog poreznog opterećenja,
- poticanje konkurentnosti gospodarstva,
- izgradnja socijalno pravednijeg poreznog sustava,
- stabilan, održiv i jednostavan porezni sustav,
- pojednostavnjenje i pojeftinjenje porezne administracije te
- stvaranje veće pravne sigurnosti poreznim obveznicima.

Kako bi se osiguralo ispunjenje ovih ciljeva bile su potrebne značajne izmjene pojedinih dijelova Općeg poreznog zakona. Zbog toga je donesen u cijelosti novi Opći porezni zakon koji uređuje sve bitne značajke porezno-pravnog odnosa i njihovih sudionika te odredbe koje se odnose na njihovu primjenu. Takvim zakonom pridonosi se pravilnijoj i jedinstvenoj primjeni poreznih propisa i javnih davanja te jačanju pravne države kao i zaštite prava građana (Houška, Rihter, 2016).

2.2. Značajke poreznog sustava Republike Hrvatske

Postoje određene značajke koje mora imati svaki moderni porezni sustav što uključuje i porezni sustav Hrvatske. Razlikujemo obigatorne značajke koje su povezane uz prihod koji se može svrstati u poreze i fakultativne značajke koje nisu nužne determinante poreza, ali su uglavnom povezane uz pojam poreza (Jelčić, 2011). Navedene značajke prikazane su u tablici 2.1.

Tablica 2.1. Značajke poreznog sustava

Obligatorne značajke	Fakultativne značajke
<ul style="list-style-type: none"> • prisilnost poreza – obilježje poreza koje označava da se porez koji je jednom uveden mora platiti, tj. da njegovo plaćanje za poreznog obveznika predstavlja obvezu, a ukoliko dođe do neispunjenja poduzeti će se potrebne sankcije • derivativnost poreza – pravo uvođenja i ubiranja poreza utemeljuje se iz poreznog suvereniteta što je u skladu s propisima koje donosi ovlašteno državno tijelo kako bi se regulirala materija prikupljanja prihoda koji su potrebni za financiranje javnih rashoda, prihoda ili imovine fizičkih i pravnih osoba • nepovratnost poreza – odnosi se na činjenicu da se jednom ubrani iznosi poreza više ne vraćaju osobama od kojih su ubrani već postaju vlasništvo države koja ih raspoređuje za namjene i na korisnike u skladu sa zadacima koje je potrebno provesti korištenjem financijskih sredstava ubраних 	<ul style="list-style-type: none"> • nedestiniranost poreza – odnosi se na slučajeve kada se prihodi od određenog poreza koriste za financiranje namjena koje su unaprijed utvrđene • porezi su novčani prihod države – u današnjim uvjetima kada je razvijena novčana privreda porezi predstavljaju novčani prihod države, ali u nekim posebnim uvjetima porez se može ubrati i u naturi, ali takvi slučajevi su rijetki

<p>oporezivanjem</p> <ul style="list-style-type: none"> • odsutnost neposredne naknade – porezni obveznik ne plaća porez kao naknadu za neku uslugu od strane države, niti zato što to mora, tj. porez se ne može stavljati u vrijednosni ili drugi mjerljivi odnos prema nekoj koristi koju porezni obveznik ima od njegovog plaćanja • porezi se ubiru u javnom interesu – prihodi koji se prikupe kroz oporezivanje upotrebljavaju se za zadovoljavanje javnog interesa i ne mogu se iskoristiti za zadovoljavanje privatnih interesa 	
--	--

Izvor: Jelčić, B. (2011). *Porezi opći dio*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas, str. 30

Na temelju navedenih značajki poreza može se zaključiti kako su porezi nepovratni, derivativni, prisilni, nedestimirani prihod države koji se u pravilu ubire u novcu u javnom interesu, a za koje država ne osigurava nikakvu neposrednu protučinidbu. Potrebno je istaknuti i neke karakteristike koje bi porezni sustav Hrvatske trebao imati, a to su (Jelčić, 2001):

- harmonizacija poreza – potrebno je uskladiti porezne sustave, a također i mjere porezne politike kako bi se postigli ciljevi novog poreznog sustava,
- neutralni porezi – uloga poreza trebala bi se ograničiti na postizanje fiskalnih ciljeva, a ograničavanje na prikupljanje sredstava kojima će se podmirivati rashodi odnosi se na neutralnost poreza,
- smanjenje poreznog opterećenja – kako bi se postigli određeni ciljevi koji su u interesu države (povećanje zaposlenosti, poboljšanje stanja gospodarstva, smanjenje inflacije) potrebno je i prilagoditi porezni sustav,
- jednostavnost u oporezivanju – jasnije i razumljive obveze poreznih obveznika,
- prednost u oporezivanju potrošnje u odnosu prema oporezivanju dohotka – orijentacija na oporezivanje potrošnje potaknula bi štednju što bi dovelo do razvoja i napretka gospodarstva te
- pravednost u oporezivanju – raspodjela poreznog tereta mora biti pravedna, tj. potrebno se orijentirati na postizanje što veće jednakosti u oporezivanju.

Sve ove navedene karakteristike nastoje se ostvariti upravo sa poreznom reformom koja je stupila na snagu od 2017. godine.

2.3. Prikaz podjele poreza

Porezi se mogu podijeliti na nekoliko načina ovisno o vrsti porezne obveze, razini državne vlasti kojoj pripada porezni prihod, načinu utvrđivanja porezne obveze te prema vremenu. Najčešća podjela poreza je prema objektu oporezivanja prema čemu se dijele na (Jelčić, 2011):

- izravne poreze – oni porezi koji se uplaćuju osobno ili od strane poslodavca u državni proračun, a zaračunavaju se u određenom postotku na dohodak ili imovinu, a to su npr. porez na dohodak i porez na dobit te
- neizravne poreze – ne snosi ih osoba koja ih uplaćuje u državni proračun već netko drugi, a porezni obveznici kroz cijenu svojih dobara i usluga prenose teret tih poreza na građane, te tu spada porez na dodanu vrijednost kao i trošarine.

Porezni sustav Hrvatske je pluralan, što znači da ima više poreznih oblika, tj. razlikuju se državni, županijski, gradski ili općinski te zajednički porezi. U tablici 2.2. prikazani su porezi koji se nalaze u poreznom sustavu Hrvatske.

Tablica 2.2. Prikaz podjele poreza hrvatskog poreznog sustava

DRŽAVNI POREZI	<ul style="list-style-type: none"> • porez na dodanu vrijednost • porez na dobit • posebni porezi i trošarine – posebni porez na motorna vozila, posebni porez na kavu i bezalkoholna pića, porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, trošarinski sustav oporezivanja alkohola, alkoholnih pića, duhanskih proizvoda, energenata i električne energije
ŽUPANIJSKI POREZI	<ul style="list-style-type: none"> • porez na nasljedstva i darove • porez na cestovna motorna vozila • porez na plovila • porez na automate za zabavne igre
GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI	<ul style="list-style-type: none"> • prirez porezu na dohodak • porez na potrošnju • porez na kuće za odmor • porez na korištenje javnih površina • porez na promet nekretnina
ZAJEDNIČKI POREZI	<ul style="list-style-type: none"> • porez na dohodak
POREZI NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE NA PRIVREĐIVANJE IGARA NA SREĆU	<ul style="list-style-type: none"> • lutrijske igre – mjesečna naknada za privređivanje lutrijskih igara, porez na dobitke od lutrijskih igara na sreću • igre u casinima • igre klađenja – naknade za privređivanje klađenja, porez na dobitke od igara klađenja • igre na sreću na automatima • naknada za privređivanje privrednih jednokratnih igara na sreću
NAKNADA ZA PRIVREĐIVANJE NAGRADNIH IGARA	<ul style="list-style-type: none"> • propisana uplata priređivača nagradnih igara u korist hrvatskog Crvenog križa

Izvor: Porezna uprava. Preuzeto s: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx (25.01.2018.)

U ovom radu fokus je na porezu na dobit, porezu na dohodak, porezu na dodanu vrijednost te na posebnim državnim porezima.

3. OBILJEŽJA SUSTAVA POREZA NA DOBIT

Porez na dobit predstavlja porezni oblik koji je uvršten u porezne sustave većine suvremenih zemalja. Hrvatska, kao i većina tranzicijskih zemalja, odlučila je razviti koncept potrošnje osobnog i poreza na dobit. To zapravo znači da je u slučaju poreza na dobit porezno opterećenje usmjereno na one dijelove dohotka namijenjenih potrošnji, dok su dijelovi prihoda namijenjeni za ulaganja i štednju u povoljnijoj poreznoj poziciji ili čak u potpunosti oslobođeni plaćanja poreza (Šimović, 2009). Takva situacija vladala je u hrvatskom poreznom sustavu sve do posljednje porezne reforme koja je stupila na snagu početkom 2017. godine.

Pojam poreza na dobit definiraju dvije njegove bitne karakteristike, a to su njegov subjekt i njegov objekt što je dovelo i do pojave raznih definicija poreza na dobit. Za porez na dobit karakteristično je da su subjekt oporezivanja poduzeća, a ne fizičke osobe te da je objekt oporezivanja porezom na dobit rezultat gospodarske aktivnosti poduzeća. Upravo iz razloga što subjekt i objekt poreza na dobit nisu isti u različitim poreznim sustavima, u pojedinim zemljama dovelo je do toga da je sadržaj samog pojma poreza na dobit različit, a samim time i njegovo mjesto i uloga u pojedinim poreznim sustavima (Jelčić, 2011).

Postoji nekoliko razloga koji su doveli do primjene poreza na dobit, a oni su (Jelčić, 2011):

- porez na dobit kao dopunski porez – porez na dobit može se promatrati kao porez kojim se nadopunjuje porez na dohodak pri čemu je njegova funkcija da se onemogući izbjegavanje poreza na neraspoređenu i raspoređenu dobit u slučaju kada bi bilo izbjegnuto njezino oporezivanje, jer nije bila prikazana u poreznoj prijavi,
- porez na dobit kao samostalni porez utemeljen na načelu plaćanja poreza prema ekonomskoj/poreznoj snazi – porez na dobit može se promatrati kao samostalan porez usmjeren na objekt i potpuno neovisan o pojedinim dioničarima, a temelji se na pretpostavci da su društva samostalne jedinice kojima upravlja menadžment, a dioničari nemaju bitan utjecaj na rad,

- porez na dobit kao davanje utemeljen na načelu ekvivalencije – porez na dobit opravdava se i određenim prednostima, a neke od njih su jamstvo ograničene odgovornosti te lakši pristup tržištu kapitala.

Kroz godine došlo je do brojnih promjena poreza na dobit, a u nastavku u tablici 3.1. vidljive su promjene u razdoblju od 2000. do 2016. godine dok su u točki 3.3. ovog poglavlja detaljno prikazane promjene poreza na dobit koje su stupile na snagu od 2017. godine.

Tablica 3.1. Promjene poreza na dobit u razdoblju od 2000. do 2016. godine

Godina	Promjena	Primjena	Objašnjenje
2000.	uvode se poticaji na ulaganja	29.07.2000.	za ulaganja najmanje 10 mil. kn, porez na dobit plaća se prema stopi 7% na rok 10 godina, za ulaganja u svoti većoj od 20 mil. kn, porez na dobit plaća se po stopi 3%, a za ulaganja u svoti većoj od 60 mil. kn, porez na dobit plaća se po stopi 0%
2001.	smanjuju se stope i ukida zaštitna kamata	01.01.2001.	stopa se smanjuje s 35 na 20%, ukida se zaštitnu kamatu i uvodi nove porezne olakšice za Grad Vukovar, poticaji zapošljavanja i poticaji za profesionalnu rehabilitaciju invalida, uvodi se oporezivanje dividenda po odbitku za inozemne pravne osobe
2002.	uvode se olakšice za BPP	06.02.2002.	fizička i pravna osoba koja osniva trgovačko društvo za obavljanje gospodarske djelatnosti ili otvara obrt i zapošljava više od pet novih radnika, oslobađa se plaćanja poreza na dobit
2003.	uvode se poticaji za istraživanje i razvoj i školovanje i usavršavanje; BPP se prenosi u Zakon o porezu na dobit	24.10.2003. 01.07.2003.	poreznu osnovicu može se dodatno umanjiti po osnovi troškova istraživanja i razvoja, i to za 100%; porezne olakšice za treću skupinu područja posebne državne skrbi propisane u Zakonu o porezu na dobit primjenjuju se i na brdsko planinska područja.
2005.	izmijenjene olakšice; uvode se olakšice za trgovačka društva koja obavljaju brodersku djelatnost; prvi dio olakšica se prenosi u matične zakone	01.01.2005. 02.08.2005.	obveznici koji obavljaju djelatnost na području posebne državne skrbi i zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme deset godina ne plaćaju porez na dobit na području prve skupine, plaćaju 25% od propisane porezne stope na području druge skupine i 75% od propisane porezne stope na području treće skupine; registrirana trgovačka društva

			koja obavljaju brodarsku djelatnost, ne plaćaju porez na dobit od iskorištavanja brodova u međunarodnoj plovidbi; brisanje dijela povlastica iz Zakona, uz istodobno propisivanje u matičnim zakonima
2006.	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	01.01.2006.	fizička osoba koja je ispunila jedan od propisanih zakonskih uvjeta, o tome pisano izvješćuje nadležnu ispostavu Porezne uprave, a Rješenje o statusu obveznika donosi nadležna ispostava Porezne uprave sukladno OPZ-u
2007.	drugi dio olakšica prenosi se u matične zakone, brišu se preostale olakšice, oslobođenja i poticaji	01.01.2007.	od početka 2007. u primjeni je Zakon o poticaju ulaganja koji omogućuje stjecanje prava na porezne, carinske i potporne dotacije za nove zaposlenike i u postojećim društvima, a potpore mogu dobiti samo aktivnosti i tehnološko-razvojni centri
2008.	dopune Zakona koji se odnose na spajanje, podjelu, prijenos imovine i zamjenu dionica na dan pristupanja Hrvatske EU	01.07.2008.	trgovačkim društvom rezidentom države članice EU-a smatra se društvo koje ima jedan od oblika za koje se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja, rezident je članice EU-a, sukladno pravu te države, a obveznik je jednog od poreza za kojeg se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja što vrijedi za spajanja, podjelu, djelomičnu podjelu, prijenos imovine i zamjenu dionica društava iz različitih članica EU-a te za prijenos sjedišta među državama članicama
2010.	pooštreni su uvjeti iskorištenja imovine registrirane na poduzeće u privatne svrhe; uvodi se obveza plaćanja poreza po odbitku na usluge	01.07.2010.	ne priznaju se rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost; pravnim osobama sa sjedištem izvan EU-a i u kojima je nominalna stopa oporezivanja dobiti niža od 12,5%, uvodi se obveza plaćanja poreza po odbitku na usluge prema stopi 20%
2012.	uvodi se mogućnost smanjenja osnove poreza na dobit za reinvestiranu dobit; uvodi se oporezivanje dividenda i udjela u dobiti po odbitku za inozemne pravne osobe; zamijenjene olakšice za poticaje ulaganja	01.03.2012.	za dobit poreznog razdoblja kojom se investiranjem i razvojem povećava temeljni kapital, ako takva dobit nije ostvarena iz bankarskog ili financijskog sektora; oporezivanje dividenda i udjela u dobiti po odbitku za inozemne pravne osobe po stopi 12%; olakšicu i poticaj za ulaganja zamjenjuje se sličnom olakšicom poticaj za investicije i unapređenje investicijskog okruženja

2013.	ukida se postojeća olakšica za trgovačka društva koja obavljaju brodarsku djelatnost i uvodi se porez po tonaži; promjene u porezno priznatim rashodima kreditne ustanove; promijenjen popis poreznih utočišta	01.01.2013. 19.12.2013.	porez po tonaži broda utvrđuje se i plaća umjesto poreza na dobit, neovisno o stvarnoj dobiti ili gubitku u poreznom razdoblju za koje se utvrđuje obveza poreza po tonaži broda; u porezno priznate rashode kreditne ustanove uračunava se svota otpisa potraživanja po osnovi odobrenih stambenih kredita egzistencijalno ugroženim građanima i kredita poduzetnicima kojima je ugrožena mogućnost razvoja investicija i nastavka poslovanja; popis poreznih utočišta za potrebe utvrđivanja plaćanja poreza po odbitku na usluge po stopi 20%
2014.	novi način plaćanja predujmova poreza na dobit; promjena poreznih olakšica	01.01.2014.	pri izračunu predujma, poreznu se osnovicu može umanjiti samo zaporedne olakšice što ih se odobrava za više poreznih razdoblja; uvode se nove porezne olakšice za obveznike koji obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima i ukida postojeće olakšice za obveznike koji obavljaju djelatnost na PPDS-u i u gradu Vukovaru
2015.	stopa ostaje 20%, ali se ukida obveza plaćanja poreza po odbitku pri isplati dividenda udjela u dobiti inozemnim pravnim osobama; olakšicu poticaji za investicije i unapređenje investicijskog okruženja zamjenjuje se sličnom olakšicom poticaji za ulaganja.	01.01.2015. 02.10.2015.	primjenu porezne olakšice u porezu na dobit po osnovi reinvestirane dobiti dodatno se uvjetuje investicijama u dugotrajnu imovinu te zadržavanjem broja zaposlenih
2016.	oporezivanje kapitalnih dobitaka od otuđenja financijske imovine; ukidanje olakšice za dividende i udjele u dobiti do ukupno 12.000 kn godišnje	01.01.2016.	dohotkom po osnovi kapitalnih dobitaka smatra se razlika između ugovorene prodajne cijene financijske imovine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti, oporezuju se kapitalni dobitci ostvareni unutar 3 godine

Izvor: Bejaković, P. (2016). Obilježja i promjene oporezivanja dobitka i dobiti u novom tisućljeću. *Porezni vjesnik*, 25(7-8), 114-138. Preuzeto s <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/7/bejakovic.pdf> (02.03.2018.)

