

OPOREZIVANJE AUTORSKIH NAKNADA U OKVIRU DRUGOG DOHOTKA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Biočić, Marija

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:594916>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-10-01**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

ZAVRŠNI RAD

**OPOREZIVANJE AUTORSKIH NAKNADA U
OKVIRU DRUGOG DOHOTKA
U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Mentor:

mr.sc. Renko Letnić

Student:

Marija Biočić

Split, travanj 2019.

SADRŽAJ:

| | |
|--|----|
| 1. UVOD | 1 |
| 1.1. Definicija problema..... | 2 |
| 1.2. Cilj rada | 2 |
| 1.3. Metode rada..... | 2 |
| 1.4. Struktura rada | 3 |
| 2. POREZI..... | 4 |
| 2.1. Porezni sustav Republike Hrvatske..... | 7 |
| 3. POREZI NA DOHODAK U REPUBLICI HRVATSKOJ | 8 |
| 3.1. Pojam poreza na dohodak | 8 |
| 3.1.1. Oporezivi izvori dohotka..... | 10 |
| 4. POVIJESNI RAZVOJ POREZA NA DOHODAK U HRVATSKOJ..... | 13 |
| 4.1. Razvoj poreza na dohodak od 1994. do 2000. godine | 14 |
| 4.2. Razvoj poreza na dohodak od 2001. do 2004. godine | 15 |
| 4.3. Razvoj poreza na dohodak od 2005. do 2010. godine | 16 |
| 4.4. Razvoj poreza na dohodak od 2011. do 2018. godine | 18 |
| 5. DRUGI DOHODAK..... | 21 |
| 5.1. Autorske naknade..... | 25 |
| 5.1.1. Primjer izračuna naknada za autorski honorar | 28 |
| 6. ZAKLJUČAK | 32 |
| LITERATURA..... | 34 |
| PRILOZI..... | 35 |
| SAŽETAK..... | 36 |
| SUMMARY | 36 |

1. UVOD

Porezni sustav je star koliko i ljudska civilizacija te buđenjem civilizacije nastaje i buđenje poreza što je zabilježeno na glinenim pločicama današnjeg Iraka odnosno na plodnoj ravnici između rijeka Eufrata i Tigrisa. Prije 6000 godina tamošnji stanovnici prihvatili su plaćanje poreza za vrijeme rata no unatoč tome što je rad završio prvi poznati poreznici nisu se htjeli odreći svoje povlastice oporezivanja. Shodno tomu nastaju današnji porezi koji se nikada tijekom povijesti nisu ukinuli već su samo godinama dobivali na težini.¹

Porezni sustav je zajednica financijskih sredstava koje ubire državna blagajna od fizičkih osoba i poduzeća da bi trenutačno i izravno financirala javne rashode. Iz navedene definicije proizlazi zaključak kako se porezima financiraju javne usluge kao što su javna sigurnost, obrazovanje te zdravstvena zaštita no porezni obveznik za to ne dobiva izravnu protuuslugu već količina usluga koju ćete neosporivo zauzvrat dobiti.² Porezni sustav trebao bi biti pravedan, stabilan te svima razumljiv i jednostavan. U praksi najčešća podjela poreza odnosi se na izravne i neizravne poreze tj izravni porezi su oni koje uplaćujemo osobno dok neizravne poreze pojedinci plaćaju kroz dobara i usluga pod zajedničkim nazivom PDV (Porez na dodanu vrijednost). Prema statističkim podacima Republika Hrvatska najviše iznose poreza ubire PDV-om i trošarinama dok najmanje priliva u državnu blagajnu odlazi putem poreza na kuće, automobile i slična imovina.

Obveznik poreza na dohodak jest svaka fizička osoba koja ostvaruje dohodak u obliku plaća, mirovine ili autorski honorar, ima u vlasništvu obrt koji mu donosi dohodak, najmom nekretnina ili prodajom imovine ostvaruje dohodak i slično. Porez na dohodak spada u grupu izravnih poreza kojima se tereti dohodak kojeg građani privređuju tijekom godine. Autorski honorar je jedan od izvora dohotka koji pripada u skupinu drugih dohodaka te podrazumijeva razliku između svakog pojedinog primitka što se ne smatra primitkom od nesamostalnog rada ili primitkom od slobodnih zanimanja i propisanih izdataka. Autorskim djelom se smatra jedinstvena intelektualna tvorevina iz sfere znanstvenog, književnog i umjetničkog smjera bez obzira na funkciju istog.³

¹ http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf

² Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2001.

³ Narodne novine (96/18): Zakon o autorskom pravu i srodnim pravima: poglavlje I., članak 5.

1.1. Definicija problema

Porez na dohodak se smatra kao jedan od najizdašnijih poreza svake suvremene države kojima se puni lokalni te državni proračun. Sukladno tome egzistira i potreba za analiziranjem dohotka te njegovog oporezivanja. Tim putem se utvrđuje na koji način i u kojoj mjeri se opterećuje porezni obveznik te se analizira ukupno porezno terećenje plaća.

U spomenutom istraživanju prikazat će se izračun poreznog opterećenja obveznika poreza na autorske naknade uzimajući u obzir sve prihode i rashode koje ima spomenuti porezni obveznik za neometano obavljanje poslova koji se ne smatraju slobodnim zanimanjem ili od nesamostalnog rada.

1.2. Cilj rada

Cilj ovog rada je analizirati i proučiti primjenu i utjecaj poreznog sustava na konkretnom primjeru poreza na dohodak u okviru druge razine dohotka gdje će se posebna pozornost usmjeriti na autorski honorar. Također, kroz rad će se istražiti povijeni razvoj poreza na dohodak u Republici Hrvatskoj i njegove promjene.

1.3. Metode rada

Prilikom izrade završnog rada od korištenih metoda istraživanja navode se metoda analize i statistička metoda, povijesna metoda te metode deskripcije i sinteze. Tijekom procesa izrade rada korišteni su razni zakonski propisi i podzakonski akti koji obrađuju navedenu materiju kao što su Zakon o porezu na dohodak, Pravilnik o porezu na dohodak i Opći porezni zakon te stručna literatura, članci, statističke informacije i mrežne stranice Porezne uprave.

1.4. Struktura rada

Struktura rada koncipirana je sistemom podjele na šest glavnih poglavlja na način da se u prvom dijelu upozna s temom završnog rada, predmetom i ciljem istraživanja.

U drugom dijelu daje se osvrt na problematiku poreza, preciznije se određuje pojam poreza, poreznog obveznika te porezne stope i razdoblja na koje se porezno opterećenje odnosi. Također je prikazana i struktura poreznog sustava Republike Hrvatske.

Kroz treće poglavlje rada detaljnije je objašnjen porez na dohodak u Republici Hrvatskoj. U ovom poglavlju temeljem Zakona o porezu na dohodak proučeni su izvori oporezivog dohotka, primitci koji se ne smatraju dohotkom te primitci koji su isključeni od oporezivanja.

U nastavku završnog rada, u četvrtom poglavlju obrađuju se teme povijesnog razvitka poreza na dohodak u RH, njegovi početci te daljnji razvoj u podijeljenim vremenskim intervalima, prvi od uvođenja do 2000. godine, drugi od 2001. do 2004-te, treći od 2005. do 2010.godine i četvrti od 2010-te do 2018.godine.

Peto poglavlje, empirijski dio preciznije obrađuje tematiku drugog dohotka. U ovom poglavlju objašnjeno je utvrđivanje poreza na dohodak. Također je u okviru njega provedena analiza autorskih naknada, odnosno autorskog honorar na konkretnom primjeru.

Na kraju rada nalazi se sveukupan zaključak kao osvrt na cjelokupan rad, kao i popis literature, tablica, slika te grafikona.

2. POREZI

Pod pojmom poreza podrazumijevaju se obavezna davanja koja bez izravne i trenutne protu usluge država uzima od osoba i poduzeća da bi pomoću prikupljenog novca financirala javne rashode.⁴ Definiranje poreza kao obvezna davanja znači državno zahtijevanje uplaćivanja dijela ostvarenih prihoda kako bi se osigurale javne usluge u vidu obrazovanja, javne sigurnosti, pružanja zdravstvene zaštite i slično. U slučaju protivljenja plaćanja poreza od strane fizičkih osoba i poduzeća država može prisilnim putem ostvariti pravo na isto. Temeljni cilj oporezivanja je ubiranje sredstava za financiranje javnih rashoda (za dobra i usluge) koje koriste svi stanovnici pojedine države. Drugim riječima poreze možemo opisati kao cijenu javnih dobara.

Za pojam i osobine poreza nema jednostavnog tumačenja te stoga u literaturi nalazimo brojne definicije. Prema Nikoliću to su:

- Porez je prisilino davanje, što znači da su subjekti koje javna vlast odredi za porezne obveznike dužni ispuniti svoju obvezu, jer ih u suprotnom može snagom svoje fiskalne samostalnosti prisiliti da plate,
- Porez je davanje bez izravne protučinidbe, što ga posve razlikuje od onih fiskaliteti kod kojih imamo izravnu protučinidbu (pristojbe, doprinosi),
- Porez je općenito davanje, što znači da svi plaćaju porez onda kada ispune zakonom propisane uvjete,
- Porez je davanje fizičkih ili pravnih osoba iz viška proizvoda, a malokad iz imovine,
- Porez je monetarne prirode, što znači da se redovito plaća u novcu, a malokad u naturi (materijalnim dobrima),
- Novci koji se prikupe porezima uzdržavaju proračun, a ponekad fondove.⁵

Danas razlikujemo brojne vrste poreza koje su podijeljene prema određenim karakteristikama. Ipak, najčešća podjela je na skup izravnih i neizravnih poreza na kojoj je utemeljen porezni sustav Republike Hrvatske.

⁴ Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2001.

⁵ Nikolić Nikša: Počela javnog financiranja, Ekonomski fakultet Split 1999., 77 str.

| Temeljni izravni porezi | Temeljni neizravni porezi |
|----------------------------|------------------------------|
| - Porez na dobit | - Porez na dodanu vrijednost |
| - Porez na dohodak | - Trošarine |
| - Prirez porezu na dohodak | - Porez na promet nekretnina |

Tablica 1: Skup izravnih i neizravnih poreza RH

Izvor: Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2001.

