

**Sveučilište u Splitu
Pravni fakultet
Stručni upravni studij**

**Financiranje javne uprave
(predavanja u akad. god. 2012./13.)**

Mr. sc. iur. Zoran Šinković

Prvo 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.¹

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.²

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, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje), 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.³ 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. ako porezni obveznik sazna za nove činjenice, a porezni je postupak okončan poreznim rješenjem, tada porezni obveznik može zatražiti obnovu postupka. Obnova postupka nije regulirana u Općem poreznom zakonu, nego u Zakonu o općem upravnom postupku. Stoga porezno tijelo prilikom rješavanja o obnovi postupka primjenjuje odredbe Zakona o općem upravnom postupku.

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.

¹ O. Lončarić, Horvat, Porezni postupak – poglavlje u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004., str. 147.

² Narodne novine, br. 147/08, 18/11 i 78/12.

³ O. Lončarić, Horvat, Porezni o. c., str. 149.

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 propisi⁴ 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.⁵

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.⁶ 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.⁷

⁴ To se prvenstveno odnosi na porezno-pravne propise.

⁵ Ibid., str. 150.

⁶ Ibid., str. 151.

⁷ Podrobnije o nastanku porezne obveze vidjeti u: H. Arbutina, Određenje obuhvata porezne obveze – Poglavlje Javni prihodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 282.-292.

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.

Porezno tijelo dužno je uspostaviti sustav informiranja koji će poreznim obveznicima omogućavati jedinstven, suvremen i što lakši pristup informacijama, objavljujući na svojim internetskim stranicama porezne propise i njihove izmjene i dopune.

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 ovjеровljeni prijevod isprave na hrvatski jezik i latinično pismo.

Ako porezni obveznik ne dostavi ovjеровljeni 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)

Porezno tijelo dužno je kao poreznu tajnu čuvati sve podatke koje porezni obveznik iznosi u poreznom postupku te sve druge podatke u vezi s poreznim postupkom kojima raspolaže.

Obveza čuvanja porezne tajne odnosi se na službene osobe, vještake i sve druge osobe koje su uključene u porezni postupak.

Obveza čuvanja porezne tajne je povrijeđena ako se podaci (činjenice) o poreznom obvezniku 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,
4. ako se iznose podaci uz pisani pristanak osobe na koju se ti podaci odnose,

5. ako se iznose podaci za potrebe naplate poreznog duga,
6. ako se podaci daju na zahtjev drugog tijela javne vlasti koje po službenoj dužnosti traži podatke nužne za ostvarivanje prava pred tim tijelom povodom zahtjeva stranke u postupku, a koje bi inače stranka trebala sama pribaviti,
7. ako ustrojstvene jedinice Ministarstva financija međusobno dostavljaju podatke koji mogu biti od utjecaja na utvrđivanje prava i obveza poreznih obveznika,
8. ako se podaci daju na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su u primjeni u Republici Hrvatskoj,
9. ako se podaci daju u skladu s postupkom propisanim Općim poreznim zakonom za pružanje i dobivanje pravne pomoći,
10. ako se podaci daju u skladu s postupkom propisanim Općim poreznim zakonom o administrativnoj suradnji i razmjeni informacija između država članica Europskih zajednica,
11. u slučaju kada porezno tijelo bez posebnog zahtjeva dostavlja drugom tijelu javne vlasti podatke za koje je saznalo tijekom vođenja poreznog postupka, ako postoji sumnja u postojanje kaznenog djela, kršenje zakona ili drugog propisa za čije je provođenje nadležno neko drugo tijelo javne vlasti.

Obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena ako Ministarstvo financija – Porezna uprava bez pristanka poreznog obveznika objavi na svojim internetskim stranicama popis dospjelih i neplaćenih dugova po osnovi poreza na dodanu vrijednost, poreza na dobit, poreza na dohodak i prireza, doprinosa za obvezna osiguranja, posebnog poreza na naftne derivate, posebnog poreza na duhanske prerađevine, posebnog poreza na pivo, posebnog poreza na kavu, posebnog poreza na bezalkoholna pića, poreza na promet nekretninama te carina, ako je ukupni iznos duga: 1. veći od iznosa 100.000,00 kuna za fizičke osobe koje obavljaju djelatnost, 2. veći od iznosa 300.000,00 kuna za pravne osobe i 3. veći od iznosa 15.000,00 kuna za sve ostale porezne obveznike.⁸

Iznimno, obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena ako Ministarstvo financija – Porezna uprava bez pristanka poreznog obveznika objavljuje u sredstvima javnog priopćavanja i na svojim internetskim stranicama podatke potrebne radi ispravljanja netočnih ili nepotpunih informacija u slučaju ako je netočne ili nepotpune informacije porezni obveznik izravno ili neizravno dostavio sredstvima javnog priopćavanja.

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

Porezna tajna štiti privatnost poreznog obveznika i osigurava njegove interese koji bi mogli biti ugroženi ili bi za poreznog obveznika mogla nastati nematerijalna (moralna) ili materijalna šteta, ako bi neka od osoba koja je uključena u porezni postupak neovlašteno iznijela podatke o poreznom obvezniku.⁹

⁸ U izračun visine duga ne uzimaju se iznosi zaduženja dospjelih u zadnja tri mjeseca prije objave popisa dospjelih i nenaplaćenih dugova. Razdoblje od tri mjeseca računa se počevši od zadnjeg dana u mjesecu koji prethodi mjesecu objave popisa dospjelih i nenaplaćenih dugova. Datumi objave popisa dospjelih, a neplaćenih dugova, a sukladno vremenskom određenju poreznih zaduženja su 31. srpnja, 31. listopada, 31. siječnja i 30. travnja. Iznimno popis neće sadržavati podatke o dugovima poreznih obveznika kojima je porezno tijelo odobrilo odgodu ili obročno plaćanje duga ili reprogramiranje naplate poreznog duga.

⁹ O obvezi čuvanja porezne tajne detaljnije vidjeti u: M. Budić i drugi, Opći porezni zakon s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2001., str. 23.-25., Z. Šinković, Problem sukoba prava na pristup informacijama i zaštite čuvanja porezne tajne, Zbornik radova znanstvenog skupa «Pravo na pristup informacijama» Novalja, 2008., str. 143.-158.

8. Načelo postupanja u dobroj vjeri

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

Postupanje u dobroj vjeri znači savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom.

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 detaljnije razraditi, kako ne bi dolazilo do zlouporaba u njegovoj praktičnoj primjeni,¹⁰ odnosno treba težiti pojednostavljenju porezno-pravnih propisa i drugih propisa iz područja financiranja javnih potreba kako bi se otklonile nedorečenosti i pravne praznine,¹¹ 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.¹²

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

Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti.

Ako je prihod, dohodak, dobit ili druga procjenjiva 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 ili prekršajnom postupku pravomoćnom odlukom izrečena zaštitna mjera oduzimanja imovinske koristi ostvarene protupravnom radnjom, porezni akt kojim je utvrđena porezna obveza poništiti 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.

¹⁰ O postupanju u dobroj vjeri detaljnije 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 postupnog prava, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti», HAZU, Zagreb, 2005., str. 234.-239.

¹¹ 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, 41/08 i 125/11). 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, 178/04, 38/09, 79/09 i 49/11) 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, 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.

¹² Detaljnije 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.

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, 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.¹³

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.¹⁴

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 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, ili obrnuto ono što je porezno tijelo obvezno 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.

¹³ O gospodarskom tumačenju pravih propisa detaljnije vidjeti u: O. Lončarić, Horvat, Gospodarsko tumačenje – Poglavlje Javni prihodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko o. c., str. 540.-544.

¹⁴ Ibid., str. 544.

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.

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.¹⁵

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 dnevnice 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 obveznik (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. od dana dospelosti tražbine po osnovi poreza.

4.3. Nastanak prava iz porezno-dužničkog odnosa

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

1. povrat preplaćenog poreza ili poreza plaćenog 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.

¹⁵ Ibid., str. 547.

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.¹⁶

Porez i kamate po osnovi poreznog duga, uplaćuju se na propisane uplatne račune putem banke.

Porezi i kamate smatraju se plaćeni danom kad je banka kod koje se vode uplatni računi primila uplatu.

Vraćanje preplaćenog poreza, 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 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 dužno je 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 koje naplaćuje porezno tijelo.

4. 4. 1. 1. Redoslijed plaćanja

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

Kod iznosa koji dospijevaju istodobno redoslijed 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.

¹⁶ Ako, naime, banka poreznog obveznika ne postupi prema nalogu (neovisno o razlogu blokiranja 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.

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.

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) dospjelost potraživanja vjerovnika (poreznog vjerovnika).

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

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

Poreznom dužniku koji ima dospjelo potraživanje prema državnom proračunu, a istodobno ima evidentirane obveze na ime poreznog duga, iznos potraživanja do iznosa duga obustavit će se radi prijeboja s poreznim dugom.

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

Tražbina s osnove poreza koja se ne može naplatiti ni u postupku ovrhe, otpisuje se kao nenaplativa:

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

2. ako postoji pravomoćno rješenje o zaključenju stečajnog postupka nad pravnom osobom, ili ako je ista informacija razmijenjena između sudskog registra i poreznog tijela elektroničkim putem, a ne postoji osiguranje duga po osnovi poreznog jamstva,

3. 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 dospjelog poreznog duga na osnovi pisanog i obrazloženog prijedloga ovršenika koji se podnosi poreznom tijelu nadležnom prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu ovršenika, rješenjem odlučuje čelnik poreznog tijela.

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»

oprost, ako nije kriv za svoju ispod prosječnu gospodarsku sposobnost i ako njegovo ponašanje nije protivno javnim interesima.¹⁷

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 proteka određenog vremena.¹⁸

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

Pravo poreznog tijela na pokretanje prekršajnog postupka zastarijeva kad proteknu tri godine od počinjenja prekršaja (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 naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći nakon isteka godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili nakon isteka godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu, kamate i troškove ovrhe.

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

U vrijeme zastare računa se i vrijeme koje je proteklo u korist prednika poreznog obveznika.

Ako se radi naplate poreza, kamata i troškova ovrhe vodi postupak pred sudom, za vrijeme trajanja tog postupka zastara ne teče.

Kad protekne vrijeme zastare, porezno tijelo čija je tražbina osigurana zalogom ili hipotekom može se namiriti samo iz opterećene stvari ako je drži u neposrednom posjedu ili ako je njegovo pravo upisano u javnoj knjizi. Međutim, zastarjela tražbina po osnovi kamata ne može se namiriti ni iz opterećene stvari.

Ako Općim poreznim zakonom nije uređeno drugačije na poreznu zastaru primjenjuje se Zakon o obveznim odnosima.

4. 6. 1. Prekid zastare

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

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

¹⁷ K. Tipke i J. Lang, Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994., str. 755.

¹⁸ O. Lončarić, Horvat, Zastara poglavlje – Javni prihodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi; Financijsko o. c., str. 553.

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, naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe nastupa za šest godina računajući od dana kada je zastara počela prvi put teći (bez obzira na prekide zastare).

Apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na pokretanje prekršajnog postupka nastupa za šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći (bez obzira na prekide zastare).

5. MJESNA ODREĐENOST POREZNOG OBVEZNIKA

5.1. Mjesna određenost poreznog obveznika

Mjesna određenost poreznog obveznika utvrđuje se:

1. za fizičke osobe prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu,
2. za pravne osobe prema sjedištu upisanom u sudski registar ili drugi registar, odnosno upisnik.

Ako se mjesna određenost ne može utvrditi prema gore navedenim kriterijima onda se utvrđuje prema mjestu gdje je nastao povod za vođenje poreznog postupka.

5.2. 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 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 da ima prebivalište u tuzemstvu.

5.3. 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.

5.4. Poduzetnik i gospodarska djelatnost

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

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

Može se zaključiti da poduzetnik može biti fizička osoba (npr. 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).

6. NADLEŽNOST U POREZNOM POSTUPKU

Nadležnošću nekog poreznog tijela određuje se djelokrug njegovih poslova i istodobno razgraničuje od djelokruga poslova drugog poreznog tijela.¹⁹

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.²⁰

Poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza te primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja obavlja Ministarstvo financija Republike Hrvatske preko upravnih organizacija u svom sastavu (Porezne uprave i Carinske uprave).

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. Obavljanje tih poslova može se povjeriti Poreznoj upravi na temelju suglasnosti ministra financija.

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

Prema Zakonu o poreznoj upravi²¹ i Uredbi o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija²² 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 poreznog nadzora,
5. provođenje ovrhe radi naplate poreza,
6. vođenje prekršajnog postupka u prvom stupnju zbog povrede poreznih propisa,
7. podnošenje optužnih prijedloga za pokretanje prekršajnog postupka i podnošenje kaznenih prijava,
8. vođenje registra poreznih obveznika,

¹⁹ Usporediti O. Lončarić, Horvat, Osnove općega poreznog prava, II. dio, Institut za javne financije, Zagreb, 1999., str. 11.

²⁰ Usporediti, ibid., str. 12.

²¹ Narodne novine, br. 25/12 i 112/12.

²² Narodne novine, br. 32/12 i 67/12.

9. izdavanje isprava o činjenicama o kojima Porezna uprava vodi službenu evidenciju,

10. praćenje primjene međunarodnih ugovora iz područja poreza,

11. međuinstitucionalnu suradnju razmjenom podataka o imovini s javnopravnim tijelima koja vode službene evidencije o vlasništvu imovine osoba u cilju praćenja pravilnog utvrđivanja porezne osnovice i ispunjenja poreznih obveza,

12. ostale poslove bitne za utvrđivanje poreza.²³

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 područnih ureda te praćenje zakonitosti i pravilnosti primjene poreznih propisa i propisa koji uređuju prikupljanje doprinosa,

4. koordiniranje provođenja i provođenje poreznog nadzora i nadzora obračunavanja doprinosa za obvezna osiguranja,

5. koordiniranje provođenja ovršnog postupka,

6. sustavno praćenje primjene poreznih propisa i propisa koji uređuju prikupljanje doprinosa,

7. predlaganje donošenja i izradu nacrtu naputaka u primjeni poreznih propisa i propisa koji uređuju prikupljanje doprinosa za obvezna osiguranja,

8. pružanje stručne pomoći područnim uredima i ispostavama radi jedinstvenog postupanja Porezne uprave,

9. osiguravanje međunarodne pravne pomoći, proučavanje poreznih sustava i sustava prikupljanja doprinosa drugih država i suradnju s međunarodnim organizacijama i strukovnim udruženjima,

10. pripremanje nacrtu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i nadziranje primjene međunarodnih ugovora iz područja poreza,

11. izgradnju, razvijanje i korištenje poreznoga informacijskog sustava, te koordiniranje sustava servisa poreznim obveznicima radi lakšeg ostvarivanja prava i ispunjenja obveza poreznih obveznika,

12. organiziranje stručnog usavršavanja službenika Porezne uprave,

13. davanje odobrenja za priređivanje igara na sreću, zabavnih i nagradnih igara, te koordiniranje provođenja i provođenje nadzora nad priređivanjem igara na sreću, zabavnih i nagradnih igara,

14. koordiniranje međuinstitucionalne suradnje razmjenom podataka o imovini s javnopravnim tijelima koja vode službene evidencije o vlasništvu imovine osoba u cilju praćenja pravilnog utvrđivanja porezne osnovice i ispunjenja poreznih obveza,

15. koordiniranje razmjene podataka o osobama putem uspostavljenog sustava elektroničkog pristupa podacima upisanim u Evidenciju o osobnim identifikacijskim brojevima s nadležnim javnopravnim tijelima, i druge poslove.

²³ Porezna uprava obavlja i upravne i druge stručne poslove u primjeni propisa o prikupljanju doprinosa.