Možemo vidjeti da su se obilježja poreza na dobit kroz godine gotovo neprestano mijenjala. U promatranom razdoblju zabilježen je značajan broj promjena, a promjene

poreza na dobit nastavile su se i nakon 2015. godine. Upravo ovakve kontinuirane promjene dovode do problema kod poslovanja nekih poduzeća iz razloga što se stalno moraju prilagođavati novim poreznim promjenama.

3.1. Predmet oporezivanja

Porezna osnovica poreza na dobit je dobit koja se utvrđuje u skladu sa odrednicama iz računovodstvenih propisa na način da se od ukupnih prihoda oduzmu ukupni rashodi prije obračuna poreza na dobit. Porezna osnovica može biti i uvećana ili umanjena u skladu sa odredbama iz Zakona o porezu na dobit. Kod poreznog obveznika koji je rezident porezna osnovica je dobit koja je ostvarena i u tuzemstvu i u inozemstvu, a kod poreznog obveznika nerezidenta porezna osnovica je dobit koja je ostvarena u tuzemstvu, a utvrđuje se u skladu sa odredbama iz Zakona o porezu na dobit (Jančiev, Supić, Živković, 2016).

Kod poslovanja između povezanih osoba rezidenta i nerezidenta u poreznu osnovicu uključena je sva dobit ukoliko se između povezanih osoba u njihovim poslovnim odnosima ugovore cijene ili uvjeti koji se razlikuju od cijena ili uvjeta koji bi se ugovorili između nepovezanih osoba. Za utvrđivanje da li su poslovni odnosi između povezanih osoba ugovoreni po tržišnim cijenama koristi se nekoliko različitih metoda, a to su (Jančiev, Supić, Živković, 2016):

- metoda usporedivih nekontroliranih cijena – cijene za prodaje proizvode, robu i uslugu u kontroliranim poslovima uspoređuju se s onima u nekontroliranim poslovima i usporedivima okolnostima,
- metoda trgovačkih cijena – utvrđuje se cijena po kojoj se roba koja je nabavljena od povezanih osoba prodaje nepovezanim osobama te se ta cijena umanjuje za bruto trgovačku maržu koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima,
- metoda dodavanja bruto dobiti na troškove – prvo se utvrđuju troškovi proizvoda, poluproizvoda i usluga koje je imala osoba koja je proizvode prodala drugoj povezanoj osobi te se na te troškove dodaje odgovarajuća bruto dobit,

- metoda podjele dobiti – eliminira se učinak posebnih uvjeta na dobit u poslovima između povezanih osoba,
- metoda neto dobitka – ispituje se ostvarena neto dobit u odnosu na neku osnovu (ukupni troškovi, prihodi od prodaje, imovina, vlastiti kapital) koju jedna osoba ostvaruje u poslovima s jednom ili više povezanih osoba.

Postoje i određene odrednice koje mogu dovesti do smanjenja ili povećanja porezne osnovice, a prikazane su u tablici 3.2.

Tablica 3.2. Smanjenje i povećanje porezne osnovice poreza na dobit

Smanjenje porezne osnovice	Povećanje porezne osnovice
<ul style="list-style-type: none"> • prihodi od dividendi i udjela u dobiti koji su utvrđeni na način propisan Zakonom • prihodi od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela ako su bili uključeni u poreznu osnovicu, • prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreznim razdobljima bila uključena u poreznu osnovicu • svota amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima • svota poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno propisima 	<ul style="list-style-type: none"> • rashodi od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela • 50% troškova reprezentacije u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom • 30% troškova • manjkovi na imovini iznad utvrđene visine • troškovi prisilne naplate poreza ili drugih davanja • kazne od mjerodavnog tijela • zatezne kamate između povezanih osoba • povlastice i drugi oblici imovinskih koristi dane fizičkim ili pravnim osobama • kamate koje nisu porezno priznati rashod prema odredbama Zakona • rashodi utvrđeni u postupku nadzora s pripadajućim PDV-om, porezom na dohodak, prirezom i obveznim doprinosima • ostali rashodi koji nisu u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja porezne osnovice

Izvor: Narodne novine (2017). *Zakon o porezu na dobit*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (04.03.2018.)

3.2. Porezni obveznik

Prema odredbama Zakona o porezu na dobit (2017) obveznici poreza na dobit su:

- trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi,
- tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika,
- fizička osoba koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak,
- fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvarila ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kuna, ili ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta: ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario dohodak veći od 400.000,00 kuna, ako ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna te ako u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika,
- tijela državne uprave, tijela područne samouprave, tijela lokalne samouprave, Hrvatska narodna banka nisu obveznici poreza na dobit,
- državne ustanove, ustanove jedinica područne samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit,
- otvoreni investicijski fondovi koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojem su osnovani nisu obveznici poreza na dobit,
- svaki poduzetnik koji nije obveznik poreza na dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka i čija se dobit ne oporezuje drugdje.

3.3. Izmjene i dopune poreza na dobit

Prethodno su prikazane promjene poreza na dobit u razdoblju od 2000. do 2016. godine. Nastavno, u ovom poglavlju prikazati će se promjene do kojih je došlo sa izmijenjenim zakonom koji je stupio na snagu početkom 2017. godine.

Sustav poreza na dobit do 2017. godine temeljio se na primjeni jedne stope poreza na dobit od 20% uz primjenu najznačajnije olakšice reinvestirane dobiti koja je

uvedena 2012. godine sa ciljem poticanja investicija i razvoja društva. Korištenje olakšice podrazumijeva da se dio ili cijela dobit poreznog razdoblja unosi u temeljni kapital te na taj način dobit ostaje trajno na raspolaganju društvu za razvoj i investiranje te se kao takva izuzima od oporezivanja. No, pokazalo se kako jekorištenje olakšice reinvestirane dobiti dovelo do (Zrinušić, Vuraić Kudeljan, 2016):

- upitna ustavnost olakšice - s obzirom da olakšicu mogu koristiti samo društva kapitala te su određena društva isključena iz mogućnosti korištenja navedene olakšice,
- olakšicu koristi mali broj obveznika koji u značajnoj mjeri umanjuju ukupne prihode od poreza na dobit - olakšicu koristi u prosjeku manje od 2% obveznika koji su umanjili obvezu poreza na dobit do 20% te
- brojne nejasnoće u primjeni - ograničavanjem odnosno dodatnim uvjetovanjem korištenja olakšice za 2015. godinu u praksi se postavilo niz zahtjeva za tumačenjem zakonske norme.

Od 2017. godine na snagu je stupio Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit koji obuhvaća slijedeće promjene (Zrinušić, Vuraić Kudeljan, 2016):

- promjena porezne stope - stopa poreza na dobit smanjuje se s 20% na 18% te se uvodi stopa poreza na dobit od 12% za porezne obveznike koji ostvaruju godišnje prihode do 3 milijuna kuna,
- promjena u poreznim olakšicama - ukida se porezna olakšica za reinvestiranu dobit radi uočenih problema u korištenju olakšice te se ukida i porezna olakšica za potpomognuta područja razvrstana u II. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju, a porezna olakšica za potpomognuta područja razvrstana u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju zadržava se kao umanjena stopa za 50%, dok se u cijelosti zadržavaju olakšice za grad Vukovar,
- prijelazne odredbe u primjeni stopa i olakšica - promjene u visini porezne stope te mogućnost korištenja poreznih olakšica, primjenjuju se za prijavu poreza na dobit za 2017. godinu, predujmovi koji se plaćaju tijekom 2017. godine izračunavaju se primjenom novih poreznih stopa, a prijave poreza na

dobit za porezno razdoblje 2016. godine obračunavat će se po stopi od 20% uz priznavanje olakšice za reinvestiranu dobit,

- mogućnost izbora porezne osnovice - kako bi se olakšala obveza utvrđivanja poreza na dobit za neprofitne organizacije propisana je mogućnost da se tim osobama obveza poreza na dobit za tu djelatnost utvrdi u paušalnom iznosu, za male porezne obveznike koji ostvaruju godišnje prihode do 3 milijuna kuna propisana je mogućnost utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit prema novčanom načelu,
- promjene u mogućnosti otpisa potraživanja - za kreditne institucije kao provedba mjere iz Nacionalnog programa reformi za 2016. predviđena je jednokratna mjera otpisa teško naplativih i nenaplativih potraživanja postojećih na dan 31. prosinca 2015. u 2017, a koja bi potaknula kreditne institucije da izvrše otpise potraživanja od dužnika,
- ostale promjene - izjednačavaju se iznosi porezno nepriznatih rashoda s osnove reprezentacije i troškova osobnih automobila te se utvrđuju u iznosu od 50% s primjenom za osobne automobile od 1. siječnja 2018., a uvodi se i mogućnost sklapanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama i ostalo.

Za očekivati je da će ove promjene pozitivno utjecati na kretanje proizvodnje i potrošnje poduzeća, unatoč činjenici da su poreznom reformom 2017. godine ukinute porezne olakšice koje su se odnosile na reinvestiranu dobit. Nastavno se u priloženoj tablici daje pregled prihoda od poreza na dobit u promatranom razdoblju.

Tablica 3.3. Prihodi od poreza na dobit u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn

Godina	Iznos
2012.	7.697.342
2013.	6.365.443
2014.	5.657.765
2015.	6.240.339
2016.	7.187.976
2017.	8.266.568

Izvor: Ministarstvo financija. *Državni proračun 2012-2017*. Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva> (21.07.2018.)

Vidljivo je da prosječni prihod od poreza na dobit iznosi oko 6,9 milijardi kunagodišnje. U 2017. godini vidljiv je najveći iznos prihoda, tj. u odnosu na 2016. godinu zabilježeno je povećanje od čak 15%.

4. OBILJEŽJA SUSTAVA POREZA NA DOHODAK

Porez na dohodak spada u skupinu izravnih poreza te se nalazi uglavnom u poreznim sustavima svih zemalja. Dohodak se zakonom definira kao razlika između primitaka i izdataka nastalih u istom poreznom razdoblju. U Hrvatskoj porez nadohodak zapravo sudjeluje s vrlo malim udjelom u ukupnim prihodima državnog proračuna, ali ipak ima veliku važnost za porezni sustav. Porez na dohodak obračunava se i plaća od slijedećih izvora dohotka (Kliska, Santini, 2006):

- dohodak od nesamostalnog rada,
- dohodak od samostalne djelatnosti,
- dohodak od imovine i imovinskih prava,
- dohodak od kapitala,
- dohodak od osiguranja te
- drugi dohodak.

Postoji i nekoliko različitih načela oporezivanja dohotka. Kao najznačajnije načelo ističe se načelo uzimanja u obzir osobne gospodarske snage prema kojem dohodak, kada se gleda u financijsko-pravnom smislu, vrijedi kao pokazatelj osobne gospodarske snage. Načelo gospodarske snage ističe pravednu raspodjelu poreznog tereta između fizičkih osoba, tj. da pojedinci sa istom gospodarskom snagom budu i porezno jednako tretirani, a oni koji nemaju istu gospodarsku snagu da budu porezno nejednako tretirani. Navedene kategorije poznate su pod pojmovima horizontalne i vertikalne pravednosti. Iz načela oporezivanja u skladu s gospodarskom snagom izvedena su različita podnačela koja bi trebao sadržavati sustav poreza na dohodak, a to su (Miljatović, 2007):

- načelo osobne univerzalnosti – dohodak koji je ostvaren na tržištu predstavlja mjeru osobne gospodarske snage, svaki pojedinac koji ostvaruje dohodak mora se oporezivati, porez na dohodak usmjeren je na fizičke osobe koje raspolažu dohotkom, a osobna porezna oslobođenja su isključena,

- načelo stvarne univerzalnosti – zahtijeva jednak obračun i zahvaćanje prihoda, nijedan tržišni dohodak ne smije ostati izvan poreznog zahvata, ali također ne smije biti zahvaćen ni višestrukim oporezivanjem,
- objektivno neto načelo – rashodi koji su uzrok ostvarenja dohotka ne stoje na raspolaganju na ime plaćanja poreza zbog čega moraju biti izuzeti iz pravne osnovice, predmet oporezivanja porezom na dohodak je samo dobit,
- subjektivno neto načelo – uzima u obzir rashode na ime zadovoljavanja privatnih potreba, ako dohodak služi za zadovoljavanje osobnih potreba tada ne postoji minimalna gospodarska sposobnost koja je potrebna za oporezivanje, poreznu osnovicu čini ostvareni tržišni dohodak koji je umanjen za nužne privatne rashode,
- načelo periodičnog oporezivanja – oporezuje se dohodak kojeg porezni obveznik ostvari tijekom jednog poreznog razdoblja, predstavlja čisto tehničko načelo iz razloga praktičnosti, tj. ne proizlazi iz zahtjeva za oporezivanjem osobne gospodarske snage,
- načelo progresije poreza na dohodak – gospodarska sposobnost koja je izražena kroz rastući dohodak oporezuje se iznad proporcionalno, kako bi se ostvarilo razmjerno porezno opterećenje, tj. ostvarenje većih prihoda od poreza, tarifa poreza na dohodak mora biti progresivno uređena kao i ostvarenje raspodjele dohotka.

Hrvatska se nalazi u skupini tranzicijskih zemalja koje su prebacile porezno opterećenje od poduzeća na pojedinca. Glavne značajke tekućih poreznih sustava uvedene su u prvoj polovici 1990-ih na temelju poreznog koncepta koji se temelji na potrošnji, a tek se kasnije taj koncept pretvorio u konvencionalni sustav poreza na dohodak. Tadašnji zakon zamijenjen je novim zakonom o porezu na dohodak prema kojem su samo neke kategorije poreznih obveznika morale podnijeti porezne prijave (Bejaković, Mrnjavac, 2016).

Kao i kod poreza na dobit i porez na dohodak je kroz godine prošao kroz nekoliko promjena. U nastavku rada konkretnije su prikazane promjene koje su se dogodile u sustavu poreza na dohodak u razdoblju od 1994. do 2015. godine.

U Hrvatskoj je od 1. siječnja 1994. godine poreznom reformom uspostavljen sustav oporezivanja dohotka koji je karakteriziralo nekoliko osnovnih elemenata. Taj sustav razlikovao se od dotadašnjeg sustava po tome što se nije oporezivala posebno svaka vrsta dohotka već su se zbrajali svi dohodci fizičkih osoba i oporezivali na jedinstveni način. Sadržavao je i elemente dohodovnog koncepta, koji uključuje sve vrste dohodaka koji se mogu koristiti za potrošnju, jer su uz dohotke od rada bili oporezivi i dohodci od imovine i imovinskih prava (Šimović, 2012).

U 2001. godini na snagu je stupio izmijenjeni sustav oporezivanja dohotka kojim se odbacilo načelo da se oporezuje samo onaj dohodak koji se troši, tj. ukinuta je zaštitna kamata te je uvedeno oporezivanje različitih vrsta dohotka od kapitala, od kojih se svaki oporezuje na poseban način, a uvedene su i četiri stope poreza na dohodak, 15%, 25%, 35% i 45% kao i neki porezni poticaji i olakšice. Od 2005. godine počeo se primjenjivati Zakon o porezu na dohodak kojim su promijenjeni rasponi za primjenu stopa, povećan osobni odbitak za obveznike, promijenjen odbitak za uzdržavane članove, isključene dividende iz oporezivog dohotka, smanjena ukupna svota odbitka za osiguranje, zdravstvene usluge i stambene potrebe (Ott, 2007).

U 2007. godini došlo je do još nekih izmjena te su uvedene olakšice u vezi s paušalnim plaćanjem poreza na dohodak od samostalne djelatnosti, a u 2008. godini ponovo je došlo do povećanja osobnog odbitka za obveznike i za umirovljenike. U 2010. godini smanjene su stope poreza sa četiri na tri, a ujedno su i snižene na 12%, 25% i 40%, a također su ukinute i olakšice za premije osiguranja, zdravstvene usluge i stanovanje. U 2012. godini ponovo dolazi do povećanja osobnog odbitka za obveznike i umirovljenike te do promjena poreznih razreda. U 2013. godini proširen je opseg primitaka koji se ne smatraju dohotkom te primitaka na koje se ne plaća porez na dohodak. U 2014. godini ukinute su olakšice, a u 2015. godini povećana je osnovica za obračun najveće stope poreza na dohodak 40%, a također i osobni odbitak za zaposlene i umirovljenike. U 2016. godini ukidaju se rješenja za porezne obveznike koji dohodak od samostalne djelatnosti utvrđuju temeljem poslovnih knjiga, tj. mjesečni predujam se utvrđuje i plaća na temelju podataka u godišnjoj prijavi poreza na dohodak (Bejaković, 2016).

