

**SVEUČILIŠTE U SPLITU
PRAVNI FAKULTET**

**PRIRUČNIK IZ FINANCIJSKOG PRAVA
(za internu uporabu)**

**Priručnik izradio:
Mr. sc. iur. Zoran Šinković**

Split, 2008.

UVODNIK

Ovaj priručnik namijenjen je studentima kako bi im olakšao praćenje predavanja, vježbi, te pripremanje ispita iz predmeta Financijsko pravo i financijska znanost. Priručnik je napisan odnosno oslanja se najvećim dijelom na teoretske spoznaje i zakonske prikaze pojedinih poreznih oblika koji su sistematizirani u knjigama Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2002. (autora Bo. Jelčić, O. Lončarić Horvat, J. Šimović, H. Arbutina), te Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004. (autora Bo. Jelčić, O. Lončarić Horvat, J. Šimović, H. Arbutina, N. Mijatović). Autori navedenih knjiga su vrsni hrvatski i svjetski priznati znanstvenici iz područja financijsko-pravnih znanosti. Priručnik je također napisan i na osnovi drugih izvora (tuzemne i inozemne literature), zakonskih i podzakonskih propisa Republike Hrvatske, te prakse i mišljenja Središnjeg ureda Porezne uprave.

PRVO POGLAVLJE

UVOD U PREDMET
(FINANCIJSKA ZNANOST, FINANCIJSKO PRAVO
I POREZNO PRAVO)

1. POJAM I PREDMET FINANCIJSKE ZNANOSTI

Financijska znanost izučava financijsku djelatnost države i drugih javnopravnih tijela kojima je na osnovi ustava, zakona i drugih propisa povjeren zadatak zadovoljavanja (financiranja, podmirivanja) određenih javnih potreba. Iz navedene definicije zaključuje se da je financijska znanost najuže povezana s novcem i postojanjem države.

Financijska znanost treba odgovoriti na pitanje kako, koliko i od koga treba prikupiti sredstva, kako upravljati njima i kako ih raspodijeliti na pojedine subjekte (npr. između središnjih i lokalnih tijela) i za pojedine potrebe, kako ta sredstva utrošiti da bi se što bolje ostvarili zadaci iz nadležnosti države i drugih javnopravnih tijela. Drugim riječima suvremena financijska znanost izučava:

- **javne (državne) prihode** unutar kojih se izučavaju porezi, carine, doprinosi, pristojbe i drugi instrumenti prikupljanja tih prihoda,

- **javne (državne) rashode** unutar kojih se izučava utjecaj tih rashoda na konjunktura kretanja i zaposlenost, na gospodarski razvoj, strukturne promjene u gospodarstvu, globalnu ponudu i potražnju, ostvarenje ciljeva politike države na raznim područjima njene djelatnosti i drugo,

- **proračun kao i instrumente financiranja javnih rashoda** unutar čega se izučava problematika njihova donošenja i izvršenja, ciljevi koji se njima žele ostvariti, učinci njihove primjene, kontrola trošenja sredstava putem tih instrumenata i drugo,

- **državni (javni) zajam** unutar kojeg se izučavaju oblici državnih zajmova, načela zaduženja države, granica zaduženja, učinci zaduženja države na pojedince i nacionalno gospodarstvo i drugo,

- **financijsko izravnanje** unutar kojeg se izučavaju financijski odnosi između užih i širih političko-teritorijalnih odnosno administrativno-teritorijalnih jedinica kao i između takvih jedinica istog ranga.

2. OBILJEŽJA (KARAKTERISTIKE) FINANCIJSKE ZNANOSTI

1. Financijska znanost je samostalna znanstvena disciplina. Ona ima svoj predmet i metodu izučavanja, svoju terminologiju, svoja načela, svoju podjelu.

2. Financijska znanost je interdisciplinarna znanost i pripada krugu društvenih znanosti jer je neposredno povezana s financijskom poviješću, financijskom statistikom, financijskom sociologijom i financijskom psihologijom.

Financijska povijest izučava uvođenje, djelovanje, međuzavisnost i ukidanje pojedinih financijskih instrumenata (npr. zašto su neki porezi tijekom vremena ukinuti, a zašto su ih zamijenili neki drugi porezi). Dobro poznavanje financijske povijesti može spriječiti odnosno smanjiti mogućnost da se pojave određene slabosti, odnosno ponove pogreške kojih je bilo ranije kako u vlastitoj zemlji, tako i u financijskim sustavima i primijenjenim mjerama financijske politike u drugim zemljama (npr. diskriminatorne porezne mjere prema Židovima za vrijeme vladavine Hitlera u Njemačkoj).

Financijska statistika treba omogućiti i osigurati dobivanje čvrstog uporišta pri predlaganju i usvajanju određenih mjera financijske politike, pružiti potpuniji uvid u financijsku djelatnost države i drugih javnopravnih tijela, pridonijeti smanjenju nedovoljno argumentiranih ocjena i procjena određenih procesa i pojava. Poznavanje relevantnih financijskih podataka omogućava uvid u zaduženost države, visinu i strukturu javnih prihoda i rashoda i drugo.

Financijska sociologija izučava utjecaje društvenih i političkih snaga na javnu financijsku privredu tj. na pribavljanje i trošenje novca od strane države i drugih javnopravnih tijela, kao i utjecaj financijskog sustava i mjera financijske politike na socio-politički razvoj određene zemlje i određene sredine. Financijska sociologija proširuje svoje promatranje na socijalne grupe kao i državu u cjelini.

Financijska psihologija - stajalište pojedinaca o uvođenju poreza i drugih javnih prihoda, prema njihovoj raspodjeli za određene svrhe i za pojedine korisnike kao i trošenju javnih prihoda, predmet su izučavanja financijske psihologije. Financijska psihologija treba odgovoriti na pitanja kakav je stav pojedinaca prema uvođenju i djelovanju financijskih instrumenata (npr. poreza), te na pitanja zašto se ti instrumenti uvode, koriste, mijenjaju i prestaju primjenjivati te koji su učinci njihove uporabe.

3. NAZIV FINACIJSKE ZNANOSTI

O porijeklu riječi financije ne postoji usklađeno stajalište. Dok joj jedni pripisuju germansko, drugi tvrde da je ta riječ romanskog porijekla. U novije vrijeme prevladava mišljenje da naziv potječe od latinske riječi **finis** (kraj, svršeno). Ta se riječ prvobitno upotrebljavala da bi označila svršetak nekog pravnog spora, a istovremeno i novčani iznos koji je zbog kazne pritom trebalo platiti. Od latinskog glagola **finire** u srednjovjekovnom latinskom došlo je do riječi **finare**, a kasnije **finatio**, kojom se označavala svaka novčana činidba. U 14. i 15. stoljeću novčani i bankarski poslovi kao i razne burzovne operacije nazivali su se zajedničkim imenom **financijski poslovi**. U tom se razdoblju sve više upotrebljava izraz **finance**, koji je (najprije) preuzet u Francuskoj kao **les finances**, a označavao je prikupljanje i trošenje novčanih sredstava od strane države. Iz francuskog je ta riječ u istom značenju preuzeta i u druge suvremene jezike.

U 16., 17. i 18. stoljeću riječ financije često se upotrebljavala kao i sinonim za neke nemoralne i nedopuštene poslove, npr. prevare, spletke, lihvarstvo. U engleskom jeziku riječ **finance** upotrebljava se i za privatne novčane poslove.

Danas se riječ financije upotrebljava za raznovrsne novčane poslove (monetarne transakcije) koje obavljaju fizičke osobe, razni novčani zavodi (banke, burze, osiguravajuća društva), trgovačka društva, teritorijalne jedinice kao i druge pravne osobe – to su **financije u širem smislu**. Izraz financije ima i **uže značenje** te se upotrebljava da označi prikupljanje, upravljanje, raspodjelu i trošenje novčanih sredstava od strane države i drugih za to ovlaštenih javnopravnih tijela.

4. RAZVOJ FINACIJSKE ZNANOSTI

Grčka

S prikazom pojedinih financijskih instrumenata prvi puta se susrećemo u nekim od radova Platona (427.-347. pr. Kr.) i Aristotela (384.-322. pr. Kr.). U radu «**Oikonomika**», koji se pripisuje **Aristotelu**, jasno se može uočiti u kojoj je mjeri javna financijska privreda po opsegu skromna, a po sadržaju slična privatnoj privredi, što nije ni čudno, jer su pretpostavka za postojanje i značajniju ulogu javne financijske privrede – uz postojanje države i razvijeni robno-novčani odnosi.

Rim

U Rimu nije bila posvećena posebna pažnja izučavanju pojedinih financijskih instrumenata što se tumači činjenicom da Rimljani nisu imali neku vlastitu teoriju o državi i društvu. **Tacit** samo usput sporadično spominje pojedine financijske instrumente, ali bez teoretskog uopćavanja. U radovima rimskih pisaca nalazi se opis

pojedinih poreza, navode se pojedine mjere koje poduzimaju neki vladari (npr. uvođenje poreznih obveza za vrijeme cara Nerona, Augusta, Tiberija, Dioklecijanova porezna reforma), ali je izostala teorijska podloga. Tako se, npr. susrećemo s uputom koju je car **Tiberije** dao svojim prefektima da «**dobar pastir treba stoku šišati a ne klati**».

Za upoznavanje stajališta kulturnog kruga antičkog Rima o gospodarskoj djelatnosti države na prvom mjestu spominje se **Ciceron** (106.-43. pr. Kr.) – njegovi rukopisi i pisma u kojima se nalaze ocjene o postojećoj financijskoj praksi kao i prijedlozi za utvrđivanje nekih mjera države u području njene financijske aktivnosti. Tako npr. u pismu svom bratu **Kvintusu**, koji je bio prokonzul u provinciji Aziji, preporučuje da svoj položaj ne smije zloupotrijebiti u svrhu osobnog bogaćenja, što je inače tada bilo uobičajeno, i da nesretne ljude u okupiranoj provinciji ne smije opteretiti prevelikim dažbinama.

U radu «**De officiis**» (**O dužnostima**) Ciceron u obliku pisama zabrinutog oca upućenih sinu jedincu **Marcusu**, koji se nalazi na studijima u Ateni, iznosi razne prijedloge i daje ocjenu primjene određenih financijskih instrumenata. Tu iznosi zahtjev za uspostavljanjem ravnoteže između državnih prihoda i rashoda, jer inače postoji opasnost da zajam koji je služio za podmirenje deficita, neće biti vraćen u iznosu koji odgovara realnoj vrijednosti dobivenog iznosa zajma, nego u novcu čija je vrijednost manja od one kakva je bila u vrijeme zaključenja zajma, što bi nanijelo velike štete zajmodavcima, nadalje, da se porezi smiju ubirati samo za podmirivanje izvanrednih rashoda za vrijeme rata, a porezni obveznici moraju biti uvjereni u nužnost ubiranja poreza, dok prilikom oporezivanja treba voditi računa da ne dolazi do zloupotreba, do osobnog bogaćenja pojedinaca koji zadržavaju dio ubranog poreza za sebe.

Srednji vijek

Međutim, dok su mnogi financijski instrumenti kao i odnosi koji nastaju njihovom primjenom bili izvan pažnje crkvenih pisaca, ne može se reći da je to bio slučaj i onda kada se radilo o porezima kao i odnosu poreznih obveznika prema njihovoj poreznoj obvezi, prema plaćanju poreza. Osnovni problem koji je zaokupio pažnju crkve onog vremena, bilo je pitanje trebaju li vjernici plaćati poreze. Odgovor na to pitanje, odnosno uporište za plaćanje poreza, skolastici su našli u Evanđelju gdje se nalazi poznato stajalište «**dajte caru što je carevo, a Bogu što je Božje**» ili kreće «**caru carevo, a Bogu Božje**» (**Evanđelje po Mateju, Glava 20, red 25**). Drugim riječima Bogu ide duša, a caru idu porezi.

Među teolozima srednjeg vijeka koji su istraživali problematiku oporezivanja, posebno mjesto pripada **Tomi Akvinskom** (1227.-1274.) koji u svom opsežnom radu «**Summa Theologiae**» koji se sastoji od 36 knjiga, na mnogim mjestima razmatra problem uvođenja porezne obveze i visine poreznog opterećenja. Toma Akvinski sam sebi postavlja pitanje treba li poreze tretirati kao pljačku odnosno kao grešnu radnju. Poznat je problem koji je zaokupio njegovu pozornost, može li se uvesti obveza plaćanja poreza, a da se pri tome ne griješi. Odgovor je pozitivan onda kada se porez plaća u umjerenosti i kada se iznos ubran oporezivanjem rabi u općem interesu.

U knjizi «**De regimine principum**» (**O principima vladanja**) Toma Akvinski ističe da vladar ima pravo ubirati poreze samo onda kada a) prihodi od vladareva posjeda nisu dostatni za obranu zemlje i kada se b) porezom ubrani prihodi troše na financiranje rashoda od općeg interesa. Toma Akvinski također naglašava da vladaru moraju stajati na raspolaganju stvari veće vrijednosti jer one jačaju njegov ugled, olakšavaju mu i osiguravaju uspostavljanje dobrih odnosa s drugim vladarima i državama te ga ne dovode u situaciju da se zadužuje.

U Firenci je u 14. stoljeću uređen **katastar** što govori ne samo o razvijenim financijama u toj sredini nego i o nastojanju za pronalaženjem novih modaliteta pri oporezivanju sa svrhom da dovedu do ostvarenja zahtjeva za ravnomjernijim rasporedom poreznog tereta.

Među talijanskim piscima iz područja javnih financija 15. stoljeća istaknuto mjesto pripada **Carafi** autoru rada «**De regis et boni principis officio**» (**O dužnostima kralja i dobrog vladara**). Carafa je naglasio da vladar koji želi ostaviti dobro mišljenje kod svojih podanika, ne smije ih previše opteretiti raznim obvezama, a novo opterećenje može uvesti u iznimnim slučajevima. Carafa je upozoravao na potrebu jeftinoće ubiranja javnih prihoda, na neophodnost racionalnog gospodarenja prikupljenim приходima kao i na obvezu formiranja rezervi u doba mira koje bi poslužile za vrijeme rata i drugih izvanrednih prilika. Pri oporezivanju treba voditi računa o ravnomjernoj raspodjeli poreznog tereta.

Raspravu o problematici za i protiv progresivnog oporezivanja nalazimo u knjizi «**Della vita civile**» (**O životu građana**), koju je 1529. godine objavio u Firenci **Matteo Palmieri**. Prema Palmieriu oporezivanje se mora obavljati primjenom proporcionalnih stopa drugim riječima bez obzira na visinu prihoda porez bi se uvijek plaćao po istoj poreznoj stopi. Npr. proporcionalno oporezivanje u Republici Hrvatskoj imamo kod poreza na dobit, poreza na dodanu vrijednost, poreza na promet nekretnina, poreza na nasljedstva i darove, dok progresivno oporezivanje imamo kod poreza na dohodak jer oni koji ostvaruju veće dohotke plaćaju i porez po većim poreznim stopama.

U razvoju financijske znanosti istaknuto mjesto pripada **Jeanu Bodinu** (1530.-1596.). Jean Bodin se zalagao za ukidanje svih povlastica pri oporezivanju, za uvođenje poreza na luksuz, za vođenje računa o tome da su porezi ne samo instrument fiskalne politike, nego da se oporezivanjem mogu ostvariti i drugi ciljevi, te za uvođenje proporcionalnog poreza na imovinu, i to svih vlasnika. U svom poznatom dijelu «**Les six livres de la Republique**» (**Šest knjiga o Republici**) Bodin osuđuje rastrošnost dvora, kvarenje novca, prodaju činovničkih mjesta, povećanje javnih izdataka. Za njega su financije «nervi republike». Porezi su za Bodina izvanredni prihodi koji se ubiru u izvanrednim situacijama (npr. uslijed rata). Prema Bodinu osnovni su izvori javnih prihoda: 1) domenijalni prihodi, 2) ratni plijen, 3) pokloni prijatelja i podanika te testamentarna zavještavanja i darovanja, 4) razni oblici pomoći saveznika, 5) prihodi od trgovine koju organizira država, 6) izvozne i uvozne carine i 7) porezi (direktni).

Kameralisti (17. i 18. stoljeće)

Središnje mjesto u razvoju financijske znanosti u 17. i 18. stoljeću u Njemačkoj imali su **kameralisti**. Nužan uvjet stvaranja nacionalne države kojom bi se upravljalo centralistički, kameralisti vide u izgradnji jedinstvene uprave, u stvaranju jedinstvene financijske uprave i financijskog sustava, u sve većem angažiranju države u gospodarstvu.

Među poznatim kameralistima je **Johann Heinrich Gottlob von Justi** (1705.-1771.) izdao je 1762. godinu knjigu «**Ausführliche Abhandlung von den Steuern und Abgaben**» (**Opširno razmatranje o porezima i dažbinama**), a 1766. godine «**System des Finanzwesens**» (**Sustav financija**). Osim što je izvršio sistematizaciju javnih prihoda, Justi je predložio neka rukovodna pravila kojih se treba pridržavati pri oporezivanju (načela oporezivanja), te se zalagao za jedinstvo proračuna i za razdvajanje državne imovine od imovine vladara.

Mnoge Justijeve ideje preuzeo je i razradio **Joseph Sonnenfels** (1733.-1817.) koji u svojoj poznatoj knjizi «**Grundsätze der Polizey, Handlung und**

Finanzwissenschaft» (Načela policije, trgovine i financijske znanosti iz 1765. godine – knjiga je doživjela 8 izdanja i po njoj su učili i bivši studenti Političko-kameralnog studija u Varaždinu i Pravnog fakulteta u Zagrebu) s mnogo umješnosti sistematizira financijsku materiju. Posebno treba upozoriti na njegovo utvrđivanje razlika između javne i privatne financijske privrede, kao i na davanje primata javnim rashodima nad prihodima.

Najveći doprinos razvoju financijske znanosti u 19. stoljeću dali su sljedeći njemački pisci:

1) **Karl Heinrich Rau** (1792.-1870.) objavio je 1832. godine knjigu **«Finanzwissenschaft» (Financijska znanost)** – kao treći dio udžbenika o političkoj ekonomiji. Nitko prije nije tako sustavno i tako temeljito obradio materiju javnih financija kao što je to učinio Rau, što je u mnogome pridonijelo osamostaljenju javnih financija kao posebne znanstvene discipline.

2) **Lorenz von Stein** (1815.-1890.) u svom je udžbeniku **«Lehrbuch der Finanzwissenschaft» (Udžbenik o financijskoj znanosti)** objavljenom 1860. godine najviše pridonio da je financijska znanost postala organski povezani ravnopravni dio znanosti o državi. Uloga države nije više ograničena na ulogu «države noćobdije», nego je ona nositelj važnih zadataka u gospodarskom životu zemlje.

3) **Adolph Wagner** (1835.-1917.) zaslužan je kako za sistematiziranje materije o javnim financijama, tako i za unošenje socijalno-političkog pristupa izučavanju ciljeva i učinaka financijskih instrumenata. Wagneru je bilo povjereno da pripremi šesto prerađeno izdanje udžbenika koji je napisao Rau. Taj je zadatak rezultirao objavljivanjem opsežnog rada u 4 knjige **«Finanzwissenschaft» (Financijska znanost)** u vremenu od 1877. do 1901. godine.

4) **Albert Schäffle** (1830.-1903.) unosi etičke momente u proučavanju financijske djelatnosti države. Za njega u središtu pozornosti financijske znanosti treba biti čovjek, a ne država, Bog, društvena elita. Financije omogućavaju i osiguravaju prehranu, a samim tim i opstanak socijalne tvorevine – države.

20. stoljeće

U izučavanju financijske znanosti u 20. stoljeću sve se veća pozornost posvećuje financijskoj sociologiji (radovi **Vilfreda Pareta**, **Maxa Webera** i drugih), te financijskoj psihologiji, jer je financijska znanost interdisciplinarna društvena znanost.

5. RAZVOJ FINACIJSKE ZNANOSTI U HRVATSKOJ

Carica Marija Terezija osnovala je **1769. godine u Varaždinu Političko-kameralni studij** (termin kamera prvobitno se koristi da označi riznicu vladara, a kasnije su njime obuhvaćene sve institucije upravljanja novčanim poslovima neke teritorijalne jedinice) sa zadaćom da se obrazuju kadrovi za potrebe državne uprave. Nastavnim planom bila su predviđena i predavanja o financijskom gospodarstvu, odnosno javnom kućanstvu.

Prvi predavač materije o financijskoj znanosti na Političko-kameralnom studiju bio je **Adalbert Barić**. Predavao je prema knjizi koju je napisao Joseph Sonnenfels (Načela policije, trgovine i financijske znanosti). Budući da je Sonnenfels dio knjige koji se odnosio na financijsku znanost napisao tek **1772. godine**, realno je pretpostaviti da se s izlaganjem materije o financijskoj aktivnosti države moglo započeti tek te godine, odnosno najranije te godine.

Političko-kameralni studij je 1772. godine preseljen u Zagreb, da bi 1776. godine bio uključen u novoosnovani Pravni fakultet Kraljevske akademije znanosti. Od četiri

katedre tog novog fakulteta, jedna je bila i Katedra za političke i kameralne (financijske) znanosti.

Prvi predavač materije o financijskoj znanosti na novoosnovanom Pravnom fakultetu u Zagrebu bio je **Franjo Lehnau** (po nekima **Lenau**), koji je nastavu držao na njemačkom jeziku – jeziku kojim većina studenata nije vladala, pa je interes za njegova predavanja bio malen.

Za razvoj financijske znanosti u Hrvatskoj od posebnog je značaja **Pavao Muhić**, koji nastavu iz ovog predmeta drži više od tri desetljeća, s time što od školske godine **1848/49.**, nastavu iz predmeta «Financijska znanost» drži na hrvatskom jeziku.

Predma je predmet «Financijska znanost» uveden u nastavni plan jedne visokoškolske obrazovne ustanove u Hrvatskoj još **1769.** godine, a s održavanjem nastave iz tog predmeta započeto **1772.** godine, trebalo je proći 130 godina da jedan naš autor na hrvatskom jeziku tiska udžbenik iz ovog predmeta, a to je i uspjelo **Stjepanu Posiloviću** koji nije bio nastavnik na Pravnom fakultetu u Zagrebu.

Stjepan Posilović (1850.-1929.) cijeli svoj radni vijek je proveo radeći na sudu (tek kraće vrijeme u državnom odvjetništvu). Bio je prislušnik, a zatim sudski pristav kod Sudbenog stola u Zagrebu. Godine 1875. položio je praktički sudački ispit. Godine 1880. bio je imenovan kotarskim sucem u Ogulinu, 1882. godine bio je dodijeljen državom odvjetništvu u Zemunu, a 1887. godine privremenim sudbenim vijećnikom i upraviteljem okružnog suda u Sarajevu. Pomoćni izvjestitelj Stola sedmorice u Zagrebu postaje 1897. godine da bi 1899. godine bio imenovan za vijećnika Stola sedmorice u Zagrebu. Za predsjednika ove najviše sudbene vlasti bio je imenovan početkom 1912. godine da bi na vlastiti zahtjev bio umirovljen 1919. godine. Pisao je o nepažnji, podzalogu, obustavi plaćanja i nagodbi izvan stečaja, provedbi diobe zajednice, građanskom postupku, osnovama ugarskog kaznenog prava, osnovama švicarskog kaznenog postupka, novim vidicima u kaznenom pravu, općem austrijskom građanskom zakonu itd.

Stjepan Posilović je **1899.** godine napisao knjigu «**Financijalna znanost**». Materija izložena u knjizi «Financijalna znanost» podijeljena je na tri djela i to:

I. dio Državni izdaci (rashodi)

II. dio Državni prihodi

III. dio se dijeli na dva dijela: a) Odsjek budžet (državni proračun) i b) Odsjek (javna vjeresija).

Na početku knjige autor je uvrstio kraći uvod, a na kraju knjige dodatak u kojem je obrađena problematika kućanstva (općina).

U **uvodnom dijelu knjige** je istaknuto da ne samo država, nego i druga politička tijela da bi opstala moraju imati posebno uređeno kućanstvo jer ta politička tijela imaju zadatak skrbiti se za javne i zajedničke potrebe svojih pripadnika.

Posilović ističe da je financijskoj znanosti zadatak da razvije načela po kojima se ima voditi takvo kućanstvo, dakle financijska znanost je znanost o javnom kućanstvu.

Financijsko pravo po njemu sadrži samo pozitivne financijske zakone i naredbe, naputke itd.

U **prvom dijelu knjige** govori o **državnim izdacima (rashodima)** te po njemu financijska aktivnost države će se pozitivno ocijeniti ako se nađe pravi razmjer javnih potreba naspram imetka naroda, državni rashodi ne bi smjeli prekoračiti 15% narodnog imetka, ne smiju biti pretjerana podavanja državljana za pokriće izdataka. Među općim načelima državnih izdataka jedan je od prvih zadataka financijske politike očuvanje «ravnoteže» između državnih izdataka i državnih prihoda. U prvom dijelu knjige je uvrstio obilje statističkih podataka o državnim izdacima većeg broja europskih zemalja, kao npr. o visini državnih izdataka «šefova država» i njihove

obitelji, o izdacima funkcioniranja predstavničkog tijela, o vojnim izdacima, o izdacima za bogoštovlje i nastavu, o izdacima ministarstva unutarnjih poslova itd.

U **drugom dijelu knjige** raspravlja o raznovrsnim aspektima **državnih prihoda** koji po njemu trebaju udovoljavati sljedećim zahtjevima: 1. prihodi ne smiju vrijeđati tuđa prava niti stajati u opreci sa zahtjevima pravičnosti, 2. ne smiju ugrožavati proizvodnju i promet dobara, 3. ne bi smjeli biti u opreci sa zahtjevima morala, javne sigurnosti i općeg blagostanja i 4. trebaju teći u državnu blagajnu lako, sigurno i potpuno, te sa što manje troškova.

Nadalje ističe, da su porezi najvažnije vrelo državnih prihoda. Poreze definira kao javna podavanja koja se daju državi i drugim javnim tijelima prema odredbi zakona iz imovine, odnosno dohotka pojedinca u svrhe ostvarenja općih svrha bez posebne protučinidbe. Porezi se trebaju temeljiti na načelima pravednosti i određenosti, osnova oporezivanja treba biti dohodak, a samo iznimno imovina poreznog obveznika, također se zalaže za izuzeće od oporezivanja (oprost od poreza) minimuma za uzdržavanje. Samo spominje štetne posljedice dvostrukog oporezivanja, daje definicije pojedinih elemenata (subjektivne i materijalne) oporezivanja.

Poreze je podijelio na **1. izravne (neposredne)**: porez iz prihoda, imovinske poreze, opću dohodarinu, vojno-oprosni porez ili taksu. U prikazu poreza iz prihoda izložio je materiju o zemljarini, kućarini, te tecivarini (porez koji se plaća od čistog obrta prihoda), te je izložio materiju o porezu na rentu kapitala i porezu od osobne privrede i na plaću, **2. poštarske** i **3. poreze na promet i iz nasljedstva**.

Posebno govori o porezu na dohodak i kaže da je to porez budućnosti.

U poglavlju o imovinsko-prometnim porezima govori o oporezivanju nasljedstva, zalaže se za oporezivanje svih nasljednika s tim da se za najbliže srodnike te supružnike postavi mjerilo koje inače raste prema nasljedstvu srodstva. Zalaže se za dvostruku progresiju pri oporezivanju nasljedstva tj. opredjeljuje se da porezno opterećenje ovisi kako o blizini srodstva između ostavitelja i nasljednika, tako i o veličini ostavštine.

Ističe da noviji smjer zakonodavstva ide za tim, da predmeta podvrgnutih porezu na trošnju, bude što manje, i to po mogućnosti da to budu predmeti općeg užitka. Govori i o carinama, a one su u njegovo vrijeme predstavljale 20% svih državnih prihoda.

Materiju o državnom proračunu izložio je u **trećem dijelu knjige**. U poglavlju o proračunu Austro-Ugarske spominje i financijsko uređenje i proračun Hrvatske i Slavonije (Hrvatska i Slavonija imale su sa Ugarskom zajedničke financije i zajedničku financijsku upravu), te propise kojima su ti odnosi regulirani (temeljna načela financijskih odnosa bila su utvrđena Ugarsko-hrvatskom nagodbom iz 1868. godine).

Javna vjeresija (javni zajam) po mišljenju Posilovića je izvanredan prihod države. Kaže da državni zajam nije sam po sebi ni dobra ni zla stvar za državu. Ako se dobro upotrijebi u korisne svrhe, dobar je, nasuprot štetan ako se zloupotrijebi. Sklopljeni zajam treba država upotrijebiti tako da se poveća narodni dohodak, kako bi mogla vratiti glavnici i platiti ugovorenu kamatu.

Na zadnjim stranicama pod nazivom **Dodatak** dao je prikaz lokalnih financija (kućanstva - općina).

Razvoju financijske znanosti u Hrvatskoj pridonijeli su sljedeći hrvatski pisci:

1) **Bogoslav Šulek**, svojim djelom «**Hrvatski ustav ili konstitucija**» godine 1882. u kojem pod naslovom «**Državno kućanstvo**» (str. 211. i dalje) donosi uz

povijest financija Hrvatske u pojedinostima onaj dio Hrvatsko-Ugarske nagodbe koji se odnosi na državno kućanstvo,

2) **Fran Milobar** objavio je 1902. i 1903. godine djelo u dva sveska i šest poglavlja. U knjizi «**Izabrana poglavlja iz narodnog gospodarstva (političke ekonomije)**» jedno je poglavlje (**šesto**) bilo posvećeno financijskoj znanosti,

3) **Matija Tičarić** napisao je knjigu «**Državna financijalna uprava**» (Budimpešta, 1906. godine),

4) **Stjepan Radić** napisao je knjigu «**Današnja financijalna znanost**» (Zagreb, 1908. godine),

5) **Đuro Račić** napisao je knjigu «**Financijska znanost**» (Zagreb, 1929. godine),

6) **Vladimir Franolić** napisao je knjigu «**Budžet i budžetsko pravo**» (Zagreb, 1937. godine),

7) **Zlatko Herkov** napisao je knjige «**Općinski proračun u teoriji i praksi**» (Zagreb, 1938. godine), «**Građa za financijsko-pravni rječnik feudalne epohe Hrvatske**» (Zagreb, 1956. godine), «**Iz povijesti javnih financija, financijskog prava i razvitka financijske znanosti Hrvatske**» (Zagreb, 1985. godine).

6. POJAM FINACIJSKOG PRAVA

Financijsko pravo je skup pravnih propisa kojima se reguliraju financijsko-pravni odnosi do kojih dolazi prilikom prikupljanja, upravljanja, raspodjele i trošenja sredstava namijenjenih zadovoljavanju (financiranju) javnih rashoda.

Ponekad se termin financijsko pravo rabi u užem i širem smislu. **U užem smislu pod terminom financijsko pravo** podrazumijevamo financijsko-pravne odnose do kojih dolazi prilikom prikupljanja javnih prihoda, upravljanja njima (čuvanje i slično državne imovine), raspodjele javnih prihoda i njihovog trošenja. **Pod terminom financijsko pravo u širem smislu** podrazumijevamo skup pravnih propisa kojima se regulira financijska djelatnost ne samo države i drugih javnopravnih tijela, nego i oni financijsko-pravni odnosi do kojih dolazi pri novčanoj aktivnosti privatnih subjekata – fizičkih i pravnih osoba. Međutim reguliranje tih odnosa tj. odnosa između fizičkih i pravnih osoba predmet je izučavanja građanskog i/ili trgovačkog prava, tako da se termin financijsko pravo, u pravilu upotrebljava samo u užem smislu.

Financijsko pravo je skup pravnih propisa kojima se uređuje:

1. pravo javnih davanja (porezno pravo, carinsko pravo, pristojbeno pravo, propisi kojima se uređuju doprinosi),
2. pravo javnog zaduživanja (javni zajam),
3. proračunsko pravo,
4. devizno pravo,
5. pravo upravljanja javnom (državnom) imovinom, i
6. pravo javnih subvencija (pomoći).

7. PODJELA FINACIJSKOG PRAVA

Financijsko pravo možemo podijeliti prema različitim kriterijima.

1. **Prema prostornom važenju** financijsko pravo možemo podijeliti na a) **nacionalno (domaće, unutarne) financijsko pravo** i b) **međunarodno financijsko pravo**.

a) **Nacionalno (domaće, unutarne) financijsko pravo** dio je pravnog sustava jedne zemlje kojim su obuhvaćeni oni pravni propisi, one pravne norme u toj državi,

kojima je regulirana njena financijska djelatnost kao i financijska djelatnost drugih javnopravnih tijela (javni sektor) u toj zemlji.

b) Pod **međunarodnim financijskim pravom** razumijeva se u prvom redu ukupnost normi kojima se reguliraju međudržavni financijsko-pravni odnosi.

2. **Prema pravnim normama** kojima su utvrđene pravne osnove financijske djelatnosti države, razlikujemo a) **opće** i b) **posebno financijsko pravo**.

a) **Opći dio financijskog prava** čini ukupnost pravnih normi kojima se osigurava jedinstvo financijskog sustava, kojima se normiraju opća načela na kojima se zasnivaju financijsko-pravni odnosi (npr. pravednost u oporezivanju).

b) **Poseban dio financijskog prava** čini ukupnost pravnih normi kojima se na jedinstven način regulira određena grupa financijsko-pravnih odnosa (npr. financijsko-pravnih odnosa koji se javljaju pri sastavljanju, donošenju i izvršenju proračuna, pri kontroli izvršenja proračuna (proračunsko pravo), financijsko-pravni odnosi pri razrezu, naplati i kontroli ubiranja poreza (porezno pravo). U poseban dio financijskog prava ubrajamo sve što je navedeno u lekciji pod naslovom pojam financijskog prava od rednog broja 1 do 6.

8. OBILJEŽJA (KARAKTERISTIKE) FINACIJSKOG PRAVA

Obilježja financijskog prava su sljedeća:

1. Financijsko pravo je grana prava koja spada u **javno pravo**, jer zakonom uređuje pravne odnose između države i drugih javnopravnih tijela, s jedne, i fizičkih i pravnih osoba, s druge strane, odnose u kojima su prava i obveze ovih drugih utvrđene kogentnim normama. U financijskoj literaturi nailazimo na različite definicije financijskog prava kao grane javnog prava. Tako primjerice: «Predmet izučavanja financijskog prava je pravno uređenje javnih prihoda i rashoda» (**Kruse**), odnosno «Financijsko pravo obuhvaća ukupnu aktivnost (živost) države reduciranu na njeno financijsko djelovanje ako se može pravno obuhvatiti» (**Hansel**), ili je to «Pravna disciplina koja obuhvaća financijsko-gospodarsku djelatnost javnog sektora ako je ona podložna pravnom uređenju» (**Strickrodt**) i slično.

2. Financijsko pravo je **samostalna izdvojena grana prava**. U starijoj se literaturi financijsko pravo (često) tretiralo kao sastavni dio financijske znanosti (pravna komponenta ove znanosti) a tijela koja sudjeluju u prikupljanju, upravljanju (čuvanju), raspodjeli i trošenju novčanih sredstava od strane države te postupak koji pri tome primjenjuju, je predmet izučavanja upravno-financijskog prava, odnosno da financijsko pravo «predstavlja dio upravnog prava koji, u odnosu na njega, nema nikakvu autonomiju».

Zbog «heterogenosti prirode» financijskog prava došlo je do razdvajanja («dezintegracije») financijskog prava, tako da se u novijoj financijskoj literaturi posebno razmatra problematika pojedinih dijelova financijskog prava kao npr. porezno pravo, proračunsko pravo. Stoga se u Europi i mnogim drugim izvanoeuropskim državama na visokoškolskim ustanovama predaje odnosno proučavaju pojedini dijelovi financijskog prava npr. na pravnim fakultetima u Njemačkoj i Francuskoj se predaje porezno pravo (Steuerrecht odnosno Droit Fiscal), u Italiji se na pojedinim pravnim fakultetima predaje samo porezno pravo, ili samo financijsko pravo odnosno financijska znanost itd.

3. Financijsko pravo je **posebna pravna disciplina**. Ono ima mnogo dodirnih točaka s ustavnim pravom, upravnim pravom, građanskim pravom i građanskim procesnim pravom, kaznenim pravom i kaznenim procesnim pravom, trgovačkim

pravom i pravom društava, međunarodnim javnim pravom, radnim i socijalnim pravom i drugim pravnim disciplinama.

3.1. Odnos Financijskog prava i Ustavnog prava

Kad je u pitanju odnos prema ustavnom pravu, financijsko (porezno) pravo u njemu ima svoje temelje. Na općem planu – jer pretpostavlja pravnu organizaciju koja je konstruirana na temelju političke strukture države i radi čijeg funkcioniranja ono i uređuje odnose u kojima se prikupljaju i troše financijska sredstva. Na posebnom planu – jer se norme financijskog (poreznog) prava izvode iz vršenja financijskog suvereniteta države, koji svoje temelje ima u ustavu. Ustav regulira subjektivno financijsko (porezno) pravo države (pravo utvrđivanja izvora i vrste poreza i drugih prihoda, raspodjele prihoda između pojedinih teritorijalnih jedinica, donošenje i izvršenje proračuna, kontrole raspolaganja javnim приходima, zaduženja države i dr.), i propisuje poreznu dužnost za građane, koji su jednaki pred zakonom, pa i pred poreznim zakonom. Najznačajnija ustavna načela za financijsko (porezno) pravo jesu načelo trodiobe vlasti (zakonodavna, izvršna i sudbena), načelo zaštite ljudskog dostojanstva, načelo plaćanja poreza prema gospodarskoj snazi, načelo zaštite privatnog vlasništva, načelo zaštite privatnosti itd. U Republici Austriji Ustavni sud znatno utječe na razvoj poreznog zakonodavstva. Za Ustavni sud taj stav povlači za sobom, naravno, i ogromno radno opterećenje, jer je sudska praksa pogodna za to da među poreznim obveznicima i njihovim savjetnicima gaji nadu kako će u konfrontaciji (sukobu) s vlastitim poreznim problemima uspjeti za sebe «pridobiti» Ustavni sud. **Savezni Ustavni sud (Bundesverfassungsgericht, BVerfG)** u Njemačkoj donio je nekoliko odluka u svezi visine poreznog opterećenja poreznih obveznika pa je zauzeo stajalište da država mora ostaviti poreznom obvezniku oko 50% ukupnog dohotka odnosno ukupno oporezivanje osobnog kapitala ne bi trebalo iznositi više od polovine kapitala (**Halbteilungsgrundsatz**) kako bi se izbjegla neopravdana povreda temeljnih ljudskih prava, odnosno kako bi se zaštitilo dostojanstvo poreznih obveznika. Sada ćemo navesti nekoliko članaka Ustava Republike Hrvatske koji se odnose na financijsko (porezno) pravo:

U Republici Hrvatskoj zakoni moraju biti u suglasnosti s Ustavom, a ostali propisi i s Ustavom i sa zakonom. Svatko je dužan držati se Ustava i zakona i poštivati pravni poredak Republike Hrvatske.

Jamči se pravo na žalbu protiv pojedinačnih pravnih akata donesenih u postupku prvog stupnja pred sudom ili drugim ovlaštenim tijelom.

Pravo na žalbu može biti iznimno isključeno u slučajevima određenima zakonom ako je osigurana druga pravna zaštita.

Pojedinačni akti državne uprave i tijela koja imaju javne ovlasti moraju biti utemeljeni na zakonu.

Zajamčuje se sudska kontrola zakonitosti pojedinačnih akata upravnih vlasti i tijela koja imaju javne ovlasti.

Svakom se jamči štovanje i pravna zaštita njegova osobnog i obiteljskog života, dostojanstva, ugleda i časti.

Svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima.

Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.

Državni se prihodi i rashodi utvrđuju u državnom proračunu.

U zakonu čija primjena traži financijska sredstva, moraju se predvidjeti njihovi izvori.

Vlada Republike Hrvatske predlaže zakone i druge akte Hrvatskom saboru, predlaže državni proračun i završni račun itd.

Predsjednik Republike, na prijedlog Vlade i uz supotpis predsjednika Vlade, a nakon savjetovanja s predstavnicima klubova zastupnika parlamentarnih stranaka može raspustiti Hrvatski sabor ako na zahtjev Vlade da se izglasa povjerenje, Hrvatski sabor Vladi izglasa nepovjerenje ili u roku od 120 dana od dana predlaganja ne donese državni proračun.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju pravo na vlastite prihode kojima slobodno raspolažu u obavljanju poslova iz svojeg djelokruga.

Prihodi jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave moraju biti razmjerni njihovim ovlastima predviđenim Ustavom i zakonom.

Država je dužna pomagati financijski slabije jedinice lokalne samouprave u skladu sa zakonom.

Hrvatski sabor potvrđuje međunarodne ugovore koji traže donošenje ili izmjenu zakona, međunarodne ugovore vojne i političke naravi i međunarodne ugovore koji financijski obvezuju Republiku Hrvatsku.

3.2. Odnos Financijskog prava i Upravnog prava

U pogledu odnosa prema upravnom pravu, u literaturi se susreću dva različita stajališta. Po jednom, financijsko (porezno) pravo predstavlja dio upravnog prava, koji u odnosu na njega nema nikakvu autonomiju. Po drugom, financijsko (porezno) pravo autonomno je (odnosno «partikularno») u odnosu na upravno pravo.

Definirajući financijsko (porezno) pravo kao dio upravnog prava (negirajući mu, dakle autonomiju) prvi pristup nalazi svoje argumente u tvrdnji da financijsko-pravni (porezno-pravni) odnos po svojoj prirodi je upravni odnos, jer upravno pravo uređuje izvršavanje funkcija državnih tijela u ostvarivanju nekog specifičnog praktičnog cilja, a taj specifični praktični cilj za financijsko (porezno) pravo je da se državi osigura dovoljno financijskih sredstava neophodnih za ostvarivanje njenih ustavnih funkcija. Drugim riječima, financijsko (porezno) pravo bi, analogno komunalnom pravu, građevinskom pravu, policijskom pravu i slično predstavljalo jedno posebno upravno područje.

Drugi pristup podrazumijeva partikularizam financijskog (poreznog) prava u odnosu na upravo pravo. Drugim riječima porezni je spor i po metodama rješavanja vrlo blizak upravnom sporu. Međutim, među njima ipak postoje razlike. Upravno pravo se je, zahvaljujući osobito sudskoj praksi, s vremenom razvilo u smjeru sve većeg poštivanja prava pojedinaca i sve većoj ravnopravnosti između sudionika u postupku (npr. načelo pravne izvjesnosti i načelo zaštite legitimnih očekivanja sudionika). Financijsko (porezno) pravo zadržalo je, međutim, odnos nejednakosti između države i poreznog obveznika. **Bernard Brachet** smatra da u materiji poreznog nadzora ili poreznih delikata javna vlast raspolaže s mnogo širim ovlastima nego u drugim odnosima s građanima. Stoga se financijsko (porezno) pravo pokazuje represivnijim odnosno autoritarnijim od upravnog prava. Moglo bi se zaključiti da je odnos između financijskog (poreznog) prava i upravnog prava odnos posebnog i općeg, tako da u nedostatku specifičnog uređivanja određenog pitanja propisima financijskog (poreznog) prava treba primjenjivati norme upravnog prava, a to znači da porezni postupak provode upravna tijela Ministarstvo financija, odnosno Središnji ured Porezne uprave, područni uredi Porezne uprave i ispostave područnih ureda Porezne uprave, te tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a radi utvrđivanja i naplate poreza i drugih javnih davanja prema odredbama Općeg

poreznog zakona. Na postupak poreznih tijela u primjeni poreznih propisa primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku, ako Općim poreznim zakonom nije drukčije propisano, iz čega se daje zaključiti da je Opći porezni zakon **lex specialis** prema Zakonu o općem upravnom postupku, što znači da je njegova pravna snaga iznad Zakona o općem upravnom postupku. Stoga se odredbe Zakona o općem upravnom postupku primjenjuju na području poreznog postupka samo supsidijarno, tj. samo na pitanja koja nisu riješena Općim poreznim zakonom.

3.3. Odnos Financijskog prava i Građanskog prava i Građanskog procesnog prava

Početak 19. stoljeća bilo je dosta autora koji su smatrali da je financijsko (porezno) pravo nerazvijeno i da je ono samo derivat privatnog prava. Jedan od njih ističe: «.....uostalom ne treba zaboraviti da je financijsko (porezno) pravo stalna primjena građanskog prava». S vremenom su se javila i druga stajališta. Financijsko (porezno) pravo može se smatrati autonomnim unatoč svojoj povezanosti s građanskim pravom, smatra **M. Gambier**. Da bi donijeli pravilnu odluku, interpreti financijskog (poreznog) prava dužni su uzeti u obzir ne samo slovo nego i duh zakona.

Uspostava Financijskog suda u Njemačkoj kao najvišeg suda u poreznim stvarima 1918. godine značajno je utjecala na to da pitanje autonomnosti financijskog (poreznog) prava u odnosu na građansko pravo danas više nije predmet rasprave.

U pogledu odnosa prema građanskom pravu granica je jasna: financijsko (porezno) pravo pripada javnom, a građansko privatnom pravu, no ne treba zanemariti činjenicu da građansko pravo svojim institutima danas obogaćuje područje financijskog (poreznog) prava npr. načelo postupanja u dobroj vjeri, instituti sporazumijevanja i nagodbe, institut naknade štete zbog pogrešne primjene porezno-pravnih propisa od strane poreznih službenika.

Nužno je također poznavati sve dijelove građanskog prava i to opći dio građanskog prava, stvarno, obvezno i nasljedno pravo.

Opći dio građanskog prava regulira što su ništavi pravni poslovi. U građansko-pravnom smislu takvi pravni poslovi ne proizvode pravne učinke, dok u financijskom (poreznom) pravu ništavi pravni poslovi proizvode pravne učinke i podložni su oporezivanju.

Kod stvarnog i nasljednog prava treba poznavati (što su stvari, kako ih možemo podijeliti, nasljedne redove i sl.) jer se pri kupnji ili zamjeni nekretnina kao i pri raspolaganju određenim pravima plaća porez na promet nekretnina, dok se kod poreza na nasljedstva i darove porez plaća onda kada određene osobe prime od darovatelja, odnosno naslijede nekretnine ili pokretnu imovinu veću od propisane vrijednosti.

Financijsko (porezno) pravni odnos je sličan obvezno-pravnom odnosu sa zahtjevom imovinskopravne naravi. Drugim riječima, njegovi elementi (trenutak nastanka i prestanka, načini izvršenja i sl.) regulirani su Općim poreznim zakonom, ali je unutrašnja struktura tog odnosa zasnovana na teoretskim spoznajama kako to tumači građansko obvezno pravo. Zbog toga se na institut zastare poreza, prijeboja ili kompenzacije poreza i sl. supsidijarno primjenjuju odredbe Zakona o obveznim odnosima, ako Općim poreznim zakonom nije drugačije propisano.