Porezni obveznik je svaka fizička ili pravna osoba koja je temeljem zakona obavezna platiti porez. Međutim, točno utvrđivanje poreznog obveznika u praksi je mnogo zahtjevnije nego u teoriji. Jedno od ključnih pitanja je definiranje obveznika u obitelji gdje se pod ekonomskom snagom podrazumijeva zbroj individualnih ekonomskih snaga svih članova zajednice. Poreznim obveznikom smatra se svaka fizička osoba koja ostvaruje dohodak. U slučaju da više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak, porezni obveznik je svaka fizička osoba zasebno i to za svoj udio u zajednički ostvarenom dohotku.⁶

Drugo pitanje koje čini definiranje poreznog obveznika kompleksnijim su nasljedstva. Zakonom o porezu na dohodak porezni obveznikom smatra se i nasljednik svih poreznih obveza koje proizlaze iz dohotka što ga je ostvaritelj ostvari do svoje smrti. Nasljednik je istodobno i porezni obveznik za dohodak koji mu pritječe iz naslijeđenih izvora dohotka.⁷

Poreznim se obveznicima smatraju hrvatski državljani i stranci. Državljaninom Hrvatske, odnosno rezidentom smatra se svaka fizička osoba koja u Hrvatskoj ima prebivalište ili boravište. Također, rezident je i osoba koja nema ni prebivalište niti uobičajeno boravište u RH, ali je zaposlena u državnoj službi RH te na osnovu toga ostvaruje dohodak. Strancem ili nerezidentom smatra se fizička osoba koja nema ni prebivalište niti boravište u Hrvatskoj, ali u Hrvatskoj ostvaruje oporezivi dohodak.

⁶ Porezna uprava RH, Narodne novine, (106/18): Zakon o porezu na dohodak

⁷ Narodne novine, (106/18): Zakon o porezu na dohodak

Porezna osnovica je kvalitativna i kvantitativna konkretizacija poreznog obveznika.⁸ S obzirom na vrstu poreza kojoj podliježe razlikujemo porezne osnovice. Porezna osnovica je dobit što se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit.⁹ Kao osnova za utvrđivanje porezne obveze rezidenta RH čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu, odnosno dobit ostvarena u RH i izvan granica RH. Prema Zakonu o porezu na dobit osnovicu za izračun poreznog terećenje nerezidenta čini samo dobit ostvarena u tuzemstvu. Shodno ovom načinu oporezivanja nerezidenata sprječava se dvostruko porezno opterećenje osoba koje nemaju prebivalište ni uobičajeno boravište u određenoj državi. Pri utvrđivanju oporezivih dohodaka prednost pred odredbama tuzemnog Zakona imaju sporazumi te međunarodni ugovori.

Porezna stopa označuje onaj dio porezne osnovice, za koji će se ona smanjiti da bi porezni obveznik podmirio svoju poreznu obvezu, odnosno svoj porezni dug. Porezne stope utvrđuju se –u pravilu- u postotku (u nekim slučajevima i u promilu) od porezne osnovice. Iznimno se porezne stope utvrđuju u apsolutnom iznosu.¹⁰

Uobičajeno, porezno razdoblje određeno je kalendarskom godinom premda nije uvijek slučaj. Ako rezident unutar jedne kalendarske godine postane nerezident ili obratno porezno razdoblje je kraće od godine, odnosno obuhvaća razdoblje u kojem je osoba bila rezident ili nerezident. Drugi slučaj kraćeg poreznog razdoblja je rođenje ili smrt poreznog obveznika.

⁸ Jelčić, Nauka o financijama i financijsko pravo, Zagreb (1990.), <https://katalog.kgz.hr>

⁹ Narodne novine, (106/18): Zakon o porezu na dobit

¹⁰ <http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/P/Porezna-stop>

2.1. Porezni sustav Republike Hrvatske

| | |
|--|--|
| 1. DRŽAVNI POREZI | 1.1. Porez na dodanu vrijednost |
| | 1.2. Porez na dobit |
| | 1.3. Posebni porezi i trošarine |
| 2. ŽUPANIJSKI POREZI | 2.1. Porez na nasljedstva i darove |
| | 2.2. Porez na cestovna motorna vozila |
| | 2.3. Porez na plovila |
| | 2.4. Porez na automate za zabavne igre |
| 3. GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI | 3.1. Prirez porezu na dohodak |
| | 3.2. Porez na potrošnju |
| | 3.3. Porez na kuće za odmor |
| | 3.4. Porez na korištenje javnih površina |
| | 3.5. Porez na promet nekretnina |
| 4. ZAJEDNIČKI POREZI | 4.1. Porez na dohodak |
| 5. POREZI NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE NA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU | 5.1. Lutrijske igre |
| | 5.2. Igre u casinima |
| | 5.3. Igre klađenja |
| | 5.4. Igre na sreću na automatima |
| | 5.5. Naknada za priređivanje prigodnih jednokratnih igara na sreću |
| 6. NAKNADA ZA PRIREĐIVANJE NAGRADNIH IGARA | 6.1. Propisana uplata priređivača nagradnih igara u korist Hrvatskog Crvenog križa |

Tablica 2: Prikaz strukture poreznog sustava Hrvatske

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava

3. POREZI NA DOHODAK U REPUBLICI HRVATSKOJ

3.1. Pojam poreza na dohodak

Dohodak je razlika između primitaka ostvarenih u poreznom razdoblju i izdataka nastalih u istom poreznom razdoblju. Podrazumijeva zbiran iznos sredstava, u novčanom ili nenovčanom obliku, kojim određena ekonomska jedinica raspolaže te ga usmjerava prema potrošnji ili štednji, a proizlazi iz dodjeljivanja proizvodnih čimbenika kojima raspolaže ekonomska jedinica u proces proizvodnje ili iz prijelaznih primanja.¹¹ Poreznom obvezniku važnu ulogu predstavlja raspoloživi dohodak koji se odnosi na vrijednost sredstava koja ostaje pojedincu na raspolaganju nakon odbitka osobnih poreza i pridodavanja transfernih plaćanja. Kao što je u uvodu spomenuto, porez na dohodak se odnosi na skupinu izravnih poreza kojima se tereti dohodak građana ostvaren tijekom godine.

Porez na dohodak se utvrđuje i plaća prema načelima Zakona o porezu na dohodak¹² te uključuje dohodak svih fizičkih osoba koje djeluju na području Republike Hrvatske. Sukladno navedenom porez na dohodak definira se kao izravni porez, odnosno porez kojim država putem izravnog nametanja oporezuje oporezivi dio dohotka pojedinca ili domaćinstva koji prema Zakonu o porezu na dohodak snose obavezu plaćanja istog. Obično se korištenjem progresivnih poreznih stopa nameće porez na dohodak na oporezivi dohodak pojedinca ili domaćinstva te se na taj način prilagođava različitim sposobnostima plaćanja poreza. Primjenjivanjem progresivnih kamatnih stopa, odnosno korištenjem povećanih poreznih stopa porastom porezne osnovice, postiže se pravednija raspodjela dohotka nego prije samog oporezivanja. Pravednost poreza opće je prihvaćena odrednica svakog modernog poreznog sustava kroz svoje očitovanje u horizontalnoj i vertikalnoj jednakosti, odnosno zahtijevanju da se od istih vrijednosti dohotka plaća isti iznos poreza i zahtijevanju da se sukladno većoj financijskoj snazi pojedinca plaća i relativno veći iznos poreza. Upotrebom progresivnih poreznih opterećenja utječe se na smanjivanje nejednakosti u raspodjeli dohotka. Razinu progresivnosti i njen učinak na preraspodjelu dohotka određuju pojedini elementi sustava poreza na dohodak u koje ubrajamo raspored poreznih stopa, osobni i ostali odbitci te umanjenja porezne obveze. Višim ili manjim korištenjem ovih elemenata postiže se različit

¹¹ Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2001.

¹² Narodne novine, (106/18): Zakon o porezu na dohodak

utjecaj na ekonomsku efikasnost gospodarstva države te tako dolazi do razlikovanja stupnja progresivnost između država.

Oporezivanjem dohotka kod svakog suvremenog poreznog sustava učinkovito se ostvaruju ekonomski i socijalni ciljevi fiskalne politike. S obzirom na to da se oporezivanjem dohotka tereti svaka fizička osoba, pojedinačno ili oporezivanjem zajedničkog obiteljskog dohotka, porez na dohodak jedan je od najizdašnijih poreznih oblika. Kao takav, smatra se izrazito osobnim te vrlo složenim poreznim oblikom. Rezultat složenosti je subjektivnost ovog poreza jer uzima u obzir osobne okolnosti svakog pojedinačnog poreznog obveznika. Oporezivanjem neto dohotka svake fizičke osobe, pri čemu se troškovi potrebni za ostvarivanje dohotka tretiraju kao odbitne stavke, uvelike pridonosi složenosti navedenog poreznog oblika.¹³

Nadalje, navedeni troškovi ubrajaju se u fiksno definirani novčani iznos odbitka kojeg primjenjuje svaka država prilikom oporezivanja dohotka. Hrvatska se pri oporezivanju odriče terećenja dijela koji se smatra potrebnim za zadovoljavanje osnovnih životnih potreba svakog pojedinačnog poreznog obveznika. Taj odbitni iznos nazivamo egzistencijski minimumom ili osobnim odbitkom koji se izuzima iz porezne osnovice svakog poreznog obveznika ne uzimajući u obzir poreznu sposobnost osobe. U ovisnosti o broju uzdržavanih članova uže obitelji osnovni osobni odbitak se povećava primjenom određenih faktora koji umanjuju poreznu osnovicu. Prilikom određivanja navedenog faktora uvažavaju se okolnosti poreznog obveznika i uzdržavanih članova.¹⁴

Poreznim sustavom Republike Hrvatske uvedeno je oporezivanje dohotka ostvarenog u granicama države te dohotka ostvarenog izvan tih granica. Fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, ili su djelatnici državne službe i po toj osnovi primaju plaću smatraju se rezidentima RH te su prema Zakonu o porezu na dohodak dužni isti i plaćati. Rezidentima se ovim zakonom oporezuje dohodak ostvaren u tuzemstvu i inozemstvu primjenjujući odredbe tuzemnih poreznih propisa. Dok se fizičkim osobama koje nemaju ni prebivalište ni boravište RH, a u RH ostvaruju oporezivi dohodak oporezuje samo dohodak koji ostvare u Republici Hrvatskoj. Zaključno, rezidentu RH se kao porezna osnovica uzima ukupno ostvareni dohodak, bez obzira na mjesto ostvarivanja, te se oporezuje prema načelu svjetskog dohotka. Međutim, nerezidentu se prema konceptu tuzemnog dohotka

¹³ Porez na dohodak, Institut za javne financije, www.ijf.hr

¹⁴ Porez na dohodak, Financijski klub, www.finance.hr

tereti samo dohodak ostvaren u Republici Hrvatskoj te se na ovim načinom sprječava dvostruko oporezivanje dohotka.¹⁵

3.1.1. Oporezivi izvori dohotka

Pojam dohotka nije jednostavno definirati. Porezni sustav svake suvremene države, koristeći metodu nabiranja odnosno metodu enumeracije, navodi što se u toj zemlji podrazumijeva kao oporezivi dohodak. Precizno utvrđivanje pojma dohotka iziskuje točno određivanje sadržaja istog. Dohodak se definira kao razlika između ostvarenih primitaka i izdataka koji su nastali tijekom određenog poreznog razdoblja. Primitci i izdaci se utvrđuju načelom blagajne, odnosno tek nakon primljenih uplate i obavljenih isplata. U Republici Hrvatskoj trenutačno postoji šest različitih izvora dohotka koji, svaki na svoj način, podliježu oporezivanju.

