

Učinkovitost promjena Poreznog sustava Republike Hrvatske

Lebić, Ana

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:204710>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-18**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij (*Financijski menadžment*)

Ana Lebić

**UČINKOVITOST PROMJENA POREZNOG SUSTAVA
REPUBLIKE HRVATSKE**

Diplomski rad

Osijek, 2020.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Diplomski studij (*Financijski menadžment*)

Ana Lebić

**UČINKOVITOST PROMJENA POREZNOG SUSTAVA
REPUBLIKE HRVATSKE**

Diplomski rad

Kolegij: Komparativni porezni sustavi

JMBAG: 0010215725

e-mail: alebic@efos.hr

Mentor: prof. dr. sc. Branimir Marković

Osijek, 2020.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Graduate Study (*Financial Management*)

Ana Lebić


**EFFECTIVENESS OF CHANGES IN TAX SYSTEM OF THE
REPUBLIC OF CROATIA**

Graduate paper

Osijek, 2020.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je DIPLOMSKI (navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: Ana Lebić

JMBAG: 0010215725

OIB: 41905591827

e-mail za kontakt: ana.lebic90@gmail.com

Naziv studija: Diplomski studij, smjer Financijski menadžment

Naslov rada: Učinkovitost promjena poreznog sustava Republike Hrvatske

Mentor/mentorica diplomskog rada: prof. dr. sc. Branimir Marković

U Osijeku, 24. rujna 2020. godine

Potpis Ana Lebić

Učinkovitost promjena poreznog sustava Republike Hrvatske

SAŽETAK

Porezi su prisutni u svakoj državi te se današnje suvremene države, s obzirom na raznovrsnost poreznih oblika koje primjenjuju, mogu nazvati i „poreznim državama“. Jedan od glavnih izvora kojima se „puni“ državni proračun su upravo porezni prihodi jer uglavnom imaju najveći udio u ukupnim prihodima državnog proračuna. Svaka država ima svoj institucionalni okvir u kojem su objedinjeni svi porezni oblici, a on se naziva porezni sustav. Porezni sustav kao skup svih poreznih oblika neke države, razlikuje se od države do države zbog različitih osnovnih karakteristika koje određuju neku državu. Poreznim promjenama u Republici Hrvatskoj se nastoji uskladiti porezni sustav Republike Hrvatske s propisima i zahtjevima Europske unije i učiniti ga što jednostavnijim i stabilnijim. Upravo zbog tih učestalih poreznih promjena, kojima je porezni sustav Republike Hrvatske podložan još od samog nastanka, on je okarakteriziran kao nestabilan, nejasan i kompliciran. U ovom radu se promatraju porezne reforme i promjene poreznog sustava Republike Hrvatske u razdoblju od 2009. do 2018. godine te kakav su utjecaj provedene promjene imale na kretanje poreznih prihoda i udjela ukupnih poreza u bruto domaćem proizvodu u istom razdoblju.

Ključne riječi: porezi, porezni sustav, porezne promjene, porezni prihodi, bruto domaći proizvod.

Effectiveness of changes in Tax System of the Republic of Croatia

ABSTRACT

Taxes are present in every country and modern countries can be called „tax countries“, given the diversity of taxes which apply. One of main sources which „fill“ state budget is tax revenues because they have the largest share in total budget revenues. Every country has an institutional framework which consolidated all forms of taxation and it is called tax system. Tax system as a set of tax forms is different in every country due to the different basic characteristics that determine a country. Tax changes in the Republic of Croatia seek to harmonize the Croatian tax system with the regulations and requirements of European Union and make it simpler and more stable. Due to these frequent tax changes in Croatian tax system, it is characterized as unstable, unclear and complicated. This paper observes the tax reforms and changes in the Croatian tax system for the period from 2009 to 2018 and impact of the implemented changes on the movement of tax revenues and the share of total taxes in gross domestic product for the same period.

Key words: tax, tax system, tax changes, tax revenues, gross domestic product

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Metodologija rada	2
3. Porezni sustav Republike Hrvatske	3
3.1. Državni porezi	4
3.1.1. Porez na dodanu vrijednost	4
3.1.2. Porez na dobit	6
3.1.3. Posebni porezi i trošarine	7
3.2. Županijski porezi	9
3.3. Gradski ili općinski porezi	10
3.4. Zajednički porez	12
3.5. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za privređivanje igara na sreću ...	14
4. Porezne promjene u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2009. do 2018. godine	18
4.1. Porezne izmjene u razdoblju od 2009. do 2011. godine	18
4.1.1. Izmjene i dopune propisa o porezu na dobit	18
4.1.2. Izmjene propisa o porezu na dodanu vrijednost	19
4.1.3. Izmjene i dopune Zakona o posebnim porezima	21
4.1.4. Izmjene Zakona o porezu na dohodak	22
4.1.5. Izmjene Zakona o porezu na promet nekretnina	23
4.2. Izmjene poreznih zakona i pravilnika u 2012. i 2013. godini	24
4.2.1. Promjene Zakona o porezu na dobit	24
4.2.2. Izmjene Zakona o porezu na dohodak	24
4.2.3. Izmjene i dopune propisa o porezu na dodanu vrijednost	25
4.3. Porezne promjene u 2014. godini	27
4.3.1. Izmjene propisa o porezu na dobit	27
4.3.2. Izmjene propisa o porezu na dodanu vrijednost	27
4.3.3. Izmjene i dopune propisa o porezu na dohodak	28
4.4. Izmjene zakona i pravilnika koje su stupile na snagu 2015. i 2016. godine	29
4.4.1. Promjene državnih poreza	29
4.4.2. Izmjene i dopune propisa o porezu na dohodak	30
4.4.3. Promjene propisa o porezu na promet nekretnina	31

4.4.4. Izmjene Zakona o igrama na sreću	31
4.5. Porezne novosti u 2017. i 2018. godini.....	32
4.5.1. Promjene državnih poreza	32
4.5.2. Promjene poreza na dohodak.....	34
4.5.3. Promjene lokalnih poreza	35
5. Analiza utjecaja poreznih promjena na porezne prihode i bruto domaći proizvod Republike Hrvatske	36
5.1. Struktura prihoda državnog proračuna	36
5.2. Analiza kretanja poreznih prihoda u razdoblju od 2009. do 2018. godine	38
5.2.1. Prihodi od poreza na dobit.....	39
5.2.2. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost	40
5.2.3. Prihodi od poreza na dohodak	41
5.2.4. Prihodi od poreza na dobitke od igara na sreću	42
5.3. Analiza kretanja bruto domaćeg proizvoda u razdoblju od 2009. do 2018. godine	43
6. Zaključak.....	45
Literatura.....	46
Popis tablica	i
Popis grafikona.....	ii

1. Uvod

Predmet istraživanja ovog rada su porezne promjene u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2009. do 2018. godine. Svrha rada je istražiti porezne promjene u Republici Hrvatskoj koje su se dogodile u navedenom razdoblju. Cilj rada je prikazati kakav su utjecaj provedene porezne promjene imale na prihode državnog proračuna i bruto domaći proizvod Republike Hrvatske u promatranom razdoblju.

Rad se sastoji od 6 poglavlja. Nakon uvodnog dijela slijedi drugo poglavlje u kojem je prikazana metodologija rada. Treće poglavlje je teorijski dio rada u kojem su prikazani i objašnjeni porezni oblici koji čine porezni sustav Republike Hrvatske. Nakon trećeg poglavlja slijedi praktični dio rada. U praktičnom dijelu rada, odnosno u četvrtom poglavlju, opisane su porezne promjene u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2009. do 2018. godine. Zatim slijedi peto poglavlje u kojem je izvršena analiza utjecaja poreznih promjena na ukupne porezne prihode i pojedinačne prihode odabranih poreznih oblika. Nadalje, u petom poglavlju razmatrano je kretanje udjela poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu u promatranom razdoblju. U posljednjem poglavlju, zaključku, sintetizirano je sve navedeno u prethodnim poglavljima.

2. Metodologija rada

U teorijskom dijelu rada korištena je deskriptivna metoda prilikom objašnjavanja poreznih oblika koji čine porezni sustav Republike Hrvatske. Za objašnjenje poreznih oblika Republike Hrvatske korišteni su službeni podaci s Internet stranica Porezne uprave, Carinske uprave i Ministarstva financija. Također pri izradi teorijskog dijela koristili su se i podaci iz Općeg poreznog zakona, Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Zakona o porezu na dobit, Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji su dostupni na Internet stranici Zakon.hr.

U praktičnom dijelu rada korištena je deskriptivna i povijesna metoda prilikom prikazivanja poreznih promjena u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2009. do 2018. godine. Za prikazivanje poreznih promjena korišteni su podaci iz prijašnjih poreznih zakona, pravilnika o porezima i izmjena o porezima koji su dostupni na Internet stranici Narodnih novina i Zakon.hr, podaci s internetskih stranica Ministarstva financija i Porezne uprave te stručni članci dostupni na web stranicama Instituta javnih financija. U svrhu analize utjecaja poreznih promjena na porezne prihode i bruto domaći proizvod u promatranom razdoblju korištene su: matematička, statistička, povijesna metoda i metoda analize. Pri analizi poreznih prihoda korišteni su podaci iz državnog proračuna Republike Hrvatske dostupni na Internet stranici Ministarstva financija, a za analizu bruto domaćeg proizvoda Republike Hrvatske korišteni su podaci Državnog zavoda za statistiku. Za analizu utjecaja poreznih promjena na prihode pojedinačnih poreznih oblika, odabrani su oni porezni oblici koji su u promatranom razdoblju bili najpodložniji promjenama i reformama.

U radu se postavljaju dvije hipoteze:

- poreznim promjena u promatranom razdoblju smanjeno je porezno opterećenje građana Republike Hrvatske,
- porezne promjene dovode do značajne promjene udjela poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu.

Na temelju istraživanja i analize u ovom radu, dokazat će se jesu li navedene hipoteze potvrđene ili odbačene.

3. Porezni sustav Republike Hrvatske

Porezni sustav je institucionalni okvir koji obuhvaća sve porezne oblike koji se primjenjuju u nekoj državi te koji su od velikog značaja prilikom definiranja najvažnijih aktivnosti iste države. Svaka država ima drugačiji porezni sustav, ovisno o osnovnim karakteristikama koje određuju neku državu (broj stanovnika, veličina teritorija, centraliziranost/decentraliziranost poreznog sustava, demografska struktura, veličina javnog sektora, ekonomske integracije i sl.). Suvremeni porezni sustavi bi trebali udovoljavati sljedećim zahtjevima:

- harmonizaciji poreza (unifikacija i usklađenost poreznih propisa),
- neutralnosti poreza,
- smanjenju poreznog opterećenja,
- oporezivanje treba biti jednostavno i pravedno,
- naglasak na oporezivanju potrošnje, a ne na oporezivanju dohotka.

Hrvatski porezni sustav kreiran je 1991. godine kao pluralan porezni sustav odnosno porezni sustav s više poreznih oblika. Načela na kojima se temelji porezni sustav Republike Hrvatske jesu:

- opskrba proračuna porezima – prikupljanje dostatne količine novca za podmirivanje rashoda,
- porezna neutralnost,
- jednostavan i jeftin porezni sustav,
- omogućavanje ravnomjerne i pravedne raspodjele poreznog tereta,
- treba privući inozemne investitore.

Hrvatski porezni sustav trenutno čine sljedeće porezne skupine:

- a) „državni porezi,
- b) županijski porezi,
- c) gradski ili općinski porezi,
- d) zajednički porez,
- e) porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za privređivanje igara na sreću te
- f) naknada za privređivanje nagradnih igara.“ (Porezna uprava, 2020).

Navedene porezne skupine čine različiti porezni oblici koji su objašnjeni u nastavku rada.

3.1. Državni porezi

Državni porezi, kao što i sam naziv govori, pripadaju državnom proračunu. Državne poreze čine sljedeći porezni oblici:

- a) „porez na dodanu vrijednost (PDV),
- b) porez na dobit,
- c) posebni porezi i trošarine.“ (Porezna uprava, 2020),

3.1.1. Porez na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost (PDV) jedan je od najmlađih poreza i najizdašnjih poreznih oblika. Postoje tri oblika PDV-a prema obuhvatu porezne osnovice, a to su: proizvodni, dohodovni i potrošni oblik, a navedeni oblici se mogu temeljiti na načelu odredišta i načelu podrijetla. Hrvatski PDV karakterizira načelo odredišta, kreditna metoda i potrošni oblik te se obračun PDV-a vrši u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa i to samo na iznos dodane vrijednosti. U Republici Hrvatskoj porez na dodanu vrijednost je uveden radi restrukturiranja postojećeg poreznog sustava i s ciljem zadovoljavanja fiskalnih zahtjeva stavljenih pred suvremene porezne sustave.

Kod poreza na dodanu vrijednost, predmetom oporezivanja se smatra:

- a) „isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik,
- b) stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu porezni obveznik,
- c) obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik i
- d) uvoz dobara.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 121/19).

Obveznici poreza na dodanu vrijednost su:

- a) „osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te gospodarske djelatnosti,
- b) svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva,
- c) osoba koja na području Republike Hrvatske nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga čije je mjesto oporezivanja u Republici Hrvatskoj,

- d) tijela državne vlasti, tijela državne uprave tijela jedinica lokalne i regionalne samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima koja obavljaju gospodarsku ili drugu djelatnost, a neoporezivanje tih djelatnosti dovelo bi do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 121/19)

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (NN 121/19), u Republici Hrvatskoj postoje tri porezne stope kod PDV-a, a to su: 25%, 13% i 5%. Porezna stopa od 25% je opća porezna stopa koja se primjenjuje na isporuku dobara i obavljanje usluga koje se ne oporezuju sniženim poreznim stopama.

