

PREDANOST ZAKONODAVCA TEMELJNIM (SOCIJALNIM) POREZNIM NAČELIMA USTAVA PRI UREĐENJU SUSTAVA OPOREZIVANJA DOHOTKA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Valentino Kuzelj*

Doc. dr. sc. Emina Jerković**

Prof. dr. sc. Renata Perić***

UDK 336.227(497.5)

<https://doi.org/10.30925/zpfsr.43.1.13>

Ur.: 12. srpnja 2021.

Pr.: 15. studenoga 2021.

Pregledni rad

Sažetak

Porez na dohodak, zbog svojega temeljnog strukturnog obilježja prilagodljivosti gospodarskoj snazi poreznih obveznika, jedan je od temeljnih instrumenata ostvarenja porezne pravednosti. Pritom progresivnost sustava oporezivanja dohotka ne utječe isključivo na ostvarenje redistributivnog načela, već se smatra pogodnim instrumentom ublažavanja ili anuliranja negativnih posljedica regresivnoga djelovanja neizravnih poreza, ponajprije poreza na dodanu vrijednost. Dodatno, sredstva ubrana s osnove poreza na dohodak, kao dijeljenog poreza, najizdašniji su izvor financiranja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i javnih usluga koje one osiguravaju građanima. Imajući navedeno na umu, promotri li se razvoj hrvatskoga sustava oporezivanja dohotka, osobito u posljednjih desetak godina, postavlja se pitanje uspijeva li on u ostvarivanju svojih temeljnih funkcija: fiskalne i socijalne.

Ključne riječi: *porez na dohodak; kompenzatorna progresija; apsolutna progresija; redistributivno načelo; jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.*

1. UVOD

Porezi su odraz i proizvod društvene, ekonomske i političke stvarnosti te se promjena u svakoj od tih sfera ogleda i u promjenama poreznog sustava. Navedeno proizlazi iz činjenice da u suvremenosti, osim ostvarenja fiskalnoga načela (ubiranje poreznih prihoda), suvremeni porezni sustavi služe ostvarivanju širokog raspona

* Valentino Kuzelj, student, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu; valentino.kuzelj01@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3028-8562>.

** Dr. sc. Emina Jerković, docentica, Pravni fakultet Sveučilišta J. J. Strossmayer u Osijeku; emina.jerkovic@pravos.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2721-1898>.

*** Dr. sc. Renata Perić, redovita profesorica u trajnom zvanju, Pravni fakultet Sveučilišta J. J. Strossmayer u Osijeku; rperic@pravos.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1396-1818>.

nefiskalnih načela, od kojih posebno valja istaknuti socijalna.¹ Stoga se kod primjene poreznih propisa ključnim pitanjem ističe prepoznavanje (fiskalnih i/ili nefiskalnih) načela čijem ostvarenju stremi određeni porezni oblik i pojedine njegove odredbe. Pritom identifikacija načela u pozadini određenog poreznog instrumenta ne može biti odlučujuća i konačna, već je potrebno pristupiti njihovoj analizi uz primjenu teleološke metode. Takvo tumačenje ne smije biti primijenjeno isključivo u svjetlu fiskalnoga načela, s obzirom na to da i porezni oblici karakterizirani ponajprije izdašnošću prikupljenih prihoda „moraju ostvarivati zahtjev da se ukupno porezno opterećenje između poreznih obveznika raspodijeli sukladno određenom standardu ili kriteriju, poput načela oporezivanja sukladno gospodarskoj snazi ili sposobnosti za plaćanje“.²

Tako i Ustav Republike Hrvatske³ (dalje: URH) daje prednost socijalnim načelima poreznoga sustava (čl. 51.), propisujući obvezu sviju na pridonošenje podmirenju javnih izdataka u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima (vertikalna pravednost). Porezni sustav Republike Hrvatske (u nastavku: RH) treba se temeljiti na načelima jednakosti (horizontalna pravednost) i pravednosti (deklaratorna pravednost, čiji se sadržaj ogleda u ostalim odredbama čl. 51.). Navedene odredbe o dizajnu poreznog sustava valja tumačiti u kontekstu temeljne predanosti URH konceptu socijalne države (čl. 1., st. 1.) i načelu socijalne pravde (čl. 3.). Iz navedenoga proizlazi primat socijalnih nad ostalim načelima poreznog sustava.⁴ Zbog toga je nužno istaknuti važnost primjerenog ustavnosudskog tumačenja zahtjeva proizišlih iz načela socijalne pravde kao sastavnoga dijela koncepta socijalne države u pogledu (socijalno pravednog) dizajna pojedinih poreznih instrumenata te poreznog sustava u cjelini. U tom smislu, iako je Ustavni sud „uspostavio impozantan niz doktrinarnih razmatranja o prirodi socijalne države i socijalnih prava“,⁵ zabrinjava njegov zaključak iznesen u poznatoj odluci o tzv. *kriznom porezu* gdje, izlažući pristup nadzoru ustavnosti poreznog zakonodavstva te usprkos načelno izraženom (i u drugim predmetima opetovano potvrđenom) stajalištu o potrebi holističke interpretacije ustavnoga teksta, socijalnu državu razmatra „naizgled odvojeno od specifičnih ustavnih određenja vezanih za porezni sustav“.⁶

Suprotno tome, valja se zalagati za integralno poimanje ustavnih načela oporezivanja kao struktura koje bi trebale služiti ostvarivanju sadržaja koncepta socijalne države. U takvom tumačenju valja poći i dalje te je, s obzirom na to da je u

- 1 Božidar Jelčić, „Nužne su promjene i u oporezivanju“, *Informator* 57, br. 5753 (2009): 1.
- 2 Stjepan Gadžo, „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 70, br. 2-3 (2020): 386-387.
- 3 Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 56/90., 135/97., 8/98. – pročišćeni tekst, 113/00., 124/00. – pročišćeni tekst, 28/01., 41/01. – pročišćeni tekst, 55/01. – ispravak, 76/10., 85/10. – pročišćeni tekst, 5/14. – Odluka Ustavnog suda br. SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.
- 4 Detaljnije v. Hrvoje Arbutina, „Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 62, br. 5-6 (2012): 1286-1288.
- 5 Valentino Kuzelj, Sonja Cindori i Ana Horvat Vuković, „Aptoteza socijalne države: imperativni zahtjev ostvarenja socijalne pravde u Republici Hrvatskoj“, *Pravni vjesnik* 37, br. 3-4 (2021): 74.
- 6 Matija Miloš i Valentino Kuzelj, „Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 58, br. 4 (2021): 1104.

ustavnosudskoj praksi potvrđena pripadnost socijalne države (čl. 1., st. 1.) i socijalne pravde (čl. 3.) hrvatskom ustavnom identitetu (strukturnim i nepromjenjivim načelima URH)⁷ i imajući na umu „važnost koju socijalna pravda kao sastavni dio koncepta socijalne države ima pri ostvarenju ljudskog dostojanstva“, opravdano „tvrditi da je materijalna supstanca (sadržaj) načela oporezivanja iz čl. 51. posredno uvedena u red ustavno-identitetskih odrednica hrvatskog Ustava“.⁸ Zahtjevi koje socijalna država i socijalna pravda postavljaju zakonodavcu u pogledu uređenja poreznog sustava (što uključuje predanost *lex specialis* ustavnim odredbama o dizajnu poreznog sustava sadržanim u čl. 51.) nedvojbeno su temeljna supstancijalna načela oporezivanja koja su, za razliku od procesnih poreznih načela usmjerenih na zaštitu prava (svakoga) poreznog obveznika od postupanja poreznih tijela pri ubiranju poreza,⁹ ponajprije pozitivna obveza zakonodavca na uspostavljanje socijalno pravednog (redistributivnog) poreznog sustava, tj. na pravednu raspodjelu poreznog tereta između (ukupnosti) poreznih obveznika.