Do kojih je sve promjena došlo Zakonom koji se počeo primjenjivati od 2017. godine detaljno je prikazano u točki 4.3. ovog poglavlja.

4.1. Predmet oporezivanja

Porezna osnovica poreza na dohodak je ukupni iznos dohotka koji ostvari porezni obveznik umanjen za osobni odbitak određen poreznim propisima. Porez na dohodak obračunat prema utvrđenim stopama uvećava se za prirez porezu na dohodak koji uvedu jedinice lokalne samouprave, a umanjuje se ako te jedinice propišu niži udio poreza na dohodak od onog koji im pripada po zakonu (Kliska, Santini, 2006).

Dohodak se utvrđuje kao godišnji dohodak ili konačan dohodak. Dohodak se može utvrđivati i u paušalnom iznosu te se tako utvrđeni dohodak smatra konačnim, a također se može utvrđivati i zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti ili zajedničkim korištenjem imovine i imovinskih prava. Inozemni dohodak je dohodak koji rezident ostvari u inozemstvu ili iz inozemstva. Godišnju osnovicu poreza na dohodak čini ukupan iznos dohotka od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti i drugog dohotka koji se ne smatra konačnim, a umanjen je za osobni odbitak. Dohodak od samostalne djelatnosti koji rezident ostvari u tuzemstvu i inozemstvu, umanjuje se za iznos plaća novozaposlenih osoba, iznos državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, iznos izdataka za istraživanje i razvoj te preneseni gubitak, koji je rezident po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti ostvario u tuzemstvu i inozemstvu, a nerezident u tuzemstvu (Zakon o porezu na dohodak, 2017).

Postoje i određeni primici koji se ne smatraju dohotkom te ih se prema tome ne oporezuje, a to su (Zakon o porezu na dohodak, 2017):

- izravne uplate premije osiguranja za dokup dijela doživotne mirovine,
- obiteljske mirovine i invalidnine koje ostvaruju djeca nakon smrti roditelja,
- državne nagrade,
- primici fizičkih osoba po osnovi darovanja pravnih i fizičkih osoba za zdravstvene potrebe,
- primici po posebnim propisima,
- potpore zbog uništenja i oštećenja imovine zbog ratnih događaja,
- nasljedstva i darovi,

- primici od otuđenja osobne imovine,
- odštete koje nisu u svezi s gospodarskom djelatnošću,
- primici ostvareni na nagradnim natjecajima ili natjecanjima,
- novčani dodaci uz mirovinu koje umirovljenicima isplaćuju jedinice lokalne i područne samouprave,
- jednokratne potpore koje djeci u slučaju smrti roditelja isplaćuju ili daju jedinice lokalne i područne samouprave,
- pomoći i potpore koje neprofitne organizacije isplaćuju svim svojim članovima pod istim uvjetima iz sredstava prikupljenih članarinama.

Porez na dohodak ne plaća se na slijedeće primitke (Zakon o porezu na dohodak, 2017):

- naknadu razlike plaće za vrijeme vojne službe,
- naknadu plaće pripadnicima civilne zaštite,
- naknadu plaće zbog privremene spriječenosti za rad isplaćenu na teret Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, državnog proračuna i centara za socijalnu skrb,
- nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada,
- nagrade učenicima i studentima osvojene na natjecanjima,
- primitke učenika i studenata za rad preko ueničkih i studentskih udruga,
- naknade štete zbog posljedica nesreće na radu,
- naknade i nagrade koje osuđene osobe primaju za rad u kazneno-popravnim ustanovama i domovima za preodgoj,
- primitke po osnovi službenih putovanja po osnovi prijevoza i noćenja koje neprofitne organizacije isplaćuju fizičkim osobama,
- potpora djetetu za školovanje do 15. godine života,
- stipendije učenicima i studentima za redovito školovanje,
- premije dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje ukorist svojeg radnika,
- novčanu naknadu za vrijeme nezaposlenosti, novčane pomoći i naknade troškova prijevoza koje isplaćuje Hrvatski zavod za zapošljavanje prema propisima o zapošljavanju itd.

Poreznu osnovicu poreza na dohodak kod obrtnika čini umanjen za preneseni gubitak i osobni odbitak. Porez na dohodak plaća se na poreznu osnovicu po stopama od 24% i 36%. Dohodak od samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva utvrđuje se kao razlika između primitaka i izdataka na osnovi podataka iz propisanih poslovnih knjiga ako je u prethodnoj kalendarskoj godini ukupni godišnji primitak od obavljanja djelatnosti poljoprivrede i šumarstva veći od 149.500,00 kn, ako je obveznik PDV-a te ako se dragovoljno upiše u registar obveznika poreza na dohodak. Porez na dohodak plaća se na poreznu osnovicu po stopama od 24% i 36%. Prilikom godišnjeg obračuna poreza na dohodak u poreznoj prijavi može se umanjiti dohodak od samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva za olakšice za područja posebne državne skrbi i brdsko - planinska područja, poticaje zapošljavanja, državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te poticaje istraživanja i razvoja.¹

4.2. Porezni obveznik

Obveznik poreza na dohodak je domaća ili inozemna fizička osoba koja ostvaruje određeni prihod koji prema poreznom zakonu ima obilježja dohotka, tj. obveznik tog poreza je pojedinac, a ne poslodavac. Prema tome porezni obveznik je fizička osoba koja za svoj rad prima naknadu u obliku plaće, honorara, ili prima mirovinu, odnosno ostvaruje prihod po osnovi obavljanja obrta, najma, zakupa te prihoda od kapitala i osiguranja (Kliska, Santini, 2006).

Prema Zakonu o porezu na dohodak ako više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak, porezni obveznik je svaka fizička osoba zasebno i to za svoj udio uzajednički ostvarenom dohotku. Porezni obveznik je također i nasljednik za sveporezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Nasljednik je istodobno i porezni obveznik za dohodak koji mu priteče iz naslijeđenih izvora dohotka. (Zakon o porezu na dohodak, 2017).

³ Porezna uprava. Preuzeto s <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dohodak.aspx> (10.03.2018.)

Kod poreza na dohodak građanima se smatraju fizičke osobe koje mogu biti obveznici poreza na dohodak od nesamostalnog rada po osnovi primitka plaće i mirovine, poreza na dohodak od drugog dohotka, poreza na dohodak od kapitala te poreza na dohodak od osiguranja. Porezni obveznik je obrtnik koji ostvaruje primitke od obavljanja samostalne djelatnosti obrta, a ispunjava uvjete da mu ukupni primici u prethodnoj godini nisu viši od 300.000,00 kuna, te da nije po toj osnovi obveznik PDV-a. Obrtnik može koristiti razne poticaje i olakšice kao što su poticaji za zapošljavanje, državna potpora za obrazovanje i izobrazbu, poticaji za istraživanja i razvoj te porezne olakšice za obavljanje djelatnosti na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara.²

Porezni obveznik je i poljoprivrednik koji ostvaruje primitke od obavljanja samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva, a njegov dohodak se isto tako utvrđuje prema poslovnim knjigama kao razlika poslovnih primitaka i izdataka. Poljoprivrednik koji započinje samostalno obavljati djelatnost ne plaća mjesečni predujam poreza na dohodak i prirez porezu na dohodak do podnošenja prve godišnje porezne prijave. Porezna uprava izdaje rješenje o predujmu poreza na dohodak koje je na snazi do njegove izmjene odnosno do utvrđivanja novog predujma, a obveza plaćanja predujma počinje od mjeseca u kojem je rješenje izdano.³

4.3. Izmjene i dopune poreza na dohodak

Zakonom koji je stupio na snagu početkom 2017. godine utvrđuje se pojam godišnjeg dohotka i konačnog dohotka. Godišnji dohodak odnosi se na dohodak od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti i druge primitke koji se ne smatraju konačnim dohotkom, a porezna obveza se utvrđuje podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak, dok konačni dohodak čine primici po osnovi imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i dohodak po osnovi povrata doprinosa i dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava kojima je stečena, a oporezuju se jedinstvenim poreznim stopama 12% ili 24% ili 36% i smatraju se konačnim

² Porezna uprava. Preuzeto s <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dohodak.aspx> (10.03.2018.)

³ Porezna uprava. Preuzeto s <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dohodak.aspx> (10.03.2018.)

obračunom poreza bez prava na korištenje osobnog odbitka i podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak (Vlaić, 2017). Porezne stope koje se koriste za oporezivanje ostalih dohodaka prikazane su u tablici 4.1.

Tablica 4.1. Porezne stope ostalih dohodaka

Dohodak	Porezna stopa
Drugi dohodak	24%
Dohodak od imovine od najamnine i zakupnine	12%
Dohodak od imovinskih prava	24%
Dohodak od otuđenja nekretnina	24%
Dohodak od kapitala po osnovi dodjele ili kupnje dionica	24%
Dohodak od kapitala po osnovi dividende i udjela u kapitalu	12%
Dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka	12%
Dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja	36%
Dohodak od osiguranja	12%
Dohodak po osnovi povrata doprinosa iznad najviše osnovice	36%
Dohodak po osnovi nesrazmjera između vrijednosti imovine i iskazanih prihoda 36 % koja se uvećava za 50%	54%

Izvor: Vlaić, D. (2017). Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava. *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, 1-2, 141-156. Preuzeto s

http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=260573 (07.03.2018.)

Ovim zakonom uvedena je i mogućnost paušalnog oporezivanja za sve samostalne djelatnosti, uključujući trgovinu i ugostiteljstvo što do sad nije bio slučaj, a prag prihoda smanjen je na prihod manji od 230.000 kn. Došlo je i do slijedećih promjena (Zakon o porezu na dohodak, 2017):

- obveznicima koji obavljaju samostalnu djelatnost priznaju se izdaci za darove fizičkim osobama u obliku reklama čija vrijednost ne prelazi 160 kn,
- osnovni osobni odbitak povećava se sa 2.600 kn na 3.800 kn, a uvećavaju se i faktori za uzdržavane članove i djecu,
- gornja granica dohotka za uzdržavanog člana povećava se sa 13.000 kn na 15.000 kn u što se ne uračunavaju socijalne potpore, dječji doplatok, novčana potpora za nezaposlene, roditeljske potpore, potpore za novorođene i sl.,
- ukinute su olakšice za potpomognuta područja druge skupine, a poreznim obveznicima prve skupine umanjuje se porezna obveza za 50%,
- umirovljenicima sa područja cijele Hrvatske umanjuje se obveza poreza na dohodak za 50%,

- osobni odbitak za učenike i studente na godišnjoj razini iznosi 60.600 kn,
- promijenjene su porezne stope i porezni razredi – porez se plaća po stopi od 24% od mjesečne porezne osnovice do visine 17.500 kn i po stopi od 36% na poreznu osnovicu iznad 17.500 kn.

Tablici 4.2. prikazuje promjene koeficijenata osobnog odbitka u 2017. godini u odnosu na 2016. godinu.

Tablica 4.2. Koeficijenti osobnog odbitak u 2016. i 2017. godini

Osobni odbitak	Koeficijent	
	2016.	2017.
Osnovni osobni odbitak	1	1,5
Uzdržavani članovi uže obitelji i bivši bračni drug za kojeg se plaća alimentacija	0,5	0,7
Prvo dijete	0,5	0,7
Drugo dijete	0,7	1,0
Treće dijete	1	1,4
Četvrto dijete	1,4	1,9
Peto dijete	1,9	2,5
Šesto dijete	faktor se progresivno povećava u odnosu prema faktoru osnovnoga osobnog odbitka za prethodno dijete	3,2
Sedmo dijete		4,0
Osmo dijete		4,9
Deveto dijete		5,9
Porezni obveznik i svaki uzdržavani član uže obitelji i svako dijete, ako su osobe s invaliditetom	0,3	0,4
Porezni obveznik i svaki uzdržavani član uže obitelji i svako dijete ako su osobe kojima je rješenjem utvrđena invalidnost	1	1,5

Izvor: Porezna uprava. Preuzeto s: https://www.porezna-uprava.hr/baza_znanja/Stranice/OsobniOdbitak.aspx (03.04.2018.)

Vidljivo je kako su u svim segmentima u 2017. godini koeficijenti osobnih odbitaka povećani u odnosu na 2016. godinu.

Ukidanjem najniže porezne stope kao i povećanjem poreznih razreda došlo je do različitih utjecaja. Nastojalo se postignuti porezno rasterećenje plaća kroz povećanje osobnog odbitka te jačanje odbitaka za djecu i uzdržavane članove obitelji. Najveći je efekt postignut kod osoba s višim primanjima, tj. kod njih je došlo do značajnog smanjenja poreznog opterećenja. Takav efekt je i bio cilj kako bi se osiguralo zadržavanje visokoobrazovanih stručnih kadrova i stimulacija da ostanu živjeti i raditi

u Hrvatskoj. Također cilj rasterećenja većih plaća bio je i oslobađanje prostora za nagrađivanje stručnjaka kao i privlačenje investitora u visoko sofisticirane industrije.

Nastavno se u priloženoj tablici daje pregled prihoda od poreza na dohodak u promatranom razdoblju.

Tablica 4.3. Prihodi od poreza na dohodak u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn

Godina	Iznos
2012.	1.269.525
2013.	1.372.697
2014.	1.401.941
2015.	2.068.143
2016.	2.231.999
2017.	2.014.588

Izvor: Ministarstvo financija. *Državni proračun 2012-2017*. Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva> (21.07.2018.)

U promatranim godinama prosječni prihod od poreza na dohodak iznosi oko 1,7 milijardi kuna godišnje, s tim da je u 2017. godini reforme poreza na dohodak došlo do pada prihoda od poreza na dohodak za oko 9% u odnosu na prethodnu godinu. Porezna reforma kroz smanjenje stopa rezultirala je i smanjenjem prihoda od poreza na dohodak. Smanjenje ubranih prihoda od poreza na dohodak ide u korist porezne reforme koja potiče porezno rasterećenje plaća što neizravno može dovesti i do povećanja osobne potrošnje.

5. OBILJEŽJA SUSTAVA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

U suvremenim državama oporezivanje potrošnje je, uz oporezivanje dohotka, najizdašniji porezni izvor. Do 1. siječnja 1998. godine potrošnja u Hrvatskoj oporezivala se porezom na promet proizvoda i usluga. Nakon toga uveden je porez na dodanu vrijednost zbog nekoliko razloga od kojih Ott (2007) ističe „potrebe reformiranja cjelokupnoga hrvatskog poreznog sustava u novim gospodarskim i političkim okolnostima, fiskalnih zahtjeva koji se nameću suvremenom poreznom sustavu te zbog potrebe usklađivanja hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima EU“ (str. 26).

Razlika između PDV-a i poreza na promet je u tome što se porez na promet ubire postupno, dok se PDV obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa. PDV čini neto svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koja je stvorena u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje. Dodana vrijednost može se definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga te vrijednosti kupovina inputa kojima su ta dobra i usluge proizvedeni (Ott, 2007).

Obilježja sustava PDV-a su i primjena standardne stope od 25% te sniženih stopa od 5% i 13%. Između standardne stope i najniže snižene stope veliko je odstupanje. Analiza primjene efektivne stope PDV-a pokazuje da nerezidenti u današnjem sustavu na 100,00 kuna izdataka za osobnu potrošnju plaćaju 15,45 kuna PDV-a, a građani RH od 15,70 do 16,58 kuna PDV-a što ukazuje na veliki regresivni utjecaj današnjeg sustava PDV-a (Zrinušić, Vuraić Kudeljan, 2016).

Kao i prethodni porezi i PDV je kroz godine prošao kroz nekoliko poreznih reforma. U tablici 5.1. prikazane su porezne reforme u razdoblju od 1998. do 2016. godine.

