



Institut za
javne financije

Istraživački projekt

**POLOŽAJ KULTURNIH DJELATNOSTI
I DJELATNIKA U KULTURI
U POREZNOM SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE**

revidirana verzija – veljača 2018.

Zagreb, prosinac 2017.

© Institut za javne financije, Zagreb, 2017.

Naručitelji projekta: Ministarstvo kulture Republike Hrvatske

Izvršitelj projekta: INSTITUT ZA JAVNE FINACIJE
Smičiklasova 21, Zagreb
tel. 01/4886-444
fax 01/4819-365
e-mail: ured@ijf.hr
<http://www.ijf.hr>

Voditeljica projekta: Danijela Kuliš, univ. spec. oec., Institut za javne financije

Istraživači i suradnici: Danijela Kuliš, univ. spec. oec., Institut za javne financije
dr. sc. Maja Grdinić, Ekonomski fakultet Rijeka
mr.sc. Zrinka Perić, Ministarstvo financija, Porezna uprava Dubrovnik
prof. dr. Hrvoje Šimović, Ekonomski fakultet, Zagreb

PREDGOVOR

Istraživanje Instituta za javne financije „**Položaj kulturnih djelatnosti i djelatnika u kulturi u poreznom sustavu Republike Hrvatske**“ izrađeno je za potrebe Ministarstva kulture Republike Hrvatske na temelju ugovora potpisanog 8. rujna 2017, a predano 1. prosinca 2017.

U istraživanju su sudjelovali Danijela Kuliš, univ. spec. oec. iz Instituta za javne financije kao autorica i voditeljica istraživanja, prof. dr. Hrvoje Šimović s Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, dr. sc. Maja Grdinić, docentica na Ekonomskom fakultetu u Rijeci i mr. sc. Zrinka Perić iz Porezne uprave Ministarstva financija, Područnog ureda Dubrovnik. Oblikovanje i uređenje završnog teksta napravila je dr. sc. Martina Fabris iz Instituta za javne financije.

Zahvaljujem Ministarstvu kulture na čelu s ministricom dr. sc. Ninom Obuljen Koržinek na povjerenju iskazanom Institutu za javne financije, a posebice svim autorima i suradnicima koji su odgovornim i stručnim pristupom te konstruktivnom suradnjom doprinijeli da, u okolnostima kratkog roka i uz određena ograničenja, napravimo sveobuhvatan i nadam se koristan rad.

U siječnju 2018. prema prijedlozima Ministarstva kulture napravljene su manje dopune te su dodana i određena pojašnjenja kako bi sadržaj bio jasniji i razumljiviji umjetničkoj i kulturnoj zajednici.

Danijela Kuliš
voditeljica istraživanja



SADRŽAJ

POPIS KRATICA	III
SAŽETAK I ZAKLJUČCI	V
1. UVOD	1
2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST	3
2.1. Osnovne značajke poreza na dodanu vrijednost	3
2.1.1. Osnovne karakteristike	3
2.1.2. Predmet oporezivanja i porezna osnovica.....	4
2.1.3. Porezni obveznik	5
2.1.4. Porezne stope.....	6
2.1.5. Oslobođenja (izuzeća)	7
2.1.6. Mjesto oporezivanja	7
2.1.7. Razdoblje oporezivanja i obračun poreza.....	7
2.2. Porez na dodanu vrijednost u kulturi.....	8
2.2.1. Porezna oslobođenja za isporuke u kulturi.....	8
2.2.2. Snižene stope PDV-a u kulturi i s kulturom povezanim djelatnostima.....	13
2.2.3. Posebni postupci oporezivanja vezani za kulturu i povezane djelatnosti.....	15
2.3. Porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji	17
2.3.1. Snižene stope PDV-a u kulturi i s kulturom povezanim djelatnostima.....	18
2.3.2. Posebni postupci oporezivanja za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske predmete i antikvitete.....	32
2.4. Ocjena položaja kulture u sustavu PDV-a	33
3. POREZ NA DOHODAK I DOPRINOSI	35
3.1. Oporezivanje primitaka (dohodaka) fizičkih osoba u kulturi i njihov socijalni status	35
3.2. Opće odredbe o porezu na dohodak	35
3.2.1. Porezni obveznik	35
3.2.2. Izvori dohotka	36
3.2.3. Porezno razdoblje.....	36
3.2.4. Primici koji se ne smatraju dohotkom i primici na koje se ne plaća porez na dohodak.....	36
3.2.5. Dohodak	38
3.2.6. Porezne stope i porezni razredi	39
3.2.7. Osobni odbici.....	39
3.3. Oporezivanje autorskih honorara i naknada za umjetničko djelo kao drugi dohodak.....	39
3.3.1. Obračunavanje i plaćanje doprinosa na drugi dohodak	42
3.4. Oporezivanje autorskih prava porezom na dohodak od imovine i imovinskih prava	45
3.5. Oporezivanje samostalne umjetničke djelatnosti	46
3.5.1. Obračunavanje i plaćanje doprinosa po osnovi obavljanja profesionalne djelatnosti.....	47
3.5.2. Doprinosi po osnovi druge djelatnosti	49
3.5.3. Predujam poreza na dohodak od samostalne djelatnosti.....	50
3.5.4. Godišnja porezna prijava	50
3.5.5. Promjena načina oporezivanja fizičkih osoba	50
3.6. Porez na dohodak i doprinosi u Europskoj uniji	56

