SKRIVENA JAVNA POTROŠNJA

Sadašnjost i budućnost poreznih izdataka

Zbornik radova s konferencije

Urednici: Vjekoslav Bratić i Martina Fabris

Institut za javne financije

SKRIVENA JAVNA POTROŠNJA:
SADAŠNJOST I BUDUĆNOST POREZNIH IZDATAKA

ZBORNIK RADOVA S KONFERENCIJE

ZAGREB, 10. VELJAČE 2012.

SKRIVENA JAVNA POTROŠNJA:
SADAŠNJOST I BUDUĆNOST POREZNIH IZDATAKA

ZBORNIK RADOVA S KONFERENCIJE

ZAGREB, 10. VELJAČE 2012.

UREDNICI:

VJEKOSLAV BRATIĆ I MARTINA FABRIS

RECENZENTI:

OLIVERA LONČARIĆ-HORVAT I JURE ŠIMOVIĆ

Institut za javne financije

ZAGREB, 2012.

Izdavač
Institut za javne financije, Zagreb, Smičiklasova 21
http://www.ijf.hr

Za izdavača
Katarina Ott

Naklada
100 kom.

Priprema
Institut za javne financije

ISBN 978-953-6047-64-2

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 804930

© Institut za javne financije, Zagreb, 2012.

SADRŽAJ

PREDGOVOR I

RADOVI

PREDRAG BEJAKOVIĆ 1
Odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti poreznih izdataka

PREDRAG BEJAKOVIĆ, VJEKOSLAV BRATIĆ I JOSIP FRANIĆ 11
Modeli poreznih izdataka u odabranim zemljama

MAJA KLUN 21
Tax expenditure analysis of Slovenian income taxes

IVICA URBAN 33
Porez na dohodak, doplatak za djecu i pomoć za uzdržavanje: vertikalni i horizontalni učinci preraspodjele dohotka

HRVOJE ŠIMOVIĆ 43
Utjecaj izdataka u oporezivanju dohotka na horizontalnu pravednost

HELENA BLAŽIĆ I SAŠA DREZGIĆ 65
Komparativna analiza nestandardnih olakšica poreza na dohodak u Europskoj uniji i regiji

VJEKOSLAV BRATIĆ 81
(Ne)efikasnost poreznih izdataka u oporezivanju dobiti u Hrvatskoj

NIKA ŠIMURINA I TOMISLAVA BÜRGLER 91
Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u Hrvatskoj i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost

LEJLA LAZOVIĆ-PITA I SANJIN PITA 105
Porezni izdaci u sustavu poreza na dobit: primjer Bosne i Hercegovine

SANDRA ŠVALJEK 117
R&D tax incentives in Croatia: beneficiaries and their benefits

PETAR SOPEK 131
Porezni izdaci i efikasnost poreza na dodanu vrijednost Hrvatske

SABINA HODŽIĆ 151
Stimulacija poreznih olakšica za istraživanje i razvoj

MARIJA ZUBER 161
Olakšice, oslobođenja i iznimke od obveze plaćanja socijalnih doprinosa

TEREZA ROGIĆ LUGARIĆ I JASNA BOGOVAC 175
Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive

HRVOJE ARBUTINA 197
Porezni izdaci u kontekstu presuda europskog suda - aspekti oporezivanja dohotka i dobiti

NATAŠA ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ 207
Porezni izdaci u sustavima imovinskih poreza: poredbenopravna rješenja

ILIJA BRAOVAC 221
Nedorečenost poreznih oslobođenja u sustavu poreza na promet nekretnina u Hrvatskoj

DODACI

Program konferencije 235

Popis sudionika 237

PREDGOVOR

VJEKOSLAV BRATIĆ

U organizaciji Instituta za javne financije 10. veljače 2012. održana je znanstvena konferencija *Skrivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka*, kojoj je bila svrha na znanstveno utemeljenim istraživanjima analizirati propuštene porezne prihode (olakšice, oslobođenja, poticaje i umanjenja poreza) u odabranim zemljama okruženja, ukazati na njihove pozitivne i negativne strane, te dati preporuke u cilju njihove optimizacije i pojednostavljenja.

Te su točke detaljnije obrađene komparativnim prikazom sustava poreznih izdataka u Bosni i Hercegovini, Sloveniji, Hrvatskoj, te zemljama OECD-a i Europske unije, zatim analizom njihova utjecaja na porezne prihode, a posebna je pozornost dana specifičnim oblicima i pravnom okviru izdataka. Radove su na konferenciji prezentirali stručnjaci s Ekonomskog fakulteta iz Zagreba, Rijeke i Sarajeva, Pravnog fakulteta iz Rijeke i Zagreba, Ekonomskog instituta Zagreb, Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Privredne banke Zagreb, Porezne uprave RH, Braovac poreznog savjetništva, Instituta za javne financije iz Zagreba, Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu iz Opatije te Fakulteta za upravu iz Ljubljane.

Na temelju pisanih priloga i prezentacija uočava se da: nije posve jasno potiču li porezni izdaci ili koče gospodarsku učinkovitost, postoje evidentne teškoće i razlike u njihovim usporedbama i ciljevima uvođenja te kako su poticaji slabo proračunski kontrolirani; većina zemalja OECD-a kombinira poticaje i izravne subvencije za istraživanje i razvoj; slovenski porezni izdaci u oporezivanju dohotka nisu veliki, ali su u oporezivanju dobiti u 2010. iznosili oko polovice prikupljenog poreza; za kvalitetan izračun poreznih izdataka u BiH nedostaje kvalitetna i ažurna statistička podloga. U hrvatskom poreznom sustavu utječu na smanjenje horizontalne nejednakosti i pravednost u oporezivanju dohotka; porezni izdaci namijenjeni slabije razvijenim područjima nisu ispunili svrhu svoga uvođenja; zbog brojnih poreznih promjena i porezne nesigurnosti investitori Hrvatsku ne smatraju dobrom lokacijom za ulaganje; poticaji smanjuju efektivnu stopu ispod zakonske stope poreza na dobit, ali su te koristi neravnomjerno raspoređene; sustav oporezivanja dodane vrijednosti relativno je učinkovit; uvođenje nekih olakšica za plaćanja socijalnih doprinosa nije bilo detaljno pripremljeno, a ciljevi manjkavi; obveznici izražavaju veliko nepovjerenje prema poreznim vlastima; postoji pravna zbrka u primjeni i nedorečenost oslobođenja u porezu na promet nekretnina.

Naposljetku, na konferenciji se također zaključilo i kako je neophodno izbjegavati česte porezne promjene koje unose neizvjesnost i nestabilnost, dok uvođenje novih ili promjena postojećih izdataka mora imati točno određenu svrhu, realnu potrebu i usklađenost s ekonomskim i socijalnim ciljevima države. Eventualne nove oblike poreznih izdataka treba uvesti tek nakon detaljnih analiza i prezentacije javnosti, nužno ih je kontrolirati i sustavno ocjenjivati, bez ikakvih ustupaka u njihovoj provedbi, što često u mnogim zemljama, posebice u Hrvatskoj, nije bio slučaj. Preduvjet tome je kvalitetna i ažurna statistička baza. Za svaku je zemlju ključno imati dugoročno stabilan, predvidljiv, efikasan i transparentan sustav,

orijentiran ka što pravednijem rasporedu poreznog tereta i blagostanju stanovnika, a porezni su izdaci često u suprotnosti s ovim postavkama. Zbog toga je nužno da pri uvođenju izdataka izvršna vlast jasno definira ciljeve i pretpostavljena očekivanja, uz uključenje javnosti, radi (pr)ocjene učinaka uspješnosti, te ih kontinuirano prati i analizira.

Kao rezultat angažmana i truda stručnjaka nazočnih na konferenciji nastao je i ovaj Zbornik. Nadamo se da će raznovrsnost tema i radova prikazanih u njemu poslužiti znanstvenoj, stručnoj i široj javnosti za dobivanje uvida u problematiku poreznih izdataka u Hrvatskoj i zemljama okruženja, te biti poticaj u daljnjim istraživanjima ove izuzetno osjetljive teme. Svim sudionicima konferencije zahvaljujem na aktivnom sudjelovanju, trudu i angažmanu u promociji tema koje treba dalje razvijati i afirmirati u cilju osiguranja dugoročne stabilnosti i transparentnosti poreznih sustava analiziranih zemalja.

ODREDNICE PRAVEDNOSTI, UČINKOVITOSTI I ADMINISTRATIVNE SLOŽENOSTI POREZNIH IZDATAKA

PREDRAG BEJAKOVIĆ
INSTITUT ZA JAVNE FINANCIJE, ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: H21
doi: 10.3326/bpi.2012.1

SAŽETAK

Jedinstvena definicija poreznih izdataka ne postoji, vrlo ih je teško izmjeriti, a ne postoji niti jednoznačna ocjena njihovih učinaka. Kako su izuzimanja od oporezivanja i porezna umanjenja stari gotovo kao sâmo oporezivanje, prikazana je i kratka povijest poreznih izdataka. U ključnom dijelu rada razmatraju se odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti nastale uslijed poreznih izdataka. Cilj je odgovoriti na pitanja poput: u kojoj mjeri porezni izdaci utječu na obveznike ili iskrivljuju porezni sustav; koliko je složeno administriranje poreznim izdacima; je li poreznim obveznicima jednostavno odrediti njihovu poreznu obvezu i popuniti potrebne obrasce? Oblikovanje poreznog sustava i uključivanje različitih poreznih izdataka u njega treba imati i ravnotežu (eng. trade-offs) između tih različitih ciljeva. Na koncu, zaključuje se kako su porezni izdaci često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima. Slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti za porezne olakšice i umanjenja, pa se u cjelini njima slabo okoriste. Konačno, u cilju očuvanja jednostavnog i pravednog poreznog sustava nužno je sustav obraniti od pritisaka interesnih skupina za uvođenjem i širenjem poreznih izdataka.

Ključne riječi: porezni izdaci, pravednost, učinkovitost, administrativna složenost

1. UVOD

U ekonomiji ima mnogo više zabluda nego u bilo kojoj drugoj znanosti, što nije slučajno. Dodatno ih uvelike pojačava čimbenik koji je gotovo beznačajan u drugim znanostima poput fizike ili matematike – posebno zastupanje sebičnih interesa. Iako svaka skupina ima određene ekonomske interese identične interesima drugih skupina, ona također ima i interese u suprotnosti s interesima svih drugih skupina. Dok od određene javne politike na kraju sve skupine imaju koristi, od neke druge posebne politike korist će imati samo jedna skupina i to nauštrb svih ostalih skupina. Tako se tu neposredno javljaju *dobra i loša ekonomija*, a razlika između njih je u tome što loš ekonomist vidi samo ono što je odmah uočljivo za oko, a dobar ekonomist gleda i što je iza toga. Loš ekonomist vidi samo izravne posljedice predloženog puta; dobar ekonomist također sagledava krajnje posredne posljedice. Loš ekonomist vidi samo ono što je učinak dane politike ili što će biti njezin učinak na određenu skupinu; dobar ekonomist sagledava i učinak koji će takva politika imati na sve skupine. Svijet je prepun *nazovi* ekonomista koji su puni planova i modela o tome kako se (pogrešnim) modelima usvajanja i razvoja poreznih izdataka može potaknuti gospodarski rast, zapošljavanje i postići pravednost poreznog sustava.

Profesor političkih znanosti na Sveučilištu Duke Michael Munger (2010) uspoređuje porezne izdatke s nekadašnjom praksom Katoličke crkve o oprostu grijeha. Oprosti (*indulgencije*) bili su karta za izlazak iz čistilišta koja se dobiva za određenu naknadu. Smatrajući takvo ponašanje neodgovarajućim, Martin Luther je 31. listopada 1517. na vrata crkve u Wittenbergu zakucao svojih 95 teza o oprostu, dogmama i uređenju crkve, što se ujedno smatra i početkom Reformacije koji je na koncu rezultirao i pojavom nove vjere – protestantizma. Luther u 27. tezi navodi "Pogrešno je vjerovanje kako duša izlazi iz čistilišta čim se u kutiju za skupljanje ubaci nešto novca". Ako su visoke porezne stope određena vrsta ovozemaljskog čistilišta, jesu li onda porezni izdaci slični oprostu? Tako u Nizozemskoj jako dobro plaćeni pojedinci nakon oporezivanja dobiju samo 55% svoje bruto zarade, što se tek djelomično kompenzira mogućnošću da od porezne obveze odbiju izdvajanja za otplatu stambenog kredita (UHY, 2011). Ipak, potrebno je shvatiti kako porezni izdaci nisu oprost od velikog poreznog tereta, nego samo dodatno narušavaju pravednost i učinkovitost poreznog sustava te uvelike utječu na njegovu povećanu administrativnu složenost.

Nakon uvodnih razmatranja izlažu se definicije i značenje poreznih izdataka, prikazuje njihova kratka povijest, dok se u četvrtom dijelu razmatraju odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti nastale uslijed poreznih izdataka. Tekst završava zaključkom u kojem se podsjeća kako su porezni izdaci često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima.

2. DEFINICIJA I ZNAČENJE POREZNIH IZDATAKA

Porezni znalci već dugo upozoravaju na opasnost koju sa sobom nose porezni izdaci – kao što su iskrivljenje tržišnih uvjeta jer dovode u povlašteni položaj određene skupine ili područja, narušavaju načela konzistentnosti, transparentnosti i stabilnosti, usložnjavaju sustav ubiranja i kontrole poreza, što vodi poskupljenju i slabijoj učinkovitosti poreznog sustava (Bratić, 2011), no unatoč tomu njihov broj i značenje širom svijeta stalno se povećava. Iako postoje brojne različite definicije samog pojma poreznih izdataka, zanimljiva je ona američkog republikanskog kongresmena Paul Ryana, prema kojem su to "posebne olakšice koje vlade koriste u poreznom sustavu kako bi nagradili obveznike za njihovo iskorištavanje pojedinih poreznih mogućnosti i (često) nepromišljeno ponašanje, kao što je to pozajmljivanje (pretjerano velikog) iznosa novca za kupnju kuće". Kao i mnogi drugi, Ryan smatra da su "ta iskrivljenja poreznog sustava zapravo jako slična državnoj potrošnji – umjesto da tržište usmjerava ekonomske resurse na njihovu najučinkovitiju upotrebu, o njihovom usmjeravanju odlučuje država u skladu sa svojim političkim sklonostima, čime koči gospodarski razvoj" (Gelinas, 2011).

Porezni izdaci širom svijeta imaju veliko značenje. Primjerice, u SAD-u imaju vrlo veliki utjecaj na savezni proračun, te se procjenjuje kako se zbog njih svake godine ne ubere preko bilijun dolara, što približno odgovara iznosu koji se prikupi saveznim porezima (Gelinas, 2011). Unatoč tom negativnom prihodovnom učinku, u SAD-u se prema procjeni Kongresnog poreznog odbora (The Joint Committee on Taxation, 2011) broj poreznih izdataka u razdoblju između 1987. i 2007. povećao za gotovo 60%. Ukidanje velikih poreznih izdataka imalo bi bez sumnje pozitivan utjecaj na gospodarstvo. Naime, time bi se ekonomski resursi mogli preusmjeriti na produktivniju i optimiziraniju upotrebu, što bi omogućilo smanjivanje poreznih stopa i stvaranje poticaja za snažniji gospodarski rast. Iako je jasno da su porezni izdaci u određenoj mjeri štetni, tim više jer narušavaju jednostavnost, pravednost i izdašnost poreznog sustava, očito ni političari niti obveznici nisu skloni njihovom ukidanju, nego čak teže njihovom povećavanju.

Ujedno, prilično je teško procijeniti obujam i učinkovitost poreznih izdataka. Burman, Geissler i Toder (2008) pokušali su procijeniti učinke na javne prihode velikog broja poreznih izdataka u američkom oporezivanju dohotka, tako da bi prema njima uklanjanje svih oblika poreznih izdataka omogućilo povećanje javnih prihoda u SAD-u za oko 8%. Prosto su nevjerojatni svi načini na koji nastaju porezni izdaci, a možda najdojmljiviji (ali sigurno najmanje privlačan ili "najsmrdljiviji") prijedlog je američkog senator Rotha iz savezne države Delaware u kojoj postoji mnoštvo farmi pilića, čijim je vlasnicima nedavno zabranjeno da pale ili zakapaju pileći izmet jer se time zagađuje zrak i podzemne vode. Najbolji u ekološkom i energetskom smislu način je da se izmet osuši i tako koristi za proizvodnju električne energije, ali je takav postupak troškovno dosta skup. Roth nije želio da se smanje profiti uzgajivača piletine, pa je uspio u usvajanju zakona prema kojem oni imaju prava na olakšice za sredstva uložena u navedeni postupak rješavanja pilećeg izmeta (Burman, 2011). No, takvo postupanje nije ništa novo jer je izuzimanje od oporezivanja staro gotovo kao i sâmo oporezivanje, što ćemo ukratko objasniti u nastavku teksta.

3. KRATKA POVIJEST POREZNIH IZDATAKA

Adams (2006) ukratko donosi i povijest poreznih izdataka. U svome radu navodi kako su u antičkom Egiptu (gotovo 2000 godina prije Krista) oporezivanja bili oslobođeni svećenici i crkveni posjedi. Dolaskom Arapa na Bliski istok od 7. do 9. stoljeća nakon Krista lista poreznih izdataka se širi kada su uvedene porezne iznimke za državne službenike u upravi, vojnike, svećenike, pustinjake i bolesne. Ujedno, pojedini porezni oblici poput glavarine, bili su ukinuti za one koji su prihvatili i prešli na islam.

U srednjovjekovnoj Europi od 10. do približno 14. stoljeća crkve su uglavnom bile izuzete od oporezivanja, što se odnosilo i na zemljište u njihovu vlasništvu. To je i razlog zašto su se u Rusiji samostani i opatije proširili po cijeloj zemlji, a rezultiralo je prostranim i bogatim posjedima u vlasništvu crkve koji se nisu mogli/morali oporezivati. Ujedno, svećenstvo nije moralo plaćati mostarine i cestarine, što je potaknulo mnoge engleske trgovce da putuju sjevernom Europom preodjeveni u hodočasnike ili svećenike na vjerskoj dužnosti. U doba vladavine Petra Velikog (1696. – 1718.) oporezivala se hrana, renta, odjeća, konji, šešire, čizme, stanovi, mlinovi, ribnjaci, pčelinjaci, podrumi, dimnjaci, voda, javna kupališta, pa čak i brade, a jedini muškarci koji su bili oslobođeni tog poreza bili su svećenici (Riasanovsky, 1969).

U svjetlu razvoja različitih vrsta poreznih izdataka posebno je zanimljiva Francuska iz 18. Stoljeća. Naime, Francuska iz tog vremena može poslužiti kao vrlo poučan primjer nepromišljenosti i loše gospodarske i porezne politike vezane uz porezne izdatke. Svaki put kada bi Luj XIV, Luj XV ili Luj XVI krenuli u rat jako bi porasla javna potrošnja, što je prisililo vlast na povećano pozajmljivanje. Naime, može se reći da zbog izuzetno velikih poreznih izdataka koje su uživali plemići i crkva mogućnost prikupljanja dovoljnih poreznih prihoda gotovo da nije ni postojala. Po završetku rata skoro cjelokupni državni proračun išao je na plaćanje kamata, pa je dug u konačnici samo nastavio rasti. Zbog mnogih poreznih izuzeća, olakšica i umanjenja porezni je zakon više nalikovao na sir prepun rupa nego na dokument od središnje važnosti. Kako bi se poboljšalo prikupljanje znatnijih, prijeko potrebnih iznosa poreza i vraćanje dugova, uvedeni su "financijeri" tj. *unajmljivači prava prikupljanja poreza* koji su jamčili ako podređena država ne plati svoju poreznu obvezu ili drugi namet. Državni vrijednosni papiri u početku se nisu prodavali na slobodnom tržištu. Radi spekulacija, kupovani su u velikim količinama uz ogromni popust, a financijeri su nakon toga papire preprodavali uz manji popust. Obični su se Francuzi nastojali domoći aristokratskog položaja pa je vladar prodavao položaje i titule za veliku naknadu. Vlada je s vremenom stvorila niz “ureda” koje je *prodavala* najboljem ponuđaču. Zapravo, ta je prodaja bila za državu trajni zajam oslobođen kamata. Zamislimo,

primjerice, seljake koji su u pokrajini Bretagni uzgajali stoku i prerađivali kožu. Vladar je uočio tu djelatnost i osnovao ured za kontrolu kože. Sve kože trebale su uz naknadu biti nadzirane. Godišnja naknada značila je poveliku dobit za inspektora, koji je imao pravo zadržati sve prikupljeno. Mogao je zaposliti pomoćnike za obavljanje posla i nije morao napuštati Pariz. Svota koja se plaćala za tu službu neposredno je ovisila o očekivanim dobicima. Gubitnici su, naravno, bili seljaci. Inspekcija nije imala nikakve stvarne svrhe, bila je samo ubirač poreza na preradu kože. Ako je ured prikupio više novca nego što se očekivalo za plaćenu cijenu, vladar je jednostavno podijelio ured i jedan dio prodao. Ako je dužnosnik želio povećati svoja primanja ili naknadu, vladar bi mu to odobrio ako za to plati povećanje. Neke službe, pogotovo sudske, omogućivale su (gotovo) plemićki položaj pa su ih dužnosnici željeli prenijeti na nasljednike, a vlast je udovoljavala njihovu zahtjevu za godišnju naknadu, zvanu *paulette*.

Osim navedenih, postojala su i mnoga druga izuzeća za određene društvene skupine, umanjenja za pojedine gradove i pokrajine, a bogati su doslovno mogli kupovati važne državne položaje koji su omogućavali oslobođenje od plaćanja poreza ili kako bi stekli mogućnost prikupljanja poreza. Ta je nepravednost potaknula ministra financija da optuži porez (obično na zemlju i imovinu) pod nazivom *taille* kao uzrok svih slabosti kraljevstva u kojemu desetinu naroda čine prosjaci, pet desetina gotovo prosjaci, tri desetine radnici koji plaćaju previše poreza, dok jedna povlaštena, ali ujedno i najbogatija desetina gotovo da i ne plaća nikakve poreze.

Francuske financije su bile u tako lošem stanju da je Louis XVI 1789. sazvao Nacionalnu skupštinu, koja se okupila po prvi put nakon 150 godina. Francuski plemić, pisac i ekonomist Pierre-Samuel Du Pont de Nemours (koji je poslije izbjegao u SAD gdje je utemeljio veliku financijsku dinastiju Du Pont) rekao je na njezinom zasjedanju: "Teško se može vjerovati u poredak u kojemu da biste postali plemić morate biti dovoljno bogati, a da biste prestali plaćati porez, morate biti plemić. Tako postoji samo jedan način da se izbjegne oporezivanje, a to je da se stvori bogatstvo“ (Saricks, 1965). Nakon što su bili odbijeni kraljevi zahtjevi za odobravanjem većih sredstava, javnost nezadovoljna među ostalim i postojanjem mnogobrojnih poreznih povlastica i izuzeća uskoro je pokrenula Francusku Revoluciju.

Na koncu svega rečenoga otvoreno je pitanje mogu li možda i danas (pretjerani) porezni izdaci imati sličan utjecaj, ako se na umu imaju pitanja pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti koje nastaju uslijed poreznih izdataka?

4. PITANJA UČINKOVITOSTI, PRAVEDNOSTI I ADMINISTRATIVNE SLOŽENOSTI NASTALE USLIJED POREZNIH IZDATAKA

U doba gospodarske krize gotovo se sve vlade širom svijeta, ali i mnoge opozicijske stranke, zalažu se za smanjivanje rastuće javne potrošnje, posebice zbog sve većih rashoda za mirovinske sustave uslijed starenja stanovništva. No, unatoč jasnoj potrebi smanjivanja svih mogućih javnih rashoda, svjedoci smo u mnogim zemljama postojanja stalnih prijedloga za uvođenje novih poreznih olakšica i/ili umanjenja, npr. za dobrovoljno mirovinsko i zdravstveno osiguranje, otplatu stambenih kredita i rashoda za obrazovanje. Tako se zapravo kontradiktorno, ali istinito, dvije strane jedne te iste stvari, jednom u obliku državne potrošnje jako napada i smatra negativnom, a drugi puta kao porezni izdatak ističe kao nešto pozitivno i pohvalno.

Joint Committee on Taxation (2011) navodi kako je općenito, slično kao i s poreznim sustavom u cjelini, korisno procijeniti djelovanje poreznih izdataka s obzirom koliko uspješno udovoljavaju sljedećim pitanjima:

Prvo, potiču li ili koče porezni izdaci gospodarsku učinkovitost? U kojoj mjeri porezni izdaci utječu na obveznike tako da se oni ponašaju na željeni način ili iskrivljuju porezni sustav tako da je ponašanje obveznika negativno i/ili neželjeno?

Drugo, jesu li porezni izdaci pravedni? Tretiraju li porezni izdaci slične obveznike na približno jednak način? Utječu li porezni izdaci na stvaranje različitih kapaciteta obveznika u snošenju porezne obveze?

Treće, koliko je složeno administriranje poreznim izdacima? Je li obveznicima jednostavno odrediti njihovu poreznu obvezu i popuniti potrebne obrasce? Može li država lagano i brzo administrirati porezne izdatke? Je li administrativna prisila skupa i složena? Mogu li neki pojedinci uspješno izbjeći svoje porezne obveze? Ukratko, u oblikovanje poreznog sustava i određivanje poreznih izdataka treba uključiti prevagu (*trade-offs*) između svih ovih različitih ciljeva.

Pitanje učinkovitosti u pogledu poreznih izdataka. Dok se neki porezni izdaci odnose i na obilježja pravednosti i na odgovarajući način uzimaju u obzir sposobnost plaćanja, mnogi su uvedeni baš zato da bi potaknuli određene aktivnosti za koje se vjeruje da se u suprotnom ne bi dovoljno razvile. Tako se, primjerice, tvrdi kako porezni izdaci za energetski učinkovite proizvode ispravljaju tržišne nesavršenosti (ili pogreške) u pogledu prevelike potrošnje fosilnih goriva kojima se zagađuje okoliš. Moguće dobiti u učinkovitosti od uvođenja pojedinih olakšica, umanjenja ili izuzeća, koje su osmišljene da bi se prevladalo neučinkovito djelovanje tržišta, moraju se usporediti s gubitkom učinkovitosti koja nastaje s rastom graničnih poreznih stopa u cilju nadoknade izgubljenih javnih prihoda. U mjeri u kojoj se porezni izdatak ne vidi kao protudjelovanje neučinkovitog tržišta, tada porezni izdaci mogu neučinkovito iskrivljavati alokacije resursa prema aktivnostima koje imaju povlašteni porezni položaj (Joint Committee on Taxation, 2011).

U mnogim slučajevima ipak nije posve jasno da li poticanje određene aktivnosti zbog poreznih izuzeća, umanjenja ili olakšica znači i povećanje ili smanjenje učinkovitosti gospodarstva. Primjerice, često se tvrdi kako umanjenje porezne osnovice za doprinose za zdravstveno osiguranje koje poslodavac plaća za svoje zaposlenike zapravo znači povećanje neučinkovitosti gospodarstva. Naime, zbog njihova postojanja osiguranici smatraju da su zdravstvene usluge besplatne, pa dolazi do njihovog pretjeranog korištenja, čime se uopće značajnije ne poboljšava zdravstveno stanje građana. Uz odgovarajuću politiku, izdvajanja za sustav zdravstvene zaštite mogla bi se smanjiti, uz gotovo zadržavanje optimalnog opsega usluga, a raspoloživa bi se sredstva mogla iskoristiti za druge korisnije namjene. Tako osim troškova u vidu gubitka učinkovitosti vezanih uz veću graničnu stopu da bi se nadoknadili izgubljeni javni prihodi, dodatne se neučinkovitosti u gospodarstvu stvaraju jer se sredstva usmjeravaju u one sektore u kojima nisu nužna. S druge strane, opravdani su i navodi kako bi moguće ukidanje ove vrste poreznih umanjenja i ostavljanje tržištu da odredi optimalnu razinu osiguranja, gotovo sigurno dovelo do nedovoljne razine osiguranja. Na tržištu osiguranja neminovno se javlja i problem nepovoljnog odabira ili izbora (eng. *adverse selection*) jer ako se odluka o osiguranju ostvari na tržištu tada će prosječni kupac osiguranja imati osjetno veći rizik nego prosječna osoba u skupini (Rosen i Gayer, 2010). Drugim riječima, takva situacija nastaje kada neke oblike osiguranja kupuju upravo pojedinci (ili tvrtke) koji će najvjerojatnije i ostvariti koristi od tog osiguranja. Primjerice, kada bi postojalo samo osiguranje protiv srčanih bolesti, osiguravali bi se samo srčani bolesnici, premija bi bila vrlo visoka, pa osiguranici – zdrave mlade osobe, odustaju od kupovine zato što im se ne isplati ili si to ne mogu priuštiti. Troškovi osiguravatelja bit će veći od njegovih prihoda, ponovno će morati narasti cijena police i nakon nekog vremena nitko više ne bi mogao pružati taj oblik osiguranja. Drugim riječima, mnogi bi pojedinci gotovo sigurno kupovali manje osiguranja nego što je to društveno učinkovito. Takvo nedovoljno osiguranje vjerojatno bi vodilo do povećanih zahtjeva za pružanje besplatne zdravstvene zaštite i njege osoba koje ne mogu pokriti troškove svog liječenja. Stoga,

dopuštanje poreznih olakšica i umanjenja za poslodavce koji plaćaju zdravstveno osiguranje za svoje zaposlenike može biti učinkovito jer potiče okrupnjavanje rizika i omogućava snižavanje troškova osiguranja u odnosu na one koji bi bili bez takve olakšice. Stoga Mankiw, Weinzierl i Yagan (2010) naglašavaju kako se moraju podrobnije razmotriti prednosti i nedostaci pojedinih prijedloga i mjera vezanih uz porezna izuzeća i izdatke, ali to ne mora uvijek značiti i nužnost njihovog ukidanja.

Bez obzira na postojanje i negativnih obilježja poreznih izdataka, Kwak (2011) smatra kako su oni često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima. Bogate osobe su u višim poreznim razredima, pa imaju veće koristi od poreznih olakšica i umanjenja. Bogati imaju veće kuće i bolje oblike zdravstvenog osiguranja, pa slijedom toga ostvaruju i veće mogućnosti olakšica i umanjenja. Istovremeno, slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti niti dohotka za korištenje poreznih olakšica i umanjenja, pa se u cjelini njima slabo okoriste.

Pravednost i jednakost u strukturi poreznih izdataka – Modeli davanja različitih poticaja u poreznim zakonima mogu imati veliko značenje i sa stanovišta pravednosti i jednakosti. Ponekad se ističe činjenica da bi porezni sustav bio pravedan, poticaji trebaju svakom obvezniku smanjiti troškove željene aktivnosti za jednaki postotak. Primjerice, u razvijenim zemljama porezne olakšice i umanjenja za ulaganja u kvalitetniju izolaciju stambenog objekta radi uštede energije i očuvanja čovjekovog okoliša većinom se odobravaju kao postotak ostvarenih ulaganja, ne vezujući ga na dohodak obveznika. Na sličan se način mogu navesti uvjetne nepravde kod poreznih olakšica i izuzeća za hipotekarne kredite, koje mnogo više pomažu bogatima tako što ima smanjuju poreznu obvezu nego što to čine siromašnima.

S druge strane, neki od oblika poreznih izdataka predstavljaju odgovarajuće i potrebne oblike prilagođavanja kod distribucije dohotka, a ne subvencije. Primjerice, oduzimanje određenog iznosa od bruto dohotka, najčešće vezano za osobni status i broj članova obitelji – tzv. osobni odbici, smatra se nužnim kod mjerenja sposobnosti/mogućnosti plaćanja poreza. Stoga u postizanju pravednosti i jednakosti nužno je dopustiti određene olakšice i umanjenja dohotka, iako se time stvara sustav u kojem porezna obveza raste s ostvarenim dohotkom (jer općenito granične porezne stope rastu s dohotkom). Često se ističe kako porezne olakšice i umanjenja trebaju biti utvrđene sa sposobnošću plaćanja poreza, jer bi u suprotnom takvi izdaci mogli u velikoj mjeri utjecati na radne i stvaralačke resurse pojedinca, a time i na njegovu sposobnost plaćanja poreza.

Jednostavnost i administrativne odrednice vezane uz porezne izdatke. Sa stanovišta ispunjavanja porezne obveze optimalan je što jednostavniji porezni sustav, sa što manje izuzeća i olakšica. Širenje poreznih izdataka čini porezno zakonodavstvo složenijim, otežava obračun poreza i stvara velike troškove i poreznim vlastima, ali i obveznicima (Sandford, 1995a i 1995b). Složen i kompliciran porezni sustav zahtijeva velika sredstva da bi se njime moglo upravljati, velik broj onih koji donose odluke vezane uz utvrđivanje porezne obveze, te mnogobrojne zaposlene u poreznoj upravi koji neposredno tumače (možda na različite načine) te odluke i zaduženi su za provjeru ispravnog i pravovremenog obračuna poreza. Nedovoljan broj poreznih službenika lako može rezultirati nepoštivanjem ispunjavanja porezne obveze, a posredno rastu i proračunski troškovi vezani uz postizanje željene visine poreznih prihoda. Na drugoj strani, u uvjetima složenog poreznog sustava porezni obveznici moraju trošiti puno vremena i truda kako bi rastumačili i važeća porezna pravila, uz pomoć kojih bi spoznali žele li stvarno (ne)ispuniti poreznu obvezu ili su možda preplatili porez. Bogatiji će naravno za ispunjavanje porezne prijave platiti porezne stručnjake koji će im vjerojatno značajno umanjiti poreznu obvezu. Na taj način složeni porezni sustav preusmjerava aktivnosti, sredstva, vrijeme i napore poreznih obveznika s produktivnijih na manje učinkovite aktivnosti vezane uz plaćanje porezne obveze. Konačno, velika raširenost poreznih izdataka lako dovodi do zloupotrebe sustava, jačanja diskrecijskog prava i korupcije. Naime, porezni službenik može, ali i ne mora, u

skladu sa svojom procjenom, priznati određeni trošak kao porezni rashod ili izdatak. Unatoč tomu, kada izvršna vlast procijeni kako je državno poticanje određene vrste ponašanja realno potrebno, ako se to učini putem putem poreznog sustava, brzina i pouzdanost predloženih olakšica podložni su utjecaju i ograničenjima nadležne birokratske, porezne strukture koja je nadležna za distribuciju poreznih olakšica i umanjenja, odnosno subvencija.

S druge strane, porezni je sustav neodgovarajući način raspodjele subvencija u slučajevima kada su za njihovu učinkovitost presudni mnogi razmjerno složeni standardi, kriteriji ili (pred)uvjeti poput složenog postupka i/ili mnogo dokumentacije. Naime, porezni su poticaji općenito zamišljeni i oblikovani na temelju vrlo strogih kriterija koji najčešće ne mogu obuhvatiti sve željene odrednice vezane uz odobravanje subvencije. Dodatna neučinkovitost poreznih izdataka ili subvencija može proizlaziti zbog želje administratora programa da uskladi različite suprotstavljene ciljeve poreznog sustava, nedovoljno dobre ciljanosti programa na najugroženije skupine. Konačno, jako raširena upotreba bilo kojeg poreznog oblika u pružanju subvencija (posebice poreza na dohodak) koje se daju na rashodnoj strani javnih financija ili poreznih izdataka koji se daju na prihodnoj strani lako može stvoriti dojam o nepravednosti poreznog sustava koji pomaže samo nekim skupinama ili pojedincima u društvu.

5. ZAKLJUČAK

Uvođenje i širenje poreznih izdataka narušava neka od načela oporezivanja, prije svega jednakost, pravednost, jednostavnost i provedivost. Mnogi su porezni izdaci zapravo prikriveni socijalni ili slični programi, ali ih je za razliku od subvencija mnogo teže pratiti, kao i nadzirati njihov opseg, kretanje i strukturu, jer se ne javljaju kao tradicionalne stavke na rashodnoj strani proračuna (poput subvencija). Porezni izdaci otežavaju prikupljanje potrebnih javnih sredstava, snažniji gospodarski rast i razvoj, i uglavnom su manje učinkoviti od izravne javne potrošnje. Više koriste bogatima, jer slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti niti dovoljne iznose dohotka kako bi koristili porezne olakšice i umanjenja. Iako ponekad postoji i korist od određenih poreznih umanjenja i olakšica, sa stanovišta učinkovitosti i pravednosti općenito se teško mnogi porezni izdaci mogu opravdati.

Danas se sve veća pažnja posvećuje smanjivanju funkcija države, jačanju tržišnog načina gospodarenja, demokratizaciji i harmonizaciji fiskalnih sustava i mjera fiskalne politike, poticanju integracije u cilju pospješivanja gospodarskog razvoja, racionalnijeg korištenja javnih prihoda, te ostvarenja veće pravednosti u oporezivanju, a to za sobom podrazumijeva i ukidanje i/ili ograničavanje poreznih izdataka. Kako većina europskih zemalja zbog navedenih trendova teži pojednostavljenju svojih sustava, u prvom redu oporezivanja dohotka, i Hrvatska bi trebala nastaviti svoja stremljenja u pravcu očuvanja i pojednostavljivanja poreznog sustava, što prije svega podrazumijeva nepostojanje ili vrlo mali opseg poreznih izdataka. U cjelini, ne treba raditi nikakve revolucionarne promjene jer hrvatski porezni sustav je suvremen i dobar, ali je nužno potrebno da se obrani od pritisaka raznovrsnih skupina za uvođenje novih vrsta poreznih izdataka.

Konačno, porezni je sustav vrlo složen i nikako ne bi smio biti predmetom *licitiranja* i nerealnih obećanja političara uoči izbora. I građani i političari moraju biti svjesni važnosti javnih prihoda i nužnosti njihova postojanja u suvremenom društvu, ali to ne znači da se njima može nenamjenski raspolagati. Prva funkcija poreznog sustava jest punjenje proračuna: socijalna se politika ne smije voditi mjerama porezne politike, već je mnogo učinkovitije provođenje socijalne politike izravnim transferima iz proračuna.

LITERATURA

Adams, C., 2006. *Za dobro i zlo - utjecaj poreza na kretanje civilizacije.* Zagreb: Institut za javne financije.

Bratić, V., 2011. *Skrivena javna potrošnja - Porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.

Burman, L. E., Geissler, C. i Toder, E. J., 2008. „How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?“ *American Economic Review*, 98 (2): 79-83.

Burman, L., 2011. „Jon Stewart's Fake News on Tax Expenditures”. *Forbes,* 10. svibanj 2011.

Feldstein, M., Feenberg, D. i MacGuineas, M., 2011. „Capping Individual Tax Expenditure Benefits“. *National Bureau of Economic Research Working Paper* No. 16921, Cambridge: National Bureau of Economic Research.

Gelinas, N., 2011. „Tax Expenditures“. *National Review*, 5. travnja 2011.

Joint Committee on Taxation, 2011. *Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates (JCX-15-11),* Washington DC.: Senate Committee on Finance.

Kwak, J., 2011. „Tax Expenditures Are a Form of Big Government, and We Should Cut Them“. *The Atlantic.* Dostupno na: [http://www.theatlantic.com/business/archive/2011/08/tax-expenditures-are-a-form-of-big-government-and-we-should-cut-them/243015/].

Mankiw, G. N., Weinzierl, M. i Yagan, D. 2009. „Optimal taxation in theory and practice“ *National Bureau of Economic Research Working Paper Series* No.15071. Cambridge: National Bureau of Economic Research.

Munger, M. 2010. „Pious Congress, shilling indulgences“. *The Herald Sun.* Dostuo na: [http://www.heraldsun.com/view/full_story/14848446/article-A-pious-Congress--shilling-indulgences?instance=hs_guest_columnists].

Riasanovsky, N., 1969. *A History of Russia.* Oxford: Oxford University Press.

Rosen, H. S. i Gayer, T., 2010. *Javne financije*. Zagreb: Institut za javne financije.

Sandford, C. (ed.), 1995a. *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications.

Sandford, C., 1995b. “Minimising Administrative and Compliance Cost” in: C. Sanford ed. *More Key Issues in Tax Reform*. Bath: Fiscal Publications, 89-104.

Saricks, A. 1965. *Pierre Samuel du Pont de Nemours.* University of Kansas.

UHY, 2011. *Wide tax gaps among countries.* Washington DC., New York: UHY.

DETERMINANTS OF EQUITY, EFFICIENCY AND ADMINISTRATIVE COMPLEXITY OF TAX EXPENDITURES

PREDRAG BEJAKOVIĆ

INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H21

SUMMARY

There is no single definition of tax expenditures, which are very difficult to measure, as there is no unambiguous evaluation of their effects. As tax exemptions and tax allowances are almost as old as taxation itself, a brief history of tax expenditures is show in this paper. The central part of the paper contains views of the determinants of equity, efficiency and administrative complexity related to tax expenditures. The aim is to answer the questions such as: To what extent do tax expenditures affect taxpayers or distort the tax system? How complex is the tax expenditure administration? How simple is it for taxpayers to determine their tax obligation and fill out the required forms? In designing a tax system and including different tax expenditures in it, there has to be a trade-off between different goals. The conclusion is that tax expenditures are often less efficient than direct public spending and bring more benefits to the rich. Employees with lower wages usually do not have many opportunities for tax relief and allowances, so that they rarely use them. Finally, in order to preserve the simplicity and equity of the tax system, it is necessary to protect the system from the pressures coming from various interest groups for introducing new and expanding the existing tax expenditures.

Keywords: tax expenditures, equity, efficiency, administrative complexity

MODELI POREZNIH IZDATAKA U ODABRANIM ZEMLJAMA

PREDRAG BEJAKOVIĆ, VJEKOSLAV BRATIĆ I JOSIP FRANIĆ

INSTITUT ZA JAVNE FINANCIJE, ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: H20

doi: 10.3326/bpi.2012.2

SAŽETAK

Analiza poreznih izdataka nije laka ni jednostavna zbog brojnih problema – nepostojanje jedinstvene definicije, načina klasificiranja, metodologije izračuna, te, posljedično, nedostatak usporednih analiza i izvješća. Zbog svega toga, ne postoji niti odgovarajući dogovor o kvantitativnom mjerenju njihovog opsega, a dobiveni su pokazatelji više naznaka nego čvrsta potvrda stvarnog stanja. U ovom radu se ukratko prikazuju stanje, obilježja i metode mjerenja poreznih izdataka u Kanadi, Francuskoj, Njemačkoj, Japanu, Koreji i Nizozemskoj. Na temelju raspoloživih podataka opisuju se institucije i praksa koje su važne za poreznu politiku i porezne izdatke u proračunskom postupku.

Ključne riječi: porezni sustav, porezni izdaci, komparativna usporedba

1. UVOD

Porezni su izdaci prema Andersonu (2008) odredbe poreznog zakonodavstva ili prakse koje smanjuju ili odgađaju prihode razmjerno maloj skupini obveznika, u odnosu na standardni porezni oblik (eng. *benchmark tax*) i pretpostavljeni iznos poreza. Kraan (2004) navodi da pretpostavljeni iznos poreza uključuje strukturu poreznih stopa, obračunska pravila, konvencije, umanjenja za obvezna plaćanja, stavke za olakšanje porezne administracije te međunarodne fiskalne obveze. Za središnju vlast porezni su izdaci gubitak javnih prihoda, a za obveznike umanjenje porezne obveze (Schick, 2007), a u zemljama OECD-a dijele se na olakšice (eng. *tax reliefs*), porezne subvencije (eng. *tax subsidies*) i porezne pomoći (eng. *tax aids*). Porezni izdaci nisu stvarna izdvajanja na rashodnoj strani proračuna, nego namjerno ispušteni i neubrani prihodi te su bez njihova adekvatnog praćenja i analize, ukupni iznosi najčešće nedovoljno točni i apstraktni.

Prve ozbiljnije analize poreznih izdataka napravljene su ranih 1970-ih u Njemačkoj i SAD-u (OECD, 1996:10). Uskoro su se slične aktivnosti provodile i u drugim razvijenim zemljama, i to ponajviše zbog sve većih izgubljenih javnih prihoda. Od početka 1980-ih istraživanja ukupnih iznosa poreznih izdataka provedena su i u Austriji, Kanadi, Francuskoj, Španjolskoj i Velikoj Britaniji. Osim Njemačke koja to radi svake dvije godine, druge zemlje izrađuju godišnje analize. U analizi i komparativnoj usporedbi poreznih izdataka posebno su vrijedna istraživanja OECD-a (1996; 2010) i Svjetske banke (Polackova, Valenduc i Swift, 2004), koje su u najvećoj mjeri poslužile kod izrade ovog rada. Kako se kategorije poreznih izdataka razlikuju od zemlje do zemlje, nakon kratkog osvrta na njihova zajednička obilježja, u nastavku će se ukratko pojasniti trenutno stanje i važeće prakse u Kanadi, Francuskoj, Njemačkoj, Japanu, Koreji i Nizozemskoj.[1]

[1] Za situaciju s poreznim izdacima u SAD-u i Velikoj Britaniji više u: Bratić (2011).

2. ZAJEDNIČKA OBILJEŽJA ČLANICA OECD-A U ANALIZAMA POREZNIH IZDATAKA

Zemlje OECD-a porezne izdatke najčešće analiziraju u sustavu oporezivanja dohotka i dobiti te dodane vrijednosti (gdje je moguće), te ih povezuju s proračunskim procesima. Australija, Belgija, Francuska, Njemačka, Nizozemska, Velika Britanija i SAD rade izvješća o poreznim izdacima za većinu izravnih i neizravnih poreza središnje vlasti, dok ih Austrija i Italija rade na svim razinama vlasti. Po kvaliteti, kvantiteti i sveobuhvatnosti analiza poreznih izdataka najdalje su otišle SAD i Kanada, čija su iskustva i prakse omogućili i drugim, manje razvijenim zemljama bolje razumijevanje i uporabu programa poreznih izdataka.

Načini, vrijeme i metodologija izvještavanja o programima poreznih izdataka te njihove veze i odnosi s proračunskim procesom značajno se razlikuju među zemljama. Primjerice, u sedam od četrnaest zemalja OECD-a koje objavljuju takva izvješća (Austrija, Belgija, Francuska, Njemačka, Portugal, Španjolska i SAD), tijela izvršne vlasti – najčešće ministarstva financija, imaju zakonsku obvezu izvještavanja o poreznim izdacima. Nadalje, „u Australiji, Belgiji, Finskoj, Francuskoj, Portugalu i Španjolskoj, ta su izvješća sastavni dio godišnjega proračunskog procesa. Austrija i Njemačka objavljuju detaljna izvješća o državnim subvencijama, koja obuhvaćaju sve oblike državne pomoći, bilo putem izravne državne potrošnje bilo putem poreznih izdataka. U drugim zemljama ta izvješća nisu dio proračunskog procesa, nego se objavljuju kao pojedinačni neovisni dokumenti. Iako se u SAD-u izvješće objavljuje u okviru državnog proračuna, ono nije integrirano u proračunski proces“ (Cavalcanti i Swift, 2004:212).

3. KOMPARATIVNI PRIKAZ ANALIZA POREZNIH IZDATAKA U ODABRANIM ZEMLJAMA

Analizu poreznih izdataka opterećuju brojni problemi, poput definicije, obuhvata, nedostatka opsežnih analiza i izvješća te različitih načina klasificiranja među zemljama. Kako ne postoji međunarodno jedinstveno utvrđena metodologija mjerenja poreznih izdataka, niti odgovarajući dogovor glede načina kvantitativnog mjerenja njihovog opsega, dobiveni su pokazatelji nedovoljno točni i precizni, što svakako treba imati na umu prilikom međunarodnih usporedbi.

Izvješća o poreznim izdacima uobičajeno sadržavaju nekoliko glavnih elemenata: opis poreznih pravila i osnovica, opis oporezivih jedinica, raspored stopa i poreznog razdoblja te procjenu iznosa poreznih izdataka za posljednjih sedam godina.

Među pojedinim zemljama posebno su velike razlike u tretmanu poreznih izdataka te njihovom odnosu s proračunskim procesom, zbog čega ćemo ukratko navesti najvažnija obilježja i metode mjerenja poreznih izdataka u nekoliko zemalja OECD-a: Kanadi, Francuskoj, Njemačkoj, Japanu, Koreji i Nizozemskoj. Pritom treba imati na umu kako većina autora i institucija poreznim izdacima smatra "sve stavke koje čine izgubljeni prihod radi preferencijskih odredbi porezne strukture" (OECD, Svjetska banka), čija je izričita svrha postizanje određenih ekonomskih ili društvenih ciljeva, ali se javlja širi i uži pristup, ovisno o tome što pojedina zemlja podrazumijeva pod stavkama koje čine izgubljeni javni prihod. U konačnici takvim postupanjem, porezni izdaci ustvari predstavljaju zamjenu izravnoj javnoj potrošnji.

3.1. KANADA

Definicija. Kod definiranja poreznih izdataka koristi se širi pristup prema kojemu se samo najosnovniji elementi sustava smatraju dijelom osnovnog, polazišnoga poreznog sustava, a razna se iskrivljenja od polazišnog sustava smatraju poreznim izdacima. Osnovni elementi polazišnog poreznog sustava uključuju stope i razrede, jedinice oporezivanja, razdoblje oporezivanja, tretman inflacije u obračunatom dohotku te mjere predviđene za ublažavanje ili ukidanje dvostrukog oporezivanja u oporezivanju dobiti. Primjerice, kod poreza na dohodak

jedinica oporezivanja je obveznik, razdoblje kalendarska godina, a osnovica se djelomično prilagođava za inflaciju. No, porez na dohodak uvažava i neka obiteljska obilježja (broj uzdržavanih članova i osobe s invaliditetom), koja bi se u većini drugih zemalja kategorizirala kao porezni izdaci. Kod poreza na dobit jedinica oporezivanja je tvrtka, razdoblje oporezivanja je fiskalna godina, a osnovica se ne prilagođava za inflaciju (Seguin i Burr, 2004).

Metodologija izračuna. Iznos poreznih izdataka izračunava se za porez na dohodak i dobit te za porez na promet roba i usluga (eng. *Goods and Services Tax* – GST). Središnja vlast objavljuje procjene izdataka samo za savezne poreze, a neke provincije pripremaju vlastite procjene. Seguin i Burr (2004) ističu izuzetno dobru dokumentiranost kanadske metodologije mjerenja poreznih izdataka u kojoj se koriste statistički uzorci iz poreznih prijava pojedinaca i tvrtki, te drugi administrativni izvori.

Proračunski proces u Kanadi ne predviđa posebna ograničenja ili potrebu ozakonjenja poreznih izdataka. Trenutno postoje samo dva, vremenski ograničena porezna izdatka: ubrzana amortizacija (za sektor prerađivačke industrije i tehnologije čiste energije) i porezna umanjenja za ulagače koji kupuju dionice tvrtki za eksploataciju minerala.

Izvještavanje. Kanada je preuzela što širi mogući pristup i način izvještavanja o poreznim izdacima te ih je uključila u proces revizije i proračunske kontrole. Čitateljima se analizom svakog odstupanja od usko definirane polazišne porezne strukture u brojnim priopćenjima daje što veći broj informacija i izračuna pojedinih izdataka, bez rasprava o njihovoj definiciji i obuhvatu. Time je na samom čitatelju da odluči je li određeni ustupak porezni izdatak ili ne, a takav fleksibilan i širok pristup omogućava njihovu lakšu međunarodnu usporedbu.

Izvješća o poreznim izdacima imaju dva dijela. Prvi dio opisuje porezne izdatke u širem smislu, tj. u okviru široke (i katkad nerealne) definicije, a drugi dio sva ostala odstupanja u poreznom sustavu tzv. *memorandumske stavke*. Svaki se porezni izdatak analizira samostalno, neovisno od učinaka programa javne potrošnje i promjena poreznih politika nastalih zbog njihova postojanja, te bez procjene i izračuna učinaka njihova međusobnog djelovanja. Zbog tako širokog i obuhvatnog pristupa izračuna ukupno dobiveni iznos poreznih izdataka nije sasvim precizan. Iako izvješća nisu zakonom obvezna, Kanada ih priprema svake godine.

Od 1997. izvješća obuhvaćaju ukupno osam godina (pet prethodnih, tekuću i dvije iduće godine), i pripremaju se za kalendarsku, ne za fiskalnu godinu (od 1. travnja do 31. ožujka). Posebno se svake četiri godine priprema i detaljna lista i opis svih vrsta poreznih izdataka.

Tablica 1.

Porezni izdaci u kanadskom porezu na dohodak (u % BDP-a)

	2007.	2008.	2009.
Opći porezni izdaci	0,23	0,22	0,23
Za obitelji s niskim dohotkom, bez obzira na radnu aktivnost	0,02	0,02	0,02
Mirovine	2,07	2,06	2,03
Za obitelji s niskim dohotkom vezano za radnu aktivnost	0,11	0,12	0,12
Obrazovanje	0,11	0,11	0,12
Zdravlje	0,26	0,27	0,27
Stanovanje	0,27	0,27	0,27
Opći poticaji za poslovanje	1,12	1,12	1,10
Istraživanje i razvoj	0,28	0,30	0,33
Posebne pogodnosti za pojedine industrijske sektore	0,07	0,07	0,07
Odnosi između vlasti na različitim razinama	1,56	1,58	1,60
Humanitarne pomoći	0,21	0,21	0,20
Ostalo	0,03	0,03	0,03
Isplativost rada	0,16	0,16	0,16
Ukupno	6,51	6,54	6,54

Izvor: OECD (2010: 173)

Veličina izdataka. Porezni izdaci u porezu na dohodak u Kanadi 1994. iznosili su oko 8,3% BDP-a, 2004. oko 5,4% BDP-a, da bi do 2009. blago porasli na 6,5% BDP-a (detaljnije u Tablici 1.). Samo u porezu na promet roba i usluga (GST-u) 2004. Kanada je imala 32 vrste poreznih izdataka, koji su iznosili oko 1,2% BDP-a.

3.2. FRANCUSKA

Definicija. Službena definicija glasi da je porezni izdatak svaki propis ili regulativa koja predviđa gubitak državnih prihoda, i s tim povezano smanjenje poreznog opterećenja obveznika u usporedbi s opterećenjem koje bi imao u slučaju primjene osnovnih poreznih pravila i načela poreznog zakona.

Metodologija izračuna. Porezi se klasificiraju na tri načina: (i) na osnovi ekonomske prirode poreza; (ii) na osnovi glavne svrhe izdatka (ekonomskog razvoja, štednje, regionalne ili sektorske podrške, stambene ili socijalne politike) i (iii) prema kategoriji korisnika (kućanstvima, poduzećima ili oba oblika).

Primjerice, kod izračuna izdataka u oporezivanju dohotka koristi se cijeli porez na dohodak, čime se mnoge odredbe koje bi se inače smatrale sastavnim tzv. "strukturalnim" dijelom tog poreza, smatraju poreznim izdacima, što utječe na njihov povećani broj. I odredbe kojima se umanjuje obveza poreza na dohodak od kapitala smatraju se poreznim izdacima. Iako polazišna norma uključuje i progresivne stope poreza na dohodak i različite porezne obveze za bračne drugove ili za samca, ne uključuje posebne olakšice za osobe s invaliditetom ili samohrane roditelje.

Općenito, koncept poreznih izdataka procjenjuje ukupne iznose neubranih poreznih prihoda, ne uzimajući u obzir promjene u ponašanju i/ili ekonomskoj aktivnosti ili međusobno djelovanje različitih oblika poreznih izdataka. Zbog toga procjena izgubljenih javnih prihoda zbog postojanja poreznih izdataka nije dovoljno točna. U procjenama poreznih izdataka koriste se simulacije na temelju statističkog uzorka poreznih obveznika, ali i druge metode, navodeći približnu pouzdanost pojedinih procjena, koja može biti "jako dobra", "dobra" ili "približna".

Izvještavanje. Izvješća o poreznim izdacima objavljuju se od 1980. Od 2007. u skladu sa Zakonom o proračunu izvješća o poreznim izdacima, osim za središnju državu, navode se i za lokalne poreze, ali samo ako ih refinancira središnja država. Porezni se izdaci prikazuju svake godine u prilogu proračuna, navodeći i njihovo zakonsko uporište, broj korisnika, metodu i pouzdanost procjene, godinu nastanka i posljednje izmjene odredbe koja regulira određeni izdatak, te nastale troškove za tekuću, kao i za dvije prethodne proračunske godine zbog te zakonske izmjene.

Francuska još uvijek nema ograničenja u pogledu uvođenja novih izdataka. Novi proces evaluacije poreznih izdataka započeo je 2006., ali je njihova procjena upitna zbog korištenja brojnih kriterija.

Veličina izdataka. U 2009. postojalo je 469 različitih osnovica za ostvarivanje poreznih izdataka (401 u 2001.), a OECD (2010) procjenjuje da ukupni iznosi neubranih javnih prihoda zbog poreznih izdataka sve više raste. Primjerice, u 2009. bili su oko 4,2% veći nego u 2008., u 2008. oko 7,1% veći nego u 2007., te čak 16% veći nego u 2001.

3.3. NJEMAČKA

Definicija. Porezni izdaci nisu zakonski definirani, no izdacima se smatraju svi poticaji koji predstavljaju specifično odstupanje od osnovne, središnje strukture poreznog sustava, uključujući i manjak i/ili podbačaj u ostvarenju prihoda.

Metodologija izračuna. Porezni izdaci procjenjuju se kao neubrani iznosi javnih prihoda u pojedinoj godini u velikom broju poreznih oblika. U obzir se ne uzimaju promjene u ponašanju poreznih obveznika, niti se procjenjuju dodatni javni prihodi koji bi se ostvarili, ako ne bi bilo poreznih izuzeća. Svaki porezni izdatak analizira se nezavisno, bez procjene učinaka međusobnog djelovanja njihovih različitih kombinacija. Središnja država radi popis neubranih poreznih prihoda središnjeg proračuna, proračuna saveznih država-pokrajina (*Länder*) i proračuna lokalnih tijela vlasti uslijed njihova postojanja. Procjene se vrše na temelju različitih izvora podataka, ovisno o prirodi svakog pojedinog izdatka. Nedavno je započeta i formalna revizija poreznih izdataka koja ima za cilj procjenu njihove opravdanosti i učinkovitosti.

Izvještavanje. Izvješće o opsegu i strukturi poreznih izdataka priprema se svake dvije godine na svim razinama vlasti. Izvješće o subvencijama savezne vlade (koje obuhvaća i porezne izdatke i izravne subvencije), također se priprema svake dvije godine zajedno s nacrtom proračuna, kojemu se svake godine pridodaje spisak od 20 najvećih izdataka na razini središnje države. Od 2006. savezna je vlada usvojila neobvezne smjernice prema kojima se nove subvencije umjesto kao porezni izdaci trebaju odobriti kao darovnice ili "financijska pomoć", a za dobiveno treba "odraditi" (pružiti neku protuuslugu), što se smatra opravdanim i uspješnim načinom ograničenja pretjeranog širenja programa poreznih izdataka.

Tijekom pripreme proračuna procjenjuju se budući troškovi poreznih izdataka za pet godina (tekuća i sljedeće četiri godine). Javno dostupne agregirane procjene poreznih izdataka objavljuju se u godišnjem financijskom izvješću koje se Parlamentu podnosi zajedno s proračunom, a svake dvije godine i posebno kao tzv. Izvješće o subvencijama.

Veličina izdataka. Od ukupno 56 poreznih izdataka najviše, njih 22 namijenjeno je gospodarstvu, 10 kućanstvima, a ukupna visina svih izdataka tijekom zadnjih desetljeća kreće se na sličnim razinama. OECD (2010) procjenjuje da je 2006. udio izdataka u porezu na dohodak iznosio 0,29% BDP-a, a kod ostalih poreznih oblika oko 0,45% BDP-a, odnosno ukupno oko 0,74% BDP-a (1980. ukupni udio u BDP-u iznosio je 0,80%).

Tablica 2.

Porezni izdaci u njemačkom porezu na dohodak, 2005.-07. (% poreznih prihoda središnje države)

	2005.	2006.	2007.
Vezani uz mirovine	0,41	0,39	0,28
Za obitelji s niskim dohotkom vezano za radnu aktivnost	0,51	0,44	0,42
Stanovanje	2,31	2,01	1,89
Opći poticaji za poslovanje	0,05	0,04	0,17
Posebne pogodnosti za pojedine industrijske sektore	0,23	0,14	0,15
Odnosi između vlasti na različitim razinama	0,56	0,30	0,15
Ukupno	4,06	3,33	3,05

Izvor: OECD (2010: 184)

3.4. JAPAN

Definicija. Porezni izdaci zakonom su definirani kao "posebne porezne mjere" tj. iznimka od osnovnih poreznih načela (jednakosti, neutralnosti i jednostavnosti), a ne kao odstupanja od normativne ili polazne porezne strukture s ciljem ostvarenja određenih političkih ciljeva. Iako i lokalne vlasti imaju određenu diskreciju u određivanju obilježja poreznih izdataka, one češće pojedinim skupinama odobravaju subvencije ili darovnice (bespovratna sredstva – *grants*)[2].

[2] Darovnice su financijska potpora koju središnja ili vlast na nižoj razini, tvrtke i pojedinci daju za provedbu projekata koji su u skladu sa njihovim željenim ciljevima i politikom. Projekti mogu biti iz različitih područja kao što su istraživanje, obrazovanje, zdravstvo, zaštita potrošača, zaštita okoliša, humanitarna pomoć i slično.

Metodologija izračuna. Posebne se mjere procjenjuju za porez na dohodak, dobit, nasljedstvo, alkohol i porez na benzin, te se dodatno procjenjuju i opseg i struktura posebnih poreznih mjera za lokalne poreze. Kako se koncept posebnih poreznih mjera razlikuje od pojma poreznih izdataka u drugim zemljama, pri usporedbama treba biti oprezan. Kako je definicija normativne ili polazne porezne strukture općenitija i šira, u spisak posebnih poreznih mjera uključene su i stavke koje se u drugim zemljama ne bi smatrale poreznim izdacima. Prilikom njihovih procjena koriste se statistički podaci porezne uprave dobiveni na temelju poreznih prijava i ciljanih istraživanja uzoraka zaposlenika u privatnom sektoru i/ili financijskih izvještaja poduzeća, a po potrebi se koristi i Sustav nacionalnih računa (SNA).

Izvještavanje. Posebne porezne mjere revidiraju se jednom godišnje, te se analizira njihova opravdanost, djelotvornost i efikasnost. Službene i revidirane procjene posebnih poreznih mjera zajedno s drugim proračunskim dokumentima jednom se godišnje podnose parlamentu u okviru tzv. "*Sažetka revizije poreza*" i "*Objašnjenja poreznih prihoda i proračuna*".

Veličina izdataka. Ukupan broj posebnih poreznih mjera vezan uz poslovanje gospodarskih subjekata smanjio se s 81 u 1998. na 61 u 2007.

OECD (2010) navodi kako se u porezu na dohodak u 2007. više od polovice posebnih mjera (ili četvrtina ukupnih mjera) odnosilo na olakšice za stambene kredite, a slijedila su umanjenja za premije osiguranja od potresa (7,8% mjera u porezu na dohodak ili 4,6% ukupnih posebnih mjera). Posebne mjere u oporezivanju dobiti čine 33,7% ukupnih mjera, a najznačajnija su umanjenja obveze za istraživanje i razvoj (17,9%) te poticaji ulaganja u razvoj malih i srednjih poduzeća (6,8%). Sve druge posebne porezne mjere čine oko 13,8% ukupnih mjera. OECD (2010) procjenjuje kako posebne porezne mjere vezane uz poreze središnje države čine oko 0,6% BDP-a, dok one vezane za poreze lokalnih vlasti čine oko 0,2% BDP-a.

3.5. KOREJA

Definicija. Definicija poreznih izdataka nije zakonom propisana, no poreznim izdacima smatraju se svi "načini smanjivanja državnih poreznih prihoda koji proizlaze iz primjene posebnih odluka tj. izuzeća u odnosu na standardni porezni sustav, smanjujući time porezni teret određenim skupinama poreznih obveznika".

Metodologija izračuna. Kako se polazišni porezni sustav još razvija, zbog toga se više poreznih pojava u Koreji može ubrojiti u porezne izdatke u odnosu na stanje u drugim zemljama. Koreja ima prilično opširan popis poreznih izdataka, ne razlikujući porezne izdatke u užem smislu, jer se izdacima smatraju svi izuzeci u općem poreznom zakonu. Poreznim izdacima u širem smislu smatraju se tzv. "*memorandumske stavke*", kojima se prati struktura standardnih poreza, bez uključivanja danih ciljanih povlastica manjim skupinama obveznika. Poreznim zakonom određeno je da se godišnji porast ukupnih iznosa poreznih izdataka mora ograničiti, na način da njihov porast ne može biti veći od 0,5% prosjeka iz prethodne tri godine.

Izvještavanje. Proračunski postupak nema posebno propisanih ograničenja poreznih izdataka. Novi porezni zakon iz 2011. odredio je da proračunski dokumenti moraju sadržavati i posebni dio tzv. *Izvješće o poreznim izdacima* za čiju je izradu jednom godišnje zaduženo Ministarstvo financija i gospodarstva. U izvješću se po funkcijama i pojedinim porezima analiziraju podaci o umanjenjima, oslobođenjima, izuzećima, odbicima i odgodama plaćanja porezne obveze za trogodišnje razdoblje (prethodna, tekuća i procjena za iduću godinu).

Veličina izdataka. U razdoblju 2002.-07. smanjio se ukupan broj poreznih izdataka, u najvećoj mjeri zbog isteka njihova razdoblja primjene. Najveći broj izdataka nalazi se u porezu na dohodak i dobit (opći poticaji, te olakšice i umanjenja za različite gospodarske grane), što je u 2006. činilo oko 1,76% BDP-a. Porezni izdaci u okviru drugih poreza u 2006. iznosili su oko 0,72% BDP-a, a najviše u porezu na dodanu vrijednost.

Tablica 3.
Broj ukupnih poreznih izdataka u Koreji (2002.-07.)

	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.
Novih				13	9	27
Ukinutih				7	5	38
Ukupno	269	254	220	226	230	219

Izvor: OECD (2010)

3.6. NIZOZEMSKA

Definicija. Nizozemska koristi OECD-ovu definiciju poreznih izdataka prema kojoj se poreznim izdacima smatraju sva odstupanja od uobičajenih pravila ili prakse kojima se smanjuju ili odgađa prikupljanje javnih prihoda u odnosu na standardni porezni sustav.

Metodologija izračuna. Porezni izdaci definiraju se i mjere na nacionalnoj razini za sve poreze, izuzev za doprinose za socijalno osiguranje koje plaćaju poslodavci i njihovi zaposlenici. Standardni porezni sustav definira se postojećom općom strukturom poreznih stopa. Rabi se cedularni pristup oporezivanja (dohodak iz različitih izvora odvojeno se oporezuje i analizira), pomoću koga se analiziraju izdaci u porezu na dohodak i dobit, te u porezu na dohodak odvojeno se analiziraju dohodak od rada i kapitala. Zbog drugačijeg tretmana dohodaka iz raznih izvora, analiza obuhvaća manji broj izdataka nego u drugim zemljama, a izuzeća, ulaganja i oslobođenja većinom su vezana uz osobne uvjete obveznika (samohrani roditelj, ima li djecu, invalidnost ili bolest).

Procjene poreznih izdataka ne analiziraju promjene ponašanja obveznika ili gospodarskih aktivnosti koje su rezultat postojanja poreznih izdataka. Svaki pojedini porezni izdatak procjenjuje se posebno, bez prosudbe međusobnog djelovanja kombinacija različitih izdataka, te neovisno od učinaka programa državne potrošnje i bilo kojih mogućih promjena u drugim državnim ili rashodnim politikama, odnosno ukupni iznosi ne predstavljaju potpunu i točnu procjenu svih učinaka poreznih izdataka na proračun. Opsežna evaluacija i revizija programa poreznih izdataka pokrenuta je 2004., a provode je ministarstvo financija i drugi odjeli u ostalim ministarstvima putem kojih se troše javna sredstva. Evaluacijom se pokušava procijeniti njihova opravdanost i je li određena mjera postigla zamišljeni cilj i željene učinke, te razmisliti o alternativnim mjerama uz manje gubitke prihoda.

Izvještavanje. Ministarstvo financija procjene poreznih izdataka objavljuje u tzv. *poreznom planu i proračunskom memorandumu*, kao sastavnom dijelu proračuna. Taj se dokument priprema svake godine i sadrži procjenu poreznih izdataka za ukupno 7 godina (prethodnu i tekuću te za pet sljedećih fiskalnih godina). Uz iznos neubranih javnih prihoda u prethodnoj proračunskoj godini zbog poreznih izdataka navode se i promjene u pojedinim izdacima (npr. opoziv starih, uvođenje novih, te povećanja i smanjenja postojećih oblika).

Usvajanje proračuna temelji se na četverogodišnjem Koalicijskom sporazumu u kojemu se određuju iznosi prihoda i rashoda kroz tzv. sustav "plati kako ostvaruješ prihode" (eng. *pay-as-you-go*). Takvim postupanjem ograničeno je i smanjivanje poreza i odobravanje novih poreznih izdataka, a kada je nužno uvoditi nove oblike ili mjere smanjenja poreza potiče se i ukidanje ili ograničavanje postojećih izdataka. Pet vrsta izdataka ima utvrđene najviše dopuštene godišnje iznose, uključujući i umanjenja poreza za ulaganja u očuvanje i zaštitu okoliša te uštedu energije. Ako je u pojedinoj godini već iskorišten utvrđeni iznos dopuštenih umanjenja, do početka sljedeće fiskalne godine ne odobravaju se daljnja umanjenja.

Veličina izdataka. OECD (2010) navodi kako je u 2006. u porezu na dohodak i dobit bilo 55 vrsta poreznih izdataka (ili 1,1% BDP-a), dok ih je u 2007. i 2008. bilo 53 odnosno 52. Za druge poreze u razdoblju 2006.-08. bilo je 46 različitih poreznih izdataka (od toga 17 u porezu na dodanu vrijednost, 13 u trošarinama i 13 u porezu na prodaju nekretnina), što je činilo oko 0.9% BDP-a.

Tablica 4.
Broj ukupnih poreznih izdataka u Nizozemskoj (2001.-08.)

	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.
Novih	5	-	-	-	-	-	-	-
Ukinutih	-	15	6	-	1	2	1	-
Ukupno	118	123	108	102	102	101	99	98

Izvor: OECD (2010)

Prema službenim procjenama ukupan udio svih izdataka u BDP-u u Nizozemskoj iznosio je oko 2,7% u 2003., 2,2% u 2006. i 2,1% u 2007. OECD procjenjuje kako je do kraja desetljeća navedeni udio iznosio oko 2,0% BDP-a, a do 2012. trebao bi pasti na 1,8% BDP-a.

4. ZAKLJUČAK: ISKUSTVA I PRIJEDLOZI IZ ODABRANIH ZEMALJA U POGLEDU POREZNIH RASHODA

Sustavna istraživanja poreznih izdataka u razvijenim zemljama počela su od 1970-ih godina. Najveće teškoće i razlike u njihovim usporedbama čini nepostojanje jedinstvene definicije i jedinstvenog međunarodnog obrasca za izradu izvješća o njima, te različite klasifikacije, opseg, vremenski obuhvat i metodologija izvještavanja. U posljednje vrijeme zahvaljujući OECD-u i drugim institucijama koje ih prate sve više zemalja nastoji međusobno uskladiti analize poreznih izdataka, s ciljem razmjene najboljih iskustava i predlaganja mjera za poboljšanje stanja.

Većina zemalja kao osnovno polazište u analizi poreznih izdataka smatra gubitak javnih prihoda zbog njihova postojanja, ali se ponajviše razlikuju u pogledu ciljeva zašto provode određene programe poreznih izdataka, što može izazvati velike razlike u dobivenim podacima.

Mnoge zemlje proširile su analize poreznih izdataka na sve porezne oblike i na svim razinama vlasti, no zemlje koje koriste tako širok i sveobuhvatan pristup, logično, imaju i veći broj poreznih izdataka i veće ukupne iznose neubranih javnih prihoda, dok one druge vjerojatno podcjenjuju broj poreznih izdataka i iznos neostvarenih javnih prihoda.

Iz prikazanih iskustava i analiza OECD-a zbog velikih je razlika teško dati jednoznačne preporuke, no očito je kako je nužno raditi na ukidanju i ograničavanju poreznih izdataka, a u najmanju ruku na njihovom redovnom praćenju i izvještavanju. Najučinkovitije bi bilo pri tome i stalno analizirati i primjenjivati iskustva drugih zemalja, ograničavajući godišnji porast ukupnih iznosa izdataka i njihovo vremensko trajanje, te radeći njihovu evaluaciju i reviziju barem jednom godišnje. Podjednako bi bilo korisno i stalno postavljati pitanja o ispunjenju zamišljenih ciljeva i povezivanju stvarnih učinaka zbog kojih su pojedine vrste izdataka i uvedene, alternativama takvom postupanju uz manje gubitke javnih prihoda, te logičnosti i opravdanosti poreznih izdataka.

LITERATURA

Anderson, B., 2008. *Tax Expenditures in OECD Countries.* Presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting, 10-11 January 2008. Bangkok.

Bratić, V., 2006. „Porezni izdaci: teorijski pregled“. *Financijska teorija i praksa* 30 (2), 113-127.

Bratić, V., 2011. *Skrivena javna potrošnja - porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.

Brixi Polackova, H., Valenduc, C. i Swift, L. Z. 2004. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, *Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington DC: The World Bank.

Cavalcanti, C. i Swift, Z. L. 2004. "Reforming Tax Expenditures Program in Poland" u: H. Brixi Polackova, C. Valenduc i L. Z. Swift. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank, 203-226.

Department of Finance, 2007a. “Corporate Income Taxes and Investment: Evidence from the 2001-2004 Rate Reductions” u: *Tax Expenditures and Evaluations.* Ottawa: Government of Canada, 41-56.

Department of Finance 2007b. *Tax Expenditures and Evaluations.* Ottawa: Government of Canada.

Ende, L. v. d., Haberham, A. i den Boogert, K., 2004. “Tax Expenditures in the Netherlands, u: H. Brixi Polackova, C. Valenduc i L. Z. Swift, ur. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, Washington DC: The World Bank, 134-135.

Grady, P. i Phidd, R. W., 1992. “Budget Envelopes, Policy Making and Accountability”. Pripremljeno za Government and Competitiveness Reference. *Economic Council of Canada Discussion Paper 93-16*.

Netherlands Ministry of Finance, 2009. *2008 Budget Memorandum*, Chapter 5, Tax Expenditures, Tables 5.3.1 and 5.3.2. Ministry of Finance, *2003 Budget Memorandum*, Estimates of Tax Expenditures in the Taxes on Income, Profits and Property.

OECD, 1996. *Tax Expenditures – Recent Experiences.* Paris: OECD.

OECD, 2004. *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries.* Paris: OECD.

OECD, 2010. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD.

Republic of Korea, 2007. *2007 Tax Expenditure Report*. Seul: Republic of Korea, 23-82.

Schick, A., 2007. “Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework”. *OECD Journal on Budgeting*, 7 (3).

Swift, L. Z., Brixi Polackova, H. i Valenduc, M. A. C., 2004. General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices, *in: Tax Expenditures–Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank., 1-18.

TAX EXPENDITURE MODELS IN SELECTED COUNTRIES

PREDRAG BEJAKOVIĆ, VJEKOSLAV BRATIĆ AND JOSIP FRANIĆ

INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H20

SUMMARY

The analysis of tax expenditures is neither easy nor simple due to many problems, such as the non-existence of a single definition or classification and calculation methods and, consequently, the absence of any comparative analyses and reports. For all these reasons, there is no agreement on the quantitative measuring of the scope of tax expenditures, and the existing indicators are more an indication than the clear evidence of the real situation. The paper briefly presents the current status of and the characteristics and methods of measuring tax expenditures in selected OECD countries: Canada, France, Germany, Japan, Korea and the Netherlands. Based on the available information, a description is provided of the institutions and the practice relevant for the tax policy and tax expenditures in the budgetary process.

Keywords: tax system, tax expenditures, comparative analysis

TAX EXPENDITURE ANALYSIS OF SLOVENIAN INCOME TAXES

MAJA KLUN
UNIVERSITY OF LJUBLJANA, FACULTY OF ADMINISTRATION
JEL CLASIFICATION: H20
doi: 10.3326/bpi.2012.3

ABSTRACT

Definitions of the concept of tax expenditure have differed over time and among proponents of different theories. Tax expenditure analyses have been an important element in the supervision of reform processes linked to implementing different kinds of tax incentive and for managing a correct tax policy. The paper provides an evaluation of tax expenditure in Slovenia relating to personal income tax and corporate income tax. Three tax years were selected for the calculation of the tax expenditure for personal income tax (2006, 2008 and 2009), while three consecutive years were selected for the corporate income tax calculation (2008-2010). The tax expenditure calculated for personal income tax was highest in 2008, however the level was relatively low for all three years, not even reaching 0.5% of total personal income tax collected. The tax expenditure calculated for corporate income tax was lower compared to GDP as for personal income tax, reaching 0.6% in 2010, though in 2008 it was almost 0.8% of GDP.

Keywords: tax expenditure, tax allowances, personal income tax, corporate income tax, Slovenia

1 INTRODUCTION

There is a wide range of definitions of tax expenditures. The US Budget Act defines them as "revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide special credit, a preferential rate of tax, or deferral of tax liability" (Joint Committee on Taxation, 2011). The OECD define them "as transfer of public resources that is achieved by reducing tax obligations with respect to a benchmark tax, rather than by direct expenditure" (Commission on Taxation, 2009). Some authors (i.e. Fiekowsky, 1980) argue that tax expenditure should include only tax provisions that substitute potential spending programs. Brown (2004) defined them "as concessions designed to provide a benefit for a specific activity or class of taxpayer". Different definitions are found across countries, with definitions for Canada, US, Netherlands and Belgium presented in Toder (2005). The definitions have also differed through history and not only between countries and different theoreticians and researchers.

The overriding reason for the existence of tax expenditure lies in distortions of the market, to promote specific investment or consumption, to manage appropriate fiscal policies and for redistributive effects. Care must be taken to ensure their use is effective, stable and simple (Commission on Taxation, 2009). In contrast, there may also be undesirable effects of tax expenditure. Promoting specific actions through tax incentives (and hence increasing tax expenditure) can lead to the tax system becoming instable and complex (Toder, 2005) and economically inefficient (Surrey and McDaniel, 1985). This increases tax compliance costs,

which can have a series of negative impacts, including the inefficient use of resources. Some tax expenditure could be replaced by direct transfers from the budget and is therefore only an alternative for the same objective of a specific policy. The definition of tax benefits for specific groups must include close attention to the frequently regressive nature of tax expenditure, which means that tax incentives usually have greater positive effects for those with higher incomes (Huang and Shaw, 2009).

Tax expenditure analyses have been an important element in the supervision of reform processes linked to implementing different kinds of tax incentive and for managing a correct tax policy (Surrey, 1973). The first reports on tax expenditure analyses were published in the 1960s in Germany and the United States, followed later by analyses in other developed countries (Commission on Taxation, 2009). Countries differ in the number of tax allowances they offer, as well as their amount and form. Tax expenditure in the US for the 2007 income tax were estimated at USD 760.5 billion, while tax expenditure for companies was estimated at USD 105 billion for 2008 (Huang and Shaw, 2009). An extrapolation from 2011 data offers an estimate of tax expenditure for income tax in the United States for 2012 to 2016 at USD 4749.6 billion (Poterba, 2011). In Belgium tax expenditure for 2011 income tax was evaluated at EUR 19.4 billion, while a negative tax expenditure of EUR 15 billion was actually recorded because of the economic crisis, although a year before it had stood at EUR 22.8 billion (Chambre des Representants de Belgique, 2011). A broad review of tax expenditure from selected OECD articles indicates that they are relatively high. In the UK tax expenditure for income tax was assessed at 8.3% of GDP in 2006-2007, while in Sweden it was assessed at 10% of collected tax revenues across a range of tax policies. In the Netherlands in 2006 they stood at 1.1% of GDP for income tax, with the highest being those relating to business, with total tax expenditure assessed at 2% of GDP, while in Germany it was 0.74% of GDP (OECD, 2010). Bratić and Urban (2006) assessed the loss to the Croatian budget due to corporate income tax allowances at 481.3 million kuna (EUR 64.2 million) in 2004, and at 3.7 billion kuna (EUR 0.494 million) for personal income tax, just for the national budget. It must be remembered that different countries use different methodologies and approaches in assessing tax expenditure, but that also reflects their significance and makes them an important element in decision-making on further tax measures.

The purpose of this paper is to assess tax expenditure in Slovenia for two taxes on income, personal income tax and corporate income tax. The paper first presents the reform process with an emphasis on the tax allowances for these two taxes, followed by an analysis of the use of tax allowances for both taxes over the selected period and evaluated amounts for them.

2 REFORM PROCESSES IN SLOVENIA LINKED TO TAX ALLOWANCES ON INCOME TAXES

2.1 PERSONAL INCOME TAX

Personal income tax in Slovenia applies to an individual's income, of which there are six categories:

- income from employment (salary, incentives, income earned under contracts for temporary work, pensions and other receipts)
- income from self-employment
- income from agriculture and forest businesses (cadastral income of farmland and woodland)
- income from lending property and delivery of property rights
- income from capital
- other income (i.e. gifts).

Each individual is treated as a separate taxpayer. The tax year is the calendar year. Advance tax payments are made during the tax year. Those paying taxable income are required to calculate and pay an advance tax payment for the taxpayer.

A fundamental tax reform started in Slovenia in 2004 with changes in the taxation of income for individuals and businesses. A number of corrections and other amendments to these tax codes soon followed. The amendments to the taxation of personal income year by year are presented below. The 2004 changes in legislation, which came into effect in 2005, introduced the following major changes to income tax (Čok, 2007):

- Expansion to include global income (i.e. the taxation of income earned at home and abroad), and some other forms of income, such as interest on savings, staff stipends, selected bonuses
- A reduction in the percentage of direct tax relief from 3% to 2%, and a reduction of standardised costs on certain types of income (e.g. copyright and rental income)
- A reduction in the number of tax brackets from 6 to 5, and a reduction in the lowest marginal tax rate from 17% to 16%
- Definition of fixed amounts of tax relief in advance (previously the scale and levels of relief were linked to percentages of average gross wage).

The next major overhaul of personal income tax in Slovenia occurred in 2007, with modifications in 2008 (Klun, 2011):

- Expansion of the tax base: taxation of global income and addition of new revenues (interest, agricultural subsidies)
- Increase in expenses: increase in standardised expenses for agriculture and supplementary agriculture activity (under set conditions) from 25% to 70%
- Definition of fixed level income for beekeepers. Instead of standardised expenses, beekeepers are defined a fixed level of income per hive of EUR 20, according to the number of hives.
- Raising of threshold defining the base for standardised expenses: the threshold for self-employed income over the past 12 months was raised to EUR 42 000.
- Allowances: non-standard allowances were cancelled. The non-standard allowances that applied until 2007 included the following expenses: assets invested in securities, premiums for voluntary supplementary health insurance, purchase of medicines and medical and orthopaedic devices, voluntary contributions for various purposes, for investments relating to housing, for the purchase of artworks and literature, for school fees and purchase of textbooks and academic literature (also for dependent children), for internet connection, and for membership fees for political parties and trade unions. In 2008 there was an additional general allowance for people with low incomes.
- Schedular taxation or final income tax on interest, dividends and capital profits: these forms of income were no longer taxed progressively from 2006, but with a single, final tax rate of 20% (reduced for capital gains by 5 percentage points for each 5 years of ownership of capital).

Since the purpose of this paper is linked primarily to changes in allowances, allowances are given for 2006, 2008 and 2009. These years were selected because in-depth changes took place between 2006 and 2008, with the ending of non-standard allowances, while 2009 was the last year for which data are currently available, since the analysis of 2010 personal income tax data had not yet been concluded at the time of writing. In 2010 a further allowance was introduced to income tax, an allowance of EUR 7112 for work migrants who return to Slovenia at least once a week. This allowance is not included in the analysis.

All allowances, expect pension-related, reduce the tax base, while the pension-related allowance reduces the tax obligation (tax credit).

Table 1

Amount and type of allowances for personal income tax in Slovenia (for 2006, 2008 and 2009)

	2006*	2008	2009
General personal allowance	2521.82	2959.60 for independent members + 2000 for income up to EUR 8300 + 1000 for income from EUR 8301 to EUR 9600	3051.35 for independent members + 2062 for income up to EUR 8557.30 + 1031 for income from EUR 8557.30 to EUR 9897.60
Disabled people with 100% disability	14662.50	15824.35	16314.90
Cultural workers, journalists, sports-people	15% up to EUR 25 037.56	15% of income or a max. EUR 25 000	15% of income, max. EUR 25 000
Temporary student work	5112.67 (if total income not higher than EUR 6676.68)	2959.60	3051.35
Over 65s	1172.93	1273.69	1313.17
Pensioners	14.5% of assessed pension	13.5% of assessed pension	13.5% of assessed pension
Allowance for dependent family members**	2023.34	2183.76	2251.46
Supplementary pension insurance	2340.75	2526.23	2604.54
Non-standard allowances	2% of the base + 4% for housing	-	-

** values converted from Slovenian tolars*

*** the value for first dependent member is given, the value increases for each subsequent member*

Source: Tax Administration of the Republic of Slovenia, 2011

2.2 CORPORATE INCOME TAX

Corporate income tax is levied on the taxable profit of private companies at a rate of 20%. Taxable net profit is defined as revenue minus expenditure according to the income statement. The maximum depreciation rates are determined by law and the taxpayer can chose the method of valuing inventories. All legal entities carrying out commercial activities and with registered office in Slovenia are subject to corporate income tax. Corporate income tax is payable during the fiscal year which is the same as the calendar year. A taxpayer can decide on a fiscal or tax year that is different from the calendar year, following which the tax year cannot be changed for five years. Tax payments must be made in advance (monthly or quarterly) proportionate to the level of the tax base in the latest assessment. Tax returns must be submitted to the tax administration by 31 March for the preceding year, or within three months of the conclusion of the selected tax year.

Corporate income tax is a tax that, similarly to income tax, underwent significant amendments in 2004 (Corporate Income Tax Act, ZDDPO-1, Official Gazette of the Republic of Slovenia, 40/04), with most provisions entering into force in 2005. The previous 'tax on corporate profits' underwent a name change, and the main changes increased the tax base of most companies. In 2006 the tax was subject to some minor modifications, primarily more beneficial recognition of amortisation and depreciation and benefits following a change in accounting policies. The loss-covering period was also changed from 5 to 7 accounting periods. Since 2007 amortisation and depreciation rates and tax rates were reduced (ZDDPO-2, OGRS, 117/06).

Throughout the reform process, changes largely only occurred to the level of allowances, with a few rare exceptions that were introduced and later abolished. Permanent examples of allowances include the allowance for employment of people with disabilities and the allowance for grants, and since the introduction of the three-pillar pension system, the allowance for pension saving by employees in the second pillar (pension schemes). Practically throughout, the system has also had an allowance for investments, though its content has changed (i.e. which investments are permitted) as well as its level. In 2007 a further limit on the level of the allowance was added. For a brief period that allowance was also cancelled, however it was reintroduced with retroactive application, so it was effectively applicable throughout. In 2006 a new allowance was introduced for investment in research and development, which has been increased over the years. A 2007 innovation was the allowance for introducing practical knowledge to an organisation. The allowance for employment of unemployed people was introduced in 2006, together with the allowance for employment of doctorate-holders who had not previously worked outside academia, but both allowances were effectively cancelled within one year. The allowance for employment was reintroduced in 2009 as an employment incentive during a period of increasing unemployment. In 2010 an allowance came into force for payments to employees as participation in profit under set conditions, as well as two regional allowances offering incentives for the Pomurje region, and were only valid there. All forms of tax relief within corporate income tax were in the form of tax allowances, i.e. as tax base deductions. Allowances cannot exceed the tax base.

In 2010 taxpayers could benefit from the following allowances:

- Allowance of 40% for investment in internal research and development and for purchase of research and development services. For taxpayers who are self-employed in less-developed areas of the country, the allowance may increase to 50 or 60%.
- Allowance of 70 or 100% for profit paid to employees.
- Allowance for employment of disabled people: 50% to 70% (if involving person with 100% disability or deaf) of disabled persons' salary.
- Employment allowance: 45% of salary of new employees aged under 26 or over 55 and registered unemployed for at least 6 months.
- Allowance for practical work as part of professional education: amount of payment or a maximum of 20% of average monthly salary in slovenia for each month of an individual's practical work in professional education.
- Allowance for voluntary supplementary pension insurance: taxpayer financing a collective insurance pension plan.
- Investment allowance: 30% of investment in equipment or intangible assets (including buses with a euro iv engine and freight vehicles with a euro v engine), to a maximum of eur 30.000.
- 0.3% of taxed income for grants for humanitarian, charity, academic, educational sport, cultural, ecological and religious purposes and 0.2% of tax income for the taxpayers accounting period for amounts paid in cash and in kind for cultural purposes and for

similar payments to voluntary organisations founded to protect against natural and other disasters and operating in the public interest, if these societies are located in slovenia or an eu member state, except for payments to the business units of entities with eu member state residence that are located outside eu member states. The taxpayer may reduce the tax base by the allowance amount over the following three accounting periods, if a grant is over 0.2% of the taxed income.

- Allowances for regional support to the pomurje region. These two allowances are temporary and apply to the period 2010-2015:
  - Employment allowance of 70% of employment costs for a person employed for at least one year.
  - Investment allowance of 70% of the invested sum for new investments in equipment and intangible assets.

Table 2

Corporate income tax allowances (2008-10)

	2008	**2009**	**2010**
Investment allowance	20% (max. amount EUR 20 000)	30% (max. amount EUR 30 000)	30% (max. amount EUR 30 000)
R&D allowance	20% (up to 40% in less developed regions)	20% (up to 40% in less developed regions)	40 % (up to 60% in less developed regions)
profit payment to employees	-	-	70% or 100% profit payment
Allowance for employment of disabled people	50% to 70% of salary paid	50% to 70% of salary paid	50% to 70% of salary paid
Allowance for practical work as part of professional education	20% of average monthly salary	20% of average monthly salary	20% of average monthly salary
Allowance for voluntary supplementary pension insurance	Set max. amount, reviewed annually		
Grant allowance	0,3+0,2%	0,3+0,2%	0,3+0,2%
Employment allowance	-	-	45 % of salary paid
Allowances for Pomurje region	-	-	70% of employment costs and 70% of investments

Source: TARS, 2011

The tax rate, which has changed over the observed period, also plays an important role in the level of corporate income tax expenditure. In 2008 the tax rate for corporate income tax was 22%, while in 2009 it was 21% and 20% from 2010 onwards.

3 TAX EXPENDITURE ANALYSIS FOR SLOVENIA

3.1 METHODOLOGY

The value of tax expenditure in Slovenia for income tax was calculated on the basis of a number of assumptions. The calculation includes allowances only, and not standardised expenses. For several forms of income, Slovenian legislation has a provision for part of that income not being taxed by recognising standardised expenses for acquisition of that income.

Standardised expenses of 10% are recognised on all contract income (work contracts, copyright fees if not derived from employment, student work), while taxpayers can only claim higher expenses if evidenced by appropriate documentation. Up to 40% expenses can be recognised for rent, and under certain conditions the self-employed may claim standardised expenses up to 25% of their income (but not more than EUR 25 000), and as much as 70% for a specific group. Since most taxable income derives from salary or pay and pensions, these amounts are relatively high, since in 2009 they reached over EUR 152 000.

As stated, three tax years were selected for calculation of tax expenditure relating to personal income tax: 2006, 2008 and 2009. The principle reason for selecting 2006 was because the allowance regime changed, primarily in relation to the existence of non-standard allowances, while 2008 and 2009 were selected as two successive years, in which no significant differences were made to allowances. As stated above, the 2010 data was not yet available at the time of writing. A problem that occurs in evaluating tax expenditure is that taxpayer data is confidential. A precise calculation of tax expenditure would require data on each taxpayer's tax base, the amount of allowances claimed, and the effective tax rate at which their tax base is taxed. Of course, this data is not accessible, therefore the evaluation of tax expenditure for income tax was calculated by first determining for each tax bracket the difference between the tax base before allowances are claimed (Tax Base I) and the base after allowances are claimed (Tax Base II). Tax Base II was then compared to the income tax collected in order to define the effective tax rate for an individual tax bracket. The tax expenditure was evaluated separately for each tax bracket using the product of the difference between the two bases (II and I) and the effective tax rate. Since the pension allowance reduces tax, the entire sum of allowances claimed within an individual tax bracket was added to that product. This produced the evaluated tax expenditure for personal income tax.

It was simpler to evaluate corporate income tax expenditure, since all allowances reduce the base, and the tax rate is proportional. Again in this case, the full data on individual taxpayers was not accessible, however aggregate figures for individual tax allowances in an individual were available. The sum of all allowances that reduce the base were multiplied by the relevant tax rate to produce an evaluation of the tax expenditure for that tax. In that case, three successive years were selected, since the types and level of allowance did not change significantly during the period before that. Over the period studied, the tax rate changed which had a major influence on the level of tax expenditure.

3.2 RESEARCH RESULTS ON PERSONAL INCOME TAX

The breakdown of claimed allowances reveals the predominance of the general allowance, which is available to all taxpayers (except dependent family members, i.e. students who have decided to submit an independent income tax return). The general allowance represented over 90% of the allowance total in 2006, and over 96% in 2008 and 2009, when non-standard allowances were cancelled. The allowance for temporary student work was also significant, while all other allowances together constituted less than 1% of the total.

As indicated in Table 3, the claimed allowance total increased compared to 2006 in the later observed tax years, which is largely the consequence of an increased general allowance and additional general allowances for people on low incomes. According to the methodology set out in the preceding sub-chapter, the amount of tax expenditure was evaluated and was highest in 2008 when residents' income was higher, since at that time Slovenia had yet to experience the consequences of the economic and financial crisis, which were subsequently seen in the returns for 2009 as unemployment began to increase. This provides a relatively low value for tax expenditure, as it does not cover 0.5% of collected income tax. The reason for, in part, is that it involves tax allowances or relief that reduces the tax base, while a second reason

is that the taxpayer structure in Slovenia in such that the majority fall within the first income tax bracket, where the tax expenditure total is highest. Allowances therefore contribute to the redistributive function. In 2006 the structure was somewhat different due to the 5 tax brackets, since 56.3% of taxpayers came within the first bracket, while only 0.7% of taxpayers fell within the fifth (Ministry of Finance, 2011). The proportion of tax expenditure linked to the first tax bracket (compared to total income tax expenditure) was 36.5%, with only 2.7% of total tax expenditure linked to the fifth bracket. In 2009, 58.2% of taxpayers fell within the first tax bracket, 26.9% in the second and 14.9% in the third (Ministry of Finance, 2011). If one analyses the tax expenditure per taxpayer in each tax bracket, one again finds that the proportion of total tax expenditure is highest in the first tax bracket, representing 45% of total tax expenditure, compared to 25% for the final three brackets. The situation was similar in 2008. A comparison of the average amount of tax expendtiure per taxpayer indicates that the amounts were almost the same in the first and second income tax brackets in 2008 and 2009 and lower in the second bracket. The average tax expenditure per taxpayer also increases due to a higher tax rate. In 2006 the average value of tax allowance reduction per taxpayer grew, since taxpayers with a higher base could claim a higher allowance, using the non-standard allowances which were set as a percentage of the base. The non-standard allowances therefore reduced the redistributive effect of progressive taxation.