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 poreznog nadzora i nadzora obračunavanja doprinosa za obvezna osiguranja,
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 optužnih prijedloga za pokretanje prekršajnog postupka i podnošenje kaznenih prijava,
9. vođenje i rješavanje u prekršajnom postupku u prvom stupnju zbog povrede poreznih propisa i propisa o prikupljanju doprinosa za obvezna osiguranja,
10. izdavanje markica za označavanje i registraciju automata za zabavne igre,
11. izdavanje isprava o činjenicama o kojima Porezna uprava vodi službenu evidenciju,
12. provođenje ovrhe radi naplate drugih javnih davanja po zahtjevima tijela državne uprave i sudova u skladu s posebnim zakonima,
13. provođenje ovrhe radi naplate proračunskih prihoda koje su u postupku financijskog nadzora utvrdile ustrojstvene jedinice Ministarstva financija,
14. određivanje i dodjeljivanje osobnoga identifikacijskog broja, izdavanje Potvrde o osobnom identifikacijskom broju, vođenje Evidencije o osobnim identifikacijskim brojevima, te podnošenje optužnih prijedloga za pokretanje prekršajnih postupaka, vođenje i rješavanje u prekršajnom postupku u prvom stupnju zbog povrede propisa o osobnom identifikacijskom broju 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 porezni nadzor, a područni uredi odnosno ispostave područnih ureda provode porezni 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.

Područni uredi ustrojavaju se kao područni uredi u tri kategorije:

- područni ured prve kategorije: Područni ured Zagreb,
- područni uredi druge kategorije: Područni ured Split, Područni ured Rijeka, Područni ured Pazin i Područni ured Osijek,
- područni uredi treće kategorije: ostali područni uredi.

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.²⁴

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, obavijest, poziv i drugi akti.

Porezni akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa jest porezno rješenje, a sukladno posebnim propisima može imati i drugi naziv.

Protiv poreznog rješenja donesenog u prvestupanjskom poreznom postupku dopuštena je žalba.

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.

²⁴ Usporediti O. Lončarić, Horvat, Osnove o. c., str. 14.-15.

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 kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa ili kada od dana dostave poreznog akta počinje teći rok koji se ne može produžiti, dostavlja se prema mjestu dostave osobnom dostavom sudionicima poreznog postupka. Ako sudionik ima opunomoćenika, porezni akt dostavlja se samo opunomoćeniku.

Mjestom dostave smatra se:

1. prebivalište ili uobičajeno boravište sudionika,
2. sjedište sudionika koji je pravna osoba,
3. radno mjesto sudionika.

Osobnom dostavom smatra se dostava koju dostavljač izvrši osobno osobi kojoj je porezni akt namijenjen. Dostavom poreznog akta opunomoćeniku smatra se da je dostava izvršena samom sudioniku.

Ako se sudionik prema kojem se treba izvršiti osobna dostava ne zatekne na mjestu dostave dostavljač će ostaviti potpisanu pisanu obavijest o vremenu pokušane osobne dostave i o vremenu sljedeće osobne dostave, koja se ne može izvršiti prije proteka roka od 24 sata od prvog pokušaja.

Porezni akt se vraća poreznom tijelu:

1. ako nakon drugog pokušaja dostava ne bude izvršena ili
2. ako sudionik odbije primiti porezni akt.

Ako nakon drugog pokušaja dostava ne bude izvršena ili ako sudionik odbije primiti porezni akt tada se na mjestu dostave ostavlja potpisana pisanu obavijest sudioniku u kojoj se naznačuje datum i vrijeme pokušane dostave, mjesto gdje se porezni akt može preuzeti i pravne posljedice nepreuzimanja poreznog akta.

Smatra se da je osobna dostava izvršena u roku od petnaest dana od dana kada je obavijest ostavljena na mjestu dostave.

Ako se ne radi o poreznom aktu koji se mora dostaviti osobno sudioniku tada se dostava obavlja predajom poreznog akta članu obitelji sudionika ili osobi koja je zaposlena na istom radnom mjestu kao i sudionik.

7.2.1. Dostavnica

Izvršena osobna dostava potvrđuje se dostavnicom. Dostavnicu potpisuju sudionik ili osoba ovlaštena za primanje poreznog akta i dostavljač.

Sudionik ili osoba ovlaštena za primanje poreznog akta na dostavnici će zapisati datum primitka.

Ako je sudionik nepismen ili se ne može potpisati, dostavljač će na dostavnici ispisati ime i prezime odnosno naziv sudionika, s datumom dostave i naznakom zašto je sudionik nije potpisao.

8. PRODULJENJE 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.

9. 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 porezni obveznik 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 podnesen 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.

Iz gore navedenog može se zaključiti da se kod traženja povrata u prijašnje stanje trebaju ispuniti sljedeći uvjeti: 1) zahtjevu za povrat u prijašnje stanje porezni obveznik mora priložiti akt što ga je trebao podnijeti tijekom propuštena 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.

10. 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 propisanim Općim poreznim zakonom.

10.1. Posebni slučajevi nedonošenja poreznog rješenja

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

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

10. 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.²⁵

10.3. 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 toga rješenja takvo je rješenje privremeno.²⁶

Privremeno porezno rješenje mora biti kao takvo označeno.

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

Porezno tijelo može izvršiti naknadnu provjeru vjerodostojnosti podataka iskazanih u poreznoj prijavi poreznog obveznika. Ako porezno tijelo na temelju naknadno izvršene provjere utvrdi da postoji osnova za izmjenu porezne obveze utvrđene privremenim poreznim rješenjem, porezno tijelo će zamijeniti privremeno porezno rješenje novim rješenjem.

Ako porezno tijelo ne donese rješenje kojim se zamjenjuje privremeno porezno rješenje, porezna obveza utvrđena privremenim rješenjem smatrat će se konačno utvrđenom poreznom obvezom.

11. ŽALBENI POSTUPAK (ŽALBA)

Žalba je redovno sredstvo pravne zaštite u porezno-pravnom smislu. Osiguranje djelotvorne pravne zaštite unutar određenog vremena svakoj osobi, čije je pravo

²⁵ **Uvod poreznog rješenja** osobito sadrži naziv poreznog tijela, propis o nadležnosti, kratku oznaku predmeta i datum donošenja poreznog rješenja.

Izreka poreznog rješenja sadrži ime i prezime odnosno naziv poreznog obveznika, vrstu poreza, poreznu osnovicu, poreznu stopu i iznos utvrđenog poreza, razdoblje oporezivanja, nalog za uplatu poreza, rokove i uvjete plaćanja. U izreci poreznog rješenja obvezno se navodi da žalba ne odgađa izvršenje rješenja ako to proizlazi iz odredaba Općeg poreznog zakona ili posebnog propisa.

U obrazloženju rješenja se osobito navodi: utvrđeno činjenično stanje, jasan i precizan sažetak dokaznog postupka, razloge zbog kojih nije uvažen zahtjev stranke, porezne propise i razloge koji upućuju na odluku danu u izreci rješenja i porezni propis koji određuje da žalba ne odgađa izvršenje rješenja.

Uputa o pravnom lijeku sadrži naziv tijela kojem se žalba podnosi, porezno tijelo kojem se žalba predaje, rok u kojem se može podnijeti žalba, mogućnost izjavljivanja žalbe usmeno u zapisnik te visinu upravne pristojbe.

²⁶ Porezno rješenje koje se donosi na temelju godišnje porezne prijave mora se dostaviti poreznom obvezniku čim je to moguće, a najkasnije u roku od godine dana nakon isteka roka za podnošenje godišnje porezne prijave.

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 donesena 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.

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.

11.4. Podnošenje žalbe

Žalba se podnosi nadležnom drugostupanjskom poreznom tijelu, a predaje neposredno ili poštom preporučeno odnosno izjavljuje u zapisnik prvostupanjskom poreznom tijelu. Dovoljno je da je iz žalbe razvidno tko je žalitelj i koji se porezni akt pobija.

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

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.

Žalitelj mora žalbu potpisati.

11.5. Postupanje prvostupanjskog tijela po žalbi

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

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

Protiv rješenja o odbacivanju žalbe može se podnijeti žalba.

b) 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.

c) 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 postupka.

Protiv novog poreznog akta porezni obveznik može podnijeti žalbu.

Novi porezni akt može se izmijeniti do donošenja odluke o žalbi.

d) Ako prvostupanjsko porezno tijelo žalbu ne odbaci, odnosno ne postupi kako je navedeno pod b i c čitav će predmet zajedno sa žalbom proslijediti drugostupanjskom poreznom tijelu na rješavanje.

11.6. Postupanje drugostupanjskog poreznog tijela u žalbenom postupku

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 je Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, a nalazi se u Zagrebu.

Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak je ustrojstvena jedinica Ministarstva financija koja rješava o žalbama protiv upravnih akata Porezne uprave, Carinske uprave i upravnih akata upravnih tijela županija i velikih gradova propisanih posebnim zakonima i rješava o žalbama protiv upravnih akata ustrojstvenih jedinica Ministarstva; provodi postupak povodom izvanrednih pravnih lijekova; donosi rješenja u provedbi upravnog nadzora nad zakonitošću upravnih akata Porezne uprave i Carinske uprave; daje odgovore na tužbe povodom pokrenutih upravnih sporova, zastupa Ministarstvo pred upravnim sudovima povodom pokrenutih upravnih sporova protiv upravnih akata iz djelokruga Ministarstva; postupa po podnescima u neupravnim predmetima; 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.

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.

Nadležno drugostupanjsko porezno tijelo dužno je 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.

Ako nadležno drugostupanjsko porezno tijelo izvodi dokaze, poreznom obvezniku uputit će se poziv za sudjelovanje u postupku. Neodazivanje 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 pravilno i na zakonu osnovano (stoga je 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 su u prvostupanjskom poreznom postupku činjenice nepotpuno ili pogrešno utvrđene,
- da se u prvostupanjskom poreznom postupku nije vodilo računa o pravilima postupka koja bi bila od utjecaja na rješavanje stvari,
- da je izreka pobijanog poreznog rješenja nejasna ili je u proturječnosti s obrazloženjem,
- da je pogrešno primijenjen pravni propis na temelju kojega se rješava stvar.²⁷

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 odnosno ukoliko bi se prvostupanjsko porezno rješenje moglo oglasiti ništavim.²⁸

²⁷ Ako drugostupanjsko porezno tijelo utvrdi da je prvostupanjsko rješenje donijelo nenadležno tijelo, poništiti će to rješenje po službenoj dužnosti i dostaviti predmet nadležnom tijelu na rješavanje.

²⁸ Porezno rješenje oglasit će se ništavim: 1. ako je doneseno u stvari iz sudske nadležnosti, 2. ako je doneseno u stvari o kojoj se ne može rješavati u upravnom postupku, 3. ako njegovo izvršenje nije

3. U načelu će uvijek drugostupanjsko porezno tijelo predmet dostaviti na ponovno rješavanje prvostupanjskom poreznom tijelu ako je za donošenje novoga poreznog rješenja, s obzirom na prirodu porezne stvari, nužno neposredno rješavanje prvostupanjskog poreznog tijela, a drugostupanjsko porezno tijelo utvrdi da porezno rješenje treba poništiti.

Rješenje o žalbi porezno tijelo mora donijeti i dostaviti stranci najkasnije u roku od dva mjeseca računajući od dana predaje žalbe.

11.7. Sudionici žalbenog postupka

U žalbenom postupku sudjeluju:

1. žalitelj,
2. osoba pozvana da sudjeluje u postupku.

11.8. Poziv na sudjelovanje u postupku (izvedba dokaza)

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.

11.9. Pravni učinak žalbe

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

Iznimno, žalba ne odgađa izvršenje pobijanoga poreznog akta koji je donesen u skraćenom postupku. Npr. ako je porezni obveznik u poreznoj prijavi naveo činjenice ili podnio dokaze na podlozi kojih se utvrđuje stanje stvari, ili ako se to stanje može utvrditi na podlozi općepoznatih činjenica ili činjenica koje su poreznom tijelu poznate, te ako se stanje stvari može utvrditi na temelju podataka iz službenih evidencija kojima porezno tijelo raspolaže, a nije potrebno posebno saslušanje stranke radi zaštite njezinih prava odnosno pravnih interesa.

11.10. 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.

11.11. 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 drugostupanjsko 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.

pravno ili stvarno moguće, 4. ako se njegovim izvršenjem čini kazneno djelo, 5. ako je doneseno bez prethodnog zahtjeva stranke, a na koje stranka naknadno izričito ili prešutno nije pristala, 6. ako sadržava nepravilnost koja je po izričitoj zakonskoj odredbi razlog za ništavost rješenja.

12. IZVANREDNI PRAVNI LIJEK MIJENJANJE I PONIŠTAVANJE RJEŠENJA U VEZI S UPRAVNIM SPOROM

Porezno tijelo protiv čijeg je rješenja pravodobno podnesena 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.

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.

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 8 dana nakon ponovljenog traženja.

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.

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.

Tijela koja rješavaju upravne sporove i na taj način kontroliraju upravne akte su upravni sudovi (ustrojeni u Zagrebu, Splitu, Rijeci i Osijeku) kao prvostupanjski upravni sudovi i Visoki upravni sud kao drugostupanjski upravni sud Republike Hrvatske. Protiv odluka prvostupanjskih upravnih sudova može se podnijeti žalba Visokom upravnom sudu u Zagrebu u roku od 15 dana.

Upravni sudovi odlučuju u vijeću od tri suca.

Iznimno odlučuje sudac pojedinac:

1. o tužbama protiv pojedinačne odluke javnopravnog tijela donesene neposrednim rješavanjem u upravnom postupku, osim kad je upravna stvar zbog

javnog interesa neposredno riješena jer je to bilo nužno za poduzimanje hitnih mjera radi zaštite života i zdravlja ljudi ili imovine veće vrijednosti,

2. o tužbama u predmetima koji se rješavaju na temelju pravomoćne presude donesene u oglednom sporu,

3. o tužbama protiv postupanja ili zbog propuštanja postupanja javnopravnog tijela.

Visoki upravni sud odlučuje u vijeću od tri suca, osim o zakonitosti općih akata kada odlučuje u vijeću od pet sudaca.

Drugo poglavlje
Porez na dohodak, porez na dobit
i porez na dodanu vrijednost

POREZ NA DOHODAK

PRAVNA OSNOVA

Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11 i 22/12.

Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09 – ispravak, 146/09, 123/10, 137/11 i 61/12.

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 umanjen 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 umanjjen 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,
2. za iznos državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te za naukovanje za obrtnička zanimanja prema posebnim propisima,
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 12% od porezne osnovice do visine jednostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka, po stopi od 25% na razliku porezne osnovice između jednostrukog i četverostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka te po stopi od 40% na poreznu osnovicu iznad četverostrukog 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 kamata po vrijednosnim papirima izdanim u skladu s posebnim zakonom,
3. primici od otuđenja financijske imovine ako to nije djelatnost poreznog obveznika,

4. 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,

5. 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,

6. 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,

7. 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, dodatnim i privatnim zdravstvenim osiguranjem niti na teret sredstava fizičke osobe, a pod uvjetom da je darovanje, odnosno plaćanje nastalih izdataka za tu namjenu obavljeno na žiroračun primatelja dara ili zdravstvene ustanove te na temelju vjerodostojnih isprava.

Dohotkom se ne smatraju ni primici:

1. primici po posebnim propisima,
2. potpore zbog zbrinjavanja ratnih invalida i članova obitelji smrtno stradalih, zatočenih ili nestalih hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata,
3. socijalne potpore,
4. doplatak za djecu i novčani primici za opremu novorođenog djeteta. Dohotkom se ne smatraju primici po osnovi potpora za novorođenče, odnosno potpora za opremu novorođenog djeteta koje isplaćuju ili daju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, na temelju svojih općih akata i za koje su sredstva planirana u proračunima tih jedinica,
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. novčani dodaci uz mirovinu koje umirovljenicima isplaćuju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, na temelju svojih općih akata i za koje su sredstva planirana u proračunima tih jedinica,
13. potpore koje djeci u slučaju smrti roditelja isplaćuju ili daju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave na temelju svojih općih akata te pravne i fizičke osobe.

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 isplatitelj 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 športasima 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 športasima prema posebnim propisima, do 20.000,00 godišnje itd.
15. primitke od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu do ukupno 12.000,00 kuna godišnje i tako dalje.

8. OSOBNA OSLOBODENJA

Fizičke osobe koje u Republici Hrvatskoj obavljaju diplomatsko-konzularne dužnosti ne plaćaju porez na 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. počasní 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

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, dodatnog i privatnoga zdravstvenog osiguranja, dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja iznad propisanog iznosa 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 dokup 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,

4. mirovine rezidenata ostvarene u inozemstvu.

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 3% godišnje, osim kamata po kreditima koji se daju ili subvencioniraju iz proračuna, ali ne radnicima uprave.

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.

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).