Veza između financijskog (poreznog) prava i **građanskog procesnog prava** je razvidna u provođenju ovršnog postupka. Ovršni postupak u poreznom pravu, budući da je uređen Općim poreznim zakonom, je u odnosu na ovršni postupak uređen propisima građanskog procesnog prava, unekoliko specifičan. Ta se specifičnost sastoji u tome, što funkciju ovrhovoditelja može imati uz porezno tijelo još i nadležan

sud zavisno o tome radi li se o pokretninama i imovinskim pravima ili o nekretninama. Naime, ako se porezni dug prisilno naplaćuje iz vrijednosti pokretnina i imovinskih prava, tada je za ovrhu nadležno porezno tijelo, a ako je objekt prisilne naplate poreznog duga nekretnina, tada ovrhu na prijedlog poreznog tijela provodi nadležan sud (općinski sud na čijem se području nalazi nekretnina) prema odredbama Ovršnog zakona. Stoga se uz odredbe Općeg poreznog zakona, kao **lex specialis**, primjenjuju i odredbe Ovršnog zakona kao **lex generalis**. Ne treba zanemariti činjenicu, da će nadležni sud u građanskom (parničnom) postupku provesti određene radnje samo ako stranke plate sudsku pristojbu. Sudska pristojba je jedan od izvora javnih prihoda.

3.4. Odnos Financijskog prava i Kaznenog prava i Kaznenog procesnog prava

Kazneni zakon Republike Hrvatske u Glavi dvadesetprvoj «Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja» utvrđuje odnosno propisuje sankcije za neizvršenje obveze plaćanja poreza i drugih obveznih davanja (doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje), kao i za zlouporabe, odnosno propuste u raspolaganju javnim приходima, te izbjegavanje carinskog nadzora na sljedeći način:

Utaja poreza i drugih davanja

Članak 286.

Tko s ciljem da on ili tko drugi izbjegne potpuno ili djelomično plaćanje poreza, doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja, drugih propisanih doprinosa ili davanja, daje lažne podatke o zakonito stečenim dohocima, o predmetima ili o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obveza, ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi zakonito stečeni prihod, odnosno predmet, ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje ovakvih obveza, koje je po zakonu dužan prijaviti, a iznos obveze čije se plaćanje izbjegava prelazi deset tisuća kuna, **kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.**

Povreda obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga

Članak 287.

Tko ne vodi trgovačke ili poslovne knjige koje je po zakonu obvezan voditi, ili ih tako vodi da je otežana preglednost poslovanja ili imovinskog stanja, ili trgovačke ili poslovne knjige ili poslovne isprave koje je obvezan čuvati uništi, prikrije, u većoj mjeri ošteti ili na drugi način učini neuporabljivim, **kaznit će se kaznom zatvora od tri mjeseca do pet godina.**

Izbjegavanje carinskog nadzora

Članak 298.

(1) Tko prenese veću količinu robe preko carinske crte izbjegavajući mjere carinskog nadzora, **kaznit će se novčanom kaznom ili kaznom zatvora do tri godine.**

(2) Tko organizira grupu ili osobe za počinjenje kaznenog djela iz stavka 1. ovoga članka ili mrežu preprodavatelja ili posrednika za prodaju necarinjene robe,

kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.

(3) Kaznom iz stavka 2. ovoga članka kaznit će se tko prenese preko carinske crte izbjegavajući mjere carinskog nadzora robu čija su proizvodnja ili promet ograničeni ili zabranjeni.

(4) Tko organizira grupu ili osobe za počinjenje kaznenog djela iz stavka 3. ovoga članka,

kaznit će se kaznom zatvora od jedne do osam godina.

(5) Za pokušaj kaznenog djela iz stavka 1. i 3. ovoga članka počinitelj će se kazniti.

(6) Roba koja je predmet kaznenog djela iz stavka 1. ovoga članka oduzet će se.

Kazneni sud je u kaznenom postupku prema odredbama Zakona o kaznenom postupku dužan utvrditi sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne sudske odluke odnosno dužan je utvrditi je li npr. počinjeno kazneno djelo utaje poreza ili nije i u skladu s tim odrediti i kaznu. Kako bi se utvrdilo pravo stanje stvari u kaznenom se postupku primjenjuju: 1. **materijalne odredbe kaznenog prava - opći dio** tj. njegovi opći instituti (instituti kaznenopravne odgovornosti – krivnja, namjera itd.), i **posebni dio** (u kojem se nalazi opis kaznenih djela i sankcija), 2. propisi financijskog (poreznog) prava kod tzv. **blanketnih kaznenih djela**: da bi se npr. utvrdilo je li počinjeno kazneno djelo utaje poreza, neophodno je, između ostalog, utvrditi da li obveza čije se plaćanje izbjegava ima karakter «poreza» ili «doprinos».

U porezno-pravnoj literaturi susreće se autoritativno mišljenje da porezno kazneno pravo ne predstavlja dio poreznog prava, iako je poreznim prekršajima i poreznim kaznenim djelima najčešće posvećen poseban dio u općim poreznim zakonima (zakonicima): ovi delikti su predmet izučavanja prekršajnog, odnosno kaznenog prava. Sa stajališta sistematike poreznog prava ovakvo je stajalište opravdano. Međutim, već **prima facie** uočljiv je značaj poreznih prekršaja i poreznih kaznenih djela za one koji se bave poreznim pravom (da bi, recimo, mogli ocijeniti razmjere rizika nepoštivanja poreznih normi), kao i značaj poznavanja poreznog prava za one koji se bave kaznenim pravom (zbog blanketnog karaktera poreznih kaznenih djela). Stoga nas ne treba iznenaditi činjenica da se na nekim od pravnih fakulteta u Europi npr. na Pravnom fakultetu u Gracu izučava **Financijsko Kazneno pravo** kao interdisciplinarna pravna disciplina.

U Europskoj uniji i Republici Hrvatskoj dolazi do povreda financijsko (porezno) pravnih i kazneno-pravnih propisa, zbog problema koji nastaju u svezi s financijsko-pravnim odnosima pa je stoga u Republici Hrvatskoj ustrojen Ured za sprječavanje pranja novca unutar Ministarstva financija a unutar Državne riznice ustrojen je Odjel za suzbijanje nepravilnosti i prijevара (**AFCOS**). Ovaj Odjel koordinira zakonodavne, upravne i operativne aktivnosti s ciljem zaštite financijskih interesa Europske unije, te s tim u svezi neposredno surađuje s Europskim uredom za borbu protiv prijevара (**OLAF**). S Europskim uredom za borbu protiv prijevара razmjenjuje informacije o nepravilnostima i prijevarama; sudjeluje u njihovim neposrednim inspekcijama i istragama; razmjenjuje informacije s drugim tijelima javne vlasti u slučaju sumnje na nepravilnosti i prijevare u korištenju sredstava iz fondova Europske unije, te podnosi odgovarajuće prijave nadležnim tijelima Republike Hrvatske i prati tijek istražnih postupaka; surađuje s nadležnim tijelima u izradi i provedbi Nacionalne strategije za suzbijanje prijevара; u suradnji s Europskim uredom za borbu protiv prijevара razvija programe stručnog usavršavanja zaposlenika

institucija koje su uključene u zaštitu financijskih interesa Europske unije i pruža organizacijsku potporu u njihovoj realizaciji; zaprima, kontrolira i objedinjuje izvješća o nepravilnostima u upravljanju i korištenju sredstava iz fondova Europske unije; odgovoran je za njihovo prosljeđivanje Europskom uredu za borbu protiv prijevara i drugim nadležnim tijelima Europske komisije u propisanim rokovima; vodi registar nepravilnosti.

U područnim uredima poreznih uprava (Zagreb, Split, Rijeka i Osijek) ustrojeni su porezno-kazneni odjeli. U tim odjelima službenici koji obavljaju poslove na otkrivanju poreznih kaznenih djela dužni su primjenjivati odredbe Zakona o kaznenom postupku kada postupaju po nalogu Istražnog suca ili Državnog odvjetništva.

3.5. Odnos Financijskog prava i Trgovačkog prava i Prava društava

Trgovačka društva (dioničko društvo, društvo s ograničenom odgovornošću, javno trgovačko društvo, komanditno društvo) plaćaju porez na dobit prema odredbama Zakona o porezu na dobit.

U nekim državama Europske unije oblik trgovačkog društva utječe na to kako će trgovačko društvo biti oporezivano, stoga će trgovačko društvo izabrati onaj oblik u kojem je porezno opterećenje niže.

Tuzemna i inozemna trgovačka društva prvenstveno zanimaju financijsko (porezno) pravni propisi jer na temelju tih propisa mogu donositi poslovne odluke u svezi s planiranjem poslovnih aktivnosti tako da će nastojati minimalizirati porezne troškove i na taj način maksimizirati poslovni rezultat.

Republika Hrvatska osigurava svim tuzemnim i inozemnim trgovačkim društvima jednak pravni položaj na tržištu drugim riječima prava stečena ulaganjem kapitala ne mogu se umanjiti zakonom niti drugim pravnim aktom, a inozemnom ulagaču jamči se slobodno iznošenje dobiti i uloženog kapitala.

Trgovačkim društvima se, međutim, zbog njihove složenosti, zbog složenosti poslovnih odnosa u koje stupaju, zbog značajnih sredstava kojima mnogi od njih raspolažu, te zbog potencijala poslovanja u inozemstvu u većim razmjerima, pružaju značajne mogućnosti uređenja međusobnih statusnih i poslovnih odnosa sa ciljem umanjnja ili potpunog izbjegavanja porezne obveze a da pritom ne budu prekršeni važeći propisi država u kojima se takva djelatnost odvija. Mogućnosti zakonitog izbjegavanja porezne obveze za trgovačka su društva bitno veće nego za fizičke osobe, a mnoga ih društva i koriste npr. transferne cijene (oporezivanje povezanih osoba), potkapitaliziranje itd. Napori koji se u okviru Europske unije čine radi usklađenja (harmonizacije) oporezivanja dobiti rezultirali su donošenjem dvije smjernice: Smjernica o trgovačkom društvu-roditelju i supsidijariji i Smjernica o spajanjima. Ovim se Smjernicama također žele ublažiti ili otkloniti zakoniti načini izbjegavanja plaćanja porezne obveze.

Neophodno je poznavanje prava društava i trgovačkog ugovornog prava s jedne strane, i financijskog (poreznog) prava s druge strane, kako bi mogli riješiti mnoga pravna pitanja koja su u neposrednoj vezi s gospodarstvom npr. može li se smanjiti obveza poreza na dodanu vrijednost pri otpisu potraživanja prema trgovačkom društvu u stečaju, što ih je stečajni upravitelj priznao u cijelosti?, može li trgovačko društvo ponuditi vlastite dionice članovima upravnog odbora i zaposlenicima po njihovoj nominalnoj vrijednosti, ako im je tržišna cijena na tržištu kapitala veća od nominalne?, treba li leasing-društvo pri ispostavljanju računa, na svotu plaćena poreza

na promet nekretnina obračunati i porez na dodanu vrijednost?, kako se obračunava i plaća porez na promet nekretnina što čini imovinu dijela kojeg se odvaja i prenosi iz jednog trgovačkog društva na drugo, budući da se porez na promet nekretnina ne plaća u postupku razdvajanja? itd.

3.6. Odnos Financijskog prava i Međunarodnog javnog prava

U slučaju međunarodnog dvostrukog oporezivanja radi se o «preklapanju» ovlaštenja na oporezivanje najmanje dviju na svojim područjima dominantnih političkih volja, tj., najmanje dviju suverenih država. Drugim riječima, imamo jednog poreznog obveznika koji je podvrgnut najmanje dvjema poreznim vlastima kojima je dužan platiti porez, a što za posljedicu ima da je on oporezovan teže nego da ga je oporezovala samo jedna od tih vlasti, a čime je i narušeno načelo pravednosti u oporezivanju. Naime, činjenica međunarodnog angažmana fizičkih i pravnih osoba ne bi smjela biti razlogom za povećano porezno opterećenje tih osoba.

Međunarodni ugovori su rezultat dogovora, najčešće dviju država, o međusobnoj podjeli poreznog suvereniteta, poradi izbjegavanja, ili barem, ublažavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Tipičan međunarodni ugovor na području poreznog prava je ugovor o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja sklopljen između dvije države.

Međunarodni ugovori koji su sklopljeni i potvrđeni u skladu s Ustavom i objavljeni, a koji su na snazi, čine dio unutarnjega pravnog poretka Republike Hrvatske, a po pravnoj su snazi iznad zakona. Njihove se odredbe mogu mijenjati ili ukidati samo uz uvjete i na način koji su u njima utvrđeni, ili suglasno općim pravilima međunarodnog prava.

3.7. Odnos Financijskog prava i Radnog i socijalnog prava

Svakom zaposleniku (radniku) poslodavac je dužan isplatiti plaću po osnovi radnog odnosa, te druge naknade, nagrade i potpore koje su propisane u Zakonu o porezu na dohodak, Pravilniku o porezu na dohodak, Kolektivnom ugovoru i drugim aktima.

Prije isplate plaće radniku, poslodavac je u ime i za račun radnika obvezan obračunati, obustaviti i uplatiti doprinose iz plaće (doprinos za obvezno mirovinsko osiguranje), doprinose na plaću (doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje, poseban doprinos za zdravstveno osiguranje za prava u slučaju ozljede na radu i profesionalne bolesti, doprinos za zapošljavanje odnosno poseban doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom), te porez na dohodak od nesamostalnog rada, odnosno prirez porezu na dohodak od nesamostalnog rada (ako je prirez uveden u općini ili gradu u kojoj porezni obveznik (radnik) ima prebivalište odnosno uobičajeno boravište).

Osim porezne pravednosti, pravna se država mora starati i za socijalnu pravednost i jednakost. Na području financijskog (poreznog) prava država to čini na način što ne oporezuje egzistencijski minimum u visini od 1.800,00 kuna za zaposlenu osobu (radnika), daje porezne olakšice zaposlenicima (radnicima) koji uzdržavaju djecu, ne oporezuje novčane pomoći koje se daju slabim, nemoćnim, nezbrinutim i drugim osobama, zbog nezaposlenosti ili nesposobnosti za rad itd. Može se zaključiti da se često mijenjaju oni dijelovi propisa o porezima koji su socijalne naravi, glede toga što je Republika Hrvatska socijalna država i teži k tome da porezni sustav bude pravedan, odnosno da porezni teret bude ravnomjerno raspoređen na porezne obveznike.

4. Financijsko pravo kao **znanstvena disciplina** a) izučava društvene odnose do kojih dolazi financijskom djelatnošću države i određenih javnopravnih tijela, a ti su odnosi regulirani normama financijskog prava, b) objašnjava pravnu opravdanost nastanka, postojanja i prestanka financijsko-pravnih odnosa, c) utvrđuje osnovne principe pravnog reguliranja financijskih odnosa do kojih dolazi pri obavljanju financijske djelatnosti države i određenih javnopravnih tijela, d) izučava postojeću praksu primjene financijsko-pravnih normi, e) sistematizira materiju koja je predmet reguliranja financijskog prava, f) istražuje uvjete za usavršavanje financijskog zakonodavstva, g) utječe na pronalaženje i upotrebu odgovarajućih termina za procese i pojave koji su povezani s financijskom djelatnošću države i određenih javnopravnih tijela.

9. RAZVOJ FINACIJSKOG PRAVA

Pojava država i klasa, prijelaz s naturalne privrede na robno-novčane odnose omogućili su, potaknuli i ubrzali razvoj financijske djelatnosti države, razvoj financijskih odnosa, što je nužno dovelo do donošenja pravnih normi kojima se reguliraju ti odnosi.

Robovlasničko razdoblje

Najpoznatija mjera koja se odnosi na reguliranje materije oporezivanja u robovlasničkom razdoblju, bila je porezna reforma cara **Dioklecijana** (vladao je od 284. do 305. godine). Tom je reformom povećano porezno opterećenje poljoprivrede. Naime, oporezivanje u poljoprivredi obavljalo se plaćanjem glavarine, plaćanjem poreza na zemlju, poreza na radnu snagu i poreza na stoku. Gradsko stanovništvo plaćalo je glavarinu i porez na obavljanje privredne djelatnosti. Povećanje poreznog opterećenja kao i raznih drugih davanja državi uzrokovali su osiromašenje širokih slojeva društva što je i jedan od razloga propasti Rimskog carstva.

Kamen iz Rosette

Ovaj Kamen pronađen je pokraj grada Rosette koji se nalazi u Sjevernom Egiptu. Kamen iz Rosette nastao je 200. g. pr. Kr. za vrijeme vladavine **Ptolemeja V.** u starom Egiptu. Kamen je najznačajnije egipatsko arheološko otkriće svih vremena. Kamen je visok 112 cm, širok 76 cm, teži 760 kg i napravljen je od crnog bazalta tvrde stijene nalik mramoru. Vrh Kamena je napisan hijeroglifima, sredina Kamena demotskim pismom i dno Kamena grčkim pismom. Kamen ima samo 14 redaka. Kamen je važan za razvoj financijskog prava zbog sljedećih razloga:

- Kamen predstavlja prvo «**Priopćenje o miru**» koje je izdao **Ptolemej V.** jer je Egipat bio u građanskom ratu deset godina, a kada su se egipatski vojnici vratili iz rata zatekli su u zemlji novi porezni namet koji su uveli Grci. Najvažniji dio odluke odnosio se na opći oprost za pobunjenike drugim riječima porezni dužnici i pobunjenici bili su oslobođeni zatvora, tj. porezni dug im je oprost. Konačno postojat će i izuzeće od poreza za hramove i njihovo žito i vinograde (dolazi do obogaćivanja svećenstva). Također postoji i ravnopravnost prilikom plaćanja poreza između muškaraca i žena, a Kamen sadrži i podatke kako su postojale brojne žalbe o lažnim prijavama poreznicima kojima su bili optuživani poštenu poreznu obveznicu za utaju poreza. Osoba optužena za porezni prekršaj koja još nije osuđena, više plijeni pozornost javnosti nego obični ubojica.

- Proglašenje mira koje se spominje u Kamenu iz Rosette znači da je pretjerano oporezivanje uništavalo Egipat, te je **Ptolemej V.** bio prisiljen poduzeti očajničke mjere kako bi zaustavio društveni i gospodarski kaos u Egiptu.

Feudalizam

U feudalizmu je bila u rukama feudalaca ne samo vojna i sudska vlast, nego i pravo da na svom teritoriju uvode razne novčane obveze na čije su plaćanje, u prvom redu, bili obvezni članovi trećeg staleža.

Magna charta libertatum

Najpoznatiji primjer ograničavanja kraljeve vlasti – u području financija jest **Magna Charta Libertatum** iz 1215. godine koju je bio prisiljen donijeti **Ivan Bez Zemlje** pod pritiskom plemstva, svećenstva i građana Londona. Velikom poveljom o slobodama bila je ograničena kraljevska vlast putem staleške skupštine i jednog reprezentativnog tijela sastavljenog od plemstva i svećenstva, tzv. Vijeće dvadesetpetorice. Velikom poveljom o slobodama bile su utvrđene porezne obveze i to ne putem utvrđivanja najvišeg poreznog opterećenja, nego uvođenjem prava da se o poreznoj obvezi raspravlja i odlučuje na staleškoj skupštini onda kada se radi o uvođenju izvanrednih poreza, carina i drugih posrednih poreza (npr. akciza pojedinačni porezi u prometu). Iz svega se može zaključiti da kralj ne može više samovoljno uvoditi poreze.

Buržoasko financijsko pravo formiralo se u Engleskoj i Francuskoj u 17. i 18. stoljeću. Tako je **Peticijom o pravu (Petition of Right)** iz 1628. godine bilo ograničeno pravo kralja odnosno bez odobrenja parlamenta nije mogao uvoditi nove poreze i druge dažbine kao i zaključivati zajmove.

Zakonom o pravima (Bill of Rights) iz 1689. godine bilo je (između ostalog) utvrđeno da se sredstva ubrana oporezivanjem ne smiju uvoditi i trošiti bez dozvole parlamenta. Tim je Ustavnim aktom bio utvrđen jedan od elemenata proračunskog prava parlamenta.

Za razvoj financijskog prava veliko značenje ima francuska revolucija iz 1789. godine koja je ukinula razne privilegije (jedno od načela te revolucije koje je pridonijelo mobilizaciji širokih slojeva u ukidanju monarhije i rušenju kralja, promjeni sustava javnih prihoda i financijske uprave, bio je zahtjev za jednakošću).

Kapitalizam

Porezni sustav kapitalističke države karakterizira: a) proširenje kruga poreznih obveznika (porezna obveza postaje univerzalna, a uz fizičke osobe kao porezni obveznici javljaju se i pravne osobe), b) povećanje broja poreznih oblika i c) povećanje poreznog opterećenja (primjenom poreza preraspodjeljuje se sve veći dio nacionalnog dohotka).

Materija o pravnim aspektima prikupljanja javnih prihoda, upravljanju njima i njihove raspodjele kao i njihova trošenja radi financiranja zadataka iz nadležnosti države počinje se proučavati na pojedinim visokoškolskim ustanovama u okviru posebnog predmeta Financijsko pravo ili zajedno s Financijskom znanosti. Osamostaljenje financijskog prava u posebnu granu prava novijeg je datuma. Tako se najčešće u literaturi možemo susresti sa stajalištem da je prvu knjigu u kojoj je sustavno obrađena financijsko-pravna problematika državnih prihoda, državnog proračuna, državnog zajma i državne imovine objavio 1906. godine profesor Sveučilišta u Innsbrucku **Franz von Myrbach Rheinfeld** pod nazivom «**Grundriss des Finanzrechts**» (**Osnove financijskog prava**). U Njemačkoj je s predavanjima predmeta financijsko pravo kao posebnoj znanstvenoj i nastavnoj disciplini započeo 1915. godine na Sveučilištu u Berlinu prof. **Ludwig Waldecker**.

Nakon prvog svjetskog rata naglo je poraslo zanimanje za financijsko pravo – posebice njegovim izuzetno važnim dijelom – poreznim pravom. Na mnogim se europskim i drugim sveučilištima osnivaju posebne katedre, izdaju se mnogi časopisi, formiraju specijalizirani instituti, tiskaju knjige i članci.

Velik utjecaj na razvoj financijskog prava u Njemačkoj (kao i mnogim drugim državama) imao je časopis «Tromjesečnik za porezno i financijsko pravo» koji je izlazio od 1927. do 1933. godine u Berlinu, a koji je uređivao **Max Lion**.

U razvoju financijskog prava kao znanstvene discipline kao i pri pružanju informacija o financijskoj djelatnosti države u području oporezivanja, veliku ulogu imale su odnosno imaju dvije međunarodne organizacije osnovane krajem tridesetih godina 20. stoljeća i to: **International Bureau of Fiscal Documentation** sa sjedištem u Amsterdamu kao i **International Fiscal Association** sa sjedištem u Rotterdamu.

Financijsko pravo, odnosno pojedini njegovi dijelovi, danas se predaje na svim pravnim fakultetima u zemljama Europske unije i u mnogim drugim suvremenim državama.

10. RAZVOJ FINACIJSKOG PRAVA U HRVATSKOJ

Za razvoj financijskog prava u Hrvatskoj od posebnog je značaja **1850.** godina kada je ovaj predmet uveden u nastavni plan Pravnog fakulteta u Zagrebu. Prvi predavač koji je predavao financijsko pravo zvao se **Pavao Muhić**. Pavao Muhić izlaže zapravo materiju austrijskog financijskog prava i to na njemačkom jeziku (na našem jeziku financijsko se pravo počinje predavati **1862.** godine). Muhić nije objavljivao svoja predavanja, tako da se s njihovim sadržajem možemo upoznati iz skripata (**dva sveska**) koja je na temelju Muhićevih predavanja izdao njegov student **Vladimir Gaj**. Ni Muhić ni njegovi nasljednici **Blaž Lorković** i **Nikola Tomašić** nisu priredili udžbenik o financijskom pravu. To je učinio **Samuel Kocijan**. On je **1889.** godine izdao knjigu «**Financijsko zakonoslovje**», koje je prvenstveno bilo namijenjeno praktičnoj primjeni, ali i studentima, jer prema navodu samog pisca «niti na sveučilištu nije ovaj naukovni predmet u onoj mjeri kultiviran, kako bi to važnost njegova iziskivala». Knjiga «**Financijsko zakonoslovje**» bio je zapravo prijevod knjige mađarskog autora **Vilima Mariske** koju je Kocijan preradio i dopunio.

Materija o financijskoj znanosti i financijskom pravu je po prvi put objedinjena i prezentirana u jedinstvenom udžbeniku, koji je pod naslovom «**Nauka o financijama i financijsko pravo**» napisao profesor **Božidar Jelčić** 1983. godine. Da bi se posebno naglasila problematika financijskog prava, isti je autor 1994. godine objavio udžbenik pod nazivom «**Financijsko pravo i financijska znanost**». Najveću zaslugu za razvoj financijskog prava i financijske znanosti nakon drugog svjetskog rata dugujemo profesoru emeritusu **Božidaru Jelčiću**. Profesor Jelčić napisao je 25 knjiga, preko 260 članaka i drugih znanstvenih i stručnih radova. Za svoj znanstveni rad profesor Jelčić je dobio niz priznanja, a tu prije svega valja istaknuti počasni doktorat koji mu je dodijelilo Sveučilište «**Taras Ševčenko**» u Kijevu u povodu proslave 160. obljetnice postojanja. To je jedan od ukupno četrdesetak takvih doktorata koje je Kijevsko sveučilište podijelilo tijekom svog postojanja. Iz toga valja zaključiti da je Jelčićev rad ne samo poznat u Ukrajini nego i da je visoko cijenjen. To utoliko više što se takvim doktoratom, među ostalima, mogu podičiti predsjednici Indije, Kine, Njemačke i SAD-a, koji ga vjerojatno nisu dobili za znanstveni rad.

11. MEĐUNARODNO FINACIJSKO PRAVO

Pod međunarodnim financijskim pravom podrazumijevamo ukupnost normi kojima se reguliraju međudržavni financijsko-pravni odnosi, odnosno (znatno rjeđe) financijsko-pravni odnosi između međunarodnih organizacija i određenih država. Subjekt međunarodnog financijskog prava je u pravilu država.

Međunarodno financijsko pravo najuže je povezano s međunarodnim pravom. Međunarodno financijsko pravo ima **koordinacijski**, a ne **subordinacijski** karakter, zato što se kao subjekti međunarodnog financijskog prava javljaju države koje svoje međusobne odnose trebaju zasnovati na načelu ravnopravnosti i međusobnog usklađivanja svojih interesa.

Norme međunarodnog financijskog prava možemo podijeliti na univerzalne norme i regionalne norme. **Univerzalne norme** međunarodnog financijskog prava obvezne su za sve članove međunarodne zajednice u području financija, a **regionalnim normama** međunarodnog financijskog prava utvrđuju se financijsko-pravni odnosi između dvaju ili između nekoliko subjekata međunarodnog financijskog prava.

Izvori međunarodnog financijskog prava jesu: 1. međunarodni ugovori, 2. međunarodni običaji, 3. presude međunarodnih sudova i arbitraže te presude nacionalnih sudova koje se odnose na pitanja iz područja međunarodne suradnje ako su osnovane na općepriznatim normama međunarodnog prava, 4. unutarnji zakoni koji reguliraju neka pitanja međunarodne suradnje, a ne proturječe prihvaćenim načelima te suradnje koji postaju norme međunarodnog prava ako ih takvima priznaju druge države, 5. određeni propisi međunarodnih organizacija koji ne proturječe načelima međunarodnog prava.

12. FINACIJSKO-PRAVNI ODNOS

Financijsko-pravni odnosi su društveni odnosi koji nastaju, postoje i prestaju u području financijske djelatnosti države i određenih javnopravnih tijela, a regulirani su pravnim propisima nadležnih državnih tijela.

Predmet financijsko-pravnog odnosa je **novac**, a ako je to propisima utvrđeno, i druga dobra izražena u novcu.

Subjekti financijsko-pravnog odnosa su država na jednoj strani te fizičke i pravne osobe na drugoj. Položaj subjekata financijsko-pravnog odnosa nije jednak kako zbog činjenice da a) financijsko-pravni odnos nastaje, poglavito, voljom države, tako i stoga što b) je položaj države u usporedbi s drugim subjektima financijsko-pravnog odnosa privilegiran.

Do nastanka financijsko-pravnog odnosa dolazi pojavom nekih činjenica koje su sa stajališta financijskog prava relevantne za nastanak tog odnosa, koje dovode do financijske djelatnosti države, odnosno određenih javnopravnih tijela (npr. porezni obveznik je ostvario dohodak u visini od 3.000,00 kuna i na taj iznos treba platiti porez).

Financijsko-pravni odnos prestaje onda kada **pasivni subjekti** tog odnosa (fizičke i pravne osobe) izvrše svoju obvezu koja za njih proistječe iz odgovarajućih propisa, odnosno kada za njih prestaje obveza koja proistječe iz financijsko-pravnog odnosa (npr. zastara), odnosno kada **aktivni subjekt** financijskog prava (država) a) ukine tu obvezu ili b) nema više mogućnosti (pravo) primijeniti silu ili druge mjere da privoli ili prisili pasivne subjekte financijskog prava da izvrše svoju obvezu, odnosno kada c) nema mogućnosti da obavlja financijsku aktivnost na propisani način.

Financijsko-pravni odnosi mogu biti uređeni jednim ili primjenom većeg broja zakona (propisa). Tim zakonima (propisima) može biti regulirana materija ili dio materije koja se odnosi na prikupljanje javnih prihoda (npr. samo jedan porez, samo porezi koje plaćaju fizičke osobe odnosno svi porezi jednog poreznog sustava itd.), na raspodjelu javnih prihoda, na upravljanje njima i na njihovo trošenje. Ako su financijske pravne norme sustavno sređene, usklađene i prezentirane u jednom zakonu

(propisu) kojim je regulirana cjelokupna materija ili dio materije o javnim prihodima, njihovom čuvanju, njihovoj raspodjeli i njihovu trošenju od strane države i određenih javnopravnih tijela, govorimo o **kodifikaciji financijskog prava**. Kodifikacijom se želi a) olakšati primjena financijskog prava i b) ukloniti odnosno ograničiti pojava neodređenosti, nejasnoća i praznina u reguliranju financijsko-pravnih odnosa. Zbog raznovrsnosti materije koja se regulira financijskim pravom, u praksi se susrećemo samo s djelomičnom kodifikacijom financijskog prava.

13. FINACIJSKA DRŽAVA

Svaka suvremena država je financijska država koja svoje potrebe zadovoljava putem novčanih sredstava. Putem novčanih sredstava država a) organizira rad svojih tijela (zakonodavna, izvršna i sudbena vlast), b) izvršava vlast onih koji su na vlasti i c) utječe na gospodarstvo i pojedinca.

Kontrola trošenja novčanih sredstava može biti: a) računsko-sudska kontrola (putem posebnih sudova npr. Računski sudovi), i b) parlamentarno-demokratska kontrola (predstavničko tijelo parlament, sabor, sobranje, дума, kneset i slično vrši kontrolu novčanih sredstava).

14. POJAM I PODJELA POREZNOG PRAVA

Svi pravni propisi kojima se uređuju porezno-pravni odnosi (tj. prava i obveze) države i javnopravnih tijela, na jednoj strani, i fizičkih i pravnih osoba na drugoj strani, nazivamo **poreznim pravom**.

Porezno pravo je, dakle, jedan od dijelova ukupnog pravnog sustava svake države, i to onaj dio u kojem se građanin tijekom svog života najčešće susreće s državom.

Svaka je država, na temelju svoje suverenosti, samostalna u organizaciji vlastitog poreznog sustava, pa prema tome, i u određivanju sadržaja porezno-pravnih propisa. To znači da je svaka država samostalna u određivanju broja i vrste poreza, u određivanju veličine poreznog tereta, u opsegu poreznih olakšica i oslobođenja, i drugih elemenata poreza.

Ti se porezno-pravni propisi odnose na a) prihode što su ga fizičke ili pravne osobe ili stekle na njenom području, zatim na njihovu imovinu na tom području, te na stečena imovinska prava, također, na njezinom području, ili b) na porezne obveznike koji su njezini rezidenti, bez obzira na to gdje su prihod stekli.

Budući da se navedeni porezno-pravni propisi primjenjuju na teritoriju i na rezidente određene države, naziva ih se **nacionalnim, unutarnjima ili internim porezno-pravnim propisima**.

U novije vrijeme državne granice čine sve manju zapreku rezidentima jedne države da svoje gospodarske i druge djelatnosti obavljaju, pa time i stječu dohodak, imovinu, i dr. na području druge države u kojoj nisu rezidenti, tj. u kojoj nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište.

Pri takvim prekograničnim djelatnostima pojavljuju se dvije konkurentne porezne vlasti, od kojih se jedna smatra nadležnom da oporezuje bilo dohodak, bilo imovinu osobe, koja obavlja neku gospodarsku ili drugu djelatnost na njezinom teritoriju, a druga se smatra nadležnom da oporezuje dohodak svog rezidenta, bez obzira na to gdje je stečen.

Tada se može dogoditi da jedna osoba koja obavlja prekograničnu djelatnost mora na isti prihod platiti porez poreznim vlastima dviju država, tj. državi u kojoj je rezident i državi na teritoriju koje je stekla prihod odnosno dohodak.

Da bi se to spriječilo, države poduzimaju ili jednostrane mjere ili zaključuju sporazume, kojima ugovaraju načine izbjegavanja dvostrukog oporezivanja poreznih subjekata, gospodarsko i drugo djelovanje koje se proteže na područje jedne i druge države. Stoga takve sporazume nazivamo ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Budući da se odredbama tih ugovora uređuju porezno-pravni odnosi poreznih obveznika-rezidenata jedne države i porezne vlasti druge države, oni čine **međunarodno porezno pravo, i to u užem smislu riječi.**

Međunarodno porezno pravo u širem smislu riječi bi obuhvaćalo osim ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i a) nacionalne prekogranične porezno-pravne propise, b) područje poticanja stranih investicija i c) područje međunarodne porezne evazije, tj. borbe protiv bijega od porezne obveze promjenama mjesta prebivališta ili sjedišta iz države s većim poreznim opterećenjem u državu s nižim poreznim opterećenjem, odnosno u državu u kojoj obveza plaćanja nekog poreza uopće ne postoji.

Pravni propisi kojima se uređuju porezno-pravna pitanja poreznih subjekata supranacionalnih zajednica naziva se **supranacionalnim poreznim pravom.**

Primjer je supranacionalne tvorevine Europska unija. Ona, doduše nema vlastitu pravnu osobnost, pa svoje ovlaštenje za donošenje pravnih propisa temelji na primarnom pravu Unije, tj. na trima ugovorima na kojima je ustrojena.

Među najvažnijim pravnim propisima što ih donosi Europska unija su:

1. **Uredbe** neposredno obvezuju sve članice Unije, te ih stoga nije potrebno pretočiti u nacionalne propise.

2. **Smjernice** obvezuju članice Unije kojima su upućene samo u pogledu postizanja cilja. Svaka članica, međutim ima pravo sama odabrati sredstva i način provođenja ciljeva smjernice npr. VI. Smjernica EU o porezu na promet iz 1977. godine.

3. **Odluke** se primjenjuju na način obveznoga rješavanja pojedinačnih slučajeva. One su u svim svojim dijelovima obvezne za one kojima su upućene, **svejedno** da li je posrijedi jedna osoba ili država članica Unije.

15. OBILJEŽJA (KARAKTERISTIKE) POREZNOG PRAVA

Porezno je pravo:

a) **javno pravo**, jer se u odnosima što ih uređuje kao subjekt pojavljuje na jednoj strani javno-pravno tijelo (Republika Hrvatska, županija, grad, općina), i to kao vlast koja naređuje i koja je, nadređena fizičkim i pravnim osobama – poreznim obveznicima, na drugoj strani,

b) **posebni dio financijskog prava** koje, uz porezno pravo kao dio prava javnih davanja, sadrži i proračunsko pravo, pravo imovine javno-pravnih tijela, pravo javnog zaduživanja i drugo,

c) **specifično upravno pravo**, što je osobito primjetno u onim odredbama poreznog prava koje uređuju porezni postupak (postupak prijave, razreza, naplate poreza i slično). I financijski su sudovi, također vrsta upravnih sudova. Porezno pravo, premda ga se opisuje kao specifično upravno pravo, ipak čini samostalno pravno područje,

d) **javno-dužničko pravo**, jer se njime uređuje odnos sličan privatno-dužničkom odnosu, sa zahtjevom imovinsko-pravne naravi,

e) **u bliskoj vezi sa socijalnim pravom**, jer dio porezno-pravnih propisa služi postizanju socijalnih ciljeva. Takve se propise najčešće susreće kod poreza na dohodak npr. neoporezivi dio dohotka ili egzistencijski minimum za osobu koja je zaposlena iznosi 1.800,00 kuna mjesečno,

f) **pravno područje koje je podložno promjenama** – osobito se često mijenja one dijelove propisa o porezima koji su socijalne naravi,

g) **područje prava koje će u narednih pedeset godina biti izvor najzanimljivijih pravnih pitanja**. Ono će, stoga, privlačiti najbolje pravnike, a svojim će sadržajem obogaćivati i poticati druga pravna područja (područje građanskog prava, trgovačkog prava i dr. kao što danas ta područja obogaćuju i potiču razvoj poreznog prava).

16. POREZNO-PРАВNA ZNANOST I PREDMET NJEZINA PROUČAVANJA

Porezno-pravna znanost je znanstvena disciplina relativno novijeg datuma. Sve do Prvog svjetskog rata, naime, porezno se pravo nije proučavalo kao samostalna znanstvena disciplina, nego u okviru upravnoga i financijskog prava.

Odvajanje od upravnog prava i osamostaljenje u porezno-pravnu znanost počinje tek oko 1920. godine, kad je kao znanstvena disciplina, zapravo pastorče pravne znanosti, uvedena u programe njemačkih sveučilišta.

Porezno-pravnu znanost, koja se tek u novije vrijeme počinje baviti porezom, zanima isključivo porez kao pravni institut. Ona istražuje njegovu ulogu u pravnom sustavu i pokušava ustanoviti njegov pravni značaj i domašaj. Ona, također, razmatra oporezivanje kao «pravni odnos između države i građana koji očekuju od države da porezni teret bude pravedno raspodijeljen». Kao znanost u tom smislu preuzima odgovornost prema državi, građanima i društvu, ona prerasta u «znanost o poreznoj pravednosti».

Znanost o poreznom pravu se najčešće dijeli na dva dijela, što se međusobno razlikuju po zadaćama, kojima su namijenjeni. Tako npr. dio koji se naziva **opće porezno pravo** sadrži opća pravna pravila što vrijede za sve ili barem za najveći broj poreznih oblika u određenom poreznom sustavu. Najznačajniji izvori u tom dijelu pravne znanosti jesu Opći zakon o porezima, zatim propisi kojima se uređuje ustrojstvo i djelovanje Financijskog suda i Porezne uprave i slično.

Drugi dio porezno-pravne znanosti, što ga se naziva **posebnim poreznim pravom**, sadrži učenje o pojedinim porezima (porezu na dohodak, porezu na dobit, porezu na dodanu vrijednost, porezu na nasljedstvo i darove itd.). U tom se dijelu, osim toga, uz materijalno-pravne obveze poreznih obveznika prema pojedinim porezima, proučava i elemente poreza – porezne stope, porezne osnovice, porezne olakšice i porezna oslobođenja pojedinih poreza.

Radi tako značajne i složene zadaće koju mora ispunjavati, porezno-pravna znanost blisko surađuje s brojnim drugim područjima prava i pravne znanosti. To su, prije svega:

a) **ustavno pravo i ustavno-pravna znanost**, jer se sva osnovna pitanja poreznog prava (načela porezne i pravne države, i dr.) izvodi iz ustavnog prava,

b) **međunarodno pravo**, s kojim je, radi posljedica internacionalizacije gospodarske suradnje, porezno-pravna znanost sve bliskije povezana,

c) **znanost o porezima**, koja je makroekonomski usmjeren dio financijske znanosti,

d) **znanost o poslovnim financijama i bilanciranju**, jer pri istraživanju neke pogonske dispozicije umanjuje porezno opterećenje, izvodi zaključke i iz područja prava (kao što su pravni oblici investicija i sl.),

e) **učenje o poreznom računovodstvu**, kojemu je jedna od važnih analitičkih zadaća stjecanje spoznaja o gospodarskoj djelatnosti što se obavlja u trgovačkom društvu te njezino «pretakanje» u računovodstvene norme.

17. IZVORI POREZNOG PRAVA

Izvorima poreznog prava nazivaju se pravna načela iz kojih se izvodi važeće porezno pravo.

Postoji nekoliko vrsta izvora poreznog prava:

1. Pravni propisi

Pravni propisi su «naređenja» koja su na određenom prostoru i u određenom vremenu obvezna za njihove adresate, tj. za građane na koje se odnose, i za koje jamči državni ili komunalni autoritet». Njima se utvrđuju pravila ponašanja i «apstraktno reguliraju društveni odnosi koji vrijede za sve slučajeve koji su u njima predviđeni».

Svi pravni propisi nisu jednaki. Oni se međusobno razlikuju u pravnoj kvaliteti i prema načinu donošenja.

a) Prema pravnoj kvaliteti razlikuju se propisi više i niže razine. Ta je podjela bitna, jer propisi više razine derogiraju (stavljaju izvan snage) propise niže razine. I međunarodni pravni propisi su propisi više razine i ne smije ih se povrijediti propisima unutarnjeg prava, što su po pravnoj kvaliteti propisi niže razine.

U Republici Hrvatskoj prema pravnoj kvaliteti najviši pravni propis je 1. Ustav Republike Hrvatske, zatim 2. međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, 3. Opći porezni zakon, 4. pojedinačni porezni zakoni (Zakon o porezu na dohodak, Zakon o porezu na dobit, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Zakon o porezu na promet nekretnina i drugi.), 5. uredbe, odluke, pravilnici, naredbe i napatci, 6. upute, objašnjenja i mišljenja.

b) Prema načinu na koji se donose razlikujemo:

- **Formalno-pravne propise**, koje se donosi u formalnom postupku. Takvi su propisi, npr. Ustav Republike Hrvatske, međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, te svi porezni zakoni.

Formalni pravni propisi su najbrojniji i najvažniji izvori poreznog prava. To su pisani propisi s općom obveznom snagom, što znači da jednako obvezuju građane, javna tijela i sudove.

- **Neformalne pravne propise** koje, po ovlaštenju sadržanom u višem pravnom propisu (npr. zakonu) donosi izvršno ili upravno tijelo. Te se propise, također, donosi na temelju zakona, ali nasuprot formalnim pravnim propisima, ne i po posebno propisanom postupku.

Neformalni pravni propisi u Republici Hrvatskoj su: uredbe, odluke, pravilnici, naredbe, napatci, upute, objašnjenja i mišljenja.

Uredbe i odluke se donosi radi provedbe zakona i drugih pravnih propisa (npr. Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Odluka o dopuštenom manjku s naslova کالا, rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini, Odluka o prirezu na dohodak Grada Splita).

Uredbe i odluke objavljuju se u «Narodnim novinama».

Pravilnike, naredbe i napatke u vezi s poreznim zakonima donose Ministar financija i Ravnatelj Porezne uprave.

Pravilnike se uobičajeno povezuje s većim poreznim zakonima, kao što su Zakon o porezu na dohodak, Zakon o porezu na dobit, Zakon o porezu na dodanu vrijednost i sl., te se njima propisuje način provođenja pojedinih pitanja u određenim zakonskim odredbama (npr. Pravilnik o porezu na dohodak, Pravilnik o porezu na dobit, Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost i sl.).

Naredbama u vezi s poreznim zakonima se, također radi provedbe pojedinih odredbi zakona, naređuje ili zabranjuje postupanje u određenoj situaciji koja ima opće značenje (npr. Naredba o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2008. godinu).

Naputci su, u pravilu, upućeni državnoj upravi (poreznoj upravi), tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i pravnim osobama koje imaju javne ovlasti. Naputcima se propisuje način rada navedenih tijela u poreznim predmetima (npr. Naputak o povratu plaćenog poreza na dodanu vrijednost za nabavljenu opremu za obavljanje vatrogasne djelatnosti u 2007. godini).

Pravilnike, naredbe i naputke objavljuje se u «Narodnim novinama».

Upute, objašnjenja i mišljenja u području poreza daje Središnji ured Porezne uprave. Tim se aktima Središnji ured obraća tijelima niže razine i nalaže im način postupanja u određenom poreznom slučaju.

Upute, objašnjenja i mišljenja ne objavljuje se u «Narodnim novinama».

2. Odluke sudova u poreznim stvarima

Odluke posebnih sudova koji su nadležni za rješavanje poreznih sporova (tzv. financijski sudovi u nas upravni sud) smatra se također, izvorom poreznog prava. Nasuprot pravnim normama, međutim, odluke sudova su samo pomoćni izvor poreznog prava.

Sudske odluke, naime, nemaju kvalitetu pravnog propisa koji je obavezan za sve. Sudske odluke odnose se samo na sudionike određenoga sudskog spora.

3. Običajno pravo

Izvorom, doduše danas više ne i vladajućim, poreznog prava, smatra se i običajno pravo. Običajnim se pravom naziva skup nepisanih pravnih pravila, nastalih dugom primjenom, pa su postala opće priznata. Dugom primjenom pravnih pravila smatra se razdoblje što traje sve dok se ne stvori pravno uvjerenje da je primjena takvih propisa pravedna.

4. Međunarodni ugovori

Međunarodni ugovori su rezultat dogovora, najčešće dviju država, o međusobnoj podjeli poreznog suvereniteta, poradi izbjegavanja, ili barem, ublažavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Tipičan međunarodni ugovor na području poreznog prava je ugovor o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja sklopljen između dvije države.

5. Ustavna načela

Ustavna načela temelj su pravnog sustava svake države, pa prema tome, i njezina porezno-pravnog sustava.

Sadržaj poreznih zakona kao dijela tog sustava, treba slijediti ustavna načela, te stoga i ona čine jedan od izvora poreznog prava.

Najznačajnija ustavna načela za porezno pravo jesu načelo trodiobe vlasti (zakonodavna, izvršna i sudbena), načelo zaštite ljudskog dostojanstva, načelo plaćanja poreza prema gospodarskoj snazi, načelo zaštite privatnog vlasništva, načelo zaštite privatnosti itd.

6. Opća pravna načela

Opća pravna načela, tj. načela što vrijede za sva pravna područja (kazneno pravo, građansko pravo, radno pravo itd.), pa tako i za porezno pravo, neposredno se izvodi iz ideje pravednosti.

Pravednost pretpostavlja djelovanje prema općim i jedinstvenim mjerilima, što ih se naziva načelima.

Slijediti načelo pravednosti znači skrbiti o jednakom postupanju prema svima, o uopćavanju te o obuhvatu svih. Stvarati pravednost značilo bi, zapravo «uspostaviti pravila jednakih mjerila», a pravedno postupanje treba shvatiti kao «postupanje u skladu s tim mjerilima».

Opće načelo pravednosti, primijenjeno na području poreznog prava, jest načelo pravedne raspodjele poreznog tereta, načelo povjerenja i pouzdanosti u djelovanje poreznih tijela, načelo pravne sigurnosti, načelo razmjernosti i načelo najmanjega mogućeg zadiranja u privatnost poreznog obveznika.

7. Porezno-pravna pravila supranacionalnih zajednica

Supranacionalna pravna pravila u području poreza, također se ubraja u izvore poreznog prava. Supranacionalni pravni propisi koje donosi Europska unija jesu uredbe, smjernice i odluke.

DRUGO POGLAVLJE
POREZNI POSTUPAK

1. POREZNI POSTUPAK

Odredbama poreznog postupka uređuje se provedba zahtjeva iz porezno-pravnog odnosa odnosno porezno-dužničkog odnosa, tj. izvršavaju propisi materijalnog poreznog prava.