Table 3

Personal income tax allowance structure, total value of allowances and total tax expenditure for 2006, 2008 and 2009 (in %)

	2006	**2008**	**2009**
Allowance for over-65s	0.005	0.003	0.003
Allowance for disabled people	0.001	0.001	0.001
Allowance for voluntary pension insurance	0.001	0.001	0.001
Allowance for dependent family members	0.038	0.031	0.032
General allowance	91.507	96.079	96.513
Allowance for student work	4.106	3.575	3.123
Allowance for cultural workers, journalists and sports-people	0.342	0.307	0.324
Pension allowance	0.006	0.004	0.003
Non-standard allowances	0.007	-	-
Total value of allowances, EUR billion	3.00	3.81	3.77
TOTAL tax expenditure, EUR million	882.88	924.86	919.46

Source: Internal TARS data, 2011 and own calculations

3.3 RESEARCH RESULTS FOR CORPORATE INCOME TAX

The calculation of tax expenditure for corporate income tax was also estimated using aggregated data for that tax. Table 4 gives a breakdown of tax allowances claimed compared to the total value of allowances, and tax expenditure with regard to the appropriate tax rate in each tax year. The investment allowance was the largest allowance by value. An increase in the R&D allowance was observed in 2010. New allowances also contributed to an increase in allowance value in 2010. Nevertheless, the effects of the economic crisis started to be seen that year, with a reduction in the value of allowances for employment, grants and pension insurance being observed. The total value of allowances for each year was approximately EUR 1 billion. Despite the increase in some allowances, the total value did not rise in 2009 and 2010, a result of course of the poorer business performance in those years. This led to a

decrease in tax expenditure, despite the fact that the tax rate was reduced by one percentage point each year.

Table 4

Corporate income tax allowance structure, total value of allowances and tax expenditure, 2008-10 (in %)

	2008	2009	2010
Investment allowance	58.1	57.3	56.9
R&D allowance	4.7	4.6	8.0
Allowance for employee participation in profit	-	-	5.8
Allowance for employment of disabled people	6.7	6.2	0.1
Allowance for practical work as part of professional education	0.1	0.1	7.5
Allowance for voluntary supplementary pension insurance	8.0	8.3	1.6
Grant allowance	2.1	2.1	0.3
Employment allowance	-	-	0.01
Allowances for Pomurje region	-	-	0.6
TOTAL value of allowances, EUR billion	1.29	0.99	1.07
TOTAL tax expenditure, EUR million	288.67	209.19	213.43

Source: Internal TARS data, 2011 and own calculations

The fact that the total tax expenditure and total allowance value reflects poorer economic performance is supported by the calculation of the ratio of tax expenditure to collected tax, since tax expenditure in 2008 represented only 22.8% of collected tax, while in 2010 it was up to 47.6% of collected tax (29.4% in 2009). The importance of tax allowances for businesses is also evident from a comparison of the claimed allowances and total subsidies from central and local government to the economy. In 2008 the value of subsidies to the economy was three times lower than the total of claimed allowances, while in 2010 it was half the total. Following the increase in subsidies in 2009, central government subsidies were lowered again in 2010.

4 CONCLUSION

In Slovenia neither the Ministry of Finance nor the Tax Administration calculate tax expenditure for specific taxes. In most cases of changes to legislation, only estimates of the reduction or increase in inflows to the budget the amendments will case are calculated. This analysis of tax allowances and tax expenditure is therefore the first evaluation of its kind in Slovenia. Only limited, largely aggregated personal and corporate income tax data was available, which was the main limitation of this study.

However, the estimated value is probably a good approximation of the actual figure and suitable for large-grain international comparisons, for analysing income redistribution from personal income tax in particular, analysing the importance of specific allowances for both taxes, as well as offering adequate data for managing appropriate tax policy.

The study found that tax expenditure for personal income tax was relatively low compared to the collected tax, and practically negligible as a percentage of GDP, while the relative proportion of tax expenditure for corporate income tax fell, largely as a consequence of the economic crisis.

REFERENCES

Bratić, V. and Urban, I., 2006. „Tax Expenditures in Croatia“. *Financial Theory and Practice,* 30 (2), 129-195.

Chambre des représentants de Belgique, 2011. *Budget des voies et moyens pour l'année budgétaire 2010*. DOC 52 2222/011. Available from: [http://www.dekamer.be/FLWB/PDF/52/2222/52K2222011.pdf].

Commission on Taxation, 2009. *Review of Tax Expenditure, Part 8*. Commission on Taxation report. Available from: [http://www.commissionontaxation.ie/downloads/Part%208.pdf]

Čok, M., 2007. "Reforms of the Slovenian Personal Income Tax System". *Economic and Business Review,* 9(4), 351-362.

DURS, 2011. *Spletni portal Davčne uprave Republike Slovenije*. Available from: [http://www.durs.gov.si/].

Huang, C. C. and Sahw, H., 2009. *New Analysis Shows "Tax Expenditures" Overall are Costly and Regressive.* Center on Budget and Policy Priorities. Available from: [http://www.cbpp.org/files/2-23-09tax2.pdf].

Joint Committee on Taxation, 2011. *Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates*. JCX-15-11.

Klun, M., 2011. *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.

Ministrstvo za finance Republike Slovenije, 2011. *Osnovni statistični podatki iz odločb odmere dohodnine za leto 2009*. Available from: [http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/javne_objave/Statistcnaanaliza2009-DOHODNINA.pdf].

OECD, 2010. *Tax Expenditures in OECD Countires*. Paris: OECD.

Poterba, J.M. 2011. "Introduction: Economic Analysis of Tax Expenditures." *National Tax Journal*, 64 (2), 451-458.

Surrey, S. S. and McDaniel, P. R., 1985. *Tax expenditure*. Cambridge: Harvard University Press.

Surrey, S. S., 1973. *Pathaways to Tax Reform 6*. Cambridge: Harward University Press.

Toder, E. J. 2005. *Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis*. Presented at National Tax Association meetings, Miami, Florida, November 19, 2005.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. Official Gazette of the Republic of Slovenia, 40/04 and 117/06.

ANALIZA POREZNIH IZDATAKA U SLOVENSKOM SUSTAVU POREZA NA DOHODAK I DOBIT

MAJA KLUN

FAKULTET ZA UPRAVU, LJUBLJANA, SLOVENIJA

JEL KLASIFIKACIJA: H20

SAŽETAK

Definicije koncepta poreznih izdataka razlikovale su se kroz vrijeme i među zagovarateljima raznih teorija. Analize poreznih izdataka bile su važan element nadzora procesa reforme povezanih s primjenom različitih vrsta poreznih poticaja i vođenjem ispravne porezne politike. Ovaj rad pruža ocjenu poreznih izdataka u sustavu poreza na dohodak i poreza na dobit u Sloveniji. Odabrane su tri porezne godine za izračun poreznih izdataka u okviru poreza na dohodak (2006., 2008. i 2009.), dok su za izračun poreza na dobit odabrane tri uzastopne godine (2008.-2010.). Porezni izdaci izračunati za porez na dohodak bili su najviši 2008. godine, međutim, njihova je razina razmjerno niska za sve tri godine i ne doseže 0,5% ukupnog naplaćenog poreza na dohodak. Porezni izdatak izračunat za porez na dobit bio je viši u usporedbi s naplaćenim porezom i dosegao je 47% u 2010., dok je 2008. iznosio malo preko 22%.

Ključne riječi: porezni izdaci, porezna umanjenja, porez na dohodak, porez na dobit, Slovenija

POREZ NA DOHODAK, DOPLATAK ZA DJECU I POMOĆ ZA UZDRŽAVANJE: VERTIKALNI I HORIZONTALNI UČINCI PRERASPODJELE DOHOTKA

IVICA URBAN
INSTITUT ZA JAVNE FINANCIJE, ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: D31, D33, H23, H24
doi: 10.3326/bpi.2012.4

SAŽETAK

U radu se analiziraju učinci preraspodjele dohotka koje izazivaju porez na dohodak s prirezom, pomoć za uzdržavanje i doplatak za djecu. Upotrebom hipotetičkih i stvarnih podataka otkriva se zadovoljava li fiskalni podsustav koji se sastoji od ta tri instrumenta načela vertikalne i horizontalne pravednosti. Za ujednačavanje dohodaka različitih tipova obitelji koristi se „modificirana OECD-ova ljestvica". Spomenuti fiskalni podsustav smanjuje nejednakost dohotka mjerenu Ginijevim koeficijentom za 12,8%, a učinak horizontalne nejednakosti je relativno nizak i iznosi 2,6% redistributivnog učinka. Najveći doprinos smanjenju nejednakosti pruža porez na dohodak s prirezom, a najveći doprinos horizontalnoj nejednakosti ostvaruje doplatak za djecu.

Ključne riječi: porezi, socijalne naknade, osobni odbitak, vertikalna i horizontalna pravednost, redistributivni učinak

1. UVOD

Neto fiskalnu korist možemo definirati kao razliku vrijednosti socijalnih naknada, javnih usluga i ostalih koristi koje neka obitelj ostvaruje od države i vrijednosti poreza, doprinosa i drugih davanja koja ta obitelj plaća državi. Načelo vertikalne pravednosti fiskalnog procesa zahtijeva da obitelji s nižim tržišnim dohocima trebaju ostvariti veću neto fiskalnu korist nego obitelji s višim dohocima. S druge strane, načelo horizontalne pravednosti zahtijeva da obitelji s jednakim tržišnim dohotkom ostvaruju jednaku neto fiskalnu korist. U suprotnom, javlja se horizontalna nejednakost, koja se obično drži nepoželjnim čimbenikom procesa preraspodjele. Ukupna promjena nejednakosti u raspodjeli dohotka rezultat je međudjelovanja čimbenika koji zadovoljavaju načelo vertikalne pravednosti i krše načelo horizontalne pravednosti (Duclos i Araar, 2006).

U ovom radu bavimo se preraspodjelom dohotka koju izaziva fiskalni podsustav sastavljen od tri važna instrumenta: poreza na dohodak s prirezom (PDP), pomoći za uzdržavanje (PUZ) i doplatka za djecu (DD). Temeljem poznavanja njihovog dizajna možemo pretpostaviti da sva tri instrumenta zadovoljavaju načelo vertikalne pravednosti. Naime, dohodovni cenzus i formule za izračun PUZ-a i DD-a određeni su tako da samo obitelji s niskim dohocima imaju pravo na ostvarenje tih naknada. Porez na dohodak, zahvaljujući osobnim odbicima i progresivnom rasporedu poreznih stopa, relativno više opterećuje pojedince i obitelji s višim dohocima.

Stoga se može očekivati i da cijeli fiskalni podsustav koji se sastoji od PDP-a, PUZ-a i DD-a zadovoljava načelo vertikalne pravednosti, odnosno da u prosjeku smanjuje dohodovne razlike između „bogatijih“ i „siromašnijih“. No, istodobno možemo pretpostaviti da podsustav izaziva i horizontalnu nejednakost. Naime, PDP, PUZ i DD su zasebni fiskalni instrumenti koji nisu nužno međusobno usklađeni u smislu zadovoljenja načela horizontalne pravednosti. Nadalje, u procjeni redistributivnih učinaka općenito veliku ulogu igraju definicije dohotka, posebice vezano uz „ujednačavanje“ dohodaka obitelji s različitom strukturom prema broju i starosti članova, te njihovim životnim potrebama. Horizontalna nejednakost dijelom se javlja zbog toga što istraživač u svojoj analizi koristi drukčiju definiciju „ujednačavanja“ dohotka od one koju koriste donositelji ekonomskih odluka.

Cilj je ovog rada otkriti zašto PDP, PUZ i DD izazivaju horizontalnu nejednakost, te izmjeriti vertikalni i horizontalni učinak tog fiskalnog podsustava. Pri tome se za ujednačavanje dohodaka različitih obitelji koristi „modificirana OECD-ova ljestvica“, o čemu se govori u drugom dijelu rada. U trećem dijelu analizira se utjecaj PDP-a, PUZ-a i DD-a na dohodak hipotetičkih obitelji koje se razlikuju po broju članova i ostvarenom tržišnom dohotku. U četvrtom dijelu prikazani su izračuni vertikalnog i horizontalnog učinka PDP-a, PUZ-a i DD-a na temelju stvarnih podataka o dohocima kućanstava u Hrvatskoj 2008. Peti dio rada sadrži zaključak.

2. UJEDNAČAVANJE OBITELJSKIH DOHODAKA

Na početku analize potrebno je utvrditi koje obitelji imaju jednak, a koje različit dohodak. Primjerice, obitelji A, B i C redom su zaradile mjesečni tržišni dohodak od 7.500, 10.500 i 13.500 kuna. Pretpostavimo da se obitelj A sastoji od dva odrasla člana, obitelj B dva odrasla člana i dvoje djece, a obitelj C dvoje odraslih i četiri djeteta, te da su jednake u svim ostalim aspektima. Obitelj C ostvaruje 80% veći dohodak od obitelji A, međutim, je li životni standard članova te obitelji 80% veći od standarda članova obitelji A? Zasigurno ne, jer su *potrebe* obitelji C, koja ima šest članova, veće od potreba dvaju članova obitelji A.

Dakle, u analizi nas zapravo ne zanima ukupni dohodak obitelji, već životni standard koji članovi obitelji ostvaruju tim dohotkom. Kako odrediti životni standard različitih obitelji s obzirom na ukupni dohodak, broj i strukturu članova obitelji, te različite druge čimbenike koji utječu na kvalitetu života? Na ovo pitanje gotovo je nemoguće odgovoriti. Ipak, radi provedivosti analize, smišljene su formule *ujednačavanja dohotka* različitih obitelji. U ovom radu koristimo uvriježenu „modificiranu OECD-ovu ljestvicu“ (MOECD), koja funkcionira na sljedeći način: za različite vrste obitelji izračunavaju se bodovi, tako što se prvom odraslom članu dodjeljuje 1 bod, svakom sljedećem odraslom članu 0,5 bodova, a svakom djetetu 0,3 boda. Ova ljestvica uvažava ekonomije obujma koje se ostvaruju zajedničkim životom u obitelji odnosno kućanstvu, uz dodatnu pretpostavku da djeca imaju manje potrebe od odraslih članova. Zanemaruju se sve ostale okolnosti koje bi mogle utjecati na životni standard obitelji. Svakako, ova ljestvica je arbitrarna, ali s obzirom na njenu veliku zastupljenost u sličnim istraživanjima, pokazalo se korisnim upotrijebiti je kao polazište u analizi.[1]

Preračunato u bodovima, obitelj A s dva odrasla člana „dobiva“ 1,5, obitelj B s dva odrasla člana i dva djeteta 2,1, a obitelj s dvoje odraslih i četiri djeteta 2,7 boda. Ukupni dohodak obitelji dijeli se brojem bodova kako bi se dobio „ujednačeni dohodak“. U Tablici 1. vidimo da sve obitelji imaju jednak ujednačeni dohodak od 5.000.

[1] Državni zavod za statistiku koristi MOECD u izračunu stope siromaštva i nejednakosti dohotka. Vidjeti DZS (2011).

Tablica 1.
Ujednačavanje dohotka prema „modificiranoj OECD-ovoj ljestvici"

Obitelj	Odrasli	Djeca	Ukupni dohodak	Broj bodova	Ujednačeni dohodak
A	2	0	7.500	1,5	5.000
B	2	2	10.500	2,1	5.000
C	2	4	13.500	2,7	5.000

3. IZVORI HORIZONTALNE NEJEDNAKOSTI

Za hipotetičke obitelji A, B i C te različite iznose dohotka izračunavamo iznose plaćenog poreza na dohodak i prireza, a zatim i iznose pomoći za uzdržavanje i doplatka za djecu. Ukupni dohodak prije poreza i socijalnih naknada (UDP) jednak je dohotku kako ga definira Zakon o porezu na dohodak.[2] Ostvaruju ga odrasli članovi, tako da svaki zarađuje polovicu UDP-a. Također pretpostavljamo da su sva djeca u dobi od 7 do 14 godina. Stopa prireza je 12%. Tablica 2. donosi iznose poreza i naknada za osam različitih iznosa UDP-a između 0 i 15 tisuća kuna. Izračuni su napravljeni prema zakonima i pravilnicima koji su vrijedili 1. siječnja 2012.[3]

Pogledajmo iznose poreza i naknada svih triju obitelji za UDP od nula kuna. Nijedna obitelj ne plaća porez na dohodak jer ga i ne ostvaruju. Obitelj A ostvaruje 800 kuna, obitelj B 1.700 kuna, a obitelj C 2.600 kuna pomoći za uzdržavanje. Pomoć za uzdržavanje izračunava se množenjem osnovice koja iznosi 500 kuna i faktora koji ovisi o strukturi obitelji.[4] Za obitelj A faktor iznosi 1,6, a za svako dijete u dobi od 7 do 15 godina povećava se za 0,9, tako da obitelj B s dvoje djece ima faktor 3,4, a obitelj C s četvero djece faktor 5,2. Dakle, pomoć za uzdržavanje uvažava veće potrebe obitelji s djecom. Međutim, obitelji s djecom ostvaruju i dodatno pravo na doplatak za djecu, tako da se razlika između obitelji A, te obitelji B i C još više povećava. Za obitelji bez dohotka doplatak za djecu po djetetu iznosi oko 300 kuna, a za treće i četvrto dijete isplaćuje se dodatno i pronatalitetni dodatak od 500 kuna po djetetu.[5] Tako je za obitelj B ukupni doplatak za djecu oko 600 kuna, a za obitelj C oko 2.200 kuna.

Iznosi pomoći za uzdržavanje i doplatka smanjuju se kako raste UDP, pa obitelj A već pri dohotku od 1.000 kuna nema pravo na pomoć za uzdržavanje, a za obitelj B ona se smanjuje na 700 kuna, odnosno 1.600 kuna za obitelj C. Doplatak za djecu obitelji B smanjuje se na oko 400 kuna pri UDP-u od 5.000 kuna, a za više dohotke iščezava. Obitelj C i pri UDP-u od 10.000 kuna ostvaruje doplatak za djecu od oko 1.800 kuna (oko 200 kuna za svako dijete plus pronatalitetni dodatak od 1.000 kuna).

Iznos poreza na dohodak s prirezom jednak je nula za niske dohotke zahvaljujući osobnom odbitku koji iznosi 1.800 kuna za svakog odraslog člana. Jedan odrasli član u obiteljima koje imaju djecu ostvaruje i pravo na dodatni odbitak za djecu, i to u iznosu od 2.160 kuna za dvoje djece u obitelji B, odnosno 6.480 kuna za četvero djece u obitelji C. Zbog toga uočavamo da za iste razine UDP-a obitelji B i C plaćaju manje poreza od obitelji A.

[2] Primjerice, ako se radi o plaći, dohodak je jednak je bruto plaći umanjenoj za doprinose iz plaće.
[3] Zakon o porezu na dohodak (NN 177/04, NN 73/08, NN 80/10). Najnovije promjene Zakona o porezu na dohodak stupaju na snagu 1. ožujka 2012. (NN 12/02).
[4] Zakon o socijalnoj skrbi (NN 57/11).
[5] Zakon o doplatku za djecu (NN 94/01, NN 138/06, NN 107/07, NN 37/08, NN 61/11).

Tablica 2.
Dohoci, porezi i socijalne naknade za hipotetičke obitelji

UDP	PDP	PUZ	DD	UDN	UUDP	UUDN
			Obitelj A			
0	0	800	0	800	0	533
1.000	0	0	0	1.000	667	667
2.000	0	0	0	2.000	1.333	1.333
3.000	0	0	0	3,000	2.000	2.000
4.000	54	0	0	3,946	2.667	2.631
5.000	188	0	0	4.812	3.333	3.208
10.000	860	0	0	9.140	6.667	6.093
15.000	2.144	0	0	12.856	10.000	8.571
			Obitelj B			
0	0	1.700	599	2.299	0	1.095
1.000	0	700	599	2.299	476	1.095
2.000	0	0	599	2.599	952	1.238
3.000	0	0	499	3499	1.429	1.666
4.000	27	0	499	4472	1.905	2.130
5.000	94	0	399	5.305	2.381	2.526
10.000	570	0	0	9.430	4.762	4.490
15.000	1.548	0	0	13.452	7.143	6.406
			Obitelj C			
0	0	2.600	2.197	4.797	0	1.777
1.000	0	1.600	2.197	4.797	370	1.777
2.000	0	600	2.197	4.797	741	1.777
3.000	0	0	2.197	5197	1.111	1.925
4.000	27	0	1.998	5971	1.481	2.211
5.000	94	0	1.998	6.904	1.852	2.557
10.000	430	0	1.798	11.368	3.704	4.210
15.000	1.072	0	0	13.928	5.556	5.159

Ukupni dohodak obitelji nakon poreza i socijalnih naknada (UDN) jednak je UDP-u umanjenom za PDP i uvećanom za PUZ i DD. Sada UDP i UDN ujednačavamo koristeći „modificiranu OECD-ovu ljestvicu“, čime dobivamo ujednačeni UDP (UUDP) i ujednačeni UDN (UUDN), koji su prikazani u zadnja dva stupca Tablice 2.

Grafikon 1. prikazuje izračune UUDN-a za čitav niz vrijednosti UUDP-a. Promatrajući funkcijski odnos između UUDN-a (uspravna os) i UUDP-a (vodoravna os) možemo vizualno uočiti izaziva li podsustav koji se sastoji od PDP-a, PUZ-a i DD-a horizontalnu nejednakost. Primjerice, promotrimo kolike su vrijednosti UUDN-a za obitelji A, B i C kada je UUDP jednak nuli. One se značajno razlikuju, pri čemu najmanje dobiva obitelj A, zatim obitelj B, a najviše ostvaruje obitelj C. Horizontalna nejednakost javlja se u cijelom intervalu od 0 do 3.700.

Grafikon 1.

Ujednačeni dohoci, porezi i socijalne naknade za hipotetičke obitelji (u tis. kn)

Uzrok možemo pronaći u već spomenutoj činjenici da obitelji B i C dobivaju veći iznos pomoći za uzdržavanje od obitelji A jer imaju djecu, a također primaju i doplatak za djecu. Osim toga, obitelj C prima uvećani doplatak za djecu u ime pronatalitetnog dodatka za treće i četvrto dijete. Prisjetimo se da modificirana OECD-ova ljestvica pripisuje obitelji 2,1 bod, što je 40% više od 1,5 bodova koliko se pripisuje obitelji A; za razliku od toga obitelj B pri UDP-u od nula kuna dobiva 2.299 kuna socijalnih naknada, a to je čak 187% više od iznosa koji prima obitelj A. Dakle, horizontalna nejednakost proizlazi iz činjenice da naš fiskalni sustav procjenjuje da obitelji s djecom i niskim dohotkom imaju puno veće potrebe nego što je implicirano u MOECD-u.

Kod UUDP-a od 3.700 obitelj C gubi pravo na doplatak za djecu, pa tako i na pronatalitetni dodatak. Nakon te točke, sve do iznosa ujednačenog dohotka od oko 12.000, obitelji A, B i C imaju jednak UUDN, što znači da nema horizontalne nejednakosti. Nakon te točke, UUDN obitelji A veći je od UUDN-a obitelji B i C, što opet predstavlja horizontalnu nejednakost.

Ostali izvori horizontalne nejednakosti su uvećani osobni odbitak za umirovljenike, koji iznosi 3.200 kuna spram osnovnog osobnog odbitka od 1.800 kuna, te uvećani osobni odbici za osobe koje borave na područjima posebne državne skrbi 1., 2. i 3. skupine (PPDS1, PPDS2, PPDS3) i brdsko-planinskim područjima (BPP), te za njihovu djecu. Tablica 3. prikazuje koliki ukupni osobni odbitak mogu ostvariti odrasli članovi obitelji A, B i C izvan i unutar posebnih područja. Primjerice, za obitelj C koja živi na PPDS1-u, osobni odbitak člana koji ostvaruje dodatni odbitak za djecu iznosi čak 17.764 kune, a za drugog člana 3.840 kuna. Naravno, kako bi se ostvario puni iznos osobnog odbitka potrebno je imati dohodak veći od nominalnog iznosa odbitka.

Tablica 3.
Ukupni osobni odbitak na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima

	A		B		C	
	Član 1	Član 2	Član 1	Član 2	Član 1	Član 2
Opći	1.800	1.800	3.960	1.800	8.280	1.800
PPDS3/BPP	2.400	2.400	5.280	2.400	11.040	2.400
PPDS2	3.200	3.200	7.040	3.200	14.720	3.200
PPDS1	3.840	3.840	8.448	3.840	17.664	3.840

Grafikon 2. prikazuje usporedbu tri vrste obitelji: B, čiji članovi žive izvan posebnih područja (već prikazanu u Tablici 2. i Grafikonu 1.), te B i C čiji članovi žive na PPDS1. Za niske UUDP-e nema razlike u UUDN, ali nakon UUDP-a od 4.000 UUDN za dva tipa obitelji počinje rasti, sve do 2.000 za UUDP od 20.000.

Grafikon 2.
Ujednačeni dohoci, porezi i socijalne naknade za hipotetičke obitelji (u tis kn.)

4. IZRAČUN VERTIKALNOG I HORIZONTALNOG UČINKA

Prethodna analiza pomaže nam uvidjeti razloge nastanka horizontalne nejednakosti u podsustavu PDP-a, PUZ-a i DD-a, dohodovne intervale na kojima se pojavljuje, i njene okvirne razmjere. Međutim, izračuni su napravljeni za hipotetičke obitelji i ne pružaju nam uvid u stvarno stanje u Hrvatskoj. Zbog toga u sljedećoj analizi koristimo stvarne podatke o dohocima kućanstava i izračunavamo pokazatelje vertikalnog i horizontalnog učinka. Podaci dolaze iz Ankete o potrošnji kućanstava (APK) Državnog zavoda za statistiku, za 2008. APK sadrži neto tržišne i netržišne dohotke članova kućanstava, te podatke o različitim obilježjima kućanstava i njihovih članova.

UDP kućanstva jednak je zbroju dohodaka iz različitih izvora koji se oporezuju porezom na dohodak (plaće, mirovine, samostalni rad, povremeni samostalni rad, imovina), uvećan za socijalne naknade (osim PUZ-a i DD-a), primljene darove i vrijednost vlastite proizvodnje. Iznosi PDP-a, PUZ-a i DD-a su simulirani pomoću mikrosimulacijskog modela Instituta za javne financije, koji primjenjuje zakone i pravilnike iz 2008. godine. UDN kućanstva je jednak UDP-u umanjenom za simulirane iznose PDP-a, i uvećanom za simulirane iznose PUZ-a i DD-a. UUDP i UUDN su kao i ranije izračunati dijeljenjem vrijednosti UDP-a i UDN-a brojem bodova izračunatim koristeći MOECD.

Točkice na Grafikonu 4. predstavljaju odnos UUDN-a i UUDP-a za 3.108 kućanstava iz uzorka APK-a, a slika nas podsjeća na Grafikon 1.: kućanstva s niskim UUDP-om u prosjeku ostvaruju pozitivnu neto korist od fiskalnog podsustava (UUDP<UUDN), dok kućanstva s višim UUDP-om prosječno ostvaruju negativnu neto korist (UUDN<UUDP). To je pokazatelj koji nagovješćuje da PDP, PUZ i DD zajedno ostvaruju vertikalnu pravednost, odnosno transferiraju dohodak od obitelji s višim dohocima onima s nižim dohocima. Međutim, za svaku razinu UUDP-a vidimo da se razlikuju razine UUDN-a, što je manifestacija horizontalne nejednakosti. Primjerice, za UUDP od 2.000, vrijednosti UUDN-a variraju od 2.000 do 2.800.

Grafikon 3.

Ujednačeni dohoci za kućanstva iz uzorka APK za 2008. (u tis. kn.)

Nejednakost u raspodjeli dohotka mjeri se Ginijevim koeficijentima. Podsustav PDP-a, PUZ-a i DD-a smanjuje nejednakost dohotka s 0,3222, koliko iznosi Ginijev koeficijent UUDP-a (G_X), na 0,2898, kolika je vrijednost Ginijevog koeficijenta UUDN-a (G_N), što je prikazano u Tablici 4. (Urban, 2012). Razlika tih dvaju koeficijenata ($\Delta = G_X - G_N$) zove se redistributivni učinak i on je jednak 0,0424, što znači da podsustav smanjuje nejednakost dohotka za 12,8%. Koeficijent koncentracije UUDN-a ($D_{N;X}$) govori kolika bi bila nejednakost UUDN-a kada ne bi bilo horizontalne nejednakosti. Razlika $R = G_N - D_{X;N}$ zove se učinak rerangiranja i mjera je horizontalne nejednakosti. U našem slučaju iznosi 0,0011, što znači da bi redistributivni učinak bio 2,6% veći kada ne bi bilo horizontalne nejednakosti, a bio bi jednak vertikalnom učinku $V = G_X - D_{X;N}$, koji iznosi 0,0435.

Tablica 4.

Nejednakost dohotka, redistributivni, vertikalni i horizontalni učinak

	Vrijednost	% G_X
G_X	0,3322	100,0
G_N	0,2898	87,2
$D_{N;X}$	0,2887	86,9
Δ	0,0424	12,8
	Vrijednost	% Δ
Δ	0,0424	100,0
V	0,0435	102,6
R	0,0011	2,6

Kako bismo otkrili koliko su pojedinačni instrumenti podsustava zaslužni za postizanje vertikalne pravednosti i horizontalne nejednakosti, dekomponiramo granične promjene redistributivnog učinka, vertikalnog učinka i učinka rerangiranja. Izračunavamo koliko bi se promijenili ti učinci u zamišljenoj situaciji kada bi se iznosi UDP-a, PDP-a, PUZ-a i DD-a neovisno povećali za mali postotak e , jednak za sva kućanstva u uzorku.

Najveći doprinos promjeni vertikalnog učinka daje PDP (70,1%), a zatim DD (17,9%) i PUZ (12%). Najviše rerangiranja odnosno horizontalne nejednakosti stvara DD (46,6%), a zatim slijede PDP (33,3%) i PUZ (20,1%). Međutim, moramo uočiti da se udjeli instrumenata u ukupnom UUDP-u značajno razlikuju. Prednjači PDP čiji ukupni iznos za sva kućanstva čini 6,74% ukupnog UUDP-a, što je puno više od udjela DD-a (0,9%) i PUZ-a (0,45%). Dakle, udio PDP-a 7,5 je puta veći od udjela DD-a, odnosno čak 15,1 puta veći od udjela PUZ-a. Zbog toga doprinose učincima triju instrumenata dijelimo njihovim udjelima u ukupnom UUDP-u, a zatim još s tako dobivenim omjerom za PDP. Rezultati pokazuju da zapravo PUZ najsnažnije doprinosi promjeni vertikalnog učinka, i to 2,6 puta više nego PDP, po „novčanoj jedinici“ instrumenta, a DD je 1,9 puta snažniji od PDP-a. S druge strane, socijalne naknade DD i PUZ puno snažnije (10,4 i 9,1 puta više) pridonose promjeni učinka rerangiranja.

Tablica 5.

Doprinosi poreza na dohodak s prirezom, pomoći za uzdržavanje i doplatka za djecu redistributivnom, vertikalnom i horizontalnom učinku

	PDP	PUZ	DD	Ukupno
		Postotni doprinosi		
Vertikalni učinak	70,1	12,0	17,9	100,0
Učinak rerangiranja	33,3	20,1	46,6	100,0
Redistributivni učinak	72,3	11,5	16,3	100,0
		Normalizirani doprinosi		
Vertikalni učinak	1,0	2,6	1,9	
Učinak rerangiranja	1,0	9,1	10,4	
Redistributivni učinak	1,0	2,4	1,7	
% ukupnog UUDP-a	6,74	0,45	0,90	

5. ZAKLJUČAK

U radu je analizirana horizontalna nejednakost koju izazivaju porez na dohodak s prirezom, pomoć za uzdržavanje i doplatak za djecu. Za ujednačavanje dohotka različitih vrsta obitelji korištena je „modificirana OECD-ova ljestvica“. Podsustav koji čine spomenuta tri instrumenta smanjuje nejednakost dohotka za oko 13%, što znači da je zadovoljeno načelo vertikalne pravednosti. Horizontalna nejednakost posljedica je nekoliko čimbenika. U sustavu poreza na dohodak neke skupine stanovnika (umirovljenici i obitelji koje žive na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima) ostvaruju veće osobne odbitke od općih osobnih odbitaka. Pomoć za uzdržavanje i doplatak za djecu stvaraju značajnu razliku u dohotku između obitelji s djecom i bez djece. Unatoč tim čimbenicima, horizontalna nejednakost podsustava je relativno niska i iznosi tek oko 2,6% redistributivnog učinka, a najveću ulogu u njenom stvaranju ima doplatak za djecu.

LITERATURA

Duclos, J.-Y. i Araar, A., 2006. *Poverty and Equity Measurement, Policy and Estimation with DAD.* London: Kluwer Academic Publishers.

Urban, I., 2012. „Contributions of taxes and benefits to vertical, horizontal and redistributive effects“. Mimeo. Institute of Public Finance, Zagreb.

Zakon o socijalnoj skrbi, NN 57/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o doplatku za djecu, NN 94/01, 138/06, 107/07, 37/08, 61/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na dohodak, NN 177/04, 73/08, 80/10. Zagreb: Narodne novine.

DZS, 2011. *Pokazatelji siromaštva u 2010*. i broj 14.1.2. Državni zavod za statistiku.

PERSONAL INCOME TAX, BASIC FAMILY ALLOWANCE AND CHILD BENEFIT: VERTICAL AND HORIZONTAL EFFECTS OF INCOME REDISTRIBUTION

IVICA URBAN

INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: D31, D33, H23, H24

SUMMARY

This paper analyses the redistributive effects of personal income tax and surtax, basic family allowance and child benefit. Using hypothetical and real data on family incomes, it is examined whether the fiscal subsystem consisting of those three instruments meets the principles of vertical and horizontal equity. The modified OECD scale is used in income equalization for different types of families. The mentioned fiscal subsystem reduces income inequality, measured by the Gini coefficient by 12.8%, while the horizontal inequity effect is relatively low and amounts to 2.6% of the redistributive effect. The largest contribution to the reduction of inequality is provided by personal income tax and surtax, whereas the largest contributor to horizontal inequity is child benefit.

Keywords: taxes, social benefits, personal allowance, vertical and horizontal equity, redistributive effect

UTJECAJ IZDATAKA U OPOREZIVANJU DOHOTKA NA HORIZONTALNU PRAVEDNOST

HRVOJE ŠIMOVIĆ
EKONOMSKI FAKULTET, ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: H24
doi: 10.3326/bpi.2012.5

SAŽETAK

Poreznim izdacima smatraju se sve olakšice, ali i ostali porezni postupci, kojima se smanjuje ili odbija iznos poreza, a koje bi u suprotnome porezni obveznici bili dužni platiti. Izdaci kod poreza na dohodak u Hrvatskoj brojni su te čine važan segment porezne i socijalne politike. U radu se analizira utjecaj izdataka u oporezivanju dohotka u Hrvatskoj na horizontalnu pravednost, pa se u kontekstu toga analiza vrši prema izvorima dohotka. U radu je obuhvaćeno razdoblje od 2001. kada je uvedena većina olakšica koja i danas postoji u sustavu poreza na dohodak. Nadalje, analiza obuhvaća isključivo porezne obveznike koji su podnijeli godišnju poreznu prijavu što je uostalom i preduvjet za ostvarivanje većine poreznih olakšica. Rezultati istraživanja ukazuju kako olakšice značajno umanjuju iznos oporezivog dohotka, a razlike u efektivnom poreznom opterećenju između promatranih izvora dohotka ukazuju na horizontalnu nejednakost kod poreza na dohodak u Hrvatskoj.

Ključne riječi: porez na dohodak, godišnja porezna prijava, porezni izdaci, olakšice, horizontalna pravednost, Hrvatska

1. UVOD

Porez na dohodak u Hrvatskoj složen je porezni oblik. Osim brojnih olakšica, kompleksnost je uvjetovana mnogim drugim elementima kao što su više izvora (vrsta) dohotka, način utvrđivanja konačnog poreza te uvjeti i mogućnosti podnošenja godišnje porezne prijave. Kad se govori o poreznim izdacima, osim osnovnog osobnog odbitka, brojne olakšice uglavnom se ostvaruju kroz godišnju prijavu poreza na dohodak. Budući da je poznato da porezni izdaci, odnosno olakšice imaju značajan utjecaj na ostvarivanje horizontalne pravednosti, takva analiza za Hrvatsku mora se provesti kroz prizmu porezne prijave. Kako bi se analizirao utjecaj izdataka na horizontalnu pravednost, analiza se poreznih izdataka vrši prema različitim izvorima (vrstama) dohotka kod poreza na dohodak u Hrvatskoj.

Osnovnu podlogu za analizu čine dostupna statistička izvješća informacijskog sustava Porezne uprave o obrađenim godišnjim prijavama poreza na dohodak. Zbog nemogućnosti razdvajanja u okviru navedenih izvještaja, u empirijskom dijelu analize prirez će se promatrati zajedno s porezom na dohodak. Problem navedenih statističkih izvješća je u tome što ne obuhvaćaju porezne obveznike koji nisu bili dužni podnijeti poreznu prijavu. Nadalje, statistički podaci za ostale izvore dohotka za razdoblje prije 2005. formirali su se na drugačiji način. Tako za razdoblje 2001.-04. postoje samo podaci za dohodak od nesamostalnog rada i dohodak od samostalne djelatnosti. Slično je i s podacima o visini pojedinih vrsta olakšica prema izvorima

dohotka koji se mogu promatrati tek od 2005. Ipak, s obzirom na velik broj podnijetih poreznih prijava i činjenicu da kroz poreznu prijavu dolazi do jednakog tretmana svih izvora dohotka čime se ostvaruju i brojne olakšice, ovi podaci mogu poslužiti kao dobra osnova za analizu utjecaja izdataka kod poreza na dohodak na horizontalnu pravednost.

Osnovni je cilj ovog rada utvrditi koliko olakšice koje se ostvaruju kroz godišnju prijavu poreza na dohodak imaju utjecaj na horizontalnu pravednost. U tom kontekstu, osim teoretskih osnova i pregleda postojećih istraživanja, u radu se prvo analiziraju vrste i razvoj olakšica i oslobođenja kod poreza na dohodak te najznačajnije promjene u razdoblju 2001.-10. Zatim se analiziraju trendovi u broju poreznih prijava i strukturi povrata poreza. Središnji dio rada čini analiza visine i strukture olakšica kod poreza na dohodak te njihov utjecaj na prosječno i efektivno porezno opterećenje. Osnovna metodologija koja se u tom kontekstu koristi jest izračun prosječnih i efektivnih poreznih stopa prema izvorima dohotka. Rezultati istraživanja pokazuju kako porezni izdaci imaju značajan utjecaj na horizontalnu nejednakost kod poreza na dohodak u Hrvatskoj.

2. POREZNI IZDACI I HORIZONTALNA PRAVEDNOST: TEORETSKA PITANJA I PREGLED LITERATURE

Porezni izdaci čest su instrument kojim država nastoji postići određene ekonomske i socijalne učinke. Sve zemlje koriste se poreznim izdacima, a njihova najčešća upotreba dolazi do izražaja kod izravnih poreza, prije svega poreza na dohodak i poreza na dobit. Zbog sve većeg broja i obujma poreznih izdataka, njihova su pravilna uporaba, kvalitetno administriranje i evidencija postali velik izazov za porezne vlasti i cijelu državu. Naime, porezni izdaci nužno poskupljuju administriranje i smanjuju prihode državnih blagajni. Iako postoje i određene prednosti uvođenja poreznih izdataka, normativna teorija javnih financija uglavnom više naglašava njihove negativne strane (Bratić, 2006b: 123-125).

U tom kontekstu, jedna od karakteristika poreznih izdataka jest da rezultiraju nepotpunom definicijom oporezivog dohotka i tako slabe jednakost poreza na dohodak u horizontalnome i vertikalnom smislu (Bratić, 2006b:122). Što se tiče horizontalne nejednakosti, koja je predmet ovog rada, upravo se porezni izdatci navode kao jedan od osnovnih elemenata kojima se narušava načelo horizontalne pravednosti. Naime, što je veći broj olakšica, to je veća mogućnost narušavanja porezne osnovice. Na taj način često dolazi do različite porezne obveze između poreznih obveznika sa sličnim ili istim primanjima, što je izravno narušavanje načela horizontalne pravednosti (World Bank, 2003).

U domaćoj literaturi, istraživanja vezana za porezne izdatke i horizontalnu pravednost rijetka su i uglavnom se prepoznaju kao dijelovi istraživanja vezanih uz oporezivanje dohotka.[1] Što se tiče samih poreznih izdataka, u Hrvatskoj i zemljama regije češće su usporedne analize i istraživanja vezana uz poticaje kod poreza na dobit (npr. Kraljić, 2001; Raičević i Nenadić, 2005; Šimović i Mihelja Žaja, 2010; Lazović-Pita i Pita, 2012). Za Sloveniju postoji tek jedno istraživanje koje analizira izdatke kod poreza na dohodak i kod poreza nad dobit (Klun, 2012), ali postoje usporedne analize olakšica kod poreza na dohodak (Blažić, 2006; Blažić i Drezgić, 2012). Jedino sustavno istraživanje o poreznim izdacima u Hrvatskoj sadržano je u Bratić i Urban (2006) u kojemu se analiziraju porezni izdaci kod poreza na dohodak, poreza na dobit, PDV-a i poreza na promet nekretnina. Također, u Bratić (2011) sadržana je analiza izdataka kod poreza na dobit u Hrvatskoj.

[1] Horizontalna pravednost (jednakost) se uglavnom analizira na temelju mikropodataka ili modeli s tipiziranim pojedincima/obiteljima ili hipotetički podaci (npr. vidjeti Čok i Urban, 2007; Bönke i Eichfelder, 2010). Za dobar pregled literature o horizontalnoj nejednakosti vidjeti Duclos i Araar (2006).

Navedena istraživanja pokazuju kako Hrvatska obiluje brojnim olakšicama i oslobođenjima koja umanjuju poreznu osnovicu i narušavaju konzistentnost poreznog sustava. Ostala istraživanja uglavnom se parcijalno bave ili pitanjem olakšica ili pitanjem horizontalne pravednosti. Kad se govori općenito o pravednosti u oporezivanju, domaća literatura relativno je bogata raspravama i analizama vezano uz odabir dohodovnog ili potrošnog koncepta oporezivanja (za dobar pregled i analizu vidjeti Blažić, 2006). S druge strane broj empirijskih istraživanja nešto je skromniji i više usmjeren na pitanja progresivnosti, vertikalne i horizontalne pravednosti te nejednakosti u raspodjeli dohotka i poreznog tereta (Kesner-Škreb i sur., 2001; Kesner-Škreb i Madžarević-Šujster, 2004; Sever i Drezgić, 2003; Urban, 2006; Čok i Urban, 2007). Iako su navedeni radovi primarno usmjereni na istraživanje progresivnosti sustava i raspodjelu dohotka, oni jasno ukazuju na značajan utjecaj poreznih izdataka (prije svega osobnog odbitka) na ostvarivanje progresivnosti sustava, kao i postojanje (horizontalne) nejednakosti u raspodjeli poreznog tereta, pa time i dohotka između različitih socijalnih skupina. Uz navedena empirijska istraživanja postoji značajan broj preglednih radova koji ukazuju na kompleksnost sustava oporezivanja dohotka zbog brojnih poreznih izdataka te paralelno s time i narušavanje načela horizontalne pravednosti (vidjeti primjerice Zuber, 2010; Šimović i Deskar Škrbić, 2010).

3. POREZNI IZDACI U POREZU NA DOHODAK U HRVATSKOJ

U uvodu je napomenuto kako je porez na dohodak u Hrvatskoj kompleksan porezni oblik. Ta kompleksnost se između ostalog ogleda u broju poreznih izdataka. Prema definiciji, porezni izdaci odnose se na porezne postupke kojima se smanjuju ili odbijaju iznosi poreza koje bi u suprotnome porezni obveznici bili dužni platiti (Bratić, 2006a). Prema tome izdaci kod poreza na dohodak mogu se podijeliti u dvije osnovne skupine: umanjenja porezne osnovice i umanjenja porezne obveze. U tom kontekstu, kao treća vrsta poreznog izdatka može se smatrati i snižena porezna stopa za pojedine izvore dohotka (vidjeti Sliku 1.).

Slika 1.
Vrste izdataka kod poreza na dohodak

Napomena: HRVI-hrvatski ratni vojni invalidi, PPDS-područja posebne državne skrbi, BPP-brdsko planinska područja.
Izvor: autor

Naime za dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala te određene druge dohotke kod plaćanja predujmova poreza koristi se samo jedna stopa i tako plaćeni predujam smatra se konačnim porezom te se ne mora podnositi porezna prijava. U navedenim slučajevima, osim kod poreza na dohodak od kapitala, priznaju se i određeni izdaci koji umanjuju poreznu osnovicu. Tako plaćeni predujam može biti niži od one porezne obveze koja bi bila razrezana da se primijenila progresivna tarifa u poreznoj prijavi. U takvim slučajevima porezna se stopa također može promatrati kao porezni izdatak.

S obzirom da predmet rada obuhvaća instrument porezne prijave, analiza će biti usredotočena na porezne izdatke, odnosno olakšice koje se ostvaruju kroz poreznu prijavu. To se prije svega odnosi na razna umanjenja osnovice te umanjenja porezne obveze. Kod umanjenja osnovice posebno treba spomenuti osnovni osobni odbitak te njegov dodatak za uzdržavane članove obitelji koji se ostvaruje prilikom plaćanja predujmova poreza na dohodak.

U Tablici 1. navedene su vrste poreznih izdataka, odnosno nominalni iznosi olakšica i umanjenja dohodaka iz godišnjih prijava poreza na dohodak za razdoblje 2002.-09. U navedenom razdoblju postojalo je 20 vrsta poreznih izdataka, barem u obliku kako ih je kategorizirala Porezna uprava.[2]

Od 2001. kada je uveden tada novi Zakon o porezu na dohodak (NN 127/00), pa sve do zadnjih izmjena postojećeg Zakona o porezu na dohodak u srpnju 2010. (NN 80/10), može se slobodno reći da su jedino promjene u poreznim izdacima konstantne.[3] Te 2001. kada je donesen novi Zakon uvedena je većina olakšica koja i danas postoji u sustavu poreza na dohodak (dodatni osobni odbitak, olakšice i oslobođenja za HRVI, PPDS, poticaji zapošljavanju itd.). Već u slijedećoj izmjeni Zakona (NN 150/02) došlo je do povećanja osnovnog osobnog odbitka (s 1.200 na 1.500 kn) te izmjena kod odbitka za uzdržavane članove. Općenito svaka izmjena osobnog odbitka automatski mijenja dodatak za uzdržavane članove kao i za područja posebne državne skrbi (PPDS). Slijedećim izmjenama Zakona (NN 136/03) opet je došlo do izmjena među olakšicama te su uvedene olakšice za istraživanje i razvoj. Posljednja izmjena tadašnjeg Zakona (NN 30/04) opet se odnosila na promjene u poreznim izdacima, točnije na povećanje osobnog odbitka za mirovine.

U Tablici 1. vidi se kako je upravo od 2003. došlo do značajnijeg porasta nominalnog iznosa olakšica, prije svega zbog povećanja osobnog odbitka na PPDS, ali i drugim olakšicama koje su se ostvarivale u sklopu dodatnog osobnog odbitka čiji iznos tada nije bio ograničen.

[2] U Prilogu 1. nalazi se dodatak Tablici 1. gdje je prikazan broj obveznika za svaki navedeni porezni izdatak u promatranom razdoblju. Za precizniju podjelu izdataka kod poreza na dohodak vidjeti Bratić i Urban (2006).

[3] U Prilogu 2. nalazi se tablica u kojoj su navedene promjene u izdacima kod poreza na dohodak u razdoblju 2001.-10.

Tablica 1.

Nominalni iznos olakšica (izdataka) iz godišnjih prijava poreza na dohodak, 2002.-09. (u mil. kn)

	Vrsta poreznog izdatka	**2002.**	**2003.**	**2004.**	**2005.**	**2006.**	**2007.**	**2008.**	**2009.**
1.	Plaće novozaposlenih osoba	49,1	84,3	76,3	69,5	38,5	29,9	25,3	15,0
2.	Nagrade učenicima na praktičnom radu	9,2	4,3	4,0	4,4	3,3	2,8	2,5	1,6
3.	Izdaci školovanja i stručnog uzdržavanja		7,4	10,8	13,7	13,8	13,4	14,1	13,9
4.	Izdaci istraživanja i razvoja		0,2	0,7	1,2	0,9	0,7	0,7	0,6
5.	Preneseni i odbijeni gubitak	61,3	154,4	168,3	178,6	193,5	210,2	164,0	154,4
6.	Neoporezivi primici umjetnika	0,4	0,7	0,7	0,9	0,7	0,8	0,9	0,8
7.	Neoporezivi dio umjetničkog honorara	25,9	30,8	32,9	21,7	22,3	23,5	20,1	16,6
8.	Uplaćene premije životnog osiguranja s obilježjem štednje	177,0	363,2	430,5	457,7	517,2	580,3	596,2	543,2
9.	Uplaćene premije dopunskog i privatnog zdravstvenog osiguranja	184,8	188,5	177,7	189,3	182,4	182,7	191,8	426,7
10.	Uplaćene premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja		15,0	31,4	55,6	85,6	118,0	129,1	123,9
11.	Uvećani izdaci otpisa	231,8	367,8	422,1					
12.	Porezno priznati izdaci reprezentacije	2,2	3,5	4,0	2,9	2,5	1,4	0,9	0,7
13.	Umanjenje dohotka na PPDS i drugim područjima	87,1	163,4	200,7					
	Ukupno umanjenje dohotka	828,8	1.383,6	1.560,2	995,4	1.060,6	1.163,7	1.165,9	1.297,4
14.	Dio OO za plaćene doprinose za zdravstveno osiguranje u tuzemstvu		0,8	0,6	0,1	2,8	2,7	3,9	4,7
15.	Dio OO za zdravstvene usluge		57,0	113,0	138,5	205,6	291,4	371,8	381,4
16.	Dio OO za stambene potrebe		428,5	560,4	593,2	696,1	797,1	921,9	904,8
17.	Dio OO za dana darovanja	3,1	4,0	5,0	5,9	4,0	3,9	4,6	4,2
18.	Razlika osobnog odbitka na PPDS	609,7	1.612,4	1.802,3	2.050,7	1.947,1	2.876,8	2.825,3	2.005,2
	Ukupno povećanje osobnih odbitaka	612,8	2.102,7	2.481,5	2.789,9	2.855,5	3.972,0	4.127,5	3.900,3
19.	Umanjenje poreza za olakšicu HRVI	8,2	11,4	13,4	12,9	15,9	22,2	28,8	30,1
20.	Umanjenje poreza od samostalne djelatnosti za PPDS i BPP				20,5	12,9	14,2	11,7	8,4
	Ukupno umanjenje poreza i prireza	8,2	11,4	13,4	33,4	28,9	30,4	40,5	38,5
	Sveukupno	1.449,8	3.497,6	4.055,1	3.818,8	3.945,0	5.166,0	5.333,9	5.236,3

Napomena: OO-osobni odbitak; za 2001. godinu nisu dostupni podaci.

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2011

Postojećim Zakonom o porezu na dohodak (NN 177/04) koji je stupio na snagu 2005. htjelo se donekle pojednostaviti oporezivanje te je maksimalni iznos dodatnog osobnog odbitka smanjen na ukupno 12.000 kuna godišnje. Došlo je do povećanja osnovnog osobnog odbitka na 1.600 kn i promjena kod dodatka za uzdržavane članove obitelji. Već se slijedećim izmjenama Zakona (NN 73/08) povećao osobni odbitak na 1.800 kn, da bi izmjenama u srpnju 2010. (NN 80/10) došlo do najvećih promjena u poreznim izdacima. Ukinute su olakšice koje su se ostvarivale kroz dodatni osobni odbitak.[4] S druge strane za dohodak od samostalne djelatnosti uvršteni su novi neoporezivi primici (potpora za opremu novorođenog djeteta, dodaci uz mirovinu koje isplaćuju jedinice lokalne i regionalne samouprave itd.), usklađena su umanjenja dohotka za izdatke obrazovanja i nagrade učenicima s propisima o državnim potporama, te su dozvoljeni izdaci do 6.000 kuna godišnje za uplate premija dobrovoljnog mirovinskog osiguranja u korist radnika ili za sebe osobno (za detaljne izmjene olakšica u Zakonu o porezu na dohodak vidjeti tablicu u Prilogu 2. na kraju rada).

Kada se promatra utjecaj izdataka na horizontalnu pravednost, u samom pregledu razvoja poreznih izdataka može se uočiti kako se postojeći izdaci ne odnose na sve izvore dohotka. Najširi spektar izdataka odnosi se na dohodak od samostalne djelatnosti kojem se priznaju izdaci iz poslovanja. Od vrsta izdataka navedenih u Tablici 1., na dohodak od samostalne djelatnosti isključivo se odnose izdaci za plaće novozaposlenih osoba, nagrade učenicima, izdaci školovanja i stručnog usavršavanja, izdaci za istraživanje i razvoj, izdaci za reprezentaciju, izdaci za preneseni i odbijeni gubitak, zatim umanjenje poreza i prireza od samostalne djelatnosti za PPDS i BPP.

Sve ostale navedene olakšice mogu koristiti svi obveznici poreza na dohodak, naravno ako na to imaju pravo. Tu postoje neke specifičnosti kao za već spomenute olakšice koje se smatraju državnim potporama ili kao npr. za neoporezive primitke umjetnika i neoporezivi dio umjetničkog honorara gdje se ti izdaci ostvaruju prema posebnim propisima (Zakon o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, NN 43/96 i 44/96). U nastavku analize upravo će naglasak biti stavljen na strukturu izdataka prema izvorima dohotka kako bi se utvrdio njihov utjecaj na horizontalnu pravednost.

4. PRIJAVE POREZA NA DOHODAK PREMA IZVORIMA DOHOTKA

Kako bi ostvario većinu spomenutih olakšica, porezni obveznik mora podnijeti godišnju poreznu prijavu. Obveza podnošenja porezne prijave postoji samo za obveznike poreza na dohodak od samostalne djelatnosti, dok za ostale izvore dohotka ta obveza uglavnom ne postoji osim u posebnim slučajevima.[5] Ukoliko porezni obveznik ne želi podnijeti poreznu prijavu, plaćeni predujmovi poreza tijekom poreznog razdoblja smatraju se konačnim porezom. Bez obzira što se kroz poreznu prijavu mogu ostvariti porezne olakšice, uvijek postoje porezni obveznici kojima se možda ne isplati podnositi prijavu jer bi njome mogli platiti veći porez nego što su ga platili kroz predujmove. Iz tog razloga, instrument porezne prijave ima značajan, ali ne i presudan utjecaj na ostvarivanje horizontalne pravednosti u oporezivanju dohotka u Hrvatskoj.

[4] Ukidaju se porezne olakšice za uplaćene premije životnog osiguranja s obilježjem štednje, dopunskog i dodatnog zdravstvenog osiguranja i dobrovoljnog mirovinskog osiguranja te ostale olakšice koje se odnose na zdravstvene usluge, kupnju ili gradnju prvog stambenog prostora i plaćene kamate namjenskog stambenog kredita ili kredita za održavanje stambenog prostora.

[5] Najčešći je slučaj za dohodak od nesamostalnog rada ako su postojala dva ili više poslodavaca u istoj godini, odnosno ako se ostvarivao dohodak iz inozemstva. Vidjeti više čl. 39. Zakona o porezu na dohodak te čl. 85.-86. Pravilnika o porezu na dohodak.

Da brojni porezni izdaci odnosno olakšice imaju učinak smanjivanja porezne obveze pokazuje Grafikon 1. Na grafikonu je prikazan broj poreznih prijava prema izvorima dohotka kao i ukupni iznos povrata poreza. Uvođenjem brojnih olakšica 2001. u sustav poreza na dohodak u razdoblju 2001.-09. došlo je do značajnog porasta broja dobrovoljnog podnošenja poreznih prijava, prije svega kod dohotka od nesamostalnog rada. Rast ukupnog broja poreznih prijava izravno se može dovesti u vezu s ostvarivanjem olakšica jer je automatski došlo do porasta iznosa povrata poreza na dohodak.

Grafikon 1.

Broj poreznih prijava i iznos povrata poreza, 2001.-09. (u tis. kn)

Napomena: za razdoblje 2001.-04. ne postoje podaci za ostale izvore dohotka.

Izvor: obrada autora na temelju Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2001.-09

Broj prijava obveznika od samostalne djelatnosti relativno je konstantan. Budući da oni imaju obvezu podnošenja godišnje prijave, broj prijava poreza na dohodak od samostalne djelatnosti ovisi o ukupnom broju obrtnika i slobodnih zanimanja. Na Grafikonu 1. vidi se kako je malo poreznih obveznika koji dohodak ostvaruju isključivo od ostalih izvora dohotka, a pri tome podnose godišnju prijavu. Uglavnom su to obveznici dohotka od nesamostalnog rada i dohotka od samostalne djelatnosti koji uz redovna primanja povremeno ostvaruju dohotke od drugih izvora. Na prethodno se nadovezuje Grafikon 2. na kojem je prikazana neto razlika za povrat, odnosno uplatu poreza prema izvorima dohotka. Iz grafikona se jasno vidi kako je porast iznosa povrata poreza u razdoblju 2001.-09. isključivo posljedica prijava obveznika od nesamostalnog rada koji su željeli iskoristiti navedene porezne olakšice.

Bez obzira na širi spektar poreznih izdataka koji se odnose na dohodak od samostalne djelatnosti, obveznici poreza na dohodak od samostalne djelatnosti uglavnom su u neto iznosu dužni doplatiti razliku poreza.

Grafikon 2.
Neto razlika za povrat/uplatu poreza, 2001.-09. (u mil. kn)

Napomena: za razdoblje 2001.-04. ne postoje podaci za ostale izvore dohotka.
Izvor: obrada autora na temelju Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2001.-09

5. OSTVARIVANJE OLAKŠICA KROZ POREZNU PRIJAVU I UTJECAJ NA HORIZONTALNU PRAVEDNOST

Kako bi se analizirao utjecaj izdataka kod poreza na dohodak na horizontalnu pravednost prvo je potrebo analizirati veličinu i strukturu olakšica prema izvorima dohotka. Nakon toga, izračunati će se prosječna i efektivna porezna stopa prema izvorima dohotka kako bi se vidjelo koliko izdaci za različite izvore dohotka, utječu na smanjenje porezne obveze.

5.1. VELIČINA I STRUKTURA OLAKŠICA KOD POREZA NA DOHODAK

Kao što je prethodno napomenuto, najvažniji izdaci u oporezivanju dohotka odnose se na umanjenja porezne osnovice, konkretno iznos vezan uz godišnji osobni odbitak. U Tablici 2. prikazan je iznos nominalnih olakšica, ali prema izvorima dohotka. Najveći dio poreznih izdataka odnosi se na dohodak od nesamostalnog rada. Uostalom to je i logično jer se radi o najvećem broju poreznih obveznika koji snose najveći dio ukupnog poreznog tereta. Ipak, različiti izvori dohotka ostvaruju različite olakšice pa je za određene zaključke potrebno promotriti strukturu olakšica, prije svega onih koje se odnose na umanjenje porezne osnovice.

Na Grafikonu 3. prikazana je prosječna struktura izdataka kod poreza na dohodak prema izvorima dohotka u razdoblju 2005.-09. Grafikon jasno prikazuje kako se pojedine vrste poreznih izdataka u većoj ili manjoj mjeri odnose samo na određene izvore dohotka. Već je ranije napomenuto kako se pojedini izdaci odnose samo na dohodak od samostalne djelatnosti (plaće novozaposlenih, nagrade, istraživanje i razvoj itd.). Nadalje, izdaci koji se pretežno odnose na dohodak od nesamostalnog rada uglavnom se odnose na razliku osobnog odbitka odnosno umanjenje osnovice za dodatni osobni odbitak (premije osiguranja, stambene potrebe, zdravstvene usluge i sl.). Što se tiče ostalih izvora dohotka, oni iskorištavaju najviše olakšice u okviru prava prema posebnim propisima kao što su neoporezivi primici umjetnika i umjetničkih honorara.

Tablica 2.
Nominalni iznos olakšica iz godišnjih prijava poreza na dohodak prema izvorima dohotka, 2005.-09. (u mil. kn)

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Nesamostalni rad					
umanjenje porezne osnovice	3.242,2	3.392,1	4.500,6	4.703,2	4.686,4
umanjenje porezne obveze	12,4	15,4	21,5	28,0	29,4
Samostalna djelatnost					
umanjenje porezne osnovice	517,6	509,7	609,3	563,8	488,6
umanjenje porezne obveze	21,0	13,5	14,9	12,5	9,1
Ostali izvori					
umanjenje porezne osnovice	26,9	21,3	25,7	26,7	23,7
umanjenje porezne obveze	-	-	-	-	-
Ukupno					
umanjenje porezne osnovice	3.786,8	3.923,1	5.135,7	5.293,7	5.198,7
umanjenje porezne obveze	33,4	167,9	36,4	40,5	38,5

Napomena: statistički podaci za razdoblje 2001.-04. formirali su se na drugačiji način pa ne postoje evidencije o ostalim izvorima za razdoblje prije 2005.
Izvor: izračun autora na temelju Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2005.-09

Grafikon 3.
Struktura izdataka (olakšica) kod poreza na dohodak prema izvorima dohotka, prosjek 2005.-09. (u %)

Izvor: izračun autora

Kao što je prikazano, većina iznosa nominalnih olakšica odnosi se na dohodak od nesamostalnog rada. U tom kontekstu potrebno je analizirati strukturu izdataka samo kod dohotka od nesamostalnog rada. U razdoblju 2005.-09. umanjenja osnovice kod dohotka od nesamostalnog rada povećala su se sa 3,24 mlrd. kuna na 4,68 mlrd. kuna. U prosjeku su ona iznosila 4,12 mlrd. kuna godišnje. Na Grafikonu 4. prikazana je struktura nominalnih olakšica za dohodak od nesamostalnog rada. Najveći dio umanjenja osnovice (54,9%) odnosi se na razliku osobnog odbitka, dok se ostatak odnosi na olakšice koje su se ostvarivale uglavnom kroz dodatni osobni odbitak. Najveći iznos odnosio se na uplate raznih porezno priznatih premija

osiguranja (19,9%), zatim na uvećanje osobnog odbitka za stambene potrebe (18,1%) te zdravstvene usluge (6,4%).

Grafikon 4.

Struktura nominalnih olakšica za dohodak od nesamostalnog rada (prosjek 2005.-09.)

Izvor: izračun autora

5.2. PROSJEČNO I EFEKTIVNO POREZNO OPTEREĆENJE PREMA IZVORIMA DOHOTKA

Kako bi se utvrdio utjecaj navedenih izdataka na horizontalnu pravednost, potrebno je izračunati prosječno i efektivno porezno opterećenje za izvore dohotka u razdoblju 2001.-09. U Tablicama 3., 4. i 5. prikazano je prosječno i efektivno porezno opterećenje za dohodak od nesamostalnog rada, za dohodak od samostalne djelatnosti te za ostale izvore dohotka.

Prosječna porezna stopa predstavlja udio poreza na dohodak u dohotku koji je predmet oporezivanja (Kesner-Škreb, 1997). Konkretno, prosječna porezna stopa izračunata je kao omjer konačnog poreza i prireza s poreznom osnovicom. Konačni prirez i porez predstavlja iznos stvarno plaćenog poreza nakon umanjenja porezne obveze, a osnovica je oporezivi dohodak nakon umanjenja osnovice.

S druge strane, efektivna ili stvarna porezna stopa mjeri stvarnu poreznu obvezu poreznog obveznika. Izračunava se kao udio ubranog poreza u dohotku koji još nije prilagođen zakonskim odredbama izračunavanja dohotka, tzv. dohodak prije oporezivanja (Kesner-Škreb, 1997). Konkretno, efektivna porezna stopa izračunata je kao omjer godišnje obveze prireza i poreza (prije umanjenja porezne obveze) s ukupno ostvarenim dohotkom (primicima) prije umanjenja osnovice.

Efektivna porezna stopa tako izražava stvarni, ekonomski porezni teret pojedinca, za razliku od prosječne porezne stope koja taj teret prikazuje većim, jer isti iznos ubranog poreza stavlja u odnos s dohotkom umanjenim za porezna oslobođenja, olakšice i ostale izdatke (Kesner-Škreb, 1997). Nadalje, međusobne razlike između navedenih stopa, prije svega efektivne porezne stope, dodatno ukazuju različiti porezni tretman pojedinih izvora dohotka odnosno na horizontalnu (ne)jednakost kod poreza na dohodak u Hrvatskoj.

Što se tiče dohotka od nesamostalnog rada (Tablica 3.), porezni izdaci imaju značajan utjecaj na konačni ishod porezne obveze. Prije svega tu se misli na izdatke koji se odnose na povećanje godišnjeg osobnog odbitka, dok su ostali izdaci gotovo zanemarivi. U cijelom promatranom razdoblju porezna osnovica umanji se gotovo za dvostruki iznos. To se ogleda i u dvostrukoj razlici između prosječne i efektivne porezne stope. Prosječna i efektivna porezna

stopa u promatranom razdoblju nije se značajno mijenjala što znači da se brojne promjene u poreznim izdacima nisu odrazile na stvarno porezno opterećenje dohotka od nesamostalnog rada. Prosječno porezno opterećenje dohotka od nesamostalnog rada u razdoblju 2001.-09. iznosilo je 22,8%, a efektivno porezno opterećenje 11,3%. Drugim riječima, da nema izdataka koji umanjuju osnovicu obveznici poreza na dohodak od nesamostalnog rada bili bi dvostruko više opterećeni porezom na dohodak. S obzirom da je polovicom 2010. došlo do ukidanja olakšica koje se odnose na dodatni osobni odbitak, a koje čine oko 45% ukupnih umanjenja osnovice, za očekivati je da će u narednom razdoblju doći do povećanja poreznog opterećenja dohotka od nesamostalnog rada.

Kod dohotka od samostalne djelatnosti prosječno i efektivno porezno opterećenje nije se značajnije mijenjalo, premda se od 2005. bilježi blagi pad prosječnog poreznog opterećenja dohotka od samostalne djelatnosti (Tablica 4.). Taj se pad prije svega treba pripisati smanjivanju ukupnih primitaka i dohotka od samostalne djelatnosti nego promjenama u poreznim izdacima. Novim Zakonom o porezu na dohodak (NN 177/04) početkom 2005. uveden je drugi dohodak kao šesti izvor dohotka. Radi se o dohotku koji se ostvaruje povremeno izvan radnog odnosa, a koji je prije 2005. bio obuhvaćen kao dohodak od drugih samostalnih djelatnosti.

Već je ranije spomenuto kako je samostalnu djelatnost (obrtnici, slobodna zanimanja) potrebno promatrati s oprezom jer imaju pravo na izdatke koji proizlaze iz karaktera njihove djelatnosti što nije slučaj s ostalim izvorima dohotka (neto izdaci).[6] Sukladno definiciji efektivne porezne stope, ti su izdaci obuhvaćeni prilikom računanja ukupnog dohotka, iako se zahvaljujući tim izdacima ukupni dohodak značajno smanjuje u odnosu na ukupni primitak. Slično kao kod dohotka od nesamostalnog rada postoji značajna razlika između prosječnog (22,8% u 2009.) i efektivnog (11,6% u 2009.) poreznog opterećenja. I u ovom slučaju umanjenje porezne obveze nema presudan utjecaj na stvarno porezno opterećenje.

Nadalje, slično kao kod prosječnog poreznog opterećenja, efektivno porezno opterećenje za dohodak od samostalne djelatnosti također se smanjivalo u promatranom razdoblju. Efektivna porezna stopa za dohodak od samostalne djelatnosti u razdoblju 2001.-09. iznosila je prosječno 13,4%, što je više u odnosu na dohodak od nesamostalnog rada i ostalih izvora dohotka.

[6] Nadalje ovu djelatnost karakterizira i relativno visok stupanj sive ekonomije. Isto tako ti porezni obveznici mogu dobrovoljno ili po sili zakona postati obveznici poreza na dobit pa bi za realnu sliku poreznog opterećenja samostalne djelatnosti bilo potrebno i takve obveznike obuhvatiti u analizi.

Tablica 3.

Prosječno i efektivno porezno opterećenje dohotka od nesamostalnog rada, 2001.-09. (u mil. kn i %)

		2001.	**2002.**	**2003.**	**2004.**	**2005.**	**2006.**	**2007.**	**2008.**	**2009.**
1.	Dohodak od nesamostalnog rada	19.557,8	25.126,5	33.813,9	37.360,9	39.021,5	43.507,5	49.319,8	55.907,0	58.433,1
2.	Ostali izvori dohotka	1.680,1	1.905,5	1.129,5	1.097,8	1.500,6	1.386,1	1.513,4	1.580,4	1.591,1
3.	Ukupni godišnji dohodak (1+2)	21.237,9	27.031,9	34.943,4	38.458,7	40.522,1	44.893,6	50.833,2	57.487,4	60.024,2
4.	Godišnji osobni odbitak	10.439,7	12.755,3	18.119,6	19.650,7	21.745,5	23.549,5	25.727,3	28.699,3	30.264,9
5.	Preneseni gubitak	0,7	1,3	4,6	6,0	-	-	-	-	-
6.	Ukupno umanjenje osnovice (4+5)	10.440,4	12.756,6	18.124,2	19.656,7	21.745,5	23.549,5	25.727,3	28.699,3	30.264,9
7.	Porezna osnovica (3-6)	10.797,6	14.275,4	16.819,3	18.802,0	18.776,6	21.344,1	25.105,9	28.788,1	29.759,3
8.	Godišnja obveza prireza i poreza	2.365,7	3.219,3	3.855,3	4.363,7	4.246,1	4.897,1	5.855,8	6.696,2	6.829,1
9.	Umanjenja porezne obveze (HRVI)	11,3	8,2	11,1	13,2	12,4	15,4	21,5	28,0	29,4
10.	Konačni prirez i porez (8-9)	2.354,4	3.211,1	3.844,1	4.350,4	4.233,7	4.881,7	5.834,3	6.668,2	6.799,6
	Prosječna porezna stopa (10/7*100)	21,8	22,5	22,9	23,1	22,5	22,9	23,2	23,2	22,8
	Efektivna porezna stopa (8/3*100)	11,1	11,9	11,0	11,3	10,5	10,9	11,5	11,6	11,4

Izvor: izračun autora

Tablica 4.

Prosječno i efektivno porezno opterećenje dohotka od samostalne djelatnosti, 2001.-09. (u mil. kn i %)

		2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
1.	Primici	26.226,6	29.764,3	34.613,1	37.975,3	40.270,0	32.424,5	33.670,6	33.865,9	28.637,7
2.	Neto izdaci	22.588,6	25.906,0	30.460,3	33.712,0	35.389,5	27.775,3	28.883,2	29.094,4	24.547,1
3.	Dohodak od samostalne djelatnosti (1-2)	3.638,0	3.858,3	4.152,8	4.263,4	4.880,5	4.649,2	4.787,4	4.771,5	4.090,6
4.	Ostali izvori dohotka	704,6	822,1	865,8	914,2	1.110,8	1.226,3	1.360,6	1.475,6	1.472,3
5.	Godišnji osobni odbitak	1.798,2	1.908,8	2.220,7	2.294,3	2.679,5	2.762,2	2.835,1	2.927,0	2.775,7
6.	POREZNA OSNOVICA (3+4-5)	2.544,4	2.771,5	2.797,8	2.883,3	3.311,8	3.113,2	3.313,0	3.320,1	2.787,2
7.	Godišnja obveza prireza i poreza	603,2	675,3	694,6	727,7	850,8	757,3	803,8	791,2	644,4
8.	Ukupno umanjenje porezne obveze (8.1.+8.2.+8.3.+8.4.)	0,1	0,1	0,3	0,2	21,0	13,5	14,9	12,5	9,1
8.1.	Umanjenja za 1. PPDS i Vukovar	-	-	-	-	6,9	7,3	8,2	8,1	6,5
8.2.	Umanjenja za 2. PPDS	-	-	-	-	11,6	4,7	5,1	3,1	1,6
8.3.	Umanjenja za 3. PPDS i BPP	-	-	-	-	2,1	0,9	0,9	0,5	0,4
8.4.	Umanjenja HRVI	0,1	0,1	0,3	0,2	0,5	0,5	0,7	0,8	0,7
9.	KONAČNI PRIREZ I POREZ (7-8)	603,2	675,2	694,4	727,5	829,8	743,8	788,9	778,7	635,3
	Prosječna porezna stopa (9/6*100)	23,7	24,4	24,8	25,2	25,1	23,9	23,8	23,5	22,8
	Efektivna porezna stopa ((7/(3+4))*100)	13,9	14,4	13,8	14,1	14,2	12,9	13,1	12,7	11,6

Izvor: izračun autora

U uvodu je spomenuto kako su se podaci za ostale izvore dohotka za razdoblje prije 2005. formirali na drugačiji način pa ih je moguće pratiti samo od 2005. nadalje (Tablica 5.). Ukupni dohodak koji se ostvaruje od ostalih djelatnosti relativno je nizak što se može pripisati potrošno orijentiranom sustavu. Najveći dio ostalih izvora odnosi se na drugi dohodak, pa tek onda na dohodak od imovine i imovinskih prava te inozemni dohodak. Dohoci od kapitala i osiguranja gotovo su zanemarivi.

Prosječno i efektivno porezno opterećenje ostalih izvora dohotka nije se značajno mijenjalo u razdoblju od 2005.-09. Isto kao u prethodnim slučajevima značajno umanjenje osnovice ostvaruje se kroz iskorišteni godišnji osobni odbitak dok određena umanjenja porezne obveze za ove vrste dohodaka ne postoje[7]. I u ovom slučaju porezni izdaci (godišnji iznos osobnog odbitka) utječu na značajno smanjenje efektivno plaćenog prireza i poreza na dohodak.

Tablica 5.

Prosječno i efektivno porezno opterećenje ostalih izvora dohotka, 2005.-09. (u mil. kn)

		2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
1.	Dohodak od imovine i imovinskih prava	38,2	53,3	62,6	71,6	76,0
2.	Dohodak od kapitala	2,4	2,3	0,6	0,6	0,3
3.	Dohodak od osiguranja	0,2	0,4	0,5	0,8	1,0
4.	Drugi dohodak	385,8	368,7	383,5	388,1	371,9
5.	Inozemni dohodak	11,3	8,0	19,1	62,2	56,3
6.	Ukupni godišnji dohodak	437,9	432,7	466,2	523,3	505,6
7.	Godišnji osobni odbitak	271,9	275,5	288,1	316,6	323,5
8.	Porezna osnovica (6-7)	166,0	157,2	178,2	206,7	182,1
9.	Konačni prirez i porez	36,0	33,0	40,2	45,3	39,8
	Prosječna porezna stopa (9/8*100)	21,7%	21,0%	22,6%	21,9%	21,9%
	Efektivna porezna stopa (9/6*100)	8,2%	7,6%	8,6%	8,7%	7,9%

Izvor: izračun autora

Kako bi se donio zaključak o horizontalnoj pravednosti odnosno (ne)jednakosti potrebno je promatrati razlike prije svega u efektivnom poreznom opterećenju između promatranih izvora dohodaka. Na Grafikonu 5. prikazane su prethodno izračunate prosječne i efektivne porezne stope za promatrane izvore dohotka.

Iako postoje razlike u prosječnim poreznim stopama među izvorima dohotka, te razlike nisu toliko velike te se može zaključiti kako se posljednjih godina prosječno porezno opterećenje sve više ujednačava. Također, prosječno porezno opterećenje nije se bitno mijenjalo u promatranom razdoblju. Najveća promjena ogleda se kod samostalne djelatnosti i to nakon 2005., ali to je prije svega posljedica uvođenja kategorije drugog dohotka što je već prethodno spomenuto.

[7] Većina ostalih izvora dohodaka nema pravo na veći broj postojećih izdataka u sustavu poreza na dohodak. Neki izvori kao dohodak od kapitala uopće nemaju pravo na izdatke pa čak ni osobni odbitak. S obzirom da u ukupnoj sumi ostalih izvora dohodaka dominira drugi dohodak, u tom kontekstu treba promatrati i ostvarena umanjenja osnovice kroz osobni odbitak.

Grafikon 5.
Efektivno i prosječno porezno opterećenje prema izvorima dohotka (u %)

Napomena: PPS-prosječna porezna stopa, EPS-efektivna porezna stopa, NR-nesamostalni rad, SD-samostalna djelatnost, OI-ostali izvori dohotka
Izvor: izračun autora

Efektivne porezne stope pokazuju stvarno porezno opterećenje promatranih izvora (vrsta) dohotka, a razlike efektivnih poreznih stopa između različitih izvora dohotka veće su nego kod prosječnog poreznog opterećenja. S obzirom da efektivne porezne stope međusobno značajno odstupaju, promatrani izvori dohotka nisu jednako porezno tretirani što je osnovna pretpostavka načela horizontalne pravednosti. Najveće efektivno porezno opterećenje odnosi se na dohodak od samostalne djelatnosti (prosječno 13,4%), dok onda slijedi dohodak od nesamostalnog rada (prosječno 11,2%) pa ostali izvori dohotka (prosječno 8,2%). Nakon 2005. primjetan je porast efektivnog poreznog opterećenja dohotka od nesamostalnog rada te smanjenje efektivnog poreznog opterećenja za dohodak od samostalne djelatnosti, čime su te stope u 2009. gotovo ujednačene.

Ipak, nejednak odnos efektivnog poreznog opterećenja među izvorima dohotka zadržan je u cijelom promatranom razdoblju, što dobrim dijelom ukazuje na neučinkovitost promjena kod poreza na dohodak gdje su prevladavale promjene u poreznim izdacima naspram promjena u poreznim stopama. Također, takav odnos ukazuje na značajan utjecaj izdataka u oporezivanju dohotka na horizontalnu (ne)jednakost, odnosno jasno ukazuje na narušavanje načela horizontalne pravednosti u postojećem sustavu poreza na dohodak u Hrvatskoj.

6. ZAKLJUČAK

Porez na dohodak u Hrvatskoj kompleksan je porezni oblik. Uz mnoge elemente koji determiniraju sustav oporezivanja dohotka, porezni izdaci su jedan od najvažnijih. To se može zaključiti iz brojnih zakonodavnih promjena koje su najčešće inicirane promjenama u olakšicama i oslobođenjima. Taj je trend posebno istaknut nakon 2001. kada je dobrim dijelom napušten sintetički porez i uvedene brojne olakšice od kojih je većina do danas na snazi. Većina olakšica ostvaruje se kroz godišnju prijavu poreza na dohodak kroz čiju prizmu je i provedena

analiza. Rezultati pokazuju značajan porast broja poreznih prijava i povrata poreza u promatranom razdoblju posebno kod dohotka od nesamostalnog rada.

Nadalje, analiza je pokazala kako je određene vrste izdataka potrebno promatrati u kontekstu određenih izvora dohodaka, a posebno dohotka od samostalne djelatnosti koji ima pravo na određene izdatke i umanjenja porezne obveze zbog karaktera svoje djelatnosti. Bez obzira na djelomično različite načine oporezivanja pojedinih izvora dohotka, razlika između prosječnog i efektivnog poreznog opterećenja od desetak i više postotnih poena za svaki promatrani izvor dohotka ukazala je na značajan utjecaj izdataka u smanjivanju stvarne porezne obveze. Također, međusobne razlike efektivnih poreznih stopa za promatrane izvore dohodaka ukazuju na prisutnost horizontalne nejednakosti kod poreza na dohodak u Hrvatskoj. Najveće porezno opterećenje u promatranom razdoblju odnosilo se na dohodak od samostalne djelatnosti koje se kretalo prosječno oko 13,4%, dok je efektivna porezna stopa za dohodak od nesamostalnog rada prosječno iznosila 11,2%, a za ostale izvore dohotka 8,2%.

S obzirom na ograničenja analize koja se ogledaju kroz obuhvat obveznika koji su podnijeli poreznu prijavu te nedostatke u statističkom praćenju pojedinih izvora dohodaka i obveznika, može se zaključiti kako porezni izdaci imaju značajan, ali ne i presudan, utjecaj na horizontalnu nejednakost u Hrvatskoj. Osim poreznih izdataka, uzroke horizontalne nejednakosti treba tražiti još u napuštanju sintetičkog poreza na dohodak gdje se za određene izvore dohotka predujmovi plaćeni po granično nižim poreznim stopama smatraju konačnim porezom. U tom kontekstu instrument porezne prijave jedini je način da se svi izvori dohotka obuhvate jednakom progresivnom tarifom. Paradoksalno, instrument porezne prijave često je jedini način da se ostvare olakšice koje prema viđenom narušavaju načelo horizontalne pravednosti.

S obzirom da je Porezna uprava posljednjih godina razvila kapacitete za obradu velikog broja prijava, poboljšanje horizontalne pravednosti prije se može tražiti u obveznoj poreznoj prijavi ili jednostavnijem poreznom rješenju nego u konstantnim promjenama i prividnom pojednostavljenju sustava oporezivanja dohotka. Dapače, izmjene u porezu na dohodak iz srpnja 2010. koje su išle u smjeru pojednostavljenja sustava i ukidanja dodatnog osobnog odbitka, prije bi mogle narušiti horizontalnu pravednost i dodatno porezno opteretiti dohodak od nesamostalnog rada. Navedena reforma, kao i mnoge prije, samo je parcijalno ukinula jednu skupinu olakšica dok su druge ostale netaknute (PPDS, BPP itd.). U tom kontekstu svaka iduća reforma trebala bi biti konzistentna te kad se govori o pojednostavljenju sustava jednako tretirati sve olakšice. Nadalje, ukoliko se u ovom kontekstu uzmu u obzir socijalni doprinosi, koji predstavljaju najveće porezno opterećenje faktora rada u Hrvatskoj, uzroke horizontalne nejednakosti ne treba tražiti u poreznim izdacima nego u potrošno orijentiranom poreznom sustavu koji gotovo isključivo opterećuje dohotke od rada.

PRILOZI

Prilog 1.

Olakšice i umanjenje dohotka iz godišnjih prijava poreza na dohodak, 2002.-09. (broj poreznih obveznika)

Br.	Vrsta poreznog izdatka	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
1.	Plaće novozaposlenih osoba	1.892	2.861	2.487	2.090	1.288	1.000	787	542
2.	Nagrade učenicima na praktičnom radu	521	415	363	363	262	214	202	157
3.	Izdaci školovanja i stručnog uzdržavanja		1.593	2.158	2.451	2.444	2.376	2.338	2.280
4.	Izdaci istraživanja i razvoja		11	39	88	99	96	94	81
5.	Preneseni i odbijeni gubitak	2.394	6.934	7.532	7.554	9.657	10.505	9.337	8.935
6.	Neoporezivi primici umjetnika	37	59	61	112	99	112	120	136
7.	Neoporezivi dio umjetničkog honorara	1.957	1.961	1.763	964	793	713	570	484
8.	Uplaćene premije životnog osiguranja s obilježjem štednje	97.180	112.409	127.529	129.738	142.989	154.755	159.761	146.679
9.	Uplaćene premije dopunskog i privatnog zdravstvenog osiguranja	231.113	234.812	213.640	218.248	216.322	211.595	223.133	447.287
10.	Uplaćene premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja		4.312	9.013	15.529	23.983	32.141	38.398	37.484
11.	Uvećani izdaci otpisa	4.712	5.710	5.944					
12.	Porezno priznati izdaci reprezentacije	996	1.385	1.349	918	672	579	520	428
13.	Umanjenje dohotka na PPDS i drugim. područjima	2.614	3.015	4.643					
14.	Dio OO za plaćene doprinose za zdravstveno osiguranje u tuzemstvu		282	320	1.029	1.865	1.844	2.063	2.746
15.	Dio OO za zdravstvene usluge		26.053	51.923	69.482	112.922	169.176	178.459	181.637
16.	Dio OO za stambene potrebe		54.985	69.793	75.263	86.645	96.295	106.031	103.446
17.	Dio OO za dana darovanja	1.197	1.570	1.806	1.880	2.059	2.845	4.010	4.319
18.	Razlika osobnog odbitka na PPDS	33.628	106.096	111.454	112.881	103.733	164.227	174.797	173.001
19.	Umanjenje poreza za olakšicu HRVI	3.406	4.850	5.458	5.890	6.965	9.341	11.727	12.007
20.	Umanjenje poreza od samostalne djelatnosti za PPDS i BPP				594	398	387	322	252

Napomena: OO-osobni odbitak.

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2011

Prilog 2. *Promjene u izdacima kod poreza na dohodak, 2001.-10.*

Izmjena Zakona	Snižena porezna stopa	Umanjenje poreza	Umanjenje osnovice	
			Umanjenja dohotka	Povećanje osobnih odbitaka
Novi Zakon od 1. siječnja 2001. (NN 127/00)	Snižena donja stopa na 15% (konačan porez za određene vrste dohodaka)	• Izuzeće za HRVI • Izuzeće za samostalnu djelatnost u Gradu Vukovaru (uz određene uvjete)	• Neoporezivi iznos primitaka (25%) za osobe koje obavljaju kulturnu i umjetničku djelatnost • Poticaji zapošljavanja (za samostalnu djelatnost) • Olakšice za PPDS i Grad Vukovar za samostalnu djelatnost	Uvedene olakšice za PPDS i Grad Vukovar
Siječanj 2003. (NN 150/02)				Povećanje osnovnog osobnog odbitka sa 1.250 na 1.500 HRK Izmjene iznosa odbitaka za uzdržavane članove Uveden dodatni osobni odbitak (za premije životnog, dopunskog i privatnog zdravstvenog i dopunskog mirovinskog osiguranja, za stambene potrebe, za troškove zdravstvenih usluga itd.) Izmjene visine olakšica za PPDS i Grad Vukovar
Listopad 2003. (NN 163/03)			• Poticaji za istraživanje i razvoj (za samostalnu djelatnost, za cijelu 2003.) • Poticaji za školovanje i stručno usavršavanje zaposlenika (za samostalnu djelatnost, za cijelu 2003.) • Olakšice za BPP (za samostalnu djelatnost, za cijelu 2003.)	Uvedene olakšice za BPP
Travanj 2004. (NN 30/04)				Povećanje osobnog odbitka za mirovine
Novi Zakon od 1. siječnja 2005. (NN 177/04)		• Olakšice za obavljanje samostalnih djelatnosti na PPDS, BPP i Grad Vukovar	• Povećanje olakšice za PPDS (druga skupina) za samostalnu djelatnost	Dodatni osobni odbitak ograničen na ukupno 12.000 HRK Povećanje osnovnog osobnog odbitka na 1.600 HRK Povećanje olakšica za PPDS, BPP i Grad Vukovar
Srpanj 2008. (NN 73/08)				Povećanje osnovnog osobnog odbitka na 1.600 HRK
Srpanj 2010. (NN 80/10)	Snižena donja stopa na 12% (konačan porez za određene vrste dohodaka)		• Dodatno umanjenje dohotka za izdatke obrazovanja i izobrazbe te nagrade učenicima za vrijeme naukovanja (za samostalnu djelatnost)	Ukinut dodatni osobni odbitak (mogao se iskoristiti samo za prvih 6 mjeseci 2010.)

Napomena: HRVI-hrvatski ratni vojni invalidi, PPDS-područja posebne državne skrbi, BPP-brdsko planinska područja. Izvor: obrada autora prema Zakon o porezu na dohodak (NN 127/00, 150/02, 163/03, 30/04) i Zakon o porezu na dohodak (NN 177/04, 73/08, 80/10).

LITERATURA

Blažić, H. i Drezgić, S., 2012. „Komparativna analiza olakšica poreza na dohodak u Europskoj uniji i regiji“. Rad prezentiran na konferenciji *Skrivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka*. Zagreb: Institut za javne financije, 10. veljače 2012.

Blažić, H., 2006. *Usporedni porezni sustavi: oporezivanje dohotka i dobiti*. Rijeka: Ekonomski fakultet.

Bönke, T. i Eichfelder, S., 2010. “Horizontal Equity in the German Tax-Benefit System: A Simulation Approach for Employees”. *FinanzArchiv*, 66 (3), 295-331.

Bratić, V. 2006b. „Porezni izdaci: teorijski pregled“. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 113-127.

Bratić, V. 2011., *Skrivena javna potrošnja-porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.

Bratić, V. i Urban, I. 2006. “Porezni izdaci u Hrvatskoj”. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 129-194.

Bratić, V., 2006. “Porezni izdaci - pojmovnik”. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 195-196.

Čok, M. i Urban, I., 2007. “Distribution of Income and Taxes in Slovenia and Croatia”. *Post-Communist Economies*, 19 (3), 299-316.

Duclos, J. i Araar, A., 2006. *Poverty and Equity: Measurement, Policy and Estimation with DAD*. Boston; Dordrecht; London: Kluwer Academic Publishers.

Kesner-Škreb, M. [et l.], 2001. “Progresivnost poreza na dohodak u Hrvatskoj u razdoblju od 1995. do 1999. godine”. *Financijska teorija i praksa*, 25 (2), 139-260.

Kesner-Škreb, M. 1997. „Stope poreza na dohodak - pojmovnik“. *Financijska praksa*, 20(4), 583-585.

Kesner-Škreb, M. i Madžarević-Šujster, S., 2004. “Income Tax Progressivity in Croatia (1995-2002)”. *Zagreb International Review of Economics and Business*, 7 (1), 81-101.

Klun, M. 2012. „Tax Expenditure Analysis of Slovenian Income Taxes“. Rad prezentiran na konferenciji *Skrivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka*. Zagreb: Institut za javne financije, 10. veljače 2012.

Kraljić, M., 2001. „Analiza porezne konkurentnosti sustava poreza na dobit u tranzicijskim zemljama“. *Financijska teorija i praksa*, 25 (4), 539-566.

Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2001.-2009. *Statističko izvješće o obrađenim godišnjim prijavama poreza na dohodak.* Zagreb: Ministarstvo financija, Porezna uprava.

Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2011. *Olakšice i umanjenje dohotka iz godišnjih prijava poreza na dohodak, 2002.-2009*. Zagreb, Ministarstvo financija.

Lazović-Pita, L. i Pita, S., 2012. „Poreski izdaci u sistemu poreza na dobit – primjer Bosne i Hercegovine“. Rad prezentiran na konferenciji *Skrivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka*. Zagreb: Institut za javne financije, 10. veljače 2012.

Pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 116/07. Zagreb: Narodne novine.

Pravilnik o porezu na dohodak, NN 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09, 146/09, 123/10. Zagreb: Narodne novine.

Raičević, B. i Nenadić, J., 2005. „Poreski podsticaji u sistemu poreza na dobit: usporedna pravna analiza rešenja u Srbiji i Crnoj Gori“, *Ekonomski anali*, 166 (July), 81-108.

Sever, I. i Drezgić, S., 2003. “Koncepcija i strategija socijalnih odnosa u hrvatskom društvu: distribucija dohotka i imovine”. *Ekonomija/Economics*, 10(1), 179-201.

Šimović, H. i Mihelja Žaja, M. 2010. „Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije“. *Računovodstvo i financije*, 56 (5), 60-67.

Šimović, H. i Deskar Škrbić, M., 2010. “Efektivno opterećenje porezom na dohodak: ima li samostalna djelatnost povlašten status u sustavu poreza na dohodak?”. *Serija članaka u nastajanju EFZG*, 10-04, 1-14. Dostupno na: [http://web.efzg.hr/RePEc/pdf/Clanak%2010-04.pdf].

Urban, I., 2006. “Progresivnost poreza na dohodak u Hrvatskoj: dekompozicija učinaka osnovice i poreznih stopa”. *Financijska teorija i praksa*, 30 (3), 205-230.

World Bank, 2003. "Why Worry About Tax Expenditures?" *The World Bank PREMnotes, Economic Policy*, No. 77.

Zakon o područjima posebne državne skrbi, NN 44/96. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na dohodak, NN 127/00, 150/02, 163/03, 30/04, 177/04, 73/08, 80/10, 114/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihove obitelji, NN 108/96. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, NN 43/96 i 44/96. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN 123/03, 198/03, 105/04, 174/04 i 46/07. Zagreb: Narodne novine.

Zuber, M., 2010. "Olakšice u sustavu poreza na dohodak" u: O. Lončarić-Horvat, ur. *Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića*. Zagreb: VPŠ Libertas, 457-473.

EFFECT OF TAX EXPENDITURES IN PERSONAL INCOME TAXATION ON HORIZONTAL EQUITY

HRVOJE ŠIMOVIĆ

FACULTY OF ECONOMICS, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H24

SUMMARY

Tax expenditures include all reliefs and other tax procedures used for reducing or deducting the amount of tax that would otherwise have to be paid by taxpayers. There are many personal income tax expenditures in Croatia and they represent an important segment of the tax and social policies. This paper analyses the effect of expenditures in personal income taxation in Croatia on horizontal equity. In view of this, the analysis is made according to the sources of income. The paper includes the period since 2001, when most reliefs that are still in effect were introduced in the personal income tax system. Furthermore, the analysis includes only the tax payers who filed their annual tax returns, which is a precondition for acquiring most of the tax reliefs. The research findings show that the tax reliefs significantly reduce the amount of taxable income and the differences in the effective tax burden between the analysed sources of income show that there is horizontal inequity in the personal income tax in Croatia.

Keywords: personal income tax, annual tax return, tax expenditures, reliefs, horizontal equity, Croatia

KOMPARATIVNA ANALIZA NESTANDARDNIH OLAKŠICA POREZA NA DOHODAK U EUROPSKOJ UNIJI I REGIJI

HELENA BLAŽIĆ I SAŠA DREZGIĆ
EKONOMSKI FAKULTET, RIJEKA
JEL KLASIFIKACIJA: H24
doi: 10.3326/bpi.2012.6

SAŽETAK

Rad uspoređuje nestandardne porezne olakšice poreza na dohodak u razdoblju 2006.-11. i to posebno za stare članice EU, te posebno za neke nove članice EU i države regije. Unatoč pretežito negativnom stavu porezne teorije (i politike), ove olakšice još uvijek igraju vrlo značajnu ulogu i vrlo su prisutne u suvremenim sustavima poreza na dohodak. To posebice vrijedi za razvijene ekonomije, odnosno u ovom radu analizirane stare članice EU, koje su u promatranom razdoblju izgleda čak i povećale ove olakšice. Za razliku od njih analizirane nove članice i države regije, koje su imale manje razvijen sustav ovih olakšica, znatnije su smanjile broj olakšica, tako da velik broj njih uopće nema nestandardnih olakšica. Hrvatska je od uvođenja novog sustava poreza na dohodak (1994.) prošla put od njihovog potpunog neuključenja do uključenja gotovo svih nestandardnih olakšica i natrag.

Ključne riječi: nestandardne porezne olakšice, porez na dohodak, Europska Unija, Hrvatska

1. UVOD

Pojam poreznih izdataka izuzetno je složen. Oni se u principu odnose na „svaku stavku u okviru postojećih poreznih oblika koja donosi gubitak prihoda državnog proračuna zato što umanjuje poreznu osnovicu ili poreznu obvezu“ (Bratić, 2006a:103). Iako se na prvi pogled čini da se radi o najširoj mogućoj definiciji poreznih izdataka, ukoliko se pod „umanjenjima“ misli na ona od službeno definirane porezne osnovice, tu se preskače velik dio izdataka. Radi se prije svega o različitim dohocima/prihodima izuzetim od oporezivanja (Bratić, 2006b:195, te npr. OECD, 2010b). Naime „poreznim izdacima u najširem smislu smatraju se svi ustupci koji izlaze izvan okvira postojećih poreznih pravila ili poreznih mjerila“ (OECD, 2006:9). Dok bi se pod pravilima još moglo misliti i na tekuće porezne propise, izraz „mjerila“ (prijevod prema Bratić, 2006:195)“ ukazuje na adekvatan kriterij porezne osnovice. Tu se postavlja i pitanje je li kriterij „sveobuhvatne osnovice“ onaj dohodovnog ili potrošnog tipa (npr. OECD, 2010:17, 45; Caroll, Joulfaian i Mackie, 2011). Navedeni problem i ostali problemi određivanja pravog „benchmarka“ poreznih izdataka i adekvatnog definiranja i mjerenja poreznih izdataka, ne samo da dodatno usložnjava koncept poreznih izdataka, već i gotovo onemogućava njihovu usporedbu među zemljama odnosno čini je vrlo uvjetnom (OECD, 2006; 2010a:40-53; 2010b; Altshuler i Dietz, 2011).