4. POREZ NA DOBIT	93
4.1. Porezni obveznik.....	93
4.2. Porezna osnovica	94
4.3. Olakšice i oslobođenja	95
4.4. Porezna prijava i plaćanje poreza na dobit.....	95
4.5. Porez po odbitku	96
4.6. Paušalno oporezivanje.....	97
4.7. Ocjena položaja kulture u sustavu oporezivanja dohotka i dobiti	98
4.8. Obveza fiskalizacije	99
5. DONACIJE I SPONZORSTVA KAO POREZNI POTICAJI U SUSTAVU KULTURE	101
5.1. Donacije i sponzorstva u sustavu poreza na dodanu vrijednost u RH.....	101
5.2. Donacije i sponzorstva u sustavu poreza na dobit i dohodak u RH	102
5.3. Donacije i sponzorstva u kulturi u zemljama Europske unije	103
6. LITERATURA	109

POPIS KRATICA

ECJ	Europski Sud pravde
EEA	Europski gospodarski prostor
EK	Europska komisija
EU	Europska unija
JLPRS	jedinice lokalne, područne (regionalne) samouprave
MF	Ministarstvo financija
MIO	mirovinsko osiguranje
PU	Porezna uprava
PDV	porez na dodanu vrijednost
RPO	registar poreznih obveznika
VAT	Value Added Tax
ZO	zdravstveno osiguranje

SAŽETAK I ZAKLJUČCI

Oporezivanje pravnih i fizičkih osoba u sustavu kulture trebalo bi biti jednako oporezivanju svih ostalih osoba jednakog pravnog statusa, bez obzira u kojem sustavu djeluju. Međutim, i u hrvatskim, kao i u poreznim zakonima drugih zemalja, postoje određene odredbe, odnosno porezne olakšice i posebni postupci oporezivanja koji su isključivo vezani uz obavljanje kulturnih djelatnosti.

Porezni status pravnih i fizičkih osoba u sustavu kulture u Republici Hrvatskoj (RH) određen je općim i posebnim poreznim zakonima te brojnim podzakonskim aktima koji detaljnije propisuju postupke i način oporezivanja. Primjena poreznih propisa također je vezana uz posebne zakone iz područja kulture i kulturno-umjetničkog djelovanja (npr. Zakon o muzejima, Zakon o kazalištima, Zakon o udrugama, Zakon o ustanovama, zakladama i dr.).

Zakon o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, primjerice, uređuje prava samostalnih umjetnika, osnivanje i djelovanje umjetničkih organizacija te mjere za poticanje kulturnog i umjetničkog stvaralaštva. U smislu toga Zakona, samostalni umjetnici su oni koji su izvan radnog odnosa, a kojima je umjetničko stvaralaštvo i djelovanje jedino i glavno zanimanje. Zakon također propisuje da se prema područjima umjetničkog stvaralaštva i djelovanja umjetnici, zbog ostvarivanja zajedničkih interesa, mogu udruživati u umjetničke strukovne udruge sukladno propisima o udrugama. Umjetnici su, u načelu, autori pa su njihova prava regulirana i Zakonom o autorskim i srodnim pravima.

Uz analizu poreznog položaja umjetnika i umjetničkih djelatnosti u RH prikazuju se i porezna rješenja u zemljama Europske unije (EU). Usporedbom se nastoji ukazati je li porezni položaj umjetnika i umjetničkih djelatnosti podjednak ili drugačiji od onoga u zemljama EU-a. Europsko porezno zakonodavstvo daje osnovni okvir, a članice unutar toga okvira ugrađuju u nacionalno zakonodavstvo oblike i metode oporezivanja prema vlastitim potrebama, nacionalnim vrijednostima (npr. u kulturi) te fiskalnim prioritetima. Iako se harmonizacijom neizravnih poreza (PDV-a i trošarina) kao najizdašnijih, a samim time i najvažnijih poreza, daleko više postiglo nego u harmonizaciji izravnih poreza (porez na dohodak i porez na dobit), još uvijek su prisutne značajne razlike među zemljama.

Porez na dodanu vrijednost

Analiza položaja kulture i djelatnika u kulturi u sustavu PDV-a obuhvatila je specifičnosti poput poreznog oslobođenja (izuzeća), primjene sniženih stopa za pojedine isporuke usluga i dobara povezanih s kulturom, posebnih postupaka oporezivanja vezanih za kulturu i oporezivanje isporuka umjetnika te umjetnina.

PDV je, pristupanjem Hrvatske EU, usklađen s europskim zakonodavstvom pa su u hrvatske propise ugrađene odredbe direktiva EU-a o sniženim stopama, oslobođenjima i posebnim postupcima koje se odnose na oporezivanje u djelatnostima kulture i kulturnih djelatnika.

Zakon o PDV-u propisuje čitav niz **oslobođenja**, odnosno izuzeća iz sustava PDV-a. Ustanove koje obavljaju kulturne djelatnosti, pravne osobe s javnim ovlastima ili umjetničke organizacije ostvaruju oslobođenja uz uvjet da djelatnost obavljaju u skladu s posebnim propisima. Osim oslobođenja usluga u kulturi, predviđena su i oslobođenja s njima usko povezanih isporuka dobara.

Iako Direktiva EU-a pruža mogućnost oslobođenja za određene usluge u kulturi, ona ne propisuje usluge i tijela koja ih mogu koristiti, već kriterije, izbor i odluke o primjeni prepušta nacionalnim zakonodavstvima.