Tablica 5.1. Promjene poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 1998. do 2016. godine

Godina	Promjena
1998.	<ul style="list-style-type: none"> • uvodi se PDV
1999.	<ul style="list-style-type: none"> • povećava se prag za ulazak u sustav • uvodi se nulta stopa
2000.	<ul style="list-style-type: none"> • proširuje se primjena nulte stope
2001.	<ul style="list-style-type: none"> • proširuje se primjena nulte stope
2006.	<ul style="list-style-type: none"> • nulta stopa za turizam zamjenjuje se sniženom stopom
2007.	<ul style="list-style-type: none"> • uvodi se snižena stopa za novine
2009.	<ul style="list-style-type: none"> • opća stopa 22 zamjenjuje stopu 23%
2010.	<ul style="list-style-type: none"> • prelazak s institucionalnog na funkcionalno načelo • oporezivanje isporuka dobara i usluga u tuzemstvu koje obave inozemni poduzetnici • ukidanje oslobođenja od PDV-a za određene ustanove u vezi s uvozom dobara • 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
2012.	<ul style="list-style-type: none"> • povećanje uobičajene stope s 23 na 25% • proširuje se primjena snižene stope 10% • ukida se mogući odbitak pretporeza za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije • ukida se mogući odbitak pretporeza za nabavu i najam sredstava za osobni prijevoz
2013.	<ul style="list-style-type: none"> • proširuje se primjena snižene stope 10%, te povećava prag za ulazak u sustav PDV-a • ukida se nulta stopa, a dobra i usluge što su bila oporeziva nultom stopom oporezuje se s 5% • proširuje se pojam obveznika, predmet oporezivanja i područje primjene Zakona • proširuje se primjena sniženih poreznih stopa 5% i 10%, ukida se snižena stopa 10% za usluge agencijske provizije za smještaj i prehranu turista u ugostiteljskim objektima • uvodi se pojednostavnjen račun s PDV-om
2014.	<ul style="list-style-type: none"> • snižena stopa PDV-a 10 povećava se na 13%
2015.	<ul style="list-style-type: none"> • propisuje se mjesto oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničkih usluga • propisuje se mogućnost obračuna PDV-a prema naplaćenim naknadama za sve obveznike čije isporuke u prošloj kalendarskoj godini nisu bile veće od 3 milijuna kuna • ukida se obvezu podnošenja konačnog obračuna PDV-a

	<ul style="list-style-type: none"> • uvodi se obveza ispravka pretporeza za zalihe dobara koje služe za obavljanje gospodarske djelatnosti • proširuje se odredba o odgovornosti obveznika za plaćanje neplaćenog PDV-a • propisuje se što se smatra građevinskim zemljištem za potrebe oporezivanja PDV-om te se potanko propisuje odredbe o oporezivanju prometa nekretnina • uvodi se snižena stopa 5% za sve lijekove koji se izdaju na liječnički recept i imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode
2016.	<ul style="list-style-type: none"> • nema značajnih promjena

Izvor: Bejaković, P. (2016). Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću. *Porezni vjesnik*, 25(9), 153-162. Preuzeto s <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/9/bejakovic.pdf>

Prilagodba sustava ubiranja i kontrole PDV-a spada u najvažniju prilagodbu svih vrsta poreza. Prihodi od PDV-a čine gotovo 60% poreznih i oko 35% prihoda proračuna središnje države, zbog čega su promjene u vezi s prilagodbom PDV-a bitne za ostvarenje proračunskih prihoda. Izmjene u sustavu PDV-a važne su i za poduzetnike obveznike koji moraju primjenjivati izmijenjena pravila, odnosno prilagođene propise hrvatskoga zakonodavstva u području PDV-a, te izravno pojedine propise koji vrijede za područje EU.

5.1. Predmet oporezivanja

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (2017) u predmete oporezivanja PDV-om spada:

- isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu,
- stjecanje dobara unutar EU,
- obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu,
- uvoz dobara.

Predmet oporezivanja PDV-om nije slijedeće (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2017):

- stjecanje dobara unutar EU koje obavi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik,

- stjecanje dobara unutar EU koje obavi porezni obveznik koji isključivo obavlja isporuke dobara ili usluga za koje nije dopušten odbitak PDV-a ili pravna osoba koja nije porezni obveznik,
- stjecanje unutar EU rabljenih dobara, ako je PDV na ta dobra obračunat u državi članici u skladu s posebnim postupkom oporezivanja marže,
- stjecanje unutar EU rabljenih dobara ako je prodavatelj organizator prodaje putem javne dražbe, a PDV na ta dobra obračunat u državi članici s posebnim postupkom za prodaju putem javne dražbe.

Poreznom osnovicom kod isporuke dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca, a u poreznu osnovicu uračunavaju se iznosi poreza, carina, pristojbi i sl. te sporedni troškovi koji uključuju provizije, troškove parkiranja, prijevoza i osiguranja. Porezna osnovica kod stjecanja dobara unutar EU utvrđuje se na isti način kao i porezna osnovica kod isporuke dobara i usluga, a uključuje i trošarine. Poreznu osnovicu kod uvoza dobara u EU čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2017).

PDV se obračunava i plaća po tri stope (Kesner-Škreb, Kuliš, 2016):

- PDV se obračunava i plaća po stopi od 25%,
- PDV se obračunava i plaća po stopi od 5% na sve vrste kruha, sve vrste mlijeka, knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, u svim fizičkim oblicima, lijekove koji se izdaju na liječnički recept i koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode, medicinsku opremu, pomagala i druge sprave koje se koriste za ublažavanje liječenja invalidnosti, kino ulaznice, novine novinskog nakladnika koji ima statut medija i znanstvene časopise,
- PDV se obračunava i plaća po stopi od 13% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, dječje sjedalice i dječju hranu, isporuku vode, osim vode koja se

stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, ulaznice za koncerte, isporuku električne energije, sadnice i sjemenje, gnojiva i pesticide, hranu za životinje.

5.2. Porezni obveznik

Obveznik poreza na dodanu vrijednost je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Zakon o PDV-u pod pojmom porezni obveznik smatra sve osobe pa čak i fizičke osobe koje povremeno isporučuju nova prijevozna sredstva. Porezni obveznici koji setrebaju upisati u registar obveznika PDV-a uključuju redovne porezne obveznike koji imaju pravo na pretporez, a obveznici koji su registrirani za potrebe PDV-a uključuju inozemne porezne obveznike za isporuku dobara i usluga te male porezne obveznike i porezne obveznike koji su oslobođeni PDV-a za obavljanje određenih transakcija. Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost poreznim obveznicima ne smatraju se tijela državne vlasti, državne uprave, jedinice lokalne i područne samouprave, komore i druga tijela s javnim ovlastima (Markota, 2015).

Mali porezni obveznik je osoba koja u tuzemstvu samostalno obavlja gospodarsku djelatnost, a ukupna vrijednost isporučenih dobara i obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 230.000,00 kn. Pravo na odbitak PDV-a odnosi se na oporezive isporuke dobara ili usluge koje su mu u tuzemstvu obavili drugi porezni obveznici za potrebe njegovih oporezivih transakcija, stjecanje dobara i usluga unutar EU za potrebe njegovih oporezivih transakcija, uvoz dobara ako su dobra uvezena za obavljanja njegove gospodarske djelatnosti. Porezni obveznik ne može odbiti pretporez za nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije, sadržan u računima za primljena dobra i obavljene usluge koje koristi za isporuke dobara i obavljanje usluga oslobođenih plaćanja PDV-a u tuzemstvu, sadržan u računima za primljena dobra i obavljene usluge koje koristi za isporuke dobara i obavljanje usluga u inozemstvu, a koje bi bile oslobođene PDV-a u tuzemstvu (Kesner-Škreb, Kuliš, 2016).

5.3. Izmjene i dopune poreza na dodanu vrijednost

Početakom 2017. godine na snagu je stupio izmijenjeni Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji uključuje slijedeće promjene (Bejaković, 2016):

- mijenja se primjena stope od 13% - iz stope 13% u 25% prelazi ugostiteljstvo i isporuka šećera,
- iz stope 25% u 13% prelaze dječje sjedalice za automobile, isporuka električne energije, javna usluga prikupljanja miješanog komunalnog otpada, isporuke urni i ljesova te isporuka inputa u poljoprivredi,
- porezni obveznici mogu steći nekretninu koja je u načelu oslobođena PDV-a prijenosom porezne obveze,
- osobe koje stječu nova prijevozna sredstva iz Europske unije, a nisu u sustavu PDV-a svoje obveze podmiruju nadležnoj Carinskoj upravi,
- porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a i dalje svoje obveze podmirivati putem prijave PDV-a,
- mijenja se i rok za ostanak u registru obveznika PDV-a sa tri na pet godina za porezne obveznike koji ulaze u sustav na vlastiti zahtjev.

Promjene u primjeni snižene stope od 13% imaju dva cilja, a to su smanjiti regresivni učinak PDV na način da se u primjenu snižene stope prebacuju isporuke proizvoda i usluga koje koriste svi građani te potaknuti razvoj poljoprivredne djelatnosti kroz smanjenje troškova proizvodnje. Primjenjuju se iste stope PDV-a od 5%, 13% i 25%. Snižena stopa od 5% ostaje nepromijenjena odnosno primjenjuje se na iste proizvode i usluge kao i prema važećem zakonu (Bejaković, 2016).

Nastavno se u priloženoj tablici daje pregled prihoda od poreza na dodanu vrijednost u promatranom razdoblju.

Tablica 5.2. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn

Godina	Iznos
2012.	40.652.023
2013.	40.253.060
2014.	40.923.499
2015.	43.577.753
2016.	45.218.467

2017.	47.616.661
--------------	------------

Izvor: Ministarstvo financija. *Državni proračun 2012-2017*. Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva> (21.07.2018.)

Vidljiv je trend porasta prihoda od poreza na dodanu vrijednost kroz godine, s tim da je prosječni iznos oko 43 milijarde kuna godišnje. Najveći prihodi od poreza na dodanu vrijednost zabilježeni su u 2017. godini što je iznad prosječan rast i povećanje u odnosu na 2016. godinu za 5%. Porezna reforma, kroz smanjenje stopa PDV-a, pozitivno je utjecala na rast proizvodnje i potrošnje, a upravo rast potrošnje vidi se iz povećanog iznosa ubranog prihoda od PDV-a u 2017. godini. Naime, smanjenje stopa potaknulo je porast prometa, a porast prometa potaknuo je ubiranje većeg poreza.

6. POSEBNI POREZI I TROŠARINE

Posebni porezi i trošarine su indirektni porezi kod kojih su predmet oporezivanja pojedina dobra ili skupine istovrsnih dobara u prometu. Osnovne karakteristike posebnih poreza su ograničeni domašaj njihove primjene i nepostojanje razlike u poreznom tretmanu proizvoda izrađenih u zemlji i uvezenih proizvoda. Postoji nekoliko razloga za uvođenje posebnih poreza, a to su (Jelčić, 2011):

- uspostavljanje što neposrednije veze između iznosa plaćenog poreza i koristi koju porezni obveznik ima od trošenja oporezivanjem ubranih sredstava,
- nastojanje da se potrošači odvrate od korištenja nekih proizvoda koji su štetni za zdravlje ljudi,
- penalizacija konzumenata nekih proizvoda zbog mogućih negativnih posljedica za pojedinca i društvo u cjelini,
- destimuliranje nekih ponašanja koje se ocjenjuju nepoželjnima,
- oporezivanje prometa proizvoda kako bi se utjecalo na smanjenje zagađivanja okoliša,
- ostvarenje redistribucijskih učinaka oporezivanja kako bi se korigirali socijalno nepovoljni učinci koji se očituju kod primjene drugih poreza te
- osiguranje sredstava potrebnih za financiranje javnih rashoda.

U Hrvatskoj su trošarine kao poseban oblik poreza na promet uvedene u sklopu sveobuhvatne porezne reforme koja je započela 1993. godine, a tada je od trošarina prvo uvedena trošarina na kavu, a nakon toga i trošarine na naftne derivate, duhanske prerađevine, pivo, alkohol, bezalkoholna pića i automobile. Naknadno su trošarine proširene i na ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, te su izjednačene trošarine na domaće i uvozne proizvode. Krajem 1999. godine uvedena je i trošarina na luksuzne proizvode u koje spadaju nakit, satovi, odjeća i obuća od kože reptila, oružje, te krzna. Danas se stope trošarina ubiru po jednakim stopama kod domaćih proizvođača i kod uvoznika.⁴

⁴ Institut za javne financije. Preuzeto s <http://www.ijf.hr/> (18.03.2018.)

Prihodi od trošarina sudjeluju u relativno visokom postotku BDP-a i u ukupnim poreznim prihodima s obzirom da se trošarine plaćaju na promet nekih proizvoda široke potrošnje čije su potražnja i potrošnja neelastične te na skupe luksuzne proizvode zbog čega se ostvaruju visoki prihodi. Karakterizira ih i činjenica da se „lagano može utvrditi visina obveze za plaćanje trošarine, kao i da je broj obveznika relativno malen, što utječe na njihovu financijsku izdašnost“ (Jelčić, 2011, str. 241).

Potrebno je istaknuti i kako postoje određena obilježja posebnih poreza, tj. trošarina, a to su (Šimović, Šimović, 2006):

- obveza plaćanja posebnih poreza na određene proizvode,
- fiskalna izdašnost,
- istovremena primjena posebnog i općeg poreza na promet,
- stabilnost prihoda,
- jeftinoća ubiranja prihoda,
- ugodnost plaćanja te
- prevarljivost.

6.1. Vrste posebnih poreza i trošarina

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, činedrugi 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. Iako svugdje nije riječ o klasičnim trošarinama nego i o nekim posebnim davanjima ili naknadama (Jelčić, Bejaković, 2012).

Najčešći posebni porezi su oni na promet nafte i naftnih derivata, žestokih pića, bezalkoholnih pića, duhana i duhanskih prerađevina, pjenušavih vina, kave, soli, šibica i drugih sličnih proizvoda. Vrste posebnih poreza i trošarina u Hrvatskoj su:

- posebni porezi na motorna vozila,

- posebni porezi na kavu i bezalkoholna pića,
- porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila te
- trošarinski sustav oporezivanja alkohola, alkoholnih pića, duhanskih proizvoda, energenata i električne energije.

6.2. Sustav obračuna i predmet oporezivanja

Kod posebnih poreza na motorna vozila predmet oporezivanja su motorna vozila na koje nije obračunat i plaćen posebni porez u Hrvatskoj koja se registriraju sukladno posebnim propisima, a odnose se na (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, 2017):

- osobni automobili i ostala motorna vozila konstruirana prvenstveno za prijevoz osoba,
- motocikli, bicikli i slična vozila s pomoćnim motorom,
- pick-up vozila s dvostrukom kabinom,
- ATV vozila,
- druga motorna vozila.

Predmet oporezivanja nisu vozila koja se isključivo pokreću na električni pogon te motorna vozila proizvedena prije 30 i više godina koja su sukladno posebnim propisima razvrstana u kategoriju starodobnih vozila. Obveznik plaćanja posebnog poreza je fizička i pravna osoba koja, radi uporabe na cestama u Republici Hrvatskoj, stječe motorno vozilo, osoba koja je izvršila prenamjenu drugog motornog vozila u motorno vozilo te osoba koja je nezakonito uporabila motorno vozilo na području Republike Hrvatske (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, 2017).

Kod posebnih poreza na kavu i bezalkoholna pića predmet oporezivanja su kava i bezalkoholna pića koji se stavljaju na tržište Hrvatske, a uključuju neprženu kavu, prženu kavu, ekstrakte i koncentrate od kave, pripravke na osnovi ekstrakata ili koncentrata ili na osnovi kave, nadomjeske kave, napitci i bezalkoholna pića koja

sadrže kavu, ekstrakte i koncentrate od kave. Obveznik plaćanja posebnog poreza je ovlašteni držatelj poreznog skladišta, proizvođač i trgovac izvan sustava odgode, primatelj te osoba za koju se sukladno odredbama Zakona utvrdi da je nezakonito postupala s predmetom oporezivanja u Hrvatskoj (Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića, 2013).

U tablici 6.1. prikazane su porezne osnovice i visine poreza posebnog poreza na kavu i bezalkoholna pića.

Tablica 6.1. Porezne osnovice i visine poreza na kavu i bezalkoholna pića

Predmet oporezivanja	Porezna osnovica
Nepržena kava	5,00 kn/kg
Pržena kava	6,00 kn/kg
Kavine ljuske i opne	15,00 kn/kg
Ekstrakti i koncentрати od kave	20,00 kn/kg
Pržena kava u gotovom proizvodu	6,00 kn/kg
Ekstrakti i koncentрати od kave u gotovom proizvodu	20,00 kn/kg
Bezalkoholna pića (voda, mineralna voda, gazirana voda, ostala pića s udjelom alkohola manjim od 1,2%)	40,00 kn/hektolitar
Bezalkoholna pića (sirupi i koncentрати za pripremu bezalkoholnih pića)	240,00 kn/hektolitar

Izvor: Narodne novine (2011). *Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića*. Preuzeto s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_03_31_679.html (20.03.2018.)

Kod posebnog poreza na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila porezni obveznik je društvo za osiguranje koje s pravnim i fizičkim osobama sklapa ugovore i naplaćuje premije osiguranja od automobilske odgovornosti i kasko osiguranja cestovnih vozila, a porezna osnovica je premija osiguranja od automobilske odgovornosti koju društvo utvrđuje pravnoj ili fizičkoj osobi pri sklapanju ugovora o obveznom osiguranju cestovnih motornih vozila te premija kasko osiguranja cestovnih vozila koju društvo za osiguranje utvrđuje pravnoj ili fizičkoj osobi pri sklapanju ugovora o kasko osiguranju cestovnih vozila. Stope koje se primjenjuju su 15% od ugovorene premije osiguranja od automobilske odgovornosti i 10% od ugovorene premije kasko osiguranja cestovnih vozila (Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, 2002).