Ipak kritika poreznih izdataka, ne samo zbog negativnog fiskalnog učinka *per se*, već i njihove neefikasnosti (shvaćene ne samo u smislu remećenja „neutralnosti“, već i u smislu usporedbe izgubljenih poreznih prihoda i njihovih efekata/koristi), te poremećaja horizontalne

i vertikalne pravednosti, složenosti i netransparentnosti najčešće je vezana za porezne olakšice i to nestandardne porezne olakšice. Takve bi se olakšice mogle smatrati poreznim rashodima u užem odnosno najužem smislu. Radi se, kao što je poznato, o olakšicama vezanim za konkretne izdatke poreznih obveznika.

Još je porezna reforma iz osamdesetih godina 20. stoljeća zahtijevala ograničavanje odnosno ukidanje poreznih olakšica kod različitih poreznih oblika. Navedeno se prije svega odnosilo na porez na dohodak, te posebno na njegove nestandardne olakšice. Navedena se ideja „širenja osnovice“ automatski primijenila i na porezne reforme tranzicijskih zemalja. Zajedno sa zahtjevom za sniženjem poreznih stopa, moglo bi se slobodno ustvrditi da predstavljaju svojevrsnu mantru suvremenih javnih financija, posebice preporuka u vezi porezne politike. Stoga niti ne čudi da jedna od najnovijih edicija Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (eng. *Organization for economic cooperation and development* – OECD-a) (OECD, 2010a) nosi upravo naziv „Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation.“ Ovi su se zahtjevi posebice obnovili odnosno intenzivirali povezano s ekonomskom i financijskom krizom i rezultirajućom fiskalnom konsolidacijom. Ukinuće nestandardnih olakšica smatra se ne samo sredstvom fiskalne konsolidacije, već i poticanja ekonomskog rasta, kako izravno zbog svih njihovih nedostataka, tako i neizravno – kroz otvaranje prostora za smanjenje poreznih stopa poreza na dohodak (OECD, 2010a).

Stoga se u ovom radu, usporedbom predkrizne 2006. godine i najnovijih podataka (kraj 2011.) želi dati odgovor na pitanje koliko su ovi opetovani zahtjevi, posebno aktualizirani u ovom kriznom (i „postkriznom“?) razdoblju, uistinu utjecali na porezne sustave. Usporedba nestandardnih olakšica poreza na dohodak provedena je usporedno za stare članice Europske Unije (EU), te nove članice (osim baltičkih zemalja, Malte i Cipra) i države regije, naravno uz osvrt na RH. Kvantitativna analiza nestandardnih olakšica poreza na dohodak (u okviru analize poreznih izdataka odnosno izgubljenih poreznih prihoda) provedena je u nekoliko navrata za pojedine države članice OECD-a (OECD, 2006; 2010a:54-56; 2010b), kao i za RH (Bratić i Urban 2006).

Istraživanje je usredotočeno na usporednu analizu nestandardnih olakšica, a ne na njihovu teorijsku opravdanost odnosno različite učinke efikasnosti (neutralnost, troškovna efektivnost, troškovi poreznih obveznika i poreznih vlasti), pravednosti (horizontalne, vertikalne) i fiskalne učinke.

U prvom se dijelu rada, sukladno standardnoj metodologiji OECD-a, ukratko definiraju ne samo standardne i nestandardne olakšice, već i granični slučajevi i njihova klasifikacija. Time se sužavajući porezne izdatke na njihov „najuži“ koncept daje i kratka metodologija analize tj. okvir za analizu, gdje se i sam pojam nestandardnih olakšica dodatnu suzuje. Nakon navedenoga slijedi usporedna analiza nestandardnih olakšica 2006.-11., najprije za stare članice EU, a potom za neke nove i zemlje regije uz ukazivanje razlika. Rad se završava dodatnim osvrtom na RH, s obzirom na brojne fundamentalne promjene sustava nestandardnih olakšica.

2. OKVIR ZA ANALIZU

Kao što je uvodno istaknuto, analiza će se odnositi isključivo na nestandardne olakšice. Te su olakšice ovisne o visini dokumentirano dokazanih konkretnih izdataka/ulaganja poreznog obveznika, koji su objekt olakšice. Za razliku od njih standardne olakšice obično nisu ovisne o konkretnim izdacima poreznog obveznika za konkretnu svrhu i automatski su na raspolaganju svim poreznim obveznicima koji ispunjavaju određene uvjete (npr. osnovna olakšica za svakog obveznika, bračne olakšice i olakšice za djecu, olakšice za starije osobe i invalide).

Tipične nestandardne olakšice su npr. razni dobrovoljni doprinosi odnosno premije osiguranja, donacije (humanitarna/dobrotvorna davanja), konkretni zdravstveni troškovi (premije zdravstvenog osiguranja su već spomenute ispred), razne pasivne kamate (kamate za kredite koje obveznici imaju zbog raznih investicija; prije svega su tu najzastupljenije hipotekarne kamate).

Granični slučajevi obuhvaćaju olakšice za čuvanje djece, za obvezne doprinose za socijalno osiguranje, te eventualno (ostale) troškove u vezi s radnim odnosom (dohotkom od nesamostalnog rada). Najčešće se i ovakve olakšice smatraju standardnima, te su tako tretirane i u ovoj analizi tj. nisu obuhvaćene analizom. Konkretno, i OECD npr. u svojoj redovitoj godišnjoj ediciji „Taxing Wages“ prilikom izračuna poreznog opterećenja prosječnog zaposlenog uključuje olakšicu za obvezne doprinose za socijalno osiguranje u izračun tj. smatra je standardnom olakšicom. Olakšica za troškove čuvanja kuće i djece u biti je svojevrsna olakšica za zaposlenog bračnog druga (kao pandan olakšici za nezaposlenog bračnog druga). No, prije svega, ovakvi su troškovi uvjetovani i konkretnim statusom (zaposlenošću) drugog bračnog druga, te konkretnom obiteljskom situacijom (djecom odnosno brojem djece), te se stoga relevantne olakšice smatraju standardnom olakšicom i nisu uključene u analizu. S obzirom da je i alimentacija uvjetovana postojanjem djece, kao i odgovarajućom (ne)bračnom situacijom, i njena se deduktibilnost smatra standardnom olakšicom. Kod troškova koji su povezani s radnim odnosom (dohotkom od nesamostalnog rada), već je naglašeno da se olakšica za obvezne doprinose tretira kao standardna olakšica. Isto vrijedi i za različite paušalne olakšice za dohodak od nesamostalnog rada, te za olakšice koje kombiniraju ostvarenje dohotka od nesamostalnog rada (svojevrsni „status“) i obiteljsku situaciju – djecu kao što je npr. porezni kredit za zarađeni dohodak (*earned income tax credit*), koji se može vezati i za postojanje djece. Konačno, troškovi putovanja na posao tretirani su kao nestandardna olakšica, iako su uvjetovani radnim mjestom (postoji mogućnost supstitucije preseljenjem).

Odbitak troškova vezanih uz ostvarenje nekog dohotka u pravilu se ne tretira kao olakšica jer se radi o, u teoriji javnih financija, poznatom slučaju objektivnog neto načela[1]. U širem se smislu može reći da se od ovoga odstupilo vezano za troškove nesamostalnog rada koje snosi sam posloprimac, a nisu izravno povezani s obračunom plaće. Konkretno, nestandardnom se olakšicom smatraju troškovi putovanja na posao, uvažavajući već gore navedeno tj. različite moguće načine izbjegavanja ovih troškova odnosno činjenicu da ti troškovi variraju ovisno o osobnim okolnostima (mjesto stanovanja). Što se tiče ostalih troškova u vezi posla (nesamostalnog rada), olakšice za njih tretirane su ovisno o tome jesu li dane paušalno (standardne olakšice) ili su vezane za stvarne konkretne troškove odnosno izuzetno visoke troškove (nestandardna olakšica, koja se ne daje često i stoga je kasnije tablično svrstana u rubriku „ostale olakšice“). Drugi izuzetak su obuhvaćene pasivne kamate. One su trošak vezan uz ostvarenje dohotka, iako se na prvi pogled hipotekarne kamate ne čine takvim. No, ne smije se smetnuti da se u slučaju vlastite nekretnine radi o imputiranom dohotku od boravka u vlastitome domu. Najčešće neoporezivanje ovakvog dohotka upravo ovdje pobija objektivno neto načelo, temeljem čega se ove olakšice u pravilu ubrajaju u nestandardne olakšice. Nešto je manje utemeljenje kod olakšica gdje je takav dohodak oporezovan (npr. od vrijednosnih papira), no tu se može istaknuti da se ne radi o nužnome trošku stjecanja dohotka.

Neke države odobravaju i olakšice za pojedine oblike štednje odnosno investiranja. Zajedno s već spomenutim olakšicama za obveznu i dobrovoljnu mirovinsku štednju i životno osiguranje, sve se ove olakšice zajedno uopće ne bi smatrale poreznim olakšicama ukoliko se kao kriterij uzme potrošni koncept u svom izvornom (standardnom) obliku, tj. kao porez na dohodak umanjen za štednju.

[1] Isto se tako u ovoj analizi ne obuhvaćaju specifične olakšice dane poduzetnicima koji su oporezovani porezom na dohodak (adekvatno našim obrtnicima i slobodnim zanimanjima).

Ovdje se, naravno, analitički okvir temeljio na klasičnom dohodovnom konceptu. Polazeći opet od ovog istog koncepta, olakšicama odnosno poreznim izdacima trebalo bi se smatrati i neoporezivanje velike većine dohodaka od kapitala, posebice u novim članicama EU i državama regije, što analizu opet vraća na uvodne metodološke rasprave. Njih se odlučilo izbjeći uključenjem u analizu samo nestandardnih olakšica u užem smislu.

Vidljivo je da je temeljem gornjeg definiranja okvir za analizu poreznih izdataka dodatno dosta sužen, s obzirom da su čak i granični slučajevi većinom smatrani svojevrsnim standardnim olakšicama, te stoga isključeni iz analize. Isto su tako isključene sve olakšice / porezni izdaci u širem smislu (neoporezivanje dohodaka od kapitala).

3. USPOREDNA ANALIZA NESTANDARDNIH OLAKŠICAMA U DOSADAŠNJIM ČLANICAMA EUROPSKE UNIJE (2006.-11.)

Sukladno navedenom teorijskom okviru usporedna analiza obuhvaća slijedeće nestandardne olakšice:

a) olakšicu za dobrovoljne doprinose za mirovinsko osiguranje, bez obzira jesu li uplaćeni privatnim ili javnim shemama osiguranja;
b) olakšicu za premije životnog osiguranja, kao njenu logičnu komplementarnu olakšicu;
c) olakšicu za zdravstvene troškove koje uključuju i dobrovoljne doprinose za zdravstveno osiguranje, koji su ne samo logična nadopuna ove olakšice, već i slijed prethodne dvije;
d) olakšicu za troškove putovanja na posao, koja je granični slučaj, s obzirom da se radi o troškovima nesamostalnog rada, ali koji ipak nisu zadani samim radnim statusom; u analizu je ubačena i njena supstitucija olakšicom za troškove preseljenja;
e) olakšicu za dobrotvorna davanja/doprinose odnosno humanitarne donacije, koja je definitivno jedna od u praksi najčešćih i teorijski možda najutemeljenijih olakšica;
f) olakšicu za pasivne kamate, iako je svojevrsni trošak ostvarenja dohotka (pod dohotkom se misli i na onaj od imputirane najamnine);
g) ostale olakšice, koje nikako ne obuhvaćaju prethodno definirane granične slučajeve koji se ipak smatraju standardnim olakšicama, već prvenstveno olakšice za različite druge konkretne izdatke (npr. obrazovanje, investicije).

U nastavku je prikazana usporedba stanja i promjena (2006. u usporedbi s krajem 2011.) nestandardnih olakšica za razvijene države – stare članice EU u Tablicama 1. i 2. Tablica 1. prikazuje stanje nestandardnih poreznih olakšica u starim članicama EU krajem 2011., s istaknutim promjenama i novim olakšicama, što je analizirano kasnije – nakon prezentacije Tablice 2.

Vidljivo je da razvijeni porezni sustavi i dalje koriste široku paletu nestandardnih olakšica. Prije osamdesetih ova je upotreba bila i šira i velikodušnija, no reformski procesi s kraja osamdesetih godina zalagali su se za ograničenje i ukinuće nekih, odnosno svih nestandardnih olakšica. Navedeno je vidljivo, primjerice, i u zalaganjima za model *flat taxa* ili realiziranom modelu dualnog poreza na dohodak (potonje se odražava u ograničenosti olakšica u Švedskoj), a posebno je došlo do izražaja i u Velikoj Britaniji, gdje su među svim državama „stare Europe“ zahtjevi o uvođenju *flat taxa* bili možda najglasniji.

Gotovo sve države odobravaju olakšicu za dobrovoljne doprinose (premije) za mirovinsko osiguranje, dok ih puno manji broj odobrava olakšicu za premije životnog osiguranja**.** No, zanimljivo je da svaka država odobrava barem jednu od ovih olakšica. Ukoliko se odobravaju obje, tehnika je ista (s izuzetkom Italije). U pravilu se odobravaju kao odbitak, što je logično (s obzirom na analogiju dobrovoljnih mirovinskih doprinosa s obveznima, te sličnost životnog osiguranja s prvima). Samo Belgija, djelomično Italija i Portugal, koji je u

potpunosti prešao na tehniku poreznog kredita, odobravaju ove dvije olakšice kao porezni kredit. Nadalje, ove su olakšice gotovo u pravilu ograničene gornjom granicom kako bi se spriječio fiskalni odljev i ublažili njihovi negativni učinci na vertikalnu pravednost.

Većina država ima i olakšicu za zdravstvene troškove i često je izravno ili neizravno (ako se daje samo za visoke troškove ovog tipa) uzeta u obzir i njena donja granica. Slično kao i prije, neke je zemlje (Grčka, Italija i Portugal) daju kao porezni kredit, što nije u skladu sa subjektivnim neto načelom (temeljem ove olakšice), ali odražava njen socijalni karakter. Ova se olakšica ne supstituira olakšicom za dobrovoljno zdravstveno osiguranje, već neke zemlje koje odobravaju jednu, odobravaju i drugu olakšicu.

Puno država ima olakšicu za troškove putovanja na posao koja najčešće ovisi (njeno samo davanje odnosno njena visina) o dužini puta. Francuska umjesto nje odobrava olakšicu za troškove preseljenja, dok Švedska i Njemačka odobravaju obje olakšice. U pravilu su ove olakšice odbitak od osnovice, što je i logično s obzirom da se radi o objektivnom neto načelu, tj. trošku stjecanja dohotka.

Velika većina zemalja odobrava i olakšicu za dobrotvorna davanja, za koju bi se istinski moglo reći da je najopravdanija. Većina zemalja očito je prihvatila da je ova olakšica efikasnija ako se odobrava kao odbitak od osnovice. Portugal je, naravno, odobrava kao porezni kredit, ali i Španjolska i Francuska.

Olakšicu za pasivne kamate imaju sve zemlje, što se može objasniti njenim objektivnim neto načelom. Većina je zemalja daje kao odbitak od osnovice, a čak pet ih prizna kao porezni kredit (slučajevi hipotekarne kamate), što nikako nije usklađeno s objektivnim neto načelom. No, navedenim se ukazuje na socijalne ciljeve olakšice za hipotekarne kamate, koja je i najčešći oblik ovih olakšica, ukoliko se olakšice reducira na samo neke kamate.

Od ostalih olakšica treba istaknuti olakšicu za troškove obrazovanja, te olakšice vezane uz konkretne izdatke u vezi posla (nesamostalnog rada, plaće). Moglo bi se konstatirati da obje olakšice, zajedno s onom za troškove putovanja na posao, predstavljaju svojevrsne olakšice povezane s radnim mjestom u širem smislu, odnosno širu primjenu objektivnog neto načela. Pojedine države odobravaju i olakšice (u pravilu kao odbitke od osnovice) za različite oblike štednje odnosno investiranja. Zajedno s već spomenutim olakšicama za obveznu i dobrovoljnu mirovinsku štednju i životno osiguranje, sve se ove olakšice zajedno ne bi smatrale poreznim olakšicama uopće, ukoliko se kao kriterij uzme potrošni koncept u svom izvornom (standardnom) obliku tj. kao porez na dohodak umanjen za štednju. Ovdje se, naravno, analitički okvir temeljio na klasičnom dohodovnom konceptu. Polazeći opet od tog istog koncepta, olakšicama odnosno poreznim izdacima bi se trebalo smatrati i neoporezivanje većine dohodaka od kapitala, posebice u novim članicama EU i državama regije, što analizu opet vraća na uvodne metodološke rasprave. Njih se odlučilo izbjeći uključenjem u analizu samo nestandardnih olakšica u užem smislu.

Analiza promjena nestandardnih olakšica poreza na dohodak u razdoblju 2006.-11., što bi trebalo odražavati i aktualizirane zahtjeve za širenjem porezne osnovice (ukinuće/ograničenje olakšica), temelji se na usporedbi promjena odnosno novih olakšica Tablice 1. i Tablice 2.

Tablica 2. prikazuje ukinute nestandardne olakšice (s obzirom na 2006.) odnosno prethodno stanje modificiranih olakšica.

Tablica 1.

Nestandardne olakšice u starim članicama Europske unije (2011.)

	Dobrovoljni doprinosi za mirovinsko osiguranje	**Premije životnog osiguranja**	**Zdravstveni troškovi**	**Troškovi putovanja na posao**	**Donacije**	**Pasivne kamate**	**Ostalo**
Austrija	-	PO (G) p.u.	O za izuzetno visoke troškove (VD)	FK+O za veće udaljenosti (O ovisi o veličini puta)	*PO (G, VD)*	PO (G) p.u.	PO(G) za novoizdane dionice p.u., O za izuzetno visoke obrazovne troškove (VD), FO za školovanje djeteta izvan mjesta stanovanja
Belgija	DK (G)	DK (G)	-	-	F O	PO – hipotekarne za vlastiti dom (G)	DK za kupnje dionica (G) od strane zaposlenih, DK (G) za otplatu hipotekarnog kredita, DK za uštedu energije kod gradnje/održavanja/kupnje stana, DK (G) za električne automobile i obveznice (*venture capital*)
Danska	PO (G)	PO	-	PO	PO (G donja i G)	D O (G)	DO (iznad donje G) za troškove povezane s poslom
Finska	PO (G)	-	Vidi zadnju kolonu	PO (G gornja i donja)	*O (G donja i G) za visoko obrazovanje*	PO	PO(G) za «smanjenje sposobnosti plaćanja poreza» (bolest, nezaposlenost, uzdržavanje); *FO za iznajmljeni stan zbog udaljenog radnog mjesta*, DK (G) za održavanje nekretnina,
Francuska - samo „najvažnije“ olakšice	PO (G, (VD))	-	-	PO troškovi preseljenja	DK (G;VD)	*DK(G) za vlastiti dom, > kod ušteda energije*	PO za direktne investicije u francuske kolonije, PO(G) za članarine u udrugama, DK(G) za ulaganja u dionice MSP-a i inovativnih ih inv. fondova, DK(G) za kućanske uređaje koji štede energiju, FK za troškove obrazovanja djece (visina ovisi o vrsti obrazovne institucije)
Njemačka	DO(G)	DO(G)	PO (donja G)	FO prema km (G) ili PO; PO i za troškove preseljenja	PO (G) ili (G,VD) ovisi o vrsti don.acije DK za don.pol. strankama	PO ili FO	PO (G) za studij ili prvo stručno obrazovanje, PO za crkveni porez, FO za troškove stručnog obrazovanja djece,
Grčka	-	PO (G)	DK (G)	-	PO (G, VD za neke)	DK za hip. kamate (G s obzirom na broj m^2)	DK (G) za podstanare, DK (G) za troškove obrazovanja por. obveznika i djece, DK (G) za ulaganja u inv.dioničke fondove grčkih dionica, DK (G) za ek. prihvatljivije izvore energije kućanstava
Italija	*PO (G)*	DK (G)	DK(G donja), PO za troškove pomoći invalidu, DK(G) za dobr. zdr. osig	-	*PO(G), DO /PO (G)*	DK (G) za hipot. kte na vl.astiti dom	DK (G) za troškove obrazovanja, *DK (G) za agenta za nekretnine, DK(G) (VD) za niske dohotke , DK (G) za troškove obnavljanja doma*

Luksemburg	PO (G, ovisi o godinama života)	PO(G)	PO (donja G,VD), PO (G) za dobr. zdr. osig PO(donjaG, VD) za troškove pomoći invalidu	FO (prema km-G)	PO(G/G,VD)	PO (G) osim hipotekar.	PO (G) za troškove obrazovanja djece, PO (G) za stambenu štednju, PO (G) za premije osig. od štetnog događaja
Nizozemska	PO	-	**PO (G donja)**	FO (prema km-G)	PO (G i G donja ili G,VD)	PO hip. kte. vlastiti dom	PO za troškove obrazovanja
Portugal	DK (G prema starosti + VD)		DK(G , VD) i za zdravstveno osiguranje	-.	DK (G,VD)	DK (G , VD) hip.kte	DK (G , VD) za troškove obrazovanja, DK (G, VD) za najamninu, DK (G , VD) za inv. u opremu na obnovljivu energiju ; 150% O za sindikalne članarine (G,VD) *, DK (G,VD) za ulaganja u drž. obv.*
Španjolska	PO (G)	**PO**	-	**Veća paušalna olakšica za plaću, ako je radno mjesto u drugom gradu**	DK	Vidi zadnji stupac	DK (G) za troškove kupnje/održ. stana, PO za članarine sindikatu i prof. udrugama, *PO za različite oblike osiguranja*
Švedska	PO	-	-	PO i PO za preseljenje	-	PO	*PO (G donja) za administrativni troškove povezane s stjecanjem dohodaka od kapitala, DO (G) za usluge izgradnje i održavanja doma*
Velika Britanija	PO (G)	-	-	-	PO	PO *za kredite* i vlasničke udjele	PO za troškove povezane s poslom, PO za troškove obrazovanja; PO (G) za štedne račune, O za inv. u dionice kvalificiranih kompanija ili inv. fondove

Legenda:
O – odbitak (od porezne osnovice); FO – fiksni odbitak; DO - djelomični odbitak; PO – potpuni odbitak
K – porezni kredit (odbitak od porezne obveze); F - fiksni, D - djelomični (dio troškova); % kredit kao postotak dohotka; «non wastable» - kredit se ne gubi ako je veći od porezne obveze (razlika se isplaćuje kao transfer)
G – postojanje gornje granice za olakšice (iznad te granice olakšica se ne priznaje)
---(VD) – oznaka za povezanost (1) olakšice ili (2) gornje granice s visinom dohotka, u prvom slučaju (1) obrnuta proporcionalnost (manji dohodak, veća olakšica), u drugom (2) gornja granica određena postotkom dohotka
p.u. – postupno ukidanje (phasing out) – olakšica se postepeno ukida s rastom dohotka
Kosim podcrtanim slovima označene nove olakšice 2011 u odnosu na 2006, podcrtanim slovima označeni i novi elementi promijenjenih olakšica – vidi ispod
***Sivim slovima označene promijenjene olakšice 2011 u odnosu na 2006**, dakle olakšice koje i dalje postoje, ali su se modificirale*
Izvor: IBFD (2006; 2011 - obradili autori)

Usporedbom Tablice 1. i Tablice 2., prije svega, upada u oči zaključak da nikako nije došlo do značajnijeg trenda širenja porezne osnovice, odnosno definitivno nije došlo do značajnijeg ukidanja olakšica. Štoviše, broj novouvedenih premašuje broj ukinutih olakšica (naravno to ne implicira istosmjerne kvantitativne pokazatelje, koji nisu obuhvaćeni ovom analizom). Modifikacije u olakšicama (sivom bojom u tablicama) ukazuju na njihovo ograničavanje (širenje osnovice), što se vidi npr. u uvođenju gornje granice olakšice ili fiksnog odbitka umjesto (dijela) stvarnog, no ima i modifikacija u suprotnome smjeru. Modifikacije nisu izrazito brojne, niti su sve usmjerene u pravcu širenja osnovice. No, mora se napomenuti da nisu uspoređivani kvantitativni podaci (npr. visine granica kod olakšica i slično) koji bi možda mogli uputiti na dodatno širenje osnovice (npr. smanjenje gornjih granica olakšica i povećanje postotka djelomičnih odbitaka), što i nije bilo moguće jer korištena baza često ne sadržava takve detaljne podatke za sve promatrane zemlje[1].

Nadalje, prikazane tablice ne pokrivaju cijelo promatrano razdoblje, već samo određene godine (2006. odnosno 2011.). Tako i usporedba dviju tablica ne sadrži apsolutno sve promjene u navedenom razdoblju (jednim dijelom zbog neobuhvatnosti svih promjena u zemljama s puno olakšica – npr. Francuska i Njemačka, drugim dijelom stoga što su se neke novouvedene olakšice u međuvremenu ukinule). Naime u drugoj polovici 2008. i 2009. s dolaskom ekonomske i financijske krize neke su stare (u manjoj mjeri i nove članice EU) reagirale na početku mjerama poticanja ekonomske aktivnosti kroz sniženje poreznog opterećenja. Najčešće su to bile mjere širenja porezne osnovice kroz povećanje različitih standardnih olakšica, prije svega osobnih i obiteljskih, te mjere sniženja stopa poreza na dohodak. Takve su poticajne mjere rjeđe uključivale i neke nestandardne olakšice, prije svega u području stanovanja odnosno investicija u vlastiti dom (European Commission 2009:13-19; 2010:30-48). Naravno, naglašenije su u toj fazi bile različite olakšice za poslovne investicije i općenito poticanje gospodarske aktivnosti poslovnih subjekata dane kroz porez na dobit odnosno porez na dohodak poduzetnika (od samostalne djelatnosti), no potonje, kao što je već istaknuto, nisu predmet ove analize.

I ova je mini analiza dokazala već poznatu činjenicu da je jednom uvedene olakšice teško ukinuti, bez obzira na već iznesene kritike[2], čak i pod rastućim pritiskom fiskalne konsolidacije. Stoga se nameće ideja o njihovoj možebitnoj opravdanosti.

[1] Isto je tako moguće da se, iako se uspoređuju više nego usporedivi podaci iz istoga izvora koji su sistematizirani na isti način (IBFD, razlike u imenima edicija su samo tehničkog karaktera), zbog promjene u izvjestiteljima pojedinih zemalja podaci o pojedinim olakšicama samo drugačije (sažetije prikazuju), što može stvoriti krivi utisak o pojednostavljenju odnosno modifikaciji nekih olakšica.

[2] Slično je pokazala i analiza za države OECD-a, ne samo da olakšice za štednju/ulaganja u nekretnine (hipotekarne kamate) odnosno mirovinsku štednju, perzistiraju već preko dvadeset godina, nego da su tijekom prošlog desetljeća jačale (OECD, 2010a:66).

Tablica 2.

Nestandardne olakšice u starim članicama EU-a koje su ukinute (postojale 2006, a 2011 ih više nema)i promijenjene olakšice (olakšice iz 2006 koje su modificirane 2011)[a]

	Dobrovoljni doprinosi za mirovinsko osiguranje	**Premije životnog osiguranja**	**Zdravstveni troškovi**	**Troškovi putovanja na posao**	**Donacije**	**Pasivne kamate**	**Ostalo**
Belgija					DO (80%)		
Finska							PO za sindikalne članarine
Francuska	PO(G)					PO (G) za investiranje u nekotirane kompanije	PO (G) za gubitke na određenim dionicama,
Nizozemska			PO (G donja ili G, VD)- uključeni doprinosi za zdravstveno osiguranje				
Portugal		DK (G)					DK (G) za amortizaciju, DK (G) za investicije u kompjutere; 150% O za sindikalne članarine (G,VD)
Španjolska		PO (G)		PO –zamijenjeno većom paušalnom olakšicom za dohotke od rada			
Švedska	PO (G)			PO (G donja)			

Legenda: Vidi Tablicu 1 (zaključno s „p.u.“)

[a] Stara verzija promijenjenih olakšica sivim slovima

Izvor: IBFD (2006; 2011 - obradili autori sukladno Blažić, 2006:153-154)

4. USPOREDNA ANALIZA NESTANDARDNIH OLAKŠICA U NEKIM NOVIM ČLANICAMA EUROPSKE UNIJE I ZEMLJAMA REGIJE (2006.-11.)

Puno je lakše usporedno analizirati nestandardne olakšice novih članica EU (bez baltičkih zemalja, Malte i Cipra) i država regije (Tablice 3. i 4.), iz jednostavnog razloga što je sustav ovih olakšica standardno nerazvijen u ovim zemljama, posebno onima naše regije. Slično kao i kod starih članica EU analiza će se započeti prikazom današnjeg stanja (kraj 2011.) nestandardnih poreznih olakšica u nekim novim članicama EU i državama regije (Tablica 3).

Već i letimičan pogled pokazuje puno slabiju zastupljenost olakšica u ovoj skupini država u odnosu na prethodnu. Crna Gora, Kosovo, Makedonija, Srbija, Slovačka, a nedavno i Mađarska, te naravno Hrvatska (s izuzetkom donacija) u potpunosti su prihvatile stavove o neefikasnosti i nepravednosti poreznih olakšica. Pitanje je, je li nepostojanje nestandardnih olakšica rezultat tradicionalno nerazvijenih poreznih (i ekonomskih sustava) ovih zemalja, na što će detaljniji odgovor dati uvid u podatke Tablice 4. ili, pak, dosljednijeg (za razliku od razvijenih zemalja) prihvaćanja suvremenih zahtjeva porezne politike. U svezi potonjega odmah se može povući poveznica s uvođenjem *flat taxa* u ovim zemljama (za razliku od starih članica EU-a), a za koji je poznato da modelski isključuje nestandardne olakšice (iako u vezi navedenoga itekako ima odstupanja u praksi (Blažić, 2009)). U tom su kontekstu sve navedene zemlje (osim Hrvatske) zemlje *flat taxa* (Srbija je, doduše, 2003. uvela, no 2007. i napustila *flat tax*).

Analizirajući preostale zemlje koje odobravaju nestandardne olakšice u usporedbi sa starim članicama EU, čini se da je najviše porezno diskriminiran dohodak od nesamostalnog rada, jer niti jedna zemlja ne odobrava olakšicu za troškove putovanja na posao, niti olakšicu za stvarne troškove. No, ipak treba naglasiti napredak u vezi paušalne olakšice za dohodak od rada (koja ovim istraživanjem nije obuhvaćena jer se smatra standardnom olakšicom). Naime dok porezno priznati paušalni troškovi odnosno olakšice za dohodak od nesamostalnog rada za navedene zemlje nisu postojale 2006. godine (Blažić, 2006:144-146), u međuvremenu su ih uvele i danas, 2011. imaju ih Mađarska, Poljska i Rumunjska, dok Slovačka odobrava odbitak osnovne osobne olakšice samo za dohodak od nesamostalnog rada i samostalne djelatnosti, kao i porezni kredit za djecu samo za dohotke od rada iznad određenog iznosa (IBFD, 2012). Češka 2015. namjerava uvesti porezni kredit za dohodak od nesamostalnog rada (IBFD, 2012).

Slično kao i kod razvijenih zemalja, u pravilu se odobrava olakšica za dobrovoljne doprinose (premije) mirovinskog osiguranja, a nešto rjeđe životnoga. Gotovo sve države odobravaju olakšicu za donacije, dok ih nešto manje odobrava olakšicu za zdravstvene troškove. Zanimljivo je da je Mađarska, koja je u potpunosti ukinula sve nestandardne porezne olakšice, ipak gotovinskim transferima supstituirala olakšice koje se tiču dobrovoljnih doprinosa/premija mirovinskog, životnog i zdravstvenog osiguranja i koje su se davale kao djelomični porezni kredit, što ukazuje na njihovo samo formalno ukinuće. Oko polovica ovih zemalja koje odobravaju olakšice daju i olakšicu za pasivne kamate, od kojih se ističu hipotekarne. Neodobravanje ove olakšice za ostale oblike investicija nije čudno, s obzirom na to da se dohoci od kapitala velikim dijelom ne oporezuju. Od ostalih olakšica treba istaknuti olakšice za studente.

Prije prijelaza na razmatranje promjena u olakšicama u navedenom vremenskom razdoblju zanimljivo je napomenuti da sve države koriste odbitak od osnovice i u pravilu limitiraju nestandardne olakšice, prije svega iz fiskalnih, ali i iz razloga vertikalne pravednosti.

Usporedbom podataka Tablice 3. i Tablice 4. stječe se uvid u promjene poreznih olakšica u razdoblju 2006.-11.

Vidljivo je, da za razliku od situacije u razvijenim zemljama, broj ukinutih olakšica daleko premašuje novouvedene. Jedino su Albanija, koja je prethodno imala potpuno nerazvijen sustav olakšica poreza na dohodak, i Bugarska išle u suprotnome smjeru, na način da je prva uvela nove

olakšice, a druga zadržala sve stare i uvela još jednu novu. Ostale su zemlje, na čelu sa Hrvatskom, većinom ukidale olakšice (kod Mađarske je to djelomice kompenzirano sustavom transfera koji su zamijenili porezni kredit). Tako je danas broj zemalja koje nemaju nestandardne olakšice veći nego 2006. kada se to odnosilo samo na Srbiju i Crnu Goru, te Albaniju i Makedoniju. Navedeno se može velikim dijelom (iako ne u potpunosti) objasniti već spomenutim uvođenjem *flat taxa* u ovim zemljama. Nadalje, očito su ove zemlje, ne samo odlučile dosljednije slijediti preporuke modernih javnih financija, već su u njima otpori interesnih skupina korisnika olakšica očito slabiji, odnosno porezna politika ima više manevarskog prostora. Ostaje otvoreno pitanje jesu li olakšice ukinute temeljem detaljnijih konkretnih provedenih analiza troškova i efekata pojedinih olakšica – njihove efikasnosti, te pravednosti ili su rezultat prije svega napora za fiskalnu konsolidaciju, praćenih i prihodno neutralizirajućim učincima sniženja stopa. Očigledno je takva dilema izlišna odnosno nebitna (OECD, 2010a).

5. NESTANDARDNE OLAKŠICE U HRVATSKOJ

Situaciju u Hrvatskoj u vezi nestandardnih poreznih olakšica karakteriziraju opetovane radikalne izmjene. Umjesto detaljnije analize pojedinačnih olakšica prije svega s *cost-effectiveness* aspekta, ali i procjene njihove opravdanosti, provodio se u pravilu globalni pristup. Tako su nestandardne olakšice u Hrvatskoj od uspostave suvremenog sustava oporezivanja dohotka (1994.) prošle zanimljiv razvojni put, kojeg karakterizira „vrtnja u krugu“ ekstremnih rješenja.

Kao što je poznato, porezna reforma poreza na dohodak (i dobit) koja je stupila na snagu 1994. temeljila se na potrošnom konceptu i to tzv. „porezu na dohodak (i dobit) umanjenom za kamatu“ odnosno „alternativnom modelu“.[1] Adekvatan alternativnom modelu oporezivanja potrošnje (kao i zahtjevima porezne reforme razvijenih zemalja s kraja osamdesetih koja se logično proširila i na tranzicijske ekonomije) bio je stav protiv ikakvih nestandardnih olakšica. Navedeno je u praksi doslovno provedeno.

Porezna reforma iz 2001. formalno je bila odmak od potrošnog koncepta prema dohodovnome.[2] Iako to nije trebalo automatski implicirati pozitivan stav prema olakšicama, polako se uključivalo sve više i više olakšica, tako da su u odnosu na sustave u razvijenim državama „nedostajale“ samo npr. nestandardne olakšice za troškove putovanja na posao, preseljenje, vlastito obrazovanje, rad kod kuće…

S obzirom na velikodušnost u olakšicama, koja je počela iskazivati snažne negativne fiskalne učinke, predlagana je snažna restrikcija i ukidanje nekih olakšica u poreznoj reformi 2005., no reforma se svela samo na ukupno gornje limitiranje svih olakšica zajedno (tzv. „mini reforma“) i to iz pretežito fiskalnih razloga.

Tako je Hrvatska do ove točke prošla put relativno suprotan onome većine razvijenih zemalja od kraja osamdesetih godina. Sredinom 2010. Hrvatska ukida sve nestandardne olakšice (s izuzetkom one za donacije), te se tako vraća u ishodišno stanje iz 1994., uz postojanje samo olakšice za donacije. Ovdje valja podsjetiti da su i prve olakšice koje su bile uvedene u ishodišni model 1994. bile upravo one za donacije (u umjetnost i kulturu). Ostaje otvoreno pitanje, slijedi li opet drugi krug ili će ga spriječiti isključivo prioritet fiskalne konsolidacije.

[1] Za razliku od „standardnog“ modela potrošnog koncepta tj. „poreza na dohodak umanjenog za štednju“, čije je nadopuna „cash-flow“ porez na razini poduzeća.

[2] U suštini je sustav, iako hibridan, najvećim dijelom ostao u potrošnom konceptu i njegovom alternativnom modelu.

Tablica 3.

Nestandardne olakšice u nekim novim članicama Europske unije i državama regije u 2011.

	Dobrovoljni doprinosi za mirovinsko osiguranje	**Premije životnog osiguranja**	**Zdravstveni troškovi**	**Donacije**	**Pasivne kamate**	**Ostalo**
Albanija	*PO(G)*	-	*PO*	-	*PO za obrazovanje*	-
Bugarska	PO (G,VD)	PO (G, VD)	PO (G,VD) za dobrovoljno zdravstveno osiguranje	PO (G,VD)	*PO(G) za hipotekarne kredite mladih obitelji*	PO (G) za dobrovoljno osiguranje od nezaposlenosti
BiH[a] (Fed.) (RS)	PO(G)	PO (G)	PO		PO hipotekarne kredite za vlastiti dom	
Hrvatska	-	-	-	PO (G)	-	-
Crna Gora	-	-	-	-	-	-
Češka	PO (G donja i G)	PO (G)	-	PO (G donja i G,VD)	PO (G) hipotekarne kredite za vlastiti dom	FO za studente
Mađarska	Transfer umjesto DK	Transfer umjesto DK	Transfer umjesto DK za dobrovoljno zdravstveno osiguranje	-	-	-
Kosovo	-	-	-	-	-	-
Makedonija	-	-	-	-	-	-
Poljska	-	-	-	PO (G;VD),	-	PO (G) za troškove pristupa internetu
Rumunjska	PO (G)	-	.-	-	-	*PO za sindikalne članarine*
Srbija	-	-	-	-	-	-
Slovačka	-	-	-	-	-	-
Slovenija	DO (G, VD i G obična)	-	-	-	-	FO za studente

Legenda: Vidi Tablicu 1.

[a] Za BiH nije moguća usporedba s 2006., jer u toj godini nisu bili na raspolaganju adekvatni podaci.

Izvor: IBFD (2006; 2011 - obradili autori)

Tablica 4.

Nestandardne olakšice u novim članicama Europske unije i državama regije[a] koje su ukinute (postojale 2006, a 2011 ih više nema)i promijenjene olakšice (olakšice iz 2006 koje su modificirane 2011[b]

	Dobrovoljni doprinosi za mirovinsko osiguranje	**Premije životnog osiguranja**	**Zdravstveni troškovi**	**Donacije**	**Pasivne kamate**	**Ostalo**
Hrvatska	PO (G)	PO(G)	PO (G)i za dobrovoljno zdravstveno osiguranje		PO (G) za hipotekarne kredite	PO (G) za gradnju/održavanje/kupnju stana, PO (G) za podstanare
Mađarska	DK – od '06. transfer	DK(G) p.u. – od '06. transfer	DK(G) za dobrovoljno zdravstveno osiguranje – od '06. transfer	DK (G) p.u.	Vidi desno	DK(G) p.u, za obrazovanje (obveznika i djece) i kupnju kompjutera, DK (G) za otplate hipotekarnih kredita
Poljska				DK (G, VD)	PO (G) za hipotekarne kredite	
Rumunjska			PO (G) za zdravstvene doprinose			PO (G) za premije osiguranja vlastitog doma
Slovačka	PO (G)		-			PO (G) za dugoročnu štednju
Slovenija			PO (G,VD)	PO (G, VD)		PO (G, VD) za investicije u dugoročne vrijednosne papire i dionice, za kupnju i održavanje stana, za održavanje spomenika kulture, kupnju umjetnina, školarine i knjige, FO za siromašnije studente

Legenda: Vidi tablicu 2.

[a] Za BiH nije moguća usporedba s 2006, jer u toj godini nisu bili na raspolaganju adekvatni podaci.

[a] Stara verzija promijenjenih olakšica sivim slovima.

Izvor: IBFD (2006; 2011 - obradili autori sukladno Blažić, 2006:156)

6. ZAKLJUČAK

Unatoč zahtjevima javnofinancijske teorije (i politike) koji sežu još iz kraja osamdesetih godina 20. stoljeća o općenitom ograničavanju poreznih olakšica, posebice nestandardnih, čak o ukidanju većine nestandardnih olakšica, one još uvijek igraju značajnu ulogu i vrlo su prisutne u suvremenim sustavima poreza na dohodak. Štoviše, dok su prethodni napori bili usmjereni na ograničenja, veća limitiranja i ukidanje samo pojedinih olakšica, noviji trendovi u razvijenim zemljama (analizirane stare članice EU) ukazuju čak i na naznake njihovog povećanja. Iako se one mogu povezati s nekim reakcijama na ekonomsku i financijsku krizu (većina takvih reakcija ipak je bila više vezana za standardne olakšice poreza na dohodak, te olakšice poreza na dobit) izgleda da napori fiskalne konsolidacije do sada (kraj 2011.) nisu značajnije utjecali na smanjenje nestandardnih olakšica poreza na dohodak u starim članicama EU. Ponovo se dokazuje da je olakšice izuzetno teško ukinuti, te da su permanentna nastojanja uvođenja novih olakšica.

Znatno je drugačija situacija u analiziranim novim članicama EU (sve osim baltičkih zemalja, Malte i Cipra), te državama regije. Ne samo da sustav nestandardnih olakšica poreza na dohodak nije (bio) toliko razvijen kao u slučaju starih članica EU, već je došlo do njihovog ukidanja u promatranom razdoblju. Gotovo polovica analiziranih zemalja (među kojima i Hrvatska) danas (kraj 2011.) uopće nema nestandardne olakšice, na što je velik utjecaj imalo i uvođenje *flat tax-a*. Očito kreatori ekonomske (i unutar nje porezne) politike s jedne strane imaju jače uvjerenje o nužnosti ukidanja ovih olakšica, a s druge i lakšoj mogućnosti provođenja svojih poreznih promjena. Naravno, kao jedan od mogućih zaključaka nameće se i onaj o možebitnoj efikasnosti (a možda i većoj pravednosti) nestandardnih poreznih olakšica u starim članicama EU u odnosu na analizirane nove i države regije. Teško je povjerovati u njihovu dosljednu i detaljnu *cost-effectiveness* analizu, posebice u potonjoj skupini zemalja, koju nije nemoguće napraviti.

Hrvatska je u vezi nestandardnih olakšica poreza na dohodak prošla zanimljiv razvojni put od njihovog nepostojanja do obimnog uključenja i natrag. Time se priključila dominantnom trendu u državama svog okruženja.

LITERATURA

Altshuler, R. i Dietz, R., 2011. „Reconsidering Tax Expenditure Estimation“. *National Tax Journal,* 64 (2, Part 2), 459-490.

Blažić, H., 2006. *Usporedni porezni sustavi - Oporezivanje dohotka i dobiti*. Dostupno na: [http://www.efri.uniri.hr/kolegiji/dokumenti/H.Blazic_Usp_por_sustavi-knjiga.pdf].

Blažić, H., 2009. „Flat Tax in South East Europe: Has it Reached the Peak?“ in: M. Vintar and P. Pevcin, eds. *Contemporary issues in Public Policy and Administrative Organisation in South East Europe*. University of Ljubljana, Faculty of Administration, 3-23.

Bratić, V. i Urban, I., 2006. „Porezni izdaci u Hrvatskoj“. *Financijska teorija i praksa,* 30 (2), 124-194.

Bratić, V., 2006a. “Porezni izdaci u Hrvatskoj: Porez na dohodak, na dobit, na promet nekretnina i na dodanu vrijednost”. *Financijska teorija i praksa,* 30 (2), 103-112.

Bratić, V., 2006b. „Porezni izdaci“ - Pojmovnik. *Financijska teorija i praksa,* 30 (2), 195-196.

Caroll, R.; Joulfaian, D. i Mackie, J., 2011. “Income versus Consumption Tax Baselines for Tax Expenditures”. *National Tax Journal* 64 (2, Part 2), 491-510.

European Commission, 2009. *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: European Comission.

European Commission, 2010. *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: European Comission.

IBFD, 2006. *European Tax Handbook* CD-ROM 2006. Amsterdam: IBFD.

IBFD, **2011.** *Tax Research Plaftorm*. Amsterdam: IBFD.

IBFD, **2012.** *Tax Research Plaftorm*. Amsterdam: IBFD.

OECD, 2006. *Tax Expenditures – Recent Experiences.* Paris: OECD.

OECD, 2010a. *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation.* Paris: OECD.

OECD, 2010b. *Tax Expenditures in OECD Countries.* Paris: OECD.

COMPARATIVE ANALYSIS OF NON-STANDARD PERSONAL INCOME TAX ALLOWANCES IN THE EUROPEAN UNION AND THE REGION

HELENA BLAŽIĆ AND SAŠA DREZIĆ

FACULTY OF ECONOMICS, RIJEKA

JEL CLASSIFICATION: H24

SUMMARY

The paper compares non-standard personal income tax allowances from 2006 to 2011, separately for "old" EU member states, some new EU member states and countries in the region. Despite the mostly negative attitudes towards them in the taxation theory (and policy), these reliefs still play a very significant role and are very much present in the contemporary personal income tax systems. This especially applies to developed economies, i.e. "old" EU member states, analysed in this paper, which seem to have even increased these reliefs during the reference period. In contrast to them, the analyzed new member states and countries in the region having less developed tax relief systems, have significantly reduced the number of such reliefs, so that most of them do not even have non-standard reliefs at all. Since the introduction of the new personal income tax system in 1994, Croatia has passed the way from having practically no non-standard tax reliefs, to the inclusion of almost all of them in the system.

Keywords: non-standard tax reliefs, personal income tax, European Union, Croatia

(NE)EFIKASNOST POREZNIH IZDATAKA U OPOREZIVANJU DOBITI U HRVATSKOJ

VJEKOSLAV BRATIĆ
INSTITUT ZA JAVNE FINANCIJE, ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: H21
doi: 10.3326/sjp.2012.7

SAŽETAK

Hrvatski porezni sustav nakon 2000. karakterizira uvođenje brojnih poreznih izdataka kojima su porezne vlasti htjele potaknuti razvoj bivših ratom zahvaćenih i gospodarski slabije razvijenih područja. Iako se takvim oblicima državne pomoći nastojao potaknuti i ujednačiti stupanj gospodarskog razvoja cijele zemlje, oni istovremeno znače i gubitke poreznih prihoda, zbog čega je potrebno raditi sustavne analize kako bi se točno utvrdile njihove pozitivne i negativne strane te procijenili njihovi učinci. Ovaj se članak bavi analizom poreznih izdataka u sustavu oporezivanja dobiti u Hrvatskoj, te proučava njihov utjecaj na proračun i eventualne prednosti koje su njihovim uvođenjem ostvarene. Glavni je cilj članka odgovoriti na pitanja jesu li uvedeni izdaci u oporezivanju dobiti opravdali svoju svrhu i cilj zbog kojih su uvedeni, te što je moguće učiniti kako bi se postojeći porezni sustav poboljšao.

Ključne riječi: porezni izdaci, porez na dobit, državni proračun, posebno porezno tretirana područja

1. UVOD

Porezni su izdaci sve stavke koje uzrokuju gubitak poreznih prihoda, bilo zato što umanjuju poreznu osnovicu ili obvezu plaćanja poreza. Osnovna je značajka poreznih izdataka da se takvim isključivanjem određenih stavki iz izračuna porezne obveze neizravno gube proračunski prihodi i čiji je učinak teško mjerljiv. U praksi je katkad vrlo teško odrediti kojoj skupini pripada određena vrsta izdataka, dok se ponekad gotovo isti izdaci mogu svrstati u različite skupine. Najčešći oblici izdataka su povlastice (olakšice), oslobođenja, umanjenja poreza, poticaji, odbici, izuzeća ili posebne stope.

Za razliku od subvencija, porezni su izdaci način javne potrošnje i državnih politika koje se najčešće odvijaju izvan proračunskog okvira. Ne uključujući ih u izračun ukupnih prihoda države, nemoguće je dobiti stvarnu veličinu (i potrošnju) državnog proračuna, te se time može (namjerno ili ne) smanjiti (ili sakriti) njegova stvarna veličina. Dodatan problem je u tome što se razmatranje alokacijske i operativne učinkovitosti izdataka rijetko zahtijeva u procesu donošenja odluka o raspodjeli proračunskih sredstava. Zbog toga najbolje svjetske prakse ukazuju kako je prije uvođenja nekog oblika poreznih izdataka potrebno napraviti analizu troškova i koristi. Pored toga oni moraju imati točno određenu svrhu, biti pravilno i ciljano odabrani, temeljeni na realnim potrebama i u skladu s proklamiranim državnim ekonomskim i socijalnim ciljevima. "Kako ukupni iznosi izdataka ne bi poprimili neželjene razmjere, potrebno

je kontrolirati ukupnu veličinu (obujam) i broj poreznih izdataka, te ih po potrebi i smanjivati." (Brixi Polackova, Valenduc i Swift, 2004).

U Hrvatskoj se dogodila upravo takva situacija – brojne su i najraznovrsnije pogodnosti u poreznom sustavu uvođene bez prethodnih analiza i kontrole učinkovitosti, što je u konačnosti, u posljednjih desetak godina dovelo do značajnih gubitaka državne blagajne.

U ovom radu metodom izgubljenih prihoda analiziraju se proračunski gubici nastali uvođenjem izdataka u sustavu oporezivanja dobiti, a zatim se na temelju dostupnih pokazatelja ispituje jesu li oni ispunili svoju svrhu zbog kojih su uvedeni (npr. brži razvoj onih područja na kojima su primjenjivani). Temeljni je cilj rada pokušati procijeniti koristi od njihova uvođenja, dati odgovor jesu li eventualne koristi proizašle iz uvođenja izdataka nadmašile proračunske gubitke, te je li ih potrebno u potpunosti ukinuti i/ili zamijeniti državnim subvencijama u cilju povećanja transparentnosti državnog proračuna.

2. (NE)EFIKASNOST POREZNIH IZDATAKA U OPOREZIVANJU DOBITI U HRVATSKOJ

Hrvatska je od 2000. uvodeći brojne i različite porezne izdatke nastojala pogodovati određenim skupinama stanovništva, posebno porezno tretiranim područjima (PPTP), te poticati gospodarske aktivnosti i ulaganja u slobodne zone.

Do 2007. osnovica poreza na dobit umanjivala se olakšicama za troškove plaća novozaposlenih, troškove istraživanja i razvoja te za troškove školovanja i stručnog razvoja. Od 2007. te su olakšice zamijenjene državnim potporama za istraživačko-razvojne projekte, potporama za obrazovanje i izobrazbu te olakšicama za zapošljavanje. Dodatno, porez na dobit umanjuje se na posebno porezno tretiranim područjima (PPTP), slobodnim zonama kao i za poticanje ulaganja. Usto se u razdoblju 2001.-06. porez dodatno umanjivao za zapošljavanje osoba s invaliditetom. Posebno porezno tretirana područja uključuju sve tri skupine područja od posebne državne skrbi, brdsko-planinska područja i Vukovar.

Tablica 1.

Posebno porezno tretirana područja i razlozi uvođenja poreznih izdataka

Područja posebne državne skrbi (PPDS)[a]	I. skupina - područja okupirana u Domovinskom ratu uz državnu granicu do 5.000 stanovnika
	II. skupina - područja okupirana u Domovinskom ratu, a nisu u I. skupini
	III. skupina - područja Hrvatske koja zaostaju u gospodarskom razvoju
Brdsko-planinska područja (BPP)[b]	područja koja zaostaju u razvoju tj. područja s negativnim prirodnim prirastom, nižom stopom rasta i većom nezaposlenošću
	područja s nepovoljnim klimatskim i drugim prirodnim osobitostima
Vukovar[c]	poticanje investicija, brži gospodarski razvoj i povećanje zaposlenosti

Izvor: [a]Zakon o područjima posebne državne skrbi - pročišćeni tekst (NN 26/03); [b]Zakon o brdsko-planinskim područjima (NN 12/02); [c]Zakon o obnovi i razvoju grada Vukovara (NN 44/01, 90/05 i 80/08)

Prihodi od poreza na dobit dijelili su se između svih razina opće države do 2007., kada postaju isključivi prihod državnog proračuna. Kako porezni izdaci predstavljaju izravni gubitak prihoda državnog proračuna, središnjim bi vlastima trebalo biti u interesu imati detaljan uvid u sve pozitivne i negativne učinke ovakve porezne politike. Iako, mjereno udjelom u ukupnim poreznim prihodima, prihodi od poreza na dobit nisu značajni kao prihodi od poreza na dodanu vrijednost, u nastavku ćemo prikazati ukupne gubitke državne blagajne zbog postojanja izdataka u sustavu oporezivanja dobiti.

Tablica 2.

Gubici državnih prihoda zbog izdataka u oporezivanju dobiti, 2001.-09. (u mil. kn)

	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Prihodi državnog proračuna od poreza na dobit	1.987	2.659	3.074	3.131	3.951	5.056	8.816	10.565	9.439
Ukupni gubici poreznih prihoda u porezu na dobit	60,4	86,1	266,3	337,3	456,2	506,0	697,5	682,4	517,4
Gubici zbog umanjenja osnovice	25,0	41,7	175,7	230,2	205,8	196,4	234,5	230,0	158,8
Gubici zbog umanjenja obveze plaćanja	35,4	44,4	90,6	107,1	250,4	309,6	463,0	452,4	358,6
Olakšice i oslobođenja za PPTP	13,8	17,5	35,8	33,2	81,0	149,5	245,1	224,2	132,3
Olakšice i oslobođenja za slobodne zone	21,5	25,8	40,3	44,5	24,1	36,3	57,2	48,8	18,1
Poticaji ulaganja	0,1	0,9	13,9	28,8	144,9	123,6	160,7	179,4	208,2
Poticaji za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,0	0,2	0,6	0,6	0,4	0,2	-	-	-
Udio ukupnih gubitaka u prihodima od poreza na dobit (u %)	3,0	3,2	8,5	10,8	11,6	10,0	7,9	6,5	5,5

Izvor: Porezna uprava, Ministarstvo financija; izračun autora

Tablica 2. pokazuje kako su gubici državnih prihoda zbog izdataka u oporezivanju dobiti bili najmanji u 2001. i 2002., kada je njihov broj ujedno i bio najmanji. Od 2002. gubici državnog proračuna konstantno i snažno rastu, da bi u 2007. narasli na gotovo 700 milijuna kuna. Imajući na umu činjenicu da Hrvatska već niz godina bilježi velike proračunske deficite, logično je postaviti pitanje opravdanosti ovakve porezne politike.

Gubici u okviru umanjenja osnovice poreza na dobit porasli su s 25 u 2001. na 159 milijuna kuna u 2009.[1] Najveće je gubitke državni proračun zabilježio 2007. kada je propustio uprihoditi 234,5 milijuna (porast od oko 840% u odnosu na 2001.).

Iako izdaci uzrokovani umanjenjem osnovice nisu zanemarivi u ukupnim izdacima, mnogo je veće iznose država propustila uprihoditi zbog umanjenja porezne obveze. To je posebice izraženo od 2005. kada izvršna vlast, nizom novih i izmjenama postojećih poreznih zakona, nastoji ubrzati gospodarski razvoj slabije razvijenih područja. Tako, primjerice, ukupni izdaci u okviru umanjenja poreza rastu s 35,4 milijuna u 2001. na čak 358,6 milijuna kuna u 2009., a najviši iznos od 463 milijuna bilježe 2007. godine.

Analizirajući pojedine stavke izdataka, vidljivo je da iznosima prednjače olakšice i oslobođenja za posebno porezno tretirana područja (PPTP) te poticaji ulaganja, koji također u cijelom razdoblju bilježe konstantan rast.

Usporedbom udjela gubitaka uzrokovanih poreznim izdacima u ukupnim prihodima od poreza na dobit vidljivo je da paralelno s porastom prihoda od poreza na dobit, raste i udio izdataka u tim prihodima. Primjerice, država se 2006. odrekla 10% prihoda od poreza na dobit, što znači da je propustila uprihoditi svaku desetu kunu u sustavu oporezivanja dobiti.

Posebno porezno tretirana područja (PPTP) u odnosu na sve ostale dijelove Hrvatske obilježava zaostajanje u gospodarskom, socijalnom, demografskom i ukupnom razvoju, najvećim dijelom kao rezultat ratnih razaranja i posljedično, negativnih utjecaja na socijalnu i gospodarsku sliku tih područja. Izdaci u oporezivanju dobiti za PPTP uvedeni su upravo zbog potrebe postizanja što ravnomjernijeg razvitka svih područja Republike Hrvatske, što bržeg otklanjanja posljedica rata i aktivnijeg povratka predratnog stanovništva, te poticanja demografskoga i gospodarskog napretka. Iako je ovim razlozima opravdano uvođenje brojnih olakšica i oslobođenja na tim područjima, zbog nedovoljnih statističkih pokazatelja, vrlo ih je teško povezati s eventualnim pozitivnim gospodarskim učincima.

[1] Za detaljniji prikaz gubitaka više u Prilogu 1.

Zbog toga će se analizom određenih ekonomskih (izvorni prihodi lokalnih proračuna po stanovniku) i pokazatelja strukturnih poteškoća (stopa zaposlenosti i nezaposlenosti), te dodatno pokazatelja razvoja poduzetništva i demografskih pokazatelja, pokušat ukazati na osnovne trendove. U nastavku rada se na temelju dostupnih podataka uspoređuju pokazatelji za PPTP, ostatak Hrvatske i cijelu Hrvatsku, te daju određeni zaključci o učinkovitosti izdataka.

Stopa nezaposlenosti definirana je kao udio nezaposlenih u radnoj snazi (zbroju nezaposlenih i zaposlenih) i standardan je pokazatelj koji se koristi u identificiranju područja sa strukturnim poteškoćama, dok *stopa zaposlenosti* predstavlja udio zaposlenih u radno sposobnom stanovništvu (populacija od 15 do 64 godine starosti).

Izvorni prihodi lokalnih proračuna po stanovniku definirani su kao tekući prihodi proračuna umanjeni za sve vrste transfera iz državnoga i županijskog proračuna, donacije, za ustupljene prihode središnje države od poreza na dobit i dohodak (u skladu sa zakonodavnim promjenama o pripadnosti prihoda do i od 2007.), kao i sve druge oblike pomoći, po stanovniku.

U sagledavanju cjelokupnije slike oko učinkovitosti poreznih izdataka uvelike bi pomogli financijski pokazatelji poslovanja poduzeća na nivou Hrvatske, no nisu analizirani zbog nedostupnosti podataka FINA-e. (Određeni podaci dostupni su u: ---, 2006 i Bratić 2011:120).

Grafikon 1. prikazuje kretanje pokazatelja strukturnih poteškoća – stope zaposlenosti i nezaposlenosti, kao važnih pokazatelja gospodarskog razvoja.

Grafikon 1.
Pokazatelji strukturnih poteškoća, 2002.-09. (u %)

Izvor: DZS, HZZ; izračun autora

Stopa zaposlenosti na PPTP ostala je tijekom cijelog promatranog razdoblja znatno niža od ostatka, ali i cijele Hrvatske. Štoviše, razlika u odnosu na ostatak Hrvatske narasla je s 2,8%, kolika je bila 2002., na čak 4% u 2009., a slično se zaključuje i uspoređujući PPTP s cijelom

Hrvatskom. Posebno je snažniji pad stope zaposlenosti na PPTP primjetan početkom gospodarske krize (konac 2007., početak 2008.) u odnosu na druga dva promatrana područja.

Stopa nezaposlenosti do 2008. konstantno je padala u sva tri područja, uz evidentno značajan rast 2009. Unatoč padu, stopa nezaposlenosti bila je znatno viša na PPTP-u nego u ostatku i cijeloj Hrvatskoj. Primjerice, u 2002. bila je na PPTP-u za 7,3% veća nego u ostatku Hrvatske, odnosno za 5% viša od cijele Hrvatske, i ta se razlika u cijelom razdoblju nije smanjivala, a u nekim je godinama bila i veća. U 2009. stopa je nezaposlenosti na PPTP-u iznosila 22%, ili za 9,8% viša nego u ostatku Hrvatske odnosno za 7,1% viša od cijele Hrvatske. Isto tako iz grafikona 1. vidljivo je da stopa nezaposlenosti na PPTP do 2009. nije dosegla ni prosječnu razinu cijele Hrvatske iz 2002., čime se može zaključiti kako ciljani porezni izdaci za ta područja nisu polučili veći uspjeh i ispunjenje jednog od ciljeva zbog kojih su uvedeni, a to je brže smanjenje nezaposlenosti na PPTP.

Promatrajući izvorne prihode po stanovniku (Grafikon 2), vidljivo je da unatoč njihovom rastu kod svih analiziranih područja u cijelom razdoblju 2002.-09., izvorni prihodi na PPTP-u i dalje uvelike zaostaju za ostatkom Hrvatske, a ta se razlika vremenom i povećavala.

Grafikon 2.

Izvorni prihodi lokalnih proračuna po stanovniku, 2002.-09.

Izvor: HGK, DZS, Ministarstvo financija; izračun autora

Za usporedbu, na PPTP-u izvorni prihodi po stanovniku rastu s 560 kn u 2002. na 993 kn u 2009., dok u istom razdoblju u ostatku Hrvatske rastu s 1.097 kn na 2.251 kn. Slično kao i na grafikonu 1., pojavom gospodarske krize vidljiv je snažniji pad izvornih prihoda na PPTP-u, i stagnirajući trend u ostatku i na nivou cijele Hrvatske. Ukratko, unatoč snažnijem poreznom poticanju, PPTP karakterizira sporiji rast izvornih prihoda lokalnih proračuna u odnosu na ostatak Hrvatske i cijelu Hrvatsku.

Nadalje, i tzv. *pokazatelji razvoja poduzetništva* (broj novoregistriranih poduzeća i broj stanovnika po novoregistriranom poduzeću, Prilog 2.) pokazuju da je trend smanjenja broja stanovnika po novoregistriranom poduzeću na PPTP bio znatno brži, ali je taj broj i dalje viši nego u ostatku države i cijeloj Hrvatskoj. Time se može reći da su ostatak Hrvatske i cijela Hrvatska u određenoj mjeri ostvarivali „bolje“ rezultate i u pogledu razvoja poduzetništva nego PPTP, iako je znatno manje porezno poticano od države.

Razlozi slabijeg razvoja poduzetništva mogu biti brojni, a ranija istraživanja pokazala su da velik broj poduzeća uopće ne ostvaruje dobit ili im je dobit toliko mala da im te povlastice ne igraju značajnu ulogu (više u: ---, 2006).

I demografski pokazatelji s obzirom na posljednja dva popisa ukupnog broja stanovništva ne idu u prilog PPTP-u. Naime, iz Tablice 3. vidljivo je da se broj stanovnika na PPTP-u brže smanjivao u odnosu na ostatak i cijelu Hrvatsku.

Tablica 3.

Broj stanovnika na PPTP-u, ostatku i u cijeloj Hrvatskoj, 2001. i 2011.

	2001.	2011.	2011/2001.
Republika Hrvatska	4.437.460	4.290.612	0,967
PPTP	891.984[a]	843.643	0,946
Ostatak Hrvatske	3.545.476	3.446.969	0,972
Udio PPTP u RH (u %)	20,1	19,7	-

[a] *uključene i općine koje su naknadno postale dijelom PPTP.*

Izvor: DZS; izračun autora

Iako je u odnosu na 2001. smanjen broj stanovništva na razini cijele Hrvatske, najveći „doprinos“ tom smanjenju daju upravo posebno porezno tretirana područja. Trenutno (2011.) na PPTP živi čak 5,4% manje stanovnika nego 2001. dok u cijeloj Hrvatskoj 3,3% manje. Posebno porezno tretirana područja izgubila su 48.341 stanovnika u posljednjih 10 godina te je udio njihova stanovništva u ukupnom broju stanovnika pao s 20,1% na 19,7%. Na osnovu toga, može se pretpostaviti kako je na PPTP-u, uz mnogo niži stupanj gospodarskog razvoja, prisutno i pojačano iseljavanje stanovništva i manja stopa nataliteta.

3. ZAKLJUČAK

Ova je analiza ukazala na izražene strukturne poteškoće i zaostajanje u gospodarskom razvoju posebno porezno tretiranih područja, jer se ona nisu brže razvijala od ostatka Hrvatske unatoč postojanju brojnih poreznih mjera, zbog čega je upitno jesu li porezni izdaci namijenjeni tim područjima ispunili svoju svrhu. Neka od eventualnih objašnjenja neučinkovitosti poreznih izdataka mogu biti da su iznosom vrlo mali i/ili nedovoljni, te nestabilnost zakonodavnog sustava oporezivanja dobiti jer neprestane izmjene povećavaju neizvjesnost što negativno utječe na investicije, a time i na gospodarski razvoj. Dodatan problem je taj što je uvođenje novih vrsta izdataka porezni sustav učinilo složenijim i smanjilo državne prihode. Sve to nije nimalo nevažno ni zanemarivo, pogotovo u vrijeme ionako nedovoljne naplate poreznih prihoda.

Svi ovi razlozi trebali bi potaknuti porezne vlasti na značajnu reformu izdataka u oporezivanju dobiti ili u najmanju ruku njihovo preispitivanje. Jedna od opcija je i njihovo potpuno ukidanje ili zamjena subvencijama, što bi pozitivno utjecalo na neutralnost, učinkovitost i izdašnost poreznog sustava, kao i na povećanje transparentnosti državnog proračuna. Kako je ova analiza ukazala na nedovoljnu učinkovitost ali i neopravdanost budućeg postojanja poreznih izdataka u oporezivanju dobiti na promatranim područjima, potrebno je njihovo postupno svođenje na što manju mjeru, čime bi se sustav dodatno pojednostavio. To bi omogućilo primjenu nižih općih stopa i snižavanje graničnih poreznih stopa uz proširivanje porezne osnovice, uz istovremeno ubiranje izdašnijih prihoda.

PRILOZI

Tablica 4.

Gubici državnih prihoda zbog izdataka u oporezivanju dobiti- detaljnije, 2001.-09. (u mil. kn)

	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Umanjenje osnovice poreza na dobit									
Troškovi plaća novih zaposlenih	25,0	41,7	53,8	51,8	51,8	41,5			
Troškovi istraživanja i razvoja			78,1	86,8	92,3	83,5			
Troškovi školovanja i stručnog usavršavanja			43,8	91,6	61,7	71,4			
Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu							55,3	63,7	49,7
Državna potpora za istraživačko razvojne projekte							156,0	162,0	106,6
Olakšice za zapošljavanje							23,2	4,3	2,5
Ukupni gubici zbog umanjenja osnovice	25,0	41,7	175,7	230,2	205,8	196,4	234,5	230,0	158,8
Umanjenje obveze plaćanja poreza na dobit									
Olakšice i oslobođenja PPTP	13,8	17,5	35,8	33,2	81,0	149,5	245,1	224,2	132,3
Olakšice i oslobođenja za slobodne zone	21,5	25,8	40,3	44,5	24,1	36,3	57,2	48,8	18,1
Poticaji ulaganja	0,1	0,9	13,9	28,8	144,9	123,6	160,7	179,4	208,2
Poticaji za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,0	0,2	0,6	0,6	0,4	0,2			
Ukupni gubici zbog umanjenja obveze plaćanja	35,4	44,4	90,6	107,1	250,4	309,6	463,0	452,4	358,6
Ukupni gubici državnih prihoda u sustavu poreza na dobit	60,4	86,1	266,3	337,3	456,2	506,0	697,5	682,4	517,4
Prihodi državnog proračuna od poreza na dobit	1.987	2.659	3.074	3.131	3.951	5.056	8.816	10.565	9.439
Udio gubitaka u ukupnim prihodima od poreza na dobit (u %)	3,0	3,2	8,5	10,8	11,6	10,0	7,9	6,5	5,5

Izvor: Porezna uprava, Ministarstvo financija; izračun autora

Tablica 5.

Usporedba ekonomskih pokazatelja za PPTP, ostatak Hrvatske i cijelu Hrvatsku, 2002.-09.

	Stopa nezaposlenosti (u %)			**Stopa zaposlenosti (u %)**			**Izvorni prihodi po stanovniku (u kn)**			**Broj novoregistriranih poduzeća**			**Broj stanovnika po novoregistriranom poduzeću**		
	PPTP	Ostatak RH	RH	PPTP	Ostatak RH	RH	PPTP	Ostatak RH	RH	PPTP	Ostatak RH	RH	PPTP	Ostatak RH	RH
2002.	27,3	20,0	22,3	50,2	53,0	52,2	559,7	1.096,6	939,3	959	6.504	7.463	1.355	482	595
2003.	24,5	16,8	19,2	52,1	55,0	54,2	646,0	1.198,6	1.036,7	1.192	6.124	7.316	1.090	512	607
2004.	24,4	15,1	18,0	52,2	55,9	54,9	714,7	1.328,9	1.149,0	1.078	6.375	7.453	1.206	492	595
2005.	23,3	15,5	17,9	52,8	55,7	54,9	852,7	1.524,5	1.327,7	1.354	7.422	8.776	960	423	506
2006.	21,9	14,3	16,6	53,4	56,3	55,5	957,7	1.715,9	1.493,9	1.702	8.864	10.566	764	354	420
2007.	19,2	12,9	14,9	54,8	57,0	56,4	1.051,9	2.011,7	1.730,6	1.822	9.740	11.562	713	322	384
2008.	18,3	11,0	13,2	55,3	58,1	57,3	1.043,4	2.236,7	1.882,6	1.986	9.402	11.388	654	334	390
2009.	22,0	12,2	14,9	53,5	57,5	56,4	992,6	2.251,3	1.882,6	1.444	6.687	8.131	900	469	546
2009/2002	0,81	0,61	0,67	1,07	1,09	1,08	1,77	2,05	2,00	1,51	1,03	1,09	0,66	0,97	0,92

Izvor: DZS, HZZ, HGK, Ministarstvo financija; izračun autora

LITERATURA

----, 2006., *Analiza učinaka fiskalnih potpora obveznicima poreza na dobit reguliranih Zakonom o područjima posebne državne skrbi, Zakonom o brdsko-planinskim područjima i Zakonom o obnovi i razvoju grada Vukovara*. Neobjavljena studija Instituta za javne financije i Raiffeisen Consultinga izrađena za Ministarstvo mora, turizma, prometa i razvitka, Uprava za regionalni razvoj.

Bratić, V. i Urban, I., 2006. "Porezni izdaci u Hrvatskoj". *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 129-194.

Bratić, V., 2011. *Skrivena javna potrošnja - Porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.

Brixi Polackova, H., Valenduc, M. A. C. i Swift , L. Z., 2004. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank.

DZS, 2001. *Statistički ljetopis Republike Hrvatske*. Zagreb: Državni zavod za statistiku.

EIZG, 2006. *Efektivno porezno opterećenje poduzeća u Hrvatskoj*. Projektna studija. Zagreb: Ekonomski institut.

HGK. *Biznet registar poslovnih subjekata* [online]. Dostupno na: [htt p://www.biznet.hr/].

Hrvatski zavod za zapošljavanje. [www.hzz.hr].

Ministarstvo financija. *Vremenske serije podataka.* Zagreb: Ministarstvo financija.

Odluka o potvrđivanju statusa pripadnosti općina trećoj skupini područja posebne državne skrbi (NN 138/02). Zagreb: Narodne novine.

OECD, 2010. *Tax Expenditures in OECD Countries.* Paris: OECD.

Porezna uprava, 2010. *Statistička izvješća Središnjeg ureda Porezne uprave Republike Hrvatske o porezu na dobit, od 2001. do 2009. godine*. Zagreb: Ministarstvo financija, Porezna uprava.

Zakon o brdsko-planinskim područjima, NN 12/02, 32/02, 117/03, 42/05, 90/05 i 80/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, NN 109/07, 152/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o obnovi i razvoju grada Vukovara, NN 44/01, 90/05, 80/08 i 38/09. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o područjima posebne državne skrbi, NN 44/96, 57/96, 124/97, 78/99, 73/00, 07/00, 127/00, 88/02, 26/03, 42/05, 90/05, 86/08 i 57/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na dobit, NN 127/00, 163/03, 177/04, 90/05, 57/06, 146/08 i 80/10. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o poticanju ulaganja**,** NN 73/00, 138/06 i 61/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o slobodnim zonama, NN 44/96, 92/05 i 85/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN 123/03, 105/04, 174/04 i 46/07. Zagreb: Narodne novine.

(IN)EFFICIENCY OF TAX EXPENDITURES IN CORPORATE INCOME TAXATION IN CROATIA

VJEKOSLAV BRATIĆ

INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H21

SUMMARY

Introduction of various tax expenditures by the tax authorities mostly in corporate income taxation in order to incite the development of areas affected by the war as well as economically underdeveloped areas is the characteristic of Croatian tax system after 2000. Although the purpose of such forms of state aid was to incite and equalize the level of economic development of the entire country, at the same time they caused the losses in tax revenues and it is therefore necessary to analyse their advantages and disadvantages and evaluate their effects. This paper deals with the analysis of tax expenditures in the system of corporate income taxation in Croatia and it investigates their effect on the budget and possible advantages brought by its introduction. The main purpose of the paper is to answer the questions whether the expenditures that have been introduced in corporate income taxation justify their purpose and goal of their introduction and what can be done to improve the existing tax system.

Keywords: tax expenditures, corporate income tax, government budget, areas with special tax treatment

SPECIFIČNOSTI SUSTAVA OPOREZIVANJA DOBITI PODUZEĆA U HRVATSKOJ I NJIHOV UTJECAJ NA POREZNU KONKURENTNOST

NIKA ŠIMURINA I TOMISLAVA BÜRGLER

EKONOMSKI FAKULTET ZAGREB I MINISTARSTVO FINANCIJA – POREZNA UPRAVA, ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: H21, H25, K34

doi: 10.3326/bpi.2012.8

SAŽETAK

U procesu privlačenja stranih investicija Republika Hrvatska (RH) je, poput ostalih tranzicijskih zemalja, pokušala mjerama porezne politike osigurati veću konkurentnost na tržištu kapitala. Dosadašnja istraživanja i studije pokazale su kako je RH vrlo povoljna lokacija za investiranje, ali unatoč tome nije ostvarila značajna inozemna izravna ulaganja. Svrha ovog rada je analizirati specifičnosti postojećeg modela oporezivanja dobiti, kroz istraživanje učinkovitosti sustava poreznih poticaja, olakšica i oslobođenja pri oporezivanju dobiti, odnosno kroz analizu postignutih fiskalnih učinaka poreza na dobit dokazati kakav je njihov upliv na poreznu konkurentnost. S tim u svezi, nameće se osnovni problem sustava oporezivanja dobiti poduzeća sadržan u pitanju jesu li fiskalne mjere poticanja ulaganja, zapošljavanja, razvoja pojedinih dijelova zemlje i sl. potrebne ili zadržavanje neutralnosti i konzistentnosti poreznog sustava dugoročno jamči postizanje boljih ekonomskih učinaka.

Ključne riječi: porezna konkurentnost, oporezivanje dobiti poduzeća, inozemna izravna ulaganja, ekonomski učinci, porezni izdaci

1. UVOD

U procesu privlačenja stranih investicija Hrvatska je, slično kao i ostale tranzicijske zemlje, pokušala mjerama porezne politike osigurati što veću konkurentnost na tržištu kapitala. Upravo iz tih razloga u sustav oporezivanja dobiti uvedene su mnoge promjene, posebice u području poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica. Zbog toga je potrebno odrediti u kojoj mjeri navedeni elementi utječu na gospodarska kretanja u RH te analizirati postignute učinke u odnosu na željene fiskalne, socio-ekonomske, političke i druge učinke.

S tim u svezi, nameće se osnovni problem sustava oporezivanja dobiti poduzeća sadržan u pitanju jesu li fiskalne mjere poticanja ulaganja, zapošljavanja i razvoja pojedinih dijelova zemlje potrebne ili zadržavanje neutralnosti i konzistentnosti poreznog sustava dugoročno jamči postizanje boljih ekonomskih učinaka. Naime, različitim mjerama fiskalne politike država s jedne strane želi osigurati optimalni model poticanja ulaganja, a s druge strane ne želi narušiti neutralnost i konzistentnost poreznog sustava.

Prema efektivnom graničnom i efektivnom prosječnom poreznom opterećenju Hrvatska se nalazi daleko ispod prosjeka većine zemalja članica Europske unije (EU), ali i drugih razvijenih zemalja (SAD, Švicarska, Norveška, Japan, Kanada, Australija). Iznos olakšica, oslobođenja i poticaja u sustavu poreza na dobit u RH iz godine u godinu raste, što se može

smatrati dokazom podržavanja procesa fiskalne kompeticije, jer se uvođenjem novih mjera (u ovom slučaju olakšica, oslobođenja i poticaja), na štetu prihoda od poreza na dobit, privlače strani investitori uz istovremeno sprječavanje odljeva kapitala iz RH. Iz toga proizlazi kako sustav oporezivanja dobiti poduzeća u RH nije neutralan te kako na to prije svega utječu brojne olakšice oslobođenja i poticaji kojima je cilj, prije svega, privlačenje ulaganja.

Kada uspoređujemo sustav oporezivanja dobiti poduzeća u RH sa sustavima oporezivanja dobiti u „novim“ zemljama članicama EU-a (EU-12), možemo kazati kako je on koncipiran na vrlo sličnim načelima, odnosno karakterizira ga jednostavnost, transparentnost, niska nominalna stopa te privlačni investicijski poticaji za izravne strane investicije. Pritom valja naglasiti da je fiskalna klima povezana s oporezivanjem dobiti u RH čak i za nijansu povoljnija od one koju možemo zateći u tranzicijskim zemljama članicama EU-a.

Sustavi oporezivanja dobiti „starih“ zemalja članica (EU-15) kompliciraniji su, netransparentniji, s višim nominalnim stopama i međusobno podosta različiti, odnosno manje privlačni za investitore od onih u „novim“ zemljama članicama EU-a, odnosno u RH.

Od poreznih poticaja, koji su najčešće u uporabi među starim zemljama članicama EU-a, treba istaknuti sniženu stopu poreza na dobit i to za mala i srednja poduzeća, zatim olakšice usmjerene na poticanje istraživanja i razvoja, zaštitu okoliša i regionalnog razvoja, dok se porezni praznici koriste rijetko i u vrlo limitiranom obliku.

Za „nove“ zemlje članice karakteristično je izraženije korištenje povlastice u obliku poreznih praznika, a također se posebno potiču regionalni razvoj, strateški važne investicije te kao i u „starim“ zemljama članicama EU-a, istraživanje i razvoj te mala i srednja poduzeća. To ukazuje na djelomičnu kompatibilnost hrvatskog sustava poreznih poticaja jer je njihov djelokrug nešto širi.

Usporedna analiza poreznih poticaja za investicije u okviru poreza na dobit pojedinačnih zemalja članica EU-a ukazuje, pak, na još uvijek veliku neusklađenost i netransparentnost, štoviše gotovo svaki porezni sustav ima neka specifična rješenja, odnosno poticaje karakteristične samo za tu zemlju.

Sustav oporezivanja dobiti poduzeća koji se primjenjuje u RH mogao bi sa stanovišta potencijalnih stranih investitora biti ocijenjen kao privlačan, međutim to nije dovoljno za privlačenje izravnih stranih investicija, jer na njih utječu i mnogi drugi nefiskalni čimbenici, kao što su postojanje odgovarajućeg institucionalnog i zakonodavnog okvira, zatim raspoloživost javne infrastrukture, stupanj obrazovanja radne snage, jezik i ostali kulturno-povijesni čimbenici.

2. ZAKONODAVNI OKVIR I PRILAGODBA EUROPSKOJ UNIJI

U trenutku osamostaljenja RH materija oporezivanja dobiti bila je regulirana Zakonom o neposrednim porezima. Prema odredbama tog Zakona domaće pravne i fizičke osobe plaćale su porez na dobit po stopi od 35%, dok su strane pravne i fizičke osobe plaćale porez na dobit po stopi od 17,5%. Iz ovog prvog rješenja vezanog uz oporezivanje dobiti vidimo kako je od samog početka jasno izražen cilj hrvatske porezne politike bio privlačenje investicija, posebice stranih. Međutim, kako je ova mjera diskriminirala domaće porezne obveznike vrlo je brzo promijenjena.

Tako je već 1993. donesen Zakon o porezu na dobit kojim je izjednačen porezni tretman dobiti koju na području RH ostvaruju domaće i strane osobe te su ukinuta neka porezna oslobođenja i olakšice. Stopa poreza na dobit utvrđena je u visini od 25%, a obveznici su mogle biti i fizičke osobe ako su se opredijelile da umjesto poreza na dohodak plaćaju porez na dobit, no onda je krajem 1996. stopa ponovo povećana na 35% kako bi bila usklađena s tadašnjom gornjom stopom poreza na dohodak.

Radi poticanja gospodarske aktivnosti uveden je i institut zaštitne kamate te je propisano izuzimanje od oporezivanja dividendi i udjela u dobit. Mehanizam zaštitne kamate bio je ustvari najvažniji porezni poticaj u hrvatskom sustavu oporezivanja dobiti u razdoblju 1994.-2000., kojim se osiguravala neutralnost u primjeni jer je poduzetniku s poreznog stanovišta bilo svejedno hoće li ulagati u financijski ili realni kapital zbog toga što mu se kamata i na posuđeni i na vlastiti kapital odbijala od porezne obveze. Međutim, unatoč nekim nedvojbenim prednostima u primjeni zaštitne kamate ona je ukinuta, prvenstveno zbog vrlo negativnog fiskalnog učinka (smanjenja prihoda ubranih od poreza na dobit), kao i nedovoljne transparentnosti, odnosno nesigurnosti povezane uz njezinu primjenu.

Od 2001. u primjeni je novi Zakon o porezu na dobit prema kojem je stopa poreza na dobit s 35% smanjena na 20%, a dividende i udjeli u dobiti oporezuju se u trenutku isplate stopom porezom po odbitku u visini od 15%. Tijekom 2004. ponovo je došlo do promjena u Zakonu, koje su povezane uz određivanje poreznog obveznika, osnovice i djelomičnu modifikaciju sustava investicijskih poticaja, a sve s ciljem još većeg povećanja transparentnosti i usklađenosti ovog poreznog oblika sa sustavima oporezivanja dobiti tranzicijskih zemlja i zahtjevima EU-a.

U lipnju 2006. ponovo je izmijenjen Zakon o porezu na dobit koji je u primjeni od 2007. Olakšice za područja od posebne državne skrbi, brdsko-planinska područja, grad Vukovar i slobodne zone brisane su iz zakona i prenesene u matične zakone, kao i poticaji ulaganja i poticaji poreznim obveznicima u svrhu profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja osoba s invaliditetom.

U "Narodnim novinama" br. 146/08 objavljen je i Zakon o dopunama Zakona o porezu na dobit koji stupa na snagu danom pristupanja RH Europskoj uniji, a 18. lipnja 2010. donesen je Zakon o izmjenama i dopunama zakona o porezu na dobit u kojemu je došlo do nekih više-manje kozmetičkih izmjena u postojećem sustavu oporezivanja dobiti.

U kontekstu usklađivanja RH u sustav oporezivanja dobiti s EU, valja napomenuti kako je potreba za harmonizacijom poreza na dobit u EU, postavljena kao problem ili pitanje još početkom šezdesetih godina 20. stoljeća. Razlog za to bio je u pojavi međunarodnog planiranja s ciljem smanjivanja porezne osnovice na način da se društva osnivaju u državama s povoljnijim poreznim režimom ili da tamo prebacuju svoju poslovnu aktivnost. Međutim, do devedesetih godina 20. stoljeća nije se ništa, ili gotovo ništa, konkretno napravilo po tom pitanju.

Dvadesetak godina kasnije, bez obzira na određene prijedloge i pokušaje da članice EU usklade svoj pristup oporezivanju dobiti kao i donošenje nekoliko smjernica koje reguliraju ovu problematiku, još uvijek nema značajnih rezultata na tom području. Ipak sve je jača inicijativa za uvođenje jedinstvene osnovice poreza na dobit (zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobit) te je već razrađen prijedlog njezina uvođenja od strane Europske komisije s ciljem smanjenja birokracije i poticanja prekograničnog poslovanja.

Postojeći sustav oporezivanja dobiti u RH gotovo je usklađen sa zahtjevima EU. Međutim, morat će se još do kraja uskladiti odredbe o poreznim oslobođenjima, olakšicama i poticajima u sustavu oporezivanja dobiti s odredbama europskog prava, koje su relativno restriktivne.

3. POREZNO OPTEREĆENJE PRILIKOM OPOREZIVANJA DOBITI PODUZEĆA

3.1. PREGLED DRŽAVNIH POTPORA, OLAKŠICA, OSLOBOĐENJA I POTICAJA U SUSTAVU POREZA NA DOBIT U RH

Porezne olakšice, oslobođenja i poticaji u sustavu poreza na dobit definirani su, osim u Zakonu o porezu na dobit (NN 80/10) i Pravilniku o porezu na dobit (NN 156/08) i u matičnim zakonima. Mogu se podijeliti u dvije skupine i to na one koje umanjuju osnovicu poreza na dobit, kao što su državna potpora za obrazovanje i izobrazbu, te državna potpora za istraživačko-razvojne projekte i na one koje umanjuju porez na dobit, kao što su, one propisane posebnim propisima od posebnog interesa za RH, Zakonom o slobodnim zonama (NN 44/96) i Zakonom o poticanju ulaganja (NN 136/06).

Porezne olakšice za troškove istraživanja i razvoja, školovanja i stručnog usavršavanja zaposlenika te za troškove bruto plaća novih zaposlenika ukinute su 2006., uz obrazloženje kako je riječ o neizravnim fiskalnim potporama koje nisu u skladu s pravilima EU, nadomještene su državnim potporama za istraživačko-razvojne projekte te za obrazovanje i izobrazbu. Državne potpore za obrazovanje i izobrazbu dodjeljuju se pravnim i fizičkim osobama koje obavljaju gospodarsku djelatnost. Možemo ih podijeliti prema vrsti poreza na korisnike državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, obveznike poreza na dobit i korisnike državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te obveznike poreza na dohodak, a prema vrsti poduzetnika na korisnika državne potpore kojeg se, prema propisu o financijskom poslovanju, smatra velikim, srednjim i malim poduzetnikom.

Prema Zakonu o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (NN 109/07 i 152/08) državnom potporom za obrazovanje i izobrazbu smatra se državna potpora za opće obrazovanje i izobrazbu, državna potpora za posebno obrazovanje i izobrazbu, regionalna državna potpora, državna potpora za korisnika državne potpore koji obavlja djelatnost pomorskog prijevoza, državna potpora za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu radnika u nepovoljnom položaju, državna potpora za naukovanje za obrtnička zanimanja u pogonima ili radionicama poduzetnika, umanjenje osnovice poreza na dobit za isplaćene nagrade učenicima u vrijeme naukovanja i dodatno umanjenje osnovice poreza na dobit prema osnovi izvođenja naukovanja.

Državna potpora za opće obrazovanje i izobrazbu izračunava se na način da korisnik potpore može umanjiti osnovicu poreza na dobit, ovisno o klasifikaciji poduzetnika na velike, male ili srednje, na način da svi mali i srednji poduzetnici mogu osnovicu poreza na dobit umanjiti 70% za opravdane troškove općeg obrazovanja, a veliki poduzetnici 50% za opravdane troškove općeg obrazovanja.

Državna potpora za posebno obrazovanje i izobrazbu izračunava se na način da korisnik potpore može umanjiti osnovicu poreza na dobit, ovisno o klasifikaciji poduzetnika na velike, male ili srednje, na način da mali i srednji poduzetnici mogu osnovicu umanjiti 35%, a veliki poduzetnici 25% za opravdane troškove posebnog obrazovanja.

Regionalna državna potpora dodjeljuje se sukladno Nacionalnoj klasifikaciji prostornih jedinica za statistiku (NN 37/07), koja Hrvatsku dijeli na tri prostorne jedinice – Sjeverozapadnu, Središnju i Istočnu (Panonsku) te Jadransku Hrvatsku. Obveznik poreza na dobit korisnik državne potpore koji, prema posebnim propisima, ispunjava uvjete za dodjelu regionalne državne potpore, može smanjenje osnovice poreza na dobit za opće i posebno obrazovanje uvećati za do 10 postotnih bodova, ako obavlja djelatnost na području Središnje i Istočne ili Jadranske Hrvatske, odnosno za do 5 postotnih bodova, ako djelatnost obavlja na području Sjeverozapadne Hrvatske.

Državna potpora za korisnika državne potpore koji obavlja djelatnost pomorskog prijevoza može iznimno osnovicu za obračun poreza na dobit ili dohodak od samostalne djelatnosti umanjiti i do 100% opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu, neovisno o tome odnose li se ti troškovi na opće ili na posebno obrazovanje i izobrazbu, ako se obrazovanje provodi na brodovima upisanima u Hrvatski registar brodova, te ako osoba koja se usavršava nije djelatni, već pričuvni član posade. U tom slučaju propisani postotak umanjenja (najviše do 100%) primijenit će se na svotu što je korisnik potpore dobiva kada svotu opravdanih troškova za pričuvnoga člana posade za školovanje na samome brodu upisanome u Hrvatski registar brodova, zbroji sa svotom opravdanih troškova posebnog školovanja pričuvnog člana posade što ga se provodi na brodu upisanome u Hrvatski registar brodova.

Državnu potporu za istraživačko-razvojne projekte mogu iskoristiti obveznici poreza na dobit kao dodatno umanjenje osnovice poreza na dobit za opravdane troškove projekta znanstvenih i razvojnih istraživanja i to u ukupnim svotama do 150% opravdanih troškova projekta za temeljna istraživanja, do 125% opravdanih troškova projekta za primijenjena istraživanja te do 100% opravdanih troškova projekta za razvojna istraživanja. Maksimalna svota državnih potpora što ih prema svim osnovama može ostvariti korisnik državne potpore kao umanjenje porezne osnovice u odnosu na cijeli projekt, može biti za temeljna istraživanja do 100% opravdanih troškova projekta, za primijenjena istraživanja do 50% opravdanih troškova projekta, a za razvojna istraživanja do 25% opravdanih troškova projekta.

Olakšice i oslobođenja na područjima posebne državne skrbi (PPDS) primjenjuju se na područja o kojima RH posebno skrbi kako bi potakle njihovu obnovu i razvitak, a radi postizanja što ravnomjernijeg razvitka svih područja. Područja posebne državne skrbi dijele se u tri skupine. U prvu i drugu skupinu spadaju područja na temelju posljedica agresije na Hrvatsku, a u treću skupinu područja su razvrstana prema kriterijima ekonomske razvijenosti, strukturnih teškoća te demografskih obilježja.

Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na PPDS i zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište na području posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci, zavisno od djelatnosti, plaćaju porez na dobit u visini stope navedene u Tablici 1.

Tablica 1.

Stope poreza na dobit na području posebne državne skrbi

	Djelatnost	Razdoblje plaćanja smanjene stope	Stopa (%)
I.skupina	Poljoprivreda i ribarstvo	do ulaska Hrvatske u EU	0
	Djelatnost osim poljoprivrede i ribarstva	2008. – 2010.	0
		2011. – 2013.	5
		2014. – 2016.	15
		od 2017.	u visini propisane
II. skupina	Poljoprivreda i ribarstvo	do ulaska Hrvatske u EU	5
	Djelatnost osim poljoprivrede i ribarstva	2008. – 2010.	5
		2011. – 2013.	15
		od 2014.	u visini propisane
III. skupina	Poljoprivreda i ribarstvo	do ulaska Hrvatske u EU	15
	Djelatnost osim poljoprivrede i ribarstva	2008. – 2010.	15
		2011. – 2013.	17
		od 2014.	u visini propisane

Izvor: Prema Zakonu o porezu na dobit i Zakonu o područjima posebne državne skrbi, obradile autorice

Olakšice i oslobođenja na području Grada Vukovara odnose se na poticajne mjere za ubrzanu obnovu i razvoj Grada Vukovara i otklanjanje posljedica razaranja građevina i drugih posljedica nastalih tijekom Domovinskog rata. Uvjet za korištenje olakšice je da porezni obveznici obavljaju djelatnost na području Grada Vukovara i zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište na području Grada Vukovara najmanje devet mjeseci, a zavisno od djelatnosti plaćaju porez na dobit u visini stope prikazane u Tablici 2.

Tablica 2.
Stope poreza na dobit na području Grada Vukovara

	Razdoblje plaćanja smanjene stope	**Stopa (%)**
Poljoprivreda i ribarstvo	do ulaska Hrvatske u Europsku uniju	0
Djelatnost osim poljoprivrede i ribarstva	2008. – 2010.	0
	2011. – 2013.	5
	2014. – 2016.	15
	od 2017.	u visini propisane

Izvor: Prema Zakonu o porezu na dobit (NN 80/10) i Zakonu o obnovi i razvoju Grada Vukovara (NN 44/01, 90/05, 80/08 i 38/09), obradile autorice

Olakšice i oslobođenja u brdsko-planinskim područjima (BPP) primjenjuju se na područja od interesa i pod posebnom zaštitom RH radi poticanja demografske obnove, naseljavanja i stvaranja preduvjeta da se prirodni i gospodarski resursi što kvalitetnije koriste za gospodarski razvoj ovih područja. Uvjet za korištenje olakšice je da porezni obveznici obavljaju djelatnost na brdsko-planinskom području i zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište na brdsko-planinskom području najmanje devet mjeseci, a zavisno od djelatnosti, plaćaju porez na dobit u visini stope prikazane u Tablici 3.

Tablica 3.
Stope poreza na dobit na brdsko-planinskim područjima

	Razdoblje plaćanja smanjene stope	**Stopa (%)**
Poljoprivreda i ribarstvo	do ulaska Hrvatske u Europsku uniju	15
Djelatnost osim poljoprivrede i ribarstva	2008. – 2010.	15
	od 2011.	u visini propisane

Izvor: prema Zakonu o porezu na dobit (NN 80/10) i Zakonu o brdsko-planinskim područjima (NN 12/02, 32/02, 117/03, 42/05, 90/05 i 80/08), obradile autorice

Olakšice i oslobođenja u slobodnim zonama primjenjuju se na prostoru slobodnih zona koji mora biti označen i u kojem se gospodarske djelatnosti obavljaju uz posebne uvjete. Korisnici zona plaćaju porez na dobit ovisno o prostornoj jedinici za statistiku druge razine u kojoj zona posluje na sljedeći način prikazan u Tablici 4.

Tablica 4.