Stoga ne čudi da se u suvremenosti upravo (re)distributivan učinak (izmjena) poreza u mnogim državama ističe jednim od temeljnih političkih pitanja pri reformi poreznog sustava.¹⁰ Upravo u kontekstu (redistributivne) pravednosti valja istaknuti važnost poreza na dohodak kao jednog „od temeljnih poreznih oblika kojim se može utjecati na pravedniju raspodjelu dohotka“.¹¹ Pritom je nužno uzeti u obzir njegovo temeljno strukturno obilježje prilagodljivosti gospodarskoj snazi poreznih obveznika, što posljedično pridonosi ostvarivanju načela vertikalne i horizontalne pravednosti.¹² Stoga će se u nastavku, primjenom analize pravnih izvora i analize sekundarnih izvora, ispitati važnost poreza na dohodak pri ostvarivanju ustavnih načela oporezivanja. Pritom će se u radu koristiti pretežno deskriptivna metoda, u cilju izlaganja razvoja sustava poreza na dohodak u RH te njegova aktualnog (pozitivnog) zakonskog uređenja. U pojedinim će se poglavljima, a osobito u zaključku, koristiti i normativna metoda, u cilju razmatranja mogućih unaprjeđenja (*de lege ferenda*) pravednosti i funkcionalnosti hrvatskoga sustava oporezivanja dohotka. U drugom će se poglavlju

7 Ustavni sud potvrdio je pripadnost čl. 1. i čl. 3. URH-a u red strukturnih obilježja hrvatske ustavne države, tzv. ustavnog identiteta, Ustavni sud Republike Hrvatske, Upozorenje br. U-VIIR-5292/2013 od 28. listopada 2013., t. 3.; Ustavni sud Republike Hrvatske, Priopćenje br. SuS-1/2013 od 14. studenoga 2013., t. 5.

8 Valentino Kuzelj i Domeniko Kvaruč, „Pluralizam ustavnih vrednota: konstituiranje socijalnog tržišnog gospodarstva u Republici Hrvatskoj“, u: *EMAN 2021 – Economics & Management: How to Cope with Disrupted Times, Conference Proceedings*, ur. Vuk Bevanda i Rui Dias (Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans, 2021.), 504.

9 Procesna načela oporezivanja nisu predmet interesa ovoga rada, već o njima detaljnije vidi, npr. Pasquale Pistone (ur.), *Tax Procedures* (Amsterdam: IBFD, 2020.), 3-114.

10 OECD, *Fundamental Reform of Personal Income Tax* (Paris: OECD, 2006.), 40.

11 Renata Perić i Emina Konjić, „Primjena načela pravednosti u sustavima oporezivanja dohotka“, u: *Spomenica Prof. dr. sc. Juri Šimoviću*, ur. Hrvoje Arbutina i Tereza Rogić Lugiarić (Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu / Studijski centar za javnu upravu i javne financije, 2017.), 39.

12 Nikola Mijatović, „Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka“, *Revija za socijalnu politiku* 14, br. 3-4 (2007): 294.; Marina Kesner-Škreb, „Porez na dohodak“, *Financijska teorija i praksa* 28, br. 1 (2007): 141.

ukazati na važnost poreza na dohodak za ostvarenje porezne pravednosti u kontekstu cjeline poreznog sustava, osobito pri ublažavanju ili anuliranju regresivnih učinaka neizravnih poreza (ponajprije poreza na dodanu vrijednost, u nastavku: PDV). S obzirom na važnost poreza na dohodak kao dijeljenoga poreza za financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, u trećem će se poglavlju istaknuti negativan utjecaj smanjenja poreznih prihoda s osnove poreza na dohodak za ostvarenje zadaća i pružanje javnih usluga na lokalnoj i područnoj razini (a koje su po svojoj naravi uvelike socijalne). U četvrtom će se poglavlju dati pregled razvoja progresivnosti sustava oporezivanja dohotka u RH, od osamostaljenja do suvremenosti te će se ukazati na tri prijeporna rješenja u pozitivnom zakonskom uređenju poreza na dohodak, a koja ne pridonose ostvarenju socijalnih ciljeva. Naposljetku se postavlja pitanje koliko su doista (učestale) zakonske intervencije unutar sustava poreza na dohodak rezultat predanosti ustavnim načelima poreznog sustava te pridonosi li aktualni sustav oporezivanja dohotka ostvarenju svojih temeljnih funkcija: fiskalne i socijalne.

2. ULOGA POREZA NA DOHODAK U UBLAŽAVANJU ILI ANULIRANJU REGRESIVNOG UČINKA NEIZRAVNIH POREZA

Porezu na dohodak je „pored ostvarenja fiskalnog cilja, povjereno i ostvarivanje brojnih drugih ciljeva, prije svega, socijalne naravi“,¹³ s obzirom na visoku razinu slaganja financijske teorije o mogućnosti ostvarenja načela porezne pravednosti progresivnim oporezivanjem dohotka. U kontekstu cjeline poreznog sustava posebno se ističe važnost postizanja progresivnog učinka poreza na dohodak u cilju ublažavanja regresivnoga djelovanja PDV-a.¹⁴ Upravo je svojstvo regresivnosti, ogledano u činjenici „da relativni udio potrošnje u dohotku pada kada dohodak raste“, najaglašenija kritika PDV-a, budući da ne uzima u obzir načelo vertikalne pravednosti u oporezivanju.¹⁵ Iako su mjere usmjerene ublažavanju regresivnosti moguće i u sustavu posrednih poreza, ponajprije PDV-a, npr. privilegiranje određenih vrsta proizvoda neophodnih za život te njihovo oporezivanje nižom poreznom stopom (i hrvatski sustav PDV-a¹⁶ obuhvaća, uz standardnu stopu od 25 %, dvije povlaštene stope od 5 i 13 % primjenjive na taksativno navedenu listu proizvoda), navedeno rješenje ne može se okarakterizirati zadovoljavajućim budući da se privilegiranost u potrošnji takvih proizvoda ne može ograničiti isključivo na porezne obveznike (kupce)

13 Mijatović, *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, 308.

14 Perić i Konjić, *Primjena načela pravednosti u sustavima oporezivanja dohotka*, 37.

15 Jure Šimović, „Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost“, *Revija za socijalnu politiku* 5, br. 2-3 (1998): 105.; Emina Jerković, „The Challenges and Effectiveness of Value Added Tax Rates as a Distributional Tool“, u: *EU Law in context – adjustment to membership and challenges of the enlargement*, ur. Dunja Duić i Tunjica Petrašević (Osijek: Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Law, 2018.), 673.

16 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20., čl. 38., st. 1.-3.

slabije gospodarske snage.¹⁷ Uzimajući izdašnost poreznih prihoda kao temeljnu odliku PDV-a, „a ne rješavanje određenih socijalnih ili političkih problema“,¹⁸ u suvremenim se poreznim sustavima sve češće poseže za mjerama ublažavanja regresivnosti izvan sustava PDV-a. Pritom se kao najučinkovitija mjera ističe progresivno oporezivanje dohotka u cilju ostvarenja, tzv. kompenzatorne progresije.¹⁹

Pritom valja istaknuti kako se time tek ublažava (djelomična kompenzatorna progresija) ili anulira (potpuna kompenzatorna progresija) regresivan učinak posrednih poreza (ponajprije PDV-a), tj. postiže se proporcionalno oporezivanje. Pritom je za ostvarenje, tzv. apsolutne progresije nužno postići redistributivan, a ne tek ublažavajući učinak progresivnog oporezivanja dohotka.²⁰ Stoga valja imati na umu kako se ostvarivanje načela solidarnosti u širem smislu postiže tek preraspodjelom dohotka (ili imovine) u skladu s načelom ekonomske snage koje, prema suvremenom stajalištu, podrazumijeva progresivno oporezivanje.²¹

U kontekstu aktualnoga hrvatskog uređenja sustava oporezivanja dohotka, ne čudi činjenica da se fiskalna uloga poreza na dohodak razlikuje od one u razvijenim državama kojima RH stremi. Pritom skromnost poreznih prihoda od poreza na dohodak proizlazi iz sužene porezne osnovice²² zbog stalnoga povećanja iznosa neoporezivog dijela dohotka te smanjenja broja i visine poreznih stopa (o čemu više *infra*). Činjenica je da se fiskalni sustav RH većinom oslanja na prihode od neizravnih poreza i doprinosa za socijalna osiguranja, dok je udio poreza na dohodak u cjelokupnim proračunskim prihodima relativno skroman.²³ Stoga je iznalaženje prikladnih mjera za suočavanje s negativnim socijalnim efektima neizravnih (posrednih) poreza posebno važno u hrvatskom kontekstu, s obzirom na njihov visok udio u BDP-u i ukupnim proračunskim i poreznim prihodima. Tako je udio posrednih poreza u BDP-u u blagom porastu od 2011. kada je iznosio 17,2 % (udio PDV-a, kao najizdašnijeg neizravnog poreza, iste je godine iznosio 11,3 % BDP-a) te je u 2018. iznosio 20,1 % (dok je udio PDV-a u BDP-u te godine dosegao 13,5 %). Time je RH na drugom mjestu među državama članicama EU-a prema udjelu neizravnih poreza u BDP-u (dok je prema udjelu PDV-a u BDP-u na prvom mjestu). S druge strane, udio poreza na dohodak u BDP-u od 2006. do 2018. nije dosegao 4 % te je RH na 25. mjestu među državama članicama EU-a prema sudjelovanju prihoda s osnove poreza na dohodak u BDP-u u 2018. (3,5 % BDP-a).²⁴

17 Olivera Lončarić-Horvat, „Socijalna država i posredni porezi“, *Revija za socijalnu politiku* 2, br. 2 (1995): 118.

18 Sonja Cindori i Lana Pogačić, „Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost“, *Ekonomika misao i praksa* 19, br. 2 (2010): 244.