Dohodak koji se oporezuje Zakonom temelji se na šest izvora:¹⁶

- nesamostalni rad,
- samostalne djelatnosti,
- imovina i imovinska prava,
- kapital,
- osiguranje,
- drugi dohodak.

Dohodak od nesamostalnog rada predstavlja razliku između primitaka i izdataka. Primitci obuhvaćaju plaću, mirovine te primanja u naravi (davanja zgrada ili automobila na korištenje, povoljnijih kamata na kredite i sl.) koje djelatnik dobiva tijekom jedne godine.

U dohodak od nesamostalnog rada spadaju:¹⁷

- Plaće iz radnog odnosa u skladu sa zakonima i propisima koji se odnose na rad,
- Mirovine i drugi dohoci ostvareni prijašnjim radnim odnosima,
- Primitci po osnovi naknada, potpora i nagrada koje daje poslodavac u skladu s propisanim iznosima Ministarstva financija,

¹⁵ Narodne novine, (106/18): Zakon o porezu na dohodak, poglavlje II., članak 3. i 4.

¹⁶ Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2010.

¹⁷ Nikolić Nikša: Počela javnog financiranja, Ekonomski fakultet Split 1999., 114 str.

- Plaće iz radnog odnosa koje se ne primaju od poslodavca nego od drugih osoba,
- Svi drugi primitci prema osnovi rada kao i premije osiguranja, plaće poduzetnika, mirovine privatnika i poduzetnika te drugi primitci.

Pod pojmom **samostalnih djelatnosti** podrazumijevaju se djelatnosti koje se obavljaju na vlastitu odgovornost i za vlastiti račun s ciljem trajnog stjecanja dohotka. Dohodak ostvaren obavljanjem slobodnih zanimanja, poljoprivrede i šumarstva, te dohodak od obrta određen Zakonom o obrtu čine dohodak navedenog oblika djelatnosti.

Izuzev navedenog, dohodak od samostalnih djelatnosti je i dohodak po osnovi autorskih prava, patenata te znakova razlikovanja, trajnim ostvarivanjem dohotka od autorskih djela kao što su književna, stručna, znanstvena, publicistička i druga pisana djela, glazbena, kinematografska i likovna djela, umjetničko fotografska i sva ostala djela koju su objedinjena autorskim pravima prema Zakonu o autorskim pravima i srodnim pravima.¹⁸

Dohodak od imovine i imovinskih prava ostvaruje se prihodima od iznajmljivanja nekretnina i pokretnina, od autorskih prava i drugih imovinskih prava te od prodaje nekretnina.¹⁹ Razlika koja nastaje sučeljavanjem primitaka po navedenim osnovama i izdataka u svezi s tim primitcima predstavlja oporezivi dohodak. Navedeni oblik dohotka je dohodak koji fizička osoba ostvaruje kada u zakup daje nekretnine i pokretne stvari te dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Porez na dohodak od imovine i imovinskih prava dužna je plaćati svaka fizička osoba koja na području Republike Hrvatske davanjem u najam nekretnina i pokretnih stvari ostvaruje dohodak. Drugi razlog plaćanja ovog poreza je ostvarivanje dohotka od imovinskih prava pri čemu se iznos umanjuje za 30% na ime troškova ostvarivanja dohotka.²⁰

Dohotkom od kapitala smatraju se:

- Izuzimanja imovine i korištenje usluga od vlasnika i suvlasnika poduzeća za njihove osobne potrebe, na što isplatitelj plaća predujam poreza na dohodak po odbitku po stopi od 35% (plus prirez) istodobno s isplatom primitka,

¹⁸ Nikolić Nikša: Počela javnog financiranja, Ekonomski fakultet Split 1999., 114 str.

¹⁹ Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2010.

²⁰ Nikolić Nikša: Počela javnog financiranja, Ekonomski fakultet Split 1999., 114 str.

- Primitci po osnovi udjela u dobiti članova uprave ili zaposlenika koje ostvaruju dodjelom ili opcijskom kupnjom vlastitih dionica na koje isplatitelj plaća predujam poreza na dohodak po odbitku od 15% (plus prirez) istodobno s isplatom primitka,
- Kamate na koje se plaća predujam poreza na dohodak po odbitku po stopi os 35% (plus prirez). Kamate na štednju se izuzimaju od oporezivanja.²¹

Dohotkom od osiguranja smatraju se primitci u visini prethodno uplaćenih te porezno priznatih premija životnog osiguranja dobrovoljnog mirovinskog osiguranja. Na ovaj se iznos obračunava porez na dohodak po odbitku po stopi od 15% od strane osiguravatelja. kod oporezivanja dohotka od osiguranja nema priznavanja osobnog odbitka. Drugi dohodak stječe se na temelju primitaka članova predstavničkih i izvršnih tijela državne vlasti, članstva upravnih i nadzornih odbora, primitaka trgovačkih putnika, agenata, sportaša, znanstvenika, akvizitera, novinara, umjetnika i sl. Prilikom oporezivanja ove skupine dohodaka nema obračuna osobnih odbitaka niti prava na izdatke, izuzev izdataka u visini od 30% za primitke ostvarene autorskim naknadama, primitke umjetnika, novinara i drugih.

| | 2007. | 2008. | 2009. | 2010. |
|---|---------|---------|---------|---------|
| BDP | 318 308 | 345 015 | 335 189 | 334 564 |
| Ukupni porezni prihodi državnog proračuna | 64 235 | 69 573 | 63 679 | 62 857 |
| Prihodi državnog proračuna od poreza na dohodak | 1 773 | 1 687 | 1 399 | 1 202 |
| Udio poreza na dohodak u: | | | | |
| Ukupnim poreznim prihodima državnog proračuna (%) | 2,76 | 2,42 | 2,19 | 1,91 |
| BDP-u (%) | 0,56 | 0,49 | 0,41 | 0,36 |

Slika 1: Odnos BDP-a, ukupnih poreznih prihoda te prihoda od poreza na dohodak
Izvor: Ministarstvo financija

²¹ Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2010.

4. POVIJESNI RAZVOJ POREZA NA DOHODAK U HRVATSKOJ

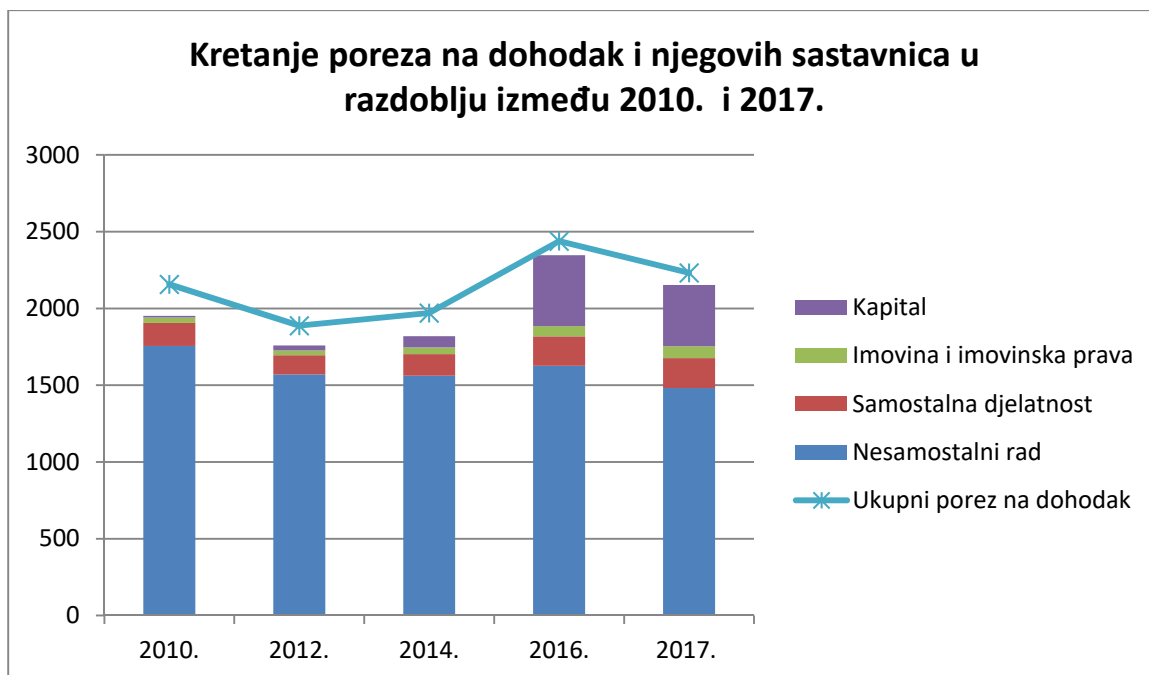
Porez na dohodak ima relativno kratku povijest. Krajem 18. stoljeća Engleska razvija sustav oporezivanja dohodaka građana kako bi prikupila financijska sredstva potrebna za rješavanje problema u ratu protiv Napoleona. Oko 90% svojih prihoda Hrvatska prikuplja na osnovu poreza. Najveći udio u tim prihodima odnose prihodi ostvareni porezom na dodanu vrijednost te doprinosima za socijalno osiguranje. U većini suvremenih zemalja porez na dohodak i porez na dobit imaju puno veći značaj nego što je to slučaj u Hrvatskoj. Prema poreznom vodiču iz 2010. u Hrvatskoj je porez na dohodak označe s četiri porezne stope koje se kreću u rasponu od 15% do 45%, dok stopa poreza na dobit može iznositi 12% ili 18%.²² Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj je najjednostavnije promatrati u četiri razdoblja. Prvo razdoblje vremenski je određeno periodom između 1994. do 2000. godine, drugo od 2001. do 2004. godine, treće razdoblje omeđeno je periodom od 2005. do 2010. godine, dok četvrto obuhvaća razdoblje od 2010. godine do danas.

Od uvođenja poreza na dohodak 1994. godine češće promjene su povezane s razinom osobnog odbitka, koje rezultiraju promjenama visine poreznih razreda, nego promjene broja i razine poreznih stopa. Kroz promatrano razdoblje od 1994. do 2010. godine bilo je čak jedanaest promjena poreznih jedinica i poreznih stopa, odnosno objekata oporezivanja. Jedinstvenost poreza djelomično se ukida donošenjem Zakona o porezu na dohodak 2001. godine čime se, kao i djelomičnim neobaveznim podnošenjem porezne prijave, narušava načelo vertikalne i horizontalne pravednosti.²³

Zanimljivo je istaknuti utjecaj poreza i prireza na dohodak, njegove promjene u pogledu strukture i visine terećenja, u odnosu na izvore dohotka na temelju podataka Porezne uprave te podataka Državnog zavoda za statistiku. Njihovo kretanje se odnosi na razdoblje između 2010. i 2017. godine. Paralelno s rastom poreza i prireza na dohodak od nesamostalne djelatnosti raste prihod ostvaren ubiranjem istog. Lijeva skala prikazuje kretanje poreza i prireza na dohodak u milijardama kuna u Republici Hrvatskoj. S 2014. godinom značajno raste vrijednost poreza na dohodak ostvarenog temeljem kapitala kao jednog od izvora dohodaka.

²² Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane, Zagreb 2010.

²³ Šimović Hrvoje: Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj, članak broj 12-01, <https://hrcak.srce.hr>



Grafikon 1: Kretanje poreza na dohodak u razdoblju između 2010. i 2017. godine

Izvor: Ministarstvo financija, Državni proračun

4.1. Razvoj poreza na dohodak od 1994. do 2000. godine

U poreznom sustavu Republike Hrvatske krajem 1993.godine donesen je Zakon o porezu na dohodak²⁴ kojim se oporezuje dohodak fizičkih osoba kakav je sve do danas poznat. Na snagu je stupio 1.siječnja 1994. godine te upotrebom ovog zakona dolazi do jedinstvenog poreza na dohodak čim je započeta porezna reforma u Republici Hrvatskoj. Ovim zakonom postavljen je temelj oporezivanja dohotka u RH koji je uz određene izmjene zadržan sve do danas. Osnovne determinante spomenutog zakona prepoznaju se u prihvaćanju potrošnog koncepta oporezivanja dohotka kojim se nameće oporezivanje jedinica koje su namijenjene potrošnji, a izuzimaju se dohoci ostvareni štednjom i investiranjem. Drugim riječima uglavnom se oporezivao dohodak ostvaren nesamostalnim radom koji je osim plaća obuhvaćao i mirovine te dohodak ostvaren samostalnim djelovanjem.. U Hrvatskoj se tada nije oporezivao dohodak od kapitala, odnosno kamate, dividende i kapitalni dobitci, kao ni prinos od vlastitog kapitala obrtnika. Šire definiranje oporezivog dohotka vidljivo je kod dohodovnog koncepta koji obuhvaća sintezu svih vrste dohotka u ukupni, uključujući dohotke od rada te dohotke od imovine i imovinskih prava. S gledišta ovog koncepta načelo horizontalne pravednosti nije u cijelosti ispunjeno, razlog tomu je neoporezivanje dohotka od kapitala. Kao što smo ranije

²⁴ Narodne novine, (1993.): Zakon o porezu na dohodak

spomenuli početno razdoblje razvoja poreza na dohodak u Republici Hrvatskoj trajalo je od 1994. godine sve do 2000. godine te u međuvremenu doživljava niz izmjena u pogledu poreznih razreda te uvođenja prireza.

4.2. Razvoj poreza na dohodak od 2001. do 2004. godine

Nadalje, nekoliko godina nakon uvođenja spomenutog zakona Hrvatski sabor uvodi i dva noviteta istog zakona, prvi 2000.godine te drugi 2004.godine kojima se uvode promijene u odnosu na početno oporezivanje dohotka. Prvi Zakon o porezu na dohodak bio je na snazi do 31.12.2000. godine nakon čega je izglasan izmijenjeni i dopunjeni novi Zakon²⁵ koji se primjenjivao od 2000.-2004. godine. Jednako dugo koliko je prisutno i oporezivanje vrijedi i „vječno“ porezno načelo pravednosti koje se smatra jednim od ključnih zahtjeva svakog poreznog sustava. Navedena su dva oblika pravednosti, vertikalna i horizontalna pravednost. Uvođenjem izmijenjenog Zakona o porezu na dohodak više puta je rastao iznos osobnog odbitka te se mijenjano i broj poreznih stopa i poreznih razreda što je direktno posljedica vertikalne jednakosti oporezivanja. Dominantna razlika u odnosu na prethodni zakon je djelomično napuštanje potrošnog koncepta te sve veće davanje na važnosti dohodovnom konceptu. Ukida se oporezivanje dijela dohotka od kapitala i zaštitne kamate koja je predstavljala poreznu olakšicu u postupku oporezivanja poduzetničke dobiti s obzirom da se njome priznaje vrijednost kapitala kojeg je poduzetnik uložio.²⁶ Stoga, poduzetnici koji ostvaruju istu svotu dobiti bili su terećeni različitim efektivnom poreznom stopom poreza na dobit, zavisno o iznosu sumiranog uloženog kapitala, odnosno svoti zaštitne kamate.

Međutim, istaknuti rast važnosti dohodovnog koncepta nije mogao biti ostvariv jer se oporezivala samo zarada po dionicama u obliku dividendi i udjeli u dobiti po marginalno najnižoj poreznoj stopi od 15%. Važno je istaknuti da se ovako plaćeni porez prihvaćen kao konačni. Nadalje, ovakvim oblikom oporezivanja izostavljalo se značajnije oporezivanje kapitalnih dohodaka te kapitalnih dobitaka ostvarenih putem financijske imovine. Sukladno većoj orijentiranosti prema dohodovnom konceptu zahtijevano je uvođenje novih terminologija oporezivanja dijelova dohotka od kapitala kako bi se preciznije razgraničilo poimanje samih predmeta oporezivanja. Samim razlikovanjem izvora dohotka dolazi do

²⁵ Narodne novine, (127/2000-2355): Zakon o porezu na dohodak

²⁶ Šimović Hrvoje: Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj, članak broj 12-01, <https://hrcak.srce.hr>

korištenja posebnih načina oporezivanja istih čime se narušava sintetičnost poreza na dohodak, što za posljedicu ima povredu horizontalne pravednosti poreznog sustava. Istovremeno s tim, izostavlja se i obavezna prijava većine izvora dohodaka na godišnjoj razini ne uključujući dohotke proizašle iz obavljanja samostalne djelatnosti.

Porezni sustav iz godine u godinu postajao je sve složeniji, ali s ciljem utjecaja na postizanje veće horizontalne pravednosti što je i učinjeno. U izmjene i dopune poreznog sustava uključuje se uvođenje poreznih olakšica kojima raste osobni odbitak sve do 12 000 kn za iznos troškova zdravstvenih usluga i premija osiguranja te za stambene potrebe. Shodno navedenom od 2003. godine dohocima od osiguranja proširuje se osnovica za izračun poreza na dohodak. Osim toga uvode se i poticaji za samozapošljavanje te olakšice za istraživanje i razvoj samostalnih djelatnosti.²⁷

4.3. Razvoj poreza na dohodak od 2005. do 2010. godine

Za razliku od prethodnog Zakona o porezu na dohodak kojim se oporezuju dividende, odnosno kod kojeg je dominantan dohodovni koncept, porezni sustav Republike Hrvatske uvođenjem trećeg Zakona²⁸ 2005. godine doživljava primjenu hibridnog koncepta gdje je veća važnost usmjerena elementima potrošnog kapitala. Spomenuto oporezivanje dividendi te oporezivanja udjela u dobiti ukida se uporabom novog zakona. Drugim riječima oporezivanje dohodaka od kapitala postaje jednostavnije i smanjeno. Također su ukinute i olakšice koje se povezuju s dodatnim osobnim odbitkom.

Izglasavanjem ovaj zakon kroz razdoblje svoje primjene ustanovljava dvije izmjene. Veća promjena postignuta je izmjenom 2010. godine. Kroz zadržavanje većine ranije korištenih poreznih olakšica te donošenjem različitih poticaja poput onih za zapošljavanje te rast gospodarske aktivnosti na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima pokušava se ostariti temeljni cilj navedenog zakona, odnosno uspostaviti jednostavniji, jasniji i lakše razumljiv propisa. S ciljem pojednostavljivanja oporezivanja dohotka kao šesti izvor dohotka uvodi se drugi dohodak koji je do tada bio objedinjen s dohocima ostvarenim od drugih samostalnih djelatnosti. Drugi dohodak predstavlja ostale privremene dohotke koji se

²⁷ Šimović Hrvoje: Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj, članak broj 12-01, <https://hrcak.srce.hr>

²⁸ Narodne novine, (177/2004-3066.): Zakon o porezu na dohodak

povremeno ostvaruju izvan radnog odnosa, odnosno ostvareni su obavljanjem slobodnih zanimanja o čemu ćemo više u nastavku rada.

Navedene promjene ostavile su svoj odraz na načela pravednosti. Nadopunjavanjem i izmjenjivanjem Zakona o porezu na dohodak iz 2004. godine došlo je do značajnijih promjena. Za razliku od prethodnog Zakona ukida se četvrti porezni razred te se snižava visina poreznih stopa. Do 30. lipnja 2010. godine stope su bile u visini od 15%, 25%, 35% i 45% te su od 01. srpnja 2010. bile zamijenjene stopama od 12%, 25% i 40%.²⁹ Promjena broja poreznih stopa zahtijevala je i promjene u vidu poreznih razreda. Rezultat primjene novih poreznih stopa odrazio se na ostvarivanje načela vertikalne i horizontalne pravednosti. Premda se Zakonom iz 2005. smanjuje broj dohodaka od kapitala koji se oporezuju, uvođenjem novih vrsta olakšica otežava se održivost načela. Ukupno promatrajući vidljivo je da u Republici Hrvatskoj ipak dominira potrošni koncept, bez obzira na kombinaciju elemenata oba koncepta.³⁰

Također je važno spomenuti financijsku krizu koja je pogodila Hrvatsku u ovom razdoblju te uvođenje posebnog „kriznog“ poreza 2009. godine kojim se dodatno oporezivao dohodak građana s ciljem saniranja šteta odnosno posljedica te krize. Nametnuto je dodatno oporezivanje svih vrsta dohotka sa stopom od 2% za isplate u rasponu od 3000 kn do 6000 kn, te stopom od 4% za isplate iznad 6000 kn. Tijekom 2010. godine ove stope su ukinute, prvo djelomična, a zatim i u cijelosti. S druge strane, uvođenje kriznog poreza odražava se na pad potrošnje što je donijelo veliku štetu gospodarstvu.³¹

²⁹ Narodne novine (80/10): Izmjena i dopuna Zakona o porezu na dohodak

³⁰ Šimović Hrvoje: Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj, članak broj 12-01, <https://hrcak.srce.hr>

³¹ Financijski klub: Povijest porez na dohodak u RH, www.finance.hr

4.4. Razvoj poreza na dohodak od 2011. do 2018. godine

Korištenje miješanog tipa poreza na dohodak karakteristično je za Hrvatsku. Proporcionalnost pri oporezivanju odrednica je analitičkog tipa poreza te on ne uzima u obzir posebne okolnosti poreznog obveznika, dok sintetički tip poreza određuje oporezivanje ukupnog dohotka upotrebom progresivnog poreza na dohodak te uzima u obzir okolnosti obveznika. U Hrvatskoj se oporezuje šest izvora dohotka od kojih se u sintetički tip ubrajaju dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalnog rada i drugi dohodak, a u analitički dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala te dohodak od osiguranja.³²

Iako je udio poreza na dohodak u ukupnim porezni prihodima mali Hrvatska se smatra jednom od najopterećenijih zemalja porezom na dohodak u Europi što je posebice vidljivo kod najviše stope poreza na dohodak. Navedena stopa u RH iznosi 40% te je kao takva iznad prosječne stope u EU (37,68%), a samo malo ispod prosječne najviše porezne stope zemalja OECD-a (41,58%).³³ Osim spomenutog, Hrvatska ima izrazito nisku granicu za primjenu najviše porezne stope poreza na dohodak.