Porezni postupak je specifičan upravni postupak. Porezni postupak provode upravna tijela (Ministarstvo financija odnosno Središnji ured Porezne uprave, područni uredi porezne uprave i ispostave područnih ureda porezne uprave, te tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave), a radi utvrđivanja i naplate poreza i drugih javnih davanja prema odredbama Općeg poreznog zakona.

Opći porezni zakon predstavlja **kodifikaciju općeg poreznog prava** tj. odredaba postupovne (procesne) i materijalne naravi koje su zajedničke za sve porezne oblike i druge oblike javnih davanja (carine, pristojbe, doprinose), ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drukčije. Opći porezni zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, te predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava Republike Hrvatske.

Opći porezni zakon je **lex specialis** prema Zakonu o općem upravnom postupku što znači da je njegova pravna snaga iznad Zakona o općem upravnom postupku. Stoga se odredbe Zakona o općem upravnom postupku primjenjuju na području poreznog postupka samo supsidijarno, tj. samo na pitanja koja nisu riješena Općim poreznim zakonom. Drugim riječima na postupak poreznih tijela u primjeni poreznih propisa primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku, ako Općim poreznim zakonom nije drukčije propisano. Npr. institut dostavljanja poreznog akta reguliran je samo u jednom članku Općeg poreznog zakona na sljedeći način: «Porezni akt dostavlja se sudionicima poreznog postupka. Ako sudionik ima opunomoćenika porezni akt dostavlja se samo opunomoćeniku». Institut dostavljanja podrobnije je uređen u Zakonu o općem upravnom postupku, stoga se institut dostavljanja uređen prema odredbama Zakona o općem upravnom postupku primjenjuje na području poreznog postupka.

Opći porezni zakon je istovremeno **lex generalis** prema propisima materijalnog poreznog i carinskog prava (prema Zakonu o porezu na dohodak, Zakonu o porezu na dobit, Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i drugim poreznim zakonima, Carinskom zakonu), jer daje tim propisima prednost nad primjenom Općeg poreznog zakona, uvijek kada se njima uređuje neko pitanje koje ili nije uređeno Općim poreznim zakonom, ili je drukčije uređeno. Npr. u Općem poreznom zakonu porezni obveznik je definiran kao svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza. U različitim poreznim zakonima je uređeno tko je porezni obveznik. Tako je u Zakonu o porezu na dohodak određeno da je porezni obveznik fizička osoba koja ostvaruje dohodak. Možemo spomenuti i slučaj sa carinama, kod kojih se, radi njihove posebnosti, pri njihovu utvrđivanju i naplati primarno primjenjuje Carinski zakon, a tek potom Opći porezni zakon.

2. NAČELA POREZNOG POSTUPKA

Svaka suvremena i demokratska država pri utvrđivanju i naplati poreza, tj. pri provođenju poreznog postupka mora poštovati slijedeća načela:

1. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa,
2. Načelo zakonitosti,

3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje,
4. Načelo pružanja pomoći sudionicima (poreznim obveznicima) u poreznom postupku,
5. Načelo službene uporabe jezika i pisma,
6. Načelo očitovanja poreznog obveznika,
7. Načelo odnosno obveza čuvanja porezne tajne (pravo na nepovredivost osobnosti),
8. Načelo postupanja u dobroj vjeri,
9. Načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje (gospodarstveno tumačenje pravnih pojmova nezakoniti i prividni pravni poslovi).

1. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa

U postupku oporezivanja primjenjuju se porezni propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje. Ovim načelom zaštićuje se pravna sigurnost poreznih obveznika.

2. Načelo zakonitosti

Porezno tijelo dužno je zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa.

Načelo zakonitosti čini porezna tijela odgovornim za pravilnu i pravednu naplatu poreza kao i za nezakonito neprimjenjivanje poreznih pogodnosti odnosno za odbijanje povrata poreza koji je zakonom propisan. Djelovanje poreznih tijela mora biti, prije svega, usmjereno na ostvarenje ciljeva i zadataka pravne države, a tek zatim na ostvarenje fiskalnih ciljeva.

Poštovanjem ovog načela porezna tijela preuzimaju ulogu skrbnika svih poreznih obveznika u jednoj državi (zajednici).

3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje

Porezno tijelo dužno je utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri tom je dužno s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Koje će se radnje u postupku poduzimati i u kojem opsegu određuje porezno tijelo.

Ovo načelo obvezuje porezna tijela na objektivnost u utvrđivanju činjenica bitnih za oporezivanje. To znači, da s jednakom pažnjom moraju utvrditi činjenice koje idu u prilog, kao i one koje idu na teret poreznog obveznika. U poreznom postupku nikada se ne utvrđuju općepoznate ili notorne činjenice. U središtu su pozornosti one pravne činjenice koje za svoju pravom utvrđenu posljedicu imaju nastanak porezne obveze, odnosno oslobođenje od porezne obveze.

4. Načelo pružanja pomoći sudionicima (poreznim obveznicima) u poreznom postupku

Porezno tijelo treba porezne obveznike poticati na podnošenje poreznih prijava. Porezno tijelo dužno je upozoriti sudionike porezno-pravnog postupka na njihova prava i obveze u postupku.

Dužnost je poreznog tijela pomoći poreznom obvezniku tijekom poreznog postupka, te ga upoznati sa svim njegovim pravima i obvezama koji mogu biti postupovne (procesne) i materijalne naravi.

5. Načelo službene uporabe jezika i pisma

Ako porezni obveznik predaje ispravu na stranom jeziku i pismu koji nije u službenoj uporabi kod poreznog tijela, porezno tijelo odredit će rok u kojem će porezni obveznik dostaviti ovjerovljeni prijevod isprave na hrvatski jezik i latinično pismo.

Ako porezni obveznik ne dostavi ovjerovljeni prijevod isprave na hrvatski jezik i latinično pismo u određenom roku, porezno tijelo prevest će isprave o trošku poreznog obveznika.

6. Načelo očitovanja poreznog obveznika

Prije donošenja poreznog akta kojim se utvrđuju prava i obveze poreznog obveznika, porezno tijelo mora poreznom obvezniku omogućiti očitovanje o činjenicama i okolnostima koje su bitne za donošenje poreznog akta.

Porezno tijelo mora saslušati poreznog obveznika prije donošenja poreznog rješenja i drugih poreznih akata, kako ne bi došlo do povrede odredaba poreznog postupka s jedne strane odnosno kako bi se mogle utvrditi sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonitog i pravilnog poreznog rješenja i drugih poreznih akata. Radi ekonomičnosti poreznog postupka porezno tijelo ne mora saslušati poreznog obveznika ako donosi porezno rješenje u korist poreznog obveznika, a to je uobičajena praksa kod donošenja privremenog poreznog rješenja.

7. Načelo odnosno obveza čuvanja porezne tajne (pravo na nepovredivost osobnosti)

Službene osobe, vještaci i sve druge osobe koje su uključene u porezni postupak dužne su kao poreznu tajnu čuvati:

1. činjenice koje su u poreznom, prekršajnom ili sudskom postupku doznale o poreznom obvezniku,
2. pronalaskе, recepte, patente i slično koje su doznale u poreznom postupku,
3. identifikacijske znakove i podatke o poreznom obvezniku koji su pohranjeni u pismohrani.

Obveza čuvanja porezne tajne je povrijeđena ako se činjenice navedene pod 1. 2. i 3. neovlašteno koriste ili objave.

Obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena:

1. ako se poreznom jamcu omogući uvid u podatke o poreznom obvezniku, bitne za njegov odnos prema poreznom obvezniku,
2. ako se članove društva osoba upozna s činjenicama bitnim za oporezivanje društva,
3. ako se iznose podaci tijekom poreznog, prekršajnog ili sudskog postupka i
4. ako se iznose podaci uz pisani pristanak osobe na koju se ti podaci odnose.

Ako Općim poreznim zakonom nije propisano drukčije, na obvezu čuvanja porezne tajne primjenjuje se Zakon o zaštiti tajnosti podataka.

Porezna tajna štiti privatnost poreznog obveznika i osigurava njegove interese koji bi mogli biti ugroženi ili bi za poreznog obveznika mogla nastati moralna ili materijalna šteta, ako bi neka od osoba koja je uključena u porezni postupak neovlašteno iznijela podatke o poreznom obvezniku.

8. Načelo postupanja u dobroj vjeri

Sudionici porezno-pravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri.

Dobra vjera (bona fides) je pravni institut preuzet iz privatnog prava (odnosno rimskog i građanskog prava) u porezno pravo, koje je po svojim obilježjima javno

pravo. Dobra vjera u najširem smislu je dobra namjera, poštenje i savjesnost između poreznih obveznika i poreznih tijela prilikom provođenja poreznog postupka.

Načelo postupanja u dobroj vjeri trebalo bi u Republici Hrvatskoj podrobnije razraditi, kako ne bi dolazilo do zlouporaba u njegovoj praktičnoj primjeni,¹ odnosno treba težiti pojednostavljenju porezno-pravnih propisa i drugih propisa iz područja financiranja javnih potreba kako bi se otklonile nedorečenosti i pravne praznine,² a vrlo je bitno i permanentno cjeloživotno stručno usavršavanje i osposobljavanje službenika zaposlenih u poreznim tijelima i onih zaposlenih u tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a s ciljem stvaranja radno-pravnog procesa kojeg karakterizira pravedna i učinkovita provedba porezno-pravnih propisa i drugih propisa iz područja financiranja javnih potreba.³

9. Načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje (gospodarstveno tumačenje pravnih pojmova nezakoniti i prividni pravni poslovi)

Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarstvenoj biti.

Ako je prihod, dohodak, dobit ili druga procenjiva korist ostvarena bez pravne osnove, porezno tijelo utvrdit će poreznu obvezu u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.

Ako je u kaznenom, prekršajnom ili prijestupovnom postupku pravomoćnom odlukom izrečena zaštitna mjera oduzimanja imovinske koristi ostvarene protupravnom radnjom, porezni akt kojim je utvrđena porezna obveza ukinut će se na zahtjev poreznog obveznika.

Prema gore navedenim zakonskim odredbama činjenice koje su nastale u stvarnosti, a koje su protivne prisilnim propisima Republike Hrvatske nisu ništave i proizvode pravne učinke, tj. takve činjenice su porezno-relevantne za oporezivanje. Isto se pravilo odnosi i na prividne pravne poslove. Prividni pravni posao naziva se i simulacijom ili simuliranim pravnim poslom. Takav je posao oblik svjesna nesklada volje i očitovanja stranaka, jer one ne žele pravni posao koji zaključuju. Ako uopće ne žele nikakav pravni posao, a prividni im služi da bi nekoga doveli u zabludu ili slično,

¹ Npr., porezni obveznik od Središnjeg ureda Porezne uprave u Zagrebu zatraži mišljenje u pogledu nekog porezno-pravnog pitanja, te postupi u skladu s dobivenim mišljenjem. To mišljenje, međutim nije obvezujuća informacija niti obvezujući savjet u smislu načina postupanja u dobroj vjeri, što znači da porezno tijelo može kasnije promijeniti dano mišljenje i ne ostati dosljedno danom mišljenju. O postupanju u dobroj vjeri podrobnije vidjeti u: W. Doralt i H. G. Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 2001., str. 187., O. Lončarić Horvat, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupovnog prava, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti», HAZU, Zagreb, 2005., str. 234.-239.

² Npr., u praksi su podijeljena mišljenja u pogledu određivanja rokova zastare kod komunalne naknade. Tako neki smatraju da se na komunalnu naknadu primjenjuju rokovi zastare koji su utvrđeni Općim poreznim zakonom, a neki smatraju da se primjenjuju rokovi utvrđeni Zakonom o obveznim odnosima (Narodne novine, br. 35/05). Ipak bi trebalo zauzeti stajalište da se primjenjuje Zakon o obveznim odnosima, glede toga što komunalna naknada po svojoj prirodi što proizlazi iz Zakona o komunalnom gospodarstvu (Narodne novine, br. 36/95, 70/97, 128/99, 57/00, 129/00, 59/01, 26/03 – pročišćeni tekst, 82/04, 110/04 i 178/04) predstavlja povremeni ili stalni mjesečni iznos, što znači da je vrlo slična svim onim tražbinama iz Zakona o obveznim odnosima kod kojih zastara nastupa za tri godine. Osim toga Opći porezni zakon je vrlo jasan u pogledu zastare, te izričito određuje što sve može zastarjeti a to je: porez, kamata, trošak ovrhe, novčana kazna, te pokretanje prekršajnog postupka, a nigdje ne spominje komunalnu naknadu. Ipak, bi trebali napomenuti da se izvršenje rješenja o komunalnoj naknadi provodi u ovršnom postupku prema odredbama Općeg poreznog zakona.

³ Podrobnije vidjeti u: Z. Šinković, Pravni aspekti fiskalne decentralizacije u Republici Hrvatskoj u cilju ostvarivanja regionalne politike Europske unije, Zbornik radova Međunarodnog znanstvenog savjetovanja «Regionalizam politički i pravni aspekt», Pravni fakultet Split, Split, 2007., str. 291.

radi se o apsolutnoj simulaciji. Relativna simulacija je zaključivanje dvaju pravnih poslova: prividnog (simuliranog) pravnog posla i prikrivenog (disimuliranog) pravnog posla. To se čini s nakanom stjecanja određene koristi (npr. izbjegavanje plaćanja poreza). Zakonodavac je s pravom propisao da se tada prikriveni pravni posao uzima kao osnova za oporezivanje.

3. POREZNO-PRAVNI ODNOS

Porezno-pravni odnos u smislu Općeg poreznog zakona je odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku.

Porezno-pravni odnos je pravno uređen odnos, objekt kojega može biti raznovrstan. Tako porezno tijelo kao zastupnik države, tj. javno-pravnog tijela, može zahtijevati od poreznog obveznika (fizičke odnosno pravne osobe) izvršenje određene radnje ili činidbe na području poreza, a porezni obveznik, pak može na istom području imati određene zahtjeve prema poreznom tijelu.

Porezno-pravni odnos je, po svojoj prirodi, privremen odnos usmjeren prema određenom porezno-pravnom cilju, koji «.... s postizanjem svog cilja, odnosno ostvarenjem zahtjeva koji su njegov objekt, prestaje i gasi se».

Pravni odnosi između poreznog tijela, kao zastupnika poreznog vjerovnika, s jedne strane, i poreznog obveznika odnosno poreznog dužnika, s druge strane, su odnosi koji imaju obilježja suverenosti i stoga su dio javnog prava. Za razliku od građanskog prava, ti odnosi ne proizlaze iz ugovora dvaju ravnopravnih sudionika, nego «predstavljaju odnos između nadređenog i podređenog».

Porezno-pravni odnos čine dva dijela: a) formalni i b) materijalni dio.

a) **Formalni dio porezno-pravnog odnosa** obuhvaća prava i obveze na području poreznog postupka koja se odnose na njegova oba sudionika. Tako npr. porezni obveznik ima pravo na očitovanje, pravo na podnošenje zahtjeva kojim traži povrat u prijašnje stanje, pravo na podnošenje zahtjeva kojim traži produljenje roka, pravo na podnošenje žalbe itd., a porezno tijelo ima pravo uvida u poslovne knjige poreznog obveznika itd. Obveza poreznog obveznika je podnošenje porezne prijave, uredno vođenje poslovnih knjiga itd., a obveza poreznog tijela je korektno vođenje poreznog postupka, što znači u skladu s načelom bona fides (dobre vjere) itd.

Može se zaključiti da se formalni dio porezno-pravnog odnosa isključivo odnosi na postupovne (procesne) radnje na području poreznog postupka a koje obuhvaćaju prava i obveze poreznih obveznika i poreznih tijela.

b) **Materijalni dio porezno-pravnog odnosa** koji obuhvaća odnose što se temelje na porezno-dužničkim odnosima. Objekt tih odnosa je novčana činidba, bilo da je riječ o porezu, kamatama, troškovima ovrhe i novčanim kaznama koje je porezni obveznik obavezan platiti poreznom tijelu (državi), ili obrnuto ono što je porezno tijelo (država) obavezna vratiti poreznom obvezniku.

Može se zaključiti da se materijalni dio porezno-pravnog odnosa uvijek odnosi na dugovanje (novčane činidbe).

3.1. Sudionici porezno-pravnog odnosa

Sudionici porezno-pravnog odnosa su porezno tijelo i porezni obveznik te osobe koje prema odredbama Općeg poreznog zakona jamče za plaćanje poreza.

Porezno tijelo je tijelo državne uprave, tijelo jedinice područne (regionalne) samouprave ili tijelo jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate poreza i drugih javnih davanja.

Porezni obveznik je svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza. U Republici Hrvatskoj postoji više vrsta poreza koji su regulirani u različitim poreznim zakonima, a u tim je zakonima i uređeno tko je porezni obveznik. Npr. prema Zakonu o porezu na dohodak porezni obveznik je fizička osoba koja ostvaruje dohodak.

Porezni obveznik (fizička osoba, trgovačko društvo, druga pravna osoba, te gospodarska jedinica osobe javnog prava itd.) koji je nositelj određenih prava i obveza što mogu biti postupovne i dužničke naravi.

Porezni obveznik kao sudionik porezno-pravnog odnosa može biti:

- a) osoba koja je obvezna izvršiti postupovne radnje,
- b) osoba obvezna izvršiti novčane činidbe za svoj račun i u svoje ime (**porezni dužnik**),
- c) osoba obvezna izvršiti novčane činidbe za račun i u ime trećih osoba (**porezni platac**) i
- d) osoba koja je obvezna platiti tuđi porezni dug, ali i izvršiti obveze formalne (postupovne) naravi (**porezni jamac**).

Opunomoćenik za primanje poreznih akata

Ako porezni obveznik nema prebivalište ili uobičajeno boravište, odnosno sjedište na teritoriju Republike Hrvatske, tada mora u određenom roku obavijestiti porezno tijelo o osobi koju je opunomoćio za primanje poreznih akata. Porezni obveznik bit će upozoren na pravne posljedice neimenovanja opunomoćenika za primanje poreznih akata.

Opunomoćenik

Opunomoćenik je osoba koja zastupa poreznog obveznika u okviru dobivene punomoći i u njegovo ime može poduzimati radnje u poreznom postupku. Stoga, opunomoćenik može od sudionika postupka biti ovlašten izvršavati sve radnje u postupku, ili samo neke od njih. Npr. porezni obveznik može opunomoćenika ovlastiti da za njega izvrši sve radnje u postupku, ali može za sebe pridržati pravo izjave žalbe. U tom je slučaju pravo opunomoćenika u zastupanju poreznog obveznika ograničeno.

Angažiranje opunomoćenika, u pravilu, je izraz volje poreznog obveznika.

Poreznog obveznika može, ali ne mora zastupati opunomoćenik.

Opunomoćenik može biti svaka osoba koju je porezni obveznik ovlastio za zastupanje sukladno dobivenoj punomoći. Najčešće će to ipak biti osoba s pravim obrazovanjem (npr. odvjetnik).

Opunomoćenik poduzima radnje na osnovi punomoći koju mu porezni obveznik daje u usmenom ili pismenom obliku.

Punomoć ne prestaje smrću osobe koja je punomoć dala, ni gubitkom njezine postupovne sposobnosti ili promjenom njezina zakonskog zastupnika. Međutim, njezin pravni sljednik ili njezin novi zakonski zastupnik ima pravo opozvati punomoć koju je ona dala.

Pomagač

Pomagač je osoba koja nastupa uz nazočnost poreznog obveznika i pomaže mu savjetima. Izjava pomagača smatra se izjavom poreznog obveznika samo ako porezni obveznik danij izjavi odmah ne proturječi. Pomagač nije ovlašten u ime poreznog obveznika poduzimati radnje u poreznom postupku kao njegov zastupnik. Npr. sudionik u poreznom postupku je maloljetnik (malodobna osoba). Uz njega se tijekom postupka pojavljuje njegov otac koji mu pomaže pri davanju izjava.

Porezni savjetnik

Porezni savjetnik je osoba koja obavlja poslove savjetovanja poreznog obveznika u poreznom postupku pred poreznim tijelima. Ako nastupa i kao opunomoćenik poreznog obveznika mora imati punomoć za obavljanje tih poslova. Obavljanje djelatnosti poreznog savjetnika uređuje se posebnim zakonom (Zakonom o poreznom savjetništvu).

Porezni savjetnik je osoba koja savjetuje poreznog obveznika pri primjeni poreznih propisa, zatim, zastupa poreznog obveznika pred poreznim tijelima i u poreznim sporovima pred sudovima, te za poreznog obveznika vodi poslovne knjige, izrađuje financijske izvještaje, pruža druge srodne usluge, a po odluci poreznog tijela može obavljati i poslove vještaka.

Porezni savjetnik mora položiti porezno-savjetnički ispit, a znanje se provjerava iz sljedećih predmeta:

1. Osnove poreznog sustava, porezne politike i financijskog izravnjanja,
2. Porezno pravo u Republici Hrvatskoj,
3. Porez na dobit,
4. Porez na dohodak,
5. Neizravni porezi,
6. Računovodstvo, financijski izvještaji i revizija,
7. Osnove financijskog sustava Republike Hrvatske,
8. Pravo trgovačkih društava,
9. Subjekti porezno-pravnog odnosa.

Zakonski zastupnik

Zakonski zastupnici fizičkih i pravnih osoba i poslovodne osobe udruženih osoba radi ostvarivanja prihoda i imovinskih masa bez pravne osobnosti moraju ispunjavati porezne obveze osoba koje zastupaju.

Fizičku osobu u poreznom postupku zastupa zakonski zastupnik, ako ona iz fizičkih ili psihičkih razloga to ne može sama učiniti. Tako, npr. fizičku osobu koja je malodobna, mentalno ili psihički bolesna, zatim koja je senilna, ili se iz drugih razloga ne može brinuti o sebi, zastupa zakonski zastupnik. Ulogu zakonskog zastupnika u tim slučajevima preuzima roditelj, odnosno posvojitelj ili skrbnik fizičke osobe.

Zakonski zastupnik pravne osobe je fizička osoba koja je kao takva upisana u trgovački registar, odnosno poslovodna osoba koju je porezni obveznik opunomoćio.

Upravitelj imovine

Upravitelj imovine je osoba koja upravlja tuđom imovinom, ali na pravnoj osnovi (kao što je npr. ugovor zaključen s vlasnikom imovine, i sl.), te osoba koja koristi ili raspolaže tuđom imovinom, ali bez pravne osnove ostvaruje od te imovine korist za sebe. Drugim riječima ako imovinom upravlja druga osoba, smatrat će se poreznim obveznikom za porezne obveze koje proističu iz imovine kojom upravlja odnosno tko stvarno koristi ili raspolaže tuđom imovinom, bez pravne osnove, smatrat će se poreznim obveznikom za porezne obveze koje proističu iz korištenja ili raspolaganja tom imovinom.

Zastupnik po službenoj dužnosti

Porezno tijelo će po službenoj dužnosti iz reda poreznih savjetnika ili odvjetnika postaviti zastupnika:

1. poreznom obvezniku nepoznata sjedišta, prebivališta ili uobičajena boravišta,
2. poreznom obvezniku koji u tuzemstvu nema sjedište, odnosno prebivalište ili uobičajeno boravište, a nije u određenom roku obavijestio porezno tijelo o osobi koja

je ovlaštena primati porezne akte,

3. nepoznatom vlasniku imovine koja je predmet poreznog postupka,

4. poreznom obvezniku koji očito izbjegava ili odbija primanje poreznih akata.

Ako je porezni obveznik fizička osoba koja nije poslovno sposobna i nema zakonskog zastupnika, porezno tijelo podnijet će zahtjev nadležnom sudu za postavljanje zastupnika.

Zastupnik ima pravo na nagradu i nadoknadu troškova zastupanja. Nagradu i nadoknadu troškova utvrđuje i isplaćuje porezno tijelo prema propisanoj tarifi.

Porezno tijelo ima pravo na povrat sredstava isplaćenih za nagrade i troškove zastupnika od poreznog obveznika.

3.2. Porezna sposobnost

Poreznom sposobnošću naziva se poseban oblik pravne sposobnosti koja se očituje u sposobnosti biti nositeljem prava i obveza iz porezno-pravnog odnosa.

Porezna sposobnost razlikuje se od pravne sposobnosti na području građanskog prava po sljedećim obilježjima:

1. Neovisna je od pravne sposobnosti u smislu građanskog prava. Naime, za razliku od pravne sposobnosti, porezna sposobnost se povezuje i uvjetuje postojanjem gospodarske sposobnosti. Svaki onaj tko ima gospodarsku sposobnost u visini predviđenoj zakonom, porezno je sposoban. Gospodarska snaga mu omogućuje i izvršiti porezno-dužničku obvezu. Pravno je, međutim, sposobna i ona osoba koja nema gospodarske sposobnosti.

2. Porezno sposobne osobe nisu općenito određene. One se razlikuju od poreza do poreza. Tako porezno sposobna osoba može biti osoba koja ostvaruje određenu visinu dohotka, prihoda, određenu vrijednost imovine itd.

Pod pretpostavkom da ima određenu gospodarsku snagu porezno sposobna može biti svaka fizička i pravna osoba (i to pravna osoba privatnog i pravna osoba javnog prava).

Pravna je, pak, sposobnost generalno određena. Tako je pravno sposobna u svakom pravnom odnosu ona osoba koja može nositi prava i obveze iz građansko-pravnog odnosa (što znači, da može zaključivati ugovore i preuzimati obveze iz ugovora).

3.2.1. Početak i prestanak porezne sposobnosti

U fizičkih osoba porezna sposobnost počinje već trenutkom njihova rođenja npr. novorođenče već trenutkom rođenja može postati nasljednikom. Stjecanjem nasljedstva stječe i gospodarsku snagu, a time i sposobnost nošenja prava i dužnosti iz porezno-pravnog odnosa, samo što će umjesto novorođenča porez platiti njegovi zakonski zastupnici (npr. roditelji).

Fizičkim osobama prestaje porezna sposobnost njihovom smrću. Međutim, prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa se prenose na nasljednike (osim novčanih kazni).

Pravne osobe stječu poreznu sposobnost upisom u trgovački registar. Tim trenutkom one stječu i pravnu sposobnost, što znači, da mogu preuzimati prava i obveze na svim pravnim područjima, pa prema tome, i na području poreznog prava.

Pravnim osobama porezna sposobnost prestaje brisanjem iz trgovačkog registra.

4. POREZNO-DUŽNIČKI ODNOS

Porezno-dužnički odnos u smislu Općeg poreznog zakona je dio porezno-pravnog odnosa u kojem sudionici porezno-dužničkog odnosa ostvaruju svoja prava i obveze.

Porezno-dužnički odnos je osobiti dio porezno-pravnog odnosa, a objekt mu je imovinsko-pravni zahtjev. On se od porezno-pravnog odnosa razlikuje po:

- 1) obujmu pojma i
- 2) sadržaju pojma.

Ad. 1. **Pojam porezno-dužničkog odnosa** uži je od pojma porezno-pravnog odnosa. Svaki je porezno-dužnički odnos ujedno i porezno-pravni odnos, ali svaki porezno-pravni odnos ne mora biti ujedno i porezno-dužnički odnos. Npr. fizička osoba ima pravo na dnevnicu za službeno putovanje u iznosu od 85,00 kuna ako putovanje traje više od 8 a manje od 12 sati u tuzemstvu. Tako isplaćena dnevnicu se ne oporezuje stoga se fizička osoba nalazi samo u porezno-pravnom odnosu, ali ne i u porezno-dužničkom odnosu. Ako bi se u istom primjeru fizičkoj osobi umjesto 85,00 kuna isplatila dnevnicu od 300,00 kuna, tada bi se fizička osoba nalazila u porezno-pravnom odnosu i porezno-dužničkom odnosu jer se dnevnicu preko 85,00 kuna oporezuju, odnosno u ime i za račun fizičke osobe porez će obračunati i uplatiti poslodavac.

Ad. 2. **Porezno-pravni odnos** sastoji se od dva dijela, i to **formalnog i materijalnog dijela**, a **porezno-dužnički** se odnos sastoji samo od **materijalnog dijela**.

4.1. Sudionici porezno-dužničkog odnosa

Sudionici porezno-dužničkog odnosa su porezno tijelo, porezni dužnik i porezni jamac.

4.2. Prava iz porezno-dužničkog odnosa

Porezno tijelo u porezno - dužničkom odnosu ima pravo na naplatu:

1. poreza,
2. kamata i novčanih kazni,
3. novčanih činidbi po osnovi odgovornosti iz poreznog jamstva.

Porezno tijelo u porezno-dužničkom odnosu ima prava navedena pod 1. 2. i 3. danom utvrđenja porezne obveze ili izricanja novčanih kazni.

4.3. Nastanak prava iz porezno-dužničkog odnosa

Porezni obveznik ili osoba od koje je bez pravne osnove porez naplaćen ima pravo na:

1. povrat poreza koji je plaćen bez pravne osnove,
2. kamate na porez koji je plaćen bez pravne osnove.

Porezni obveznik ili druga osoba u porezno-dužničkom odnosu ima prava navedena pod 1. i 2. od dana kada je porezno tijelo primilo od poreznog obveznika ili druge osobe iznos preplaćenog poreza ili poreza plaćenog bez pravne osnove.

4.4. Prestanak porezno-dužničkog odnosa

Prava i obveze iz porezno-dužničkog odnosa prestaju: plaćanjem, prijebojem ili kompenzacijom, prodajom ili otpisom poreznog duga iz porezno-dužničkog odnosa, otpisom dospjelog poreznog duga u ovršnom postupku i smrću poreznog obveznika.

Prava iz porezno-dužničkog odnosa prestaju: zastarom.

4. 4. 1. Plaćanje

Porezno-dužnički odnos najčešće prestaje isplatom. Tako, međutim, može prestati onaj porezno-dužnički zahtjev, a time i porezno dugovanje, koji u trenutku isplate već postoji. Pri tome nije bitno je li već nastupila i njihova dospelost. Umjesto poreznog obveznika njegov porezni dug može podmiriti bilo koja treća osoba.⁴

Porez i kamate po osnovi poreznog duga, uplaćuju se na propisane uplatne račune putem banaka i drugih financijskih organizacija ovlaštenih za obavljanje poslova platnog prometa.

Porezi i kamate smatraju se plaćeni danom kad je banka ili druga financijska organizacija ovlaštena za obavljanje poslova platnog prometa kod koje se vode uplatni računi primila uplatu.

Vraćanje plaćenog poreza bez pravne osnove i pripadajućih kamata pravnim i fizičkim osobama obavlja se bezgotovinski ili propisanim sredstvima gotovinskog plaćanja.

Pri povratu poreza i pripadajućih kamata danom plaćanja smatra se:

1. kod **bezgotovinskog plaćanja** dan kada su sredstva pristigla u korist računa banke ili druge financijske organizacije ovlaštene za platni promet vjerovnika,

2. kod **gotovinskog plaćanja** dan s kojim je za navedenu isplatu terećen račun proračuna.

Povrat preplaćenog poreza i poreza plaćenog bez pravne osnove zajedno s kamatama porezno tijelo je dužno vratiti osobi koja ga je platila, odnosno osobi kojoj je pravo na povrat poreza ustupljeno.

Iznimno povrat se neće izvršiti ako je porezno tijelo prethodno utvrdilo da porezni obveznik ima dospjelih, a neplaćenih poreza ili drugih javnih davanja koje naplaćuje porezno tijelo.

4. 4. 1. 1. Redosljed plaćanja

Ako porezni obveznik duguje poreze, kamate, troškove ovrhe i novčane kazne iz uplaćenog iznosa najprije se naplaćuju kamate i troškovi ovrhe, a nakon toga glavni porezni dug, pa novčane kazne (**pravilo br. 1.**).

Ako porezni obveznik duguje više vrsta poreza, a uplaćeni iznos nije dostatan za plaćanje ukupnog poreznog duga, tada se pojedine vrste poreza naplaćuju po redosljedu njihova dospijeca (**pravilo br. 2.**).

Kod iznosa koji dospijevaju istodobno redosljed naplate određuje porezno tijelo (**pravilo br. 3.**).

Ako porezni obveznik izvrši uplatu obveze iz koje se ne može sa sigurnošću utvrditi vrsta obveze koja se plaća, porezno tijelo će s tom uplatom postupiti na način propisan pod pravilom 1. 2. ili 3.

4. 4. 2. Prijeboj ili kompenzacija

Prijeboj ili kompenzacija u porezno-dužničkom odnosu je obračun uzajamnih poreznih dugovanja i potraživanja iz tog odnosa, čija je posljedica njegov prestanak.

Kompenzirati međusobna dugovanja i potraživanja mogu fizičke i pravne osobe s jedne i porezna tijela s druge strane. Izjava o kompenzaciji poreznog duga nije upravni akt nego izjava volje.

⁴ Ako, naime, banka poreznog obveznika ne postupi prema nalogu (neovisno o razlogu blokirana i sl.) smatra se da porez nije plaćen i sukladno tome teku daljnje kamate na dugovanu svotu poreza do trenutka kad banka koja vodi uplatni račun ne primi sredstva. Porezni obveznik neće moći isticati prigovor na obračunane kamate, navodeći da nije kriv za neplaćanje. Kamate će biti dužan platiti, a naknadu štete trebat će zahtijevati od banke koja nije izvršila nalog.

Prema Zakonu o obveznim odnosima da bi moglo doći do prijeboja ili kompenzacije moraju se ispuniti tri uvjeta:

a) **postojanje uzajamnih zahtjeva** (kada je vjerovnik u jednom zahtjevu istodobno dužnik u drugom zahtjevu),

b) **istovrsnost zahtjeva** prebijati se mogu novčana potraživanja, ali i druge zamjenjive stvari jednakog roda i kakvoće,

c) **dospjelog potraživanja** poreznog vjerovnika.

Na prijeboj međusobnih poreznih dugova iz porezno-dužničkog odnosa primjenjuje se Zakon o obveznim odnosima, ako Općim poreznim zakonom nije drukčije određeno.

Porezni obveznik može prebijati porezne dugove iz porezno-dužničkog odnosa samo s nespornim ili pravomoćno utvrđenim poreznim obvezama.

4. 4. 3. Prodaja ili otpis poreznog duga iz porezno-dužničkog odnosa

Osim u slučajevima utvrđenim Općim poreznim zakonom, Vlada Republike Hrvatske može na prijedlog ministra financija donijeti odluku o prodaji ili otpisu poreznog duga iz porezno-dužničkog odnosa.

U postupku preustroja stečajnog dužnika ministar financija ovlašten je raspolagati pravima poreznog tijela iz porezno-dužničkog odnosa.

4. 4. 4. Otpis dospjelog poreznog duga u ovršnom postupku

Ako se porezni dug ne može naplatiti ni u postupku ovrhe, **otpisuje se kao nenaplativ**:

1. ako je ovršenik umro, a nije ostavio pokretnina ni nekretnina iz kojih se može naplatiti porezni dug,

2. ako je pravna osoba po okončanju stečaja brisana iz sudskog registra, a nije protiv odgovorne osobe u zastarnom roku podnijet zahtjev za plaćanje poreza i kamate iz poreznog jamstva.

Ako bi izvršenje naplate poreznog duga dovelo u pitanje osnovne životne potrebe ovršenika i članove njegova kućanstva, porez se može iznimno, na zahtjev poreznog obveznika, otpisati u potpunosti ili djelomice.

O otpisu dospjeloga poreznog duga, na osnovi pisanog i obrazloženog zahtjeva poreznog obveznika i pisanog prijedloga pročelnika područnog ureda nadležnog prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu ili sjedištu poreznog obveznika, rješenjem odlučuje ravnatelj Porezne uprave.

Može se zaključiti da se ove zakonske odredbe odnose na oprost od plaćanja porezne obveze. Temeljna je zamisao u vezi s oprostom da apstraktni opći zakoni mogu voditi računa samo o općoj, ali i ne o konkretnoj pravednosti. Prema stajalištu Financijskog suda Savezne Republike Njemačke porezni je obveznik «dostojan» oprosta, ako nije kriv za svoju ispod prosječnu gospodarsku sposobnost i ako njegovo ponašanje nije protivno javnim interesima.

4. 4. 5. Smrt poreznog obveznika

Smrću poreznog obveznika njegova se prava i obveze iz porezno-dužničkog odnosa, u pravilu prenose na njegove nasljednike. Izuzetak su jedino novčane kazne što ih se ne nasljeđuje.

4.6. Zastara

U poreznom se pravu institutom zastare smatra nemogućnost postavljanja zahtjeva iz porezno-dužničkog odnosa, kao i nemogućnost donošenja, mijenjanja, ukidanja ili provedbe određenih upravnih akata nakon protoka određenog vremena.⁵

Pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni zastarijeva **za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći (relativna zastara)**.

Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate.

Zastara prava na pokretanje prekršajnog postupka počinje teći nakon isteka godine u kojoj je počinjen prekršaj.

Zastara prava na naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni počinje teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili nakon isteka godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu, kamate, troškove ovrhe i novčanu kaznu.

Zastara prava na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni počinje teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik stekao pravo na povrat.

Ako Općim poreznim zakonom nije drukčije propisano na poreznu zastaru primjenjuje se Zakon o obveznim odnosima.

4. 6. 1. Prekid zastare

Tijek zastare prekida se svakom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, koja je dostavljena na znanje poreznom obvezniku.

Tijek zastare prekida se svakom radnjom poreznog obveznika dostavljeno na znanje poreznom tijelu radi ostvarenja prava na povrat poreza naplaćenog bez pravne osnove ili više plaćenog poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni.

Nakon gore poduzetih radnji zastarni rok počinje ponovno teći. Ovaj zastarni rok odnosi se na relativnu zastaru, a irelevantan (nevažan) je za nastupanje apsolutne zastare.

4.6.2. Apsolutna zastara

Apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pokretanje prekršajnog postupka, naplatu poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni, te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata, troškova ovrhe i novčanih kazni **nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći (bez obzira na prekide zastare)**.

5. MJESNA ODREĐENOST POREZNOG OBVEZNIKA

5.1. Prebivalište

U smislu Općeg poreznog zakona smatra se da porezni obveznik ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje **183 dana** u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Boravak u stanu nije obvezan.

Ako porezni obveznik u Republici Hrvatskoj ima u vlasništvu ili posjedu više stanova, prebivalište mjerodavno za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji, a za poreznog obveznika samca prema mjestu u kojem se

⁵ O. Lončarić, Horvat, Zastara poglavlje Oporezivanje o. c., str. 249.

pretežno zadržava ili prema mjestu iz kojeg pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti.

Ako porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se tuzemnim poreznim obveznikom.

5.2. Uobičajeno boravište

Uobičajeno boravište u smislu Općeg poreznog zakona ima porezni obveznik u onom mjestu u kojem se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on u tom mjestu ili na tom području ne boravi samo privremeno. Uobičajenim boravištem u smislu Općeg poreznog zakona smatra se stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju od najmanje **183 dana** u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Za određivanje uobičajenog boravišta nisu važni kratkotrajni prekidi boravka koji ne traju dulje od jedne godine.

5.3. Poduzetnik i gospodarstvena djelatnost

Poduzetnik u smislu Općeg poreznog zakona je svaka fizička ili pravna osoba, udružene osobe ili imovinska masa bez pravne osobnosti, koja gospodarstvenu djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi.

Gospodarstvenom djelatnošću smatra se razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi.

Može se zaključiti da poduzetnik može biti fizička osoba (obrtnik), pravna osoba (trgovačko društvo), udružene osobe (gospodarsko interesno udruženje) i imovinska masa bez pravne osobnosti (preddruštvo, tj. društvo koje postoji od zaključenja pravnog posla na kojemu se temelji društvo do njegova upisa u sudski registar, odnosno do trenutka kada postaje pravna osoba, te otvoreni investicijski fondovi).

5.4. Sjedište poduzetnika

Sjedište poduzetnika u smislu Općeg poreznog zakona je:

1. **za pravnu osobu** sjedište upisano u sudski registar ili drugi registar ili upisnike,
2. **za fizičku osobu** njezino prebivalište ili uobičajeno boravište.

Ako poduzetnik veći dio poslovne djelatnosti obavlja u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta, sjedištem se smatra ono mjesto u kojem poduzetnik obavlja veći dio svoje poslovne djelatnosti.

Ako poduzetnik nema sjedište na teritoriju Republike Hrvatske, mjestom sjedišta smatra se mjesto obavljanja njegove djelatnosti.

6. NADLEŽNOST U POREZnom POSTUPKU

Nadležnošću nekog poreznog tijela određuje se djelokrug njegovih poslova i istodobno razgraničuje od djelokruga poslova drugog poreznog tijela.

Postoje dvije osnovne vrste nadležnosti stvarna i mjesna nadležnost. Stvarna nadležnost ima jednu podvrstu (funkcionalna nadležnost), a mjesna nadležnost ima dvije podvrste (dopunska nadležnost i nadležnost za slučaj opasnosti od odgađanja izvršenja određene radnje).

6.1. Stvarna nadležnost

Stvarnom nadležnošću određen je djelokrug odnosno područje djelatnosti nekog poreznog tijela prema objektu ili vrsti poslova.

Poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza obavlja Ministarstvo financija Republike Hrvatske putem upravnih organizacija u svom sastavu (Porezna uprava, Carinska uprava, Financijska policija, Devizni inspektorat i Ured za sprječavanje pranja novca).

Poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza koji su propisani odlukama predstavničkih tijela jedinica područne (regionalne) samouprave i tijela jedinica lokalne samouprave obavljaju njihova porezna tijela. Na temelju ugovora obavljanje tih poslova može se povjeriti Poreznoj upravi.

Stvarna nadležnost pojedinih poreznih tijela propisuje se posebnim zakonom, odnosno propisom donijetim na temelju zakona.

Prema Zakonu o poreznoj upravi⁶ i Uredbi o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija⁷ Porezna uprava obavlja upravne i druge stručne poslove što se odnose na:

1. zaprimanje poreznih prijava, bilježenje poreznih obveza u poreznom knjigovodstvu, naplatu i povrat poreza,
2. utvrđivanje pravodobnosti, zakonitosti i pravilnosti podnijetih poreznih prijava,
3. utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze,
4. provođenje inspekcijskog nadzora,
5. provođenje ovrhe radi naplate poreza,
6. podnošenje prijava za pokretanje prekršajnoga, prijestupovnog i kaznenog postupka,
7. vođenje prvostupanjskoga prekršajnog postupka zbog povrede poreznih propisa,
8. davanje mišljenja o primjeni propisa u pojedinačnim poreznim predmetima,
9. međunarodnu pravnu pomoć u poreznim stvarima,
10. proučavanje poreznih sustava i suradnju s poreznim tijelima drugih država,
11. praćenje primjene međunarodnih ugovora iz područja poreza,
12. izdavanje isprava o činjenicama o kojima Porezna uprava vodi službenu evidenciju,
13. izgradnju i korištenje poreznoga informacijskog sustava, i druge poslove.

Prema Zakonu o poreznoj upravi Središnji ured Porezne uprave obavlja upravne i druge stručne poslove što se odnose na:

1. predlaganje promjena porezne politike, poreznih propisa i drugih propisa radi unapređenja poreznog sustava i učinkovitijeg ubiranja poreza i doprinosa za obvezna osiguranja,
2. prikupljanje i obradu podataka o utvrđenim i naplaćenim porezima, danim oslobođenjima i olakšicama,
3. koordiniranje i nadziranje rada područnih ureda i ispostava te praćenje zakonitosti i pravilnosti primjene poreznih propisa,
4. koordiniranje provođenja i provođenje inspekcijskog nadzora,
5. koordiniranje provođenja ovršnog postupka,
6. izdavanje markica za označavanje i registraciju automata i stolova za igre na sreću,
7. sustavno praćenje primjene poreznih propisa i propisa o doprinosima za obvezna osiguranja i osiguravanje jedinstvenog postupanja u provedbi zakona i podzakonskih akata,
8. predlaganje donošenja i izradu nacрта naputaka u primjeni poreznih propisa i doprinosa za obvezna osiguranja

⁶ Narodne novine, br. 67/01, 94/01 i 177/04.

⁷ Narodne novine, br. 43/05, 114/05, 14/06, 138/06, 127/07, 14/08 i 27/08.

9. pružanje stručne pomoći područnim uredima i ispostavama radi jedinstvenog postupanja Porezne uprave,
10. osiguravanje međunarodne pravne pomoći, proučavanje poreznih sustava drugih država i suradnju s međunarodnim organizacijama i strukovnim udruženjima,
11. pripremanje nacрта ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i nadziranje primjene međunarodnih ugovora iz područja poreza,
12. izgradnju, razvijanje i korištenje poreznoga informacijskog sustava,
13. organiziranje stručnog usavršavanja službenika Porezne uprave i druge poslove.

Prema Zakonu o poreznoj upravi Područni uredi i ispostave područnih ureda obavljaju upravne i druge stručne poslove što se odnose na:

1. zaprimanje poreznih prijava, bilježenje poreznih obveza u poreznom knjigovodstvu i praćenje naplate,
2. utvrđivanje pravodobnosti, zakonitosti i pravilnosti podnijetih poreznih prijava,
3. utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze u prvom stupnju,
4. utvrđivanje osnovice za obračun i obveze za uplatu doprinosa za obvezna osiguranja u prvom stupnju,
5. provođenje inspekcijskog nadzora,
6. provođenje naplate i ovrhe radi naplate poreza i doprinosa za obvezna osiguranja,
7. davanje odobrenja za priređivanje zabavnih igara i provođenje nadzora nad priređivanjem igara na sreću, zabavnih i nagradnih igara,
8. podnošenje prijava za pokretanje prekršajnog, prijestupovnog i kaznenog postupka,
9. vođenje i rješavanje u prvostupanjskom prekršajnom postupku zbog povrede poreznih propisa i propisa o plaćanju doprinosa za obvezna osiguranja,
10. izdavanje markica za označavanje i registraciju automata i stolova za igre na sreću,
11. izdavanje isprava o činjenicama o kojima Porezna uprava vodi službenu evidenciju i druge poslove.

6.1.1. Funkcionalna nadležnost

Funkcionalnom nadležnošću određuje se vrsta djelatnosti što su je u istoj stvari (predmetu ili postupku) dužna obavljati različita porezna tijela. Npr. Središnji ured Porezne uprave koordinira provođenje i provodi inspekcijski nadzor, a područni uredi odnosno ispostave područnih ureda provode inspekcijski nadzor. Ključna riječ kod funkcionalne nadležnosti je koordiniranje.

6.2. Mjesna nadležnost

Mjesnom nadležnošću određuje se djelokrug poslova poreznih tijela iste razine, ali ne sa stajališta vrste poslova, nego sa stajališta određenog prostora.

Mjesna nadležnost poreznih tijela određuje se prema posebnim zakonima i propisima kojima se uređuje unutarnja organizacija i ustrojstvo poreznih tijela.

Prema Zakonu o poreznoj upravi u poreznoj upravi ustrojavaju se: Središnji ured, područni ured i ispostave područnih ureda.

Prema Uredbi o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija u poreznoj upravi ustrojava se 20 područnih ureda porezne uprave, a unutar područnih ureda porezne uprave ustrojavaju se ispostave područnih ureda porezne uprave. Područni uredi uspostavljaju se na razini županija, a ispostave područnih ureda na razini općina odnosno gradova koji se nalaze u županijama.

6.2.1. Mjesna nadležnost više poreznih tijela

Ako bi u nekoj poreznoj stvari istovremeno mjesno nadležna mogla biti dva ili više poreznih tijela, porez utvrđuje ono porezno tijelo koje je prvo pokrenulo postupak.