U hrvatski Zakon o PDV-u ugrađena je mogućnost **primjene sniženih stopa (na knjige, znanstvene časopise, novine)** unutar visine propisane u Direktivi.

Direktiva EU-a nudi i široki raspon primjene **snižene stope na ulaznice za razne priredbe i događanja** koje se u RH primjenjuju samo na **kino ulaznice i ulaznice za koncerte**. Pritom u RH kino ulaznice koje se oporezuju sniženom stopom od 5% mogu prodavati isključivo kinematografi, a druge osobe ili institucije koje javno prikazuju filmove na ulaznice obračunavaju PDV po općoj stopi od 25%. Ako se radi o instituciji ili pravnoj osobi u kulturi koja je oslobođena PDV-a, tada se PDV na ulaznice uopće ne obračunava. To znači da se kino ulaznice u RH oporezuju na tri različita načina (izuzeće, snižena stopa, opća stopa), ovisno o tome tko pruža navedenu uslugu. Protokolom o pristupanju Hrvatske Marakeškom ugovoru o osnivanju Svjetske trgovinske organizacije koji je stupio na snagu 2000-te predviđeno je da bi se PDV na kino ulaznice trebao oporezivati 0-tom stopom.

Na ulaznice za koncerte se pak primjenjuje snižena stopa od 13%, koja je ipak viša od kino ulaznica, a ako koncert organizira ustanova koja je oslobođena PDV-a, tada se na ulaznice uopće ne obračunava PDV. To znači da su organizatori koncerata koji nisu kulturne institucije na koje se primjenjuje oslobođenje, s jedne strane diskriminirani u odnosu na kulturne institucije i na kinematografe, a s druge strane uz stopu od 13% u povlaštenom su položaju u odnosu na promete dobara i usluga na koje se primjenjuje stopa od 25%.

Primjena snižene stope na **isporuke samostalnih umjetnika** (pisaca, skladatelja i reproduktivnih umjetnika, te na njihove prihode od autorskih prava) omogućena je Direktivom pod određenim uvjetima. Gotovo polovica zemalja EU-a primjenjuje sniženu stopu ili oslobođenje za isporuke umjetnika. Sve zemlje imaju posebni tretman za isporuke umjetnika koji se povezuje uz prag za ulazak u sustav PDV-a ili uz prag za primjenu posebnog postupka oporezivanja za „male poduzetnike“.

U RH se na isporuke samostalnih umjetnika koji su u prethodnoj kalendarskoj godini obavili isporuke u vrijednosti većoj od 230.000 kn (prag za ulazak u sustav PDV-a) primjenjuje opća stopa od 25%. Samostalni umjetnici načelno nemaju stalne niti podjednake godišnje prihode, a primjena opće stope znatno opterećuje i povećava cijenu njihovih umjetničkih djela. Istodobno su u nepovoljnijem položaju od umjetnika koji ne obračunavaju PDV na svoje isporuke (npr. članovi umjetničkih organizacija koji su oslobođeni PDV-a). S obzirom da je u RH tržište umjetnina nerazvijeno, direktna prodaja kupcima ograničena te je samo 358 umjetnika u kategoriji registriranih obveznika PDV-a (biti će još manji kada se prag za ulazak u sustav od 2018. povećao na 300.000 kn), upitno je koliko je ova porezna mjera u fiskalnom smislu učinkovita. Primjena snižene stope (npr. 13%) bila bi povoljnija i za kupce i za umjetnike, a neznatno bi utjecala na porezne prihode.

Direktiva omogućuje primjenu **snižene stope i na uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta**, u skladu s njihovom propisanom definicijom. Zakon o PDV-u ne predviđa mogućnost njihove primjene, no uvoz umjetnina i kolekcionarskih predmeta oslobođen je PDV-a ukoliko su uvoznici muzeji i druge ustanove u kulturi te ukoliko navedene umjetnine nisu namijenjene za prodaju.

Porez na dohodak

Oporezivanje dohodaka umjetnika jednako je oporezivanju istovrsnih dohodaka koje ostvaruju ostali porezni obveznici (zaposleni, umirovljenici, samostalni djelatnici, obrtnici i sl.). Međutim, u porezne zakone uključene su određene **specifičnosti za umjetnike i umjetničke organizacije iz posebnih zakona**. Primjerice, na naknade po osnovi drugog dohotka priznaje se 30% paušalnih izdataka prema Zakonu o autorskim pravima i srodnim pravima i dodatnih 25% (ukupno 55%) za umjetničko autorsko djelo prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva. Zatim, ako umjetnici utvrđuju dohodak na temelju poslovnih knjiga umanjuje im se iznos primitka za umjetničko djelo za 25% na temelju potvrde ovlaštene umjetničke organizacije. Istim poreznim obveznicima primitci od pravnih i fizičkih osoba na ime darovanja do 20.000 kn neoporezivi su, dok ostalim obveznicima u poreznim propisima to nije

omogućeno. Određene nagrade i naknade umjetnicima, koje se osim u području kulture dodjeljuju i u području znanosti, sporta, obrazovanja, također su neoporezive.

U državama članicama EU oporezivanje umjetnika porezom na dohodak (i doprinosima za socijalno osiguranje) ovisi o zakonodavstvu svake države. S obzirom da na razini EU ne postoji obveza harmonizacije poreza na dohodak i doprinosa za socijalno osiguranje, među zemljama EU postoje značajne razlike u načinu oporezivanja. Dohodak umjetnika uglavnom se oporezuje kao dohodak od samostalne i/ili profesionalne djelatnosti te je porezni tretman jednak kao i za ostale porezne obveznike koji obavljaju samostalnu djelatnost.