19 Jerković, *The Challenges and Effectiveness of Value Added Tax Rates as a Distributional Tool*, 675.

20 Božidar Jelčić, Olivera Lončarić-Horvat, Jure Šimović, Hrvoje Arbutina i Nikola Mijatović, *Financijsko pravo i financijska znanost* (Zagreb: Narodne novine, 2008.), 165.

21 Barbara Jelčić, „Neki principi oporezivanja jučer i danas“, *Pravo i porezi* 12, br. 6 (2003): 10.

22 Emina Jerković, *Razvoj sustava i modeli oporezivanja dohotka, doktorska disertacija* (Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 2014.), 228.

23 Predrag Bejaković, „Obilježja i promjene oporezivanja dohotka i dobiti u novom tisućljeću“, *Porezni vjesnik* 25, br. 7-8 (2016): 116. i 118.

24 European Commission, *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States*,

Navedeno ne zabrinjava tek sa stajališta pravednosti i progresivnosti cjelokupnoga poreznog sustava, već i zbog činjenice da je porez na dohodak, kao dijeljeni porez, najizdašniji izvor financiranja lokalne i područne (regionalne) samouprave i javnih usluga koje pružaju.

3. VAŽNOST PRIHODA OD POREZA NA DOHODAK ZA FINANCIRANJE JEDINICA LOKALNE I PODRUČNE (REGIONALNE) SAMOUPRAVE

Važnost prihoda od poreza na dohodak dodatno je istaknuta time što je on najvažniji izvor prihoda lokalne i područne (regionalne) samouprave te financiranja, tzv. decentraliziranih funkcija (socijalna skrb, školstvo, zdravstvo i vatrogastvo).²⁵ S obzirom na ulogu lokalne i područne (regionalne) samouprave u zadovoljenju potreba pojedinaca te pridonosa razvoju zajednice u cjelini, upravo se kroz njezino uspješno funkcioniranje ogleda stupanj demokracije određenog društva.²⁶ U tom smislu nužno je istaknuti „da je osnovna zadaća lokalnih jedinica poboljšanje životnog standarda svih njezinih stanovnika“.²⁷ Pritom valja napomenuti da, iako je primarni cilj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave osiguranje zadovoljavajuće razine javnih usluga stanovnicima svojega područja, većina njih ne raspolaže odgovarajućom razinom prihoda namijenjenih njihovu financiranju.²⁸ Stoga stvarna razina njihove autonomije ne proizlazi iz ustavnog i zakonskog utemeljenja, već ponajprije ovisi o gospodarskim mogućnostima, iznosu te strukturi i slobodnoj upotrebi sredstava.²⁹

Iceland and Norway, 2020 Edition (Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020.), 88.

- 25 Renata Perić i Emina Jerković „Significance of Shared Taxes in the Tax System of the Republic of Croatia”, u: *Economic and Social Development, 26th International Scientific Conference on Economic and Social Development – „Building Resilient Society“*, *Book of Proceedings*, ur. Vojko Potocan, Pavle Kalinic i Ante Vuletic (Zagreb: Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, Faculty of Management University of Warsaw, University North, 2017.), 320.; Emina Jerković, „Importance of Tax Revenue Concerning Budgets of Local and Regional Self-Government Units“, u: *Interdisciplinary Management Research XI*, ur. Urban Bacher *et al.* (Opatija: Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics, Hochschule Pforzheim University, 2015.), 690. Udio u raspodjeli prihoda od poreza na dohodak v. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Narodne novine, br. 127/17., 138/20., čl. 5.
- 26 Zoran Šinković, „Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 56, br. 1 (2019): 223.
- 27 Dubravka Jurlina Alibegović, „Financiranje lokalne samouprave“, u: *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj*, ur. Katarina Ott, Anto Bajo, i Mihaela Pitarević (Zagreb: Institut za javne financije, 2002.), 95.
- 28 Perić i Jerković, *Significance of Shared Taxes in the Tax System of the Republic of Croatia*, 324.; Emina Jerković, „Decentralisation of Financing of Self-Government Units in the Republic of Croatia“, u: *9th International Scientific Forum: ISF 2017* (Kocani: European Scientific Institute, 2017.), 113.
- 29 Zsombor Ercsey, Emina Konjić, Renata Perić, Csaba Szilovics, „Sustav financiranja i proračun jedinica lokalne i regionalne samouprave“, u: *Pravni aspekti prekogranične suradnje i EU integracija: Mađarska – Hrvatska*, ur. Mirela Župan (Pečuh – Osijek: Pravni fakultet

Drugim riječima, razina njihovih ovlasti ovisi o rasponu usluga koje pružaju, ali i o dostatnosti financijskih resursa te o ovlastima u alokaciji proračunskih prihoda i određivanju stopa lokalnih poreza.³⁰

S obzirom na to da je osiguranje javnih usluga usko povezano s ostvarenjem ciljeva socijalne države, nužno je osigurati dostatna sredstva za njihovo pružanje. Pritom se neizbježno nameće potreba kreiranja djelotvornoga „središnjeg“ sustava poreza na dohodak³¹ kao najvažnijega izvora prihoda lokalne i područne razine. Svaka promjena u poreznom opterećenju te, posljedično, visini prihoda od poreza na dohodak *ipso facto* utječe na lokalne proračune. Pritom pojedine lokalne jedinice na gubitak prihoda nerijetko odgovaraju promjenama u sustavu lokalnih poreza, umanjujući ili anulirajući gubitke na prihodovnoj strani s osnove poreza na dohodak, ali i namjeravani efekt poreznog rasterećenja dohotka koji se zakonskim izmjenama nastojalo ostvariti.³² Ipak, i takvi odgovori lokalnih jedinica ograničenog su dosega budući da se prirez porezu na dohodak, kao lokalni porez,³³ obračunava na iznos naplaćenog poreza na dohodak.³⁴ Lokalne jedinice mogu na smanjene prihode s osnove poreza na dohodak odgovoriti povećanjem stopa prireza te time relativno više zahvatiti u dohodak poreznih obveznika, ali apsolutni iznos tako ubranih prihoda ovisi ponajprije o iznosu naplaćenog poreza na dohodak kao osnovici obračuna prireza. Navedeno ponajbolje oslikava nedostatak koordiniranoga djelovanja središnje države i lokalnih jedinica u postavljanju zajedničkih proračunskih ciljeva i politika.³⁵ Stoga ne čudi što Barić kao nužnu i najobuhvatniju ustavnu i zakonodavnu izmjenu navodi reformu lokalne i područne (regionalne) samouprave, pritom ističući problem financijske ovisnosti većine teritorijalnih jedinica o središnjoj državi i mehanizmu fiskalnog izravnjanja. Dodatno, naglašava kako financijska ovisnost ne odgovara odredbi URH-a (čl. 138., st. 2.) o razmjernosti prihoda lokalnih i područnih jedinica s njihovim ustavnim i zakonskim ovlastima, što doprinosi tome da „javni servisi i usluge koje bi takve jedinice trebale pružati građanima, a što je osnovni *ratio* njihova

Sveučilišta u Pečuhu, Pravni fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, 2011.), 175.; Emina Jerković, „Fiscal Federalism in Function of Economic Development“, u: *6th International Scientific Symposium: Economy of Eastern Croatia – Vision and Growth*, ur. Anka Mašek Tonković (Osijek: Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku, 2017.), 504.