Stope poreza na dobit u slobodnim zonama

Korisnici zona	Razdoblje plaćanja smanjene stope	Stopa (%)
U NKPJ-u II. razine Sjeverozapadna Hrvatska	2008. – 2010.	10
	2011. – 2013.	15
	od 2014.	u visini propisane
U NKPJ-u II. razine Središnja i Istočna (Panonska Hrvatska) i Jadranska Hrvatska	2008. – 2013.	10
	2014. – 2016.	15
	od 2017.	u visini propisane
Na području Grada Vukovara, koji su gospodarsku djelatnost obavljali do 29.07.2008.	2008. – 2010.	0
	2011. – 2013.	5
	2014. – 2016.	15
	od 2017.	u visini propisane

Izvor: Prema Zakonu o porezu na dobit (NN 80/10) i Zakonu o slobodnim zonama (NN 44/96, 92/05 i 85/08), obradile autorice

Poticaji ulaganju imaju svrhu poticanja ulaganja i jačanja konkurentne sposobnosti hrvatskog gospodarstva. Poticanje ulaganja ostvaruje se kroz sustav poticajnih mjera za ulaganja u gospodarske aktivnosti na području RH i otvaranje novih radnih mjesta u vezi s tim ulaganjem. Propisane porezne povlastice-poticaji za ulaganja prikazane su u Tablici 5.

Tablica 5.

Stope poreza na dobit nositelja poticajnih mjera ulaganja

Visina ulaganja nositelja poticajnih mjera (u EUR)	Razdoblje korištenja poticaja (godina)	Stopa (%)	Obveza zapošljavanja minimalnog broja zaposlenika
do 1,5 mil.	10	10	10
od 1,5 do 4 mil.	10	7	30
od 4 do 8 mil.	10	3	50
iznad 8 mil. EUR-a	10	0	75

Izvor: Prema Zakonu o porezu na dobit (NN 80/10) i Zakonu o poticanju ulaganja (NN 136/06), obradile autorice

Ostali poticaji. U ostale poticaje možemo ubrojiti ubrzanu amortizaciju te primjerice prijenos poreznog gubitka. RH je u cilju poticanja ulaganja, poreznim obveznicima omogućila korištenje amortizacije po većim stopama od propisane, i to kao porezno priznati rashod.

Hrvatski sustav poreza na dobit prepoznaje i porezni gubitak kao olakšicu koja nije direktno vezana uz visinu investicije. Ako se u postupku utvrđivanja osnovice utvrdi negativna osnovica, obveznik ima porezni gubitak. Porezni gubitak prenosi se i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih pet godina. U kontekstu poreznog gubitka, može se koristiti i ubrzana amortizacija kao instrument planiranja poreznog gubitka.

3.2. ODNOS IZMEĐU EFEKTIVNOG I ZAKONSKOG OPOREZIVANJA PODUZEĆA

Zakonske, odnosno nominalne stope poreza na dobit ne mogu biti stvarni pokazatelj poreznog opterećenja u nekom sustavu oporezivanja dobiti poduzeća, jer tek izračun efektivnih stopa poreza na dobit može pokazati stvarno porezno opterećenje. Zbog toga treba voditi računa o tome da visina zakonske i efektivne stope poreza na dobit ne bude viša od zemalja u okruženju, kao i o transparentnosti sustava oporezivanja dobiti, koja se ostvaruje preglednošću, jasnoćom, jednostavnošću i razumljivošću.

Jedan od faktora koji utječe na efektivno porezno opterećenje u sustavu poreza na dobit svakako su porezni poticaji, oslobođenja i olakšice, koji značajno smanjuju obvezu poreza na dobit.

U RH se od 2002. bilježi značajan iznos iskorištenih poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica, koji umanjuju obvezu poreza na dobit i time djeluju na smanjenje prihoda od poreza na dobit. Istovremeno to smanjenje porezne obveze djeluje i na narušavanje neutralnosti sustava oporezivanja dobiti, jer se pojedine kategorije poduzetnika dovode u povoljniji porezni položaj prema ostalima. Ove su olakšice vrlo značajne za trgovinska poduzeća i ostale poslovne subjekte jer im omogućavaju rentabilnije poslovanje.

U nastavku je prikazan pregled oporezive osnovice i obveze poreza na dobit prije i poslije iskorištenih poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica u razdoblju 2002.-08.

Tablica 6.

Porezna osnovica, obveze i olakšice, oslobođenja i poticaji u prijavama poreza na dobit, 2005.-10. (u mil. kn)

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
Porezna osnovica	32.707	40.018	46.237	48.236	36.427	37.690
Porezna obveza	6.541	8.004	9.247	9.647	7.285	7.538
Iskorištene olakšice, oslobođenja i poticaji	358	442	463	448	360	344
Porezna obveza po odbitku olakšica, oslobođenja i poticaja	6.183	7.561	8.784	9.199	6.925	7.194
Porez koji se uračunava	5	17	11	20	23	12
Porezna obveza po odbitku, porezne uplate u inozemstvo	6.1785	7.544	8.774	9.179	6.902	7.182

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava

Iz Tablice 6. vidljivo je da u RH iznos olakšica, oslobođenja i poticaja u sustavu poreza na dobit iz godine u godinu raste, što znači da je i RH podržala proces fiskalne kompeticije, uvodeći nove mjere (u ovom slučaju olakšice, oslobođenja i poticaje), na štetu prihoda od poreza na dobit, kako bi privukla strane investitore uz istovremeno sprječavanje odljeva kapitala iz RH.

3.3. SUDJELOVANJE POREZA NA DOBIT U FINANCIRANJU OPĆE DRŽAVE

Porez na dobit ima značajno mjesto u poreznim sustavima suvremenih država, bez obzira što njegov financijski učinak nije posebno izražen. Kada govorimo o značenju poreza na dobit u financiranju opće države u RH, možemo također zaključiti kako porez na dobit nije među najznačajnijim porezima. Udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima konsolidirane opće države prikazan je u Tablici 7.

Iz dobivenih rezultata može se zaključiti da udio poreza na dobit u ukupnim prihodima opće države od 2003. kontinuirano raste, kao i udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima čiji je rast još značajniji tako da u 2008. udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima (u koje nisu uključeni socijalni doprinosi) iznosi 13,26%.

S obzirom da su od 2001. dopuštene stope amortizacije vrlo visoke, s djelomičnom korekcijom zakonskih odredbi u 2005. kada je ukinuta mogućnost jednokratnog otpisa, ali one i dalje ostaju stimulativne jer su u sustav uvedeni različiti poticaji, oslobođenja i olakšice. Ujedno, stopa poreza na dobit razmjerno je niska i od 2001. nepromijenjena, a s obzirom na mogućnost prijenosa gubitka pet godina unaprijed, bilo bi zanimljivo istražiti razloge zbog kojeg dolazi do povećanja prihoda od poreza na dobit.

Tablica 7.

Porezni prihodi konsolidirane opće države u RH, 2003.-09. (u mil. kn i %)

	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Porez na dohodak	7.198	7.765	7.825	8.813	9.938	10.762	10.361
Porez na dobit	4.319	4.396	5.572	7.159	8.825	10.565	9.440
Porezi na imovinu	606	731	764	962	1.155	1.231	1.045
Porez na dodanu vrijednost	28.129	29.865	32.243	34.932	37.748	41.308	37.050
Porez na prodaju	174	192	203	212	224	225	176
Trošarine	10.482	10.625	10.939	11.565	12.169	11.875	10.999
Ostali porezi na dobra i usluge	762	905	34	38	42	1	0
Porezi na međunarodnu trgovinu	1.811	1.591	1.563	1.588	1.641	1.901	1.721
Ostali porezi	354	355	383	351	342	316	1.359
Ukupni porezni prihodi	53.835	56.426	60.521	66.768	73.392	79.670	73.571
Socijalni doprinosi	27.425	29.776	31.301	33.497	37.203	40.703	39.995
Ukupni porezni prihodi sa socijalnim doprinosima	81.259	85.903	91.823	100.645	110.596	120.373	113.566
Ukupni prihodi opće države	89.315	96.427	103.101	112.294	126.716	134.738	128.087
Udio poreznih prihoda u ukupnim prihodima opće države	60,3	58,5	58,7	59,5	57,9	59,1	57,4
Udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima	8	7,8	9,2	10,1	12	13,3	12,8

Izvor: Ministarstvo financija, Godišnje izvješće Ministarstva financija

Ako uspoređujemo prihode od porez na dohodak i poreza na dodanu vrijednost, koji imaju najznačajniju ulogu u financiranju države, s porezom na dobit u razdoblju 2003.-09. dolazimo do zaključka da su prihodi od poreza na dobit značajnije porasli u odnosu na druga dva porezna oblika.

Naime, prihodi od poreza na dobit u 2003. bili su 4,3 milijarde kuna, a u 2008. oko 10,6 milijarde kuna, što predstavlja povećanje u apsolutnom iznosu od 6,2 milijarde kuna ili rast od 244,64%, dok su istovremeno u istom periodu prihodi od poreza na dodanu vrijednost zabilježili rast od 46,85 % , a porez na dohodak 49,51%.

Razloge za to treba tražiti u visini poreznih stopa kod oporezivanja dohotka, tj. u uvođenju četvrte stope poreza na dohodak od 45%, kao i u promjenama načina oporezivanja drugog dohotka u odnosu na obvezne doprinose, te s tim u vezi povećanja broja obveznika poreza na dobit.

4. POREZNA KONKURENTNOST SUSTAVA OPOREZIVANJA DOBITI PODUZEĆA

4.1. POREZNA KONKURENCIJA PRI OPOREZIVANJU DOBITI PODUZEĆA

Promjene koje su se tijekom godina desile u sustavu oporezivanja dobiti poduzeća imale su velikog utjecaja na poreznu konkurentnost. Mnogi porezni stručnjaci smatraju kako je postojeći sustav oporezivanja dobiti iznimno privlačan te da se Hrvatska zbog svog sustava investicijskih poticaja, koji predviđa vrlo širok krug oslobođenja i olakšica, kao i zbog primjene iznimno niske zakonske stope, može smatrati svojevrsnom poreznom oazom u kontekstu oporezivanja dobiti poduzeća.

Relativno privlačna ulagačka fiskalna klima za multinacionalne kompanije ostvarena je na način da su porezne mjere koje se mogu smatrati štetnima sadržane prije svega u sustavima poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica kao i u sustavu proračunskih potpora.

Sva dosadašnja istraživanja koja su se bavila problematikom porezne konkurencije dokazala su kako postoji čvrsta korelacija između visine oporezivanja i akumulacije kapitala. Također je utvrđeno da su razlike između sustava oporezivanja poduzeća među zemljama članicama EU relativno velike.

Hrvatski sustav oporezivanja dobiti poduzeća karakterizira niži stupanj poreznog opterećenja od onog u „starim“ zemljama članicama EU. Naime, već prilikom provođenja porezne reforme iz 1994. prihvaćeno je načelo da se oporezivanje poduzeća mora temeljiti na pružanju povoljnijih poreznih uvjeta stranim investitorima.

Teza o „utrci do dna“ za koju mnogi autori smatraju kako je već započela u EU i da će se još više zaoštriti pristupanjem u članstvo novih tranzicijskih zemalja, što se odnosi i na RH, počiva na pretpostavci o stalnoj i visokoj mobilnosti kapitala.

Prema ovom teorijskom konceptu zemlje pokušavaju privući strane investicije smanjivanjem poreznog opterećenja prilikom oporezivanja kapitala, što pak dovodi do smanjivanja državne potrošnje ili seljenja poreznog opterećenja s kapitala na rad.

Ali u situaciji u kojoj je multinacionalna kompanija jednom donijela odluku o tome gdje će locirati svoje investicije, njezin kapital više nije toliko mobilan. Zbog toga je jedan od bitnih faktora prilikom donošenja lokacijskih investicijskih odluka i poznavanje ne samo tekuće porezne politike zemlje u koju se želi investirati, već i pretpostavka o tome kako će porezna politika te zemlje izgledati u budućnosti.

Zemlje koje su sklone čestim promjenama svoje porezne politike, osobito one vezane uz oporezivanje kapitala, ne mogu stvoriti uravnoteženu poreznu politiku i neće moći privući multinacionalne kompanije da investiraju u njih u većem obujmu, jer će smatrati da okruženje nije dovoljno stabilno za investiranje.

Kako su zemlje u tranziciji sklone dosta čestim promjenama fiskalne politike, osobite one povezane uz oporezivanje dobiti poduzeća i to kako zbog vanjskih pritisaka (na primjer onih povezanih uz zahtjev za usklađivanjem zbog stupanja u punopravno članstvo EU-a), tako i zbog unutarnjih razloga (npr. zbog slabosti koje su se pokazale u praktičnoj primjeni potrošnog koncepta oporezivanja), moguće je da će biti neprivlačne stranim investitorima unatoč činjenici da imaju iznimno privlačne sustave oporezivanja dobiti. Sve se to također može primijeniti na hrvatski model oporezivanja dobiti poduzeća.

Privlačenje kapitala ne ovisi, dakle, samo i isključivo o fiskalnim razlozima i nije posljedica smo fiskalne kompeticije, već uvelike ovisi i o drugim faktorima. Pitanje je da li zaista multinacionalne kompanije preferiraju investirati u zemlje s niskom razinom javne potrošnje i niskim poreznim opterećenjem.

4.2. ANALIZA UČINAKA POREZNIH POTICAJA, OLAKŠICA I OSLOBOĐENJA PRI OPOREZIVANJU DOBITI PODUZEĆA U REPUBLICI HRVATSKOJ

U RH se od 2002. bilježi značajan iznos iskorištenih poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica, koji umanjuju obvezu poreza na dobit i time djeluju i na smanjenje prihoda od poreza na dobit. Istovremeno to smanjenje porezne obveze djeluje i na narušavanje neutralnosti sustava oporezivanja dobiti, jer se pojedine kategorije poduzetnika dovode u povoljniji porezni položaj prema ostalima. Ove su olakšice vrlo značajne za trgovinska poduzeća i ostale poslovne subjekte jer im omogućavaju rentabilnije poslovanje.

Zbog njihove primjene postoji velika razlika između efektivnog i stvarnog ili zakonskog poreznog opterećenja. Može se zaključiti kako su ekonomski učinci takvog sustava povećanje izravnih stranih investicija i s tim povezano i povećanje zapošljavanja uz smanjenje prihoda ubranih od poreza na dobit koje je vidljivo i kroz smanjenje ukupnih poreznih prihoda.

U kontekstu porezne konkurentnosti našeg sustava oporezivanja dobiti poduzeća može se zaključiti kako je odstupanje od načela neutralnosti povećalo konkurentnost, odnosno učinilo nas privlačnijim stranim investitorima. Naravno, porezni sustav i njegova privlačnost nije jedini, a ponajmanje odlučujući čimbenik u privlačenju izravnih stranih investicija, ali je svakako jedan od važnijih.

Potrošna orijentacija našeg poreznog sustava koja je vidljiva čak i kod izravnih poreza ima niz svojih dobrih osobina, kao što su konstantan priljev sredstava, ugodnost i jeftinoća ubiranja, jednostavnost i transparentnost te smanjenje porezne evazije, ali i jedan iznimno negativan učinak, a to je izražena regresivnost. Stoga ne bi bilo ekonomski učinkovito inzistirati još i na potpunoj neutralnosti poreza na dobit, što nije slučaj ni u drugim zemljama, jer većina zemalja članica EU također ima sustave oporezivanja dobiti poduzeća koji nisu neutralni.

Sustav oporezivanja dobiti poduzeća koncipiran je na način koji se može smatrati povoljnim za poslovanje trgovinskih poduzeća i ostalih poslovnih subjekata. Naime, sustav olakšica oslobođenja i poticaja koji umanjuju poreznu osnovicu potiče nova ulaganja i zapošljavanje, odnosno povećava rentabilnost samog poslovanja. U tom kontekstu povećava se i konkurentnost kako na razini pojedinačnog poslovnog sustava, tako i na razini čitavog sustava.

Porez na dobit utječe na gospodarska kretanja u RH na pozitivan način u vidu privlačenja izravnih stranih investicija, odnosno poticanja ulaganja općenito. Njegov financijski učinak u smislu izdašnosti u ukupnim poreznim prihodima možda nije zadovoljavajući, ali ukoliko se porezno opterećenje zadrži na ovoj razini ne treba očekivati veće promjene u budućnosti. Ipak, veliki broj različitih vrsta poticaja, olakšica i oslobođenja nije transparentan, a ni iskorištenost svih vrsta postojećih olakšica nije zadovoljavajuća. Kako bi se povećala učinkovitost trebalo bi napraviti analizu po kategorijama postojećih olakšica i ukinuti one koje ne zadovoljavaju ovaj kriterij, čime bi se i povećao stupanj neutralnosti.

5. ZAKLJUČAK

Proučavajući porezne poticaje, oslobođenja i olakšica koje umanjuju osnovicu poreza na dobit, možemo zaključiti kako njihov iznos iz godine u godinu raste, što znači da RH podržava proces fiskalne kompeticije. Naime, RH je uvela u sustav oporezivanja dobiti porezne poticaje, oslobođenja i olakšice kako bi u što većoj mjeri privukla strane investitore i istovremeno pokušala zadržati kapital, ali to također utječe na narušavanje neutralnosti sustava oporezivanja dobiti.

Zbog primjene poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica postoje razlike između efektivnih i stvarni te zakonskih stopa oporezivanja, a pozitivan se utjecaj poreza na dobit na gospodarska kretanja očituje kroz privlačenje inozemnih ulaganja. Ne karakterizira ga velika izdašnost u ukupnim poreznim prihodima, ali ako bi se sustav poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica učinio transparentnijim, te ako bi se napravila analiza dosada korištenih poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica, mišljenja smo da bi došlo do ukidanja pojedinih kategorija istih, što bi automatski značilo veći stupanj neutralnosti sustava i vrlo vjerojatno povećanje prihoda od poreza na dobit.

Mnogi kritičari poreza na dobit, zamjeraju mu da je neučinkovit, jer previše ometa investicijske odluke. Međutim, ovdje treba naglasiti, kako na primjeru RH, možemo zaključiti da je porez na dobit upravo jedan od čimbenika koji pridonosi donošenju odluka o mjestu i načinu investiranja.

Prilikom reformi sustava oporezivanja dobiti u budućnosti u RH, ne treba birati između sustava koji je protkan različitim oslobođenjima olakšicama i poticajima i potpuno neutralnog sustava oporezivanja, već treba smanjiti neučinkovitost postojećih oslobođenja i olakšica uz istovremeno širenje istih na one koje će biti usmjerene na povećanje gospodarske aktivnosti i povećanja stupnja blagostanja u RH.

LITERATURA

Auerbach, A., Devereux, M. i Simpson, H., 2008. „Taxing Corporate Income“. *NBER Working Paper Series*, br. 14494.

Bird, R. M., 2002. „Why tax corporations“. *Bulletin IBDF*, br. 5. International Centre for Tax Studies University of Toronto.

Bratić, V. i Pitarević, M., 2004. "Troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj". *Financijska teorija i praksa*, 28 (3), 377-399.

Bratić, V., 2005. "Porezni izdaci u Hrvatskoj: porez na dohodak, na dobit, na promet nekretnina i na dodanu vrijednost“. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 129-194.

Cameron, D. R., 1978. „The expansion of the public economy: A comparative analysis“. *American Political Science Review*, (72), 1243-1261.

Devereux, M. P., Griffith, R. and Klemm, A., 2002. „Corporate income tax: reforms and tax competition“. *Economic Policy*, 17 (39), 451-495.

DZS, 2011. *Statistički ljetopisi 2001. do 2010*. Zagreb: Državni zavod za statistiku.

European Commission, Eurostat, 2011. *Taxation trends in the European Union.* Dostupno na: [http://ec.europa.eu/eurostat].

Furman, J., 2010. *The concept of neutrality in tax policy.* Dostupno na: [www.finance.senate.gov, pristup: ožujak 2010.].

Gravelle, J. G. i Smetters, K., 2001. „Who bears the burden of corporate taxation in the open economy?“ *National Bureau of Economic Research Working Paper*, No. 8280.

Idžojtić, I., 2006. „Fiskalni i gospodarski učinci olakšica, oslobođenja i poticaja kod oporezivanja dobiti“. *Zbornik XLI. Simpozija HZRFD*, Pula.

Markusen, J. R., 1998. „Multinational firms, location and trade“. *World Economy*, (21), 733-756.

Messere, K., Kam, F. de i Heady, C. J., 2003. *Tax policy: theory and practice in OECD countries.* Oxford : Oxford University Press.

Ministarstvo financija, Porezna uprava. *Statističko izvješće o verificiranim prijavama poreza na dobit za 2002., 2003., 2004., 2005., 2006., 2007., 2008. i 2009. godinu*. Zagreb: Ministarstvo financija, Porezna uprava.

Ministarstvo financija. *Godišnja izvješća za 2001., 2002., 2003., 2004., 2005., 2006., 2007., 2008. i 2009. godinu.* Zagreb: Ministarstvo financija.

OECD, 1991. *Taxing profit in a global economy*. Paris: OECD.

Parać, B. i Santini, G., 2003. „Zaštitna kamata - zašto smo pogriješili? u: *Zbornik radova znanstvenog skupa promjene u sustavu javnih davanja*. Zagreb: HAZU, 215-230.

Rose, M. i Wiswesser, R., 1995. „Promjena cjelokupnog poreznog sustava u smjeru neutralnosti u odlučivanju i efikasnosti – iskustva stečena sudjelovanjem u hrvatskoj poreznoj reformi devedesetih godina“. *Financijska praksa*, 19 (4), 228-256.

Shah, A., 1995. *Fiscal Incentives for Investment and Innovation.* Oxford: Oxford University Press.

Šimović, J., 2005. *Nelojalna porezna konkurencija pri oporezivanju poduzeća u Europskoj Uniji*. Znanstveni skup, Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti. Zagreb: HAZU, 65-79.

Sokol, N. i Buergler, T., 2011. „Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti u RH i njegova prilagodba potrebama stupanja u članstvo EU“. *Ekonomija* 18 (1), 143-164.

Sokol, N., 2008. „Analiza učinaka porezne konkurencije pri oporezivanju dobiti poduzeća u Europskoj uniji“. *Ekonomska istraživanja*, 21 (4), 21-44.

Sokol, N., 2008. *Analiza ekonomskih učinaka porezne konkurencije pri oporezivanju dobiti poduzeća u Europskoj uniji.* Doktorska disertacija. Zagreb: Ekonomski fakultet.

Sokol, N., Šimurina J. i Buergler, T., 2010. „Ekonomski učinci načela neutralnosti u sustavu oporezivanja dobiti poduzeća“ u: S. Renko, B. Knežević i R. Vouk, ur. *Izazovi trgovine u recesiji*. Zagreb: Ekonomski fakultet.

Spajić, F., 2003. *Ocjena sustava oporezivanja dobiti u Hrvatskoj*. Zbornik radova znanstvenog skupa promjene u sustavu javnih davanja. Zagreb: HAZU, 261-282.

Uredba o državnim potporama, NN 121/03. Zagreb: Narodne novine.

Uredba o poticaju ulaganja, NN 64/07. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o brdsko-planinskim područjima, NN 12/02, 32/02, 117/03, 42/05, 90/05 i 80/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o državnim potporama, NN 140/05. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, NN 109/07 i 152/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN, 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01-ispravak, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07 i 73/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, NN 106/96. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o obnovi i razvoju Grada Vukovara, NN 44/01, 90/05, 80/08 i 38/09. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o obrtu, NN, 77/93, 90/96, 102/98, 64/01, 71/01, 68/07 i 79/07. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o područjima posebne državne skrbi, NN 44/96, 57/96, 73/00, 87/00, 88/02, 26/03 i 42/05, 86/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na dobit, NN 109/93, 106/96, 127/00, 163/03, 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o poticanju ulaganja, NN 73/00 i 138/06. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o slobodnim zonama, NN 44/96, 92/05 i 85/08. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN 123/03, 198/03, 105/04, 174/04 i 46/04. Zagreb: Narodne novine.

Zee, H. H., 2005. "Svjetski trendovi u poreznoj politici: ekonomska perspektiva". *Financijska teorija i praksa*, 29 (2), 232-255.

SPECIFICITIES OF CORPORATE INCOME TAXATION IN CROATIA AND THEIR EFFECT ON TAX COMPETITIVENESS

NIKA ŠIMURINA AND TOMISLAVA BÜRGLER

FACULTY OF ECONOMICS AND BUSINESS AND MINISTRY OF FINANCE – TAX ADMINISTRATION , ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H21, H25, K34

SUMMARY

In the process of attracting foreign investments, the Republic of Croatia has tried, like other transitional countries, to use fiscal policy measures to increase competitiveness on the capital market. Previous research works and studies have shown that the Republic of Croatia is a very prosperous location for investments, but it has not attracted any significant foreign direct investments. The goal of this paper is to analyse the specificities of the existing corporate income taxation by assessing the efficiency of the tax incentive, relief and exemption systems in corporate income taxation, i.e. to prove their impact on tax competitiveness through the analysis of accomplished fiscal effects of corporate income tax. In this context, the basic problem of the corporate income taxation is whether fiscal incentives for investment, employment, the development of certain regions of the country, etc. are necessary, or can better economic effects be achieved in the long run by maintaining the neutrality and consistency of the tax system.

Keywords: tax competitiveness, corporate income taxation, foreign direct investments, economic effects, tax expenditures

POREZNI IZDACI U SUSTAVU POREZA NA DOBIT: PRIMJER BOSNE I HERECEGOVINE

LEJLA LAZOVIĆ-PITA I SANJIN PITA
EKONOMSKI FAKULTET SVEUČILIŠTA U SARAJEVU I DELOITTE ADVISORY SERVICES
JEL KLASIFIKACIJA: H25, H70
doi: 10.3326/bpi.2012.9

SAŽETAK

Cilj je ovog rada dati kratki povijesni pregled razvoja poreznih izdataka u sustavu poreza na dobit u Bosni i Hercegovini (BiH). Uzimajući u obzir činjenicu da se BiH ustavnim uređenjem sastoji iz dva entiteta: Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH) i Republike Srpske (RS), te Brčko distrikta (BD), kompleksnost je sama po sebi još izraženija. Osim toga, u BiH oba entiteta i Brčko distrikt imaju ustavno pravo propisivati i donositi zakone u području direktnih poreza, pa time i poreza na dobit. U radu će se prikazati komparativni pregled prošlih i postojećih poreznih izdataka u sustavu poreza na dobit u BiH.

Ključne riječi: porez na dobit, porezni izdaci, porezni prihodi

1. UVOD

Oporezivanje dobiti u BiH kompleksna je i nedovoljno istražena tematika. Većina radova i autora (npr. Bosnić i Šahinagić, 2005; Čaršimamović, 2006; Kešetović i Đonlagić, 2006) bave se problematikom efektivnih poreznih stopa u porezu na dobit te analizom efekata promjena stopa poreza na dobit na porezne prihode (u FBiH – Bosnić i Šahinagić, 2005). Prema trenutnim spoznajama autora, niti jedan do sada objavljeni rad ne bavi se problematikom poreznih izdataka u BiH. Razlog tome je činjenica da nadležne porezne uprave (FBiH, RS i Brčko distrikt) ne raspolažu navedenim podacima, odnosno ne postoji nikakva evidencija koriste li se uopće date zakonske olakšice i u kojoj mjeri. U ovom će se radu najprije dati kratak osvrt sustava oporezivanja u BiH u cijelosti te će se pokušati potencirati kompleksnost sustava direktnog oporezivanja. Zatim će biti dat kratak pregled prošlih i postojećih poreznih izdataka poreza na dobit u oba entiteta (pošto su direktni porezi u BiH u nadležnosti entiteta FBiH i RS te Brčko distrikta). Konačno, fokus ovog rada biti će pregled poreznih izdataka u porezu na dobit u BiH. Ekonomski efekti poreznih izdataka u ovoj će fazi izostati zbog već navedenog razloga – nepostojanja službenih podataka o njihovoj visini u BiH.

2. KOMPLEKSNOST POREZNOG SUSTAVA BIH

Od potpisivanja Daytonskog sporazuma 1995., koji ujedno predstavlja i Ustav BiH, Bosna i Hercegovina sastoji se od dva entiteta - Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske. Arbitrarnom odlukom Visokog predstavnika u BiH 1999. osnovan je Brčko distrikt kao jedinstvena administrativna jedinica lokalne samouprave, koja je pod suverenitetom BiH.

Osim Ustava BiH, svaki od entiteta ima svoj ustav kojim se regulira, između ostalog, i fiskalno uređenje unutar entiteta. Entitet RS je u fiskalnom smislu centraliziran entitet jer je, osim entitetskog nivoa vlasti, nosilac jedinice lokalne samouprave općina. Entitet FBiH u fiskalnom je smislu decentraliziran i sastoji se, osim federalnog nivoa vlasti, od deset kantona u okviru kojih se nalaze nosioci lokalne zajednice – općine. Također, u BiH kao međunivo vlasti javljaju se i područja dva grada: Sarajeva i Banja Luke. Organizacija nivoa vlasti u BiH prikazana je na Grafikonu 1.

Grafikon 1.
Organizacija vlasti u BiH

Izvor: Kreso (2005:5)

U teoriji je poznato da monetarno-kreditni i fiskalni mehanizam moraju zajednički djelovati kako bi se postigla makroekonomska stabilnost, ekonomski rast i razvoj. U BiH upravljanje monetarnom politikom u nadležnosti je Centralne banke BiH čija je pozicija definirana članom VII. aneksa IV., tj. Ustavom BiH. Međutim, Ustav BiH ne regulira problematiku upravljanja fiskalnom politikom u BiH.

Ustavni model fiskalnog federalizma u BiH čine dva opća elementa ustavne strukture (Kreso, 2005:3):

- Ustav BiH normira federalnu strukturu, iako se radi o federaciji s nešto labavijom strukturom – pa se u literaturi ustavno uređenje BiH najčešće objašnjava kao asimetrična federacija;
- U pogledu uređivanja ekonomskog prostora Ustav BiH daje rješenja ekonomskog federalizma baziranog na punim slobodama u kretanju ljudi, roba, usluga i kapitala na području BiH, te ovlasti organa i institucija BiH kojima se uspostavljaju ključni elementi gospodarskog sustava (monetarni sustav, carine, vanjska trgovina, međunarodni (financijski) odnosi, itd).

U tom smislu, u BiH od Daytonskog sporazuma do danas, javne financije predstavljaju najdinamičniji segment makroekonomske politike BiH. BiH i entiteti imaju u istoj ravnini fiskalna ovlaštenja, odnosno pravo autonomno utvrđivati u ustavnim okvirima razmjere svoje financijske aktivnosti. Međutim, na osnovu odredbe Ustava BiH (čl. III. toč. 3.), po kojoj je obveza entiteta da se u potpunosti pridržavaju Ustava BiH, može se zaključiti da se dominacija prenosi i u pogledu statusa zakona BiH naprama entitetskim poreznim zakonima. Praktično, ovo je najbolje vidljivo u sustavu indirektnog oporezivanja u BiH, koji je prošao turbulentno razdoblje.

Na samim počecima državne funkcije bile su marginalizirane. To potvrđuje i činjenica da su izvorni prihodi Države Bosne i Hercegovine bili jedino prihodi od pripadajućih taksa (konzularne takse i takse za korištenje zračnog prostora). Prihodi od carina bili su izvorni prihodi proračuna entiteta, a ne Države Bosne i Hercegovine, kako bi se prirodno moglo očekivati. Kao posljedica ovih nelogičnosti, ukupan proračun Države Bosne i Hercegovine u 1996. bio je više nego 4 puta manji od budžeta Kantona Sarajevo, a ako se uzme samo „Budžet institucija BiH“ bez „Budžeta međunarodnih obaveza BiH“, tada je ovaj odnos bio čak 15 puta u korist budžeta Kantona Sarajevo. U isto vrijeme proračun FBiH bio je na nivou 2/3 budžeta Kantona Sarajevo (Kreso, 2005:3).

Iako su Ustavom BiH vanjskotrgovinska i carinska politika isključivo u nadležnosti države, od 1998. (s primjenom od 1999.) carinske uprave entiteta i Brčko distrikta prikupljale su sve prihode pri uvozu (carine i trošarine), a potom i porez na promet proizvoda trošarina. Proces prikupljanja navedenih prihoda bio je reguliran državnim i entitetskim zakonima kada su postojale entitetske carinske uprave. Od 2004. one su uključene u jedinstvenu instituciju – Upravu za indirektno oporezivanje (Antić, 2009:177).

Međutim, u razdoblju 1996.-2004., tj. do osnivanja Uprave za indirektno oporezivanje, najizdašniji porezni oblik – porez na promet – bio je reguliran entitetskim zakonima. U tom smislu, u FBiH je u navedenom razdoblju egzistirao jednofazni (maloprodajni) porez na promet roba i usluga. FBiH je vršila izmjene i dopune zakona u tri navrata, te su se navedene izmjene uglavnom odnosile na izmjene stopa poreza na promet roba i usluga prikazane u Tablici 1.

Tablica 1.

Stope poreza na promet (PP) u FBiH, 1996.-2002. (u %)

	1995.	2000.	2002.
PP na proizvode	20	24	20
	15	12	10
	5	12	10
	2,5	12	10
PP na usluge	10	12	10

Izvor: Antić (2009:178)

U RS je u navedenom razdoblju također bio u primjeni jednofazni (maloprodajni) porez na promet. RS je, kao i FBiH, u nekoliko navrata mijenjala/dopunjavala zakon o porezu na promet. Te su se izmjene uglavnom odnosile na izmjenu poreznih stopa danih u Tablici 2.

Tablica 2.

Stope poreza na promet (PP) u RS, 1996.-2002. (u %)

	1996.	1998.	2002.
PP na proizvode	24	18	18
PP na usluge			
Posebne igre na sreću	30	30	-
Ostale igre na sreću	10	15	-
Ostale usluge	7	10	8
Porez na ŽTO (robe i usluge)*	2	2	2

** Posebno uveden porez na promet za potrebe željezničkog prometa (1996).*

Izvor: Antić (2009:178)

Osnivanjem Brčko distrikta 1999. donesen je Zakon o porezu na promet. U 2002. promet se roba oporezivao s 18%, a promet usluga s 8 % (Antić, 2009:179)[1]. Od 2004. do danas nadležnost je prikupljanja i raspodjele prihoda po osnovi indirektnih poreza (carina, posebnih poreza, trošarina, te od 2006. i poreza na dodanu vrijednost po jedinstvenoj stopi od 17%) s entitetskih nivoa prešla u nadležnost Uprave za indirektno oporezivanje. Svi prihodi po osnovi indirektnih poreza prikupljaju se na jedinstveni račun, te se raspodjela prihoda vrši između Države BiH, entiteta i Brčko distrikta prema utvrđenom sustavu raspodjele. Ovim činom je sustav indirektnog oporezivanja objedinjen na cijelom području BiH, što predstavlja značajan napredak u sustavu oporezivanja. U pet godina poslovanja Uprava za indirektno oporezivanje zabilježila je niz rezultata koji se uglavnom odnose na suzbijanje sive ekonomije, te rast prihoda po osnovi indirektnih poreza (osim u 2009., u odnosu na 2008., kada je zabilježen pad prihoda).

Sustav direktnog oporezivanja u nadležnosti je entiteta i Brčko distrikta. Prema Ustavu FBiH nadležnost iz sfere direktnih poreza imaju Federacija i kantoni. Sustav raspodjele prihoda između Federacije i nižih organizacijskih jedinica (kantona i općina) reguliran je Zakonom o pripadnosti javnih prihoda u FBiH. FBiH donosi i propisuje zakone iz domena oporezivanja igara na sreću, oporezivanja dohotka građana, doprinosa za mirovinsko, zdravstveno i osiguranje od nezaposlenosti, kao i oporezivanja dobiti privrednih društava. Sustav oporezivanja dohotka građana do 2009. po pitanju nadležnosti bio je podijeljen između Federacije i kantona. Federalni nivo vlasti propisivao je porez na (neto) plaću, a kantoni porez na ukupan prihod građana, porez na imovinu, kao i poreze na prihod od imovine i imovinskih prava, porez na promet nekretnina, porez na prihod od autorskih prava, porez na poklone i nasljeđe i dr. Osnovicu za obračun poreza na ukupan prihod građana svake je godine određivao nadležni kanton, s tim da pojedini kantoni nisu ni uvodili ovaj porezni oblik u svoj porezni sustav (na primjer Srednjobosanski i Zapadnohercegovački kanton). Počevši od 2009. cedularni sustav oporezivanja dohotka zamijenjen je sintetičkim sustavom oporezivanja dohotka s jedinstvenom stopom od 10% (za dohotke preko 3.600 BAM[2] godišnje).

Prema Ustavu RS, analogno slučaju FBiH, nadležnost iz sfere direktnih poreza ima entitet RS. RS ima nadležnost za donošenje zakona iz područja oporezivanja imovine, oporezivanja dohotka građana, oporezivanja dobiti pravnih lica, oporezivanja igara na sreću, kao i sustava doprinosa (za mirovinsko, zdravstveno i osiguranje od nezaposlenosti te fonda za dječju zaštitu). Sustav raspodjele prihoda između RS i općina unutar RS regulira Zakon o budžetskom sistemu RS. Na primjer, RS je u nekoliko navrata mijenjala/dopunjavala zakone iz područja oporezivanja dohotka građana. Posljednja značajna izmjena Zakona o porezu na dohodak donesena je krajem 2010. (s primjenom od veljače 2011.) kada je, između ostalog, uveden sustav oporezivanja dohotka s jedinstvenom stopom od 10% kao i u FBiH (s tim da je u RS ukinuto pravo na godišnji osobni odbitak).

Brčko distrikt primjenjuje istu poreznu stopu od 10% poreza na dohodak počevši od 2011., iako je prije donošenja niza zakona u 2010. oporezivanje dohotka i dobiti u ovoj administrativnoj jedinici bilo uređeno jednim zakonom.

3. POJAM POREZA NA DOBIT

Porez na dobit definira se kao porezni oblik kojim se zahvaća dobit društva, a dužna su ga plaćati, u pravilu, društva, udruge osoba i imovinske mase (Jelčić i Jelčić, 1998:220). Značenje mu se mijenja ovisno o tome polazi li se u definiranju od njegovog subjekta ili objekta. U onim slučajevima u kojima se u prvi plan postavlja osoba na koju se usmjerava porez na dobit, on je porez na *corporate enterprise*, tj. porez na poduzeće, što je i oblik poreza

[1] Za detaljniju analizu zakonskih izmjena u sferi akciza u entitetima i BD vidi: Antić (2009:180-182).
[2] 1 Euro= 1,95583 BAM. Izvor: www.cbbh.ba.

različit od poreza kojim se oporezuju fizičke osobe, ili kojim se opterećuju specifične robe. Promatra li se porez na dobit sa stajališta objekta oporezivanja, a rezultat gospodarske aktivnosti shvaća kao dohodak, može se govoriti o porezu na dobit kao podvrsti poreza na dohodak. Dakle, porezom na dobit poduzeća obuhvaća se dohodak nefizičkih osoba i tvorevina (Jelčić, 1998:223).

Porez na dobit trebao bi biti u nadležnosti središnje vlade. Prema Antić (2009:102), postoje dva razloga koja podupiru to mišljenje - mobilnost porezne osnovice, sloboda kretanja kapitala i jedinstven ekonomski prostor. Razlozi su opravdani činjenicom da bi u protivnom (spuštanje nadležnosti iz domena poreza na dobit na niže organizacijske jedinice) dovelo do nezdrave porezne konkurencije, kao i neopravdano velikih troškova administriranja, pošto je riječ o poreznom obliku koji tradicionalno nema velik udio u ukupnim poreznim prihodima država (ili GDP-u). Stoga, u zemljama Europske unije (EU) udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima relativno je nizak, što je vidljivo iz Tablice 3.

Tablica 3.

Udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u Europskoj uniji, 1998.-2009. (u %)

	1998.	1999.	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Austrija	5,3	4,5	5,0	7,2	5,5	5,3	5,6	5,5	5,6	6,2	6,2	4,4
Belgija	7,4	7,1	7,1	6,9	6,7	6,4	6,9	7,2	8,0	8,0	7,6	5,8
Bugarska	12,4	10,2	8,6	12,5	10,5	8,9	7,8	5,9	6,8	13,1	9,8	8,8
Češka	10,1	11,2	10,3	12,0	12,3	12,8	12,5	12,0	13,1	13,4	11,7	10,5
Danska	6,1	4,8	6,6	5,8	6,0	6,1	6,5	7,7	8,8	7,8	6,9	5,1
Estonija	7,1	6,0	2,9	2,3	3,6	5,1	5,4	4,7	4,9	5,2	5,1	5,2
Finska	9,4	9,4	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	7,6	7,7	9,0	8,1	4,7
Francuska	5,3	5,9	6,3	7,0	5,9	5,0	5,4	5,3	6,6	6,7	6,4	3,0
Grčka	8,6	9,4	12,0	10,1	10,0	9,1	9,6	10,3	8,6	7,9	7,9	8,0
Nizozemska	11,4	11,0	10,9	11,0	9,4	8,1	8,8	9,7	9,4	9,1	8,8	5,6
Irska	10,6	12,1	12,0	12,1	13,1	13,1	12,2	11,4	12,3	11,3	9,8	8,8
Italija	5,9	6,6	5,9	7,8	6,6	5,7	5,9	5,8	7,0	7,6	7,1	5,6
Cipar	17,7	21,3	20,6	20,1	19,2	13,1	11,1	13,1	15,0	16,6	18,0	18,4
Latvija	4,1	2,6	2,3	1,9	2,1	4,9	6,6	7,3	9,4	8,7	9,1	6,3
Litva	6,8	6,4	5,3	6,6	7,1	5,3	6,1	6,9	7,5	8,9	10,9	5,9
Luksemburg	19,4	17,4	17,8	18,4	20,4	19,2	15,3	15,4	13,8	14,8	14,3	14,7
Mađarska	5,5	5,9	5,6	6,0	6,1	5,8	5,6	5,6	6,3	6,9	6,5	5,4
Malta	9,6	10,0	10,3	10,6	12,3	14,4	12,5	13,3	14,8	17,7	19,8	19,6
Njemačka	3,3	3,6	4,0	1,4	1,5	1,9	2,4	2,8	3,5	3,5	2,8	1,7
Poljska	7,3	6,9	7,5	5,8	6,3	5,6	7,1	7,6	7,1	7,9	7,9	7,2
Portugal	10,1	11,3	12,0	10,6	10,5	8,8	9,4	8,5	9,1	10,9	11,2	9,3
Rumunjska	12,8	12,3	9,8	8,8	9,3	10,1	11,6	9,8	10,0	10,5	10,7	9,7
Slovačka	8,8	8,8	7,7	7,8	7,6	8,4	8,2	8,7	9,9	10,2	10,7	8,7
Slovenija	2,6	3,1	3,1	3,4	4,1	4,6	5,0	7,2	7,7	8,6	6,7	4,9
Španjolska	7,7	8,7	9,2	8,6	9,6	9,3	10,0	11,0	11,6	12,8	8,8	7,6
Švedska	5,1	5,9	7,3	5,3	4,3	4,6	6,0	7,3	7,5	8,0	6,3	6,4
V. Britanija	10,8	9,8	9,7	9,5	8,2	7,9	8,1	9,3	10,8	9,4	9,6	8,0
EU-27 ponderirani prosjek	6,5	6,7	7,0	6,7	6,1	5,7	6,2	6,7	7,6	7,6	6,9	5,0

Izvor: EU Commission, 2011

Iz Tablice 3. vidljivo je da su u 2009. najveći udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima imali Malta (19,6) i Cipar (18,4%), a najmanji Njemačka (1,7%) i Francuska (3,0%). U zemljama EU prosječan udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima kreće se od 5% do 7,6%.

Iz Tablice 3. kao i prakse europskih zemalja, bilo bi za očekivati da je sustav oporezivanja dobiti u BiH ujedinjen. Međutim, u slučaju BiH, entiteti i Brčko distrikt donose i propisuju zakone o porezu na dobit što znači da, iako ovaj porezni oblik nije izdašan ni u zemljama članicama EU, u BiH je, zbog njegova spuštanja na niže organizacijske jedinice (entitete i Brčko distrikt), očekivan još manji udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima. Ovdje valja imati u vidu i dodatne administrativne troškove koji se sami nameću u postojećem fiskalnom sustavu u BiH (na primjer, u BiH postoji 14 Ministarstava financija te četiri nadležne Porezne uprave). Osim toga, kompleksnost samog sustava djeluje motivirajuće i za porezne obveznike da vrše poreznu evaziju.

Tablice 4. i 5. daju prikaz udjela poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u FBiH, RS (podaci za Brčko distrikt nisu dostupni):

Tablica 4.

Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u FBiH, 2003.-10. (u %)

	2003.	**2004.**	**2005.**	**2006.**	**2007.**	**2008.**	**2009.**	**2010.**
FBiH	2,2	2,4	2,7	3,2	3,7	3,3	7,4	6,5

Napomena: podaci 2003.-06. i 2010. preuzeti su sa stranice Vlade FBiH i Ministarstva financija FBiH; podaci 2007.-09. preuzeti su sa stranice OMA UINO; Podaci za porez na dobit u 2007. i 2008. odnose se na porez na dobit pojedinaca i poduzeća; Podaci za 2009. dani su kao porez na dobit i dohodak (što predstavlja jedino značajno odstupanje u tablici). Podaci za 2010. odnose se na razdoblje siječanj-rujan 2010.

Tablica 5.

Učešće prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u RS, 2003.-10. (u %)

	2003.	**2004.**	**2005.**	**2006.**	**2007.**	**2008.**	**2009.**	**2010.**
RS	1,9	3,0	2,2	2,0	5,5	8,8	12,1	9,0

Izvor: Budžet RS za 2003.-10. (Vlada Republike Srpske)

Iz Tablica 4. i 5. vidljivo je da se udio prihoda po osnovi poreza na dobit u FBiH i RS sve do 2008. kreće između 1,9% i 5,5%. Međutim, uslijed *nekonzistentnosti metodologije* u prikupljanju podataka u razdoblju 2008.-10., posebice u FBiH, može se vidjeti značajniji udio prihoda po osnovi poreza na dobit u tom razdoblju. Ovo se prvenstveno odnosi na 2009. gdje je dan zbirni prikaz prihoda po osnovi poreza na dobit i dohodak. U RS, prema podacima službene statistike, došlo je do značajnog povećanja udjela prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u razdoblju 2008.-10., gdje se ne navodi razlog tom povećanju. Nekonzistenost metodologije ovdje se prvenstveno odnosi na činjenicu da se u razdoblju 2008.-10. BiH suočila sa efektima svjetske financijske krize, te bi bilo prirodno za očekivati smanjenje poreznih prihoda u cijelosti – a time i prihoda po osnovu poreza na dobit, a ne njihovo povećanje.

U nastavku će biti dan kratak osvrt izmjena zakonodavstva u sustavu poreza na dobit u svakoj od tri spomenute jedinice.

4. OSNOVNE KARAKTERISTIKE POREZA NA DOBIT U FBIH, RS I BRČKO DISTRIKTU

U razdoblju od siječnja 1998. do kraja 2007. u FBiH na snazi je bio Zakon o porezu na dobit, kada je zamijenjen Zakonom o porezu na dobit privrednih društava koji je stupio na snagu 1. siječnja 2008. i koji je trenutno u primjeni.

Trenutno važeći zakon u značajnoj se mjeri oslanja na zakon koji mu je prethodio. Zajednička karakteristika oba zakona jest način utvrđivanja porezne osnovice koja odgovara računovodstvenoj dobiti usklađenoj za nepriznate, odnosno odbitne stavke. Kasniji zakon je, suštinski promatrano, pratio izmjene računovodstvenih propisa koji su išli u smjeru uključivanja Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) u domaće zakonodavstvo. Prvospomenuti zakon karakterizirala je stopa od 30%, dok je kasnijim zakonom ista značajno smanjena na trenutnih 10%.

Slično kao i u FBiH, zakonodavstvo iz područja poreza na dobit RS u razdoblju nakon potpisivanja Daytonskog sporazuma mijenjalo se u više navrata. Tako se od 2002. primjenjivao Zakon o porezu na dobit koji je bio na snazi do kraja 2006. U siječnju 2007. zamijenio ga je Zakon o porezu na dobit, koji je i danas u primjeni. Porezna osnovica utvrđuje se usklađivanjem računovodstvene dobiti za iznose nepriznatih i odbitnih stavki, odnosno kao razlika između oporezivih prihoda i rashoda. Oba zakona karakterizira stopa od 10%.

U Brčko distriktu u razdoblju od 1. srpnja 2003. na snazi je bio Zakon o porezu na dohodak. Njegova specifičnost ogleda se u tome što se ovim zakonom utvrđivalo oporezivanje dva porezna oblika, poreza na dohodak i poreza na dobit. Sljedeća značajna karakteristika koja ga bitno razlikuje od zakona preostala dva entiteta u BiH jest način utvrđivanja porezne osnovice. Naime, prema odredbama spomenutog zakona, porezna osnovica se utvrđivala na gotovinskom principu, što je stvaralo mnogobrojne poteškoće u praktičnoj primjeni. Ovaj zakon je zamijenjen Zakonom o porezu na dobit, koji je na snazi od siječnja 2011. Uslijed činjenice da se u većem dijelu analiziranog razdoblja zakonska rješenja Brčko distrikta konceptualno razlikuju od podudarajućih zakonskih rješenja FBiH i RS, kao i činjenice da Brčko distrikt zauzima relativno malo teritorijalno područje, u daljnjoj analizi poreznih izdataka Brčko distrikt biti će izostavljen.

4.1. POREZNI IZDACI U SUSTAVU OPOREZIVANJA DOBITI U BIH

Porezni izdaci podrazumijevaju razne vrste poreznih olakšica kojima zakonodavac odstupa od uobičajene porezne strukture, želeći time utjecati na smanjenje poreznog opterećenja obveznika radi postizanja određenih ciljeva ekonomske ili socijalne politike. Države nerijetko posežu za ovim instrumentima iz razloga što su, za razliku od uobičajene javne potrošnje, skriveni od javnosti i samim time izazivaju manju pažnju javnosti. Dakle, može se reći da su porezni izdaci oblik skrivene javne potrošnje, odnosno javne potrošnje koja ne prolazi proračunsku proceduru. Porezni izdaci, sa stanovišta obveznika, predstavljaju poreznu olakšicu, a sa stanovišta države izgubljeni porezni prihod (Bratić, 2011).

U teoriji i praksi, porezni se izdaci javljaju u različitim oblicima poreznih poticaja. Prema Šimoviću (2008:6), uobičajena klasifikacija poticaja u sustavu poreza na dobit izvršena je u tri osnovne grupe i to: snižena stopa poreza na dobit, porezni praznici (*engl. tax holiday*) te razne olakšice po osnovi ulaganja (*engl. investment allowances*).

Naravno, konačna klasifikacija u okviru jedne države zavisi od zakonske regulacije sustava poreza na dobit u okviru te države. Tipični primjeri poreznih izdataka najčešće se nalaze kao porezne olakšice koje imaju za cilj umanjenje porezne obveze putem umanjenja porezne stope, umanjenja osnovice ili izuzeća od obveze plaćanja poreza na dobit. S obzirom da ne postoji jedinstvena definicija poreznih izdataka, različiti autori koriste različite definicije.

Za potrebe ovog rada porezni izdaci definirani su kao porezne olakšice utvrđene zakonom, koje umanjuju obvezu poreza na dobit.

Ranije je naglašeno da će predmet analize poreznih izdataka u ovom radu biti fokusiran na zakonodavstvu FBiH i RS. Razdoblje obuhvaćeno ovom analizom proteže se od 1998.-2011. za FBIH i od 2002.-11. za RS. Predmet analize biti će zakonska rješenja koja su u spomenutom razdoblju uređivala područje oporezivanja dobiti u FBiH i RS.

Tablica 6. sadrži sažet pregled najznačajnijih poreznih izdataka koji su postojali u zakonima FBiH i RS u promatranom razdoblju. Porezne olakšice podijeljene su u tri oblika i to: umanjenja osnovice, umanjenja porezne obveze i oslobođenja od porezne obveze.

Tablica 6.
Porezni izdaci u FBiH i RS, 1998.-2011.

	FBiH 98	FBiH 08	RS 02	RS 07
Umanjenja osnovice				
Ubrzana amortizacija	X	X		X
Troškovi istraživanja i razvoja		X		X
Investicije u osnovna sredstva			X	X
Umanjenja porezne obveze				
Novoosnovano poduzeće	X			
Investicije u vlastitu proizvodnu djelatnost	X			
Strani ulog	X			
Oslobođenja od porezne obveze				
Slobodne zone i korisnici zona	X			
Zapošljavanje invalidnih osoba	X	X	X	
Izvoz		X		
Investicije u proizvodnju		X		

Napomena: FBiH 98, FBiH 08, RS 02 i RS 07 se odnose na godine kada je zakon o porezu na dobit stupio na snagu.
Izvor: prikaz autora

UMANJENJA OSNOVICE

Ubrzana amortizacija

Različiti su zakoni o porezu na dobit entiteta postavljali različite uvjete za korištenje ove porezne olakšice. Općenito gledajući, dopušteno je korištenje amortizacijskih stopa za osnovna sredstva, koje mogu biti do 50% više od propisanih. U FBiH se korištenje ubrzane amortizacije veže uz opremu koja se koristi za sprječavanje zagađivanja okoliša, znanstveno-istraživački rad, te školovanje kadrova.

Troškovi istraživanja i razvoja

U FBiH se kao porezno dopustivi rashodi priznaju svi oni koji se odnose na istraživanje i razvoj, shodno MRS/MSFI, kao i iznosi izdataka za razvoj koji su kapitalizirani, tj. priznati kao nematerijalna imovina u skladu sa zahtjevima MRS/MSFI. Kasnija amortizacija takve imovine porezno je nepriznata. Za razliku od FBiH, podzakonski akti RS daju definiciju troškova istraživanja i razvoja, kao i detaljnu listu troškova koji se mogu pripisati ovoj kategoriji. Evidentno je da je ova olakšica prisutna samo u trenutno važećim zakonima oba entiteta.

Investicije u osnovna sredstva

Umanjenje porezne osnovice po ovoj osnovi pojavljuje se samo u zakonodavstvu RS. U zakonu iz 2002. ova se olakšica vezala za ulaganje u osnovna sredstva na teritoriju RS, kupovinu dionica ili udjela u vlastitom kapitalu ili kapitalu druge pravne osobe. U tim slučajevima obveznici su imali pravo na umanjenje osnovice u visini ulaganja. Porezna olakšica po osnovi ulaganja u strojeve i opremu za obavljanje vlastite djelatnosti zadržana je i u zakonu iz 2007., s tim da je mogućnost korištenja ove olakšice ograničena do kraja 2008. Drugim riječima, ova se olakšica mogla koristiti do kraja 2008.

UMANJENJE POREZNE OBVEZE

Novoosnovano poduzeće

Zakon o porezu na dobit koji je u FBiH bio na snazi do 2008. propisivao je olakšicu za novoosnovana društva i to: za prvu godinu poslovanja 100%, za drugu 70% i za treću 30%.

Investicije u vlastitu proizvodnu djelatnost

Porezna olakšica po osnovi ulaganja oporezive dobiti u investicije u vlastitu proizvodnu djelatnost garantirala je umanjenje porezne obaveze u iznosu cjelokupnog ulaganja. S druge strane, obveznici koji ulože oporezivu dobit u investicije za ostale vlastite djelatnosti imali su pravo na umanjenje porezne obveze najviše do 75% oporezive dobiti.

Strani ulog

Pravo na umanjenje porezne obveze po osnovi stranog uloga imali su obveznici kod kojih strane osobe (pravne ili fizičke) sudjeluju u vlasništvu u iznosu od najmanje 20%. Obveznici koji su ispunjavali ovaj kriterij imali su pravo na umanjenje porezne obveze u trajanju od pet godina od dana takvog ulaganja i to razmjerno udjelu stranog kapitala u trajnom kapitalu obveznika.

OSLOBOĐENJA

Slobodne zone i korisnici zona

Slobodne zone i njihovi korisnici imali su pravo na oslobođenje od poreza na dobit u trajanju od 5 godina.

Zapošljavanje invalidnih osoba

Oslobođenje od poreza na dobit po osnovi zapošljavanja invalidnih osoba često je korišteno u oba entiteta. U slučaju FBiH ovo se oslobođenje vezuje za postotak zaposlenih invalida u ukupnom broju zaposlenika kod obveznika. Kada je riječ o RS, oslobođenje po ovoj osnovi bilo je predviđeno samo zakonom iz 2002., koji je poreza na dobit oslobađao obveznike koji su obavljali djelatnosti radnog osposobljavanja, profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja invalidnih osoba. Sva tri zakona predviđala su puno oslobođenje obveze poreza na dobit u slučaju ispunjenja navedenih kriterija.

Izvoz

Trenutno važeći zakon FBiH predviđa puno oslobođenje poreza na dobit obveznicima kod kojih prihod od izvoza premašuje 30% ukupnog prihoda. Oslobođenje se daje za svaku godinu u kojoj je obveznik postigao spomenuti omjer prihoda od izvoza u ukupnim prihodima.

Investicije u proizvodnju

Obveznici koji investiraju u vlastitu proizvodnju više od 20 milijuna BAM na teritoriju FBiH, oslobađaju se poreza na dobit u punom iznosu. Oslobođenje se daje na razdoblje od pet godina, počevši od godine u kojoj je započeto investiranje, uz uvjet da je u prvoj godini investirano minimalno 4 od ukupno traženih 20 milijuna BAM.

Može se primijetiti da je u razdoblju od 1998. do danas u zakonodavstvu FBiH i RS postojao veliki broj poreznih izdataka u porezu na dobit. Prisutnost pojedinih poreznih olakšica primjetna je tijekom cjelokupnog promatranog razdoblja, dok su pojedini tipovi olakšica nestajali iz zakonskih rješenja ili uvođeni u zakonodavstvo. Također se može konstatirati da je broj poreznih izdataka u RS znatno manji u odnosu na FBiH. Primjetno je također i da su porezni izdaci u FBiH dobrim dijelom bili usmjereni ka privlačenju stranih investicija te

rješavanju socijalnih pitanja. U trenutno važećem zakonu FBiH prisutne su olakšice kojima se nastoji stimulirati izvoz.

Uz niske porezne stope, veliki broj poreznih izdataka koji su bili prisutni u promatranom razdoblju omogućavali su dosta povoljan porezni tretman domaćim trgovačkim društvima. Međutim, s druge strane, ovako veliki broj izdataka koji su, naročito do usvajanja trenutno važećih zakona, bili okarakterizirani dosta nepreciznim zakonskim i podzakonskim formulacijama, stvarali su dodatno administrativno opterećenje obveznicima, ali i poreznoj administraciji. Prema tome, uz nepovoljno poslovno okruženje koje karakterizira ekonomsko tržište BiH, uvođenjem velikog broja poreznih izdataka uz neprecizna zakonska rješenja, stvoreno je i ozračje pravne nesigurnosti. Takvo ozračje nerijetko je bilo korišteno za zakonitu, ali i nezakonitu poreznu evaziju. S druge strane, porezna administracija nerijetko je posezala za primjenom konzervativnog pristupa u tumačenju i primjeni zakonskih odredbi, što je u mnogim slučajevima za posljedicu obveznicima imalo naknadno povećanje poreznog opterećenja.

4.2. EKONOMSKI EFEKTI POREZNIH IZDATAKA

Ključni dio analize ovog rada trebao bi se zasnivati na analizi ekonomskih efekata poreznih izdataka koji su raspoloživi u domaćem zakonodavstvu. Međutim, uslijed nedostatka podataka o korištenim poreznim izdacima i gubicima poreznih prihoda, ekonomski će dio analize izostati.

Prema službenim podacima dostavljenim od strane Porezne uprave FBiH, evidencija, odnosno podaci o poreznim izdacima i njihovom utjecaju na porezne prihode ne postoji. Navedeno potvrđuje i činjenica da ni jedan od javno dostupnih izvora ne sadrži spomenute podatke. To upravo potvrđuje tvrdnje mnogih autora iz područja javnih financija, koji u svojim radovima ističu nedovoljno posvećivanje pažnje analizi poreznih izdataka i mjerenju njihovih efekata u zemljama u razvoju.

Spomenuto upućuje na zaključak da porezni izdaci koji postoje u poreznom zakonodavstvu poreza na dobit u BiH nisu rezultat ekonomskih studija, niti se njihovi efekti prate s ciljem mjerenja njihove učinkovitosti i ostvarenja ciljeva zbog kojih su uvedeni. Uzme li se u obzir pravna nesigurnost koja je, između ostalog, kreirana i nepreciznim normiranjem poreznih izdataka u domaćem zakonodavstvu, te očito nepostojanje komunikacije između zakonodavne i izvršne vlasti, postavlja se pitanje svrsishodnosti poreznih izdataka u BiH. Ova činjenica još je izraženija uzme li se u obzir da u okviru BiH postoje tri različita zakonodavstva koja reguliraju problematiku oporezivanja dobiti u BiH, a time i poreznih izdataka, te da nametnuto ustavno uređenje BiH dodatno komplicira sustav oporezivanja dobiti u BiH.

Opći je zaključak da porezne vlasti što prije trebaju pristupiti sustavnoj analizi i mjerenju efekata poreznih izdataka. Tek na osnovu takve analize bit će moguće utvrditi stvarne ekonomske efekte i dovesti ih u vezu s ciljevima radi kojih su uvedeni.

5. ZAKLJUČAK

Cilj je ovog rada prikazati porezne izdatke u složenoj fiskalnoj strukturi BiH. Prvi dio rada detaljnije pojašnjava fiskalnu strukturu BiH, s posebnim osvrtom na sustav direktnog oporezivanja koji je u nadležnosti entiteta FBiH i RS, te Brčko distrikta. Drugi dio rada daje detaljniji prikaz poreznih izdataka u FBiH i RS u sustavu poreza na dobit. Porezni su izdaci kao takvi u zakonodavstvima entiteta značajni – no, za mjerenje ekonomskih efekata poreznih izdataka potrebna je detaljna statistika koja u ovom trenutku u BiH ne postoji. U perspektivi, buduće istraživanje u ovom području će uključivati će i kvantitativnu analizu ekonomskih efekata poreznih izdataka u FBiH i RS.

LITERATURA

Antić, D., **2009.** *Makroekonomska stabilnost i fiskalni federalizam u Bosni i Hercegovini*. Mostar: Fircon

Bosnić, P. i Šahinagić, Dž., 2005. *Potential revenue impacts of the proposed new corporate income tax law in Federation of Bosnia and Herzegovina*. Dostupno na: [http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADD463.pdf].

Bratić V., **2011.** *Skrivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka*. Zagreb: Institut za javne financije.

Budžet Republike Srpske, 2003.-06. Dostupno na: [http://www.narodnaskupstinars.net /latn/?page=138].

Budžet Republike Srpske, 2007.-10. Dostupno na: [http://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/PPP/Pages/Budzet.aspx].

Centralna banka BiH. *Kursna lista*. Dostupno na: [www.cbbh.ba].

Čaršimamović, N., 2006. *Efektivno opterećenje od poreza na dobit preduzeća u Bosni i Hercegovini u poređenju sa drugim zemljama*. Sarajevo: DEP.

EU Commission, **2011.** *Taxation trends in the European Union, Annex B*. Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures /index_en.htm].

Jelčić, B. i Jelčić B., 1998. *Porezni sustav i porezna politika*. Zagreb: Informator.

Kešetović, I. i Đonlagić, Dž., 2006. "Tendencije u razvoju poreza na dobit u sistemu direktnog oporezivanja u FBiH". *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Sarajevu*, (26), 73.

Kreso, S., **2005.** *Fiscal decentralization in BiH. International Symposuim: BiH from past to present.* Canakalle.

Ministarstvo finansija FBiH. [www.fmf.gov.ba/statisticki informator].

Odjeljenje za makroekonomsku analizu Uprave za indirektno oporezivanje. [http://www.oma.uino.gov.ba/04_izvjestaji.asp?l=b].

Šimović, H., 2008. *Porezni poticaji za izgradnju konkurentnosti*. Dostupno na: [http://web.efzg.hr/RePEc/pdf/Clanak%2008-03.pdf].

Vlada FBiH. [http://www.fbihvlada.gov.ba/hrvatski/budzet/index.php].

Zakon o porezu na dobit privrednih društava. Službene novine FBiH, br. 32a/97 i 29/00.

Zakon o porezu na dobit. Službene novine FBiH, br. 97/07, 14/08 i 39/09.

Zakon o porezu na dobit. Službeni glasnik RS, br. 51/01, 91/06.

Zakon o porezu na dohodak. Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 12/03, 13/03 i 19/07, 60/10.

TAX EXPENDITURES IN THE CORPORATE INCOME TAX SYSTEM – THE EXAMPLE OF BOSNIA AND HERZEGOVINA

LEJLA LAZOVIĆ-PITA AND SANJIN PITA
FACULTY OF ECONOMICS, SARAJEVO AND DELOITTE ADVISORY SERVICES

JEL CLASSIFICATION: H25, H70

SUMMARY

The aim of this paper is to provide a brief historical overview of the development of tax expenditures in the corporate income tax system of Bosnia and Herzegovina (BiH). Given the fact that BiH constitutionally consists of two entities, the Federation of Bosnia and Herzegovina (FBiH) and the Republic of Srpska (RS), and the Brčko District (BD), the complexity becomes even more apparent. Moreover, each entity within BiH, including the Brčko District, has the constitutional right to issue and pass laws on direct taxation, and, consequently, on the corporate income tax. Hence, the paper provides a comparative overview of the past and current tax expenditures in the corporate income tax system of BiH.

Keywords: corporate income tax, tax expenditures, tax revenues

R&D TAX INCENTIVES IN CROATIA: BENEFICIARIES AND THEIR BENEFITS

SANDRA ŠVALJEK
INSTITUTE OF ECONOMICS ZAGREB
JEL CLASSIFICATION: O32, O38, H25, H50
doi: 10.3326/bpi.2012.10

ABSTRACT

This paper aims to answer basic questions regarding the implementation of the R&D tax incentives currently used in Croatia, such as: how many companies benefit from these incentives, what are the characteristics of those companies, to what extent do the R&D tax incentives reduce the these companies' tax liabilities etc. According to the available data for 2008 and 2009, R&D tax incentives have resulted in a considerable savings for their beneficiaries, pushing the effective profit tax rate significantly below the statutory rate. The distribution of financial benefits from R&D tax credits was pronouncedly unequal, with big companies having above proportional share in total financial benefits. Major part of the R&D tax incentives went to the companies in Manufacture of radio, television and communication equipment and Manufacture of chemicals, chemical products and man-made fibres. More than 90 percent of total incentives were obtained by forms located in the County of Zagreb and City of Zagreb.

Keywords: R&D, tax incentives, Croatia

1 INTRODUCTION

In Croatia the R&D tax incentives are, in their current form, applied in 2007 and so far there was no empirical study on their size, scope and the effectiveness. This paper tries to fill this gap. It aims to answer the basic questions regarding the implementation of the R&D tax incentives in Croatia, such as: how many companies benefit from these incentives, what are the characteristics of those companies, to what extent do the R&D tax incentives reduce the these companies' tax liabilities etc. More sophisticated analysis of the effectiveness of R&D tax incentives is beyond the scope of this paper. In the first section the paper describes the evolution of R&D tax incentives in Croatia. The second section gives and overview of the financial benefits resulting from the R&D tax incentives. Third section presents a more detailed assessment of the structure of the beneficiaries by their size, economic sector and location. The last section concludes.

2 THE EVOLUTION OF R&D TAX INCENTIVES IN CROATIA

The impact of R&D expenditures on innovativeness, technological development, competitiveness and growth is undisputable. Therefore, the European Union underpins its ambition to become the most competitive economy by setting a goal to increase the share of

R&D expenditure in GDP until it reaches at least 3 percent (European Commission, 2010). In order to meet that goal, EU members implement a variety of policy measures. The use of fiscal incentives such as R&D tax incentives is widely spread in that respect, although the empirical evaluation of their effectiveness measured by input additionality, innovation additionality or output additionality do not provide a unambiguous justification of that policy option (see e.g. Expert Group on R&D Tax Incentives Evaluation, 2008).

For the first time, tax incentives for R&D were introduced into the Croatian tax system in October 2003 by the Act on Amendment of the Profit Tax Act (NN 163/2003). The Act has defined what is to be considered as research (fundamental and applied), and what is to be considered as development. The tax incentives consisted in a right to deduct the expenditures for R&D in a double amount and the acquisition of non-material assets in full amount from the profit tax base.

The expenditures on R&D that were allowed to be additionally exempt from the tax base were wages and other indirect costs of persons taking part in R&D, expenditures for material and services used in R&D activity, depreciation of immovable property, plants and equipment in the proportion in which they are used for R&D, depreciation of patents and licences in the proportion in which they are used for R&D, overhead costs apart from the general administration costs and the costs of R&D activities that were carried out by another person and that were commissioned by the taxpayer. In addition, by the new Profit Tax Act that came into effect on January 1st 2005, companies registered exclusively for R&D activities were fully exempt from paying profit tax (NN 177/2004).

These R&D tax incentives were abolished in 2006 since the European Commission considered them not to be in line with the Stabilization and Accession Agreement and, since basically selective, not in line with the *acquis communautaire* (NN 57/2006). From the beginning of 2007 until the mid-May R&D tax incentives were not in place at all, and after that they have appeared not in the tax laws, but in the Scientific Activity and Higher Education Act. The R&D tax incentives that were introduced by that act are fully aligned with the community state aid framework[1].

According to the Act on the Amendments to the Scientific Activity and Higher Education Act (NN 46/2007) aid for research and development and innovation projects may be awarded for categories of fundamental research, industrial and development research, technical feasibility studies and innovation.

Taxpayers of the profit tax are allowed to lower their profit tax base additionally by 150 percent of the eligible costs for fundamental research, 125 percent of the eligible costs for industrial research, and 100 percent of the eligible costs for development research. Total amount of the aid awarded, based on all the possible grounds, cannot however, be higher than 100 percent of eligible costs for fundamental research, 50 percent of eligible costs for industrial research and 25 percent for development research.

In the case of small enterprises these percentage points for industrial and development research can be increased by 20 percentage points and in the case of medium-sized enterprises by 10 percentage points.

Eligible costs may include personnel costs for employees engaging exclusively in research activities, costs of instruments, equipment and property (building and land) used exclusively and continually for research activities, costs of contractual research, technical know-how and patents, costs for advisory and similar services intended exclusively for research activities, and additional overheads and other operating expenses incurred directly as a result of research and development.

[1] See: Decision on the publication of rules on state aid for research and development and innovations, NN 84/2007.

State aid for technical feasibility studies may be awarded for costs of studies which are a preparation for industrial research of small and medium-sized enterprises up to 75 percent of eligible costs, or 65 percent to large enterprises. For studies which are a preparation for a development research of small and medium-sized enterprises state aid may be awarded for up to 50 percent of eligible costs, and 40 percent to large enterprises.

The classification of projects and eligibility of costs is verified by the Ministry of Science, Education and Sports, and the process of the verification is regulated by the Regulation on State Aid for Research and Development Projects (NN 116/2007). The institution responsible for the control of the overall state aid is Croatian Competition Agency. In its annual reports the Agency presents annual data on the value of state aid for research and development, differentiating government grants for R&D and the tax advantages (see Table 1).

Table 1

State aid for research and development and innovation (2007-09)

	2007		2008		2009	
	in HRK mil	in EUR mil	in HRK mil	in EUR mil	in HRK mil	in EUR mil
A1 grants	4.9	0.7	46.9	6.5	31.6	4.3
A2 tax advantages	156.0	21.3	162.6	22.5	107.5	14.6
Total	160.9	21.9	209.5	29.0	139.1	19.0
- as % in horizontal aid		24.1		31.6		21.1
- as % in total state aid (less agriculture and fisheries)		2.0		3.5		2.8
- as % of total state aid		1.4		2.2		1.6
- as % of GDP		0.05		0.06		0.04

Source: Croatian Competition Agency. Sources of original data: Ministry of Finance and other state aid providers

The same source allows a comparison of the generosity of state aid for research and development in two periods – after the newly designed R&D tax incentives were put in place, and in the period with the "old" R&D tax incentives (see Table 2).

Table 2

State aid for research and development and innovation (2004-06)

	2004		2005		2006	
	in HRK mil	in EUR mil	in HRK mil	in EUR mil	in HRK mil	in EUR mil
A1 grants	0.0	0.0	4.7	0.6	17.3	2.4
A2 tax advantages	124.0	16.5	124.6	16.8	121.5	16.6
Total	124.0	16.5	129.3	17.5	138.8	19.0
- as % in horizontal aid		10.8		14.0		12.9
- as % in total state aid (less agriculture and fisheries)		3.7		4.0		2.3
- as % of total state aid		2.4		2.5		1.6
- as % of GDP		0.06		0.06		0.06

Source: Croatian Competition Agency. Sources of original data: Ministry of Finance and other state aid providers

It is obvious that the nominal value of the tax advantage brought about by R&D tax incentives has increased in 2007-09 when compared to the 2004-2006 period. However, their size in terms of total state aid and GDP has remained broadly constant.

3 FINANCIAL BENEFITS RESULTING FROM THE USE OF THE R&D TAX INCENTIVES

According to the Tax Administration data, there were 272 beneficiaries of the R&D tax incentives in 2008 and 261 in 2009[2]. Although the similar number of beneficiaries in two years could imply that there is a stable set of companies applying for the R&D tax incentives, this is not the case. Only 73 companies have benefited from the incentives in both years.

Total amount of the state aid given to the companies through the R&D tax incentives was HRK 813.3 i.e. 532.9 million. The decrease of the size of the state aid cannot be attributed to the economic crisis since the data on revenues and profits suggest better performance of the beneficiaries in 2009 than in 2008 (see Table 3). The R&D tax incentives were the most important type of tax deduction applied by the beneficiaries of the R&D tax credit. The other types of deduction were negligible and represented only 2.3 i.e. 3.4 percent of the total size of tax deductions applied by the R&D incentives beneficiaries.

Table 3

Basic data on the beneficiaries of R&D tax incentives (2008-09)

	2008	2009
Number of beneficiaries	272	261
Total revenues (*HRK million*)	20,771.1	34,370.8
Total expenditures (*HRK million*)	19,373.5	31,998.4
Total profit (*HRK million*)	1,538.0	3,142.0
Number of beneficiaries with negative net profit (*before taxes*)	24	32
Tax liability after tax deductions (*HRK million*)	113.8	406.2
Tax liability after all tax relieves (*HRK million*)	99.3	389.1

Total tax expenditure created as the result of the R&D tax credit was as high as HRK 162.7 million in 2008 and HRK 106.6 million in 2009. Basically, this data correspond to one published by the Croatian Competition Agency (see Table 1). In other words, the companies using R&D tax incentives have saved HRK 162.7 million in 2008 and HRK 106.6 million in 2009 and could use this amount of money for other purposes, such as financing their R&D investments.

Table 4

Financial benefits resulting from R&D tax incentives (2008-09)

	2008	2009
Number of beneficiaries with zero tax liability due to R&D tax incentives	60	71
State aid based on the R&D tax incentives (*HRK million*)	813.3	532.9
State aid based on all profit tax deductions (*HRK million*)	832.1	551.6
Tax expenditures resulting from R&D tax incentives (*HRK million*)	162.7	106.6
State aid based on the R&D tax incentives (*as % of net profit*)	52.9	17.0
Tax burden (*as % of tax liability after tax deductions in net profit*)	7.4	12.9
Tax burden (*as % of tax liability after all tax relieves in net profit*)	6.5	12.4

On average, R&D tax incentives brought about a considerable financial benefit for their beneficiaries. For a significant number of beneficiaries the size of R&D tax incentive was high enough to offset the whole tax base, and to fully eliminate the tax liability. There were 60 such companies in 2008 and 71 in 2009 (see Table 4). If, for the sake of simplicity, one calculates the

[2] In following sections the author uses data provided by the Tax Administration. Data are based on the tax returns of the entrepreneurs liable to profit tax, for 2008 and 2009. The data on 2007 were not taken into consideration since the R&D tax incentives were introduced in 2007. It can be assumed that during 2007 companies could not properly react and adjust their R&D expenditures so as to fully exploit the benefits of the newly implemented measure.

effective profit tax rate, as the ratio of tax liability and the net profit before taxes, it becomes evident that the R&D tax incentives contributed to a sizeable reduction of the beneficiaries' tax rate. The statutory profit tax rate in Croatia is 20 percent. The companies using R&D tax incentives had to pay only a 6.5-percent tax rate in 2008 and a 12.4-percent tax rate in 2009.

Some of the reduction compared to the statutory tax rate resulted from other tax deductions and other types of tax relief. Therefore, better understanding of the contribution of R&D tax incentive can be obtained comparing the actual tax burden and the tax burden that would exist in absence of R&D tax incentives. In 2008 R&D tax incentives had great effect on the reduction of tax burden. In absence of R&D tax incentives companies would, on average, have to dedicate 18 percent of their net profit to profit tax, whereas with R&D tax incentives they have paid only 6.5 percent. In 2009 this difference was much smaller. Without tax incentives companies' tax burden would be 16.3 percent, whereas with R&D tax incentives it amounted 12.4 percent of the net profit. The reduction of tax burden resulted from that fact that the state aid based on the R&D tax incentives has in both years had a significant share in total net profit – more than ½ in 2008 and 17 percent in 2009 (Table 4).

The level of state aid based on the R&D tax incentives is positively correlated with the size of companies measured by their total revenues (see Figure 1a and 1b). Positive correlation is, of course, expected, since bigger enterprises can allocate more funds to investing in research and development, but also, they are compelled to investing in R&D if they want to preserve their market share.

Figure 1a and 1b

Correlation between total revenues and R&D tax incentives for beneficiaries (in 2008 and 2009)

The amount of the state aid based on the R&D tax incentives has been very concentrated in 2008 and 2009. In 2008, 90 percent of the total tax incentives was attributed to only 9 companies or 3.3 percent of companies having access to the R&D tax incentives. In 2009, concentration was slightly reduced so that 27 companies (10.3 percent) got 90 percent of the total amount of the tax incentives (see Table 5).

High concentration of tax incentives implies that there were many companies that have used only small amounts of the incentives. E.g. in 2008 and 2009 there were 22 and 24 companies, respectively, that have used R&D tax incentive to lessen their tax bases by less than HRK 1,000. In other words, their final tax liability could thereby go down by mere HRK 200 or less. Majority of the companies (70.2 i.e. 64 percent) received tax incentive in the amount lower than HRK 100,000 and thus reduced their tax liability by HRK 20,000 or less.

With such a concentration of the state aid based on the R&D tax incentives, Gini coefficient for the distribution of the size of R&D tax investment amounted 0.996 in 2008 and 0.994 in 2009. If we know that the value of Gini coefficient can range from 0 to 1, with value of Gini coefficient equal to 1 showing complete concentration, the calculated Gini coefficients indicate very high degree of concentration.

Table 5

Concentration of financial benefits resulting from R&D tax incentives (2008-09)

	2008	**2009**
Number (%) of companies consuming first 90 percent	9	27
of state aid based on R&D tax incentives	(*3.3*)	(*10.3*)
Number (%) of companies consuming first 99 percent	57	79
of state aid based on R&D tax incentives	(*20.0*)	(*30.3*)
Number (%) of companies with state aid based	22	24
on R&D tax incentives of less than HRK 1,000	(*8.1*)	(*9.2*)
Number (%) of companies with state aid based	93	90
on R&D tax incentives of less than HRK 10,000	(*34.3*)	(*34.5*)
Number (%) of companies with state aid based	191	167
on R&D tax incentives of less than HRK 100,000	(*70.2*)	(*64.0*)
Gini coefficient	0.996	0.994

Although a high correlation of the size of the beneficiaries (measured by total revenues) and the size of the state aid based on R&D tax incentives can be noticed, concentration of the state aid based on R&D tax incentives is much more pronounced than the concentration of beneficiaries' total revenues (see Figures 2a and 2b). This is certainly the result of extremely high concentration of R&D investment in very small number of companies. However, one could also speculate that, although the design of R&D tax incentives clearly favors small companies, the incentives could not stimulated them to change their behavior and invest more in R&D.

Figures 2a and 2b

Concentration of R&D tax incentives and total revenues of beneficiaries(in 2008 and 2009)

4 CHARACTERISTICS OF THE BENEFICIARIES OF THE R&D TAX INCENTIVES

Since the financial benefits resulting from the R&D tax incentives are highly concentrated on relatively small number of companies, one could assume that those are mainly the biggest companies who by there mere size can apportion significant amounts of money to R&D activities. This assumption should be confirmed by the deeper insight into the beneficiaries classified according to their size on big, small and medium enterprises and crafts. The criterion for the classification is based on the Croatian Accounting Act (NN 109/07) and the classification is carried out using the data available at Poslovna.hr internet service (www.poslovna.hr).

Tables 6a and 6b present various indicators on financial benefits resulting from the R&D tax incentives for big, medium and small enterprises as well for crafts for 2008 and 2009. The data basically confirm the assumption that the largest companies are also the largest beneficiaries of the R&D tax incentives.

In 2008, among beneficiaries there were 20 big companies whose share in total net profit of the beneficiaries was 80.8 percent, but their share in tax incentives was above proportional and amounted 87.7 percent. Therefore, the share of big companies using R&D tax incentives in total tax liability of the beneficiaries was only 52.7 percent. On the other side, the share of small beneficiaries in total tax liability was 20.7 percent whereas their share in total net profit and total state aid based on the R&D tax incentives was around 9.5 percent. In accordance to that, R&D tax incentives expressed in terms of the net profit (as an implicit profit tax base) amounted 57.4 percent for big companies and only 15.2 and 19.2 percent for medium and small enterprises, respectively.

Average tax burden was consequently the lowest for big enterprises. This finding should, however, not be misinterpreted. Namely, it should not be deemed that by pure design R&D tax incentives favor big companies. More probably, those are the biggest companies whose intensity of R&D investments is the largest relative to their overall expenditures or tax base. In addition, the difference of average tax burden between three groups of enterprises was more pronounced when looked at average tax burden after all tax relieves. This shows that the difference in tax burden was to greater extent brought about by tax reliefs for the areas of special state concern, free zones and investment incentives than by R&D tax incentives.

Table 6a

Financial benefits resulting from the R&D tax incentives by the type of beneficiaries (2008)

	Size and type of beneficiaries			
	Big	Medium	Small	Crafts
Number of beneficiaries	20	25	216	11
Share in total net profit (%)	80.8	9.1	9.7	0.3
Share in total state aid based on the R&D incentives (%)	87.7	2.6	9.5	0.1
Share in total tax liability (%)	52.7	25.9	20.7	0.8
State aid based on the R&D incentives (as % of net profit)	57.4	15.2	19.2	19.2
Average state aid based on the R&D tax incentives (HRK)	35,672,046	853,821	358,685	89,893
Average tax expenditures resulting from R&D tax incentives (HRK)	7,134,409	170,764	71,737	17,979
Average tax burden (as % of tax liability after tax deductions in net profit)	12.8	18.5	17.4	18.2
Average tax burden (as % of tax liability after all tax relieves in net profit)	4.2	5.9	13.7	14.9

Table 6b

Financial benefits resulting from the R&D tax incentives by the type of beneficiaries (2009)

	Size and type of beneficiaries			
	Big	Medium	Small	Crafts
Number of beneficiaries	24	29	195	13
Share in total net profit (%)	91.8	3.9	4.1	0.2
Share in total state aid based on the R&D incentives (%)	79.1	7.0	13.9	0.0
Share in total tax liability (%)	90.2	5.1	4.4	0.3
State aid based on the R&D incentives (as % of net profit)	14.6	30.5	57.4	3.4
Average state aid based on the R&D tax incentives (HRK)	17,556,976	1,291,070	474,099	13,469
Average tax expenditures resulting from R&D tax incentives (HRK)	3,511,395	258,214	94,820	2,694
Average tax burden (as % of tax liability after tax deductions in net profit)	12.8	24.5	17.9	40.5
Average tax burden (as % of tax liability after all tax relieves in net profit)	12.2	16.2	13.4	20.7

Same indicators calculated for 2009 give somewhat different results. In that year small enterprises were again the most numerous beneficiaries. In that year, their share in total tax liability was in line with their share in beneficiaries' net profit and their share in total state aid based on the R&D incentives was considerably higher than their share in net profit. As opposed to 2008, in 2009 the financial benefit from the R&D tax incentives as expressed in terms of net profit decreased with the size of the enterprises. It amounted 14.6 percent of net profit for big enterprises, 30.5 percent for medium enterprises and 57.4 percent of net profit for small enterprises. In spite of that, the average tax burden after tax deductions (and before tax reliefs for areas of special state concern etc.) was again somewhat lower for big enterprises than for small and medium enterprises.

The fact that the big enterprises benefited less from R&D tax incentives in 2008 than in 2009 (relative to their net profit) could be explained by the fact that the big companies that applied for the tax incentives and benefited largely from them in 2008 could not maintain the same intensity of R&D investments in 2009. Small firms were possibly not prepared for using benefits provided by R&D tax incentives at the beginning of their implementation, but then applied for them in next year. However, we have to be cautious with such conclusions for many reasons. First, we dispose of the data for only two years which is insufficient for a more serious analysis. Second, those two years refer to the period of economic crisis in which the economic agents have not adjusted their behavior primarily to the available incentive measures but more to their perception of the current market situation and expectations about future trends. Third, the number of beneficiaries in both years is relatively small and the data set is dominated by the behavior and performance of limited number of big enterprises. Any change of their R&D expenditures or economic performance has a large influence on the size of financial benefits brought about by R&D tax incentives, overall tax base and overall tax burden of beneficiaries.

Table 7

Distribution of R&D tax incentives according to the divisions of NACE 2002 (2008-09)

		2008		**2009**	
		HRK 000	%	HRK 000	%
32	Manufacture of radio, television and communication equipment and apparatus	181,110	22.3	238,769	44.8
24	Manufacture of chemicals, chemical products and man-made fibres	451,716	55.5	92,345	17.3
30	Manufacture of office machinery and computers	39,836	4.9	41,846	7.9
72	Computer and related activities	12,823	1.6	26,035	4.9
73	Research and development	52,727	6.5	25,031	4.7
65	Financial intermediation, except insurance and pension funding	0	0.0	22,006	4.1
28	Manufacture of fabricated metal products, except machinery and equipment	6,392	0.8	20,646	3.9
35	Manufacture of other transport equipment	17,115	2.1	18,555	3.5
31	Manufacture of electrical machinery and apparatus n.e.c.	21,545	2.6	13,953	2.6
29	Manufacture of machinery and equipment n.e.c.	2,763	0.3	6,465	1.2
74	Other business activities	5,165	0.6	6,417	1.2
15	Manufacture of food products and beverages	8,436	1.0	4,689	0.9
11	Extraction of crude petroleum and natural gas; service activities incidental to oil and gas extraction, excluding surveying	1,096	0.1	4,381	0.8
33	Manufacture of medical, precision and optical instruments, watches and clocks	892	0.1	3,320	0.6
45	Construction	1,670	0.2	2,484	0.5
18	Manufacture of wearing apparel; dressing; dyeing of fur	1,121	0.1	1,103	0.2
22	Publishing, printing and reproduction of recorded media	837	0.1	782	0.1
26	Manufacture of other non-metallic mineral products	1,172	0.1	616	0.1
52	Retail trade, except of motor vehicles and motorcycles; repair of personal and household goods	605	0.1	590	0.1
27	Manufacture of basic metals	783	0.1	488	0.1

Distribution of the beneficiaries and the amounts of R&D tax incentives by economic activities and location also gives an interesting insight. Table 7 presents the size of the R&D tax incentives in twenty sectors ranked by the size of the received incentives in 2009. It can be seen that there are two sectors that have received majority of the incentives – Manufacture of radio, television and communication equipment and apparatus (*32*) and Manufacture of chemicals, chemical products and man-made fibres (*24*). Those two sectors' contribution in total R&D tax incentives amounted 77.8 percent in 2008 and 62.1 percent in 2009. Manufacture of office machinery and computers (*30*), Computer and related activities (*72*) and Research and development (*73*), Manufacture of transport equipment (*35*) and Manufacture of electrical machinery and apparatus (*31*) were in both years among the best ranked sectors according to the size of the R&D tax incentives.

If one looks at the number of companies that have used R&D tax incentives per sector, the picture is quite different (see Table 8). High proportion of applicants belongs to the Other business activities (*74*). Those are small firms, mainly business consultants and law offices obviously having good understanding of tax and other legislation and having less difficulty in applying for the R&D tax incentives. It is somewhat surprising that many beneficiaries of R&D tax incentives belong to the trade and construction, since these sectors are not seen as ones with high R&D intensity. However, their share in the amount of the received incentives was quite small.

Table 8

Users of R&D tax incentives according to the divisions of NACE 2002 (2008-09)

		2008		**2009**	
		number	%	number	%
74	Other business activities	58	21.3	54	20.6
72	Computer and related activities	29	10.7	29	11.1
51	Wholesale trade and commission trade, except of motor vehicles and motorcycles	24	8.8	24	9.2
52	Retail trade, except of motor vehicles and motorcycles; repair of personal and household goods	17	6.3	15	5.7
45	Construction	16	5.9	14	5.3
28	Manufacture of fabricated metal products, except machinery and equipment	9	3.3	10	3.8
24	Manufacture of chemicals, chemical products and man-made fibres	8	2.9	9	3.4
73	Research and development	9	3.3	9	3.4
29	Manufacture of machinery and equipment n.e.c.	8	2.9	8	3.1
01	Agriculture, hunting and related service activities	4	1.5	7	2.7
31	Manufacture of electrical machinery and apparatus n.e.c.	7	2.6	7	2.7
30	Manufacture of office machinery and computers	5	1.8	6	2.3
15	Manufacture of food products and beverages	8	2.9	5	1.9
85	Health and social work	4	1.5	5	1.9
20	Manufacture of wood and wood products	2	0.7	4	1.5
22	Publishing, printing and reproduction of recorded media	4	1.5	4	1.5
50	Sale, maintenance and repair of motor vehicles and motorcycles; retail sale of automotive fuel	8	2.9	4	1.5
63	Supporting and auxiliary transport activities; activities of travel agencies	7	2.6	4	1.5
18	Manufacture of wearing apparel; dressing; dyeing of fur	5	1.8	3	1.1
26	Manufacture of other non-metallic mineral products	3	1.1	3	1.1

When looked at the distribution of R&D tax incentives by counties, it is evident that the incentives are concentrated in the County and City of Zagreb. In both years, more than 90 percent of the incentives were obtained by the firms registered in Croatian capitol. Companies having access to some R&D tax incentives are, apart from Zagreb, mostly located in County of Koprivnica-Križevci, Split-Dalmatia, Osijek-Baranja, Primorje-Gorski kotar (see Table 9).

Similar conclusion can be drawn from the data on number of users of R&D tax incentives by counties (see Table 10). Again, the majority of companies receiving tax incentives are located in Zagreb (more than 50 percent in both years). However, this data do not show as high concentration of tax incentives as the data on the size of the state aid based on R&D tax incentives. That results from the fact that the companies located outside of Zagreb are on average smaller and have, accordingly, lower R&D expenditures. However, it is worth noting that the data indicate that there are companies engaged in R&D activities that are located outside of Zagreb, and that a significant proportion of them is located in Istria, Osijek-Baranja county, Slovonski Brod-Posavina county and Split-Dalamatia county.

Table 9

Distribution of R&D tax incentives by counties (2008-09)

	2008		2009	
	HRK 000	%	HRK 000	%
Bjelovar-Bilogora	366	0.0	125	0.0
Dubrovnik-Neretva	467	0.1	42	0.0
Istria	915	0.1	1,045	0.2
Karlovac	0	0.0	0	0.0
Koprivnica-Križevci	30,271	3.7	7,360	1.4
Krapina-Zagorje	93	0.0	4,706	0.9
Lika-Senj	1,659	0.2	176	0.0
Međimurje	143	0.0	2,641	0.5
Osijek-Baranja	2,583	0.3	4,090	0.8
Požega-Slavonia	0	0.0	2	0.0
Primorje-Gorski kotar	2,933	0.4	12,646	2.4
Sisak-Moslavina	52	0.0	3	0.0
Slavonski Brod-Posavina	311	0.0	518	0.1
Split-Dalmatia	9,038	1.1	13,820	2.6
Šibenik-Knin	68	0.0	208	0.0
Varaždin	1,862	0.2	1,427	0.3
Virovitica-Podravina	28	0.0	40	0.0
Vukovar-Sirmium	1	0.0	0	0.0
Zadar	614	0.1	947	0.2
Zagreb and City of Zagreb	761,848	93.7	483,098	90.7

Table 10
Users of R&D tax incentives by counties (2008-09)

	2008		2009	
	number	%	number	%
Bjelovar-Bilogora	4	1.5	2	0.8
Dubrovnik-Neretva	6	2.2	2	0.8
Istria	14	5.1	11	4.2
Karlovac	0	0.0	0	0.0
Koprivnica-Križevci	3	1.1	6	2.3
Krapina-Zagorje	3	1.1	3	1.1
Lika-Senj	6	2.2	3	1.1
Međimurje	4	1.5	3	1.1
Osijek-Baranja	13	4.8	14	5.4
Požega-Slavonia	0	0.0	1	0.4
Primorje-Gorski kotar	18	6.6	19	7.3
Sisak-Moslavina	2	0.7	2	0.8
Slavonski Brod-Posavina	10	3.7	4	1.5
Split-Dalmatia	22	8.1	21	8.0
Šibenik-Knin	3	1.1	2	0.8
Varaždin	8	2.9	7	2.7
Virovitica-Podravina	2	0.7	1	0.4
Vukovar-Sirmium	2	0.7	0	0.0
Zadar	5	1.8	5	1.9
Zagreb and City of Zagreb	147	54.0	155	59.4

5 CONCLUSION

From the analysis of the data obtained from the Tax Administration on beneficiaries of R&D tax incentives in 2008 and 2009 one can draw some conclusions on the characteristics of the beneficiaries as well as on the potential impact on their behaviour regarding the R&D investments.

Firstly, the data show that R&D tax incentives resulted in a considerable financial benefit for their beneficiaries. Their tax base diminished by a significant proportion as the size of the state aid based on the R&D tax incentives equaled 52.9 percent of total net profit in 2008 and 17 percent of net profit in 2009. Consequently, average tax burden of the beneficiaries was only 6.5 percent in 2008 and 12.4 in 2009, which is much lower than the statutory tax rate of 20 percent. Secondly, the reduction of average tax burden brought about by the R&D tax incentives was more pronounced for big than for small enterprises, implying that, although designed to favor small enterprises, this favorable treatment was not fully exploited by them. Thirdly, state aid based on the R&D tax incentive was very concentrated in both years. Although a positive correlation between the size of companies and the level of state aid based on R&D tax incentive can be confirmed, the concentration of R&D tax incentives is much higher than the concentration of beneficiaries' size measured by total revenues. Fourthly, the data for 2009 indicate in increase in small enterprises participation in R&D tax incentives in comparison with 2008, which could point at the change in their behavior in respect to the R&D due to this promotion measure. Fifth conclusion is that the major part of the R&D tax incentives was given to the companies in two sectors – Manufacture of radio, television and communication equipment and apparatus, and Manufacture of chemicals, chemical products and man-made fibres. Finally, the conclusion is that the R&D tax incentives are also regionally concentrated since more than 90 percent of total incentives were obtained by the firms located in the County of Zagreb and the City of Zagreb.

The results of the analysis should be interpreted with due caution, since based on the small data set referring to only two years of the implementation of the measure. If one would want to evaluate the effectiveness of R&D tax incentives, Tax Administration data should be combined with other data sources such as Community Innovation Survey in order to get the insight into the size of the R&D investment and type of expenditures on R&D undertaken both by the R&D tax incentives beneficiaries, and by the companies who are not using the R&D tax incentives scheme.

REFERENCES

Croatian Competition Agency, 2007. *Annual Report on State Aid for 2006*. Zagreb: Croatian Competition Agency.

Croatian Competition Agency, 2008. *Annual Report on State Aid for 2007*. Zagreb: Croatian Competition Agency.

Croatian Competition Agency, 2010. *Annual Report on State Aid for 2009*. Zagreb: Croatian Competition Agency.