Snížena stopa od 13% se primjenjuje uglavnom na usluge povezane s ugostiteljstvom i nakladništvom, na određene prehrambene proizvode i proizvode namijenjene za poljoprivredu, a točne usluge i proizvodi koji su predmet oporezivanja istom sniženom stopom su:

- a) „usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene,
- b) novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija koje izlaze periodično, osim onih koji služe oglašavanju,
- c) jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla,
- d) dječje sjedalice za automobile, dječje pelene te dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu,
- e) isporuku vode, osim vode koja se na tržište stavlja u bocama,
- f) ulaznice za koncerte,
- g) isporuku električne energije,
- h) javnu uslugu prikupljanja miješanog i komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada prema posebnom propisu,
- i) urne i ljesove,
- j) sadnice i sjemenje,
- k) gnojiva i pesticide,
- l) hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce,
- m) isporuku živih životinja,
- n) isporuku svježeg ili rashlađenog mesa i jestivih klaoničkih proizvoda,
- o) isporuku svježih ili rashlađenih kobasica i sličnih proizvoda od mesa,
- p) isporuku žive ribe,

- q) isporuku svježe ili rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih beskralježanjaka,
- r) isporuku svježeg i rashlađenog povrća, korijena i gomolja te svježeg i suhog voća i orašastih plodova,
- s) isporuku svježih jaja peradi.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 121/19).

Druga snižena stopa poreza na dodanu vrijednost koja se primjenjuje u Hrvatskoj je 5%, a njome se oporezuje kruh, određeni mliječni proizvodi, obrazovna, znanstvena i umjetnička literatura te lijekovi i medicinska oprema. Detaljnije, sniženom stopom od 5% se oporezuje sljedeće:

- a) „sve vrste kruha,
- b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje) koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano, nadomjestke za majčino mlijeko,
- c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju,
- d) lijekove koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode,
- e) medicinsku opremu, pomagala i druge sprave koje se koriste za ublažavanje liječenja invalidnosti,
- f) kinoulaznice,
- g) novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, koje izlaze dnevno, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju,
- h) znanstvene časopise.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 121/19).

3.1.2. Porez na dobit

Porez na dobit je, uz porez na dodanu vrijednost, jedan od najizdašnijih i najznačajnijih poreznih prihoda državnog proračuna te ga primjenjuje većina država. Obveznici poreza na dobit su uglavnom poduzetnici, a porezna osnovica se utvrđuje na temelju gospodarske djelatnosti određene organizacije, odnosno predmet oporezivanja je financijski rezultat organizacije.

Obveznici poreza na dobit su trgovačke osobe, odnosno pravne ili fizičke koje udovoljavaju sljedećim uvjetima:

- a) „trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koji obavlja gospodarsku djelatnost samostalno i trajno radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda,
- b) tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident),
- c) fizička osoba koja ostvaruje dohodak prema propisima oporezivanja, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak,
- d) fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti ako je u prethodnom razdoblju ostvarila ukupni primitak veći od 7.500.000,00 kuna.“ (Zakon o porezu na dobit, NN 32/20).

Prema Zakonu o porezu na dohodak (NN 32/20), osnovica za izračun poreza na dobit utvrđuje se oduzimanjem ukupnih rashoda od ukupnih prihoda, a prije samog obračuna poreza na dobit i prema propisanim računovodstvenim pravilima. Porezna osnovica se može uvećati ili umanjiti ukoliko je to propisano važećim Zakonom o porezu na dobit.

U Republici Hrvatskoj dobit se oporezuje dvjema poreznim stopama, a koja će se porezna stopa primjenjivati na porezne obveznike ovisi o ostvarenim ukupnim prihodima. Prema tome, porezne stope koje su propisane Zakonom o porezu na dobit (NN 32/20) su sljedeće:

- a) 12% ako ukupni prihodi obveznika ne prelaze 7.500.000,00 kuna i
- b) 18% ako ukupni prihodi obveznika prelaze 7.500.000,00 kuna.

3.1.3. Posebni porezi i trošarine

„Trošarine i posebni porezi su neizravni porezi kojima se oporezuje promet, odnosno potrošnja pojedinačnih proizvoda te se smatraju jednim od najstarijih poreznih oblika i jedan su od najznačajnijih fiskalnih prihoda.“ (Carinska uprava, 2020). Trošarinsko oporezivanje je jednostavni način ubiranja poreza s niskim administrativnim troškovima. Trošarine se obračunavaju s namjerom zaštite javnih interesa, kao što su: zaštita i očuvanje okoliša, zaštita zdravlja, promicanje javnozdravstvenih interesa i slično. U većini država trošarinsko oporezivanju, uz trošarine, obuhvaća i određene naknade, takse i druga davanja. Trošarinsko oporezivanje se uglavnom primjenjuje na proizvode čija potražnja nije toliko osjetljiva na promjenu, tj. rast cijena. „Trošarine se najčešće obračunavaju kao jedinični porez, odnosno u

apsolutnom iznosu po jedinici mjere proizvoda (npr. kilogramu, hektolitr, komadu i sl.), a u određenim modelima trošarina se može obračunavati u postotku od vrijednosti proizvoda (*ad valorem*) ili mješovito kad se istovremeno primjenjuje jedinični porez i porez *ad valorem* (npr. duhanske preradevine).“ (Carinska uprava, 2020).

U Republici Hrvatskoj, prema podacima Porezne uprave (2020), trošarinskom oporezivanju podliježu alkohol i alkoholna pića, duhanski proizvodi, energenti te električna energija, a posebni porezi se primjenjuju na motorna vozila, kavu i bezalkoholna pića te na premije od osiguranja od automobilske odgovornosti i kasko osiguranja cestovnih vozila. Obveznici plaćanja trošarina su proizvođači i uvoznici trošarinskih proizvoda te držatelji trošarinskog skladišta.

Pojam „trošarine“, u hrvatskom poreznom sustavu, odnosi se na sustav harmoniziranih poreza koji je prilagođen zahtjevima Europske unije, a pojam „posebni porezi“ odnosi se trošarinske oblike koji nisu harmonizirani prema propisima EU-a. Prema podacima dostupnim na stranicama Carinske uprave (2020), sustavu harmoniziranog trošarinskog oporezivanja u Hrvatskoj, podliježu:

- alkohol i alkoholna pića,
- duhan i duhanske preradevine,
- energenti,
- električna energija.

U harmonizirani sustav oporezivanja trošarina ne ulazi oporezivanje motornih vozila, kave i bezalkoholnih pića.

Opći okvir harmoniziranog trošarinskog oporezivanja na razini Europske unije propisan je Direktivom Vijeća 2008/118/EU. Također, navedenom Direktivom su propisana i ograničenja na uvođenje trošarina za proizvode koji se ne ubrajaju u harmonizirani sustav trošarinskog oporezivanja. Osim opće Direktive, na razini Europske unije donesene su i pojedinačne Direktive za sve proizvode koji podliježu trošarinskom oporezivanju, a njima su definirani predmeti oporezivanja, osnovica, oslobođenja i ostale pojedinosti. Prema općem načelu harmoniziranog trošarinskog oporezivanja, trošarinski proizvodi se oporezuju u zemlji potrošnje i po stopama koje su propisane od strane vlasti iste zemlje. (Carinska uprava, 2020).

3.2. Županijski porezi

Županijski porezi se uplaćuju u županijske proračune, a njih čine sljedeći porezni oblici:

- a) „porez na nasljedstva i darove,
- b) porez na cestovna i motorna vozila,
- c) porez na polovila,
- d) porez na automate za zabavne igre.“ (Porezna uprava, 2020).

U nastavku slijedi Tablica 1. u kojoj su objašnjeni svi navedeni županijski porezni oblici prema elementima oporezivanja.

Tablica 1. Županijski porezi

	Porezni obveznik	Porezna osnovica/predmet oporezivanja	Iznos/stopa poreza
Porez na nasljedstva i darove	Fizička ili pravna osoba, odnosno nasljednik, kojoj je darovana imovina koja se oporezuje.	Vrijednost darovane/naslijeđene imovine na dan utvrđivanja porezne obveze.	4%.
Porez na cestovna i motorna vozila	Pravna ili fizička osoba u čijem je vlasništvu osobni automobil, motocikl ili (laki) četverocikl.	Osobni automobili, motocikli i (laki) četverocikli prema starosti vozila i snazi motora. (Ne stariji od 10 godina).	- <i>automobili</i> (200,00 kn – 1.500,00 kn), - <i>motocikl</i> (50,00 kn – 1.200,00 kn), - <i>laki četverocikli i četverocikli</i> (30,00 kn – 140,00 kn).
Porez na plovila	Pravna ili fizička osoba koja posjeduje polovilo.	Plovila s kabinom ili bez kabine i ovisno o snazi motora i dužini plovila.	- <i>plovila bez kabine</i> (100,00 kn – 600,00 kn), - <i>plovilo s kabinom na motorni pogon</i> (200,00 kn – 5.000,00 kn), - <i>plovila s kabinom i pogonom na jedra</i> (200,00 kn – 4.000,00).

**Porez na
automate za
zabavne igre**

Pravna ili fizička osoba čiji se automati za zabavne igre upotrebljavaju u klubovima, ugostiteljskim, javnim i drugim objektima.

Automati za zabavne igre, izuzev biljara s markicom Hrvatskog biljarskog saveza.

100,00 kuna mjesečno po automatu.

Izvor: izrada autora prema podacima Porezne uprave, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx [pristupljeno: 22.07.2020.]

U Tablici 1. su detaljno opisani svi poreznih oblici koji pripadaju skupini županijskih poreza, odnosno čiji porezni prihodi se uplaćuju u županijske proračune. Za svaki porezni oblik, u tablici iznad, su navedeni porezni obveznik, porezna osnovica, tj. predmet oporezivanja i iznos ili stopa poreza. Vidljivo je kako samo porez na nasljedstva i darove ima propisanu poreznu stopu, dok kod ostalih poreznih oblika propisani su iznosi poreza ovisno o karakteristikama predmeta oporezivanja.

3.3. Gradski ili općinski porezi

Izvor financiranja gradskih i općinskih proračuna su porezni oblici koji pripadaju skupini gradskih odnosno općinskih poreza. Porezni oblici koji pripadaju skupini gradskih ili općinskih poreza su:

- a) „prirez porezu na dohodak,
- b) porez na potrošnju,
- c) porez na kuće za odmor,
- d) porez na korištenje javnih površina,
- e) porez na promet nekretnina.“ (Porezna uprava, 2020).

U Tablici 2. su prikazani i objašnjeni svi navedeni gradski i općinski porezi prema elementima oporezivanja.

Tablica 2. Gradski/općinski porezi

	Porezni obveznik	Porezna osnovica/predmet oporezivanja	Iznos/stopa poreza
Prirez porezu na dohodak	Fizičke osobe koje su obveznici poreza na dohodak, ovisno o prebivalištu ili uobičajenom boravištu.	Iznos poreza na dohodak.	Stopu prireza propisuje općina ili grad, a ona može iznositi: - za općine do 10%, - za gradove s manje od 30.000 stanovnika do 12%, - za gradove s više od 30.000 stanovnika do 15%, - za Grad Zagreb do 18%.
Porez na potrošnju	Pružatelji ugostiteljskih usluga.	Iznos prodajne cijene pića u koju nije uračunat PDV.	Stopu propisuju grad ili općina i ona iznosi do 3%.
Porez na kuće za odmor	Vlasnici kuća za odmor.	Četvorni metar korisne površine kuće za odmor.	5,00 kn/m ² – 15,00 kn/m ² .
Porez na korištenje javnih površina	Korisnici javnih površina.	Javna površina - grad ili općina propisuju što se smatra javnom površinom.	Visinu poreza određuju grad ili općina.
Porez na promet nekretnina	Stjecatelji nekretnina u RH, ako se ne obračunava PDV na to stjecanje.	<i>Predmet oporezivanja:</i> promet nekretnina na koji se ne obračunava PDV. <i>Porezna osnovica:</i> tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze.	3%

Izvor: izrada autora prema podacima Porezne uprave, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx [pristupljeno: 22.07.2020.]

U Tablici 2. su detaljno, prema elementima oporezivanja (porezni obveznik, predmet oporezivanja/porezna osnovica i iznos/stopa poreza), objašnjeni svi gradski/općinski porezi. U tablici se može vidjeti kako je za gradske/općinske poreze karakteristično da gradovi ili općine sami propisuju porezne stope/iznose ovisno o propisanim ograničenjima.

3.4. Zajednički porez

Zajednički porez u Republici Hrvatskoj je porez na dohodak i on se kao takav raspoređuje među subjektima i funkcijama na sljedeći način:

- a) „udio općine/grada 60%,
- b) udio županije 17%,
- c) udio decentralizirane funkcije 6%,
- d) udio za fiskalno izravnaje 17%.“ (Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 127/17).

Općine, gradovi i županije udio za decentralizirane funkcije raspoređuju na: „osnovno školstvo (1,9%), srednje školstvo (1,3%), socijalnu skrb (0,2% za centre za socijalnu skrb i 0,6% za domove za starije i nemoćne osobe), zdravstvo (1,0%) i vatrogastvo (1,0%).“ (Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 127/17).

Obveznici poreza na dohodak nisu samo osobe koje primaju plaću, a tko su još obveznici spomenutog poreza definirano je Zakonom o porezu na dohodak. Prema tome, obveznici poreza na dohodak su:

- a) „fizička osoba koja ostvaruje dohodak,
- b) ako više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak, porezni obveznik je svaka fizička osoba zasebno,
- c) nasljednik za sve porezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti.“ (Zakon o porezu na dohodak, NN 32/20).