6.2.2. Promjena mjesne nadležnosti

Porezno tijelo koje je pokrenulo postupak ustupit će predmet poreznom tijelu koje je prema novim okolnostima postalo mjesno nadležno ako se time poreznom obvezniku bitno olakšava sudjelovanje u poreznom postupku.

6.2.3. Podvrste mjesne nadležnosti

6.2.3.1. Dopunska nadležnost

Ako mjesna nadležnost poreznog tijela nije određena ni Općim poreznim zakonom, ni drugim pravnim propisom, tada se mjesno nadležnim smatra ono porezno tijelo na području kojeg je nastao povod za službenu radnju toga tijela.

6.2.3.2. Nadležnost za slučaj opasnosti od odgađanja izvršenja određene radnje

Ako postoji opasnost da se odgađanjem izvršenja neka radnja u poreznom postupku kasnije ne bi mogla obaviti, tada takvu radnju može provesti i mjesno nenadležno porezno tijelo, koje je o obavljanoj službenoj radnji dužno odmah obavijestiti mjesno nadležno porezno tijelo.

7. POJAM POREZNOG AKTA

Porezni akt je svaki akt kojim se pokreće, dopunjuje, mijenja ili dovršava neka radnja u poreznom postupku.

Porezni akt je porezno rješenje, zaključak, zapisnik o inspekcijском (vanjskom) nadzoru, nalog za inspekcijски (vanjski) nadzor, poziv i drugi akti.

Porezni akti kojima se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa su porezno rješenje i zaključak.

Protiv poreznog rješenja donijetog u prvostupanjskom poreznom postupku dopuštena je žalba.

Protiv zaključka dopuštena je žalba, ako Općim poreznim zakonom nije drukčije propisano (npr. vidjeti lekciju produžetak roka i povrat u prijašnje stanje).

7.1. Oblik i sadržaj poreznog akta

Porezni akt donosi se u pisanom ili u usmenom obliku.

Usmeni porezni akt može donijeti ovlaštena osoba poreznog tijela i narediti njegovo izvršenje bez odgode u slučaju kada je ugrožena naplata poreza.

Usmeni porezni akt mora se izdati u pisanom obliku najkasnije u roku od tri dana od dana njegova donošenja.

Svaki porezni akt mora sadržavati:

1. naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta,
2. ime, odnosno naziv sudionika kome se upućuje,
3. pravni i činjenični temelj,
4. potpis ovlaštene osobe.

Porezni akt kojim se nalaže neko činjenje ili trpljenje mora sadržavati i upozorenje na posljedice nepostupanja.

7.2. Dostavljanje poreznog akta

Porezni akt dostavlja se sudionicima poreznog postupka. Ako sudionik ima opunomoćenika porezni akt dostavlja se samo opunomoćeniku.

8. UTVRĐIVANJE POREZA (POREZNO RJEŠENJE)

Porezno tijelo na temelju činjenica utvrđenih u poreznom postupku donosi porezno rješenje.

Porezno tijelo donijet će rješenje o utvrđivanju visine porezne obveze i kada se porezni obveznik u cijelosti ili djelomično oslobađa od plaćanja poreza.

Iznimno porezno rješenje se ne mora donijeti u slučajevima utvrđenim Općim poreznim zakonom.

8.1. Posebni slučajevi nedonošenja poreznog rješenja

Porezno tijelo ne mora donijeti porezno rješenje ako bi troškovi utvrđivanja i naplate poreza bili nesrazmjerni naplaćenom porezu.

U slučaju pogrešno utvrđene visine porezne obveze porezno se rješenje ne mora mijenjati ako bi povećani iznos poreza bio nesrazmjernan troškovima postupka izmjene rješenja.

8.2. Oblik i sadržaj poreznog rješenja

Porezno rješenje donosi se u pisanom obliku i mora se kao takvo označiti.

Porezno rješenje mora sadržavati:

1. naziv poreznog tijela, broj i datum rješenja,
2. uvod, izreku i obrazloženje,
3. uputu o pravnom lijeku,
4. potpis ovlaštene osobe i otisak pečata.

Izreka poreznog rješenja osobito sadrži vrstu poreza, poreznu osnovicu, poreznu stopu i iznos utvrđenog poreza, razdoblje oporezivanja, nalog za uplatu poreza, rokove i uvjete.

8.3. Privremeno porezno rješenje

Ako se rješenje o utvrđivanju poreza donosi na temelju podataka iskazanih u poreznoj prijavi poreznog obveznika, a porezno tijelo nije prethodno provelo postupak provjere činjenica bitnih za donošenje tog rješenja takvo je rješenje privremeno.

Privremeno porezno rješenje mora biti kao takvo označeno.

Privremeno rješenje smatra se u pogledu pravnih lijekova i izvršenja samostalnim rješenjem.

Po okončanju postupka oporezivanja porezno tijelo donijet će rješenje kojim se zamjenjuje privremeno rješenje i konačno utvrđuje porezna obveza, **najkasnije u roku od godine dana** od dana dostave privremenog rješenja poreznom obvezniku.

Ako porezno tijelo u roku od **godine dana** ne donese rješenje kojim se zamjenjuje privremeno rješenje, porezna obveza utvrđena privremenim rješenjem smatrat će se i konačno utvrđenom poreznom obvezom.

9. PRODUŽETAK ROKA

Rok koji određuje porezno tijelo može se na zahtjev osobe kojoj je određen produljiti. Produljeni rok može trajati najdulje onoliko koliko je trajao rok koji se produljuje i ne može se ponovno produljivati.

Pisani zahtjev za produljenje roka mora se podnijeti prije isteka roka.

O zahtjevu za produljenje roka porezno tijelo odlučuje zaključkom.

Protiv zaključka nije dopuštena žalba.

Porezno tijelo može produljenje roka uvjetovati davanjem sredstava osiguranja plaćanja.

10. POVRAT U PRIJAŠNJE STANJE

Ako je porezni obveznik iz opravdanih razloga propustio izvršiti neku radnju u zakonskom roku ili u roku koji je odredilo porezno tijelo i zbog tog propuštanja trpi posljedicu, dopustit će se na njegov zahtjev povrat u prijašnje stanje. Propuštanje roka od strane zastupnika ide na teret poreznog obveznika.

Zahtjev za povrat u prijašnje stanje podnosi se u roku **od osam dana** od dana kada je prestao razlog koji je uzrokovao propuštanje, odnosno od dana kada je doznao za uzrok. Razlozi kojima se obrazlaže zahtjev moraju se učiniti vjerojatnim.

O zahtjevu za povrat u prijašnje stanje porezno tijelo odlučuje zaključkom.

Protiv zaključka nije dopuštena žalba, osim ako je zahtjev za povrat u prijašnje stanje podniet zbog propuštenog roka za žalbu na porezno rješenje.

Nakon **isteka tri mjeseca** od propuštenog roka porezni obveznik ne može podnijeti zahtjev za povrat u prijašnje stanje.

Iznimno porezni obveznik može podnijeti zahtjev za povrat u prijašnje stanje i izvršiti propuštenu radnju i nakon isteka tri mjeseca od propuštenog roka, ako je u tome bio prije isteka tog roka spriječen višom silom.

Na povrat u prijašnje stanje supsidijarno se primjenjuju odredbe Zakona o općem upravnom postupku. Prema Zakonu o općem upravnom postupku: 1) zahtjevu za povrat u prijašnje stanje porezni obveznik mora priložiti akt što ga je trebao podnijeti tijekom propuštene roka (npr. kad je porezni obveznik propustio rok za prigovor na zapisnik, zahtjevu za povrat u prijašnje stanje mora priložiti i sam prigovor), 2) ne može se zahtijevati povrat u prijašnje stanje zbog propuštanja roka za podnošenje zahtjeva za povrat u prijašnje stanje, 3) porezno tijelo mora poništiti porezne akte što su donijeli nakon propuštanja, odnosno porezni postupak se vraća u stanje u kojem je bio prije propuštanja, ako je zahtjev za povrat odobren.

11. ŽALBENI POSTUPAK I REDOVNO PRAVNO SREDSTVO (ŽALBA)

Žalba je redovno sredstvo pravne zaštite u porezno-pravnom smislu. Osiguranje djelotvorne pravne zaštite unutar određenog vremena svakoj osobi, čije je pravo aktom javnopravnog tijela povrijeđeno je jedno od osnovnih načela suvremene pravne države.

11.1. Dopustivost i podnošenje žalbe

Protiv poreznog akta kojim je odlučeno o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa može se podnijeti žalba.

Žalba se može podnijeti i onda kada žalitelj istakne kako o njegovu zahtjevu za donošenjem poreznog akta nije donijeta odluka u propisanom roku.

Protiv rješenja kojim je odlučeno o žalbi može se podnijeti tužba nadležnom sudu (Upravnom sudu).

Podnijeta tužba ne odgađa izvršenje poreznog akta.

Europski sud za ljudska prava u Strasbourgu može rješavati o žalbi poreznog obveznika ako mu se ovaj obrati sa žalbom u kojoj se žali na duljinu postupka koji prelazi «razumni rok».

11.2. Pravo na podnošenje žalbe

Žalbu na porezni akt može podnijeti svaka osoba o čijim se pravima ili obvezama odlučivalo u prvostupanjskom poreznom postupku i svaka osoba koja za to ima pravni interes.

11.3. Žalbeni rok

Žalba se podnosi u roku od 30 dana od dana primitka poreznog akta.

Žalba podnijeta u roku, a predana nenadležnom tijelu, ne može se odbaciti kao nepravodobna.

11.4. Podnošenje žalbe

Žalba se podnosi nadležnom drugostupanjskom poreznom tijelu, a predaje neposredno ili putem pošte preporučeno odnosno izjavljuje u zapisnik prvostupanjskom poreznom tijelu.

Iako se čini da bi predaja žalbe neposredno drugostupanjskom poreznom tijelu isključila suvišnog posrednika i time ubrzala postupak, ipak za predaju žalbe prvostupanjskom poreznom tijelu ima više razloga. Jedan je od njih što je prvostupanjsko porezno tijelo dužno izmijeniti svoje rješenje odnosno donijeti novo, ako uvaži razloge žalbe i time otkloni nedostatke u svom rješenju čime se izbjegava drugostupanjski postupak. Drugi je razlog što prvostupanjsko porezno tijelo primljenu žalbu šalje drugostupanjskom poreznom tijelu s podacima (cijeli predmet) na osnovi kojih je doneseno rješenje koje se pobija. I treći je razlog što se time prvostupanjskom poreznom tijelu daje na znanje da je žalba podnesena. U protivnom postoji mogućnost da prvostupanjsko porezno tijelo pristupi neposrednom izvršenju (poreznog rješenja koje se pobija), ako mu nije poznato da je žalba izjavljena.

11.5. Oblik i sadržaj žalbe

Žalba mora biti u pisanom obliku.

Dostatno je da je iz žalbe razvidno tko je žalitelj i koji se porezni akt pobija, kako bi nadležno porezno tijelo moglo postupati po žalbi.

U žalbi treba navesti porezni akt protiv kojega se podnosi žalba i žalbene razloge zbog kojih se zahtijeva poništenje, izmjena ili ukidanje tog poreznog akta te dokaze kojima se žalba obrazlaže.

Žalba se može podnijeti zbog bitne povrede poreznog postupka, pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja i pogrešne primjene materijalnog propisa.

Žalitelj mora žalbu potpisati.

11.6. Tijelo nadležno za rješavanje o žalbi

O žalbi protiv poreznog akta kojeg je donijelo prvostupanjsko porezno tijelo odlučuje nadležno drugostupanjsko porezno tijelo određeno zakonom. Npr. prvostupanjsko porezno tijelo može biti Ministarstvo financija Porezna uprava Područni ured Split, Ispostava Trogir. Prvostupanjsko porezno tijelo se određuje prema mjestu prebivališta, uobičajenog boravišta ili sjedišta poreznog obveznika. Drugostupanjsko porezno tijelo naziva se **Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak**, a nalazi se u Zagrebu.

U samostalnoj službi za drugostupanjski upravni postupak ustrojava se odjel za porezni postupak i odjel za carinski postupak.

Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak rješava o žalbama protiv upravnih akata Porezne uprave, Carinske uprave i Financijske policije iz djelokruga poreznog postupka, carinskog postupka i postupka financijskog nadzora nad zakonitošću obračuna i uplata proračunskih prihoda i naknada propisanih drugim posebnim zakonima; provodi postupak povodom izvanrednih pravnih lijekova; donosi rješenja u provedbi upravnog nadzora nad zakonitošću prvostupanjskih upravnih akata Porezne uprave, Carinske uprave i Financijske policije; daje odgovore na tužbe povodom pokrenutih upravnih sporova, izrađuje nacрте odgovora na tužbe u sudskim sporovima koji su pokrenuti temeljem upravnih akata iz djelokruga Službe; surađuje u pripremi nacрта prijedloga zakona i međunarodnih ugovora iz područja poreza i carina te u pripremi stručnih uputa radi jedinstvenog postupanja u upravnom postupku; prati primjenu poreznih i carinskih propisa te inicira njihovu izmjenu, sustavno prati međunarodne ugovore sklopljene u području poreza i carina; prati europske smjernice u postupcima oporezivanja i carinjenja; rješava o žalbama protiv upravnih akata iz nadležnosti Ministarstva.

Inače, Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak je organizirana izvan Porezne uprave radi osiguranja objektivnosti u rješavanju žalbi i provođenju ostalih drugostupanjskih postupaka u okviru Ministarstva financija. Unatoč nastojanju da se osigura objektivnost rada Službe, to je upitno s obzirom na to, da drugostupanjski postupak provode samo zaposlenici Ministarstva financija. Zaposlenici u Samostalnoj službi za drugostupanjski upravni postupak moraju biti diplomirani pravnici.

11.7. Postupanje (ovlaštenja) prvostupanjskog poreznog tijela po žalbi

Prvostupanjsko porezno tijelo može postupiti na sljedeće načine u postupku po žalbi:

1.) Ako žalba nije dopuštena, nije podnijeta od ovlaštene osobe ili nije podnijeta u roku prvostupanjsko porezno tijelo **žalbu će odbaciti.**

Protiv rješenja o odbacivanju žalbe može se podnijeti žalba.

2.) Prvostupanjsko porezno tijelo će porezni akt izmijeniti tijekom postupka po žalbi:

1. ako ocijeni da je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak,
2. ako ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od utjecaja na rješavanje,
3. ako žalitelj u žalbi iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli biti od utjecaja na drukčije rješavanje stvari,
4. ako je žalitelju moralo biti omogućeno da sudjeluje u postupku,
5. ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku ali je u žalbi opravdao to propuštanje.

3.) Prvostupanjsko porezno tijelo će u žalbenom postupku žalbu usvojiti i novim poreznim aktom zamijeniti porezni akt koji se žalbom pobija, i to:

1. ako ocijeni da je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak, bez provođenja dopunskog postupka,
2. ako ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od utjecaja na rješavanje, uz provođenje dopunskog postupka,
3. ako žalitelj u žalbi iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli biti od utjecaja na drukčije rješavanje stvari, uz provođenje dopunskog postupka,

4. ako je žalitelju moralo biti omogućeno da sudjeluje u postupku, uz provođenje dopunskog postupka,
5. ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku ali je u žalbi opravdao to propuštanje uz provođenje dopunskog postupaka.
Protiv novog poreznog akta porezni obveznik može podnijeti žalbu.
Novi porezni akt može se izmijeniti do donošenja odluke o žalbi.

11.8. Postupanje (ovlaštenja) drugostupanjskog poreznog tijela u žalbenom postupku

Drugostupanjsko porezno tijelo dužno je, prije svega, ispitati dopustivost i pravodobnost žalbe i legitimaciju žalitelja.

Ako drugostupanjsko porezno tijelo utvrdi da je žalba podnesena nakon zakonom određenog roka (nakon 30 dana), da je nedopuštena i izjavljena od neovlaštene osobe, drugostupanjsko porezno tijelo će **žalbu odbaciti**.

Ako žalbu nije odbacilo, drugostupanjsko će porezno tijelo uzeti predmet u rješavanje. Pritom, je dužno ispitati zakonitost pobijanoga poreznog akta u cijelosti a posebno u dijelovima na koje se odnosi žalba.

Nadležno drugostupanjsko porezno tijelo može odlučiti zbog složenosti sporne stvari ili ako ocijeni da je to potrebno radi boljeg razjašnjavanja stanja stvari da će se u postupku po žalbi izvoditi dokazi. Drugim riječima drugostupanjsko porezno tijelo ima pravo, ali ne i dužnost, izvesti dokaze.

Ako nadležno drugostupanjsko porezno tijelo izvodi dokaze, poreznom obvezniku uputit će se poziv za sudjelovanje u postupku. Ne odazivanje pozivu od strane poreznog obveznika ne zadržava rad drugostupanjskoga poreznog tijela.

Kao rezultat rješavanja o žalbi, drugostupanjsko porezno tijelo je ovlašteno žalbu 1.) odbiti i 2) uvažiti, u kojem slučaju će porezno rješenje poništiti u cijelosti ili djelomično ili ga izmijeniti.

1.) Žalbu će odbiti ako ustanovi da je:

- postupak pravilno proveden, porezno rješenje zakonito, i da je stoga žalba neosnovana,
- nedostatak u prvostupanjskom poreznom postupku takve prirode, da nije mogao utjecati na rješavanje stvari,
- prvostupanjsko porezno rješenje na zakonu osnovano, ali zbog drugog razloga, a ne zbog onog koji je u poreznom rješenju naveden. U tom će slučaju drugostupanjsko porezno tijelo u svojem poreznom rješenju iznijeti te razloge, a žalbu će odbiti.

2.) Žalbu će uvažiti ako utvrdi da je prvostupanjsko porezno tijelo:

- povrijedilo propise formalnog ili materijalnog prava. Pritom može prvostupanjsko porezno rješenje:

a) **poništiti** - ako se radi o nepravilnosti prvostupanjskog poreznog postupaka koje porezno rješenje čini ništavim (vidjeti lekciju proglašavanje poreznog akta ništavim). Na činjenicu ništavosti drugostupanjsko porezno tijelo mora paziti po službenoj dužnosti. Prvostupanjsko porezno rješenje se može poništiti u cijelosti ili djelomično. Djelomično će se poništiti prvostupanjsko porezno rješenje ako se ustanovi da su u njemu pravilno utvrđene činjenice ili primijenjen zakon, ali se svrha donošenja rješenja može postići i drugim sredstvima povoljnijima za stranku (poreznog obveznika),

b) **izmijeniti** - drugostupanjsko će porezno tijelo ustanovi li da je žaliteljeva tvrdnja istinita, izmijeniti taj dio prvostupanjskog poreznog rješenja. Utvrdi li se, međutim, da žalitelj ima bračnog partnera kojeg uzdržava, ono će mu, ako time ne povrjeđuje pravo druge osobe i ako je takvo porezno rješenje u korist žalitelja

(reformatio in melius), priznati i olakšicu po toj osnovi, iako to žalitelj nije zahtijevao. Takvu se radnju drugostupanjskog poreznog tijela opravdava pravilnim (pravednim) rješenjem slučaja, ali i obvezom poštivanja načela postupanja u dobroj vjeri.

Drugostupanjsko porezno tijelo može iznimno prvostupanjsko porezno rješenje izmijeniti na štetu žalitelja (**reformatio in peius**) ako su ispunjeni određeni uvjeti, kao što je postojanje teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi, za javnu sigurnost, mir, poredak ili javni moral, za stabilnost privrede i slično primijeni li se prvostupanjsko porezno rješenje i postojanje razloga radi kojih se prvostupanjsko porezno rješenje proglašava ništavim (vidjeti lekciju proglašavanje poreznog akta ništavim).

Drugostupanjsko porezno tijelo rješenje o žalbi mora donijeti i dostaviti stranci najkasnije u roku od dva mjeseca računajući od dana predaje žalbe. Drugim riječima vrijeme žalbenog postupka zakonom je ograničeno na dva mjeseca računajući od dana predaje žalbe prvostupanjskom poreznom tijelu. U roku od dva mjeseca rješenje o žalbi mora biti dostavljeno žalitelju odnosno i drugim sudionicima žalbenog postupka.

11.9. Sudionici žalbenog postupka

U žalbenom postupku sudjeluju:

1. žalitelj,
2. osoba koja ima pravni interes podnijeti žalbu,
3. osoba koju je porezno tijelo pozvalo da sudjeluje u postupku,
4. porezno tijelo.

11.10. Poziv na sudjelovanje u žalbenom postupku

Drugostupanjsko porezno tijelo po službenoj dužnosti ili na temelju zahtjeva poreznog obveznika, uključit će u postupak one osobe čiji bi pravni interes mogao odlukom poreznog tijela biti pogođen, a prije svega, osobe koje, uz poreznog obveznika, jamče za njegov porezni dug. Prije nego što porezno tijelo uključi navedene osobe u postupak mora omogućiti podnositelju žalbe da se o toj činjenici očituje.

Osobi pozvanoj na sudjelovanje u postupku treba priopćiti sve zahtjeve i izjave ostalih sudionika. Ta osoba ima pravo očitovati se, davati izjave o činjenicama i postavljati vlastite zahtjeve u okviru žaliteljevih zahtjeva.

11.11. Pravni učinak žalbe

Žalba odgađa izvršenje pobijanoga poreznog akta do donošenja rješenja o žalbi.

Iznimno, žalba ne odgađa izvršenje pobijanoga poreznog akta koji je donijet na temelju podataka koje je porezni obveznik sam naveo u poreznoj prijavi (npr. kod privremenog poreznog rješenja žalba ne odgađa izvršenje rješenja).

11.12. Odustanak od žalbe

Podnositelj žalbe može odustati od žalbe do donošenja rješenja o žalbi.

Odustankom od žalbe ne gubi se pravo na ponovnu žalbu ako žalbeni rok nije istekao.

11.13. Privremeno prekidanje postupka

Ako rješenje o žalbi, potpuno ili djelomično ovisi o prethodnom pitanju koje je predmet sudskog spora ili je u nadležnosti drugog tijela državne uprave, nadležno drugostupanjnsko porezno tijelo može zaključkom privremeno prekinuti postupak do okončanja sudskog spora ili do donošenja odluke nadležnog tijela državne uprave.

Za vrijeme trajanja privremenog prekida postupka ne teku zastarni rokovi.

12. IZVANREDNA PRAVNA SREDSTVA (PRAVNI LIJEKOVI)

Izvanredna sredstva pravne zaštite, za razliku od redovnih sredstava, koriste se protiv konačnih poreznih akata. Konačni porezni akt je akt protiv kojeg nema redovnog pravnog lijeka (žalbe) u poreznom postupku, a kojim je stranka stekla kakvo pravo ili su joj određene kakve obveze.

Općim poreznim zakonom uređen je institut mijenjanja i poništavanja rješenja u vezi s upravnim sporom kao izvanredno pravno sredstvo zaštite, a u Zakonu o općem upravnom postupku uređena su sljedeća izvanredna pravna sredstva zaštite:

- obnova postupka,
- zahtjev za zaštitu zakonitosti,
- poništavanje i ukidanje poreznog akta po pravu nadzora,
- proglašavanje poreznog akta ništavim,
- izvanredno ukidanje poreznog akta,
- ukidanje ili mijenjanje poreznog akta uz pristanak ili po zahtjevu stranke (ovaj se izvanredni pravni lijek neće obrađivati).

12.1. Mijenjanje i poništavanje rješenja u vezi s upravnim sporom

Porezno tijelo protiv čijeg je rješenja pravodobno podnijeta tužba nadležnom sudu (Upravnom sudu) može do okončanja spora, poništiti ili izmijeniti svoje rješenje iz onih razloga iz kojih bi sud mogao poništiti to rješenje.

Poništavanje ili izmjena rješenja može se izvršiti samo ako se na taj način otklanja nezakonitost rješenja i ako se time porezni obveznik ne dovodi u lošiji položaj.

Porezno rješenje dostavlja se poreznom obvezniku i nadležnom sudu.

Može se zaključiti da su uvjeti za primjenu ovog izvanrednog pravnog lijeka sljedeći:

- 1) porezni akt mora biti konačan (porezni akt protiv kojeg u poreznom postupku nema redovnog pravnog lijeka žalbe),
- 2) protiv takvog poreznog akta mora biti pravovremeno pokrenut upravni spor pred Upravnim sudom, a koji se pokreće tužbom u roku od 30 dana računajući od dana dostave poreznog akta poreznom obvezniku koji podnosi tužbu,
- 3) porezno tijelo mora uvažiti sve zahtjeve tužbe i u novom poreznom aktu kojim porezno tijelo mijenja ili poništava svoje konačno rješenje u vezi s upravnim sporom ne smije vrijeđati pravo poreznog obveznika u postupku ili pravo treće osobe.

12.2. Obnova postupka

Obnova postupka je takvo izvanredno sredstvo pravne zaštite koje poreznom obvezniku omogućava ponovan postupak u poreznom slučaju o kojem je porezni postupak već vođen i, štoviše koji je pravomoćno završen.

Ovim se pravnim lijekom pruža mogućnost da se otklone nezakonita djelovanja poreznog tijela, isprave postupovni propusti i donese novo, drugačije porezno rješenje, od ranijeg poreznog rješenja. To se postizava iznošenjem u obnovljenom

postupku novih činjenica i novih dokaza, koji u vrijeme ranijeg poreznog postupka ni poreznom obvezniku, a ni poreznom tijelu nisu bile poznate. Time se omogućava otklanjanje negativnih posljedica poreznog rješenja koje je već pravomoćno.

Obnova postupka pokreće se na prijedlog 1. stranke tj. svake osobe o čijim se pravima i obvezama odlučivalo tijekom poreznog postupka (npr. porezni obveznik) odnosno osobe, koja ima pravni interes za pokretanje obnovljenog poreznog postupka, 2. poreznog tijela koje je donijelo porezno rješenje kojim je porezni postupak okončan i 3. državnog odvjetnika.

Prijedlog za obnovu postupka ne odgađa izvršenje poreznog akta, ali porezno tijelo ovlašteno je odgoditi njegovo izvršenje ako smatra da će obnovu postupka odobriti.

Uvjet za pokretanje obnove postupka je postojanje konačnog poreznog akta, bez obzira radi li se o prvostupanjskom poreznom aktu, protiv kojeg nije dopuštena žalba ili pak, o drugostupanjskom poreznom aktu donesenom u povodu žalbe.

Rok za pokretanje obnove postupka može biti subjektivni i objektivni. Subjektivni rok iznosi **mjesec dana** od trenutka kada je stranka došla u mogućnost da iznese neki od razloga za obnovu postupka, odnosno od dana kada je porezno rješenje postalo konačno ili od dana dostave poreznog rješenja poreznom obvezniku. Objektivni rok iznosi **pet godina** od dana kada je konačni, odnosno pravomoćni porezni akt dostavljen poreznom obvezniku.

Ovlaštenje da rješava o obnovi postupka pripada poreznom tijelu koje je donijelo porezni akt, a to može biti i prvostupanjsko i drugostupanjsko porezno tijelo. Ako je prijedlog poreznog obveznika za pokretanje obnove postupka opravdan nadležno porezno tijelo donosi zaključak o prijedlogu za obnovu postupka. Protiv tog zaključka, kao i protiv rješenja koje je doneseno u obnovljenom postupku žalba je dozvoljena samo ako je oba ova porezna akta donijelo prvostupanjsko porezno tijelo. Ako ih je donijelo drugostupanjsko porezno tijelo ne može se podnijeti žalba, ali se može pokrenuti upravni spor.

12.3. Zahtjev za zaštitu zakonitosti

Zahtjev za zaštitu zakonitosti može se koristiti ako se kumulativno ispune sljedeći uvjeti:

- prvostupanjski odnosno drugostupanjski porezni akt mora biti pravomoćan,
- protiv pravomoćnog poreznog akta ne može se voditi upravni spor jer je to zakonom isključeno, a sudska zaštita nije osigurana ni izvan upravnog spora i
- državni odvjetnik mora smatrati da je pravomoćnim poreznim aktom povrijeđen zakon.

Zahtjev za zaštitu zakonitosti ima pravo podići državni odvjetnik.

Ovaj pravni lijek radi gore formuliranih uvjeta koji se moraju kumulativno ispuniti nije primjenjiv u cjelokupnom hrvatskom pravnom sustavu, pa tako ni na području hrvatskog poreznog prava, glede toga što je Ustavom Republike Hrvatske osigurana «sudska kontrola zakonitosti pojedinačnih akata upravnih vlasti i tijela koje imaju javne ovlasti» takva je kontrola osigurana i za porezne akte i ona se ne može isključiti zakonom.

12.4. Poništavanje i ukidanje poreznog akta po pravu nadzora

Pravo nadzora nad poreznim aktom, a time i pravo na njegovo poništavanje i ukidanje, pripada drugostupanjskom poreznom tijelu. Budući da se u poreznom postupku radi o poreznim slučajevima, Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak je tijelo kome pripada pravo nadzora nad poreznim aktima.

Pravo nadzora ovlašćuje Samostalnu službu za drugostupanjski upravni postupak na poništavanje i ukidanje poreznog akta.

Razlika između poništavanja i ukidanja poreznog akta je u:

- osobama koje imaju pravo inicijative za pokretanje prava nadzora i
- pravnim posljedicama.

Inicijativa za poništavanje poreznog akta pripada nadležnom tijelu po službenoj dužnosti (Samostalnoj službi za drugostupanjski upravni postupak), zatim stranci (npr. poreznom obvezniku), državnom odvjetniku odnosno pučkom pravobranitelju.

Inicijativa za ukidanje poreznog akta pripada svim subjektima koji imaju pravo inicijative za poništavanje poreznog akta, osim stranci, tj. poreznom obvezniku.

Poništavanje poreznog akta ima povratno djelovanje, tj. djeluje od trenutka njegova donošenja (**ex tunc**). To znači, poništavanjem poreznog akta poništavaju se i sve njegove posljedice koje je od trenutka donošenja proizveo.

Ukidanje poreznog akta djeluje ubuduće (**ex nunc**). Drugim riječima, ukidanjem poreznog akta ne poništavaju se njegove pravne posljedice koje je već proizveo, nego se samo sprječava daljnje proizvođenje pravnih posljedica.

Protiv rješenja po pravu nadzora nije dopuštena žalba, ali se može pokrenuti upravni spor.

Rok za poništavanje rješenja po pravu nadzora iznosi **pet godina** (ako je porezni akt donesen od stvarno nenadležnog tijela, a nema uvjeta za njegovo proglašavanje ništavim, ranije donesen pravomoćni porezni akt o istoj stvari koji porezni slučaj rješava drugačije, rješenje koje je doneseno bez suglasnosti, potvrde, odobrenja ili mišljenja drugog tijela, a to bi bilo potrebno po osnovi zakona ili drugog propisa koji počiva na zakonu) odnosno **jednu godinu** (npr. porezni akt je donijelo mjesno nenadležno porezno tijelo) od dana kada je porezno rješenje postalo konačno.

12.5. Proglašavanje poreznog akta ništavim

Porezni se akt proglašava ništavim ako sadrži «takvu grubu povredu pravnog poretka uslijed koje ne može konvalidirati (tj. ne može mu se naknadno priznati vrijednost) ni postati pravomoćno».

Zakonodavac je naveo šest grubih povreda zbog kojih se porezni akt može proglasiti ništavim. Te su povrede sljedeće:

- porezni je akt donesen bilo iz sudske nadležnosti ili u stvari o kojoj se ne može rješavati u poreznom postupku,
- porezni bi akt svojim izvršenjem mogao prouzrokovati kazneno djelo,
- izvršenje poreznog akta nije moguće,
- porezni postupak koji se mora pokrenuti i voditi na zahtjev stranke (poreznog obveznika) pokrenut je i vođen bez zahtjeva stranke, a stranka ni naknadno na njegovo pokretanje i vođenje nije pristala ni izričito ni prešutno,
- porezni akt sadrži nepravilnost koja je po nekoj izričitoj zakonskoj odredbi predviđena kao razlog ništavosti i
- izvršenje poreznog akta bilo bi protivno osnovnim načelima pravnog poretka.

Porezni akt se može proglasiti ništavim u cijelosti ili djelomično.

Rokovi za proglašenje poreznog akta ništavim ne postoje. Proglašavanjem poreznog akta ništavim, poništavaju se i sve njegove pravne posljedice koje je proizveo (**djelovanje ex tunc**).

Ovlaštenje za proglašavanje poreznog akta ništavim pripada prvostupanjskom poreznom tijelu koje je akt donijelo, a također i drugostupanjskom poreznom tijelu.

Protiv rješenja kojim se porezni akt proglašava ništavim odnosno kojim se odbija prijedlog za proglašavanje poreznog akta ništavim dopuštena je žalba. Ako nema tijela koje rješava o žalbi dopušteno je neposredno pokrenuti upravni spor.

12.6. Izvanredno ukidanje poreznog akta

Ovo izvanredno sredstvo pravne zaštite može se primijeniti prema izvršnim poreznim aktima kojima, doduše nije povrijeđen ni formalni ni materijalni zakon i koja nisu u neskladu s pravnim poretkom, ali čija bi primjena bila protivna općim društvenim interesima. To su porezni akti koji mogu proizvesti poremećaj u gospodarstvu, ugroziti javnu sigurnost, mir, moral i javni poredak. Zakon o općem upravnom postupku navodi još i izvanredno ukidanje akata (poreznog akta) za slučaj u cilju otklanjanja teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi.

Ovo pravno sredstvo djeluje **ex nunc** tj. proizvodi pravne učinke u budućnosti. Njime se, što je logično, ne mogu ukinuti pravne posljedice koje su njegovom primjenom već nastupile (npr. ugroženost morala ili zdravlja i slično).

Pravo izvanrednog ukidanja poreznog akta ima prvostupanjsko porezno tijelo koje ga je donijelo. Ako ono to ne učini, tada to pravo pripada drugostupanjskom poreznom tijelu.

Protiv rješenja o ukidanju poreznog akta dopuštena je žalba, samo ako je rješenje donijelo prvostupanjsko porezno tijelo. U slučaju da je rješenje donijelo drugostupanjsko porezno tijelo, može se neposredno pokrenuti upravni spor.

13. UPRAVNI SPOR

Upravni spor je oblik sudske kontrole pojedinačnog upravnog akta, odnosno u porezno-upravnim predmetima, poreznog akta. Cilj takvog oblika kontrole je zaštita objektivne zakonitosti i subjektivnih prava građana.

Tijelo koje rješava upravne sporove i na taj način kontrolira upravni akt je Upravni sud Republike Hrvatske. Kada se radi o poreznim aktima, kao vrsti upravnih akata, upravni se sporovi uvijek rješavaju u vijeću kojeg čine tri suca.

Da bi upravni, odnosno porezni akt, mogao biti objekt upravnog spora, on mora biti donesen, u pravilu u drugom stupnju, tj. povodom rješenja o žalbi, a donosi ga Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak.

Objekt upravnog akta može biti i «šutnja administracije», kada je umjesto ocjene zakonitosti poreznog akta, objekt nadležno porezno tijelo koje nije donijelo odgovarajući porezni akt kojim se rješava o zahtjevu ili o žalbi stranke (npr. poreznog obveznika). Tako porezni obveznik ima pravo pokrenuti upravni spor, ako drugostupanjsko porezno tijelo nije donijelo u roku od **60 dana** rješenje o njegovoj žalbi na prvostupanjski porezni akt (prvostupanjsko porezno rješenje), a ne donese ga ni u daljnjem roku od **7 dana** nakon ponovljenog traženja.

Upravni se spor pokreće **tužbom**, koju ima pravo podnijeti tužitelj. Rok za podnošenje tužbe je **30 dana** računajući od dana dostave poreznog akta poreznom obvezniku odnosno stranci koja podnosi tužbu.

Odluka koju sud donosi može biti presuda i rješenje. Presudom Upravni sud rješava spor na način da tužbu uvažava i osporeni porezni akt poništava ili je kao neosnovanu odbija. Poništi li osporeni porezni akt, tada presuda zamjenjuje taj akt. Porezno tijelo čiji je porezni akt sud poništio, dužno je postupiti onako kako je u presudi određeno i u određenom roku donijeti novi porezni akt. Takva presuda djeluje

ex tunc, tj. poništava sve pravne posljedice koje je poništen porezni akt proizveo od trenutka njegova donošenja.

Kada se radi o tužbi zbog «šutnje administracije», a presudom se tužba uvažava, tada sud sam rješava porezni predmet ili određuje u kojem će smislu tuženo tijelo donijeti porezni akt.

Rješenjem sud odbacuje tužbu kad za to postoje zakonski uvjeti prema Zakonu o upravnim sporovima, odnosno obustavlja se postupak ako je stranka odustala od tužbe.

14. OVRŠNI POSTUPAK

Kada jedna osoba (vjerovnik) od druge osobe (dužnika) ne može svoju tražbinu ostvariti dobrovoljno i u dogovorenom roku, tada se primjenjuje posebni postupak prisilnog izvršenja. Takav se postupak u građanskom pravu naziva ovršni postupak.

U poreznom se pravu ovršnim postupkom naziva samostalni postupak poreznog tijela kojim ono, u pravilu, ostvaruje svoje zahtjeve iz porezno-dužničkog odnosa. Zahtjevima iz porezno-dužničkog odnosa smatraju se porezi i druga novčana davanja (kamata i novčane kazne).

Ovršni postupak u smislu Općeg poreznog zakona je dio porezno-pravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi postupak prisilne naplate poreznog duga na temelju ovršnih i vjerodostojnih isprava.

Da bi porezno tijelo, naime, moglo izvršavati svoje zadatke, ono je ovlašteno primijeniti prisilne mjere ako porezni dug na drugi način ne može naplatiti.

Ovršni postupak u poreznom pravu, budući da je uređen Općim poreznim zakonom, je u odnosu na ovršni postupak uređen propisima građanskog prava, unekoliko specifičan. Ta se specifičnost sastoji u tome, što funkciju ovrhovoditelja može imati uz porezno tijelo još i nadležan sud zavisno o tome radi li se o pokretninama i imovinskim pravima ili o nekretninama. Naime, ako se porezni dug prisilno naplaćuje iz vrijednosti pokretnina i imovinskih prava, tada je za ovrhu nadležno porezno tijelo, a ako je objekt prisilne naplate poreznog duga nekretnina, tada ovrhu na prijedlog poreznog tijela provodi nadležan sud (općinski sud na čijem se području nalazi nekretnina). Stoga se uz odredbe Općeg poreznog zakona, kao **lex specialis**, primjenjuju i odredbe Ovršnog zakona kao **lex generalis**, a što je i razvidno iz odredbi Općeg poreznog zakona odnosno čl. 136. u kojem stoji: «Ako Općim poreznim zakonom nije propisano drukčije, na ovrhu se primjenjuje Ovršni zakon».

14.1. Načela ovrhe

Porezno je tijelo dužno u ovršnom postupku primijeniti one ovršne radnje koje su primjerene u odnosu na visinu poreznog duga. Ovo načelo nazivamo **načelo zabrane prekomjernosti odnosno načelo primjerenosti ovršnih mjera visini poreznog duga**. Prema tom načelu, zadiranje u imovinu ovršenika, dozvoljeno je samo u mjeri u kojoj je to nužno za postizanje cilja. U skladu s tim načelom porezno se tijelo mora općenito odreći primjene svih onih mjera čiji bi učinak bio protivan javnom interesu npr. porezni dužnik (ovršenik) je dužan platiti 2.000,00 kuna poreza na dohodak od nesamostalnog rada. Porezno tijelo neće odmah ići plijeniti pokretnine ili nekretnine poreznog dužnika (ovršenika), nego će prvo plijeniti novčana sredstva na tekućem, žiro i drugim računima koja ima porezni dužnik (ovršenik), a to može biti plaća, mirovina, ušteđevina i slično, ali samo do vrijednosti visine poreznog duga. Drugim riječima ako porezni dužnik (ovršenik) nema novčanih sredstava na tekućem, žiro i drugim računima, tada se dozvoljava pljenidba pokretnina, a ako nema pokretnina,

onda nekretnina, ali samo do vrijednosti visine poreznog duga. Svaka radnja u ovršnom postupku, kojom bi se ostvarili prihodi veći od visine poreznog duga, predstavljala bi povredu načela zakonitosti i jednakosti. Stoga je porezno tijelo ovlašteno iz imovinske mase poreznog dužnika (ovršenika) izdvojiti samo one njezine dijelove koji će u postupku njihove realizacije, tj. prodaje, biti najbliži visini poreznog duga npr. porezni dužnik (ovršenik) dužan je 900.000,00 kuna, a nema novčanih sredstava na tekućem, žiro i drugim računima, te nema u vlasništvu nikakvih pokretnina, ali je vlasnik kuće za odmor čija je procijenjena vrijednost 910.000,00 kuna, zatim stana čija je vrijednost 850.000,00 kuna. Objekt ovrhe u ovom slučaju bit će potraživanje u vrijednosti od 910.000,00 kuna, jer je ono po svojoj vrijednosti najbliže visini poreznog duga.

Načelo zaštite dostojanstva ovršenika zahtjeva poštivanje ljudskog dostojanstva, drugim riječima pri provedbi ovrhe porezno je tijelo dužno paziti na dostojanstvo ovršenika. Tako se npr. u ovršnom postupku ne mogu plijeniti sljedeće pokretnine:

1. odjeća, cipele, rublje i drugi predmeti za osobnu uporabu, posteljina, posuđe, pokućstvo, štednjak, hladnjak, televizor, radio prijemnik i druge stvari za kućanstva ako ih ovršenik i članovi njegova kućanstva trebaju za zadovoljavanje osnovnih životnih potreba,

2. hrana i ogrjev za potrebe ovršenika i članove njegova kućanstva,

3. radna i rasplodna stoka, poljoprivredni strojevi i drugo radno oruđe koje ovršenik kao poljoprivrednik treba za rad na svom gospodarstvu, te sjeme za uporabu i hranu za stoku potrebnu do sljedećeg razdoblja prinosa žetve, kosidbe i sl.,

4. knjige i druge stvari koje ovršenik treba za obavljanje svoje znanstvene, umjetničke ili druge djelatnosti,

5. alat, oruđe, strojevi i drugi predmeti koji su ovršeniku – fizičkoj osobi koja samostalno obavlja djelatnost nužni za obavljanje njegove upisane djelatnosti, te sirovine i pogonsko gorivo za tri mjeseca.

Npr. televizor i radio prijemnik se ne može plijeniti jer porezni obveznik kao dio biračkog tijela ima pravo na informaciju.

14.2. Sudionici ovrhe

U postupku ovrhe sudjeluju ovrhovoditelj i ovršenik.

Ovrhovoditelj je porezno tijelo koje provodi ovrhu. Porezno tijelo – ovrhovoditelj provodi ovršni postupak na temelju odredbi Općeg poreznog zakona i Ovršnog zakona. Postupak ovrhe samostalno provodi na pokretnim stvarima i imovinskim pravima. Na nekretninama ovrhu provodi nadležni sud (općinski sud), ali na prijedlog poreznog tijela.

Ovršenik je porezni dužnik ili njegov jamac od kojega se naplaćuje porezni dug iz porezno-dužničkog odnosa. Ovršenik je dužan poreznom tijelu dati podatke o svojoj imovini i dohotku kako bi porezno tijelo moglo izvršiti pripremu ovrhe.

14.3. Pravna osnova ovrhe

Ovrha se provodi na temelju ovršne ili vjerodostojne isprave.

Ovršna isprava je rješenje o utvrđivanju poreza.

Vjerodostojna isprava je knjigovodstveni izlist stanja poreznog duga potpisan od ovlaštene osobe poreznog tijela.

O provođenju ovrhe donosi se rješenje o ovrsi.

Rješenje o ovrsi mora sadržavati:

1. sve podatke kao i svaki porezni akt,

2. naznaku ovršne ili vjerodostojne isprave na temelju koje se ovrha određuje,

3. visinu porezne obveze i pripadajućih kamata koje se ovrhom naplaćuju,
4. rok za plaćanje poreznog duga,
5. predmet ovrhe,
6. način provođenja ovrhe,
7. troškove ovrhe i
8. uputu o pravnom lijeku.

Ako je predmet ovrhe plaća, rješenje o ovrsi mora sadržavati tvrtku ili naziv i sjedište isplatitelja plaće.

Rješenje o ovrsi donosi porezno tijelo koje je mjesno nadležno za naplatu poreza.

Protiv rješenja o ovrsi može se podnijeti žalba u roku od osam dana od dana dostave rješenja o ovrsi.

Žalba ne odgađa provedbu ovrhe.

14.4. Objekt ovrhe

Objekt ovrhe može biti **imovina** (pokretna i nepokretna), te **imovinska prava** (patenti, tehnička unapređenja, tražbine i slično), i to u pravilu poreznog dužnika (ovršenika).

Ovrha nad imovinom tijela državne uprave nije dopuštena. Iznimno ovrha je dopuštena ako je tijelo državne uprave dužnik poreznog dužnika.

14.5. Pretpostavke za provođenje ovrhe

Ovrha će se provesti:

1. ako je porezni dug poreznog obveznika dospio,
2. ako je ovršeniku naloženo da u roku od osam dana od dana dostave rješenja o ovrsi podmiri porezni dug kao i troškove ovrhe (najmanji iznos tih troškova je 200,00 kuna),
3. ako ovršenik nije udovoljio nalogu iz rješenja o ovrsi (pod točkom 2.),
4. ako je porezno tijelo poduzelo sve mjere da se porezni dug naplati iz sredstava osiguranja naplate poreznog duga.

14.6. Postupci u vezi s ovrhom

Dva su postupka u vezi s ovrhom i to: postupak obustave ovrhe i postupak odgode ovrhe.

14.6.1. Obustava ovrhe

Ovrha će se obustaviti po službenoj dužnosti ili na prijedlog ovršenika:

1. ako je ovršna isprava (tj. porezno rješenje i vjerodostojna isprava) pravomoćno preinačena ili ukinuta ili poništena,
2. ako prestanu prava i obveze iz porezno-dužničkog odnosa (vidjeti lekciju prestanak porezno-dužničkog odnosa),
3. ako se obustavi izvršenje rješenja o ovrsi (rješenje o ovrsi se obustavlja kada porezno tijelo odustane od svog zahtjeva, na što ono ima pravo, i to tijekom cijelog postupka),
4. ako se pokrene stečajni postupak (i to na imovini ovršenika).

14.6.2. Odgoda ovrhe

Porezno tijelo može na prijedlog ovršenika u potpunosti ili djelomice odgoditi ovrhu za najduže šest mjeseci. Odgoda se može odobriti:

1. ako je protiv ovršne isprave podnijeta žalba (tj. protiv poreznog rješenja, ali i ne protiv vjerodostojne isprave). Budući da žalba, u pravilu odgađa izvršenje poreznog

rješenja, odgoda ovrhe uz ostvarenje ove pretpostavke vrijedi samo za žalbu podnesenu na porezno rješenje (privremeno porezno rješenje) koje se donosi na temelju podataka koje je porezni obveznik sam naveo u poreznoj prijavi,

2. ako je podniet zahtjev za povrat u prijašnje stanje u postupku u kojem je donijeta ovršna isprava (vidjeti lekciju povrat u prijašnje stanje),

3. ako je ovršenik protiv rješenja o ovrsi podnio žalbu ili tužbu (Upravnom sudu). Ova je odredba u suprotnosti s već navedenim prema kojem žalba na rješenje o ovrsi ne odgađa provedbu ovrhe (vidjeti lekciju pravna osnova ovrhe i ono što je crnim slovima istaknuto). Stoga bi trebalo neformalnim pravnim propisom (odlukom, rješenjem, pravilnikom i sl.) odrediti uvjete i kriterije prema kojima porezno tijelo može donijeti odluku o odgodi ovrhe.