30 Šinković, *Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave*, 246.

31 Tereza Rogić Lugarić, „Financiranje jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave“, u: *Decentralizacija*, ur. Josip Kregar (Zagreb: Centar za demokraciju i pravo Miko Tripalo, 2011.), 71.

32 Tereza Rogić Lugarić, „Financijske (ne)mogućnosti hrvatskih lokalnih i područnih jedinica za preuzimanje razvojne uloge“, u: *Suradnja i razvoj u lokalnoj i regionalnoj samoupravi*, ur. Ivan Koprić, Mihovil Škarica i Boris Milošević (Zagreb: Institut za javnu upravu, 2015.), 180-181.

33 Zakon o lokalnim porezima, Narodne novine, br. 115/16., 101/17., čl. 21.

34 Domagoj Pavić i Domagoj Karačić, „Newly Created Consequences Caused by the Change of Income Tax“, u: *Interdisciplinary Management Research XI*, ur. Urban Bacher (Opatija: Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics, Hochschule Pforzheim University, 2015.), 527.

35 Rogić Lugarić, *Financijske (ne)mogućnosti hrvatskih lokalnih i područnih jedinica za preuzimanje razvojne uloge*, 181.

postojanja, nisu na odgovarajućoj razini³⁶

Stoga, u sljedećem dijelu valja promotriti razvoj uređenja sustava oporezivanja dohotka u RH od osamostaljenja do suvremenosti.

4. EVOLUCIJA PRAVEDNOSTI POREZNOG OPTEREĆENJA DOHOTKA U REPUBLICI HRVATSKOJ: OD OSAMOSTALJENJA DO SUVREMENOSTI

Plaćanje poreza sukladno s gospodarskim mogućnostima „nužno presumira progresivno oporezivanje“³⁷ te se često ističe u kontekstu oporezivanja dohotka, u cilju da se ne samo u apsolutnom, već i proporcionalnom iznosu više optereće porezni obveznici veće ekonomske snage. U svrhu postizanja progresivnog učinka poreza na dohodak, ponajprije se ističe potreba ostvarenja, tzv. direktne progresije³⁸ utvrđivanjem većeg broja poreznih razreda oporezovanih različitim poreznim stopama sukladno s razinom dohotka poreznog obveznika. Dodatno, progresivnost pri oporezivanju dohotka može se postići ostvarivanjem, tzv. indirektno progresije³⁹ uvođenjem određenoga broja poreznih olakšica i/ili uvažavanjem, tzv. egzistencijalnog minimuma.⁴⁰ Upravo se, sukladno sa subjektivnim neto načelom, zahtjev za izuzimanjem iznosa dohotka potrebnog za zadovoljenje temeljnih egzistencijalnih potreba poreznog obveznika iz porezne osnovice, smatra neophodnim za ostvarenje pravednosti u oporezivanju. Potreba uvažavanja egzistencijalnog minimuma proizlazi iz činjenice da, ako je sav iznos dohotka nužan za zadovoljenje minimuma životnih potreba, *eo ipso* „ne postoji minimalna gospodarska sposobnost potrebna za oporezivanje“.⁴¹ Stoga svi suvremeni porezni sustavi uvode egzistencijalni minimum kao osnovnu olakšicu pri oporezivanju dohotka,⁴² koji se u poreznoj teoriji naziva „neoporezivim dijelom dohotka“, dok

36 Sanja Barić, „Ustav, ali najljepši: premise kvalitete funkcioniranja ustavnog poretka i potrebe tekstualnih izmjena Ustava Republike Hrvatske“, u: *Ustavne promjene i političke nagodbe: Republika Hrvatska između ustavne demokracije i populizma*, ur. Arsen Bačić (Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2021.), 195.

37 Emína Jerković, „Advantages and Disadvantages of Models of Personal Income Taxation Concerning Employment Income and Independent Personal Services Income“, u: *Economic and Social Development, 24th International Scientific Conference on Economic and Social Development – „Managerial Issues in Modern Business“*, *Book of Proceedings*, ur. Mirosław Przygoda, Marijan Cingula i Li Yongqiang (Warsaw: Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, Faculty of Management University of Warsaw, University North, 2017.), 79.

38 Jelčić, Lončarić-Horvat, Šimović, Arbutina i Mijatović, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 150-153.

39 Jelčić, Lončarić-Horvat, Šimović, Arbutina i Mijatović, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 154-155.

40 Jerković, *Advantages and Disadvantages of Models of Personal Income Taxation Concerning Employment Income and Independent Personal Services Income*, 77.

41 Mijatović, *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, 298.

42 Emína Jerković, „Važnost ciljeva i socijalno-političkih načela oporezivanja u funkciji ostvarenja pravednosti prilikom oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada i samostalne djelatnosti“, u: *Third International Scientific Conference: ERAZ 2017 – Knowledge Based Sustainable*

hrvatski zakonodavac koristi termin „osobni odbitak“.⁴³

Kao socijalno osjetljive točke prisutne u cjelokupnom razvoju sustava oporezivanja dohotka, valja istaknuti ustrajanje na primjeni, tzv. metode razlomljene progresije⁴⁴ pri oporezivanju iznosa dohodaka na prijelazu poreznih razreda te izuzimanje neoporezivog osobnog odbitka iz porezne osnovice pri oporezivanju dohotka i mogućnost njegova uvećanja sukladno s postojanjem određenih činjenica na strani poreznog obveznika. U nastavku će se zbog preglednosti dati prikaz razvoja isključivo osobnog odbitka za obveznika, ali valja istaknuti kako je svim zakonskim izmjenama bila predviđena mogućnost njegova uvećanja po drugim osnovama.

Razvoj sustava poreza na dohodak u suvremenoj RH može se proučavati od donošenja prvoga Zakona o porezu na dohodak⁴⁵ iz 1993., s obzirom na to da do tada nije postojao jedinstveni zakonski oblik koji bi uređivao (isključivo) materiju oporezivanja dohotka. Naime, porezni tretman različitih izvora dohodaka (npr. porez iz plaća radnika) bio je uređen Zakonom o neposrednim porezima⁴⁶ kojim je bila obuhvaćena materija ukupno osam poreza. Tom je zakonu pritom nedostajao jedan od ključnih elemenata potrebnih za oporezivanje. Njime nije utvrđena visina poreznih stopa primjenjivih na porezne oblike koje je uređivao, već samo vrsta stopa pojedinih poreza i razina vlasti, tj. teritorijalnih jedinica koje utvrđuju visinu pojedinih stopa.⁴⁷ Stoga su se tek donošenjem Zakona o stopama neposrednih poreza i pripadnosti poreza, taksa i drugih prihoda društveno-političkim zajednicama⁴⁸ stekli uvjeti za njegovu primjenu te se na temelju toga zakona oporezivanje neposrednim porezima odvijalo sve do početka 1994.

Prema prvom Zakonu o porezu na dohodak donesenom nakon osamostaljenja (1993.) utvrđene su dvije porezne stope (od 25 i 35 %), a dio se porezne osnovice oporeziv pojedinom stopom izračunavao u odnosu na iznos godišnje minimalne plaće.⁴⁹ U poredbenoj perspektivi, visina minimalne porezne stope bila je među najvišima, a maksimalne među najnižima u odnosu na većinu tadašnjih država, dok je raspon između njih „bio jedan od najmanjih raspona između ulazne i izlazne stope tog poreza tih godina“.⁵⁰ Već je sljedeće godine izmijenjen način izračuna porezne osnovice tako da se ona vezuje uz iznos osobnog odbitka i oporezuje stopom od 25,

Economic Development, Conference Proceedings (Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans, 2017.), 228.

43 Perić i Konjić, *Primjena načela pravednosti u sustavima oporezivanja dohotka*, 40.; Jerković, *Advantages and Disadvantages of Models of Personal Income Taxation Concerning Employment Income and Independent Personal Services Income*, 83.

44 Jelčić, Lončarić-Horvat, Šimović, Arbutina i Mijatović, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 151-153.

45 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 109/93.