Porez na dohodak plaća se po stopi od 12% od porezne osnovice do visine jednostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka, po stopi od 25% na razliku porezne

osnovice između jednostrukog i četverostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka te po stopi od 40% na poreznu osnovicu iznad četverostrukog iznosa osnovnoga osobnog odbitka.

10. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI

10.1. Dohodak od samostalne djelatnosti

Dohotkom od samostalne djelatnosti smatra se dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti, dohodak od slobodnih zanimanja i dohodak od poljoprivrede i šumarstva.

Obrtom i s obrtom izjednačenim djelatnostima (obrtničkim djelatnostima), u smislu ovoga Zakona, 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, veterinarara, 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.²⁹ Iz ove zakonske odredbe zaključuje se da se

²⁹ Napomena: Prema izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 22/12, čl. 6.) koje stupaju na snagu 1. siječnja 2013., stavak 3. članka 18. glasi: 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

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.

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.

Izdacima koji se priznaju pri utvrđivanju dohotka od samostalne djelatnosti smatraju se i uplaćeni doprinosi za obvezna osiguranja prema posebnim propisima.

Izdaci za materijal, robu, proizvode, energiju i usluge, koji služe za stjecanje dohotka, priznaju se u visini cijene nabave ili troška proizvodnje.

Izdacima se smatraju 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.

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.

poljoprivrede i šumarstva obveznici poreza na dohodak, ako su po toj osnovi obveznici poreza na dodanu vrijednost prema posebnom zakonu, ako po toj osnovi u poreznom razdoblju ostvare ukupni godišnji primitak veći od 35% iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost te ako ostvaruju poticaje na način i pod uvjetima propisanim posebnim zakonima.

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 obvezan 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 obvezuje 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.³⁰

11. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD IMOVINE I IMOVINSKIH PRAVA

11.1. Dohodak od imovine i imovinskih prava

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.

Kod dohotka od imovine na temelju najma ili zakupa pokretnina i nekretnina priznaju se izdaci u visini 30% od ostvarene 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.

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.

Dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra se i dohodak koji porezni obveznik ostvari od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Otudenjem se smatra prodaja, zamjena i drugi prijenos.

³⁰ Napomena: Prema izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 22/12, čl. 10.) koje stupaju na snagu 1. siječnja 2013., stavak 1. članka 44. glasi: Porezni obveznik koji ostvaruje dohodak od samostalne djelatnosti a nije obveznik poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, te koji po osnovi te djelatnosti u poreznom razdoblju ne ostvaruje ukupni godišnji primitak veći od 65% iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, dohodak i porez na dohodak može se utvrđivati i u paušalnom iznosu.

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.

11.2. 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 12 %.

Predujam poreza na dohodak od imovinskih prava obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatitelji 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 ostvoreni 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

Dohotkom od kapitala smatraju se primici po osnovi kamata, izuzimanja imovine i korištenja usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja i udjeli u dobiti ostvoreni dodjelom ili opcijskom kupnjom vlastitih dionica, a koji su ostvoreni 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.³¹

Kamatama se smatraju primici što ih fizičke osobe ostvaruju od potraživanja po osnovi danih zajmova i kredita uključivo i one primitke ostvorene preko banaka po komisionim kreditima.

Dohotkom od kapitala smatraju se i primici u naravi po osnovi udjela u dobiti članova uprave i radnika trgovačkih društava koje ostvaruju **putem dodjele ili opcijske kupnje vlastitih dionica**.

Dohodak od kapitala po osnovi opcijske kupnje dionica utvrđuje se kao razlika

³¹ Dohotkom od kapitala po osnovi izuzimanja smatra se i razlika primitka koja nastaje u slučaju kada se tijekom poreznog razdoblja poreznom obvezniku, isplati predujam udjela u dobiti, a istekom tog poreznog razdoblja ostvorena dobit nije dostatna za pokriće takvog predujma. Predujam poreza obustavljaju i uplaćuju isplatitelji istodobno s isplatom primitka, kao porez po odbitku, po stopi od 40%, bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

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.

Dohotkom od kapitala smatraju se i **primici od dividendi i udjela u dobiti** na temelju udjela u kapitalu iznad 12.000,00 kuna godišnje. Umanjenje za neoporezivi dio primitka priznaje se u godišnjem obračunu poreza na dohodak na temelju podnesene godišnje porezne prijave.³²

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 40%, 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 40%, 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 25%, bez priznavanja osobnog odbitka (vidjeti lekciju osobni odbitak ili neoporezivi dio dohotka).

Predujam poreza na dohodak po osnovi primitaka od dividendi ili udjela u dobiti plaća se po odbitku, po stopi od 12%, bez priznavanja osobnog odbitka odnosno neoporezivog dijela (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

³² Dohodak od kapitala ne utvrđuje se ako su ti primici ostvareni u okviru ESOP programa, odnosno po osnovi radničkog dioničarstva. Ministar financija pravilnikom će propisati način ostvarivanja prava na neoporezivu isplatu navedenih primitaka.

Dohodak od kapitala ne utvrđuje se po osnovi dividendi i udjela u dobiti, ako su dividende i ti udjeli iskorišteni za uvećanje temeljnog kapitala društva.

priznatih premija osiguranja, odnosno u visini isplaćene svote ako je manji od uplaćenih premija osiguranja, te u visini uplaćenih premija osiguranja na koje se ne plaća porez na dohodak³³ po stopi od 12%, 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 iznad

³³ Premije dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist svojeg radnika, uz njegov pristanak, tuzemnom dobrovoljnom mirovinskom fondu, koji je registriran u skladu s propisima koji uređuju dobrovoljno mirovinsko osiguranje, do visine 500,00 kuna za svaki mjesec poreznog razdoblja, odnosno ukupno do 6.000,00 kuna godišnje.

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. 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.

15. OSOBNI ODBITAK ILI NEOPOREZIVI DIO DOHOTKA

St. 1. Rezidentima se ukupan iznos ostvarenog dohotka umanjuje za osnovni osobni odbitak u visini **2.200,00** 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 **2.200,00** kuna, a najviše do **3.400,00** 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 peterostrukoga osnovnoga osobnog odbitka na godišnjoj razini (11.000,00 kuna).

Iznimno pri utvrđivanju prava na osobni odbitak za uzdržavane članove uže

obitelji i djecu ne uzimaju se u obzir primici prema posebnim propisima po osnovi socijalnih potpora, doplatka za djecu, potpora za novorođenče, odnosno primitaka za opremu novorođenog djeteta i obiteljskih mirovina nakon smrti roditelja.

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 očuci 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.

POREZ NA DOBIT PRAVNA OSNOVA

Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10 i 22/12.

Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11 i 61/12.

1. 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 ovim Zakonom nije drukčije 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, športski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije 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.

1. 2. Rezident i nerezident

Članak 3.

(1) **Rezidenti** su u smislu članka 2. stavka 1. ovoga Zakona 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. Rezidenti su i poduzetnici fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik.

(2) **Nerezident** je osoba koja ne ispunjava jedan od uvjeta iz stavka 1. ovoga članka.

2. POREZNA OSNOVICA

Članak 5.

(1) 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 ovoga Zakona.

(2) Poreznu osnovicu poreznog obveznika rezidenta čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu.

(3) Poreznu osnovicu nerezidenta čini samo dobit ostvarena u tuzemstvu, a utvrđuje se prema odredbama ovoga Zakona.

(4) 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 ovim Zakonom nije drukčije određeno.

2.1. Smanjenje porezne osnovice

Članak 6.

Porezna osnovica smanjuje se:

1. za prihode od dividendi i udjela u dobiti,
2. za prihode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobici) 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 3.500,00 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,

6. za reinvestiranu dobit, osim ako nije ostvarena iz bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora.

2.2. Povećanje porezne osnovice

Članak 7.

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 manjkove na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost, po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak,

6. za troškove prisilne naplate poreza ili drugih davanja,

7. za kazne koje izriče mjerodavno tijelo,

8. za zatezne kamate između povezanih osoba,

9. 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,

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

11. za kamate koje nisu porezno priznati rashod,

12. za rashode utvrđene u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama,

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.

4. POREZNA STOPA

Članak 28.

Porez na dobit plaća se po stopi 20% na utvrđenu poreznu osnovicu.

5. RAZDOBLJE UTVRĐIVANJA POREZNE OBVEZE

Članak 29.

Porez na dobit utvrđuje se za porezno razdoblje koje je u pravilu kalendarska godina.

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, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09 i 22/12.

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 149/09, 89/11, 29/12 i 64/12.

1. 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.

2. 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.

3. Poduzetnikom se, u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost, smatra pravna ili fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda. Poduzeće obuhvaća gospodarsku ili drugu djelatnost poduzetnika.

2. ISPORUKA DOBARA

Članak 3.

Isporukom dobara poduzetnik ili njegov opunomoćenik omogućuje kupcu ili njegovu opunomoćeniku raspolaganje tim dobrima.

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.

Isporukama dobara uz naknadu smatra se ako porezni obveznik ili njegovi zaposlenici u privatne svrhe izuzimaju dobra koja čine dio poduzetničke imovine, ako raspolažu njima bez naknade ili ih izuzimaju u druge nepoduzetničke svrhe, a za ta dobra se u cijelosti ili djelomično mogao iskoristiti odbitak pretporeza. Isporukama dobara uz naknadu ne smatra se besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima, i davanje poklona u vrijednosti do 80,00 kuna u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama.

3. OBAVLJENE USLUGE

Članak 4.

Obavljene usluge su sve one usluge koje se ne smatraju isporučenim dobrima u smislu članka 3. ovoga 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.

Uslugama obavljenima uz naknadu smatra se:

1. korištenje dobara koja čine dio poduzetničke imovine od strane poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika u privatne ili druge nepoduzetničke svrhe ako se porez na dodanu vrijednost na ta dobra mogao u cijelosti ili djelomično odbiti,
2. obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika u privatne ili druge nepoduzetničke svrhe.

4. POREZNI OBVEZNIK

Članak 6.

(1) Porezni obveznik je:

1. poduzetnik koji isporučuje dobra ili obavlja usluge iz članka 2. stavka 1. točke 1., osim poduzetnika čija godišnja vrijednost isporuke dobara i obavljenih usluga nije veća od 85.000,00 kuna, (od 1. siječnja 2013. godine 230.000,00 kuna),

2. uvoznik kada uvozi dobra u tuzemstvo,

3. poduzetnik koji na području Republike Hrvatske nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga iz članka 2. stavka 1. točke 1., osim usluga za koje je domaći primatelj usluga obavezan obračunati i uplatiti porez tj. ako domaćemu poduzetniku uslugu obavi poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu, tada porez plaća domaći poduzetnik,

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 državne i lokalne samouprave i uprave, 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.

5. POREZNA OSNOVICA

Članak 8.

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 iznosi koje poduzetnik zaračuna, primi ili izda u ime i za račun druge osobe.

6. POREZNA STOPA

Članak 10.

Porez na dodanu vrijednost plaća se po stopi od 25%.

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, pasteurizirano, 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) usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima u skladu s posebnim propisima (stupa na snagu 1. siječnja 2013. godine),
- c) novine i časopise otisnute na papiru koji izlaze dnevno i periodično, osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju,
- d) jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, u skladu s posebnim propisima,
- e) dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, u skladu s posebnim propisima,
- f) isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži,
- g) bijeli šećer od trske i šećerne repe.

7. POREZNA OSLOBOĐENJA

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

Članak 11.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su sljedeće isporuke od **javnog interesa**:

1. univerzalne poštanske usluge i s njima povezane isporuke svih pratećih dobara,
2. usluge bolničke dijagnostike, liječenja i zdravstvene njege i s njima usko povezane usluge koje se obavljaju na temelju javnih ovlasti, sukladno propisima na području zdravstvene zaštite u zdravstvenim ustanovama: domovima zdravlja, hitnoj medicinskoj pomoći, poliklinikama, općim i specijalnim bolnicama i klinikama, usluge zdravstvene njege koje obavljaju zdravstvene ustanove za njegu u kući, tijela s javnim ovlastima ili druge organizacije slične prirode te isporuke dobara povezane s liječenjem koje obave navedene ustanove,

3. usluge i isporuke dobara doktora medicine, doktora stomatologije ili dentalne medicine, medicinskih sestara, primalja, fizioterapeuta, psihologa te usluge biokemijskih laboratorija povezanih s liječenjem, koje se pružaju u privatnoj praksi,

4. usluge i isporuke dobara povezane sa socijalnom skrbi, uključujući one što ih obavljaju i isporučuju domovi za starije i nemoćne osobe, ustanove, tijela s javnim ovlastima ili druge organizacije koje se prema propisima Republike Hrvatske smatraju organizacijama socijalnog karaktera,

5. usluge i isporuke dobara povezane sa zaštitom djece i mladeži što ih obavljaju i isporučuju ustanove, tijela s javnim ovlastima ili druge organizacije koje se prema propisima Republike Hrvatske smatraju organizacijama socijalnog karaktera,

6. usluge u kulturi i s njima usko povezane isporuke dobara javnih ustanova u kulturi ili drugih organizacija u kulturi koje se takvima smatraju prema propisima Republike Hrvatske, i to: muzeja, galerija, arhiva, knjižnica, kazališta, orkestara i drugih glazbeno-scenskih te konzervatorskih i restauratorskih ustanova, ustanova za zaštitu spomenika kulture, umjetničkih organizacija i samostalnih umjetnika, i tako dalje.

Članak 11a.

Plaćanje poreza na dodanu vrijednost oslobođeno je sljedeće:

1. transakcije u okviru djelatnosti osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge što ih obavljaju posrednici i zastupnici u osiguranju,

2. odobravanje i ugovaranje kredita te upravljanje kreditom od strane osobe koja ga odobrava,

3. ugovaranje kreditnih garancija i svi drugi poslovi po kreditnim garancijama ili kojemu drugom osiguranju novca te upravljanje kreditnim garancijama, kada to čini osoba koja odobrava kredit,

4. priređivanje lutrijskih igara, igara na sreću u casinima, igara kladenja i igara na sreću na automatima,

5. najam stambenih prostorija,

6. na promet zlatnih poluga koji obavlja Hrvatska narodna banka.

7. 2. Porezna oslobođenja pri uvozu

Članak 12.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođeno je:

1. konačni uvoz dobara čija bi isporuka od strane poreznog obveznika u svim slučajevima bila oslobođena plaćanja poreza na području Republike Hrvatske,

2. uvoz osobne prtljage te dobara nekomercijalne naravi što ih putnici unose sa sobom iz inozemstva u vrsti, vrijednosti i količini utvrđenima carinskim propisima,

3. uvoz dobara kućanstva što ih pri preseljenju u Republiku Hrvatsku uvoze fizičke osobe koje su prethodno u drugoj zemlji boravile neprekidno najmanje dvanaest mjeseci, uz uvjete propisane carinskim propisima. Oslobođenje se ne odnosi na alkohol i alkoholna pića, duhan i duhanske proizvode,

4. uvoz dobara što ih osobe koje se preseljavaju u Republiku Hrvatsku radi sklapanja braka uvoze, uključujući i darove dobivene prigodom sklapanja braka, uz uvjete propisane carinskim propisima. Oslobođenje se ne odnosi na alkohol i alkoholna pića, duhan i duhanske proizvode, motorna vozila i opremu za obavljanje djelatnosti,

5. uvoz dobara koje su hrvatski i strani državljani s uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj naslijedili u inozemstvu, uz uvjete propisane carinskim propisima,

6. uvoz pošiljaka vrijednosti do 160,00 kuna poslanih iz inozemstva, uz uvjete propisane carinskim propisima. Oslobođenje se ne odnosi na alkohol i alkoholna pića, duhan i duhanske proizvode, parfeme i toaletne vode,

7. uvoz odlikovanja i priznanja dobivenih u okviru međunarodnih događaja, te darova primljenih u okviru međunarodnih odnosa, kao i dobara, na temelju uzajamnosti, koja koriste šefovi država ili njihovi predstavnici pri službenim posjetima Republici Hrvatskoj, uz uvjete propisane carinskim propisima. Oslobođenje se ne odnosi na alkohol i alkoholna pića te duhan i duhanske proizvode,

8. uvoz uzoraka dobara neznatne vrijednosti koji služe za naručivanje istovrsnih dobara i koji su neupotrebljivi za bilo koje druge svrhe, uz uvjete propisane carinskim propisima,

9. uvoz plodova poljodjelstva, ratarstva, stočarstva, šumarstva, ribogojstva i pčelarstva dobivenih na posjedima koje državljani Republike Hrvatske, koji žive u pograničnom području, posjeduju u pograničnom području susjedne države, sjemeni, umjetnih gnojiva i proizvoda za obrađivanje zemlje i uroda s tih posjeda, te uvoz priploda i drugih proizvoda koje dobiju od stoke koju drže na tim posjedima zbog poljodjelskih radova, ispaše ili zimovanja, uz uvjete propisane carinskim propisima,

10. uvoz dokumenata, isprava, obrazaca i nositelja podataka:

a) dokumenata koji se besplatno šalju javnim službama,

b) publikacija stranih vlada i službenih međunarodnih tijela namijenjenih za besplatno dijeljenje,

c) glasačkih listića za izbore u organizaciji tijela osnovanih u drugim državama,

d) predmeta koji se kao dokazi ili u slične svrhe dostavljaju sudovima i drugim službenim tijelima,

e) uzoraka potpisa i tiskanih cirkularnih pisama koja se šalju u okviru uobičajene razmjene informacija između javnih službi ili bankarskih institucija,

f) službenih tiskanica koje se šalju Hrvatskoj narodnoj banci,

g) izvješća, izjava, bilješki, prospekata, formulara zahtjeva i drugih dokumenata koje izdaju trgovačka društva sa sjedištem izvan Republike Hrvatske i koji se šalju imateljima ili potpisnicima vrijednosnih papira izdanih od takvih trgovačkih društava,

h) spisa, arhivskog materijala, tiskanih obrazaca i drugih dokumenata za korištenje na međunarodnim skupovima, konferencijama i kongresima, te izvješća o takvim skupovima,

i) nacрта, tehničkih crteža, kopija nacрта na prozirnom papiru, opisa i drugih sličnih dokumenata uvezenih s ciljem pribavljanja ili izvršavanja narudžbi ili sudjelovanja u natječaju raspisanom u Republici Hrvatskoj,

j) dokumenata koji će se koristiti u ispitivanjima koje u Republici Hrvatskoj provode ustanove osnovane u drugoj državi.