14.7. Oblici provođenja ovrhe

Ovrha pljenidbom provodi se na pokretninama (gotov novac, vrijednosni papiri - vrijednosnice, gotovi proizvodi, poluproizvodi, sirovine, patenti, tehnička unapređenja i druga prava), tražbinama i drugim imovinskim pravima, te na nekretninama.

14.7.1. Pljenidba sredstava na žiro i drugim računima

Pljenidba novčanih sredstava poreznog dužnika kod banke ili druge financijske organizacije ovlaštene za platni promet provodi se dostavom rješenja o ovrsi s nalogom banci ili drugoj financijskoj organizaciji ovlaštenoj za platni promet kod koje porezni dužnik ima žiro-račun ili drugi račun, da sva novčana sredstva zatečena na računu poreznog dužnika, a i ona koja će prispjeti na taj račun, treba doznačiti na propisane uplatne račune tj. u korist javno-pravnog tijela (poreznog tijela) radi izmirenja porezne obveze.

14.7.2. Pljenidba tražbine poreznog dužnika

Ako je predmet pljenidbe dospjela novčana tražbina ovršenika, tada će ovrhovoditelj naložiti dužniku ovršenika da dužni iznos u roku od 15 dana umjesto ovršeniku uplati u korist propisanih uplatnih računa radi plaćanja poreznog duga ovršenika. Primjerak rješenja o ovrsi s nalogom mora se dostaviti i ovršeniku.

Ako dužnik ovršenika u roku od 15 dana od dana primitka naloga nije osporio tražbinu, a niti izvršio nalog poreznog tijela, porezno tijelo će donijeti rješenje o pljenidbi njegovih novčanih sredstava i to bez obzira na to jesu li dospjela ili nisu. U rješenju o pljenidbi tražbine treba naznačiti broj računa i druge podatke potrebne za pravilnu uplatu i evidentiranje tako naplaćenog poreza.

S obzirom na razlike u prirodi i vrsti tražbine postoji i više vrsta pljenidbe:

a) Pri pljenidbi tražbine koja je osigurana **založnim pravom** na nekretnini **upisanom** u zemljišne knjige ili terećenjem broda ili zrakoplova upisom u tuzemni ili inozemni registar, donosi se rješenje s nalogom za uknjižbu nekretnine u korist poreznog tijela. Pljenidba se smatra provedenom kada se upis provede u zemljišnoj knjizi ili registru.

b) Tražbine po osnovi mjenica i drugih **vrijednosnih papira** (vrijednosnica) plijene se na način da ovrhovoditelj iste uzme u posjed.

c) Ako je objekt ovrhe **tražbina poslodavca** prema zaposleniku (kao što su robni, potrošački i drugi krediti), tada se ta tražbina plijeni samo tako, da se prethodno umanjí za visinu osobnog odbitka,⁸ odnosno za novčana primanja zaposlenika koja su izuzeta od oporezivanja.

⁸ Problematika odnosno razumijevanje osobnog odbitka bit će posebno razjašnjena na predavanjima.

d) Ako je objekt ovrhe **tražbina zaposlenika** (koji je u ovršnom postupku ovršenik), prema poslodavcu, tada se ona plijeni tako, da porezno tijelo najprije naloži poslodavcu da ovaj u roku od **15 dana** isplati plaću **ovršenika** (umanjenu za osobni odbitak i novčana primanja koja su izuzeta od oporezivanja). Uz nalog, poslodavcu se dostavlja i rješenje o ovrši.

Ako poslodavac u roku od **15 dana** od dana primitka rješenja o ovrši ne udovolji nalogu poreznog tijela, niti ne ospori tražbinu ovršenika, tada porezno tijelo donosi rješenje o pljenidbi ovršenikove tražbine umanjene za osobni odbitak i za ona novčana primanja koja su izuzeta od oporezivanja.

14.7.3. Pljenidba pokretnina

Pokretnine koje su kod ovršenika ovrhovoditelj popisuje i plijeni (**pljenidbeni popis**). Pokretnine osim novca, dragocjenosti i vrijednosnih papira (vrijednosnica) ostavljaju se kod ovršenika, ako se time ne ugrožava ovrha. Zaplijenjene pokretnine koje ostaju kod ovršenika treba označiti stavljanjem pečata ili na drugi način. To se primjenjuje i na pljenidbu pokretnina koje su kod treće osobe koja ih je spremna predati. O popisu pokretnina vodi se zapisnik.

Ako ovršenik namjerno ili krajnjom nepažnjom uništi ili ošteti ili otuđi popisane stvari, ovrhovoditelj će podnijeti kaznenu prijavu nadležnom tijelu.

Ako ovršenik izjavi da su popisane pokretnine vlasništvo treće osobe, a za to ne pruže dokaze ni on ni treća osoba, ovrhovoditelj može popisati i te predmete, ali je tu treću osobu dužan uputiti da podnese tužbu sudu u roku od **osam dana** od dana dostave obavijesti o popisu, radi dokazivanja svoga prava vlasništva. Ako u tom roku ne podnese dokaz da je tužba podnijeta sudu, ovrha će se nastaviti kao da nije bilo prigovora.

Podnošenjem tužbe sudu u roku **od osam dana** obustavlja se prodaja popisanih stvari do okončanja sudskog postupka.

Ovrhovoditelj je po pisanom sudskom nalogu ovlašten pretražiti stambene prostorije. Ovrhovoditelj je ovlašten pretražiti poslovne prostorije i spremnike, te naložiti otvaranje zaključanih vrata, ako to zahtijeva svrha ovrhe.

Ako u provedbi ovrhe u stambenim ili poslovnim prostorijama nije nazočan ovršenik ili član njegove obitelji ili njegov zaposlenik, ovrhovoditelj mora kao svjedoke pozvati dvije punoljetne osobe.

Od pljenidbe su isključene određene pokretnine, kojima se osigurava minimum za egzistenciju kako ovršenika tako i njegove obitelji (vidjeti načelo zaštite dostojanstva).

14.7.3.1. Javna prodaja zaplijenjenih stvari (pokretnina)

Zaplijenjene se pokretnine javno prodaju. Ako je zaplijenjena lako kvarljiva roba, ovrhovoditelj će dopustiti da tu robu u njegovoj nazočnosti proda ovršenik.

Javna prodaja pokretnina se oglašava. Oglas mora sadržati obavijesti o mjestu, nadnevku, vremenu i načinu prodaje kao i opis predmeta i njihovih početnih cijena.

Oglas o javnoj prodaji pokretnina mora se vidno istaknuti na mjestu gdje će se obaviti prodaja. Oglas se mora dostaviti ovršeniku najmanje **pet dana** prije dana koji je određen za javnu prodaju.

Ako je procijenjena vrijednost pokretnina koje se javno prodaju veća od **100.000,00 kuna**, oglas se mora objaviti u dnevnom tisku.

Javna prodaja može započeti kada se prijave najmanje **dva kupca**. U javnoj prodaji kao kupci ne mogu sudjelovati ovršenik i službene osobe koje su zaposlene u poreznim tijelima.

Pokretnine se prodaju po najvišoj ponuđenoj cijeni koja ne smije biti niža od polovice njihove vrijednosti utvrđene procjenom.

Ako se ne postigne polovica cijene može se u roku od najmanje pet dana odrediti nova javna prodaja na kojoj se stvari mogu prodati po postignutoj cijeni.

O javnoj prodaji ovrhovoditelj je dužan voditi zapisnik. U zapisnik se unose svi podaci o načinu i tijeku prodaje.

Zapisnik o izvršenoj javnoj prodaji pokretnina dostavlja se ovršeniku u roku **od tri dana** od dana izvršene prodaje.

14.7.4. Pljenidba imovinskih prava

Radi li se o imovinskim pravima koja su predmet ovrhe na pokretninama tada se primjenjuju odredbe Općeg poreznog zakona koja vrijede za pokretnine i tražbine. Ako se, pak, radi o imovinskim pravima koja su predmet ovrhe na nekretninama tada se primjenjuje Ovršni zakon.

14.7.5. Pljenidba nekretnina

Kao što je već navedeno pljenidbu nekretnina provodi nadležni općinski sud na zahtjev poreznog tijela prema odredbama Ovršnog zakona.

TREĆE POGLAVLJE
POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

1. OSNOVNA OBILJEŽJA POREZA NA PROMET

Porez na promet je porezni oblik čiju osnovicu oporezivanja čini vrijednost ili količina dobara i usluga namijenjenih brojnoj potrošnji.

Glavna obilježja poreza na promet najbolje se očituju kroz:

- 1.obilježje prevaljivosti,
- 2.financijska obilježja,
- 3.ekonomska obilježja,
- 4.socijalna obilježja.

1.1.Prevaljivost kao obilježje poreza na promet

Porez na promet karakterizira činjenica da se osoba poreznog obveznika razlikuje od osobe koja stvarno snosi porezni teret. Drugim riječima, kod poreza na promet dolazi do prevaljivanja porezne obveze. Namjena je zakonodavca da porez na promet u povećanoj cijeni oporezovanog proizvoda i usluge plaća krajnji potrošač iz svog dohotka.

1.2.Financijska obilježja poreza na promet

Financijska obilježja poreza na promet ispoljavaju se najmanje kroz sljedeće oblike:

a) kriterij izdašnosti prihoda (u zemljama OECD-a, kao i u zemljama Europske unije, preko 30% poreznih prihoda prikuplja se različitim oblicima poreza na promet),

b) kriterij stabilnosti prihoda (porez na promet vrlo je stabilan izvor državnih prihoda. Ovo obilježje poreza na promet vrlo je važno pri planiranju državnih izdataka koji se financiraju iz proračuna),

c) kriterij jeftinoće ubiranja prihoda (troškovi razreza, naplate i kontrole u odnosu prema ubranim sredstvima su relativno neznatni),

d) kriterij ugodnosti plaćanja poreza - neki financijski teoretičari u prednosti poreza na promet ubrajaju i njegovu osobinu da se on plaća «pod anestezijom». Ta «nevidljivost» plaćanja poreza na promet ogleda se u tome što kupci oporezovanih proizvoda i usluga često nisu niti svjesni da plaćajući njihovu cijenu plaćaju i porez koji je uračunat u tu cijenu. Porezno opterećenje tako ostaje izvan vidokruga građana i ono ne utječe na njihovu odluku prilikom kupovine nekog dobra ili korištenja neke usluge.

1.3.Ekonomska obilježja poreza na promet

Ekonomska obilježja poreza na promet kao poreza na finalnu potrošnju moguće je raščlaniti na njegove: a) alokativne učinke, b) stabilizacijske učinke, te c) učinke poreza na promet na gospodarski rast.

1.4.Socijalna obilježja poreza na promet

Naime, kod poreza na promet kupci oporezovanih proizvoda plaćaju nominalno isti iznos poreza bez obzira na svoju ekonomsku snagu. Ovako raspoređeni porezni teret dovodi do višeg poreznog opterećenja građana s manjim dohotcima, što je sa stajališta i socijalne politike, ali i sa stajališta poreznih načela, posebno načela porezne pravednosti, neprihvatljivo. Stoga se negativno djelovanje poreza na promet na socijalnom planu želi ublažiti ili pak anulirati, te se unutar sustava poreza na promet poduzimaju u pravilu sljedeće mjere: uvode se oslobođenja od plaćanja poreza na promet za određene proizvode, te se uvodi sustav sniženih poreznih stopa.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST PRAVNA OSNOVA

Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 127/00, 48/04, 82/04, 90/05 i 76/07.

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 60/96, 113/97, 7/99, 112/99, 119/99, 44/00, 63/00, 80/00, 109/00, 54/01, 58/03, 198/03, 55/04, 77/04, 153/05, 79/07 i 34/08.

2.1. POVIJESNI RAZVOJ POREZA NA DODANU VRIJEDNOST DEFINICIJA I OSNOVNA OBILJEŽJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

U financijskoj se literaturi, kao godina kada se prvi put javlja ideja o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost, navodi 1918. odnosno 1919. godina. Prvu je zamisao, o uvođenju poreza na dodanu vrijednost, predložio tvorničar i porezni savjetnik Wilhelm von Siemens, te je iznio zamisao prema kojoj bi Njemačka trebala uvesti «oplemenjeni porez na promet».

Posebnu važnost u povijesnom tijeku uvođenja poreza na dodanu vrijednost ima 1957. godina. Te godine osnovana je Europska ekonomska zajednica (EEZ), koja je 1986. godine promijenila naziv u Europsku uniju. Osnivanjem Europske ekonomske zajednice (Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska i Njemačka), zemlje članice su preuzele i obvezu međusobnog usklađenja propisa kojima se uređuje oporezivanje prometa i drugih posrednih poreza. U svrhu realizacije ovog cilja Europska ekonomska zajednica je 1960. godine osnovala Komisiju za fiskalna i financijska pitanja na čelu sa sveučilišnim profesorom Fritzom Neumarkom. Kao plod svog rada Komisija je 1963. godine predložila da zemlje članice Europske ekonomske zajednice, izvrše izmjenu postojećeg sustava oporezivanja prometa koji je bio u obliku bruto-svefaznog poreza na promet u neto-svefazni porez na promet, odnosno da uvedu porez na dodanu vrijednost. Na temelju prijedloga Neumarkova komiteta, Vijeće Europske ekonomske zajednice donijelo je odluku da se u zemljama članicama Zajednice oporezivanje prometa treba vršiti isključivo predloženim neto-svefaznim porezom, odnosno porezom na dodanu vrijednost. Porez na dodanu vrijednost u svoje porezne sustave uvele su Francuska i Njemačka 1. siječnja 1968. godine, Nizozemska i Švedska 1969. godine, Luksemburg i Norveška 1970. godine, Belgija 1971. godine i tako dalje. Zakon o porezu na dodanu vrijednost donesen je u Republici Hrvatskoj 1995. godine, a primjena ovog Zakona bila je predviđena za 1. siječnja 1997. godine, ali je odgođena za 1. siječnja 1998. godine.

Porez na dodanu vrijednost je porez koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali tako da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Upravo zbog ove činjenice što se oporezivanje dodane vrijednosti obavlja u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa u osnovi se radi o **neto-svefaznom porezu na promet**. Porez na dodanu vrijednost je jedna od varijanti općeg poreza na promet dobara i usluga.

Porez na dodanu vrijednost jest porez potrošnog tipa, čija se primjena zasniva na sljedećim polaznim pravilima:

1. svaka isporuka dobara i usluga mora biti oporezovana porezom na dodanu vrijednost, ako nije oslobođena posebnom odredbom,

2. niti jedna isporuka dobara i usluga ne smije biti obuhvaćena porezom na dodanu vrijednost dva ili više puta,
3. porez na dodanu vrijednost u isporukama dobara i usluga u poduzetničke svrhe mora biti putem «pretporeza» odbijen, kako bi se ostvarilo načelo njegove neutralnosti u poduzetničkim aktivnostima, te
4. svaki poduzetnik zahtijeva od svojih dobavljača (poduzetnika) da na računima iskažu zaračunani porez na dodanu vrijednost kako bi ga oni mogli odbiti kao «svoj pretporez».

Najvažnije prednosti poreza na dodanu vrijednost pred drugim oblicima oporezivanja prometa su:

1. izostanak kumulativnog učinka,
2. otežano izbjegavanje plaćanja poreza na dodanu vrijednost, te
3. neutralnost poreza na dodanu vrijednost u poduzetničkom području.

2.2. PREDMET OPOREZIVANJA

Članak 2.

(1) Porez na dodanu vrijednost plaća se:

1. na isporuke svih vrsta dobara (proizvoda, roba, novoizgrađenih građevina, opreme i sl.) i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu:

- a) koje poduzetnik izvrši baveći se svojom gospodarskom ili drugom djelatnosti,
- b) koje se obavljaju na osnovi zakonskih odredbi ili odluka državnih tijela,
- c) koje poduzetnik obavi svojim zaposlenima ili članovima njihove uže obitelji po osnovi rada;

2. na vlastitu potrošnju. Vlastitom potrošnjom smatra se:

- a) izuzimanje dobara iz vlastitog poduzeća za privatne potrebe,
- b) korištenje usluga svog poduzeća za privatne potrebe,
- c) stvaranje rashoda po osnovi reprezentacije i korištenja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se ne mogu odbiti pri oporezivanju dohotka, odnosno dobiti;

3. na isporuke dobara i usluga što ih trgovačka društva kao i drugi oblici zajedničkog obavljanja gospodarske ili druge djelatnosti obavljaju vlasnicima udjela i članovima njihove uže obitelji, za koje primatelji tih dobara i korisnici tih usluga ne plaćaju nikakvu naknadu ili je plaćaju uz osobni popust. Isto se odnosi i na sve druge isporuke dobara i obavljene usluge bez naknade i s osobnim popustom bez obzira kome su učinjene;

4. na uvoz dobara u tuzemstvo pri čemu se pod uvozom razumijeva i unos i prijam i drugi oblici uvoza dobara.

Tuzemstvo je teritorij Republike Hrvatske, osim slobodnih zona utvrđenih posebnim zakonom.

Iz navedene zakonske odredbe može se zaključiti da se predmete na koje se plaća porez na dodanu vrijednost može sistematizirati u sljedeće podskupine:

- a) isporuke dobara i usluga u tuzemstvu uz naknadu,
- b) isporuke dobara i usluga koje poduzetnik obavi zaposlenicima,
- c) vlastita potrošnja,
- d) isporuke dobara i usluga vlasnicima udjela u trgovačkim društvima,
- e) uvoz dobara u tuzemstvo.

2.2.1. Isporuke dobara u tuzemstvu uz naknadu

Isporuke dobara podliježu plaćanju poreza na dodanu vrijednost ako su ispunjena četiri sljedeća preduvjeta:

1. da se isporuka obavlja u tuzemstvu,
2. da se isporuka obavlja uz naknadu,
3. da se isporuka obavlja od strane poduzetnika,
4. da se isporuka obavlja u okviru poduzetničke djelatnosti.

Prema čl. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost isporukom dobara poduzetnik ili njegov opunomoćenik omogućuje kupcu ili njegovom opunomoćeniku raspolaganje tim dobrima.

Prema čl. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost isporukom dobara smatraju se i:

1. isporuka električne energije, plina, grijanja, hlađenja i slično,
2. razmjena dobara.

Razmjenom dobara smatraju se isporuke dobara koje se obavljaju kao naknada za isporuke drugih dobara ili obavljenih usluga.

Iz navedene zakonske odredbe može se zaključiti da bi moglo doći do isporuke dobara kupcu ili njegovom opunomoćeniku potrebno je ispuniti dva preduvjeta:

1. da se radi o predmetu, i
2. da je omogućeno raspolaganje kupcu tim predmetom.

Ad. 1. U predmete isporuke spadaju:

1. nekretnine (zgrade, stanovi, poslovni prostori, garaže, mostovi i slično),
2. pokretnine (strojevi, vozila, predmeti za namještenje prostorija, vozila i slično),
3. živa bića (biljke, životinje), ali ne ljudi,
4. plinovite tvari (zemni plin),
5. gospodarska dobra koja se smatraju stvarima (grijanje, električna struja, hlađenje i slično),
6. otuđenje poslovne jedinice ili tvrtke ili dijela poslovne jedinice što u suštini predstavlja mnoštvo isporuka dobara.

Novac kao sredstvo plaćanja ne spada u isporučive stvari. U tom slučaju njegova je funkcija jedino u određivanju visine naknade.

U smislu poreza na dodanu vrijednost svaku isporuku dobara (predmeta) potrebno je vrednovati posebno. Kod toga dakle vrijedi načelo: koliko predmeta (dobara) toliko isporuka. Izuzetak od ovog načela postoji jedino kod predmetnih cjelina (skupina predmeta) koji kad se povežu nekom zajedničkom namjenom u gospodarstvenom smislu mogu se smatrati jednim predmetom. Pritom je u pravilu cjelina vrijednija od zbroja pojedinačnih vrijednosti predmeta (npr. servis za kavu, par cipela, košara s darovima).

Ad. 2. Kao što je već rečeno, isporukom dobra kupcu ili njegovom opunomoćeniku potrebno je omogućiti i raspolaganje tim dobrom. Raspolaganje nekim dobrom znači da ga ta osoba može koristiti, potrošiti, otuđiti ili uništiti. U normalnim situacijama omogućavanje raspolaganja dobrima znači i prijenos imovinsko-pravnog vlasništva. No, omogućavanje raspolaganja dobrima i prijenos gospodarskog vlasništva dovoljan je uvjet za primjenu poreza na dodanu vrijednost. Upravo je zbog toga trenutak omogućavanja raspolaganja dobrom u pravnom smislu od središnje važnosti za primjenu poreza na dodanu vrijednost. Jer, trenutak kada se kupcu omogućuje raspolaganje nekim dobrom odlučujuće je za: 1. utvrđivanje mjesta isporuke dobra, 2. nastanak porezne obveze i 3. trenutak za odbitak pretporeza.

2.2.2. Obavljene usluge

Prema čl. 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost obavljene usluge su sve one usluge koje se ne smatraju isporučenim dobrima u smislu članka 3. Zakona.

Obavljenim uslugama smatraju se i:

1. prijenos imovinskih prava,
2. trpljenje neke radnje ili suzdržavanje od neke radnje,
3. razmjena usluga.

Razmjenom usluga smatra se obavljanje usluga kao naknade za isporuke dobara ili drugih usluga.

Drugim riječima pod obavljenim uslugama smatra se bilo koje svjesno djelovanje, trpljenje neke radnje ili suzdržavanje od neke radnje prema primatelju, a koje je ostvarivanjem naknade usmjereno prema gospodarskom uspjehu.

U gospodarskom životu čest je slučaj da ostvarivanje neke naknade predstavlja istovremeno i isporuku dobra i obavljanje usluga. Kod takvih gospodarskih isporuka dobara ili obavljanja usluga mora se razgraničiti da li je gospodarska bit usmjerena k pribavljanju vrijednosti, supstance ili u prvom planu tog procesa stoji ustupanje ili prijenos prava, trpljenje neke radnje ili suzdržavanje od neke radnje. Da ova razgraničenja između isporuke dobara i obavljanja usluga nisu često puta lagana neka posluži primjer prodaje pisma i prodaje karte za nogometnu utakmicu. Kod prodaje pisma radi se o stjecanju raspolaganja nad dobrom «pismo», dok kupnjom karte za nogometnu utakmicu nije u prvom planu stjecanje raspolaganja nad dobrom, nego stjecanje «prava» da se može prisustvovati nogometnoj utakmici. To znači da bi se u prvom slučaju radio o isporuci dobra, a u drugom slučaju o obavljenoj usluzi.

Najvažnije skupine usluga koje se ostvaruju činjenjem, trpljenjem neke radnje ili suzdržavanjem od neke radnje su:

1. usluge slobodnih zanimanja (odvjetnika, liječnika, računovođa, revizora, inženjera, i druga slična zanimanja),
2. zanatske usluge kod kojih nema isporuka dobara (djelatnost dimnjačara, frizera, usluge popravka vodoinstalatera, električara i slične djelatnosti),
3. usluge prijevoza i pomoćne usluge oko prijevoza (prijevoz dobara, prijevoz ljudi, utovar, istovar, uskladištenje),
4. usluge u svezi s nekretninama (najam, zakup, ustupanje prava zakupa),
5. usluge prijenosa, ustupanja i korištenja autorskih prava, patenata, licenci, zaštitnog znakovlja i sličnih prava, te odricanja od korištenja tih prava,
6. umjetničke, znanstvene, nastavne, sportske, zabavne i slične usluge, te usluge u svezi s njihovim organiziranjem,
7. usluge posredovanja (trgovački putnik),
8. promidžbene usluge,
9. usluge odricanja (odricanje od provedbe ugovora uz naknadu, odricanje od natjecanja na tržištu uz naknadu i slično),
10. bankarske usluge i usluge osiguranja i reosiguranja,
11. razmjena usluga.

Ako jedna jedinstvena isporuka istodobno ima obilježja isporuke dobara i obilježja obavljanja usluga, za njeno razvrstavanje bit će bitna ona obilježja koja određuju stvarni gospodarski položaj isporuke, uzimajući u obzir volju ugovornih strana.

S tim u vezi postavlja se i pitanje: da li je i ako da, zbog čega je uopće potrebno izvršiti točno razgraničenje između pojma isporuke dobara i pojma obavljanja usluge kad se prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i jedna i druga isporuka oporezuju istom poreznom stopom u visini od 22%?

Potreba točnog razgraničenja između pojma isporuke dobara i pojma obavljanja usluge bitna je iz razloga što su prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost propisani različiti kriteriji za određenje mjesta isporuke dobara u odnosu na kriterije određenja mjesta obavljanja usluga što ima izuzetno važne posljedice na određenje osobe poreznog obveznika, odnosno određenje mjesta oporezivanja.

Naime, dok je definiranje mjesta oporezivanja za isporučena dobra relativno jednostavno i jasno određeno, jer se porez na dodanu vrijednost plaća prema mjestu isporuke dobra, a pri tome se tuzemstvo smatra jednim mjestom isporuke, dotad je utvrđivanje mjesta oporezivanja za obavljene usluge vrlo složeno.

Pored temeljnog načela oporezivanja usluga prema mjestu obavljanja usluge pri čemu se mjestom obavljanja usluge razumijeva sjedište poduzeća koje obavlja usluge ili mjesto gdje se usluge stalno obavljaju. Ako uslugu obavi poslovna jedinica, onda se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto sjedišta poslovne jedinice. Ako takvo mjesto ne postoji, tada se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto gdje poduzetnik koji obavlja uslugu ima svoje stalno prebivalište ili boravište.

Tako se mjesto obavljanja usluga u svezi s nekretninama nalazi samo gdje se nekretnina nalazi, a za usluge obavljanja prijevoza mjestom obavljanja usluge smatra se dionica puta gdje se obavlja prijevoz. Kada se radi o umjetničkim, znanstvenim, nastavnim, športskim, zabavnim ili sličnim uslugama i njihovim organiziranjem, mjestom obavljanja usluge smatra se mjesto gdje je usluga i stvarno obavljena.

Ako je primatelj jedne u nastavku navedene usluge poduzetnik, tada se smatra da je usluga obavljena tamo gdje je sjedište poduzeća primatelja. To se odnosi na sljedeće usluge:

1. prijenos, ustupanje i korištenje autorskih prava, patenata, licencija, zaštitnog znakovlja i sličnih prava te odricanje od tih prava,
2. promidžbene usluge, uključujući i usluge posredovanja u tim uslugama,
3. usluge: inženjera, odvjetnika, revizora, računovođa, tumača, prevoditelja i druge slične usluge savjetovanja,
4. usluge elektronske obrade podataka,
5. ustupanje informacija, uključujući i informacije o poslovnim postupcima i iskustvu,
6. usluge banaka, osiguranja i reosiguranja,
7. ustupanje osoblja,
8. iznajmljivanje pokretnih dobara, osim prijevoznih sredstava,
9. odustajanje od obavljanja poslovne djelatnosti,
10. sve usluge posredovanja u svezi s navedenim uslugama.

2.2.3. Isporuke dobara koje poduzetnik obavi zaposlenicima

Porezom na dodanu vrijednost oporezuju se sve isporuke dobara i usluga koje poduzetnik daje zaposlenicima kao naknadu za rad. Npr. naknadama za rad smatraju se:

1. isporuka plaća u dobrima/i ili uslugama,
2. darivanje zaposlenika,
3. usluge prijevoza zaposlenicima, troškovi prijevoza zaposlenicima,
4. troškovi prijevoza zaposlenicima na posao ili s posla,
5. isporuke hrane i pića u restoranima društvene prehrane,
6. kreditiranje zaposlenika,
7. nabavka zimnice za zaposlenike, te
8. davanje dionica bez naknade.

Temelj za oporezivanje ovih isporuka nalazi se u općem načelu prema kojem svaka isporuka dobara i usluga namijenjena krajnjoj potrošnji mora biti oporezovana porezom na dodanu vrijednost. Ako isporuke dobara i usluga zaposlenicima ne bi bile oporezovane onda bi zaposlenici bili u povlaštenom položaju u odnosu na ostale potrošače. Prema tome, bit oporezivanja isporuka dobara i usluga zaposlenicima je poništenje odbitka pretporeza na koje je poduzetnik imao pravo pri kupnji dobara i usluga.

Svojim zaposlenicima neće obračunati porez na dodanu vrijednost za ono što je gore navedeno od 1 do 8 pod a) poslodavci koji nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost tj. ako se radi o malim poduzetnicima (vidjeti lekciju posebni postupci oporezivanja), b) poslodavci koji nisu poduzetnici pa time niti obveznici poreza na dodanu vrijednost (vidjeti lekciju porezni obveznik) i c) poslodavci koji su oslobođeni od plaćanja poreza na dodanu vrijednost u tuzemstvu (vidjeti lekciju porezna oslobođenja u tuzemstvu bez prava na odbitak pretporeza).

2.2.4. Vlastita potrošnja

Vlastita potrošnja predstavlja zapravo izuzimanje dobara i usluga iz poduzetničke sfere za nepoduzetničke (privatne) potrebe.

Potreba oporezivanja vlastite potrošnje proizlazi iz temeljnog određenja poreza na dodanu vrijednost da poduzetnik kao potrošač u krajnjoj potrošnji treba biti izjednačen sa svim drugim potrošačima, odnosno da u svojoj krajnjoj potrošnji ne može uživati povlaštenu položaj u odnosu na druge potrošače.

Oporezivanje vlastite potrošnje je u biti poništenje odbitka pretporeza na koje poduzetnik ima pravo pri nabavkama dobara i usluga za poduzetničke svrhe. Ako se dio tih nabavki koristi u nepoduzetničke svrhe, odnosno u vlastitu potrošnju, onda se oporezivanje vlastite potrošnje može realizirati na dva načina: 1) bilo oporezivanjem vlastite potrošnje, 2.) bilo zabranom odbitka pretporeza.

Pod vlastitom potrošnjom podrazumijeva se:

- a) izuzimanje dobara iz vlastitog poduzeća za privatne potrebe (npr. poduzetnik iznosi građevni materijal iz svog poduzeća za gradnju svoje kuće),
- b) korištenje usluga svog poduzeća za privatne potrebe,
- c) stvaranje rashoda po osnovi reprezentacije i korištenja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se ne mogu odbiti pri oporezivanju dohotka, odnosno dobiti (ovdje se radi o izdacima kod kojih je teško odrediti u kojoj su oni neposrednoj vezi s ostvarenjem poslovnog rezultata – vidjeti lekciju uvećanja dobiti kod poreza na dobit).

2.2.5. Isporuke dobara i usluga vlasnicima udjela u trgovačkim društvima

Oporezivanje isporuke dobara i usluga vlasnicima udjela u trgovačkim društvima i članovima njihovih obitelji zasniva se na istim premisama oporezivanja kao i vlastita potrošnja poduzetnika pojedinca, samo što se ovdje radi u pravilu o većem broju osoba koji su vlasnici udjela u trgovačkim društvima. Time se samo potvrđuje da i društva osoba i kapitala imaju svoju privatnu sferu potrošnje te da i za tu privatnu potrošnju trebaju vrijediti ista načela oporezivanja kao i za privatnu potrošnju poduzetnika pojedinca.

2.2.6.Uvoz dobara u tuzemstvo

Hrvatski sustav poreza na dodanu vrijednost temelji se na primjeni načela odredišta koji se primjenjuje i u svim drugim europskim zemljama. Kod načela zemlje odredišta oporeziva dobra se isključivo terete porezom na dodanu vrijednost zemlje u kojoj dolazi do krajnje potrošnje. Kupac je prema tome uvijek opterećen istim porezom na dodanu vrijednost, bez obzira iz koje zemlje je to dobro poteklo, odnosno u kojoj zemlji je to dobro proizvedeno. Npr. na talijansku robu koja se prodaje u hrvatskim dućanima plaća se hrvatski porez na dodanu vrijednost, jer se kupnja talijanske robe odnosno krajnja potrošnja obavlja u Republici Hrvatskoj. Postoje i porezna oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost prilikom uvoza (vidjeti lekciju porezna oslobođenja pri uvozu).

2.3.MJESTO OPOREZIVANJA

Porez na dodanu vrijednost plaća se prema mjestu isporuke dobara ili obavljanja usluga, pri čemu se tuzemstvo smatra jednim mjestom isporuke dobara, odnosno obavljanja usluga. (Vidjeti lekciju obavljene usluge dio koji se odnosi na mjesto obavljanja usluga).

2.4.POREZNI OBVEZNIK

Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost je svaka fizička i pravna osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda, te ako vrijednost oporezivih isporuka prijeđe zakonom propisani cenzus (preko 85.000,00 kuna) godišnje.

Iz definicije poreznog obveznika poreza na dodanu vrijednost proizlazi da on mora imati tri bitna svojstva koja moraju postojati istovremeno:

1. samostalnost u obavljanju djelatnosti;
2. trajnost u obavljanju djelatnosti;
3. namjera ostvarenja prihoda.

Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost kao porezni dužnik dužan je obavljati sljedeće tri bitne radnje:

1. platiti porez u zakonski propisanom roku;
2. podnijeti poreznu prijavu;
3. izdavati račune za sve isporuke dobara i usluga u kojima će porez na dodanu vrijednost biti posebno iskazan.

Prema čl. 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost porezni obveznik je:

1. poduzetnik koji isporučuje dobra ili obavlja usluge iz članka 2. stavka 1. točke 1., 2. i 3., (vidjeti lekciju predmet oporezivanja) osim poduzetnika čija godišnja vrijednost isporuke dobara i obavljenih usluga nije veća od 85.000,00 kuna,

2. uvoznik kada uvozi dobra u tuzemstvo,

3. izvoznik za izvozne isporuke dobara i oplemenjenih dobara, uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge koje nisu naplaćene u skladu s propisima o deviznom i vanjskotrgovinskom poslovanju,

4. izdavatelj računa ako na računu za isporučena dobra i obavljene usluge izdvojeno iskaže pdv, iako za to nije ovlašten (osim kada ispravi račun u skladu s odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost),

5. domaći poduzetnik kojem uslugu obavi poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu,

6. iznimno tijela državne vlasti, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, političke stranke, sindikati i komore ako obavljaju gospodarsku ili drugu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti dovelo bi do stjecanja neopravdanih povlastica, tada će Porezna uprava rješenjem utvrditi da su porezni obveznici za tu djelatnost.

2.5. POREZNA OSNOVICA

Osnovica poreza na dodanu vrijednost je naknada za isporučena dobra ili obavljene usluge.

Naknadom se smatra sve ono što primatelj dobara ili usluga treba dati ili platiti za isporučena dobra i obavljene usluge, osim poreza na dodanu vrijednost. U poreznu osnovicu ulazi i sve ono što neka druga osoba, a ne primatelj dobara ili usluga, treba dati ili platiti poduzetniku za isporučena dobra ili obavljene usluge.

U poreznu osnovicu ne ulaze:

1. sniženja cijena i popusti što se kupcu odobri u trenutku ispostavljanja računa;
2. iznosi koje poduzetnik zaračuna, primi ili izda u ime i za račun druge osobe (prolazne stavke);
3. iznosi primljeni od osiguravatelja po osnovi naknade štete;
4. iznosi primljeni za otklanjanje nastalih šteta na osnovi prirodnih nepogoda do visine utvrđene očevidom mjerodavnog tijela. Isto se odnosi i na iznose primljene za uništena ili otuđena dobra;
5. iznosi premija i regresa i drugih poticajnih sredstava iz proračuna.

2.6. POREZNA STOPA

Porez na dodanu vrijednost plaća se po stopi od 22%.

Članak 10a.

Porez na dodanu vrijednost plaća se po stopi od 0% na:

- 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 (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjestke za majčino mlijeko,
- c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje, otisnute na papiru ili na drugim nositeljima teksta uključivo i CD-ROM, video kasetu i audio kasetu,
- d) lijekove određene Odlukom o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje,
- e) proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo - implantati (srčani zalisci, elektronski stimulatori, umjetni zglobovi) itd,
- f) znanstvene časopise,
- g) usluge javnog prikazivanja filmova,

Porez na dodanu vrijednost plaća se po stopi od 10% na:

- a) usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge,

b) novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično, osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju.

2.7. POREZNA OSLOBOĐENJA

2.7.1. Porezna oslobođenja u tuzemstvu (bez prava na odbitak pretporeza)

Članak 11.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođeni su:

1. najam stambenih prostorija,
2. usluge i isporuke dobara banaka, štedionica i štedno-kreditnih organizacija te društava osiguranja i reosiguranja,
3. priređivanje posebnih igara na sreću u igračnicama i automat klubovima te klađenje,
4. usluge i isporuke dobara doktora medicine i stomatologije, medicinskih sestara i fizioterapeutskih tehničara te biokemijskih laboratorija koje se pružaju u privatnoj praksi,
5. usluge liječenja u zdravstvenim ustanovama: domovima zdravlja, hitnoj medicinskoj pomoći, poliklinikama, općim i specijalnim bolnicama i klinikama kao i usluge liječenja koje pruža zdravstvena ustanova za njegu u kući, te isporuke dobara koje obave navedene ustanove,
6. usluge i isporuke dobara što ih obavljaju ustanove socijalne skrbi,
7. usluge i isporuke dobara ustanova za dječju skrb i skrb za mladež,
8. usluge i isporuke dobara predškolskih, osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanova te ustanova učeničkog i studentskog standarda,
9. usluge i isporuke dobara vjerskih zajednica i ustanova,
10. usluge i isporuke dobara javnih ustanova u kulturi i to: muzeja, galerija, arhiva, knjižnica, kazališta, orkestara i drugih glazbeno-scenskih te konzervatorskih, restauratorskih i ustanova za zaštitu spomenika kulture, te usluge i isporuke dobara samostalnih umjetnika i umjetničkih organizacija.
11. na promet zlatnih poluga koje obavlja Hrvatska narodna banka, domaćih i stranih sredstava plaćanja, novčanih potraživanja, vrijednosnica i udjela u poduzećima.

2.7.2. Porezna oslobođenja pri uvozu

Članak 12.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođeni su:

1. privremeni uvoz dobara koji je oslobođen carine i konačni uvoz humanitarne pomoći osim nafte i naftnih derivata, duhana i duhanskih proizvoda, alkohola i alkoholnih pića,
2. uvoz zlatnih poluga koji obavlja Hrvatska narodna banka, domaćih i stranih zakonskih sredstava plaćanja, vrijednosnica i udjela u poduzećima,
3. uvoz dobara koji se prema carinskim propisima smatra osobnom prtljagom te ostalih dobara za osobnu upotrebu do ukupne vrijednosti 300,00 kuna, ako ta dobra nisu namijenjena preprodaji, uz uvjete propisane carinskim propisima,
4. uvoz dobara putem poštanskih i drugih pošiljaka ukupne vrijednosti do 300,00 kuna, koje primatelji hrvatski i strani državljanini prime iz inozemstva od fizičkih osoba i za koje primatelj ne plaća naknadu pošiljatelju, uz uvjete propisane carinskim propisima,

5. uvoz reklamnog materijala i uzoraka koje besplatno iz inozemstva prime državna tijela, trgovačka društva, ustanove, te druge pravne i fizičke osobe, prema odredbama međunarodnih konvencija,
6. uvoz upotrebljavanih dobara kućanstva i osobnih stvari koje radi preseljenja u Republiku Hrvatsku uvoze fizičke osobe uz uvjete propisane carinskim propisima,
7. uvoz odlikovanja i priznanja dobivenih u okviru međunarodnih događaja te darova primljenih u okviru međunarodnih odnosa, uz uvjete propisane carinskim propisima,
8. uvoz robnih marki, patenata, modela i popratnih dokumenata te obrazaca za priznavanje patenata ili inovacija koji se šalju organizacijama za zaštitu autorskog i industrijskog vlasništva, uz uvjete propisane carinskim propisima,
9. uvoz isprava, obrazaca i nositelja podataka:
 - a) obrazaca i isprava koje državna tijela primaju za obavljanje svojih javnih ovlasti,
 - b) predmeta koji predstavljaju dokaze u sudskim ili drugim postupcima pred državnim tijelima Republike Hrvatske,
 - c) primjeraka potpisa i tiskanih okružnica koje se šalju kao dio uobičajene izmjene obavijesti među javnim službama ili bankarskim ustanovama,
 - d) službenih tiskanica koje prima Hrvatska narodna banka,
 - e) nacрта, tehničkih slika, modela, opisa i drugih sličnih dokumenata koji se uvoze kako bi se ispunili uvjeti za sudjelovanje na međunarodnom natječaju koji se organizira u zemlji,
 - f) tiskanih obrazaca koji se sukladno međunarodnim ugovorima upotrebljavaju kao službeni dokumenti u međunarodnom prometu vozila ili robe, te
 - g) pismovnih pošiljaka,
10. uvoz plodova poljodjelstva, ratarstva, stočarstva, šumarstva, ribogojstva i pčelarstva dobivenih na posjedima koje državljanima Republike Hrvatske, koji žive u pograničnom pojasu, posjeduju u pograničnom pojasu susjedne države, te priploda i drugih dobara koja se dobiju od stoke koju imaju na tim posjedima zbog poljskih radova, ispaše ili zimovanja, uz uvjete propisane carinskim propisima,
11. uvoz dobara koja su hrvatski državljani i strani državljani stalno nastanjeni u Republici Hrvatskoj, naslijedili u inozemstvu, uz uvjete propisane carinskim propisima,
12. uvoz dobara koja su kao donacija dana humanitarnim organizacijama, zdravstvenim, obrazovnim, kulturnim, znanstvenim, vjerskim i socijalnim ustanovama, športskim amaterskim klubovima te tijelima državne i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave kao i uvoz dobara od strane istih koja se plaćaju iz primljenih inozemnih novčanih donacija,
13. dobra koja kao vlastita djela iz inozemstva unesu znanstvenici, književnici i umjetnici, uz uvjete propisane carinskim propisima,
14. usluge prijevoza što ih u tuzemstvu pri uvozu dobara obave Hrvatske željeznice,
15. dobra u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge i tako dalje.

2.7. 3. Porezna oslobođenja pri izvozu (s pravom na odbitak pretporeza)

Članak 13.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su:

1. izvozne isporuke dobara i oplemenjenih dobara, uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge (plaćene u skladu s propisima o deviznom i vanjskotrgovinskom poslovanju),

2. isporuke dobara u slobodnu zonu, slobodna i carinska skladišta te isporuke dobara unutar slobodne zone, slobodnih i carinskih skladišta,
3. isporuke dobara i obavljene usluge diplomatskim i konzularnim predstavništvima pod uvjetom uzajamnosti,
4. usluge što ih domaći poduzetnici obave u tuzemstvu inozemnim poduzetnicima koji obavljaju pomorski, zračni i riječni prijevoz, a koje propisuje ministar financija,
5. isporuke dobara i usluga u tuzemstvu, osim nafte i naftnih derivata, duhana i duhanskih proizvoda, alkohola i alkoholnih pića, kad se plaćaju iz primljenih inozemnih novčanih donacija danih humanitarnim organizacijama, zdravstvenim, obrazovnim, kulturnim, znanstvenim, vjerskim i socijalnim ustanovama, sportskim amaterskim klubovima te tijelima državne i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave.

2.7.4. Razlika između nulte stope i poreznih oslobođenja kod poreza na dodanu vrijednost

Porezna oslobođenja u sustavu poreza na dodanu vrijednost obično znače da u tom slučaju poduzetnik na isporučena dobra i obavljene usluge ne obračunava i ne plaća porez na dodanu vrijednost što znači da nema pravo ni na odbitak pretporeza.

S druge strane porezni obveznik na čiji se proizvod ili uslugu primjenjuje nulta stopa jest obveznik poreza na dodanu vrijednost, ali se u njegovom slučaju obračunava nulta stopa jednaka 0. Ovaj je obveznik u sustavu poreza na dodanu vrijednost i on ima pravo na povrat poreza kojeg je platio.

2.8. OPOREZIVANJE ODNOSNO NEOPOREZIVANJE POREZOM NA DODANU VRIJEDNOST POSEBNIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA

Različiti su uvjeti oporezivanja odnosno neoporezivanja za sljedeće posebne isporuke dobara i usluga:

- 1.unos dobara u društvo,
- 2.promjene oblika društva,
- 3.spajanje i pripajanje,
- 4.otuđenje poduzeća,
- 5.likvidacija,
- 6.stečaj,
- 7.ovrha,
- 8.nasljeđivanje,
- 9.korištenje i prodaja založnog prava,
- 10.članski doprinosi, te
- 11.odšteta.

1.**Unos privatne (nepoduzetničke) imovine** u društvo ne podliježe oporezivanju. Međutim, ako član društva izuzima imovinu iz društva, takvo izuzimanje smatra se oporezivo isporukom. Ako pak jedno društvo unosi imovinu u drugo društvo radi se o oporezivoj isporuci.

2.**Promjena oblika društva** ne podliježe oporezivanju jer to nije nova isporuka nego promjena koja ima pravni karakter.

3.**Spajanje i pripajanje društva** organizacijska je promjena, ne predstavlja novu isporuku, te prema tome ne podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost.

4.**Otuđenje poduzeća** smatra se isporukom dobara, te se prema tome oporezuje porezom na dodanu vrijednost. Međutim, ako stjecatelj poduzeća može u cijelosti

odbiti obračunani porez na dodanu vrijednost kao pretporez, tada se otuđenje poduzeća ili dijela poduzeća koji čini gospodarsku cjelinu ne oporezuje.

5. U **postupku likvidacije** isporuke dobara i usluga su oporezive.

6. U **postupku stečaja** isporuke dobara i usluga su oporezive.

7. Pri prodaji dobara u slučaju **ovrhe** smatra se da je došlo do izravne dužnikove isporuke kupcu koja podliježe oporezivanju. To s druge strane znači, iako je prodaju izvršilo zakonom utvrđeno tijelo u postupku ovrhe, ne smatra se da je došlo do isporuke između dužnika i ovršnog tijela već do izravne dužnikove isporuke kupcu.

8. **Prijenos imovinskih prava** s ostavitelja na jednog ili više nasljednika u slučaju poduzetničke djelatnosti ne podliježe oporezivanju. Ako je zbog smrti poduzetnika fizičke osobe došlo do prestanka poslovanja poduzeća na nasljednike se prenose sve porezne obveze ostavitelja nastale do njegove smrti odnosno do prestanka poslovanja poduzeća.

9. Ako zalagodavac **koristi založno pravo uz naknadu**, radi se o usluzi koja podliježe oporezivanju. Pri prodaji založnog dobra dolazi do dvije isporuke koje podliježu oporezivanju, prvo od strane zalagodavca zalogoprimalju, a drugo od zalogoprimalju kupcu.

10. **Članarina** u pravilu ne predstavlja isporuku dobara i usluga, ako se članski doprinos utvrđuje po određenom kriteriju jednako za sve članove.

11. **Odšteta** je isporuka kojom se obeštećuje primalju za štetu nastalu na osnovi neke ranije isporuke i shodno tome, ne smatra se isporukom koja podliježe oporezivanju.

2.9. RAZDOBLJE OPOREZIVANJA

Razdoblje oporezivanja je kalendarska godina. Ako je porezni obveznik poslovao samo tijekom dijela kalendarske godine, tada je razdoblje oporezivanja razdoblje poslovanja.