Prihodi ostvareni ubiranjem poreza na dohodak u korist Državnog proračuna od ulaska Hrvatske u EU određeni su blagim rastom, uzimajući u obzir povećanje apsorpcije EU fondova, ubrzavanjem gospodarske aktivnosti te promjene porezne politike. Iako prihod od poreza na dohodak u RH ima mali udio u ukupnim poreznim prihodima on je glavni izvor prihoda lokalne države, uzimajući u obzir implikacije prireza na ovaj isti porez na lokalnu blagajnu.

³² Financijski klub: <http://finance.hr/>

³³ Financijski klub: <http://finance.hr/>

| <i>Državni proračun (mil. HRK)</i> | 2014. | 2015. | 2015. | 2016. | 2017. | 2018. |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| UKUPNI PRIHODI | 114.734 | 108.191 | 109.756 | 114.919 | 117.665 | 123.458 |
| Prihodi poslovanja | 114.044 | 107.741 | 109.111 | 114.316 | 116.981 | 122.876 |
| Porezni prihodi | 63.074 | 65.803 | 68.015 | 68.864 | 70.419 | 72.252 |
| Od čega: | | | | | | |
| dohodak | 1.402 | 1.991 | 2.068 | 2.110 | 2.173 | 2.252 |
| dobit | 5.658 | 6.044 | 6.244 | 6.023 | 6.178 | 6.322 |
| PDV | 40.923 | 42.221 | 43.578 | 44.438 | 45.800 | 47.388 |
| trošarine | 12.846 | 13.464 | 13.923 | 14.048 | 13.973 | 13.932 |
| carine | 425 | 348 | 419 | 478 | 499 | 522 |
| ostalo | 1.820 | 1.735 | 1.783 | 1.767 | 1.796 | 1.836 |
| Doprinosi | 41.702 | 23.218 | 22.853 | 22.128 | 22.729 | 23.587 |
| Pomoći | 2.320 | 7.088 | 4.958 | 9.744 | 10.307 | 13.603 |
| Ostali prihodi | 6.949 | 11.632 | 13.284 | 13.581 | 13.526 | 13.433 |
| prihodi od imovine | 2.764 | 2.714 | 2.780 | 2.558 | 2.488 | 2.307 |
| prih. admin. i upr. pristojbi | 3.424 | 2.575 | 3.597 | 3.368 | 3.413 | 3.478 |
| prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a | 0 | 4.339 | 5.161 | 5.808 | 5.808 | 5.808 |
| ostali prihodi | 762 | 2.004 | 1.746 | 1.847 | 1.818 | 1.840 |
| Prihodi od prodaje nefinancijske imovine | 690 | 451 | 645 | 603 | 684 | 582 |

Slika 2: Prikaz poreznih prihoda od 2014. do 2018. godine

Izvor: Državni proračun

Izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak vidljive su u promjenama u visini osnovnog osobnog odbitka i osobnog odbitka umirovljenika, promjenama u visini i broju poreznih razreda, uvodi se oporezivanje dividendi i udjela u dobiti iznad 12.000 kn godišnje kao nova kategorija oporezivog dohotka. Izmjene Zakona o PDV-u, odnosno povećanje praga za ulazak u sustav obveznika PDV-a, rezultirale su promjenama kod paušalnog oporezivanja samostalnih djelatnosti te oporezivanja poljoprivrednika.³⁴

Izmjenama propisa u pogledu oporezivanja dohotka smanjuje se porezno opterećenje fizičkih osoba te se apelira na veću zaštitu osoba s ispodprosječnim primitcima kako bi se smanjio negativan utjecaj gospodarske krize na standard građana i spriječio rast siromaštva. Novim izmjenama povećan je neoporezivi dio dohotka s 1.800,00 na 2.000,00 kn, a osobni odbitak umirovljenika s 3.200,00 na 3.400,00 kn mjesečno. Osim promjena u svezi osobnih odbitaka značajne su i promjene poreznih razreda pri kojima se porezna stopa od 12% primjenjuje na osnovicu od 2.200,00 kn, stopa od 25% na osnovicu iznad 2.200,00 kn do 8.800,00 kn te porezna stopa od 40% na porezne osnovice iznad 8.800,00 kn mjesečno.³⁵

³⁴ Cipek K., Uljanić I: Izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak (www.ijf.hr)

³⁵ Narodne novine, (61/2012-1481): Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak

| 2016. | | 2017. | |
|----------------|---------------|----------------|---------------|
| Porezni razred | Porezna stopa | Porezni razred | Porezna stopa |
| 0-2.200 | 12% | 0-17.500 | 24% |
| 2.200-13.200 | 25% | >17.500 | 36% |
| >13.200 | 40% | | |

Tablica 3: Porezna tarifa

Izvor: Ministarstvo financija

Izmjenom i dopunom Zakona o porezu na dohodak³⁶ koji je stupio na snagu 01. siječnja 2017. ukinuta je stopa poreza na dohodak od 12% te su uvedeni novi porezni razredi i stope:

- stopa od 24% za mjesečni dohodak u iznosu do 17.500,00 kuna,
- stopa od 36% za mjesečni dohodak u iznosu iznad 17.500,00 kuna

Nadalje, osobni odbitak povećan je s nekadašnjih 2.600,00 kn na 3.800,00 kn mjesečno za sve obveznike poreza na dohodak. Ovim se rasterećuju plaće te sve plaće koje imaju poreznu osnovicu ispod tog iznosa neće biti oporezivanje. Također su izmijenjeni koeficijenti za izračun osobnog odbitka za djecu, uzdržavane članove te invalidnost poreznog obveznika.

| Osnovni osobni odbitak | 2016. | 2017. |
|------------------------|-------|-------|
| Opći | 2.600 | 3.800 |
| Za umirovljenike | 3.800 | 3.800 |
| Za PP1 | 3.500 | 3.800 |
| Za PP2 | 3.000 | 3.800 |

Tablica 4: Osnovni osobni odbitak

Izvor: Ministarstvo financija

U pogledu naknada koje primaju umirovljenici temeljem povremenog rada te naknada za isporučena djela autora obračunava se doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju međugeneracijske solidarnosti po stopi od 7,5% (ili 10% ako obveznik nije osiguranik drugog stupa), doprinos na temelju individualne kapitalizirane štednje po stopi od 2,5% te doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi od 7,5%. Zahtjevan je rok za plaćanje doprinosa i poreza na primitke najkasnije do 15-og u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je primitak ostvaren. Osim navedenog, stopa predujma poreza na drugi dohodak pala je s dotadašnjih 25% na 24%.³⁷

³⁶ Narodne novine, (106/18): Zakon o porezu na dohodak

³⁷ Poslovna učinkovitost (www.poslovnaucinkovitost.eu)

5. DRUGI DOHODAK

Jedan od temeljnih ciljeva Zakona o porezu na dohodak je bio ostvarivanje jednostavnijeg, razumljivijeg te jasnijeg propisa s temom oporezivanja dohotka. S tom namjerom uvedena je dodatna kategorija oporezivanih dohodaka, koja se do tada teretila u sklopu ostalih dohodaka ostvarenih obavljanjem samostalne djelatnosti, a to je drugi dohodak. Drugi dohodak podrazumijeva razliku između pojedinačnih primitaka koji se prema Zakonu o porezu na dohodak ne ostvaruju na temelju primitaka od samostalne djelatnosti, od nesamostalnog rada, odnosno čiji izvor nisu plaće i mirovine, od imovine i imovinskih prava, kapitala te od osiguranja i izdataka.³⁸

Pod drugim dohotkom posebno se podrazumijevaju primitci na temelju djelatnosti članova skupština i nadzornih odbora trgovačkih društava, upravnih vijeća i odbora, autorske naknade, primitci po osnovi djelatnosti trgovačkih putnika, sportaša, sportskih sudaca i delegata, akvizitera, tumača, prevoditelja, agenata, sudskih vještaka, konzultanata, primitci u naravi, nagrade učenicima i studentima te stipendije i ostali primitci koje fizičkim osobama isplaćuju druge pravne i fizičke osobe.³⁹ Nadopunjavanje i izmjenjivanjem Zakona o porezu na dohodak kao drugi dohodak smatraju se i primitci utvrđeni kao razlika između izvora za stjecanje imovine te vrijednosti same imovine u određenom vremenskom razdoblju. S ciljem smanjivanja izbjegavanja plaćanja poreza, odnosno porezne evazije, sučeljava se vrijednost imovine i dokazane visine sredstava potrebne za njezino stjecanje te se razlika između ove dvije vrijednosti, ako je utvrđena, pripisuje drugom dohotku i oporezuje po stopi od 40%.

Poreznim obveznicima poreza na dohodak smatraju se fizičke osobe, domaće i inozemne koje ostvaruju dohodak. Iz ovog proizlazi da porezni obveznik nije poduzeće nego pojedinac koji prima plaću, mirovinu ili autorski honorar. Obveznike plaćanja poreza na dohodak možemo podijeliti u sljedeće grupe:

1. Članovi predstavničkih i izvršnih tijela državne vlasti i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave kad im se primici za rad u tim tijelima ne isplaćuju kao plaća, a po osnovi obavljanja tih djelatnosti nisu osigurani,
2. Članovi skupština i nadzornih odbora trgovačkih društava, upravnih odbora, upravnih vijeća i drugih njima odgovarajućih tijela drugih pravnih osoba, članovi povjerenstava

³⁸ Narodne novine, (106/18): Zakon o porezu na dohodak, poglavlje VII., članak 39.

³⁹ RRiF, (2018): Stručne informacije za 2018, poglavlje III.