46 Zakon o neposrednim porezima, Narodne novine, br. 19/90.

47 Božidar Jelčić i Predrag Bejaković, *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj* (Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2012.), 131-132.

48 Zakon o stopama neposrednih poreza i pripadnosti poreza, taksa i drugih prihoda društveno-političkim zajednicama u 1991. godini, Narodne novine, br. 58/90.

49 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 109/93., čl. 5.

50 Jelčić i Bejaković, *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, 164.

odnosno 35 %.⁵¹ Potom je 1996. niža porezna stopa snižena s 25 na 20 %.⁵² Sustav poreznih stopa izmijenjen je i proširen 2000. godine te su uvedene tri porezne stope (od 15, 25 i 35 %),⁵³ a četvrta (maksimalna) porezna stopa od 45 %⁵⁴ uvedena je izmjenama iz 2002. godine. Uvođenjem četvrtog poreznog razreda povećan je raspon između najniže (15 %) i najviše (45 %) porezne stope s 20 na 30 postotnih bodova, a kao razlog povećanja broja i visine poreznih stopa navođena je potreba ravnomjernije raspodjele poreznog tereta.⁵⁵ Novim Zakonom o porezu na dohodak iz 2004. zadržana su četiri porezna razreda oporeziva istim poreznim stopama (15, 25, 35 i 45 %), uz neznatnu izmjenu izračuna visine dijela porezne osnovice oporezivog stopama od 25 i 35 %.⁵⁶

Izmjenama iz 2010. u sklopu porezne tarife utvrđene su tri stope (od 12, 25 i 40 %).⁵⁷ Takvo smanjenje broja poreznih razreda, uz sniženje minimalne (s 15 na 12 %) i maksimalne (s 45 na 40 %) porezne stope te ukidanje stope od 35 %, „ne mo[že] se pozitivno ocijeniti“.⁵⁸ Iako je naizgled smanjeno porezno opterećenje građana s najnižim dohodcima (snižanjem minimalne stope s 15 na 12 %), uzme li se u obzir da su u sklopu navedenih izmjena ukinute i određene porezne olakšice, proizlazi da nije došlo do rasterećenja poreznih obveznika najslabije gospodarske snage. Također, smanjenje maksimalne stope s 45 na 40 % pogodovalo je isključivo građanima s najvišim dohodcima jer je njihov porezni teret smanjen za 5 %, dok se ukidanje stope od 35 % nepovoljno odrazilo na porezne obveznike nešto slabije ekonomske snage jer je njihov porezni teret povećan za 5 %. Proizlazi kako su izmjene poreza na dohodak iz 2010. pogodovale isključivo poreznim obveznicima većih gospodarskih mogućnosti te je time zanemaren osnovni postulat pravednosti u oporezivanju, tj. načelo oporezivanja sukladno s ekonomskom snagom.⁵⁹

Broj poreznih razreda smanjen je novim Zakonom o porezu na dohodak 2016. te su u okviru porezne tarife utvrđene svega dvije stope. Iznos dohotka do 210.000 kn godišnje (17.500 kn mjesečno) oporezovan je primjenom porezne stope od 24 %, a iznad toga višom poreznom stopom od 36 %.⁶⁰ S obzirom na visoko utvrđen prag za ulazak u viši porezni razred, već se tada nametalo pitanje stvarne progresivnosti poreza na dohodak.⁶¹ U sklopu izmjena iz 2018. iznos dohotka oporeziv nižom

51 Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/94., čl. 4.

52 Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 106/96., čl. 1.

53 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 127/00., čl. 5., st. 1.-3.

54 Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 150/02., čl. 2.

55 Jelčić i Bejaković, *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, 220.

56 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/04., čl. 8.

57 Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 80/10., čl. 2.

58 Božidar Jelčić, „Je li nam nužna mala porezna reforma?“, *Informator* 59, br. 5970 (2011): 3.

59 Olivera Lončarić-Horvat, „Promjene u oporezivanju dohotka u Republici Hrvatskoj s motrišta porezne pravednosti“ *Pravo i porezi* br. 9-10 (2010): 4.

60 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., čl. 19., st. 1.

61 Valentino Kuzelj, „Porezna pravednost: *Conditio sine qua non* socijalne države“, *Pravnik* 52,

poreznom stopom od 24 % povećan je na 360.000 kn na godišnjoj (30.000 kn na mjesečnoj) razini, a tek se na dio dohotka iznad toga primjenjivala viša porezna stopa od 36 %.⁶² Naposljetku, visina poreznih stopa još je jednom izmijenjena 2020. godine te je niža porezna stopa snižena na 20 %, a viša na 30 %, ⁶³ bez izmjene zakonskoga praga poreznih razreda od 360.000 kn na godišnjoj (30.000 kn na mjesečnoj) razini.

Promotri li se razvoj poreza na dohodak od devedesetih godina prošloga stoljeća, proizlazi kako je sustav oporezivanja dohotka obilježen povećanjem broja poreznih razreda, sve do 2010. kada počinje njihovo smanjivanje. Posljednjim Zakonom o porezu na dohodak iz 2016. uvedene su samo dvije stope čime je, zbog visoko postavljenoga praga za prelazak dijela dohotka u viši porezni razred, *de facto* uvedena proporcionalna stopa poreza na dohodak. Upravo se nepovoljno djelovanje „u smislu obuhvata redistribucije poreznog tereta“ ističe osnovnim razlogom zašto suvremene razvijene države nisu sklone uvođenju proporcionalne stope, s obzirom na to da ona više pogoduje poreznim obveznicima s višim dohodcima, prebacujući najveći dio tereta oporezivanja na srednju klasu.⁶⁴ Stoga je u tom svjetlu potrebno sagledati tvrdnju kako, recentnim izmjenama, „[z]adržavanje progresivnog oporezivanja (...) moguće potvrđuje i takvo opredjeljenje s ciljem daljnjih nastojanja izgradnje pravednog poreznog sustava općenito“.⁶⁵ Iako je takvo opažanje s formalnoga gledišta nedvojbeno ispravno, postavlja se pitanje pridonosi li trenutni raspored i visina poreznih stopa te zakonski prag za prijelaz u viši porezni razred faktičnom ostvarenju progresivnosti pri oporezivanju dohotka. Sukladno sa *supra* iznesenim, progresivnost poreza na dohodak u sklopu aktualne porezne tarife isključivo je iluzorna, s obzirom na visinu zakonskoga praga za prelazak dijela dohotka u viši porezni razred. U tom se smislu moguće složiti „kako progresivna tarifa nije presudna kad se promatra distribucijski učinak“.⁶⁶ Naime, razina progresivnosti poreza na dohodak ovisi o brojnim elementima te se uz raspored poreznih stopa navode i „osobni i ostali odbici te umanjenja porezne obveze“.⁶⁷ Urban ističe upravo presudan utjecaj osobnog odbitka na progresivnost poreza na dohodak u RH.⁶⁸

Stoga je i danas, u situaciji smanjenja broja poreznih stopa u sklopu porezne tarife te povećanja praga za ulazak u viši porezni razred, neprijeporno da je iznos osobnog odbitka (koji je svakim zakonskim izmjenama povećavan, vidi Tablicu 1.) primarni instrument redistribucije. Iako se time ostvaruje određena razina indirektna progresije, Mijatović ispravno ukazuje da „u slučaju povišice neoporezivog iznosa

br. 103 (2018): 105.

62 Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 106/18., čl. 8.

63 Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 138/20., čl. 16.

64 Jerković, *Razvoj sustava i modeli oporezivanja dohotka*, 95.

65 Nataša Žunić-Kovačević, „Posljedice i učinci pandemije bolesti COVID-19 na fiskalni sustav i oporezivanje“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 58, br. 2 (2021): 489.

66 Hrvoje Šimović i Milan Deskar-Škrbić, „Učinak promjena poreznih stopa na porezno opterećenje rada u Hrvatskoj“, *EFZG working paper series* br. 13 (2015): 15.

67 Jelčić i Bejaković, *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, 259.

68 Vidi Ivica Urban, „Što porez na dohodak u Hrvatskoj čini progresivnim?“, *Newsletter Instituta za javne financije* br. 23 (2006): 2-3.