2.10. OBRAČUNAVANJE POREZA

Porezni obveznik obračunava porez na dodanu vrijednost, prema izdanim računima za isporučena dobra i obavljene usluge u obračunskom razdoblju. Od ovako obračunatog poreza odbija se pretporez.

2.11. PRETPOREZ I ODBITAK PRETPOREZA

Pretporez i odbitak pretporeza predstavlja jezgru poreza na dodanu vrijednost.

2.11.1. Pojam pretporeza

Pretporez se može definirati kao iznos poreza na dodanu vrijednost kojeg je platio porezni obveznik svojem dobavljaču za isporučena dobra i obavljene usluge i kojeg ima pravo odbiti od poreza na dodanu vrijednost na svoje prodaje (outpute). Tako utvrđenu razliku poreza na dodanu vrijednost porezni obveznik je dužan uplatiti poreznoj upravi kao iznos svoje porezne obveze.

Prema čl. 20. Zakona o porezu na dodanu vrijednost pretporez je iznos poreza na dodanu vrijednost iskazan na računima za isporuke dobara i usluge koje su drugi poduzetnici obavili poreznom obvezniku.

2.11.2. Odbitak pretporeza

Odbitkom pretporeza oporezivanje porezom na dodanu vrijednost svodi se na oporezivanje dodane vrijednosti koju je poduzetnik dodao u svojoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Ali, ovo istovremeno znači da je odbitak pretporeza tehničko sredstvo koje rezultira time da krajnji potrošač snosi teret poreza na dodanu vrijednost. Račun s iskazanim porezom na dodanu vrijednost kojeg izdaje poduzetnik – isporučitelj omogućava poduzetniku – primatelju dokazivanje da je opterećen porezom na dodanu vrijednost u cijeni i da ostvaruje pravo na odbitak pretporeza. S druge strane, ovaj račun omogućuje državi provjeru da li je poduzetnik – isporučitelj u svojim evidencijama iskazao porez na dodanu vrijednost kao svoj dug. Stoga je zakonodavac taksativno naveo što sve treba sadržavati **račun**.

Račun mora sadržavati ove podatke:

1. mjesto izdavanja, broj i nadnevak,
2. ime (naziv), adresu i matični broj ili jedinstveni matični broj građana (porezni broj poduzetnika), koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja),
3. ime (naziv), adresu i porezni broj poduzetnika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca),
4. količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga,
5. nadnevak isporuke dobara ili obavljenih usluga,
6. iznos naknade (cijene) isporučenih dobara ili obavljenih usluga, razvrstane po poreznoj stopi,
7. iznos poreza razvrstan po poreznoj stopi,
8. zbrojni iznos naknade i poreza.

Porezni obveznik mora ispostaviti račun za isporučena dobra ili obavljene usluge te na računu posebno iskazati porez na dodanu vrijednost. Ako se isporučuju dobra ili obavljaju usluge koje su oslobođene od plaćanja poreza na dodanu vrijednost na računu treba navesti da porez na dodanu vrijednost nije zaračunan.

Odbitak pretporeza dopušten je ako su ispunjene osobne i stvarne pretpostavke koje leže u prirodi pretporeza.

Te pretpostavke su sljedeće:

1. mora biti ispostavljen račun koji sadrži sve bitne (propisane) podatke,
2. isporuka dobra ili usluge mora biti od poduzetnika koji je porezni obveznik,
3. primatelj isporuke dobra ili usluge mora također biti poduzetnik koji je porezni obveznik,
4. isporuka dobra ili usluge mora biti u poduzetničke svrhe koje su oporezive porezom na dodanu vrijednost, te
5. za primljenu isporuku dobra ili usluge ne smije postojati zabrana na odbitak pretporeza.

Pravo na odbitak pretporeza nemaju oni poduzetnici - porezni obveznici koji obavljaju isporuke dobara i usluga koje su oslobođene od plaćanja poreza na dodanu vrijednost u tuzemstvu (vidjeti lekciju porezna oslobođenja u tuzemstvu), kao i tzv. «mali poduzetnici» koji nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost.

2.11.3. Ispravak odbitka pretporeza

Dva su najčešća slučaja koji dovode do ispravka odbitka pretporeza:

1. ispravak odbitka pretporeza zbog promjene porezne osnovice, te
2. ispravak odbitka pretporeza za gospodarska dobra i nekretnine.

Ad. 1. Postoji mogućnost da se porezna osnovica promijeni zbog različitih vrsta popusta ili nerealizirane naplate. U tom slučaju poduzetnik koji je isporučio dobro ili obavio uslugu može ispraviti, odnosno smanjiti iznos poreza na dodanu vrijednost tek nakon što poduzetnik kojem je dobro isporučeno ili kojem je usluga obavljena ispravi, odnosno smanji odbitak pretporeza i o tome pismeno obavijesti isporučitelja.

Ad. 2. Naime, za odbitak pretporeza kod gospodarskih dobara i nekretnina koje poduzeću služe i nakon prve godine upotrebe načelno je mjerodavna **svrha korištenja** koje je to dobro i nekretnina imala u kalendarskoj godini prve upotrebe. Npr. poduzetnik - porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost nabavio je gospodarsku opremu za svoju promidžbenu agenciju 10. veljače 2000. godine u iznosu od 100.000,00 kuna plus porez na dodanu vrijednost u iznosu od 22.000,00 kuna, plaćeni porez na dodanu vrijednost je mogao u cijelosti odbiti kao pretporez. Međutim, s danom 30. lipnja 2001. godine poduzetnik prestaje obavljati djelatnost promidžbe i otvara štedno-kreditnu zadrugu. Budući da su financijske usluge u pravilu oslobođene od plaćanja poreza na dodanu vrijednost bez prava na odbitak pretporeza, potrebno je da dotični poduzetnik - porezni obveznik izvrši ispravak pretporeza, odnosno treba umanjiti pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 15.400,00 kuna, a ovaj se iznos dobije po određenoj formuli.

2.11.4. Podjela pretporeza

Podjela pretporeza obavlja se u slučajevima kada poduzetnik – porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost primljena dobra i usluge jednim dijelom koristi u poduzetničke svrhe koje uključuju pravo na odbitak pretporeza, a drugim dijelom primljena dobra i usluge koristi u privatne svrhe koje isključuju pravo na odbitak pretporeza. Kod podjele pretporeza iznose treba podijeliti na dio koji se može odbiti i dio koji se ne može odbiti.

2.11.5. Posebni postupci oporezivanja («mali poduzetnici»)

Poduzetnik čija godišnja vrijednost isporuka dobara i obavljenih usluga iz članka 2. stavka 1. točke 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost nakon odbitka vrijednosti isporuka koje su, prema članku 11. Zakona o porezu na dodanu vrijednost oslobođene od poreza, u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 85.000,00 kuna, ne plaća porez na dodanu vrijednost, nema pravo na iskazivanje poreza na izdanim računima i ne može odbiti porez koji mu zaračunaju ostali poduzetnici.

Drugim riječima zbraja se godišnja vrijednost svih isporuka, vlastite potrošnje i izvoznih isporuka, a odbijaju se tuzemne oslobođene isporuke.

ČETVRTO POGLAVLJE
POREZ NA DOHODAK I POREZ NA DOBIT

OPĆA I ZAJEDNIČKA PITANJA U SVEZI
POREZA NA DOHODAK I DOBIT
1. ODREĐENJE OBUHVATA POREZNE OBVEZE

Najopćenitije rečeno, da bi se odredio obuhvat porezne obveze potrebno je formulirati odgovore na pitanja – tko će biti oporezovan i što će biti oporezovano; u tom smislu određenje obuhvata porezne obveze treba omogućiti: a) određenje osobe poreznog obveznika, i b) određenje poreznog dobra.

Pitanje obuhvata porezne obveze može se u osnovnom razložiti na dva posebna pitanja, i to:

- 1) temeljem čega se vrši određenje osobnog obuhvata porezne obveze (određenje osobe poreznog obveznika), i
- 2) temeljem čega se vrši određenje predmetnog obuhvata porezne obveze (određenje oporezivog dobra).

Odgovor na prvi problem ima sadržajnu i formalnu dimenziju, a na drugi sadržajnu i teritorijalnu dimenziju.

1.1. OSOBNI OBUHVAT POREZNE OBVEZE

Osobni obuhvat kao što je prethodno rečeno, sastoji se od sadržajne i formalne dimenzije.

Sadržajna dimenzija određenja osobnog obuhvata porezne obveze (određenje osobe poreznog obveznika) daje odgovor na pitanje – koja će vrsta osoba biti porezni obveznici određenog poreza. Tako je npr. u Zakonu o porezu na dohodak propisano da je obveznik poreza na dohodak fizička osoba koja ostvaruje dohodak. U Zakonu o porezu na dobit propisano je da su obveznici poreza na dobit trgovačka društva i druge pravne i fizičke osobe koje obavljaju djelatnost radi stjecanja dobiti, tuzemne poslovne jedinice inozemnih poduzetnika itd.

Formalna dimenzija osobnog obuhvata porezne obveze određuje kriterije temeljem kojih neka kategorija osoba postaje obveznicima određenog poreza. Radi se dakle o definiranju svojstava koja te osobe svrstavaju među porezne obveznike nekog konkretnog poreza u poreznom sustavu određene države. Kriteriji su kod formalne dimenzije sjedište, državljanstvo, prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika.

1.2. PREDMETNI OBUHVAT POREZNE OBVEZE

U sklopu **sadržajne dimenzije** predmetnog obuhvata porezne obveze (određenje oporezivog dobra) traži se odgovor na pitanje što je porezno dobro. Općenito definirano, porezno dobro je određena činjenica, društveno opće prihvaćena kao vrijednost, uz koju određeni porezno-pravni sustav veže obvezu plaćanja poreza. Tako se poreznim dobrima smatraju dohodak i dobit fizičkih i pravnih osoba, potrošnja, određeni oblici imovine.

Teritorijalna dimenzija predmetnog obuhvata porezne obveze sa stanovišta određenja oporezivog dobra znači određenje prostora (u geografskom smislu) na kojem treba postojati određeno oporezivo dobro da bi ono bilo u dohvatu konkretne porezne vlasti.

Temeljna načela teritorijalne dimenzije određenja obuhvata porezne obveze su načelo svjetskog dohotka (dobiti) i načelo izvora dohotka (dobiti).

1.2.1. NAČELO SVJETSKOG DOHOTKA

Prema načelu svjetskog dohotka porezno dobro (oporezivi dohodak i dobit) čine dohodak i dobit poreznih obveznika ostvareni u tuzemstvu i inozemstvu. Npr. u Zakonu o porezu na dohodak propisano je da je porezna osnovica rezidenta ukupan dohodak koji je rezident ostvario u tuzemstvu (Republika Hrvatska) i inozemstvu i da se tako ostvareni dohodak oporezuje prema Zakonu o porezu na dohodak.

1.2.2. NAČELO IZVORA

Prema načelu izvora oporezivi dohodak i dobit čine dohodak i dobit koji potječu iz određene države ili su ostvareni u njoj. To znači da se porezi mogu ubirati samo unutar jurisdikcije određene države.

1.3. NAČINI ODREĐENJA OBUHVATA POREZNE OBVEZE

Temeljem svega gore izloženog može se, kao ilustracija sačiniti model načina određenja obuhvata porezne obveze:

1. najprije treba odrediti vrstu osoba koje će biti porezni obveznici,
2. treba odrediti oporezivo dobro (dohodak, dobit, potrošnja, oblici imovine),
3. treba izvršiti kombiniranje poreznog obveznika i oporezivog dobra. Kombiniranje poreznog obveznika i oporezivog dobra daje konačan odgovor na pitanje određenja obuhvata porezne obveze. Primjerice, ukoliko država A odredi da su porezni obveznici sve fizičke osobe koje su njezini državljani, i ukoliko se ona opredijeli za oporezivanje svjetskog dohotka, da bi se oporezivanje moglo praktično provesti neophodno je povezati osobu poreznog subjekta (državljanina države A) i oporezivi dohodak – svjetski dohodak tog subjekta (naravno ukoliko je tako postavljena fiskalna politika države A). Ovaj porezno-tehnički problem rješava se kombiniranom primjenom načela koja određuju osobni obuhvat porezne obveze u formalnom smislu i predmetni obuhvat porezne obveze u teritorijalnom smislu. Dakle, da bi se utvrdio cjeloviti obuhvat porezne obveze potrebno je povezivanjem navedenih načela, odgovoriti na pitanja – koji će subjekti i koja će njima pripadajuća porezna dobra biti podvrgnuta fiskalnoj jurisdikciji određene države. Ovakvi problemi se rješavaju pomoću načela neograničene porezne obveze i načela ograničene porezne obveze.

1.3.1. Načelo neograničene porezne obveze

Povezivanjem načela državljanstva i načela rezidentnosti kao načela za određenje formalnog aspekta osobnog obuhvata porezne obveze, i načela svjetskog dohotka kao načela za određenje teritorijalnog aspekta predmetnog obuhvata porezne obveze, oblikovano je načelo neograničene porezne obveze kao pravilo koje određuje obuhvat porezne obveze u cjelini.

Porezno pravo Republike Hrvatske poznaje primjenu načela neograničene porezne obveze i kod oporezivanja dohotka i kod oporezivanja dobiti. Prema Zakonu o porezu na dohodak osnovica poreza na dohodak rezidenta (fiskalnog rezidenta) jest ukupni iznos dohotka koji rezident ostvari u tuzemstvu i inozemstvu. Osnovica poreza na dobit poreznog obveznika - rezidenta čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu.

1.3.2. Načelo ograničene porezne obveze

Načelo neograničene porezne obveze ostavlja poreznom obvezom neobuhvaćenu kategoriju subjekata – potencijalnih poreznih obveznika i njima pripadajućih

potencijalnih oporezivih dobara, koja se međutim, nalaze u području teritorijalne suverenosti određene države, dakle na njezinom teritoriju. Radi se o fizičkim i pravnim osobama koje nisu niti državljani niti fiskalni rezidenti (nemaju prebivalište ni uobičajeno boravište) države uz čije područje je vezano ostvarenje ili porijeklo njihovog oporezivog dohotka ili dobiti. Obuhvaćanje opisanih osoba te njihovih dohodaka i dobiti poreznom obvezom može se postići povezivanjem načela fiskalne nerezidentnosti (inozemnosti) i načela izvora, i to tako da država A utvrđuje poreznu obvezu i za sve one subjekte bez svojstva državljanstva, odnosno fiskalne rezidentnosti, čiji su dohodak i dobit vezani za njezino područje. Time je formulirano načelo ograničene porezne obveze

Što se tiče primjene načela ograničene porezne obveze na nerezidentne porezne obveznike u Republici Hrvatskoj, to se načelo primjenjuje i kod oporezivanja dohotka i kod oporezivanja dobiti. Zakon o porezu na dohodak određuje da nerezidenti plaćaju porez na dohodak ostvaren u tuzemstvu. Zakon o porezu na dobit određuje oporezivanje tuzemnih poslovnih jedinica inozemnih poduzetnika samo s obzirom na dobit ostvarenu u tuzemstvu. Inozemni poduzetnici (nerezidenti) su poduzetnici koji nemaju niti sjedište niti upravu u Republici Hrvatskoj. Stoga su oni inozemni porezni obveznici (fiskalni nerezidenti).

2. POREZNA POVLAŠTENJA

U poreznom pravu poznata su sljedeća povlaštenja:

- 1) **OSLOBOĐENJE (IZUZEĆE)** dohodak i dobit isključeni su iz porezne osnovice;
- 2) **OLAKŠICA** iznos koji se može odbiti od dohotka ili dobiti prilikom utvrđivanja oporezivog dohotka ili dobiti;
- 3) **ODBITAK** iznos koji se može odbiti od utvrđene porezne obveze;
- 4) **SNIŽENA POREZNA STOPA** primjena snižene porezne stope na dohodak ili dobit određene kategorije poreznih obveznika;
- 5) **ODGODA PLAĆANJA POREZA** povlaštenje koje se javlja u obliku odgode podmirenja porezne obveze.

3. POREZ NA DOHODAK

Sintetički i analitički porez na dohodak

U većem broju suvremenih zemalja, a tako i u Hrvatskoj, primjenjuje se tzv. **sintetički oblik poreza na dohodak**, poznat kao i germanski oblik poreza na dohodak. To znači da se oporezuje ukupan dohodak ostvaren u određenom razdoblju, koje se zove poreznim razdobljem. Porez na dohodak kao sintetički porezni oblik, podrazumijevao bi u svom čistom obliku jednokratno oporezivanje ukupnog dohotka jednog poreznog obveznika u određenom poreznom razdoblju primjenom progresivne porezne tarife.

Kod **analitičkog sustava**, oporezivanje različitih oblika dohotka fizičkih osoba regulirano je zasebnim propisima, a porezna obveza nastaje isključivo temeljem određenog događaja, pri čemu čimbenik vremena nije od važnosti. Jedna je posljedica ove podjele činjenica da se u sustavu sintetičkog oporezivanja gubici ostvareni u okviru jednog oblika dohotka mogu odbiti od viška primitaka nad izdacima kod drugog oblika, to kod analitičkog oporezivanja dohotka nije moguće.

4. ODREĐENJE OSOBNOG OBUHVATA POREZNE OBVEZE KOD POREZA NA DOHODAK

A) SADRŽAJNA DIMENZIJA

U porezno-pravnom sustavu Republike Hrvatske porez na dohodak je porezni oblik namijenjen oporezivanju fizičkih osoba. Fizička se osoba može pojaviti kao jedna osoba, partnerstvo (supoduzetništvo) i obitelj.

Partnerstvo (supoduzetništvo) je udruženje više fizičkih osoba radi ostvarivanja dohotka (u hrvatskoj porezno-pravnoj terminologiji ovakav odnos se naziva supoduzetništvom). Partnerstvo nema svojstvo pravne osobnosti. U sustavu Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke partnerstvo se tretira porezno transparentno, što znači da samo partnerstvo nije porezni obveznik, nego su to pojedini partneri.

Obitelj kao obveznik poreza na dohodak

Članovi obitelji se mogu oporezivati na različite načine:

- a) **model pojedinačnog odvojenog oporezivanja:** porez se razrezuje na pojedini dohodak svakog pojedinca unutar obitelji, koji dohodak ostvaruje,
- b) **model punog zajedničkog oporezivanja:** porez se razrezuje na obiteljski dohodak, formiran kao ukupnost pojedinačnih prihoda/dohodaka njezinih članova,
- c) **model zajedničkog oporezivanja primjenom djelomičnog splittinga:** porez se razrezuje na dva odvojena, ali nominalno jednaka dijela ukupnog dohotka obitelji, koji nastaju tako da se ukupni dohodak obitelji ravnomjerno podijeli na oba supružnika,
- d) **model zajedničkog oporezivanja primjenom punog splittinga:** porez se razrezuje na onoliko dijelova ukupnog dohotka obitelji koliko ima njezinih članova. Ovdje su moguće dvije varijante:
 - svi članovi obitelji trebaju u obiteljskoj raspodjeli dobiti “na raspolaganje” jednake iznose ukupnog dohotka, ili
 - da među članovima obitelji ima onih koji pokrivaju bilo veći broj, bilo skuplje životne potrebe, pa im se stoga dodjeljuju dijelovi dohotka veći od onih koji se smatraju dovoljnim za podmirenje potreba drugih članova te obitelji (npr. roditelji s jedne, a djeca s druge strane, roditelji odnosno djeca međusobno itd.).

B) FORMALNA DIMENZIJA

Određenje fizičke osobe koja ostvaruje dohodak kao poreznog obveznika ne daje cjelovit odgovor na pitanje određenja osobnog obuhvata poreza na dohodak. Naime za praktičnu provedbu oporezivanja potrebno je definirati vjerodostojan normativnom reguliranju podoban kriterij temeljem kojeg će jedan točno određen krug fizičkih osoba koje su ostvarile oporezivi dohodak biti podvrgnut fiskalnoj jurisdikciji određene države. To se određuje pomoću državljanstva koje ima fizička osoba, odnosno pomoću prebivališta ili uobičajenog boravišta. (vidjeti lekciju pod naslovom mjesna određenost poreznih obveznika prebivalište i uobičajeno boravište).

5. ODREĐENJE PREDMETNOG OBUHVATA POREZNE OBVEZE KOD POREZA NA DOHODAK

Kod određenja predmetnog obuhvata porezne obveze poreza na dohodak treba postaviti pitanje što je dohodak. Zakonodavstva taksativno nabrajaju što se smatra

dohotkom. Tako Zakon o porezu na dohodak Republike Hrvatske navodi da se dohotkom smatra dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala, dohodak od osiguranja i drugi dohodak.

Kod sadržajne dimenzije predmetnog obuhvata porezne obveze razvile su se četiri teorije:

1. Teorija izvora dohotka

Prema ovoj teoriji dohodak je ukupnost dobara koja su pritekla kao prihodi iz trajnih izvora u određenom razdoblju (jedna godina) određenoj osobi, koja (dobra) stoje, radi zadovoljavanja egzistencijalnih i drugih osobnih potreba, na raspolaganju toj osobi te osobama koje ona uzdržava temeljem zakona.

2. Haig-Simonsova teorija

Prema ovom pristupu dohodak je algebarski zbroj 1) potrošnje na tržištu i 2) razlika vrijednosti ukupnih imovinskih prava na početku i na kraju promatranog razdoblja. Ovaj koncept znači da je dohodak zbroj onoga što je utrošeno i onoga što je uštedeno. Ovo određenje uključuje u oporezivi dohodak i kapitalne dobitke, pa čak i darove, nasljedstva i dobitke u igrama na sreću.

3. Potrošni porez na dohodak

Ukratko oporezivanje potrošnje porezom na dohodak sastoji se u primjeni progresivne porezne tarife na ukupni iznos potrošnje poreznog obveznika tijekom godine.

4. Teorija tržišnog dohotka

S obzirom da nije formulirana jedinstvena, svima ili velikoj većini stručnjaka i znanstvenika koji se bave porezima prihvatljiva definicija dohotka, praktično se problem definiranja dohotka za potrebe oporezivanja rješava u pravilu taksativnim nabrojanjem prihoda fizičkih osoba koji će, u slučaju njihova ostvarenja biti oporezovani. Ipak, ne može se reći da ovakav pristup nije teorijski utemeljen, tj. da ne postoji teorijski kriterij za rješavanje problema – što je oporezivi dohodak. Taj kriterij jest činjenica ostvarenja dohotka na tržištu. Prema tome se i teorija na kojoj je utemeljeno oporezivanje dohotka naziva teorijom tržišnog dohotka. Ilustracija primjene ove teorije jest, između ostalih i hrvatski sustav oporezivanja dohotka. Tako se prema hrvatskom Zakonu o porezu na dohodak, oporezuju samo primici ostvareni na tržištu rada, robe, usluga i kapitala te davanjem na korištenje imovine i imovinskih prava, s druge strane, dosljedno, dohotkom se ne smatraju «primici za koje fizičke osobe ne pružaju tržišne protuusluge».

POREZ NA DOHODAK PRAVNA OSNOVA

Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/04 i 73/08.

Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/05, 96/06 i 68/07.

1. POREZNI OBVEZNIK

Porezni obveznik je fizička osoba koja ostvaruje dohodak.

Ako više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak, porezni obveznik je svaka fizička osoba zasebno i to za svoj udio u zajednički ostvarenom dohotku.

Porezni obveznik je i nasljednik za sve porezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Nasljednik je istodobno i porezni obveznik za dohodak koji mu pritječe iz naslijeđenih izvora dohotka.

1.1. Rezident

Rezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište.

Rezident je i fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlen je u državnoj službi Republike Hrvatske i po toj osnovi prima plaću.

1.2. Nerezident

Nerezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a u Republici Hrvatskoj ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama Zakona o porezu na dohodak.

2. IZVORI DOHOTKA

Oporezuju se sljedeći izvori dohotka:

1. dohodak od nesamostalnog rada,
2. dohodak od samostalne djelatnosti,
3. dohodak od imovine i imovinskih prava,
4. dohodak od kapitala,
5. dohodak od osiguranja,
6. drugi dohodak.

3. POREZNA OSNOVICA

Osnovica poreza na dohodak rezidenta je ukupni iznos dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatnosti dohotka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka, koji rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka), a umanjeno za osobni odbitak i/ili za olakšice za područja posebne državne skrbi i brdsko-planinska područja.

Osnovica poreza na dohodak nerezidenta je ukupni iznos dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatnosti, dohotka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka, koji nerezident ostvari u tuzemstvu (načelo tuzemnog dohotka), a umanjeno za osobni odbitak.

Dohodak od samostalne djelatnosti koji rezident ostvari u tuzemstvu i inozemstvu, a nerezident u tuzemstvu, umanjuje se:

1. za iznos plaća novozaposlenih osoba i nagrada učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja,

2. za iznos izdataka za školovanje i stručno usavršavanje,
3. za iznos izdataka za istraživanje i razvoj,
4. i za preneseni gubitak

4. POREZNO RAZDOBLJE

Porez na dohodak utvrđuje se i plaća za kalendarsku godinu (porezno razdoblje).

Porezno razdoblje može biti kraće od kalendarske godine u sljedećim slučajevima:

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

5. POREZNE STOPE

Porez na dohodak plaća se po stopi od 15% od porezne osnovice do visine dvostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka, po stopi od 25% na razliku porezne osnovice između dvostrukog i peterostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka, po stopi od 35% na razliku porezne osnovice između peterostrukog i 14-erostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka te po stopi od 45% na poreznu osnovicu iznad 14-erostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka.

Porez na dohodak prema gore navedenom uvećava se za prirez porezu na dohodak koji uvedu jedinice lokalne samouprave prema posebnim zakonima, a umanjuje se ako jedinice lokalne samouprave propišu niži udio u porezu na dohodak od onog koji im pripada po posebnom zakonu.

6. PRIMICI KOJI SE NE SMATRAJU DOHOTKOM

Dohotkom se ne smatraju:

1. primici od kamata na kunsku i deviznu štednju, na pologe (po viđenju i oročene) na žiroračunu, tekućem i deviznom računu koji su ostvareni od banaka, štedionica i štedno-kreditnih zadruga,
2. primici od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu,
3. primici od kamata po vrijednosnim papirima izdanim u skladu s posebnim zakonom,
4. primici od otuđenja financijske imovine ako to nije djelatnost poreznog obveznika,
5. izravne uplate premije osiguranja za dokup dijela doživotne mirovine određene prema Zakonu o mirovinskom osiguranju kojeg bi osiguranik ostvario da je navršio određenu starosnu dob i/ili određeni mirovinski staž, a koje uplaćuju poslodavci za svoje radnike u vrijeme njihovog umirovljenja,
6. mirovine rezidenata ostvarene u inozemstvu,
7. obiteljske mirovine koje djeca ostvaruju nakon smrti roditelja prema Zakonu o mirovinskom osiguranju i Zakonu o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihovih obitelji,
8. državne nagrade ustanovljene propisima koje donosi Hrvatski sabor i Vlada

Republike Hrvatske, nagrade jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave propisane statutom tih jedinica i novčane nagrade za osvojenu medalju na olimpijskim igrama te svjetskim i europskim prvenstvima planirane za te namjene u državnom proračunu Republike Hrvatske i proračunima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Dohotkom se ne smatraju ni primici za koje fizičke osobe ne pružaju tržišne protuusluge i to:

1. primici po posebnim propisima,
2. potpore zbog zbrinjavanja ratnih invalida i članova obitelji poginulih hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata,
3. socijalne potpore,
4. doplatak za djecu i novčani primici za opremu novorođenog djeteta,
5. primici osoba s invaliditetom, osim plaća i mirovina,
6. potpore zbog uništenja i oštećenja imovine zbog elementarnih nepogoda,
7. potpore zbog uništenja i oštećenja imovine zbog ratnih događaja,
8. nasljedstva i darovi,
9. primici od otuđenja osobne imovine,
10. odštete koje nisu u svezi s gospodarstvenom djelatnošću,
11. primici ostvareni na nagradnim natjecanjima ili natjecanjima, raspisanim pod jednakim uvjetima uz mogućnost sudjelovanja svih osoba i igrama na sreću prema posebnom zakonu,
12. primici koje fizičke osobe ostvaruju po osnovi darovanja pravnih i fizičkih osoba, a za zdravstvene potrebe (operativne zahvate, liječenja, nabavu lijekova i ortopedskih pomagala), rješavanje kojih nije plaćeno osnovnim, dopunskim i privatnim zdravstvenim osiguranjem i tako dalje.

7. PRIMICI NA KOJE SE NE PLAĆA POREZ NA DOHODAK

Porez na dohodak ne plaća se na:

1. naknadu razlike plaće za vrijeme vojne službe u Oružanim snagama Republike Hrvatske,
2. naknadu plaće pripadnicima civilne zaštite i drugim osobama za djelatnost u okviru civilne zaštite i zaštite od elementarnih nepogoda,
3. naknadu plaće za vrijeme privremene nezaposlenosti i spriječenosti za rad isplaćenu na teret sredstava obveznih osiguranja,
4. nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja do 1. 600, 00 kuna mjesečno,
5. nagrade učenicima i studentima osvojene na natjecanjima u okviru obrazovnog sustava i organiziranim školskim i sveučilišnim natjecanjima,
6. primitke učenika i studenata na redovnom školovanju za rad preko učeničkih i studentskih udruga, po posebnim propisima, a do 50.000,00 kuna godišnje,
7. naknade štete zbog posljedica nesreće na radu prema odluci suda ili nagodbi u tijeku sudskog postupka, ako je naknada određena u jednokratnom iznosu,
8. naknade i nagrade koje osuđene osobe primaju za rad u kazneno-popravnim ustanovama i domovima za preodgoj,

9. primitke radnika i fizičkih osoba koje ostvaruju po osnovi nesamostalnog rada, a odnose se na naknade, potpore i nagrade koje im isplaćuje poslodavac i isplatiatelj primitka, odnosno plaće, do propisanih iznosa i to kako slijedi:

1. naknade prijevoznih troškova na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka,
2. naknade troškova noćenja na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka,
3. naknade troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim javnim prijevozom u visini stvarnih izdataka, prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte. Ako na određenom području odnosno udaljenosti nema organiziranog prijevoza, naknada troškova prijevoza na posao i s posla utvrđuje se u visini cijene prijevoza koja je utvrđena na približno jednakim udaljenostima na kojima je organiziran prijevoz,
4. naknade troškova prijevoza na posao i s posla međumjesnim javnim prijevozom u visini stvarnih izdataka, prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte. Ako radnik mora sa stanice međumjesnog javnog prijevoza koristiti i mjesni prijevoz, stvarni izdaci utvrđuju se u visini troškova mjesnog i međumjesnoga javnoga prijevoza,
5. naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe do 2,00 kune po prijeđenom kilometru,
6. potpore zbog invalidnosti radnika do 2.500,00 kuna godišnje,
7. potpore za slučaj smrti radnika do 7.500,00 kuna,
8. potpore u slučaju smrti člana uže obitelji radnika (bračnog druga, roditelja, roditelja bračnog druga, djece, drugih predaka i potomaka u izravnoj liniji, usvojene djece i djece na skrbi te punoljetne osobe kojoj je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu) do 3.000,00 kuna,
9. potpore zbog neprekidnog bolovanja radnika dužeg od 90 dana do 2.500,00 kuna godišnje. Razdoblje bolovanja duže od 90 dana ne mora se odnositi na jednu kalendarsku godinu,
10. dar djetetu do 15 godina starosti (koje je do dana 31. prosinca tekuće godine navršilo 15 godina starosti) do 600,00 kuna godišnje,
11. prigodne nagrade do 2.500,00 kuna godišnje (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.),
12. nagrade radnicima za navršениh:
 - 12.1. – 10 godina radnog staža do 1.500,00 kuna
 - 12.2. – 15 godina radnog staža do 2.000,00 kuna
 - 12.3. – 20 godina radnog staža do 2.500,00 kuna
 - 12.4. – 25 godina radnog staža do 3.000,00 kuna
 - 12.5. – 30 godina radnog staža do 3.500,00 kuna
 - 12.6. – 35 godina radnog staža do 4.000,00 kuna
 - 12.7. – 40 godina radnog staža do 5.000,00 kuna,
13. dnevnice u zemlji do 170,00 kuna za službeno putovanje koje traje više od 12 sati dnevno. Za službena putovanja u zemlji koja traju više od 8, a manje od 12 sati, neoporezivi dio dnevnica iznosi do 85 kuna,
14. dnevnice u inozemstvu do iznosa i pod uvjetima utvrđenim propisima o izdacima za službena putovanja za korisnike državnog proračuna,
15. terenski dodatak u zemlji do 170,00 kuna dnevno na ime pokrića troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu u zemlji, osim troškova smještaja koji se podmiruju na teret poslodavca i ne smatraju se dohotkom radnika,
16. terenski dodatak u inozemstvu do 250,00 kuna dnevno na ime pokrića troškova prehrane i drugih troškova radnika na terenu u inozemstvu, osim troškova smještaja koji se podmiruju na teret poslodavca i ne smatraju se dohotkom radnika,
17. pomorski dodatak do 250,00 kuna dnevno,

18. pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe do 400,00 kuna dnevno,
19. naknade za odvojeni život od obitelji do 1.600,00 kuna mjesečno,
20. otpremnine prilikom odlaska u mirovinu do 8.000,00 kuna,
10. stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje na srednjim, višim i visokim školama i fakultetima, ukupno do 1.600,00 kuna mjesečno, a iznimno 4.000,00 kuna za izvanredne studente,
11. stipendije studenata za redovno školovanje na višim i visokim školama i fakultetima i poslijediplomanata te poslijedoktoranata za koje su sredstva planirana u državnom proračunu Republike Hrvatske,
12. športske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju športašima za njihovo športsko usavršavanje, do 1.600,00 kuna mjesečno,
13. sindikalne socijalne pomoći koje se isplaćuju iz sredstava sindikalne članarine članovima sindikata,
14. nagrade za športska ostvarenja i naknade športašima prema posebnim propisima, do 20.000,00 godišnje itd.

8. OSOBNA OSLOBOĐENJA

Fizičke osobe koje u Republici Hrvatskoj obavljaju diplomatsko-konzularne dužnosti ne plaćaju porez na tako ostvaren dohodak i to:

1. šefovi inozemnih diplomatskih misija akreditiranih u Republici Hrvatskoj i diplomatsko osoblje inozemnih diplomatskih misija u Republici Hrvatskoj, a i članovi njihove uže obitelji, ako ti članovi nisu hrvatski državljani ili nemaju prebivalište u Republici Hrvatskoj,
2. šefovi inozemnih konzulata u Republici Hrvatskoj i konzularni dužnosnici te članovi njihove uže obitelji, ako ti članovi nisu hrvatski državljani ili nemaju prebivalište u Republici Hrvatskoj,
3. dužnosnici UN i njihovih posebnih agencija, stručnjaci tehničke pomoći UN i njihovih posebnih agencija,
4. fizičke osobe zaposlene kod inozemnih diplomatskih misija, konzulata i međunarodnih organizacija, fizičke osobe zaposlene kod šefova diplomatskog osoblja inozemnih diplomatskih misija i međunarodnih organizacija u Republici Hrvatskoj, ako nisu hrvatski državljani ili nemaju prebivalište u Republici Hrvatskoj,
5. počasni konzularni dužnosnici inozemnih konzulata u Republici Hrvatskoj za primitke što ih ostvaruju od države koja ih je imenovala za obavljanje konzularnih poslova.

9. UTVRĐIVANJE DOHOTKA

9. 1. OPĆE ODREDBE O UTVRĐIVANJU DOHOTKA

Dohodak je razlika između primitaka priteklih u poreznom razdoblju i izdataka nastalih u istom poreznom razdoblju.

9.2. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD NESAMOSTALNOG RADA

9. 2.1. Dohodak od nesamostalnog rada

U sklopu oporezivanja dohotka, dohodak od nesamostalnog rada je u većini

zemalja najizdašniji izvor prihoda. Kod dohotka od nesamostalnog rada uobičajeno je da na jednoj strani imamo poslodavca, a na drugoj strani radnika.

Poslodavci su pravne ili fizičke osobe koje zapošljavaju ili su zapošljavale fizičke osobe radi obavljanja poslova i koje fizičkim osobama isplaćuju ili su isplaćivale plaću.

Radnici su fizičke osobe koje su obavljale ili obavljaju poslove u javnoj i privatnoj službi i koje po osnovi sadašnjeg rada, prijašnjeg rada po osnovi prijašnjeg radnog odnosa ili po osnovi budućeg rada a po osnovi sadašnjeg radnog odnosa dobivaju plaću. Radnicima se smatraju i neke druge kategorije fizičkih osoba, u koju skupinu ulaze umirovljenici, zatim članovi predstavničkih i izvršnih tijela državne vlasti i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za primitke (plaće) koje im se isplaćuju za rad u tim tijelima i jedinicama.

Prema ranije važećem Pravilniku o porezu na dohodak bitna obilježja nesamostalnog rada su sljedeća:

- ne postoji nikakav poslovni rizik za radnika,
- radnik ulaže u poslovni proces samo svoj fizički ili umni rad,
- radnik je obvezan raditi s određenim učinkom, ali ne i s određenim uspjehom,
- unaprijed se utvrđuje visina isplate (plaće) koja je u pravilu vezana za radno vrijeme,
- dogovara se u pravilu trajanje rada radnika na neodređeno vrijeme, a samo iznimno na određeno vrijeme,
- poslodavac preuzima na svoj teret izdatke koji radniku nastaju u radu ili obavljanju poslova (dnevnice, putni troškovi, terenski dodatak, naknada za odvojeni život i slično),
- poslodavac stavlja radniku na raspolaganje sredstva rada (radni prostor i opremu),
- poslodavac isplaćuje naknadu plaće radniku za vrijeme kad ovaj ne radi zbog bolovanja, godišnjeg odmora, slobodnih dana i slično.

Dohodak od nesamostalnog rada je razlika između primitaka priteklih u poreznom razdoblju i izdataka nastalih u istom razdoblju.

9.2.2. Primici po osnovi nesamostalnog rada

Primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju se:

1. svi primici koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa, prema propisima koji uređuju radni odnos, a to su:

2. plaća koju poslodavac isplaćuje radnicima u svezi sa sadašnjim radom, prijašnjim radom po osnovi prijašnjeg radnog odnosa ili budućim radom po osnovi sadašnjeg radnog odnosa,

3. primici po osnovi naknada, potpora, nagrada i drugog, koje poslodavac isplaćuje ili daje radnicima iznad propisanih iznosa,

4. plaća koju radniku umjesto poslodavca isplati druga osoba,

5. premije osiguranja koje poslodavci plaćaju za svoje radnike po osnovi životnog osiguranja, dopunskog i privatnoga zdravstvenog osiguranja, dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja i osiguranja njihove imovine,

6. svi drugi primici koje poslodavac isplaćuje ili daje radniku za obavljeni rad po

osnovi ugovora o radu ili drugog akta kojim se uređuje radni odnos,

7. poduzetnička plaća koja ulazi u rashod pri utvrđivanju poreza na dobit,

8. primici (plaća) fizičkih osoba izaslanih na rad u Republiku Hrvatsku po nalogu inozemnog poslodavca u tuzemna društva za rad u tim društvima,

9. primici (plaća) članova predstavničkih i izvršnih tijela državne vlasti i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koji im se isplaćuju za rad u tim tijelima i jedinicama,

10. naknade plaće osobama koje pružaju njegu i pomoć hrvatskim ratnim vojnim invalidima iz Domovinskog rata I. skupine, prema posebnom propisu.

Primicima po osnovi nesamostalnog rada smatraju se i:

1. mirovine ostvarene na temelju prijašnjih uplata doprinosa za obvezno mirovinsko osiguranje,

2. mirovine koje isplaćuju osiguravatelji na temelju prijašnjih uplata poslodavca za dopun dijela mirovine, ako su te uplate bile oslobođene oporezivanja,

3. mirovine koje se isplaćuju poduzetnicima koji su obavljali samostalnu djelatnost, poduzetnicima koji su plaćali porez na dobit i drugim osobama na temelju prijašnjih uplata doprinosa u propisano obvezno osiguranje, a koji su bili porezno dopustivi izdatak ili rashod.

Primicima u naravi smatraju se korištenje zgrada, prometnih sredstava, povoljnije kamate pri odobravanju kredita i druge pogodnosti koje poslodavci i isplatitelji primitka, odnosno plaće daju radnicima i fizičkim osobama koje ostvaruju sve gore navedene primitke. Primitkom po osnovi povoljnijih kamata smatra se razlika između ugovorene niže i stope kamate od 4% godišnje, osim kamata po kreditima koji se daju ili subvencioniraju iz proračuna, ali ne radnicima uprave.

Iz gore navedenih zakonskih odredbi može se zaključiti da se primici po osnovi nesamostalnog rada mogu javiti u dva oblika: **plaća** i **pogodnosti uz plaću**.

Plaća bi podrazumijevala sve ono što je navedeno pod 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9 i 10, dok mirovine ne bi smatrale plaćom.

Pogodnosti uz plaću to su sporedni dohotci ili druge pogodnosti koje dopunjuju uobičajene nadnice ili plaće. Pogodnosti uz plaću javljaju se u dva oblika:

a) **Novčani primici**, npr. premije osiguranja koji uplaćuju poslodavci za svoje radnike (navedeno pod 5),

b) **Nenovčani primici** – to su primici koje radnici ostvare, po osnovi nesamostalnog rada, u naturalnom obliku (vidjeti primitke u naravi).

9.2.3. Izdaci po osnovi nesamostalnog rada

Izdacima pri utvrđivanju dohotka od nesamostalnog rada, smatraju se uplaćeni doprinosi za obvezna osiguranja iz plaće, odnosno iz primitka. Ova se zakonska odredba odnosi na doprinose iz plaće odnosno na doprinose za obvezno mirovinsko osiguranje koji se obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju po stopi 20% - prvi mirovinski stup, odnosno po stopama 15% - prvi mirovinski stup i 5% - drugi mirovinski stup.

Izdaci koji se mogu odbiti pri utvrđivanju dohotka od nesamostalnog rada i predjuma poreza po toj osnovi smatraju se i uplaćene premije osiguranja koje radnici i fizičke osobe uplaćuju na svoj teret, a poslodavac i isplatitelj primitka, odnosno plaće i mirovine ih obustavlja i uplaćuje pri isplati plaće, odnosno primitka ili mirovine.

Ova se zakonska odredba odnosi na uplaćene premije životnog osiguranja koje imaju obilježje štednje, dopunskog i privatnoga zdravstvenog osiguranja te dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja tuzemnim osigurateljima do visine 1.000,00 kuna za svaki mjesec poreznog razdoblja, a najviše do visine 12.000,00 kuna godišnje.

9.2.4. Utvrđivanje i plaćanje predujma kod poreza na dohodak od nesamostalnog rada

Kod dohotka od nesamostalnog rada predujam poreza obračunava, obustavlja i uplaćuje poslodavac i isplatitelj primitka ili plaće odnosno mirovine ili sam porezni obveznik.

Predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada se obračunava, obustavlja i uplaćuje prilikom svake isplate prema propisima koji važe na dan isplate.

Predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada obračunava se od porezne osnovice koju čini iznos svih primitaka od nesamostalnog rada ostvarenih tijekom jednog mjeseca, umanjen za izdatke koji su uplaćeni i umanjen za iznos mjesečnoga osobnog odbitka iz članka 36. stavka 1. i 2. (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka čl. 36. Zakona o porezu na dohodak).

Predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada obračunava se po stopi od 15% od mjesečne porezne osnovice do visine dvostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka, po stopi od 25% na razliku mjesečne porezne osnovice između dvostrukog i peterostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka, po stopi od 35% na razliku mjesečne porezne osnovice između peterostrukog i 14-erostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka i po stopi od 45% na razliku mjesečne porezne osnovice iznad 14-erostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka.

9.2.5. Porezna kartica

Osobni odbitak pri utvrđivanju predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada priznaje se i utvrđuje na temelju porezne kartice koju za radnika, umirovljenika i fizičke osobe koje ostvaruju primitke od nesamostalnog rada imaju poslodavci i isplatitelji primitka, odnosno plaće i mirovina. Poreznu karticu besplatno izdaje Porezna uprava, a poslodavci i isplatitelji primitka, odnosno plaće i mirovina dužni su je čuvati dok radnik, umirovljenik i fizička osoba koja ostvaruje primitke od nesamostalnog rada kod njih radi, odnosno dok se isplaćuje mirovina ili primitak po osnovi nesamostalnog rada.

Osobni odbitak iz članka 36. stavka 1. i 2. Zakona o porezu na dohodak radnik, umirovljenik i fizička osoba koja ostvaruje primitak po osnovi nesamostalnog rada može tijekom poreznog razdoblja koristiti ako je poslodavcu ili isplatitelju primitka odnosno plaće ili mirovine predao poreznu karticu. (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka čl. 36. Zakona o porezu na dohodak).

Radnik, umirovljenik i fizička osoba koja ostvaruje primitak po osnovi nesamostalnog rada obvezni su svaku promjenu u svezi s uzdržavanim članovima uže obitelji i djece, promjenu prebivališta ili uobičajenog boravišta i drugo, koja utječe na osobni odbitak, odnosno neoporezivi dio dohotka, prijaviti ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu, odnosno uobičajenom boravištu i dostaviti joj vjerodostojne isprave u roku od trideset (30) dana od dana nastanka promjene.

10. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI

10.1. Dohodak od samostalne djelatnosti

Samostalne djelatnosti karakterizira njihova poduzetnička priroda. U sklopu samostalne djelatnosti, porezni obveznik, poduzetnik, isporučuje za nagradu kupcu dobra ili mu obavlja usluge. Porezni obveznik se javlja kao nezavisni ugovaratelj, tj. onaj koji za nagradu obavlja posao u svoje ime i za svoj račun te nije podložan nadzoru osobe kojoj isporučuje dobra ili obavlja uslugu «osim u vezi s učinkom njegova rada i osim, možda, u svezi s nalogom tehničke naravi».

Prema ranije važećem Pravilniku o porezu na dohodak temeljna obilježja samostalne djelatnosti su sljedeća: samostalnost, trajnost i namjera ostvarenja dohotka.

1. Obilježje **samostalnosti** je od bitne važnosti za rješavanje pitanja razgraničenja nesamostalnog rada i samostalne djelatnosti, koje u praksi može stvarati teškoće konzistentnom i učinkovitim oporezivanju koje jednake tretira jednako. Pitanje samostalnosti rješava se na tri razine: **a)** najopćenitije, **samostalnost** znači obavljanje djelatnosti za vlastiti račun i na vlastitu odgovornost, **b)** potreba za još preciznijim razgraničenjem samostalne djelatnosti od nesamostalnog rada dovela je do primjene načela (ili doktrine) «**prednosti sadržaja nad formom**», prema kojem porezne vlasti nisu vezane pravnim oblikom neke transakcije, nego se trebaju usredotočiti na njezin stvarni sadržaj. Primjena ove doktrine usmjerena je primarno na suzbijanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze. U skladu s time, za razgraničenje samostalnih djelatnosti od nesamostalnog rada mjerodavna su njihova obilježja a ne vrsta ugovora ili oblik isplate, **c)** nadalje se navode kriteriji definiranja samostalne djelatnosti. To su: ulaganje kapitala, postojanje poduzetničkog rizika, slobodno određivanje vrste djelatnosti, te vremena i mjesta obavljanja djelatnosti, rad za više naručitelja, poduzetnik može djelatnost obavljati osobno i/ili s radnicima, poduzetnik ne ostvaruje dohodak u vrijeme kada se djelatnost ne obavlja.