European Commission, 2010. *EUROPE 2020: A strategy for smart, sustainable and inclusive growth*. COM(2010) 2020 final. Brussels.

Expert Group on R&D Tax Incentives Evaluation, 2008, *Comparing Practices in R&D Tax.*

Incentives Evaluation. *Final Report, European Commission Directorate General – Research*. Brussels.

Odluka o objavljivanju pravila o potporama za istraživanje i razvoj i inovacije, NN 84/07. Zagreb: Narodne novine.

Pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 116/2007. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, NN 163/2003 I 57/2006. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN. 46/2007. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na dobit, NN 177/04. Zagreb: Narodne novine.

POREZNI POTICAJI ZA ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ U HRVATSKOJ: KORISNICI I NJIHOVE KORISTI

SANDRA ŠVALJEK

EKONOMSKI INSTITUT ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: O32, O38, H25, H50

SAŽETAK

Cilj je ovoga rada odgovoriti na osnovna pitanja o ostvarivanju poticaja za istraživanje i razvoj koji su trenutačno na raspolaganju u Hrvatskoj, kao što su: koliko trgovačkih društava koristi poticaje, koja su obilježja tih društava, u kojem iznosu porezne poticaje za istraživanje i razvoj smanjuju poreznu obvezu tih društava, itd. Prema dostupnim podacima za 2008. i 2009., porezni poticaje za istraživanje i razvoj donijeli su značajne uštede korisnicima, osjetno smanjujući efektivnu poreznu stopu poreza na dobit znatno ispod zakonom propisane stope. Raspodjela financijskih koristi od odbitaka poreza ostvarenih temeljem istraživanja i razvoja je bila izrazito nejednaka – velika su društva ostvarila nadprosječne udjele ukupnih financijskih koristi. Najveći je dio poticaja za istraživanje i razvoj otišao društvima za izradu radio televizijskih komunikacijskih aparata i opreme i proizvodnju kemikalija, kemijskih proizvoda i umjetnih vlakana. Više od 90% ukupnih poticaja ostvarila su poduzeća iz Zagrebačke županije i Grada Zagreba.

Ključne riječi: istraživanje i razvoj, poticaji, Hrvatska

POREZNI IZDACI I EFIKASNOST POREZA NA DODANU VRIJEDNOST HRVATSKE

PETAR SOPEK[1]

JEL KLASIFIKACIJA: E62, H21

doi: 10.3326/bpi.2012.11

SAŽETAK

Hrvatski udio poreznih izdataka u BDP-u u iznosu od nepunih 4% najmanji je od udjela svih novih članica EU, kao i od prosjeka EU-27 koji je čak dvostruko viši. Možemo zaključiti da je hrvatski sustav oporezivanja dodane vrijednosti efikasan u tom smislu, a to se pokazalo i analizom prema kojoj je Hrvatska u 2010. imala najbolje pokazatelje efikasnosti od svih promatranih zemalja članica EU. Hrvatski je sustav PDV-a uglavnom usklađen s europskim smjernicama, a očekuje se još samo ukidanje nulte stope pri čemu će prihodi države porasti otprilike 0,4-0,8% BDP-a ovisno o odabranom scenariju. Preporučuje se iniciranje provedbe detaljne analize cjelokupnog poreznog sustava oporezivanja dodane vrijednosti s ciljem optimizacije troškova i koristi, pri čemu bi se trebalo fokusirati na određivanje optimalnog praga za ulazak u sustav PDV-a, troškove i koristi uvedenih olakšica i oslobođenja u poreznom sustavu te potencijalne učinke ukidanja nulte stope.

Ključne riječi: porez na dodanu vrijednost (PDV), porezni izdaci, efikasnost, hrvatsko gospodarstvo, Europska unija

1. UVOD

Temeljni cilj i svrha svakoga poreznog sustava treba biti povećanje prihoda za financiranje javnih, općih potreba na najučinkovitiji mogući način (što manji troškovi i što veći prikupljeni prihodi), uz istodobno osiguranje što pravednije raspodjele poreznog opterećenja (Bratić, 2011:37). Hrvatska je za financiranje javnih potreba u 2010. izdvojila 39,9% BDP-a (Ministarstvo financija). Za tako veliku javnu potrošnju nužno je osigurati i dostatne prihode. Porezno opterećenje u Hrvatskoj je iznosilo 33% BDP-a u 2010. i značajno je niže od europskog prosjeka, 39,5% BDP-a u 2010. (Eurostat baza podataka)[2]. S druge strane, porezno opterećenje općenito je više u starim negoli u novim članicama Europske Unije (EU), pa je porezno opterećenje u Hrvatskoj za nekoliko postotnih bodova više od neponderiranog prosjeka opterećenja novih zemalja članica koje je u 2010. iznosilo 31,2% BDP-a (Eurostat baza podataka).

[1] Autor teksta zaposlen je u Privrednoj banci Zagreb u Sektoru za upravljanje rizicima. Navodi u tekstu isključivo su osobni stavovi autora te ni u kojem slučaju ne izražavaju stajalište ili mišljenje institucije u kojoj je zaposlen.

[2] Porezno opterećenje u ovom kontekstu obuhvaća ukupno porezne prihode i doprinose proračuna opće države.

Ekonomska teorija uglavnom zastupa model većeg oslanjanja na prihode od oporezivanja potrošnje, koji je osobito prikladan za tranzicijske zemlje. Oporezivanje potrošnje smatra se jednostavnijim, učinkovitijim te je manje podložno inflatornim utjecajima. Stoga hrvatski model s dominantnijim oporezivanjem potrošnje ne bi trebalo mijenjati (Kuliš, 2007a:1).

Ideja o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost (PDV) prema podacima iskazanim u financijskoj literaturi prvi se put javila 1918., tj. 1919. godine, ali posebnu važnost za stvaranje i uvođenje PDV-a imala je EU. PDV je postupno uveden u sve države članice EU, a ubrzo su ga počele uvoditi i države koje nisu bile članice. Danas se primjenjuje kao oblik oporezivanja finalne potrošnje u svim zemljama u svijetu, izuzev u samo nekoliko federativnih država među koje se ubraja i SAD (Cindori i Pogačić, 2010:227-228).

Nakon uvoda, u drugom dijelu rada bit će detaljno opisan sustav oporezivanja dodane vrijednosti u Hrvatskoj zajedno sa svim važnijim promjenama u zakonu o PDV-u. U trećem dijelu obradit ćemo porezne izdatke uz usporedbu sa zemljama članicama EU. Četvrti dio orijentiran je na razmatranje efikasnosti hrvatskog sustava PDV-a pomoću standardnih mjera te uz usporedbu sa zemljama članicama EU, a nakon toga slijedi zaključak rada.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U HRVATSKOJ

Hrvatska je početkom 1990-ih, poput brojnih drugih tranzicijskih zemalja, doživjela poreznu reformu, ponajprije zbog novostvorene samostalnosti i potreba uspostave novoga, tržišno orijentiranog sustava, usklađenoga s poreznim sustavima u razvijenim zemljama (Bratić i Urban, 2006:129). Do uvođenja poreza na dodanu vrijednost potrošnja u Hrvatskoj oporezivala se porezom na promet proizvoda i usluga. Velik broj poreznih stopa te brojna oslobođenja stvarali su teškoće u provedbi propisa i kontroli naplate poreza, što je stvaralo povoljne preduvjete za poreznu evaziju. U razdoblju 1993.-95. postupno je smanjivan broj stopa poreza na promet, što je naznačilo određene pripreme za uvođenje PDV-a (Kuliš, 2007b:25).

Zakon o porezu na dodanu vrijednost donesen je u srpnju 1995., ali se njegova primjena odgađala sve do 1. siječnja 1998. Pretpostavljalo se da bi njegovo uvođenje izazvalo mogući inflatorni učinak. Međutim, izazvao je jednokratno povećanje cijena za samo 2,4% u prvim mjesecima 1998. Već nakon prvog tromjesečja kretanje cijena se stabiliziralo. Najveći pritisak na standard stanovništva nakon uvođenja PDV-a nastao je povećanjem cijena komunalnih usluga koje su u prosjeku poskupjele od 2% u Koprivnici do čak 31,4% u Bjelovaru (Kliment i Dražić Lutilsky, 2005:286).

Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj neizravan je državni porez, potrošnog tipa, zasniva se na načelu odredišta i pri obračunu se primjenjuje kreditna metoda. PDV čini neto svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koja je stvorena u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje. Uveden je zbog potrebe reformiranja cjelokupnoga hrvatskog poreznog sustava u novim gospodarskim i političkim okolnostima, fiskalnih zahtjeva koji se nameću suvremenom poreznom sustavu te zbog potrebe usklađivanja hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima EU (Kuliš, 2007b:25-26).

Važnost PDV-a u smislu njegova udjela u prihodima proračuna opće države prikazuje Tablica 1.

Tablica 1.
Udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim poreznim prihodima proračuna opće države i u BDP-u, 2002.-10. (u mlrd. kn i u %)

	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
BDP	208,8	228,9	247,4	266,7	291,0	318,3	345,0	335,2	334,6
Prihodi proračuna opće države	82,9	89,3	96,4	103,1	112,3	126,7	134,7	128,1	123,7
Ukupni porezni prihodi	50,7	53,8	56,4	60,5	66,8	73,4	79,7	73,6	71,7
Prihodi od PDV-a	26,0	28,1	29,9	32,2	34,9	37,7	41,3	37,1	37,7
Udio u BDP-u	12,4	12,3	12,1	12,1	12,0	11,9	12,0	11,1	11,3
Udio u ukupnim prihodima	31,3	31,5	31,0	31,3	31,1	29,8	30,7	28,9	30,5
Udio u poreznim prihodima	51,2	52,3	52,9	53,3	52,3	51,4	51,8	50,4	52,5

Izvor: Ministarstvo financija; autorov izračun

Prihodi od PDV-a u promatranom razdoblju 2002.-10. prosječno iznose 52%, dok je prosječan udio u ukupnim prihodima proračuna opće države 30,7%. Nominalno, prihodi od PDV-a su u razdoblju 2002.-10. porasli za 45% s 26 milijardi kuna u 2002. na čak 38 milijardi u 2010. Ipak, udio prihoda od PDV-a se u BDP-u smanjio za čak 1 postotni bod u promatranom razdoblju, a prvenstveno zbog značajnih promjena u Zakonu o PDV-u, o čemu će više riječi biti u zakonskom okviru. Svakako možemo zaključiti da je PDV najizdašniji porezni prihod proračuna opće države s najširim krugom poreznih obveznika.

Zakonski okvir. Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske na sjednici 21. lipnja 1995. donio je odluku o proglašenju Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95), a Pravilnikom o PDV-u (NN 60/96) podrobnije se opisala primjena tog zakona, koji se službeno trebao početi primjenjivati 1. siječnja 1997. Ipak, Zakonom o odgodi primjene zakona o PDV-u (NN 106/96) primjena Zakona o PDV-u odgodila se na 1. siječnja 1998. Od početka službene primjene PDV-a stopa je bila jedinstvena i iznosila je 22% (čl. 10. Zakona o PDV-u, NN 47/95), a predmet oporezivanja svaka je isporuka dobara ili usluga obavljena u tuzemstvu uz naknadu, vlastita potrošnja, uvoz dobara u tuzemstvo, te isporuke dobara i usluga što se obave uz naknadu, bez naknade ili povoljnije uvjete vlasnicima udjela i članovima njihove uže obitelji kao i drugim primateljima, ako su ispunjeni ostali Zakonom propisani uvjeti (čl. 2. Pravilnika o PDV-u, NN 60/96).

Brojni pritisci interesnih grupa dovode do uvođenja nulte stope za određene proizvode pa je od 1. studenog 1999. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (čl. 1., NN 105/99) propisano uvođenje nulte stope PDV-a na kruh, mlijeko, knjige i udžbenike, lijekove, implantate i druge medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja (detaljnije u čl. 4. Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o PDV-u, NN 112/99).

Od 1. lipnja 2000. ta se lista proširuje Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 54/00) i na znanstvene časopise te su propisana i druga porezna oslobođenja (poput usluga prikazivanja filmova), nova oslobođenja pri uvozu i dr. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 73/00) dodatno se proširuje oporezivanje nultom stopom na usluge javnog prikazivanja filmova s početkom primjene 1. rujna 2000. te usluge organiziranog boravka koje se plaćaju doznakama iz inozemstva s početkom primjene 1. siječnja 2001.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 90/05) uvodi se dodatna porezna stopa od 10% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge s početkom primjene 1. siječnja 2006., a od 1. kolovoza 2007. porezna stopa od 10% primjenjuje se i na novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično,

osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u, NN 76/07).

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 87/09) donesenim na sjednici Hrvatskog sabora 10. srpnja 2009., a sa stupanjem na snagu 1. siječnja 2010., značajno je izmijenjen Zakon o PDV-u zbog usklade hrvatskih propisa s odredbama Smjernice 112/2006/EZ Europske Unije (za detalje o provedenim uskladbama vidjeti Vlada RH, 2010:3).

Kao posljedica globalne ekonomske i fiskalne krize, a u svrhu povećanja proračunskih prihoda, od 1. kolovoza 2009. Hrvatska počinje primjenjivati standardnu stopu PDV-a od 23%, umjesto dotadašnjih 22% (Zakon o izmjeni Zakona o PDV-u, NN 94/09). Podrobnija primjena Zakona o PDV-u sa svim izmjenama i dopunama uređena je novim Pravilnikom o PDV-u (NN 149/09) s početkom primjene 1. siječnja 2010.

Posljednje promjene Pravilnika o PDV-u (NN 89/11) stupile su na snagu 1. kolovoza 2011., a uglavnom su vezane za usklađivanje s ostalim zakonskim aktima (Zakon o elektroničkoj ispravi) te nisu od presudne važnosti za ovo istraživanje.

3. POREZNI IZDACI U OPOREZIVANJU DODANE VRIJEDNOSTI U HRVATSKOJ

Porezne izdatke prema Bratić i Urban (2006:133) možemo definirati kao stavke u analiziranim poreznim oblicima koje su gubitak poreznih prihoda državnog proračuna, bilo zato što umanjuju poreznu osnovicu, bilo zato što umanjuju poreznu obvezu. OECD (1996:9) pojašnjava kako su porezni izdaci u najširem smislu ustupci (olakšice) koje izlaze iz okvira poreznih pravila, odnosno normi ili poreznih mjerila (polazišta). Porezna pravila uključuju strukturu poreznih stopa, odbitke prisilne naplate, stavke za olakšavanje porezne administracije, te međunarodne fiskalne (financijske) obveze. Porezni izdaci mogu biti u najrazličitijim oblicima, od izuzetaka, olakšica, kredita, povlaštenih poreznih stopa, poreznih odbitaka itd. (OECD, 1996:9). Porezni izdaci zapravo su instrument intervencionizma kojim se država služi kako bi njima pogodovala određenim skupinama ili kategorijama poreznih obveznika (sektorima, poduzećima ili pojedincima), te potaknula određene gospodarske aktivnosti, grane ili djelatnosti. Pritom država svjesno pristaje na smanjivanje svojih prihoda (Bratić, 2011:40).

U sustavu PDV-a postoje četiri različite vrste poreznih izdataka, od čega tri umanjuju poreznu osnovicu, a četvrta poreznu obvezu. Isporuke koje umanjuju poreznu osnovicu su isporuke koje ne podliježu oporezivanju, isporuke koje su oslobođene poreza i isporuke po nultoj stopi, dok su isporuke po stopi od 10% isporuke koje umanjuju poreznu obvezu. Tablica 2. prikazuje ukupne iznose oporezivih i neoporezivih isporuka.

U razdoblju 2005.-08. rastu sve kategorije u sustavu oporezivanja dodane vrijednosti, pri čemu su ukupno isporuke zabilježile rast od čak 35,7%, ponajprije zbog rasta oporezivih isporuka od 36,5% koje čine prosječno 81% ukupnih isporuka u razdoblju 2005-08. U 2009. zbog značajnog pada potrošnje uslijed financijske krize vrijednost svih isporuka pada za značajnih 12,6%, a u 2010. je zabilježen ponovni rast od 3,8%.

Tablica 2.
Statističko izvješće o PDV-K, nominalni iznosi, 2005.-10. (u mlrd. kn)

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.[a]
1. Isporuke koje ne podliježu oporezivanju i koje su oslobođene – ukupno (a+b+c)	109,2	119,6	134,2	144,4	125,8	195,7
a) Isporuke koje ne podliježu oporezivanju	24,4	27,8	30,9	33,5	27,8	29,8
b) Isporuke oslobođene poreza	58,5	69,4	78,8	84,4	72,2	140,1
Izvozne – s pravom na odbitak pretporeza	56,1	64,5	72,6	78,1	66,1	74,6
Tuzemne – bez prava na odbitak pretporeza	2,4	2,6	2,5	2,5	3,0	59,7
c) Isporuke po stopi od 0%	26,3	22,5	24,4	26,6	25,7	25,8
2. Oporezive isporuke - ukupno (d+e+f)	453,0	515,1	568,1	618,1	540,4	495,6
d) Oporezive isporuke po stopi od 10%		8,2	10,4	12,6	12,1	12,2
e) Oporezive isporuke po stopi od 22%	453,0	506,9	557,7	605,5	307,0	-1,7
f) Oporezive isporuke po stopi od 23%					221,4	485,1
Isporuke – ukupno (1+2)	562,1	634,8	702,2	762,5	666,2	691,3

[a] *Preliminarni podaci*
Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija; prilagodba autora

Tablica 3 prikazuje gubitak prihoda od poreza na dodanu vrijednost zbog isporuka po nultoj i stopi od 10%.

Tablica 3.
Gubitak prihoda od PDV-a zbog isporuka po nultoj i stopi od 10%, 2005.-10. (u mlrd. kn)

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.[a]	2010.
Isporuke koje ne podliježu oporezivanju	5,4	6,1	6,8	7,4	6,2	6,9
Isporuke oslobođene poreza	12,9	15,3	17,3	18,6	16,2	32,2
Isporuke po stopi od 0%	5,8	4,9	5,4	5,9	5,8	5,9
Oporezive isporuke po stopi od 10%[b]		1,0	1,3	1,5	1,5	1,6
Ukupno	24,0	27,3	30,8	33,3	29,7	46,6

[a] *Primijenjena je stopa od 22,42% (vagani prosjek stopa 22% za prvih 7 mjeseci i 23% za narednih 5 mjeseci).*
[b] *Razlika između potencijalnih prihoda po standardnoj stopi i stvarno prikupljenih prihoda po stopi 10%.*
Izvor: Autorov izračun temeljem podataka iz Tablice 2

U razdoblju 2005.-10. vrijednost svih isporuka koje ne podliježu oporezivanju, koje su oslobođene poreza i koje se oporezuju po sniženim stopama porasla je za 90%, s 109 na 208 milijardi kuna. Ako bismo te ukupne stavke smatrali poreznim izdacima i gubicima poreznih prihoda, onda bi to, preračunato, značilo da se država u okviru te stavke odricala od 24 u 2005. do 46,6 milijardi kuna u 2010. godini[3]. Obzirom da se dodana vrijednost oporezuje prema načelu odredišta, izvoz dobara je oslobođen PDV-a, a dobra se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Iz te perspektive izvozne isporuke niti ne možemo smatrati ikakvim poreznim izdatkom. S druge strane, isporuke koje se oporezuju po sniženim stopama svakako predstavljaju porezne izdatke. Vrijednost je tih isporuka porasla s 26,3 u 2005. na 38 milijardi kuna u 2010. Iz Tablice 3. vidimo da je procijenjeni gubitak prihoda od PDV-a po tim stavkama iznosio 5,8 milijardi kuna u 2005., odnosno 7,5 milijardi kuna u 2010. Kumulativno, odricanje države zbog sniženih stopa u razdoblju 2005.-10. iznosilo je čak 40,5 milijardi kuna.

Upravo su snižene stope PDV-a od glavnog interesa za ovu analizu. Smjernicom 112/2006/EZ Europske Unije (2006:46-47) propisano je korištenje jedne standardne stope koja ne smije biti niža od 15% te jedne ili dvije snižene stope, ali ne niže od 5%. To zapravo znači da

[3] U ovom istraživanju ne smatramo sve te isporuke poreznim izdacima. O problematici izdataka bit će riječi dalje u tekstu.

je Hrvatska u tom dijelu još uvijek neusklađena sa smjernicama EU. Tablica 4 prikazuje popis stopa PDV-a u zemljama EU i Hrvatskoj.

Tablica 4.
Stope PDV-a u zemljama Europske unije i Hrvatskoj (na dan 1. srpnja 2011.)

	Standardna	Snižena	Super snižena	Parkirna	Nulta
Belgija	21	6 / 12		12	da
Bugarska	20	9			
Češka	20	10			
Danska	25				da
Njemačka	19	7			
Estonija	20	9			
Grčka	23	6,5 / 13			
Španjolska	18	8	4		
Francuska	19,6	5,5	2,1		
Irska	21	9 / 13,5	4,8	13,5	da
Italija	20	10	4		da
Cipar	15	5 / 8			
Latvija	22	12			
Litva	21	5 / 9			
Luksemburg	15	6 / 12	3	12	
Mađarska	25	5 / 18			
Malta	18	5 / 7			da
Nizozemska	19	6			
Austrija	20	10		12	
Poljska	23	5/8			
Portugal	23	6 / 13		13	
Rumunjska	24	5 / 9			
Slovenija	20	8,5			
Slovačka	20	10			
Finska	23	9 / 13			da
Švedska	25	6 / 12			da
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	5			da
Hrvatska	*23*	*10*			*da*

Izvor: European Commission (2011a); prilagodba autora

Tablica stopa PDV-a po zemljama članicama EU prikazuje relativno neujednačenu politiku oporezivanja. Standardna stopa kreće se u rasponu od 15% u Cipru i Luksemburgu do najviših 25% u Danskoj, Mađarskoj i Švedskoj. Sve promatrane zemlje, osim Danske, primjenjuju i barem jednu sniženu stopu, dok se super snižena i parkirna stopa primjenjuje samo u nekim starijim članicama EU-a. Korištenje nulte stope generalno je dozvoljeno samo za izvoz, budući da se PDV kod izvezenih dobara i usluga plaća u zemlji uvoza, tj. potrošnje. Ipak, postoje i neka odstupanja od tog pravila pa se tom povlasticom u neodređenom vremenskom razdoblju, odnosno "do uspostave konačnog sustava PDV-a", uglavnom koriste pojedine stare članice, koje su u vrijeme donošenja Direktive primjenjivale nultu stopu. Kada su pak u pitanju nove članice EU-a primjena nulte stope odobrena je tek za određeno prijelazno razdoblje. Do kraja 2010. Cipar je koristio svoje pravo na nultu stopu na isporuke određene vrste hrane i pića te na isporuke farmaceutskih proizvoda, lijekova i cjepiva, a Poljska na isporuke određenih knjiga i specijalističke periodike. Malta se nultom stopom na prehrambene i farmaceutske proizvode imala pravo koristiti do početka 2010., međutim prema podacima European

Commission (2011a), 1. srpnja 2011. Malta je i dalje primjenjivala nultu stopu, ali će zasigurno biti prisiljena na njeno ukidanje u budućnosti.

Obzirom na skori ulazak Hrvatske u EU, očigledno je da je ukidanje nulte stope PDV-a u Hrvatskoj neminovno, odnosno samo pitanje vremena. Nestić (2008) procjenjuje da proizvodi koji se oporezuju po nultoj stopi u ukupnoj finalnoj potrošnji kućanstava čine oko 7,5% te bi u slučaju uvođenja stope od 10% na te proizvode, rast ukupne razine cijena iznosio 0,8%. Analognom aritmetičkom procjenom možemo zaključiti da bi uvođenje stope od 5%, što je ujedno i minimalna snižena stopa u EU, rast cijena iznosio oko 0,4%. Veoma je izvjesno da bi to bio jednokratni učinak koji se ne bi smio preliti na ostale cijene, pa tako ni utjecati na trajno povećanje stope inflacije (Nestić, 2008). Grafikon 1. prikazuje općeniti utjecaj uvođenja ili povisivanja stope PDV-a na razinu cijena.

Grafikon 1.

Utjecaj uvođenja ili povisivanja stope PDV-a na razinu cijena

Izvor: Minh Le (2003:47)

Prema Minh Le (2003:46-47) u slučaju kad PDV dovodi do povećanja prihoda, vlasti mogu lakše provoditi restriktivnu monetarnu politiku pa PDV može čak vršiti pritisak na silazni trend inflacije, odnosno u tom je slučaju PDV prije deflatoran nego inflatoran. Grafikon 1. prikazuje kako uvođenje, odnosno povisivanje stope PDV-a, dovodi do jednokratnog povećanja cijena s P_0 na P_1 u trenutku t_0. Kako vlast prikuplja više prihoda i sužava ponudu novca, stopa rasta razine cijena počinje padati. U trenutku t dvije se razine cijena (sa i bez uvođenja/povisivanja stope PDV-a) poklapaju, a nakon tog trenutka dugoročna razina cijena s PDV-om ostaje na nižoj razini od one bez uvođenja (povisivanja stope) PDV-a.

Valja naglasiti da u Hrvatskoj u skupinu koja se oporezuje po nultoj stopi ulaze samo osnovna dobra poput kruha, mlijeka, knjiga te nekih lijekova i medicinskih pomagala te znanstveni časopisi i javno prikazivanje filmova. Prema Copenhagen Economics (2007:8) cjenovno neelastična dobra su tipično osnovna dobra koja konzumiraju u većim udjelima kućanstava nižeg dohotka. Stoga možemo zaključiti da je kod većine dobara koja su u Hrvatskoj oporezivana nultom stopom potražnja neelastična u odnosu na cijenu te bi povisivanje stope oporezivanja vjerojatno imalo tek neznatan učinak na ukupnu potrošnju tih dobara. Drugim riječima, iz podataka o isporukama na koje se primjenjuje nulta stopa (v. Tablicu 2) možemo izračunati okvirni iznos novaca koji bi se slio u državnu blagajnu kad bi se te isporuke oporezivale stopom od 5, odnosno 10%, a što je prikazano u Tablici 5.

Tablica 5.

Potencijalni prihodi od PDV-a prilikom usklađivanja sa smjernicama Europske unije (2005.-10.)

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
Vrijednost isporuka po stopi od 0% (mlrd. kn)	26,3	22,5	24,4	26,6	25,7	25,8
Bruto domaći proizvod (mlrd. kn)	266,7	291,0	318,3	345,0	335,2	334,6
Potencijalni prihodi, stopa 5% (mlrd. kn)	1,3	1,1	1,2	1,3	1,3	1,3
Potencijalni prihodi, stopa 10% (mlrd. kn)	2,6	2,2	2,4	2,7	2,6	2,6
Potencijalni prihodi, stopa 5% (% BDP)	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Potencijalni prihodi, stopa 10% (% BDP)	1,0	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8

Izvor: Autorov izračun temeljem podataka izTablice 2

Ukoliko na isporuke oporezivane s nultom stopom primijenimo stopu od 5%, u razdoblju 2005.-10. država bi uprihodila između 1,1 i 1,3 milijarde kuna, dok bi primjenom stope 10% uprihodila dvostruko više, odnosno između 2,2 i 2,7 milijarde kuna. Stoga možemo procijeniti da će prilikom usklađivanja sniženih stopa sa smjernicama EU prihodi države porasti otprilike za iznos ekvivalentan 0,4% BDP-a u slučaju primjene najniže propisane stope od 5% na isporuke koje se trenutno oporezuju nultom stopom, odnosno 0,8% u slučaju primjene stope od 10%. Iz ove mini analize možemo zaključiti da će se i udio poreznih izdataka u BDP-u Hrvatske u trenutku ukidanja nultih stopa smanjiti za 0,4, odnosno 0,8 postotna boda, a ovisno o primijenjenoj sniženoj stopi.

Osim razlika u definiranju poreznih stopa u zemljama članicama EU i Hrvatskoj, jedan od neujednačenih kriterija sustava PDV-a je i definirani prag za ulazak u sustav, odnosno visina ostvarenog prometa u određenom poreznom razdoblju (obično u jednoj godini) koja određuje uvjete kada su se porezni obveznici (poduzetnici) obvezni prijaviti u sustav PDV-a. Poduzetnici koji postanu dijelom sustava PDV-a na sve svoje isporuke dobara i usluga moraju obračunavati PDV, ali imaju pravo odbiti onaj PDV koji je iskazan na njihovim ulaznim računima za nabavljena dobra i usluge.

Visina praga za ulazak u sustav utječe na porezne prihode i troškove oporezivanja. Previsok prag zbog neuključivanja određenog broja poreznih obveznika u sustav PDV-a može prouzročiti gubitak poreznih prihoda za državu. Nasuprot tome, prenizak prag i, slijedom toga, relativno velik broj malih poduzetnika koji ulaze u sustav znatno opterećuje poreznu upravu i povećava troškove oporezivanja (Kesner-Škreb i Medak Fell, 2008). Keen i Mintz (2004:574) ističu da osim administrativnih troškova i koristi od prikupljenih prihoda prilikom određivanja optimalnog praga svakako u obzir treba uzeti i troškove usklađivanja poreznih obveznika te potencijalna iskrivljenja zbog različitog tretmana tvrtki iznad i ispod praga, a važno je i osmišljavanje optimalne strategije revizije sustava. Kim (2005) proširuje tu studiju dodatnim uvažavanjem sklonosti poreznih obveznika poreznoj evaziji u ovisnosti o definiranom pragu. Visine pragova za ulazak u sustav PDV-a u novim državama članicama EU važeće u rujnu 2011. prikazane su na Grafikonu 2.

Grafikon 2.
Visine pragova za ulazak u sustav PDV-a u novim članicama Europske unije (u tis. EUR)

Izvor: European Commission (2011b); prilagodba autora

Hrvatska je s pragom od 85 tisuća kuna (protuvrijednost oko 11,3 tisuće eura) iznad minimalnog propisanog praga od 5 tisuća eura (European Commission, 2011b), ali je ipak na začelju u odnosu prema novim državama članicama EU-a. Važno je napomenuti da je u nekoliko novih zemalja članica došlo do promjena visine praga prilikom pristupanja EU-a (Kesner-Škreb i Medak Fell, 2008).

O upitnosti visine praga za ulazak u sustav PDV-a govori i anketa obrađena u Dimitrić (2004:361) prema kojoj su mišljenja oko opravdanosti praga podijeljena i među poduzećima i među obrtnicima, što znači da bi ga svakako trebalo preispitati. Prema toj analizi među obrtnicima postoji statistički značajna povezanost između stajališta o pitanju visine praga za ulazak u sustav PDV-a i visine godišnjih primitaka te godišnjeg dohotka. Više ispitanika s nižim primitkom i dohotkom smatra taj prag preniskim, što znači da preferiraju biti ili ostati izvan sustava PDV-a. Kako su upravo uslužne djelatnosti najzastupljenije u malim obrtima, a u njima je ulazni PDV niže zastupljen nego u djelatnostima koje nisu radno intenzivne, takvo je stajalište sasvim logično. Biti izvan sustava PDV-a donosi tržišnu konkurentnu prednost u mogućnosti formiranja nižih cijena. Osim toga, činjenica da se u tom slučaju plaća ulazni PDV nema osobit negativan učinak zbog visokog udjela rada u strukturi inputa. Među obrtnicima također postoji značajna negativna povezanost između mišljenja o pragu od 85.000 kn i sezonskog karaktera obrta. Obrtnici čija djelatnost nije sezonska prag od 85.000 kn većinom smatraju preniskim. To upućuje na zaključak da su sezonski obrti u povoljnijem profitnom položaju jer u sezoni ostvaruju optimalan odnos inputa i outputa, pa im PDV nije znatnije opterećenje (Dimitrić, 2004:361).

Ukoliko napustimo razmatranja o faktorima koji utječu na smanjivanje ili proširivanje porezne osnovice, iznos poreznih izdataka možemo procijeniti kao razliku umnoška porezne osnovice i standardne stope PDV-a i stvarno prikupljenih prihoda od PDV-a, što se može prikazati sljedećim izrazom:

$$TE = B \cdot r - R \tag{1}$$

gdje su B osnovica PDV-a, r standardna stopa PDV-a, a R stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a. Umnožak porezne osnovice i standardne stope PDV-a prikazuje nominalni iznos koji bi vlada prikupila kada bi sva oporeziva dobra i usluge oporezivala jedinstvenom stopom. Ipak, valja

naglasiti da situacija u praksi i nije baš toliko jednostavna pa u svrhu ove jednostavne analize moramo nametnuti ograničenje pretpostavljajući da u slučaju primjene jedinstvene stope PDV-a ne bi došlo do raznih ekonomskih iskrivljenja (poput promjene cijena, razina potrošnje, porezne evazije i sl.).

Glavne metodološke poteškoće proizlaze iz nepostojanja javno dostupnih podataka o osnovici PDV-a. Međutim, dobra aproksimacija osnovice PDV-a je iznos rashoda za finalnu potrošnju, budući da je PDV upravo porez na finalnu potrošnju. Nacionalni računi sadrže podatke o rashodima za finalnu potrošnju, međutim ti iznosi već uključuju PDV, pa je od iznosa rashoda za finalnu potrošnju potrebno oduzeti iznos prihoda od PDV-a, budući da teoretska osnovica za oporezivanje ne bi smjela uključivati i sam porez (OECD, 2011:107). Drugim riječima, potrebno je napraviti prilagodbu izraza (1), što je prikazano donjim izrazom:

$$TE = (FC - R) \cdot r - R \qquad (2)$$

gdje je FC iznos rashoda za finalnu potrošnju, a sve ostale oznake jednake kao i prije. Prema OECD (2011:107-108), rashodi za finalnu potrošnju uključuju državnu proizvodnju netržišnih dobara, imputirane rente i transakcije koji ne bi trebali biti uključeni u teoretsku osnovicu PDV-a, a ne uključuju iznose za kupnju stambenih objekata koji bi trebali biti sastavni dio osnovice PDV-a. Očito je da ove neusklađenosti teoretske i ovako procijenjene osnovice PDV-a mogu dovesti do greške u izračunu, međutim stvarnu veličinu ove pogreške nije moguće izmjeriti. Grafikon 3. prikazuje procijenjeni udio poreznih izdataka u BDP-u novih zemalja članica EU, prosjeka EU-27 i Hrvatske u 2010., dok su ukupne statistike o poreznim izdacima u razdoblju 2006.-10. prikazane u Tablici A1 u Prilozima.

Grafikon 3.

Procijenjeni porezni izdaci novih članica EU i Hrvatske, 2010. (u % BDP-a)

Izvor: Autor temeljem Tablice A1. iz Priloga

Hrvatska je u 2010. imala najniži udio poreznih izdataka u BDP-u od svih promatranih novih članica, kao i od prosjeka svih zemalja EU u iznosu od nepunih 4% BDP-a. Relativno slične udjele zabilježile su i Estonija i Bugarska, a kod većine ostalih zemalja taj je udio znatno viši. Najviši udio poreznih izdataka u BDP-u od gotovo 9% zabilježila je Latvija, a slijede je Litva, Poljska i Mađarska s udjelima oko 8%. Prosjek svih zemalja EU gotovo je dvostruko viši od udjela poreznih izdataka u Hrvatskoj pa možemo reći da je hrvatski sustav oporezivanja dodane vrijednosti relativno efikasan u tom smislu. No, već je ranije naglašeno (v. Grafikon 2.) da je

prag za ulazak u sustav PDV-a u Hrvatskoj najniži od promatranih zemalja. Na Grafikonu 4. prikazan je dijagram raspršenja udjela poreznih izdataka u BDP-u i praga za ulazak u sustav PDV-a.

Grafikon 4.

Dijagram raspršenja poreznih izdataka i praga PDV-a

Izvor: Autorov izračun

Regresijski pravac pokazuje da između propisanih pragova za ulazak u sustav PDV-a i udjela poreznih izdataka u BDP-u postoji pozitivna veza. Zemlje s nižim pragovima PDV-a uglavnom imaju i manji udio poreznih izdataka BDP-u i obratno. Iz koeficijenta determinacije (R^2 statistika) od 38% možemo zaključiti da je definirani prag ulaska u sustav PDV-a jedna relativno značajna odrednica ukupnog iznosa poreznih izdataka. Stoga je svakako potrebno inicirati provedbu detaljne analize adekvatnosti visine hrvatskog praga za ulazak u sustav PDV-a s ciljem optimizacije troškova i koristi sustava oporezivanja dodane vrijednosti.

Još jedna od važnijih problematika u sustavu oporezivanja dodane vrijednosti vezana je uz porezna oslobođenja. Porezna oslobođenja svrstana su u tri skupine: oslobođenja u tuzemstvu, oslobođenja pri uvozu i oslobođenja pri izvozu. Sva su porezna oslobođenja u tuzemstvu bez prava odbitka pretporeza, dok su proizvodi koji se izvoze prema načelu odredišta oslobođeni plaćanja PDV-a, s pravom na odbitak poreza obračunanoga u njihovim inputima (Kuliš, 2007b:29).

Lejeune (2011:274) ističe da PDV u EU ima relativno suženu osnovicu zbog učestalosti oslobođenja bez prava odbitka pretporeza[4]. Međutim, u uvjetima nedozvoljenog odbitka pretporeza obračunanoga u inputima, PDV postaje trošak dobavljača dobara ili pružatelja usluga, a taj se trošak zatim prelijeva na potrošače (tzv. *cascading* efekt). Stoga oslobođenja u PDV-u dovode do različitih iskrivljenja i sprječavaju sustav da bude široko usmjeren i neutralan. S druge strane regresivnost PDV-a na taj način nije efikasno poboljšana, budući da te mjere nisu usmjerene prema onima koji ostvaruju niže dohotke. Osim toga, obzirom na širok skup oslobođenja i pogrešne interpretacije zemalja članica EU o tome da li se pojedina transakcija treba tretirati kao oslobođenje, dolazi do velikog broja sudskih sporova pa je u razdoblju od 2000.-09. čak 57 od ukupno 204 (28%) sporova vezanih za PDV upravo vezano za pitanje interpretacije oslobođenja (Lejeune, 2011:274).

[4] Ovo se također odnosi i na PDV u Hrvatskoj budući da je hrvatski sustav gotovo u potpunosti usklađen s europskim.

Bratić i Urban (2006:152) također se slažu da različita izuzeća i porezne pogodnosti usložnjavaju porezni sustav, poskupljuju ubiranje poreza te otvaraju mogućnost porezne evazije. Stoga je nužno prije uvođenja nekog od oblika poreznih izdataka u postojeći porezni sustav napraviti analizu troškova i koristi njihova uvođenja. Upravo zato, sve su brojnije zemlje koje nastoje izračunati troškove i koristi uvedenih olakšica i oslobođenja u poreznom sustavu kojima se umanjuje osnovica ili obveza plaćanja poreza (Bratić, 2011:39). Evaluacija poreznih mjera odnosi se na preispitivanje politika oporezivanja po tri glavna kriterija, a to su važnost, efektivnost i efikasnost. Preispitivanje važnosti odgovara na pitanje je li porezna mjera konzistentna s prioritetima te je li usmjerena stvarnim potrebama. Preispitivanje efektivnosti trebalo bi dati odgovor na pitanje da li porezne mjere efektivno postižu svoje ciljeve, u skladu s proračunom i bez neželjenih ishoda. Preispitivanje efikasnosti pak odgovara na pitanje jesu li porezne mjere najprikladnije i dovoljno efikasno sredstvo za postizanje ciljeva u odnosu na alternativne mogućnosti (Lenjosek, 2004:19).

4. EFIKASNOST POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Ne postoji općeprihvaćeno mišljenje o tome što je i kako bi trebao izgledati efikasan sustav PDV-a, međutim najviše kontroverzi povezanih s efikasnosti PDV-a svakako izaziva primjena različitih stopa oporezivanja. Zastupanje oporezivanja po jedinstvenoj poreznoj stopi svakako je učestalije kod poreznih stručnjaka koji smatraju da PDV treba ostvarivati isključivo fiskalne i gospodarske ciljeve, dok je opredjeljenje za veći broj stopa vidljivo kod pojedinaca koji smatraju da PDV ujedno treba ispunjavati i socijalne ciljeve. Argumentacija za i protiv jedinstvene stope PDV-a prikazana je u Tablici 6.

Tablica 6.
Argumenti u korist i protiv jedinstvene stope PDV-a

Razlog	Argumenti **u korist** jedinstvene stope	Argumenti **protiv** jedinstvene stope
Regresivnost	Pojam regresivnosti teško je jednoznačno definirati, jer nije svejedno u odnosu prema kojoj se osnovici promatra - dohotku ili potrošnji, te na koji se rok promatranje odnosi. Međutim, eventualnu regresivnost valja ispravljati socijalnim transferima ili progresivnim djelovanjem ostalih poreza.	Pojam regresivnosti uobičajeno se veže za godišnji dohodak pa PDV s jednom stopom više opterećuje siromašne, odnosno uzrokuje nepovoljne socijalne učinke.
Porezna administracija	Uvođenje više stopa zahtijeva i potanko definiranje oporezivih proizvoda komplicira i poskupljuje poreznu administraciju u usporedbi sa sustavom s jednom stopom.	Troškovi oporezivanja ne ovise samo o broju stopa, pa taj tehnički aspekt ne bi trebao utjecati na odluku o broju stopa i na poreznu politiku.
Porezna evazija	Sve proizvode koji nisu jednoznačno definirani porezni će obveznici pokušati ugurati u kategoriju niže stope, što otvara vrata korupciji i lobiranju, odnosno poreznoj evaziji.	Niže porezne stope (a time i niže cijene) mogu imati utjecaj na odluke pojedinih potrošača da prestanak potrošnje u neformalnom gospodarstvu (primjerice prilikom izgradnje ili raznih popravaka).

Cijene	Niže stope PDV-a nisu jamstvo nižih cijena. Na slobodnom tržištu cijene se formiraju prema odnosima ponude i potražnje pa će trgovci svoje cijene formirati u ovisnosti o elastičnosti potražnje, odnosno prema onome što tržište može podnijeti, bez obzira na utvrđenu poreznu stopu.	Snižavanje stopa PDV-a na pojedine proizvode (usluge) svakako dovodi do snižavanje cijena tih proizvoda, a pogotovo u djelatnostima s izraženom konkurentnosti.
Sklonosti potrošača	Različite stope PDV-a dovode do odsustva načela neutralnosti i iskrivljenja sklonosti potrošača pa se, primjerice, oporezivanjem luksuznih proizvoda višim stopama obeshrabruju siromašni da svoju potrošnju katkad obogate i ponekim skupim proizvodom.	Određenim ključnim sektorima radi ekonomskog rasta i povećanja konkurentnosti prihvatljivo je dopustiti snižene stope za određene proizvode ili usluge. Primjena sniženih poreznih stopa često se traži u sektoru turizma argumentiranjem da će turizam biti u nepovoljnijem položaju u odnosu na inozemnu konkurenciju gdje se turističke usluge oporezuju nižim stopama.
Prihodi proračuna	Niže stope PDV-a znače i manje prihoda za državni proračun.	Gubitak prihoda uvođenjem sniženih ili nultih stopa mogao bi biti ublažen povećanom potrošnjom ili povećanjem nekih drugih poreza (npr. trošarina).

Izvor: Autor temeljem Kesner-Škreb (1999), Copenhagen Economics (2007), Kuliš (2007a) i Cindori i Pogačić (2010)

Obzirom da ne postoji jasna ideja efikasnog sustava PDV-a, nemoguće je odrediti preciznu mjeru efikasnosti PDV-a. U ovom dijelu rada obradit će se tri najčešće korištene mjere efikasnosti PDV-a sa svim svojim prednostima i nedostacima. Ebrill i sur. (2001:40-42) definiraju dvije mjere efikasnosti sustava prikupljanja prihoda od PDV-a, a to su stopa efikasnosti (*efficiency ratio - ER*) i stopa C-efikasnosti prikupljanja PDV-a (*C-efficiency ratio - CER*).

Stopa efikasnosti ili stopa produktivnosti PDV-a definirana je sljedećom formulom:

$$ER = \frac{R}{Y \cdot r} \cdot 100 \tag{3}$$

gdje su R stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a, Y nominalni BDP, a r standardna stopa PDV-a. Stopa efikasnosti pokazuje koji postotak BDP-a je prikupljen svakim postotnim bodom standardne stope PDV-a. Međutim, ova mjera može ukazivati na pogrešne zaključke, budući da PDV oporezuje potrošnju, a ne proizvodnju koju mjeri BDP (Bird i Gendron, 2006:11-12). Stoga bi savršena stopa efikasnosti od 100% bila postignuta jedino u slučaju primjene jedinstvene stope na PDV proizvodnog tipa (što ovdje nije slučaj budući da sve zemlje EU, pa i Hrvatska, koriste PDV potrošnog tipa), a statistiku bi narušile i greške u mjerenju BDP-a (Ebrill i sur., 2001:41). Ta se problematika vrlo jednostavno može zaobići korištenjem stope C-efikasnosti, koja zamjenjuje BDP s potrošnjom, a što se može prikazati sljedećom formulom:

$$CER = \frac{R}{FC \cdot r} \cdot 100 \tag{4}$$

gdje su R stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a, FC finalna potrošnja, a r standardna stopa PDV-a. Kao i ranije, savršena stopa efikasnosti od 100% bila bi postignuta jedino u slučaju primjene jedinstvene stope, dok bi se u slučaju primjene nulte ili sniženih stopa PDV-a na pojedina dobra ili usluge stopa C-efikasnosti spustila ispod 100 posto. S druge strane, uključivanje investicija u osnovicu PDV-a ili prekidi u lancu PDV-a koji rezultiraju oporezivanjem

finalne potrošnje, ali i pojedinih intermedijarnih dobara, doveli bi do stope C-efikasnosti od preko 100 posto (Ebrill i sur., 2001:41-42).

Teoretski, porezni sustav bi se trebao smatrati potpuno efikasnim u slučaju kad pokriva cijelu osnovicu za oporezivanje (potrošnju konačnih potrošača) po jedinstvenoj stopi te kad porezna administracija uspije prikupiti cijelu poreznu obvezu. Prema OECD (2011:106-113), jedan relativno prikladan pokazatelj za tu svrhu je stope prihoda od PDV-a (*VAT Revenue Ratio - VRR*). VRR mjeri razliku između stvarno prikupljenih prihoda od PDV-a i prihoda koji bi teoretski mogli biti prikupljeni kad bi se na cijelu osnovicu PDV-a primijenila jedinstvena porezna stopa, što se može prikazati sljedećim izrazom:

$$VRR = \frac{R}{B \cdot r} \cdot 100 \tag{5}$$

gdje su R stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a, B osnovica PDV-a, a r standardna stopa PDV-a. Kao što je već ranije naglašeno, dobra aproksimacija osnovice PDV-a može se izraziti kao razlika rashoda za finalnu potrošnju i stvarno prikupljenih prihoda od PDV-a pa je potrebno napraviti prilagodbu izraza (5), što je prikazano donjim izrazom:

$$VRR = \frac{R}{(FC - R) \cdot r} \cdot 100 \tag{6}$$

gdje je FC iznos rashoda za finalnu potrošnju, a sve ostale oznake jednake kao i prije. Sva tri pokazatelja efikasnosti PDV-a novih zemalja članica i Hrvatske prikazana su na Grafikonu 5., dok su ukupne statistike o svakom pokazatelju efikasnosti u razdoblju 2006.-10. prikazane u Tablicama A2., A3. i A4. u Prilozima.

Grafikon 5.

Pokazatelji efikasnosti poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i novim članicama u 2010.

Izvor: Autor temeljem Tablica A2., A3. i A4. iz Priloga

Hrvatska je u 2010. imala najviše pokazatelje efikasnosti od svih promatranih zemalja članica EU. Odmah nakon Hrvatske po efikasnosti sustava oporezivanja dodane vrijednosti slijede Estonija i Bugarska, dok je Latvija na posljednjem mjestu. Valja naglasiti da su ovi rezultati i očekivani, obzirom na procijenjeni udio poreznih izdataka u BDP-u, što je vidljivo na Grafikonu 3, a koji su u direktnoj vezi s efikasnošću. Međutim, iz same definicije sva tri pokazatelja efikasnosti možemo uočiti njihove manjkavosti zbog kojih ih valja interpretirati s posebnim oprezom. Naime, administrativni i troškovi usklađivanja nisu zastupljeni niti u jednoj od promatranih mjera efikasnosti. Osim toga, ove se mjere ne bave razmatranjima mogućih ekonomskih poremećaja uzrokovanima porezima.

Oporezivanje općenito donosi tri vrste troškova: iznose poreza koje treba platiti, različite ekonomske poremećaje (iskrivljenosti) uzrokovane porezima te troškove svih poslova koje treba učiniti da bi se porezi prikupili. Posljednji troškovi čine svojevrstan transakcijski trošak funkcioniranja poreznog sustava i u financijskoj se literaturi još označavaju kao operativni troškovi oporezivanja. Dijele se na troškove poreznih vlasti, odnosno administrativne troškove oporezivanja, i troškove poreznih obveznika (Blažić, 2004:274). Iako katkad nije jasno što su točno troškovi poreznih vlasti, prema definiciji koju koriste Sandford, Godwin i Hardwick (1989) to su svi troškovi javnog sektora koji se pojavljuju pri provedbi postojećih poreznih zakona, uključujući i prijedloge za njihovu promjenu. Bratić i Pitarević (2004:379) navode da troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj sadržavaju troškove poslovanja (za zaposlene, za utrošeni materijal, energiju, računala itd., financijske i ostale troškove te troškove za nabavu kapitalnih sredstava). Nasuprot troškovima porezne vlasti, prema Sandford (1995:1), troškovi poreznih obveznika obuhvaćaju sve one troškove koje su ostvarili porezni obveznici u udovoljavanju zahtjevima poreznog zakonodavstva i poreznih vlasti, uz iznose stvarno plaćenog poreza i sve ostale troškove izazvane ekonomskim poremećajima (distorzijama) prouzročenim samom prirodom poreza.

Blažić (2004:280-281) navodi da je u slučaju PDV-a udio troškova poreznih obveznika u BDP-u u 2001/2002. iznosio oko 0,81%, što je tek 6% prihoda od PDV-a. Što se tiče troškova Porezne uprave, oni se ne prate prema vrstama poreza nego prema kontnom planu i drugoj obračunskoj metodologiji i stoga je nemoguće utvrditi troškove oporezivanja za porezne obveznike prema pojedinim vrstama poreza (Bratić i Pitarević, 2004:382). Ipak, autori procjenjuju ukupan trošak poreznih vlasti (koji uključuje troškove prikupljanja svih poreza) od oko 0,5% BDP-a u 2001. Obzirom da udio PDV-a u ukupnim poreznim prihodima u čitavom razdoblju 2002.-10. iznosi tek neznatno više od 50% (v. tablicu 1), možemo vrlo neprecizno zaključiti da se oko 0,25% BDP-a odnosilo na troškove prikupljanja PDV-a. Stoga možemo zaključiti da su ukupni troškovi oporezivanja iznosili oko 1% BDP-a. Ipak, obzirom da su od posljednjih dostupnih podataka nastupile značajne promjene u poreznom sustavu, svakako je potrebno napraviti analizu s ažuriranim podacima kako bi se utvrdilo stvarno stanje troškova oporezivanja u sustavu dodane vrijednosti, kao i točna mjera efikasnosti hrvatskog PDV-a.

5. ZAKLJUČAK

Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj najizdašniji je porez proračuna opće države s najširim krugom poreznih obveznika. Prihodi od PDV-a u razdoblju 2002.-10. prosječno iznose 52%, a prosječan udio u ukupnim prihodima proračuna opće države 30,7%. Od početka primjene PDV-a do danas sustav oporezivanja doživio je značajne promjene u pogledu promjena stopa, oslobođenja, praga ulaska u sustav itd. Trenutno je PDV gotovo u cijelosti usklađen s europskim smjernicama, a manje usklade očekuju se još do trenutka pristupanja EU, prvenstveno vezano uz ukidanje nulte stope. Obzirom da će Hrvatska biti primorana ukinuti nulte stope pokušali smo izračunati procijenjeni utjecaj tih promjena na proračun. Analiza

pokazuje da će prihodi države porasti otprilike za iznos ekvivalentan 0,4% BDP-a u slučaju primjene najniže propisane stope od 5% na isporuke koje se trenutno oporezuju nultom stopom, odnosno 0,8% u slučaju primjene stope od 10%. Za isti iznos će se smanjiti i ukupan iznos poreznih izdataka.

U razdoblju 2005.-10. vrijednost svih isporuka koje ne podliježu oporezivanju, koje su oslobođene poreza i koje se oporezuju po sniženim stopama porasla je za 90%, s 109 na 208 milijardi kuna. Od toga vrijednost isporuka koje se oporezuju po sniženim stopama porasla je s 26,3 u 2005. na 38 milijardi kuna u 2010. Procijenjeni gubitak prihoda od PDV-a zbog sniženih stopa tretira se kao porezni izdatak, a procijenjen je na 5,8 milijardi kuna u 2005., odnosno 7,5 milijardi kuna u 2010. Kumulativno, odricanje države zbog sniženih stopa u razdoblju 2005.-10. iznosilo je čak 40,5 milijardi kuna.

Procjena pokazuje da je Hrvatska u 2010. imala udio poreznih izdataka u BDP-u u iznosu od nepunih 4%. Taj je udio manji od udjela novih članica EU, kao i dvostruko niži od prosjeka svih zemalja EU. Stoga možemo reći da je hrvatski sustav oporezivanja dodane vrijednosti relativno efikasan u tom smislu. To je pokazala i analiza efikasnosti prema kojoj je Hrvatska u 2010. imala najbolje pokazatelje efikasnosti od svih promatranih zemalja članica EU.

Međutim, u ukupnu analizu efikasnosti nije bila uključena analiza ukupnih troškova poreznih vlasti, odnosno administrativnih troškova oporezivanja, i troškova poreznih obveznika, kao ni ostali troškovi izazvani ekonomskim poremećajima prouzročenim samom prirodom poreza. Stoga je svakako potrebno inicirati provedbu detaljne analize cjelokupnog poreznog sustava oporezivanja dodane vrijednosti s ciljem optimizacije troškova i koristi. Ta bi analiza trebala najmanje obuhvatiti određivanje optimalnog praga za ulazak u sustav PDV-a, troškove i koristi uvedenih olakšica i oslobođenja u poreznom sustavu kojima se umanjuje osnovica ili obveza plaćanja poreza te potencijalne učinke ukidanja nulte stope na sve koji će biti direktno ili indirektno pogođeni time.

LITERATURA

Blažić, H., 2004. „Troškovi oporezivanja u Hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti“. *Financijska teorija i praksa* 28 (3), 271-291.

Bratić, V., 2011. *Skrivena javna potrošnja – porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.

Bratić, V. i Pitarević, M., 2006. „Troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj”. *Financijska teorija i praksa* 28 (3), 377-399.

Bratić, V. i Urban, I., 2006. „Porezni izdaci u Hrvatskoj”. *Financijska teorija i praksa* 30 (2), 129-194.

Cindori, S. i Pogačić, L., 2010. „Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost“. *Ekonomska misao i praksa*, 19 (2), 227-249.

Copenhagen Economics, 2007. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf].

Dimitrić, M., 2004. „Kvalitativna analiza poreznih troškova poslovnih subjekata“. *Financijska teorija i praksa* 28 (3), 355-376.

Ebrill, L. [et al.], 2001. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund.

European Commission, 2011a. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union – Situation at 1st July 2011*. Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf].

European Commission, 2011b. *Where to tax?*. Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm].

Eurostat baza podataka. [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].

Keen, M. i Mintz, J., 2004. „The optimal threshold for a value-added tax“. *Journal of Public Economics* 88 (3-4) 559-576.

Kesner-Škreb, M., 1999. „Deset razloga u korist jedinstvene stope poreza na dodanu vrijednost“. *Newsletter*, br. 2. Dostupno na: [http://www.ijf.hr/newsletter/2.pdf].

Kesner-Škreb, M. i Medak Fell, D., 2008. „Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i EU: porezni prag, nulta stopa, građevinsko zemljište i izuzeća“. *Newsletter*, br. 36. Dostupno na: [http://www.ijf.hr/newsletter/36.pdf].

Kim, S., 2005. *Optimal Threshold for a VAT in the Presence of Tax Evasion* [online]. Dostupno na: [http://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=iipf2005&paper_id=107].

Kliment, A. i Dražić Lutislky, I., 2005. „Porez na dodanu vrijednost na temelju računa – usporedba Hrvatske sa zemljama Europske unije“. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*.

Kuliš, D., 2007a. „Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine“. *Newsletter*, br. 33. Dostupno na: [http://www.ijf.hr/newsletter/33.pdf].

Kuliš, D., 2007b. „Oporezivanje potrošnje, nasljedstva i darova“ u: K. Ott, ur. *Javne financije u Republici Hrvatskoj.* Zagreb: Institut za javne financije, 25-34.

Lejeune, I., 2011. „The EU VAT Experience: What Are the Lessons? “ u: *The VAT Reader - What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*, 257-282.

Jenjosek, G. J., 2004. „A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues“ u: H. Polackova Brixi, C. M. A. Valenduc i Z. L. Swift, ur. *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System.* Washington: The World Bank, 19-44.

Minh Le, T., 2003. *Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues*. Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries. Washington: The World Bank.

Ministarstvo financija. *Vremenske serije podataka*. Dostupno na: [http://www.mfin.hr/hr/vremenske-serije-podataka].

Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2011. *Statistička izvješća Središnjeg ureda Porezne uprave Republike Hrvatske o porezu na dodanu vrijednost od 2005. do 2010. godine*. Zagreb: Ministarstvo financija, Porezna uprava.

Nestić, D., 2008. „Konvergencija razina cijena i njezin utjecaj na inflaciju u Hrvatskoj“. *Ekonomski pregled*, 59 (1-2) 3-37.

OECD, 1996. *Tax Expenditures – Recent Experiences.* Paris: OECD.

OECD, 2006. *Consumption Tax Trends 2006: VAT/GSV and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publishing.

OECD, 2011. *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GSV and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publishing.

Sandford, C. (ed.), 1995. *Tax Compliance Costs Measurement and Policy.* Bath: Fiscal Publications.

Sandford, C., Godwin, M. and Hardwick, P., 1989. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications.

Smjernica 112/2006/EZ Europske Unije, 2006. Dostupno na: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:EN:PDF].

Vlada Republike Hrvatske, 2010. *Izvješće o ispunjavanju obveza iz poglavlja 16. Porezi*. Dostupno na: [http://www.mvpei.hr/custompages/static/hrv/files/pregovori/5/p16.pdf].

Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 47/95, 60/96, 106/96, 105/99, 112/99, 54/00, 73/00, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09, 149/09, 89/11. Zagreb: Narodne novine.

PRILOZI

Tablica A1.

Procjena poreznih izdataka u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27[a]	6,3	6,5	6,8	7,3	7,3
Bugarska	4,2	4,7	3,5	5,1	4,3
Češka	5,6	5,3	5,0	5,4	6,0
Estonija	2,2	2,3	3,9	3,8	4,1
Latvija	4,7	4,7	6,9	9,8	8,9
Litva	6,2	5,2	5,9	9,1	8,2
Mađarska	6,2	5,7	5,9	6,9	7,9
Poljska	7,8	7,1	7,8	8,4	8,2
Rumunjska	6,8	6,1	6,1	7,4	7,5
Slovenija	4,1	3,8	4,1	5,1	5,2
Slovačka	5,6	5,9	6,0	7,4	7,2
Hrvatska	*2,4*	*2,7*	*2,5*	*3,7*	*3,9*

[a] *Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.*
Izvor: Autorov izračun

Tablica A2.

Stopa efikasnosti u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27[a]	37,5	36,7	36,0	35,3	36,0
Bugarska	53,5	51,8	54,5	45,2	46,1
Češka	33,6	33,4	35,6	36,4	34,9
Estonija	50,4	49,2	43,9	46,5	43,9
Latvija	47,7	45,8	37,3	28,5	31,6
Litva	42,1	45,0	44,4	37,5	37,7
Mađarska	38,0	40,3	39,0	38,0	34,8
Poljska	37,0	37,9	36,4	33,8	35,3
Rumunjska	41,7	42,5	41,6	35,0	36,2
Slovenija	42,6	42,3	42,5	42,3	42,5
Slovačka	39,3	35,5	36,3	35,3	33,4
Hrvatska	*54,6*	*53,9*	*54,4*	*49,3*	*49,0*

[a] *Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.*
Izvor: Autorov izračun

Tablica A3.

Stopa C-efikasnosti u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27 [a]	47,8	47,4	46,0	43,7	44,7
Bugarska	62,7	60,5	65,7	56,8	59,9
Češka	48,4	49,4	51,9	50,6	48,7
Estonija	70,4	69,7	59,6	61,6	60,2
Latvija	57,9	57,1	45,2	35,2	39,2
Litva	50,0	54,9	52,3	41,1	44,4
Mađarska	49,5	52,5	51,3	49,3	46,3
Poljska	45,8	48,3	45,5	42,4	44,0
Rumunjska	48,7	51,3	50,8	43,3	45,9
Slovenija	59,5	60,6	59,6	55,6	55,4
Slovačka	51,7	48,5	48,6	43,6	42,9
Hrvatska	*70,3*	*68,9*	*70,2*	*64,1*	*63,5*

[a] Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.
Izvor: Autorov izračun

Tablica A4.

Stopa prihoda od PDV-a u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27 [a]	52,4	52,2	50,5	47,6	49,0
Bugarska	71,6	68,9	75,6	64,1	68,0
Češka	53,3	54,5	57,5	56,0	53,9
Estonija	80,7	79,7	66,8	69,8	68,5
Latvija	64,6	63,7	49,2	38,0	42,8
Litva	55,0	60,9	57,7	44,8	49,0
Mađarska	55,0	58,7	57,1	55,4	52,4
Poljska	50,9	54,1	50,6	46,8	48,7
Rumunjska	53,7	56,8	56,3	47,2	50,9
Slovenija	67,6	69,0	67,6	62,5	62,3
Slovačka	57,3	53,4	53,6	47,6	46,7
Hrvatska	*83,1*	*81,3*	*83,0*	*74,9*	*74,4*

[a] Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.
Izvor: Autorov izračun

TAX EXPENDITURES AND EFFICIENCY OF VALUE ADDED TAX IN CROATIA

PETAR SOPEK

JEL CLASSIFICATION: E62, H21

SUMMARY

The proportion of tax expenditures in Croatia's GDP of nearly 4% is the lowest of all the new EU members' proportions, as well as of the EU27 average, which is twice as high. We can conclude that the Croatian system of value added taxation is efficient, which has been proved by an analysis, according to which Croatia has the best efficiency indicators among the observed EU member states. The Croatian VAT system is largely harmonized with the European guidelines. The only thing to expect is the zero rate abolition, which would increase budget revenue by about 0.4%-0.8% of GDP, depending on the chosen scenario. It is recommended that detailed analyses of the entire value added tax system should be made with a view to optimizing costs and benefits. In doing so, focus should be on determining the optimal VAT registration threshold, estimating the costs and benefits of implemented tax reliefs and exemptions and potential effects of the zero rate abolition.

Keywords: value added tax (VAT), tax expenditures, efficiency, Croatian economy, European Union

STIMULACIJA POREZNIH OLAKŠICA ZA ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ

SABINA HODŽIĆ
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU, OPATIJA
JEL KLASIFIKACIJA: H25
doi: 10.3326/bpi.2012.12

SAŽETAK

Porezne su olakšice i oslobođenja u brojnim državama popularno sredstvo za dostizanje političkih, ekonomskih i socijalnih ciljeva. Njihov je cilj stimulacija i ubrzavanje određene aktivnosti u javnom interesu. Također je jedan od ciljeva i ubrzati razvoj određene grane te utjecati na rast investicija i ulaganja stranog kapitala. Ključan je element postizanja konkurentskih prednosti poduzeća inovativnost. Globalna konkurencija prisiljena je na tržištu nuditi jedinstvene proizvode s dodanom vrijednošću. U inovativnosti bitan su čimbenik porezne olakšice za istraživanje i razvoj. Države bi svojom fiskalnom politikom trebale stimulirati ulaganja u istraživanje i razvoj kroz razne oblike poreznih olakšica. Na taj bi se način otvorila nova radna mjesta, povećao gospodarski rast i konkurentnost na međunarodnom tržištu.

Republika Hrvatska primjenjuje porezne olakšice za istraživanje i razvoj, ali u znatno manjoj mjeri nego ostale zemlje Europske Unije. Cilj je Europske Unije na tom području postati konkurentnija zemlja od Sjedinjenih Američkih Država i Japana.

Ključne riječi: porezne olakšice, istraživanje i razvoj, fiskalna politika, stimulacija

1. UVOD

Istraživanje i razvoj vrlo se brzo povećava u Europskoj Uniji (EU) jer se želi postići veća konkurentnost od Sjedinjenih Američkih Država (SAD) i Japana. Za ulaganje u istraživanje i razvoj mnoge zemlje članice koriste fiskalne olakšice. U manje razvijenim zemljama to predstavlja novi način ulaganja u istraživačko-razvojnu djelatnost. Globalizacija i nove tehnologije dovode ekonomiju 21. stoljeća i gospodarstvo u nove izazove. Kompanije koje svoju djelatnost obavljaju unutar EU moraju kvalitetno i uspješno voditi inovacijsku djelatnost. Za uspješno vođenje potrebno je znanje kadrova i fiskalni poticaji države. Veća konkurentnost poduzeća potiče se kroz nove sistemske pristupe i znanja povezana s procesom inovacija. Istraživanje i razvoj je jedan od najznačajnijeg inovacijskog procesa. Inovacija je novi unaprijeđeni proizvod ili usluga koja se pokazuje na tržištu. Zajednička osobina svim inovacijama je da moraju biti implementirana na tržištu. Rezultati tržišta pokazuju koliko je neki novi proizvod ili usluga profitabilan na tržištu. Inovacijske aktivnosti ovise o tipu i karakteristici firme koja uvodi novi proizvod ili uslugu. U većini industrijskih kompanija u zemljama članicama EU postoje posebni odjeli za inovacijske aktivnosti.

U EU su razvili više vrsta projekata s kojima se želi stimulirati u zajedničke projekte za istraživačko-razvojnu djelatnost. Europska Komisija objavila je strategiju *Europa 2020* usmjerenu na zapošljavanje i rast te promicanje i provedbu strukturalnih reformi. Tom bi se strategijom, ulaganja u istraživanje i razvoj trebala povećati do 3% BDP-a. Njome se podupiru tri važna područja, a to su pametan rast čime se potiče obrazovanje i inovacije, održivi razvoj te

rast uključivosti povećavanjem sudjelovanja na tržištu rada. Države članice EU koriste fiskalnu politiku za poticanje istraživanja i razvoja kako bi ostvarile ciljeve u rastu, produktivnosti i konkurentnosti.

Cilj je ovog rada prikazati važnost i analizu poreznih poticaja za istraživanje i razvoj. Veća ulaganja u istraživanje i razvoj kompanijama pridonose veći poslovni položaj, konkurentnost te veći gospodarstveni rast zemlje.

2. VAŽNOST POREZNIH POTICAJA ZA ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ

Veliki broj članica Europske Unije, a i budućih članica, nude kompanijama porezne poticaje za istraživanje i razvoj u okviru svoje fiskalne politike. Istraživanje i razvoj te inovacije smatraju se ključnim u produktivnosti i profitabilnosti kompanije. Bez dobrog i inovativnog proizvoda kompanija neće moći ostvariti svoj poslovni plan. Kako bi potaknule tu djelatnost mnoge zemlje produciraju razne oblike poreznih poticaja za istraživanje i razvoj. Razni oblici dovode do različitosti poticaja između zemalja članica, a time i do velikog nesklada.

Najveća važnost poreznih poticaja za istraživanje i razvoj ovisi o gospodarstvenoj i ekonomskoj politici države. Država koja potiče veći ekonomski rast koristi i više sredstava. Sredstva za stimulaciju istraživanja i razvoja uključuje suradnju istraživačkih centara i privatnog sektora, izravno financiranje iz proračuna te porezne poticaje. Korištenjem poreznih poticaja za istraživanje i razvoj, država kontrolira strateški smjer kompanije te njezine ciljeve. Fiskalne mjere otvaraju mogućnost tržištu da odredi stupanj i kategoriju investiranja. Porezni poticaji naročito mogu biti važni kao stimulacija za mala i srednja poduzeća, koja bi time mogla dobiti veću priliku za ubrzani rast i konkurentnost na tržištu. Postizanje kontinuiranog i dugoročnog opstanka kompanije postiže se stvaranjem osim novih proizvoda ili usluga i stvaranjem dodatnih vrijednosti. Novi rezultati inovativnosti, istraživanja i razvoja pokazuju uspješan razvoj poduzeća i njihovu kompetitivnost na tržištu. Istraživanje i razvoj treba biti kontinuirani proces i pokušaj da pokrije dio troškova od sadašnje zarade (Batty, 1976).

Posljednja dva desetljeća mnoge zemlje uvode porezne poticaje za istraživanje i razvoj. Danas, većina zemalja OECD-a primjenjuje kombinaciju poreznih poticaja i izravnih subvencija za istraživanje i razvoj. Europska komisija vodi više računa o poreznim poticajima za istraživanje i razvoj negoli prijašnjih godina, čime se nastoji povećati efikasnosti i koherentnost poreznih poticaja. U razvijenim ekonomijama koriste se i izravni i neizravni porezni poticaji.

Doprinos istraživanja i razvoja ovisi o rastu produktivnosti, ekonomskoj učinkovitosti i postizanju društvene pravednosti. Brojni nacionalni čimbenici određuju preferencije zemalja glede poreznih poticaja, subvencija, povlaštenih prava ili drugih instrumenata u poticanju istraživačkih investicija. Odabir poreznih poticaja za istraživanje i razvoj ovisi o (Hutschenreiter, 2002):

- stupnju inovativnosti;
- zamijećenim tržišnim nepravilnostima u istraživanju i razvoju;
- industrijskoj strukturi;
- veličini poduzeća; te
- prirodi poreznog sustava unutar poduzeća i pojedine zemlje.

Efikasnost poreznih poticaja za istraživanje i razvoj ovisi o vrstama poreznih mjera povezanih s političkim ciljevima zemlje.

2.1. VRSTE POREZNIH POTICAJA ZA ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ

U EU, a tako i RH, postoji nekoliko definicija i vrsta istraživanja i razvoja koja se primjenjuju. Prema OECD-u (2002), vrste istraživanja i razvoja su:

- *temeljno istraživanje* – teorijski ili pokusni rad napravljen ponajprije radi postignuća novih znanja o osnovama pojava i činjenica bez konkretne praktične primjene;
- *primijenjeno istraživanje* – teorijski ili pokusni rad napravljen radi postignuća novih znanja i usmjeren je prije svega na ostvarivanje praktičnog cilja;
- *razvojno istraživanje* – rad temeljen na rezultatima znanstvenog istraživanja i praktičnog iskustva, usmjeren stvaranju novih materijala, proizvoda i sustava te uvođenju novih procesa, ili poboljšanju postojećih.

Ove vrste istraživanja provode se i kroz nekoliko sektora a to su poslovni, državni, neprofitni te visoko obrazovni sektor.

Prema priručniku Frascati 2002. potrebno je razlikovati nekoliko osnovnih pojmova vezanih za istraživanje i razvoj:

- *bruto domaći izdaci za istraživanje i razvoj* (Gross Domestic Expenditures on Research&Development – GERD) su ukupni unutrašnji izdaci za istraživanje i razvoj na području države tijekom promatrane kalendarske godine, a sastoje se od tekućih i investicijskih izdataka u bruto iznosima;
- *Poslovni sektor* (Business Enterprise Sector – BERD) obuhvaća poduzeća/trgovačka društva i organizacije čija je glavna djelatnost proizvodnja roba i usluga za tržište uz ekonomsku cijenu;
- *državni sektor* (Government Sector – GOVERD) obuhvaća institucije i druga tijela koja zajednici besplatno pružaju one zajedničke usluge (osim visokog obrazovanja) koje se inače uz tržišne uvjete ne bi mogle osigurati, a izraz su gospodarske i socijalne politike zajednice;
- *izdaci državnog proračuna* (Government budget appropriations or outlays – GBAORD) obuhvaćaju sve izdatke proračuna središnje države.

Udio bruto domaćih izdataka za istraživanje i razvoj pokazuje očekivanja neke zemlje u kreiranju novijeg znanja i tehnologije, kao i istodobno korištenje postojećeg znanja u privatnom i javnom sektoru. Porezni poticaji za istraživanje i razvoj obično se pojavljuju u jednom od sljedeća tri oblika (Kesner-Škreb, 2001):

- porezne odgode (*tax deferrals*) – olakšice u pogledu odgode plaćanja poreza;
- umanjenje osnovice (*tax allowances*) – mogućnost smanjenja osnovice poreza na dobit za iznos koji premašuje stvarna ulaganja u istraživanje i razvoj;
- porezni krediti (*tax credits*) – iznos odbijen od porezne obveze, odnosno mogućnost smanjenja porezne obveze za dio izdataka za istraživanje i razvoj.

S obzirom na navedene vrste poreznih poticaja za istraživanje i razvoj mnoge zemlje (Italija, Nizozemska, Španjolska) sklonije su davanju poreznih kredita negoli umanjenja osnovice.

2.2. ANALIZA POREZNIH POTICAJA ZA ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ

Ekonomija europskog tržišta ima zadatak dostići 3% bruto društvenog proizvoda (BDP-a) u istraživanju i razvoju. Dostizanjem 3% bruto društvenog proizvoda do 2020. godine EU će osigurati 3,7 milijuna radnih mjesta te će povećati godišnji bruto društveni proizvod blizu 800 bilijuna eura do 2025. U Tablici 1. prikazani su bruto izdaci državnog proračuna za istraživanje i razvoj u BDP-u u %.

Tablica 1.
Bruto izdaci državnog proračuna za istraživanje i razvoj u BDP-u, 2008.-10. (u %)

	2008.	2009.	2010.	Prosjek
Belgija	1,36	1,25	1,15	1,25
Austrija	1,42	1,48	1,61	1,50
Bugarska	0,80	0,83	0,73	0,79
Cipar	1,00	1,08	0,90	0,99
Češka	1,29	1,37	1,36	1,34
Danska	1,64	1,69	1,67	1,67
Estonija	1,62	1,54	1,75	1,64
Finska	1,98	1,99	2,06	2,01
Francuska	1,65	1,63	1,49	1,59
Grčka	0,59	-	-	0,59
Irska	1,23	1,20	0,84	1,09
Island	1,33	1,66	1,55	1,51
Italija	1,30	1,24	1,22	1,25
Japan	1,90	-	-	1,90
Južna Koreja	2,99	-	-	2,99
Latvija	0,75	0,46	0,51	0,57
Litva	0,70	0,60	0,42	0,57
Luxemburg	1,21	1,21	1,37	1,26
Mađarska	0,87	0,91	0,98	0,92
Malta	0,35	0,37	0,44	0,39
Nizozemska	1,51	1,72	1,77	1,67
Norveška	1,81	1,86	1,88	1,85
Njemačka	1,81	1,82	1,90	1,84
Poljska	0,70	0,76	0,92	0,79
Portugal	1,92	1,84	1,99	1,92
Rumunjska	1,01	0,74	0,71	0,82
Rusija	1,14	-	-	1,14
Sjedinjene Američke Države	2,59	2,79	-	2,69
Slovačka	0,79	0,73	0,75	0,76
Slovenija	1,15	1,41	1,50	1,35
Španjolska	1,87	1,79	1,70	1,79
Švedska	1,55	1,66	1,68	1,63
Švicarska	2,36	-	-	2,36
Velika Britanija	1,37	1,36	1,31	1,35
EU - 27	1,51	1,52	1,50	1,51

Izvor: Eurostat (2011)

EU-27 ostvaruje prosjek izdavanja za istraživanje i razvoj u iznosu od 1,51%. U istom tom razdoblju 2008.-10. Južna Koreja ostvaruje 2,99%, što ju čini ujedno i vodećom zemljom u izdacima za istraživanje i razvoj. Nakon nje slijede SAD s 2,69%, Švicarska s 2,36% te Finska s 2,01%. Najmanje izdatke ostvaruje Malta s 0,39%. S obzirom da prosjek EU-27 ostvaruje nizak rezultat, trebalo bi povećati dodatne napore i financijska sredstva kako bi dostignula Južnu Koreju i SAD.

Najznačajniji su korisnici poreznih poticaja za istraživanje i razvoj velike multinacionalne kompanije. Među 10 najznačajnijih multinacionalnih kompanija u 2010. su Volkswagen, Nokia, Daimler, Sanofi-Aventis (farmacija), GlaxoSmithKline (farmacija), Siemens, Robert Bosch, Bayer, AstraZeneca (farmacija) te EADS (zrakoplovstvo i obrana). U 2010. Volkswagen je uložio u istraživanje i razvoj 6.258,00 milijuna eura, a Nokia 4.938,00 milijuna eura. Time je Volskwagen ostvario rast od 8,1% u odnosu na 2009., a Nokia pad od 1,2%. Ove

velike multinacionalne kompanije trebaju biti primjer hrvatskim kompanijama kako ulagati u istraživanje i razvoj i time stvoriti novi proizvod na tržištu.

Najvažniji su čimbenici za kompaniju pri odlučivanju u istraživačko-razvojne aktivnosti pristup tržištu, fleksibilna raspoloživost istraživača te makroekonomska i politička stabilnost države. Za provođenje istraživanja i razvoja kompanije najviše izabiru matičnu zemlju u kojoj je reguliran fiskalan sustav i fiskalna politika. Rezultati istraživačko-razvojne aktivnosti u kompanijama su novi proizvodi koji su osnova održivog rasta kompanija i gospodarstva.

3. STANJE I USPOREDBA POREZNIH POTICAJA ZA ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ U HRVATSKOJ I EUROPSKOJ UNIJI

Ulaganje u istraživanje i razvoj omogućava Republici Hrvatskoj (RH) stvaranje nacionalnog istraživačkog tržišta, kao dijela europskog i globalnog istraživačkog prostora. Takvo tržište obilježava visoka razina konkurencije, mobilnosti i istraživačke izvrsnosti. Mnoga istraživanja upućuju na zaostajanje poslovnog sektora u pogledu izdvajanja za istraživanje i razvoj, što može usporiti gospodarski razvoj zemlje. Problemi tranzicije i privatizacije u Hrvatskoj prisutni su niz godina. Prema Bečić i Dabić (2008), neki od ključnih razloga zaostajanja poslovnog sektora su nedovoljno izdvajanje za istraživanje i razvoj u privatnom sektoru, nejasna uloga industrijske politike u strategijama gospodarskog razvoja, slaba povezanost znanstvenog sektora i poduzeća, postojeća industrijska struktura gospodarstva, postojeća struktura izvora financiranja istraživanja i razvoja, niska stopa ulaganja u visoko obrazovanje te slaba povezanost tehnologije i znanosti.

Priroda istraživanja i razvoja takva je da u vrijeme kada trošak istraživanja i razvoja nastaje, nemoguće je sa sigurnošću izmjeriti buduće ekonomske koristi. Tada se može samo pretpostaviti da su dugoročne ekonomske koristi upravo rezultat troškova istraživanja i razvoja.

Državna proračunska sredstva za istraživanje i razvoj u RH ulaskom u EU postat će sastavni dio europskog proračuna za istraživanje i razvoj. Udio državnih proračunskih sredstava za istraživanje i razvoj u BDP-u iznosio je 0,69% u 2009. Najviše sredstava namijenjeno je visokom obrazovanju, i to 62,5% a potom državnom sektoru 34,4%. U Grafikonu 1. prikazani su izvori sredstava za istraživanje i razvoj u 2010. u RH u %.

Grafikon 1.

Izvori sredstava za istraživanje i razvoj u RH, 2010. (u %)

Izvor: DZS, 2010

Glavni su izvori sredstava za poslovni sektor vlastita sredstva (68,7%), a za državnu i lokalnu uprava (80,1%). Time dolazi do velikog nesrazmjera jer državni sektor izvore sredstava najviše koristi iz proračuna državne i lokalne uprave dok se poslovni sektor samostalno financira.

Sve do 2003. u Hrvatskoj su postojale porezne olakšice za obveznike ovisno o mjestu obavljanja djelatnosti, visini ulaganja te povlastice u obliku odgode plaćanja poreza. Kako bi se potaknulo ulaganje u istraživanje i razvoj, iste se godine uvode olakšice za obveznike koji ulažu upravo u navedenu djelatnost. Time su se nastojali potaknuti istraživanje i razvoj usmjereni na proizvodnju novih proizvoda i postupaka, na unapređenje postojećih i razvijanje vlastitog *know-howa,* te stimuliranje gospodarstvenog sektora na veća ulaganja u istraživanje i razvoj (Bratić i Urban, 2006).

Porezni poticaji za istraživanje i razvoj postojali su početkom 2006. unutar Zakona o porezu na dobit. Međutim, u svibnju 2006. oni se ukidaju i ne primjenjuju se od 1. siječnja 2007. Od tada se ponovno uvode i ugrađuju u Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju.

Obuhvat poreznih poticaja u Hrvatskoj može se grupirati u šest kategorija (Švaljek, 2007):

- porezni poticaji za poslovne rashode za istraživanje i razvoj (poslovni krediti ili odbici) – poreznim kreditom smatraju se porezni poticaji u obliku mogućnosti smanjenja porezne obveze za dio izdataka za istraživanje i razvoj, dok porezni odbitak predstavlja mogućnost smanjenja osnovice poreza na dobit za iznos koji premašuje ulaganja u istraživanje i razvoj;
- porezni poticaji za kapitalne izdatke za istraživanje i razvoj (jednokratna ili ubrzana amortizacija;
- porezni poticaji za ugovore s istraživačima (poticaji u smislu smanjenja poreza na dohodak zaposlenih ili poreza na dobit prilikom angažiranja stručnjaka);
- porezni poticaji za transfer tehnologije (poticaji kojima se podupire nabava nove tehnologije ili porezni poticaji onima koji razvijaju nove tehnologije za transfer njihova *know-howa*);
- porezni poticaji za suradnju društava i istraživačkih instituta, odnosno sveučilišta (porezni poticaji za kolaborativne projekte) te
- porezni poticaji za stvaranje inovativnih tvrtki (porezni poticaji za *spin-off* ili *spin-out*).

U RH do 2003. nije bilo poreznog kredita niti odbitka od osnovice. Iste godine uvode se odbitci od osnovice za istraživanje i razvoj, te školovanje i stručno usavršavanje zaposlenika. Olakšice su se odnosile na sve oblike investicija u istraživanje i razvoj, npr. dugotrajnu imovinu, tekuće troškove i plaće. Zakonskim promjenama, 2005. uvode se i izuzeća za obveznike koji obavljaju isključivo istraživačko-razvojnu djelatnost.

S obzirom na strukturu izvora financiranja u EU nastoji se povećati udio poslovnog sektora koji bi dominirao s dvije trećine ulaganja u istraživanje i razvoj. Poslovni sektor financirao je 55,4% ukupnih izdvajanja za istraživanje i razvoj u EU tijekom 2007. Osim poslovnog, istraživanje i razvoj u EU financirali su i vladin sektor s 33,5% u 2007., a u 2002. to financiranje iznosilo je 34,3%. U 2007. u Hrvatskoj poslovni je sektor za istraživanje i razvoj izdvojio 35,5% ukupnih izdvajanja, a u 2002. čak 45,7% što je razlika od 10,2%. S druge strane, u državnom sektoru došlo je do porasta izdataka s 46,4% u 2002. na 50,4% u 2007. Izdaci za istraživanje i razvoj prema izvorima sredstva prikazani su u Tablici 2.

Tablica 2.
Izdaci za istraživanje i razvoj prema izvorima sredstava, 2002. i 2007.

	Poslovni sektor		Državni sektor	
	2002.	**2007.**	**2002.**	**2007.**
Belgija	59,4	59,7	23,2	24,7
Bugarska	24,8	30,6	69,8	61,9
Češka	53,7	54,0	42,1	41,2
Danska	61,4	59,5	28,2	27,6
Njemačka	65,5	68,1	31,6	27,8
Irska	63,4	59,3	27,5	30,1
Grčka	33,0	31,1	46,6	46,8
Francuska	52,1	52,4	38,3	38,4
Italija	-	40,4	-	48,3
Mađarska	29,7	43,9	58,5	44,4
Nizozemska	50,0	-	37,1	-
Austrija	44,6	47,7	33,6	35,6
Poljska	30,1	34,3	61,9	58,6
Portugal	31,6	36,3	60,5	55,2
Slovenija	60,0	58,3	35,6	35,6
Slovačka	53,6	35,6	44,1	53,9
Finska	69,5	68,2	26,1	24,1
Švedska	71,7	63,9	22,3	24,4
V.Britanija	43,5	47,2	28,9	29,3
Hrvatska	*45,7*	*35,5*	*46,4*	*50,4*
EU-27	54,6	55,4	34,3	33,5
Eurozona	56,2	57,1	36,2	34,4

Izvor: Eurostat (2011)

Usporedba istraživačkog intenziteta i prosječne godišnje stope njegova rasta za Hrvatsku i EU pokazuje kako je sadašnji položaj Hrvatske vrlo dobar, zbog čega se ona nalazi u grupi zemalja koje napreduju. Bez obzira na dosadašnju povoljnu razinu istraživačkog intenziteta, postoji niz strukturnih problema koji ograničavaju daljnji razvoj znanosti i istraživanja u Hrvatskoj.

4. IZBOR IZMEĐU POREZNIH POTICAJA I IZRAVNIH MJERA

Porezni poticaji za istraživanje i razvoj instrument su politike jer država pomoću njih usmjerava razvoj kompanija ili gospodarstva, te potiču i poslovno okruženje u privlačenje novih investicija. U svakoj državi postoji problem implementacije najkvalitetnijih političkih instrumenata u stimulaciji kompanija u investiranje istraživačko-razvojnih aktivnosti. Za rješenje tog problema država je tržišno orijentirala političke instrumente. Tom mogućnošću kompaniji je ostavila izbor načina kako unaprijediti istraživanje i razvoj. Država može stimulirati ulaganja u istraživanje i razvoj izravnim mjerama (npr. subvencije, zajmovi i dotacije) te neizravnim mjerama (npr. porezni poticaji i porezni krediti). Porezni poticaji za stimuliranje poslovnog sektora u istraživanje i razvoj najznačajniji su instrument u fiskalnim politikama zemalja članica EU.

Europska Komisija potiče zemlje članice da podjednako koriste obje vrste mjera. Svaka od ovih mjera ima svoje prednosti i nedostatke, koji su prikazani u Tablici 3.

Tablica 3.
Prednosti i nedostaci poreznih poticaja i izravnih mjera

	Porezni poticaji	**Izravne mjere**
Prednosti	- poticaj za povećanje istraživanja i razvoja kroz svako područje kompanija - odluka privatnog sektora o odaberu najboljeg produktivnog načina investiranja - manji rizik od državne pogreške u odaberu krivog istraživačko-razvojnog projekta - poticanje kompanija za češćim izvještavanjem o prihodima - niži administrativni troškovi planiranja, alokacije i menadžmenta - najlakši način povećanja poslovnog sektora u istraživanju i razvoju	- bolja proračunska kontrola - poticanje kooperacije i tehnoloških transfera - mogućnost korištenja kao cilj specifičnih tehnoloških i znanstvenih područja u nadjačavanju kružnih ili sektorskih usporavanja - borba između kompanija osigurava da javna sredstva pripadaju izravno najboljim istraživačko-razvojnim projektima - najbolje odgovaraju visoko rizičnim projektima - adekvatne za postići istraživačko-razvojne aktivnosti s najvećim nesuglasicama između društvenih i privatnih povrata
Nedostaci	- slaba proračunska kontrola - veći rizik od gubitka - manje dopune u slučaju velikih kompanija - rizik kompanije da će preimenovati druge aktivnosti kao aktivnosti istraživanja i razvoja - privatne kompanije će odabrati istraživačko-razvojni projekt s najvećom stopom povrata - rizik da će globalizacija istraživanja i razvoja možda smanjiti prelijevanje lokalnog istraživanja i razvoja za društvo	- visoki administrativni troškovi - administrativno nisu prilagodljivi za veliki broj prijava - kompanije se neće obvezati za istraživačko-razvojni projekt koji nije odobren za javno financiranje

Izvor: Prilagodila autorica prema Carvalho (2011)

Svaka mjera, bilo izravna ili neizravna, ovisi o političkim ciljevima države. Prema strateškoj razini države porezni poticaji više odgovaraju za međunarodno ulaganje u istraživanje i razvoj. Ako je cilj istraživačke i razvojne politike potaknuti veliki broj kompanija te povećati iznos potrošnje za poslovni sektor za istraživanje i razvoj tada treba koristiti porezne poticaje. Izravne se mjere više koriste u potpori države za istraživanje i razvoj. Ulaganje u istraživanje i razvoj dovodi do smanjivanja nejednakosti među zemljama članicama EU, ali i izvan nje.

5. ZAKLJUČAK

U ovom radu prikazana je važnost i analiza poreznih poticaja za istraživanje i razvoj u EU te RH. Važan čimbenik u pogledu povećanja produktivnosti, ekonomske učinkovitosti te postizanja dugoročnog ekonomskog rasta jest upravo djelatnost istraživanja i razvoja. Svaka država ima pravo samostalno odlučiti hoće li poticaje za istraživanje i razvoje financirati izravno ili neizravno putem poreznih poticaja.

Uvođenje poreznih poticaja za istraživanje i razvoj predstavlja temelj za povećanje domaćih i inozemnih investicija i njima se nastoje podržati određene aktivnosti. Vrste poreznih poticaja za istraživanje i razvoj također ovise o obliku poreznog sustava i o određenim političkim ciljevima. Oni omogućuju uklanjanje nesavršenosti u pojedinim dijelovima porezne strukture te potiču privatni sektor na sudjelovanje u ekonomskim i socijalnim programima.

Zemljama koje su, poput Hrvatske, suočene s problemima tranzicije i privatizacije te se nalaze pred pristupanjem u EU, ulaganje u istraživanje i razvoj od iznimne je važnosti. Ono im omogućava stvaranje nacionalnog istraživačkog tržišta obilježenog višom razinom konkurentnosti i istraživačke izvrsnosti. U odnosu na pojedine članice EU, u Hrvatskoj je još uvijek prisutan trend zaostajanja u pogledu ulaganja u istraživanja i razvoja. Jednim dijelom to je uzrokovano upravo nedovoljnim izdvajanjem poslovnog sektora u istraživanje i razvoj i nejasnom ulogom industrijske politike u strategijama gospodarskog rasta te drugim dijelom, slabom povezanošću znanstvenog sektora i poduzeća te niskom stopom ulaganja u visoko obrazovanje.

EU je suočena s problemom disperzije stvarnih učinaka za istraživanje i razvoj. Većina znanstvenih istraživanja odvija se na nacionalnoj razini, uglavnom u okviru nacionalnih i regionalnih istraživačkih programa koje financira EU. U usporedbi sa SAD-om i Japanom, smatra se kako EU ne ulaže dovoljno sredstava u istraživanje i razvoj u cilju poticanja gospodarskog rasta. Kako bi postala konkurentna na svjetskoj razini, Europska je Unija kao jedan od temeljnih ciljeva postavila jačanje znanstvenih i tehnoloških osnova industrije odnosno povećanje razine ulaganja u istraživanje i razvoj na 3% BDP-a prema strategiji Europa 2020.

Udruženo ulaganje EU i Hrvatske u području istraživanja i razvoja korisno je za akumulaciju znanja, koja može značajno povećati faktorsku proizvodnost, inovativne procese i učinke prelijevanja znanja na sve gospodarske subjekte i tako utjecati na ukupni ekonomski rast i zaposlenost. U tom pogledu, Hrvatska treba uložiti dodatne napore kako bi dostigla pojedine zemlje EU.

LITERATURA

Batty, J., 1976. *Accounting for research and development.* London: Business Book.

Bečić, E. i Dabić, M., 2008. "Analiza ulaganja poslovnog sektora Republike Hrvatske u istraživanje i razvoj". *Revija za sociologiju*, 39 (1-2), 69-84.

Bratić, V. i Urban, I., 2006. "Porezni izdaci u Hrvatskoj". *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 129-194.

Carvalho, A., 2011. „Why are tax incentives increasingly used to promote private R&D?". *CEFAGE-UE, Working paper*, No. 4.

DZS, 2010. *Priopćenje 8.2.1*. Zagreb: Državni zavod za statistiku.

Eurostat, 2011. *Research and development: annual statistics.* Bruxelles.

Hutschenreiter, G., 2002. "Tax incentives for research and development". *Austrian Economic Quarterly*, (2), 74-85.

Kesner-Škreb, M., 2001. "Porezni poticaji". *Financijska teorija i praksa*, 25 (4), 633-636.

OECD, 2002. *Frascati Manual:proposed standards practice for surveys on research and experimental development*. Paris: OECD.

Švaljek, S., 2007. "Ulaganje u privatni vlasnički i rizični kapital u Hrvatskoj: porezno i pravno okruženje". *Privredna kretanja i ekonomska politika*, 113, 53-84.

STIMULATING TAX INCENTIVES FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT

SABINA HODŽIĆ

FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT, OPATIJA

JEL CLASSIFICATION: H25

SUMMARY

In many countries, tax reliefs and exemptions are a popular means of achieving political, economic and social goals. Their purpose is to stimulate and accelerate a certain activity of public interest. Another goal is to promote development of certain sectors and stimulate the growth of foreign capital investments. The key element for gaining competitive advantages by an enterprise is innovation. Global competition requires unique products with value added to be offered on the market. Important factors of innovation are tax reliefs for research and development. Countries should use fiscal policy to stimulate investments in research and development through various forms of tax reliefs. This would create new jobs and promote economic growth and competitiveness on the international markets.

The Republic of Croatia applies tax reliefs for research and development, but to a much lesser extent than other European Union member states. The aim of the European Union in this area is to become a more competitive state than the United States of America and Japan.

Keywords: tax reliefs, research and development, fiscal policy, stimulation

OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I IZNIMKE OD OBVEZE PLAĆANJA SOCIJALNIH DOPRINOSA

MARIJA ZUBER
HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA, ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: H21
doi: 10.3326/bpi.2012.13

SAŽETAK

U radu se iznosi pregled olakšica, oslobođenja i iznimaka od plaćanja doprinosa za obvezna socijalna osiguranja prema važećim propisima u Hrvatskoj. Unatoč tomu da obveza plaćanja doprinosa korespondira pravima u socijalnim sustavima u kojima su osiguranici obvezno osigurani, propisi uređuju iznimke za poslodavce koji zaposle radnika bez radnog iskustva, za poljoprivrednike, vjerske službenike, umirovljenike i za neke oblike primitaka od drugog dohotka. Brojnost propisanih olakšica nalaže potrebu prikupljanja i praćenja podataka o broju osiguranika za koje se koristi oslobođenje, te iznosima propuštenih javnih prihoda, kako bi se mogli sagledati učinci propisanih oslobođenja i iznimaka.

Ključne riječi: doprinosi, socijalno osiguranje, olakšica, oslobođenje

1. UVOD

Socijalni doprinosi se kao vrsta javnih prihoda po nekoliko obilježja razlikuju od poreza. Iako se i socijalni doprinosi i porezi ubiru prisilno, a obveza njihova plaćanja je izvedena iz suvereniteta državne vlasti, ključna je razlika u tome da su porezi nenamjenski prihod države, a doprinosi se ubiru za unaprijed poznatu namjenu. Korist koju pojedinac ima od plaćanja poreza nije tako očita kao korist koju ima od plaćanja socijalnih doprinosa. Baš zbog povezanosti između plaćenog doprinosa i izravne koristi, države rjeđe posežu za uvođenjem olakšica i oslobođenja pri plaćanju socijalnih doprinosa, nego kad se radi o uvođenju poreznih olakšica i izuzeća.