11. uvoz zlata Hrvatske narodne banke i tako dalje.

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,

2. isporuke dobara u slobodnu zonu, slobodna i carinska skladišta te isporuke dobara unutar slobodne zone, slobodnih i carinskih skladišta,

3. isporuke dobara ovlaštenim tijelima koja ih izvoze izvan Republike Hrvatske, u okviru njihovih humanitarnih, dobrotvornih ili obrazovnih djelatnosti izvan Republike Hrvatske,

4. isporuke dobara, osim naftnih derivata, koja putnici u okviru putničkog prometa sami otpreme ili prevezu iz Republike Hrvatske ili to netko obavi u njihovo ime. Oslobođenje se primjenjuje isključivo uz sljedeće uvjete:

a) ako putnik nema prebivalište ni uobičajeno boravište na području Republike Hrvatske, što dokazuje putovnicom ili osobnom iskaznicom,

b) ako je ukupna vrijednost isporuke, uključujući porez na dodanu vrijednost, veća od 740,00 kuna,

c) ako su dobra prevezena izvan Republike Hrvatske prije isteka roka od tri mjeseca, te

d) ako postoji dokaz o izvozu, račun i obrazac potvrđen od carinarnice na području koje su dobra iznesena iz Republike Hrvatske.

Čl. 13 a Porezna oslobođenja za isporuke dobara i usluga koje su izjednačene s izvozom

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su:

a) isporuke dobara i obavljene usluge diplomatskim i konzularnim predstavništvima, pod uvjetom uzajamnosti,

b) isporuke dobara i obavljene usluge međunarodnim organizacijama koje kao takve priznaje Republika Hrvatska i članovima tih organizacija, uz ograničenja i pod uvjetima propisanim međunarodnim sporazumima o osnivanju takvih organizacija ili sporazumima o njihovu sjedištu,

c) isporuke dobara i obavljene usluge na području Republike Hrvatske za potrebe oružanih snaga drugih država članica NATO saveza ili civilnog osoblja koje ih prati te za opskrbu njihovih menza i kantina, kada te snage sudjeluju u zajedničkim vojnim akcijama.³⁴

8. ISPOSTAVLJANJE RAČUNA

Članak 15.

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,

³⁴ Također postoje još i porezna oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom.

2. ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski broj poduzetnika, koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja),
3. ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski 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.

9. RAZDOBLJE OPOREZIVANJA

Članak 16.

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

10. OBRAČUNAVANJE POREZA

Članak 17.

Porezni obveznik obračunava porez na dodanu vrijednost, prema izdanim računima za isporučena dobra i obavljene usluge u obračunskom razdoblju.

Treće poglavlje
Fiskalna decentralizacija i proračunsko pravo

RAZLOZI USPOSTAVLJANJA DECENTRALIZIRANIH RAZINA VLASTI

Temeljni razlozi uspostavljanja decentraliziranih razina vlasti su sljedeći: 1. namjera prijenosa političkog utjecaja na građane, 2. namjera poboljšanja kvalitete javnih usluga, 3. namjera da se obavljanje javnih usluga učini troškovno učinkovitim (tj. jeftinijim).

Decentralizirani sustavi: 1. omogućuju lokalnim jedinicama autonomiju, 2. pojačavaju zainteresiranost lokalnih uprava, 3. sredstvo su nadzora nad preraspodjelom (tj. omogućuju da ona ostane u razmjerno skromnim razmjerima).³⁵

1. NAČELA FISKALNE DECENTRALIZACIJE

Postoje dva pristupa u svezi s načelima fiskalne decentralizacije. Prvi je ekonomski, a drugi pravni pristup.

Ekonomski pristup razlikuje 8 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 treba biti centralizirana na razini središnje fiskalne vlasti.

Načelo lokalne 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 korekcije – 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 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 pozicija – usprkos postojanju regionalnih razlika u procesu uspostavljanja ravnoteže treba uzeti u obzir odnos između fiskalnog kapaciteta i potreba lokalnih jedinica.

Pravni pristup razlikuje sljedeća načela: a) ostvarenje koncepta pune odgovornosti određene razine vlasti za prihode i njihovo trošenje, b) ostvarenje transparentnosti u području financiranja decentraliziranih razina, c) jasno definiranje ovlaštenja u vezi s oporezivanjem i modela podjele prihoda od poreza između teritorijalnih jedinica

³⁵ H. Arbutina, Temeljne karakteristike fiskalno centraliziranih i decentraliziranih sustava - Poglavlje Financijsko izravnjanje u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko o. c., str. 643.

različitih razina, d) uklanjanje gospodarskih i socijalnih neuravnoteženosti između različitih teritorijalnih jedinica putem ustanovljavanja odgovarajućih sustava vodoravne izjednačenosti, i e) održavanje neophodnog stupnja jedinstvenosti i jednakosti kod propisivanja poreza i drugih davanja, s ciljem uklanjanja «fiskalnog kaosa».³⁶

2. FINACIJSKO IZRAVNANJE

FINACIJSKO IZRAVNANJE je ukupnost finacijskih odnosa između središnje državne vlasti i nižih razina vlasti. Postoje dvije vrste finacijskog izravnanja: **vertikalno i vodoravno finacijsko izravnanje**.

Vertikalno finacijsko izravnanje je ukupnost fiskalnih odnosa, i pravnih normi koje te odnose reguliraju, između teritorijalnih jedinica različitih razina npr. između Republike Hrvatske, županija, općina i gradova.

Horizontalno finacijsko izravnanje je ukupnost fiskalnih odnosa, i pravnih normi koje te odnose reguliraju, između teritorijalnih jedinica istih razina npr. između županija, ili općina ili gradova.

3. SREDSTVA FINANCIRANJA JAVNIH POTREBA JEDINICA DECENTRALIZIRANIH RAZINA VLASTI

Sredstava za financiranje javnih potreba na nižim razinama vlasti mogu se prikupljati primjenom četiri temeljna instrumenta. To su:

1. porezi,
2. korisničke naknade,
3. međuproračunski transferi i
4. zaduženje.

4. POREZI

Kod poreza postoje sljedeći sustavi poreznih ovlaštenja:

a) sustav odvajanja (separacije) – temeljne karakteristike ovog sustava: a) svaka teritorijalna jedinica, bez obzira na razinu vlasti koju predstavlja, ima ovlaštenja za uvođenje određenih poreza i reguliranja njihovih elemenata i b) porezni prihodi jedinicama koje uvode poreze i reguliraju njihove elemente pripadaju u punom iznosu prikupljenom na njihovim područjima.

b) sustav prevlasti (dominacije) – temeljna je karakteristika ovog sustava prevlast dominacije određene razine u reguliranju poreza i raspolaganju poreznim prihodima. To je, naime, sustav u kojem je pravo reguliranja materije o porezima i pravo na prihode od poreza dano samo teritorijalnim jedinicama, ili jedinici, jedne razine, dok se drugim teritorijalnim jedinicama iz ukupnog prihoda ostvarenog poreza doznačuje određeni iznos. Pri tome, dominantnu ulogu mogu imati bilo niže, bilo više razine vlasti.

c) mješoviti sustav – primjena ovog sustava u raspodjeli prihoda znači da pojedine teritorijalne jedinice za financiranje rashoda iz svoje nadležnosti raspolazu djelomično vlastitim prihodima, a dio prihoda ostvaruju participacijom u prihodima drugih teritorijalnih jedinica. Republika Hrvatska je prihvatila ovaj sustav.

³⁶ Ibid., str. 644.-647.

5. KORISNIČKE NAKNADE

Korisnička naknada je plaćanje za učinjenu uslugu ili za nekapitalno dobro koje nije industrijske prirode. Korisničke naknade možemo podijeliti na: **a) pristojbe** – koje naplaćuju niže razine vlasti za izdavanje različitih dokumenata i dozvola (npr. dokumenata potrebnih za sklapanje braka, izdavanje osobne iskaznice itd.), **b) cijene korištenja komunalnih dobara i objekata** – to su cijene koje niže razine vlasti naplaćuju kao naknadu za korištenje komunalnih dobara subjektima koji se kao korisnici mogu individualizirati što se tiče učinjenog troška: kao npr. cijene električne energije, plina, vodoopskrbe i odvodnje itd., **c) komunalne naknade** – su izvor prihoda kojim se osiguravaju sredstva za financiranje komunalnih djelatnosti kod kojih ne postoji mogućnost realne individualizacije njihovih troškova na korisnike. Te su djelatnosti npr. održavanje čistoće javnih površina, održavanje groblja ili održavanje javne rasvjete, **d) posebni porezi temeljem ostvarene konkretne koristi** – to su porezi koji se od standardnih poreza razlikuju po tome što su njihovi obveznici osobe za koje se pretpostavlja da upravo one imaju određenu konkretnu korist od realizacije određenog projekta neke teritorijalne jedinice npr. uslijed izgradnje nekog infrastrukturnog objekta (vodovoda, ceste) dolazi do porasta vrijednosti imovine (nekretnine) određene osobe, te ona ulazi u krug poreznih obveznika posebnog poreza temeljem ostvarene konkretne koristi.

6. MEĐUPRORAČUNSKI TRANSFERI (POTPORE)

Vertikalni međuproračunski transferi (potpore) se vrše između teritorijalnih jedinica različite razine npr. iz državnog ili županijskog proračuna se izdvajaju novčana sredstva (potpore) za financijski slabije općine ili gradove.

Ako se međuproračunski transferi (potpore) vrše između teritorijalnih jedinica iste razine nazivamo ih **horizontalni međuproračunski transferi**.

Razlozi za davanje potpora mogu biti različiti. Jednim teorijskim pristupom definirani su sljedeći razlozi: potpore za regionalni razvoj, potpore za gospodarsku stabilizaciju, potpore za nadoknadu izgubljenog poreznog prihoda itd.

7. ZADUŽENJE JEDINICA DECENTRALIZIRANIH RAZINA VLASTI

Zaduženje nižih razina vlasti također je moguće u svakoj suvremenoj i financijskoj državi. Svaka država propisuje koji se uvjeti moraju ispuniti kako bi se niže razine vlasti mogle zadužiti.

8. STRUKTURA JAVNIH RASHODA

U javne rashode suvremenih država možemo ubrojiti: vojne rashode, rashode socijalnog osiguranja, rashode obrazovanja, rashode državne uprave i sudstva, rashode posredne i neposredne intervencije države u gospodarstvu, rashode za znanstvenoistraživački rad, rashode namijenjene zaštiti čovjekove okoline, ostale rashode (kultura, šport, izgradnja stanova, javni promet i slično).

9. PODJELA JAVNIH RASHODA

Javne rashode možemo podijeliti na:

1. Redovite i izvanredne rashode

Ako se radi o onim javnim potrebama koje se javljaju iz godine u godinu i koje treba podmiriti javnim prihodima onda govorimo o **redovitim rashodima** države npr. redoviti rashodi države su plaće za službenike i namještenike.

Za **izvanredne javne rashode** je karakteristično da se pojavljuju povremeno, s vremena na vrijeme, te se njihova veličina unaprijed ne može predvidjeti npr. pojavljuju se u slučaju potresa, poplava itd.

2. Produktivne i neproduktivne javne rashode

Kriterij koji se uzima za podjelu na produktivne i neproduktivne javne rashode jest odgovor na pitanje pridonose li javni rashodi stvaranju dohotka ili ne. Ako povećavaju dohodak onda su **produktivni**, a ako ne povećavaju dohodak onda su **neproduktivni**. Međutim, očito je da je taj kriterij nedovoljno određen glede toga što npr. izdaci za obrazovanje ne pridonose neposredno povećanju društvenog proizvoda, ali tijekom obrazovanja stječu se znanja i vještine koji omogućuju da se u procesu proizvodnje stvori veći dohodak. Isto tako produktivan rashod može biti štetan (npr. proizvodnja droge, alkoholnih pića itd.), kao što i neproduktivni rashod može biti izvanredno koristan (npr. financiranje inspeksijskih službi, pravosudnih tijela itd.).

3. Investicijski i transferni javni rashodi

Investicijski javni rashodi su oni koji posredno (npr. izgradnja cesta) ili neposredno (ulaganje u gospodarstvo) pridonose povećanju bruto društvenog proizvoda.

Transferni rashodi ne pridonose stvaranju društvenog proizvoda i ne predstavljaju neku protunaknadu za isporučeno dobro ili učinjene usluge. U suvremenim državama ima ih mnogo: 1. ekonomski transferni javni rashodi su oni kojima država utječe na gospodarski život i ekonomske tokove (regresi, izvozne premije, subvencije, dotacije, kompenzacije), 2. socijalni transferni javni rashodi su npr. rashodi za starosne i invalidske mirovine, naknade za vrijeme porodijskog dopusta itd, 3. financijski transferni javni rashodi ili transferno plaćanje čini otplata javnih zajmova, odnosno podmirenje javnog duga.

4. Odgodivi i neodgodivi javni rashodi

Ako se izvršenje nekih javnih rashoda može odgoditi nazivamo ih **odgodivim javnim rashodima** (npr. kupnja vješalice u uredu državne uprave).

Ako se izvršenje nekih javnih rashoda ne može odgoditi nazivamo ih **neodgodivi javni rashodi** (npr. svaki mjesec se moraju isplaćivati plaće državnim službenicima i namještenicima).

5. Rashodi centralnih i lokalnih tijela

Ovisno o tijelima koja financiraju javne rashode možemo ih podijeliti na one koje financiraju centralna tijela i one o čijem se financiranju brinu uže teritorijalne jedinice. Rashodi koje financiraju centralna tijela su npr. vojni rashodi, a rashodi lokalnih tijela su npr. komunalni rashodi. Neki od javnih rashoda mogu biti rashodi kako centralnih tako i lokalnih tijela npr. rashodi za obrazovanje, rashodi zdravstvenih usluga itd.

6. Osobni i materijalni rashodi

Rashodi koji predstavljaju naknadu za rad svih kategorija državnih službenika, pripadnika vojske i transferni socijalni rashodi predstavljaju kategoriju **osobnih rashoda**, a **materijalni javni rashodi** su oni koje država čini da bi nabavila određena dobra npr. nabava inventara itd.