Neke države imaju poseban porezni tretman autorskih naknada (snižena stopa poreza na dohodak), oporezuju dohodak umjetnika po nižim stopama poreza po odbitku, izuzimaju dio oporezivog dohotka u postotku dohotka ili u fiksnom iznosu, odobravaju dodatni osobni odbitak za ostvareni dohodak umjetnika, izuzimaju dohodak od oporezivanja lokalnim porezom ili ne oporezuju dohodak od primljenih uplata od zaklada ili javnih fondova. Neke države poput Cipra, Estonije, Njemačke, Litve i Nizozemske – uopće nemaju poseban tretman oporezivanja dohodaka umjetnika.

Uprosječivanje ostvarenog dohotka

Zbog specifičnosti umjetničke djelatnosti, primanja ili dohoci umjetnika nisu jednaki ili stalni u svakoj kalendarskoj godini, odnosno u uobičajenom poreznom razdoblju za obračun godišnje porezne obveze. U godini u kojoj je ostvaren veći dohodak porez će se zbog progresivnosti pri oporezivanju dohotka obračunati po višoj stopi.

Zbog toga je u nekim zemljama umjetnicima, ali i nekim drugim profesijama (npr. poljoprivrednicima, ribarima) omogućen postupak uprosječivanja dohotka (*engl. income averaging*) odnosno raspodjeljivanje dohotka u nekoliko godina. U EU takav je postupak omogućen u Austriji, Bugarskoj, Danskoj, Estoniji, Finskoj, Francuskoj, Njemačkoj, Grčkoj, Luksemburgu, Nizozemskoj, Slovačkoj i u Ujedinjenom Kraljevstvu. Razdoblja razdjeljivanja ostvarenog dohotka kreću se od 2 do 5 godina, a postupci i uvjeti za primjenu ovog postupka također se razlikuju među zemljama.

Doprinosi

Zakonom o doprinosima od 1. siječnja 2017. propisana je obveza obračunavanja i plaćanja obveznih doprinosa na autorske honorare i naknade za umjetničko djelo te su isplatelji obvezni na osnovicu obračunavati i plaćati doprinos za:

- mirovinsko osiguranje (MIO) temeljem generacijske solidarnosti 10% (ako je obveznik osiguranik samo I. stupa), odnosno 7,5% (ako je osiguranik i II. stupa),
- MIO na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup) 2,5% te
- obvezno zdravstveno osiguranje (ZO) 7,5%.

Ukupno opterećenje doprinosima za sve porezne obveznike (iz plaće i na plaću) u RH iznosi 37,20% (MIO 20%, ZO 15%, zaštita zdravlja na radu 0,5% i zapošljavanje 1,7%). Ovi doprinosi su u 2017. umanjeni 50% za autorske honorare i naknade za umjetnička djela kako se ove kategorije naknada, odnosno poreznih obveznika, ne bi značajnije opteretili doprinosima. Negativni efekti nastojali su se ublažiti i smanjenjem poreznih stopa na dohodak te umjetnici nisu uvođenjem doprinosa značajnije opterećeni u 2017. u odnosu na 2016. (vidjeti tablice 3.1., 3.2. i 3.3.).

Sukladno Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2017. godinu (dalje u tekstu Naredba), mjesečna osnovica za obračun doprinosa za 2017. za novinare i filmske radnike iznosi 5.030,35 kn, a mjesečna osnovica za obračun doprinosa za osiguranika po osnovi obavljanja djelatnosti umjetnika je 7.739,00 kn. Iako se u oba slučaja radi o obavljanju samostalne djelatnosti postavlja se pitanje zašto su različite osnovice?

I unutar obavljanja samostalne umjetničke djelatnosti osnovice za obračun doprinosa se razlikuju. Osnovica za doprinose samostalnih umjetnika kojima se doprinosi plaćaju iz državnog proračuna iznosi 6.191,20 kn, a osnovica za doprinose koju utvrđuju samostalni umjetnici za svoje osobno osiguranje iznosi 8.512,90 kn.

Prema Pravilniku o postupku i uvjetima za priznavanje prava samostalnih umjetnika na uplatu doprinosa za MIO te ZO iz sredstava proračuna RH, 1.350 samostalnih umjetnika ostvaruje ovo pravo.

U svim državama EU (osim Belgije u kojoj bruto-dohodak do 5.000 eura ne podliježe doprinosima za socijalno osiguranje) postoji obveza plaćanja doprinosa na dohodak od samostalne i/ili profesionalne djelatnosti koja se značajno razlikuje od zemlje do zemlje. U nekim su državama stope izrazito visoke, primjerice u Češkoj 45%, Slovačkoj 47,15% i Litvi 37,7% ili 39,7%. S druge strane, neke države poput Njemačke, Irske, Finske i Danske imaju vrlo niske stope doprinosa za socijalno osiguranje.

Ukupno opterećenje doprinosima na autorske honorare i naknade za umjetničko djelo u RH iznosi 20% ili 17,5% (ovisno o obliku mirovinskog osiguranja). Ako se za zemlje EU-a ne uzimaju u obzir različiti načini obračuna i osnovice, Hrvatska se prema visini stopa nalazi među 12 zemalja EU-a sa stopom do 20%. Većina zemalja EU-a primjenjuje više stope – osam njih do 30%, a sedam iznad 30%, pa sve do 47%.