Obveza plaćanja doprinosa za socijalna osiguranja u Hrvatskoj je uređena Zakonom o doprinosima i Pravilnikom o doprinosima, a u vezi s obvezom plaćanja doprinosa za zapošljavanje mjerodavne su i odredbe Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom. Važeći sustav doprinosa inauguriran je još 2003. kada je provedeno objedinjavanje nekoliko propisa u jedan zakon, kako bi se jedinstveno uredile osnovice i stope obveznih doprinosa za sve sustave obveznih osiguranja u Hrvatskoj. Prvi Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja iz 2003. bio je na snazi šest godina, a nastavno od 2009. ova materija je uređena novim Zakonom o doprinosima koji je trebao doprinijeti lakšem snalaženju obveznika plaćanja doprinosa.

Propisi o obvezi plaćanju doprinosa koji su se primjenjivali do 2002. g nisu uređivali iznimke ni izuzeća. Zakonom o doprinosima za obvezna socijalna osiguranja iz 2003. obveza plaćanja doprinosa je proširena i na primitke koji se ostvaruju izvan radnog odnosa, ali su odmah

uvedena i neka izuzeća od te obveze. Izuzeća su se postepeno dodavala dopunama Zakona iz 2003., a Zakonom o doprinosima koji je na snazi od 2009. uvedena su dodatna oslobođenja.

Sistematizirani prikaz propisanih olakšica i oslobođenja od obveze plaćanja socijalnih doprinosa pokazuje da je za neke iznimke teško utvrditi razloge i pronaći argumente zbog kojih je određena iznimka ozakonjena. Svako oslobađanje od obveze plaćanja prisilnih javnih davanja predstavlja olakšicu i svojevrsnu privilegiju, pa bi trebali biti jasni ciljevi koji se određenim izuzećima namjeravaju postići. Država bi morala pratiti kako se ti ciljevi realiziraju i jesu li postignuti željeni učinci.

Poslove u vezi s prikupljanjem doprinosa koji su javni prihod i plaćaju se u Državni proračun, obavlja Porezna uprava, a poslove povezane s raspoređivanjem doprinosa za obvezno mirovinsko osiguranje individualne kapitalizirane štednje obavlja Središnji registar osiguranika kao samostalna državna agencija. Porezna uprava kao dio Ministarstva financija prikuplja podatke o doprinosima koji su trebali biti uplaćeni, ali nema ustrojen mehanizam prikupljanja podataka o broju osiguranika koji koriste određeno oslobođenje i olakšicu od obveze plaćanja doprinosa, niti podatke o iznosima po tom osnovu izgubljenih javnih prihoda. Kako olakšice i oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa nisu samo fiskalno pitanje, jer djeluju i na odnose na tržištu rada, zbog odsustva podataka nije moguće sagledati ni druge ekonomske i socijalne učinke propisanih olakšica, oslobođenja i iznimaka.

2. DOPRINOSI ZA OBVEZNA SOCIJALNA OSIGURANJA

U Hrvatskoj se sljedeći sustavi obveznih socijalnih osiguranja financiraju iz doprinosa mirovinskog osiguranja generacijske solidarnosti i mirovinskog osiguranja individualne kapitalizirane štednje; osnovnog zdravstvenog osiguranja, koje uključuje i osiguranje od posljedica ozljede na radu i profesionalnih oboljenja; te prava na posredovanje u zapošljavanju, koje uključuje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Za svakog se osiguranika doprinosi plaćaju za onaj sustav u kojem ta osoba ima status osiguranika. Obveznik plaćanja doprinosa je sam osiguranik ili neka druga osoba u njegovo ime i za njegovu korist, a za neke je skupine osiguranika obveza podijeljena između dvaju subjekata. Tako je za osiguranike osigurane temeljem radnog odnosa teret plaćanja doprinosa podijeljen između radnika kao osiguranika u obveznim sustavima i njegovog poslodavca, s tim da sve doprinose obračunava i uplaćuje poslodavac.

Tablica 1.

Vrste i stope doprinosa za obvezna socijalna osiguranja u Hrvatskoj

	Iz plaće / osnovice	**Na plaću / osnovicu**
Doprinos za mirovinsko osiguranje za osiguranike		
osigurane samo u I. stupu	20%	-
osigurane u II. stupu	15% + 5%	-
Doprinosi za zdravstveno osiguranje		
za zdravstveno osiguranje	-	15%
za osiguranje od posljedica nesreće na radu	-	0,5%
Doprinos za zapošljavanje		
doprinos za zapošljavanje	-	1,7% ili 1,6%
poseban doprinos za zapošljavanje invalida	-	0% ili 0,1% ili 0,2%
Ukupno	20%	17,2% ili 17,3%

Izvor: Zakon o doprinosima; sistematizacija autorice

U modelu uređivanja obveze plaćanja doprinosa dosljedno je provedeno načelo da se za određenog osiguranika doprinosi plaćaju samo za onaj oblik osiguranja u kojem je osoba obvezno osigurana prema propisima koji uređuju taj oblik socijalne sigurnosti. U tom je dijelu dosljedno zagarantirana povezanost između obveze plaćanja doprinosa i stjecanja socijalnih prava.

Tako, npr. doprinos za zapošljavanje plaćaju samo osobe u radnom odnosu kod poslodavca, jer samo oni imaju pravo na novčanu naknadu za vrijeme privremene nezaposlenosti. Doprinos za zapošljavanje ne plaćaju obrtnici, osobe koje obavljaju djelatnosti slobodnih zanimanja ni poljoprivrednici, ali oni niti ne ostvaruju pravo na novčanu naknadu za vrijeme privremene obustave poslovanja odnosno nakon zatvaranja obrtničke ili druge djelatnosti. Ili, na primitke od drugog dohotka ne plaća se doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu, ni doprinos za zapošljavanje, zato što primatelji drugog dohotka po toj osnovi nisu osigurani ni od zdravstvenih rizika ozljede na radu ni od rizika nezaposlenosti. Ovi primjeri ilustriraju dosljedno provođenje načela prema kojem je obveza plaćanja doprinosa vezana uz ostvarivanje prava u određenom sustavu socijalnog osiguranja.

Propisi koji uređuju obvezu plaćanja doprinosa za obvezna osiguranja koncipirani su uz uvažavanje sljedećih osnovnih pravila:

- svi se socijalni doprinosi plaćaju na istu osnovicu, a iznimke se odnose samo na doprinose za mirovinsko osiguranje;
- osnovice za plaćanje doprinosa su različito određene za pojedine osiguranike, ovisno o osnovama osiguranja, ali su jednake za sve vrste obveznih doprinosa;
- stope doprinosa su u pravilu jednake za sve osiguranike.

U odnosu na ova opća pravila, Zakon o doprinosima uređuje brojne iznimke od obveze plaćanja doprinosa. U sadržajnom je smislu riječ o dvije skupine iznimaka: iznimke od obveze plaćanja doprinosa kojima je isključiva svrha fiskalno rasterećenje - osoba nema obvezu plaćanja doprinosa, ali niti ne ostvaruje socijalna prava po osnovu ostvarenog primitka odnosno pravnog statusa; i olakšice i oslobođenja koja oslobađaju od plaćanja doprinosa, ali ne umanjuju opseg socijalnih prava osiguranika za kojeg je propisana iznimka ili umanjenje obveze plaćanja doprinosa.

Prva skupina olakšica i oslobođenja djeluje na odnose na tržištu rada, jer oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa utječe na tržišnu konkurentnost određenih socijalnih skupina. Takav primjer je oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa na primitke od rada po ugovoru o djelu koji se isplaćuju umirovljenicima. Umirovljenici su fiskalno privlačniji izvršitelji djela odnosno obavljanja nekog posla od drugih osoba na tržištu rada za koje poslodavac (naručitelj) ima obvezu plaćanja doprinosa.

Druga skupina olakšica i oslobođenja ciljano je fiskalno rasterećenje određenih fizičkih i pravnih osoba, bilo radi postizanja određenog društveno poželjnog cilja ili radi olakšavanja financijskog položaja nekim društvenim skupinama. Ova se druga skupina iznimaka od obveze plaćanja doprinosa donekle može okarakterizirati kao određeni oblik solidarnosti u fazi plaćanja socijalnih doprinosa. Primjer takvih iznimaka određivanje je nižih stopa doprinosa za obvezno osiguranje poljoprivrednika koji nisu obveznici i oslobođenje od plaćanja doprinosa za poslodavce koji zaposle osobu koja prvi put stječe status mirovinskog osiguranika. U ovoj su skupini olakšice u plaćanju doprinosa propisane za svećenike i druge vjerske službenike koji nisu osigurani po drugoj osnovi. Inače, u javnim se sustavima načelo solidarnosti uvijek koristi u području ostvarivanja socijalnih prava, a prema našim je propisima načelo solidarnosti protegnuto i na fazu plaćanja socijalnih doprinosa.

3. KLASIFIKACIJA PROPISANIH OLAKŠICA I OSLOBOĐENJA

Iznimke, olakšice i oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa moguće je klasificirati prema nekoliko kriterija: prema obveznicima doprinosa kojima oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa povećava ekonomsku snagu; prema skupinama osiguranika za koje se odnosi oslobođenje; prema vrstama doprinosa za koje je propisano oslobođenje odnosno iznimka te prema ciljevima i svrsi koja se propisanim oslobođenjem namjerava postići.

U ovom se radu olakšice sistematiziraju kombinacijom prvog i drugog kriterija, tj. prema obveznicima doprinosa kojima iznimka od obveze plaćanja tog fiskalnog tereta povećava ekonomsku snagu i prema osiguranicima koji u socijalnim sustavima ostvaruju određena prava.

4. OLAKŠICE ZA POSLODAVCE

4.1. RADNICI KOJI PRVI PUT STJEČU STATUS OSIGURANIKA

SADRŽAJ OSLOBOĐENJA OD DIJELA OBVEZNIH DOPRINOSA

Poslodavac koji zaposli radnika koji prvi put stječe status osiguranika u obveznom mirovinskom osiguranju, oslobođen je obveze plaćanja doprinosa (čl. 20. st. 2. i st. 3. Zakona o doprinosima). Olakšica je propisana u obliku oslobađanja od obveze obračunavanja i plaćanja doprinosa na plaću i poslodavac je može koristiti u trajanju do jedne godine.

Oslobađanje od obveze plaćanja doprinosa na plaću odnosi se samo na tzv. redovne doprinose koji se obračunavaju i plaćaju kao doprinosi na plaću. To su doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje (stopa 15%); zaštitu zdravlja na radu (stopa 0,5%); obvezno osiguranje u slučaju nezaposlenosti (stopa 17% ili 1,6%) te posebni doprinosi za profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom, koji plaćaju samo poslodavci kojima je ta obveza uređena Zakonom o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom (stopa 0,1% ili 0,2%).

Oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa na plaću nije olakšica za radnika, iako mu povećava šanse za prvo zaposlenje. Riječ je o olakšici za poslodavca i to samo za radnika koji do zasnivanja radnog odnosa kod tog poslodavca nema ni po kom osnovu evidentiran mirovinski staž. Činjenica da je poslodavac oslobođen od obveze plaćanja doprinosa na plaću ni na koji način ne umanjuje radnikova prava, ni u sustavu obveznog zdravstvenog osiguranja ni u sustavu osiguranja od rizika nezaposlenosti.

ZA KOJE SE RADNIKE MOŽE KORISTITI OLAKŠICA

Dokazom o prvom zaposlenju smatra se službeni izlist (potvrda) izdan od strane Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje iz kojeg je vidljivo da je riječ o osobi koja do počeka prijave na osiguranje tog poslodavca, nema ranije evidentiran staž temeljem radnog odnosa ili temeljem samostalnog obavljanja djelatnosti (čl. 16. st. 3. Pravilnika o doprinosima). Poslodavac je dužan radi korištenja oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa na plaću pribaviti takvu potvrdu. Potvrda se ne dostavlja Poreznoj upravi, niti nekom drugom državnom tijelu, već je poslodavac pohranjuje u svojoj evidenciji radi dokazivanja ispravnosti obračunavanja obveznih doprinosa.

Osobom koja se prvi put zapošljava smatra se radnik koji ni u matičnoj evidenciji Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje, niti kod inozemnog nositelja obveznog mirovinskog osiguranja ni po kojem osnovu nema evidentiran staž u mirovinskom osiguranju.

Oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa na plaću za radnika koji se prvi put zapošljava jednako se odnosi na radnika koji je zaposlen na neodređeno i na radnika koji se zapošljava na određeno vrijeme. Ako poslodavac s istim radnikom sklopi više uzastopnih ugovora o radu na određeno vrijeme, koristi olakšicu sve dok ne istekne razdoblje od godinu dana. Oslobođenje je propisano u trajanju od jedne godine i vezano je uz razdoblje trajanja radnog odnosa, a ne uz broj zaključenih ugovora o radu sklopljenih između istih stranaka. Naime, prema propisima radnog prava poslodavac i radnik mogu zaključiti više uzastopnih ugovora o radu na određeno vrijeme, mogu nakon isteka ugovora na određeno vrijeme sklopiti novi ugovor ili aneks kojim radni odnos postaje rad na neodređeno vrijeme, mogu koristiti druge kombinacije ugovaranja trajanja rada, ali sve to ne utječe na korištenje olakšice. Poslodavac koristi olakšicu godinu dana od početka zaposlenja određenog radnika, neovisno o tome u koliko navrata je produžavan radni odnos na određeno vrijeme ili koliko je sklopljeno uzastopnih ugovora o radu.

Korištenje olakšice nije uvjetovano trajanjem tjednog radnog vremena. Olakšica se pod jednakim uvjetima koristi za radnika zaposlenog s punim, kao i za radnika zaposlenog na nepuno radno vrijeme.

U slučaju kada je prvo stjecanje statusa osiguranika za istog radnika kod dva poslodavca istovremeno, za što ima primjera u djelatnosti obrazovanja jer je zasnivanje radnog odnosa vezano uz školsku godinu odnosno odvijane nastave, oba poslodavca radnika zaposlenog s nepunim radnim vremenom imaju pravo koristiti oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa na plaću. Svaki od poslodavaca ima pravo koristiti propisanu olakšicu za istog radnika, za fond radnog vremena za koji mu isplaćuje plaću.

No, ako stjecanje statusa osiguranika nije istovremeno, drugi poslodavac nema pravo na olakšicu. To stoga što u trenutku zapošljavanje kod drugog poslodavca, radnik već ima evidentiran staž u mirovinskom osiguranju po osnovi radnog odnosa s nepunim radnim vremenom, pa se više ne smatra osobom koja se prvi put zapošljava.

Poslodavac koji zapošljava stranca i ima interesa koristiti propisanu olakšicu, također mora o činjenici prvog zapošljavanja osigurati dokaz, a dokaz je pisana isprava nositelja obveznog mirovinskog osiguranja države stranca izdana u skladu s međudržavnim ugovorom o socijalnom osiguranju iz koje je vidljivo da je riječ o osobi koja do zasnivanja radnog odnosa kod tog poslodavca, nema evidentiran staž u obveznom mirovinskom osiguranju.

Kako je izdavanje potvrda po međudržavnom ugovoru o socijalnom osiguranju uređeno u odnosima između Hrvatske i onih država s kojima Hrvatska primjenjuje socijalnu konvenciju, proizlazi da se ove odredbe primjenjuju na sljedeći način:

- stranac koji je prije zasnivanja radnog odnosa u Hrvatskoj ostvario mirovinski staž u državi s kojom Hrvatska primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju ne smatra se radnikom koji se prvi put zapošljava; i
- stranac koji je prije zasnivanja radnog odnosa imao ostvaren staž u državi s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju neovisno o tome smatra li radnikom koji se prvi put zapošljava, poslodavac može za njega koristiti oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa.

Za radnike upućene na rad u inozemstvo koji se prvi put zapošljavaju, može se koristiti oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa na osnovicu, također u trajanju od godinu dana.

Oslobođenje se odnosi samo na mjesečnu osnovicu za plaćanje doprinosa koja je određena na sljedeći način:

- za radnike upućene na rad u državu s kojom Hrvatska primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju mjesečna osnovica je određena u visini plaće koju bi izaslani radnik ostvario za iste ili slične poslove u Hrvatskoj, uvećane za 20% (čl. 37.); a
- za radnike upućene na rad u državu s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju mjesečna osnovica je ugovorena plaća.

PRIMICI NA KOJE SE ODNOSI OSLOBOĐENJE

U čl. 20. st. 2. Zakona o doprinosima određeno je da se za radnika koji se prvi put zapošljava obračunavaju i plaćaju samo mirovinski doprinosi iz plaće, ali isključivo kad se radi o isplati primitka iz čl. 21. Zakona o doprinosima. Primitak iz čl. 21. Zakona o doprinosima definiran je kao mjesečna osnovica (plaća) koju poslodavac isplaćuje odnosno koju je dužan isplatiti radniku za rad u određenom mjesecu, a koji iznos je određen ugovorom o radu, pravilnikom o radu, kolektivnim ugovorom koji obvezuje poslodavca ili posebnim zakonom. Dakle, oslobađanje od obveze plaćanja doprinosa na plaću odnosi se samo na redovnu mjesečnu plaću, ali ne i na ostale primitke koji podliježu plaćanju doprinosa.

Ako se mjesečna plaća sastoji od plaće u novcu i plaće u naravi, oslobođenje od obveze doprinosa na plaću primjenjuje se na ukupnu mjesečnu plaću. Poslodavac koji radniku za kojeg koristi oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa, osim mjesečne plaće u novcu omogućava i redoviti mjesečni primitak u naravi, ima pravo koristiti oslobođenje na ukupnu svotu mjesečne plaće, tj. i na dio koji isplaćuje u novcu i na dio koji isporučuje u naravi.

Pri isplati primitaka koji su u poreznom smislu izjednačeni s plaćom, ali se ne odnose na rad obavljen u određenom mjesecu, već se odnose na više mjeseci, a isplaćuju se kao nagrade, naknade, potpore, otpremnine, te pri isplati drugih primitaka koji nisu izravno povezani s izvršavanjem rada u određenom mjesecu, obračunavaju se svi doprinosi iz plaće i na plaću. Na takve se primitke ne odnosi oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa na plaću.

RAZDOBLJE KORIŠTENJA OLAKŠICE

Trajanje prava na oslobađanje od obveze plaćanja doprinosa na plaću iznosi godinu dana od početka zaposlenja. Ako radni odnos traje kraće od godinu dana, poslodavac koristi olakšicu u kraćem razdoblju, onoliko koliko je trajao radni odnos.

Radnik koji je već bio u radnom odnosu kod istog poslodavca, pa se nakon prekida ponovo zapošljava, ne smatra se radnikom koji se prvi put zapošljava.

Trajanje razdoblja od godinu dana zaposlenja kod istog poslodavca produžuje se za:

- razdoblje u kojem je radnik ostvarivao pravo na naknadu plaće na teret državnog proračuna, tj. razdoblje u kojem je koristio pravo na rodiljni i roditeljski dopust na temelju Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama i razdoblje u kojem je ostvarivao naknadu plaće za bolovanje uzrokovano ranjavanjem ili ozljedom zadobivenom u Domovinskom ratu; te
- razdoblje u kojem mu radni odnos miruje radi dragovoljnog služenja vojnog roka u oružanim snagama Republike Hrvatske.

Razdoblja za koja radnik ostvaruje pravo na naknadu plaće zbog ostalih razloga spriječenosti za rad (npr. bolovanje zbog komplikacija u trudnoći), niti razdoblja mirovanja radnog odnosa zbog drugih razloga (npr. mirovanje radnog odnosa iz čl. 22. Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama), ne produžuju period od godinu dana za koji poslodavac ima pravo koristiti oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa na plaću.

Ako radniku prije isteka roka od godinu dana od početka zaposlenja prestane radni odnos kod jednog poslodavca, a radnik se zaposli kod novog poslodavca, možda bez i jednog dana prekida, novi poslodavac nema pravo na oslobođenje od plaćanja doprinosa. Olakšica se ne prenosi na novog poslodavca (osim kad se radi o prijenosu ugovora o radu iz čl. 133. Zakona o radu). Nemogućnost prenošenja neiskorištene olakšice kod novog poslodavca dovodi u pitanje cilj zbog kojeg je ovo oslobođenje propisano. Ukoliko je cilj ove mjere olakšavanje stjecanja prvog radnog iskustva mladim osobama, onda je teško opravdati zakonsko rješenje prema kojem promjena poslodavca prije proteka roka od 12 mjeseci, drugom poslodavcu više ne daje pravo na oslobođenje od plaćanja doprinosa na plaću.

4.2. OSOBE BEZ RADNOG ISKUSTVA PRIMLJENE NA STRUČNO OSPOSOBLJAVANJE

Prema čl. 43. st. 1. i st. 3. Zakona o doprinosima poslodavac koji sklopi ugovor s fizičkom osobom radi osposobljavanja te osobe za rad u zanimanju za koje se školovala, kako bi osoba ispunila uvjete za polaganje stručnog ispita i ostvarila nužno radno iskustvo, godinu je dana oslobođen obveze plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje i doprinosa za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu. Oslobađanje od obveze plaćanja ovih doprinosa koristi se u trajanju godinu dana od počeka stručnog osposobljavanja.

Ako osoba primljena na stručno osposobljavanje nakon isteka tog ugovora s istim poslodavcem sklopi ugovor o radu i zasnuje radni odnos, poslodavac također može koristiti olakšicu, ali samo u razdoblju godinu dana računajući od prvog stjecanja statusa osiguranika. Naime, status osobe primljene na stručno osposobljavanje i status radnika u radnom odnosu su izjednačeni u vezi s korištenjem oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa na plaću. To znači da se pri određivanju trajanja olakšice zbrajaju razdoblja stručnog osposobljavanja bez zasnivanja radnog odnosa i razdoblja rada na temelju ugovora o radu, ali samo ako su ostvarena kod istog poslodavca.

4.3. POTPORE OBITELJI NAKON SMRTI RADNIKA

Potpore koje poslodavac isplaćuje radnikovoj obitelji nakon smrti radnika, oslobođene su plaćanja obveznih doprinosa. Radnikovoj se obitelji može isplatiti neoporeziva potpora do 7.500,00 kn[1], a razlika preko tog iznosa oporeziva je porezom na dohodak, ali nema obveze plaćanja doprinosa. Ova je olakšica uvedena u sustav plaćanja obveznih doprinosa isključivo radi pojednostavljenja sustava. Naime, s obzirom da se radi o primitku koji se odnosi na razdoblje nakon smrti osiguranika, obvezne bi doprinose trebalo obračunavati u korist člana obitelji kojem se potpora isplaćuje. Kako bi se pojednostavio postupak obračunavanja i izvještavanja, uvedena je ova olakšica, a time se automatski snižavaju rashodi poslodavca koji nakon smrti radnika isplaćuje potporu njegovoj obitelji u svoti većoj od propisanog neoporezivog iznosa.

Potpora koja se isplaćuje djeci nakon smrti roditelja, ne podliježe plaćanju ni doprinosa, ni poreza na dohodak. Riječ je o novoj olakšici u sustavu oporezivanja dohotka koja se primjenjuje od 1. srpnja 2010. na temelju izmijenjenog Zakona o porezu na dohodak.

[1] Čl. 13. Pravilnika o porezu na dohodak

5. OLAKŠICE ZA POLJOPRIVREDNIKE

Zakon o doprinosima za osobe koje su mirovinski i zdravstveno osigurane temeljem obavljanja djelatnosti poljoprivrede i šumarstva, propisuje i niže osnovice, a nekima od njih i niže stope obveznih doprinosa u odnosu na druge osiguranike koji obavljaju trajnu samostalnu djelatnost. Zakon o doprinosima kategorizira poljoprivrednike u dvije skupine: poljoprivrednike koji nisu porezni obveznici, a mirovinski su i zdravstveno osigurani kao poljoprivrednici te poljoprivrednike koji obavljaju djelatnost poljoprivrede i šumarstva registriranu prema propisima o poljoprivredi i poticajima u poljoprivredi i po toj su osnovi obveznici poreza na dohodak ili poreza na dobit.

Prvoj skupini, poljoprivrednicima koji nisu porezni obveznici, određene su ne samo niže osnovice, nego su im snižene i stope obveznih doprinosa. Oni plaćaju obvezne doprinose po sniženim stopama koje iznose:

- 10% – doprinos za mirovinsko osiguranje, a za osobe koje su osigurane u drugom stupu mirovinskog osiguranja plaća se 5% za sustav generacijske solidarnosti i 5% za sustav kapitalizirane štednje;
- 7,5% – doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje; i
- 0,5% – poseban zdravstveni doprinos za prava u slučaju ozljede na radu i profesionalnog oboljenja.

Dakle, njihove su fiskalne obveze za doprinose gotovo upola manje od obveza drugih samozaposlenih osiguranika.

6. OLAKŠICE ZA SVEĆENIKE I DRUGE VJERSKE SLUŽBENIKE

Svećenici i drugi vjerski službenici obvezno su osigurani u sustavu mirovinskog i zdravstvenog osiguranja i plaćaju obvezne doprinose na najnižu osnovicu određenu u visini 35% prosječne plaće isplaćene za razdoblje siječanj-kolovoz prethodne godine. U vezi s pravima u sustavu zapošljavanja, oni su izjednačeni sa samozaposlenim osobama, nisu osigurani od rizika nezaposlenosti i ne plaćaju doprinos za zapošljavanje.

Za svećenike i druge vjerske službenike također je propisana olakšica u obliku nižih stopa doprinosa, ali različito od poljoprivrednika kojima su snižene stope mirovinskog i zdravstvenog doprinosa, svećenicima je snižen samo doprinos za zdravstveno osiguranje. Doprinos za mirovinsko osiguranje plaćaju po redovnoj stopi od 20%, a doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi koja je upola niža od redovne, tj. po stopi od 7,5%.

7. OSLOBOĐENJA ZA UMIROVLJENIKE

7.1. DRUGI DOHODAK KOJE OSTVARUJU UMIROVLJENICI

Osoba koja je korisnik mirovinskog sustava ne može istovremeno biti i osiguranik u tom sustavu. Stoga umirovljenici mogu zakonito obavljati samo poslove za koje se ne traži zasnivanje radnog odnosa. Rizici eventualne kontrole inspekcije rada su i na strani poslodavca naručitelja takvog posla, ali i na strani umirovljenika kao izvršitelja posla. Ukoliko ovlašteni inspektor procijeni da se radi o poslovima koji s obzirom na narav i vrstu posla imaju obilježje radnog odnosa, smatra se da je umirovljenik sklopio ugovor o radu što obvezuje poslodavca da ga prijavi nadležnim tijelima mirovinskog i zdravstvenog osiguranja, a za umirovljenika ima za posljedicu obustavu isplate mirovine.

Zbog činjenice da su već ostvarili pravo na mirovinu, umirovljenici mogu raditi jedino na ugovor o djelu, a da ne uspostave status osiguranika i da ne izgube pravo na mirovinu. Naime, čl. 90. Zakona o mirovinskom osiguranju propisano je da se umirovljeniku koji zasnuje radni odnos ili počne obavljati djelatnost za koju je zakonom propisano obvezno mirovinsko osiguranje, obustavlja isplata mirovine. Iznimka su samo korisnici invalidske mirovine koji su pravo na mirovinu ostvarili zbog profesionalne nesposobnosti za rad. Njima se u slučaju zasnivanja radnog odnosa ne obustavlja isplata mirovine, ali im se nakon ponovnog uspostavljanja statusa osiguranika u obveznom osiguranju visina invalidske mirovine određuje primjenom nižeg mirovinskog faktora. Dakle, umirovljenici mogu zakonito obavljati poslove za koje je dozvoljeno sklapanje ugovora o djelu i ostvarivati naknadu za rad po ugovoru o djelu, a da ne izgube pravo na mirovinu.

Primici od drugog dohotka koji se isplaćuju umirovljenicima kao naknada za rad po ugovoru o djelu, oslobođeni su plaćanja doprinosa. Isplatitelj naknade može primijeniti ovo oslobođenje samo ako raspolaže dokazom da je primatelj dohotka umirovljenik. Dokaz umirovljeničkog statusa je preslika rješenja kojim je osobi utvrđeno pravo na mirovinu, izdanog od strane tuzemnog ili inozemnog nositelja obveznog mirovinskog osiguranja iz države s kojom Hrvatska primjenjuje međudržavni ugovor o socijalnom osiguranju.

Prema propisima o doprinosima, umirovljenikom se smatra: korisnik starosne mirovine; korisnik prijevremene starosne mirovine; korisnik invalidske mirovine zbog opće nesposobnosti za rad; korisnik invalidske mirovine zbog profesionalne nesposobnosti za rad koji nije u radnom odnosu s punim ili nepunim radnim vremenom, niti ne obavlja samostalnu djelatnost; udovica i udovac korisnici obiteljske mirovine te korisnik mirovine iz države s kojom Hrvatska primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju.

U smislu korištenja oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa pri isplati primitka od drugog dohotka, umirovljenikom se ne smatra: korisnik invalidske mirovine zbog profesionalne nesposobnosti za rad, koji uz mirovinu radi u punom ili u nepunom radnom vremenu (tada mu je invalidska mirovina određena mirovinskim faktorom 0,5 ili 0,6667); dijete korisnik obiteljske mirovine (djeca do 15 godina starosti su oslobođena obveze plaćanja doprinosa prema drugoj odredbi Zakona o doprinosima) te korisnik mirovine iz države s kojom Hrvatska ne primjenjuje međudržavni ugovor o socijalnom osiguranju.

Iz bruto primitka koji se isplaćuje umirovljeniku obračunava se i usteže 25% poreza na dohodak i možebitni prirez. Umirovljenici su oslobođeni plaćanja doprinosa na primitke od drugog dohotka, a naručitelj posla za kojeg obavljaju poslove oslobođen je plaćanja doprinosa na primitak od drugog dohotka koji isplaćuje umirovljeniku. Zbog oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa iz primitka i doprinosa na primitak od drugog dohotka, radno angažiranje umirovljenika fiskalno je privlačnije od zasnivanja radnog odnosa. Nema dostupnih podataka kojima bi se to potkrijepilo, ali na tržištu rada ima pojava koje ukazuju da se zbog fiskalne privlačnosti rad umirovljenika sve više koristi u zamjenu za rad u radnom odnosu.

7.2. UMIROVLJENICI KOJI OBAVLJAJU DOMAĆU RADINOST ILI SPOREDNO ZANIMANJE

Na temelju Zakona o obrtu umirovljenici mogu obavljati domaću radinost ili sporedno zanimanje i istovremeno nastaviti primati mirovinu. Od dohotka koji ostvaruju na taj način, ne plaćaju obvezne doprinose.

Domaća radinost definirana je kao izrada pojedinih proizvoda koje obavlja fizička osoba kod kuće, osobnim radom. U domaćoj radinosti mogu se izrađivati samo proizvodi s posebne *Liste proizvoda* propisane Pravilnikom o obliku i načinu vođenja odobrenja za obavljanje domaće radinosti ili sporednog zanimanja s listama proizvoda i usluga kojeg je donio ministar nadležan za gospodarstvo, rad i poduzetništvo, a na prijedlog Hrvatske obrtničke komore. Na *Listi proizvoda koji se mogu izrađivati u domaćoj radinosti* proizvodi su čija izrada ne zahtijeva

posebne mjere zaštite zdravlja, posebne sanitarne i druge uvjete, niti zahtijeva da se poslovi obavljaju u prostorijama koje moraju udovoljavati određenim tehničkim standardima, kao što je izrada užadi, konopaca i mreža, izrada tila i čipke, pozamanterije i veza ručnim radom, ručna izrada gornjih dijelova obuće i papuča, proizvodnja predmeta od pluta, slame i drugih pletarskih materijala, proizvodnja sjenila za svjetiljke, izrada suvenira, ručno oslikavanje predmeta od stakla i dr.

Sporedno zanimanje određeno je kao obavljanje određenih usluga održavanja i popravaka, a *Lista usluga koje se mogu obavljati kao sporedno zanimanje*, također je propisana Pravilnikom. *Lista usluga koje se mogu obavljati kao sporedno zanimanje* uključuje sakupljanje žaba i puževa, sakupljanje šumskih plodova i ljekovitih trava, usluge popravaka opreme za kampiranje, popravak cerada, popravak različitih drvenih proizvoda, popravak kovčega, popravak nakita, popravak bicikla, sitne popravke u stanovima i sl. Za razliku od domaće radinosti za koju se ne postavljaju uvjeti stručne spreme, za obavljanje sporednog zanimanja fizička osoba mora udovoljiti posebnim uvjetima propisanim Zakonom o obrtu.

Umirovljenik koji želi obavljati domaću radinost ili sporedno zanimanje prijavljuje se županijskom uredu za poslove gospodarstva odnosno nadležnom uredu grada Zagreba sa zahtjevom za izdavanje odgovarajućeg odobrenja. Ako osoba udovoljava traženim uvjetima, nadležni će ured izdati pisano odobrenje, ali ne i izdati obrtnicu. Obrtnica se izdaje samo osobama koje osnivaju obrt, a izdana odobrenja vode se u posebnoj evidenciji u nadležnom uredu državne uprave. Kopija izdanog odobrenja dostavlja se Poreznoj upravi.

Zakon o obrtu izričito propisuje da umirovljenici obavljanjem domaće radinosti i sporednog zanimanja ne stječu svojstvo osiguranika u obveznom mirovinskom osiguranju. Sukladno tomu, prema Zakonu o doprinosima oni više ne plaćaju doprinose (do 31. prosinca 2008. plaćali su doprinose prema pravilima određivanje doprinosa za drugu djelatnost).

7.3. UMIROVLJENICI POLJOPRIVREDNICI

Umirovljenici mogu obavljati poljoprivrednu djelatnost i istovremeno koristiti pravo na mirovinu, čak i ako su od djelatnosti poljoprivrede obveznici poreza na dodanu vrijednost odnosno obveznici poreza na dohodak, bez obveze plaćanja doprinosa. Ovo se određenje nekoliko godina primjenjivalo „prešutno“, bez uporišta u propisima, da bi od 1. siječnja 2009. bilo ugrađeno kao iznimka u propise o obveznim doprinosima.

8. IZNIMKE ZA ODREĐENE PRIMITKE OD DRUGOG DOHOTKA

Pravilo je da primici koji se ne smatraju dohotkom ili ne oporezuju porezom na dohodak, automatizmom ne podliježu ni plaćanju doprinosa za obvezna osiguranja. Naime, u temeljnim odredbama Zakona o doprinosima utvrđeno da se drugim dohotkom koji podliježe plaćanju obveznih doprinosa smatraju primici koji po toj osnovi podliježu plaćanju poreza na dohodak.

Uz ovo opće načelo, čl. 209. Zakona o doprinosima utvrđena su i dodatna oslobođenja od plaćanja obveznih doprinosa i na određene primitke koji podliježu plaćanju poreza na dohodak. Obvezni doprinosi se ne obračunavaju i ne plaćaju na sljedeće vrste drugog dohotka:

- naknade za isporučeno umjetničko djelo, pri čemu se pod tom naknadom podrazumijeva primitak isplaćen fizičkoj osobi za isporuku umjetničkog djela za koje primatelj naknade isplatitelju pribavi odgovarajuću potvrdu mjerodavne strukovne umjetničke udruge ili ovlaštene agencije iz koje je razvidno da je riječ o umjetničkom djelu, a popis mjerodavnih umjetničkih udruga i ovlaštenih agencija utvrđuje Ministarstvo financija,

- naknade za iskorištavanje autorskog prava, pri čemu se pod autorskom naknadom podrazumijevaju primici isplaćeni fizičkoj osobi za isporuku autorskog djela na temelju Zakona o autorskom pravu i srodnim pravima, uz uvjet da je autorskopravni ugovor zaključen u pisanom obliku odnosno uz uvjet da se radi o nakladničkom ugovoru, ugovoru o izvođenju autorskog djela, ugovoru o scenskom prikazivanju autorskog djela ili ugovoru o stvaranju autorskog djela po narudžbi (iznimno se ne traži pisana forma ugovora o autorskom djelu za nakladnički ugovor o izdavanju članaka, crteža i drugih autorskih priloga u dnevnom i periodičnom tisku ili publikacijama[2]),
- nagrade učenicima i redovitim studentima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja, uz uvjet da se za svaku osobu kojoj se isplaćuje nagrada osigura odgovarajuća isprava ili ugovor zaključen sa školom odnosno učilištem o upućivanju učenika odnosno redovitog studenta na obvezan praktičan rad ili naukovanje,
- primici učenika i studenata za rad preko ovlaštenih posrednika**,**
- stipendije, uz uvjet da se prije početka isplate s primateljem zaključi ugovor u pisanom obliku ili izda rješenje (odluka) kojim se utvrđuje pravo na stipendiju, te uz dodatni uvjet da stipendista za svaku školsku godinu pribavi dokaz o statusu učenika srednje škole ili redovitog studenta,
- sportske stipendije, uz uvjet da se prije početka isplate s primateljem zaključi ugovor u pisanom obliku ili izda rješenje (odluka) kojim se utvrđuje pravo na stipendiju prema propisima o sportu,
- potpore isplaćene obitelji za slučaj smrti radnika, uz uvjet da se radi o bivšem radniku isplatitelja potpore,
- renta koju bivši poslodavac po sudskoj presudi isplaćuje članu obitelji bivšeg radnika,
- pomoći za školovanje djece do 15. godine života, odnosno do završetka osmogodišnjeg školovanja, koje se isplaćuju djeci bivših radnika i djeci poginulih ili nestalih branitelja,
- primitak za rad djece mlađe od 15 godina,
- stalne mjesečne nagrade koju redoviti članovi Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti primaju prema posebnim propisima,
- naknade športskim sucima i delegatima za sudjelovanje na natjecanjima amaterskih športskih klubova, prema kriterijima uređenima propisom koji donosi ministar financija na prijedlog ministra obrazovanja, znanosti i sporta,
- primici po osnovi drugog dohotka isplaćeni nasljedniku, a koji se prema propisima o mirovinskom osiguranju odnose na staž osiguranja ostavitelja do njegove smrti,
- novčana naknada koju tijelo nadležno za mobilizaciju isplaćuje mobiliziranom nezaposlenom građaninu, i
- primici od drugog dohotka koji se isplaćuju umirovljenicima, kao što je obrazloženo pod naslovom 7.

Zanimljivo je da je obveza plaćanja doprinosa na primitke koje fizičke osobe ostvaruju izvan radnog odnosa i mimo registrirane djelatnosti uvedena u sustav obveznih doprinosa od 1. siječnja 2003. s ciljem fiskalnog približavanja troškova rada u radnom odnosu i troškova obavljanja poslova izvan radnog odnosa, kao jedna od mjera poticanja zapošljavanja nezaposlenih osoba. Od tada se svakom izmjenom Zakona o doprinosima proširuje krug oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa na primitke od drugog dohotka, što ukazuje na postepeno napuštanje prvotno postavljenog cilja.

[2] Tzv. mali nakladnički ugovor (čl. 59. Zakona o autorskom pravu i srodnim pravima).

9. NAKNADE KOJE TERETE SREDSTVA DRŽAVNIH FONDOVA

Naknade za bolovanje nastavno do 43. dana bolovanja, za bolovanje zbog ozljede na radu i profesionalnog oboljenja, za bolovanje zbog kompilacija u trudnoći i naknade za rodiljni i roditeljski dopust koju osiguranici ostvaruju na teret Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, ne podliježu plaćanju obveznih doprinosa, osim doprinosa za mirovinsko osiguranje individualne kapitalizirane mirovinske štednje. Taj se doprinos plaća samo za osiguranike osigurane u drugom stupu obveznog mirovinskog osiguranja, a obveznik plaćanja je Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje bilo na teret sredstava Zavoda ili na teret državnog proračuna. Doprinos se obračunava po stopi od 5% na osnovicu neto naknade koja se isplaćuje osiguraniku – korisniku određenog prava. Ostali doprinosi se ne plaćaju.

Osiguranici tijekom razdoblja ostvarivanja prava na naknadu plaće ostvaruju mirovinski staž i sva druga socijalna prava, iako ni oni sami, niti državne institucije za njih ne uplaćuju doprinose.

10. „SKRIVENE“ OLAKŠICE ZA RADNIKE KOJIMA POSLODAVAC NE UPLAĆUJE DOPRINOSE

Osiguranici koji su mirovinski i zdravstveno osigurani temeljem radnog odnosa ne snose posljedice neplaćanja onih doprinosa koji se naplaćuju kao javni prihod. Iako doprinosi nisu plaćeni, radnici imaju pravo na mirovinski staž i sva prava iz zdravstvenog osiguranja. Riječ je o pogodnosti koja je uređena propisima koji uređuju sustave obveznih socijalnih osiguranja, a ne Zakonom o doprinosima. Tako je Zakonom o mirovinskom osiguranju određeno da se u mirovinski staž uračunava razdoblje provedeno u radnom odnosu, a ne uvjetuje se da za to cijelo razdoblje moraju biti uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje. Isto su tako Zakonom o obveznom zdravstvenom osiguranju propisana prava osiguranika osiguranih temeljem radnog odnosa i način ostvarivanja tih prava, bez uvjetovanja uplaćenim doprinosima.

Iz ovoga bi se olako mogao izvesti zaključak da za radnike nema nikakvih posljedica zbog neplaćanja doprinosa. Iako nema pravnih posljedica za pojedinca, nastaju posljedice za sve osiguranike. Vjerojatno i zbog takvih zakonskih pravila, pojava neplaćanja doprinosa galopirajuće raste i ugrožava sigurnost svih korisnika sustava socijalnih osiguranja.

Kad je riječ o neuplati doprinosa za drugi obvezni mirovinski stup, osiguranici kojima na njihov osobni račun nije uplaćen doprinos izravno su oštećeni. U sustavu drugog stupa nema solidarnosti, osiguranike ne štiti institut minimalne mirovine, a svota buduće mirovine izravno ovisi u uplaćenim doprinosima. Slikovito rečeno, ako je uplata doprinosa nula kuna i mirovina iz drugog stupa iznositi će nula kuna.

Obrtnici, slobodna zanimanja, poljoprivrednici i drugi osiguranici koji su sami za sebe obveznici plaćanja doprinosa, ostvaruju socijalna prava samo na temelju plaćenih doprinosa. U mirovinski staž im se priznaju samo razdoblja za koje su plaćeni doprinosi, a ako duguju zdravstvene doprinose ograničava im se pravo na liječenje i nemaju pravo na naknadu za bolovanje.

11. ZAKLJUČAK

Olakšice i oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa za socijalna osiguranja trebale bi doprinositi poticanju gospodarske aktivnosti i fiskalnom rasterećenju određenih društvenih skupina za koje postoji interes za olakšavanjem njihovog socijalnog položaja. Sistematizirani prikaz važećih propisa pokazuje da je u uvođenju olakšica bilo stihijnosti, a za neke nisu sasvim jasno koji se ciljevi trebaju postići takvim olakšicama. Kako svako oslobođenje i iznimka od obveze plaćanja socijalnih doprinosa prevaljuje teret financiranja socijalnih prava na one koji

plaćaju propisana javna davanja, nameće se potreba preispitivanja broja i opsega propisanih olakšica i oslobođenja, s ciljem njihova smanjivanja.

Ključnim se nameće potreba ustrojavanja mehanizma praćenja broja osiguranika za koje se koristi olakšica i oslobođenje od obveze plaćanja doprinosa, te praćenja po tom osnovu propuštenih javnih prihoda.

LITERATURA

Pravilnik o doprinosima, NN 2/09, 9/09-ispr., 97/09 i 25/11. Zagreb: Narodne novine.

Pravilnik o obliku i načinu vođenja odobrenja za obavljanje domaće radinosti ili sporednog zanimanja s listama proizvoda i usluga, NN 100/07, 132/08, 93/09, 7/11 i 82/11. Zagreb: Narodne novine.

Pravilnik o porezu na dohodak, NN 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09-ispr., 146/09, 123/10 i 137/11. Zagreb: Narodne novine.

Šnajder, T., 2011. „Izmjene i dopune Zakona o doprinosima“. *Računovodstvo i financije*, (3), 78-81.

Zakon o autorskom pravu i srodnim pravima, NN 167/03, 79/07 i 80/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o doprinosima, NN 84/08, 152/08, 94/09 i 18/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o doprinosima za obvezna osiguranja, NN 147/02 i 177/04. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o mirovinskom osiguranju, NN 102/98, 127/00, 59/01, 109/01, 147/02, 117/03, 30/04, 177/04, 92/05, 43/07, 79/07, 35/08, 40/10, 121/10 i 130/10-proč. tekst i 61/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o obrtu, NN 7/93, 90/96, 102/98, 64/01, 71/01 i 49/03-proč. tekst, 68/07 i 79/07-ispr. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju, NN 150/08, 94/09, 153/09, 71/10, 139/10 i 49/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na dohodak, NN 177/04, 73/08, 80/10 i 114/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom, NN 143/02 i 33/05. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o radu, NN 149/09 i 61/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama, NN 85/08, 110/08-isp. i 34/11. Zagreb: Narodne novine.

Zuber, M., 2011. „Oslobođenje od doprinosa na plaću za radnike koji se prvi put zaposle“. *Računovodstvo i financije* (4), 87-90.

Zuber, M., 2011. „Rad po ugovoru o djelu i drugi oblici rada bez zasnivanja radnog odnosa. *Računovodstvo i financije* (7), 43-52.

RELIEFS, EXEMPTIONS AND EXCEPTIONS TO THE OBLIGATION TO PAY SOCIAL CONTRIBUTIONS

MARIJA ZUBER

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H21

SUMMARY

This paper provides an overview of reliefs, exemptions and exceptions to the payment of social security contributions according to the laws in force in Croatia. Despite the fact that the obligation to pay social security contributions corresponds with the rights within the mandatory social security systems, the regulations provide for exceptions for employers hiring employees with no work experience, for farmers, religious officers, pensioners, and for some other forms of income. Due to the large number of tax reliefs, it is necessary to collect and monitor data on the number of insured persons to whom the reliefs are provided and on the amounts of uncollected public revenues, in order to assess the effects of prescribed reliefs and exceptions.

Keywords: contributions, social security, relief, exemption

PRAVNI STATUS POREZNIH IZDATAKA: STANJE I PERSPEKTIVE

TEREZA ROGIĆ LUGARIĆ I JASNA BOGOVAC
PRAVNI FAKULTET ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: H25, H70
doi: 10.3326/bpi.2012.14

SAŽETAK

Od kraja prošlog stoljeća primjetna je rastuća pozornost koju države posvećuju poreznim izdacima. Danas su te mjere u uporabi u velikom broju zemalja usprkos primjetnim razlikama u njihovu definiranju. Specifičnost tih mjera ogleda se i u njihovim različitim aspektima - primjerice ekonomskim, politološkim, pravnim. U ovom radu težište je upravo na pravnim aspektima poreznih izdataka, ponajprije poreznopravnim. U prvom dijelu rada autorice analiziraju pojam poreznih izdataka a potom slijedi poredbenopravni kontekst s posebnim osvrtom na francusko pravo. Završni dio rada posvećen je osvrtu na porezne izdatke u Republici Hrvatskoj pri čemu autorice ukazuju na moguće pravce zakonskih izmjena i poboljšanja.

Ključne riječi: porezni izdaci, porezno pravo, zlouporaba, nadzor, Hrvatska

1. UVOD

Pojam poreznih izdataka moguće je uže povezati s pojmom fiskalnog intervencionizma ili fiskalnih poticaja: jednom od fiskalnih politika koje ciljaju na regulaciju ekonomije. Vremensko izvorište naznačenih pojmova jest 20. stoljeće ili od kada je uloga države evoluirala od jednostavnih *kraljevskih* uloga do uloge države providnosti (Albert, Pierre i Richer, 2007: 316). U tom je kontekstu nastao i predložak poreznih izdataka, novi pojam oblikovan iz brige i nastojanja mjerenja stvarnih učinaka i troškova mjera fiskalnog intervencionizma (Bienvenu i Lambert, 2010: 197). Sam je pojam nastao krajem 60-tih godina u SAD-u.[1] Unatoč metodološkim poteškoćama u njihovu mjerenju, u uporabi su u brojnim zemljama OECD-a što se jednim dijelom objašnjava padom uporabe ostalih ekonomskih instrumenata[2]; ne postoji niti jedan ekonomski sektor koji ne *promovira* defiskalizaciju kako bi potaknuo potražnju (Bouvier, 2010:212). U Francuskoj, primjerice, broj različitih vrsta poreznih izdataka od 70-tih godina narastao je, prema zadnjim dostupnim podatcima, na više od 400 (Conseil des impots, 2003) pri čemu valja istaknuti da je Francuska europska zemlja s gotovo najvećim brojem poreznih izdataka; u Španjolskoj ih je 300, u Kanadi 225, u Njemačkoj 175, a u Velikoj Britaniji 140. No gotovo se obrnuta slika dobiva mjerenjem njihova udjela u BDP-u. U Kanadi je njihov udio veći od 16%, u Velikoj Britaniji 15,5% dok su Francuska i Njemačka na dnu sa 4 odnosno 2%.

Imajući u vidu *ratio* poreznih izdataka nije zacijelo netočno ustvrditi kako su u žarištu proučavanja poreznih izdataka ponajprije njihovi (ekonomski) učinci. Naime, ovakav način intervencije – djelovanje poreza u nefiskalnim ciljevima ili u ulozi „cikličkog regulatora“, s druge se strane „prevode“ gubitkom proračunskih prihoda. Drugačije rečeno ako je njihove troškove i

[1] Prvi je put taj pojam upotrijebio Stanley Surrey 1967. godine.
[2] Primjerice monetarne politike, v. Leroy (2010).

moguće procijeniti (u smislu manjka dobiti za fiskus), njihov stvarni učinak na ekonomske i društvene strukture i ciljeve zbog kojih su i oblikovani puno je složenije mjeriti[3] (Collet, 2009:183). Na tom se tragu ističe u pojedinim zemljama još uvijek ograničena mogućnost, posebice u smislu pravnih instrumenata, vrednovanja stvarnih učinaka poreznih izdataka. S druge strane, obzirom na prethodne izložene brojke i raznolikost političkih ciljeva, odmah je moguće istaknuti dvojbu i postaviti pitanje u kojim se sve oblicima fiskalni pokloni (Collet, 2009:181) javljaju u današnjim poreznim zakonodavstvima. Dodatan pak problem koji se nameće jest složenost i nepreglednost relevantnih pravnih normi što može potaknuti i dalje prijepore, posebice u dijelu usklađenosti s temeljenim načelima i standardima poreznog postupka; primjerice pravičnosti ali i pravne sigurnosti i „normalnosti" u pravu. Stoga, ne zanemarujući ekonomske ili političke aspekte ove metode, ona je i prijeporna za porezno pravo obzirom da može biti važan čimbenik preobrazbe samog pravnog predloška (Bienvenu, Lambert u: Albert, Pierre i Richer, 2007:317). Dopušteno je postaviti pitanje što je pravilo ili što bi trebalo biti pravilo u poreznom pravu vrednujući učinke ovih različitih mjera, njihovu nužnost ili korist (Albert, Pierre i Richer, 2007:317).

Na tragu prijašnjih odlomaka moguće je ukratko oblikovati cilj rada: istražiti u kojim se sve normativnim oblicima porezni izdaci javljaju u današnjim poredbenopravnim sustavima, kakve su tendencije i temeljne pravne dvojbe koje se pritom javljaju i mogući pravni instrumenti na tragu njihova rješavanja te „opremljenost" zakonodavstva Republike Hrvatske (RH) u tom kontekstu. Na tom će tragu sam rad biti sastavljen od slijedećih cjelina: (i) uvodni dio, (ii) o pojmu i klasifikaciji poreznih izdataka, (iii) osvrt na porezne izdatke u usporednim pravnim sustavima te (iv) osvrt na položaj poreznih izdataka u poreznom pravu Republike Hrvatske.

2. O POJMU I KLASIFIKACIJI POREZNIH IZDATAKA

Premda u uporabi već više od 20-tak godina, jedno od prijepornih točaka vezanih uz porezne izdatke jest sama definicija pojma što može gotovo onemogućiti poredbenu analizu poreznih izdataka, ali i točan podatak o broju poreznih izdataka u pojedinim zemljama (Tax expenditures in Nordic countries, 2009). Svojevrsno ishodište definicije poreznih izdataka jest sam pojam poreza: ponajprije jedno od osnovnih obilježja poreza jest da služi za podmirivanje javnih rashoda[4]. No istodobno, porezi mogu imati i druge, ekonomske ili socijalne ciljeve ili drugačije rečeno ulogu *taktičkog oružja* (Hispalis u: Collet, 2009:179). Premda to nije uvijek jednostavno, potrebno je razlikovati dva slučaja ovisno o tome ima li fiskalno pravilo za cilj odvraćanje od ili poticanje određenog ponašanja[5]. Upravo je u ovom potonjem slučaju moguće govoriti o poreznim izdacima (Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009:35). Na tom je tragu pojam

[3] Koliko će neke mjere ekonomske politike imati učinka, nije baš jednostavno u potpunosti dokazati. Ponajprije, potrebno je dovoljno odmaka od početka primjene poreznih izdataka kako bi se ostavilo dovoljno vremena poreznim obveznicima upoznati se s poreznim propisima, planirati njihovo korištenje i urediti svoje poslovne odnose na način da optimalno (znači koliko im to realne poslovne okolnosti dopuštaju) implementiraju neke od olakšica u svoje aktivnosti. Osim toga, budući da se u tom relativno dugom vremenskom periodu, događaju stalne promjene u okruženju, kako na globalnom, tako na makroekonomskom državnom i industrijskom i mikroekonomskom planu, teško je utvrditi koja od promijenjenih činjenica u kojem obujmu djeluje na korištenje konkretnih poreznih olakšica, te koliko bi se koristile neke druge olakšice da upravo tih korištenih nije bilo, ili kako bi poduzetnici uredili svoje poslovne odnose da dotičnih olakšica nije bilo te, možda, na neki drugi način porezno planirali smanjenje svojih poreznih obveza.

[4] Ne postoji jedinstvena definicija poreza; na tom se tragu porezi pobliže određuju pomoću određenih obilježja, najčešće njih šest; v. Jelčić i sur., 2008.

[5] U ovom slučaju riječ je o „drugoj strani" postizanja željenog ponašanja nastojeći odvratiti porezne obveznike od određenog ponašanja umjesto da ga zabrani; u ovom su slučaju pravni mehanizmi prije na tragu klasičnog poimanja poreza negoli njegove uporabe u smislu regulacije ali s jednom važnom značajkom: porez ima uračunat učinak odvraćanja; primjerice upravo područje zaštite okoliša mobilizira velik broj mehanizama odvraćanja temljem načela zagađivač plaća (v. Collet, 2009).

poreznih izdataka (*dépense fiscal*) prema potonjim autorima nužno razumjeti šire od samog poreznog poticaja (*incitation*). On predstavlja trošak svih fiskalnih olakšica u svim oblicima, koji se upotrebljavaju u političkom okviru, a za stanovite ekonomske ili socijalne ciljeve[6] i u kojima su sadržane mjere odricanja, potpunog ili djelomičnog, od „javne moći oporezivanja". Naime, umjesto da zabranjuje određena ponašanja viđena negativnim, zakonodavac ide u suprotnom pravcu, „nadoknađujući" stanovite izbore poreznog obveznika ili umanjujući dužni iznos poreznog obveznika koji je odgovorio na poticaj ili uvodeći predloške „odstupanja od pravila" za obveznike koji usvoje „društveno poželjno" ponašanje (Collet, 2009). Upravo je ovaj predložak „odstupanja od pravila" razlog što se područje poreznih izdataka u francuskom pravu označava složenicom „porezni sustav odstupanja" (*fiscalité dérogatoire*). U tom kontekstu ilustrativan je teorijski sažetak autora Chambauda (u: Albert, Pierre i Richer, 2007:317) o meta poreznom sustavu intervencionizma. No taj predložak nije ekskluzivnost francuskog prava. Prema jednom pristupu (Jacobsen i sur., 2009; OECD, 2010) to je jedna od ključnih definicija poreznih izdataka: kao odstupanje od normalne porezne strukture često označavane mjernim ili referentnim poreznim sustavom: čistim poreznim sustavom usmjerenim na prikupljanje prihoda, temeljenog na načelima neutralnosti i pravičnosti (Jacobsen i sur., 2009:6). U srži spomenutog pristupa jest identifikacija poreznih izdataka usporedbom aktualnog i (relevantnog) normativnog poreznog sustava. Mjerna ili referentna porezna struktura je pak dobivena uporabom teorijskih postulata i primijenjene porezne strukture (primjerice princip neto svefaznog poreza jest teorijska pozadina za mjernu strukturu poreza na dodanu vrijednost). Uobičajeni elementi koji sačinjavaju mjernu poreznu strukturu jesu, primjerice, porezne stope, porezni obveznik, razdoblje oporezivanja, računovodstvena načela pa i stanovita oslobođenja.[7] No, upravo je viđenje mjerne porezne strukture na prethodno opisani način posljednjih godina izloženo kritikama (Jacobsen i sur., 2009; OECD, 2010). U praksi, definiranje poreznih izdataka je teško jer se neke porezne mjere ne mogu nesporno označiti dijelom mjerne porezne strukture ili njezinim izuzetkom (Whitehouse u: OECD, 2010:12). Stoga premda se u većem broju zemalja koristi, barem načelno, srodna metodologija i okvirna definicija (koliko je vidljivo najčešće se pojavljuju sljedeći elementi definicije: odstupanje od općeg (mjernog pravila), gubitak prihoda, korist ima određena skupina poreznih obveznika), razlike ponajviše izviru iz načina na koji su one primijenjene u praksi što znatno otežava međusobne usporedbe; na tom će tragu ilustrativno poslužiti odjeljci u nastavku. U Francuskoj je pojam poreznih izdataka službeno uveden u proračunske dokumente Zakonom iz 1980. godine kojim se Vlada obvezuje „svake godine u dodatku pod nazivom „Ciljevi i sredstva" preispitati sustav poreznih izdataka i to posebice za nove a posebice za već aktualne izdatke kao i utvrđene rezultate". Upravo su u tom dodatku definirani porezni izdaci kao zakonske odredbe koji znači za državu gubitak prihoda, a s druge strane za obveznika olakšicu, ublažavanje njegove porezne obveze u odnosu na onu koja bi bila utvrđena primjenom pravne norme odnosno temeljnih načela francuskog prava (Conseil d´impot, 2003). Za razliku od francuskog načina, u pojedinim je zemljama definicija prilično detaljna ali ne nužno temeljena na načelima (npr. Kanada, Velika Britanija, SAD). U Finskoj je definicija poreznih izdataka temeljena na izvješću radne skupine kojeg je objavilo Ministarstvo financija 1988., a sam se pojam odnosi na neizravnu pomoć ugrađenu u porezni sustav ili, drugačije rečeno, kada porezni propisi odstupaju od osnovne strukture oporezivanja (mjerne porezne strukture),[8] a s ciljem podrške (Jacobsen i sur., 2009:35).

Norveška pak definicija počiva na pojmu poreznih izdataka (poreznih kazni) koji su definirani kao izuzeća od općeg pravila u poreznom sustavu a koji ima za posljedicu niže (više)

[6] Prema Leroyu (2010:288) ekonomske ciljeve ima 65% poreznih izdataka a socijalne ciljeve njih 35%.
[7] Primjerice ako su motivirana redistribucijom dohotka.
[8] Pritom je mjerna struktura srodna pretežitom poreznom sustavu; kada se mijenja potonji mijenja se i mjerni porezni sustav.

oporezivanje zahvaljujući blažem (jačem) oporezivanju stanovitih skupina ili djelatnosti. Potonja definicija je razmjerno široka i temeljena na općem poreznom sustavu (….) nema uporabe normativnog poreznog sustava. Mjerni porezni sustav je pak definiran u dodatku Nacionalnom Proračunu 2001.: osobe, djelatnosti, dobra (..) u jednakom položaju moraju biti oporezovana primjenom jednakih načela. Izuzeća od ovog pravila su porezni izdaci ili porezne kazne, osim ako to odstupanje nije opravdano praktičnim ili kakvim drugim višim razlozima (Jacobsen i sur., 2009:40).

Uvodno je već naznačeno kako je jedan od prijepora svezanih uz porezne izdatke množina pravnih tehnika koje dopuštaju primjenu fiskalnih poklona (Collet, 2009:181). Na tom je tragu poreznim izdatcima moguće označiti: olakšice (*allowances)* – iznosi odbijeni od mjerne strukture radi izračuna porezne osnovice; izuzeća (*exemptions*) – iznosi isključeni iz porezne osnovice; snižene stope (*rate relief*) – snižena stopa primijenjena za skupinu poreznih obveznika ili oporezivu djelatnost; odgoda poreza (*tax deferral*) – odgoda plaćanja poreza; porezni krediti (*credits*) – iznosi odbijeni od porezne obveze. Srodnu klasifikaciju iznosi i Collet (2009). Osim što on posebice navodi stopu ubrzane amortizacije. Isti autor dijeli porezne izdatke i obzirom na vrijeme uporabe, razlikujući tako stalne i privremene porezne izdatke. Conseil d´impot (2003:151) pak, s ciljem boljeg poznavanja poreznih izdataka, predlaže razlikovanje strukturnih poreznih olakšica od mjera koje čine instrumente posebnih javnih politika. Temeljna je razlika između tih dviju skupina u domašaju i cilju; tako su strukturne olakšice „šireg domašaja“ i ugrađene kako bi odgovorile na porezne ciljeve dočim su ove druge mjere specifične; njihovi ciljevi nisu isključivo porezni prije je riječ o podupiranju stanovitih javnih politika.

3. POREZNI IZDACI U POREDBENOPRAVNOM KONTEKSTU

Kao što je već uvodno naznačeno, temeljne pravne dvojbe vezane uz porezne izdatke svezana su s dva pravna područja: proračunskim i poreznim pravom. U tom je kontekstu ilustrativan i slijedeći teorijski sažetak. Ima li se u vidu vremenski začetak samog pojma, porezni izdaci ozbiljna su briga proračunskih i poreznih analitičara već više od polovice stoljeća. Razlog tomu jest što porezni izdaci mogu imati negativne učinke i na proračunsku i na poreznu politiku (OECD, 2010). Naznačeno posebice dobiva na važnosti imajući u vidu stalan rast uporabe poreznih izdataka. No, ipak Castagnede (2010:65) tvrdi da su u općem kontekstu stanjivanja definicije slobodnog prostora državnih fiskalnih politika (…) međunarodne fiskalne politike, odsada i pod nadzorom, nužno pozvane na stanoviti gubitak intenziteta (…) to ne znači da su ih države napustile nego bi ih trebale primjenjivati sukladno obnovljenoj metodologiji (…) to se posebice tiče politika temeljnih na poreznim izdacima (…).

Jedno od ključnih pitanja u području proračunskog prava jesu pitanja sustavnog praćenja i vrednovanja poreznih izdataka, posebice obzirom na njihove neizravne učinke. Vrednovanje poreznih izdataka trebalo bi biti sastavnicom napora za fiskalnom konsolidacijom, do koje može ili ne mora doći pod utjecajem fiskalnih pravila ili proračunskog procesa (OECD, 2010:14). Na tom se području, posebice u posljednje vrijeme, ističu poboljšanja; niz zemalja obraća sve veću pozornost na porezne izdatke, imaju ili tek razvijaju načine praćenja poreznih izdataka (primjerice u obliku dodataka proračunskom dokumentu ili izvješćima posebnih tijela). No, da su potrebna i moguća daljnja nastojanja svjedoči i sljedeći ulomak: Vrednovanje poreznih izdataka u Francuskoj je još uvijek ograničeno što ne dopušta Parlamentu provjeru podudaraju li se politički ciljevi poreznih izdataka sa željenim učincima. Više od uvida u broj tih mjera – što je izloženo u proračunskom dodatku – potrebno je podrobnije definiranje ciljeva i sustavniji razvoj pokazatelja njihovih rezultata što bi dopustilo administraciji analizu stvarnog domašaja tih mjera (Collet, 2009:183).

No, ne zanemarujući pritom važnost poreznih izdataka u kontekstu proračunskog prava, u ovom će radu naglasak biti na poreznim izdacima u okviru poreznog prava i to u perspektivi svojevrsnog pravnog predloška. Jer, ako se pomisli odmah na učinke poreznog sustava poticanja vrlo se često zaborave učinci slaganja koji povlače za sobom nastavljanje općih normi poreznog sustava (Bienvenu i Lambert, 2010:193). U ovom dijelu, poredbenopravnom kontekstu, podrobnije su analizirani porezni izdaci u francuskom poreznom pravu. Dva su pritom razloga: jedan je iznijet uvodno, riječ je o zemlji s velikim brojem poreznih izdataka. Također, hrvatsko je upravno pravo (a kojeg je porezno pravo poseban dio) dijelom prožeto i francuskim utjecajem - dakle postoji stanovita srodnost u pojedinim pravnim rješenjima i institutima.

Prethodno je već izloženo kako se porezne izdatke označuje i poreznim mjerama odstupanja. Identifikacija tih mjera pretpostavlja jasnu percepciju što je normalnost u pravu (..) ona poziva na promišljanje o osnovnoj strukturi svake odredbe (Bienvenu i Lambert, 2010:197). U francuskom poreznom pravu, pojam se poreznih izdataka ponajprije promatra u okviru šireg okvira - fiskalne regulacije. Collet (2009) naznačuje kako je taj pojam iskrsnuo posljednjih godina u pravnom rječniku, premda ne postoji suglasje oko njegovog značenja niti koristi. Sam pak pojam okuplja više različitih tehnika koje imaju stanovita zajednička obilježja, a jedno od njih jest drugačije viđenje pravne norme. Tako prema klasičnom poimanju norme pojedinac mora nešto učiniti ili se suzdržati od nečeg drugog, pod prijetnjom kazne. Sama regulacija međutim „omekšava“ izloženu strogoću, primjerice, otvarajući mu prostor slobode odnosno izbora ili obrnuto postavljajući mu granice ali ne upadajući u zabranu. Riječ je pritom o nastojanju ka „normalizaciji vladanja“ (Collet, 2009:173) kažnjavajući pritom najdevijantnija ponašanja. Ono što Collet (2009:173) naglašava jest da pritom nije riječ o uzmicanju prava nego podizanju ukupne djelotvornosti poreznog sustava (…..) što dopušta njihov dalji razvoj komplementaran tradicionalnim pravnim mehanizmima. No, ovdje sigurno ostaje pitanje nužne usporedne evolucije porezne administracije. Na tom tragu možda treba promatrati i tvrdnju o brojnim, važnim promjenama u odnosu između poreznih obveznika i poreznih tijela a koje u Francuskoj[9] počinju od kraja devedesetih godina (Delalande i Spire, 2010:82). Na taj novi odnos ključni utjecaj ima teorija razvijena renesansom pojma plaćanja poreza kao građanske vrline; pristajanja na porez (*civisme*[10] *fiscal*)[11] (porez je opravdan, zakonit, pravičan i porezni ga obveznik prihvaća). Jednom od promjena vidi se ohrabrivanje dobrovoljnog plaćanja poreza te sustavno poboljšavanje dijaloga s poreznim obveznicima. Te promjene posebice pogađaju institut nadzora (v. podrobnije *infra*); a inspektori postaju i pomoćnici, spremni na savjete poreznom obvezniku (Delalande i Spire, 2010:84). To dakako nije moguće shvatiti kao potpuno nestajanje nadzora, prije kao slaganje s „duhom pomirenja“.

Porezno-pravni odnos ponajprije je jednostrano obvezujući odnos, odnos neravnopravnosti, odnos podređenog i nadređenog. Ta krutost odnosa u poreznom je pravu omekšana mogućnošću izbora; nije rijetkost da zakonski tekstovi nude više poreznopravnih tretmana iste situacije[12] (Collet, 2009:176); jednako tako zakon u pojedinim slučajevima sam podupire stanovite predloške izbora. Cilj naznačenih izbora jest, primjerice, ponuditi stanovitu slobodu ponašanja i upravljanja poreznom obvezniku ili pošteditи ga složenog postupka ispunjavanja porezne prijave. Collet (2009) predložak pripisuje inspiraciji liberalnim načelom

[9] Ali i u drugim europskim zemljama.

[10] Sam pojam označava poštovanje građana društva u kojem živi i njegovih pravila, posebice zakona; implicira poznavanje svojih prava ali i dužnosti.

[11] Autori kao srodan pojam navode *tax compliance* koju je moguće definirati stupnjem do kojeg porezni obveznici poštuju, drže se, poreznih propisa (Delalande i Spire, 2010).

[12] Tako zakon može nuditi poreznom obvezniku izbor između različitih vrsta oporezivanja ili izbor na oporezivanje (npr. u sustavu poreza na dodanu vrijednost).

neutralnosti poreza[13] koje, premda razmjerno dvojbeno, još uvijek utječe na *ratio* pojedinih fiskalnih normi. No s druge strane mogućnost izbora otvara i stanovite dvojbe (v. Collet, 2009); ponajprije ga se vidi izvorištem mogućih nejednakosti pa i u odnosu na manje ili više pronicljive izbore i/ili jasnoću njihovih učinaka što se s druge strane susreće s tradicionalnim načelom jednakosti pred porezom, drugačije rečeno - ovisno o izabranoj pravnoj tehnici ista činjenična situacija može rezultirati manjom ili većom poreznom obvezom (Vanistendael, 1996:29). Također, takvi mehanizmi „ohrabruju" strateško fiskalno planiranje i „inžinjering" čemu su sklona sva velika trgovačka društva. Naglašava se kako i sam zakon potiče igru podržavajući stanovite izbore poreznog obveznika. No, s druge strane Collet to vidi kao svojevrsno „grubo postupanje" s idejom građanskog koja je u srži poreza.

U kontekstu prijašnjih ulomaka, upravo se uporaba poreznih izdataka vidi jednom mogućnošću izbora; mjerama odstupanja koja međutim pretpostavljaju jasno poimanje normalnosti u pravu (Bienvenu i Lambert, 2010:197). Sam pojam normalnosti, kako naglašavaju spomenuti autori, nije jednoznačan i omeđen je s nekoliko smjernica. Svojevrsno ishodište tematskog pravnog predloška jedno je od velikih načela poreznog prava[14] točnije načela slobode. Prema Bouvieru (2010:60) porezno pravo ne mora paziti na slobodu upravljanja i ponašanja trgovačkim društvima. Na tom su tragu poznate svega dvije reference; jedna od njih je stav Državnog vijeća[15]: Porezni obveznik nije obvezan iz poslova koje obavlja izvući maksimum dobiti koji bi mu okolnosti omogućile ostvariti[16,17]. (U tom je kontekstu i priznata sloboda poreznog obveznika urediti svoju djelatnost na način koji mu omogućuje manje oporezivanje; u nizu poredbenopravnih sustava priznato je to pravo poreznom obvezniku, v. primjerice Vanistendael, 1996). Rezultat izloženog stava jest da se porezna tijela, barem načelno, ne bi se trebala miješati u upravljanje trgovačkih društava niti kritizirati rješenja koja pojedinac poduzima u upravljanju svojim poslovima ili imovinom (Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009:396).[18] No, posljedica ovakvog ponašanja; nevještog i inertnog, dijela „baštinjene slobode"; s druge strane znači manjak poreznih prihoda za proračun ali i suprotnost jednom od osnovnih načela poreznog postupka ali i oporezivanja uopće: porezi se ubiru u javnom interesu, temeljem zakona i porezna se tijela ne mogu odreći uvođenja i prikupljanja poreza (Bienvenu i Lambert, 2010:198). Stoga i sloboda upravljanja nije neograničena i stanovite povrede mogu biti kažnjene. Dva su mehanizma na tom tragu: oblikovanje standarda djelotvornog ponašanja i zlouporaba prava, premda ih nije uvijek jednostavno razlikovati (Bienvenu i Lambert, 2010:198).

[13] Načelo neutralnosti poreza razumijeva pojam dobrog poreza koji ni na koji način ne bi trebao utjecati na ponašanje poreznog obveznika; riječ je ponajprije o političkom načelu bez ikakve pravne obveze.

[14] Prema Bouvieru (2010), porezno pravo treba razumjeti znatno šire, kao skup načela i pravila svezanih uz pravo uvođenja i nametanja poreza. U francuskoj pravnoj tradiciji temeljna načela poreznog prava prožeta su ponajprije Deklaracijom prava čovjeka i građanina iz 1789. (što je vidljivo i iz Colletove tvrdnje, v. tekst).

[15] Druga je stav poreznih tijela o troškovima koje je moguće odbiti. "Porezni je obveznik slobodan u svom upravljanju i troškovi koje izlaže za poslovanje svog trgovačkog društva uobičajeno čine troškove koje je moguće odbiti".

[16] Državno vijeće (Conseil d´État) savjetuje Vladu u pripremi zakona, uredbi i stanovitih dekreta. Također, odgovara na Vladine upite o pravnim pitanjima i provodi istraživanja na Vladin zahtjev ili na vlastitu inicijativu a vezanu uz pojedine upravne teme ili pitanja javne politike. Državno je vijeće i najviši upravni sud, konačni sud u slučajevima vezanim uz izvršnu vlast, lokalne jedinice, neovisna javna tijela, javne agencije. Zahvaljujući svojoj dvostrukoj ulozi: suca i savjetnika, Državno vijeće osigurava da francuska uprava djeluje sukladno zakonu; www. conseil-etat.fr

[17] Podsjetimo i na srodne presude; načelo prema kojem porezni obveznik može urediti svoje poslovanje na način koji mu omogućuje manju poreznu obvezu proglašeno je još 1936. u slučaju The Duke Westimnster v. IRC. To je načelo potvrdio i kanadski Savezni Žalbeni Sud (Canadian Federal Court of Appeal) u slučaju The Queen v. Irving Oil Ltd. Slično je istaknuto 1974. godine na sastanku Međunarodne Komore Trgovačke Komisije za oporezivanje: nije niti pravno niti moralno pogrešno ako bilo koje trgovačko društvo prilagodi svoje aktivnosti na način da se oporezuju najmanjim poreznim teretom.

[18] Isti autori naglašavaju i kako se zapravo sloboda upravljanja pojedinca čini daleko većom u usporedbi sa slobodom upravljanja trgovačkih društava obzirom da se pojam nenormalnog ponašanja primjenjuje na njih vrlo ograničeno.

3.1. OBVEZA DJELOTVORNOG PONAŠANJA: (NE)NORMALNO PONAŠANJE

Jedno od ključnih načela u kontekstu pojma normalnosti jest standard djelotvornog (normalnog) ponašanja čija potvrda ima za cilj suzbijanje „(ne)normalnog ponašanja“ (*acte anormal de gestion*). Spomenuti standard omogućuje nove porezne prihode; prihode koji bi inače bili „izgubljeni“ u poreznopravnom okviru prethodne doktrine. U tom kontekstu sudska praksa ipak priznaje poreznoj administraciji mogućnost ponovnog ugrađivanja dobiti u poreznu obvezu, dobiti koje bi bio dužan da se ponašao sukladno načelu/obvezi normalnog (djelotvornog) ponašanja. Ddakle, riječ je o mehanizmu ponajprije vezanom uz ishod rezultata poslovanja poduzetnika. Po pravilu, teret dokazivanja nepravilnosti u postupcima poreznog obveznika je na poreznim tijelima, no kada je riječ o potraživanjima prema trećima, amortizaciji, zalihama, dokazom se smatra nemogućnost poreznog obveznika opravdati stanje u knjigovodstvenim ispravama i evidencijama vezanom uz postupke poreznog obveznika a čiji interes ili nužnost osporavaju porezna tijela. Opisani je predložak srodan onome u hrvatskom poreznom pravu. Teret dokazivanja je na poreznim tijelima za činjenice koje uvećavaju poreznu obvezu a na poreznom obveznik za činjenice koje umanjuju ili ukidaju poreznu obvezu. Odbijanje uzimanja u obzir štetnog ponašanja rezultira ili ne uzimanjem u obzir umanjivanja poreznog opterećenja ili ugrađivanjem u poreznu osnovicu manjka prihoda.

Teorija (ne)normalnog ponašanja[19] je, prema Bouvieru, konstrukcija sudske prakse Državnog vijeća. Spomenuta se teorija odnosi ponajprije na porezno pravo poduzetnika (samostalne djelatnosti)/trgovačkih društava a njezin je glavni cilj sprječavanje erozije poreznih osnovica ograničavanjem spomenutog načela slobode upravljanja na način opisan u prijašnjem ulomku (Collet, 2009:212).[20] Riječ je o pravnom poslu koji „sadrži stanoviti trošak ili gubitak na teret trgovačkog društva, ili lišava trgovačko društvo prihoda, a pritom nije opravdan gospodarskim interesom (društva, op.a.)“ (CE, 5 janv. 1985). Ili drugačije rečeno, pojednostavljeno: štetno upravljanje pretpostavlja ili slijeđenje (i) stanovitog stranog interesa ili (ii) isključivo fiskalne koristi za trgovačko društvo (Bienvenu i Lambert, 2010).

Jasno je da se trgovačko društvo u svojim financijskim i trgovačkim odnosima s trećima često nalazi u različitim situacijama pa i u prilici priznati popust dobrom i redovitom kupcu ili pak oprostiti dug trgovačkom društvu s kojim je u prijateljskim odnosima a koje je u financijskim poteškoćama (v. Collet, 2009). Ili, drugačije rečeno, trgovačka se društva u svom poslovanju susreću s različitim troškovima. Tako, primjerice, čl. 39. CGI[21], svojevrsno ishodište relevantne teorije navodi, dosta široko, opće troškove, troškove zaposlenika, troškove rada, najamnine za nekretnine (kada je trgovačko društvo najmoprimac) – kao one koje je moguće odbiti (uzeti u obzir prilikom izračuna porezne osnovice)[22]. Takav je pristup uobičajen u usporednom pravu. Načelno, svaki trošak koji je nastao u svezi s poslovnom djelatnošću poreznog obveznika trebalo bi biti moguće odbiti osim u pojedinim slučajevima (….) gotovo svaka zemlja slijedi tu opću strukturu, premda postoje neke specifičnosti obzirom na povijesnu tradiciju i sudske odluke“ (Thuronyi, 2003:274,275). Isti članak (39.) međutim navodi da isplate neće biti priznate ako ne odgovaraju stvarnim aktivnostima i ako nisu srazmjerne s obavljenom uslugom. Ta se odredba primjenjuje na sve naknade, izravne ili neizravne, obuhvaćajući i različite naknade, olakšice. No kada je riječ o odricanju od mogućih prihoda ili ostvarenom trošku, riječ je o aktivnostima s izravnim utjecajem na visinu porezne obveze. U tom kontekstu, porezno pravo ne može ostati potpuno nezainteresirano za način na koji trgovačka društva

[19] Ovakav predložak u francuskom pravu srodan je pojedinim institutima u drugim sustavima; primjerice sustavu SAD-a koji poznaje institut abnormalnih naknada, predložak poslovnog cilja te predložak nužnih poslovnih rashoda; v. Thurony, 2003.
[20] Ili odbijanjem izuzimanja stanovitih troškova a time i smanjivanja poreznog opterećenja ili ugrađivanjem dobiti u osnovicu.
[21] Code général des impôt, 2010.
[22] Upravo se u tome i vidi jedan od uzroka nastajanja teorije nenormalnog ponašanja; naime tako široko postavljenom zakonskom normom povećavaju se mogućnosti nastanka gubitka u djelovanju poreznog obveznika i gubitka prihoda.

odlučuju kako će utrošiti svoja sredstva ili odreći se stanovitih prihoda (Collet, 2009:213). Jedan od pravnih mehanizama je pritom podrobno propisivanje izdataka čiji se odbitak ne priznaje (ali ih ne zabranjuje): primjerice izdataka označenih luksuznim[23] ili vezanih uz prekomjerne isplate. Međutim, pravna norma ne može uvijek pokriti sve situacije, a obzirom na već spomenuto dosta široko postavljenu mogućnost odbijanja troškova; zato je razvijena teorija štetnog ponašanja koja dopušta administraciji već izloženi predložak odlučivanja. Collet (2009:213) naglašava kako je pritom spomenuti gospodarski interes društva neodvojiv dio razumijevanja ove teorije. Stanovito upravljanje bit će ocijenjeno normalnim samo ako je u interesu društva ….. trošak koji nije u interesu društva nego trećih osoba smatrat će se (ne)normalnim i uključit će se u izračun porezne obveze …. administracija ima pravo prigovoriti društvu da postupa suprotno vlastitom interesu.

No nešto se šire shvaća prethodni gospodarski interes u slučajevima u kojima se nenormalno ponašanja smatra očito premašivanje rizika koje uprava/vlasnik trgovačkog društva može poduzeti s ciljem poboljšanja rezultata svojeg poslovanja (…) u kojem se slučaju nenormalno ponašanje podudara s lošim upravljanjem (Collet, 2009:215). Ovdje se posebice razumijevaju slučajevi u kojima poduzetnik nastoji, na protupravan način, poboljšati rezultate poslovanja trgovačkog društva ali dovodeći ga pritom u opasnost.

3.2. ZLOUPORABA (ZAOBILAŽENJE) PRAVA (ABUS DE DROIT, FRAUDE A LA LOI[24])

Naslovni institut mehanizam je šireg učinka obzirom da se na jednak način primjenjuje u poreznom pravu trgovačkih društava i pojedinaca (Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009:396.) Definicija zlouporabe prava (*abus de droit, fraude a la loi*) u poreznom pravu naslanja se na onu podrijetlom iz građanskog prava,[25] a predložak je oblikovan zakonom, čl. L. 64 LPF[26] [27] i sudskom praksom. U srži naznačene teorije jest isključivo pravo administracije odbiti stanovito „zakonito“ ponašanje ako se pokaže prividnim ili motiviranim isključivo izbjegavanjem poreza (Albert, Pierre i Richer, 2007:13). Zakon razlikuje dvije vrste zlouporabe prava (zajedničko im je pak utočište u stanovitoj pravnoj operaciji i prijevarna, zlonamjerna primjena pravne norme): (i) simulaciju i (ii) izbjegavanje poreza[28]. U prvom je slučaju riječ o aktu/ponašanju poreznog obveznika (no nestvarnom) iz kojeg se pokaže stanoviti izmišljeni posao ili se prikriva stvarna priroda ostvarenog pravnog posla. U drugom pak slučaju porezni obveznik traži olakšice slijedom doslovne primjene teksta ili odluke[29] no u suprotnom smjeru od zamišljenih ciljeva, pri čemu je njegovo ponašanje motivirano isključivo izbjegavanjem ili umanjivanjem poreznih obveza koje bi inače morao podnijeti obzirom na svoju situaciju ili stvarne aktivnosti. Dakle, pravni akti/ponašanje predočeni poreznom tijelu su stvarni ali počivaju na „umjetnom

[23] Nabavka jahti; odlazak u lov ili ribolov.

[24] Termini su iz građanskog odnosno upravnog prava.

[25] Kako naglašavaju Lamarque, Negrin, Ayrault (2009:397), u građanskom pravu u srži zlouporabe prava „jest uporaba prava s isključivim ciljem naštetiti drugome ili općenitije, ne priznajući društvene norme koje potvrđuju da je stanovito pravo bilo priznato njegovom nositelju“.

[26] Livre des procédures fiscales, 2010 (Zakon o poreznom postupku).

[27] Zakonski je članak mijenjan 2008. upravo sukladno preporukama člana Državnog vijeća, Olivera Fouqueta; naime članak je bio zastario obzirom na tumačenje sudske prakse, novi je članak sačuvao proširenu i pojednostavljenu definiciju zlouporabe prava uz posvećivanje pažnje razlici između simulacije i izbjegavanja poreza, v. Collet, 2009.

[28] Izvorni je naziv *fraude à la loi,* no Thuronyi (2003: 155) navodi da se tim terminom u poreznom pravu označava izbjegavanje poreza a ne porezna evazija koja se naziva *fraude fiscal.*

[29] Prema Collletu (2009:219) zakonodavac je otišao i dalje od puke zadaće kodifikacije sudske prakse propisujući kako, ubuduće, „zlouporaba prava može slijediti iz povrede duha ne samo poreznog teksta nego i odluka – što se čini vraćanjem na akte koji sačinjavaju doktrinu upravnog prava. Na taj način činjenica što je netko iskoristio fiskalnu prednost temeljem administrativne instrukcije s ciljem suprotnim od propisanog, može tvoriti zlouporabu prava. Ostaje za vidjeti hoće li Državno vijeće prihvatiti tu „igru“ obzirom da je on ustvrdio kako doktrina ne može biti predmetom osim u slučajevima doslovne primjene“.

pravnom predlošku….(U)mjetnom jer mu je jedini cilj zaobići normalnu primjenu pravne norme s isključivo fiskalnom motivacijom…..narušen je duh stanovitog teksta“ (Collet, 2009:221). Upravo zbog ovog potonjeg čimbenika ovaj slučaj zlouporabe prava izaziva velike probleme praktičarima (Collet, 2009)[30] posebice u dijelu dokazivanja ponašanja motiviranog „isključivo izbjegavanjem ili umanjivanjem poreznih obveza“ što nije uvijek očigledno. Ipak smisao postojanja ovog pravnog predloška valja razumjeti kao svojevrsni orijentir, putokaz zajamčene slobode ili kako naglašava Collet (2009:221) „zaštitni (samoobrambeni, op. a.) mehanizam“. Prethodno je već spomenuto kako porezno tijelo ima pravo odbiti ili drugačije rečeno odrediti stvarni karakter posla te sukladno tomu oporezovati poreznog obveznika i to: u slučaju simulacije temeljem stvarne situacije dočim u slučaju izbjegavanja poreza bez obzira na zlonamjernu primjenu zakona. Također na dokazanu zlouporabu prava nadovezuju se i posljedice sukladno čl. 1729 CGI: 80%-tno povećanje iznosa kojeg je zlouporaba omogućila postići poreznom obvezniku (čemu treba pridodati i kamate) odnosno 40% kada nije dokazano da je porezni obveznik imao glavnu inicijativu ili je bio glavni „dobitnik“. Dakle u većini slučajeva, porezni će obveznik platiti gotovo dvostruko od onog što je mogao „uštedjeti“. S druge strane ovakve stroge posljedice nametnule se i nužnost posebnog postupka u slučaju zlouporabe prava: tako primjerice sukladno čl. L 64 (2) može biti, na inicijativu poreznog obveznika (ali i poreznih tijela), traženo mišljenje[31] Odbora za zlouporabu poreznog prava[32]. Ako pak porezna tijela nisu suglasni s mišljenjem odbora, moraju dokazati valjanost *supra* opisanog postupka „ispravljanja“. Također, cijeli postupak mora pokrenuti osoba koja je provela nadzor uz suglasnost svog nadređenog. Ukoliko porezna tijela ne poštuju opisani postupak, utoliko sud ima pravo ukinuti cijeli postupak a ne samo spomenutu 80% -tnu kaznu (v. Collet, 2009).

3.3. NADZOR IZBORA: ZAŠTITNI (UNAPRIJED DANI) POREZNI PRISTANCI (LES ACCORDS FISCAUX PRÉVENTIFS)

Razvijanje mreže, tzv. zaštitnih poreznih pristanaka (*les accords fiscaux préventifs*) moguće je promatrati u svojevrsnom širem i užem okviru. U širem ih okviru valja razumjeti ponajprije u ozračju već spomenutog novog viđenja pravne norme i očite nužne usporedne evolucije odnosa poreznih obveznika i poreznih tijela (v. *supra*). Bouvier (2010: 240) ih definira kao pristanke, izričite ili neizričite, formalne ili neformalne, unaprijed zaključene između poreznog obveznika i poreznih tijela a tiču se poreznih odluka. „Pozadinski“ ih je moguće smjestiti u skup normi čiji je cilj poboljšanje odnosa između poreznih tijela i poreznog obveznika pri čemu se jednim od ključnih žarišnih elemenata nametnulo pitanje pravne sigurnosti. Bouvier (2010: 240) naglašava kako je riječ o normama koje se prepoznaju s posebnom naklonošću u današnjim prilikama posebice u međunarodnom pravu koje ohrabruje države razvijati mehanizme čiji je cilj bolja prilagodba poreznih obveznika na poreznu prisilu. Isti ih autor istodobno vidi i začecima „kulture pregovaranja“ koja se razvija u Francuskoj i svijetu posljednjih nekoliko godina i jedna je od sastavnica „novog fiskalnog upravljanja“ (Bouvier, 2010).

U užem pak smislu *ratio* razvijanja instrumenata ove vrsti svezan je sa složenošću normi i situacija u poreznom pravu, pri čemu su „zakonski odgovori“ nedovoljni i nejasni, čemu valja pridodati i pitanje interpretacije koja je često izvorištem dugotrajnih i skupih žalbenih postupaka. Upravo je jedan od odgovora djelomični izlazak iz predloška jednostranog određivanja pravila ili drugačije rečeno jasno određivanje prava i dužnosti između stranaka,

[30] Naime, Collet naglašava kako razlika između dva oblika zlouporabe prava nije dokraja jasna obzirom da većina poslova iz prve skupine može potpadati i pod drugi oblik.
[31] Izdana mišljenja dijelom su posebnog godišnjeg izvješća koje se javno objavljuje, čl. L 62 (2), LPF 2010.
[32] Comité de l´abus de droit fiscal.

poreznog obveznika i poreznih tijela, putem mehanizma pristanka (Bouvier, 2010:240). Porezni se pristanci vide sukladnim i sve naglašenijim zahtjevima za racionalnošću u javnim financijama. Naime, ovakvi predlošci mogli bi pridonijeti smanjivanju troškova i poreznih tijela i poreznih obveznika (posebice imajući u vidu žalbene postupke) ali i povećanju poreznih prihoda obzirom na moguće smanjivanje slučajeva izbjegavanja poreza (Bouvier, 2010).

No zašto su važni ti mehanizmi u promatranom kontekstu? Naime, s jedne strane pravne tehnike – „graničnici slobode"- dopuštaju poreznim tijelima i sudu stanoviti „prostor" ocjenjivanja" što im omogućuje uzeti u obzir nepredviđena ponašanja poreznih obveznika no s druge strane to utječe na pravnu nesigurnost poreznih obveznika obzirom da otežava predviđanja kako će biti prihvaćena ponašanja „odvraćanja", „skretanja s pravog puta" (v. Collet, 2009).

PRISTANAK POREZNIH TIJELA

Nudeći mehanizme poreznog sustava odstupanja, porezno si tijelo istodobno zadržava i svojevrsnu rezervu u obliku pristanka poreznog tijela kao nužne pretpostavke njihovog ostvarivanja. Porezni pristanak (*agrément fiscal*), važan čimbenik pravne sigurnosti, valja razumjeti kao odluku (pojedinačnu, neobjavljenu) upravnih tijela, na upit poreznog obveznika, koja mu omogućuje ili ne omogućuje realizirati stanoviti projekt ili iskoristiti predložak poreznih ili financijskih olakšica (Albert, Pierre i Richer, 2007:25). Institut pristanka valja ponajprije promatrati u ozračju očekivanih „neizravnih" državnih dobiti, tako Collet (2009:185) naglašava kako fiskalne prednosti nisu besplatno dane poreznom obvezniku, zakonodavac se nada i svojim koristima; primjerice u smislu gospodarskog razvoja ili drugih ciljeva. Imajući u vidu tu nužnost podudarnosti s ciljevima zbog kojih su dani fiskalni poticaji, jedno od ključnih pitanja pritom jest okvir u kojem upravna tijela mogu slobodno odlučiti o (davanju) pristanka. Naime, slijedom sudske prakse, valja razlikovati dvije vrste pristanka obzirom na pravila donošenja i preciznost oblikovanja kriterija primjene: (zakoniti) pristanak i diskrecijski pristanak. U prvom spomenutom slučaju mogućnost odlučivanja nadležnog tijela jest strogo ograničena; dok mu se u drugom slučaju prepušta sva sloboda. No, u ovom je dijelu ključna odluka Ustavnog vijeća iz 1987. (DC n° 87-237) prema kojoj samo zakonu pripada pravo odrediti područje primjene fiskalnih prednosti (Collet, 2009: 185) čime se zapravo zabranjuje oblikovanje novih diskrecijskih pristanaka (Albert, Pierre i Richer, 2007:25). Zapravo od spomenute odluke, primjetno je nastojanje zakonodavca ka preciziranju kriterija pristanka[33] (kao i slučajeva u kojima nadležna tijela moraju donijeti pristanak a ne samo u kojima mogu) (v. Collet, 2009). Sam je institut uređen čl. 1649 *nonies* CGI. Sukladno naznačenom članku, pristanak donosi ministar gospodarstva i financija[34] a mora biti „položen" prije ostvarivanja projekta ili olakšice zbog koje je zatražen. Također, odluka ministra gospodarstva i financija može definirati, imajući u vidu važnost, prirodu ili mjesto aktivnosti, uvjete pristanka a sukladno zakonskim odredbama. Na tom tragu, neispunjavanje obveza ili uvjeta naznačenih u pristanku dovodi do povlačenja pristanka, gubitka prava na porezne povlastice i dospjelosti nepodmirenih obveza[35]. No, u stvarnosti rijetki su slučajevi takvog postupanja administracije (premda se može postaviti pitanje ispunjavaju li trgovačka društava svoje obveze uistinu tako uredno, v. Collet,

[33] Naime u slučajevima diskrecijskih pristanaka upravni je sud procijenio kako mu, obzirom da je zakon ostavio veliku slobodu ocjenjivanja poreznim tijelima, ne preostaje puno osim ocijeniti očite propuste poreznih tijela odnosno riječ je o skučenom nadzoru poreznih akata. No, nakon odluke Ustavnog vijeća i preciziranja kriterija davanja pristanka, sudski nadzor postaje nadzor motiva odbijanja davanja pristanka; zamjenjujući jednostavno svoju ocjenu situacije onom koja je vodila porezno tijelo, v. Collet , 2009.

[34] Posebnom odlukom ministar može pojednostavniti postupak i ovlast donošenja pristanka prenijeti na porezna tijela; najmanje na čelnika poreznog tijela razine departmana; čl. 1649 *nonies* CGI, 2010.

[35] Ponajprije sporednih davanja: kamate zbog neplaćanja poreza na vrijeme sukladno čl. 1727 CGI; pritom se kamate obračunavaju od dana dospjelosti poreznog duga.

2009). Također, u posljednje vrijeme primjetan je sve manji broj pristanaka, što je moguće pripisati postojanju srodnih drugih pravnih mehanizama o čemu će više biti riječ u nastavku.

OBVEZUJUĆI ODGOVOR

Obvezujući ugovor (rescrit) podrijetlom je iz rimskog prava (*rescriptum*), a doslovno označava carski odgovor na pravna pitanja koja su mu upućivali magistrati, guverneri. Danas se taj termin upotrebljava za niz mehanizama koji nude stanovitu sigurnost podobnim izborim upravljanja kao i fiskalnim predlošcima poreznih obveznika (Collet, 2009:187) omogućujući pojedincu ili trgovačkom društvu, prije sklapanja jednog ili više poslova[36], pismeno konzultirati porezna tijela a radi ocjene stvarnih posljedica naznačene operacije (Albert, Pierre i Richer, 2007:482)[37]. Prema Colletu (2009:187), spomenuti mehanizmi omogućavaju poreznim tijelima unaprijed zauzeti stajalište o određenom poreznom predlošku kojeg drže primjenjivim na predloženu operaciju poreznog obveznika i time mu dati blagoslov. S druge strane, u kontekstu prijašnjih ulomaka zakon jamči poreznom obvezniku koji ima *rescrit* svake naknadne promjene nametanja poreza čak i ako se *rescrit* pokaže nezakonitim (no samo ako je ta pogreška na strani poreznih tijela) dakle besplatnu i sigurnu pravnu konzultaciju (Collet, 2009:187). Tako se, primjerice, sukladno čl. L 64 B LPF, ne primjenjuje predviđeni postupak za zlouporabu prava opisan u prethodnim odjeljcima ako je porezni obveznik prije zaključivanja pravnog posla konzultirao porezna tijela i predočio im sve potrebne elemente za stvarnu ocjenu tog pravnog posla i ako porezna tijela ne odgovore u roku od šest mjeseci od primitka upita.