Kada je riječ o porezu na dohodak, vrlo je važno razlikovati pojmove rezident i nerezident. „Rezident je fizička osoba koja ima prebivalište ili uobičajeno boravište u Republici Hrvatskoj te fizička osoba bez prebivališta ili uobičajenog boravišta koja je zaposlena u službi Republike Hrvatske i prima plaću. Nerezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a u Republici Hrvatskoj ostvaruje dohodak koji se oporezuje.“ (Zakon o porezu na dohodak, NN 32/20). Shodno tome, obračun porezne osnovice za rezidente i nerezidente se razlikuje, a o tome će biti riječi u nastavku.

Izvori dohotka fizičkih osoba se razlikuju, a oni su sljedeći:

- a) „dohodak od nesamostalnog rada,
- b) dohodak od samostalne djelatnosti,

- c) dohodak od imovine i imovinskih prava,
- d) dohodak od kapitala,
- e) drugi dohodak.“ (Zakon o porezu na dohodak, NN 32/20).

Izračun dohotka za određeno porezno razdoblje odnosno kalendarsku godinu dobiva se kao razlika između ukupnih primitaka i izdataka koje je porezni obveznik ostvario u promatranom razdoblju. Iznad navedeni izvori dohotka, prema Zakonu o porezu na dohodak (NN 32/20), mogu se utvrditi kao:

- a) godišnji dohodak (primici od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti i drugi primici koji se ne smatraju konačnim) i
- b) konačan dohodak (primici od imovine i imovinskih prava i kapitala te drugi primici koji se smatraju konačnim).

Prema Zakonu o porezu na dohodak (NN 32/20) razlika između obračuna porezne osnovice za rezidente i nerezidente je sljedeća: porezna osnovica za rezidente je ukupni iznos dohotka ostvaren iz gore navedenih izvora dohotka, u tuzemstvu i inozemstvu, umanjen za osobni odbitak za rezidente, dok poreznu osnovicu za nerezidnte čini ukupni iznos dohotka ostvaren iz navedenih izvora dohotka, u tuzemstvu, umanjen za osobni odbitak za nerezidente.

Obveznici poreza na dohodak imaju pravo na osobni odbitak koji čini neoporezivi dio dohotka, a osnovica za izračun istog dijela propisana je Zakonom o porezu na dohodak (NN 32/20) i iznosi 2.500,00 kn. Iznos osnovnog osobnog odbitka i osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji i djecu izračunava se primjenom propisanih koeficijenata. U Tablici 3. su prikazani koeficijenti i mjesečni iznosi osobnih odbitaka.

Tablica 3. Koeficijenti i mjesečni iznosi osobnih odbitaka

OSOBNI ODBITAK	Koeficijent	Mjesečni iznos (kn)
Osnovni osobni odbitak	1,6	4.000,00
Uzdržavani članovi uže obitelji i bivši bračni drug za kojeg se plaća alimentacija	0,7	1.750,00
Prvo dijete	0,7	1.750,00
Drugo dijete	1,0	2.500,00
Treće dijete	1,4	3.500,00

Četvrto dijete	1,9	4.750,00
Porezni obveznik i svaki uzdržavani član uže obitelji i svako dijete, ako su osobe s invaliditetom	0,4	1.000,00
Članovi obitelji sa 100% invaliditetom	1,5	3.750,00

Izvor: izrada autora prema podacima Porezne uprave, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/baza_znanja/Stranice/OsobniOdbitak.aspx [pristupljeno: 23.07.2020.]

U Tablici 3. su prikazani koeficijent osnovnog osobnog odbitka, koeficijenti za uzdržavane članove, za članove obitelji s djelomičnim invaliditetom i za članove obitelji sa 100%-im invaliditetom te koeficijenti osnovnog odbitka do četvrtog djeteta, a isti koeficijent se progresivno povećava za svako sljedeće dijete.

Dohodak u Republici Hrvatskoj se oporezuje dvjema poreznim stopama, a to su:

- a) 24% do 30.000,00 kn mjesečno, odnosno do 360.000 kn godišnje,
- b) 36% iznad 30.000,00 kn mjesečno, odnosno iznad 360.000,00 kn godišnje. (Zakon o porezu na dohodak, NN 32/20).

3.5. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za privređivanje igara na sreću

Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade na privređivanje igara na sreću plaćaju se na:

- a) „lutrijske igre:
 - a. mjesečna naknada za privređivanje lutrijskih igara,
 - b. porez na dobitke od lutrijskih igara na sreću,
- b) igre u casinima,
- c) igre klađenja:
 - a. naknade za privređivanje klađenja,
 - b. porez na dobitke od igara klađenja,
- d) igre na sreću na automatima,
- e) naknada za privređivanje prigodnih jednokratnih igara na sreću.“ (Porezna uprava, 2020).

U tablici koja slijedi (Tablica 4.) prikazani su svi navedeni oblici poreza na dobitke od igara na sreću i naknada za privređivanje igara na sreću i objašnjeni prema elementima oporezivanja.

Tablica 4. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za privređivanje igara na sreću

	Porezni obveznik	Porezna osnovica/predmet oporezivanja	Iznos /stopa poreza
Lutrijske igre			
a) mjesečna naknada za privređivanje lutrijskih igara	Privređivač lutrijske igre.	Ukupna vrijednost prodanih srećki ili primljenih uplata za pojedinu igru.	10% do osnovice.
b) porez na dobitke od lutrijskih igara na sreću	Dobitnici lutrijskih igara. Porez obračunava i plaća privređivač igre na sreću.	1. Novčani dobitci iznad 750,00 kn, 2. Drugi dobitci čija tržišna vrijednost prelazi 750,00 kn.	Porezne stope za pojedinačne dobitke: - 10%: od 750,01 kn do 10.000,00 kn, - 15%: od 10.000,01 kn do 30.000,00 kn, - 20%: od 30.000,01 kn do 500.000,00 kn, - 30%: > 500.000,00 kn
Igre u casinima	Privređivač igre na sreću.	<i>Mjesečne naknade:</i> 1. Zbroj dnevnih obračuna svih stolova i automata, 2. Postotak uplate koji privređivač zadržava od svih igrača, 3. Postotak uplate koji privređivač zadržava od svih sudionika turnira <i>Godišnje naknade za privređivanje igara na sreću u casinima i za privređivanje casino igara putem interaktivnih prodajnih on-line kanala.</i>	<i>Mjesečne naknade:</i> - 15% za zbroj dnevnih obračuna svih stolova i automata i na postotak uplate koji privređivač zadržava od svih igrača, - 25% na postotak uplate koji privređivač zadržava od svih sudionika turnira. <i>Godišnje naknade:</i> - 500.000,00 kn za privređivanje igara na sreću u casinima, - 3.000.000,00 kn za privređivanje casino igara putem on-line prodajnih kanala.

Igre klađenja

a) naknade za privređivanje klađenja	Privređivač klađenja.	<p><i>Mjesečna naknada:</i> ukupan iznos uplate.</p> <p><i>Godišnja naknada</i> za privređivanje klađenja putem uplatnih mjesta i samoposlužnih terminala i za privređivanje klađenja putem interaktivnih on-line prodajnih kanala.</p>	<p><i>Mjesečna naknada:</i> 5% od osnovice.</p> <p><i>Godišnje naknade:</i> - 1.000.000,00 kn za privređivanje klađenja putem uplatnih mjesta i samoposlužnih terminala, - 3.000.000,00 kn za privređivanje klađenja putem on-line prodajnih kanala igranja.</p>
b) porez na dobitke od igara klađenja	Stjecatelji dobitka od klađenja. Obračunava i plaća porez privređivač igre na sreću.	Pojedinačni novčani iznosi dobitaka.	<p>- 10% na dobitke <i>do</i> 10.000,00 kn, - 15% na dobitke 10.000,01 kn – 30.000,00 kn, - 20% na dobitke 30.000,01 kn – 500.000,00, - 30% na dobitke <i>iznad</i> 500.000,00 kn.</p>
Igre na sreću na automatima	Privređivač igre na sreću na automatima.	<p><i>Mjesečna naknada:</i> zbroj dnevnih obračuna svih istovrsnih automata za igre na sreću.</p> <p><i>Godišnje naknade:</i> - za privređivanje igara na sreću na automatima, - za privređivanje igara na sreću u automat klubu na elektronskom roulettu do 6 igračih mjesta, - za privređivanje igara na sreću u automat klubu na elektronskom roulettu iznad 6 igračih mjesta.</p>	<p><i>Mjesečna naknada:</i> 25% od osnovice.</p> <p><i>Godišnje naknade:</i> - 10.000,00 kn za privređivanje igara na sreću na automatima, - 40.000,00 kn za privređivanje igara na elektronskom roulettu do 6 igračih mjesta, - 50.000,00 kn za privređivanje igara na elektronskom roulettu iznad 6 igračih mjesta.</p>

**Naknada za
privređivanje
prigodnih
jednokratnih igara
na sreću**

Privređivač jednokratne igre na sreću.	Zbroj ukupnih uplata za sudjelovanje u jednokratnoj igri.	5%
--	---	----

Izvor: izrada autora prema podacima Porezne uprave, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx [pristupljeno: 22.07.2020.]

U Tablici 4. mogu se vidjeti porezni oblici koji pripadaju skupini poreza na dobitke od igara na sreću i naknadama za privređivanje od igara na sreću te se može zaključiti kako je ta porezna skupina dosta kompleksna s obzirom na raznovrsnost poreznih oblika i način njihova oporezivanja. Također, u Republici Hrvatskoj postoji i dodatna naknada, koja nije prikazana u tablici iznad i koja se tretira kao zasebna naknada za privređivanje nagradnih igara, a njeni obveznici su privređivači nagradnih igara i ona iznosi 5%, a prikupljeni prihodi se uplaćuju u korist Crvenog križa.

4. Porezne promjene u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2009. do 2018. godine

Izmjenama poreznih zakona i pravilnika nastoje se ukloniti manjkavosti poreznog sustava Republike Hrvatske, uskladiti ga sa zahtjevima i načelima Europske unije te ga učiniti što jednostavnijim i pravednijim. Kako bi se udovoljilo svim zahtjevima i ciljevima stavljenim pred hrvatski porezni sustav, provode se učestale promjene i reforme što pridonosi njegovoj nestabilnosti te ga ujedno čini kompliciranim i nejasnim. Upravo ta nestabilnost, koja je karakteristična za hrvatski porezni sustav zbog čestih promjena, jest njegov značajan nedostatak.

U potpoglavlju koja slijede prikazane su najbitnije promjene poreznih zakona i pravilnika u Republici Hrvatskoj koje su nastupile u razdoblju od 2009. do 2018. godine.

4.1. Porezne izmjene u razdoblju od 2009. do 2011. godine

Razdoblje od 2009. do 2011. godine obilježile su izmjene i dopune sljedećih poreznih zakona:

- Zakona o porezu na dobit,
- Zakona o porezu na dodanu vrijednost,
- Zakona o posebnim porezima,
- Zakona o porezu na dohodak i
- Zakona o porezu na promet nekretnina.

4.1.1. Izmjene i dopune propisa o porezu na dobit

U razdoblju od 2009. do 2011. godine značajnije promjene Zakona i Pravilnika o porezu na dobit dogodile su se u 2010. godini. Dopune i izmjene Zakona o porezu na dobit koje su stupile na snagu tijekom 2010. godine odnose se na promjene svezi priznavanja rashoda, povećanja porezne osnovice, rezerviranja i amortizacije. Promjene Zakona o porezu na dobit u 2010. godini stupile su na snagu s danom objave Pravilnika o izmjenama Pravilnika o porezu na dobit (NN 146/09) i Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 80/10), a neke od značajnijih izmjena koje su donesene temeljem navedenih propisa su sljedeće:

- matični broj i matični broj građanina (MB/MBG) zamjenjuje se osobnim identifikacijskim brojem (OIB) (Pravilnik o izmjenama Pravilnika o porezu na dobit, NN 146/09),
- rashodima se počinju smatrati i rashodi od premija dobrovoljnog mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje za zaposlenike,
- prag za priznavanje imovine kao dugotrajne povećao se s 2.000,00 kuna na 3.500,00 kuna po jediničnom trošku nabave,
- uvodi se obveza podnošenja prijave poreza na dobit elektroničkim putem za srednje i velike poduzetnike,
- minimalna novčana kazna za nepoštivanje propisa o porezu na dobit povećava se sa 1.000,00 kuna na 2.000,00 kuna (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, NN 80/10),
- pooštavaju se uvjeti za priznavanje rashoda amortizacije – prestanak priznavanja amortizacije za imovinu koja se ne koristi u svrhu obavljanja djelatnosti,
- uvodi se obveza plaćanja poreza po odbitku na usluge po stopi od 20% za pravne osobe čije je sjedište poslovanja izvan EU-a i u kojima je porezna stopa manja od 12,5% (porezna utočišta). (Bejaković, 2016).

Provedene promjene u 2010. godine za cilj su imale ubrzati postupak podnošenja porezne administracije s obzirom da je uvedeno elektroničko podnošenje porezne prijave, pooštriti uvjete svezi priznavanja amortizacije te proširiti popis stavki koje se smatraju rashodima prilikom utvrđivanja porezne osnovice.