7. Novčani i naturalni rashodi

U suvremenim državama najveći dio javnih rashoda obavlja se u novcu, međutim, u određenim izuzetnim prilikama (rat, elementarne nepogode) pojedine se javne potrebe mogu zadovoljiti i rashodima u naturi.³⁷

FISKALNA DECENTRALIZACIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ

1. IZVORI SREDSTAVA

Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave stječe prihode iz:

- vlastitih izvora,
- zajedničkih poreza,
- zajedničkih prihoda od naknada za koncesije,
- dotacija iz državnoga i županijskoga proračuna.

1.1. Vlastiti izvori sredstava županije

Vlastiti izvori županije su:

- prihodi od vlastite imovine,
- 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.

1.2. Vlastiti izvori sredstava općine i grada

Vlastiti izvori općine i grada su:

- prihodi od vlastite imovine,
- 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.

2. Zajednički porezi

Zajednički porezi su:

- porez na dohodak
- porez na promet nekretnina.

2.1. Porez na dohodak

Porez na dohodak dijeli se između Republike Hrvatske, općine, grada i županije.

Prihod od poreza na dohodak raspodjeljuje se, i to:

a) udio općine, odnosno grada	56,5%,
b) udio županije	16,0%,
c) udio za decentralizirane funkcije	12%

³⁷ Podrobnije vidjeti u: J. Šimović, Podjela javnih rashoda - Poglavlje Javni rashodi u ibid., str. 691.-697.

d) udio pozicije za pomoći izravnjanja
za decentralizirane funkcije 15,5%.

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 grad 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 (zavodi za socijalnu skrb i domovi za starije i nemoćne osobe),
- zdravstva,
- vatrogastva (javne vatrogasne postrojbe).

2.2. Porez na promet nekretnina

Udio općine i grada u porezu na promet nekretnina iznosi 60%, a Republike Hrvatske 40%.

3. Zajednički prihodi od naknada za koncesije

Ovdje ubrajamo prihode od ugovorenih godišnjih naknada za koncesije, prema Zakonu o koncesijama i to:

1. za crpljenje mineralnih i termalnih voda,
2. za zahvaćanje voda za javnu vodoopskrbu.

Prihodi navedeni pod 1 i 2 dijele se između Republike Hrvatske, općine i grada na čijem se području ostvaruje pravo crpljenja mineralnih i termalnih voda te zahvaćanje voda za javnu vodoopskrbu tako da:

1. udio općine i grada u prihodu od naknada za koncesiju za crpljenje mineralnih i termalnih voda iznosi 50 %, a Republike Hrvatske 50%,
2. udio općine i grada u prihodu od naknada za koncesiju za zahvaćanje voda za javnu vodoopskrbu iznosi 30%, a Republike Hrvatske 70%.

4. Dotacije (pomoći)

Općini i gradu na području kojih se prihodi općina i gradova, uz prosječno porezno opterećenje, ostvaruju po stanovniku ispod županijskog prosjeka, izuzevši gradove iznad 40.000 stanovnika, županija osigurava dotaciju iz županijskog proračuna u visini razlike između ostvarenih prihoda po stanovniku i 75% županijskog prosjeka prihoda po stanovniku.

Dotacija se ne može osigurati općini i gradu čija je visina prireza na porez na dohodak manja od 1,0. a i stope lokalnih poreza i visina iznosa poreza niže od zakonom propisanih najviših stopa, odnosno visine iznosa poreza.

Županiji na području koje se prihodi županije, općina i gradova, uz prosječno porezno opterećenje, ostvaruju po stanovniku ispod republičkog prosjeka, izuzevši Grad Zagreb, Republika Hrvatska osigurava dotaciju iz državnog proračuna u visini razlike između ostvarenih prihoda po stanovniku i 75% republičkog prosjeka prihoda po stanovniku.

Dotacija se ne može osigurati županiji na području koje je visina prireza na porez na dohodak manja od 1,0, a stope poreza i visina iznosa poreza niže od zakonom propisanih najviših stopa, odnosno visine iznosa poreza.

Za određene poslove od interesa za Republiku, Republika može se jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave odobriti namjensku dotaciju i pomoć za općine i gradove koji su stradali od ratnih razaranja ili pomoć ovisno o značaju i značenju određenog posla.³⁸

ŽUPANIJSKI POREZI

1. POREZ NA NASLJEDSTVA I DAROVE

1.1. Pravna osnova

Materija o oporezivanju nasljedstva i darova regulirana je u Zakonu o porezu na promet nekretnina³⁹ i u Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

1.2. Predmet oporezivanja

Porez na nasljedstva i darove plaća se

- na nekretnine,
- na gotov novac,
- novčane tražbine i vrijednosne papire (vrijednosnice),
- na pokretnine (npr. umjetničke slike) ako im je pojedinačna tržišna vrijednost veća od 50.000,00 kuna na dan utvrđivanja porezne obveze.

Porez na nasljedstva i darove ne plaća se ako se na naslijeđene ili darovane pokretnine plaća porez na dodanu vrijednost.

1.3. Porezni obveznik

Obveznici poreza na nasljedstva i darove su fizičke i pravne osobe, koje na teritoriju Republike Hrvatske naslijede ili prime na dar ili steknu po drugoj osnovi bez naknade imovinu na koju se plaća porez na nasljedstva i darove.

Ako se nasljednik odrekne nasljedstva ili ga ustupi u ostavinskom postupku, porez na nasljedstva i darove plaća osoba kojoj je nasljedstvo pripalo ili joj je ustupljeno.

1.4. Osnovica poreza

Osnovicu poreza na nasljedstva i darove čini iznos gotova novca, te tržišna vrijednost financijske i druge imovine, na dan utvrđivanja porezne obveze, nakon odbitka dugova i troškova što se odnose na imovinu na koju se plaća taj porez.

Osnovicu poreza na nasljedstva i darove utvrđuje nadležno porezno tijelo.

1.5. Nastanak porezne obveze

Obveza plaćanja poreza na nasljedstva i darove nastaje:

1. u trenutku pravomoćnosti rješenja o nasljeđivanju ili
2. odluke državnog tijela ili suda

³⁸ Izvori financiranja jedinica lokalne i područne regionalne samouprave regulirani su u Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne regionalne samouprave, Narodne novine, br. 117/93, 33/00, 73/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07 (Odluka Ustavnog suda RH), 73/08 i 25/12.

³⁹ Narodne novine, br. 69/97, 26/00 (Odluka Ustavnog suda RH), 153/02 i 22/11.

3. ili u trenutku primitka dara.

Dar se smatra primljenim u trenutku potpisa ugovora o darovanju, a ako nije sklopljen pisani ugovor o darovanju, u trenutku primitka dara.

1.6. Porezna stopa

Stopa poreza na nasljedstva i darove iznosi 5%.

1.7. Porezna oslobođenja

Porez na nasljedstva i darove ne plaćaju:

1. bračni drug, krvni srodnici u ravnoj liniji, te posvojenici i posvojitelji umrlog ili darovatelja,

2. braća i sestre, njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja, ako su živjeli u zajedničkom kućanstvu s ostaviteljem u trenutku njegove smrti ili s darovateljem u trenutku primitka dara.

Zajedničkim kućanstvom smatra se zajedničko stjecanje prihoda i imovine te raspolaganje prihodima i imovinom koja se nasljeđuje ili daruje,

3. fizičke i pravne osobe kojima Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daruje, odnosno daje pokretnine bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u svezi s Domovinskim ratom,

4. Republika Hrvatska i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne uprave i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, javne ustanove, vjerske zajednice, zaklade i fondacije, Crveni križ i druge humanitarne udruge osnovane na temelju posebnih propisa,

5. fizičke i pravne osobe kada primaju darove (donacije) za svrhe utvrđene posebnim propisima.

1.8. Prijava nastanka porezne obveze

Obveznici poreza na nasljedstva i darove moraju nadležnom poreznom tijelu dostaviti rješenje o nasljeđivanju odnosno odluku tijela državne uprave ili suda ili ugovor o darovanju, i to u roku od 30 dana od dana pravomoćnosti rješenja o nasljeđivanju ili odluke tijela državne uprave ili suda ili od dana sklapanja ugovora o darovanju.

Porez na nasljedstva i darove plaća se u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju toga poreza.

Porez na nasljedstva i darove prihod je županije prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu ili sjedištu nasljednika ili daroprimatelja.

2. POREZ NA CESTOVNA MOTORNA VOZILA

2.1. Pravna osnova

Materija o porezu na cestovna motorna vozila regulirana je u Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

2.2. Predmet oporezivanja

Porez na cestovna motorna vozila plaća se na osobne automobile i motocikle.

Osobnim automobilom smatra se motorno vozilo namijenjeno prijevozu osoba koje, osim sjedala za vozača, ima najviše osam sjedala i čija nosivost tereta ne prelazi 250 kilograma.

Motociklom se smatra motorno vozilo na dva kotača, s bočnom prikolicom ili bez nje i motorno vozilo na tri kotača, ako njegova masa nije veća od 400 kilograma.

2.3. Porezni obveznik

Obveznici poreza na cestovna motorna vozila su fizičke i pravne osobe koje su vlasnici registriranih osobnih motornih vozila i motocikla.

2.4. Osnovica i visina poreza

Osnovica poreza na cestovna motorna vozila utvrđuje se prema snazi motora iskazanoj u kw i godinama starosti vozila.

2.5. Porezna oslobodenja

Porez na cestovna motorna vozila ne plaća se:

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

Porez na cestovna motorna vozila ne plaćaju osobe koje su u cijelosti bile oslobođene plaćanja carine i poreza na dodanu vrijednost (poreza na promet) pri nabavi vozila.

2.6. Porezni postupak i plaćanje poreza

Porez na cestovna motorna vozila plaća se prema rješenju o utvrđivanju poreza koje donosi nadležno porezno tijelo.

Pri promjeni vlasništva cestovnoga motornog vozila tijekom kalendarske godine novi vlasnik ne plaća porez na cestovna motorna vozila ako je taj porez bio utvrđen prijašnjem vlasniku.

Ako je tijekom kalendarske godine nabavljeno novo motorno vozilo, vlasnik toga vozila plaća godišnji porez umanjen za dio godine prije nabave vozila.

Porez na cestovna motorna vozila plaća se u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju toga poreza.

3. POREZ NA PLOVILA

3.1. Pravna osnova

Materija o porezu na plovila regulirana je u Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

3.2. Predmet oporezivanja

Porezom na plovila oporezuju se brodovi (jahte ili brodice) i čamci unutarnje plovidbe koji služe razonodi, športu ili rekreaciji.

3.3. Porezni obveznik

Obveznici poreza na plovila su pravne i fizičke osobe koje su vlasnici plovila.

3.4. Porezna osnovica i visina poreza

Porez na plovila plaća se godišnje prema:

- a) dužini plovila iskazanoj u metrima,
- b) godinama starosti,
- c) ima li plovilo kabinu ili ne i
- d) snazi motora iskazanoj u kw.

3.5. Porezna oslobodenja

Porez na plovila ne plaća se na plovila kojima se obavlja registrirana djelatnost i brodice u vlasništvu domicilnog stanovništva na otocima koje služe za nužnu organizaciju života i održavanje posjeda na otocima.

3.6. Obračun i plaćanje poreza

Porez na plovila plaća se prema rješenju o utvrđivanju poreza kojeg donosi nadležno porezno tijelo na području koje je plovilo registrirano.

Porez na plovila plaća se u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju toga poreza.

4. POREZ NA AUTOMATE ZA ZABAVNE IGRE

4.1. Pravna osnova

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

4.2. Predmet oporezivanja

Predmet oporezivanja su: automati za zabavne igre koji se stavljaju u uporabu u zabavnim klubovima, ugostiteljskim objektima, javnim objektima i drugim javnim prostorima.

Pod automatima smatraju se automati koji služe za priređivanje zabavnih igara na računalima, simulatorima, videoautomatima, fliperima, pikadima, biljarima, stolnim nogometom i drugim sličnim automatima koji se stavljaju u pogon s pomoću kovanica, žetona ili uz naplatu, pri čemu igrač ne ostvaruje dobitak u novcu, stvarima ili pravima.

Pod zabavnim klubovima smatraju se prostori u kojima se priređuju zabavne igre na automatima za zabavu, a čija površina ne može biti manja od 30 m² i u kojima mora biti postavljeno najmanje 5 automata za zabavne igre.

4.3. Porezni obveznik

Obveznik poreza na automate za zabavne igre je pravna ili fizička osoba koja automate za zabavne igre stavlja u uporabu u zabavnim klubovima, ugostiteljskim objektima, javnim objektima i drugim javnim prostorima.

4.4. Porezna osnovica

Porez na automate za zabavne igre plaća se mjesečno 100,00 kuna po automatu.

4.5. Obračun i plaćanje poreza

Porez na automate za zabavne igre plaća se prema mjestu gdje se automat za zabavne igre stavlja u uporabu.

Porezni obveznik dužan je prije stavljanja u uporabu automata za zabavne igre nadležnom poreznom tijelu prema mjestu uporabe automata mjesečno podnositi zahtjev za izdavanje nadzorne naljepnice (markice) za označavanje automata. Uz zahtjev za izdavanje nadzorne naljepnice (markice) porezni obveznik mora priložiti:

- 1) dokaz o odobrenju za obavljanje djelatnosti priređivanja zabavne igre,
- 2) podatke o broju i vrsti automata za zabavne igre koje stavlja u uporabu,
- 3) podatke o mjestu postavljanja svakoga pojedinačnog automata za zabavne igre,
- 4) dokaz o vlasništvu ili pravu korištenja automata za zabavne igre,
- 5) dokaz (certifikacija) tehničke ispravnosti prema Zakonu o normizaciji,

- 6) dokaz o vlasništvu ili ugovor o zakupu sklopljen sa vlasnikom ili korisnikom prostora u koji postavlja automat za zabavne igre,
- 7) uvjerenje o tehničkoj ispravnosti ovlaštene atestne kuće,
- 8) dokaz o izvršenoj uplati poreza na automate za zabavne igre.

Nadležno tijelo Porezne uprave izdaje poreznom obvezniku za svaki prijavljeni automat za zabavne igre nadzornu naljepnicu (markicu) za označavanje automata koja važi samo za mjesec u kojem je izvršena prijava i plaćen porez na automate. Troškove izdavanja naljepnice (markice) snosi podnositelj zahtjeva za izdavanjem naljepnice.

U zabavnim klubovima, ugostiteljskim objektima, javnim objektima i drugim javnim prostorima mogu biti postavljeni samo automati za zabavne igre na kojima je na vidnom mjestu istaknuta nadzorna naljepnica (markica) s propisanim podacima. Svaki automat bez propisane naljepnice (markice) bit će privremeno oduzet.

Porez na automate za zabavne igre prihod je županije prema mjestu gdje se automat za zabavne igre stavlja u uporabu.

OPĆINSKI POREZI

1. PRIREZ POREZU NA DOHODAK

1.1. Pravna osnova

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

1.2 Prirez

Općina, odnosno grad mogu obveznicima poreza na dohodak sa svog područja propisati plaćanje prireza porezu na dohodak i to:

1. općina po stopi do 10%,
2. grad ispod 30.000 stanovnika po stopi do 12%,
3. grad iznad 30.000 stanovnika po stopi do 15%,
4. Grad Zagreb po stopi do 30%.

Prirez porezu na dohodak plaća se po stopi koju utvrdi općina ili grad i pripada općini ili gradu na području kojih je prebivalište ili uobičajeno boravište obveznika prireza.

2. POREZ NA POTROŠNJU

2.1. Pravna osnova

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

2.2. Predmet oporezivanja

Porez na potrošnju plaća se na potrošnju alkoholnih pića (prirodna vina, specijalna vina, vinjak, rakija i žestoka pića), piva i bezalkoholnih pića u ugostiteljskim objektima.

2.3. Porezni obveznik

Obveznik poreza na potrošnju jest pravna i fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge.

2.4. Porezna osnovica

Osnovicu poreza na potrošnju čini prodajna cijena pića koje se prodaje u ugostiteljskim objektima.

2.5. Obračun i način plaćanja poreza

Obračun i način plaćanja poreza na potrošnju uređuje se odlukom grada, odnosno općine.

Stopu poreza na potrošnju propisuje grad, odnosno općina, a ne može biti veća od 3% od osnovice na koju se plaća porez na potrošnju.

Porez na potrošnju prihod je grada, odnosno općine na području koje je obavljena prodaja pića.