Posebne poreze ne plaćaju (Jančiev, Supić, 2011):

- diplomatska i konzularna predstavništva,
- daroprimatelj koji je u odnosu prema darovatelju u prvom nasljednom redu i nasljednik koji je u odnosu prema ostavitelju u prvom nasljednom redu ne plaća posebni porez na promet upotrebljavanih osobnih automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova,
- proizvođač koji izveze plovilo uz dokaz o izvozu.

Od plaćanja posebnih poreza oslobađaju se slijedeći (Jančiev, Supić, 2011):

- bezalkoholna pića koja se izvoze uz dokaz o izvozu,
- bezalkoholna pića koja se isporučuju iz proizvodnje u distribucijske centre ili punionice proizvođača,
- bezalkoholna pića koja se koriste za tehničke probe ili u svrhu kontrole kvalitete,
- bezalkoholna pića koja se smještaju u slobodne zone radi izvoza, proizvodnje ili potrošnje te radi smještaja u carinska skladišta,
- na izvoz luksuznih proizvoda koje izvozi porezni obveznik,
- na prodane luksuzne proizvode tijelima državne vlasti, tijelima državne i lokalne uprave i samouprave,
- na privremeni uvoz luksuznih proizvoda,
- na prodaju luksuznih proizvoda diplomatskim i konzularnim predstavništvima i stranim međunarodnim organizacijama,
- motorna vozila za službene potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništava,
- motorna vozila za osobne potrebe stranog osoblja,
- motorna vozila za potrebe međunarodnih organizacija,
- motorna vozila koja se koriste za osobne potrebe stranog osoblja međunarodnih organizacija.

Trošarine obuhvaćaju alkohol, alkoholna pića, duhanske proizvode, energente i električnu energiju, a njihove trošarine prikazane su u nastavku.

Tablica 6.2. Trošarine za pojedine proizvode

Opis	Trošarina
ALKOHOL I ALKOHOLNA PIĆA	
Pivo	40 kn/1% volumnog udjela u 1 hektolitr gotovog proizvoda
Mirna i pjenušava vina	0,00 kn
Ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina	0,00 kn
Međuproizvodi s volumnim udjelom stvarnog alkohola od 15%	500,00 kn/hektolitar
Međuproizvodi s volumnim udjelom stvarnog alkohola manjim od 15%	500,00 kn/hektolitar
Etilni alkohol	5.300,00 kn/hektolitar
DUHANSKI PROIZVODI	
Cigarete	specifična trošarina iznosi 275,00 kn za 1.000 kom cigareta i proporcionalna trošarina 36% od maloprodajne cijene
Cigare i cigarilosi	600,00 kn/1000 kom
Sitno rezani duhan	351,00 kn/kg
Ostali duhan	296,00 kn/kg
ENERGENTI I ELEKTRIČNA ENERGIJA	
Olovni benzin	3.801,00 kn/1000 l
Bezolovni benzin	3.151,00 kn/1000 l
Plinsko ulje za pogon	2.450,50 kn/1000 l
Plinsko ulje za grijanje	343,00 kn/1000 l
Kerozin za pogon	2.450,50 kn/1000 l
Kerozin za grijanje	1.752,00 kn/1000 l
Ukapljeni naftni plin za pogon	100,00 kn/kg
Ukapljeni naftni plin za grijanje	100,00 kn/kg
Teško loživo ulje	160,00 kn/1000 kg
Prirodni plin za pogon	0,00 kn/MWh
Prirodni plin za grijanje za poslovnu uporabu	4,05 kn/MWh
Prirodni plin za grijanje za neposlovnu uporabu	8,10 kn/MWh
Ugljen i koks za poslovnu uporabu	2,30 kn/Gj
Ugljen za neposlovnu uporabu	2,30 kn/Gj
Električna energija za poslovnu uporabu	3,75 kn/MWh
Električna energija za neposlovnu uporabu	7,50 kn/MWh
Biogoriva	0,00 kn

Izvor: Narodne novine (2013). *Zakon o trošarinama*. Preuzeto s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_02_22_357.html (20.03.2018.)

Obvezu plaćanja trošarine imaju (Zakon o trošarinama, 2013):

- ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, bilo koja osoba koja otpušta trošarinske proizvode,
- uvoznik trošarinskih proizvoda,
- proizvođač trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode,
- primatelj trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, a koje u komercijalne svrhe drži na teritoriju Hrvatske radi isporuke ili potrošnje,
- prodavatelj iz druge države članice, tj. njegov porezi zastupnik u slučajevima kod prodaje na daljinu ili primatelj trošarinskih proizvoda u Hrvatskoj,
- osoba koja drži trošarinske proizvode izvan sustava odgode plaćanja trošarine kod kojih trošarina nije plaćena u skladu sa odredbama Zakona o trošarinama,
- osoba koja nezakonito proizvede, prima, otprema, uveze, unese, posjeduje, proda, kupi, pusti u potrošnju trošarinske proizvode ili s njima na drugi način nezakonito raspolaže,
- u slučaju nepravilnosti koje su se dogodile tijekom kretanja trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju,
- oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda kada otprema ili koristi trošarinske proizvode u svrhe za koje nije dobio odobrenje.

Trošarina se ne plaća na trošarinske proizvode ako su namijenjeni za (Jančiev, Supić, 2011):

- službene potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništava,
- osobne potrebe stranog osoblja diplomatskih i konzularnih predstavništava,
- potrebe međunarodnih organizacija,
- osobne potrebe stranog osoblja međunarodnih organizacija,
- potrošnju u skladu s međunarodnim ugovorom,
- na denaturirani alkohol,
- kada se alkohol koristi u proizvodnji i preradi neprehrambenih proizvoda, za proizvodnju lijekova, za proizvodnju aroma, u proizvodnim procesima,

- energente koji se otpremaju i koriste kao pogonsko gorivo u zračnom prometu,
- energente koji se otpremaju i koriste kao pogonsko gorivo za plovidbu u međunarodnom prometu,
- energente koje proizvođač energenata i električne energije koristi u vlastitim proizvodnim prostorijama za daljnju preradu,
- energente koji se koriste za druge namjene.

Nastavno se u priloženoj tablici daje pregled prihoda od posebnih poreza i trošarina u navedenom razdoblju.

Tablica 6.3. Prihodi od posebnih poreza i trošarina u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn

Godina	Iznos
2012.	11.206.488
2013.	11.682.936
2014.	12.846.448
2015.	13.923.204
2016.	14.752.335
2017.	15.143.118

Izvor: Ministarstvo financija. *Državni proračun 2012-2017*. Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva> (21.07.2018.)

Vidljiv je trend porasta prihoda od posebnih poreza i trošarina, s tim da je prosječni prihod oko 13,3 milijardi kuna godišnje. U 2017. godini zabilježeni su najveći prihodi od posebnih poreza i trošarina, a u odnosu na 2016. godinu povećali su se za 3%. Iako u 2017. godini nije došlo do promjena trošarina ipak zbog povećanja prometa povećan je i prihod od trošarina.

Trošarine predstavljaju značajan izvor prihoda države, međutim u ovom radu fokus je na njihov utjecaj na proizvodnju i potrošnju. Smanjenje ili rast trošarina može uvelike utjecati na kretanje proizvodnje i potrošnje. Povećanje trošarina dovesti će do smanjenja potrošnje proizvoda, jer će ih potrošači kupovati u manjim količinama uslijed povećanja cijene što će se negativno odraziti i na proizvodnju i obrnuto. Jedan od razloga za uvođenje trošarina može biti kako bi se direktno obeshrabrila potrošnja nekih proizvoda, što se posebice odnosi na proizvode čija se potrošnja smatra štetnom za ljudsko zdravlje, kao što su alkoholna pića, cigarete i duhan. Upravo zbog toga jer se radi o nezdravim proizvodima smatra se kako je primjena takvih trošarina

opravdana bez obzira što takve trošarine posebice dodatno opterećuju domaćinstva s niskim dohodcima.

7. ANALIZA PROMJENA POREZNOG SUSTAVA I NJEGOV UTJECAJ NA KRETANJE PROIZVODNJE I POTROŠNJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Hrvatski porezni sustav podložan je čestim korekcijama i promjenama koje je potrebno kontinuirano pratiti. Gotovo svake godine u Hrvatskoj dolazi do promjene unutar poreznog sustava kojima se nastoji postići što veća efikasnost i jednostavnost ubiranja poreza. Takve konstantne promjene dovele su do porezne nestabilnosti i nesigurnosti, a između ostaloga utječu i na kretanje proizvodnje i potrošnje. Upravo je reforma poreznog sustava od 2017. godine okarakterizirana kao najkompletnija te najobuhvatnija porezna reforma od svih dosadašnjih do kojih je došlo tijekom godina.

U ovom poglavlju kroz tablične prikaze prikazati će se promjene poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost te posebnih poreza i trošarina koje su uslijedile 2017. godine te će se analizirati kakav utjecaj su te promjene imale na kretanje proizvodnje i potrošnje. Na primjerima autorice prikazano je kako su porezne promjene utjecale na kretanje dobiti, dohotka i trošarina te kakav je to utjecaj imalo na samo kretanje proizvodnje i potrošnje. U ovom dijelu rada analiziran je sustav poreza na dobit zajedno sa njegovim poticajnim mjerama i olakšicama i kakav su utjecaj one imale na kretanje proizvodnje i potrošnje. Zatim je analiziran i sustav poreza na dohodak sa svojim olakšicama kako bi se uvidjelo da li je on doveo do povećanja potrošnje ili je potrošnja i dalje ostala ista kao i do sada. Isto tako analiziran je i sustav poreza na dodanu vrijednost kao dijela međusobne interakcije između poreza na dobit i poreza na dohodak. Iako porez na dodanu vrijednost nema izravni utjecaj na povećanje ili na smanjenje dohotka, ali ima utjecaj na kretanje proizvodnje kao i na kretanje potrošnje. Također provedena je i analiza promjene posebnih poreza i trošarina te na koji način su one utjecale na kretanje proizvodnje i potrošnje.

7.1. Usporedni prikaz promjena poreza na dobit i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje

Postoje dva načina da se porezom smanji privatna potrošnja. Jedan se sastoji u tome da se oporezuju dohoci građana koji su nastali na tržištu čime se izravno porezom opterećuje osnovica za kupovinu potrošnih dobara. Ovaj porezni učinak imaju porez na dohodak i porez na dobit.

Stari zakon o porezu na dobit temelji se na primjeni jedne porezne stope od 20%, uz primjenu olakšica za reinvestiranu dobit, te olakšice za potpomognuta područja I i II skupine po stupnju razvijenosti prema posebnim propisima o regionalnom razvoju.

Korištenje olakšice podrazumijeva da se dio ili cijela dobit poreznog razdoblja unosi u temeljni kapital te na taj način dobit ostaje trajno na raspolaganju društvu za razvoj i investiranje te se kao takva izuzima od oporezivanja. No, pokazalo se kako je korištenje olakšice reinvestirane dobiti dovelo do (Zrinušić, Vuraić Kudeljan, 2016):

- upitna ustavnost olakšice - olakšicu mogu koristiti samo društva kapitala te su određena društva isključena iz mogućnosti korištenja navedene olakšice,
- olakšicu koristi mali broj obveznika koji u značajnoj mjeri umanjuju ukupne prihode od poreza na dobit - olakšicu koristi u prosjeku manje od 2% obveznika koji su umanjili obvezu poreza na dobit do 20% te
- brojne nejasnoće u primjeni - ograničavanjem korištenja olakšice za 2015. godinu u praksi se postavilo niz zahtjeva za tumačenjem zakonske norme.

Također do 2017. godine postojala je i mogućnost umanjjenja stope poreza na dobit ovisno o visini ulaganja poduzetnika na temelju Zakona o poticanju investicija. Tako npr. poduzetniku koju uloži iznos do 1.000.000 eura, stopa poreza na dobit umanjuje se za 50% od propisane vrijednosti u razdoblju do 10 godina uz uvjet otvaranja najmanje pet novih radnih mjesta koja su povezana sa ulaganjem. Za ulaganja poduzetnika u iznosu od 1.000.000 eura do 3.000.000 eura stopa poreza na dobit umanjuje se za 75 % u razdoblju do 10 godina uz uvjet popunjavanja najmanje 10 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem. Za ulaganje poduzetnika u iznosu većem od 3.000.000 eura stopa poreza na dobit umanjuje se za 100 % u razdoblju

do 10 godina uz uvjet otvaranja najmanje 15 novih radnih mjesta koja su povezana s ulaganjem (Zakon o poticanju ulaganja, 2015).

Poreznom reformom u 2017. godini stopa poreza na dobit za poduzeća koja su imala prihode preko 3 milijuna kuna smanjena je sa 20% na 18%, a za poduzeća koja su imala prihode do 3 milijuna kuna smanjena je na 12%. Slijedom toga u nastavku se daje usporedni prikaz obračuna poreza na dobit poduzeća s prometom preko 3 milijuna kuna.

Tablica 7.1. Obračun poreza na dobit poduzeća s prometom preko 3 milijuna kuna

Opis	2016 (kn)	2017 (kn)
1. Prihodi od prodaje	40.463.170	40.463.170
2. Troškovi prodanih proizvoda	13.845.928	13.845.928
3. Bruto dobit (1-2)	26.617.242	26.617.242
4. Troškovi uprave i prodaje	321.800	321.800
5. Dobit iz poslovanja (3-4)	26.295.442	26.295.442
6. Kamate	66.876	66.876
7. Dobit prije poreza (5-6)	26.228.566	26.228.566
8. Porez na dobit	5.245.713	4.721.142
9. Dobit nakon oporezivanja (7-8)	20.982.853	21.507.424

Izvor: autoričin rad

Prikazan je način obračuna poreza na dobit koji se primjenjivao 2016. i 2017. godine. U 2016. godini porezna stopa iznosila je 20% što znači kako je i iznos poreza kojeg su poduzetnici plaćali bio veći, a samim time konačna dobit bila je nešto manja u odnosu na stanje u 2017. godini. Iako je stopa poreza iznosila 20% i bila je jednaka za sve poduzetnike, neovisno o iznosu dobiti koju su ostvarili tijekom godine, poduzetnicima su na raspolaganju bile razne porezne olakšice. Jedna od tih olakšica odnosila se na reinvestiranje dobiti, tj. dio ili cijela dobit unosila se u temeljni kapital što znači da je poduzeću taj iznos ostao na raspolaganju za ulaganje u istraživanje i razvoj. Brojna poduzeća taj novac koristila su kako bi unaprijedila svoje proizvode, tj. na razvoj novih proizvoda, te na unaprjeđenje tehnologije koja se koristi prilikom proizvodnje, ali i za povećanje obujma proizvodnje. Reinvestiranjem dobiti poduzetnicima su omogućena dodatna sredstva kojima mogu pribaviti dodatne sirovine i materijale te tako povećati svoj dosadašnji obujam proizvodnje. Smanjenje porezne

stope u 2017. godini dovodi do manjeg iznosa poreza koji poduzetnici moraju izdvajati za plaćanje poreza. Također to znači i kako poduzetnicima nakon oporezivanja ostaje veći dio dobiti koji mogu iskoristiti za poslovanje. Jedan od načina iskorištavanja dodatnog iznosa dobiti je i ulaganje u proizvodnju. Bez obzira da li se na tržištu pojavio trenutni porast potrošnje, poduzetnik može dodatni novac dobiven smanjenjem poreza iskoristiti za ulaganje u proizvodnju pod pretpostavkom da će na taj način doći i do povećanja potražnje na tržištu.

U 2017. godini ukinuta je porezna olakšica za reinvestiranu dobit, a porezni poticaji za izvršene investicije i ulaganja u dugotrajnu imovinu provode se putem Zakona o poticanju ulaganja koji ovisno o visini ulaganja u dugotrajnu imovinu i broju novootvorenih radnih mjesta pruža mogućnost plaćanja poreza na dobit primjenom porezne stope od 0% u razdoblju do 10 godina. Dakle, poduzetnicima se pruža mogućnost oslobođenja plaćanja poreza ukoliko određeni iznos novca ulože u dugotrajnu imovinu te ukoliko otvore određeni broj radnih mjesta, tj. kroz investicijsku potrošnju poduzećima se otvara mogućnost oslobođenja plaćanja poreza na razdoblje do čak 10 godina. Ovakvom poticajnom olakšicom nastoji se povećati investicijska potrošnja poduzeća. Na ovaj način poduzeća nastoje stvoriti pretpostavke kako bi omogućila da njihov proizvodni proces nesmetano teče te da u svom proizvodnom procesu koriste suvremene tehnologije kojima će se na najbolji način zadovoljiti potrebe potrošača, tj. potražnja za proizvodima poduzeća, a na taj način osigurati će se i povećanje potražnje za proizvodima i uslugama što će dovesti do povećanja proizvodnje poduzeća.