4.1.2. Izmjene propisa o porezu na dodanu vrijednost

U 2009. godini Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 87/09) propisano je korištenje osobnog identifikacijskog broja (OIB) umjesto matičnog broja, odnosno jedinstvenog matičnog broja građanina (porezni broj poduzetnika). Iste godine izmjenom propisa o PDV-u isporukom dobara uz naknadu i obavljanjem usluga uz naknadu počinje smatrati sljedeće:

- „ako porezni obveznik ili njegovi zaposlenici izuzimaju ili raspoložu dobrima, koja su u vlasništvu poduzeća, bez naknade ili u druge privatne svrhe, a na istu se može u cijelosti ili djelomično iskoristiti odbitak pretporeza,

- korištenje dobara koja su u vlasništvu poduzeća u privatne svrhe od strane poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ako se PDV na ista dobra može u cijelosti ili djelomično odbiti te
- obavljanje usluga bez naknade u privatne svrhe od strane poreznog obveznika ili zaposlenika.“ (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 87/09).

Navedenim promjenama se nastojalo smanjiti iskorištavanje imovine u vlasništvu poduzeća za privatne svrhe.

Iste godine uvodi se obveza imenovanja poreznog zastupnika od strane poreznog obveznika. U Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 87/09) navedeno je da porezni obveznik imenovanog poreznog zastupnika mora opunomoćiti za obavljanje poslova povezanih s plaćanjem poreza, a porezni zastupnik jamči za plaćanje poreza i ako ne ispunjava obveze može biti kažnjen novčanom kaznom koja je propisana Zakonom o porezu na dodanu vrijednost.

Mijenja se i porezna osnovica prilikom uvoza dobara, odnosno u carinsku vrijednost utvrđenu carinskim propisima uračunavaju se troškovi carine, posebni porezi, pristojbe, provizije, osiguranje, prijevoz i ostali troškovi koji su nastali do prvog odredišta u tuzemstvu, osim poreza na dodanu vrijednost. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 87/09).

Na snagu su stupila i mnoga porezna oslobođenja povezana s isporukom dobara i obavljanjem usluga od javnog interesa, isporuke dobara i obavljanje usluga koje su oslobođene plaćanja PDV-a su:

- univerzalne poštanske usluge,
- usluge bolničke dijagnostike, zdravstvene njege u zdravstvenim ustanovama te usluge zdravstvenih djelatnika u privatnoj praksi,
- obavljanje usluga i isporuka dobara u svrhu pružanja socijalne skrbi, zaštite djece i mladeži,
- pružanje usluga i isporuka dobara u obrazovne svrhe djece i mladeži,
- pružanje usluga i isporuka dobara koje obavljaju neprofitne organizacije (vjerske, domoljubne, dobrotvorne i dr.), ali bez narušavanja tržišnog natjecanja,

- prijevoz bolesnih i ozlijeđenih osoba i dr. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 87/09).

Također, uvedena su još razna oslobođenja od plaćanja PDV-a povezana s osiguravajućom, kreditnom, posredničkom djelatnošću, te uvozom i isporukom dobara konzularnim i diplomatskim predstavništvima.

Izmjenama i dopunama poreza na dodanu vrijednost koje su stupile na snagu u 2009. godini, propisan je i posebni postupak oporezivanja malih poduzetnika i posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete. Mali poduzetnici čija ukupna vrijednost isporuke dobara i obavljenih usluga tijekom godine dana ne prelazi 85.000,00 kuna, nakon odbitka vrijednosti usluga i dobara čije obavljanje i isporuka su oslobođeni plaćanja PDV-a, oslobođeni su plaćanja PDV-a i nemaju pravo na odbitak pretporeza. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 87/09).

S ciljem povećanja proračunskih prihoda, 1. kolovoza 2009. godine, prema Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (94/09), opća porezna stopa se povećava s 22% na 23% te se tako povećava i porezno opterećenje građana.

U kolovozu 2011. godine na snagu je stupio Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (NN 89/11), a njime se osnovnoškolske i predškolske ustanove oslobađaju plaćanja PDV-a na isporuku obroka i uvodi se pravo izdavanja računa u elektroničkom obliku.

4.1.3. Izmjene i dopune Zakona o posebnim porezima

Promjene posebnih poreza u razdoblju od 2009. do 2011. godine odnose se na promjene kod oporezivanja duhanskih proizvoda, luksuznih proizvoda te automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova.

U razdoblju od 2009. do 2011. godine kod oporezivanja duhanskih proizvod mijenjao se samo iznos specifičnog posebnog poreza na cigarete. U Tablici 5. prikazane su promjene specifičnog posebnog poreza na cigarete prema skupinama za 1.000 komada cigareta u navedenom razdoblju.

Tablica 5. Promjene specifičnog posebnog poreza na cigarete prema skupinama za 1.000 komada u razdoblju od 2009. do 2011. godine

Skupina cigareta	Iznos poreza za 1.000 komada cigareta		
	Od 01.01.2009.	Od 01.06.2009.	Od 01.01.2010.
Skupina A	175,00 kn	180,00 kn	225,00 kn
Skupna B	197,50 kn	180,00 kn	225,00 kn
Skupina C	310,00 kn	180,00 kn	225,00 kn

Izvor: izrada autora prema Zakonu o izmjeni i dopunama Zakona o posebnom porezu na duhanske proizvode (NN 152/08, NN 38/09)

U Tablici 5. je vidljivo kako se specifični porez na sve skupine cigareta izjednačio u 2009. godini, a u 2010. godini iznos specifičnog poreza također je bio jednak za sve skupine cigarete, ali se njegov iznos povećao te se samim time povećalo i porezno opterećenje obveznika istog poreza.

U 2009. godini također je došlo i do izmjene Pravilnika o posebnom porezu na luksuzne proizvode te se u Pravilniku o izmjeni navedenog Pravilnika (NN 73/09) navodi da se oružjem smatraju revolveri, lovačke puške i sačmarice, osim signalnih i startnih pištolja, pištolja namijenjenih za streljačka natjecanja i sl.

Zakonom o izmjenama Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove (NN 94/09), koji je na snagu stupio 2009. godine, izmijenjene su stope posebnog poreza koje se obračunavaju ovisno o visini porezne osnovice, odnosno visini prodajne cijene predmeta oporezivanja. Također dolazi i do promjena kaznenih odredbi te se minimalna novčana kazna za neobračunavanje posebnog poreza povećava s 500,00 kn na 5.000,00 kn. U 2010. godini Zakonom o izmjeni i dopunama Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove (NN 21/10), propisuju se nove stope posebnog porez samo za plovila i zrakoplove, ovisno o visini porezne osnovice, odnosno visini prodajne cijene.

4.1.4. Izmjene Zakona o porezu na dohodak

Porez na dohodak je porezni oblik koji je u hrvatskom poreznom sustavu najpodložniji promjenama jer ga se nastoji učiniti jednostavnijim i pravednijim.

Jedna od značajnijih promjena koja je na snagu stupila 1. srpnja 2010. godine, a tiče se poreza na dohodak, je sniženje poreznih stopa i njihovo smanjenje sa četiri stope na tri stope. Nove porezne stope koje su tada stupile na snagu jesu:

- 12% za iznose do dvostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka,
- 25% za iznose između dvostrukog i šesterostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka i
- 40% za iznose iznad šesterostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, NN 80/10).

Navedena smanjenja poreznih stopa i promjene poreznih razreda imale su za cilj rasteretiti obveznike poreza na dohodak.

Također, Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (NN 80/10) uvode se novi neoporezivi primici, a to su:

- primici fizičkih osoba darovani za zdravstvene svrhe koje nisu pokrivenе osnovnim, dodatnim, dopunskim i privatnim zdravstvenim osiguranjem,
- potpore lokalnih i regionalnih samouprava u slučaju rođenja djeteta,
- potpore koje djeci isplaćuju jedinice lokalne i regionalne samouprave u slučaju smrti roditelja,
- premije dobrovoljnog osiguranja i
- stipendije koje studentima dodjeljuje zaklade, fundacije i dr. za redovno školovanje.

Kako navodi Bejaković (2016), u 2010. godini je došlo i do određenih izmjena svezi odredbi koje propisuju porezno dopustive izdatke za osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, a propisane su Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (NN 80/10).

Prema Bejakoviću (2016), u 2011. godini, Zakonom o izmjenama i dopuni Zakona o porezu na dohodak (NN 114/11), izmijenjeni su uvjeti utvrđivanja plaće u naravi te je isplata dividendi i udjela u dobiti na žiro-račun ukinuta.

4.1.5. Izmjene Zakona o porezu na promet nekretnina

Do 2011. godine prihod od poreza na promet nekretnina bio je zajednički porez državnog proračuna, županijskog te općinskog/gradskog proračuna. Stupanjem na snagu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina (NN 22/11), isti prestaje biti prihod županijskog proračuna.

Mijenja se i obveznik poreza na promet nekretnina, u slučaju kada je sklopljen ugovor o doživotnom uzdržavanju te umjesto stjecatelja nekretnina, obveznik poreza prema novom Zakonu postaje davatelj nekretnine. Shodno tome, mijenja se i način utvrđivanja porezne osnovice te porezna osnovica postaje tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka obveze umjesto u trenutku stjecanja nekretnine. Također se uvode i porezna oslobođenja za kupnju prve nekretnine sa svrhom rješavanja stambenog pitanja, a prema uvjetima koji su propisani Zakonom. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina, NN 22/11).

4.2. Izmjene poreznih zakona i pravilnika u 2012. i 2013. godini

U 2012. i 2013. godini na snagu su stupile porezne promjene koje se odnose na sljedeće porezne oblike:

- porez na dobit,
- porez na dohodak,
- poseban porez na motorna vozila i
- porez na dodanu vrijednost.

4.2.1. Promjene Zakona o porezu na dobit

U 2012. godini donesen je Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 22/12), a stupanjem na snagu istoga, dolazi do sljedećih promjena kod oporezivanja dobiti:

- mogućnost umanjenja porezne osnovice za reinvestiranu dobit,
- uvodi se plaćanje poreza po odbitku za dividende i udjele u dobiti po stopi od 12%, za inozemne pravne osobe.

Nadalje, Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dobit (NN 146/12) umjesto olakšice za poticaje ulaganja uvode se slične olakšice koje su propisane Zakonom o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja.

4.2.2. Izmjene Zakona o porezu na dohodak

Značajnije promjene poreza na dohodak tiču se promjena svezi osnovnog osobnog odbitka i poreznih razreda. Osnovni osobni odbitak povećava se s 1.800,00 kuna mjesečno na 2.200,00

kuna mjesečno, a uzdržavanim članovima omogućeno je ostvarivanje primitaka u iznosu koji ne prelaze iznos peterostrukog osnovnog osobnog odbitka, dok prije ove izmjene taj iznos nije mogao biti veći od šesterostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka. Primici uzdržavanih osoba iznad navedenog iznosa se smatraju dohotkom i osoba gubi status uzdržavane osobe. Shodno tome, došlo je i do promjena poreznih razreda, a one su sljedeće:

- 15% za iznose do visine jednostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka,
- 25% za iznose koji čine razliku između jednostrukog i četverostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka,
- 40% za iznose iznad četverostrukog iznosa osnovnog osobnog odbitka. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, NN 22/12).

Uz navedene promjene, u 2012. godini, uvedeno je i sljedeće:

- oporezivanje dohotka od dividendi i udjela u dobiti,
- oporezivanje mirovina rezidenata ostvarenih u inozemstvu,
- dodatni uvjeti za oporezivanje primitaka poljoprivrednih i šumarskih djelatnosti (u primjeni od 2013. godine). (Bejaković, 2016).

Uvođenje oporezivanja gore navedenih stavki povećalo je porezni teret građana.

Promjene u oporezivanju dohotka koje su obilježile 2013. godinu odnose se na povećanje popisa neoporezivih primitaka, odnosno na povećanje broja onih primitaka koji se ne smatraju dohotkom. (Bejaković, 2016).

4.2.3. Izmjene i dopune propisa o porezu na dodanu vrijednost

Izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost u 2012. i 2013. godini imale su za cilj taj Zakon uskladiti s pravnim propisima Europske unije. U spomenutom razdoblju uslijedile su izmjene i dopune propisa o PDV-u koje se odnose na povećanje opće porezne stope, proširenje popisa dobara i usluga koje se oporezuju nižom poreznom stopom, povećanje snižene porezne stope, ograničavanje prava na odbitak pretporeza i dr.

Od 1. ožujka 2012. godine dolazi do povećanja opće porezne stope za dva postotna boda, odnosno počinje se primjenjivati nova opća porezna stopa od 25%. S istim danom ukida se i pravo na odbitak pretporeza poreznim obveznicima u slučaju nabave i najma plovila za razonodu, zrakoplova i osobnih automobila te za nabavu dobara i usluga za potrebe

reprezentacije. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 22/12). Navedeno povećanje opće porezne stope za cilj ima povećanje proračunskih prihoda kroz povećano oporezivanje potrošnje.

Važno je napomenuti da su primjenom Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 22/12) na snagu stupile i sljedeće promjene kojima se nastoji smanjiti porezni teret, a koje se primjenjuju od 1. siječnja 2013. godine:

- proširenje popisa dobara i usluga koje se oporezuju sniženom stopom od 10%,
- plaćanja PDV-a se oslobađa isporuka dobara i usluga kod koje nije moguće odbiti pretporez,
- granica za ulazak poduzetnika u sustav oporezivanja PDV-om se povećava s 85.000,00 kuna na 230.000,00 kuna.

Također, prema Zakonu o izmjeni i dopuni Zakona o porezu na dodanu vrijednost (136/12), s 1. siječnjem 2013. ukida se nulta porezna stopa i umjesto nje se počinje primjenjivati snižena porezna stopa od 5% te se ovom promjenom građani dodatno porezno opterećuju.