- i odbora tih tijela kad im se primici za rad u tim tijelima ne isplaćuju kao plaća, a po osnovi obavljanja tih djelatnosti nisu osigurani,
3. Suci porotnici koji nemaju svojstvo djelatnika u sudu, a po osnovi obavljanja te djelatnosti nisu osigurani,
 4. Autori (prema Zakonu o autorskom pravu i srodnim pravima) kad im se autorske naknade ne isplaćuju kao plaća ili primitak od slobodnog zanimanja,
 5. Trgovački putnici, agenti, akviziteri, sportski suci i delegati, tumači, prevoditelji, turistički djelatnici, konzultanti, sudski vještaci, i druge slične djelatnosti kad im se primici za rad ne isplaćuju kao plaća i ne utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti, a po osnovi obavljanja tih djelatnosti nisu osigurani,
 6. Sezonski radnici u poljoprivredi, i to samo nezaposlene osobe i umirovljenici,
 7. Sportaši koji primaju sportske stipendije iznad 1.600,00 kn mjesečno i nagrade iznad 20.000,00 kn godišnje, kao i sportaši amateri koji u skladu s posebnim propisima primaju naknade iznad 1.600,00 kn mjesečno,
 8. Fizičke osobe koje ostvaruju primitke u naravi izvan radnog odnosa (korištenje zgrada, prometnih sredstava, povoljnije kamate pri odobravanju kredita i dr.),
 9. Učenici i studenti na redovnom školovanju kad za rad preko učeničkih i studentskih udruga ostvaruju godišnje primitke iznad 50.000,00 kn (umanjeno za posredničku naknadu),
 10. Učenici i studenti koji primaju mjesečne stipendije za redovno školovanje na srednjim, višim i visokim školama i fakultetima iznad 1.600,00 kn i studenti na sveučilištima u tuzemstvu koji primaju mjesečne stipendije iznad 4.000,00 kuna, a stipendije su im dodijeljene za izvrsna postignuća u znanju i u ocjenama i izabrani su na javnim natjecajima kojima mogu pristupiti svi studenti pod jednakim uvjetima,
 11. Učenici koji za vrijeme praktičnog rada i naukovanja dobivaju mjesečnu naknadu iznad 1.600,00 kn,
 12. Fizičke osobe kojima je isplaćen primitak po osnovi vraćenog doprinosa iz osnovice za obvezno mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti, a obračunan je i uplaćen iz svote koja prelazi iznos najviše godišnje osnovice prema Zakonu o doprinosima,
 13. Druge fizičke osobe kojima pravne i fizičke osobe i drugi isplatalji i davatelji isplaćuju ili daju naknade što nisu plaća i mirovina, niti primici od samostalne djelatnosti obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti, od slobodnih zanimanja, od poljoprivrede i šumarstva, od imovine i imovinskih prava, od kapitala i od osiguranja,

14. Fizičke osobe kojima je Porezna uprava utvrdila primitak kao razliku između vrijednosti stečene imovine i dokazane visine sredstava za njezino stjecanje.⁴⁰

Porez na dohodak obračunava, obustavlja i uplaćuje po odbitku prilikom isplate po poreznoj stopi, uvećano za prirez određen prema gradu ili općini u kojoj porezni obveznik ima prebivalište ili boravište, bez prava na izdatke. Izdatci se iznimno priznaju kod primitaka stečenih za autorske naknade, primitke umjetnika, novinara i sportaša osiguranih po toj osnovi i to u visini od 30%. Isplatelj ima obavezu izvijestiti Poreznu upravu o obračunu poreza na dohodak putem obrasca JOPPD (jedinstveni obrazac poreza, prireza i doprinosa).

Od poreznih obveznika plaćanja poreza na dohodak zahtjeva se podnošenje određenih propisanih izvješća i obrazaca o drugom dohotku prema unaprijed definiranim rokovima. U Republici Hrvatskoj razlikujemo takva tri:⁴¹

1. RPO obrazac – Prijava u Registar poreznih obveznika

Obvezu podnošenja ovog obrasca ima porezni obveznik radi upisa u registar poreznih obveznika po osnovi dohoda ostvarenih obavljanjem samostalne djelatnosti novinara, sportaša i umjetnika koji su po istoj osnovi i osigurani te od te djelatnosti utvrđuju drugi dohodak. Krajnji rok za podnošenje obrasca je 8 dana od dana početka ostvarivanja primitka obavljanjem djelatnosti.

2. JOPPD – Izvješće o primitcima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja

Obvezu izvještavanja navedenih stavki ima više dionika poreznog sustava i za svakog se primjenjuje različiti rok podnošenja obrasca. Prvi, isplatelj primitaka od kojih se utvrđuje drugi dohodak, izuzimajući sezonske djelatnike, kojima je rok podnošenja određen danom isplate primitka ili najkasnije sljedećeg dana. Drugi, poslodavci isplatelj primitaka od kojih se određuje drugi dohodak sezonskim radnicima na povremenim poslovima u poljoprivredi. Posljednji dan u mjesecu u kojem je ostvaren primitak ili najkasnije sljedeći dan smatra se kao krajnji rok podnošenja obrasca. Treći, porezni obveznici koji dohodak ostvaruju u inozemstvu s rokom prijave osmog dana od naplate primitka.

⁴⁰ Ministarstvo financija, Oporezivanje drugog dohotka (2015.), www.porezna-uprava.hr/HR

⁴¹ Ministarstvo financija, Oporezivanje autorskih naknada (2015.), <https://www.porezna-uprava.hr/HR>

3. Potvrda o isplaćenom primitku, dohotku, uplaćenom doprinosu, porezu na dohodak i prirezu u određenoj godini

Visina ukupnih i pojedinačnih godišnjih primitaka po izvorima dohotka, iznos priznatih izdataka, nadnevcu uplata doprinosa te iznos neto isplate vidljivi su u navedenom obrascu kojeg su dužni podnositi isplatitelji krajem godine ili ranije u slučaju prestanka djelatnosti.

Prema obrascima koji su prethodno navedeni, porezni obveznici dužni su dostaviti Poreznoj upravi u navedenim rokovima dokumente koji su ispravni, pravovaljani te daju jasan prikaz onog što se od njih traži. Ukoliko porezni obveznik na unaprijed određeni rok ne dostavi tražene dokumente iz toga proizlazi novčana kazna propisana odredbama Zakona.

| IZVOR DOHOTKA | STOPA POREZA |
|---|---------------------|
| Dohodak od imovine ostvaren od najamnine i zakupnine | 12% |
| Dohodak od imovine ostvaren od imovinskih prava | 24% |
| Dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina i otuđenja imovinskih prava | 24% |
| Dohodak od imovine po osnovi otuđenja posebnih vrsta imovine | 12% |
| Dohodak od kapitala po osnovi djela u dobiti dodjelom ili opcijskom kupnjom dionica | 24% |
| Dohodak od kapitala po osnovi dividendi i udjela u dobiti | 12% |
| Dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka | 12% |
| Dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja imovine i korištenja usluga | 36% |
| Dohodak od osiguranja | 12% |
| Drugi dohodak po osnovi povrata doprinosa | 36% |
| Drugi dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i sredstava kojima je stečena | 36% |
| Dohodak od samostalne djelatnosti koji se oporezuje paušalno | 12% |

Tablica 5: Stope poreza na konačni dohodak

Izvor: Računovodstvo i financije 2018. (RIF-ove obavijesti)

5.1. Autorske naknade

Razlika između svakog zasebnog primitka koji nije nastao obavljanjem slobodnih zanimanja niti nesamostalnim radom, odnosno svakog pojedinačnog primitka koji se ne smatra primitkom od slobodnih zanimanja ni primitkom ostvarenog u obliku plaća, i propisanih izdataka predstavlja autorske naknade ili autorski honorar. Autorskim djelom smatra se originalna intelektualna tvorevina iz književnog, znanstvenog i umjetničkog područja koja ima osobni personalizirani karakter, ne uzimajući u obzir vrijednost ili svrhu, način te oblik i vrstu izražavanja. Shodno individualnom karakteru kojeg posjeduje autorsko djelo, kao važne značajke ističu se subjektivnost, originalnost te kreativnost.

Autorskim djelom prema Zakona o autorskom pravu i srodnom pravima osobito se smatraju:⁴²

- jezična djela (pisana djela, govorna djela, računalni programi),
- glazbena djela, s riječima ili bez riječi,
- dramska i dramsko-glazbena djela,
- koreografska i pantomimska djela,
- djela likovne umjetnosti (s područja slikarstva, kiparstva i grafike), bez obzira na materijal od kojega su načinjena, te ostala djela likovnih umjetnosti,
- djela arhitekture,
- djela primijenjenih umjetnosti i industrijskog dizajna,
- fotografska djela i djela proizvedena postupkom sličnim fotografskom,
- audiovizualna djela (kinematografska djela i djela stvorena na način sličan kinematografskom stvaranju),
- kartografska djela,
- prikazi znanstvene ili tehničke prirode kao što su crteži, planovi skice, tablice i dr.

Prema Zakonu o autorskom pravu i srodnim pravima, autor djela je fizička osoba koja je autorsko djelo stvorila te mu činom stvaranja samog djela pripada autorsko pravo. Navedenim zakonom zaštićeni su autori i nositelji srodnih prava koji su državljani RH ili imaju svoje sjedište u RH. Također su zaštićene i strane fizičke ili pravne osobe što ih je Republika Hrvatska prihvatila na temelju međunarodnih ugovora ili stvarne uzajamnosti. Ugovor o autorskom djelu treba biti sklopljen u pisanom obliku temeljem Zakona te sadržajno treba nositi naziv djela (predmeta ugovora), način upotrebe i osobu koja je ovlaštena kao korisnik.

⁴² Narodne novine, (96/18): Zakon o autorskim pravima i srodnim pravima

Ugovorom o autorskom djelu pravna ili fizička osoba prima pravo korištenja djela na točno definiran ili svaki drugi način od strane autora s kojim je isti potpisan. Ostvarivanje prava koje se odnose na pojedinačno korištenje određenog predmeta zaštite, prema odgovarajućem ugovoru između nositelja prava i korisnika predmeta zaštite, obavlja sam nositelj prava osobno ili putem zastupnika.⁴³

Ministarstvo financija Republike Hrvatske izglasalo je obvezno plaćanje i obračunavanje triju vrsta poreza autorima pri čemu je svako oporezivo autorsko djelo određeno Zakonom o autorskim pravima i srodnim pravima. Propisani porezni oblici kojima se terete autori su:

- Porez na dohodak od drugog dohotka

Navedeni porezni oblik se obračunava i plaća kad se dohodak utvrđuje od autorskih naknada koje ne proizlaze iz primitaka ostvarenih obavljanjem slobodnih zanimanja ili plaćama. Poreznom opterećenju podliježe svaki građanin koji je primatelj naknade za autorsko djelo i to poreznom stopom od 24%. U slučaju da godišnji primitci po osnovi autorskih naknada zajedno s plaćom ili dohotkom ostvarenim obavljanjem samostalne djelatnosti premaše poreznu osnovicu od 210 000,00 kn tada će isti biti oporezivani stopom od 36% prema Pravilniku o porezu na dohodak.⁴⁴

- Prirez porezu na dohodak

Obveznik poreza na dohodak također je dužan plaćati pripadajući mu prirez ako je propisan gradskom ili općinskom odlukom u gradu ili općini prebivališta ili uobičajenog boravišta poreznog obveznika. Prilikom obračuna i isplaćivanja drugog dohotka isplatiatelj je obavezan istovremeno obračunati i uplatiti prirez prema propisanoj stopi od strane jedinice lokalne samouprave. Stope prireza razlikuju se za općine gdje mogu iznositi do 10%, gradove do 30 000 stanovnika gdje iznose do 12%, gradove iznad 30 000 stanovnika gdje iznose do 15% te ta stopa posebno za grad Zagreb može iznositi do 18%.