Sam pak institut vidi se „produžetkom“ općenitih odredbi vezanih uz mogućnost „suprostavljanja“ instrukcijama i uputama poreznih tijela a koji su regulirane čl. L 80 A LPF[38]. Smisao tih mehanizama počiva na jednostavnoj ideji: porezni se obveznik mora moći pouzdati u upute porezne doktrine koje su na snazi u trenutku oporezivanja, bez da mu porezna tijela mogu potom prigovoriti pa i ako se doktrina promijeni ili se pokaže nezakonitom[39]…..(R)iječ je mehanizmu koji jamči pravnu sigurnost poreznom obvezniku, premda može značiti i „udarac“ načelu zakonitosti (Collet, 2009:109)[40]. Valja naglasiti kako *rescrit* uvijek vrijedi samo za ubuduće odnosno podliježe općim pravilima propisanim čl. L 80 A LPF (v. bilješku 38). No kako naglašavaju Lamarque, Négrin, Ayrault (2009: 453) *rescrit* se *stricto sensu* razlikuje od drugih, jednostavnih ocjena koja porezna tijela izdaju, ponajprije po posebnom postupku. Postupak započinje upitom poreznog obveznika koji želi ocjenu činjeničnog stanja obzirom na posebne

[36] Ta je zakonska odredba zamijenila dosadašnju: „prije sklapanja ugovora ili pogodbi“, CGI: 1680.

[37] „No uz ogradu da će mu pribaviti sve korisne elemente za procjenu stvarnih posljedica“ (Albert, Pierre i Richer, 2007:482).

[38] „Neće biti predmetom podizanja ranije porezne obveze ako je uzrokom podizanja različito mišljenje dužnika u dobroj vjeri o interpretaciji zakona i ako se pokaže da je interpretaciju na kojoj je temeljena prva odluka formalno priznalo porezno tijelo. Ako je dužnik primijenio zakon sukladno tumačenjima poreznih tijela u obliku uputa ili obavijesti (okružnica) i ako ih porezna tijela nisu donijela na dan pravnog posla o kojem je riječ, ne može doći do podizanja porezne obveze temeljem različite interpretacije. Pod istim je uvjetima moguće poreznim tijelima suprotstaviti objavljene upute ili okružnice koje odnose na prikupljanje poreza i porezne kazne“.

[39] Vaninstendael spominje načelo „poštene igre“ odnosno povjerenja u javna tijela. Riječ je o načelu sukladno kojem porezna tijela ne mogu imati nepravednu prednost u odnosu s poreznim obveznicima. Primjena tog načela znači da 1) porezna tijela moraju upozoriti poreznog obveznika o radnjama koje poduzima a vezane su uz tog poreznog obveznika; 2) u žalbenom postupku poreznom obvezniku moraju biti osigurana sva postupovna prava 3) porezna tijela vezana su svojim interpretacijama zakona a koje se odnose na pojedinačnu situaciju poreznog obveznika; naznačeni instituti odraz su tog načela.

[40] Važnost tih mehanizama valja razumjeti u nešto širem kontekstu, naime riječ je o svojevrsnom ograničavanju „prava reprize“ koje pripada poreznim tijelima. Pravo reprize jest mogućnost poreznih tijela u određenom roku ispraviti pogreške počinjene u utvrđivanju porezne obveze (i obveze drugih javnih prihoda na koje se odnosi porezni zakon). Nakon isteka treće godine od godine u kojoj je trebala biti utvrđena porezna obveza porezna tijela nemaju više pravo reprize. Dakle ako porezna tijela utvrde pogrešku ili prijevaru u poreznoj prijavi, imaju tri godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi poreznu obvezu za ispravljanja prije nego što izdaju novi akt. No upravo čl. L 80 A LPF omogućuje izbjegavanje promjene porezne obveze ali samo pod određenim uvjetima (v. Collet, 2009; Albert, Pierre i Richer, 2007).

porezne zakone. U slučaju dobivanja pozitivne ocjene, porezni je obveznik u prilici suprostaviti poreznim tijelima, temeljem *rescrita*, ocjenu situacije. Slijedimo li teorijske uvide i zakon moguće je razlikovati nekoliko vrsta *rescrita,* u nastavku će biti izloženi samo najvažniji (za pomniju klasifikaciju v. Lamarque, Négrin i Ayrault, 2009).

Opći obvezujući odgovor uređen je čl. L. 80 B (alinéa 1): svaki porezni obveznik, u dobroj vjeri, može zatražiti od administracije očitovanje o činjeničnom stanju i to u roku od tri mjeseca[41]. Zahtjev mora biti u pismenom obliku, precizan i cjelovit. Sam se upit može ticati porezne osnovice bilo kojeg poreza ali ne i poreznog nadzora (Bouvier, 2010). Pored naznačenog postoji i cijeli niz „pristanaka danih šutke" ili drugačije rečeno pristanaka u slučajevima šutnje administracije (čl. L 80 B alinéas 2 - 6, 8). Naime zakonom su predviđene situacije (primjerice upiti vezani uz porezne olakšice ili nerezidenata o čimbenicima rezidentnosti ili postojanja stalne poslovne jedinice) u kojima šutnja administracije nakon proteka roka od tri do šest mjeseci (ovisno o slučajevima) od primitka upita poreznog obveznika, znači pozitivan odgovor poreznih tijela koji joj može biti suprotstavljen pa i u slučajevima poreznog nadzora (Bouvier, 2010:244).

Poseban je pak već *supra* spomenuti učinak obvezujućeg odgovora kada je riječ o primjeni čl. L 64 B ili zlouporabi prava. Ova vrst obvezujućeg odgovora ima precizan i ograničen objekt: osigurati poreznom obvezniku zaštitu nekog namjeravanog pravnog posla od eventualne kvalifikacije zlouporabe prava (Bouvier, 2010:242). Dakle, ukoliko porezna tijela nemaju nikakvu primjedbu (ili nisu odgovorila) utoliko ne mogu naknadno označiti stanoviti pravni posao kao zlouporabu prava. Lamarque, Négrin Ayrault (2009:457) naglašavaju četiri uvjeta koja međutim moraju biti ispunjena: (1) upit poreznog obveznika mora se ticati samo pravnog posla za kojeg postoji sumnja u mogućnost zlouporabe prava; 2) mora biti tražen prije sklapanja pravnog posla; 3) mora biti u pisanom obliku i upućen središnjem poreznom tijelu; 4) mora sadržavati sve nužne elemente za ocjenu relevantne situacije. Valja napomenuti i kako taj predložak vrijedi samo kao jamac za slučaj zlouporabe prava: čak i ako su porezna tijela odgovorila u prilog poreznom obvezniku (ili nisu odgovorila) zadržavaju pravo naknadno „ispraviti" poreznu obvezu (Bouvier, 2010:243) (ali na drugom pravnom temelju, op.a.). U praksi je ova vrst mehanizma vrlo često upotrebljavana, svake godine najmanje tridesetak upita stiže poreznim tijelima (Collet, 2009). Kao uzrok tomu isti autor ponajprije ističe bojazan poreznih obveznika.

Neposredno izloženi ulomci upućuju kako je posrijedi mehanizam koji odražava nastojanje zakonodavca ka omekšavanju odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela i to predloškom „sprečavanja poteškoća" (Collet, 2009). Valja napomenuti kako srodne institute nalazimo i u poredbenom pravu; primjerice Velike Britanije (*rulling*), Njemačke, Austrije, Nizozemske. Ipak, Collet (2009) naglašava kako je ta vrst mehanizma još razmjerno strana francuskoj kulturi. Naime s jedne je strane poreznim obveznicima pomalo nerazumljiv dočim s druge strane može biti izvorom nepovjerenja: u slučaju negativnog odgovora na upit, porezni obveznik može strahovati od prigovora „loše vjere" i teških kazni ako se ne pridržava stajališta poreznog tijela. U tom kontekstu ali i ozračju izloženih tendencija, primjetne su mjere poreznih tijela na tragu raspršivanja sumnji i predrasuda poreznih obveznika. Ipak, unatoč svemu razmjerno je nesporno viđenje tog instrumenta jamcem pravne sigurnosti za porezne obveznike ali i porezna uprava je na dobitku: „ ….može utjecati na odluke trgovačkih društava podupirući ispravnu primjenu poreznih zakona i na taj način rasteretiti porezni nadzor" (Collet, 2009:188).

[41] Postavljanje roka za odgovor (novela zakona iz 2008) trebalo bi pridonijeti većoj uporabi ovog mehanizma koji je dosada slabo djelovao: u odsutnosti obveze odgovora porezna su se tijela pokazala suzdržanim u vezanju ruku za budućnost"i radije izbjegavala odgovor na (rijetke) upite (Collet, 2009).

POREZNI NADZOR NA UPIT

U francuskom je poreznom pravu moguće istaknuti još jedan mehanizam srodnih ciljeva kao i *rescrit;* riječ je o poreznom nadzoru na upit poreznog obveznika. Mogućnost poreznog nadzora na upit uređen je čl. L 13 C LPF; sukladno odredbama spomenutog članka porezni obveznici čiji promet ne prelazi 1,5 milijuna eura[42] ili 450 000 eura[43] mogu zatražiti nadzor poreznih tijela pri čemu porezni obveznik mora definirati predmet poreznog nadzora u samom upitu. Ovakav porezni nadzor omogućuje poreznom obvezniku provjeriti primjenjuje li ispravno zakon (Bouvier, 2010:249). Ukoliko porezna tijela provedu nadzor (nisu obvezna odazvati se upitu) utoliko moraju obavijestiti obveznika o rezultatima nadzora. U slučaju kakvih pogreški ili nepravilnosti, porezni ih obveznik mora ispraviti i to prema posebnom postupku uređenom čl. L 62 LPF (plaća 70% manje kamate od uobičajenih propisanih čl. 1727 CGI). Također, porezni obveznik može zatražiti od poreznih tijela i službeno stajalište o predmetu nadzora što ga osigurava od mogućnosti naknadnih ispravljanja ili promjene porezne obveze vezanih uz te prijepore. Ipak, Collet (2009:189) naglašava zasada sporan uspjeh izloženog instituta pozvavši se na usporedbu ulaska „vuka u ovčji tor“.

4. OSVRT NA PRAVNE ASPEKTE POREZNIH IZDATAKA U HRVATSKOJ

Slijedeći dosadašnju shemu, u kontekstu prijašnjih ulomaka, u nastavku nastojat će se sagledati porezne izdatke u RH. Ponajprije treba naglasiti kako u Hrvatskoj pojam poreznih izdataka nije službeno uobličen niti je dijelom kakvog službenog, proračunskog dokumenta što je, o čemu svjedoče prethodna poglavlja, već uvriježena praksa u jednom broju zemalja premda, oslonimo li se na istraživačke uvide, u hrvatskom poreznom sustavu egzistira velik broj različitih vrsta izdataka kojima se nastoji postići određene socio-ekonomske ciljeve (Bratić i Urban, 2006:129). Tendencije rasta poreznih izdataka, uočene u poredbenim sustavima, unatoč vremenskoj nepodudarnosti[44] jasno su vidljive i na hrvatskom primjeru: svojevrsnom prekretnicom navodi se posebice godina 2000. U tom je kontekstu ilustrativan slijedeći teorijski sažetak: Nažalost, najnovijim intervencijama u porezni sustav što su izvršene krajem 2000. godine[45], u stanovitoj mjeri dovedena je u pitanje i temeljna koncepcija i konzistentnost dotadašnjeg poreznog sustava, koji je, usuđujemo se reći, po nekim elementima bio među boljima u svijetu (Bratić i Urban, 2006: 130).

No, provedena istraživanja (Bratić i Urban, 2006; Bratić, 2010) osim što rasvjetljuju moguće iznose izgubljenih proračunskih prihoda, činjenice iznimno važne u ekonomskom poimanju ovog pojma, ponovno upućuju i na još jedan važnu pojavu: usložnjavanje pravnih normi, pojavu koju ti izdaci čak i prekomjerno podupiru množenjem izuzetaka, posebnih slučajeva i drugih odstupanja (Collet, 2009:182) (no očito sa često upitnim ciljevima) do te mjere da je moguće upotrijebiti složenicu „porezni sustav odstupanja“. No taj manjak preglednosti, istodobno je uzrokom niza prijepora posebice obzirom na temeljena pravna načela i standarde. Naime i u drugim sustavima, opravdano je postaviti pitanje može li brojnost takvih normi „zamagliti“ samo porezno pravilo i kakve to mehanizme iziskuje posljedično tome?

[42] Trgovačka društva čiji je glavni promet prodaja roba, stvari i namirnica za ponijeti ili konzumirati na mjestu ili za dostavu.
[43] Ostala trgovačka društva.
[44] Naime vidljivo je iz uvodnog dijela, u poredbenim sustavima, termin *porezni izdatci* u uporabi je od kraja prošlog stoljeća, pa se i mijena njihovog broja mjeri u duljem vremenskom okviru.
[45] Autori navode kako je upravo donošenjem Zakona o porezu na dohodak krajem 2000. naglo porastao broj olakšica u sustavu oporezivanja dohotka (Bratić i Urban, 2006:152).

Vidjeli smo, u poreznopravnom smislu, porezne izdatke moguće je smjestiti u „širi okvir“ (ili možda prema Colletu u okvir novog viđenja pravne norme) razumijevanja porezno-pravnog odnosa:[46] riječ je uopće o odnosu neravnopravnosti a jedan od načina omekšavanja tog odnosa jesu izbori ponuđeni poreznom obvezniku; u tom kontekstu „svaki je porezni obveznik slobodan izabrati pravnu tehniku koja mu omogućuje manje oporezivanje“ (Bienvenu i Lambert, 2010:209). I hrvatsko porezno pravo poznaje brojne izbore pa i one koje sam potiče: spomenimo mogućnost izbora statusa poreznog obveznika odnosno njegov obvezatni prelazak iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit ili institut amortizacije u hrvatskom pravu: porezni obveznik može koristiti amortizaciju po linearnoj metodi sukladno propisanim godišnjim amortizacijskim stopama no zakonom je propisana i mogućnost ubrzane amortizacije udvostručenjem propisanih godišnjih stopa ali i obračunavanje amortizacije u svoti nižoj od porezno dopustive; međutim i tako obračunata amortizacija smatra se porezno priznatim rashodom.

Mogućnost izbora izravno je svezana sa zajamčenim načelom slobode, prisjetimo li se francuskog predloška. Temelj je ustavno načelo; ne samo načelo slobode pojedinca nego i sloboda trgovine i poduzetništva. No kako naglašava i Bouvier (2010:60), porezno pravo ne mora paziti na slobodu upravljanja i ponašanja trgovačkim društvima; na tom su tragu poznate svega dvije reference spomenute *supra*. Načelnu srodnost s poredbenopravnim predlošcima, moguće je dakle naći ponajprije u općem okviru. I u RH poduzetnička i tržišna sloboda temelj su gospodarskog ustroja Republike Hrvatske (čl. 49. st. 1. Ustava RH). Također, i hrvatski zakon postavlja razmjerno širok okvir definiranja rashoda u sustavu poreza na dobit: porezna je osnovica dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovog Zakona. Rashodima poreznog razdoblja ne smatraju se rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti“ (čl. 5 ZPDoB). Dakle, porez na dobit utemeljen je na objektivnom neto načelu. To znači da se kod utvrđenja oporezive dobiti u obzir uzimaju rashodi koji su u izravnoj vezi s ostvarenjem dobiti (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:41). Dodatni pak „putokaz“ pružaju odredbe čl. 7. Zakona o povećanju porezne osnovice čije je između ostalog cilj poništavanje različitih smanjenja dobiti (a time i smanjenje proračunskih prihoda od poreza na dobit) koja porezni obveznik može pokušati primijeniti a zakonodavac ih ne smatra opravdanim (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:42)[47].

Iz prijašnjih poglavlja jasno je kako nije moguće prigovoriti poreznom obvezniku što se poslužio najpovoljnijim izborom za njega dokle god je taj izbor u okviru norme. S druge strane teško je odrediti granicu između porezno vještog upravljanja i upravljanja koje je moguće označiti izbjegavanjem poreza (Bouvier, 2010) ili, drugačije rečeno, zlouporabljenom slobodom.. Kao što i naglašavaju Lamarque, Negrin i Ayrault (2009:397), sloboda fiskalnog upravljanja i sloboda izbora nižeg oporezivanja ipak nisu apsolutne: stanovite povrede moraju biti kažnjene. Podsjetimo, u francuskom su pravu dva takva mehanizma s uporištem u zakonu i doktrini; „šireg i užeg učinka“: analogno tomu valja postaviti pitanje jesu li i kakvi ekvivalentni mehanizmi razvijeni u hrvatskom pravu. Odmah valja reći da bi „sliku“ dodatno rasvijetlila pomna analiza sudske prakse i to ostaje kao jedan od budućih smjerova istraživanja, no obzirom na prirodu rada i mogućnosti, u radu smo se ograničili na zakonske mehanizme.

U hrvatskom je Općem poreznom zakonu (NN 147/08) moguće istaknuti dva takva mehanizma. Prvi je temeljen na načelu sprječavanja zlouporabe pravne forme (čl. 11 OPZ-a): ako se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravni posao. Budući da visina, pa čak i postojanje, porezne obveze

[46] Riječ je o odnosu između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku; u hrvatskom je pravu reguliran Općim poreznim zakonom.
[47] Podsjetimo na srodna rješenja i u francuskom zakonu CGI.

mogu ovisiti o pravnoj formi nekog posla, porezni obveznik može, radi nezakonitog izbjegavanja porezne obveze, pravni posao koji doista ima namjeru sklopiti, prikriti drugim pravnim poslom, s drugačijim, za njega povoljnijim, poreznim posljedicama. Taj se drugi pravni posao (koji prikriva stvarne namjere poreznog obveznika) naziva prividnim pravnim poslom (…) (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:232). Primjenom ovog načela, porezna tijela imaju pravo „dekvalifikacije" pravnog posla, odnosno njegove karakterizacije sukladne odredbama ugovora ali zanemarujući prividni posao koji vodi izbjegavanju porezne obveze ili drugačije rečeno smatrajući ga sklopljenim u pravnoj formi koja je odraz stvarne namjere osobe koja je zainteresirana sklopiti takav pravni posao (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:233). Ovdje je riječ o doktrini simulacije koja se upotrebljava u nizu zemalja kontinentalno-pravne tradicije (izvorno je riječ o institutu podrijetlom iz građanskog prava) i koja se smatra svojevrsnim ekvivalentom konceptu „prijetvornih, simuliranih transakcija" u zemljama tradicije precedentnog prava a počiva na „pravnoj stvarnosti" (Thuronyi, 2003). Simulacija postoji, vidjeli smo, i u francuskom pravu (čl. L 64 LPF), također i u njemačkom pravu (AO 41(2)) (no s razlikama u usporedbi s hrvatskim pravom o čemu će još biti riječ u nastavku); španjolskom, talijanskom pravu.

Na istom je tragu moguće istaknuti i načelo gospodarskog pristupa, uređeno čl. 10. OPZ-a. Tako se u stavku 1. ističe kako se porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti a posljedično tomu ako je prihod, dohodak 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.

Dakle, slijedom naznačenih odredbi prilikom oporezivanja treba voditi računa samo o ostvarenju gospodarske biti(….) porezna administracija, dakle, oporezovat će i porezno dobro nastalo kaznenim djelom (Arbutina u: Šimović i sur., 2010:231), dakle ono što je protupravno u drugim granama, nije u poreznom pravu[48]. Srodno odredbu nalazimo i u njemačkom pravu čl. 40 AO: Za oporezivanje bi trebalo biti sporedno je ako je potpuno ili djelomično oporeziva djelatnost suprotna zakonu, zabrani ili javnom poretku. (To, dakako, ne isključuje obvezu poreznih tijela reagirati u slučaju sumnje na počinjeni prekršaj ili kazneno djelo; tako je jedna od dužnosti inspektora u inspekcijskom postupanju (pa tako i u poreznom nadzoru) podnijeti prijavu/optužni prijedlog nadležnom državnom tijelu zbog kaznenog djela ili prekršaja; Rogić Lugarić u: Šimović i sur., 2010).

Prethodno je već naznačeno da simulacija postoji i u hrvatskom i u poredbenim pravnim sustavima. Glavna razlika između simulacije u hrvatskom i francuskom pravu izvire iz postojanja „opće odredbe" zlouporabe prava. Naime, u francuskom pravu, za razliku od hrvatskog čiji je „uzor" njemački model, simulacija je sastavnicom zlouporabe prava (*abus de droit*) dočim je druga sastavnica izbjegavanje poreza (*fraude a la loi*) koju hrvatsko pravo ne poznaje. No, ovdje je korisno osvrnuti se i na njemački opći porezni zakon (imajući u vidu kako je hrvatski zakon rađen po uzoru na njemački model) pri čemu valja spomenuti da njemačko pravo pored simulacije također, kao i francusko (no uz opasku o stanovitim razlikama u pristupu), poznaje širu odredbu „zlouporabe poreznog planiranja" (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten,* čl. 42 AO). Srodno kao i u francuskom pravu, riječ je o mehanizmu „ograničavanja načela prema kojem je svaki porezni obveznik slobodan urediti svoj poslove tako da njegova porezna obveza bude što je moguće niža[49]" (Prebble, 2008:5). Spomenuta odredba u st. 1. članka 42. utvrđuje kako neće biti moguće izbjeći primjenu poreznih zakona zlouporabom zakonskih mogućnosti poreznog planiranja. Ukoliko je odredbom pojedinačnog poreznog zakona propisan način sprečavanja zaobilaženja zakona, utoliko će pravne posljedice biti sukladne toj

[48] U svezi s ovim pristupom u francuskom je pravu postavljeno pitanje o tzv. moralnosti, ćudoređu poreznog prava.

[49] Vanistendael navodi kako u Njemačkoj načelo zakonitosti poreza usko svezano s druga dva načela: načelom slobode (koja može biti ograničena samo zakonom) i odredbom prema kojoj se svaki administrativni akt mora temeljiti na zakonu (1996).

odredbi. Ako to nije slučaj, porezne će posljedice, ako je riječ o zlouporabi u smislu stavka 2, biti takve kakve bi bile da su uporabljene zakonske mogućnosti sukladne ekonomskim okolnostima. Stavak 2. pak navodi kako će se zlouporabom smatrati izbor neprimjerene zakonske mogućnosti koja u, usporedbi s primjerenom, omogućuje porezne prednosti za poreznog obveznika ili treću osobu a koje zakonodavac nije predvidio. Ova se odredba neće primijeniti ako porezni obveznik dokaže kako porezni razlozi nisu bili relevantni za izbor te zakonske mogućnosti[50]. Inače, odredba čl. L 64 u francuskom pravu te čl. 42 AO u njemačkom pravu nazivaju se i „općim pravilo izbjegavanja poreza" (GAAR) koje je moguće smatrati i svojevrsnom dopunom doktrine simulacije.

Dakle, u usporedbi s francuskim i njemačkim pravom, hrvatsko pravo poznaje mogućnost „sprečavanja prijevarnih pravnih poslova" (koliko je ono djelotvorno ostaje pitanje; kao što je već *supra* spomenuto, analiza sudske prakse dodatno bi „rasvijetlila" sliku) no ne i opće pravilo izbjegavanja porezne obveze[51]. Sama podrobnija analiza općih pravila za izbjegavanje poreza, njihove djelotvornosti, mogućih prijepora, razloga njihovog manjka u hrvatskom poreznom pravu, izlazi iz okvira ovog rada. No, za spomenuti je možda tek stav: „(Z)ato je, usprkos nepostojanju čvrstog dokaza da Hrvatska ima problem sa zakonitim izbjegavanjem poreza, razumno pretpostaviti da se u Hrvatskoj doista provodi zakonito izbjegavanje poreza i da stoga hrvatsko opće pravilo ne bi bilo suvišno (…) Bez obzira na sve, čak i ako se opće pravilo ne primjenjuje, ta pravila često imaju učinak odvraćanja" (Prebble, 2005:278); potonji je učinak ove norme zamijećen i u Francuskoj. Na tom tragu Prebble (2005:278) navodi, analizirajući postojanje opće odredbe u Mađarskoj, kako trgovačka društva često upućuju zahtjeve Ministarstvu financija za prethodnu rješidbu o tome hoće li opće pravilo biti primijenjeno na njihove različite transakcije, usprkos činjenici da opće pravilo još nije bilo korišteno. Podsjetimo na srodnu situaciju i u Francuskoj: institut obvezujućeg odgovora gotovo je najviše upotrebljavan upravo u svezi sa zlouporabom prava (v. *supra* odjeljke o obvezujućem odgovoru).

No, potonje tvrdnje „najavljuju" još jednu razliku između hrvatskog i usporednih pravnih predložaka. Naime, institut obvezujućeg odgovora u Francuskoj dijelom je mreže „zaštitnih, unaprijed danih, poreznih pristanaka". O (mogućim) uzrocima njihovog nastanka u poreznom pravu bilo je više riječi u prethodnim odjeljcima, za naglasiti je možda kako ih se, između ostalog, vidi jamcima pravne sigurnosti i odrazom tendencija u poreznom pravu prema poboljšanju odnosa između poreznog tijela i poreznog obveznika. Slijedimo li pak pozitivnopravna rješenja u Hrvatskoj, još uvijek je naglasak na svojevrsnom „tradicionalnom" razumijevaju nadzora; drugačije rečeno nadzoru *a posteriori*.

Tu je tvrdnju moguće potkrijepiti podatkom o manjku instituta na tragu „zaštitnih poreznih pristanaka" onima u francuskom pravu (ali i drugim poredbenim pravnim sustavima). To je možda tim više iznenađujuće što je hrvatsko porezno pravo „prožeto" načelom dobre vjere (premda je spomenuta vrst instituta možda prije vezana uz još jedno načelo; načelo „poštene igre" odnosno povjerenja u (porezna) tijela)[52]; načelo dobre vjere je i zakonsko načelo od donošenja Općeg poreznog zakona (2001. godine).

Usporedbe radi, u francuskom pravu načelo dobre vjere (poreznog obveznika) se pretpostavlja no nije izrijekom navedeno i zakonskim načelom; tako i Lamarque, Negrin i Ayrault (2009:401) navode: „(T)o načelo nije formalno uobličeno niti jednim zakonom no prožima mnoge norme poreznog postupka (…)".

[50] „Specifičnost njemačkog rješenja je u zahtijevanju stanovite dosljednosti, podudarnosti između pravnog oblika i ekonomskih primjesa pravnog posla" (v. Vanistendael, 1996:38).

[51] Pored doktrine prividnih pravnih poslova, u hrvatskom poreznom pravu postoje i odredbe u pojedinačnim poreznim zakonima s ciljem sprečavanja zakonitog izbjegavanja porezne obveze; primjerice odredbe u zakonu o porezu na dobit odredbe koje se odnose na transferne cijene, potkapitaliziranje, skrivene isplate dobiti.

[52] V. supra bilješku 39.

Unatoč tome što je u Hrvatskoj riječ o zakonskom načelu, sadržaj tog načela nije bio podrobnije uređen; tek je donošenje Pravilnika o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine (NN 59/09) trebalo rasvijetliti postupanje na tom tragu i upravo naznačenim Pravilnikom Institut obvezujuće informacije ili obvezujućeg mišljenja trebao je uistinu biti uveden u hrvatsko porezno pravo (Žunić Kovačević, 2010:137).

Dakle, u hrvatskim je prilikama moguće tek govoriti o nastojanjima ka uvođenju instituta obvezujućeg odgovora no, nažalost, bezuspješnima (Žunić Kovačević, 2010:138). Naime člankom 2. spomenutog Pravilnika propisano je da porezni obveznik ima pravo unaprijed biti obaviješten o svojim pravima i obvezama u postupcima koji se vode pred poreznim tijelom te u tu svrhu može postavljati pismene upite ispostavama i područnim uredima. Ponajprije, kao što smo i vidjeli na francuskom primjeru, obvezujući odgovor omogućuje poreznom obvezniku konzultirati porezna tijela *prije* sklapanja pravnog posla i uvijek vrijedi samo za ubuduće.

Dakle, hrvatskom sadašnjem rješenju nedostaje jedan od ključnih elemenata definicije (v. slično i Žunić Kovačević, 2010). Također, nije propisan niti kakav poseban postupak ili uvjeti (kao što je to slučaj u francuskom pravu) što bi svakako trebalo imati u vidu, možda u budućim zakonskim izmjenama, obzirom da to može biti ključni čimbenik razlikovanja obvezujućeg odgovora od drugih ocjena poreznih tijela (*v. supra*).

Također, korisno je spomenuti kako je obvezujući odgovor u francuskom pravu svojevrsni „produžetak“ odredbi uopće vezanih uz mogućnost suprotstavljanja instrukcijama, uputama i okružnicama poreznih tijela (v. *supra*). Hrvatsko porezno pravo ne poznaje niti te općenite odredbe, premda se čl. 2. Pravilnika vidi mogućnošću u tom smjeru (Žunić Kovačević, 2010). No i ovdje izostaju jasnije i preciznije odredbe. Naime, odredbom čl. 2. Pravilnika uvodi se samo načelno postupanje poreznih tijela: „Porezna uprava na svojim će web-stranicama objavljivati porezne propise i druge obavijesti koje su od utjecaja na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza“; no nigdje nije jasno naznačeno kakve to pravne posljedice (objava obavijesti) proizvodi za poreznog obveznika (kao što je to učinjeno u čl. L. 80 LPF). Pored toga postavlja se pitanje na što se odnosi termin „obavijest“; odnosi li se to i na mišljenja poreznih tijela o pojedinim zakonskim odredbama koja se uobičajeno objavljuju na Internet stranicama Porezne uprave? Stoga je već ovdje posve opravdano naznačiti prijepor koliko se hrvatska pozitivnopravna rješenja uklapaju u, više navrata u radu, izložene tendencije poreznog zakonodavstva.

Za svojevrsni odgovor na potonju dvojbu, držimo korisnim aktualnim hrvatskim rješenjima „suprotstaviti“, osim poredbenih iskustava, i rezultate nedavno provedenog istraživanja „Pravni i ekonomski čimbenici oporezivanja multinacionalnih korporacija u Republici Hrvatskoj“[53]. Izložit će se samo odgovori na pitanja koja držimo relevantnim za ovaj rad. Jedno od pitanja je bilo *„Što smatrate poželjnim karakteristikama poreznog sustava neke države kod donošenja strateških odluka“*?[54]

[53] Istraživanje je provela Jasna Bogovac u sklopu izrade doktorske disertacije na Pravnom fakultetu u Zagrebu, metodom polustrukturiranog intervjua u hrvatskim korporacijama koje imaju povezana društva - kćeri u inozemstvu; istraživanje je provedeno u razdoblju lipanj-prosinac 2011. godine.

[54] Ponuđeni su odgovori bili: a) transparentost i jednostavnost ; b) pravednost; c) umjereno oporezivanje, d) poticajan sustav za investitore; e) pouzdanost i stabilnost; f) harmoniziranost sa svjetskim sustavima; g) _____(trebalo je izabrati 3 najvažnija).

Najveći broj ispitanika tako ističe transparentnost i jednostavnost; potom pouzdanost i stabilnost. U komentarima odgovora moguće je zamijetiti srodne dvojbe ispitanika koje je moguće svesti na „zajednički nazivnik“: jednim od glavnih problema vidi se manjak ujednačenosti postupanja poreznih tijela; posljedično tomu nepovjerenje u porezna tijela te osjećaj nepravičnosti[55]. Većina poreznih obveznika naglašava različita mišljenja poreznih tijela i „proizvoljna“ tumačenja zakona. To posebice dolazi do izražaja u postupku poreznog nadzora koji se doživljava „skupljačem poreza i kazni“.

Drugo pitanje je bilo: *„Neke analize dokazuju da porezne povlastice za investitore nisu iskorištene od poduzetnika koliko bi mogle biti. Što mislite da je tome uzrok?*[56] Najčešći izabran odgovor je *f) kako poduzetnici nisu dovoljno upoznati s poreznim poticajima*. Kao jedan do uzroka tomu poslužit će odgovori dvojice ispitanika koji zapravo sažeto odražava mišljenje niza ispitanika: „Mnogi poduzetnici ne žele angažirati savjetnike i misle da mogu sami odraditi zahtjevne operacije a onda niti ne saznaju što im se nudi niti ne mogu iskoristiti ponuđene povlastice“.(…) „Svi pričaju o olakšicama ali nema dovoljno znanja o njima pa se stoga niti ne koriste“. Ispitanici koji su se odlučili za odgovor *b) nepovjerenje u njihovu stabilnost (česte promjene zakona)* objašnjavaju svoju odluku upravo na tragu prethodno izloženih prijepora: drže da je to poseban problem u upravo u Hrvatskoj obzirom na često samovoljnu interpretaciju zakona, posebice u postupku poreznog nadzora. Zanimljivo je objašnjenje ispitanika koji su se odlučili za odgovor *e) zato što su kompanije društveno odgovorne i žele plaćati „svoj dio obveze“*.[57] Ovdje se očituje različitost u sklonostima i pristupu poduzetnika prema poreznoj obvezi: vjerojatno je riječ o bezvremenskim zakonitostima – uvijek će postojati oni koji će plaćanje poreza smatrati obvezom i čašću dok će drugi smatrati da je izbjegavanje poreza i porezna utaja znak snalažljivosti i uspješnosti. Ukoliko povežemo sklonost izbjegavanja poreza s ovim pitanjem, dolazimo upravo do pitanja postojanja normi svezanih uz nadzor i korištenje

[55] U prilog izloženom izdvojeni su odgovori ispitanika: „Ako porezni sustav nije transparentan i jednostavan, to najviše smeta poduzetnicima. Ako porezni nadzor dolazi po 3% prihoda te ima slobodu interpretacije poreznih propisa tako da može i naplatiti tih 3% prihoda, onda to najviše stvara odbojnost prema poreznom sustavu“ (…) „Porezni sustav svima treba dati iste šanse a ne da je represivan i služi samo punjenju proračuna; Porezna uprava bi trebala služiti tome da pruža podršku poduzetnicima da imaju iste šanse na tržištu a ne da se dolazi samo po kazne (…) mnogi su radi porezne nediscipline (neplaćanja poreza) postali veliki poduzetnici – prijavljivali su manji promet i proizvodnju (…) Porezna bi uprava trebala biti partner a ne samo dolaziti pronaći nepravilnosti i naplatiti određeni iznos kuna, često unaprijed određenih. Zašto Porezna uprava ne bi dala naputak i mišljenje koje bi bilo fer i nakon toga bi se takva praksa primjenjivala, umjesto što tumače zakon kako im odgovara i naplaćuju višestruke poreze na iste proizvode?“ (…) „Različita nenormalna ponašanja, porezna evazija i sve slično nastaje radi nepravednog sustava - da je sustav pravedan i poticajan ne bi bilo takvih ponašanja. Uostalom, što bismo mi kao pojedinci savjetovali svojim prijateljima i kolegama – što učiniti kada je jedini način opstanka poduzeća i radnih mjesta plaćanje manjeg poreza i doprinosa – iz čuvenja znamo da opstaju *samo* oni koji, ako nisu u monopolističkom položaju na tržištu, „zaborave“ na neku od svojih poreznih obveza“ (…) „Ovaj naš porezni sustav je dobar, ne treba ga mijenjati. Jednostavan je. Zapošljavamo samo jednog čovjeka na porezima a u SAD ih mora biti puno više. Samo bi trebalo uvesti praksu tako da u cijeloj Republici Hrvatskoj postoji nadzor koji ima ujednačena mišljenja i da mi znamo kako se treba ponašati, jer nadzor u raznim dijelovima Hrvatske različito interpretira neke situacije, često inspektori nemaju dovoljna znanja kad dođu u kontrolu, ne razumiju“ (….) „(D)a sam doživio ono što je doživio moj prijatelj iz iste djelatnosti, da mi neosnovano nadzor naplati kaznu od pola milijuna kuna, pa da se tužim dvije godine dok mi ih ne vrate, sigurno bih već bio u Austriji sa svim svojim aktivnostima“. (komentar je dva vlasnika „malih“ hrvatskih društava, koje djeluju gotovo „virtualno“ (bave se IT i savjetovanjem). Međutim, po njihovim riječima, Porezna uprava nije sklona takvim djelatnostima. Ne prepoznaje se njihova „stvarna aktivnost“ već se svrstavaju u „perače novca“, „one koji nešto čudno rade“, „nema papirnatih tragova, samo neki mailovi i sumnjive usluge preko interneta“, iako oni uredno prijavljuju promet , vode knjigovodstvo).

[56] Ponuđeni su odgovori: a) nepovjerenje kod poduzetnika u mogućnost njihovog stvarnog korištenja radi složenih evidencija i procedura; b) nepovjerenje u njihovu stabilnost (česte promjene zakona); c) zato što se poduzetnici boje poreznih rizika na osnovu loših iskustava; d) zato što se poduzetnici prvenstveno bave poslovnim prilikama a ne poreznim planiranjem; e) zato što su kompanije društveno odgovorne i žele plaćati „svoj dio obveze“ ; f) poduzetnici često nisu dovoljno upoznati s poreznim poticajima; g)----------

[57] Dočim je jedan ispitanik istaknuo „Sigurno je e!“, pojedini su ispitanici rekli, više usput jer nisu zaokružili ovaj argument: „Trebalo bi e) izbaciti – to nitko ne misli; takvih više nema“.

olakšica; jedino se tako može spriječiti „nenormalno“ korištenje poticaja i zlouporaba norme. Moguću svezanost izbjegavanja i utaje poreza i poticaja možemo naći u činjenici koju je istaknuo jedan ispitanik koji je sam dodao (mogućnost pod g) razlog izbjegavanja poreza što je potkrijepio sljedećim riječima: „Često su razlog ne korištenja olakšica upravo sami poduzetnici jer nemaju „čiste račune“, ne žele izložiti svoje knjige nadzoru i Poreznoj upravi – npr. ne prikazuju prihode, s te osnove plaćaju manje poreza i niti ne žele niti trebaju olakšice propisane zakonom.“

Zanimljivi su i pojedini aspekti pitanja u kojem su ispitanici sami izabirali razinu pojedinih rizika i troškova koje su voljni tolerirati. Kao jedno od podpitanja bilo je: *Koliko Vam je prihvatljiv rizik negativnog stava i odnosa porezne uprave prema poduzetnicima?*[58] Najveći broj ispitanika izabralo je ocjenu 4 što znači da im je dobra komunikacija s poreznim tijelima dosta važna no puno im je važnija pravna sigurnost na što upućuje analiza odgovora na sljedeće podpitanje (ali već daju naslutiti i odgovori na prijašnja pitanja izloženi u prethodnim odjeljcima): Koju razinu netransparentnosti ste voljni tolerirati?[59](Najveći se broj odgovora ispitanika rasporedio u početnom dijelu ljestvice (ocjene od 1-5). U tom kontekstu je moguće promatrati i pitanje vezano uz *prihvatljivost rizika poreznog nadzora?*[60] Veći broj odgovora ispitanika kreće se u krajnjem dijelu ljestvice (ocjene 6-10) što znači da im rizik čestih poreznih nadzora i visokih kazni prihvatljiv dakle ne bi imali problema s poreznim nadzorom no očito uz ravnotežu – stanovitu razinu pravne sigurnosti. Koliko je pak poduzetnicima važan taj element svjedoče i odgovori na pitanje: *Ukoliko se u nekoj državi privlače strana ulaganja značajnim poreznim povlasticama ali se u isto vrijeme ne osigurava poreznopravna sigurnost (prevelika složenost, promjene zakona, samovolja administracije, inspekcije)* što će prevagnuti[61]*?* Ovdje je primjetna razmjerno pravilna raspodjela odgovora; najveći broj ispitanika izmjerio bi prednosti i nedostatke i odluku donio temeljem prevage jednog čimbenika. Druga pak skupina ispitanika pretpostavila bi kako porezna nesigurnost poništava koristi od poreznih povlastica. Na tom je tragu ilustrativan odgovor jednog ispitanika: „(U)pravo radi iskustava u regiji koja ima visoke rizike – porezi su bitni – simuliramo porezni nadzor.

5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Pojam poreznih izdataka u široj je uporabi od kraja šezdesetih godina dvadesetog stoljeća. Premda se s jedne strane uporaba poreznih izdataka savršeno uklopila u potrebe liberalne ekonomske politike, ne treba zaboraviti da je izvorište tih mjera politika poticaja ili drugačije rečeno, intervencionizma (Bouvier, 2010:212). Koliko je pak raširen model pribjegavanja fiskalnim poticajima za stanovite ekonomske ili socijalne ciljeve, svjedoče i podatci o broju i rastu poreznih izdataka u pojedinim zemljama. Obzirom na pobrojano i očito stanovite „neizravne“ dobiti, teško je za očekivati kako će se države u skorije vrijeme odreći uporabe poreznih izdataka. Ipak, to ne znači da nije moguće očekivati pomake na tragu „nove racionalnosti“ u javnim financijama. Potonja tvrdnja posebice pogađa područje izvješćivanja i praćenja poreznih izdataka (primjerice u jednom broju zemalja izvješća o poreznim izdacima

[58] Ispitanici su trebali ocijeniti rizik na ljestvici od 1-10; s tim da je polazna veličina (ono što bi željeli): Postupanje u dobroj vjeri prema poreznim obveznicima a završna (ono što nikako ne bi željeli): Krut i neprijateljski odnos, nemogućnost komunikacije s poreznom upravom u rješavanju poreznih pitanja.

[59] Polazna veličina (ono što bi željeli): Razumljivi i dostupni postupci (ujednačenost u naputcima, mišljenjima i postupanjima porezne uprave); završna (ono što nikako ne bi željeli): Komplicirani i nedostupni postupci (različitost u naputcima mišljenjima i postupanjima porezne uprave).

[60] Polazna veličina (ono što bi željeli): Povremeni i sustavni nadzori, umjerene/niske kazne za porezne prekršaje; završna (ono što nikako ne bi željeli): Česti i neselektivni porezni nadzori, visoke kazne za porezne prijestupe.

[61] Ponuđeni su odgovori: *a) računati prvenstveno na porezne koristi i nastaviti s ulaganjima, vaše odluke su uvijek s dozom rizika; b) izmjeriti prednosti i nedostatke poreznog sustava i donijeti odluku na osnovu prevage jedne od te dvije varijable c) pretpostaviti da porezna nesigurnost poništava koristi od poreznih povlastica d) nikada nećemo nastaviti s ulaganjem u zemlju s visokim/značajnim poreznim rizicima e)*----------

sastavnim su dijelom proračuna). U Republici Hrvatskoj, za razliku od niza zemalja, porezni izdaci nisu službeno uobličeni niti su dijelom proračunskog dokumenta.

U radu su porezni izdaci promatrani u kontekstu šireg, poreznopravnog predloška. Svojevrsno ishodište predloška jest, s jedne strane priroda poreznopravnih normi, s druge strane temeljna poreznopravna načela što pak posljedično tomu postavlja pitanje oblikovanja pravnih standarda i granica ponašanja. Ponajprije, porezno pravo je jednim dijelom „pravo izbora"; na tom se tragu i porezni izdaci vide mjerama odstupanja, mogućnošću izbora. S druge je pak strane (ustavno) načelo slobode (poduzetništva i trgovine) u okviru koje je nesporna sloboda poreznog obveznika izabrati pravnu tehniku koja mu omogućuje manje oporezivanje, ali dokle god se kreće u okviru norme. No, problem je što „niža porezna obveza može biti posljedica pravnog posla koji uporabljuje pravnu prazninu a koja smješta poreznog obveznika izvan dosega poreznog prava ili u okvir norme ali koja mu omogućuje nižu poreznu obvezu ili posljedica pravnog posla iz kojeg, sukladno poreznom zakonu, slijedi manja porezna obveza u usporedbi s pravnim poslom sličnog činjeničnog stanja (…) imajući u vidu postulate ekonomske učinkovitosti i porezne pravičnosti opravdani su razlozi zanemarivanja pravnog posla" (Vanistendael, 1996: 31). Dakle, doduše pojednostavljeno, postavlja se pitanje kada porezni obveznik „izlazi iz norme"; zlouporabljuje slobodu? U francuskom pravu oblikovana su dva „opća" pravna instrumenta na tom tragu; jedan zakonski a jedan razvijen sudskom praksom (s neizravnim uporištem u zakonu); srodne mehanizme poznaju i drugi usporedni sustavi (primjerice, njemačko). Tragom „učinaka slaganja" (v. Collet, 2009), pored navedenog posebnim se pitanje postavljaju mehanizmi svojevrsnog „nadzora" izbora poreznih obveznika. Na potonje je moguće nadovezati posredan utjecaj „novog fiskalnog upravljanja" čiji je jedan od ciljeva poboljšanje odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela u kojem ozračju posebice važnim postaje razina pravne sigurnosti poreznih obveznika. Na tom je tragu primjetan pomak prema nadzoru *a priori* u obliku instrumenata koje je jednim imenom moguće označiti „unaprijed dani porezni pristanci". Francusko pravo poznaje niz takvih instituta; srodne institute poznaje i poredbeno pravo. Možda najvažniji za spomenuti je obvezujući odgovor pri čemu valja naglasiti kako se najučinkovitijim pokazala posebna vrst obvezujućeg odgovora svezanim s zlouporabom prava (srodni učinci zamijećeni su i u drugim sustavima). Dakle, u francuskom pravu primjetna je svojevrsna „ravnoteža", ili barem jasniji cilj, između mehanizama povrede prava s jedne strane i nastojanja ka pravnoj sigurnosti s druge strane.

Poreznopravni predložak u Republici Hrvatskoj unatoč načelnim sličnostima, u bitnom se razlikuje se od usporednih u dva obilježja. Prva se razlika ogleda u predlošku oblikovanja stanovitih povreda načela slobode, dakle postavljanju standarda „normalnog" ponašanja a druga u manjku instituta koji bi (između ostalog) jamčili veću pravnu sigurnost poreznom obvezniku; kao da je riječ o stanovitoj neodlučnosti zakonodavca ići „oštrije" u tim smjerovima. Ta se neodlučnost ogleda, primjerice, i u dosadašnjim nastojanjima prema „sprječavanju poteškoća"; jedini pokušaj na tom tragu jest uvođenje instituta obvezujućeg odgovora premda se već dulje vremena zagovara u znanstvenoj i stručnoj javnosti. K tomu, osim usporednih pravnih iskustava, hrvatskim su pozitivnopravnim rješenjima „suprotstavljeni" i nalazi istraživanja koji su upravo na tragu uočenih odstupanja. Kao jednim od ključnih problema nametnulo se pitanje manjka pravne sigurnosti koje izvire iz nepovjerenja poreznih obveznika u porezna tijela (posebice institut poreznog nadzora), a obzirom na neujednačenost postupanja poreznih tijela. Stoga je posve opravdano pitanje koliko se sadašnja rješenja uklapaju u zamijećene tendencije „novog fiskalnog upravljanja"? Također, teško se oteti dojmu kako jedan broj poreznih obveznika drži kako je u njihovom okružju nažalost „normalno" ponašanje ono usmjereno izbjegavanju plaćanja poreza posebice obzirom na izostanak reakcije poreznih tijela što pak otvara mogućnost preispitivanja „graničnika slobode". Očito je da će u skorije vrijeme stanovite normativne promjene biti ne samo poželjne nego i nužne pri čemu se

nameću dva moguća smjera promjena. Jedan smjer bi trebao voditi ka „podizanju“ razine pravne sigurnosti, očito jednom od prijepornih točaka, a drugi ka preispitivanju dostatnosti postojećih mehanizama i eventualno uvođenju novih a s ciljem jasnijeg definiranja zakonskih povreda.

LITERATURA

Abgabenordnung. www.bmf.de.

Albert, J. L., Pierre, J.–L. i Richer, D., 2007. *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*. Paris: Ellipses Edition Marketing.

Arbutina, H. i Rogić Lugarić, T., 2010. „Porezni postupak“ u: J. Šimović [et al]. *Hrvatski fiskalni sustav.* Zagreb: Narodne novine.

Bienvenu, J. J. i Lambert, T., 2010. *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France.

Bouvier, M., 2010. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l´impôt*. Paris: LGDJ Lextenso éditions.

Bratić, V. i Urban, I., 2006. „Porezni izdaci u Hrvatskoj“. *Financijska teorija i praksa*, 30 (2), 129-194.

Castagnéde, B., 2010. *Precis de fiscalité internationale.* Paris: Presses Universitaires de France.

Code général des impôts, 2010. Paris: LexisNexis Litec

Collet, M., 2009. *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France.

Conseil d´impot, 2003. *La fiscalité dérogatoire – pour un reexamen des depenses fiscales.* Dostupno na: [www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/Rapport-fiscalite-derogatoire-complet.pdf].

Delalande, N. i Spire, A., 2010. *Histoire sociale de l´impôt*. Paris: La Découverte.

Jacobsen, M. R. [et al.], 2010. *Tax Expenditures in the Nordic countries*

Jelčić, B. [et al.], 2008. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine.

Lamarque, J., Negrin, O. i Ayrault, L., 2009. *Droit fiscal général*. Paris: LexisNexis Litec

Leroy, M., 2010. *L´impôt, L´État et la société*. Paris: Economica.

OECD, 2010. *Tax Expenditures in OECD countries.* Paris: OECD.

Opći porezni zakon, NN 147/08. Zagreb: Narodne novine.

Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine, NN 59/09. Zagreb: Narodne novine.

Prebble, J., 2008. „Abus de droit and the General Anti- Avoidance rule of Income Tax law: A comparison of the laws of seven jurisdictions and the European Community“. *Working paper,* No.56. Dostupno na: [www. victoria.ac.nz./sacl/cagtr/working-papers/wp56.pdf].

Prebble, R., 2005. „Treba li Hrvatska opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze? Prijedlog promjena važećeg hrvatskog zakonodavstva“. *Financijska teorija i praksa*, 29 (3), 262-282.

Thuronyi, V., 2003. *Comparative Tax Law.* The Hague: Kluwer Law International.

Ustav Republike Hrvatske, NN 85/10. Zagreb: Narodne novine.

Vanistendael, F., 1996. „Legal Framework for Taxation“ u: V. Thuronyi, ed. *Tax Law Design and Drafting*. Dostupno na: [http: //www.imf. org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf].

Zakon o porezu na dobit, NN 117/04, 90/05, 57/06 i 80/10. Zagreb: Narodne novine.

Žunić Kovačević, N., 2010. „Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci* 31 (1), 133-150.

LEGAL STATUS OF TAX EXPENDITURES: THE CONDITION AND PROSPECTS

TEREZA ROGIĆ LUGARIĆ AND JASNA BOGOVAC

FACULTY OF LAW, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H25, H70

SUMMARY

Since the end of the last century, increasing attention has been paid to tax expenditures; today, those measures are in use in many countries despite notable differences in their definitions. Specific qualities of these measures can be seen in their different aspects: e.g. economic, political science and legal aspects. In this paper the emphasis is on the legal aspects of tax expenditures, notably those related to tax law. In the first part of the paper, the authors analyse the concept of tax expenditures and in the following part they offer comparative context with special reference to the French law. The final part of the paper presents an overview of tax expenditures in the Republic of Croatia, suggesting possibilities of legal changes and improvement.

Keywords: tax expenditures, tax law, abuse, control, Croatia

POREZNI IZDACI U KONTEKSTU PRESUDA EUROPSKOG SUDA: ASPEKTI OPOREZIVANJA DOHOTKA I DOBITI

HRVOJE ARBUTINA
PRAVNI FAKULTET, ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: H21
doi: 10.3326/bpi.2012.15

SAŽETAK

Autor u radu analizira utjecaj presuda Europskog suda na porezne izdatke, definirane kao smanjenje poreznih prihoda država članica Europske unije temeljem normativnog reguliranja mogućnosti korištenja poreznih povlaštenja u porezno-pravnim sustavima država članica. U tome cilju, analizirane su dvije bitne presude Suda, jedna koja se odnosi na oporezivanje dohotka fizičkih osoba, i druga u vezi s oporezivanjem dobiti pravnih osoba.

Ključne riječi: porezni izdaci, Europska unija, države članice EU, Europski sud, predmet Schumacker, predmet Lankhorst Hohorst, ograničenje porezne jurisdikcije država članica EU

1. UVOD

Države su slobodne u kreiranju svojih poreznih sustava, odnosno ne postoji međunarodno obvezujuće pravilo, ili sustav pravila, koji bi ih u tome sprječavao ili usmjeravao. No ovo osnovno načelo ipak, kad je o Europskoj uniji (EU) riječ, trpi izuzetke. Naime, na svim razinama propisa EU (primarno i sekundarno pravo EU, presude Europskog suda), postoje pravila obvezujuća za države članice. U vezi s time, uvriježena je sintagma "harmonizacija poreznih sustava država članica". No ta harmonizacija nije u svim segmentima koji čine porezne sustav jednako poduprta propisima. Drugim riječima, neki su porezni oblici na razini EU harmonizirani u velikoj mjeri, pa je državama članicama značajno smanjen prostor samostalnog reguliranja (npr. porez na dodanu vrijednost), drugi porezi su manje, ali još uvijek značajno harmonizirani (npr. posebni porezi na promet), a u slučajevima tzv. izravnih (direktnih) poreza razina harmoniziranosti propisima EU je niska (porez na dobit), ili takvih propisa uopće nema (porez na dohodak). Ovakvo stanje izvjesno je i posljedica normativnog reguliranja na razini primarnog europskog zakonodavstva. Naime, usklađivanje sustava oporezivanja prometa obveza je normirana primarnim pravom EU, dok takve obveze, kad su izravni porezi u pitanju nema, tj. ona nije izrijekom propisana tim pravom. No to ne znači da potrebe za usklađivanjem izravnih poreza nema – naprotiv, ona je, vremenom trajanja najprije Europske ekonomske zajednice, a potom i EU, postajala sve izraženija, diktirana potrebom integracije tržišta država članica, tj. uklanjanjem poreznih prepreka slobodnom kretanju osoba, kapitala, roba i usluga.[1]

[1] Upravo je uklanjanje barijera slobodnom kretanju roba i usluga, predviđeno kao glavna prepreka integraciji tržišta država članica, uzrokom propisivanja obveze usklađivanja sustava oporezivanja prometa u primarnom europskom pravu – dakle, može biti riječi o anticipiranom problemu koji je normativno riješen još u fazi donošenja prve verzije primarnog prava EU (tj., tada, Europske zajednice).

Te prepreke svakako nisu utjelovljene samo u različitostima sustava oporezivanja prometa, nego i u različitostima sustava izravnih poreza. Budući da primarno pravo EU ne normira obvezu usklađivanja sustava izravnih poreza država članica, te budući da je potreba za njime naglašena, primijenjeni su drugi instrumenti takvog usklađivanja. Jedan su direktive, kao instituti sekundarnog prava EU – obvezujuće za države članice s obzirom na ciljeve koje njima treba postići, ali uz pravo država članica na izbor oblika i metode ostvarivanja tih ciljeva (Ćapeta i Rodin, 2010:11). Direktive su u funkciji ostvarenja harmonizacije izravnih poreza korištene u kontekstu oporezivanja trgovačkih društava; niti jedna nije donesena koja bi regulirala oporezivanje dohotka fizičkih osoba (osim što se tiče suradnje poreznih administracija država članica). No i kad je riječ o porezu na dohodak, ostvareni su pomaci u pravcu usklađivanja; samo, oni nisu posljedica postojanja jedne ili više općih normi, nego djelovanja Europskog suda[2] sa sjedištem u Luksemburgu. U danas već značajnom broju svojih presuda, taj se Sud bavio poreznom problematikom, pa tako i problematikom oporezivanja dohotka fizičkih osoba.

U ovom radu, u kontekstu formulirane opće teme, bit će analizirana dva bitna predmeta iz prakse Europskog suda, jedan u kojem je rješavano pitanje oporezivanja dohotka fizičke osobe (predmet Schumacker[3]), i drugi koji se odnosi na oporezivanje dobiti trgovačkih društava (predmet Lankhorst Hohorst[4]). U oba slučaja, Europski sud je, odlučujući o mogućnostima umanjenja porezne obveze, zapravo demonstrirao svoju nadređenost zakonodavnim ovlastima država članica u području oporezivanja. Takvih je situacija, naravno, bilo i više. No opseg rada, o kojemu treba voditi računa, diktira restriktivan pristup, tj. analizu svedenu na slučajeve koji se zbog svoga značaja ističu kao smjerokazi za buduće odluke, barem tako dugo dok slični predmeti ne budu riješeni drugačije.

Cilj je ovoga rada – pokazati, kroz analizu pojedinih elemenata presuda u dva bitna predmeta, te u vezi s poreznim izdacima definiranim, u najširem smislu, kao smanjenje poreznih prihoda država članica EU temeljem normativnog reguliranja mogućnosti korištenja poreznih povlaštenja u porezno-pravnim sustavima država članica, utjecaj koji Europski sud, kao sudsko sredstvo ograničenja porezne jurisdikcije država članica, svojim presudama ima (ili može imati) na proračunske prihode tih država. Kroz takvo svoje djelovanje, Sud se javlja kao još jedan čimbenik ograničenja suverenosti država članica.

Nakon prvog, uvodnog, u drugom dijelu rada općenito su izložena neka osnovna pitanja uređenja porezne obveze – zabrana diskriminacije i svojstvo rezidentnosti. U trećem i četvrtom dijelu analizirani su predmeti Schumacker i Lankhorst Hohorst; izložena je uža porezno-pravna problematika tih slučajeva, te je skrenuta pažnja na utjecaj presuda donesenih u tim predmetima na drugačije uređenje poreznih izdataka od strane država članica EU. Peti dio rada sadrži zaključke proizašle iz prethodnih izlaganja.

2. ZABRANA DISKRIMINACIJE I SVOJSTVO REZIDENTNOSTI KAO BITNI KRITERIJ KOD OPOREZIVANJA

Jedan od temeljnih postulata postojanja EU su četiri slobode: sloboda kretanja roba, osoba, usluga i kapitala, te, uz njih posebno regulirana, sloboda poslovnog nastana. Njihovo ostvarenje provedeno je zabranom nejednakog postupanja (diskriminacije) u odnosu na njihove objekte. Presuđujući u predmetima iz različitih grana prava, predmetima koji se odnose na diskriminacijska postupanja država članica, Europski sud je bitan instrument uklanjanja takvih postupanja, te time uspostave jedinstvenog unutarnjeg tržišta, determiniranog navedenim slobodama.

[2] Eng.: European Court of Justice.
[3] Predmet 270/93 (Finanzamt Köln-Altstadt v *Roland Schumacker*), [1995] ECR I-225.
[4] Predmet C-234/00 (Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt), [2002] ECR I-11779.

Takva je njegova funkcija i u području oporezivanja, tj. u porezno-pravnim predmetima. U području izravnih poreza, a napose primarnim i sekundarnim pravom sasvim nereguliranog poreza na dohodak, presude Europskog suda su i bitan instrument harmonizacije poreznih sustava država članica. Imajući kao predmet spora postupke poreznih administracija za koje je pitanje jesu li po svojoj naravi diskriminacijski, Sud, presuđujući, formulira norme obvezne za sve države članice te tako utječe na harmonizaciju njihovih poreznih sustava.

Opisani mehanizam usklađivanja uvijek polazi od normi Ugovora o funkcioniranju EU[5] (UFEU) koji zabranjuju neki od oblika diskriminacije. U predmetima koji će biti analizirani u ovome radu, riječ je o zabrani diskriminacije u vezi sa slobodnim kretanjem osoba (radnika) i u vezi sa slobodom poslovnog nastana. U oba slučaja, UFEU zabranjuje diskriminaciju osoba iz država članica koja bi bila utemeljena na državljanstvu, tj. na državljanskoj pripadnosti različitoj od državljanstva države koja diskriminaciju provodi.

Što se tiče određenja kriterija za utvrđivanje postojanja nejednakog postupanja njega je razvio "Sud Europske zajednice[6]: diskriminacija nastaje primjenom različitih pravila na iste ili slične situacije, ili primjenom istog ili sličnog pravila na različite situacije.[7]

Otvorena diskriminacija je nejednako postupanje do kojega dolazi ispunjenjem normama UEZ-a[8] izričito reguliranih kriterija; obveza njegovog sprječavanja je tim normama također izričito regulirana. Što se tiče čl. 39. UEZ-a[9] i čl. 24. st. 1. i 2. OECD Modela[10], njihova je zajednička karakteristika – zabrana diskriminacije fizičkih osoba temeljem državljanstva. Polazeći od gramatičkog tumačenja norme, to znači da oba pravna dokumenta zabranjuju samo takvu diskriminaciju, koja je u teoriji poznata kao otvorena (*overt*) diskriminacija. Time je usvojen tzv. "formalni" pristup, tj., nejednako postupanje postoji ako se takvo postupanje uklapa u normativni opis[11]. To, pak, znači (*arg. a contrario*), da je prikrivena (*covert*) diskriminacija moguća.

Polazeći očito od navedenog (gramatičkog) tumačenja, Sud je u prvim desetljećima svojim presudama suzbijao samo otvorenu (na državljanstvu utemeljenu) diskriminaciju. Tek od slučaja *Sotgiu*[12,13], Sud svojim odlukama intervenira i protiv prikrivene diskriminacije, temeljem stava da 'pravila koja se odnose na jednako postupanje zabranjuju ne samo otvorenu diskriminaciju zasnovanu na državljanskoj pripadnosti, nego i oblike prikrivene diskriminacije koja, putem primjene drugih kriterija razlikovanja, ima za posljedicu iste učinke' (kao i otvorena diskriminacija, op. autora). Time je otvorena mogućnost borbe protiv nejednakog postupanja u poreznim stvarima, jer niti jedna od država članica ne definira obuhvat porezne obveze temeljem državljanstva poreznog obveznika, nego temeljem koncepta rezidentnosti (Staringer i Schneeweiss, 2007:231).

[5] Niz presuda poziva se, naravno, na raniji naziv propisa koji je zadnjim izmjenama, Lisabonskim ugovorom, nazvan Ugovorom o funkcioniranju EU, tj. na Ugovor o Europskoj zajednici.
[6] Današnji naziv, prihvaćen u hrvatskom pravnom nazivlju: Europski sud.
[7] Predmet C-107/94 (*P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën*), [1996] ECR I-03089, par. 36; Predmet C-391/97 (*F. Gschwind v. Finanzamt Aachen-Aussenstadt*), [1999] ECR, I-5451, par. 21.
[8] Ugovor o Europskoj zajednici.
[9] Čl. 45. UFEU.
[10] OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine.
[11] Tako, za slučajeve interpretacije čl. 24. OECD Modela,: Staringer, Claus, i Hermann Schneeweiss, Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms, u: Lang, Schuch i Staringer (2007:231).
[12] Predmet 152/73 (*Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost*), [1974] ECR 153, par. 11.
[13] Opširno o prikrivenoj (posrednoj) diskriminaciji vidjeti, npr.: Loenen (2000).

Sud je, u predmetu Schumacker, potvrdio stav o zabrani diskriminacije utemeljene na kriterijima drugačijim od državljanstva; naime, ako i nema diskriminacije temeljem državljanstva, nego temeljem nerezidentnosti, nerezidenti su u pravilu i nedržavljani, pa kad država diskriminira njih, zapravo prikriveno diskriminira nedržavljane.[14]

3. PREDMET SCHUMACKER

Umanjenje oporezivog dohotka općenito je karakteristično za sustave oporezivanja dohotka fizičkih osoba svih država članica EU. Naravno, različite države primjenjuju različta umanjenja. Što se tiče normativne regulacije tih umanjenja, to može biti učinjeno izravno umanjenjem oporezivog dohotka, s posljedicom umanjenja porezne obveze, ili s obzirom na osobne okolnosti poreznog obveznika, tj. u vezi s njegovim postojanjem kao fizičke osobe ili u vezi s određenim okolnostima što se tiče njegove obitelji (što će u konačnici također rezultirati umanjenjem porezne obveze.

"Ako fizička osoba ostvari dohodak u inozemstvu, pitanje je – u kojoj će državi ostvariti pravo na osobni odbitak i odbitak eventualno postojećih porezno relevantnih troškova. Presude Europskog suda ukazuju na razlikovanje između odbitaka (koji su objektivne naravi, H. A.) vezanih isključivo za dohodak (npr. troškovi poslovanja, povrat preplaćenog poreza na plaće (po odbitku), isplata odbitka po osnovi uračunavanja poreza plaćenog na dividende, itd.), i odbitaka subjektivne naravi, vezanih za osobe poreznog obveznika i članove njegove obitelji (npr. osnovni osobni odbitak, podjela dohotka između supružnika, odbitak troškova liječenja ili isplate alimentacije, itd.)" (Terra i Wattel, 2005:83). Odbitci osobne naravi ne mogu biti vezani uz određenu državu, kao što mogu biti oni subjektivne naravi, koji su, povodom ostvarenja dohotka, upravo vezani za državu izvora. Stoga se, kad su odbici subjektivne naravi u pitanju, može pojaviti pitanje – koja država (rezidentnosti ili izvora) ih je obvezna primijeniti. U slučaju država članica EU, takva pitanja je u određenim predmetima, a povodom zahtjev za rješavanjem prethodnog pitanja, rješavao Europski sud. On se, povodom odlučivanja o prethodnom pitanju, uvijek bavi interpretacijom ili ocjenom valjanosti normi europskog prava; često je takvo odlučivanje u vezi s problemom nejednakog postupanja. U vezi s time, treba formulirati kriterij (ili kriterije) za odgovor na pitanje – je li neka situacija, koja je referirana Sudu radi rješavanja prethodnog pitanja za određenu osobu diskriminatorna ili nije.

Ovako kako je *supra* izloženo, moguće je doći do zaključka kako se radi o isključivo pravnim pitanjima. U pozadini, međutim, onoga što bez sumnje može biti definirano kao pravno pitanje, često su ekonomski učinci. Tako, odlučujući o pitanjima tumačenja ili ocjene valjanosti normi europskog prava, Sud često zapravo odlučuje i o tome kojoj će državi članici pripasti određeni, možda i značajni porezni prihodi, ili će joj porezni prihodi biti umanjeni. Ovakav pristup može izazvati nedoumice kad je oporezivanje u pitanju, tj. može potaknuti primjedbu o narušavanju načela apsolutnosti porezne jurisdikcije države (kao jednog izraza državne suverenosti). Europski sud je zauzeo stav da čl. 48. (kasnije čl. 39., op. H. A.) Ugovora o Europskoj zajednici omogućuje ograničenje suverenosti država članica u vezi s izravnim porezima, tj. njihovo pravo određenja uvjeta i postupaka za oporezivanje državljana drugih država članica. Naglašeno je da, iako izravni porezi nisu u normativnoj nadležnosti Zajednice, ovlaštenja država članica u vezi s njima moraju biti korištena u skladu s pravom Zajednice[15] (IBFD, 2010:259). Iz ovoga slijedi mogućnost značajnog utjecaja Europske unije, kroz djelovanje Europskog suda, na oblikovanje poreznih sustava država članica. Takva je mogućnost u više navrata i ostvarena, pa tako i u predmetima koji su objekti analize u ovome radu.

[14] Predmet 270/93 (*Schumacker*), [1995] ECR I-225, par. 28.
[15] Predmet 270/93 (Finanzamt Köln-Altstadt v *Roland Schumacker*), [1995] ECR I-225, Summary, par. 1.

Europski sud je, rješavajući predmet Schumacker, kao o bitnom zauzeo stav i o pitanju – jesu li rezidenti i nerezidenti u istoj situaciji kad je u pitanju oporezivanje, tj. utvrđenje obuhvata porezne obveze? Opće je pravilo, tj. standardno rješenje u području poreznog prava (internog i međunarodnog) – da su rezidenti i nerezidenti, u odnosu na porezno-pravni sustav određene države, u različitom položaju. U pravilu su pretežni dio dohotka (ako ne i čitav dohodak), te poslovne i osobne okolnosti rezidenta vezani za državu njegove rezidentnosti. Stoga će upravo ta država imati najpotpuniji uvid u bitne odrednice sposobnosti određene fizičke osobe (njezinog rezidenta) za podmirenje porezne obveze: u njezinu ukupnu imovinu, pa time i u njezinu neto imovinu (tj., poreznu sposobnost, sposobnost obveznika podmiriti poreznu obvezu)[16], a također i u druge porezno-pravno relevantne njezine osobne i obiteljske okolnosti[17]. Zato je u toj državi, općenito, lakše ustanoviti sve okolnosti bitne za oporezivanje. Jedna je od posljedica ovakve situacije – neograničena porezna obveza rezidenta u državi njegove rezidentnosti (drugim riječima, njegovo oporezivanje u toj državi po načelu svjetskog dohotka, tj. dobiti ako se radi o pravnoj osobi). "Posljedično, činjenica da država članica ne omogućuje nerezidentu korištenje određenih poreznih povlaštenja na koja ima pravo rezident u pravilu nije diskriminatorna, jer ove dvije kategorije poreznih obveznika nisu u usporedivom položaju."[18]

Predmet Schumacker je specifičan jer je g. Schumacker ostvario čitav svoj dohodak izvan države svoje rezidentnosti (Belgija), tj. u državi svoje nerezidentnosti (država zaposlenja, izvora, Njemačka). Ako mu Njemačka odbije dati osobne povlastice u vezi s porezom na dohodak, on je u neravnopravnom položaju; u Belgiji nema oporezivi dohodak pa stoga ne može ostvariti porezno povlaštenje, a u Njemačkoj nije rezident, pa mu je po toj osnovi osobna porezna povlastica zanijekana.

Postavljeno je također i pitanje porezne progresije u tome predmetu: da je njemački rezident, Schumacker bi se mogao koristiti povlasticom ublažavanja porezne progresije; naime, Njemačka omogućuje rezidentnim supružnicima podjelu dohotka, tj. oni ukupni ostvareni dohodak mogu podijeliti na dva jednaka dijela (*income splitting sustav*), što u konačnici može, putem smanjenja primijenjene marginalne gornje porezne stope (tj. poreznih stopa) zbog smanjenja oporezivog dohotka na koji će biti primijenjene te stope, rezultirati smanjenjem porezne obveze koja tereti tako podijeljeni ukupni dohodak. G. Schumacker bi, isključi li se element rezidentnosti, upravo i bio u situaciji okoristiti se ovim mehanizmom. Naime, on je ostvarivao cjelokupni oporezivi dohodak u bračnoj zajednici, i taj je dohodak ostvarivao u SR Njemačkoj. Da je mogao podijeliti ostvareni dohodak na dva dijela (income splitting), porezna obveza koja je teretila taj dohodak bila bi, ukupno, znatno niža. Kao nerezident, međutim, on opisanu povlasticu nije mogao koristiti. Sud se, nakon priznanja opravdane nejednakosti rezidenata i nerezidenata, našao u situaciji opravdati rezidentski tretman nerezidenata, za koji je smatrao da ga u određenim okolnostima treba priznati. Učinio je to na sljedeći način: ako nerezident ostvari najveći dio svog dohotka u državi svoje nerezidentnosti, a u državi svoje rezidentnosti ne ostvari značajniji dohodak, nerezident će se, u pravilu, naći u situaciji da mu osobne okolnosti neće biti uopće priznate. To bi ga stavilo u nejednak položaj, tj. bila bi prekršena norma Ugovora o Europskoj zajednici, i time je to situacija u kojoj, prema Europskom sudu, treba učiniti iznimku od pravila da su rezidenti i nerezidenti u različitim pozicijama, što inače opravdava njihov različit porezni tretman.

[16] Ekonomskim rječnikom, u onaj dio ekonomske snage određene osobe podoban za podmirenje porezne obveze (eng.: *ability to pay*).

[17] To su, npr., činjenica postojanja samog poreznog obveznika, broj uzdržavanih članova obitelji, invalidnost uzdržavanog člana obitelji (u vezi s time, vidjeti, npr., hrvatski Zakon o porezu na dohodak).

[18] Predmet 270/93 (*Schumacker*), [1995] ECR I-225, par. 34.

Sud je stao na stanovište da je različit tretman rezidenata i nerezidenata neopravdan (diskriminatoran) ako nerezident ostvari najveći dio[19] svog dohotka izvan države svoje rezidentnosti; u tom slučaju, on neće moći ostvariti porezne olakšice osobne naravi niti u državi svoje rezidentnosti (jer tamo nije ostvario oporezivi dohodak, pa niti u izračun takvog dohotka, prema tada vrijedećem belgijskom pravu, ne mogu biti uvrštene spomenute olakšice), niti u državi svoje nerezidentnosti (jer država izvora, u pravilu, za nerezidente ne propisuje uzimanje u obzir takvih olakšica). U takvim slučajevima, porezna je osnovica u državi rezidentnosti naprosto premalena i, objektivno, nema značajne razlike između položaja rezidenta i nerezidenta (Metzler, 2008:48). Time je Sud formulirao jedno moguće opravdanje za nerazlikovanje rezidenata i nerezidenata, s, naravno, značajnim posljedicama s obzirom na njihovo porezno opterećenje, ali i, potencijalno, s obzirom na porezne izdatke država članica, pa time i s obzirom na njihove proračunske prihode.

Njemačka je Vlada izložila argumente opravdanja diskriminatornog postupanja prema nerezidentima, braneći tako svoju fiskalnu jurisdikciju i pravo na reguliranje poreznih izdataka u svom poreznom sustavu. Prvi je bio – kohezija poreznog sustava. To je zapravo argument za drugačije oporezivanje nerezidenata. Rezidenti plaćaju porez na svjetski dohodak, stoga trebaju biti uzete u obzir sve okolnosti koje utječu na tako utvrđenu poreznu obvezu, napose osobne i obiteljske okolnosti obveznika. Država izvora (nerezidentnosti) ne treba uzimati u obzir navedene okolnosti jer bi, ako to učini, te okolnosti mogle biti obvezniku uračunate dva puta, što bi ga neopravdano stavilo u povoljniji položaj u odnosu na one koji nisu bili podvrgnuti takvom tretmanu. Sud je odbio ovaj argument; s obzirom da, u razmatranom slučaju, država rezidentnosti nije u mogućnosti uzeti u obzir osobne i obiteljske okolnosti obveznika, „načelo jednakog postupanja iziskuje to od države zaposlenja, koja u tom slučaju mora osigurati iste porezne pogodnosti koje uživaju i rezidenti“ (IBFD, 2010:260).

Drugi argument njemačke Vlade bio je argument fiskalnog nadzora. Prema tom argumentu, naime, Njemačka nije u mogućnosti osigurati nerezidentima tretman jednak onome koji imaju rezidenti, jer, u vezi s njima, nije u mogućnosti pribaviti sve informacije koje može pribaviti o rezidentima. Ovaj argument Sud je također odbio, upućujući Njemačku na Direktivu o uzajamnoj administrativnoj suradnji u području izravnih poreza, koja regulira načine pribavljanja informacija između država članica, koje se odnose na izravne poreze.

Nakon odluke Suda, Njemačka je izmijenila svoj porezni sustav, interpretirajući dio odluke Suda o tome kako nerezidente treba u tretmanu izjednačiti s rezidentima ako "najveći dio" svog dohotka ostvare izvan države svoje rezidentnosti. Njemačko tumačenje ove odredbe našlo je odraz u reguliranju mogućnosti da nerezidenti koriste porezna povlaštenja dostupna rezidentima pod sljedećim uvjetima: 1. da je ukupni dohodak supružnika u najmanje 90%-tnom iznosu podložan njemačkom porezu na dohodak, i 2. da dohodak koji nije oporeziv prema t. 1. ne premašuje određeni iznos (IBFD, 2010:262).

4. PREDMET LANKHORST HOHORST

Predmet Lankohorst Hohorst pokazuje da i u području prava oporezivanja trgovačkih društava primjena načela jednakog postupanja od strane Europskog suda može za posljedicu imati ograničavanje porezne jurisdikcije[20] suverenih država.

Lankhorst-Hohorst je bilo njemačko trgovačko društvo, zavisno društvo nizozemskog trgovačkog društva (LH BV), koje je bilo u vlasništvu drugog nizozemskog trgovačkog društva (LT BV). U razdoblju 1996.-98., LH je ostvario gubitak u poslovanju. Radi pokrivanja ovog

[19] "The major part", dikcijom presude (Predmet 270/93 (Schumacker), [1995] ECR I-225, par. 38.).

[20] Termin "jurisdikcija", iako može značiti sudbenu vlast i sudbenu nadležnost određene države, u ovom radu korišten je kao sinonim za termin "nadležnost" u općenitijem smislu (dakle, ne samo u kontekstu sudbenost).

gubitka, LT BV mu je odobrio interni zajam u iznosu od (tadašnjih) 300.000 DEM, na rok od 10 godina, uz kamatu od 4,5%. Pri tome je LT BV uputio pismo potpore, kojim se odriče svoje rate kredita ako treći vjerovnik ustane tužbom protiv Lankhorst Hohorsta. Njemačka porezna uprava je, utvrđujući poreznu obvezu za Lankhorst Hohorst, stala na stanovište da je kamata koju je LH isplaćivao po osnovi zajma LT BV-u zapravo skrivena isplata dobiti; to je, prema tada važećem čl. 8.a. njemačkog Zakona o porezu na dobit značilo da će ta kamata biti oporezovana po stopi od 30%. Kamata plaćena dioničarima (a LT BV je bio dioničar Lankhorst Hohorsta), koja nije bila priznata kao rashod, bila je reklasificirana kao dividenda (koja jest oporeziva). Kriterij za takvu reklasifikaciju bio je da ukupni odnos zajam/kapital prelazi odnos 3:1 (osim ako porezni obveznik može dokazati da je isti zajam mogao uzeti od treće strane pod sličnim okolnostima). Uz ovakvo tumačenje njemačke porezne administracije, LT BV nije bio ovlašten koristiti odbitak poreza prema tada važećem njemačkom imputacijskom sustavu ublažavanja dvostrukog opterećenja[21], jer taj sustav, namijenjen sprječavanju dvostrukog opterećenja dividende koju raspodjeljuje njemačko trgovačko društvo, jest dostupan samo rezidentnim poreznim obveznicima, a ostalima samo ako dionice drže posredno putem njemačkog poslovnog subjekta ili stalne poslovne jedinice. Kako je LT BV bio nerezidentni obveznik bez njemačke stalne poslovne jedinice, nije imao pravo na odbitak poreza na dobit. Naposljetku, omjer duga i kapitala (3:1) je bio premašen, a izuzetak, koji bi spriječio reklasifikaciju kamate kao dividende, nije mogao biti primijenjen jer Lankhorst Hohorst nije mogao dokazati da je zajam mogao dobiti od treće strane pod sličnim okolnostima. Lankhorst Hohorst je osporio utvrđenu obvezu i iznio argument europskog prava (diskriminatorno postupanje). U nastavku postupka, došlo je do spora pred Financijskim sudom u Münsteru. Taj je sud iznio predmet pred Europski sud, s pitanjem o usklađenosti njemačkih propisa o potkapitaliziranju s europskim pravom.

Europski sud je svojom presudom utvrdio da je člankom 8.a. njemačkog Zakona o porezu na dobit bio propisan različit tretman rezidentnih trgovačkih društava, zavisno od sjedišta njihovih matičnih društava. Takvim je poreznim tretmanom poslovanje u SR Njemačkoj učinjeno manje privlačnim, jer nerezidenti mogu (samo) zbog toga odustati od osnivanja zavisnog društva u Njemačkoj, što znači narušavanje slobode poslovnog nastana kao jedne od temeljnih sloboda na kojima je zasnovano postojanje i funkcioniranje jedinstvenog tržišta. Time je Europski sud dao za pravo obvezniku (Lankhorst Hohorst). Posljedice ove odluke su štetne po proračun SR Njemačke; ona bi značila izostanak određenog iznosa proračunskih prihoda, dakle, prihoda koji su do presude doticali u proračun temeljem oporezivanja u Njemačkoj rezidentnih trgovačkih društava koja imaju nerezidentne vlasnike. No takva presuda Europskog suda obvezujuća je ne samo u konkretnom slučaju (za konkretnog poreznog obveznika, za konkretnu državu), nego i za sve države članice u istim ili bitno istovrsnim slučajevima; drugim riječima, te presude mogu[22] biti izvor prava ne samo *inter partes*, već i *erga omnes* (Ćapeta, Rodin, 2010:14). S obzirom da su presude Europskog suda obvezujuće za države članice, time je on postao sredstvo harmonizacije pravnih poredaka država članica, pa tako i porezno-pravnih poredaka; neki ga, u vezi s time, prepoznaju kao sredstvo tzv. "tihe harmonizacije".

U postupcima pred Europskim sudom, države članice ovlaštene su braniti svoje interese. S obzirom da je, kako je navedeno, nepovoljna presuda ugrozila njezin javno-financijski interes, Njemačka joj je prigovorila, opravdavajući diskriminatorno nacionalno pravilo time što ono jest u skladu s legitimnim ciljem, a to znači da je kompatibilno s

[21] Dvostruko opterećenje poznato je u literaturi pod proširenijim nazivom "ekonomsko dvostruko oporezivanje".

[22] Riječ "mogu" je unekoliko neprecizna, čak netočna, jer ostavlja dojam da države članice imaju ovlaštenje odlučiti hoće li ili ne primijeniti odluku Europskog suda. Nije, međutim, tako – i sami autori, neznatno kasnije, navode: "Države članice imaju obvezu poštivati i provoditi odluke ES" (Europskog suda, prim, H. A.) (Ćapeta, Rodin, 2010:15).

prevladavajućim razlogom javnog interesa (*overriding reason of public interest*). Prigovarajući pravno-tehnički tako, Njemačka je (kao i u predmetu Schumacker) zapravo (materijalno, ekonomski gledano) stala u obranu svog proračunskog prihoda.

U vezi s navedenim argumentom, Europski sud je morao ispitati može li po njemu diskriminatorno nacionalno pravilo biti opravdano. Argumenti protiv stava Europskog suda, a u prilog razlogu javnog interesa bili su:

- smanjenje poreznih prihoda zbog izbjegavanje porezne obveze; Sud je ovaj prigovor odbio jer sporna odredba nema, kao isključivu svrhu, sprječavanje u cijelosti artificijelnih aranžmana (*wholly artificial arrangements*), nego se primjenjuje na svaku situaciju u kojoj je matično društvo njemački nerezident;
- kohezija poreznog sustava, jer je sporna odredba u skladu s međunarodno prihvaćenim načelom nepristrane transakcije. Sud je stao na stanovište da je ovaj argument opravdan samo ako postoji izravna veza na razini iste osobe između poreznog povlaštenja i poništenja toga povlaštenja porezom, i to povodom istog poreza. Očuvanje te veze bitno je za očuvanje kohezije poreznog sustava. U predmetu Lankhorst Hohorst nema takve veze, jer trgovačko društvo (Lankhorst Hohorst) i dioničar (LT BV) nisu ista osoba;
- Ujedinjeno Kraljevstvo, kao intervenijent[23], istaklo je argument fiskalnog nadzora – nacionalni propis (čl. 8.a njemačkog Zakona o porezu na dobit) osigurava učinkovit fiskalni nadzor. Europsko sud je odbio i ovaj argument, s obrazloženjem da "nije predočen niti jedan argument koji pokazuje kako su pravila klasifikacije u čl. 8.a takva da osiguravaju njemačkoj poreznoj upravi nadzor nad iznosom oporezive dobiti"[24]

5. ZAKLJUČAK

Porezni izdaci, u smislu, normativno reguliranih instituta koji za posljedicu imaju smanjenja poreznih prihoda proračuna, u nadležnosti su pojedinih suverenih država – ovaj postulat, općenito, nije upitan kad je riječ o porezno-pravnoj problematici u međunarodnom komparativnom kontekstu. Ograničenje bi moglo biti jedino primjena međunarodnih ugovora koji su u cijelosti ili djelomično posvećeni reguliranju porezne problematike između država ugovornica. Osnutak Europske zajednice, kao nadnacionalne tvorevine, i njezino prerastanje u Europsku uniju, međutim, značio je izuzetak od ovog inače do samorazumljivosti prihvaćenog načela. U području izravnih poreza, a u nedostatku normativne obveze njihove harmonizacije u primarnom pravu EU, bitan je čimbenik takve harmonizacije Europski sud, tj. njegove presude u poreznim stvarima. Te presude, u kontekstu oporezivanja, mogu biti tumačene na različite načine, i ta su tumačenja danas predmet već opsežne pravne književnosti. U ovom radu, pažnja je posvećena njihovom djelovanju na području poreznih izdataka. S ciljem prikaza takvog njihovog djelovanja, analizirana su dva bitna predmeta porezne tematike, koja je rješavao Europski sud – predmeti Schumacker i Lankhorst-Hohorst.

Ova dva predmeta, jedan koji se odnosi na fizičku osobu i oporezivanje dohotka, a drugi – na pravnu osobu (trgovačko društvo) i oporezivanje dobiti, pokazuju kako odredbe na kojima je utemeljena EU i njihova primjena od strane Europskog suda, mogu dovesti do poreznog izdatka za određenu državu članicu EU, tj. do smanjenja njezinog proračunskog prihoda. Njemačka je (u oba slučaja) morala, temeljem presude Europskog suda, umanjiti svoj proračunski prihod jer je Sud zaključio da je ona svojim poreznim propisima narušila slobode na kojima je utemeljeno unutrašnje tržište EU. Time je Sud, tumačeći navedene slobode i

[23] Država članica koja nije izravno uključena u spor, ali ima pravni interes sudjelovati u njemu (u pravilu, na strani države čije su porezne norme predmet propitivanja od strane Europskog suda).
[24] Predmet C-234/00 (Lankhorst-Hohorst), [2002] ECR I-11779, par. 44.

primjenjujući ih u konkretnim poreznim predmetima, promoviran u potencijalno svakako, a od slučaja do slučaja i po učinku, bitan instrument preraspodjele poreznih prihoda između država članica, te samim time i u bitan čimbenik ograničenja njihove jurisdikcije u području oporezivanja. Ustroj poreznog sustava, pa time i porezni izdatak kao njegov dio, dakle, kad su u pitanju države članice EU više ne zavisi samo od njihove suverene volje, nego i od obvezujućih odluka jednoga sudbenog tijela nadležnog za područje čitave Unije. Naime, presude u analizirana dva predmeta, naravno, svojim učinkom nisu ograničene samo na njih; one imaju značaj dalekosežnih presedana, obvezujućih za tijela koja oblikuju porezno-pravne sustave svih država članica, presedana koji mogu dovesti do promjena u njihovim poreznim sustavima.[25]

Danas je jasno da se Europski sud, u tumačenju primarnog i sekundarnog prava EU, ali i temeljem svojih dosadašnjih presuda, etablirao kao jako i učinkovito sredstvo harmonizacije pravnih, pa tako i porezno-pravnih, sustava zemalja članica. Dok je ova konstatacija nesporna, ostaje, međutim, još za vidjeti kako će Sud u budućnosti definirati svoju ulogu[26]; to će, u svakom slučaju, biti vidljivo iz njegovih daljnjih presuda. One će bez sumnje, u području oporezivanja, i nadalje imati potencijal sredstva modeliranja, pa i preraspodjele, poreznih prihoda zemalja članica i između njih, u smislu da će za neke od njih to značiti i utjecaj na njihovu politiku poreznih izdataka.

LITERATURA

Arbutina, H., 2008. *Mobilnost radne snage u EU i primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.* Zbornik radova sa simpozija "Financije i računovodstvo u funkciji jačanja konkurentnosti hrvatskog gospodarstva", Pula.

Ćapeta, T. i Rodin, S., 2010. *Osnove prava Europske unije*. Zagreb: Narodne novine.

IBFD, 2010. *ECJ Direct Tax Compass 2010*. Amsterdam: IBFD.

Loenen, M. L. P., 2000. *Indirect Discrimination as a Vehicle for Change*. Dostupno na: [http://www.austlii.edu.au/au/journals/AJHR/2000/21.html].

Metzler, V. E., 2008. "The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation" u: P. Lang [et al.], eds. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation.* Wien: Linde, 48.

Staringer, C. i Schneeweiss, H. 2007. "Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms" in: P. Lang [et al.] eds. *Tax Treaty Law and EC Law*. Wien: Linde, 231.

Terra, B. J. M. i Wattel, P. J., 2005. *European Tax Law*. The Hague: Kluwer.

Lang, M., Schuch, J. i Staringer, C. (eds.), 2007. *Tax Treaty Law and EC Law*. Wien: Linde.

POPIS PREDMETA – EUROPSKI SUD

Predmet 152/73 (Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost), [1974] ECR 153.

Predmet 270/93 (Finanzamt Köln-Altstadt v *Roland Schumacker*), [1995] ECR I-225.

Predmet C-107/94 (*Asscher*), [1996] *European Court Reports* (dalje: ECR) I-03089.

Predmet C-391/97 (F. Gschwind v. Finanzamt Aachen-Aussenstadt), [1999] ECR I-5451.

Predmet C-234/01 (Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord), [2003} ECR I-5933.

[25] U razmatranim slučajevima, to se i dogodilo – svoje porezne sustave presudama su prilagodile Njemačka, ali i Ujedinjeno Kraljevstvo (povodom presude u predmetu Lankhorst-Hohorst).

[26] U vezi s time, u literaturi je poznata sintagma potrage Europskog suda za načelima (*European Court of Justice in search for principles*).

TAX EXPENDITURES IN THE CONTEXT OF JUDGEMENTS OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE: THE ASPECTS OF PERSONAL AND CORPORATE INCOME TAXATION

HRVOJE ARBUTINA

FACULTY OF LAW, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H21

SUMMARY

In this paper, the author analyses the influence of judgements of the European Court of Justice on tax expenditures defined as reductions in tax revenues of EU member states on the basis of the normative regulation of possible uses of tax preferences in the tax law systems of the member states. For this purpose, two important judgements of the Court have been analysed, one relating to the personal income taxation and the other dealing with the corporate income taxation.

Keywords: tax expenditures, European Union, EU member states, European Court of Justice, Case Schumacker, Case Lankhorst Hohorst, limited tax jurisdiction of EU member states

POREZNI IZDACI U SUSTAVIMA IMOVINSKIH POREZA: POREDBENOPRAVNA RJEŠENJA

NATAŠA ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ
PRAVNI FAKULTET, RIJEKA
JEL KLASIFIKACIJA: H21
doi: 10.3326/bpi.2012.16

SAŽETAK

Porezni izdaci predstavljaju svojevrsna odstupanja od pravila na kojima se porezni sustavi trebaju temeljiti kao sustavi prikupljanja javnih prihoda. Razlozi odstupanja od tih pravila kod oporezivanja imovine po naravi su raznoliki te brojni pa se porezni izdaci pojavljuju u velikom broju i oblicima. Pitanje poreznih izdataka u sustavima oporezivanja imovine zahtjeva razmatranje oporezivanja imovine u cjelini. Stoga se u radu daje poredbeni prikaz oporezivanja imovine u odabranim europskim državama. Uz prikaz temeljnih poreznih oblika zahvaćanja imovine, prikazani su zbog sagledavanja imovinskih poreza u širem smislu riječi i sustavi oporezivanja nasljedstva i darova. Jednako se u radu prikazuje oporezivanje imovine u Hrvatskoj kako bi se temeljem usporedbe moglo doći do zaključka o poreznim izdacima prema trenutnom zakonskom uređenju ali i eventualno sugerirati buduće pravce oporezivanja imovine. Promjene u oporezivanju imovine u nacionalnom poreznom sustavu čine se potrebnima. Analogno se zaključuje i glede poreznih izdataka u imovinskim porezima.

Ključne riječi: porezni izdaci, poredbenopravni prikaz, imovinski porezi u užem i širem smislu riječi, reforma sustava imovinskih poreza.

1. UVOD

U raspravama o racionalnom poreznom sustavu često se ističu porezna načela na kojima bi se takav sustav trebao temeljiti. To su načelo jednostavnosti, transparentnosti, pravednosti, efikasnosti i neutralnosti, uz još pokoje načelo. Porezni stručnjaci suglasni su kako takvog – racionalnog poreznog sustava danas nema na svijetu, ali i u tome kako se svi sustavi kreću u smjeru pokušaja ostvarenja takvog racionalnog ili možda optimalnog poreznog sustava. Optimalan sustav javnih prihoda, a posebno porezni sustav, trebao bi udovoljavati nekoliko kriterija. Između njih nekoliko važno je svakako da bude učinkovit, osiguravajući rast, željenu raspodjelu dohotka i bogatstva u društvu, ali i neophodna sredstva za javnu potrošnju odnosno za javne potrebe. Svakako mora biti i pravedan odnosno prihvaćen od građana te utjecati na kretanje gospodarstva u smjeru željene raspodjele društvenog dohotka. Povrh toga, trebalo bi se raditi o jednostavnom i transparentnom sustavu s relativno malo olakšica i prilika za izbjegavanje plaćanja poreza, porezne utaje i zlouporabe. Konačno, treba postavljati što je moguće manje administrativnih zahtjeva i troškova kako poreznoj administraciji tako i poreznim obveznicima, kako bi i troškovi udovoljavanja tim zahtjevima i troškovi ubiranja poreza bili što je moguće manji.

U izgradnji poreznog sustava često se polazi od ustavom postavljenih temeljnih postulata koji između ostaloga izrijekom predviđaju plaćanje poreza u skladu sa ekonomskom snagom obveznika. U teoriji javnih financija se kao indikatori te ekonomske snage uzimaju dohodak, potrošnja i imovina pa bi ih stoga porezima trebalo obuhvatiti. U ranim je godinama 20-og stoljeća opravdanje postojanja poreza na imovinu bilo u činjenici da je imovina fundirani i sigurni izvor dohotka, te je u skladu s načelom pravednosti u oporezivanju treba i jače oporezivati. Sredinom 20-og stoljeća redistributivna uloga poreza na imovinu bila je temelj za opravdanje postojanja tog poreznog oblika. Danas se to brani prvenstveno socijalno-političkim razlozima te razlozima fiskalne autonomije lokalnih zajednica.

Budući da se u zahvaćanju imovine porezima postavljaju posebni zahtjevi koji su doveli do toga da se imovina samo iznimno zahvaća porezima u novije se vrijeme javljaju sve češći prijedlozi reformi poreznih sustava koji se odnose na imovinske poreze. Tako se u izvješću Europske komisije zaključuje kako neophodne promjene sustava javnih prihoda u vrijeme krize posebice trebaju ići putem preraspodjele poreznog sustava na način da jedan pravac promjena ide ka uvođenju poreza na imovinu. U potrazi za većim prihodina od imovinskih poreza, pri tome se navode kao primjer pojedine države članice, predlažu se smanjenja broja izuzeća i oslobođenja u sustavu imovinskih poreza (Bugarska) ili pak uvođenje progresivnih poreznih tarifa kao zamjena proporcionalnih poreznih sustava (Grčka i Latvija).

U nekim je državama članicama Europske unije, poput Češke, sa istim ciljem udvostručena porezna stopa poreza na imovinu, uključujući posebno stopu poreza na zemljišta i građevine. U Italiji su promjenama u fiskalnom sustavu koje su stupile na snagu 2011. obuhvaćeni i novi lokalni porezi. Latvija je uvela progresivno oporezivanje imovine.

Porezi na nepokretnu imovinu najčešće su godišnji porezi na nekretnine – zemljišta i zgrade/kuće. U 2007. prihod od navedenih poreza predstavljao je manje od tri posto u ukupnim poreznim prihodima 19 država članica Europske unije (EU) od tadašnjih 25 država članica. No, u Ujedinjenom Kraljevstvu porezi na nepokretnu imovinu činili su gotovo desetinu ukupnih poreznih prihoda u 2008. Kao udio u BDP-u prihodi variraju od niskih 1.4% u Njemačkoj do 3,5% BDP-a u Ujedinjenom Kraljevstvu. No porezni prihodi mogu biti povećani i kroz opterećenje imovine na posredan način, npr. vlasništvo nad imovinom može se oporezivati i putem poreza na dohodak.

Drugi primjer za navedeno posredno oporezivanje imovine jeste povećati ili uvesti oporezivanje dobara ili usluga koje su neophodne u držanju imovine poput hipoteka ili pak ugovora o osiguranju kuća, zgrada ili svih nekretnina.

Dodatno, nekretnine su najčešći i tipični predmet oporezivanja kod jednokratnog oporezivanja nasljedstva. I ovdje prihodi koji se ostvaruju variraju od države do države, oko iznosa od 0,5% BDP pri čemu je samo dio realiziran od poreza na nepokretnu imovinu. (European Commission, 2010).