Dobra i usluge koje se od 1. siječnja 2013. godine počinju oporezivati sniženom stopom od 10%, jesu:

- pripremanje hrane, usluga prehrane i posluživanje pića u ugostiteljskim objektima,
- jestiva masti i ulja, biljnog i životinjskog podrijetla, bijeli šećer od trske i šećerne repe,
- dječja i prerađena hrana na bazi žitarica i
- isporuka vode, osim u bocama i drugoj ambalaži. (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 22/12).

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, odnosno od 1. srpnja 2013. godine na snagu stupa novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13). Novim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost uvode se nove izmjene i proširuje se Zakon u skladu s propisima Europske unije. Promjene Zakona koje su na snagu stupile s 1. srpnjem 2013. godine, jesu:

- proširuje se pojam obveznik,
- proširuje se predmet oporezivanja i područje primjene Zakona,
- proširuju se područja primjene sniženih poreznih stopa od 5% i 10%,
- ukida se primjena snižene stope od 10% za agencijske provizije,
- ukidaju se porezna oslobođenja za vjerske zajednice, branitelje i samostalne umjetnike,
- uvode se nova porezna oslobođenja. (Bejaković, 2016).

4.3. Porezne promjene u 2014. godini

Značajnije porezne promjene koje su stupile na snagu 2014. godine odnose se na:

- porez na dobit,
- porez na dodanu vrijednost, te
- porez na dohodak.

4.3.1. Izmjene propisa o porezu na dobit

Promjene svezi oporezivanja dobiti, koje su na snagu stupile od 1. siječnja 2014. godine, prvenstveno se odnose na uvođenje poreznih olakšica i oslobođenja poreznim obveznicima koji obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima.

U 2014. godini poreznim promjenama se nastojao smanjiti porezni teret obveznika na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara. Prema Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 148/13), plaćanja poreza na dobit u potpunosti su oslobođeni obveznici koji djelatnost obavljaju na području Grada Vukovara i na područjima koja su prema stupnju razvijenosti svrstana u I. skupinu, a obveznici koji na potpomognutim područjima II. skupine obavljaju djelatnost, djelomično su oslobođeni plaćanja poreza na dobit, odnosno plaćaju 50% od propisane porezne stope.

4.3.2. Izmjene propisa o porezu na dodanu vrijednost

U 2014. godini su na snagu stupile sljedeće izmjene i dopune propisa o porezu na dodanu vrijednost:

- porast snižene stope PDV-a s 10% na 13%,
- „izmjene u načinu ostvarivanja oslobođenja od plaćanja PDV-a za diplomatska i konzularna predstavništva,
- nove odredbe o definiranju građevinskih usluga, kod kojih dolazi do prijenosa porezne obveze u tuzemstvu,
- nove odredbe o primjeni posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija
- oslobođene usluge obrazovanja i usluge povezane sa sportom,
- dodatne odredbe o povratu PDV-a u osobnom putničkom prometu.“ (TEB, 2014)

Porezne promjene u 2014. godini provedene kod poreza na dodanu vrijednost opet su dovele do povećanja poreznog opterećenja građana s obzirom da se snižena porezna stopa povećala, a jedino gdje je smanjen porezni teret kada se radi o PDV-u je kod pružanja usluga povezanih s obrazovanjem i sportom.

4.3.3. Izmjene i dopune propisa o porezu na dohodak

Temeljem Zakona o izmjenama i dopunama Zakon o porezu na dohodak (148/13), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2014. godine, olakšice za područja posebne državne skrbi i brdsko-planinska područja mijenjaju naziv u olakšice za potpomognuta područja i područje Grada Vukovara te shodno tome mijenja se sljedeće:

- *iznos osnovnog osobnog odbitka s obzirom na prebivalište ili boravište obveznika poreza na dohodak:*
 - 3.200,00 kuna mjesečno za područja koja pripadaju I. skupini prema razvijenosti i za područje Grada Vukovara,
 - 2.700,00 kuna mjesečno za područja koja pripadaju II. skupini prema razvijenosti,
- *postotak umanjenja poreza na dohodak od samostalnih djelatnosti s obzirom na prebivalište ili boravište obveznika poreza na dohodak:*
 - 100% za područja svrstana u I. skupinu prema razvijenosti i za područje Grada Vukovara,
 - 50% za područja koja pripadaju II. skupini prema razvijenosti.

Pored navedenog, u 2014. godini su Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (NN 148/13) i Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak (NN 160/12) uvedene sljedeće izmjene:

- dodjela ili opcijaska kupnja dionica radnicima prestaje se smatrati dohotkom od kapitala i počinje se smatrati primitkom u naravi po osnovi nesamostalnog rada,
- propisane su prekršajne odredbe za porezne obveznike koji ne uplate jednokratni predujam u utvrđenoj visini i u propisanom roku.

4.4. Izmjene zakona i pravilnika koje su stupile na snagu 2015. i 2016. godine

Porezne promjene u 2015. godini su znatno opširnije nego u 2014. godini te obuhvaćaju sljedeće skupine poreza:

- državne poreze (porez na dobit i porez na dodanu vrijednost),
- gradske/općinske poreze (porez na potrošnju i porez na promet nekretnina),
- zajedničke poreze (porez na dohodak) i
- poreze na dobitke od igara na sreću (porez na dobitke od igara kladjenja).

4.4.1. Promjene državnih poreza

U 2015. godini došlo je do izmjene kriterija prema kojima fizička osoba koja ostvaruje dohodak s osnove obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti prelazi na sustav plaćanja poreza na dobit. Novi kriteriji za prelazak obrtnika u sustav plaćanja poreza na dobit, jesu:

- „ako je ukupni primitak obrtnika iz prethodnog poreznog razdoblja veći od 3.000.000,00 kuna ili ako ispunjava dva od tri dolje navedena uvjeta:
 - iznos ostvarenoga dohotka u prethodnome poreznom razdoblju veći od 400.000,00 kuna,
 - vrijednost dugotrajne imovine je veća od 2.000.000,00 kuna,
 - prosječni broj zaposlenih u prethodnom razdoblju je veći od 15.“ (Porezna uprava, 2015).

Pored poreza na dobit, u 2015. godini došlo je i do promjena propisa kod poreza na dodanu vrijednost. Prema podacima Porezne uprave (2015), izmjene poreza na dodanu vrijednost odnose se na sljedeće:

- uvodi se poseban postupak oporezivanja za isporučitelje elektroničkih, telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja sa sjedištem u Europskoj uniji i izvan nje,
- porezni obveznici koji su ostvarili ukupne prihode veće od 3.000.000,00 kuna bez PDV-a, u prošloj godini, odlučuju sami hoće li primjenjivati postupak prema naplaćenim naknadama ili redovni postupak prema obavljenim isporukama,
- obvezno ispravljanje pretporeza za zalihe dobara,
- snižena stopa za lijekove na 5%.

4.4.2. Izmjene i dopune propisa o porezu na dohodak

Promjene poreza na dohodak koje su obilježile 2015. godinu odnose se na promjene poreznih razreda i promjene osobnih odbitaka. U Tablici 6. prikazane su navedene promjene koje su na snagu stupile 1. siječnja 2015. godine.

Tablica 6. Promjene poreznih razreda i osobnih odbitaka u 2015. godini

Od 01.01.2015.		
Mjesečna porezna osnovica i stopa poreza na dohodak	Do 2.200,00 kn	12%
	2.200,01 – 13.200,00 kn	25%
	Iznad 13.200,00 kn	40%
Osnovni osobni odbitak	2.600,00 kn	
Osobni odbitak za uzdržavane članove	1.300,00 kn	
Osobni odbitak za umirovljenike	3.800,00 kn	
Osnovni osobni odbitak za porezne obveznike s potpomognutih područja i s područja Grada Vukovara	3.500,00 kn – I. skupina potpomognutih područja i Grad Vukovar	
	3.000,00 kn – II. skupina potpomognutih područje	

Izvor: izrada autora prema podacima Porezne uprave (2015), dostupno na:

<https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/IzmjeneZakonaiPravilnika2015.pdf>.

[pristupljeno: 01.08.2020.]

U Tablici 6. vidljivo je kako su se u 2015. godini promijenili porezni razredi i osobni odbici. Osnovni osobni odbitak, ali i osobni odbitak za uzdržavane članove su se povećali te su se također povećali i porezni razredi, a to posljedično dovodi i do povećanja neoporezivog dijela dohotka.

Osim navedenih promjena svezi poreza na dohodak, na snagu su u 2015. godini stupile i sljedeće promjene:

- „oporezivanje kamata u okviru dohotka od kapitala po stopi od 12%,
- promjena načina oporezivanja primitaka ostvarenih pri otuđenju otpada - oporezivanje u okviru dohotka od imovine po stopi 12%,
- primici utvrđeni kao razlika vrijednosti imovine i dokazane visine za njeno stjecanje oporezuje se kao drugi dohodak stopom od 40% i to bez mogućnosti podnošenja porezne prijave,
- Porezna uprava preuzima obvezu obračuna godišnjeg poreza na dohodak poreznim obveznicima koji podnose poreznu prijavu u svrhu ostvarivanja prava na povrat poreza,

- ukidanje olakšice za dividende i udjele u dobiti do 12.000,00 kuna godišnje,
- uvođenje mogućnosti neoporezivanja isplate stipendija studentima na poslijediplomskim studijima,
- proširivanje uzdržanih članova uže obitelji.“ (Porezna uprava, 2015).

Od 1. siječnja 2016. godine počinju se oporezivati primici s osnove kapitalnih dobitaka. Prema tome, porezni obveznik je dužan obračunati i uplatiti porez na dohodak od kapitala do 31. siječnja tekuće godine za kapitalne dobitke koje je ostvario u prethodnoj godini. (Deloitte, 2016)

4.4.3. Promjene propisa o porezu na promet nekretnina

Prema podacima Porezne uprave (2015), 1. siječnja 2015. godine na snagu su stupile odredbe Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina (143/14) koje su usmjerene na harmonizaciju sa Zakonom o porezu na dodanu vrijednost. U spomenutom Zakonu o izmjenama i dopunama, s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, propisano je da se porez na promet nekretnina ne plaća na stjecanje nekretnine ako je isporučitelj već prije zaračunao porez na dodanu vrijednost. U slučaju nemogućnosti oporezivanja nekretnine porezom na dodanu vrijednost, oporezivat će se porezom na promet nekretnina. Također, 2015. godine na snagu stupa i novi način utvrđivanja vrijednosti nekretnine, odnosno vrijednost nekretnine se utvrđuju u trenutku saznanja Porezne uprave.

4.4.4. Izmjene Zakona o igrama na sreću

U Tablici 7. prikazane su stope poreza na dobitke od igara klađenja ovisno o rasponima iznosa dobitaka od igara klađenja prije i nakon izmjene Zakona o igrama na sreću 2015. godine.

Tablica 7. Stope poreza na dobitke od igara klađenja prije i nakon izmjene Zakona o igrama na sreću 2015. godine

	Iznos dobitka od igara klađenja	Stopa poreza na dobitke od igara klađenja
Prije izmjene	30.000,00 – 500.000,00 kn	15%
	Iznad 500.000,00 kn	20%
Nakon izmjene	Do 10.000,00 kn	10%
	10.000,00 – 30.000,00kn	15%

	30.000,00 – 500.000,00 kn	20%
	Iznad 500.000,000 kn	30%

Izvor: izrada autora prema podacima Porezne uprave (2015), dostupno na:

<https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/IzmjeneZakonaiPravilnika2015.pdf>.

[pristupljeno: 01.08.2020.]

Prema podacima vidljivim u Tablici 7. može se uočiti kako je došlo do povećanja poreznog opterećenja obveznika poreza na dobitke od igara na sreću jer se povećao broj poreznih stopa i počeli su se oporezivati do sad neoporezivani iznosi dobitaka od igara na sreću.

4.5. Porezne novosti u 2017. i 2018. godini

Prema Ministarstvu financija (2019), porezna reforma kojom se nastoji smanjiti porezno opterećenje, uspostaviti stabilan, jednostavan i pravedan porezni sustav s minimalnom poreznom administracijom, provodi se kroz četiri kruga u razdoblju od 2017. do 2020. godine:

- 1. krug – primjena od 1. siječnja 2017. godine,
- 2. krug – primjena od 1. siječnja 2018. godine,
- 3. krug – primjena od 1. siječnja 2019. godine,
- 4. krug – primjena Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak od 1. rujna 2019. godine;
 - primjena paketa poreznih zakona od 1. siječnja 2020. godine.

4.5.1. Promjene državnih poreza

Promjene vezane uz porez na dodanu vrijednost koje su stupile na snagu 1. siječnja 2017. godine odnose se na proširenje popisa dobara i usluga koje se oporezuju sniženom stopom od 13%. Prema podacima Ministarstva financija (2019) snižena stopa od 13% od siječnja 2017. godine primjenjuje se na:

- dječje sjedalice za automobile,
- isporuka električne energije,
- javna usluga prikupljanja miješanog komunalnog otpada,
- urne i ljesovi,
- sadnice, sjemenje, gnojiva, pesticidi i drugi agrokemijski proizvodi te
- hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce.

Prema podacima Ministarstva financija (2019), novosti svezi PDV-a koje je donio drugi krug porezne reforme, odnosno koje su na snagu stupile 1. siječnja 2018. godine, jesu:

- prilikom najma ili nabave osobnih automobila mogući je odbitak pretporeza od 50% ukoliko vrijednost automobila ne prelazi 400.000,00 kuna,
- granica za ulazak u sustav PDV-a se povećala na 300.000,00 kuna,
- primjena obračunske kategorije PDV-a prilikom uvoza pojedinih strojeva i opreme.