2. Postojanje osobine **trajnosti** djelatnosti vezano je uz subjektivni pokazatelj – naime trajnost postoji ako postoji namjera njezinog ponavljanja s ciljem stvaranja stalnog izvora dohotka. Subjektivni kriterij (**namjera**) uvjetuje da već jednokratna radnja može značiti početak trajnog obavljanja djelatnosti.

3. Kriterij **namjere** ostvarivanja dohotka dopunjuje kriterij **trajnosti**. Namjera ostvarivanja dohotka postoji, naime, onda ako se na temelju vrste djelatnosti, načina njezina obavljanja i poslovne osposobljenosti može zaključiti da će se ta djelatnost trajno obavljati i da će se tako ostvarivati dohodak.

Dohotkom od samostalne djelatnosti smatra se:

1. dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti,
2. dohodak od slobodnih zanimanja i
3. dohodak od poljoprivrede i šumarstva.

1. Obrtom i s obrtom izjednačenim djelatnostima (obrtničkim djelatnostima), u smislu Zakona o porezu na dohodak smatraju se:

1. djelatnosti u smislu članka 1. Zakona o obrtu i sve druge posebno navedene gospodarstvene djelatnosti,

2. ustup uz naknadu ili konačna prodaja imovinskih prava u okviru obrtničke djelatnosti ili djelatnosti slobodnog zanimanja,

3. otuđenje (prodaja, zamjena i drugi prijenos) više od tri nekretnine ili više od tri imovinska prava iste vrste u razdoblju od pet godina, osim ako se nekretnine izvlašćuju na temelju posebnog zakona. Razdoblje od pet godina počinje teći od dana otuđenja prve nekretnine, pri čemu je mjerodavan nadnevak kupoprodajnog ili drugoga ugovora odnosno isprave o stjecanju vlasništva. Ako se otuđuje zgrada s više stanova ili poslovnih prostora ili građevinsko zemljište ili više zemljišnih čestica, jednom nekretninom smatra se svaki stan, poslovni prostor, gradilište ili zemljišna čestica.

Djelatnostima slobodnih zanimanja smatraju se profesionalne djelatnosti fizičkih osoba koje su po toj osnovi obvezno osigurane prema propisima koji uređuju obvezna osiguranja, odnosno djelatnosti fizičkih osoba kojima su to osnovne djelatnosti i koje su po toj osnovi upisane u registar poreznih obveznika poreza na dohodak. Djelatnostima slobodnih zanimanja osobito se smatraju:

1. samostalna djelatnost zdravstvenih djelatnika, veterinar, odvjetnika, javnih bilježnika, revizora, inženjera, arhitekata, poreznih savjetnika, stečajnih upravitelja, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika i druge slične djelatnosti,
2. samostalna djelatnost znanstvenika, književnika, izumitelja i druge slične djelatnosti,
3. samostalna predavačka djelatnost, odgojna djelatnost i druge slične djelatnosti,
4. samostalna djelatnost novinara, umjetnika i športaša.

Djelatnost poljoprivrede i šumarstva obuhvaća korištenje prirodnih bogatstava zemlje i prodaju, odnosno zamjenu od tih djelatnosti dobivenih proizvoda u neprerađenom stanju. Fizičke osobe su po osnovi djelatnosti poljoprivrede i šumarstva obveznici poreza na dohodak, ako su po toj osnovi obveznici poreza na dodanu vrijednost prema posebnom zakonu te ako ostvaruju poticaje na način i pod uvjetima propisanim posebnim zakonima. Iz ove zakonske odredbe zaključuje se da se oporezivanje dohotka ostvarenog od poljoprivrede i šumarstva ne oporezuje prema katastarskom prihodu, a to bi značilo oporezivanje jedne kategorije poreznih obveznika na temelju pretpostavljenog dohotka koji se za sve porezne obveznike utvrđuje temeljem općih podataka o veličini pojedinih poljoprivrednih posjeda iz katastarskih knjiga.

10.2. Utvrđivanje dohotka od samostalne djelatnosti

Dohodak od samostalnih djelatnosti je razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju.

10.3. Primici po osnovi samostalnih djelatnosti

Poslovni primici su sva dobra (novac, stvari, materijalna prava, usluge i drugo) koja su poreznom obvezniku u okviru njegove samostalne djelatnosti pritekla u poreznom razdoblju.

Poslovni primici utvrđuju se prema njihovoj tržišnoj vrijednosti.

U poslovne primitke ulaze i primici ostvareni od prodaje i izuzimanja stvari i prava koja služe za obavljanje samostalne djelatnosti i koja se vode ili su se trebala voditi u popisu dugotrajne imovine, kao i primici ostvareni od otuđenja ili likvidacije djelatnosti i tako dalje.

10.4. Izdaci po osnovi samostalnih djelatnosti

Poslovni izdaci su svi odljevi dobara poreznog obveznika tijekom poreznog razdoblja radi stjecanja, osiguranja i očuvanja poslovnih primitaka.

Temeljno je načelo, što se tiče priznavanja izdataka, ipak, da se oni priznaju u visini u kojoj su stvarno učinjeni. Ovo načelo potrebno je konkretizirati radi praktične provedbe. Izdaci su stoga podijeljeni u dvije grupe: 1.) **izdaci materijalne naravi**, i 2.) **izdaci osoblja**.

Izdaci materijalne naravi (za materijal, robu, proizvode, energiju i usluge), koji služe za stjecanje dohotka, priznaju se u visini cijene nabave ili troška proizvodnje.

Izdacima za osoblje smatraju se izdaci za plaće i obvezni doprinosi na plaću radnika i fizičkih osoba koje ostvaruju primitke po osnovi nesamostalnog rada (plaće s porezima i doprinosima) u visini stvarnih isplata.

Razlikovanje između primitaka i izdataka vezanih za obavljanje djelatnosti i onih koji to nisu može se, primjera radi, ilustrirati poreznim tretmanom kredita u hrvatskom sustavu poreza na dohodak. Tako, opće je pravilo (**lex generalis**) da primljeni krediti i zajmovi nisu poslovni primitak, a otplate kredita i zajmova nisu poslovni izdatak. Međutim pravilo (**lex specialis**) regulira da se plaćene kamate po kreditima i zajmovima za obavljanje djelatnosti smatraju poslovnim izdacima, a naplaćene kamate po sredstvima i plasmanima sredstava koja služe za obavljanje djelatnosti smatraju se poslovnim primicima.

10.4.1. Otpis (amortizacija) kao izdatak

Jedna je od važnih pojedinačnih stavki u kategorizaciji izdataka – otpis (amortizacija). U osnovi objašnjenja pojma otpisa kao porezno relevantne kategorije leži razlikovanje povrata uloženog kapitala i dohotka ostvarenog korištenjem kapitalnog ulaganja. Naime, da bi se ostvario dohodak, porezni obveznik ulaže određeni iznos (kapitalno ulaganje) radi kupnje određene imovine, npr. strojeva, prijevoznih sredstava ili zgrada, ali i nematerijalne imovine, npr. prava, koja koristi radi ostvarenja dohotka.

Što se tiče materijalne imovine naše porezno zakonodavstvo razlikuje opremu i poslovne objekte. Opremom se smatraju računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni, oprema za računalne mreže, namještaj itd., a poslovnim objektima se smatraju građevinski objekti za poslovne djelatnosti.

Dio bruto-dohotka ostvarenog korištenjem te imovine smatra se povratom uloženog kapitala jer navedena sredstva imaju ograničen vijek upotrebe – ona se troše korištenjem koje dovodi do ostvarenja dohotka. Tako porezni obveznik koristi, «troši», kapitalno ulaganje do kojeg je došlo kod kupnje imovine koja služi za ostvarenje dohotka – porezni obveznik zapravo, ostvarujući dohodak, postepeno prodaje onu svoju proizvodnu imovinu pomoću koje dohodak ostvaruje a koja ima ograničeno vrijeme upotrebe. Stoga je onaj dio njegovog bruto-dohotka koji je povrat njegovog kapitalnog ulaganja zapravo nadoknada troška koji on ima trošeći potrošno proizvodno sredstvo, odnosno, gledano sa stanovišta poreza na dohodak – porezno priznati izdatak. Uzimajući to u obzir, u poreznom pravu razvijena su pravila koja imaju za cilj «odvojiti iznose povrata kapitalnog ulaganja od dohotka». Na temelju takvog odvajanja, neoporezivi povrat kapitala (tj. porezno priznati izdatak) odbija se

od bruto dohotka.

Otpis se može provoditi primjenom različitih metoda. Najjednostavnija metoda je **linearna metoda amortizacije**, kod koje se otpis vrijednosti imovine ravnomjerno (u jednakim postocima od izvorne cijene) raspoređuje tijekom iskoristivog vijeka imovine. Druga metoda je **metoda ubrzanog otpisa** – koja omogućuje poreznom obvezniku da izborom razmjerno viših stopa otpisa u početnim godinama korištenja opreme otpiše veću vrijednost i na taj način značajnije umanja oporezivi dohodak u razdoblju u kojem ubrzani otpis obavlja. Ubrzani otpis u svom krajnjem obliku javlja se kao jednokratni otpis.

Praktična provedba otpisa (amortizacije) iziskuje postojanje popisa imovine koja se može otpisati – u hrvatskom sustavu poreza na dohodak taj se popis naziva popisom dugotrajne imovine u koju se unose stvari i prava, ako su njihove nabavne cijene, odnosno troškovi proizvodnje (nabavna vrijednost) veći od 2.000,00 kuna i ako je njihov vijek trajanja dulji od godinu dana. Prava ulaze u popis dugotrajne imovine samo ako je kod njihove nabave plaćena naknada. Nabavna vrijednost dobara dugotrajne imovine, koja su unesena u popis dugotrajne imovine, otpisuje se u skladu sa Zakonom o porezu na dobit (vidjeti lekciju smanjenje ili umanjeње porezne osnovice kod poreza na dobit).

10.5. Utvrđivanje predujma poreza na dohodak od samostalne djelatnosti

Kod dohodaka od samostalne djelatnosti mjesečni predujam se plaća prema rješenju Porezne uprave.

Rješenje o predujmu vrijedi do izmjene, odnosno do utvrđivanja novog predujma.

Porezna uprava može, na zahtjev poreznog obveznika, izmijeniti visinu predujma. Zahtjev se temelji na podnesku koji sadrži sve bitne sastojke iz porezne prijave.

Obveznik koji počinje obavljati samostalnu djelatnost ne plaća predujmove poreza na dohodak do podnošenja prve godišnje porezne prijave.

Predujmovi kod poreza na dohodak od samostalne djelatnosti plaćaju se mjesečno do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec.

Porezna uprava može na temelju obavljenog očevida i inspekcijskog nadzora, podataka iz obrađenih godišnjih poreznih prijava ili drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika s kojima raspolaže, izmijeniti rješenje o predujmu i utvrditi nove iznose mjesečnih predujmova.

10.5.1. Promjena načina oporezivanja

Porezni obveznik koji ostvaruje dohodak od samostalne djelatnosti može na vlastiti zahtjev plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak ili je obavezan plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak ako ispunjava zakonske uvjete za oporezivanje dobiti, na način i pod uvjetima propisanim Zakonom o porezu na dobit (vidjeti lekciju porezni obveznik kod poreza na dobit).

Pisani zahtjev kojim se na vlastiti zahtjev traži promjena načina oporezivanja dostavlja se nadležnoj ispostavi Porezne uprave do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu.

Rješenje kojim se usvaja zahtjev za promjenom oporezivanja obavezuje poreznog obveznika sljedećih pet godina. U opravdanim slučajevima Porezna uprava može

odobriti i kraći rok prelaska s plaćanja poreza na dohodak na porez na dobit i obratno.

Porezni obveznik koji ostvaruje dohodak od samostalne djelatnosti a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, dohodak i porez na dohodak može se utvrđivati i u paušalnom iznosu.

11. POREZ NA DOHODAK OD IMOVINE (PASIVNI DOHODAK)

Imovina u ostvarivanju oporezivog dohotka može poslužiti na dva načina, a razlikovanje među dohotcima, utemeljeno u načinima njihova ostvarenja, dolazi do izražaja u njihovim nazivima: radi se o aktivnom i pasivnom dohotku.

Aktivni dohodak je dohodak ostvaren određenom poslovnom djelatnošću, npr. proizvodnjom ili trgovinom; u slučaju ostvarenja ovog dohotka imovina je samo sredstvo na kojem ili pomoću kojeg porezni obveznik obavlja poslovnu djelatnost usmjerenu na ostvarenje dohotka (npr. stroj ili poslovni objekt).

Pasivni dohodak je dohodak u vezi s ostvarenjem kojega «primatelj ne sudjeluje u poslovnoj aktivnosti koja je dovela do njegova ostvarenja; to su npr. dividende, kamate, dohodak od najma ili zakupa. Iz ovoga proizlazi da u slučaju ostvarenja pasivnog dohotka porezni obveznik ne koristi imovinu u svrhu poslovne djelatnosti, nego ostvaruje dohodak isključivo temeljem ulaganja u tu imovinu.

Pasivni dohodak se u pravilu ostvaruje bez rada, isključivo temeljem korištenja stvarno-pravnih ovlaštenja – prava vlasništva ili posjeda nad imovinom. Pasivni dohodak mogli bi podijeliti na: 1. **dohodak od financijske imovine** i 2. **dohodak od nefinancijske imovine**. Financijska imovina je imovina vlasništvo nad kojom ili ovlaštenje u vezi s kojom se dokazuje nekim financijskim instrumentom, npr. dionicom, obveznicom ili mjenicom; nefinancijska imovina je sva ostala imovina. U hrvatskom pravu poreza na dohodak zakonodavac pravi razliku između dohotka od imovine i imovinskih prava (dohodak od nefinancijske imovine) i dohotka od kapitala (dohodak od financijske imovine).

11. 1. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD IMOVINE I IMOVINSKIH PRAVA

11.1.1. Dohodak od imovine i imovinskih prava (dohodak od nefinancijske imovine)

Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se razlika između primitaka po osnovi najamnine, zakupnine, iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, primitaka od vremenski ograničenog ustupa autorskih prava, prava industrijskog vlasništva i drugih imovinskih prava, primitaka od otuđenja nekretnina i imovinskih prava i izdataka koji su poreznom obvezniku u poreznom razdoblju nastali u svezi s tim primicima. Iz ove zakonske odredbe može se zaključiti da se u našem porezno-pravnom sustavu porez na dohodak od imovine i imovinskih prava može ostvariti na tri načina kao: 1. dohodak od davanja u najam ili zakup materijalne imovine, 2. dohodak od vremenski ograničenog ustupa nematerijalne imovine i 3. dohodak od otuđenja imovine (kapitalni dobitak).

1. Dohodak od davanja u najam ili zakup materijalne imovine, a tu ubrajamo nekretnine ili pokretne stvari. Ostvarenje ovog dohotka utemeljeno je na sklapanju ugovora o najmu ili zakupu. Najam i zakup su ugovori obveznog prava, svrstani u grupu ugovora o uporabi i korištenju stvari. Zakup je konsezualni dvostrano obvezni

ugovor kojim se jedna strana (zakupodavac) obvezuje da će uz naplatu (zakupninu) prepustiti drugoj strani (zakupcu) neke stvari na korištenje. Najam stana je ugovor kojim najmodavac obvezuje predati stan najmoprincu na uporabu, a najmoprimec za to plaćati određenu najamninu (stanarinu). Na ova dva ugovora se kao **lex generalis** primjenjuju odredbe Zakona o obveznim odnosima. Razlika između najma i zakupa je u tome što najmoprimec dobiva stvar na uporabu (bez prava crpljenja plodova), dok zakupac ima pravo na korištenje (dakle, uz uporabu plodova, kao što je, npr. zarada i slično).

Kod dohotka od imovine na temelju najma ili zakupa pokretnina i nekretnina priznaju se izdaci u visini 30% od ostvarene najamnine ili zakupnine. Izdaci su troškovi koje je porezni obveznik imao radi ostvarenja primitaka, a primici su iznosi najamnine ili zakupnine.

Iznimno poreznom obvezniku koji ostvaruje dohodak od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i dohodak ne utvrđuje prema Zakonu o porezu na dohodak (kao samostalne djelatnosti) odnosno na temelju poslovnih knjiga, porez na dohodak od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, utvrđuje se u paušalnom iznosu.

2. Dohodak od vremenski ograničenog ustupa nematerijalne imovine – ovaj je dohodak pandan dohotku od davanja u najam ili zakup materijalne imovine. Zajednička je karakteristika ovih dvaju dohodaka da porezni obveznik ne otuđuje stvar ili pravo koje daje u najam ili zakup, tj. na vremenski ograničeno korištenje. Razlika je u tome što se na prava odnosi uvjet vremenski ograničenog ustupa; vremensko ograničenje kod davanja u najam ili zakup materijalne imovine nije obvezan uvjet. Prema Zakonu o porezu na dohodak odnosno Pravilniku o porezu na dohodak, ustupati se mogu autorska prava i prava industrijskog vlasništva (pisana i govorna djela, djela glazbene i likovne umjetnosti, znanstveni i tehnički radovi, pravo na iskorištavanje prirodnih bogatstava, pravo na tehnološki postupak, poslovni adresari i slično).

Kod ostvarivanja dohotka od imovinskih prava izdaci se utvrđuju u visini stvarno nastalih izdataka, za koje porezni obveznik posjeduje uredne i vjerodostojne isprave. Izdaci se tijekom poreznog razdoblja ne priznaju, već se uzimaju u obzir tek pri utvrđivanju godišnjeg poreza na dohodak od imovinskih prava.

3. Dohodak od otuđenja imovine (kapitalni dobitak) – u prethodna dva slučaja, imovina koja je korištena kao temelj ostvarenja dohotka nije mijenjala vlasnika. Kod trećeg načina ostvarenja oporezivog dohotka od imovine, taj se dohodak ostvaruje njezinim otuđenjem. Razlozi za oporezivanje dohotka od otuđenja imovine (kapitalni dobitak) su sljedeći: **a)** kapitalni dobitak znači povećanje ekonomske snage osobe koja je taj dobitak ostvarila, stoga iz razloga vodoravne i okomite pravednosti, takav dobitak treba oporezivati, **b)** porez na kapitalne dobitke ima ulogu zaštite javnih prihoda koji se prikupljaju oporezivanjem dohotka i dobiti jer njegovo postojanje sprječava zakonito izbjegavanje porezne obveze putem pretvaranja oporezivog dohotka i dobiti u neoporezivi; **c)** njegovo nepostojanje poticalo bi ulaganja koja dovode do povećanja vrijednosti kapitala, nauštrb ulaganja koja rezultiraju ostvarenjem oporezivog dohotka ili dobiti.

Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se i dohodak koji porezni obveznik ostvari od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Otuđenjem se smatra prodaja, zamjena i drugi prijenos. Dohodak čini razlika između primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine ili imovinskog prava koje se otuđuje i nabavne

vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. Troškovi otuđenja mogu se odbiti kao izdaci.

Dohodak od otuđenja nekretnina ne oporezuje se ako je nekretnina služila za stanovanje poreznom obvezniku ili uzdržavanim članovima njegove uže obitelji (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka st. 3. i 4) a i u slučaju ako je nekretnina ili imovinsko pravo otuđeno nakon tri godine od dana nabave.

Dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava ne oporezuje se ako je otuđenje izvršeno između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji i drugih članova uže obitelji te između razvedenih bračnih drugova ako je otuđenje u neposrednoj svezi s razvodom braka te nasljeđivanjem nekretnina i imovinskih prava.

11.1.2. Promjena načina oporezivanja

Porezni obveznik koji dohodak od imovine ostvaruje izdavanjem u najam ili zakup nekretnina i pokretnina, iznajmljivanjem stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranjem kampova, a obveznik je poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, utvrđuje dohodak od imovine na način propisan za samostalne djelatnosti. Porezni obveznik umjesto ovakvog načina plaćanja poreza može plaćati porez na dobit.

Porezni obveznik koji dohodak od imovine ostvaruje izdavanjem u najam ili zakup nekretnina i pokretnina, iznajmljivanjem stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranjem kampova, a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost, može na vlastiti zahtjev utvrđivati dohodak od imovine na način propisan za samostalne djelatnosti. Porezni obveznik umjesto ovakvog načina plaćanja poreza može plaćati porez na dobit.

11.1.3. Utvrđivanje predujma poreza na dohodak od imovine i imovinskih prava

Kod dohotka od imovine ostvarenog od najamnine i zakupnine predujmovi poreza plaćaju se prema rješenju Porezne uprave. Pri utvrđivanju predujma poreza ne uzima se u obzir osobni odbitak poreznog obveznika (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka). Predujam poreza se plaća po stopi od 15 %.

Predujam poreza na dohodak od imovinskih prava obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatelji primitka kao predujam poreza po odbitku istodobno s isplatom primitka i to od ukupne naknade primjenom stope od 25%, bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

Predujam poreza na dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava plaćaju porezni obveznici prema rješenju Porezne uprave jednokratno na pojedinačno ostvareni primitak i to u roku od 15 dana od dana primitka rješenja Porezne uprave o utvrđenom porezu na dohodak. Predujam se utvrđuje od porezne osnovice primjenom stope od 25%.

12. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD KAPITALA (DOHODAK OD FINANCIJSKE IMOVINE)

Dohotkom od kapitala smatraju se primici po osnovi kamata, izuzimanja imovine i korištenja usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja i udjeli u dobiti ostvareni

dodjelom ili opcijskom kupnjom vlastitih dionica, a koji su ostvareni u poreznom razdoblju.

Izuzimanjima imovine i korištenjem usluga smatraju se izuzimanja imovine i korištenje usluga od strane članova trgovačkih društava za njihove privatne potrebe (skriveno isplate dobiti) izvršeni tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja, te izuzimanja fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit.

Kamatama se smatraju primici što ih fizičke osobe ostvaruju od potraživanja po osnovi danih zajmova i kredita uključivo i one primitke ostvarene preko banaka po komisionim kreditima.

Dohodak od kapitala po osnovi opcijske kupnje dionica utvrđuje se kao razlika između tržišne vrijednosti dionice i opcijskim ugovorom utvrđene cijene dionica, ako je tržišna vrijednost viša u trenutku realizacije prava iz opcije.

Realizacijom prava iz opcije smatra se trenutak kupnje dionica društva od strane vlasnika opcije (radnika i članova uprave društva) ili trenutak prijenosa prava na kupnju dionica društva na treću osobu.

Pri utvrđivanju dohotka od kapitala ne priznaju se izdaci.

12.1. Utvrđivanje predujma poreza na dohodak od kapitala

Predujam poreza na dohodak od izuzimanja imovine i korištenja usluga obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatitelji istodobno s isplatom primitka, kao porez po odbitku, po stopi od 35%, bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

Predujam poreza na dohodak od kamata, plaća se po odbitku, po stopi od 35%, bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

Predujam poreza na dohodak po osnovi primitaka po osnovi dodjele ili opcijske kupnje vlastitih dionica plaća se po odbitku, po stopi od 15%, bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

13. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD OSIGURANJA

Dohotkom od osiguranja smatraju se primici u visini uplaćenih i porezno priznatih premija životnog osiguranja s obilježjem štednje i dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja, a u slučaju otkupa polica životnog i dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja ili prestanka osiguranja dohotkom se smatra iznos primitka, ako je manji od uplaćenih premija osiguranja.

Pri utvrđivanju dohotka od osiguranja ne priznaju se izdaci.

13.1. Utvrđivanje predujma poreza na dohodak od osiguranja

Predujam poreza na dohodak od osiguranja obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatitelji primitka, istodobno s isplatom, kao porez po odbitku.

Predujam poreza plaća se od osnovice primitka u visini uplaćenih porezno priznatih premija osiguranja, odnosno u visini isplaćene svote ako je manji od

uplaćenih premija osiguranja, po stopi od 15%, bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

14. UTVRĐIVANJE DRUGOG DOHOTKA

14.1. Drugi dohodak

Drugi dohodak je razlika između svakoga pojedinačnog primitka umanjen za propisane izdatke tj. za uplaćene doprinose za obvezna osiguranja iz primitaka, prema posebnim propisima, odnosno umanjen za izdatke u visini od 30% ostvarenih primitaka fizičkih osoba, po osnovi: 1. autorskih naknada isplaćenih prema posebnom zakonu kojim se uređuju autorska i srodna prava uključujući i naknade za isporučeno umjetničko djelo osobama koje obavljaju umjetničku i kulturnu djelatnost, 2. profesionalnih djelatnosti novinara, umjetnika i športaša koji su osigurani po toj osnovi i doprinose za obvezna osiguranja plaćaju prema rješenju, 3. primitaka nerezidenata za obavljanje umjetničke, artistske, zabavne, športske, književne i likovne djelatnosti te djelatnosti u svezi s tiskom, radijem i televizijom te zabavnim priredbama.

14. 2. Primici po osnovi drugog dohotka

U primitke po osnovi drugog dohotka spadaju:

1. primici po osnovi djelatnosti članova skupština i nadzornih odbora trgovačkih društava, upravnih odbora, upravnih vijeća i drugih njima odgovarajućih tijela drugih pravnih osoba, članova povjerenstava i odbora koje imaju ta tijela i sudaca porotnika koji nemaju svojstvo djelatnika u sudu,
2. autorske naknade isplaćene prema posebnom zakonu kojim se uređuju autorska i srodna prava,
3. primici po osnovi djelatnosti športaša,
4. primici po osnovi djelatnosti trgovačkih putnika, agenta, akvizitera, športskih sudaca i delegata, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika, konzultanata, sudskih vještaka te druge slične djelatnosti,
5. primici u naravi – korištenje zgrada, prometnih sredstava, povoljnije kamate pri odobravanju kredita i druge pogodnosti a koje davatelji tih primitaka daju fizičkim osobama koje nisu njihovi radnici,
6. nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja iznad 1.600,00 kuna mjesečno,
7. primici učenika i studenata na redovnom školovanju za rad preko učeničkih i studentskih udruga prema posebnim propisima iznad 50.000,00 kuna godišnje,
8. stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje na srednjim, višim i visokim školama i fakultetima iznad 1.600,00 kuna mjesečno, a iznimno 4.000,00 kuna za izvanredne studente,
9. športske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju športašima za njihovo športsko usavršavanje iznad 1.600,00 kuna mjesečno,
10. nagrade za športska ostvarenja i naknade športašima prema posebnim propisima preko 20.000,00 kuna godišnje,
11. ostali posebno navedeni primici koje fizičkim osobama isplaćuju ili daju pravne i fizičke osobe (obveznici poreza na dobit i obveznici poreza na dohodak koji

obavljaju samostalne djelatnosti) i drugi isplatitelji i davatelji.

14.3. Drugi dohodak po osnovi povrata doprinosa

Drugim dohotkom smatra se i primitak po osnovi povrata doprinosa.

Primitkom po osnovi povrata doprinosa smatra se iznos vraćenog doprinosa iz osnovice za obvezno mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti, a koji je, za određeno razdoblje obračuna doprinosa, obračunan i uplaćen iz iznosa koji prelazi iznos najviše godišnje osnovice prema Zakonu o doprinosima za obvezna osiguranja.

Pri utvrđivanju drugog dohotka po osnovi povrata doprinosa ne priznaju se izdaci.

14.4. Utvrđivanje predujma poreza na dohodak od drugog dohotka

Predujam poreza na dohodak od drugog dohotka plaća se po odbitku, po stopi od 25% bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

Predujam poreza na dohodak od drugog dohotka obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatitelji prilikom svake isplate i istodobno s isplatom.

Predujam poreza na dohodak po osnovi povrata doprinosa obračunava, obustavlja i uplaćuje Porezna uprava nadležna prema mjestu prebivališta ili uobičajenog boravišta poreznog obveznika, kao porez po odbitku i to iz iznosa vraćenih doprinosa za obvezno mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti prema Zakonu o doprinosima za obvezna osiguranja, po stopi od 45% bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

15. POREZNI GUBITAK

Porezni gubitak može se utvrditi po osnovi obavljanja samostalnih djelatnosti i ostalih djelatnosti od kojih se dohodak utvrđuje na način propisan za samostalne djelatnosti, odnosno na temelju poslovnih knjiga.

Porezni gubitak može se nadoknaditi (odbiti) samo od dohotka po osnovi kojega je i utvrđen.

Porezni gubitak koji se ne može nadoknaditi (odbiti) u poreznom razdoblju u kojemu je nastao, prenosi se i nadoknađuje umanjenjem dohotka po osnovi kojega je utvrđen, u sljedećih pet poreznih razdoblja.

Porezni obveznik gubi pravo na odbitak poreznog gubitka istekom petoga poreznog razdoblja.

Odbitak gubitka je dopušten u tekućem poreznom razdoblju ako se nije mogao odbiti (nadoknaditi) u prethodnim poreznim razdobljima. Preneseni se gubici nadoknađuju prema redosljedju njihova nastanka.

Porezni gubitak ne može se utvrditi po osnovi izdatka za uplaćene premije životnog osiguranja s obilježjem štednje, dopunskog i privatnog zdravstvenog osiguranja i dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja.

16. OSOBNI ODBITAK ILI NEOPOREZIVI DIO DOHOTKA (čl. 36. Zakona o

porezu na dohodak)

St. 1. Rezidentima se ukupan iznos ostvarenog dohotka umanjuje za osnovni osobni odbitak u visini 1.800,00 kuna i to za svaki mjesec poreznog razdoblja za koji se utvrđuje porez. Rezidentima se kod ostvarene mirovine na temelju prijašnjih uplata obveznih doprinosa za mirovinsko osiguranje i na temelju prijašnjih uplata premija osiguranja za dokup dijela mirovine na teret poslodavca, priznaje osobni odbitak u visini ukupne mirovine ostvarene u poreznom razdoblju, najmanje 1.800,00 kuna, a najviše do 3.200,00 kuna mjesečno.

St. 2. Rezidenti mogu uvećati osobni odbitak iz stavka 1. ovoga članka u visini:

toč. 1. 0,5 osnovnoga osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji te bivšega bračnog druga za kojeg plaćaju alimentaciju,

toč. 2. za uzdržavanu djecu: 0,5 osnovnoga osobnog odbitka za prvo dijete, 0,7 za drugo, 1,0 za treće, 1,4 za četvrto, 1,9 za peto, a za svako daljnje dijete faktor osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava i to za 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0... više u odnosu prema faktoru osnovnoga osobnog odbitka za prethodno dijete,

toč. 3. 0,3 osnovnoga osobnog odbitka za poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svako dijete, ako su osobe s invaliditetom.

toč. 4. 1,0 osnovnoga osobnog odbitka za poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svako dijete, ako su osobe kojima je rješenjem, na temelju posebnih propisa, utvrđena invalidnost po jednoj osnovi 100% i/ili koji radi invalidnosti imaju, na temelju posebnih propisa, pravo na tuđu pomoć i njegu. U tom slučaju porezni obveznik za sebe osobno i za istu osobu koju uzdržava ne može koristiti osobni odbitak iz točke 3. ovoga stavka.

St. 3. Uzdržavanim članovima uže obitelji i uzdržavanom djecom smatraju se fizičke osobe čiji oporezivi primici, primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se u smislu Zakona o porezu na dohodak ne smatraju dohotkom, ne prelaze iznos šesterostrukoga osnovnoga osobnog odbitka na godišnjoj razini (9.600,00 kuna).

St. 4. Djecom se smatraju djeca koju roditelji, skrbnici, usvojitelji, poočimi i pomajke uzdržavaju. Djecom se smatraju i djeca nakon završetka redovnog školovanja do prvog zapošljavanja ako su prijavljena Hrvatskom zavodu za zapošljavanje. Drugim uzdržavanim članovima uže obitelji smatraju se bračni drug poreznog obveznika, roditelji poreznog obveznika i roditelji njegovoga bračnog druga, preci i potomci u izravnoj liniji, maćeha odnosno očusi koje punoljetno pastorče uzdržava, bivši bračni drugovi za koje porezni obveznik plaća alimentaciju i punoljetne osobe kojima je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu.

St. 5. Rezidentima se osobni odbitak iz stavka 1. i 2. ovoga članka može za porezno razdoblje uvećati za iznos stvarnih troškova zdravstvenih usluga u Republici Hrvatskoj za vlastite potrebe, a pod uvjetom da ti izdaci nisu plaćeni iz osnovnog, dopunskog ili privatnoga zdravstvenog osiguranja i ako nisu financirani iz dobivenih darovanja za te namjene.

Rezidentima se osobni odbitak iz stavka 1. i 2. ovoga članka može uvećati u ukupnom iznosu najviše do 12.000,00 kuna godišnje za kupnju ili gradnju prvog stambenog prostora (stambene kuće ili stana) na području Republike Hrvatske za potrebe njihovog trajnog stanovanja, a pod sljedećim uvjetima:

1. u trenutku kupnje ili gradnje prvoga stambenog prostora rezident i njegov bračni drug nemaju u vlasništvu ili suvlasništvu stambeni prostor, neovisno o

površini, u tuzemstvu i u inozemstvu,

2. do trenutka kupnje ili gradnje prvoga stambenog prostora rezident nije stekao u vlasništvo ili suvlasništvo stambeni prostor, neovisno o površini, u tuzemstvu i u inozemstvu,

3. do trenutka kupnje ili gradnje prvoga stambenog prostora, a nakon sklapanja bračne zajednice, rezident i/ili njegov bračni drug nisu stekli u vlasništvo ili suvlasništvo stambeni prostor, neovisno o površini, u tuzemstvu i u inozemstvu.

Da bi mogli koristiti navedene olakšice moraju Poreznoj upravi dostaviti vjerodostojne isprave (račune) pod uvjetom da se kupnja ili gradnja financira iz vlastitih sredstava, a ako se financira sredstvima namjenskog stambenog kredita moraju se dostaviti podaci o visini plaćenih kamata po kreditu.

Rezidentima se osobni odbitak iz stavka 1. i 2. ovoga članka može u poreznom razdoblju uvećati u ukupnom iznosu najviše do 12.000,00 kuna godišnje i za održavanje postojećega stambenog prostora na području Republike Hrvatske u njegovom vlasništvu ili vlasništvu njegovoga bračnog druga, radi poboljšanja uvjeta stanovanja, a pod uvjetom da rezident u tom stambenom prostoru ima prebivalište i trajno boravi. Uvećanje osobnog odbitka za održavanje postojećega stambenog prostora priznaje se na temelju vjerodostojnih isprava za obavljene radove i usluge registriranih izvođača radova.

Rezidentima se osobni odbitak iz stavka 1. i 2. ovoga članka može u poreznom razdoblju uvećati i za iznos plaćene slobodno ugovorene najamnine za potrebe stanovanja u stambenom prostoru najmodavca i to u ukupnom iznosu najviše do 12.000,00 kuna godišnje.

17. TEHNIKE NAPLATE POREZA NA DOHODAK

Porez na dohodak može se naplaćivati prema stvarno ostvarenom dohotku i u paušalnom iznosu.

17.1. Naplata poreza prema stvarno ostvarenom dohotku

Naplata poreza prema **stvarno ostvarenom dohotku** karakterizira uvođenje oporezivog dohotka u stvarno ostvarenom iznosu tj. temeljem utvrđenja svih činjenica koje su pravnom normom utvrđene kao relevantne za izračun iznosa ostvarenog oporezivog dohotka. Dosljedno u praksi primijenjen teorijski sustav oporezivanja sintetičkog, stvarno ostvarenog dohotka iziskivao bi jednokratno godišnje oporezivanje u toj godini ukupno ostvarenog dohotka. U praksi se dohodak, međutim, ne oporezuje na takav način, jer bi to uzrokovalo neravnomjerno pritjecanje sredstava u proračun – tijekom čitavog poreznog razdoblja ne bi bio naplaćen nikakav porez, a na njegovom kraju bi odjednom pritekli veliki iznosi. Stoga se dohodak oporezuje primjenom plaćanja predujmova tijekom čitavog poreznog razdoblja. Za primjenu ovog sustava karakteristično je da tijekom poreznog razdoblja porezni obveznik (ili porezni platac u ime i za račun poreznog obveznika) uplaćuje predujmove poreza na dohodak. Npr. to je slučaj kod poreza na dohodak od nesamostalnog rada, poreza na dohodak od samostalne djelatnosti i djelatnosti po osnovi kojih se dohodak utvrđuje i oporezuje kao dohodak od samostalne djelatnosti. Na kraju poreznog razdoblja, u slučaju nekih oblika poreza na dohodak, porezni obveznik podnosi poreznu prijavu temeljem koje se utvrđuje njegova konačna porezna obveza, dok za neke oblike oporezivanja dohotka ovakva prijava nije potrebna, ali je porezni obveznik može

podnijeti ako smatra da će dobiti povrat više plaćenog poreza na dohodak. Ako je porezna prijava podnesena, temeljem podataka iz nje moguća su u postupku oporezivanja za poreznog obveznika tri ishoda: 1.) uplatama predujmova plaćen je točan iznos poreza; porezna obveza je, dakle, uplatama predujmova u cijelosti podmirena; 2) uplatama predujmova plaćen je premalen iznos poreza; potrebno je, dakle, uplatiti određeni iznos da bi porezna obveza bila u cijelosti podmirena; 3) uplatama predujmova uplaćen je iznos koji je veći od porezne obveze za konkretnog poreznog obveznika; porezni obveznik ima pravo na povrat poreza ili na uračunavanje više plaćenog poreza u poreznu obvezu za sljedeće porezno razdoblje. Kod naplate poreza prema stvarno ostvarenom dohotku postoje dvije vrste plaćanja i to: plaćanje temeljem godišnje porezne prijave i plaćanje poreza po odbitku.

17.1.1. Plaćanje temeljem godišnje porezne prijave

Godišnju poreznu prijavu obvezno podnosi porezni obveznik ako u poreznom razdoblju ostvari:

1. dohodak od nesamostalnog rada kod dva ili više poslodavca istodobno i/ili,
2. dohodak od samostalne djelatnosti i djelatnosti po osnovi kojih se dohodak utvrđuje i oporezuje kao dohodak od samostalne djelatnosti,
3. rezident ako dohodak ostvari izravno iz inozemstva,
4. godišnju poreznu prijavu obvezno podnosi i porezni obveznik ako je Porezna uprava zatražila da naknadno plati porez na dohodak,
5. porezni obveznik obvezan je podnijeti godišnju poreznu prijavu ako poslodavac, isplatitelj primitka ili sam porezni obveznik nije obračunao, obustavio i uplatio predujam poreza na dohodak i prizrež porezu na dohodak.

Rezident podnosi godišnju poreznu prijavu ispostavi područnog ureda Porezne uprave koja je mjesno nadležna prema mjestu njegovog prebivališta ili uobičajenog boravišta.

Nerezident podnosi godišnju poreznu prijavu ispostavi područnog ureda Porezne uprave koja je mjesno nadležna prema sjedištu isplatitelja primitaka ili većeg dijela njegove imovine, odnosno prema mjestu u kojem je pretežno obavljao djelatnost ili mjestu u kojemu su se koristila imovinska prava od kojih je ostvario dohodak.

Godišnja porezna prijava podnosi se do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu.

17.1.2. Plaćanje poreza po odbitku

Plaćanje poreza po odbitku je način oporezivanja kod kojeg iznos poreza obračunava, odbija od porezne osnovice i uplaćuje na račun državnog proračuna isplatitelj dohotka. Isplatitelj je u ovom slučaju porezni platac, a porezni obveznik prima neto iznos dohotka. Npr. porez po odbitku se plaća kod dohotaka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka.

17.2. Paušalno oporezivanje

Paušalno oporezivanje je način oporezivanja kod kojega se porezna obveza utvrđuje za određenu kategoriju poreznih obveznika temeljem procijenjene (a ne temeljem stvarno ostvarenog dohotka utvrđene) porezne osnovice. Npr. porezni obveznik koji ostvaruje dohodak od samostalne djelatnosti a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, dohodak i porez na

dohodak može se utvrđivati i u paušalnom iznosu ili poreznom obvezniku koji ostvaruje dohodak od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i dohodak ne utvrđuje prema Zakonu o porezu na dohodak (kao samostalne djelatnosti) odnosno na temelju poslovnih knjiga, porez na dohodak od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, utvrđuje se u paušalnom iznosu.

18. POSEBNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI

18.1. OSLOBOĐENJA ZA HRVATSKE RATNE VOJNE INVALIDE IZ DOMOVINSKOG RATA I ČLANOVE OBITELJI SMRTNO STRADALOG, ZATOČENOG ILI NESTALOG HRVATSKOG BRANITELJA IZ DOMOVINSKOG RATA

Fizičke osobe kojima je po posebnom propisu rješenjem utvrđen status hrvatskoga ratnoga vojnog invalida iz Domovinskog rata, ne plaćaju porez na dohodak od nesamostalnog rada razmjerno stupnju utvrđene invalidnosti.

Fizičke osobe – članovi obitelji smrtno stradalog, zatočenog ili nestalog hrvatskog branitelja iz Domovinskog rata ne plaćaju porez na dohodak od obiteljske mirovine odnosno novčane naknade u visini obiteljske mirovine ostvarene prema Zakonu o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihovih obitelji.

18.2. OLAKŠICE ZA PODRUČJA POSEBNE DRŽAVNE SKRBI I BRDSKO-PLANINSKA PODRUČJA

Rezidentima koji imaju prebivalište i borave na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima utvrđenim posebnim zakonima, iznimno od članka 36. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak osnovni osobni odbitak utvrđuje se u visini:

1. 3.840,00 kuna mjesečno, za porezne obveznike koji imaju prebivalište i borave na području posebne državne skrbi prve skupine,
2. 3.200,00 kuna mjesečno, za porezne obveznike koji imaju prebivalište i borave na području posebne državne skrbi druge skupine,
3. 2.400,00 kuna mjesečno, za porezne obveznike koji imaju prebivalište i borave na području posebne državne skrbi treće skupine i brdsko-planinskim područjima.

Obveznicima poreza na dohodak koji obavljaju samostalne djelatnosti na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima, utvrđeni porez na dohodak od tih djelatnosti na tim područjima umanjuje se za:

1. 100% na područjima posebne državne skrbi prve skupine,
2. 75% na područjima posebne državne skrbi druge skupine,
3. 25% na područjima posebne državne skrbi treće skupine i brdsko-planinskim područjima.

Obveznici poreza na dohodak mogu koristiti oslobođenje ili umanjenje poreza na dohodak od samostalne djelatnosti deset godina od dana početka primjene Zakona o porezu na dohodak (tj. od 1. siječnja 2005. godine) pod uvjetom da zapošljavaju više od dva radnika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme pri čemu više od 50% radnika imaju prebivalište i borave na područjima posebne državne skrbi i/ili brdsko-

planinskim područjima najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju.

Iznimno obveznici poreza na dohodak koji obavljaju samostalnu djelatnost na području Grada Vukovara i zapošljavaju više od dva radnika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme pri čemu više od 50% radnika imaju prebivalište i borave na područjima posebne državne skrbi i/ili brdsko planinskim područjima najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju, oslobođeni su plaćanja poreza na dohodak deset godina od dana početka primjene Zakona o porezu na dohodak (tj. od 1. siječnja 2005. godine) a nakon toga porez na dohodak im se umanjuje za 75%.

19. POSTUPOVNA ODREDBA

Glede utvrđivanja, naplate, povrata poreza, žalbenog postupka, zastare i prekršajnog postupka primjenjuju se odredbe Općega poreznog zakona i Zakona o prekršajima.

20. KAZNENE ODREDBE

Novčanom kaznom od 500,00 do 50.000,00 kuna kaznit će se za prekršaj:

1. porezni obveznik koji u propisanom roku ne uplati ili uplati manji porez po godišnjoj poreznoj prijavi,

2. porezni obveznik koji ne uplati mjesečni, odnosno jednokratni predujam poreza po rješenju Porezne uprave u utvrđenoj visini i u propisanom roku,

Novčanom kaznom od 500,00 do 50.000,00 kuna kaznit će se za prekršaj:

1. pravne i fizičke osobe koje za svoje radnike i fizičke osobe ne izvrše godišnji obračun poreza na dohodak od nesamostalnog rada,

2. pravne i fizičke osobe koje Poreznoj upravi ne dostave ili ne dostave u roku propisane evidencije o isplaćenom dohotku od nesamostalnog rada i uplaćenom porezu na dohodak,

3. pravne i fizičke osobe koje isplate građanima ne obavljaju preko žiro-računa kod ovlaštene organizacije za platni promet.

POREZ NA DOBIT PRAVNA OSNOVA

Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04, 90/05 i 57/06.

Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine, br. 95/05 i 133/07.

1. RAZLOZI OPOREZIVANJA DOBITI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Formalni razlog za oporezivanje dobiti trgovačkih društava nalazi se u činjenici da trgovačka društva imaju status pravne osobe, pa su stoga, kao i fizičke osobe, obvezne plaćati svoj porez na dohodak. Zatim, u teoriji je prisutno obrazloženje prema kojem je porez na dobit cijena koja se plaća za povlasticu ograničene odgovornosti vlasnika trgovačkih društava (dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću). Nadalje, porez na dobit neki teoretičari smatraju plaćanjem za korištenje javnih dobara (npr. objekata infrastrukture) koja trgovačka društva koriste u svom poslovanju, a čije bi korištenje, bez poreza na dobit, zapravo značilo smanjenje troškova poslovanja na teret države, tj. onih koji snose teret raznih poreza iz kojih se ta infrastruktura financira. Svi ovi razlozi u novijoj su teoriji ocijenjeni kao teorijski slabi. Pa ipak, formulirani su i uvjerljiviji argumenti za postojanje poreza na dobit. To su sljedeći argumenti:

1. Porez na dobit je instrument koji upotpunjuje djelovanje poreza na dohodak fizičkih osoba te istovremeno sprječava izbjegavanje porezne obveze. Naime, oporezivanje raspodijeljene dobiti moglo bi se izbjeći naprosto neraspodjeljivanjem dobiti koja bi u cijelosti bila zadržana u trgovačkom društvu i, npr., reinvestirana. Na taj način, vrijednost imovine vlasnika dionica ili udjela bi se povećala, čime bi on ostvario kapitalne dobitke. Njihovo oporezivanje porezni obveznik bi, kroz odgodu njihove isplate tj. kroz njihovo zadržavanje u trgovačkom društvu, mogao odgađati do trenutka koji on ocijeni najpogodnijim. Pri tome još jednom treba skrenuti pažnju na činjenicu da je «odgođeni porez = uštedeni porez».

2. Porez na dobit može se koristiti kao učinkovito sredstvo državne intervencije, tj. državne stabilizacijske i strukturalne politike i tako dalje.

2. POREZNI OBVEZNIK

Članak 2.

(1) Porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

(2) Porezni obveznik je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident).

(3) Porezni obveznik je i fizička osoba, koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.

(4) Porezni obveznik je i poduzetnik fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti:

1. ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 2.000.000,00 kuna, ili

2. ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario dohodak veći od 400.000,00 kuna, ili

3. ako ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna, ili

4. ako u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

(5) Tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka nisu obveznici poreza na dobit, osim ako Zakonom o porezu na dobit nije drugačije određeno.

(6) Državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave,

ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fondacije nisu obveznici poreza na dobit.