- Porez na dodanu vrijednost

Ovaj porezni oblik obračunava i plaća porezni obveznik u slučaju da je u prethodnoj kalendarskoj godini ostvario više od 230 000,00 kn vrijednosti zbirnih isporuka i obavljenih usluga ili ako je već dio registra obveznika PDV-a. Osnovicu za izračun poreza

⁴³ Narodne novine (96/18), Zakon o autorskom pravu i srodnim pravima, članak 155.

⁴⁴ Narodne novine (10/2017), Pravilnik o porezu na dohodak, 2017.

na dodanu vrijednost predstavlja naknada za isporučena dobra ili obavljene usluge, a porezna stopa koja se primjenjuje na utvrđeni drugi dohodak iznosi 25%.

Porez na dohodak iz plaće dostiže na dan isplate plaće. Iznimno, ako plaća za prethodni mjesec nije isplaćena do kraja mjeseca, porez na dohodak dostiže zadnjeg dana u mjesecu. Posljednjeg dana u mjesecu svaki poslodavac ima obavezu ispostavljanja Izvještaja o primitcima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja (JOPPD) sa zaduženjem koje se odnosi na doprinose iz plaće, doprinose na plaću, porez na dohodak i prirez na neisplaćenu plaću.⁴⁵

| Mjesečna porezna osnovica | Stopa poreza na dohodak | Godišnja porezna osnovica za godišnji dohodak | Stopa poreza na dohodak |
|----------------------------------|--------------------------------|---|--------------------------------|
| do 17 500,00 | 24% | do 210 000,00 (uz uvjetno proširenje za do 12 500,00) | 24% |
| iznad 17 500,00 | 36% | iznad 210 000,00 | 36% |

Tablica 6: Stope poreza na dohodak u RH

Izvor: Računovodstvo i financije 2018. (RIF-ove obavijesti)

Osim poreznih oblika koji se primjenju, na autorske naknade potrebno je obračunati obavezne doprinose koji mogu biti na teret poslodavca ili posloprimca:

- Doprinosi za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (I. stup) u visini od 7,5% kojim se tereti posloprimac,
- Doprinosi za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup) u visini od 2,5% kojim se također tereti posloprimac, te
- Doprinosi za obavezno zdravstveno osiguranje u visini od 7,5% koji ide na teret poslodavca

⁴⁵ http://rif.hr/rifove_obavijesti-1-2018.pdf

Jedna od karakteristika autorskog honorara jest priznavanje 30% paušalnih izdataka temeljem sklopljenog ugovora o autorskom djelu. Ukoliko zaključivanje ugovora nije potrebno odnosno obavezno za ostvarivanje primitka, isplatelj je obavezan vlastitim evidencijama dokazati isporuku i isplaćenu naknadu za korištenje prava autora. Troškovi koji se priznaju kao paušalni izdaci odnose se na sve one koji nastaju prilikom ostvarenja autorskog djela, uključujući troškove službenog putovanja. Mogućnost obračuna dodatnih 25% paušalnih izdataka imaju fizičke osobe koje ostvaruju autorske naknade temeljem umjetničkog djela.⁴⁶ U skladu sa Zakonom o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva dodatni paušalni izdaci priznaju se uz predočenje potvrde izdane od strane nadležne udruge.

5.1.1. Primjer izračuna naknada za autorski honorar

Primjer 1: Izračun naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 30%

Izračun naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 30% u daljnjem će radu biti prikazan na primjeru predavača iz grada Osijeka koji prilikom sklapanja ugovora sporazumio bruto iznos honorara u visini od 3.000,00 kn. Izradom obračuna bit će određena ukupna porezna obveza poreznog obveznika s prebivalištem u Osijeku gdje stopa prireza porezu na dohodak iznosi 13%.

Kako bi jednostavnije razumjeli sami izračun navode se karakteristike poreznog opterećenja autorskih naknada u vidu paušalnog troška (izdatka) koji se obračunava na bruto iznos autorskog dohotka po propisanoj poreznoj stopi od 30%. Zatim, nakon odbitka paušalnog izdatka dolazimo do osnovice za izračun doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje. Sustav mirovinskog osiguranja u RH zasniva se na tri stupa osiguranja od kojih su prva dva obavezna te doprinose za njih poslodavac izdvaja iz plaća svojih djelatnika, a treći je dobrovoljan. Hrvatskim zavodom za mirovinsko osiguranje propisana je stopa doprinosa autorskih naknada za mirovinski I. stup u visini 7,5%. Poslodavac iz plaća djelatnika obračunava navedeni postotak i uplaćuje ga u Državnu riznicu. Temeljem načela međugeneracijske solidarnosti iz prvog stupa se isplaćuju mirovine današnjih umirovljenika.

⁴⁶ Narodne novine (44/96), Zakon o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva

Drugi stup je također obavezno mirovinsko osiguranje i uređen je Zakonom o obaveznim mirovinskim fondovima i Zakonom o mirovinskim osiguravajućim društvima. Kod autorskih naknada poslodavac iz naknade izdvaja 2,5% za drugi stup i uplaćuje ga u privatni mirovinski fond kojeg izabere posloprimac te koji je pod nadzorom Hrvatske agencije za nadzor financijskih usluga (HANFA).

Sljedeća stavka izračuna autorskih naknada predstavlja porez na dohodak koji se obračunava u visini od 24% na poreznu osnovicu koja se dobije nakon određivanja doprinosa za mirovinsko osiguranje. Na obračunati iznos poreza na dohodak definira se prirez ukoliko je propisan za općinu odnosno grad u kojem izvršitelj posla ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Prilikom obračuna prireza porezu na dohodak predavaču s prebivalištem u gradu Osijeku uzima se stopa od 13% propisana od strane predstavničkog tijela jedinica lokalne samouprave. Dodatno uz navedeno uzimaju se kriteriji određivanja stope prireza pri kojima kod općina stopa može biti do 10%, gradova ispod 30 000 stanovnika do 12%, iznad 30 000 stanovnika do 15% te naposljetku stopa za grad Zagreb može iznositi do 18%.

| Redni broj | Stavke izračuna | Iznos u kunama |
|------------|---|----------------|
| 1. | Bruto iznos primitka | 3.000,00 |
| 2. | Paušalni izdatak (30%) | 900,00 |
| 3. | Porezna osnovica za doprinose | 2.100,00 |
| 4. | Doprinosi za mirovinsko osiguranje (10%) | 210,00 |
| | - Mirovinski I. stup (7,5%) | 157,50 |
| | - Mirovinski II. stup (2,5%) | 52,50 |
| 5. | Porezna osnovica (3.-4.) | 1.890,00 |
| 6. | Porez na dohodak (24%) | 453,60 |
| 7. | Prirez porezu na dohodak (13%) | 58,97 |
| 8. | Ukupni porez i prirez na dohodak (6.+7.) | 512,57 |
| 9. | Neto iznos za isplatu (1.-4.-8.) | 2.277,43 |
| 10. | Doprinos za zdravstveno osiguranje (7,5%) | 157,50 |
| 11. | Ukupni trošak poslodavca | 3.157,50 |

Slika 3: Prikaz izračuna naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 30%

Nakon obračuna poreza i prireza na dohodak, od bruto iznosa primitka oduzimaju se obavezni propisani doprinosi za mirovinsko osiguranje te zbir poreza i prireza na dohodak prilikom čega dolazimo do neto iznosa za isplatu. Zatim, doprinosi za zdravstveno osiguranje u visini od 7,5% , za razliku od doprinosa za mirovinsko osiguranje koji se ubiru iz plaće odnosno na teret zaposlenika, ubiru se na plaću. Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje uplaćuju se u korist Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje od strane poslodavca. Konačno dolazimo do iznosa ukupnog troška poslodavca koji iznosi 3.157,50 kuna koje plaća kako bi podmirio sve propisane obaveze temeljem ugovora o djelu prema državi.

Primjer 2: Izračun naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 55%

Izračun naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 55% u daljnjem radu bit će prikazan na primjeru umjetnika koji je isporučio umjetničke slike galeriji sa sjedištem u Hrvatskoj te je prilikom sklapanja ugovora sporazumio bruto iznos honorara u visini od 2.000,00 kn. Izradom obračuna bit će određena ukupna porezna obveza poreznog obveznika s prebivalištem u Osijeku gdje stopa prireza porezu na dohodak iznosi 13%.

Shema obračuna doprinosa i poreza na autorski honorar umjetnika razlikuje se, od sheme iz prethodnog primjera s predavačem, u postotku priznavanja paušalnih izdataka, dok je slijed stavki te način njihovog izračuna isti. Umjetnici nisu u galeriji u radnom odnosu te se njima shodno tome uz porezno priznati izdatak od 30% primitaka za dostavljeno umjetničko djelo priznaje i 25% neoporezivog dijela od ostvarene naknade u skladu s odredbama Zakona o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva. Navedenim zakonom samostalnim se umjetnicima smatraju umjetnici izvan radnog odnosa kojima je umjetničko stvaralaštvo jedino i glavno zanimanje, a mogu djelovati na području književnog, književno-prijevodnog, kazališnog, filmskog, glazbenog, plesnog, likovnog, slikarskog, kiparskog, multimedijanskog i sličnog stvaralaštva.⁴⁷

Samostalni umjetnici dužni su isplatitelju naknade prije isplate dostaviti potvrdu nadležne strukovne umjetničke udruge da se radi o umjetničkom djelu. Osim navedenog, dužnost umjetnika koji je u sustavi PDV-a je do 20. dana u tekućem mjesecu za prethodno razdoblje oporezivanja obračunati PDV i putem ePorezne elektronički podnijeti prijavu poreza na

⁴⁷ Narodne novine (44/96), Zakon o pravima samostalnih umjetnika, poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva

dodanu vrijednost na Obrascu PDV. Druga obaveza koju ima je da obračunani i prijavljeni PDV za proteklo razdoblje oporezivanja plati do zadnjeg dana u tekućem mjesecu.⁴⁸

Na dan isplate primitka ili sljedeći dan isplatitelj naknade dužan je nadležnoj Poreznoj upravi ispostaviti Obrazac JOPPD te istovremeno s isplatom primitka uplatiti i predujam poreza na dohodak i prirez. Isplatitelj na kraju godine ima obvezu umjetnicima izdati potvrdu o isplaćenim godišnjim primitcima na temelju kojih se utvrđuje drugi dohodak, postotku te iznosu priznatih izdataka, svoti te nadnevk uplate poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak te svoti neto isplate.⁴⁹

| Redni broj | Stavke izračuna | Iznos u kunama |
|------------|---|----------------|
| 1. | Bruto iznos primitka | 2.000,00 |
| 2. | Paušalni izdatak (55%) | 1.100,00 |
| 3. | Porezna osnovica za doprinose | 900,00 |
| 4. | Doprinosi za mirovinsko osiguranje (10%) | 90,00 |
| | - Mirovinski I. stup (7,5%) | 67,50 |
| | - Mirovinski II. stup (2,5%) | 22,50 |
| 5. | Porezna osnovica (3.-4.) | 810,00 |
| 6. | Porez na dohodak (24%) | 194,40 |
| 7. | Prirez porezu na dohodak (13%) | 25,27 |
| 8. | Ukupni porez i prirez na dohodak (6.+7.) | 219,67 |
| 9. | Neto iznos za isplatu (1.-4.-8.) | 1.690,33 |
| 10. | Doprinos za zdravstveno osiguranje (7,5%) | 67,50 |
| 11. | Ukupni trošak poslodavca | 2.067,50 |

Slika 4: Prikaz izračuna naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 55%

⁴⁸ Ministarstvo financija, Porezna uprava (2015): Oporezivanje drugog dohotka, VII. dopunjeno i izmjenjeno izdanje, str.41-42.