Prvi krug porezne reforme donio je i promjene svezi poreza na dobit, a promjene koje su na snagu stupile s 1. siječnjem 2017. godine su sljedeće:

- stopa poreza na dobit smanjena je s 20% na 18%, te je uvedena stopa od 12% za poduzetnike koji ostvaruju prihode do 3.000.000,00 kuna
- ukidaju se olakšice za reinvestiranu dobit i porezne olakšice za područja jedinica lokalne samouprave II. skupine prema stupnju razvijenosti,
- uvedena mogućnost utvrđivanja porezne obveze neprofitnim osobama koje obavljaju gospodarske djelatnosti u paušalnom iznosu,
- omogućeno sklapanje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama,
- omogućena jednokratna mjera otpisa zatečenih loših kredita (NPL-ova). (Ministarstvo financija, 2019).

Provedene promjene svezi poreza na dobit idu u korist obveznicima poreza na dobit jer se smanjila stopa poreza na dobit i uvela se još jedna niža porezna stopa te je omogućen jednokratni otpis loših kredita.

U 2017. godini nastupile su i promjene na području trošarina. Promjene trošarinskog oporezivanja uglavnom se odnose na administrativne promjene i uvođenje snižene stope trošarine:

- „uveden institut „male destilerije“ – primjena snižene stope trošarine u visini od 50% standardne stope,
- ukinuta obveza podnošenja obrasca za obračun trošarine za male proizvođače jakog alkoholnog pića,
- administrativne formalnosti izvršava Carinska uprava za male vinare,
- proširenje primjene instituta direktne isporuke na duhanske prerađevine,
- uvođenje novih duhanskih proizvoda, tj. supstituta za duhanske prerađevine kao predmeta oporezivanja trošarinama.“ (Ministarstvo financija, 2019).

U 2017. godini došlo je i do promjena svezi oporezivanja motornih vozila, odnosno uspostavilo se oporezivanje temeljem emisije CO₂, a oldtimeri se prestaju smatrati predmetom trošarinskog oporezivanja. Od 1. siječnja 2018. godine počinje se primjenjivati upravna pristojba i donesena je Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila kojom se:

- smanjuje porezni teret,
- od oporezivanja se izuzimaju nova vozila čije je prodajna cijena manja od 150.000,00 kuna,
- stavlja se veći naglasak na emisiju CO₂ kao kriterija za oporezivanje. (Ministarstvo financija, 2019).

4.5.2. Promjene poreza na dohodak

S 1. siječnjem 2017. godine, na snagu su stupile brojne promjene koje se odnose na oporezivanje dohotka:

- utvrđivanje dohotka kao godišnjeg dohotka i kao konačnog dohotka,
- ukinuta ograničenja za paušalno oporezivanje obrtnika,
- umanjenje obveze plaćanja poreza na dohodak od nesamostalnog rada za 50% za umirovljenike te porezne obveznike koji prebivaju ili borave na područjima koja su svrstana u potpomognuta područja i na području Grada Vukovara,
- povećava se osnovni osobni odbitak, povećava se koeficijent za uvećanje osobnog odbitka i mijenjaju se porezni razredi,
- smanjen broj poreznih stopa sa tri na dvije, a nove porezne stope su: 24% i 36%. (Ministarstvo financija, 2019).

Promjene povezane s osnovnim osobnim odbitkom i koeficijentima za uvećanje osobnog odbitka, koje su uslijedile nakon porezne reforme 2017. godine, odnose se na:

- povećanje osnovnog osobnog odbitka s 2.600,00 kuna na 3.800,00 kuna,
- uvodi se osnovica za izračun osobnih odbitaka i iznosi 2.500,00 kuna,
- povećanje koeficijenta za uzdržavane članove uže obitelji s 0,50 na 0,70,
- povećanje koeficijenta za prvo dijete s 0,50 na 0,70, samim time se uvećavaju i koeficijenti za svako daljnje dijete,
- koeficijent za djelomičnu invalidnost se povećava s 0,30 na 0,40 te se koeficijent za 100%-tnu invalidnost povećava na 1,50 (prije: 1,00).

S obzirom da je provedbom porezne reforme 2017. godine došlo do smanjenja broja poreznih stopa, promijenili su se i porezni razredi. Novi porezni razredi koji se primjenjuju od 1. siječnja 2017. godine su:

- 24% za iznose poreznih osnovica do 17.500,00 kuna mjesečno i
- 36% za iznose poreznih osnovica iznad 17.500,00 kuna mjesečno.

U 2018. godini uslijedio je drugi krug porezne reforme koji je donio sljedeće novosti:

- trošak smještaja i prehrane sezonskih radnika na određeno vrijeme prestaje se smatrati dohotkom od nesamostalnog rada,
- povećava se prag za utvrđivanje godišnjeg iznosa iznad kojeg se utvrđuje plaća u naravi s 400,00 kuna na 600,00 kuna,
- novčana nagrada za radne rezultate u iznosu do 5.000,00 kuna postaje neoporeziva. (Ministarstvo financija, 2019).

4.5.3. Promjene lokalnih poreza

S 1. siječnjem 2017. godine došlo je do promjena svezi oporezivanja prometa nekretnina:

- uvodi se nova porezna stopa na promet nekretnina – 4% (prije: 5%),
- ukida se oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina u svrhu rješavanja stambenog pitanja,
- mijenja se pripadnost poreza na promet nekretnina te u cijelosti pripada općini ili gradu.

U 2017. godini, prema Ministarstvu financija (2019), došlo je i do promjene sljedećih lokalnih poreza:

- porez na cestovna motorna vozila - obveza plaćanja poreza utvrđuje se prilikom registracije vozila,
- ukida se porez na tvrtku ili naziv,
- stopa poreza na nasljedstva i darove smanjenja je s 5% na 4%

U 2017. godini preuzimaju se lokalni porezi prelaze u Zakon o lokalnim porezima, a prije su bili regulirani Zakonom o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. (Ministarstvo financija, 2019).

5. Analiza utjecaja poreznih promjena na porezne prihode i bruto domaći proizvod Republike Hrvatske

Porezne promjene i porezne reforme u Republici Hrvatskoj su vrlo česte i čine porezni sustav Republike Hrvatske vrlo nestabilnim i nejasnim. Poreznim promjenama i poreznim reformama Vlada Republike Hrvatske nastoji porezni sustav uskladiti s poreznim sustavima zemalja članica Europske unije, učiniti ga jednostavnijim te smanjiti porezno opterećenje građana.

U potpoglavljima koja slijede razmatrani su ukupni porezni prihodi i pojedinačni prihodi odabranih poreznih oblika te kakav su utjecaj porezne promjene i porezne reforme provedene u promatranom razdoblju imale na kretanje istih prihoda. Također je razmatrano kako se u promatranom razdoblju kretao udio ukupnih poreznih prihoda u BDP-u.

5.1. Struktura prihoda državnog proračuna

Prihodi državnog proračuna ovise o gospodarskim kretanjima te o poreznoj politici države. Najveći udio ukupnih prihoda državnog proračuna čine porezni prihodi. Ostali prihodi koji čine ukupne prihode državnog proračuna Republike Hrvatske su sljedeći:

- a) prihodi od poreza,
- b) doprinosi,
- c) pomoći iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar općeg proračuna,
- d) prihodi od imovine,
- e) prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi po posebnim propisima i naknada,
- f) prihodi iz proračuna,
- g) prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i prihodi od donacija,
- h) kazne, upravne mjere i ostali prihodi.

U Tablici 8. su prikazani prihodi državnog proračuna Republike Hrvatske za razdoblje od 2009. do 2018. godine.

Tablica 8. Prihodi državnog proračuna u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)

	Prihodi od poreza	Doprinosi	Pomoći iz inozemstva	Prihodi od imovine	Prihodi od pristojbi i naknada	Prihodi od prodaje, pružanja usluga i donacija	Prihodi iz proračuna	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	UKUPNO PRIHODI
2009.	60.594.565	39.994.738	675.330	5.308.036	3.097.590	72.224		515.461	110.257.944
2010.	61.808.896	38.712.382	706.502	2.120.632	3.525.441	67.702		524.795	107.466.350
2011.	61.088.579	38.605.066	941.286	2.063.382	3.767.450	69.470		534.434	107.069.667
2012.	64.332.057	37.845.870	1.046.209	2.061.569	3.668.067	79.197		525.955	109.558.924
2013.	62.713.258	37.149.263	1.826.619	1.906.626	4.302.364	85.392		601.525	108.585.047
2014.	63.074.040	41.701.505	2.319.583	2.763.518	3.424.137	119.040		642.657	114.044.480
2015.	68.014.776	22.853.390	4.958.317	2.779.833	3.596.964	1.177.858	5.161.396	568.342	109.110.876
2016.	71.691.496	22.194.306	7.792.129	3.408.252	3.870.071	1.196.286	5.661.735	583.646	116.397.921
2017.	75.243.890	23.206.071	8.453.039	3.004.783	4.449.416	1.421.953	5.725.973	554.970	122.060.095
2018.	78.020.447	24.907.167	10.718.697	2.260.960	4.536.444	1.330.610	6.467.806	551.208	128.793.339

Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija (2019), dostupno na:

<http://www.mfin.hr/hr/proracun> [pristupljeno: 04.08.2020.]

U Tablici 8. se može vidjeti da ukupne prihode proračuna u promatranom razdoblju prati trend povećanja, osim blagih padova ukupnih prihoda koji su se dogodili u 2011., 2013. i 2015. godini. Padu prihoda u 2011. godini pridonijelo je smanjenje prihoda od poreza i doprinosa, a smanjenju prihoda u 2013. godini također je doprinijelo smanjenje prihoda od poreza i doprinosa uz značajno smanjenje prihoda od imovine i prihoda od pristojbi i naknada. Pad prihoda u 2015. godini ponajviše je rezultat smanjenja prihoda od doprinosa. Stalnom povećanju ukupnih prihoda proračuna pridonosi povećanje poreznih prihoda, povećanje prihoda od pomoći iz inozemstva te povećanje prihoda od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i donacija.

Iz Tablice 8. se također može iščitati kako najveći udio u ukupnim prihodima proračuna zauzimaju prihodi od poreza – oko 50% do 60% ukupnih prihoda u svim promatranim godinama. Zatim slijede doprinosi čiji je udio u ukupnim prihodima do 2014. godine iznosio oko 35%, a od 2015. godine taj udio se smanjio na oko 20% zbog promjena osnovica i stopa za obračun doprinosa, što je ujedno i razlog smanjenja prihoda od doprinosa u posljednje četiri promatrane godine. Najveći porast udjela u ukupnim prihodima proračuna bilježe pomoći iz inozemstva, čiji je udio u 2009. godini iznosio 0,61%, a u posljednjoj promatranoj godini taj udio se povećao na 8,32% ponajviše zbog povećanja primanja pomoći od međunarodnih organizacija, institucija i tijela Europske unije.

5.2. Analiza kretanja poreznih prihoda u razdoblju od 2009. do 2018. godine

U prethodnom potpoglavlju na temelju prikazane strukture prihoda državnog proračuna uočeno je kako porezni prihodi čine većinski dio ukupnih prihoda proračuna. U ovom potpoglavlju su prikazani prihodi svih poreznih skupina koje čine ukupne porezne prihode državnog proračuna.

U Tablici 9. su prikazani porezni prihodi po poreznim skupinama u razdoblju od 2009. do 2018. godine.

Tablica 9. Porezni prihodi u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)

	Porez i prirezi na dohodak	Porez na dobit	Porezi na imovinu	Porezi na robu i usluge	Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	Ostali prihodi od poreza	UKUPNI POREZNI PRIHODI
2009.	1.399.411	9.439.858	532.297	46.444.427	1.721.164	1.057.408	60.594.565
2010.	1.201.546	6.407.084	443.983	50.247.847	1.644.447	1.863.989	61.808.896
2011.	1.307.486	7.288.030	448.489	50.244.065	1.766.355	34.154	61.088.579
2012.	1.269.525	7.697.342	397.736	53.205.019	1.754.363	8.071	64.332.056
2013.	1.372.698	6.365.443	462.314	53.349.544	1.159.371	3.888	62.713.258
2014.	1.401.942	5.657.765	385.981	55.191.815	424.501	12.036	63.074.040
2015.	2.068.143	6.244.055	172.368	59.090.678	419.113	20.419	68.014.776
2016.	2.231.999	7.187.977	184.140	61.665.999	404.876	16.505	71.691.496
2017.	2.014.588	8.266.568		64.568.119	382.659	11.956	75.243.890
2018.	20.371	8.487.926		69.161.155	349.746	1.249	78.020.447

Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija (2019), dostupno na:

<http://www.mfin.hr/hr/proracun> [pristupljeno: 04.08.2020.]

U Tablici 9. je vidljivo kako većinski dio poreznih prihoda čine porezi na robu i usluge, čak više od 85% te također ih prati trend povećanja kroz cijelo promatrano razdoblje. U prihode od poreza na robe i usluge ubrajaju se najizdašniji porezni oblici, kao što su porez na dodanu vrijednost, posebni porezi, trošarine te porez na promet. Drugi najizdašniji porezni oblik prema podacima iz Tablice 9. je porez na dobit. U promatranom razdoblju udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim prihodima kreće se oko 10%, izuzev 2009. godine kada je njegov udio iznosio 15,58%. Promatrajući tablicu vidljivo je da u promatranim godinama dolazi do smanjenja prihoda od poreza na međunarodnu trgovinu i transakcije te ostalih poreznih prihoda dok se porez na imovinu u Republici Hrvatskoj prestao primjenjivati od 2017. godine. Smanjenja navedenih prihoda od poreza nisu bila toliko značajna za ukupne prihode jer je udio istih

poreznih prihoda u ukupnim prihodima vrlo malen. Ukupne porezne prihode prati trend povećanja, a to je ponajviše zbog povećanja prihoda od najizdašnijih poreznih oblika – prihoda od poreza na dobit i poreza na robu i usluge.