U nastavku se daje usporedni prikaz obračuna poreza na dobit poduzeća s prometom do 3 milijuna kuna.

Tablica 7.2. Obračun poreza na dobit poduzeća s prometom do 3 mil kn

Opis	2016 (kn)	2017 (kn)
1. Prihodi od prodaje	2.143.560	2.143.560
2. Troškovi prodanih proizvoda	432.680	432.680
3. Bruto dobit (1-2)	1.710.880	1.710.880
4. Troškovi uprave i prodaje	20.680	20.680
5. Dobit iz poslovanja (3-4)	1.690.200	1.690.200
6. Kamate	7.800	7.800
7. Dobit prije poreza (5-6)	1.682.400	1.682.400
8. Porez na dobit	336.480	201.888
9. Dobit nakon oporezivanja (7-8)	1.345.920	1.480.512

Izvor: autoričin rad

Do 2017. godine svi poduzetnici neovisno o dobiti prije poreza koju su ostvarili, plaćali su porez na dobit po stopi od 20%. Ovakva stopa poreza bila je previsoka za porezne obveznike koji ostvaruju relativno nisku dobit u odnosu na porezne obveznike čiji iznosi dobiti premašuju nekoliko milijuna kuna, onemogućavajući im mogućnost ulaganja novca u povećanje proizvodnje i stvaranje potražnje za proizvodima zbog čega se porezna stopa smanjuje na 12%. Iako razlika u konačnoj dobiti s obzirom na smanjenje stope nije pretjerano velika, ipak je za neke poduzetnike koji ne ostvaruju velike prihode od poslovanja značajna kako bi mogla unaprijediti svoj posao, bilo kroz ulaganje u proizvodnju ili neku drugu vrstu ulaganja kojom će unaprijediti svoje poslovanje. Kroz smanjenje porezne stope nastoji se smanjiti porezno opterećenje poduzetnika kako bi se omogućilo što više dobiti na raspolaganju poduzetnicima za širenje poslovanja, ali najviše za širenje obujmaproizvodnje proizvoda kako bi se na taj način povećala njihova ponuda na tržištu što će dovesti i do privlačenja potražnje, a samim time ostvariti će se i pozitivni utjecajina cjelokupno gospodarstvo zemlje.

U nastavku je prikazano kretanje investicijske potrošnje u 2016. godini, tj. prije porezne reforme te u 2017. godini kada je nastupila porezna reforma.

Tablica 7.3. Kretanje investicijske potrošnje u 2016. i 2017. godini u mil. kuna

Godina	Iznos (kn)
2016.	72.954
2017.	76.520

Izvor: Državni zavod za statistiku. *Hrvatska u brojkama 2018*. Preuzeto s:

https://www.dzs.hr/hrv/publication/cro_in_fig.htm (12.10.2018.)

Vidljivo je kako se u 2017. godini povećala investicijska potrošnja i to za 5%. Prema tome može se zaključiti kako je porezna reforma u okviru poreza na dobit imala pozitivan utjecaj na kretanje investicijske potrošnje poduzeća.

Porez na dobit može utjecati i na proizvodnju i na potrošnju, međutim na proizvodnju može utjecati na način da potiče proizvodnju, a poticati će proizvodnju kroz investicije, a u smislu potrošnje misli se na investicijsku potrošnju, tj. na ulaganje u dugotrajnu imovinu. U slučaju povećanja investicija može se zaključiti kako je ova porezna promjena utjecala na povećanje investicija unatoč činjenici da je istovremeno došlo do promjena u poreznom sustavu koje su djelovale destimulirajuće jer su ukinute neke poticajne mjere i ograničene su samo na određeni iznos uz određene uvjete.

Također potrebno je napomenuti kako su ukinute i neke porezne olakšice za poduzetnike koji se nalaze na području II. skupine potpomognutih područja dok je porezna olakšica za područja koja pripadaju u I. skupinu po stupnju razvijenosti zadržana kao umanjena stopa za 50%, a za grad Vukovar nije došlo do nikakvih promjena poreznih olakšica, tj. u cijelosti su zadržane porezne olakšice.

Kroz promjene poreznog sustava poreza na dobit, tj. određene olakšice i smanjivanje poreznog opterećenja nastoji se što više olakšati poslovanje poduzetnika i također na taj način utjecati i na kretanje proizvodnje pojedinih poduzeća što će imati pozitivan utjecaj i na ukupno kretanje proizvodnje gospodarstva.

7.2. Usporedni prikaz promjena poreza na dohodak i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje

U ovom poglavlju nastoji se prikazati na koji je način promjena poreza na dohodak utjecala na osobni dohodak potrošača, tj. na njihovu osobnu potrošnju. Prikazani su primjeri obračuna plaće prema sustavu poreza na dohodak koji je bio na do 2017. godine te prema sustavu poreza na dohodak koji je stupio na snagu početkom 2017. godine. Primjerima su radi sveobuhvatnog uvida obuhvaćeni porezni obveznici koji imaju različite visine dohotka od nesamostalnog rada, na koje se primjenjuju različite porezne stope. Kako je riječ o različitim poreznim obveznicima za očekivati je da će i visina osobnog odbitka biti različita. Također, u primjerima su obuhvaćeni i obračuni plaće u slučaju kada je primijenjen institut najniže i najviše mjesečne osnovice, primjer obračuna plaće radnika koji je bio na bolovanju i primjer obračuna plaće radnika s nepunim radnim vremenom. Na ovaj način usporednim prikazom prikazuju se promjene do kojih je došlo, a također se na taj način zaključuje i o utjecaju koji su navedene promjene imale na kretanje potrošnje, a samim time i na kretanje proizvodnje.

Za primjer je korišten primjer isplate plaće radniku s prebivalištem u Karlovcu gdje stopa prireza porezu na dohodak iznosi 12%. Utvrđeni bruto iznos plaće je 7.000 kn. Radnik nema djece niti uzdržavanih članova obitelji te koristi samo vlastiti osobni odbitak, a osiguran je u I. i II. stupu mirovinskog osiguranja. U tablici 7.6. prikazan je izračun.

Tablica 7.4 Obračun niže plaće radnika do 01. siječnja 2017. godine

Redni br.	Opis	Iznos (kn)
1.	Bruto plaća	7.000,00
2.	Mirovinsko I. stup – 15%	1.050,00
3.	Mirovinsko II. stup – 5%	350,00
4.	Dohodak	5.600,00
5.	Osobni odbitak	2.600,00
6.	Porezna osnovica	3.000,00
7.	Porez po stopi od 12%	264,00
8.	Porez po stopi od 25%	200,00
9.	Porez po stopi od 40%	0,00
10.	Ukupna porezna obveza	464,00
11.	Priraz poretu na dohodak	55,68
12.	Ukupno porez i priraz	519,68
13.	Neto plaća isplaćena radniku	5.080,32
14.	Doprinos za zdravstveno osiguranje (1x15%)	1050,00
15.	Doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu (1x0,50%)	35,00
16.	Doprinos za zapošljavanje (1x1,70%)	119,00
17.	Ukupni trošak plaće – doprinosi na plaću	8.204,00

Izvor: autoričin rad

Vidljivo je kako se u razdoblju do 2017. godine dohodak radnika oporezivao sa dvije porezne stope što je rezultiralo nižom neto plaćom koja se isplaćuje radniku. Ovakav način oporezivanja orijentiran je na radnike koji imaju nižu plaću. Ovakav način oporezivanja za radnike koji imaju nižu plaću na neki način ograničava njihovu osobnu potrošnju, tj. potrošnja radnika na tržištu je smanjena što će imati negativan utjecaj i na proizvodnju, a posebice proizvoda srednjih i viših razina cijena koji se nude potrošačima na tržištu. U dohotku građana nižih primanja potrošnja osnovnih prehrambenih proizvoda ima daleko veći udio te oni snose veći porezni teret od građana s višim primanjima.

U nastavku je obračun plaće radnika prema poreznim stopama koje su stupile na snagu od 2017. godine.

Tablica 7.5. Obračun niže plaće radnika od 01. siječnja 2017. godine

Redni br.	Opis	Iznos (kn)
1.	Bruto plaća	7.000,00
2.	Mirovinsko I. stup – 15%	1.050,00
3.	Mirovinsko II. stup – 5%	350,00
4.	Dohodak	5.600,00
5.	Osobni odbitak	3.800,00
6.	Porezna osnovica	1.800,00
7.	Porez po stopi od 24%	432,00
8.	Porez po stopi od 36%	0,00
9.	Ukupna porezna obveza	432,00
10.	Prizez porezu na dohodak	51,84
11.	Ukupno porez i prizez	483,84
12.	Neto plaća isplaćena radniku	5.116,16
13.	Doprinos za zdravstveno osiguranje (1x15%)	1050,00
14.	Doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu (1x0,50%)	35,00
15.	Doprinos za zapošljavanje (1x1,70%)	119,00
16.	Ukupni trošak plaće – doprinosi na plaću	8.204,00

Izvor: autoričin rad

Iz prikazanog izračuna vidljivo je kako se u 2017. godini plaća radnika oporezuje prema dvije stope. Na ovaj način nastojalo se izbjeći dodatno oporezivanje plaće radnika koji imaju niži prosjek plaće. Ovakvim oporezivanjem radnicima je omogućena viša razina neto plaće koja im se isplaćuje. Gledajući navedene primjere vidljivo je da je do 2017. godine prema prikazanom primjeru radnik čija je bruto plaća iznosila 7.000 kn, nakon svih odbitaka i poreza ostvario neto plaću od 5.080,32 kn, dok je radnik sa istim iznosom bruto plaće, prema poreznim stopama u 2017. godini, ostvario nešto veći iznos neto plaće, tj. 5.116,16 kn. Prema prikazanom, uz pretpostavku da nije došlo do povećanja cijena ili ukoliko je došlo do minimalnog povećanja cijena, očekuje se da će se, iako ne previše, povećati i osobna potrošanja pojedinaca. Naime, s obzirom na promjenu porezne stope pojedincima naraspologanju stoje nešto veći iznosi neto plaće koja im pripada, koju mogu utrošiti na dodatnu kupnju proizvoda, što će dovesti i do povećanja profita poduzetnika koji će on moći utrošiti na unaprjeđenje trenutnog proizvodnog procesa, a naravno doći će i do pretpostavke za mogućnosti povećanja proizvodnje poduzetnika s obzirom da se potrošnja pojedinca povećala.

Također u tablici 7.8. prikazan je i primjer isplate bruto plaće u iznosu od 25.000 kn radniku s prebivalištem u Karlovcu. Prirez porezu na dohodak iznosi 12%, a radnik nema djece niti uzdržanih članova obitelji te koristi samo vlastiti osobni odbitak, a osiguran je u I. i II. stupu mirovinskog osiguranja. U nastavku je prikazan izračun.

Tablica 7.6. Obračun više plaće radnika do 01.siječnja 2017. godine

Redni br.	Opis	Iznos (kn)
1.	Bruto plaća	25.000,00
2.	Mirovinsko I. stup – 15%	3.750,00
3.	Mirovinsko II. stup – 5%	1.250,00
4.	Dohodak	20.000,00
5.	Osobni odbitak	2.600,00
6.	Porezna osnovica	17.400,00
7.	Porez po stopi od 12%	264,00
8.	Porez po stopi od 25%	2.750,00
9.	Porez po stopi od 40%	1.680,00
10.	Ukupna porezna obveza	4.694,00
11.	Prirez porezu na dohodak	563,28
12.	Ukupno porez i prirez	5.257,28
13.	Neto plaća isplaćena radniku	14.742,72
14.	Doprinos za zdravstveno osiguranje (1x15%)	3.750,00
15.	Doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu (1x0,50%)	125,00
16.	Doprinos za zapošljavanje (1x1,70%)	425,00
17.	Ukupni trošak plaće – doprinosi na plaću	29.300,00

Izvor: autoričin rad

Vidljivo je kako se u razdoblju do 2017. godine dohodak prikazanog radnika sa većom plaćom u bruto iznosu od 25.000 kn oporezivao sa tri porezne stope što je rezultiralo nižom neto plaćom koja se isplaćuje radniku.

U tablici 7.9. prikazan je obračun plaće radnika u bruto iznosu od 25.000 kn, ali prema poreznim stopama koje su stupile na snagu od 01. siječnja 2017. godine.

Tablica 7.7. Obračun više plaće radnika od 01.siječnja 2017. godine

Redni br.	Opis	Iznos (kn)
1.	Bruto plaća	25.000,00
2.	Mirovinsko I. stup – 15%	3.750,00
3.	Mirovinsko II. stup – 5%	1.250,00
4.	Dohodak	20.000,00
5.	Osobni odbitak	3.800,00
6.	Porezna osnovica	16.200,00
7.	Porez po stopi od 24%	3.888,00
8.	Porez po stopi od 36%	0,00
9.	Ukupna porezna obveza	3.888,00
10.	Prizez porezu na dohodak	466,56
11.	Ukupno porez i prizez	4.354,56
12.	Neto plaća isplaćena radniku	15.645,44
13.	Doprinos za zdravstveno osiguranje (1x15%)	3.750,00
14.	Doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu (1x0,50%)	425,00
15.	Doprinos za zapošljavanje (1x1,70%)	125,00
16.	Ukupni trošak plaće – doprinosi na plaću	29.300,00

Izvor: autoričin rad

Gledajući navedene primjere radnika sa većom plaćom vidljivo je da je do 2017. godine prema prikazanom primjeru radnik čija je bruto plaća iznosila 25.000 kn, nakon svih odbitaka i poreza ostvario neto plaću od 14.742,72 kn, dok je u 2017. godini isti radnik sa istim iznosom bruto plaće ostvario neto plaću u iznosu od 15.645,44 kn, tj. u 2017. godini ostvario je za 6% veću neto plaću u odnosu na 2016. godinu. S obzirom na ovakvo povećanje prihoda pojedinaca očekuje se da će se povećati i njihova osobna potrošnja čak i uz pretpostavku da je došlo do povećanja cijena. Kao i u slučaju radnika sa malom plaćom, i u ovom slučaju vidljivo je da je promjena porezne stope utjecala na povećanje iznosa neto plaće pojedinaca.

Porez na dohodak izravno utječe na rast ili smanjenje kupovne moći, a time i na rast i smanjenje potrošnje dok indirektno stimulira rast proizvodnje i investicija. Kroz podatke o kretanju prometa u trgovini na malo u 2016. i 2017. godini prikazan je utjecaj poreza na dohodak na kretanje potrošnje. Prema podacima Državnog zavoda za statistiku vidljivo je kako je u 2017. godini u odnosu na 2016. godinu promet od

trgovine na malo realno porastao za 4,7%⁵. Prema ovom podatku potvrđena je teza da je promjena stopa poreza na dohodak, koja je rezultirala povećanjem neto dohotka pojedinaca, dovela i do povećanja potrošnje. Može se reći kako rast prometa u trgovini na malo na godišnjoj razini ukazuje na jačanje osobne potrošnje pojedinaca. To je također vidljivo i u tablici 7.10. u kojoj je vidljivo kretanje osobne potrošnje u 2016. i 2017. godini.

Tablica 7.8. Kretanje osobne potrošnje u 2016. i 2017. godini u mil. kuna

Godina	Iznos (kn)
2016.	196.414
2017.	205.482

Izvor: Državni zavod za statistiku. *Hrvatska u brojkama 2018*. Preuzeto s:

https://www.dzs.hr/hrv/publication/cro_in_fig.htm (12.10.2018.)

Vidljivo da je u 2017. godini došlo do povećanja osobne potrošnje i to za 5%. Do povećanja osobne potrošnje u 2017. godini dovele su upravo porezne promjene koje su rezultirale rastom plaća. Ovaj trend nastavio se i u 2018. godini što znači da je ovim promjenama osiguran pozitivan utjecaj na kretanje osobne potrošnje pojedinaca, ali i na kretanje proizvodnje u dugom roku.

7.3. Usporedni prikaz promjena poreza na dodanu vrijednost i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje

U Hrvatskoj se provodi potrošni oblik PDV-a kojim se ne oporezuje nabavka kapitalnih dobara te takav oblik poreza na dodanu vrijednost ne utječe na ukupnu poreznu obvezu poduzeća te je neutralan na odluke o štednji i potrošnji. Hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost predviđa potrošni oblik PDV-a tako da se PDV plaća na isporuke svih vrsta dobara i na isporuku opreme. Zahvaljujući prije svega PDV-u, a potom i trošarinama, u hrvatskoj poreznoj strukturi prevladava model jačeg oporezivanja potrošnje. Riječ je o najizdašnjem poreznom prihodu s najširim

⁵ Državni zavod za statistiku (2018). *Trgovina na malo u prosincu 2017*. Preuzeto s https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2017/04-01-01_12_2017.htm (20.07.2018.)

krugom poreznih obveznika zbog čega i najmanje promjene u sustavu PDV-a mogu izazvati značajne posljedice.