⁴⁹ Ministarstvo financija, Porezna uprava (2015): Oporezivanje drugog dohotka, VII. dopunjeno i izmjenjeno izdanje, str.41-42.

6. ZAKLJUČAK

Svaka suvremena država svoje prihode prikuplja u obliku poreza, carina, pristojbi, doprinosa, naknada te javnog duga. Međutim, sustav javnih prihoda nije istovrstan za sve države te se stoga razlikuje u klasifikacijama istog. Porezni sustav je zajednica financijskih sredstava koje ubire državna blagajna od fizičkih i pravnih osoba i poduzeća da bi trenutačno i izravno financirala javne rashode u vidu sigurnosti, obrazovanja te zdravstvene zaštite. Danas se porezi smatraju najvažnijim prihodom države, a za razliku do ostalih državnih prihoda prikupljaju se na osnovu prisile (obavezna su davanja) i ne pružaju izravnu protunaknadu. Naime, gledajući povijesni pregled pojave poreza uz njih se povezuju migracije ljudi, ratovi te sukobi manjih intenziteta, uspostavljanje novih država, republika kao i njihovi padovi.

Porezi se smatraju najvažnijim i najizdašnjim javnim приходima u okviru poreznog sustava. Drugim riječima ih možemo definirati kao cijenu javnih dobara za koje nema izravne protučinidbe. Postoji nekolicina podjela poreza prema određenim karakteristikama, a kao općenita se izdvaja ona na skup izravnih i neizravnih poreza na kojoj je baziran porezni sustav Republike Hrvatske. Obveznicima plaćanja poreza podrazumijevaju se sve fizičke i pravne osobe koje su temeljem Općeg poreznog zakona dužne isti platiti, neovisno bili hrvatski državljani ili stranci.

Među temeljne porezne oblike na kojima se zasniva porezni sustav Republike Hrvatske jest porez na dohodak kojim se neposredno odnosno izravno oporezuje porezni obveznik. Navedeni porez se utvrđuje i plaća prema načelima Zakona o porezu na dohodak izravnim nametanjem poreza na oporezivi dio dohotka pojedinca ili domaćinstva. Porez na dohodak pruža prednosti u pogledu svoje izdašnosti, primjene na svim poreznim obveznicima koji ga plaćaju prema svojoj ekonomskoj snazi, također pruža učinak stabilizacije tržišne preraspodjele dohotka. Primjenjivanjem progresivnih poreznih stopa postiže se pravednija raspodjela dohotka te se na taj način porezno opterećenje prilagođava sposobnostima obveznika. Raspored poreznih stopa, osobni i ostali odbitci te umanjenja porezne obveze, kao elementi sustava poreza na dohodak, utječu na razinu progresivnosti te ekonomsku efikasnost gospodarstva države. U Hrvatskoj učinak osobnog odbitka ima presudno značenje na stupanj progresivnosti poreza na dohodak.

U većini suvremenih zemalja porez na dohodak i porez na dobit vode glavnu ulogu u ubiranju poreza, odnosno imaju najveći udio u приходima države, što nije slučaj u Republici Hrvatskoj

koja oko 90% svojih prihoda ostvaruje porezom na dodanu vrijednost te doprinosima za socijalno osiguranje. Od uvođenja poreza na dohodak 1994. godine Zakon o porezu na dohodak doživio je na desetak izmjena, a sam koncept oporezivanja uz promjene razine osobnih odbitaka, visine poreznih razreda te promjene broja i razina poreznih stopa nekoliko puta. Naime, s obzirom na izmjenjivanje te miješanje elemenata potrošnog i dohodovnog koncepta od uvođenja navedenog poreza do 2010.-te godine može se reći da je sustav oporezivanja u RH zasnovan na hibridnom konceptu koji u većoj mjeri sadržava elemente potrošnog koncepta. Dominantna razlika od odnosu na cijelo promatrano razdoblje je u vremenu od 2001. do 2004.-te godine kada se djelomično napustio potrošni koncept te je veća važnost stavljena na dohodovni. U tom vremenskom periodu oporezivale su se dividende i udjelu u dobiti kojima se ostvarivala zarada te ga stoga treba posebno istaknuti. Općenito, porezni sustav RH karakterizira visoko porezno opterećenje u odnosu na zemlje u okruženju, porezna nestabilnost, velik broj olakšica kojima administrativna opterećenost dobiva na složenosti. Nažalost, Hrvatska se nalazi među europskim zemljama u kojima je dojam porezne nesigurnosti među poduzetnicima najviši.

S namjerom stvaranja jednostavnijeg, razumljivijeg te jasnijeg Zakona o porezu na dohodak uvodi se pojam drugog dohotka kao šesta kategorija izvora dohodaka koja predstavlja primitke koji se ne ostvaruju na osnovu samostalne djelatnosti, nesamostalnog rada, imovine i imovinskih prava, kapitala te osiguranja. Jedna od grupa obveznika plaćanja poreza na dohodak su autori kojima se autorske naknade ne isplaćuju kao plaća ili primitak od slobodnog zanimanja. Prema Zakonu o autorskim pravima i srodnim pravima fizička osoba koje je tvorac djela obavezna je obračunavati i plaćati porez na dohodak od drugog dohotka proizašao po osnovi autorskog prava. Autorskim djelom smatra se originalna intelektualna tvorevina s područja književnosti, znanosti i umjetnosti. Kod primitaka stečenih autorskim naknadama iznimno se priznaju izdatci u visini od 30% bruto iznosa primitka koji se odnose na one koji nastaju prilikom ostvarenja autorskog djela uzimajući u obzir i troškove službenih putovanja. Druga grupa obveznika su samostalni umjetnici kojima se uz porezno priznati izdatak od 30% primitaka za dostavljeno umjetničko djelo priznaje i 25% neoporezivog dijela od ostvarene naknade. Samostalnim se umjetnicima smatraju umjetnici izvan radnog odnosa kojima je umjetničko stvaralaštvo jedino i glavno zanimanje, a osnosi se na književno, kazališno, filmsko, glazbeno, plesno, likovno, slikarsko, kiparsko, multimedijsko i slično stvaralaštvo.

LITERATURA

Stručne knjige, članci i brošure:

1. Jelčić Barbara: Javne financije, RRiFPlus, Zagreb, 2001.
2. Nikolić Nikša: Počela javnog financiranja, Ekonomski fakultet Split, 1999.
3. Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni priručnik za građane, Institut za javne financije, Zagreb, 2001.
4. Nastavni materijali iz kolegija Porezni sustavi
5. Oporezivanje autorskih naknada (online brošura)
6. Čipek K., Uljanić I: Izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak

Web stranice:

1. Institut za javne financije: <http://www.ijf.hr/>,
http://www.ijf.hr/porezni_vodic/2010.pdf
2. Ministarstvo financija: <http://www.mfin.hr/>
3. Moj bankar: <http://www.moj-bankar.hr/>
4. Porezna uprava: <https://www.porezna-uprava.hr/>
5. Zakon.hr : <https://www.zakon.hr/>
6. Državni zavod za statistiku: <https://www.dzs.hr/>
7. Financijski klub: <http://finance.hr/>

Zakoni:

1. Narodne novine (19/2014-361), Opći porezni zakon
2. Narodne novine (167/2003), Zakonom o autorskim pravima i srodnim pravima
3. Narodne novine (19/2014-361), Zakon o obveznim mirovinskim fondovima
4. Narodne novine (177/2004-3066), Zakon o porezu na dohodak
5. Narodne novine (44/96): Zakon o pravima samostalnih umjetnika, poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva
6. Narodne novine (10/2017), Pravilnik o porezu na dohodak

PRILOZI

Popis tablica:

- Tablica 1. Skup izravnih i neizravnih poreza RH.
- Tablica 2. Prikaz strukture poreznog sustava Hrvatske
- Tablica 3: Porezna tarifa
- Tablica 4: Osnovni osobni odbitak
- Tablica 5. Stope poreza na konačni dohodak
- Tablica 6. Stope poreza na dohodak u RH

Popis slika:

- Slika 1. Odnos BDP-a, ukupnih poreznih prihoda te prihoda od poreza na dohodak
- Slika 2: Prikaz poreznih prihoda od 2014. do 2018. godine
- Slika 3: Prikaz izračuna naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 30%
- Slika 4: Prikaz izračuna naknade za autorski honorar s paušalnim izdatkom od 55%

Popis grafikona:

- Grafikon 1. Kretanje poreza na dohodak u razdoblju između 2010. i 2017. godine

SAŽETAK

Pojam poreza podrazumijeva obavezna davanja fizičkih i pravnih osoba kojima država bez izravne i trenutne protuusluge financira javne rashode. Sve zemlje članice Europske unije imaju svoj nacionalni sustav oporezivanja koji treba biti usklađen sa zahtjevima EU. Porezni sustav Republike Hrvatske reguliran je brojnim Zakonima i propisima što se odražava njegovom kompleksnošću i unikatnošću. U ovom radu objašnjen je drugi dohodak koji se definira kao razlika između pojedinačnih primitaka koji se prema Zakonu o porezu na dohodak ne ostvaruju na temelju primitaka od samostalne djelatnosti, nesamostalnog rada, imovine i imovinskih prava, kapitala te osiguranja, i izdataka. Kroz primjere je analiziran i prikazan izračun oporezivanja drugog dohotka ostvarenog na temelju autorskih naknada.

Ključne riječi: porez, drugi dohodak, autorske naknade

SUMMARY

The concept of taxation implies mandatory provision of natural and legal persons to whom the State without direct and immediate counter-services finances public expenditures. All EU member states have their own national taxation system that needs to be aligned with EU requirements. The Croatian tax system is regulated by numerous laws and regulations reflecting its complexity and uniqueness. This paper explains other income that is defined as the difference between individual receipts that are not earned under the Income Tax Act based on receipts from self-employment, employment, property rights, capital, insurance and expenditures. Through the examples, the calculation of the taxation of other income generated by author income is analyzed and presented.

Key words: tax, other income, author income