Porez na dobit

Neprofitne pravne osobe u RH, pa i one iz kulture, koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost ne smatraju se obveznicima poreza na dobit niti su obveznici fiskalizacije, što je značajna pogodnost u odnosu na obveznike poreza na dobit. Porezna pogodnost dana neprofitnim pravnim osobama, koje obavljaju određenu oporezivu gospodarsku djelatnost u manjem segmentu, omogućuje da plaćaju porez u paušalnom iznosu.

U zemljama EU-a kao i u RH obveznici poreza na dobit su fizičke i pravne osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost. Dakle, osobe iz sustava kulture osnovane s ciljem ostvarivanja dobiti obveznici su poreza na dobit. Ako su osnovane kao neprofitna pravna osoba, ali uz tu djelatnost obavljaju i neku gospodarsku djelatnost, obveznici su poreza na dobit samo za taj dio.

Donacije za kulturne svrhe

Zakon o PDV-u ne propisuje oslobođenje za donacije, osim za darove male vrijednosti (do 160 kn) i za darovanje hrane pod propisanim uvjetima. Na darovanje novca ne obračunava se PDV.

Pri oporezivanju dohotka i dobiti u RH porezno je dopustivo darovanje u naravi i novcu u tuzemstvu, samo za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe do 2% prihoda darovatelja, a iznimno i veće od 2%.

Prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, samostalni umjetnici koji utvrđuju dohodak na temelju poslovnih knjiga mogu neoporezivo primiti donaciju do 20.000 kn godišnje.

Većina zemalja EU-a primjenjuje porezne poticaje za donacije sektoru kulture koji su omogućeni donatorima, ali pod određenim uvjetima. Porezni poticaji mogu biti u obliku izuzeća od porezne osnovice ili poreznog odbitka (umanjenja porezne obveze za donirana sredstva). Da bi se donacija smatrala poreznom olakšicom, propisuju se i osobe koje mogu primiti donaciju i pod kojim uvjetima te se određuju iznosi (u postotku od ostvarenih prihoda donatora ili u apsolutnom iznosu). Kao što darovatelj koristi određene porezne pogodnosti, i primatelji donacija obveznici poreza na dohodak mogu koristiti određene pogodnosti u obliku odbitka od porezne osnovice ili kao porezno izuzeće.

U nekim zemljama postoje **posebni programi poticanja donacija** npr. za proizvodnju filmova (Irska, Italija, Mađarska, Litva, Španjolska). Ovisno o prioritetima i ciljevima kulturne politike, Ministarstvo kulture RH može donijeti posebne programe i akcije kako bi se iskoristila mogućnost darovanja i iznad 2% prihoda.

U nekim zemljama EU (Francuska, Litva, Njemačka, Portugal, Rumunjska) također je donatorima u slučajevima većih iznosa donacija omogućeno korištenje olakšice u nekoliko sljedećih godina.

Plaćanje troškova za zdravstvene potrebe fizičkim osobama porezno su priznata darovanja, ali pod određenim uvjetima. Otvaranjem jednake mogućnosti i za donacije fizičkim osobama u kulturi, npr. za određene umjetničke programe, poticao bi se sustav darovanja i ostvarivanje određenih programa umjetnika.

Može se **zaključiti** kako se u hrvatskom poreznom sustavu kao i u poreznim sustavima ostalih europskih država za umjetnike i umjetničke djelatnosti primjenjuju određene porezne olakšice i postupci oporezivanja sukladno značenju kulture i poticanju kulturnoga i umjetničkog stvaralaštva. Kultura i kulturne djelatnosti od posebnog su interesa u svim zemljama te se na ovaj način potiče i pomaže njihovo djelovanje.

Primjena oslobođenja i sniženih stopa PDV-a podjednaka je rješenjima u zemljama EU-a. Snižene stope na određene isporuke kreću se unutar prosječnih stopa u zemljama EU osim na isporuke samostalnih umjetnika. U RH se primjenjuje opća stopa dok gotovo polovica zemalja EU primjenjuje sniženu stopu ili oslobođenje.

Primjena posebnih olakšica pri oporezivanju dohodaka umjetnika u RH podjednaka je primjeni u gotovo svim zemljama EU od kojih samo njih pet ne primjenjuje nikakve posebne postupke oporezivanja dohodaka umjetnika. Doprinosi za socijalna osiguranja na dohotke od samostalne, odnosno profesionalne plaćaju se u svim zemljama EU, a stope u RH kreću se unutar prosjeka EU.

Donacije i sponzorstva omogućavaju poreznu olakšicu i primateljima i davateljima donacije u svim zemljama EU. Porezna pogodnost u nekim zemljama u slučaju većih iznosa donacije omogućava raspoređivanje donacije ili poreznog odbitka na nekoliko godina. U hrvatskom poreznom zakonodavstvu primjena olakšice za donacije ograničena je na jednu godinu.

Neosporno je da je zbog uloge kulture u društvu kao meritornog dobra, osim direktne potrebna i indirektna potpora države koja se ostvaruje primjenom posebnih poreznih postupaka koji su, kako u Hrvatskoj tako i u zemljama EU ugrađene u porezne sustave.