(...) takve mjere pogoduju svim poreznim obveznicima koji ostvaruju dohodak“, a ne samo onima slabije ekonomske snage.⁶⁹ Unatoč tome što će povećanjem osobnog odbitka dio poreznih obveznika s dna dohodovne ljestvice potencijalno u potpunosti biti oslobođen plaćanja poreza na dohodak, dok će oni s višim dohodcima plaćati relativno više,⁷⁰ ostaje činjenica da ostvarenje redistributivnog učinka isključivo putem osnovnog osobnog odbitka nije u duhu ustavne ideje pravednosti poreznog sustava. Naime, ustavna zapovijed prema kojoj je svatko dužan pridonositi podmirenju javnih troškova (čl. 51., st. 1.) implicira kako potpuno izuzimanje dijela poreznih obveznika od obveze plaćanja poreza na dohodak treba biti iznimka, a ne pravilo. Razina dohotka građana koja ne prelazi iznos osobnog odbitka (za obveznika, uvećanog prema drugim zakonskim osnovama) nespojiva je s idejom socijalne države i socijalne pravde koje pripadaju samoj srži URH.

Tablica 1. Prikaz zakonskih izmjena osobnog odbitka (za obveznika) u sustavu poreza na dohodak

Godina	Mjesečni osobni odbitak (za obveznika)	Zakonska odredba
1993.	0.60 minimalne godišnje plaće	Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 109/93., čl. 35.
1994.	700 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/94., čl. 31.
1996.	800 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 106/96., čl. 7.
1998.	1.000 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 164/98., čl. 11.
2000.	1.250 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 33/00., čl. 9.
		Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 127/00., čl. 29., st. 1.
2002.	1.500 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 150/02., čl. 13.
2004.	1.600 kn	Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/04., čl. 36., st. 1.
2008.	1.800 kn	Zakon o izmjeni Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 73/08., čl. 1.
2012.	2.200 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 22/12., čl. 8.

69 Mijatović, *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, 307.

70 Marina Kesner-Škreb, „Proporcionalni porez“, *Financijska teorija i praksa* 29, br. 2 (2005): 250.

2014.	2.600 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 143/14., čl. 13.
2016.	3.800 kn	Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., čl. 14.
2019.	4.000 kn	Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 121/19., čl. 5.

Izvor: *autori*

Isto se tako ne mogu ocijeniti opravdanim pojedina rješenja u sklopu pozitivnoga zakonskog uređenja poreza na dohodak, suspektna sa stajališta ustavnih načela oporezivanja. Prva takva mjera, uvedena radi uvećanja raspoloživog dohotka i povećanja potrošnje građana te ostvarenja demografskog cilja, tj. zaustavljanja odljeva mladih osoba iz RH,⁷¹ odnosi se na povlašteni tretman pojedinih poreznih obveznika koji stječu dohodak nesamostalnim radom. Naime, od 1. siječnja 2020., osobe zaposlene s osnove nesamostalnoga rada, do (uključivo) navršene 25. godine života, u cijelosti su oslobođene plaćanja poreza na dohodak na dio osnovice oporeziv stopom od 20 %; dok se osobama s navršenih 25 do (uključivo) 30 godina života porezna obveza na dio osnovice oporeziv stopom od 20 % umanjuje za 50 %.⁷² Uzimajući u obzir da prag za prijelaz iz nižega poreznog razreda, oporezivog stopom od 20 %, iznosi 360.000 kn na godišnjoj (30.000 kn na mjesečnoj) razini,⁷³ proizlazi kako su, tzv. demografski ciljevi na očigled suprotni socijalnim ciljevima oporezivanja, kao primarnim i jedinim *verbatim* poustavljenim načelima hrvatskoga poreznog sustava, s obzirom na to da pri propisivanju oslobođenja, odnosno umanjenja porezne obveze uopće ne vode računa o ekonomskoj snazi poreznih obveznika, već isključivo o njihovoj dobi.

Druga prijeporna mjera proizlazi iz mogućnosti zloupotrebe rada putem studentskog ugovora, pri čemu je atraktivnost i isplativost takve vrste rada rezultat krajnje liberalnog fiskalnog i poreznog tretmana temeljem povezanih (pod)zakonskih propisa o oporezivanju dohotka i socijalnim doprinosima.⁷⁴ U tom se smislu dodatno oslobođenje dohotka od studentskog rada u iznosu od 15.000 kn⁷⁵ na godišnjoj razini (povrh godišnjeg iznosa neoporezivog osobnog odbitka za obveznika od 48.000 kn) ne može ocijeniti pravednim. Osobito uzme li se u obzir da se redoviti student koji zaradi do 15.000 kn u kalendarskoj godini ne prestaje smatrati uzdržavanom osobom⁷⁶

71 Sandra Pezo, „Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak“, *Pravo i porezi* 28, br. 12 (2019): 40.

72 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., čl. 46., st. 2.

73 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., čl. 19.

74 Valentino Kuzelj, „Socijalni karakter normativnog uređenja studentskog rada u Republici Hrvatskoj“, *Ekonomika misao i praksa* 29, br. 2 (2020): 514.

75 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., čl. 9., st. 1., t. 6.; Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 10/17., čl. 6., st. 1., R. br. 2.

76 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., čl.

te roditelj (uzdržavatelj) zadržava pravo na uvećanje osobnog odbitka za uzdržavano dijete.⁷⁷ S obzirom na to da opisana oslobođenja dohodaka mladih osoba i studenata čine njihov rad atraktivnijim i isplativijim za poslodavce, takve bi se mjere mogle pokazati nesocijalnima prema drugim (starijim) zaposlenim osobama.⁷⁸ Stoga bi navedene mjere valjalo preispitati s gledišta njihove potencijalne nesuglasnosti sa socijalnim načelima koja su temelj hrvatskoga poreznog sustava.

Treća prijepona mjera je dugotrajna aberacija sustava oporezivanja dohotka i dobiti, proizišla iz mogućnosti izbora i/ili obveze prijelaza poreznih obveznika (fizičkih osoba) koje obavljaju samostalnu djelatnost iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit.⁷⁹ Pritom se ističe ne samo nedopušteno razlikovanje poreznih obveznika koji stječu dohodak iz drugih izvora u odnosu na fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, već i suprotnost načelu plaćanja poreza sukladno s gospodarskim mogućnostima, s obzirom na to da ne uzima u obzir ekonomsku snagu poreznih obveznika već isključivo izvor iz kojeg stječu dohodak. Analizirajući socijalne učinke oporezivanja poreznih obveznika (fizičkih osoba) porezom na dobit, umjesto porezom na dohodak, valja imati na umu da se time ne narušava tek odredba o pravednoj raspodjeli poreznog tereta, već se smanjuje i porezna baza potonjeg poreza, a samim time i njegov *supra* izloženi kompenzatorni učinak u odnosu na posljedice regresivnoga djelovanja neizravnih poreza.⁸⁰ Usprkos navedenom, Ustavni sud Republike Hrvatske je, ispitujući ustavnost navedenoga rješenja, propustio ukloniti ovu dugotrajnu aberaciju iz hrvatskoga poreznog sustava.⁸¹ Navedeni primjer ponajbolje opisuje u uvodu naznačen pogrešan pristup (pr)ocjeni ustavnosti poreznoga zakonodavstva sa stajališta temeljnih načela poreznog sustava (kao konkretizacije zahtjeva proizišlih iz koncepta socijalne države i načela socijalne pravde u pogledu dizajna poreznoga sustava i pojedinih poreza), pri čemu je „hrvatska ustavnosudska praksa pokazala da tumačenje socijalne države kao specifične kategorije dovodi do proizvoljnog presijecanja njezinih veza sa strukturama koje bi je trebale ostvarivati, što uključuje porezni sustav“.⁸²

17.

77 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., čl. 14.

78 Kuzelj, *Socijalni karakter normativnog uređenja studentskog rada u Republici Hrvatskoj*, 528.

79 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., čl. 36.; Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., čl. 2., st. 3.

80 Božidar Jelčić, „Zašto fizička osoba može i/ili mora, umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit?“, *Informator* 55, br. 5538 (2007): 3.

81 Ustavni sud Republike Hrvatske, Rješenje br. U-I-2012/2007 od 17. lipnja 2009. Detaljnu kritiku navedenog uređenja i zaključka Ustavnog suda pri ocjeni njegove ustavnosti vidi u Miloš i Kuzelj, *Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države*, 1112-1114.