Povećanje godišnjeg poreza na imovinu jednim dijelom je ekvivalent povećanom oporezivanju imputirane ili pretpostavljene rente a predstavljalo bi stabilan izvor prihoda. Kako ističu neki autori (Keen, 2010), to međutim pretpostavlja i uvođenje boljeg i kvalitetnijeg sustava vrednovanja imovine kako bi se stvorila neophodna, ali i utvrdila stvarna porezna osnovica.

Na makroekonomskom nivou različite studije pokazuju da oporezivanje imovine najčešće jeste povezano sa nižim ekonomskim rastom te nižim BDP-om, ali i da porezi na imovinu i potrošni porezi (uključujući ekološke poreze) jesu najmanje štetni za rast. Naime, porez na dohodak te posebno porez na dobit pokazuju se najutjecajnijim i potencijalno najštetnijima. Porez na dobit ima negativan učinak na kapitalna ulaganja i povećanja i poboljšanje produktivnosti.

Uz, uvodno, naznačenu temeljnu ulogu svakog poreznog sustava koja je ubiranje prihoda neophodnih za financiranje državnih rashoda danas je više no očito kako se isti koriste

i u ostvarenju ciljeva gotovo svih javnih politika. Tako se države poreznim sustavima koriste za ostvarivanje ekonomskih, socijalnih, kulturnih, demografskih, zdravstvenih i drugih ciljeva javne politike. U ostvarenju navedenih nefiskalnih ciljeva treba primijeniti brojne porezne mjere, a bez sumnje jedna od važnijih mjera jesu i porezni izdaci. Kao izuzeća od nekih temeljnih poreznih pravila i postupaka porezni odbici dovode do toga da određeni prihodi ne mogu biti uzeti u obzir pri izračunu prihoda ostvarenih ubiranjem pojedinog poreznog oblika pa su dakle, porezni trošak, izdatak ili rashod. U sustavima oporezivanja imovine porezna izuzeća su prisutna u velikom broju, različitih oblika i pretpostavki njihova ostvarenja. Ponekad se poreznim izuzećima, u najširem smislu riječi, kod oporezivanja imovine može raditi o pokušaju doprinosa ekonomskom razvoju ili poticanju određenog ponašanja poreznih obveznika. Često njima vlast pogoduje konkretnim, gotovo već tradicionalnim, kategorijama obveznika. Porezni izdaci kod oporezivanja imovine mogu se pojaviti u vrlo različitim oblicima, od poreznih izuzeća ili oslobođenja do odbitaka i povlaštenih ili smanjenih poreznih stopa, oslobođenja i umanjenja porezne osnovice te odgode plaćanje poreza.

2. POREDBENOPRAVNI PRIKAZ OPOREZIVANJA IMOVINE I RAZNIH OBLIKA POREZNIH IZDATAKA

Budući su u sustavima oporezivanja imovine porezna izuzeća brojna i raznovrsna, tek se komparativnim prikazom određenog broja nacionalnih sustava oporezivanja imovine može zaključiti o razlozima njihova propisivanja te mogućim pojavnim oblicima (IBFD, 2011).

2.1. POREDBENOPRAVNI PRIKAZ OPOREZIVANJA IMOVINE: NJEMAČKA, ITALIJA, NIZOZEMSKA I SLOVENIJA

NJEMAČKA

U Njemačkoj ne postoji porez na neto bogatstvo (eng. *Net worth tax*). Kada je riječ o porezu na imovinu prvenstveno se podrazumijeva porez na nekretnine. Porez na imovinu godišnji je i lokalni porez na nekretnine, bez obzira drži li se imovina kao privatna ili poslovna imovina. Porez se razrezuje na fiskalnu vrijednost po osnovnoj (federalnoj) stopi u visini od 0,35 posto. Dobiveni se iznos multiplicira općinskim koeficijentom u rasponu od 280 do 810 posto pa je stvarna stopa od 0,98% do 2,84% dok je prosječna porezna stopa 1,9%. Plaćeni porez na imovinu trgovačka društva obveznici mogu odbiti od poreza na dobit. Za fizičke je osobe plaćeni porez na imovinu odbitak kod izračuna poreza na dohodak ukoliko je imovina korištena u svrhu poslovanja ili predstavlja izvor dohotka npr. prihod od najamnine.

Porez na nasljedstvo i darove nameće se na stjecanja nasljeđivanjem i darovanjem, na donacije opterećene zadužbinom za određenu svrhu ili namjenu te jednom u 30-godišnjem razdoblju na imovinu u obiteljskoj fondaciji. Nasljedstva se i darovi porezno jednako tretiraju.

Obveznici poreza su nasljednici ili daroprimatelji s obzirom na udio u nasljedstvu ili daru. Kada je riječ o porezu na darove tada su daroprimatelji darodavatelj solidarno odgovorni.

Osnovicu poreza na nasljedstvo i darove utvrđuje se primjenom univerzalnog načela, pa se ovaj porez nameće na „svjetsko nasljedstvo" ukoliko je ostavitelj ili nasljednik bio rezident Njemačke u trenutku smrti. Darovi su oporezivi ukoliko je darodavatelj ili daroprimatelj bio njemački rezident u vrijeme darovanja. Njemački se državljani smatraju rezidentima, izuzev ako su bili nerezidenti više od pet godina.

Ukoliko niti ostavitelj/darodavatelj niti nasljednik/daroprimatelj nisu u vrijeme smrti ostavitelja ili u vrijeme darovanja bili njemački rezidenti, porez na nasljedstvo i darove biti će razrezan na određenu imovinu koja ima njemački *situs* tj. smještena je u Njemačkoj i to na:

poljoprivrednu i šumarsku imovinu; zemljišta i građevine; poslovnu imovinu stalnih poslovnih jedinica ili takvu imovinu koja je u vlasništvu posredno pomoću stalnog predstavnika u Njemačkoj; udjele u rezidentnim trgovačkim društvima (d.d. i d.o.o.) ako nerezidentni udjelničar, samostalno ili zajedno s povezanim osobama, ima izravno ili neizravno udio od najmanje 10%; izume i patente (utility model) registrirane u Njemačkoj; poslovnu imovinu potrebnu za poslovanje koje se odvija u Njemačkoj; hipoteke i ostale tražbine i prava osigurana nekretninama smještenima u Njemačkoj uključujući i brod registriran u Njemačkoj; prava koja proizlaze iz sudjelovanja kao tihi partner u trgovini ili poslovanju ili od sudjelovanja u kreditu, ako je dužnik rezident fizička osoba, ortakluk ili partnerstvo ili trgovačko društvo te prodouživanje prava na svakom od navedenih oblika imovine. Načelno, porezna osnovica tržišna je fer vrijednost (eng. *the fair market value*), pri čemu se mogu odbiti dugovi ostavitelja te pogrebni i administrativni troškovi.

Kada se radi o poslovnoj imovini smještenoj u Njemačkoj (njem. *situs*) stečenoj nasljeđivanjem ili darovanjem *mortis causa*, od 2009. utvrđeno je da 85% takve imovine može biti isključeno iz porezne osnovice pod slijedećim pretpostavkama: poslovanje je nastavljeno s navedenom imovinom u slijedećih pet godina; većina radnih mjesta sačuvana je u slijedećih pet godina od nasljeđivanja (ukupan iznos plaća u slijedećih pet godina nije manji od 400% od iznosa plaća u godini nasljeđivanja); ne više od 50% relevantne poslovne imovine kvalificirano je kao pasivna imovina. Izuzeće se odobrava *pro rata* ukoliko prestane poslovanje ili se imovina proda prije isteka 5-godišnjeg razdoblja ili iznos plaća padne ispod navedene potrebne granice. U slučaju da je poslovna imovina ili dio poslovanja prodan izuzeće se ipak može održati ako kapitalna dobit bude reinvestirana pod određenim uvjetima u roku od 6 mjeseci.

Nasljednici mogu zahtijevati i puno oslobođenje od poreza na nasljedstva ako se poslovanje nastavi u slijedećih sedam godina, ukupni iznos plaća u slijedećih sedam godina nije manji od 700% od ukupnog iznosa plaća u godini nasljeđivanja, te se ne više od 10% od poslovne imovine kvalificira kao pasivna imovina.

U prethodnom pravnom uređenju do 2009. bilo je predviđeno da kada je poslovna imovina smještena u Njemačkoj i stečena nasljeđivanjem ili darovanjem *mortis causa*, prvih 225.000 eura bilo je izuzeto od oporezivanja, dok je u preostalom dijelu samo 65% bilo oporezivo. Jednaki tretman bio je predviđen za udjele u rezidentnim društvima ako je ostavitelj/darodavatelj imao više od 25% izravnog udjela.

Osobni odbici u njemačkom sustavu poreza na nasljedstva i darove također su jednako brojni. Kada se kao nasljednik/daroprimatelj javljaju bračni i izvanbračni partneri predviđen je osobni odbitak u iznosu od 500.000 eura, za djecu i pastorčad 400.000 eura, za unuke 200.000 eura, te za roditelje i bake i djedove iznos od 100.000 eura. Primatelji u kasnijim (II i III nasljedni red) ovlašteni su na odbitak u iznosu od 20.000 eura.

Kada je u pitanju nasljeđivanje predviđeni su dodatni odbici za bračne i izvanbračne partnere te djecu (ovisno o dobi) ostavitelja.

Stope poreza na nasljedstvo i darove utvrđene su na temelju postojanja braka ili blizine srodstva između ostavitelja/darodavatelja i nasljednika/daroprimatelja te temeljem vrijednosti stečene imovine. Riječ je o dvostrukoj progresiji gdje se u prvoj skupini nasljednika odnosno daroprimatelja nalaze bračni drugovi, djeca (i posvojena), unuci, praunuci te kod nasljeđivanja roditelji i bake i djedovi a stope se kreću od 7 do 30%. U drugoj su kategoriji braća, sestre, nećaci i nećakinje, snahe i zetovi, roditelji supružnika, rastavljeni supružnici, te kod darovanja, roditelji i bake i djedovi gdje su predviđene stope od 15 do 43%. Treću kategoriju obveznika čine druge osobe, uključujući pravne tvorevine sa stopama od 30 do 50%.

Niže stope u svakoj od navedenih triju kategorija primjenjuju se na stjecanja do vrijednosti od 75.000 eura, dok se više stope primjenjuju na stjecanja čija vrijednost prelazi 26 milijuna eura. U primjeni se vodi računa o dvostrukoj progresiji i odbicima, tj. da se svi darovi primljeni od istog darodavatelja u razdoblju od 10 uzastopnih godina zbrajaju, pa se porez

plaćen na prethodni dar odbija od poreza razrezanog na ukupnu vrijednost svih darova. Jednako se postupa i izračunava ukupna zajednička vrijednost i kada daroprimatelj naknadno stekne nasljedstvo od ranijeg darodavatelja.

Inozemni porez, ukoliko je sličan njemačkom porezu na nasljedstvo i darove, može se razmjerno odbiti od utvrđenog njemačkog poreza na nasljedstvo i darove, no ne može prelaziti iznos njemačkog poreza.

U kontekstu izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja, Njemačka predviđa primjenu metode ograničenog odbitka. Stoga se, inozemni porez, ukoliko je sličan njemačkom porezu na nasljedstvo i darove, može razmjerno odbiti od utvrđenog njemačkog poreza na nasljedstvo i darove, no ne može prelaziti iznos njemačkog poreza.

Ukoliko je ostavitelj/darodavatelj bio njemački rezident, porezni odbitak moguć je jedino s obzirom na inozemni porez na nasljedstvo i darove koji je razrezan na imovinu smještenu u inozemstvu, a koja odgovara imovini za koju nerezidenti mogu biti obveznici njemačkog poreza na nasljedstvo i darove. Ako je ostavitelj/darodavatelj bio nerezident, porezni odbitak (kredit) je moguć s obzirom na inozemni porez na nasljedstvo i darove koji je razrezan na svu imovinu smještenu u inozemstvu. Njemačka je zaključila međunarodne ugovore koji pokrivaju porez na nasljedstvo s Danskom, Francuskom, Grčkom, Švedskom, Švicarskom i USA, pri čemu ugovori s Danskom, Francuskom, Švedskom i USA pokrivaju i darovanja.

ITALIJA

U Italiji ne postoji neto porez na bogatstvo. Lokalni porez na imovinu jest porez na nekretnine koji se nameće kod posjedovanja nepokretne imovine – zgrada, građevinskog zemljišta, poljoprivrednog zemljišta, koja se nalazi u Italiji. Poreznu osnovicu čini pripisani, pretpostavljeni prihod utvrđen u registru nepokretne imovine, koji se multiplicira utvrđenim koeficijentom (100 za stambenu imovinu te 50 za poslovnu imovinu, uz neka izuzeća). Stope se kreću od 0,4% do 0,7%, ovisno o lokalnoj jedinici. Kada je riječ o trgovačkim društvima obveznicima poreza na imovinu, plaćeni se porez ne može odbiti kod izračuna poreza na dobit, a jednako je i kod fizičkih osoba i plaćanja poreza na dohodak.

Italija je od početka 2007. izmijenila zakonodavstvo u području oporezivanja nasljedstva i darova. Tako se porez na nasljedstvo i darove primjenjuje kod transfera bračnom drugu i izravnim potomcima i precima stopom od 4% na vrijednost nasljedstva i darova veću od milijun eura. Kada je riječ o transferu braći i sestrama primjenjuje se stopa od 6% na vrijednost nasljedstva ili dara koji prelaze 100.000 eura, dok su transferi svim ostalim srodnicima do četvrtog stupnja srodstva, te tazbinskim srodnicima do trećeg stupnja oporezivi stopom od 6% na ukupnu vrijednost nasljedstva ili dara. Transferi svim ostalim korisnicima – nasljednicima ili daroprimateljima oporezuju se stopom od 8%, a osnovica je ukupna vrijednost nasljedstva ili dara.

NIZOZEMSKA

U Nizozemskoj ne postoji neto porez na bogatstvo. Porez na neto bogatstvo fizičkih osoba ukinut je 2001. uslijed uvođenja novog sustava oporezivanja dohotka od štednje i ulaganja.

Porez na imovinu lokalni je godišnji porez, a obveznici su vlasnici nepokretne imovine. Osnovica se utvrđuje javnom procjenom, a stope utvrđuju lokalne vlasti, pri čemu je dopušteno razlikovati poslovnu od osobne imovine. Plaćeni porez priznaje se kao odbitak trgovačkim društvima kod izračuna poreza na dobit, dok fizičke osobe mogu koristiti odbitak samo ako se imovina koristi komercijalno.

Porez na nasljedstvo i darove nameće se kada je imovina stečena nasljeđivanjem ili darovanjem, ako je ostavitelj ili darodavatelj bio nizozemski rezident u trenutku smrti ili darovanja.

Nizozemski državljani, rezidenti drugih zemalja, u svrhu oporezivanja porezom na nasljedstvo i darove smatrati će se nizozemskim rezidentima u razdoblju od 10 godina do dana napuštanja Nizozemske i odlaska u inozemstvo. Osobe koje nisu nizozemski državljani, a bile su nizozemski rezidenti, ostaju porezno obvezni za porez na nasljedstvo i darove i godinu dana nakon napuštanja Nizozemske. Porez na nasljedstvo nameće se nasljednicima s obzirom na njihov udio u nasljedstvu, no porezna tijela su ovlaštena postaviti zahtjev protiv svih nasljednika a za porezni dug svakog nasljednika nerezidenta. Obveznik je poreza na darove daroprimatelj, no darodavatelj i daroprimatelj solidarno su odgovorni za porezni dug.

Osnovicu poreza na nasljedstvo i darove čini tržišna fer vrijednost stečene ukupne imovine umanjene za obveze. U sustavu osobnih odbitaka u oporezivanju nasljedstva i darova najavljene su izmjene planirane za 2012. Prema važećem sustavu predviđeni su odbici od nasljednikova udjela u nasljeđu na način da bračni drug ili partner može odbiti 603.600 eura, a slično je predviđeno i za izvanbračne partnere koji su zajedno živjeli s ostaviteljem najmanje pet godina te druge partnere s javnobilježničkim ugovorom o zajedničkom životu. Djeca ostavitelja mogu odbiti od vrijednost udjela u nasljeđu 19.114 eura., pri čemu bolesna djeca i djeca s invaliditetom mogu odbiti 57.342 eura ukoliko ih je ostavitelj uzdržavao. Mirovinska prava mogu dovesti do umanjenja odbitka za bračne drugove i partnere, no ne mogu biti manji od 155.930 eura.

Primljeni darovi do iznosa od 2.012 eura u jednoj kalendarskoj godini primljeni od istog darodavatelja izuzeti su od oporezivanja. Darovanja roditelja djeci u jednoj kalendarskoj godini izuzeta su od oporezivanja kada vrijednost dara ne prelazi iznos od 5.030 eura. Jednom u životu djeteta, u dobi od 18 do 35 godina starosti, izuzeta su od oporezivanja darovanja u iznosu do 24.124 eura, a oslobođenje se može povećati do iznosa od 50.300 eura ako se dobiveni iznos koristi za kupnju, poboljšanje ili održavanje stambenog prostora, otkup hipoteke, dugoročni zakup zgrade ili financiranje troškova školovanja u iznosu od najmanje 20.000 eura godišnje.

Uz izmjene u sustavu osobnih odbitaka u Nizozemskoj su najavljene i promjene u stopama poreza na nasljedstvo i darove. Progresivna tarifa poreza na nasljedstvo i darove izgrađena je na način da dvostruka progresija zavisi o blizini srodstva između ostavitelja ili darodavatelja i nasljednika ili daroprimatelja te vrijednosti primljena nasljeđa ili dara. Prema zakonodavstvu na snazi tijekom 2010. i 2011. u prvom razredu porezne tarife osnovicu čini iznos do 118.708 eura, dok su stope 10, 18 i 30% i različite su za tri kategorije nasljednika ili daroprimatelja. U drugom su razredu iznosi preko 118.708 eura, dok su stope za tri kategorije poreznih obveznika 20, 36 te 40%.

Nasljednici odnosno daroprimatelji razvrstani su u tri kategorije, tako da su u prvoj kategoriji bračni drugovi, partneri i nasljednici u izravnoj liniji, drugu kategoriju čine nasljednici drugog i svih slijedećih redova, a treću kategoriju čine ostali.

U kontekstu oslobođenja od dvostrukog oporezivanja, inozemni porezi plaćeni na nasljedstvo i darovanje mogu se odbiti od utvrđenog poreza, dakle predviđeno je unilateralno oslobođenje u obliku poreznog odbitka. Nizozemska je zaključila međunarodne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nasljedstva s Austrijom, Finskom, Izraelom, Nizozemskim Antilima, Švedskom, Švicarskom, Ujedinjenim Kraljevstvom te USA. Ugovori zaključeni sa Austrijom, Nizozemskim Antilima i Ujedinjenim Kraljevstvom odnose se i na porez na darovanja.

SLOVENIJA

U Sloveniji ne postoje neto porez na bogatstvo niti opći porez na imovinu. Pored poreza na nekretnine u primjeni je, tzv. kompenzacijska naknada (eng. *compensation duty*) koja se plaća na zemljišne parcele i dijelove zgrada. Obveznici su vlasnici i korisnici nekretnina,

fizičke i pravne osobe, dok visinu takvih "poreznih" stopa utvrđuju općine (Ploštajner, 2003). Porez na nekretnine plaća se na zgrade, osnovicu čini vrijednost imovine, o čemu ovisi visina porezne stope koja se kreće od 0,10 do 1%. Ukoliko se imovina koristi u poslovne ili rekreacijske svrhe stopa je viša, te iznosi do 1,5%, no tada je plaćeni porez odbitak kod izračuna poreza na dobit. Kada fizičke osobe plaćaju navedeni porez na imovinu, kao vlasnici nekretnina porezna osnovica utvrđena je zakonom na način da je, kod stambenih prostora prvih 160 m^2 površine izuzeto od oporezivanja ukoliko vlasnik ili članovi njegove obitelji žive u tom prostoru. Stope su kod oporezivanja nekretnina fizičkih osoba progresivne, od 0,1 do 1,5% vrijednosti, pri čemu je progresija dvostruka jer ovisi o vrsti prostora te njegovoj vrijednosti.

Od kolovoza 2011. uveden je novi, porez na imovinu banaka. Porez se primjenjuje na slovenske, rezidentne banke te podružnice nerezidentnih banaka smještene u Sloveniji. Porezna je osnovica ukupna vrijednost aktive banke (bilančni iznos), a izračunava se kao prosjek stanja bilance zadnjeg dana svakog mjeseca u kalendarskoj godini, a stopa iznosi 0.1%. Predviđeno je nekoliko izuzetaka od primjene ovoga poreza pod određenim uvjetima što se odnosi, npr. na kredite odobrene nefinancijskim poduzetnicima te poduzetnicima pojedincima. Pri oporezivanju nasljedstva i darova, fizičke i pravne osobe obveznici su tog poreza kada su nasljedstvo ili dar vrijednosti 5.000 eura ili veće, no taj se prag ne primjenjuje u slučaju kada je predmet nasljeđivanja ili darovanja nekretnina. Bračni partneri i svi izravni nasljednici izuzeti su od oporezivanja. Osnovicu čini tržišna vrijednost umanjena za iznos od 5.000 eura, dok je osnovica kod oporezivanja nekretnina porezom na nasljedstvo i darove 80% njihove tržišne vrijednosti. Slovenski sustav oporezivanja nasljedstva i darova ne poznaje osobne odbitke. Porezne stope su progresivne. Dvostruka progresija polazi od blizine srodstva između ostavitelja ili darodavatelja i nasljednika ili daroprimatelja te vrijednosti udjela u nasljedstvu ili daru.

Osnovica je raščlanjena u sedam razreda (do 10.000 eura, slijedećih 50.000, 100.000, 200.000, 300.000, 400.000 te slijedećih 400.000), te se stope za nasljednike ili daroprimatelje razlikuju s obzirom na predviđene tri kategorije obveznika. U prvoj kategoriji (roditelji, braća i sestre i njihovi potomci) porezne stope po razredima jesu 5, 6, 7, 8, 10, 12 i 14%. U drugoj kategoriji (bake i djedovi) također ovisno o poreznoj osnovici stope su 8, 9, 10, 11, 13, 15, 17% te u trećoj kategoriji poreznih obveznika (svi ostali) 12, 16, 20, 25, 30, 35, 39%.

Slovenski porezni sustav nema ugrađene unilateralne mjere za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja imovine niti ima zaključenih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nasljedstva i darova.

2.2. OPOREZIVANJE IMOVINE U HRVATSKOJ

U Hrvatskoj se ne primjenjuje opći ili sintetički porez na imovinu. Porezi na imovinu, u užem smislu riječi, jesu porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila te porez na kuće za odmor. Porez na cestovna motorna vozila i na plovila je županijski porez, dok je porez na kuće za odmor porez koji ubiru općine ili gradovi. U imovinske poreze, u širem smislu riječi, ubrajamo i porez na nasljedstvo i darove koji je županijski porez, dok je porez na promet nekretnina zajednički porez.

Kada se radi o nepokretnoj imovini, Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave predviđa plaćanje posebnog ili parcijalnog poreza na nepokretnu imovinu - poreza na kuće za odmor, koji je gradski ili općinski porez. Porez na kuće za odmor jedan je od oblika parcijalnih poreza na nepokretnu imovinu uveden u porezni sustav Hrvatske 1993., dok su se od 2001. primjenjivala tri pojedinačna poreza na nepokretnu imovinu, koja je Ustavni sud ukinuo proglasivši ih neustavnim (porez na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, porez na nekorištene poduzetničke nekretnine i porez na neizgrađeno građevno zemljište). Razlozi za uvođenje tih dodatnih parcijalnih poreza na nepokretnu imovinu bili su u poticanju korištenja imovine, dok fiskalni učinak kod takvih poreza i nije bio u prvom planu.

Obveznik poreza na kuće za odmor svaki je vlasnik kuće za odmor, bilo pravna ili fizička osoba. Porez se plaća na kuće za odmor, a to su svaka zgrada ili dio zgrade ili stan koji se koriste povremeno ili sezonski, osim gospodarstvenih zgrada koje služe za smještaj poljoprivrednih strojeva, oruđa i drugog pribora. Porezna je osnovica četvorni metar korisne površine, a plaća se u godišnjem iznosu koji propisuje općina ili grad, u zakonom utvrđenom iznosu od pet do petnaest kuna. Visinu poreza na kuće za odmor propisuju svojom odlukom općina ili grad, ovisno o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor.

Članak 37. Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave predviđa da se porez na kuće za odmor ne plaća na kuće za odmor koje se ne mogu koristiti zbog ratnih razaranja i prirodnih nepogoda (poplava, požar, potres), te starosti i trošnosti.

Oslobođenja su predviđena i za kuće za odmor za vrijeme dok su u njima smješteni prognanici i izbjeglice. Ovaj se porez ne plaća na odmarališta u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koja služe za smještaj djece do 15 godina starosti. Općina ili grad mogu odlukom propisati i druga oslobođenja od plaćanja ovog poreza iiz gospodarstvenih i socijalnih razloga.

Način na koji je u Hrvatskoj uređeno oporezivanje nepokretne imovine bitno se razlikuje od pristupa tom pitanju u zemljama EU.

Obveznici poreza na cestovna motorna vozila, motocikle i plovila su pravne i fizičke osobe koje su vlasnici registriranih osobnih automobila i motocikla te plovila.

Porez na cestovna motorna vozila plaća se na osobne automobile i motocikle pri čemu se osnovica utvrđuje godišnje prema snazi motora iskazanoj u kW i godinama starosti vozila. Porezna oslobođenja predviđena su Zakonom o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pa se porez na cestovna motorna vozila ne plaća na vozila RH i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na vozila tijela državne uprave i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na vozila zdravstvenih ustanova, vatrogasnih jedinica, diplomatskih i konzularnih predstavništava i stranoga diplomatskog osoblja te na posebna vozila kojima vlasnici obavljaju registriranu djelatnosti za prijevoz umrlih i taksi službu. Ovaj porez ne plaćaju osobe koje su u cijelosti bile oslobođene plaćanja carine i poreza na dodanu vrijednost (poreza na promet) pri nabavi vozila.

Obveznici poreza na plovila pravne su i fizičke osobe koje su vlasnici plovila. Predmet oporezivanja su brodovi (jahta ili brodica) i čamci unutarnje plovidbe koji služe razonodi, športu ili rekreaciji, dok se porez prema dužini plovila iskazanoj u metrima, godinama starosti plovila, ima li plovilo kabinu ili ne te snazi motora iskazanoj u kW. 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.

Porez na nasljedstvo i darove u Hrvatskoj županijski je porez. No prihodi koji se ostvare od poreza na nasljeđivanje i darovanje nekretnina, zajednički su prihodi. Plaćanje poreza na nasljedstvo i darove regulirano je u više različitih poreznih propisa. Prema odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina, obveznik poreza na promet nekretnina pri nasljeđivanju je nasljednik ili zapisovnik, a pri darovanju ili drugom stjecanju nekretnina bez naknade je daroprimatelj ili druga osoba koja je stekla nekretninu bez naknade. Porez na promet nekretnina ne plaća se na odricanje nasljedstva niti na ustupanje nasljedstva drugom sunasljedniku u tijeku ostavinske rasprave. Dakle, obveznik plaćanja poreza na promet nekretnina pri nasljeđivanju ili po drugoj osnovi besplatno stečenoj nekretnini, pravna je ili fizička osoba koja je stjecatelj nekretnine. Oslobođenje od obveze plaćanja poreza pri nasljeđivanju, darovanju ili drugom stjecanju nekretnina bez naknade imaju: bračni drug, potomci ili preci te posvojeni umrlog ili darovatelja; braća i sestre, njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja, kada nasljeđuju ili primaju na dar poljoprivredno zemljište, ako im je poljoprivreda osnovni izvor prihoda. Za svaki pojedini slučaj utvrđuje se je li poljoprivreda

osnovni izvor prihoda te se prema utvrđenom stanju donosi odluka o tome treba li nasljednik ili daroprimatelj platiti porez; braća i sestre, njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja, kada nasljeđuju ili primaju na dar nekretnine, ako su s ostaviteljem živjeli u gospodarskoj zajednici u vrijeme izgradnje građevine, stjecanja druge nekretnine, ostaviteljeve smrti ili primitka dara. Gospodarskom zajednicom smatra se zajedničko stjecanje prihoda i imovine te raspolaganje prihodima i imovinom koja se nasljeđuje ili daruje; pravne i fizičke osobe kojima RH ili jedinica lokalne samouprave i uprave daruje, odnosno daje nekretninu bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u svezi s Domovinskim ratom; bivši bračni drugovi kada uređuju svoje imovinske odnose u svezi s rastavom braka.

Odredbe Zakona o područjima posebne državne skrbi, propisuju da se porez na promet nekretnina ne plaća za stjecanje nekretnina na području posebne državne skrbi, dakle i pri stjecanju nekretnina nasljeđivanjem ili darovanjem na području od posebne državne skrbi.

Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica propisuje da vjerska zajednica ne plaća porez na promet nekretnina kada stječe vjerske objekte ili zemljište za izgradnju vjerskih objekata bez obzira na način stjecanja tih nekretnina.

Osnovica za plaćanje poreza na promet nekretnina nasljeđivanjem ili darovanjem tržišna je vrijednost nekretnine u trenutku njezinog stjecanja.

Kada je riječ o oporezivanju naslijeđenih ili darovanih uporabljenih osobnih automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova primjenjuje se Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, gdje je propisano da oslobođenje od plaćanja ovog poreza imaju: daroprimatelj koji je u odnosu prema darovatelju u prvom nasljednom redu (daroprimateljeva djeca i bračni drug); nasljednik koji je u odnosu prema ostavitelju u prvom nasljednom redu (ostaviteljeva djeca i bračni drug); diplomatska i konzularna predstavništva na osnovi uzajamnosti. Osnovica je tržišna vrijednost uporabljenih vozila, plovila i zrakoplova u trenutku nastanka porezne obveze, odnosno u trenutku stjecanja. Porezna stopa po kojoj se plaća porez na naslijeđene ili darovane automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove je 5% na njihovu utvrđenu vrijednost.

Zakonom o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave propisuje se da se porez na nasljedstva i darove plaća na nekretnine, na gotov novac, novčane tražbine i vrijednosne papire te na pokretnine ako im je pojedinačna tržišna vrijednost veća od 50.000 kuna na dan utvrđivanja porezne obveze. No, istim propisom predviđeno je da se ovaj porez ne plaća ako se na naslijeđene ili darovane pokretnine plaća porez na dodanu vrijednost. Kod nasljeđivanja ili darovanja gotova novca, novčanih tražbina, vrijednosnih papira i pokretnina porez na nasljedstva i darove ne plaćaju: bračni drug, krvni srodnici u ravnoj liniji te posvojenici i posvojitelji umrlog ili darovatelja; 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; fizičke ili pravne osobe kojima RH ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daruje, odnosno daje pokretnine bez naknade radi odštete ili iz drugih razloga u svezi s Domovinskim ratom; RH i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne uprave i tijela jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave, javne ustanove, vjerske zajednice, zaklade, fondacije, Crveni križ i druge humanitarne udruge osnovane na temelju posebnih propisa; fizičke i pravne osobe kada primaju darove (donacije) za svrhe utvrđene posebnim propisima. Odredbama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave propisano je da se porez na nasljedstvo i darove plaća po stopi od 5%.

2.3. ZAKLJUČNO O KOMPARATIVNOM OPOREZIVANJU IMOVINE

Sve prikazane države primjenjuju porezne izdatke u obliku izuzeća ili oslobođenja, odbitaka, povlaštenih ili smanjenih poreznih stopa te oslobođenja i umanjenja porezne

osnovice. Najveći broj suvremenih poreznih sustava ima ugrađena tzv. institucionalna izuzeća kod oporezivanja imovine, prije svega, nepokretne imovine. Riječ je o izuzećima od oporezivanja imovine javnopravnih tijela, institucija koje se bave djelatnostima od općeg, javnog interesa te imovine vjerskih institucija kada se ta imovina koristi u svrhu zbog koje se te institucije i osnivaju. Navedena izuzeća prisutna su i u Njemačkoj, Italiji, Nizozemskoj i Sloveniji.

Olakšice poreza na imovinu često su predviđene radi utjecaja i motiviranja poreznih obveznika na, za javnu vlast, željeno ponašanje ili poduzimanje određenih aktivnosti. Tako se ponekad poreznim poticajima potiče poljoprivreda, šumarstvo ili se utječe na očuvanje povijesnih građevina i okoliša. Porezna su izuzeća često parcijalna i vremenski ograničena.

Uvjetno bismo mogli i razlike u stopama i poreznom opterećenju također promatrati kao porezni poticaj. Tako pojedini porezni sustavi poznaju jače opterećenje imovine koja se ne koristi, građevina čija izgradnja nije u određenom roku dovršena odnosno niža stopa će se primjenjivati kod ciljanog ili željenog ponašanja poreznih obveznika. Posebne olakšice često su predviđene za slučaj prirodnih katastrofa poput poplava, potresa ili sl. kada je imovina koja je predmet oporezivanja, njima pogođena.

Osobna su oslobođenja, u različitim oblicima i mjerama znatno brojnija. Unutar te skupine mjera posebno su brojne olakšice za vlasnike stambenih nekretnina, koje mogu biti sveobuhvatne, ali i selektivne, na način da su olakšice namijenjene starijim osobama, osobama s invaliditetom ili pak osobama sa nižim dohocima. Ostvarenje olakšice moguće je najčešće po postavljanju zahtjeva obveznika. Najčešće se olakšica odnosi na stambeni prostor obveznika koji je njegovo primarno mjesto stanovanja. Ponekad je izuzeće od oporezivanja stambenog prostora ograničeno na način da se oporezuje samo ukoliko vrijednost te imovine prelazi propisani iznos te kada je obiteljski dohodak iznad propisanog minimuma. Izuzeće od oporezivanja odnosi se ponekad samo na dio procijenjene vrijednosti nekretnine omogućujući progresivnost u oporezivanju imovine. Pojedini porezni sustavi poznaju izuzeća od oporezivanja za imovinu koja je stečena prije određenog datuma, izuzeća za imovinu male vrijednosti.

U posebnu skupinu poreznih izdataka moglo bi se izdvojiti mjere odgode plaćanja poreza. Odgoda plaćanja poreza na imovinu najčešće se predviđa za obveznike starije životne dobi. U tom slučaju, porez se naplaćuje kada se imovina otuđi/proda ili porez plaćaju nasljednici kada naslijede imovinu za koju je obveznik, ostavitelj ostvario odgodu plaćanja poreza.

Navedene olakšice i izuzeća predstavljaju izravne pogodnosti, no moguće je ostvariti iste ciljeve i posredno. Takvu posrednu olakšicu poreza na imovinu svakako predstavlja priznanje poreznog odbitka poreza na imovinu kod poreza na dohodak ili na dobit (Almy, 2001).

Reguliranjem problema dvostrukog oporezivanja međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te nekim procesnim pitanjima oporezivanja imovine može se utjecati također na veličinu prihoda koji će se prikupiti.

U hrvatskom sustavu oporezivanja imovine porezni su izdaci brojniji jer ih uz navedene oblike možemo naći i u samoj prisutnosti selektivnih parcijalnih poreza na imovinu te posebno kod definiranja predmeta oporezivanja parcijalnog poreza na nekretnine – kuće za odmor jer su svi drugi oblici nekretnina izuzeti od oporezivanja. Način utvrđivanja osnovice poreza na kuće za odmor bez sumnje predstavlja odstupanje od uobičajenog poreznog pravila, a rezultira, između ostaloga, manjim poreznim prihodima. Stopu, vrstu i visinu hrvatskog poreza na nasljedstvo i darove, temeljem usporedbe sa prikazanim poredbenopravnim poreznim sustavima, možemo također odrediti kao porezni izdatak.

Iako bi se radilo o iznimno ambicioznom reformskom zahvatu čini se da bi, barem teorijski, bilo moguće razmisliti kako složene sustave oporezivanja imovine, sa velikim brojem i raznim vrstama i oblicima prikazanih poreznih izdataka, zamijeniti porezom na neto bogatstvo (Rosen, 1999). No, niti jedna od odabranih zemalja u prikazu nema takav porezni oblik.

3. UMJESTO ZAKLJUČKA

Prisutnost poreza na imovinu u poreznim sustavima temelji se na načelu plaćanja poreza u skladu s ekonomskom snagom obveznika. Indikatori su ekonomske snage dohodak (prihodi), potrošnja i imovina. Tradicionalno je shvaćanje kako imovinu treba oprezno zahvaćati porezima zbog realne opasnosti zadiranja poreza u samu supstancu poreznog objekta. Takvo tradicionalno poimanje opravdano je jednim dijelom, a ostalo je do ovih dana, pa izraz navedene opasnosti i pokušaja umanjenja tog rizika možemo vidjeti i u poreznim troškovima kod poreza na imovinu. Relativno velik broj olakšica i oslobođenja različitih oblika u oporezivanju imovine neophodni su i ukoliko želimo poreze na imovinu sačuvati kao korektiv u izgradnji pravednog poreznog sustava. Relativna neučinkovitost ili neizdašnost poreza na imovinu ima svoju kompenzacijsku stranu u pravednosti kojoj porezi na imovinu pridonose. U tom smislu porezni se izdaci u sustavima oporezivanja imovine pokazuju neophodnima. Ukoliko znamo da su porezni izdaci jednako predmet kritika koliko i sami porezi, posebno kod njihova uvođenja i reformi, a razlog tome svakako leži u činjenici što smanjuju porezne prihode, ali i u njihovu negativnu utjecaju na transparentnost poreznog sustava, troškove ubiranja poreza i neutralnost poreza, tada u svim raspravama o uvođenju ili reformama poreza na imovinu treba biti osviještena politička uloga tog poreza i svih njegovih elemenata pa tako i poreznih troškova (Rosen, 1999). Porezne olakšice i oslobođenja treba umjereno i vrlo oprezno ugraditi u sustav oporezivanja imovine.

LITERATURA

Almy, R., 2001. *A Survey of Property Tax Systems in Europe*. Dostupno na: [http://www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf].

Bratić, V. i Urban, I., 2006. "Porezni izdaci u Hrvatskoj". *Financijska teorija i praksa* (30) 2, 129-194.

European Commission, 2010. „Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010 - Tax policy after the crisiss". *Working paper* br. 24. Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_24_en.pdf].

IBFD, 2011. *European tax Handbook.* Amsterdam: IBFD.

IMF, 2011. „Policies for Macrofinancial Stability: Options to Deal with Real Estate Booms". *IMF Staff Discussion Note*, February 25.

Keen, M., Klemm, A. i Perry, V. 2010. „Tax and the Crisis". *Fiscal Studies* 31 (1), 43-79.

Opći porezni zakon, NN 147/08, 18/11. Zagreb: Narodne novine.

Ploštajner, Z., 2003. "Financiranje lokalne uprave: neka opažanja". u: *Financiranje lokalne samouprave - Studije slučaja Njemačke, Slovenije i Hrvatske*. Zagreb: Zaklada Friedrich Ebert - Ured u Zagrebu.

Rosen H. S., 1999. *Javne financije*. Zagreb: Institut za javne financije

Smith, A., 2005. *Bogatstvo naroda : istraživanje prirode i uzroka bogatstva naroda*. Zagreb: Poslovni dnevnik : Masmedia.

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 117/1993, 69/1997, 33/2000, 73/2000, 127/2000, 59/2001, 107/2001, 150/2002, 147/2003, 132/2006, 26/2007 i 73/2008. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o područjima posebne državne skrbi, NN 86/08, 57/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 47/1995, 106/1996, 164/1998, 105/1999, 54/2000, 73/2000, 127/2000, 48/2004, 82/2004, 90/2005, 76/200, 87/2009, 94/2009. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na promet nekretnina, NN 69/1997, 26/2000, 127/2000, 154/2002. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, NN 136/2002, 95/2004, 94/2009 i 21/2010. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica, NN 83/2002. Zagreb: Narodne novine.

Žunić Kovačević, N., 2007. "Trebaju li nam promjene u nekim aspektima oporezivanja (nepokretne) imovine?". *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 28 (1), 493-510.

TAX EXPENDITURES IN ASSET TAXATION SYSTEMS: COMPARATIVE SOLUTIONS

NATAŠA ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ
FACULTY OF LAW, RIJEKA

JEL CLASSIFICATION: H21

SUMMARY

Tax expenditures represent some kind of deviations from the rules on which tax systems should be based as public revenue collection systems. The reasons for such deviations in the case of asset taxation are various and numerous, so that there are many tax expenditures in different forms. The issue of tax expenditures in asset taxation systems demands the examination of asset taxation as a whole. Therefore, this paper provides a comparative overview of asset taxation in selected European countries. Apart from the basic forms of asset taxation, the systems of inheritance and gift taxes are also presented, in order to gain a broader picture of asset taxation. The paper also shows asset taxation in Croatia, in order to make a comparison and draw conclusions about tax expenditures under the current legislation. At the same time, future developments in asset taxation are suggested. Changes in asset taxation in the national tax system are necessary. The paper also offers some conclusions regarding tax expenditures in asset taxation.

Keywords: tax expenditures, comparative overview, asset taxes in narrow and broad terms, asset tax system reform

NEDOREČENOST POREZNIH OSLOBOĐENJA U SUSTAVU POREZA NA PROMET NEKRETNINA U HRVATSKOJ

ILIJA BRAOVAC
BRAOVAC POREZNO SAVJETNIŠTVO, ZAGREB
JEL KLASIFIKACIJA: H20
doi: 10.3326/bpi.2012.17

SAŽETAK

Trima oslobođenjima predviđenima Zakonom o porezu na promet nekretnina „propuštaju“ se ubrati znatni iznosi proračunskih prihoda. Dok su u 2007. ukupni iznosi poreznih oslobođenja bili nešto viši od 490 milijuna kuna, u 2010. smanjili su se na 262 milijuna kuna. No, osim tako visokih iznosa neubranih poreznih prihoda u porezu na promet nekretnina, ovaj sustav i dalje „pati“ od određenih nedorečenosti i nejasnoća koje izazivaju pravnu zbrku u primjeni posebnih odredbi Zakona u porezu na promet nekretnina u Hrvatskoj, te bi u eventualnim daljnjim prilagodbama sustava trebalo poći od same svrhe pojedinog propisa te preispitivanja smisla postojećih ograničenja u porezu na promet nekretnina.

Ključne riječi: porezna oslobođenja, porez na promet nekretnina, nedorečenosti

1. UVOD

Poreznim izdacima možemo smatrati stavke u okviru postojećih poreznih oblika kojima se propušta ubrati proračunske prihode, a koje se javljaju u različitim oblicima, ovisno o kojem je poreznom sustavu riječ. Tako se porezni izdaci mogu smatrati porezna umanjenja, izuzeća, razni odbici poreza, oslobođenja, porezne povlastice ili olakšice i porezni poticaji. Osim što smanjuju proračunske prihode, povećanje različitih oblika i iznosa poreznih izdataka dovodi i do povećanja troškova porezne administracije.

Svjedoci smo da se svaki put u predizborno vrijeme naširoko najavljuje uvođenje novih ili proširenje postojećih poreznih olakšica. Međutim, takva praksa prouzrokuje nestabilnosti i nesigurnost koje nisu dobro prihvaćene u poslovnom svijetu. Upravo zbog toga, prije same odluke o uvođenju pojedinog poreznog izdatka, potrebno je preispitati efikasnost svake pojedine porezne olakšice, pogotovo što oni narušavaju načela jednostavnosti, neutralnosti i efikasnosti poreznog sustava.

U nastavku su prikazani i analizirani ukupni iznosi oslobođenja u sustavu poreza na promet nekretnina od 2007.-10., te naznačene određene nelogičnosti i nedorečenosti u primjeni samog Zakona o porezu na promet nekretnina.

2. POREZNA OSLOBOĐENJA U SUSTAVU POREZA NA PROMET NEKRETNINA

Iako je oporezivanje prometa nekretnina regulirano od 1997. (NN 69/97), značajniji porezni izdaci uvedeni su izmjenama i dopunama 2002. (NN 153/02). Zakonom o porezu na promet nekretnina (NN 22/11) koji je stupio na snagu 26. veljače 2011. detaljnije su precizirani određeni slučajevi u prometu nekretnina te su ispravljene određene nejasnoće koje su se pojavile u praksi prilikom primjene ovog Zakona (pitanje nastanke porezne obveze u pojedinim slučajevima i dr.). Zakon o porezu na promet nekretnina porezne izdatke (tj. oslobođenja) dijeli u četiri skupine.

Prvu skupinu čine opća oslobođenja prema kojima porez na promet nekretnina ne plaćaju:

- 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;
- 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;
- osobe koje stječu nekretnine u postupku vraćanja oduzete imovine i komasacije nekretnina;
- prognanici i izbjeglice koji stječu nekretnine zamjenom svojih nekretnina u inozemstvu;
- građani koji kupuju stambenu zgradu ili stan (uključujući i zemljište), na 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;
- osobe koje stječu nekretnine u skladu s propisima kojima se uređuje pretvorba društvenog vlasništva u druge oblike vlasništva;
- bračni drug, potomci i preci te posvojenici i posvojitelji koji u odnosu na primatelja uzdržavanja stječu nekretnine na temelju ugovora o doživotnom uzdržavanju;
- 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.

Drugu skupinu čine oslobođenja za kupnju prve nekretnine kojom građanin rješava vlastito stambeno pitanje. Porez na promet nekretnina ne plaćaju osobe koje kupuju prvu nekretninu (stan ili kuću) kojom rješavaju vlastito stambeno pitanje ako su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

- imaju hrvatsko državljanstvo;
- da osoba i članovi njegove uže obitelji prijave prebivalište i borave u mjestu i na adresi gdje se nekretnina (koju stječe) nalazi;
- da površina nekretnine, ovisno o broju članova uže obitelji, ne prelazi određenu površinu, i to za 1 osobu do 50 m^2, 2 osobe do 65 m^2, 3 osobe do 80 m^2, 4 osobe do 90 m^2, 5 osoba do 100 m^2, 6 osoba do 110 m^2 te 7 i više osoba do 120 m^2 građevine;
- da osoba te članovi njegove uže obitelji nemaju, u tuzemstvu ili inozemstvu, u vlasništvu, suvlasništvu ili zajedničkom vlasništvu:

- građevine (stan i/ili kuću) čija je ukupna (zbrojena) površina svih građevina jednaka, veća ili do najviše 10 m^2 manja od površine građevine iz prethodne točke 3., ili
- nekretnine (osim poljoprivrednog zemljišta i poslovnog prostora u kojem građanin ili član njegove uže obitelji obavlja registriranu djelatnost) čija je ukupna (zbrojena) vrijednost svih nekretnina u trenutku nastanka porezne obveze jednaka ili veća od tržišne vrijednosti nekretnine koju građanin stječe.[1]

Ako površina nekretnine prelazi navedene zadane površine, porez na promet nekretnina plaća se na razliku površine građevine. Također, ako površina zemljišta na kojem se građevina nalazi prelazi 400 m^2, porez na promet nekretnina plaća se na razliku površine zemljišta.

Zakon o porezu na promet nekretnina izričito definira tko se smatra članom uže obitelji, pa tako određuje da su to bračni drug i djeca. Zakonom su propisana i ograničenja od ostvarivanja ove porezne pogodnosti na način da će se porez na promet nekretnina platiti naknadno, iako je obveznik već ostvario oslobođenje od plaćanja ovoga poreza. Tako je propisano da se porez plaća naknadno ako u roku od 3 godine od dana stjecanja nekretnine otuđi ili iznajmi u cijelosti ili djelomično, ili ako obveznik ili njegov bračni drug odjave prebivalište, ne borave ili prijave promjenu adrese stanovanja te ako Porezna uprava naknadno utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti za porezno oslobođenje.

Nadalje, porezno oslobođenje vrijedi i za osobe koje na temelju sklopljenog ugovora o kupoprodaji stječu zemljište unutar građevinskog područja površine do 600 m^2 na kojem će izgraditi kuću za rješavanje vlastitog stambenog pitanja, ali uz kumulativno ispunjenje istih uvjeta koji vrijede kada se kupuje prva nekretnine (stan ili kuća). Također i za kupnju zemljišta vrijede ista ograničenja o naknadnom plaćanju ovog poreza, kao i za kupnju prve nekretnine. Porezno oslobođenje vrijedi i u slučajevima kada se stječe novosagrađena nekretnina u djelu koji čini vrijednost zemljišta i iznosa za komunalno uređenje zemljišta prema odluci mjerodavnih tijela ako su ispunjeni već navedeni zakonski propisani uvjeti.

Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina od 2011. precizno je pojašnjena situacija u kojoj obveznik, kojemu je rješenjem Poreze uprave utvrđeno pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina za kupnju prve nekretnine, nema pravo na ponovno oslobođenje u slučaju ako mu je porez naknadno utvrđen rješenjem Porezne uprave. Također, pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnine nema ni bračni drug poreznog obveznika kojemu je utvrđeno pravo na oslobođenje.

Ovim izmjenama zakona ispravljena je dotadašnja nedorečenost propisa koja se u određenim slučajevima „zloupotrebljavala“ na način da je obveznik mogao ostvariti pravo na porezno oslobođenje, iako je prethodno već bio oslobođen od plaćanja ovog poreza prilikom kupnje prve nekretnine.[2]

[1] Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011. uvedeno je pravilo da je oslobođenje vezano uz površinu građevine (uključujući i npr. zajedničku ostavu i parkirališno mjesto), a ne uz stambenu površinu kako je bilo do tada propisano. Uvedena je i novost da se nekretnine koje obveznik i članovi njegove obitelji već imaju u vlasništvu međusobno zbrajaju.

[2] Do izmjena Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011. u odredbama članka 11. stavak 1. točka 15. bilo je propisano da obveznik koji iskoristi pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina nema pravo na ponovno oslobođenje od plaćanja istog poreza. Međutim, u praksi su obveznici koristili ovakvu nedorečenost propisa na način da bi izvršili uplatu poreza na promet nekretnina, iako su prethodno dobili rješenje Porezne uprave da su oslobođeni od njegova plaćanja (npr. kupili su prvu nekretninu kojom rješavaju stambeno pitanje). To bi bio slučaj kada bi ostvarili porezno oslobođenje za kupnju manjeg stana, a naknadno bi kupovali veći stan (npr. u međuvremenu bi im se povećao broj članova obitelji na koje inače ostvaruju pravo na oslobođenje). U takvim slučajevima bi samoinicijativno uplatili iznos poreza za kupnju prvog manjeg stana, pa bi pri kupovini drugog većeg stana mogli lako dokazati Poreznoj upravi da „nisu iskoristili pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina“, te na taj način ostvarili i znatne uštede.

Treću skupinu čine oslobođenja pri unosu nekretnine u trgovačko društvo. Porez na promet nekretnina ne plaća se ni u slučajevima kada se nekretnine unose u trgovačko društvo kao osnivački ulog ili povećanje temeljnog kapitala u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima (NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03 i 107/07).

Također, ovaj se porez ne plaća kada se nekretnine stječu u postupku pripajanja i spajanja trgovačkih društava u smislu Zakona o trgovačkim društvima, te u postupku razdvajanja trgovačkih društava u više društava.

Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina od 18. veljače 2011. propisano je da Porezna uprava može poništiti rješenje o oslobođenju od plaćanja poreza koji je donesen u slučajevima kada se nekretnina unosi u temeljni kapital društva ili u slučajevima pripajanja, spajanja i razdvajanja ako se tijekom nadzora utvrdi prividnost pravnog posla[3], po osnovi kojeg je stečena nekretnina.

Četvrtu skupinu čine oslobođenja pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnine bez naknade. Pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnine bez naknade porez na promet nekretnine ne plaćaju:

- bračni drug, potomci i preci te posvojenici i posvojitelji umrlog ili darovatelja;
- 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; i
- bivši bračni drugovi kada uređuju svoje imovinske odnose u svezi s rastavom braka.

Izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina od 18. veljače 2011. ukinuto je oslobođenje za braću i sestre, njihove potomke te zetove i snahe ostavitelja ili darovatelja.[4]

3. ANALIZA UKUPNIH OSLOBOĐENJA U OPOREZIVANJU PROMETA NEKRETNINA

U nastavku u Tablicama 1. i 2. prikazan je analitički i detaljniji pregled ukupnog broja danih oslobođenja u porezu na promet nekretnina. Naglasak je stavljen na analizu ukupnih iznosa poreza, oslobođenja (općeg oslobođenja, oslobođenja kod kupnje prve nekretnine, te na PPDS-u), kao i broja obveznika koji su koristili pojedinu vrstu oslobođenja za razdoblje 2007.-10.

U Tablici 1. posebno su naznačeni ukupni iznosi neubranog poreza koji se temelje na poreznim oslobođenjima u sustavu poreza na promet nekretnina. Iako je u razdoblju 2007.-10. vidljiv trend smanjenja ukupnih nominalnih iznosa poreznih oslobođenja, zanimljivo je da se udio oslobođenog poreza u odnosu na ukupno prikupljeni iznos poreza na promet nekretnina povećava. Dok je u 2007. taj udio iznosio 21,83%, u 2010. povećao se na 25,60%.

[3] Prividnost pravni poslova definirao je čl. 11. Općeg poreznog zakona (NN 148/08 i 18/11): „ako se prividnim pravim poslom prikriva neki drugi pravi posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravi posao."

[4] Do izmjena Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011., u odredbama članka 13. stavak 1. točkama 2. i 3. bilo je propisano da porez na promet nekretnina pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade ne plaćaju braća i sestre njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja kada nasljeđuju ili primaju na dar poljoprivredno zemljište, ako im je poljoprivreda osnovni izvor prihoda. Također, porez nisu plaćali ni braća i sestre, njihovi potomci te zetovi i snahe ostavitelja ili darovatelja, kada su nasljeđivali ili primali na dar nekretnine, ako su s ostaviteljem ili darovateljem živjeli u gospodarskoj zajednici u vrijeme izgradnje građevine, stjecanja druge nekretnine, ostaviteljeve smrti ili primitka dara. Gospodarskom zajednicom smatra se zajedničko stjecanje prihoda i imovine, te raspolaganje prihodima i imovinom koja se nasljeđuje ili daruje.

Tablica 1.

Ukupan iznos oslobođenja od poreza na promet nekretnina, 2007.-10. (u mil. kn)

	Iznos oslobođen od poreza	Umanjenje poreza kod kupnje prve nekretnine	Umanjenje poreza na PPDS	Ukupno umanjenje	Ukupno prikupljeni porez	postotak oslobođenog poreza od ukupnog poreza
	(A)	(B)	(C)	(D)=A+B+C	(E)	(F)= E/D*100
2007.	121.1	293.7	75.5	490.3	2.246,4	21,83
2008.	128.4	248.7	72.3	449.3	2.077,9	21,62
2009.	115.1	140.7	49.2	304.9	1.340, 2	22,75
2010.	96.1	126.9	39.3	262.4	1.024,8	25,60

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija. Izračun autora

Iz Tablice 1. vidi se kako su iznosi poreza kojih se proračun svjesno odriče visinom vrlo značajni. U svakom slučaju potrebno je napraviti detaljniju analizu troškova i koristi od uvođenja svakog oblika oslobođenja, pogotovo kad se radi o oslobođenju od plaćanja poreza pri kupnji prve nekretnine s obzirom da ova olakšica sudjeluje s preko 50% ukupnog iznosa oslobođenog poreza. Takva analiza trebala bi odgovoriti i na osnovne značajke poreznih izdataka, a to je da oni moraju imati točno određenu svrhu, biti pravilno i ciljano odabrani, te utemeljeni na realnim potrebama.

Tablica 2.

Broj obveznika koji su iskoristili oslobođenje u porezu na promet nekretnina, 2007.-10.

	Obveznici s oslobođenjem	Obveznici s olakšicom kupnje prve nekretnine	Obveznici s PPDS-a	Obveznici koji su koristili oslobođenje	Ukupan broj obveznika	postotak obveznika koji su iskoristili olakšicu
	(A)	(B)	(C)	(D)=A+B+C	(E)	(F)= E/D*100
2007.	102.545	21.670	25.900	150.115	252.159	59,53
2008.	107.558	18.179	30.832	156.569	250.779	62,43
2009.	99.089	11.557	28.466	139.112	211.056	65,91
2010.	80.737	10.344	21.442	112.523	178.095	63,18

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija. Izračun autora

Iz Tablice 2. u razdoblju 2007.-10. vidljiv je trend smanjenja ukupnog broja obveznika poreza na promet nekretnina za približno 30%. Zasigurno je ovom smanjenju doprinijela i ekonomska kriza koja je započela tijekom 2008., i koja se izravno odrazila i na smanjenje broja kupoprodaja nekretnina. Isto tako vidljivo je kako se smanjenje broja obveznika koji su iskoristili oslobođenje u sustavu poreza na promet nekretnina odvijalo znatno sporije u odnosu na ukupan broj obveznika.

4. POREZNI IZDACI: PROBLEMATIKA U PRAKSI

Unatoč činjenici kako su zadnjim izmjenama Zakona o porezu na promet nekretnina iz 2011. ispravljene određene nedorečenosti u praktičnoj primjeni, još uvijek postoje određene dvojbe koje treba analizirati kako bi se postigla svrha zbog koje su i uvedena sva oslobođenja u porezu na promet nekretnina.

4.1. NEIZJEDNAČENOST BRAČNE I IZVANBRAČNE ZAJEDNICE

Jedna od često spominjanih nedorečenosti u sustavu je i neizjednačenost bračne i izvanbračne zajednice u pogledu ostvarivanja prava na oslobođenje od plaćanja poreza. Ta se nedorečenost najbolje očituje u sljedeća dva slučaja: stjecanju nekretnine bez naknade između bračnih drugova i oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina za osobe koje žive u izvanbračnoj zajednici.

STJECANJE NEKRETNINE BEZ NAKNADE IZMEĐU IZVANBRAČNIH DRUGOVA

Za razliku od odredbi Obiteljskog zakona (NN 116/03, 17/04, 136/04, 107/07, 57/11 i 61/11), a u pogledu oslobođenja od plaćanja poreza na promet nekretnina tijekom stjecanja imovine, porezni propis ne izjednačuje bračnog s izvanbračnim drugom.

Obveznici koji žive u izvanbračnim zajednicama prilikom podnošenja zahtjeva za oslobođenje od plaćanja poreza često postavljaju upite i negoduju, smatrajući da su navedene odredbe protuustavne s obzirom na izjednačenost u pogledu stjecanja imovinskih prava prema odredbama Obiteljskog zakona i Zakona o nasljeđivanju (NN 48/03, 163/03 i 35/05). Njihovo nezadovoljstvo najčešće se očituje u sljedećim slučajevima:

- ako dvije osobe u izvanbračnoj zajednici žive više godina, te ako bi jedan izvanbračni drug htio darovati nekretninu (ili dio nekretnine) drugom izvanbračnom drugu, takvo bi darovanje bi bilo oporezivo porezom na promet nekretnina; ili
- ako su dvije osobe živjele u izvanbračnoj zajednici, te nakon smrti jednog, drugi izvanbračni drug nasljeđuje određene nekretnine (rješenjem o nasljeđivanju), takvo nasljeđivanje oporezivo je porezom na promet nekretnina.

Naime, prema odredbama članka 13. stavka 1. točke 1. Zakona o porezu na promet nekretnina, porez na promet nekretnina pri nasljeđivanju, darovanju i drugom stjecanju nekretnina bez naknade ne plaćaju *bračni drug*, potomci i preci te posvojenici i posvojenici umrloga ili darovatelja. S obzirom da u navedenim odredbama Zakona o porezu na promet nekretnina nije izričito navedeno da porez ne plaća i „izvanbračni drug“, nema zakonske osnove da se ova olakšica prizna i za članove izvanbračne zajednice.

OSLOBOĐENJE OD PLAĆANJA POREZA NA PROMET NEKRETNINA ZA OSOBE KOJE ŽIVE U IZVANBRAČNOJ ZAJEDNICI

S obzirom da Zakon o porezu na promet nekretnina nije predvidio oslobođenje za izvanbračnu zajednicu, osobe koje žive u izvanbračnoj zajednici i prvi put kupuju nekretninu kojom rješavaju stambeno pitanje ne mogu ostvariti pravo na oslobođenje od plaćanja poreza kao izvanbračna zajednica, iako imaju ispunjene sve ostale zakonom propisane uvjete. Međutim, postavlja se pitanje *svrhe* nedopuštanja korištenja porezne olakšice i za izvanbračnu zajednicu, kada u praksi takve osobe najčešće pribjegavaju „zaobilaznom“ načinu na koji ipak ostvaruju oslobođenje od plaćanja poreza, i to u većem iznosu nego da ih se tretira kao da su bračna zajednica. Takvo postupanje najčešće je u sljedećim slučajevima:

Dvije osobe žive u višegodišnjoj izvanbračnoj zajednici i kupuju prvi stan veličine 84 m^2. Da su bračna i izvanbračna zajednica izjednačena po pitanju prava na oslobođenje od plaćanja poreza, u konkretnom bi slučaju bili oslobođeni od plaćanja poreza do 65 m^2 stana. Međutim, ukoliko partneri u izvanbračnoj zajednici odluče kupiti prvu nekretninu kojom rješavaju stambeno pitanje *kao dva suvlasnika*, onda svaki *na svojoj polovici* nekretnine (stana ili kuće) ostvaruje pravo na oslobođenje od plaćanja poreza za jednu osobu do 50 m^2 stambenog prostora. Na ovaj način, kupoprodajnim ugovorom utvrđuje se da su kupci stana dvije osobe s jednakim suvlasničkim udjelima, bez obzira na njihovo bračno stanje ili status izvanbračne zajednice.

Svrha neizjednačivanja prava u poreznom postupku između bračnih i izvanbračnih partnera u slučajevima kada npr. osobe žive u izvanbračnoj zajednici od kojih jedan partner ima u vlasništvu više nekretnina, a drugi nema niti jednu nekretninu. U tom slučaju partner koji nema u vlasništvu niti jednu nekretninu, prilikom kupnje nekretnine ostvarit će poreznu olakšicu, iako na taj način u stvarnosti nije rješavala svoje stambeno pitanje, jer zajedno sa svojim izvanbračnim drugom ima riješeno stambeno pitanje. Na ovaj način u praksi je čest slučaj da upravo oni koji već imaju više nekretnina i koji ne bi trebali ostvariti pravo na poreznu olakšicu ovakvim „zaobilaznim" putem preko svog izvanbračnog druga stječu nove nekretnine bez da plate porez na promet nekretnina.

4.2. NEDOREČENOST ODREDBI O ZABRANI OTUĐENJA NEKRETNINE I UKIDANJA PRAVA NA POREZNO OSLOBOĐENJE

Kako ne bi došlo do zloupotreba prava na oslobođenje, zakonodavac je propisao zabranu otuđenja nekretnine na način da se porez na promet nekretnina, kojeg je obveznik inače bio oslobođen, plaća naknadno ako u roku od 3 godine od dana stjecanja otuđi ili iznajmi nekretninu u cijelosti ili djelomično, ako obveznik ili njegov bračni drug odjave prebivalište, ne borave ili prijave promjenu adrese stanovanja ili ako Porezna uprava naknadno utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti za porezno oslobođenje. Otuđenjem se ne smatra ako nekretninu za koju je obveznik ostvario pravo na oslobođenje od plaćanja poreza stječe bračni drug ili dijete obveznika nasljeđivanjem ili darovanjem. U tom slučaju novi stjecatelj stupa u položaj pravnog slijednika glede zabrane otuđenja nekretnine. No, u praksi dolazi do različitog tumačenja navedenih odredbi o otuđenju nekretnine, pa u nastavu iznosimo konkretan slučaj.

Porezni je obveznik bio oslobođen plaćanja poreza na promet nekretnina pri kupnji stana, pa naknadno u roku od 3 godine, a nakon rastave braka, zaključuje ugovor o utvrđivanju bračne stečevine kojim je dopustio upis jedne polovice stana na bivšu suprugu. U praksi je čest slučaj da Porezna uprava izvodi zaključak da je došlo do otuđenja nekretnine u zakonskom roku nakon čega donosi rješenje o poništenju prethodnog rješenja, te razrezuje porez na promet nekretnina na cijeli iznos stana. Međutim, prema stajalištu Upravnog suda[5] u navedenom slučaju potrebno je razrezati porez, ali ne na ukupni iznos vrijednosti stana, nego u polovici utvrđene svote poreza, zbog toga što je obveznik s bivšom suprugom suvlasnik nekretnine kupljene za vrijeme braka, te je kao takva dio bračne stečevine. Činjenica da obveznik i bivša supruga, kao kupci, nisu naknadno sklopili kupoprodajni ugovor, već je samo obveznik zahtijevao oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina temeljem kupnje prve nekretnine, ne može biti osnova za utvrđivanje poreza na promet nekretnine u ukupno utvrđenoj svoti.

4.3. NEDOREČENOST ODREDBI O POREZNOM OSLOBOĐENJU ZA KUPNJU PRVE NEKRETNINE

U praksi se javljaju dvojaka tumačenja i nejasnoće oko pitanja može li obveznik ostvariti pravo na porezno oslobođenje pri kupnji prve nekretnine kojom rješava svoje stambeno pitanje ako se u trenutku stjecanja prve nekretnine nalazi na privremenom radu u inozemstvu ili privremeno ne živi i ne radi u istom gradu u kojem je stan kupljen. Prema zakonskoj formulaciji, obveznik i članovi njegove uže obitelji, moraju prijaviti prebivalište i trebaju boraviti u mjestu i na adresi gdje se nekretnina (koju stječe) nalazi. Ako se doslovno tumači navedena odredba, onda se ne bi moglo priznavati pravo na porezno oslobođenje za kupnju prve nekretnine za osobe koje privremeno rade i borave u inozemstvu ili u drugom gradu u tuzemstvu, iako bi mu obitelj boravila u novostečenoj nekretnini, a zadovoljeni su i svi drugi propisani uvjeti.

[5] Presuda Upravnog suda od 26. kolovoza 2009. (Us-9096/2006). *Porezni vjesnik*, (3), 2010.

Polazeći od namjere zakonodavca i svrhe uvođenja ovog poreznog oslobođenja, a to je prvenstveno poticanje kupnje i rješavanja stambenog pitanja za sve osobe i obitelji koji tu mogućnost ostvaruju po prvi put, postavlja se pitanje ima li smisla ograničavati ili ne poticati takvu kupnju za osobe koje su na privremenom radu u inozemstvu, a obitelj im je u tuzemstvu? Umjesto da se snažnije potiče povratak osoba na privremenom radu u inozemstvu, „strogim" tumačenjem poreznih propisa te osobe ne bi mogle ostvariti poreznu olakšicu, ako im se dokaže da ne borave u stanu koji su kupili. U tumačenju zakonskih propisa treba poći od same svrhe pojedinog propisa tj. intencije zakonodavca da regulira određeno područje.

U svezi ovog pitanja, Porezna je uprava, ovisno od slučaja do slučaja, imala dvojako tumačenje. Tako u jednom mišljenju iz 2004.[6], Porezna uprava smatra da obveznik koji zbog rada boravi u inozemstvu može ostvariti pravo na oslobođenje od plaćanja poreza kao građanin koji kupnjom nekretnine rješava vlastito stambeno pitanje, ali pod uvjetom da ispunjava uvjete navedene u Zakonu o porezu na promet nekretnina. U drugom, pak, slučaju[7], Porezna je uprava zauzela stajalište da obveznik koji privremeno radi u jednom gradu, a kupljeni stan se nalazi u drugom gradu, ne može ostvariti pravo na porezno oslobođenje za kupnju prve nekretnine, iako su zadovoljeni svi ostali propisani uvjeti. Naime, Porezna uprava smatra da obveznik ne može riješiti stambeno pitanje, ako privremeno živi i radi u drugom gradu. Isto tako, ako se obveznik s obitelji nalazi na privremenom radu u inozemstvu, a kupljenu nekretninu koristi povremeno, no nije izvjesno kada će se vratiti i u kupljenoj nekretnini stalno stanovati, također se smatra da obveznik nema pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina[8].

Ako je intencija zakonodavca bila poticanje kupnje prvog stambenog prostora, postavlja se pitanje ima li smisla uopće ograničavati ovu poreznu olakšicu na način da obveznik koji ostvari poreznu olakšicu gubi to pravo ako, naknadno u roku od 3 godine od dana stjecanja otuđi ili iznajmi nekretninu u cijelosti ili djelomično, ili ako i obveznik ili njegov bračni drug odjave prebivalište, ne borave ili prijave promjenu adrese stanovanja. Naime, u trenutku kupnje prvog stambenog prostora obveznik ne može predvidjeti na koji će način u daljnjem životu rješavati svoje stambene potrebe, pa sam mišljenja kako nema smisla ograničavati pravo na olakšicu na ovakav način. Na primjer, mladi bračni par kupnjom prvog stana ostvari pravo na poreznu olakšicu, te nakon toga u roku od tri godine dobiju u nasljedstvo drugi stan u drugom gradu te zbog obiteljskih razloga odluče preseliti u taj naslijeđeni stan.

Nadalje, drugi primjer je kada mladi bračni par kupnjom prvog stana ostvari pravo na poreznu olakšicu te nakon toga, u roku od 3 godine zbog posla presele u drugi grad u kojem će samo privremeno boraviti i u kojem će plaćati najamninu. Zbog ovog ograničenja prava na poreznu olakšicu mladi bračni bar ne bi mogao iznajmiti svoj stan kako bi refundirali troškove najma u drugom stanu. U praksi obveznici u ovakvim slučajevima pribjegavaju iznajmljivanju stana na „crno", sve kako ne bi morali platiti porez na promet nekretnina u okviru kojeg su već prije ostvarili poreznu olakšicu, a upitno je hoće li u takvim slučajevima i prijaviti boravak u tom drugom stanu.

Ovakvih slučajeva u praksi ima dosta pa se nameće pitanje ima li smisla propisivati ovakva ograničenja, posebice ako se povećava rizik izbjegavanje plaćanja drugog poreznog oblika (pogotovo kad postoji obveza plaćanja poreza na dohodak od iznajmljivanja).

[6] Mišljenje Porezne uprave od 28. listopada 2004. Klasa: 410-20/03-01/77, Ur.broj: 513-07-21-01/04-2.
[7] Iz Presude Upravnog suda od 31. ožujka 2011. Us-2147/2009.
[8] Iz Presude Upravnog suda. Us-8271/2005-22.

4.4. NEDOREČENOST ODREDBI O RAZVRGNUĆU SUVLASNIŠTVA ILI DIOBA ZAJEDNIČKOG VLASNIŠTVA NA NEKRETNINI

Odredbama članka 11. stavka 1. točke 8. Zakona o porezu na promet nekretnina, propisano je da porez ne plaćaju osobe koje razvrgnućem suvlasništva ili diobom 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.

No, primjenom ove odredbe u praksi dolazi do dvojakog tumačenja. Naime, Porezna uprava smatra da se navedene odredbe odnose samo na slučaj kada se dijeli nekretnina koja nije bila etažirana prema omjerima idealnih dijelova, pa se etažiranjem sječu posebni dijelovi. Zakon propisuje oslobađanje samo u slučajevima razvrgnuća suvlasništva koji su u svezi s etažiranjem zgrade, a ne kao do sada u slučaju bilo kojeg razvrgnuća suvlasništva i to nad, ne nužno, samo jednom nekretninom. To su situacije kada nema novog stjecanja nekretnine, nego se razvrgnućem suvlasništva ili diobom zajedničkog vlasništva na nekretnini stječu dijelovi te nekretnine.

U drugim slučajevima razvrgnuća suvlasništva ili pri diobi zajedničkog vlasništva, mišljenje je i praksa Porezne uprave da se treba plaćati porez. Takav je slučaj, primjerice, kada dva brata (ili sestre) rješenjem o nasljeđivanju od oca naslijede dva stana s po 50% suvlasništva na svakom stanu, te nakon toga žele „zamijeniti“ svoje polovice, na način da svaki ima 100% vlasništva nad jednim stanom. Tu namjeru ostvaruju razvrgnućem suvlasništva nad ukupnom imovinom koju su naslijedili, čime svaki dobiva svoj dio, ali nakon ovakvog razvrgnuća suvlasništva svatko od njih ima u vlasništvu istu kvadraturu stana koju je imao i prije razvrgnuća, a koja je stečena nasljeđivanjem. Navedene slučajeve Porezna uprava u praksi tretira kao da se radi o zamjeni nekretnina na koju treba platiti porez na promet nekretnina. No, kod zamjene nekretnina u suštini se radi o obostranoj kupoprodaji nekretnina prilikom koje će svaka strana u ugovoru stjecati novu nekretninu, i razumno je da postoji obveza plaćanja poreza na promet nekretnina. Naime, zamjena nekretnina naplatni je pravni posao, za razliku od razvrgnuća suvlasništva koji to ne mora biti, i zamjena ne mora biti do vrijednosti imovine koju je obveznik imao prije razvrgnuća. Obveznik zapravo, tim činom ne stječe nešto što do tada nije imao (barem ne u cijelom iznosu), a osnovna postavka oporezivanja prometa nekretnina je njihovo stjecanje. Da se ne radi o zamjeni govori i činjenica da sudionici posla da bi izvršili zamjenu imovine, prethodno moraju istu imati u vlasništvu. Slijedom toga sporazum o razvrgnuću suvlasništva samo je deklaratorna isprava kojom se ne stječe imovina od drugih osoba (čl. 4. st. 2. Zakona). No, u prethodnom primjeru razvrgnuća suvlasništva između dva brata ne radi se o novom stjecanju nekretnina. Dioba zajedničkog vlasništva u ovom slučaju ne podrazumijeva nikakvo novo plaćanje, jer suvlasnici samo rješavaju svoje suvlasničke odnose u odnosu na rješenje o nasljeđivanju na način da će i nakon rješenja o diobi zajedničkog vlasništva svatko od njih imati istu kvadraturu stana koji je imao i prije razvrgnuća, a koja je stečena nasljeđivanjem.

Prema navedenom, ukoliko je intencija zakonodavca bila da ovim propisom (člankom 11. stavkom 1. točkom 8. Zakona) oslobodi od obveze plaćanja poreza na promet nekretnina sve situacije koje se mogu javiti prilikom razvrgnuća suvlasništva ili diobe zajedničkog vlasništva na nekretnini kod koje ne dolazi do stjecanja nove nekretnine, mišljenja sam da bi se navedena odredba trebala primijeniti i na prikazani primjer kod koje dva brata rješavaju međuvlasnički odnos, nakon što su rješenjem o nasljeđivanju dobili nekretnine u suvlasništvo. Nasljeđivanje imovine od prednika u vertikalnoj liniji kao način stjecanja nekretnine koji bi trebao biti oslobođen po čl.13. Zakona, ovim je samo uvjetno oslobođen plaćanja poreza, i to samo ukoliko je umrla osoba prethodni vlasnik više od jedne nekretnine, oporukom ostavila

svojim nasljednicima točno određene nekretnine. Ukoliko to nije slučaj, prilikom diobe nasljedstva na ono što su obveznici stekli od roditelja morati će platiti porez, čime se obveznike dovodi u nejednaki položaj.

4.5. STJECANJE NEKRETNINE DOSJELOŠĆU

Zakon o porezu na promet nekretnina propisao je da je predmet oporezivanja prometa nekretnina svako stjecanje vlasništva nekretnine. Prema članku 4. stavku 2. Zakona, stjecanjem se smatra kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, stjecanje nekretnine u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluke suda ili drugog tijela, te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba. No, u slučajevima stjecanja nekretnina dosjelošću[9], postavlja se pitanje je li navedeno stjecanje nekretnine oporezivo porezom na promet nekretnina, odnosno može li se takvo stjecanje tretirati kao „ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba“?

Naime, u praksi je Porezna uprava zauzela stajalište[10] da se stjecanje nekretnine dosjelošću smatra predmetom oporezivanja porezom na promet nekretnina, te da porezna obveza nastaje u trenutku pravomoćnosti sudske odluke ili odluke drugog tijela.

Međutim, Upravni je sud u svojoj presudi[11] zauzeo suprotno mišljenje na način da smatra da se u slučajevima stjecanja nekretnine dosjelošću ne radi o stjecanju vlasništva nekretnine i o prometu nekretnine sukladno odredbama članka 4. stavak 2. Zakona o porezu na promet nekretnina. Upravni sud smatra da Zakon o porezu na promet nekretnina ne propisuje plaćanja poreza u vezi s originalnim načinom stjecanja prava vlasništva, dakle onih u kojih se pravo slijednika ne izvodi iz prava prednika. U dosjelosti se pravo vlasništva ne stječe pravomoćnošću deklaratorne odluke suda, nego nastankom pravne osnove stjecanja. Ovdje pravomoćnom odlukom suda nije konstituirano nikakvo novo niti veće pravo kakvo osoba koja stječe nekretninu dosjelošću nije imala otprije, pa zbog toga presuda suda ne može biti temelj za razrezivanje poreza na promet nekretnina.

5. ZAKLJUČAK

Iz prethodnih analiza i mišljenja očito je kako proračun nije ubrao znatne prihode uslijed postojanja tri vrste oslobođenja u sustavu oporezivanja prometa nekretnina u Hrvatskoj. Ujedno su navedeni određeni primjeri koji izazivaju pravnu zbrku u primjeni posebnih odredbi Zakona u porezu na promet nekretnina u Hrvatskoj. Navedene nejasnoće i primjeri navode na zaključak kako je u tumačenju zakonskih propisa nužno poći od *same svrhe pojedinog propisa* tj. intencije zakonodavca da regulira određeno područje. Brojni slučajevi ukazuju i na potrebu preispitivanja smisla postojećih ograničenja u porezu na promet nekretnina, ako se njima povećava rizik izbjegavanja plaćanja drugog poreznog oblika (pogotovo kad postoji obveza plaćanja poreza na dohodak od iznajmljivanja).

[9] U članku 159. stavak 1. Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima (NN 91/06, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09. i 153/09) propisan je institut dosjelosti prema kojemu se stječe vlasništvo stvari samostalnim posjedom te stvari ako ima zakonom određenu kakvoću i neprekidno traje u zakonom određenu razdoblju, a posjednik je sposoban biti vlasnikom te stvari.

[10] Mišljenje Porezne uprave, Klasa: 410-01/10-01/28, Ur.broj: 513-07-21-01/10-2, od 24. ožujka 2010.

[11] Presuda Upravnog suda, Us-8999/2008., od 08. prosinca 2010.

LITERATURA

Mišljenje Porezne uprave od 28. listopada 2004. Klasa: 410-20/03-01/77, Ur.broj: 513-07-21-01/04-2.

Mišljenje Porezne uprave, Klasa: 410-01/10-01/28, Ur. broj: 513-07-21-01/10-2, od 24. ožujka 2010.

Obiteljski zakon, NN. 116/03, 17/04, 136/04, 107/07, 57/11 i 61/11. Zagreb: Narodne novine.

Opći porezni zakon, NN 148/08 i 18/11. Zagreb: Narodne novine.

Presuda Upravnog suda od 26. kolovoza 2009. (Us-9096/2006). *Porezni vjesnik* (03), 2010.

Presuda Upravnog suda od 31. ožujka 2011. Us-2147/2009.

Presuda Upravnog suda, Us-8999/2008., od 08. prosinca 2010.

Presuda Upravnog suda. Us-8271/2005-22.

Zakon o nasljeđivanju, NN 48/03, 163/03 i 35/05. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na promet nekretnina, NN 153/02. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na promet nekretnina, NN 22/11. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o porezu na promet nekretnina, NN 69/97. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o trgovačkim društvima, NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03 i 107/07. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o vlasništvu i drugim stvarnim pravima, NN 91/06, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09. i 153/09. Zagreb: Narodne novine.

PRILOZI

Tablica 3.

Ukupni iznosi prikupljenog poreza i oslobođenja po pojedinoj vrsti transakcije u oporezivanju prometa nekretnina, 2007.-10. (u tis. kn)

	Iznos poreza	Oslobođenja od poreza	Umanjenje poreza kod kupnje prve nekretnine	Umanjenja poreza na PPDS
2007.				
Kupoprodaje	2.107.257	88.226	292.305	70.472
Nasljedstva	26.826	6.768		924
Darovanja	24.818	12.525		3.262
Zamjene	16.104	2.756	448	780
Sudske odluke	26.044	617		29
Doživotno	8.481	403		10
Dosmrtno	7.869	352	670	16
Ostalo	28.972	9.452	240	21
Ukupno	2.246.371	121.096	293.664	75.513
2008.				
Kupoprodaje	1.909.139	91.145	247.504	64.286
Nasljedstva	25.203	8.092		1.312
Darovanja	18.519	16.993		3.841
Zamjene	19.154	3.993	463	2.739
Sudske odluke	24.028	818		15
Doživotno	10.162	525		26
Dosmrtno	7.710	739	335	24
Ostalo	63.997	6.070	398	21
Ukupno	2.077.911	128.375	248.700	72.265
2009.				
Kupoprodaje	1.206.712	62.300	139.724	35.027
Nasljedstva	25.536	8.681		2.060
Darovanja	19.464	25.278		11.156
Zamjene	11.966	2.312	612	894
Sudske odluke	20.704	787		33
Doživotno	9.397	416	10	
Dosmrtno	7.028	914	214	
Ostalo	39.407	14.392	107	4
Ukupno	1.340.215	115.080	140.668	49.173
2010.				
Kupoprodaje	893.986	40.436	126.486	24.802
Nasljedstva	20.912	7.101		1.653
Darovanja	16.938	23.509		11.681
Zamjena	13.653	1.909	360	1.149
Sudske odluke	24.041	1.124		3
Doživotno	9.093	321		8
Dosmrtno	5.938	394		
Ostalo	40.277	21.352	54	14
Ukupno	1.024.837	96.146	126.900	39.310

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija

Tablica 4.

Ukupan broj obveznika i obveznika s oslobođenjem i olakšicama u plaćanju poreza na promet nekretnina, 2007.-10.

	Ukupan broj obveznika	Obveznici s oslobođenjem	Obveznici s olakšicom kupnje prve nekretnine	Obveznici na PPDS-u
2007.				
Kupoprodaje	145.475	18.644	21.573	14.289
Nasljedstva	50.678	44.377		4.928
Darovanja	32.900	26.181		4.651
Zamjene	2.752	669	20	421
Sudske odluke	7.796	4.187		889
Doživotno	1.582	656		118
Dosmrtno	2.421	1.891	55	100
Ostalo	8.555	5.940	22	504
Ukupno	252.159	102.545	21.670	25.900
2008.				
Kupoprodaje	141.475	20.944	18.096	16.623
Nasljedstva	53.251	47.332		6.477
Darovanja	32.719	25.955		5.385
Zamjene	2.944	705	22	526
Sudske odluke	7.698	4.199		972
Doživotno	1.782	781		97
Dosmrtno	2.439	1.929	34	115
Ostalo	8.422	5.713	27	637
Ukupno	250.779	107.558	18.179	30.832
2009.				
Kupoprodaje	106.063	15.714	11.483	12.548
Nasljedstva	52.884	46.984		8.819
Darovanja	29.725	23.438		5.164
Zamjene	2.444	598	34	417
Sudske odluke	8.077	4.394		810
Doživotno	1.676	799	1	93
Dosmrtno	2.365	1.873	24	133
Ostalo	7.822	5.289	15	482
Ukupno	211.056	99.089	11.557	28.466
2010.				
Kupoprodaje	90.104	12.012	10.325	10.160
Nasljedstva	37.395	33.342		4.282
Darovanja	27.924	21.570		5.174
Zamjene	2.680	700	15	491
Sudske odluke	8.793	5.408		758
Doživotno	1.631	747		102
Dosmrtno	2.431	2.019		
Ostalo	7.137	4.939	4	475
Ukupno	178.095	80.737	10.344	21.442

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija

INCONSISTENCIES OF TAX EXEMPTIONS IN THE SYSTEM OF REAL PROPERTY TRANSACTION TAX IN CROATIA

ILIJA BRAOVAC

BRAOVAC TAX ADVISORY, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H20

SUMMARY

By applying the three exemptions from the Real Property Transaction Tax Act, tax authorities fail to collect significant amounts of budget revenues. While in 2007 total amount of tax exemptions amounted to over 490 million kuna, in 2010 it was reduced to 262 million kuna. But apart from the high amounts of uncollected tax revenues from real property transaction tax, the system continues to suffer from certain inconsistencies and lack of clarity that cause legal chaos in the implementation of special provisions of Real Property Transaction Tax Act in Croatia. In the case of further adjustments of the system the purpose of every provision should be considered and the existing limitations in real property transaction tax should be re-examined.

Keywords: tax exemptions, real property transaction tax, inconsistencies

DODACI

PROGRAM KONFERENCIJE

9:45 - 10:00	REGISTRACIJA SUDIONIKA I UVOD
10:00 - 10:15	UVOD VJEKOSLAV BRATIĆ (Institut za javne financije) (Ne)efikasnost poreznih izdataka u oporezivanju dobiti u Hrvatskoj
10:15 - 11:00	TEORIJSKI OKVIR POREZNIH IZDATAKA (moderatorica HELENA BLAŽIĆ, Ekonomski fakultet Rijeka)
	PREDRAG BEJAKOVIĆ (Institut za javne financije) Odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti poreznih izdataka
	MAJA KLUN (Fakulteta za upravo, Ljubljana) Tax Expenditure Analysis of Slovenian Income Taxes
	PREDRAG BEJAKOVIĆ, VJEKOSLAV BRATIĆ, JOSIP FRANJIĆ (Institut za javne financije) Modeli poreznih izdataka u odabranim zemljama
11:00 - 11:10	Rasprava
11:10 - 11:30	Pauza
11:30 - 12:30	POREZNI IZDACI U OPOREZIVANJU DOHOTKA I DOBITI (moderatorica MIHAELA BRONIĆ, Institut za javne financije)
	IVICA URBAN (Institut za javne financije) Porez na dohodak, doplatak za djecu i pomoć za uzdržavanje: vertikalni i horizontalni učinci preraspodjele dohotka
	HRVOJE ŠIMOVIĆ (Ekonomski fakultet, Zagreb) Utjecaj izdataka u oporezivanju dohotka na horizontalnu pravednost
	HELENA BLAŽIĆ I SAŠA DREZGIĆ (Ekonomski fakultet, Rijeka) Komparativna analiza nestandardnih olakšica poreza na dohodak u EU i regiji
	NIKA ŠIMURINA I TOMISLAVA BURGLER (Ekonomski fakultet, Zagreb; Porezna uprava RH) Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u Hrvatskoj i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost
	LEJLA LAZOVIĆ-PITA I SANJIN PITA (Ekonomski fakultet, Sarajevo; Deloitte Advisory Services, Sarajevo) Porezni izdaci u sustavu poreza na dobit: primjer Bosne i Hercegovine
12:30 - 12:40	Rasprava
12:40 - 13:40	SPECIFIČNI OBLICI POREZNIH IZDATAKA (moderator HRVOJE ŠIMOVIĆ, Ekonomski fakultet, Zagreb)
	SANDRA ŠVALJEK (Ekonomski institut Zagreb) R&D tax incentives in Croatia: beneficiaries and their benefits
	PETAR SOPEK (Privredna banka Zagreb) Porezni izdaci i efikasnost poreza na dodanu vrijednost
	SABINA HODŽIĆ (Fakultet za menadžment u turizmu i hotelijerstvu, Opatija) Stimulacija poreznih poticaja za istraživanje i razvoj
	MARIJA ZUBER (Hrvatska zajednica računovođa, Zagreb) Olakšice, oslobođenja i iznimke od obveze plaćanja socijalnih doprinosa
13:40 - 13:50	Rasprava
13:50 - 15:00	Ručak
15:00 - 16:00	PRAVNI ASPEKTI POREZNIH IZDATAKA (moderatorica IRENA KLEMENČIĆ, Institut za javne financije)

	TEREZA ROGIĆ LUGARIĆ I JASNA BOGOVAC (Pravni fakultet, Zagreb; Društveno veleučilište, Zagreb) Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive
	HRVOJE ARBUTINA (Pravni fakultet, Zagreb) Porezni izdaci u kontekstu presuda europskog suda - aspekti oporezivanja dohotka i dobiti
	NATAŠA ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ (Pravni fakultet, Rijeka) Porezni izdaci u sustavima imovinskih poreza: poredbenopravna rješenja
	ILIJA BRAOVAC (Braovac porezno savjetništvo, Zagreb) Nedorečenost poreznih oslobođenja u sustavu poreza na promet nekretnina u Hrvatskoj
	ILIJA BRAOVAC (Braovac porezno savjetništvo, Zagreb) Nedorečenost poreznih oslobođenja u sustavu poreza na promet nekretnina u Hrvatskoj
16:00 - 16:10	Rasprava
16:10	ZAKLJUČAK KONFERENCIJE

POPIS SUDIONIKA

PREZIME I IME	INSTITUTCIJA	E-MAIL
Antonić Škarica Maja	Hrvatski radio	maja.antonic@hrt.hr
Babić Šimun	Odvjetnik	odvjetnik.simun.babic@gmail.com
Bajo Anto	Institut za javne financije	bajo@ijf.hr
Bandalović Katarina		kbandalovic@yahoo.com
Begić Agan	Promocija Plus	agan@promocija-plus.com
Bejaković Predrag	Institut za javne financije	predrag@ijf.hr
Bezeredi Slavko	Institut za javne financije	slavko.bezeredi@ijf.hr
Blažić Helena	Ekonomski fakultet, Rijeka	helena@efri.hr
Bogovac Jasna	Pravni fakultet, Zagreb	jbogovac@pravo.hr
Božić Nataša	RTL televizija	Natasa.Bozic@rtl.hr
Braovac Ilija	Braovac porezno savjetništvo d.o.o.	ilija@braovac.hr
Bratić Pavo	umirovljenik	
Bratić Vjekoslav	Institut za javne financije	vjeko@ijf.hr
Bronić Mihaela	Institut za javne financije	mihaela@ijf.hr
Burgler Tomislava	Ministarstvo financija - Porezna uprava, Područni	tomislava.burgler@porezna-uprava.hr
Cerovec Tomislav	Hrvatski radio	tomislav.cerovec@hrt.hr
Daskalović Zoran	Business.hr	zoran.daskalovic@business.hr
Deskar-Škrbić Milan	Ekonomski fakultet, Zagreb	milan.deskar@efzg.hr
Fabris Martina	Institut za javne financije	fabris@ijf.hr
Franić Josip	Institut za javne financije	josip.franic@ijf.hr
Heina Zvjezdana	HRT	Zvjezdana.heina@hrt.hr
Hodžić Sabina	Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu,	sabinah@fthm.hr
Ivkić Anita	UBH Prsten	anita@udruga-prsten.hr
Jančiev Zoran	Ministarstvo financija – PU Središnji ured	zoran.janciev@porezna-uprava.hr
Jelačić Željko	APO d.o.o.	zeljko.jelacic@apo.hr

Jelušić Ivo	Hrvatski sabor, Odbor za financije i proračun	ivo.jelusic@sabor.hr
Kesner-Škreb Marina	Institut za javne financije	skreb@ijf.hr
Klemenčić Irena	Institut za javne financije	irena@ijf.hr
Klun Maja	Fakultet za upravu, Ljubljana	maja.klun@fu.uni-lj.si
Kocijan Ljubica	Ministarstvo financija – PU Središnji ured	ljubica.kocijan@porezna-uprava.hr
Kolovrat Ivana	UBH Prsten	ivana.kolovrat2@gmail.com
Kukić Nenad	Ad valorem d.o.o.	info@advalorem.hr
Kuliš Danijela	Institut za javne financije	kulis@ijf.hr
Kurtić Ferdo	Regata	kresokurtic@yahoo.com
Kuštra Ante	Croatia osiguranje	ante.kustra@crosig.hr
Landeka Petar	Ministarstvo financija – PU Središnji ured	petar.landeka@porezna-uprava.hr
Leko Zvonimir	Poslovnost d.o.o.	
Lovrinović Tea	studentica, EFZG	tlovrinovic@gmail.com
Madžarević Šujster Sanja	Svjetska banka	smadzarevic@worldbank.org
Margetić Damir	HINA	dmar@hina.hr
Matejina Ana	Institut za javne financije	ana.matejina@ijf.hr
Mišević Boris	Nova TV / Dnevnik	boris.misevic@novatv.hr
Musa Ana	Ekonomski fakultet, Zagreb	ana.musa91@gmail.com
Novak Elena	Ekonomski fakultet, Zagreb	novakele@gmail.com
Ott Katarina	Institut za javne financije	kott@ijf.hr
Pađen Željko	Hrvatska gospodarska komora	zpadjen@hgk.hr
Plavčić Nikolina	časopis Banka	nikolina.plavcic@bankamagazine.hr
Previšić Milenko	Institut IGH	milenko.previsic@igh.hr
Raguž Snježana	Osječko-Baranjska županija, Upravni odjel za javne	snjezana.raguz@obz.hr
Relja Marin	Ekonomski fakultet, Zagreb	relja.marin@gmail.com
Ribić Vilim	Matica hrvatskih sindikata	vilim@nsz.hr
Rogić Lugarić Tereza	Pravni fakultet, Zagreb	tereza.rogic.lugaric@pravo.hr

Sopek Petar	Privredna banka Zagreb d.d.	psopek@pbz.hr
Strugar Ljubica	Ministarstvo financija - Odjel za porezni postupak	ljubica.strugar@mfin.hr
Šarčević Željko	Studentski centar Zagreb	zeljko.sarcevic@sczg.hr
Šimović Hrvoje	Ekonomski fakultet, Zagreb	hsimovic@efzg.hr
Šklorc Andreja	Nezavisni sindikat znanosti i visokog obrazovanja	andreja@nsz.hr
Švaljek Sandra	Ekonomski institut Zagreb	ssvaljek@eizg.hr
Tanasković Ljiljana	Hrvatski radio 3	ltanaskovic@hrt.hr
Urban Ivica	Institut za javne financije	ivica@ijf.hr
Varošanec Suzana	Poslovni dnevnik	suzana.varosanec@poslovni.hr
Vukić Igor	Poslovni vjesnik	vukic@privredni.hr
Zrakić Marko	Trafficon d.o.o.	trafficon@trafficon.hr
Zuber Marija	Hrvatska zajednica računovođa	mzuber@rif.hr
Živković Matijević Zrinka	Raiffeisen bank	zrinka.zivkovic-matijevic@rba.hr

Institut za javne financije, osnovan 1970, javna je ustanova koja se bavi istraživanjem ekonomskih tema važnih za gospodarski rast i razvoj, tranziciju ka tržišnom gospodarstvu i udovoljavanje europskim integracijskim zahtjevima.

U širem kontekstu ekonomike javnog sektora u Institutu se istražuju teme poput:

- transparentnosti javnog sektora,
- odgovornosti vlasti i sudjelovanja građana u odlučivanju,
- poreznog sustava,
- troškova oporezivanja,
- progresivnosti oporezivanja,
- fiskalnog federalizma,
- mirovinskoga i zdravstvenog sustava te sustava socijalne skrbi,
- javnog duga,
- neslužbenoga gospodarstva,
- državnih intervencija,
- izravnih stranih ulaganja,
- financiranja znanosti i školstva,
- odnosa izvršne i zakonodavne vlasti u proračunskom procesu.

Kako bi se javnosti pomoglo u razumijevanju određenih tema, Institut za javne financije objavljuje i besplatno distribuira različite publikacije poput newslettera, aktualnih osvrta, priručnika i vodiča namijenjenih stručnjacima, saborskim zastupnicima, ministarstvima, državnim agencijama, lokalnim predstavničkim i izvršnim vlastima, studentima, medijima, nevladinim udrugama i, naravno, građanima. Cilj je tih aktivnosti ponuditi stručne i neovisne analize aktualnih pitanja kako bismo potaknuli argumentirane javne rasprave.

Više informacija o Institutu za javne financije možete naći na stranicama: http://www.ijf.hr