1. UVOD

Porezni položaj osoba u sustavu kulture ovisi o njihovom pravnom obliku i ciljevima djelovanja te o tome radi li se o fizičkim ili pravnim osobama. Prema pravnom obliku (ustroju), kulturnu djelatnost mogu obavljati privatne ili javne ustanove, organizacije u kulturi, zaklade, udruge, društva, centri i zajednice. Fizičke osobe u kulturi mogu biti samostalni umjetnici, stalno zaposleni umjetnici, umirovljenici, zaposleni ili umirovljenici koji povremeno obavljaju umjetničku djelatnost, obrtnici i članovi umjetničke organizacije. Za sve osobe koje obavljaju umjetničke djelatnosti primjenu poreznih propisa određuju i ciljevi obavljanja djelatnosti, odnosno bitno je djeluju li s ciljem ostvarivanja profita ili ne. Ukoliko se radi o profitnoj osobi, primjenjivat će se porezna pravila kao za svaki drugi gospodarski subjekt. No, ako cilj djelovanja nije ostvarivanje profita, većina europskih zakonodavstava, a tako i hrvatsko, propisuje primjenu određenih poreznih olakšica kao i za sve ostale neprofitne osobe.

Analiza poreznog položaja fizičkih i pravnih osoba u sustavu kulture obuhvaća njihove obveze i prava u hrvatskom poreznom sustavu. To se prvenstveno odnosi na PDV, porez na dohodak s doprinosima te porez na dobit koji u najvećoj mjeri utječu na položaj poreznih obveznika, pa tako i na položaj umjetnika i umjetničkih institucija. Analizom odredbi poreznih zakona nastojalo se utvrditi jesu li mjere porezne politike poticajne za djelatnost kulture.

Kao i u drugim poreznim sustavima zemalja EU-a, i u RH postoje određene porezne olakšice za kulturne i umjetničke djelatnosti. Usporedbom se nastojalo ukazati je li porezni položaj umjetnika i umjetničkih djelatnosti podjednak ili drugačiji od onoga u zemljama EU-a. Europsko porezno zakonodavstvo daje samo osnovni okvir unutar kojega članice u nacionalno zakonodavstvo ugrađuju oblike i metode oporezivanja prema vlastitim potrebama, nacionalnim vrijednostima (npr. u kulturi) i fiskalnim prioritetima.

U istraživanju su korištene dostupne primarne i sekundarne publikacije (hrvatske i inozemne) kako bi se analizirali trenutno važeći porezni propisi te porezni status institucija iz sustava kulture i djelatnika koji obavljaju kulturno umjetničku djelatnost. Radi boljeg razumijevanja prikazuju se i pojedini primjeri iz porezne prakse.

Sadržaj istraživanja podijeljen je na šest poglavlja. Nakon uvoda i sažetka sa zaključcima, u drugom se poglavlju donosi detaljna analiza PDV-a, u trećem se prikazuje porez na dohodak i obvezni doprinosi, a u četvrtom porez na dobit. U svakom od ovih poglavlja prikazuju se i ti porezi u zemljama EU-a.

S oporezivanjem su povezane i donacije i sponzorstva umjetnicima i kulturnim institucijama pa se u petom poglavlju prikazuje porezni tretman donacija i sponzorstva u RH i u EU.

U šestom se poglavlju navodi korištena literatura, pri čemu je najznačajniji izvor za RH Porezna uprava, a za prikaz sustava u zemljama EU uglavnom su korišteni podaci iz porezne baze Međunarodnog biroa za fiskalnu dokumentaciju (*International Bureau of Fiscal Documentation - IBFD*) iz Amsterdama. Sustavna, sveobuhvatna i usporediva baza IBFD-a predstavlja vrlo dobar izvor podataka i informacija za usporedbe poreznih sustava različitih država. U analizi poreznih sustava u RH i u EU podaci se odnose na 2017. godinu.

Temeljni pristup pri pisanju rada bio je jednostavnost, prikaz primjene poreznih propisa u praksi te usporedba s poreznim sustavima u zemljama EU.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Promet dobara i usluga može se oporezivati općim porezom na promet (PDV-om) i/ili pojedinačnim porezima na promet (trošarinama). Pod porezom na promet podrazumijeva se oporezivanje prometa (potrošnje) proizvoda i obavljanja usluga uz naknadu. U Hrvatskoj i Europskoj uniji (EU), PDV-om se oporezuje opći promet dobara i usluga, pa tako i promet dobara i usluga u kulturi.

Oporezivanje PDV-om u Hrvatskoj, kao članici EU, prilagođeno je standardima EU, odnosno Direktivi Vijeća o zajedničkom sustavu PDV-a 2006/112/EZ. U hrvatskome sustavu PDV-a to u djelatnosti kulture podrazumijeva mogućnost primjene određenih pogodnosti kao što su snižene stope, olakšice, izuzeća i posebni postupci oporezivanja.

Naravno, to ne znači da je Hrvatska u potpunosti ograničena u formuliranju određenih pogodnosti u sektoru kulture. Europske Direktive i praksa pružaju svojevrsni okvir, a na Hrvatskoj je da pronađe adekvatan tretman oporezivanja isporuka dobara i usluga u kulturi prilagođen potrebama i ciljevima kulturne politike.

Postojeći tretman oporezivanja prometa dobara i usluga u kulturi baziran je na tekućem zakonodavnom okviru koji se primarno sastoji od:

- Zakona o porezu na dodanu vrijednost
- Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost i
- Mišljenja Ministarstva financija, Porezne uprave.

U nastavku teksta se prvo analiziraju osnovne značajke i elementi PDV-a koje vrijede za sve porezne obveznike, pa tako i one u kulturi. Zatim slijedi analiza specifičnih odredbi PDV-a koje se odnose na porezno oslobođenje (izuzeće), primjenu sniženih stopa za pojedine isporuke dobara i usluga povezane s kulturom te posebne postupke oporezivanja vezane za kulturu i s kulturom povezanih djelatnosti.