82 Miloš i Kuzelj, *Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države*, 1102.

5. ZAKLJUČAK

Iz *supra* iznesenoga može se zaključiti kako učestale zakonske izmjene u sustavu oporezivanja dohotka ne svjedoče o predanosti zakonodavca ustavnom načelu pravednosti poreznog sustava. Postavlja se pitanje koliko je, zbog stalnih smanjenja broja i visine poreznih stopa te povećanja neoporezivog dijela dohotka, sustav poreza na dohodak uspješan u ostvarenju svojih temeljnih funkcija: socijalne (redistributivne) i fiskalne. Time se ne narušava socijalna pravednost samo na prihodovnoj strani proračuna, već se i na rashodovnoj strani smanjuju sredstva za financiranje samoupravnih funkcija koje su po svojoj naravi uvelike socijalne (te najbliže građanima i njihovim potrebama). Stoga je nužno proširiti poreznu bazu (uz dosljednu primjenu načela progresivnosti), a ne povećavati iznos neoporezivog dijela dohotka. Iako se i povećanjem osobnog odbitka ostvaruje određena razina indirektna progresije, iz teleološkog tumačenja ustavnog načela oporezivanja sukladno s gospodarskom snagom, sagledanog u svjetlu temeljnog opredjeljenja URH konceptu socijalne države i načelu socijalne pravde, moguće je izvesti zahtjev za ostvarenjem direktne progresije u oporezivanju.⁸³ Dodatno, neizmjereno je važno proširenje porezne osnovice, svođenjem iznosa osobnog odbitka u razumne razmjere u odnosu na visinu dohoda u RH, dok postizanje redistributivnog učinka poreza na dohodak treba primarno provoditi upotrebom (stvarno) progresivne porezne tarife, s više poreznih razreda. Time bi se udovoljilo i načelu univerzalnosti porezne obveze (obuhvatom većega broja dohoda koji su trenutačnim uređenjem izuzeti od obveze plaćanja poreza na dohodak, a samim time i prireza, ili je njihovo sudjelovanje u prihodima s te osnove zanemarivo), i načelu plaćanja sukladno s ekonomskom snagom (uvođenjem većega broja poreznih razreda, čime bi se *eo ipso* postigao pravedniji tretman dohoda različite visine). Naposljetku, nužno je otkloniti rješenja u sustavu poreza na dohodak koja se kose s njegovim temeljnim socijalnim načelima, poput *supra* navedenih oslobođenja dohotka od nesamostalnoga rada mladih osoba, dohotka s osnove rada putem studentskog ugovora te, naposljetku, neopravdanu mogućnost i/ili obvezu prijelaza iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit za porezne obveznike (fizičke osobe) koje obavljaju samostalnu djelatnost. Takvim rješenjima, nespojivim s ustavnim načelima oporezivanja, u poreznom sustavu RH ne bi trebalo biti mjesta.

83 Iako Ustavni sud Republike Hrvatske u odluci o, tzv. *kriznom porezu* zauzima stajalište kako, zbog nedostatka eksplicitne ustavne odredbe o progresivnosti hrvatskoga poreznog sustava, nije ovlašten (pr)ocjenjivati stvarnu progresivnost poreza, „[n]e treba posezati za pretjeranim ustavnosudskim aktivizmom [u tumačenju načela poreznog sustava sadržanih u čl. 51. URH, *op. a.*] kako bi se izveo zaključak da je zahtjev za progresivnim poreznim sustavom *implicite* sadržan u navedenim načelima“, Valentino Kuzelj, „Komplementarnost ustavnopravnih i društvenih odrednica porezne pravednosti u Republici Hrvatskoj“, u: *EMAN 2020 – Economics & Management: How to Cope with Disrupted Times, Conference Proceedings*, ur. Vuk Bevanda (Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans, 2020.), 472.

LITERATURA

Knjige i publikacije:

1. Arbutina, Hrvoje. „Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 62, br. 5-6 (2012): 1283-1322.
2. Barić, Sanja. „Ustav, ali najljepši: premise kvalitete funkcioniranja ustavnog poretka i potrebe tekstualnih izmjena Ustava Republike Hrvatske“. U: *Ustavne promjene i političke nagodbe : Republika Hrvatska između ustavne demokracije i populizma*, ur. Arsen Bačić, 179-201. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2021.
3. Bejaković, Predrag. „Obilježja i promjene oporezivanja dohotka i dobiti u novom tisućljeću“. *Porezni vjesnik* 25, br. 7-8 (2016): 114-138.
4. Cindori, Sonja i Lana Pogačić. „Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost“. *Ekonomski misao i praksa* 19, br. 2 (2010): 227-249.
5. Ercsey, Zsombor, Emina Konjić, Renata Perić i Csaba Szilovics. „Sustav financiranja i proračun jedinica lokalne i regionalne samouprave“. U: *Pravni aspekti prekogranične suradnje i EU integracija: Mađarska – Hrvatska*, ur. Mirela Župan, 147-176. Pečuh – Osijek: Pravni fakultet Sveučilišta u Pečuhu, Pravni fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, 2011.
6. European Commission. *Taxation Trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2020 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020.
7. Gadžo, Stjepan. „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 70, br. 2-3 (2020): 373-406.
8. Jelčić, Barbara. „Neki principi oporezivanja jučer i danas“. *Pravo i porezi* 12, br. 6 (2003): 5-13.
9. Jelčić, Božidar. „Je li nam nužna mala porezna reforma?“. *Informator* 59, br. 5970 (2011): 1-3.
10. Jelčić, Božidar. „Nužne su promjene i u oporezivanju“. *Informator* 57, br. 5753 (2009): 1-3.
11. Jelčić, Božidar. „Zašto fizička osoba može i/ili mora, umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit?“. *Informator* 55, br. 5538 (2007): 1-3.
12. Jelčić, Božidar i Predrag Bejaković. *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2012.
13. Jelčić, Božidar, Olivera Lončarić-Horvat, Jure Šimović, Hrvoje Arbutina, i Nikola Mijatović. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine, 2008.
14. Jerković, Emina. „Advantages and Disadvantages of Models of Personal Income Taxation Concerning Employment Income and Independent Personal Services Income“. U: *Economic and Social Development, 24th International Scientific Conference on Economic and Social Development – „Managerial Issues in Modern Business“*, *Book of Proceedings*, ur. Mirosław Przygoda, Marijan Cingula i Li Yongqiang, 76-85. Warsaw: Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, Faculty of Management University of Warsaw, University North, 2017.
15. Jerković, Emina. „Decentralisation of Financing of Self-Government Units in the Republic of Croatia“. U: *9th International Scientific Forum : ISF 2017*, 105-118. Kocani: European Scientific Institute, 2017.
16. Jerković, Emina. „Fiscal Federalism in Function of Economic Development“. U: *6th International Scientific Symposium : Economy of Eastern Croatia – Vision and Growth*, ur. Anka Mašek Tonković, 496-505. Osijek: Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku, 2017.