3. POREZ NA KUĆE ZA ODMOR

3.1. Pravna osnova

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

3.2. Porezni obveznik

Porez na kuće za odmor plaćaju pravne i fizičke osobe koje su vlasnici kuća za odmor.

3.3. Predmet oporezivanja

Kućom za odmor smatra se svaka zgrada ili dio zgrade ili stan koji se koriste povremeno ili sezonski.

Kućom za odmor ne smatraju se gospodarstvene zgrade koje služe za smještaj poljoprivrednih strojeva, oruđa i drugog pribora.

3.4. Porezna osnovica

Porez na kuće za odmor plaća se od 5,00 do 15,00 kuna po jednom četvornom metru korisne površine kuće za odmor.

Visinu poreza na kuće za odmor propisuju svojom odlukom općina ili grad.

Općina ili grad propisuju visinu poreza na kuće za odmor ovisno o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor.

3.5. Porezna oslobođenja

Porez na kuće za odmor ne plaća se na kuće za odmor koje se ne mogu koristiti zbog ratnih razaranja i prirodnih nepogoda (poplava, požar, potres), te starosti i trošnosti.

Porez na kuće za odmor ne plaća se na kuće za odmor za vrijeme dok su u njima smješteni prognanici i izbjeglice.

Porez na kuće za odmor ne plaća se na odmarališta u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koja služe za smještaj djece do 15 godina starosti.

Odlukom općine ili grada mogu se propisati i druga oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor iz gospodarstvenih i socijalnih razloga.

3.6. Obračunavanje i plaćanje poreza

Obračun i način plaćanja poreza na kuće za odmor uređuju se odlukom općine ili grada.

Obveznici poreza na kuće za odmor moraju nadležnom poreznom tijelu dostaviti podatke o kućama za odmor, koji se odnose na mjesto gdje se nalaze ti objekti, te korisnu površinu.

Podatke trebaju dostaviti do 31. ožujka u godini za koju se utvrđuje porez na kuće za odmor.

Porez na kuće za odmor plaća se u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju toga poreza.

Porez na kuće za odmor pripada općini ili gradu na čijem se području nalazi kuća za odmor.

4. POREZ NA TVRTKU ILI NAZIV

4.1. Pravna osnova

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

4.2. Porezni obveznik

Obveznici poreza na tvrtku ili naziv su pravne i fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak i registrirane su za obavljanje djelatnosti.

Osobe koje u svome sastavu imaju poslovne jedinice (prodavaonice, pogone, radionice, prodajna mjesta), obveznici su poreza na tvrtku za svaku poslovnu jedinicu. Obveznici poreza na tvrtku koji ne obavljaju djelatnost ne plaćaju porez na tvrtku.

4.3. Porezna osnovica

Porez na tvrtku ili naziv plaća se u godišnjem iznosu koji propisuju općina ili grad, a ne može iznositi više od 2.000,00 kuna po svakoj tvrtki ili nazivu.

4.4. Obračunavanje i plaćanje poreza te njegova pripadnost

Obračun i način plaćanja poreza na tvrtku ili naziv uređuju svojom odlukom općina ili grad.

Porez na tvrtku ili naziv prihod je općine ili grada na području kojih je sjedište ili prebivalište ili uobičajeno boravište obveznika toga poreza. Ako obveznik poreza na tvrtku u svome sastavu ima poslovne jedinice porez na tvrtku za poslovnu jedinicu prihod je općine ili grada na čijem se području poslovna jedinica nalazi.

5. POREZ NA KORIŠTENJE JAVNIH POVRŠINA

5.1. Pravna osnova

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

5.2. Porezni obveznik

Porez na korištenje javnih površina plaćaju pravne i fizičke osobe koje koriste javne površine.

5.3. Obračunavanje i plaćanje poreza

Porez se plaća u visini, na način i pod uvjetima koje propišu općina ili grad.

Što se smatra javnom površinom svojom odlukom propisuje općina ili grad.

ZAJEDNIČKI POREZ

POREZ NA PROMET NEKRETNINA

1. Pravna osnova

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i Zakon o porezu na promet nekretnina.

2. Predmet oporezivanja

Predmet oporezivanja je promet nekretnina. Prometom nekretnina smatra se svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj.

Stjecanjem nekretnine smatra se:

- a) kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje,
- b) darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva,
- c) stjecanje dosjelošću, stjecanje nekretnina u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda ili drugog tijela te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba.

Nekretnine su zemljišta i građevine.

Zemljištima se smatraju poljoprivredna, građevinska i druga zemljišta.

Građevinama se smatraju stambene, poslovne i sve druge zgrade, te njihovi dijelovi. Prometom nekretnina ne smatra se stjecanje novosagrađenih građevina koje se oporezuju prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost.

Novosagrađenim građevinama se smatraju građevine ili njihovi dijelovi koji su sagrađeni, isporučeni ili plaćeni nakon dana početka primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost tj. nakon 1. siječnja 1998. godine.

Ako stjecatelj novosagrađenih građevina nije mogao odbiti zaračunani porez na dodatnu vrijednost kao pretporez, u daljnjem prometu ove se građevine oporezuju prema odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina.

Ako je stjecatelj novosagrađenih građevina mogao samo djelomično odbiti zaračunani porez na dodanu vrijednost kao pretporez, u daljnjem prometu ove se građevine oporezuju prema Zakonu o porezu na promet nekretnina u dijelu u kojem stjecatelj nije mogao odbiti porez na dodanu vrijednost kao pretporez.

3. Porezni obveznik

1. Obveznik poreza na promet nekretnina je **stjecatelj** nekretnine.
2. Obveznik poreza na promet nekretnina pri zamjeni nekretnina je svaki **sudionik u zamjeni** i to za vrijednost nekretnine koju stječe.
3. Ako se stječe idealni dio nekretnine, obveznik poreza na promet nekretnina je svaki **stjecatelj posebno**.
4. Obveznik poreza na promet nekretnina pri nasljeđivanju je **nasljednik ili zapisovnik**. Ako se nasljednik tijekom ostavinske rasprave odrekne nasljedstva ili ga ustupi drugome sunasljedniku ne plaća se porez po Zakonu o porezu na promet nekretnina na odricanje, odnosno ustupanje nasljedstva.
5. Obveznik poreza na promet nekretnina pri darovanju ili drugom stjecanju nekretnina bez naknade je **daroprimatelj ili druga osoba** koja je stekla nekretninu bez naknade.
6. Ako se nekretnina stječe na temelju ugovora o doživotnom uzdržavanju, obveznik poreza na promet nekretnina je **stjecatelj nekretnine**.
Pri stjecanju nekretnina porez na promet nekretnina smanjuje se za 5% za svaku godinu trajanja uzdržavanja proteklu od dana sklapanja ugovora o doživotnom uzdržavanju ovjerovljenog kod suda ili drugoga nadležnog tijela do smrti uzdržavanog.

4. Porezna osnovica

Osnovica poreza na promet nekretnina je **tržišna vrijednost** nekretnine u trenutku stjecanja.

Pod tržišnom vrijednosti nekretnine razumijeva se cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku njezina stjecanja. Tržišna vrijednost nekretnine utvrđuje se, u pravilu, na temelju isprava o stjecanju.

Porezna uprava utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina kao tržišnu vrijednost nekretnine, u pravilu, iz isprave o stjecanju ako je ukupan iznos naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu.

Ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine kao što je isplata u novcu, ustupljene druge nekretnine, stvari ili prava, preuzeti dugovi bivšeg vlasnika i drugo.

Pri zamjeni nekretnina, porezna osnovica utvrđuje se za svakog sudionika u zamjeni i to prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koju pojedini sudionik stječe zamjenom.

Vlasnik, odnosno posjednik nekretnine obavezan je ovlaštenim osobama Porezne uprave dopustiti pristup na zemljište i građevine radi procjene tržišne vrijednosti nekretnine.

5. Porezna stopa

Porez na promet nekretnina plaća a se po stopi od 5%.

6. Porezna oslobođenja

6.1. Opća oslobođenja

Porez na promet nekretnina ne plaćaju:

1. Republika Hrvatska, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, zaklade i fundacije i sve pravne osobe čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska, Crveni križ i slične humanitarne udruge osnovane na temelju posebnih propisa,
2. diplomatska ili konzularna predstavništva strane države pod uvjetom uzajamnosti i međunarodne organizacije za koje je međunarodnim ugovorom dogovoreno oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina,
3. osobe koje stječu nekretnine u postupku vraćanja oduzete imovine i komasacije nekretnina,
4. prognanici i izbjeglice koji stječu nekretnine zamjenom svojih nekretnina u inozemstvu,
5. građani koji kupuju stambenu zgradu ili stan (uključujući i zemljište), na kojem su imali stanarsko pravo ili uz suglasnost nositelja stanarskog prava prema propisima kojima se uređuje prodaja stanova na kojima postoji stanarsko pravo. Isto vrijedi i za zaštićene najmoprimce koji kupuju stambenu zgradu ili stan u kojem stanuju na temelju ugovora o najmu,
6. osobe koje stječu nekretnine u skladu s propisima kojima se uređuje pretvorba društvenog vlasništva u druge oblike vlasništva,
7. bračni drug, potomci i preci te posvojenici i posvojitelji koji u odnosu na primatelja uzdržavanja stječu nekretnine na temelju ugovora o doživotnom uzdržavanju,
8. osobe koje razvrgnućem suvlasništva ili pri diobi zajedničkog vlasništva na nekretnini stječu posebne dijelove te nekretnine pri čemu omjer stečenog posebnog dijela odgovara omjeru idealnog suvlasničkog dijela na toj cijeloj nekretnini prije razvrgnuća suvlasništva ili diobe zajedničkog vlasništva.

6.2. Porezna oslobođenja pri unosu nekretnina u trgovačko društvo

Kada se nekretnine unose u trgovačko društvo kao osnivački ulog ili povećanje temeljnog kapitala u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima ne plaća se porez na promet nekretnina.

Porez na promet nekretnina ne plaća se kada se nekretnine stječu u postupku pripajanja i spajanja trgovačkih društava u smislu Zakona o trgovačkim društvima, te u postupku razdvajanja trgovačkog društva u više trgovačkih društava.

6.3. Porezna oslobođenja pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade

Porez na promet nekretnina pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade ne plaćaju:

1. bračni drug, potomci i preci te posvojenici i posvojitelji koji su u odnosu na umrlog ili darovatelja,
2. pravne i fizičke osobe kojima Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daruje, odnosno daje nekretnine bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u svezi s Domovinskim ratom,
3. bivši bračni drugovi kada uređuju svoje imovinske odnose u svezi s rastavom braka.

7. Nastanak porezne obveze

Porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja ugovora, odnosno drugoga pravnog posla, kojim se stječe nekretnina.

Ako se stječe nekretnina na temelju odluke suda ili drugog tijela, porezna obveza nastaje u trenutku pravomoćnosti te odluke.

Ako se odlukom suda utvrđuje pravo vlasništva na nekretnini dosjelošću, porezna obveza nastaje u trenutku pravomoćnosti te odluke.

Javni bilježnik koji ovjerava potpise na ispravama o prodaji ili drugom načinu otuđenja nekretnine obavezan je jedan primjerak isprave, kao i svake druge isprave na osnovi koje dolazi do prometa nekretnine (ugovor o ortaštvu, ugovor o osnivanju prava građenja i sl.) uz podatak o osobnom identifikacijskom broju sudionika postupka, dostaviti ispostavi Porezne uprave na području koje se nalazi nekretnina u roku od 15 dana po isteku mjeseca u kojem je ovjeren potpis na ispravi, prema propisima o obveznom osobnom dostavljanju pismena.

Sudovi i druga javnopravna tijela obvezni su ispostavi Porezne uprave na području koje se nalazi nekretnina dostavljati svoje odluke uz podatak o osobnom identifikacijskom broju sudionika postupka kojima se mijenja vlasništvo nekretnina u zemljišnim knjigama, odnosno u službenim evidencijama u roku od 15 dana po isteku mjeseca u kojem je odluka postala pravomoćna, prema propisima o obveznom osobnom dostavljanju pismena.

Ako se, na osnovi ugovora o doživotnom uzdržavanju, pravo vlasništva nekretnine prenosi prije smrti primatelja uzdržavanja, porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja ugovora o doživotnom uzdržavanju.

Ako se, na osnovi ugovora o doživotnom uzdržavanju, pravo vlasništva nekretnine prenosi nakon smrti primatelja uzdržavanja, porezna obveza nastaje u trenutku smrti primatelja uzdržavanja uz primjenu olakšice od 5% za svaku godinu trajanja uzdržavanja.

8. Utvrđivanje poreza

Porezni obveznik nastanak porezne obveze mora prijaviti ispostavi Porezne uprave na području koje se nalazi nekretnina u roku od 30 dana od dana njezina nastanka.

Porezni obveznik uz prijavu o nastanku porezne obveze podnosi ugovor, a ako se prijenos nekretnine obavlja drugim pravnim poslom, odlukom tijela državne uprave ili suda, porezni obveznik podnosi ispravu o tom pravnom poslu, odnosno odluku tijela državne uprave ili suda.

Porezni obveznik na zahtjev Porezne uprave mora dostaviti i druge podatke potrebne za utvrđivanje poreza.

9. Naplata poreza

Porezni obveznik mora platiti utvrđeni iznos poreza u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju poreza na promet nekretnina.

Prodavatelj nekretnine jamči solidarno za naplatu poreza na promet nekretnina od kupca ako je ugovorom preuzeo obvezu plaćanja toga poreza.

DRŽAVNI PRORAČUN (BUDŽET)

1. Pojam državnog proračuna

Osnovni instrument financiranja javnih rashoda u gotovo svim suvremenim državama je državni proračun (budžet).⁴⁰

U najvećem broju država za ovaj financijski instrument rabi se naziv budžet (iznimka su npr. Njemačka, Španjolska, Italija i Republika Hrvatska).

Naziv budžet bio je u primjeni na našem prostoru do formiranja stare Jugoslavije 1918. godine pa sve do prvih slobodnih izbora i proglašenja neovisnosti RH. Inače termin budžet francuskog je podrijetla. Potječe od starofrancuske riječi **bouge**, odnosno **bougette** (torba, odnosno torbica) koja ima korijen u latinskoj riječi **bulga**. Kasnije se riječ transformirala u **budget**. U tom se modificiranom obliku riječ **budget** počinje upotrebljavati u parlamentarnoj praksi Engleske da označi kožnu torbu u kojoj je bio sadržan pismeni prijedlog kralja upućen parlamentu za odobrenje ubiranja prihoda. U literaturi susrećemo mnogo definicija proračuna. Neujednačenost u određivanju pojma proračuna je «posljedica različitog stava autora u promatranju proračuna.» Drugačija je definicija ako se proračun promatra s ekonomsko-financijskog, nego ako se promatra s pravnog ili društveno-političkog stajališta.

U mnogim definicijama proračuna susrećemo se s političkim, pravnim, financijskim, ekonomskim, administrativnim ili nekim drugim elementima. Kod nekih je autora naglašeno pravno, kod drugih financijsko ili neko drugo obilježje proračuna.

Međutim, neovisno o autorima koji su dali definiciju proračuna, ipak možemo nabrojiti neke zajedničke karakteristike proračuna i to:

- proračun je brojčano uspoređivanje javnih rashoda i prihoda,
- proračun je orijentacija za buduće razdoblje i ima plansko značenje,
- rashodi i prihodi u proračunu sustavno su prikazani,
- rashodi i prihodi u proračunu su uravnoteženi,
- proračun mora biti kratkoročno uravnotežen i u skladu s financijskim planom,

⁴⁰ O državnom proračunu detaljnije vidjeti u: J. Šimović, Državni proračun (budžet) - Poglavlje Javni rashodi u knjizi Bo. Jelčić i drugi, Financijsko o. c., str. 698.-722.

- proračun je brojčano izražen program aktivnosti države i mjera za njihovo ostvarenje.