Kod poreza na dodanu vrijednost porez se naplaćuje prilikom svake kupoprodaje. Porez na dodanu vrijednost gotovo onemogućava izbjegavanje plaćanja poreza. Razlog uvođenja poreza na dodanu vrijednost je mogućnost većeg stupnja naplativosti. Porez na dodanu vrijednost, može se sa sigurnošću reći, u tom smislu je vodeći porezni oblik na potrošnju.

Kroz uvođenje sniženih stopa na neke proizvode nastoji se pomoći građanima s nižim primanjima, tj. nastoji ih se privući na kupnju tih proizvoda. Porez na dodanu vrijednost raspoređuje porezni teret regresivno u odnosu na prihode poreznog obveznika. S obzirom da relativni udio potrošnje u dohotku pada kada dohodak raste, porez na dodanu vrijednost teže pogađa siromašniji nego bogatiji dio stanovništva. Za razliku od poreza na dohodak koji je progresivan, PDV je regresivan što znači da je za građane s nižim dohocima udio izdataka za nabavu dobara u dohotku je znatno veći nego za građane s višim primanjima. U tržišnom gospodarstvu situacija je takva da se opterećenje dobara porezom manifestira u obliku odricanja od potrošnje privatnih osoba kako bi se ostvarila sredstva koja su potrebna za podmirenje nastalih državnih potreba.

Uvođenje sniženih i nultih stopa dovodi do smanjenja prihoda koji se ostvaruje, ali pretpostavlja se da je takav gubitak moguće ublažiti povećanom potrošnjom, s obzirom da su potrošači u takvim slučajevima spremni u većim količinama kupovati takve proizvode na koje ne moraju uopće ili na koje moraju u smanjenim iznosima plaćati porez. Ipak, ovakva situacija ne dovodi nužno u svakom slučaju istodobno i do snižavanja cijena i povećanja potrošnje niže oporezivanih proizvoda, zbog čega bi poduzetnici trebali unaprijed odrediti iz kojih izvora će nadoknaditi svoje gubitke. Ipak, ukoliko dođe do situacije da snižavanje poreza dovede do povećanja obujma potrošnje, ovakav potez, bez obzira na posljedicu gubitka prihoda zbog sniženja poreza, poduzetniku se otvara mogućnost za povećanje proizvodnje u skladu sa povećanjem potražnje za proizvodima, što će dovesti do povećanja prihoda poduzetnika i obrnuto.

U 2017. godini značajno su se promijenili porezni uvjeti kod ugostiteljstva. PDV je sa 13% vraćen na 25%. Ovakva promjena dovela je i do povećanja cijena u ugostiteljskim objektima, no bez obzira na povećanje cijena, ovaj potez nije doveo donegativnih posljedica kod potrošnje, tj. nije došlo do pada potrošnje, iako bi u takvoj situaciji pad potrošnje bio logičan slijed povećanja porezne stope i samim time cijena.

Kod električne energije, javne usluge prikupljanja komunalnog otpada te prodaje dječjih sjedalica za automobile, u ovom sektoru od 2017. godine smanjena je porezna stopa sa dosadašnjih 25% na 13%. Ovakva situacija dovela je do smanjenjacija navedenih proizvoda i usluga što je dovelo do povećanje potrošnje takvih proizvoda, a samim time došlo je i do povećanja njihove proizvodnje. Može se zaključiti kako su promjene u sustavu PDV-a, bez obzira da li se radi o njihovom smanjenju ili povećanju, pozitivno utjecale na potrošnju, a samim time neposredno i na proizvodnju proizvoda i usluga.

7.4. Usporedni prikaz promjena posebnih poreza i trošarina i njihova utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje

Kod posebnih poreza i trošarina u 2017. godini nisu vršene promjene te po toj osnovi nije bilo promjena trošarina pa tako niti njihovog izravnog utjecaja na kretanje proizvodnje i potrošnje, tj. ostao je isti kao i do tada. Međutim unatoč tome prihodi od trošarina su povećani u 2017. prema prethodnoj godini što je vidljivo iz slijedeće tablice.

Tablica 7.9. Prihod od trošarina u 2016. i 2017. godini u tisućama kn

Godina	Iznos (kn)
2016.	14.752.335
2017.	15.143.118

Izvor: Ministarstvo financija (2017). *Državni proračun 2017. godina*. Preuzeto s <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2017-godina> (21.07.2018.)

Navedenu pojavu rasta prihoda od trošarina bez njihova povećanja tumačimo činjenicom da je zbog pozitivnog utjecaja promjena ostalih poreza na rast proizvodnje i potrošnje došlo do rasta prometa roba, a time i do povećanja prihoda od trošarina.

Kao što je rečeno posebnim porezima oporezuju se kava i bezalkoholna pića, alkohol i alkoholna pića, duhanski proizvodi te energenti i električna energija. Posebnost trošarina odražava se kroz činjenicu da imaju značajan utjecaj na formiranje cijena proizvoda, a samim time i na promet. Primjeri takvih učinaka najave mogu se opaziti kada se nakon najavljanja drastičnih porasta poreza na duhanske proizvode ili alkoholna pića potražnja za tim proizvodima pomakne unaprijed u vrijeme prije samog porasta. Ovakva situacija kada dolazi do značajnog povećanja potražnje, neminovno će dovesti i do značajnog povećanja proizvodnje gospodarskih subjekata.

U nastavku je dan ilustrativni prikaz trošarina za neke od navedenih proizvoda koji su najčešći u prometu.

Primjer 1. Izračun trošarine za pivo

Trošarina se računa na 250 kutija piva od kojih jedna kutija sadrži 20 bočica 0,33l sa 5% alkohola. Prvo je potrebno pretvoriti količinu piva u hektolitara što iznosi:

$$20 \times 0,33l = 6,6l \times 250 \text{ kutija piva} = 1650 \text{ litara} = 16,50 \text{ hektolitara}$$

Konačna formula izgleda ovako:

$$16,5hl \times 5\% \times 40,00 \text{ kuna} = 3.300,00 \text{ kuna}$$

Prema prikazanom izračunu vidljivo je kako trošarina za 250 kutija piva iznosi 3.300,00 kn.⁶

Primjer 2. Izračun trošarine za žestoka pića

⁶ Carinska uprava. *Kako izračunati trošarinu na alkohol i alkoholna pića?* Preuzeto s <https://carina.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Trosarine/WEB/Izra%C4%8Dun%20tro%C5%A1arin e%20na%20alkohol%20i%20alkoholna%20pi%C4%87a.pdf> (18.04.2018.)

Trošarina se računa za 15 kutija whiskeya od kojih jedna kutija sadrži 9 boca zapremnine 0,7 l sa volumnim udjelom alkohola od 40%.

$$9 \text{ boca} \times 0,7 \text{ l} = 6,3 \text{ l} \times 15 \text{ kutija} = 94,5 \text{ l}$$

Uvrštavanjem u formulu $40 \times 94,5 \times 53/100$ dobije se izračun trošarine u iznosu od 2.003,40 kuna za 15 kutija whiskeya.

Primjer 3. Izračun trošarine za cigarete

Obračun trošarine vrši se na 1000 komada cigareta marke RONHILL SHELL WHITE čija je maloprodajna cijena na dan obračuna 08.01.2017. godine iznosila 25,00 kn, a paket sadrži 20 komada cigareta. Specifična trošarina na cigarete iznosi 275,00 kn/1.000 kom, a proporcionalna trošarina iznosi 36% od maloprodajne cijene. U ovom slušaju izračun trošarine izgleda ovako:

$$\begin{aligned} \text{Specifična trošarina po paketu} &= (\text{specifična trošarina na 1000 komada} / 1000 \text{ komada}) \\ &\times \text{broj komada u paketu} = (275,00 \text{ kn} / 1000 \text{ kom}) \times 20 \text{ kom} = 5,50 \text{ kn} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Proporcionalna trošarina po paketu} &= 36\% \times \text{maloprodajna cijena po paketu} = 36\% \times \\ &25,00 \text{ kn} = 9,00 \text{ kn} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Ukupna trošarina po paketu} &= \text{specifična trošarina po paketu} + \text{proporcionalna} \\ &\text{trošarina po paketu} = 5,50 \text{ kn} + 9,00 \text{ kn} = 14,50 \text{ kn} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Ukupna trošarina na 1.000 kom} &= (\text{ukupna trošarina po paketiću} / \text{broj komada u} \\ &\text{paketiću}) \times \text{broj komada za koji se vrši obračun} = (14,50 \text{ kn} / 20 \text{ kom}) \times 1.000 \text{ kom} \\ &= 725,00 \text{ kn}^7 \end{aligned}$$

Primjer 4. Izračun trošarine plinskog ulja za pogon (dizel)

Trošarina se izračunava za 15.500,00 litara dizela, za koji propisana visina trošarine iznosi 2.450,50 kn na 1.000 litara. Izračun trošarine izgleda ovako:

⁷ Carinska uprava. *Kako obračunati trošarinu na duhanske prerađevine i duhanske proizvode?*
Preuzeto s

<https://carina.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Trosarine/WEB/Obra%C4%8Dun%20tro%C5%A1arine%20na%20duhanske%20prera%C4%91evine%20i%20duhanske%20proizvode.pdf> (18.04.2018.)

$$\text{Količina energenata (u 1.000 l) x propisana visina trošarine (kn/1.000 l) = 15,5 x} \\ 2.450,50 \text{ kn/1.000 l} = 37.975,00 \text{ kn}^8$$

Uvrštavanjem u formulu dobije se izračun trošarine u iznosu od 37.975,00 kn za 15.500,00 litara dizela.

Kao i kod povećanja poreza na dodanu vrijednost, također i u slučaju povećanja trošarina na kavu i bezalkoholna pića, kod ugostitelja će doći do povećanja cijene proizvoda koje nude, iz razloga što su za njih morali nabaviti sirovine i materijal koji su više cijene nego što je to bilo. Takav način dovodi do mogućeg smanjenja potrošnje pojedinaca s obzirom na povećanje cijene proizvoda, kako bi proizvođač podmirio svoje povećane troškove, što će dovesti i do smanjenja proizvodnje.

Svako povećanje poreza utječe na cijenu oporezivih proizvoda pa je stoga moguće očekivati rast cijena cigareta, ostalog duhana i energenata. Manje zabrinjava porast cijena cigareta, ali porast cijena energenata unatoč nekim oslobođenjima znatno će utjecati na opći rast cijena, životni standard građana i poslovanje gospodarskog sektora. Rast cijena navedenih proizvoda može utjecati i na količinu potražnje za tim proizvodima što će, ukoliko dođe do smanjenja potražnje dovesti i do smanjenja proizvodnje, a ukoliko dođe do povećanja potražnje doći će i do povećanja njihove proizvodnje.

Trošarine svojim rastom mogu najdirektnije utjecati na rast cijena zbog čega taj rast cijena ne predstavlja dodatni prihod za proizvođača. Ovakva situacija može djelovati destimulirajuće što je često puta slučaj kod duhanske industrije za koju nije zabranjeno da se proizvode cigarete, ali im se pokušava destimulirati proizvodnja, a u isto vrijeme i potrošnja visokim cijenama.

Trošarine predstavljaju posebnu vrstu poreznog opterećenja i one na određeni način mogu predstavljati snažan instrument utjecanja na kretanje proizvodnje i potrošnje u smislu da rast trošarine koja je izravni prihod države ne povećava prihode, a istovremeno sužava mogućnost prodaje iz razloga što rastu cijene. Upravo zbog takve snage trošarina bilo bi potrebno voditi proaktivnu državnu politiku u kontekstu

⁸ Carinska uprava. *Kako izračunati trošarinu na energente i električnu energiju?* Preuzeto s <https://carina.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Trosarine/WEB/Izra%C4%8Dun%20tro%C5%A1arin e%20na%20energente.pdf> (18.04.2018.)

nekih širih ciljeva, a ne samo u kontekstu ubiranja budžetskog prihoda. Potrebno je preispitati određene trošarine iz razloga što na trenutnoj visini predstavljaju destimulirajući faktor i za proizvodnju i za potrošnju kroz povećanje troškova, odnosno apsorpciju kupovne moći.

7.5. Zaključna razmatranja

Porezi, zajedno sa svojim promjenama, utječu na proizvodnju, raspodjelu, razmjenu i potrošnju na način da ih mijenjaju sve zajedno, ali i svaki segment posebno. Prema nekim istraživanjima utvrđeno je kako porezi, čak i u usporedbi sa investicijama i poticajima, imaju najveći utjecaj na kretanje proizvodnje i potrošnje.

Kroz diplomski rad, tj. kroz teorijske odrednice kao i provedeno istraživanje realizirani su ciljevi istraživanja i dobiveni odgovori na postavljena istraživačka pitanja. U teorijskom dijelu rada definiran je pojam poreznog sustava, prikazana su obilježja poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost i posebnih državnih poreza, dat je prikaz porezne reforme navedenih poreza te prikaz njihova utjecaja na promjene poreznog sustava i na kretanje proizvodnje i potrošnje. Time smo dali i odgovore na ciljeve ovog rada. U drugom, praktičnom dijelu rada temeljenom na provedenim istraživanjima dani su odgovori na istraživačka pitanja kako slijedi.

IP1: Koje su promjene uvedene novom poreznom reformom u okviru poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost i posebnih državnih poreza?

Najznačajnije promjene poreza na dobit do kojih je došlo početkom 2017. godine odnose se na smanjenje porezne stope sa 20% na 18% kao i na uvođenje porezne stope od 12% za porezne obveznike koji ostvaruju godišnje prihode do 3 milijuna kuna. Također ukinuta je porezna olakšica za reinvestiranu dobit radi uočenih problema u korištenju olakšice. Ključne promjene kod poreza na dohodak bile su dvije, jedna u pogledu povećanja osobnog odbitka sa 2.600 kn na 3.800 kn, a drugau pogledu promjena poreznih stopa, tj. plaćanja poreza po stopi od 24% na poreznu osnovicu do visine 17.500 kn te po stopi od 36% na poreznu osnovicu iznad 17.500 kn. Kod poreza na dodanu vrijednost najznačajnije promjene obuhvatile su

povećanje stope sa 13% na 25% u ugostiteljstvu, smanjenje stope sa 25% na 13% za dječje sjedalice za automobile, isporuku električne energije, javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada te isporuku urni i ljesova te isporuka inputa u poljoprivredi. Posebnih porezi i trošarine reformom nisu mijenjani u odnosu na 2016. godinu.

IP2: Na koji način su porezne reforme u okviru navedenih poreza utjecale na kretanje proizvodnje?

Uvedenim poreznim reformama nastojalo se na posredne i neposredne načine utjecati na povećanje proizvodnje poduzeća. Iako je od 2017. godine ukinut poticaj reinvestiranja dobiti, ipak se nižim stopama oporezivanja poreza na dobit poduzetnicima omogućava veći iznos dobiti koju mogu iskoristiti za unaprjeđenje proizvodnog procesa, a također i za povećanje obujma proizvodnje. Također promjene koje su provedene u sustavu poreza na dohodak imaju utjecaj na kretanje proizvodnje na način da je povećanjem neto plaće pojedinaca osigurana i njihova veća potrošnja, a time i neizravan utjecaj na rast proizvodnje, a kod sustava dohotka poduzetnika omogućava rast koji se može iskoristiti za unaprjeđenje proizvodnje.

Time su stvorene i pretpostavke za povećanjem proizvodnje s obzirom da potrošači imaju više novca na raspolaganju za potrošnju, tj. raste potražnja za proizvodima i uslugama koju je potrebno pokriti povećanjem proizvodnje. Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost imale su neposredan utjecaj na kretanje proizvodnje na način da je povećanjem poreza na dodanu vrijednost došlo do povećanja cijena proizvoda što je dovelo do smanjenja njihove potrošnje, a samim time i do smanjenja proizvodnje i obrnuto. Iako se trošarine u 2017. godini nisu promijenile u odnosu na 2016. godinu i dalje utječu na kretanje proizvodnje. Rast trošarina dovodi i do povećanja cijena što za proizvođača ne znači nužno i dodatni prihod. Takva situacija dovodi do povećanja troškova, a zbog ne ostvarivanja dodatnog prihoda proizvođači nemaju dovoljna sredstva za ostvarivanje dovoljnih kapaciteta proizvodnje. Trošarine predstavljaju snažan instrument utjecaja na kretanje proizvodnje, tj. svojim rastom mogu destimulirajuće djelovati na proizvodnju.

IP3: Na koji način su porezne reforme u okviru navedenih poreza utjecale na kretanje potrošnje?