2.1. Osnovne značajke poreza na dodanu vrijednost

2.1.1. Osnovne karakteristike

Prethodno je napomenuto kako je PDV opći porez na promet. U teoriji i praksi postoji više vrsta općih poreza na promet, no u Hrvatskoj kao i u EU, primjenjuje se varijanta neto svefaznog poreza na promet. Sama riječ opći porez na promet upućuje na činjenicu da se PDV-om oporezuje sav promet dobara i usluga. Neto svefazni upućuje na to da se radi o porezu koji se ubire u svim fazama proizvodnje i prometa te da se pritom oporezuje samo dodana (neto) vrijednost tog istog prometa ili proizvodnje. Dodana vrijednost je vrijednost koju poduzetnik (proizvođač ili subjekt prometa) dodaje inputima prije nego što ih proda kao nove proizvode ili usluge (*output*) (Šimović, 2012).

Konačna cijena svakog proizvoda u maloprodaji predstavlja zbroj svih dodanih vrijednosti iz pojedinih faza proizvodnog i prometnog ciklusa. Kako krajnji potrošač (kupac) nema na koga prevaliti ranije plaćene iznose poreza, on će u konačnici snositi cijeli iznos PDV-a.

Važna karakteristika PDV-a je kreditna metoda obračuna (metoda računa) prema kojoj porezni obveznik pri podmirenju svoje porezne obveze odbija porez plaćen u prethodnoj fazi (pretporez). Odbitkom pretporeza oporezivanje PDV-om svodi se na oporezivanje samo dodane vrijednosti, odnosno poduzetnik se oslobađa PDV-a kojeg je platio prethodnom poduzetniku unutar prometno-proizvodnog ciklusa. Pretporez i izdavanje računa tako čine jezgru sustava PDV-a. Time se ostvaruje načelo neutralnosti, ali se onemogućuje i porezna evazija. Svakom poduzetniku je cilj dobiti valjani račun od svoga dobavljača kako bi mogao odbiti plaćeni pretporez na osnovu svojih ulaznih faktura.

Prema Šimoviću i Šimoviću (2006: 127-128), osnovne karakteristike PDV-a mogu se sažeti u sljedećim pravilima:

- 1) svaka isporuka dobara i usluga mora biti oporezovana PDV-om, osim ako nije oslobođena posebnom odredbom,
- 2) niti jedna isporuka dobara i usluga ne smije biti obuhvaćena PDV-om dva ili više puta,
- 3) PDV u isporukama dobara i usluga u poduzetničke svrhe mora biti odbijen putem pretporeza, kako bi se ostvarilo načelo njegove neutralnosti u poduzetničkim aktivnostima,
- 4) svaki poduzetnik zahtjeva od svojih dobavljača (poduzetnika) da na računima iskažu zaračunati PDV kako bi ga mogao odbiti kao svoj pretporez.

Šimović (2012: 128) navodi kako zahvaljujući svojim karakteristikama, PDV ima određene prednosti u odnosu na ostale oblike općeg poreza na promet. Uz široku poreznu osnovicu to naravno utječe i na financijsku **izdašnost** PDV-a kao poreznog oblika. Nadalje, PDV karakterizira **neutralnost** u poduzetničkom području, odnosno PDV kao porezni oblik ne dovodi u prednost ni jednu djelatnost u odnosu na drugu.¹

S druge strane, PDV kao opći porez na promet ima i određene nedostatke. Najnaglašenija kritika PDV-a je njegov **regresivni učinak** i nedostatak socijalne dimenzije. Naime, oporezivanje se provodi primjenom jedne stope na određeno dobro ili uslugu pa tako plaćeni porez predstavlja relativno veći porezni teret osobi s manjim dohotkom u odnosu na osobu s višim dohotkom.

2.1.2. Predmet oporezivanja i porezna osnovica

Predmet oporezivanja PDV-om su isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz određenu naknadu. Pod time se podrazumijeva isporuka onih dobara i usluga koje obavi poduzetnik u okviru svoje gospodarske djelatnosti kao i isporuke dobara i usluga koje se obavljaju na osnovi zakonskih odredbi ili odluka državnih tijela. U predmet oporezivanja spada i korištenje dobara, što čine dio poduzetničke imovine, od strane poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika u privatne ili druge nepoduzetničke svrhe, zatim obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika te ostali oblici prometa u kojima postoji obostrani gospodarski interes sudionika prometa (razmjena, posredovanje, isporuka rabljenih dobara, otuđenje poduzeća itd.). Više detalja prikazano je u tablici 2.1.

Kada je riječ o isporuci dobara i obavljanju usluga u tuzemstvu, tada mora postojati veza između same isporuke i naknade, i to uz preduvjet da:

- 1) za svaku isporuku postoji i protuisporuka (naknada),
- 2) ima najmanje dva sudionika (poduzetnik isporučitelj i kupac) te
- 3) postoji gospodarska veza između isporuke i protuisporuke.

Poreznu osnovicu kod PDV-a prije svega čini naknada za prethodno spomenuta isporučena dobra ili usluge, odnosno tržišna vrijednost ako se radi o korištenju dobara u nepoduzetničke svrhe, otuđenju imovine ili obavljanju usluga bez naknade. Pri uvozu, poreznu osnovicu čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima.