2. Funkcije državnog proračuna

Funkcije proračuna su sljedeće:

1. **politička** (vlada će pripremati prijedlog državnog proračuna u kojem su navedeni planirani javni rashodi i sredstva kojima će se ti rashodi podmiriti, i taj prijedlog vlada će dostaviti parlamentu na usvajanje),
2. **pravna** (nakon što je državni proračun po propisanoj proceduri usvojen u predstavničkom tijelu, vlada je obvezna na osnovi ustava i drugih propisa provesti ga u život, odnosno realizirati zadaće i mjere koje se financiraju sredstvima proračuna. Vlada ne smije samostalno mijenjati državni proračun, ali može predložiti parlamentu da po istom postupku po kojem je proračun donesen, izvrši određene izmjene ako se pokaže da su takve izmjene korisne i potrebne),
3. **financijska** (pri izvršenju državnog proračuna vlada mora voditi računa o prikupljanju sredstava kojima će se podmiriti proračunski rashodi kao i o učinkovitijem trošenju javnih prihoda),
4. **gospodarska** (temelji se na činjenici da je proračun danas neophodan sudionik gospodarskog života, a svoje istaknuto mjesto ima u gospodarskoj politici i u politici gospodarskog života).

3. Proračunsko pravo

Proračunsko pravo dio je financijskog prava jedne države, pa time i dio njezinog pravnog sustava.

Proračunsko pravo dijeli se na:

- a) subjektivno proračunsko pravo, i
- b) objektivno proračunsko pravo.

A) **Subjektivno proračunsko pravo** je skup pravnih propisa kojima je regulirana materija o pravu predstavničkog tijela (skupštine, parlamenta) da donosi proračun i kontrolira njegovo izvršenje. Naziva se i proračunsko pravo parlamenta. Subjektivno proračunsko pravo može biti a) apsolutno (potpuno) i b) relativno (nepotpuno).

1. **Apsolutno subjektivno proračunsko pravo** je pravo predstavničkog tijela da samostalno i u cijelosti odlučuje o sastavljanju, donošenju i izvršenju proračuna, kao i kontroli trošenja proračunskih prihoda.

2. **Relativno subjektivno proračunsko pravo** je ograničeno pravo predstavničkog tijela da odlučuje o pitanjima proračuna.

B) **Objektivno proračunsko pravo** obuhvaća one propise kojima je regulirana materija tehničke prirode vezana za sastavljanje, donošenje i izvršenje proračuna i proračunske kontrole.

4. Pravna priroda proračuna

Postoji pet teorija o pravnoj prirodi proračuna.

1. Za neke teoretičare proračun **nije nikada zakon nego upravni akt**. Kako se porezni prihodi ubiru na osnovi zakona o porezima, a ne na osnovi proračuna, proračun se kao plan prihoda ne može tretirati kao zakon kojim se uvodi obveza plaćanja poreza.

2. Proračun je dijelom **upravni akt, a dijelom zakon**. Prema nekim teoretičarima, u državama u kojima se porezna obveza utvrđuje jednogodišnje, u kojima se porezni

prihodi mogu ubirati samo onda, ako je i kada je parlament odobrio proračun, susrećemo se s proračunom koji u tom dijelu ima karakter zakona. U dijelu u kojem se utvrđuju rashodi u proračunu, proračun ima karakter upravnog akta.

3. Ima teoretičara koji zastupaju stajalište po kojem je proračun **samo u jednom dijelu zakon i to samo u formalnom smislu**. Proračun je zakon samo po svojoj formi, po svom vanjskom obliku, po načinu donošenja, ali on to nije s obzirom na svoj sadržaj jer ne sadrži obvezna pravna pravila. Po svom sadržaju proračun je upravni akt.

4. Za neke teoretičare proračun je **zakon i u formalnom i u materijalnom smislu**. Po njima proračun je zakon i to zakon kako s formalnog tako i sa sadržajnog stajališta. Proračun ima karakter pravog zakona. Proračun omogućuje «da oni pojedinci koji rade kao državni organi, mogu u ime i za državu sklapati pravovaljane poslove i vršiti radnje unutar područja i granica samog zakona». Taj karakter proračuna proistječe iz činjenice da je proračun zakon, a ne upravni akt.

5. Neki teoretičari smatraju da je proračun **pravni posao** između vlade i parlamenta, drugim riječima proračun je u formu zakona zaodjenut pravni posao, koji se svake godine sklapa između parlamenta i vlade, a koji sadržava parlamentarno odobrenje za vršenje prihoda koji su u njemu sadržani.

5. Načela državnog proračuna

Načela državnog proračuna su osnovna pravila kojih se treba pridržavati pri sastavljanju, donošenju i izvršenju proračuna.

Klasična (tradicionalna) proračunska načela mogu se podijeliti na:

- a) **Formalno-statička načela** proračuna a u koja ubrajamo: načelo jedinstva, načelo potpunosti i načelo preglednosti (jasnoće).
- b) **Dinamično-materijalna** načela proračuna a u koja ubrajamo: načelo točnosti (realnosti), načelo prethodnog odobrenja, načelo specijalizacije, načelo javnosti, načelo ravnoteže i načelo periodičnosti.

5.1. Načelo jedinstva

Načelo jedinstva državnog proračuna zahtijeva da svi javni prihodi i svi javni rashodi jedne teritorijalne jedinice budu prikazani u jednom proračunu. Na taj se način želi omogućiti dobivanje što cjelovitijeg uvida predstavničkog tijela (zakonodavne vlasti) u stanje državnih financija, financijsku aktivnost države, čime se osigurava utjecaj parlamenta na financijsko gospodarstvo zemlje.

O proračunskom jedinstvu govori se ne samo onda kada su proračuni svih teritorijalnih jedinica sadržani u jedinstvenom općedržavnom proračunu, nego i onda kada su javni prihodi i rashodi pojedine teritorijalne jedinice (političke, pa i administrativne) jedinice obuhvaćeni samo u njenom posebnom, vlastitom proračunu koji nije dio proračuna šire teritorijalne jedinice.

Razlozi praktičnosti (olakšano planiranje prihoda i rashoda, skraćanje postupka, veća točnost i sl.) kao i povećana mogućnost da se ostvare neki od ciljeva proračunske politike, doveli su do primjene, odnosno do isticanja zahtjeva za postojanje više proračuna (za tzv. proračunskim pluralizmom), kao i za financiranjem određenih javnih potreba ne samo putem proračuna nego i primjenom drugih financijskih instrumenata (npr. fondova, financijskih programa, posebnih računa).

5.2. Načelo potpunosti

Primjena načela potpunosti državnog proračuna pretpostavlja da su u proračunu prikazani svi javni prihodi i svi javni rashodi države.

Javni prihodi i javni rashodi mogu biti prikazani u proračunu tako da svi proračunski prihodi i rashodi budu a) u punom iznosu, kad se radi o tzv. bruto-proračunu, odnosno tako b) da se prethodno izravnavaju (odbiju) prihodi i rashodi tako da je u proračunu prikazan višak prihoda nad rashodima, odnosno višak rashoda nad prihodima pojedinog korisnika proračunskih sredstava, odnosno određene djelatnosti, kad se primjenjuje tzv. neto-proračun.

Primjena neto-proračuna ne omogućuje predstavničkom tijelu da dobije cjelovit, potpuni uvid u financijsku djelatnost države, dok naprotiv primjena bruto-proračuna osigurava i olakšava kontrolu parlamenta pri raspolaganju javnim prihodima i otežava njihovo neracionalno trošenje. Zbog toga je u teoriji i praksi dana prednost bruto-proračunu nad neto-proračunom.

5.3. Načelo preglednosti (jasnoće)

Načelo preglednosti (jasnoće) proračuna osigurava se tako da se prihodi i rashodi u proračunu grupiraju na jedinstveni način i to prihodi prema izvorima, a rashodi prema njihovoj namjeni.

Podjela javnih prihoda u državnom proračunu može biti učinjena prema tome od koga se ti prihodi ubiru (npr. od stanovništva ili od gospodarstva) primjenom kojeg financijskog instrumenta se ti prihodi ubiru (npr. oporezivanjem, ubiranjem doprinosa i pristojbi, naplatom novčanih kazni), primjenom kojeg poreznog oblika se ubiru (npr. porez na dohodak, porez na dodanu vrijednost, pojedinačni porezi na promet) itd.

Podjela javnih rashoda u državnom proračunu može biti učinjena a) prema korisnicima (**govori se o resornom načelu**), a unutar toga za pojedine namjene (**tzv. realno načelo**), b) prema vrstama rashoda (**funkcionalno načelo**), neovisno o tome jesu li korisnici javnih rashoda isti ili različiti. Funkcionalno načelo je primijenjeno npr. kada su u proračunu iskazana sredstva za financiranje obrazovanja neovisno o tome jesu li nositelji tih sredstava ista ili različita tijela posebno ili isto ministarstvo za osnovno i srednje školstvo, kao i za visokoškolske obrazovne ustanove.

5.4. Načelo točnosti (realnosti)

Iz načela točnosti (realnosti) proračuna proistječe zahtjev da prihodi i rashodi proračuna budu što je moguće točnije utvrđeni kako pri njegovu izvršenju ne bi došlo do većih odstupanja između proračuna kao plana javnih prihoda i rashoda te ostvarenja tog plana. Ostvarenju proračunske točnosti pridonosi i primjena određenih metoda planiranja prihoda i rashoda. Tako razlikujemo tri metode koje pomažu ostvarenju tih načela, i to:

1. **automatsku metodu**, pri kojoj se za osnovu utvrđivanja visine prihoda i rashoda uzima proračun prethodne godine,

2. **metodu povećanja (iznimno smanjenja) proračunskih prihoda i rashoda** u odnosu prema prethodnoj godini. Naime, ako je u prethodnim godinama dolazilo do stalnog ravnomjernog povećanja prihoda i rashoda, npr. 5%, onda se, pod pretpostavkom da se u idućoj godini ne mogu očekivati bitne promjene relevantnih faktora koji utječu na visinu javnih prihoda i rashoda, realno može očekivati da će se i proračunski prihodi i rashodi povećati 5%,

3. **metodu direktne procjene proračunskih prihoda i rashoda** za svaku proračunsku godinu. Pri primjeni te metode ne vodi se računa o iskustvima prikupljanja prihoda i izvršavanja rashoda iz prethodne godine niti o kretanju tih prihoda i rashoda u nekoliko prijašnjih godina, nego odgovarajuća tijela uprave

nadležna za poslove proračuna utvrđuju koji su ti prihodi i u kojem se iznosu mogu ubirati u godini za koju se proračun donosi da bi se njima podmirili rashodi.

5.5. Načelo prethodnog odobrenja

Rashodi državnog proračuna mogu se podmiriti tek kad je proračun donesen (izglasan) jer je preduvjet za trošenje proračunskih prihoda usvajanje proračuna od predstavničkog tijela (skupštine, parlamenta, sabora). Ako državni proračun nije donesen na vrijeme, primjenjuje se tzv. **privremeno financiranje**. U praksi se primjenjuju razni oblici privremenog financiranja. Tako se do donošenja novog proračuna a) **primjenjuje stari proračun** ili b) **primjenjuje stari proračun, ali samo za ograničeno vrijeme i u ograničenom iznosu**, ili c) **primjenjuje stari proračun za ograničeno vrijeme i za samo ograničene rashode**, ili d) donosi **privremeni proračun**, ili e) **primjenjuje nacrt proračuna**. U praksi se najčešće problem koji nastaje zbog toga što proračun nije donesen na vrijeme rješava tako da se financiranje proračunskih rashoda obavlja primjenom prethodnog proračuna. Ako npr. proračun za 1998. godinu nije donesen krajem 1997. godine, financiranje rashoda predviđenih proračunom za 1998. godinu obavljat će se na osnovi proračuna koji je donesen za 1997. godinu sve dotle dok ne bude donesen proračun za 1998. godinu. Da bi se razdoblje privremenog financiranja ograničilo, u mnogim je zemljama predviđeno da financiranje na osnovi proračuna iz prethodne godine može trajati samo određeno vrijeme (npr. samo tri mjeseca) i da se u tom vremenu može utrošiti samo određeni iznos. Najčešće se taj iznos utvrđuje u formi **«proračunskih dvanaestina»** tako da se sredstva proračuna iz prethodne godine podijele s 12. Ako je privremeno financiranje ograničeno samo na 3 mjeseca, onda se pri primjeni proračunskih dvanaestina može utrošiti samo jedna četvrtina sredstava iz prošle godine, tj. 3 dvanaestine.

5.6. Načelo specijalizacije proračuna

Načelo specijalizacije državnog proračuna obvezuje izvršna tijela vlasti da odobrena sredstva troše samo:

1. u utvrđenom iznosu (**kvantitativna specijalizacija**) – znači da se sredstva u proračunu mogu trošiti samo u onom iznosu koji je u proračunu predviđen, odnosno da se proračunska sredstva ne smiju trošiti u iznosu većem nego što je proračunom utvrđeno,
2. za utvrđenu svrhu (**kvalitativna specijalizacija**) – znači da se sredstva u proračunu mogu utrošiti isključivo za podmirenje onih rashoda koji su proračunom utvrđeni,
3. unutar utvrđenog vremena (**vremenska specijalizacija**) – znači da se sredstva u proračunu mogu angažirati i trošiti unutar vremena za koje je proračun donesen.

5.7. Načelo javnosti

Primjena načela javnosti državnog proračuna omogućuje i osigurava poreznim obveznicima i svim građanima da se upoznaju s vrstom i veličinom proračunskih prihoda i svrhom njihova trošenja, odnosno s financijskom djelatnošću države. Načelo javnosti omogućuje kontrolu svih subjekata koji sudjeluju u procesu donošenja i izvršenja državnog proračuna (parlamenta, vlade, upravnih tijela i tijela kontrole).

Da bi se načelo javnosti ostvarilo, u svim se državama proračun objavljuje na propisani način npr. u službenim glasilima, a u Republici Hrvatskoj proračun se objavljuje u Narodnim novinama. Javnost se putem tiska, radija, televizije upoznaje s

raspravama koje prethode izradi nacрта, utvrđivanju prijedloga kao i izglasavanju državnog proračuna.

5.8. Načelo proračunske ravnoteže

Iz načela proračunske ravnoteže proistječe zahtjev da rashodi u državnom proračunu budu podmireni odgovarajućim proračunskim prihodima, odnosno da prihodi i rashodi u proračunu moraju biti uravnoteženi. Prema tome, to je načelo narušeno ako su prihodi veći od rashoda (**tzv. proračunski suficit**), odnosno ako su rashodi veći od prihoda (**proračunski deficit**). Ako se tijekom izvršenja proračuna pojavi manjak, odnosno višak, poduzimaju se mjere da se uspostavi proračunska ravnoteža. Proračunska ravnoteža može se uspostaviti povećanjem proračunskih prihoda ili smanjenjem proračunskih rashoda onda ako je došlo do proračunskog deficita, odnosno smanjenjem proračunskih prihoda ili povećanjem proračunskih rashoda ako se pojavi proračunski suficit.

Proračunska ravnoteža može se ostvariti tako da se uspostavi:

- **formalna ravnoteža** – ravnoteža proračunskih prihoda i rashoda, neovisno o tome kako je ostvarena, iz kojih izvora i primjenom kojih instrumenata su prikupljeni proračunski prihodi,
- **materijalna ravnoteža** – ravnoteža proračunskih prihoda i rashoda koja je ostvarena tako da se rashodi podmiruju iz redovnih javnih prihoda. Ako redovni prihodi nisu dostatni za financiranje proračunskih rashoda pa se potrebna sredstva moraju prikupiti uvođenjem izvanrednog poreza, zaključenjem zajma, sredstvima primarne emisije novca i slično govori se o **deficitarnom financiranju**.

5.9. Načelo periodičnosti

Državni proračun je plan prihoda i rashoda države koji zakonodavno tijelo donosi za određeno vremensko razdoblje. Primjena načela periodičnosti zahtijeva a) da parlament bude u redovnim intervalima sazvan na zasjedanje, čime se parlamentu omogućuje b) da razmotri financijsku situaciju u zemlji c) da utvrdi zadaće koje treba ostvariti u budućem proračunskom razdoblju d) da raspravi o provođenju utvrđene politike u proteklom proračunskom razdoblju.

6. Vrste državnog proračuna

Postoji više vrste proračuna.

O **redovnom proračunu** govorimo onda kada se redovnim proračunskim prihodima podmiruju rashodi koji se redovno javljaju u svakom proračunu i iz njega financiraju.