17. Jerković, Emina. „Importance of Tax Revenue Concerning Budgets of Local and Regional Self-Government Units“. U: *Interdisciplinary Management Research XI*, ur. Urban Bacher *et al.*, 683-693. Opatija: Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics, Hochschule Pforzheim University, 2015.
18. Jerković, Emina. *Razvoj sustava i modeli oporezivanja dohotka*, doktorska disertacija. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 2014.
19. Jerković, Emina. „The Challenges and Effectiveness of Value Added Tax Rates as a Distributional Tool“. U: *EU Law in context – adjustment to membership and challenges of the enlargement*, ur. Dunja Duić i Tunjica Petrašević, 672-686. Osijek: Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Law, 2018.
20. Jerković, Emina. „Važnost ciljeva i socijalno-političkih načela oporezivanja u funkciji ostvarenja pravednosti prilikom oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada i samostalne djelatnosti“. U: *Third International Scientific Conference: ERAZ 2017 – Knowledge Based Sustainable Economic Development, Conference Proceedings*, 217-229. Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans, 2017.
21. Jurlina Alibegović, Dubravka. „Financiranje lokalne samouprave“. U: *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj*, ur. Katarina Ott, Anto Bajo i Mihaela Pitarević, 92-106. Zagreb: Institut za javne financije, 2002.
22. Kesner-Škreb, Marina. „Porez na dohodak“. *Financijska teorija i praksa* 28, br. 1 (2004): 141-143.
23. Kesner-Škreb, Marina. „Proporcionalni porez“. *Financijska teorija i praksa* 29, br. 2 (2005): 249-251.
24. Kuzelj, Valentino. „Komplementarnost ustavnopravnih i društvenih odrednica porezne pravednosti u Republici Hrvatskoj“. U: *EMAN 2020 – Economics & Management: How to Cope with Disrupted Times, Conference Proceedings*, ur. Vuk Bevanda, 469-475. Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans, 2020.
25. Kuzelj, Valentino. „Porezna pravednost: Conditio sine qua non socijalne države“. *Pravnik* 52, br. 103 (2018): 99-108.
26. Kuzelj, Valentino. „Socijalni karakter normativnog uređenja studentskog rada u Republici Hrvatskoj“. *Ekonomika misao i praksa* 29, br. 2 (2020): 513-538.
27. Kuzelj, Valentino i Domeniko Kvartuč. „Pluralizam ustavnih vrednota: konstituiranje socijalnog tržišnog gospodarstva u Republici Hrvatskoj“. U: *EMAN 2021 – Economics & Management: How to Cope with Disrupted Times, Conference Proceedings*, ur. Vuk Bevanda i Rui Dias, 499-505. Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans, 2021.
28. Kuzelj, Valentino, Sonja Cindori i Ana Horvat Vuković. „Apoteoza socijalne države: imperativni zahtjev ostvarenja socijalne pravde u Republici Hrvatskoj“. *Pravni vjesnik* 37, br. 3-4 (2021): 57-80.
29. Lončarić-Horvat, Olivera. „Promjene u oporezivanju dohotka u Republici Hrvatskoj s motrišta porezne pravednosti“. *Pravo i porezi*, br. 9-10 (2010): 3-4.
30. Lončarić-Horvat, Olivera. „Socijalna država i posredni porezi“. *Revija za socijalnu politiku* 2, br. 2 (1995): 115-121.
31. Mijatović, Nikola. „Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka“. *Revija za socijalnu politiku* 14, br. 3-4 (2007): 289-311.
32. Miloš, Matija i Valentino Kuzelj. „Ostvarenje i zaštita ustavnog ideala porezne pravednosti u svjetlu zahtjeva socijalne države“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 58, br. 4 (2021): 1101-1120.
33. OECD. *Fundamental Reform of Personal Income Tax*. Paris: OECD, 2006.

34. Pavić, Domagoj i Domagoj Karačić. „Newly Created Consequences Caused by the Change of Income Tax“. U: *Interdisciplinary Management Research XI*, ur. Urban Bacher *et al.*, 524-533. Opatija: Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics, Hochschule Pforzheim Univeristy, 2015.
35. Perić, Renata i Emina Jerković. „Significance of Shared Taxes in the Tax System of the Republic of Croatia“ U: *Economic and Social Development, 26th International Scientific Conference on Economic and Social Development – „Building Resilient Society“*, *Book of Proceedings*, ur. Vojko Potocan, Pavle Kalinic i Ante Vuletic, 318-325. Zagreb: Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, Faculty of Management University of Warsaw, University North, 2017.
36. Perić, Renata i Emina Konjić. „Primjena načela pravednosti u sustavima oporezivanja dohotka“. U: *Spomenica Prof. dr. sc. Juri Šimoviću*, ur. Hrvoje Arbutina i Tereza Rogić Lugarić, 35-43. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Studijski centar za javnu upravu i javne financije, 2017.
37. Pezo, Sandra. „Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak“. *Pravo i porezi* 28, br. 12 (2019): 39-42.
38. Pistone, Pasquale (ur.). *Tax Procedures*, Amsterdam: IBFD, 2020.
39. Rogić Lugarić, Tereza. „Financiranje jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave“. U: *Decentralizacija*, ur. Josip Kregar, 63-83. Zagreb: Centar za demokraciju i pravo Miko Tripalo, 2011.
40. Rogić Lugarić, Tereza. „Financijske (ne)mogućnosti hrvatskih lokalnih i područnih jedinica za preuzimanje razvojne uloge“. U: *Suradnja i razvoj u lokalnoj i regionalnoj samoupravi*, ur. Ivan Koprić, Mihovil Škarica i Boris Milošević, 161-209. Zagreb: Institut za javnu upravu, 2015.
41. Šimović, Hrvoje i Milan Deskar-Škrbić. „Učinak promjena poreznih stopa na porezno opterećenje rada u Hrvatskoj“. *EFZG working paper series*, br. 13 (2015): 1-17.
42. Šimović, Jure. „Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost“. *Revija za socijalnu politiku* 5, br. 2-3 (1998): 99-109.
43. Šinković, Zoran. „Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 56, br. 1 (2019): 223-250.
44. Urban, Ivica. „Što porez na dohodak u Hrvatskoj čini progresivnim?“. *Newsletter Instituta za javne financije*, br. 23 (2006): 1-3.
45. Žunić-Kovačević, Nataša. „Posljedice i učinci pandemije bolesti COVID-19 na fiskalni sustav i oporezivanje“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 58, br. 2 (2021): 483-499.

Pravni izvori

1. Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 10/17.
2. Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine br. 56/90, 135/97, 8/98 – pročišćeni tekst, 113/00, 124/00 – pročišćeni tekst, 28/01, 41/01 – pročišćeni tekst, 55/01 – ispravak, 76/10, 85/10 – pročišćeni tekst, 5/14 – Odluka Ustavnog suda br. SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.
3. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Narodne novine, br. 127/17., 138/20.
4. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 106/96., 106/18., 121/19., 138/20., 143/14., 150/02., 164/98., 22/12., 33/00., 80/10., 95/94.
5. Zakon o izmjeni Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 73/08.
6. Zakon o lokalnim porezima, Narodne novine, br. 115/16., 101/17.
7. Zakon o neposrednim porezima, Narodne novine, br. 19/90.
8. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20.

9. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20.
10. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 109/93., 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., 115/16., 127/00., 177/04.
11. Zakon o stopama neposrednih poreza i pripadnosti poreza, taksa i drugih prihoda društveno-političkim zajednicama u 1991. godini, Narodne novine, br. 58/90.

Sudska praksa:

1. Ustavni sud Republike Hrvatske, Rješenje br. U-I-2012/2007 od 17. lipnja 2009.
2. Ustavni sud Republike Hrvatske, Upozorenje br. U-VIIR-5292/2013 od 28. listopada 2013.
3. Ustavni sud Republike Hrvatske, Priopćenje br. SuS-1/2013 od 14. studenoga 2013.

Valentino Kuzelj*
Emina Jerković**
Renata Perić***

Summary

**LEGISLATOR'S COMMITMENT TO THE FUNDAMENTAL
(SOCIAL) TAX PRINCIPLES IN THE CONTEXT OF THE
DESIGN OF INCOME TAX SYSTEM IN THE REPUBLIC OF
CROATIA**

Because of its basic structural feature of adaptability to the taxpayer's economic capacity, personal income tax is one of the basic instruments for achieving tax equity. The progressiveness of the personal income tax system does not exclusively affect the realization of the redistributive principle; it is also considered as a suitable instrument for mitigating or annulling the negative consequences of the regressive effect of indirect taxes, primarily value added tax. In addition, the funds collected from personal income tax, as a shared tax, represent the most generous source of funding for local and regional self-government units and public services which they provide to their residents. Having this in mind, if the development of the Croatian personal income tax system is observed, especially in the last ten years, the question arises whether it succeeds in achieving its basic functions: fiscal and social.

Keywords: *personal income tax; compensatory progression; absolute progression; redistributive principle; local and regional self-government units.*

-
- * Valentino Kuzelj, Student, University of Zagreb, Faculty of Law; valentino.kuzelj01@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3028-8562>.
 - * Emina Jerković, Ph.D., Assistant Professor, Faculty of Law, J. J. Strossmayer University of Osijek; emina.jerkovic@pravos.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2721-1898>.
 - * Renata Perić, Ph.D., Full Professor, Faculty of Law, J. J. Strossmayer University of Osijek; rperic@pravos.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1396-1818>.