U potpoglavlju koja slijede pojedinačno su analizirani porezni oblici koji su u promatranom razdoblju bili najpodložniji poreznim promjenama.

5.2.1. Prihodi od poreza na dobit

U ovom potpoglavlju razmatrani su prihodi od poreza na dobit te utjecaj provedenih poreznih promjena na iste prihode. Tablica 10. prikazuje strukturu prihoda poreza na dobit i njihovo kretanje u promatranom razdoblju.

Tablica 10. Prihodi od poreza na dobit u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)

	Porez na dobit od poduzetnika	Porez na dobit po odbitku na naknade za korištenje prava i za usluge	Porez na dobit po odbitku na kamate, dividende i udjele u dobiti	UKUPNO POREZ NA DOBIT	% promjena ukupnih prihoda od poreza na dobit
2009.	9.285.298	124.228	30.332	9.439.858	-
2010.	6.252.672	130.867	23.545	6.407.084	-32,13
2011.	7.173.696	89.427	24.907	7.288.030	13,75
2012.	7.476.418	83.699	137.225	7.697.342	5,62
2013.	6.105.021	102.459	157.963	6.365.443	-17,30
2014.	5.488.817	110.340	58.608	5.657.765	-11,12
2015.	6.103.682	108.114	32.259	6.244.055	10,36
2016.	7.072.909	72.514	42.554	7.187.977	15,12
2017.	8.128.426	106.849	31.293	8.266.568	15,01
2018.	8.329.127	98.402	60.397	8.487.926	2,68

Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija (2019), dostupno na:

<http://www.mfin.hr/hr/proracun> [pristupljeno: 04.08.2020.]

U Tablici 10. je vidljivo da ukupni prihodi od poreza na dobit se uglavnom svake godine povećavaju, izuzev 2010. godine kada je došlo do značajnog smanjenja prihoda za 32,13%. Do smanjenja ukupnih prihoda od poreza na dobit je također došlo i 2013. i 2014. godine. U 2014. godini na snagu su stupila razna oslobođenja od plaćanja poreza na dobit što je jedan od mogućih razloga smanjenja ukupnih prihoda od poreza na dobit u istoj godini. Na smanjenje ukupnih prihoda, u navedenim godinama, najviše je utjecalo smanjenje prihoda od poreza na

dobit od poduzetnika. Prihodi od poreza na dobit od poduzetnika imaju najveći utjecaj na promjene ukupnih prihoda s obzirom da njihov udio u ukupnim prihodima od poreza na dobit iznosi gotovo 98% u cijelom promatranom razdoblju. Ostali porezni oblici imaju vrlo malen udio u ukupnim prihodima od poreza na dobit. Ukupni prihodi od poreza na dobit su se najviše povećali u 2016. godini, za 15,12%, s obzirom na prethodnu godinu što je rezultat izmjene kriterija prema kojima fizička osoba koja ostvaruje dohodak s osnove obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti postaje obveznik plaćanja poreza na dobit. Također, spomenuto povećanje prihoda može biti i rezultat povećanja gospodarske djelatnosti poduzetnika. U 2018. godini je došlo do najmanjeg povećanja ukupnih prihoda od poreza na dobit, za 2,68%, s obzirom na prethodnu godinu. Spomenuto blago povećanje prihoda poreza na dobit u 2018. godini rezultat je uvođenja dviju nižih poreznih stopa (12% i 18%) te je na taj način mnogim poduzetnicima smanjen porezni teret.

5.2.2. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost je također jedan od poreznih oblika koji je bio podložan poreznim promjenama u promatranom razdoblju. U Tablici 11. su prikazani prihodi od poreza na dodanu vrijednost te njihova postotna promjena.

Tablica 11. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)

	Prihodi od poreza na dodanu vrijednost	% promjena prihoda od PDV-a
2009.	37.050.354	-
2010.	37.688.520	1,72
2011.	37.718.154	0,08
2012.	40.652.023	7,78
2013.	40.253.060	-0,98
2014.	40.923.499	1,67
2015.	43.577.753	6,49
2016.	45.218.467	3,77
2017.	47.616.661	5,30
2018.	51.561.679	8,28

Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija (2019), dostupno na:

<http://www.mfin.hr/hr/proracun> [pristupljeno: 04.08.2020]

Uvidom u Tablicu 11. vidljivo je kako se prihodi od poreza na dodanu vrijednost kroz cijelo promatrano razdoblje povećavaju, osim u 2013. godini kada je došlo do pada prihoda za 0,98% u odnosu na 2012. godinu. Pad prihoda od PDV-a u 2013. godini moguće je povezati s primjenom novog Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji je na snagu stupio u srpnju 2013. godine kao rezultat prilagodbe poreznih zakona zahtjevima Europske unije. Jedan od mogućih razloga povećanja prihoda od PDV-a u ostalim promatranim godinama su česta povećanja opće i sniženih poreznih stopa. Iz navedenog se može zaključiti kako porezne promjene svezi PDV-a ne dovode do smanjenja poreznog opterećenja građana, nego prednost daju oporezivanju potrošnje.

5.2.3. Prihodi od poreza na dohodak

U ovom potpoglavlju razmatrano je kretanje prihoda od poreza na dohodak i utjecaj poreznih promjena na njihovo kretanje. U nastavku slijedi Tablica 12. koja prikazuje strukturu prihoda od poreza na dohodak i njihove iznose u promatranom razdoblju te postotnu promjenu ukupnih prihoda od poreza na dohodak.

Tablica 12. Prihodi od poreza na dohodak u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)

	Porez i prirez na dohodak od nesamos. rada	Porez i prirez na dohodak od samostal. djelatnosti	Porez i prirez na dohodak od imovine i imov. prava	Porez i prirez na dohodak od kapitala	Porez i prirez na dohodak po god. prijavi	Porez i prirez na dohodak utvrđen u postupku nadzora za pret. god.	Povrat poreza i prireza na dohodak po god. prijavi	Povrat više ostvarenog poreza	UKUPNO POREZ I PRIREZ NA DOHODAK	% promjena prihoda od poreza na dohodak
2009.	1.943.681	164.419	33.641	8.173	203.547	2.842	-956.892		1.399.411	-
2010.	1.756.319	150.124	35.240	10.707	199.476	5.323	-955.643		1.201.546	-14,14
2011.	1.666.167	144.309	32.079	11.007	150.656	10.116	-734.888	28.040	1.307.486	8,82
2012.	1.570.385	125.462	31.079	32.718	124.588	3.870	-618.792	215	1.269.525	-2,90
2013.	1.557.805	134.988	36.105	59.023	131.878	4.716	-551.817		1.372.698	8,13
2014.	1.561.894	140.737	43.102	73.118	149.270	1.829	-568.008		1.401.942	2,13
2015.	1.561.356	174.211	62.500	316.383	70.143	3.132	-119.582		2.068.143	47,52
2016.	1.625.685	191.726	67.272	462.424	88.406	2.396	-205.910		2.231.999	7,92
2017.	1.482.404	193.933	77.528	398.612	78.295	1.864	-218.048		2.014.588	-9,74
2018.				20.371					20.371	-98,99

Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija (2019), dostupno na:

<http://www.mfin.hr/hr/proracun> [pristupljeno: 04.08.2020.]

Uvidom u Tablicu 12. vidljivo je kako najveći udio u ukupnim prihodima od poreza na dohodak zauzimaju prihodi od poreza i prireza na dohodak od nesamostalnog rada, a na drugom mjestu po udjelu su prihodi od poreza i prireza na dohodak od samostalnih djelatnosti.

U većini promatranih godina, došlo je do povećanja ukupnih prihoda od poreza na dohodak. Do pada ukupnih prihoda od poreza na dohodak je došlo u 2010., 2012., 2017. i 2018. godini. Promjene svezi poreza na dohodak koje su stupile na snagu 2010. godine – smanjenje broja i snižavanje poreznih stopa te uvođenje novih neoporezivih primitaka, rezultirale su padom ukupnih prihoda od poreza na dohodak u istoj godini. U 2012. godini je također došlo do blagog smanjenja ukupnih prihoda, prvenstveno zbog smanjenja prihoda od poreza i prireza od nesamostalnog rada i samostalnih djelatnosti. Prihodi od poreza i prireza od nesamostalnog rada i samostalnih djelatnosti su se u 2012. godini smanjili kao rezultat povećanja neoporezivog dijela dohotka i promjene poreznih razreda. Ukupni prihodi od poreza na dohodak su se značajno povećali u 2015. godini s obzirom na prethodnu, a to povećanje je nastupilo ponajviše kao rezultat povećanja prihoda od poreza i prireza na dohodak od kapitala te zbog znatno manjeg povrata poreza i prireza iste godine u odnosu na prethodne godine. Do pada poreznih prihoda u 2017. godini dovele su porezne reforme kojima su izmijenjene porezne stope, porezni razredi i porezni odbici. Samim time smanjeno je porezno opterećenje obveznika poreza na dohodak. U 2017. godini Ministarstvo financija je donijelo odluku da se prihodi od poreza na dohodak prepuštaju u 2018. godini jedinicama lokalne uprave te stoga u Tablici 12. nema podataka za prihode od poreza na dohodak za 2018. godinu. Prihod od poreza na dohodak koji jedini ulazi u državni proračun u 2018. godini je prihod od poreza i prireza na dohodak od kapitala.

5.2.4. Prihodi od poreza na dobitke od igara na sreću

U ovom potpoglavlju razmatrano je kakav su utjecaj porezne promjene poreza na dobitke od igara na sreću imale na prihode od istog poreza. Kretanje prihoda od poreza na dobitke od igara na sreću i ostalih prihoda od igara na sreću te njihova postotna promjena za razdoblje od 2009. do 2018. godine prikazani su u Tablici 13.

Tablica 13. Prihodi od poreza na dobitke od igara na sreću i ostali prihodi od igara na sreću u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)

	Porezi na dobitke od igara na sreću i ostali porezi od igara na sreću	% promjena prihoda od poreza na dobitke od igara na sreću
2009.	532.834	-
2010.	671.631	26,05
2011.	30.995	-95,39
2012.	30.444	-1,78
2013.	28.132	-7,59
2014.	117.469	317,56
2015.	305.311	159,91
2016.	326.735	7,02
2017.	339.887	4,03
2018.	349.813	2,92

Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija (2019), dostupno na:

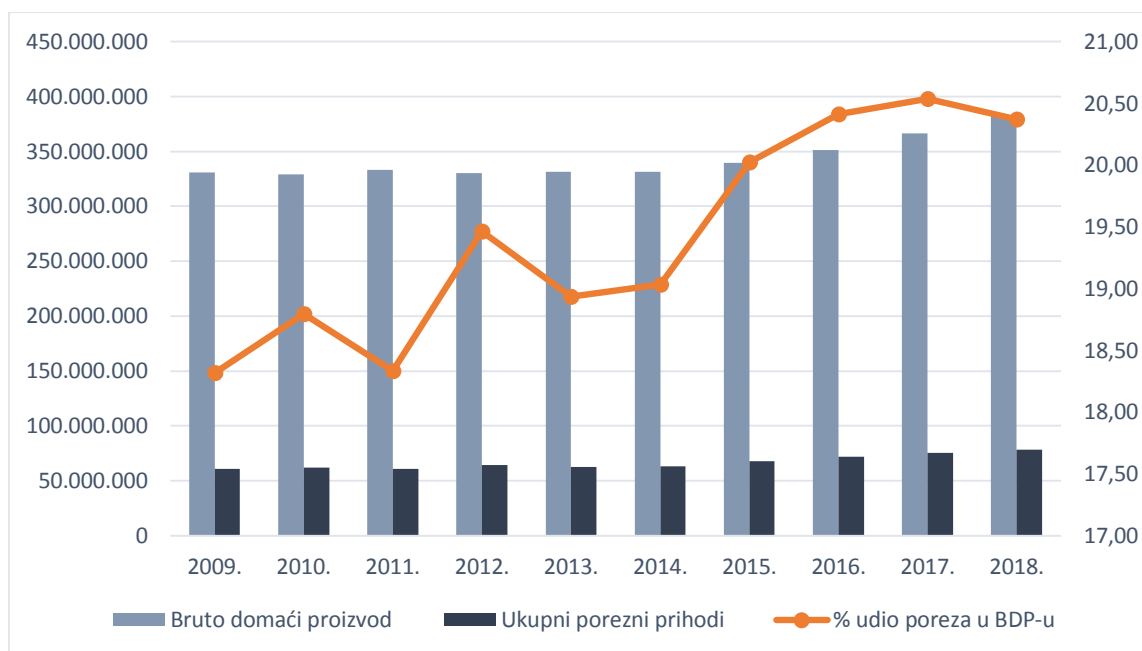
<http://www.mfin.hr/hr/proracun> [pristupljeno: 04.08.2020.]

U Tablici 13. je vidljivo kako su se u razdoblju od 2011. do 2013. godine prihodi od igara na sreću smanjivali. U 2011. godini došlo je čak do pada prihoda od igara na sreću za 95,39% u odnosu na prethodnu. Nakon 2013. godine dolazi do značajnog povećanja prihoda od igara na sreću te su se u 2014. godini isti prihodi povećali za 317,56% u odnosu na prethodnu, a u 2015. su se povećali za 159,91% u odnosu na prethodnu godinu. Do spomenutog naglog povećanja prihoda od igara na sreću dovela je izmjena Zakona o igrama na sreću kojom je propisano oporezivanje do tada neoporezivih dobitaka od igara klađenja, ali su i uvedene nove porezne stope na dobitke od igara na sreću. Spomenuta izmjena je rezultirala povećanjem poreznog opterećenja obveznika poreza na dobitke od igara na sreću i samim time povećanjem prihoda od poreza na dobitke od igara na sreću. U posljednje tri promatrane godine, prihodi od poreza na dobitke od igara na sreću se povećavaju sporijim tempom.