O **izvanrednom proračunu** govori se ne samo onda kada se neplanirani, odnosno nedovoljno planirani rashodi te izvanredni prihodi kojima će se ti rashodi podmiriti predvide u jednom posebnom proračunu, nego i onda kada se i prije početka razdoblja za koje se proračun donosi uz redovni proračun donese i proračun koji će kao prihode imati sredstva ubrana izvanrednim porezom ili prikupljena javnim zajmom koja će se koristiti za uklanjanje posljedica elementarnih nepogoda, za određena veća ulaganja, za ostvarenje nekih ciljeva stabilizacijske politike i slično.

Državni se proračun po pravilu donosi za vremensko razdoblje od jedne godine. Ako se proračunski prihodi i rashodi planiraju i odobravaju dulje od jedne godine, radi se o **dvogodišnjim ili višegodišnjim proračunima**.

Postoje i **ciklički proračuni** a koji se zasnivaju na shvaćanju da se proračunska ravnoteža treba ostvariti u jednom gospodarskom ciklusu, a ne u jednoj proračunskoj godini.

Aneksnim proračunima se predviđaju, po pravilu, prihodi i rashodi javnih (državnih) poduzeća koja obavljaju javnu službu, kao npr. željeznice, pošte, radija i televizije itd.

7. Izrada i donošenje proračuna

Izrada proračuna obavlja se tako da nadležno državno tijelo poziva sve korisnike (nositelje) proračunskih sredstava da mu dostave podatke o sredstvima koja će im biti potrebna u idućoj proračunskoj godini.

Nakon što je korisnik proračunskih sredstava sastavio proračun svojih rashoda (eventualno i prihoda), dostavlja ga nadležnom višem državnom tijelu (npr. ministarstvu) u čijem je sastavu, koji može taj proračun izmijeniti ili dopuniti.

Nakon toga proračun se dostavlja Vladi da razmotri nacrt proračuna, odnosno Vlada izrađuje prijedlog proračuna i upućuje ga predstavničkom tijelu (parlamentu, skupštini, saboru itd.). Odgovarajući odbori i komisije predstavničkog tijela ocjenjuju opravdanost i osnovanost pojedinih dijelova proračuna i proračuna u cjelini, te nakon provedene rasprave proračun upućuju predstavničkom tijelu na usvajanje.

Nakon provedene rasprave u predstavničkom tijelu (parlamentu, skupštini, saboru itd.) proračun se može usvojiti, a i ne mora se usvojiti. Ako se proračun ne usvoji u svim demokratskim državama pravilo je da tada vlada treba dati ostavku, jer je proračun program vlade. Ako se proračun usvoji donosi se u obliku zakona i objavljuje se u službenim glasilima (npr. u Republici Hrvatskoj proračun se objavljuje kao i svaki drugi zakon u «Narodnim novinama»).

8. Dijelovi proračuna

Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela. **Opći dio proračuna** sadrži podatke o ukupnom iznosu prihoda i rashoda proračuna, iznosu proračunske rezerve, prava i obveza nadležnih tijela u izvršenju proračuna, mjere za očuvanje proračunske ravnoteže. U **posebnom dijelu proračuna** koji je po svom obujmu znatno veći od općeg dijela, navedeni su proračunski prihodi prema izvorima, korisnicima proračunskih sredstava kao i pobliža namjena trošenja sredstava koja su im proračunom odobrena. Korisnici proračunskih sredstava ta sredstva upotrebljavaju za podmirenje osobnih, operativnih, funkcionalnih i investicijskih rashoda. Npr. **osobni rashodi** odobravaju se na osnovi sistematizacije radnih mjesta, odnosno na osnovi zatečenog broja radnika koji su u radnom odnosu kod korisnika proračunskih sredstava i planirane potrebe za novim radnicima i službenicima za iduće proračunsko razdoblje.

Operativni rashodi služe za podmirenje onih troškova koji se javljaju kod svakog korisnika proračunskih sredstava (npr. uredski materijal, troškovi za rasvjetu, poštanski, telefonski i drugi troškovi).

Funkcionalni rashodi su oni koji su karakteristični za pojedine korisnike proračunskih sredstava (npr. nabava službenog odjela, nabava određene opreme koja je prijeko potrebna samo za tog korisnika).

Investicijski rashodi su oni koji služe za izgradnju određenih objekata, nabavu opreme veće vrijednosti i trajnije upotrebe (npr. izgradnja sveučilišnog kampusa, izgradnja bolnice).

9. Izvršenje proračuna

Izvršiti proračun znači prikupiti one prihode koji su proračunom planirani i utrošiti ih za one svrhe i u onom iznosu kako je proračunom utvrđeno.

Postoji nekoliko koraka kod izvršenja proračuna:

1. **Otvaranje kredita** – kredit se otvara na osnovi jednomjesečnih ili tromjesečnih planova. Kad tijelo nadležno za proračun (najčešće ministarstvo financija) utvrdi da za predložene rashode korisnika proračunskih sredstava u tom mjesecu, odnosno tromjesečju postoje potrebna sredstva, otvara se kredit, tj. stavljaju se korisnicima na raspolaganje sredstva potrebna za financiranje rashoda.

2. **Angažiranje kredita** – pošto je kredit otvoren dolazi do njegovog angažiranja. Npr. ako se izgradi neki bolnički objekt, time je automatski stvorena obveza da će se nakon izgradnje objekta trebati investitoru isplatiti određeni iznos novca.

3. **Konstatiranje postojanja duga, odnosno izdavanje naredbe za isplatu** – kad je novi objekt gotov (npr. bolnički objekt) određeni pojedinac ili komisija konstatira da su radovi i usluge za koje su angažirana sredstva proračuna završeni onako kako je to utvrđeno te se o tome obavještava osoba koja rukovodi tijelom koje se financira iz proračuna. Ta se osoba zove **proračunski naredbodavac** (npr. to može biti Ministar zdravstva u našem primjeru). Proračunski naredbodavac nakon pregleda odgovarajuće dokumentacije, iz koje se vidi da postoji obveza i da su radovi i usluge za koja su sredstva bila angažirana izvršeni (bolnički objekt je dovršen), izdaje u pismenom obliku **naredbu za isplatu**. Naredbodavac može dio ovlasti u raspolaganju proračunskim sredstvima prenijeti na **pomoćnog naredbodavca** (zamjenika ili pomoćnika). Naredbodavci za izvršenje pojedinih dijelova proračuna su osobe koje rukovode ministarstvom, ustanovom i slično koji se javljaju kao korisnici proračunskih sredstava.

4. **Naredba za isplatu** – upućuje se tzv. **računopolagaču** – osobi koja upravlja financijskim poslovanjem (prihodima i rashodima) korisnika proračunskih sredstava (**šef računovodstva**). Pošto računopolagač konstatira da je naredba zasnovana na zakonu, da su za navedene svrhe predviđeni prihodi u proračunu, da su izvršeni radovi i da je nadležno tijelo utvrdilo činjenicu da su radovi izvršeni, donosi **nalog za isplatu** da se bilo u gotovo bilo virmanima dužnicima isplati određena svota (u našem primjeru investitoru se treba isplatiti novac koji je utrošio za izgradnju bolničkog objekta).

U postupku izvršenja proračuna uz naredbodavca i računopolagača sudjeluju i tzv. **rukovalac imovinom** – osoba koja neposredno rukuje imovinom kojom se koriste korisnici proračunskih sredstava (**ekonom**).

10. Proračunsko virmaniranje

Pri trošenju proračunskih sredstava česta je pojava da se na jednoj strani pojavi višak sredstava (i pored toga što je planirani rashod sasvim podmiren), a na drugoj strani nedostaju sredstva kojima bi se planirani rashodi mogli financirati. Takav se problem rješava virmanom.

O proračunskom **virmanu ili virmaniranju** u proračunu govori se onda kada se izvrši izmjena unutar proračunskih sredstava, tako da se na jednoj strani povećaju proračunski rashodi uz istodobno smanjenje rashoda za iznos tog povećanja na drugoj strani. Tim se postupkom ne mijenja masa proračunskih prihoda ni iznos rashoda u proračunu. U određenim se slučajevima zabranjuje virmaniranje u proračunu. Tako se

kod jednog korisnika proračunskih rashoda sredstva predviđena za materijalne rashode ne mogu koristiti za podmirenje osobnih rashoda. Međutim, obrnuto je slučaj moguć, tj. da se neutrošena sredstva predviđena za osobne rashode koriste za financiranje materijalnih rashoda.

11. Proračunska godina i računska godina

Proračun se izvršava u godini za koju je donesen (**proračunska godina**). Kad se na račun sredstava proračuna isplate mogu obaviti i nakon isteka proračunske godine, onda govorimo o **računskoj godini**. Npr. u našem primjeru investitor koji je izgradio bolnički objekt u 2007. godini a nije isplaćen do kraja te proračunske godine, dozvoljava se da mu se dospjela obveza izvrši unutar točno utvrđenog roka nakon isteka 2007. godine, tj. do točno određenog datuma u 2008. godini.

12. Godišnji obračun proračuna (završni račun)

Godišnji obračun proračuna je posljednja faza jednog proračunskog ciklusa. Proračunski ciklus u suvremenim državama obuhvaća, u pravilu, tri godine. U jednoj se izrađuje i donosi proračun, u drugoj se proračun izvršava, a u trećoj se priprema i donosi godišnji obračun proračuna.

Godišnji obračun proračuna je akt kojim se utvrđuje kako je izvršen proračun. Njime se utvrđuje stupanj podudarnosti proračuna kao plana prihoda i rashoda i njegova izvršenja. Godišnjim obračunom predstavničko tijelo obavlja političku kontrolu rada izvršnih tijela (vlade) pri izvršenju proračuna. Usvajanjem završnog računa proračuna od strane predstavničkog tijela daje se zapravo pozitivna ocjena o radu vlade. Godišnjim obračunom proračuna uz kontrolu rada izvršnih tijela dobivaju se podaci koji će poslužiti pri donošenju novog proračuna te stiče preglednija predodžba o financiranju javnih potreba i problemima (financijskim ali i svakim drugim) koji se pri tome javljaju.

13. Kontrola državnog proračuna

Postoji nekoliko vrsta proračunskih kontrola.

1. Prema **vremenu** proračunska kontrola može biti:

a) **prethodna ili preventivna kontrola** – koja prethodi svakom raspolaganju sredstvima iz proračuna. Tek kada nadležno tijelo utvrdi da je raspolaganje javnim prihodima osnovano na propisima, odobrit će (nakon uvida u priložene dokumente) da se isplata iz proračuna izvrši;

b) **naknadna ili posteriorna kontrola** - koja se primjenjuje pošto su javni prihodi prikupljeni i utrošeni. Naknadna proračunska kontrola ne može spriječiti nezakonito raspolaganje javnim prihodima, ali može, ako se utvrde nepravilnosti pri raspolaganju tim sredstvima omogućiti kažnjavanje krivca i podnošenje zahtjeva za naknadu štete.

2. Prema **tijelima** koji obavljaju kontrolu, proračunska kontrola može biti:

a) **upravna kontrola** – kontrola u kojoj više tijelo uprave kontrolira prikupljanje i raspolaganje javnim prihodima, nižeg podređenog tijela. Npr. najviše tijelo uprave proračunske kontrole je ministarstvo financija;

b) **računsko-sudska kontrola** – kontrola koju obavljaju tijela neovisna i odvojena od uprave. Npr. u Italiji raspolaganje i trošenje proračunskih novaca obavljaju Računski sudovi;

c) **politička kontrola** – kontrola koju obavlja predstavničko tijelo (skupština, parlament, sabor), po pravilu pri raspravi o godišnjem obračunu proračuna. Politička kontrola proračuna je po vremenu kada se obavlja naknadna kontrola. U Republici Hrvatskoj je prihvaćena politička kontrola proračuna od strane Hrvatskog sabora.

3. Prema **odnosu** između tijela koje je nadležno da obavlja proračunsku kontrolu i korisnika proračunskih sredstava, proračunska kontrola može biti:

a) **eksterna ili vanjska** – kontrola koju obavlja određeno tijelo (upravno, računsko-sudsko, predstavničko) izvan korisnika proračunskih sredstava;

b) **interna ili unutrašnja** – kontrola koja se o raspolaganju proračunskim sredstvima obavlja unutar korisnika proračunskih sredstava (uzajamna kontrola proračunskog naredbodavca i računopolagača).

4. Prema **sadržaju** proračunska kontrola može biti:

a) **kontrola zakonitosti** – kontrola u kojoj nadležno tijelo utvrđuje je li prikupljanje i raspolaganje proračunskim sredstvima osnovano na pravnim propisima (postoji li povreda tih propisa u materijalnom ili formalnom smislu);

b) **kontrola svrsishodnosti** – kontrola u kojoj se upozorava na pojave neracionalnog raspolaganja javnim sredstvima, u kojoj se vodi računa o oportunitetu određenih rashoda, o pridržavanju nekih usvojenih normi društvenog ponašanja, u kojoj se inzistira na štedljivosti u trošenju javnih prihoda.

14. Financijski program

Državnim se proračunom utvrđuju prihodi i rashodi države za vremensko razdoblje od godine dana, a **financijskim se planom** utvrđuju prihodi i rashodi za razdoblje duže od godine dana (npr. izgradnja i planiranje gradnje cestovnih mreža).

15. Subvencije

Termin **subvencije** rabi se najčešće za izdvajanja iz državnog proračuna poduzetnicima bez protunaknade, odnosno, subvencijama se putem transfernih davanja koriste, uglavnom, subjekti izvan javnog sektora. Primjenom subvencija država nastoji ublažiti socijalne napetosti i poboljšati položaj nekih kategorija građana, primjerice smanjenjem stope nezaposlenosti općenito, snižavanjem cijena nekih osnovnih poljoprivrednih odnosno prehrambenih proizvoda, razvoj određenih djelatnosti na određenom području (npr. na otocima, u planinskom području) itd.

Visina subvencija može biti utvrđena nekom jedinicom mjere (**tzv. specifične subvencije**), npr. prema broju zaposlenih, broju izvezenih proizvoda i slično ili ovisno o vrijednosti u određenom postotku (**vrijednosne subvencije**). Subvencije se, u pravilu, odobravaju za duže vremensko razdoblje, te nemaju karakter jednokratnog davanja.

16. Dotacije

Dotacija je termin koji se najčešće rabi za novčani iznos koji šire teritorijalne jedinice daju užim jedinicama za podmirenje potreba iz njihove nadležnosti. Dotacijom se naziva i iznos koji se isplaćuje iz državnog proračuna ili određenih fondova za podmirenje rashoda pojedinih tijela, ustanova, organizacija i slično. Ako se ta sredstva stavljaju na raspolaganje budućim korisnicima za podmirenje točno utvrđene potrebe, govorimo o **namjenskoj dotaciji (subvenciji)**, a ako služe za podmirenje svih rashoda, govori se o **nenamjenskoj ili općoj dotaciji**. Dotacija se

korisniku može odobriti pod uvjetom da nešto učini ili propusti nešto učiniti, pa je u tom slučaju riječ o **uvjetovanoj dotaciji**.⁴¹

⁴¹ Ibid., str. 640.

POPIS LITERATURE

- M. Budić i drugi, Opći porezni zakon s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2001.
- W. Doralt i H. G. Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, Manzsche Verlags - und Universitätsbuchhandlung, Wien, 2001.
- Bo. Jelčić i drugi, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.
- Bo. Jelčić i drugi, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004.
- O. Lončarić, Horvat, Osnove općega poreznog prava, II. dio, Institut za javne financije, Zagreb, 1999.
- O. Lončarić, Horvat, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupovnog prava, Zbornik radova Znanstvenog skupa «Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti», HAZU, Zagreb, 2005.
- J. Šimović i drugi, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010.
- 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 zaštite čuvanja porezne tajne, Zbornik radova znanstvenog skupa «Pravo na pristup informacijama» Novalja, 2008.
- K. Tipke i J. Lang, Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994.
- Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/08, 18/11 i 78/12.
- Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11 i 61/12.
- Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 149/09, 89/11, 29/12 i 64/12.
- Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09 – ispravak, 146/09, 123/10, 137/11 i 61/12.
- Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine, br. 32/12 i 67/12.
- Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne regionalne samouprave, Narodne novine, br. 117/93, 33/00, 73/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07 (Odluka Ustavnog suda RH), 73/08 i 25/12.
- Zakon o poreznoj upravi, Narodne novine, br. 25/12 i 112/12.
- Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10 i 22/12.
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09 i 22/12.
- Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11 i 22/12.
- Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 69/97, 26/00 (Odluka Ustavnog suda RH), 153/02 i 22/11.
- Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10.
- .