(7) Iznimno ako osobe iz stavka 5. i 6. ovoga članka obavljaju gospodarstvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

(8) Otvoreni investicijski fondovi koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojemu su osnovani, nisu obveznici poreza na dobit.

(9) Porezni obveznik je i svaki onaj poduzetnik koji ne potpada pod odredbe stavka od 1. do 8. ovoga članka, a koji nije obveznik poreza na dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka i čija se dobit ne oporezuje drugdje.

2.1. Resident i nerezident

Residenti su pravne i fizičke osobe čije je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj ili kojima se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi u Republici Hrvatskoj. Residenti su i poduzetnici fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik.

Nerezident je osoba koja ne ispunjava gore navedene uvjete.

3. POREZNA OSNOVICA

Članak 5.

Porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porez na dobit.

Poreznu osnovicu poreznog obveznika rezidenta čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu (načelo svjetskog dohotka - dobiti).

Poreznu osnovicu nerezidenta čini samo dobit ostvarena u tuzemstvu (načelo tuzemnog dohotka - dobiti) a utvrđuje se prema odredbama Zakona o porezu na dobit.

U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine, ako Zakonom o porezu na dobit nije drukčije određeno.

4. PRIHODI

Prihodi su povećanja gospodarstvenih koristi u obliku priljeva ili povećanja imovine što za posljedicu ima smanjenje porezne obveze odnosno povećanje kapitala.

Prema ranije važećem Pravilniku o porezu na dobit u prihode poreznog razdoblja ubrajamo kamate na: kredite, pozajmice, predujmove, tražbine za prodaju bez odgode plaćanja (redovne i zatezne kamate). U prihode ubrajamo i prihode od najamnine i zakupnine, naknade za korištenje patenata, trgovačkih znakova, autorskih prava, računalnih programa i svih drugih prava, prihodi od prodaje dugotrajne imovine (materijalne i nematerijalne), dobiti od prodaje tražbina, **prihodi od dividendi** i

udjela u dobiti te dobiti od prodaje dionica i udjela, naplaćeni penali i štete, primljeni darovi i nagrade itd.

5. RASHODI

Rashodi su smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine što za posljedicu ima stvaranje porezne obveze odnosno smanjenje kapitala.

Prema ranije važećem Pravilniku o porezu na dobit rashode poreznog obveznika čine:

1. materijalni troškovi (utrošene sirovine i materijal, utrošena energija, utrošeni rezervni dijelovi, ambalaža i sitan inventar i slično),
2. troškovi usluga kao što su izdaci za prijevoz, održavanje objekata i opreme, istraživanje i razvoj, osiguranje imovine, platni promet, promidžba i reklame, poštanske usluge, te usluge menadžmenta, odvjetnika, savjetovanja, računovođa, revizora itd.,
3. troškovi amortizacije (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine),
4. troškovi plaće zaposlenika (plaće i naknade plaća, porezi i doprinosi na plaće),
5. naknade troškova zaposlenicima (dnevnice, troškovi prijevoza, troškovi stručnog usavršavanja itd.),
6. davanja u novcu i naravi itd.

6. SMANJENJE POREZNE OSNOVICE

Porezna osnovica smanjuje se:

1. **za prihode od dividendi i udjela u dobiti**,
2. za prihode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobiti) ako su bili uključeni u poreznu osnovicu,
3. za prihode od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreznim razdobljima bila uključena u poreznu osnovicu, a nisu isključena iz porezne osnovice kao porezno priznati rashod,
4. za svotu amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima do vrijednosti propisane u članku 12. Zakona o porezu na dobit a koji glasi: dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 2.000,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana. Godišnje amortizacijske stope utvrđuju se prema amortizacijskom vijeku za svrhe oporezivanja kako slijedi:
 - a) za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT, (20 godina), 5%,
 - b) za osnovno stado, osobne automobile (5 godina), 20%,
 - c) za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju (4 godine), 25%,
 - d) za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže (2 godine), 50%,
 - e) za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina), 10%. Ove se stope mogu podvostručiti.
5. za svotu poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima.

7. POVEĆANJE POREZNE OSNOVICE

Porezna osnovica povećava se:

1. za rashode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani gubici), ako su bili iskazani u rashodima,
2. za svotu amortizacije iznad svota propisanih u članku 12. Zakona o porezu na dobit (vidjeti lekciju smanjenje porezne osnovice gdje je objašnjena amortizacija),
3. za 70% troškova reprezentacije (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom,
4. za 30% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov i sl.) poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća,
5. za troškove koji se odnose na privatni život dioničara i članova društva (izuzimanja) te zaposlenika (za zabavu, odmor, sport i rekreaciju), uključujući i pripadajući porez na dodanu vrijednost,
6. za skrivene isplate dobiti,
7. za troškove prisilne naplate poreza ili drugih davanja,
8. za kazne koje izriče mjerodavno tijelo,
9. za zatezne kamate između povezanih osoba,
10. za povlastice i druge oblike imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, tj. da se određena radnja obavi, primjerice, bolje ili brže nego inače ili da se propusti obaviti,
11. za darovanja iznad 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini. Darovanjima se smatraju darovanja u naravi ili novcu, učinjena u tuzemstvu za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udrugama i drugim osobama koje navedene djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, ako su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini. Iznimno, svota može biti i veća od 2% prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstva o provedbi financiranja posebnih programa i akcija,
12. za kamate koje nisu porezno priznati rashod,
13. za sve druge rashode koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja porezne osnovice koji nisu bili uključeni u poreznu osnovicu.

8. POREZNA STOPA

Porez na dobit plaća se po stopi 20% na utvrđenu poreznu osnovicu.

9. RAZDOBLJE UTVRĐIVANJA POREZNE OBVEZE

Porez na dobit utvrđuje se za porezno razdoblje koje je u pravilu kalendarska godina.

10. POREZ PO ODBITKU

Porez po odbitku jest porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj.

Porezni obveznik poreza po odbitku je isplatelj.

Porezna osnovica poreza po odbitku je bruto iznos naknade koju tuzemni isplatelj plaća nerezidentu – inozemnom primatelju.

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

Iznimno porez po odbitku ne plaća se na kamate isplaćene:

1. na robne kredite za kupnju dobara koja obvezniku služe za obavljanje djelatnosti,

2. na kredite koje daje inozemna banka ili druga financijska institucija,

3. imateljima obveznica, državnih i korporativnih, inozemnim pravnim osobama.

Porez po odbitku plaća se i na usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge, plaćene inozemnim osobama.

Porez po odbitku plaća se po stopi od 15%.

11. OBVEZA PLAĆANJA PREDUJMA POREZA NA DOBIT

Porezni obveznik plaća predujam poreza na osnovi porezne prijave za prethodno porezno razdoblje. Predujam se plaća mjesečno do kraja mjeseca za protekli mjesec, u svoti koja se dobije kada se porezna obveza za prethodno porezno razdoblje podijeli s brojem mjeseci istoga razdoblja.

Porezna uprava može, na temelju obavljenog nadzora ili na temelju drugih raspoloživih podataka o poslovanju poreznog obveznika, te na zahtjev poreznog obveznika, rješenjem izmijeniti visinu mjesečnih predujmova poreza na dobit.

Porezni obveznik koji počinje obavljati djelatnost ne plaća predujmove do prve porezne prijave.

Poreznom obvezniku kojemu je prestala mogućnost prenošenja gubitka, visinu predujma do prvog podnošenja porezne prijave određuje Porezna uprava na temelju procijenjene mogućnosti ostvarenja dobiti. Procjena predujma utvrđuje se prema postignutom rezultatu poslovanja po isteku tri mjeseca.

12. PRIMJENA DRUGIH PROPISA

Na utvrđivanje, naplatu i povrat poreza, žalbeni postupak, zastaru, prekršajni postupak i druge mjere glede poreza na dobit na odgovarajući način primjenjuje se Opći porezni zakon i Zakon o prekršajima.

13. METODE ZAKONITOG IZBJEGAVANJA POREZNE OBVEZE

Postoji nekoliko metoda zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza na dobit npr. transferne cijene (oporezivanje povezanih osoba) i potkapitalizacija.

13.1. Transferne cijene

U kontekstu izbjegavanja obveze poreza na dobit, može se kao problem javiti postojanje povezanih osoba.

Povezana društva su «pravno samostalna društva koja su povezana: (a) kapitalom, tako da jedno društvo ima udjele u drugom društvu ili društvima, ili da dva ili više društava imaju udjele jedni u drugima, i/ili (b) poduzetničkim ugovorima».

Taj je problem izražen u vezi s porezom na dobit zbog činjenice da su značajni porezni obveznici tog poreza trgovačka društva. Povezanost društava međusobno, ili društava i njihovih dioničara, tj. vlasnika udjela u njima, stvara osnovu za zakonito izbjegavanje ili umanjeње porezne obveze. Povezane osobe mogu, naime, stupati u međusobne dužničko-vjerovničke odnose i u tim odnosima utvrđivati cijene koje ne odgovaraju cijenama ugovorenim na slobodnom (otvorenom) tržištu.

Hrvatski zakonodavac odlučio se, za potrebe oporezivanja, za zakonsko definiranje povezanih osoba (čl. 41. st. 2. Općeg poreznog zakona). Iz te definicije jasno proizlazi da je u Hrvatskoj, u poreznom pravu, status povezanih osoba vezan uz svojstvo pravne osobnosti, štoviše, uz pravni status trgovačkog društva. Povezane osobe u smislu Općeg poreznog zakona su pravno samostalna društva koja u međusobnom odnosu mogu stajati kao: 1. društvo koje u drugom društvu ima većinski udio ili većinsko pravo u odlučivanju, 2. ovisno i vladajuće društvo, 3. društva koncerna, 4. društva s uzajamnim udjelima i 5. društva povezana poduzetničkim ugovorima, u skladu s odredbama Zakona o trgovačkim društvima ili ako se između njih prenosi ili postoji mogućnost prijenosa gubitka ili dobiti.

Pozadinu problematike oporezivanja povezanih osoba čini, zapravo, problem koji je naročito izražen u vezi s međunarodnom gospodarskom djelatnošću određenih trgovačkih društava, multinacionalnih tvrtki, problem poznat pod imenom transferne cijene (transfer pricing). Transferna cijena je cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu društvu kćerki ili drugom povezanom trgovačkom društvu. Budući da te cijene nisu ugovorene na slobodnom, otvorenom, tržištu one mogu odstupati od cijena što ih ugovore nepovezani trgovinski partneri u usporedivoj transakciji u jednakim okolnostima.

U namjeri suzbijanja transfernih cijena kao sredstava zakonitog izbjegavanja plaćanja porezne obveze, države primjenjuju različite mjere, ozakonjene protuevazijskim zakonodavstvom. U osnovi, radi se o mjerama koje imaju za cilj zamijeniti cijenu dogovorenu između povezanih osoba «cijenom s otvorenog tržišta, koju međusobno utvrđuju nepozvani prodavatelj i kupac; ovaj se pristup uobičajeno naziva **načelom nepristrane transakcije**», a ovo načelo je usvojeno u čl. 41. Općeg poreznog zakona naslovljenom «Porezno priznavanje ugovora i poslovnih odnosa». U navedenom članku propisano je da će ugovori i poslovni odnosi između povezanih osoba biti porezno priznati samo onda ako bi i druge osobe koje nisu u takvom međusobnom odnosu pod istim ili sličnim okolnostima utvrdile takve ugovorne uvjete ili uspostavile takve poslovne odnose. U čl. 13. Zakona o porezu na dobit propisane su metode putem kojih se rješava problem transfernih cijena.

13.2. Potkapitalizacija

Trgovačko društvo može biti financirano na dva načina: putem vlasničkog kapitala ili putem zajmovnog kapitala, a najčešće je financirano kombinacijom zajma i vlasničkog kapitala. Za trgovačko se društvo kaže da je potkapitalizirano ako je vlasnički kapital malen prema zajmovnom kapitalu. Pojava je poznata i kao poluga kapitala. Budući da trgovačko društvo i njegovi ulagači mogu u porezne svrhe biti

različito tretirani, zavisno o tome ostvaruje li se povrat ulagaču na temelju zajmovnog ili vlasničkog financiranja, potkapitaliziranje može biti učinkovito sredstvo zakonitog izbjegavanja porezne obveze:

1. Trgovačko društvo isplate kamate općenito može odbiti pri izračunu oporezive dobiti, a dividende ne, što trgovačkom društvu financiranom zajmovnim kapitalom daje prednost pred trgovačkim društvom financiranim vlasničkim kapitalom.

2. Što se tiče ulagača, kamata isplaćena nerezidentnom ulagaču kapitala može prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, biti podvrgnuta nižoj stopi poreza po odbitku u državi izvora nego što je to dividenda. Korištenje zajmovnog, a ne vlasničkog kapitala stoga može rezultirati znatnim sniženjem dospjelog poreza.

Hrvatsko zakonodavstvo oporezivanja dobiti nema odredbe kojom bi izrijekom bio propisan omjer između vlasničkog i zajmovnog kapitala. No neposredno se može zaključiti da u slučaju kada zajmovni kapital prelazi četverostruki iznos vlasničkog kapitala kamate na zajmove koji su primljeni od povezanih članova društava prema Zakonu o porezu na dobit povećavaju poreznu osnovicu, jer nisu porezno priznati rashod (vidjeti lekciju povećanje porezne osnovice točku 12). Nepovoljniji porezni tretman dividendi u odnosu na kamate umanjen je izuzimanjem dividendi iz oporezivanja porezom po odbitku, dok se kamate porezom po odbitku oporezuju po stopi od 15% (odnosno onom stopom koja je propisna u ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koji su u primjeni u Republici Hrvatskoj).

14. SKRIVENA RASPODJELA DOBITI

Trgovačko društvo je zaseban pravni subjekt, s vlastitom pravnom osobnošću, različit od svojih članova, tj. fizičkih i pravnih osoba koje se javljaju kao njegovi vlasnici na osnovi vlasništva nad udjelima ili dionicama. Kao pravni subjekt, trgovačko društvo može sklapati pravno valjane ugovore i s osobama koje su njegovi članovi. Sklapanje takvih ugovora stvara mogućnost (sa stanovišta porezne administracije – opasnost) njihovog korištenja za oblik smanjenja porezne obveze koji se naziva skrivena raspodjela dobiti.

Tako se u Republici Hrvatskoj dobit uvećava za skrivene isplate dobiti pod čime se razumijeva:

1. davanje određenih koristi dioničaru ili članu društva ili s njima povezanim osobama uz naknadu nižu od tržišne, uključujući i povoljniju kamatu,
2. plaćanje veće naknade dioničaru ili članu društva ili s njima povezanim osobama za dobra ili usluge od vrijednosti dobara, usluga ili učinaka odnosno koristi koje je dioničar ili član društva ili s njima povezana osoba dala društvu,
3. davanje dobara ili usluga dioničaru ili članu društva ili s njima povezanim osobama u vrijednosti većoj od vrijednosti dobara, usluga ili učinaka odnosno koristi koje je dioničar ili član društva ili s njima povezana osoba dala društvu,
4. omogućavanje dioničaru ili članu društva ili s njima povezanim osobama drugih koristi za koje nema pravne osnove,
5. manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost, po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak.

15. POREZNI TRETMAN NERASPODIJELJENE I RASPODIJELJENE DOBITI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

U vezi s oporezivanjem dobiti, javlja se problem, zbog činjenice da oporezivanje neraspodijeljene i raspodijeljene dobiti, dovodi do mogućnosti njezinog dvostrukog opterećenja. Dvostruko opterećenje je oblik kumuliranja poreza u vezi s primjenom poreza na dobit, a do njega dolazi ako se: 1. cjelokupna ostvarena dobit najprije oporezuje porezom na dobit na razini trgovačkog društva koje ju je ostvarilo (neraspodijeljena) dobit, a zatim 2. se raspodijeljeni dio dobiti oporezuje, na razini članova trgovačkog društva, porezom na dohodak od kapitala (ako su dioničari ili vlasnici udjela fizičke osobe) ili porezom na dobit (ako su dioničari ili vlasnici udjela pravne osobe). Opisani način oporezivanja dobiti poznat je u teoriji kao klasični sustav oporezivanja dobiti, a upravo njegova primjena u navedenom obliku dovodi do dvostrukog opterećenja u punom, neublaženom iznosu.

U Republici Hrvatskoj obveznici poreza na dobit nisu podvrgnuti dvostrukom opterećenju. Na neraspodijeljenu dobit plaća se porez na dobit po stopi od 20%, a raspodijeljena dobit se ne oporezuje. Naime, raspodijeljena dobit na razini dioničara ili vlasnika udjela koji su pravne osobe ne oporezuje se iz računovodstveno-pravnih razloga jer se dividenda i udjeli u dobiti najprije iskazuju kao prihodi, a zatim kao umanjenja smanjuju dobit tj. poreznu osnovicu (vidjeti lekciju prihodi i smanjenje porezne osnovice). Što se tiče članova trgovačkog društva – fizičkih osoba primici od dividendi i udjela u dobiti ne smatraju se dohotkom, te se stoga ne oporezuju porezom na dohodak od kapitala.

PETO POGLAVLJE

VIŠESTRUKO OPOREZIVANJE I NJEGOVE VRSTE

1. VIŠESTRUKO OPOREZIVANJE I NJEGOVE VRSTE

Višestruko oporezivanje je opterećenje određenog dijela imovine jedne osobe (npr. njezinog dohotka ili dobiti) s dva ili više poreza. Vrste višestrukog oporezivanja su kumuliranje poreza i dvostruko oporezivanje.

Kumuliranje poreza je opterećenje određenog dijela imovine jedne osobe s dva ili više poreza temeljem **različitih** pravnih osnova nastanka poreznih obveza. Npr.

dohodak iste osobe opterećen je porezom na dohodak od nesamostalnog rada, porezom na dohodak od imovine i imovinskih prava (najam) i porezom na dodanu vrijednost.

Dvostruko oporezivanje je opterećenje određenog dijela imovine jedne osobe s dva ili više poreza temeljem iste pravne osnove nastanka porezne obveze. Npr. dohodak iste osobe opterećen je istim povodom (tj. temeljem iste pravnom normom utvrđene činjenice) dvama porezima na dohodak npr. porezom na dohodak od nesamostalnog rada i prireza porezu na dohodak od nesamostalnog rada.

2. VRSTE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Postoji nekoliko vrsta dvostrukog oporezivanja i to međunarodno dvostruko oporezivanje i unutrašnje dvostruko oporezivanje, te tzv. ekonomsko i tzv. pravno (juridičko) dvostruko oporezivanje.

Međunarodno dvostruko oporezivanje jest vrsta dvostrukog oporezivanja koje nastaje djelovanjem poreznih vlasti različitih država.

Unutrašnje dvostruko oporezivanje jest vrsta dvostrukog oporezivanja koje nastaje djelovanjem jedne ili više poreznih vlasti iste države. Npr. tipičan primjer unutrašnjeg dvostrukog oporezivanja je prirez porezu na dohodak u Republici Hrvatskoj. Temeljem jedne činjenice (ostvarenja oporezivog dohotka) dolazi do nastanka dviju poreznih obveza: obveze plaćanja poreza na dohodak i obveze plaćanja prireza na porez na dohodak – naravno, pod uvjetom da je prirez u jedinici lokalne samouprave (općini ili gradu) uveden.

Tzv. ekonomsko i tzv. pravno (juridičko) dvostruko oporezivanje – kriterij razlikovanja ova dva oblika dvostrukog oporezivanja u literaturi je činjenica nepostojanja istovjetnosti poreznog obveznika, ali i nepostojanja istovjetnosti činjenice koja dovodi do nastanka porezne obveze.

Tzv. ekonomsko dvostruko oporezivanje karakterizira:

- a) nepostojanje istovjetnosti poreznog obveznika,
- b) nepostojanje istovjetnosti pravne osnove nastanka porezne obveze.

Tzv. pravno dvostruko oporezivanje karakterizira:

- a) postojanje istovjetnosti poreznog obveznika,
- b) postojanje istovjetnosti pravne osnove nastanka porezne obveze.

1.1. MEĐUNARODNO DVOSTRUKO OPOREZIVANJE KAO MEĐUNARODNI GOSPODARSKI PROBLEM I UZROCI NASTANKA MEĐUNARODNOG DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Svjetski integracijski procesi do kojih je došlo u godinama poslije Drugog svjetskog rata, odnosno intenziviranje međunarodne suradnje među državama dovelo je do slobodnog protoka ljudi, kapitala, roba i usluga, sve veća ekonomska povezanost zemalja određene regije unutar jednog kontinenta, pa i država na različitim kontinentima, te zemalja članica različitih ekonomskih asocijacija (npr. Europska unija) i slično aktualizirali su potrebu za pronalaženjem rješenja u području oporezivanja, kojima bi se izbjeglo odnosno spriječilo da do dvostrukog oporezivanja dođe, odnosno izbjegle i umanjile štetne posljedice takvog oporezivanja. Stoga je 1963. godine u okviru OECD-a izrađen Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i kapitala, koji je izmijenjen i dopunjen 1977., 1992., 1994.,

1995. i 2000. godine. Ovaj model ugovora je toliko široko usvojen u svijetu, da je poslužio kao okosnica pri sklapanju (može se uvjetno reći) svih postojećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

1.2. RJEŠAVANJE PROBLEMA MEĐUNARODNOG DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

U slučaju međunarodnog dvostrukog oporezivanja radi se o «preklapanju» ovlaštenja na oporezivanje najmanje dviju na svojim područjima dominantnih političkih volja, tj., najmanje dviju suverenih država. Drugim riječima, imamo jednog poreznog obveznika koji je podvrgnut najmanje dvjema poreznim vlastima kojima je dužan platiti porez, a što za posljedicu ima da je on oporezovan teže nego da ga je oporezovala samo jedna od tih vlasti, a čime je i narušeno načelo pravednosti u oporezivanju. Naime, činjenica međunarodnog angažmana fizičkih i pravnih osoba ne bi smjela biti razlogom za povećano porezno opterećenje tih osoba. Stoga je potrebno primjenjivati određena sredstva (instrumente) i metode radi rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja.

2.2.1. Sredstva (instrumenti) rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Međunarodno dvostruko oporezivanje države mogu rješavati na tri načina tj. putem unilateralnih mjera, bilateralnih i multilateralnih ugovora.

Unilateralnim mjerama tj. unutrašnjim propisima država, svaka država u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili njegovih posljedica, odriče se određenog iznosa poreza koji bi mogla naplatiti oporezujući inozemne dohotke ili dobit svojih rezidentnih poreznih obveznika. Npr. mirovine rezidenata ostvarene u inozemstvu ne smatraju se dohotkom, što znači da se te mirovine u Republici Hrvatskoj ne oporezuju.

Bilateralni ugovori o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja su ugovori sklopljeni između dvije države. Bilateralni ugovori o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja s jedne strane isključuju dvostruko oporezivanje (u njima su inkorporirane metode za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja) a s druge strane, porezni prihod na što pravedniji način dijele između obje države. Republika Hrvatska nema jedino sklopljene bilateralne ugovore o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja s Portugalom, Luksemburgom i Ciprom od država članica Europske unije.

Multilateralni ugovori o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja su ugovori sklopljeni između više država. Npr. multilateralni ugovor o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja sklopile su skandinavske zemlje (Danska, Finska, Norveška i Švedska) 1987. godine, članice Zapadnoafričke ekonomske zajednice 1984. godine i tako dalje.

2.2.2. Načini (metode) rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja

A) Metoda izuzimanja jest oslobođenje od oporezivanja dohotka ili dobiti ostvarenih u inozemstvu. Teorija i praksa poznaje dvije varijante metode izuzimanja - puno izuzimanje i izuzimanje s progresijom.

Puno izuzimanje znači potpuno oslobođenje od oporezivanja u tuzemstvu inozemnih dohodaka i dobiti. Primjena punog izuzimanja u praksi značila bi

neopravdano privilegiranje inozemnih dohodaka (dobiti). Puno izuzimanje odnosilo bi se na mirovine rezidenata ostvarene u inozemstvu.

Izuzimanje s progresijom znači da se inozemni dohodak ne oporezuje u tuzemstvu, ali se uzima u obzir prilikom oporezivanja tuzemnog dohotka, drugim riječima tuzemnom dohotku se pribraja inozemni dohodak, ali samo sa svrhom uvećanja tuzemnog dohotka radi njegovog oporezivanja višim stopama progresivne porezne tarife. Izuzimanje s progresijom postiže namjeravani učinak samo ako se na dohodak primjenjuju progresivne porezne stope. U ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je Republika Hrvatska preuzela od SFR Jugoslavije prisutna je metoda izuzimanja s progresijom.

B) Metoda odbitka – primjena ove metode znači odbitak poreza plaćenog u inozemstvu na inozemni dohodak ili dobit od poreza koji fiskalni rezident treba platiti na svoj svjetski dohodak (dobit). Teorija i praksa poznaje dvije varijante metode odbitka – puni odbitak i obični odbitak.

Puni odbitak znači da se inozemni porez u cjelini odbija od ukupne porezne obveze fiskalnog rezidenta. U krajnjoj konzekvenci, to bi moglo značiti i obvezu povrata onog dijela u inozemstvu plaćenog poreza koji po iznosu premašuje porez koji bi na inozemni dohodak ili dobit trebalo platiti u tuzemstvu.

Obični odbitak znači da se od poreza koji bi u tuzemstvu fiskalni rezident trebao platiti na dohodak ili dobit odbija porez plaćen u inozemstvu na inozemni dohodak ili dobit, ali najviše do iznosa tuzemnog poreza na inozemni dohodak ili dobit. U ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je Republika Hrvatska preuzela od SFR Jugoslavije prisutna je metoda punog odbitka, a u ugovorima koje je Republika Hrvatska sklopila kao suverena i samostalna država prisutna je metoda običnog odbitka.

ŠESTO POGLAVLJE

FINANCIJSKO IZRAVNANJE

FINANCIJSKO IZRAVNANJE

1. POJAM I PODJELA FINANCIJSKOG IZRAVNANJA

Financijsko izravnanje je ukupnost činjenica i pravila kojima se upravljaju financijski odnosi između viših i nižih (užih i širih) te između istovrsnih političko-teritorijalnih jedinica.

Značajno mjesto u izučavanju financijskog izravnjanja pripada aktivnom financijskom izravnjanju.

Aktivno financijsko izravnjanje je raspodjela javnih prihoda (poreza) između političko-teritorijalnih jedinica najčešće u federativnim državama, a donekle i u unitarnim državama. Aktivno financijsko izravnjanje možemo podijeliti na:

a) okomito aktivno financijsko izravnjanje je podjela javnih prihoda (poreza) između viših i nižih političko-teritorijalnih jedinica,

b) vodoravno aktivno financijsko izravnjanje je postupak u kojem se smanjuju razlike u poreznim opterećenjima i drugim davanjima unutar političko-teritorijalne jedinice iste razine.

1.1. Okomito aktivno financijsko izravnjanje

Okomito aktivno financijsko izravnjanje možemo podijeliti na 3 sustava i to:

1. sustav odvajanja ili sustav vlastitih prihoda,
2. sustav zajedničkih prihoda,
3. mješoviti sustav.

Ad. 1. Sustav odvajanja ili sustav vlastitih prihoda

Ovaj sustav sastoji se od dva podsustava i to:

a) sustav ukupnog ili vezanog odvajanja poreznu samostalnost imaju najviše političko-teritorijalne jedinice. Uže političko-teritorijalne jedinice nemaju poreznu samostalnost. Najviše političko-teritorijalne jedinice određuju porezni oblik, poreznu stopu, te visinu prihoda koji će dodjeljivati užim političko-teritorijalnim jedinicama.

Ovaj sustav ima sljedeće prednosti:

- porezni oblik, porezni izvor i porezna politika nalaze se na jednom mjestu tako se ostvaruju porezni ciljevi,
- jednostavnije se i jeftinije razrezuje, naplaćuje i ubire porez, odnosno vrši kontrola ubiranja poreza.

Ovaj sustav nije dobar glede toga što dolazi do prevelike centralizacije središnje fiskalne vlasti, pa se nameće pitanje na temelju kojih će kriterija središnja fiskalna vlast dodjeljivati novčana sredstva ubrana od oporezivanja, te druge novčane pomoći užim političko-teritorijalnim jedinicama.

b) slobodni, suparnički ili usporedni sustav kod ovog sustava svaka političko-teritorijalna jedinica ima poreznu samostalnost bez obzira da li je riječ o užim ili širim političko-teritorijalnim jedinicama.

Ovaj sustav ima sljedeće nedostatke:

- porezi ne ostvaruju svoju ulogu u poreznom sustavu odnosno ciljeve porezne politike,
- dolazi do neravnomjerne raspodjele poreznog tereta,
- mijenjaju se uvjeti poslovanja,
- dolazi do dvostrukog i višestrukog oporezivanja,
- nastaju porezne oaze.

Ad. 2. Sustav zajedničkih prihoda

Ovaj sustav sastoji se od dva podsustava i to:

a) sustav financiranja odozdo prema gore još ga nazivamo i sustav financiranja prihoda s doprinosima. Poreznu samostalnost imaju uže političko-teritorijalne jedinice koje izdvajaju dio svojih prihoda za šire političko-teritorijalne jedinice.

b) sustav financiranja odozgo prema dolje nazivamo ga još i sustav financiranja prihoda s doznakama. Kod ovog podsustava najšira političko-teritorijalna jedinica izdvaja dio prihoda za uže političko-teritorijalne jedinice. Obično se izdvajaju prihodi u obliku novčanih pomoći.

Postoje 3 vrste novčanih pomoći:

a) opće ili namjenske pomoći – unaprijed nije utvrđena namjera trošenja novčanih sredstava. Ovdje se daje veća sloboda u trošenju novca u žim političko-teritorijalnim jedinicama,

b) posebne ili namjenske pomoći – namjena trošenja novčanih sredstava je unaprijed utvrđena, npr. treba se izgraditi bolnica ili škola, i novac se ne može potrošiti u druge svrhe,

c) pomoći s udjelom i bez udjela (vidjeti lekciju novčane pomoći ili dotacije).

Ad. 3. Mješoviti sustav

Republika Hrvatska je prihvatila mješoviti sustav. Kod ovog sustava svaka političko-teritorijalna jedinica ima vlastite izvore prihoda, a jedan dio prihoda dobiva (participira) iz prihoda drugih političko-teritorijalnih jedinica. Ovaj sustav se sastoji od dva podsustava i to:

a) sustav udjela pravo nad oporezivanjem pripada najširoj političko-teritorijalnoj jedinici, dok uže političko-teritorijalne jedinice sudjeluju u prihodima u određenom postotku (udjelu). Taj udio može biti u jednom poreznom obliku, više poreznih oblika, ili u ukupnim prihodima,

b) sustav dopunskog oporezivanja je takav sustav u kojemu upravljanje nad oporezivanjem pripada najširoj političko-teritorijalnoj jedinici, dok uže političko-teritorijalne jedinice imaju pravo dopunskog oporezivanja s jednim ili više poreza.

Pravo dopunskog oporezivanja može biti ograničeno pa takvo oporezivanje nazivamo **vezano dopunsko oporezivanje**.

Pravo dopunskog oporezivanja može biti neograničeno pa takvo oporezivanje nazivamo **slobodno dopunsko oporezivanje**. Sustav dopunskog oporezivanja najčešće se ostvaruje putem prireza.

1.2. Vodoravno aktivno financijsko izravnanje

Ovo se izravnaje provodi na 2 načina:

1. izravnim prijenosom novca političko-teritorijalnim jedinicama čija porezna snaga ne može namaknuti dovoljno novca da bi zadovoljila potrebe do neke utvrđene razine,

2. doznakom novca u žim političko-teritorijalnim jedinicama u okviru okomitog financijskog izravnaja da bi se smanjile razlike u poreznoj snazi u žih političko-teritorijalnih jedinica (**okomito aktivno financijsko izravnaje s vodoravnim djelovanjem**).

1.3. Mjerila aktivnog financijskog izravnaja

Mjerila aktivnog financijskog izravnaja su:

1. broj stanovnika,
2. financijske potrebe,
3. financijska snaga,
4. porezno opterećenje, i
5. dohodak po stanovniku

2. PASIVNO FINANCIJSKO IZRAVNANJE ILI FISKALNA DECENTRALIZACIJA

Pasivno financijsko izravnaje je raspodjela zadataka i mjera, pa u skladu s tim i povezanih javnih rashoda između političko-teritorijalnih jedinica (političkih i

administrativnih) i drugih zajednica. Dva su dokumenta u kojima se regulira pitanje fiskalne decentralizacije i to:

- a) Deklaracija o mjesnoj samoupravi – **Rio de Janeiro**, rujan 1985. godine, i
- b) Europska povelja o mjesnoj samoupravi – **Strasbourg**, studeni 1985. godine.

2.1. Načela fiskalne decentralizacije

Načelo raznolikosti – lokalne jedinice karakterizira raznolikost dostignutog stupnja razvoja, kao i razlike u stupnju ovisnosti o središnjoj fiskalnoj vlasti.

Načelo jednakosti – svaka se vrsta javne usluge da bi svaki fiskalni sustav bio uspješan, treba naplatiti od građana lokalnih jedinica koji uživaju koristi od takve javne usluge. Koristi od nekih javnih usluga od nacionalnog su značaja (npr. obrana zemlje), neke su od regionalnog značaja (npr. ceste, sustav zaštite od poplava) ili od lokalnog značaja (npr. rasvjeta gradskih ulica).

Načelo centralizirane preraspodjele – kaže da redistributivna funkcija fiskalne politike (progresivno oporezivanje i prijenosi) treba biti centralizirana na razini središnje fiskalne vlasti.

Načelo mjesne neutralnosti - ne bi smjeli postojati različiti porezi i porezne stope na razini lokalnih fiskalnih vlasti.

Načelo centralizirane stabilizacije – pretpostavlja postojanje i korištenje fiskalnih instrumenata za vođenje makroekonomske politike (stabilizacija, rast) na nacionalnoj razini, dok lokalne vlasti ne posjeduju takve instrumente ekonomske politike.

Načelo ispravljanja prekoračenja u potrošnji – prema ovom načelu prekoračenja u potrošnji pojedinih javnih dobara lokalnih jedinica u odnosu na zakonom utvrđenu razinu, korekciju obavljaju više razine fiskalne vlasti.

Načelo pružanja (davanja) minimuma osnovnih javnih usluga – svakom građaninu bez obzira na lokalnu jedinicu gdje mu je prebivalište moraju biti dostupne javne usluge zdravstvo, socijalna zaštita i obrazovanje.

Načelo ujednačavanja fiskalnih položaja – usprkos postojanju regionalnih razlika u procesu uspostavljanja ravnoteže treba uzeti u obzir odnos između fiskalnog kapaciteta i potreba lokalnih jedinica.

Osim navedenih načela svaka mjesna teritorijalna jedinica ima pravo na izdašne financijske izvore, preraspodjelu novca koja se vrši na temelju Ustava i zakona, pravo na mjesne poreze, pristojbe i naknade.

2.2. Tieboutov model

Ovaj model označava odnos oporezivanja i javne potrošnje na razini mjesne vlasti i pojedinca.

Svaki pojedinac bira u kojem će mjestu živjeti, a izbrat će, najvjerojatnije, ono mjesto u kojem su javne usluge najkvalitetnije, a oporezivanje najniže.

Razgraničenje i raspodjela javnih prihoda između različitih razina vlasti ovisi o:

- a) ustavnoj podjeli nadležnosti i zadaća u nekoj zemlji,
- b) političkom i gospodarskom nacrtu ovih odnosa, i
- c) povijesnoj tradiciji u nekoj zemlji.

3. UREĐIVANJE FISKALNIH ODNOSA U EUROPSKOJ UNIJI

Problem upravljanja financijskim odnosima u Europskoj uniji obuhvaća sljedeća pitanja:

- a) prikupljanje novca od država članica Europske unije,
- b) pripremanje i usvajanje proračuna, i
- c) ulogu činovništva u prikupljanju i trošenju novca.

Pravo na prikupljanje novca u Europskoj uniji nije izvorno nego izvedeno. Pravo na prikupljanje novca se određuje:

1. ugovorom kojim se osnovala Europska unija,
2. odlukom tijela Europske unije o sudjelovanju u postojećim prihodima, i
3. uvođenjem novih instrumenata kojima će se prikupljati prihodi.

Financijski nadzor u Europskoj uniji omogućava sljedeće:

- a) jesu li novci utrošeni za svrhu koja je utvrđena (**načelo zakonitosti**),
- b) troše li se prikupljeni novci «pametno» (**načelo djelotvornosti**),
- c) jesu li novci točno ubrani od zemalja članica Europske unije kako ne bi došlo do porezne evazije.

4. UREĐIVANJE FISKALNIH ODNOSA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Fiskalni odnosi u Republici Hrvatskoj uređeni su: Ustavom Republike Hrvatske, Zakonom o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave⁹ i drugim pravnim propisima.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave stječu prihode iz:

- vlastitih izvora,
- zajedničkih poreza,
- zajedničkih prihoda od naknada za koncesije,
- dotacija iz državnoga i županijskoga proračuna.

4.1. Vlastiti izvori sredstava županije

Vlastiti izvori županije su:

- prihodi od vlastite imovine (najam i zakup),
- županijski porezi (porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila, porez na automate za zabavne igre),
- novčane kazne i oduzeta imovinska korist za prekršaje, koje sami propišu,
- drugi prihodi utvrđeni posebnim zakonom.

4.2. Vlastiti izvori sredstava općine i grada

Vlastiti izvori općine i grada su:

- prihodi od vlastite imovine (najam i zakup),
- općinski, odnosno gradski porezi (prirez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor, porez na tvrtku ili naziv, porez na korištenje javnih površina),
- novčane kazne i oduzeta imovinska korist za prekršaje koje sami propišu,
- upravne pristojbe u skladu s posebnim zakonom,
- boravišne pristojbe, u skladu s posebnim zakonom,
- komunalne naknade, doprinosi i druge naknade utvrđene posebnim zakonom,
- naknade za uporabu javnih, općinskih ili gradskih površina,
- drugi prihodi utvrđeni posebnim zakonom.

⁹ Narodne novine, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07 (Odluka Ustavnog suda RH) i 73/08.

4.3. Zajednički porezi

Zajednički porezi su porez na dohodak i porez na promet nekretnina.

Porez na dohodak dijeli se između općine, grada i županije.

Porez na dohodak se raspodjeljuje prema različitim kriterijima. Temeljno je pravilo da se porez na dohodak raspodjeljuje na sljedeći način:

udio općine odnosno grada 55%,

udio županije 15,5%,

udio za decentralizirane funkcije 12%,

udio pozicije za pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije 17,5%.

Općina, grad, županija i grad Zagreb koji financiraju decentralizirane funkcije imaju pravo na dodatni udio u porezu na dohodak.

Također pravo na dodatni udio u porezu na dohodak imaju općine, gradovi i županije na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima, te općine, odnosno gradovi na otoku, koji međusobno zaključe sporazum o zajedničkom financiranju kapitalnog projekta od interesa za razvoj otoka.

Pod decentraliziranim funkcijama podrazumijevamo financiranje osnovnog školstva, srednjeg školstva, socijalne skrbi (centri za socijalnu skrb i domovi za starije i nemoćne osobe), zdravstva i vatrogastva (javne vatrogasne postrojbe).

Porez na promet nekretnina dijeli se između općine, grada i Republike Hrvatske.

Udio općine i grada u porezu na promet nekretnina iznosi 60%, a Republike Hrvatske 40%.

4.4. Dotacije (pomoći)

Novčane pomoći možemo podijeliti:

1. Novčane pomoći između središnje fiskalne vlasti i mjesne fiskalne vlasti - središnja fiskalna vlast dodjeljuje određeni iznos novca mjesnim fiskalnim vlastima kako bi se povećala javna potrošnja u mjesnoj teritorijalnoj jedinici.

2. Namjenske dotacije možemo podijeliti na:

a) dotacije s vlastitim udjelom - središnja fiskalna vlast daje mjesnoj vlasti onda kada se primatelj (mjesna vlast) obvezuje da će, za svaku novčanu jedinicu potpore, navedeni iznos novca potrošiti za financiranje posebne rabote u mjesnoj javnoj potrošnji npr. za financiranje školstva na mjesnoj razini.

b) dotacije s unaprijed utvrđenim udjelom - daju se mjesnoj vlasti onda kada joj veliki dio troškova ovisi upravo o vlastitom ponašanju. Središnja fiskalna vlast ovim dotacijama nastoji ograničiti porast troškova mjesne javne potrošnje, pa će npr. u cijelosti pokriti troškove do nekog utvrđenog iznosa. Svako prekoračenje troškova pada na teret mjesne vlasti ili na teret poreznih obveznika. Stoga ovakva vrsta dotacije prisiljava mjesne vlasti da pomno i pametno troše novce.

c) uvjetna dotacija bez vlastitog udjela je zacrtana (fiksna) količina novca koju središnja fiskalna vlast dostavlja mjesnoj vlasti da bi financirala (povećala) ponudu određenih javnih dobara.

3. Projektne ili kapitalne dotacije za posebne programe – središnja fiskalna vlast može otvoriti posebne fondove za financiranje određene vrste javne potrošnje npr. izgradnja autoputa.

POPIS LITERATURE

Abgabenordnung, Wichtige Steuergesetze (51. Völlig), Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, 2003.

F. Annacordia, Walter van der Corput: VAT Registration Thresholds in Europe, VAT Monitor, IBFD, November/December, 2002.

- C. Adams, Za dobro i zlo utjecaj poreza na kretanje civilizacije, Institut za javne financije, Zagreb, 2006.
- H. Arbutina, Neka pitanja normativnog uređenja i reforme porezne administracije u Hrvatskoj, Financijska praksa, br. 1-2/98.
- D. Birk, Steuerrecht (3 Auflage), C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2000.
- W. Dreseck, Der gerichtliche Rechtsschutz in Steuersachen, Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr. sc. Božidara Jelčića, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2001.
- I. Borković, Upravno pravo, Narodne novine, Zagreb, 2002.
- M. Budić, Z. Koharić, O. Lončarić Horvat, V. Mratović, M. Perković, Opći porezni zakon s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2001.
- W. Doralt i H. Georg, Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 2001.
- L. Horvat, O autonomiji poreznog prava, Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr. sc. Božidara Jelčića, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2001.
- Ba. Jelčić, Javne financije, RRIF, Zagreb, 2001.
- Ba. i Bo. Jelčić, Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998.
- Bo. Jelčić, 100 godina od izdanja knjige «Financijska znanost», Zbornik radova Tendencije u razvoju financijske aktivnosti države, Znanstveni skup povodom 100. obljetnice tiskanja knjige Stjepana Posilovića «Financijska znanost», HAZU, Zagreb, 2000.
- Bo. Jelčić, O. Lončarić Horvat, J. Šimović, H. Arbutina Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2002.
- Bo. Jelčić, O. Lončarić Horvat, J. Šimović, H. Arbutina, N. Mijatović, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004.
- Bo. Jelčić, Razvoj javnih financija u Jugoslaviji, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 1985.
- A. Kostecki, Die Probleme der Spannungsverhältnisse zwischen der Finanzrechtswissenschaft und den anderen Rechtswissenschaften, Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr. sc. Božidara Jelčića, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2001.
- H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Verlag C. H. Beck, München 1991.
- O. Gerd Lippross, Allgemeines Steuerrecht, Alpmann und Schmidt, Münster, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2003.
- O. Lončarić, Horvat, Osnove općega poreznog prava, I. Dio, Porezni vjesnik, Institut za javne financije, Zagreb, 1998.
- O. Lončarić, Horvat, Osnove općega poreznog prava, II. dio, Institut za javne financije, Zagreb, 1999.
- O. Lončarić Horvat, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupnog prava, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti», HAZU, Zagreb, 2005.
- O. Lončarić Horvat, Rasna diskriminacija kao porezni cilj, Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr. sc. Božidara Jelčića, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2001.
- O. Lončarić Horvat, Zastara u poreznom pravu SAD-a, Njemačke, Austrije i Hrvatske, Porezni vjesnik br. 2/05.
- Z. Herkov, Iz povijesti javnih financija, financijskog prava i razvitka financijske znanosti Hrvatske, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 1985.
- N. Mijatović, Ovršni postupak u poreznom pravu, Pravo i porezi, br. 5/05.
- N. Mijatović, Oporezivanje prometa, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2005.

- N. Mijatović, Pravni lijekovi u poreznim stvarima, Hrvatska pravna revija, br. 1/05.
- N. Nikolić, Počela javnog financiranja, Ekonomski fakultet Split, Split, 1999.
- D. Popović, Poresko pravo, Pravni fakultet Beograd, Centar za publikacije Javno preduzeće «Službeni glasnik», Beograd, 2008.
- M. Pires, International Juridical Double Taxation of Income and Capital, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-Boston, 1989.
- L. Rastello, Diritto tributario, Principi generali, CEDAM, Padova, 1994.
- H. Georg Ruppe, Jüngste Entscheidungen des österreichischen Verfassungsgerichtshofes zum Abgabenrecht, Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr. sc. Božidara Jelčića, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2001.
- R. Seer, Das Prinzip der freiheitschonenden Besteuerung im deutschen Steuerrecht, Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr. sc. Božidara Jelčića, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2001.
- J. Šimović, H. Šimović, Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2006.
- J. Šimović i suradnici, Porez na dodanu vrijednost, Birotehnika, Zagreb, 1997.
- Z. Šinković, Bilateralni ugovori između Republike Hrvatske i država članica Europske unije o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti», HAZU, Zagreb, 2005.
- Z. Šinković, Obveza čuvanja porezne tajne u poreznim postupcima, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Pravo na tajnost podataka», Novalja, 2008.
- Z. Šinković, Pravni aspekti fiskalne decentralizacije u Republici Hrvatskoj u cilju ostvarivanja regionalne politike Europske Unije, Zbornik radova Međunarodnog znanstvenog savjetovanja »Regionalizam politički i pravni aspekt«, Pravni fakultet Split, Split, 2007.
- Z. Šinković, Problem sukoba prava na pristup informacijama i obveze čuvanja porezne tajne, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Pravo na pristup informacijama», Novalja, 2008.
- K. Tipke, Steuerrechtsordnung, I. Band Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993.
- K. Tipke i J. Lang, Steuerrecht (17 Auflage), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002.
- L. K. Voronova, Finansovoe pravo Učebnik, H. Konsum, 1998.

PRAVNI PROPISI

- Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 127/00, 86/01 i 150/02.
- Ovršni zakon, Narodne novine, br. 57/96, 29/99, 173/03, 194/03, 151/04, 88/05 i 67/08.
- Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine, br. 95/05 i 133/07.
- Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/05, 96/06 i 68/07.
- Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 60/96, 113/97, 7/99, 112/99, 119/99, 44/00, 63/00, 80/00, 109/00, 54/01, 58/03, 198/03, 55/04, 77/04, 153/05, 79/07 i 34/08.
- Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine, br. 43/05, 114/05, 14/06, 138/06, 127/07, 14/08 i 27/08.
- Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 41/01 i 55/01.
- Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne regionalne samouprave, Narodne novine, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07 (Odluka Ustavnog suda RH) i 73/08.
- Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 53/91 i 103/96.

Zakon o poreznoj upravi, Narodne novine, br. 67/01, 94/01 i 177/04.

Zakon o poreznom savjetništvu, Narodne novine, br. 127/00.

Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04, 90/05 i 57/06.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 127/00, 48/04, 82/04, 90/05 i 76/07.

Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/04 i 73/08.

Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 53/91, 9/92 i 77/92.