5.3. Analiza kretanja bruto domaćeg proizvoda u razdoblju od 2009. do 2018. godine

Bruto domaći proizvod je jedan od najraširenijih makroekonomskih pokazatelja razvijenosti gospodarstva neke države, a porezni prihodi su jedna od stavki koja utječe na kretanje BDP-a. U ovom potpoglavlju se razmatra kretanje bruto domaćeg proizvoda Republike Hrvatske i udjela poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu u razdoblju od 2009. do 2018. godine, što je prikazano na Grafikonu 1.

Grafikon 1. Bruto domaći proizvod i udio poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)



Izvor: izrada autora prema podacima Državnog zavoda za statistiku (2019) i Ministarstva financija (2019)

Na Grafikonu 1. je vidljivo da se u promatranom razdoblju ukupni porezni prihodi povećavaju bržim tempom nego bruto domaći proizvod. Promatrajući Grafikon 1. može se uočiti kako je, s obzirom na početak promatranog razdoblja, došlo do povećanja bruto domaćeg proizvoda na kraju promatranog razdoblja, odnosno BDP se u 2018. godini povećao za 15,78% s obzirom na 2009. godinu. Povećanje ukupnih poreznih prihoda na kraju promatranog razdoblja je veće nego povećanje BDP-a, odnosno u 2018. godini su se povećali za 28,78% u odnosu na 2009. godinu. Kada je riječ o trendu kretanja BDP-a i ukupnih poreznih prihoda, može se uočiti da BDP i ukupni porezni prihodi imaju trend povećanja, s blagim padovima u nekim godinama.

Promatrajući udio ukupnih poreznih prihoda u BDP-u može se uočiti kako se udio ukupnih poreznih prihoda u BDP-u u većini promatranih godina povećava. Udio poreznih prihoda u BDP-u je na početku promatranog razdoblja iznosio 18,32%, što je i ujedno najmanji udio u cijelom promatranom razdoblju, a na kraju razdoblja se povećao na 20,37%. Bez obzira na spomenuto povećanje udjela poreznih prihoda u BDP-u i blage padove istoga u nekim godinama, nije došlo do njegove značajne promjene te se može zaključiti kako provedene porezne promjene nisu imale utjecaj na kretanje udjela poreznih prihoda u BDP-u

6. Zaključak

Porezni sustav Republike Hrvatske je dosta kompleksan sustav zbog velikog broja poreza, zakona i propisa koje obuhvaća. Učestale porezne reforme i promjene kojima je porezni sustav Republike Hrvatske podložan još od samog nastanka dovele su do mišljenja da je on nestabilan i neefikasan iako pomoću njih Vlada Republike Hrvatske nastoji od njega napraviti stabilan, efikasan i suvremeni porezni sustav.

Prva hipoteza postavljena na početku rada glasi: „poreznim promjena u promatranom razdoblju smanjeno je porezno opterećenje građana Republike Hrvatske.“ Analizom provedenih poreznih promjena i poreznih reformi te na temelju provedene analize poreznih prihoda, može se zaključiti kako je navedena hipoteza djelomično potvrđena, s obzirom da nisu sve provedene promjene utjecale na smanjenje poreznog opterećenja. Smanjenjem poreznog opterećenja rezultirale su porezne promjene kod: poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na promet nekretnina, poreza na nasljedstva i darove, posebnog poreza na motorna vozila te poreza na tvrtku ili naziv. Također ukupne porezne prihode prati trend rasta, izuzev blagih padova u 2011. i 2013. godini.

Druga hipoteza, u kojoj je navedeno da porezne promjene dovode do značajne promjene udjela poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu, je odbačena s obzirom da se udio poreznih prihoda u BDP-u nije značajno mijenjao tijekom cijelog promatranog razdoblja. Dakle, porezne promjene nisu imale utjecaj na promjenu udjela poreznih prihoda u BDP-u.

Porezni sustav Republike Hrvatske potrebno je učiniti jednostavnijim i razumljivijim te smanjiti porezno opterećenje građana. Da bi se hrvatski građani rasteretili poreznih i drugih nameta potrebno je, prije svega, smanjiti troškove javnog sektora za čije financiranje su potrebna velika financijska sredstva koje država ubire putem poreza.

Literatura

Internet:

1. Bejaković, P. (2016). *Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću*. Porezni vjesnik: službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, 25(9), 153-162.
2. Bejaković, P. (2016). *Obilježja i promjene oporezivanja dohotka i dobiti u novom tisućljeću*. Porezni vjesnik: službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, 25(7/8), 114-138.
3. Carinska uprava (2020). *Trošarinsko oporezivanje – opće informacije*, dostupno na: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/3641>. [pristupljeno: 22.07.2020.]
4. Deloitte (2016). *Novosti u oporezivanju dohotka i novi ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja*, dostupno na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/tax/articles/tax-alert-january-b-2016.html> [pristupljeno: 01.08.2020.]
5. Državni zavod za statistiku (2019). *Priopćenja i statistička izvješća*, dostupno na: <https://www.dzs.hr/>. [pristupljeno 10.08.2020.]
6. Ekonomski fakultet u Osijeku, Komparativni porezni sustavi (2020). *Nastavni materijali*, dostupno na: <http://www.efos.unios.hr/komparativni-porezni-sustavi/nastavni-materijali/>. [pristupljeno: 22.07.2020.]
7. Kalčić, R. (2012). *Izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost*, dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/3/kalcic.pdf>. [pristupljeno: 25.07.2020.]
8. Kurnoga, N., Šimurina, N., Miloš, Ž. (2017). *Analiza odnosa poreznih reformi i gospodarskog rasta Republike Hrvatske*, dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/320281764_ANALIZA_ODNOSA_POREZNIH_REFORMI_I_GOSPODARSKOG_RASTA_REPUBLIKE_HRVATSKE. [pristupljeno: 25.07.2020.]
9. Ministarstvo financija (2016). *Hrvatski porezni sustav*, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/PorezniSustav_2012.pdf. [pristupljeno: 22.07.2020.]

10. Ministarstvo financija (2019). *Porezna reforma 4. krug, Porezna reforma 2016 – 2020*, dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/Porezna%20reforma%204.%20krug%2031%2010%202019.pdf>. [pristupljeno 01.08.2020.]
11. Ministarstvo financija (2020). *Proračun*, dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/proracun>. [pristupljeno: 04.08.2020.]
12. Ministarstvo financija (2017). *Proračun 2018: Prihodi povećani na 129, a rashodi na 133 milijarde kuna*, dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/novosti/poracun-2018-prihodi-poveceni-na-129-a-rashodi-na-133-milijarde-kuna-2017-1>. [pristupljeno 10.08.2020.]
13. Ministarstvo financija (2019). *Provedena porezna reforma 2017. – 2019.*, dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Vijesti/2019/07%20srpanj/26%20srpnja/pregled%20promjena%202016-2019%20-%2026%2007%2019%20PP.pdf>. [pristupljeno: 02.08.2020.]
14. Porezna uprava (2015). *Najvažnije izmjene zakona i pravilnika koje stupaju na snagu s 1. siječnja 2015.*, dostupno na: <http://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/IzmjeneZakonaiPravilnika2015.pdf> [pristupljeno 01.08.2020.]
15. Porezna uprava (2020). *Porezni sustav Republike Hrvatske*, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx. [pristupljeno: 22.07.2020.]
16. Poslovni dnevnik (2013). *Kraj 2013. donosi i poveći paket poreznih promjena, evo pregleda*, dostupno na: <http://www.poslovni.hr/tips-and-tricks/kraj-2013-donosi-i-poveci-paket-poreznih-promjena-evo-pregleda-259450> [pristupljeno: 31.07.2020.]
17. TEB (2014). *Što je novo od 1. siječnja 2014.?*, dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2014/sto-je-novo-od-1-sijecnja-2014-1/> [pristupljeno: 31.07.2020.]
18. Vlaić, D. (2017). *Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava*, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/176766>. [pristupljeno: 25.07.2020.]

Zakoni i pravilnici:

1. Narodne novine (2009). *Pravilnik o izmjenama Pravilnika o porezu na dobit (NN 146/09)*, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_12_146_3563.html. [pristupljeno: 25.07.2020.]

2. Narodne novine (2012). *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dobit* (NN 146/12), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_12_146_3155.html. [pristupljeno: 30.07.2020.]
3. Narodne novine (2013). *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak*, NN 160/13, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_12_160_3355.html. [pristupljeno: 30.07.2020.]
4. Narodne novine (2011). *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost* (NN 89/11), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_07_89_1896.html. [pristupljeno: 25.07.2020.]
5. Narodne novine (2009). *Pravilnik o izmjeni Pravilnika o posebnom porezu na luksuzne proizvode* (NN 73/09), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_06_73_1754.html. [pristupljeno: 27.07.2020.]
6. Narodne novine (2010). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit* (NN 80/10), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2010_06_80_2277.html. [pristupljeno: 25.07.2020.]
7. Narodne novine (2012). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit* (NN 22/12), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_02_22_571.html. [pristupljeno: 30.07.2020.]
8. Narodne novine (2013). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit* (NN 148/13) dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_12_148_3139.html. [pristupljeno: 31.07.2020.]
9. Narodne novine (2009). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost* (NN 87/09), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_07_87_2129.html. [pristupljeno: 25.07.2020.]
10. Narodne novine (2012). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost* (NN 22/12), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_02_22_569.html. [pristupljeno: 31.07.2020.]
11. Narodne novine (2012). *Zakon o izmjeni i dopuni Zakona o porezu na dodanu vrijednost* (NN 136/12), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_12_136_2881.html. [pristupljeno: 31.07.2020.]
12. Narodne novine (2009). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost* (NN 94/09), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_08_94_2360.html. [pristupljeno: 25.07.2020.]

13. Narodne novine (2010). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak* (NN 80/10), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2010_06_80_2276.html. [pristupljeno: 27.07.2020.]
14. Narodne novine (2010). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak* (NN 22/12), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_02_22_570.html. [pristupljeno: 31.07.2020.]
15. Narodne novine (2013). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak* (NN 148/13), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_12_148_3137.html. [pristupljeno: 31.07.2020.]
16. Narodne novine (2008). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o posebnom porezu na duhanske proizvode* (NN 152/08), dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_12_152_4158.html. [pristupljeno: 27.07.2020.]
17. Narodne novine (2009). *Zakon o izmjeni Zakona o posebnom porezu na duhanske proizvode* (NN 38/09), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_03_38_849.html. [pristupljeno: 27.07.2020.]
18. Narodne novine (2011). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina* (NN 22/11), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_02_22_452.html. [pristupljeno: 28.07.2020.]
19. Narodne novine (2014). *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina* (NN 143/14), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_12_143_2685.html. [pristupljeno: 31.07.2020.]
20. Narodne novine (2014). *Zakon o izmjeni Zakona o igrama na sreću* (NN 143/14), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_12_143_2684.html. [pristupljeno: 31.07.2020.]
21. Narodne novine (2009). *Zakon o izmjenama Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove* (NN 94/09), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_08_94_2361.html. [pristupljeno: 27.07.2020.]
22. Narodne novine (2010). *Zakon o izmjeni i dopunama Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove* (NN 21/10), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2010_02_21_527.html. [pristupljeno: 27.07.2020.]
23. Zakon.hr (2020). *Opći porezni zakon* (NN 42/20), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/100/Op%C4%87i-porezni-zakon>. [pristupljeno: 22.07.2020.]

24. Zakon.hr (2018). *Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave* (NN 127/17), dostupno na: [https://www.zakon.hr/z/411/Zakon-o-financiranju-jedinica-lokalne-i-podru%C4%8Dne-\(regionalne\)-samouprave](https://www.zakon.hr/z/411/Zakon-o-financiranju-jedinica-lokalne-i-podru%C4%8Dne-(regionalne)-samouprave).
[pristupljeno: 23.07.2020.]
25. Zakon.hr (2020). *Zakon o porezu na dobit* (NN 32/20), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>. [pristupljeno: 22.07.2020.]
26. Zakon.hr (2020). *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (NN 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->. [pristupljeno: 22.07.2020.]
27. Zakon.hr (2020). *Zakon o porezu na dohodak* (NN 32/20), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>. [pristupljeno: 23.07.2020.]

Popis tablica

Tablica 1. Županijski porezi	9
Tablica 2. Gradski/općinski porezi.....	11
Tablica 3. Koeficijenti i mjesečni iznosi osobnih odbitaka	13
Tablica 4. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za privređivanje igara na sreću.....	15
Tablica 5. Promjene specifičnog posebnog poreza na cigarete prema skupinama za 1.000 komada u razdoblju od 2009. do 2011. godine	22
Tablica 6. Promjene poreznih razreda i osobnih odbitaka u 2015. godini	30
Tablica 7. Stope poreza na dobitke od igara kladenja prije i nakon izmjene Zakona o igrama na sreću 2015. godine.....	31
Tablica 8. Prihodi državnog proračuna u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)	37
Tablica 9. Porezni prihodi u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)	38
Tablica 10. Prihodi od poreza na dobit u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)	39
Tablica 11. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)	40
Tablica 12. Prihodi od poreza na dohodak u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)	41
Tablica 13. Prihodi od poreza na dobitke od igara na sreću i ostali prihodi od igara na sreću u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)	43

Popis grafikona

Grafikon 1. Bruto domaći proizvod i udio poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu u razdoblju od 2009. do 2018. godine (u 000 kn)	44
---	----