Kod poreza na dobit, kroz razne porezne olakšice za ulaganja omogućava se plaćanje poreza na dobit po stopi od 0% što utječe na investicijsku potrošnju poduzeća. Poduzetnicima se pruža mogućnost oslobođenja plaćanja poreza ukoliko određeni iznos novca ulože u dugotrajnu imovinu te ukoliko otvore određeni broj radnih mjesta. Na ovaj način poduzeća nastoje stvoriti pretpostavke kako bi omogućila nesmetano provođenje proizvodnje te korištenje suvremene tehnologije kojima će se na najbolji način zadovoljiti potrebe potrošača, tj. potražnja za proizvodima poduzeća. Najveći utjecaj na osobnu potrošnju imaju porez na dohodak kao i porez na dodanu vrijednost. Porez na dohodak utječe na osobna primanja pojedinaca kojima oni raspolažu, tj. manji porez na dohodak pojedincima omogućuje veću neto dobit koju mogu utrošiti na kupnju većeg broja proizvoda, tj. dolazi do povećanja potrošnje. To potvrđuje i činjenica da je trgovina na malo u 2017. godini ostvarila porast u odnosu na 2016. godinu. Također značajan utjecaj ima i porez na dodanu vrijednost iz razloga što povećanje poreza na dodanu vrijednost dovodi do povećanja cijena proizvoda što u većini slučajeva dovodi i do smanjenja potrošnje navedenih proizvoda. Također i porast trošarina može imati negativan utjecaj na potrošnju. Povećanje cijena može uzrokovati smanjenje prodaje proizvoda, tj. visoke trošarine su destimulirajuće za potrošnju kroz apsorpciju kupovne moći. Također trošarine mogu dovesti i do povećanja potrošnje, primjerice neposredno prije samog povećanja cijene može dovesti do značajnog povećanja kupovine i potrošnje proizvoda za koje je najavljen rast cijena.

8. ZAKLJUČAK

Ciljevi porezne politike su višestruki, ali osnovni cilj i svrha porezne politike je što jednostavnije, učinkovitije i pravednije prikupljanje poreznih prihoda kojima se trebaju pokrivati postojeći izdaci za javne potrebe, a porezni sustav i porezna politika trebaju biti stabilni. U budžetnom smislu cilj porezne politike je da djeluje poticajno na reguliranje odnosa i poticanje proizvodnje te rasta i razvoja.

Hrvatski porezni sustav podložan je čestim korekcijama i promjenama kojima se nastoji postići što veća efikasnost i jednostavnost ubiranja poreza. Takve konstantne promjene dovele su do porezne nestabilnosti i nesigurnosti, a između ostaloga utječući na kretanje proizvodnje i potrošnje. Kućanstvo ili poduzeća pokušavaju izbjeći porez, a kako bi izmakli oporezivanju, porezni će obveznici izbjegavati ili ograničavati nastanak onih aktivnosti uz koje zakon vezuje obvezu plaćanja poreza ili će ih nadomještati drugim aktivnostima koje ne podliježu oporezivanju ili su manje opterećene porezom. Upravo je reforma poreznog sustava koja je stupila na snagu od početkom 2017. godine okarakterizirana kao najkompletnija te najobuhvatnija porezna reforma od svih dosadašnjih do kojih je došlo tijekom godina. Najznačajnije promjene poreza na dobit su smanjenje porezne stope sa 20% na 18%, uvođenje porezne stope od 12% za porezne obveznike koji ostvaruju godišnje prihode do 3 milijuna kuna te ukidanje porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Najznačajnije promjene poreza na dohodak obuhvaćaju povećanje osobnog odbitka sa 2.600 kn na 3.800 kn, povećanje faktora za uzdržavane članove i djecu te plaćanje poreza po stopi od 24% na poreznu osnovicu do visine 17.500 kn te po stopi od 36% na poreznu osnovicu iznad 17.500 kn. Najznačajnije promjene poreza na dodanu vrijednost su povećanje stope sa 13% na 25% u ugostiteljstvu, smanjenje stope sa 25% na 13% za prelaze dječje sjedalice za automobile, isporuku električne energije, javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada te isporuku urni i ljesova te isporuka

inputa u poljoprivredi. Kod posebnih državnih poreza i trošarina u 2017. godini u odnosu na 2016. godinu nisu zabilježene značajne promjene.

Uvedenim poreznim reformama nastojalo se na posredne i neposredne načine utjecati na kretanje proizvodnje i potrošnje. Kroz promjene u sustavu poreza na dobit dolazi do promjena u smislu većeg iznosa novca koji se može uložiti u povećanje obujma proizvodnje. Također određene olakšice potiču i investicijsku potrošnju poduzeća. Promjene do kojih je došlo u sustavu poreza na dohodak dovele su do povećanja plaće pojedinaca što je dovelo i do njihove veće potrošnje, a samim time i do povećanja prihoda poduzetnika koje je moguće uložiti u unaprjeđenje proizvodnje. Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost imale su neposredan utjecaj na kretanje proizvodnje na način da je povećanjem poreza na dodanu vrijednost došlo do povećanja cijena proizvoda što je dovelo do smanjenja njihove potrošnje, a samim time i do smanjenja proizvodnje i obrnuto. Također i porast trošarina može imati negativan utjecaj na potrošnju. Povećanje cijena može uzrokovati smanjenje prodaje proizvoda, ali neposredno prije samog povećanja cijene može dovesti do značajnog povećanja kupovine i potrošnje proizvoda za koje je najavljen rast cijena.

Iz provedenog istraživanja vidljivo je kako promjene u poreznom sustavu mogu imati utjecaj na kretanje proizvodnje i potrošnje na različite načine. Promjene u pojedinom segmentu mogu zajedno ili svaka pojedinačno utjecati na proizvodnju i potrošnju. Bez obzira na brojne porezne reforme do kojih je došlo u posljednjih nekoliko godina, porezni sustav u Hrvatskoj i dalje bilježi određene nedostatke i manjkavosti te je i dalje nestabilan. Potrebno je poraditi na unaprjeđenju poreznog sustava, tj. uvesti dodatne izmjene što bi vjerojatno imalo i pozitivan utjecaj na gospodarski razvoj, a također i na kretanje proizvodnje i potrošnje u Hrvatskoj.

Stvarni ekonomski život, bez obzira da li se radi o proizvodnji ili investicijskoj ili osobnoj potrošnji, predstavlja dinamičan proces, tj. nije izoliran od raznih događaja. S obzirom da je u međuvremenu došlo do značajnih gospodarskih promjena na međunarodnom planu pa i u zemlji, koje su se reflektirale na ovo područje, došlo je do značajnih primjedbi na porezni sustav te se sada u javnosti ponovo raspravlja o preispitivanju poreznog sustava na nekim njegovim dijelovima.

Na kraju potrebno je naglasiti da je porezna reforma s početka 2017. godine i njezini pozitivni efekti na rast proizvodnje i potrošnje bila razlogom nastanka porezne reforme s početka 2019. godine s istim ciljem, tj. porezno rasterećenje gospodarstva i stanovništva, a rasterećenja usmjeriti na rast proizvodnje i to rastom investicija i osobne potrošnje s izravnim i neizravnim utjecajima na rast proizvodnje. Pri tome ostaje aktualno pitanje kako osigurati da rast potrošnje bude realiziran što višerastom domaće proizvodnje, a ne uvozom.

LITERATURA

Knjige:

1. Bruemmerhoff, D. (2000). *Javne financije*. Zagreb: Mate.
2. Jančiev, Z., Supić, J. (2011). *Porezna oslobođenja, olakšice i poticaji*. Zagreb: Institut za javne financije.
3. Jančiev, Z., Supić, J., Živković, D. (2016). *Hrvatski porezni sustav*. Zagreb: Institut za javne financije.
4. Jelčić, B. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RRiF.
5. Jelčić, B. (2002). *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine
6. Jelčić, B. (2011). *Porezi opći dio*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas.
7. Jelčić, B., Bejaković, P. (2012). *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti.
8. Jurković, P. (2002). *Javne financije*. Zagreb: Masmedia.
9. Kesner-Škreb, M., Kuliš, D. (2016). *Porezni vodič za građane*. Zagreb: Institut za javne financije.
10. Kliska, S., Santini, G. (2006). *Vodič za razumijevanje poreza*. Zagreb: Rifin.
11. Markota, Lj. (2015). *Porez na dodanu vrijednost*. Zagreb: RRiF plus
12. Ott, K. (2007). *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javne financije.
13. Santini, G. (2009). *Porezna reforma i hrvatska kriza*. Zagreb: Rifin.
14. Šimović, J., Šimović, H. (2006). *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Članci:

1. Bejaković, P. (2016). Obilježja i promjene oporezivanja dobitka i dobiti u novom tisućljeću. *Porezni vjesnik*, 25(7-8), 114-138. Preuzeto s <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/7/bejakovic.pdf> (25.01.2018.)
2. Bejaković, P. (2016). Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću. *Porezni vjesnik*, 25(9), 153-162. Preuzeto s <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/9/bejakovic.pdf> (25.01.2018.)
3. Bejaković, P., Mrnjavac, Ž. (2016). Uloga i efikasnosti poreznog sustava i sustava socijalnih transfera na smanjenje dohodovne nejednakosti: primjer Republika Hrvatska. *Ekonomski pregled*, 67(5), 399-417. Preuzeto s http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=252246 (25.01.2018.)
4. Bratić, V., Urban, I. (2006). Tax Expenditures in Croatia. *Financial theory and practice*, 30(2), 129-195. Preuzeto s http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=9200 (25.01.2018.)
5. Houška, M., Rihter, A. (2016). Opći porezni zakon kao dio porezne reforme. *Porezni vjesnik*, 25(12), 44-51. Preuzeto s <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/12/houska-rihter.pdf> (25.01.2018.)
6. Miljatović, N. (2007). Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka. *Revija za socijalnu politiku*, 14(3), str. 289-311. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/30327> (25.01.2018.)
7. Šimović, H. (2009). Effective Corporate Income Tax Burden in Croatia. *Zagreb International Review of Economics & Business*, 12(2), 107-121. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/78706> (25.01.2018.)
8. Šimović, H. (2012). Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji. *Revija za socijalnu politiku*, 19(1), 1-24. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/79887> (25.01.2018.)
9. Škalamera-Alilović, D., Rubinić, I. (2016). The Tax System as a Generator of Economic Inequality in Croatia. *16th International Scientific Conference on Economic and Social Development*. Preuzeto s <https://www.bib.irb.hr/857141> (25.01.2018.)
10. Vlaić, D. (2017). Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava. *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, 1-2, 141-156. Preuzeto s

http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=260573

(25.01.2018.)

11. Zrinušić, Z., Vuraić Kudeljan, M. (2016). Porezna reforma. *Porezni vjesnik*, 25(12), 27-43. Preuzeto s

<http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/12/zrinusic-kudeljan.pdf>

(25.01.2018.)

Internetski izvori:

1. Carinska uprava. *Kako izračunati trošarinu na alkohol i alkoholna pića?*
Preuzeto s
<https://carina.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Trosarine/WEB/Izra%C4%8Dun%20tro%C5%A1arine%20na%20alkohol%20i%20alkoholna%20pi%C4%87a.pdf> (18.04.2018.)
2. Carinska uprava. *Kako izračunati trošarinu na energente i električnu energiju?*
Preuzeto s
<https://carina.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Trosarine/WEB/Izra%C4%8Dun%20tro%C5%A1arine%20na%20energente.pdf> (18.04.2018.)
3. Carinska uprava. *Kako obračunati trošarinu na duhanske prerađevine i duhanske proizvode?*
Preuzeto s
<https://carina.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Trosarine/WEB/Obra%C4%8Dun%20tro%C5%A1arine%20na%20duhanske%20prera%C4%91evine%20i%20duhanske%20proizvode.pdf> (18.04.2018.)
4. Državni zavod za statistiku (2018). *Trgovina na malo u prosincu 2017.* Preuzeto s
https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2017/04-01-01_12_2017.htm (20.07.2018.)
5. Državni zavod za statistiku. *Hrvatska u brojkama 2017. i 2018.* Preuzeto s:
https://www.dzs.hr/hrv/publication/cro_in_fig.htm (12.10.2018.)
6. Institut za javne financije. Preuzeto s <http://www.ijf.hr/>
7. Ministarstvo financija (2017). *Državni proračun 2017. godina.* Preuzeto s
<http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2017-godina> (21.07.2018.)
8. Ministarstvo financija. (2016). *Hrvatski porezni sustav.* Preuzeto s
<https://www.porezna->

uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/PorezniSustav_2012.pdf

(25.01.2018.)

9. Ministarstvo financija. *Državni proračun 2012-2017*. Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva> (21.07.2018.)

10. Porezna uprava. Preuzeto s <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Naslovnica.aspx> (25.01.2018.)

Ostalo:

1. Narodne novine (2013). *Zakon o trošarinama*. Preuzeto s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_02_22_357.html
2. Narodne novine (2015). *Zakon o poticanju ulaganja*. Preuzeto s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_09_102_1971.html
3. Narodne novine (2017). *Opći porezni zakon*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/100/Op%C4%87i-porezni-zakon>
4. Narodne novine (2017). *Zakon o porezu na dobit*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>
5. Narodne novine (2017). *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>
6. Narodne novine (2017). *Zakon o porezu na dohodak*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>
7. Zakon.hr (2002). *Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/911/Zakon-o-porezu-na-premije-osiguranja-od-automobilske-odgovornosti-i-premije-kasko-osiguranja-cestovnih-vozila>
8. Zakon.hr (2013). *Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/600/Zakon-o-posebnom-porezu-kavu-i-bezalkoholna-pi%C4%87a>
9. Zakon.hr (2017). *Zakon o posebnom porezu na motorna vozila*. Preuzeto s <https://www.zakon.hr/z/561/Zakon-o-posebnom-porezu-na-motorna-vozila>

POPIS TABLICA

Tablica 2.1. Značajke poreznog sustava	8
Tablica 2.2. Prikaz podjele poreza hrvatskog poreznog sustava	11
Tablica 3.1. Promjene poreza na dobit u razdoblju od 2000. do 2016. godine.....	13
Tablica 3.2. Smanjenje i povećanje porezne osnovice poreza na dobit.....	17
Tablica 3.3. Prihodi od poreza na dobit u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn	20
Tablica 4.1. Porezne stope ostalih dohodaka	28
Tablica 4.2. Koeficijenti osobnog odbitak u 2016. i 2017. godini.....	29
Tablica 4.3. Prihodi od poreza na dohodak u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn	30
Tablica 5.1. Promjene poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 1998. do 2016. godine.....	32
Tablica 5.2. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn.....	36
Tablica 6.1. Porezne osnovice i visine poreza na kavu i bezalkoholna pića.....	41
Tablica 6.2. Trošarine za pojedine proizvode	43
Tablica 6.3. Prihodi od posebnih poreza i trošarina u razdoblju od 2012. do 2017. godine u tisućama kn.....	45
Tablica 7 1. Obračun poreza na dobit poduzeća s prometom preko 3 milijuna kuna	48
Tablica 7.2. Obračun poreza na dobit poduzeća s prometom do 3 mil kn	50
Tablica 7.5. Kretanje investicijske potrošnje u 2016. i 2017. godini u mil. kuna	51
Tablica 7.6 Obračun niže plaće radnika do 01. siječnja 2017. godine.....	53
Tablica 7.7. Obračun niže plaće radnika od 01. siječnja 2017. godine.....	54

Tablica 7.8. Obračun više plaće radnika do 01.siječnja 2017. godine.....	55
Tablica 7.9. Obračun više plaće radnika od 01.siječnja 2017. godine.....	56
Tablica 7.10. Kretanje osobne potrošnje u 2016. i 2017. godini u mil. kuna	57
Tablica 7.11. Prihod od trošarina u 2016. i 2017. godini u tisućama kn.....	59

ŽIVOTOPIS

Osobne informacije

Ime i prezime: Hana Osmančević

E-mail: hana.osmancevic@gmail.com

Datum rođenja: 20/10/1991

Obrazovanje i osposobljavanje

2006-2010 <i>Srednja škola - Srednja stručna sprema (SSS)</i>	Ekonomska škola, Sisak (Hrvatska)
2010-2014 <i>Fakultetsko obrazovanje - Stručna prvostupnica (baccalaurea) ekonomije, bacc.oec.</i>	Veleučilište VERN', Zagreb (Hrvatska)
2014-danas <i>Fakultetsko obrazovanje - Specijalistički diplomski stručni studij (Računovodstvo i financije)</i>	Veleučilište VERN', Zagreb (Hrvatska)

Radno iskustvo

2013. Specijalistička praksa

TS Biro d.o.o.,
Sisak (Hrvatska)

2016. Specijalistička praksa

Dom kulture Kristalna kocka vedrine
Sisak (Hrvatska)

- Izrada trgovačkih kalkulacija, knjiženja prijeme robe (kalkulacija), izrada i knjiženje izlaznih računa te računa troškova, obračun i knjiženja plaća
- Rad u knjigovodstvenom programu Pentagon
- Procedura zaprimanja i provjere računa, s bagatelnom javnom nabavom, knjiženje plaća zaposlenika
- Upoznavanje s programom SAP - MM modul

Osobne vještine

Materinji jezik: hrvatski

Ostali jezici:

	Slušanje	Čitanje	Govorna interakcija	Govorna produkcija
engleski	A2	A2	A2	A2

Komunikacijske i organizacijske/rukovoditeljske vještine

- Sklonost timskom radu
- Dobre komunikacijske vještine stečene prilikom prakse
- Otpornost rada pod pritiskom

Digitalna kompetencija

- Aktivno korištenje MS Office paketa, Internet / web : HTML