Do isporuke dobara dolazi kada je kupcu omogućeno raspolaganje stečenim dobrom. Trenutak u kojemu se kupcu omogućuje raspolaganje nekim dobrom odlučujući je za utvrđivanje mjesta isporuke dobra, nastanak porezne obveze te trenutka za odbitak pretporeza. Pod isporukama dobara smatraju se i isporuke električne energije, plina, grijanja i sl. te razmjena dobara. Isporukom dobara uz naknadu smatra se i korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine

¹ Ova karakteristika vrijedi u slučaju kada nema iznimaka odnosno prometa dobara i usluga koje su izuzete (oslobođene) od PDV-a, odnosno da ne postoje prometi dobara i usluga na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a.

poreznoga obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, pri čemu je za ta dobra odbijen pretporez (Dražić-Lutilsky, 2015:27).

Pod obavljanjem usluga podrazumijeva se svaka transakcija koja se ne smatra isporukom dobara. Ono, između ostaloga, obuhvaća i prijenos prava, suzdržavanje od neke radnje ili trpljenje neke radnje ili stanja, obavljanje usluga po nalogu nadležnih državnih tijela ili u njihovo ime ili na temelju odredbi zakona. Obavljanjem usluga uz naknadu smatra se i obavljanje usluga bez naknade od strane poreznoga obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti. Općenito, pod uslugama se misli na usluge slobodnih zanimanja (odvjetnici, liječnici, računovođe i sl.), razne zanatske usluge, usluge prijevoza, usluge vezane uz nekretnine (najam, zakup), usluge vezane uz autorska prava, umjetničke, sportske i slične usluge, usluge posredovanja, promidžbene usluge, bankarske usluge i usluge osiguranja i reosiguranja i dr. (Dražić-Lutilsky, 2015:27).

Tablica 2.1. Predmet i osnovica poreza na dodanu vrijednost

Predmet oporezivanja	Porezna osnovica
1. Isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav	Naknada za isporučena dobra
2. Stjecanje dobara unutar EU u tuzemstvu uz naknadu	Uključuje sve ono što je stjecatelj dao ili treba dati isporučitelju (utvrđuje se na temelju istih elemenata kao i porezna osnovica za isporuke dobara)
3. Isporuka novih prijevoznih sredstava	Naknada za isporuku novog prijevoznog sredstva
4. Obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav	Naknada za obavljene usluge
5. Korištenje dobara, što čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili ih općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez	Nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke
6. Korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, za koja je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez	Ukupni trošak obavljanja usluga
7. Obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti	Ukupni trošak obavljanja usluga
8. Uvoz dobara	Carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima

Izvor: Porezna uprava (2017a)

2.1.3. Porezni obveznik

Porezni obveznik PDV-a je poduzetnik koji isporučuje prethodno navedena dobra i usluge, odnosno uvozi dobra u Hrvatsku. To može biti svaka pravna ili fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda te koja je u prethodnoj godini ostvarila oporezive isporuke dobara i usluga u iznosu većem od 230.000 kn. Porezni obveznici moraju se prijaviti u Registar obveznika PDV-a (RPO).

Kada govorimo o fizičkim osobama obveznicima PDV-a, najčešće se radi o osobama koje obavljaju neku samostalnu djelatnost, ali i osobama koje uz stalni posao povremeno obavljaju i druge

poslove te na taj način ostvare godišnji bruto-prihod veći od 230.000 kn. Od 1. siječnja 2018. prag za ulazak u sustav PDV-a iznositi će 300.000 kn.

Sve pravne i fizičke osobe koje ostvaruju promete manje od prethodno navedenih iznosa, ne smatraju se obveznicima PDV-a. Oni su izuzeti, odnosno oslobođeni plaćanja PDV-a, no ako to žele mogu dobrovoljno to postati. U tom slučaju ne mogu izaći iz sustava PDV-a iduće 3 godine, bez obzira na visinu ostvarenog prometa (čl. 80. st. 3. Zakona).

Treba imati na umu kako je PDV neizravan porez, odnosno da se on kroz cijenu određenog dobra ili usluge prevaljuje na krajnjeg potrošača. To što svaki građanin pri kupnji dobara i usluga snosi PDV uračunat u cijenu proizvoda ne znači da je porezni obveznik. Porezni obveznik je onaj koji je isporučio (prodao) određeno dobro ili obavio uslugu te je dužan izdati valjani račun na kojem je jasno iskazan iznos PDV-a i mora biti upisan u RPO.

2.1.4. Porezne stope

PDV se u Hrvatskoj trenutno plaća primjenom tri porezne stope. Standardna ili opća stopa iznosi 25%, a uz opću stopu u primjeni su i dvije snižene od 5 i 13% koje su prikazane u tablici 2.2.

Tablica 2.2. Primjena sniženih stopa PDV-a u Hrvatskoj

Snižena stopa od 5%	Snižena stopa od 13%
a) sve vrste kruha	a) usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma
b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje), koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjesci za majčino mlijeko	b) novine i časopisi novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopisi nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, otisnute na papiru koji izlaze periodično te osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju
c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenici za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, u svim fizičkim oblicima	c) jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla
d) lijekovi koji se izdaju na liječnički recept i koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode	d) dječje sjedalice za automobile te dječja hrana i prerađena hrana na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu
e) medicinska oprema, pomagala i druge sprave koje se koriste za ublažavanje liječenja invalidnosti isključivo za osobnu uporabu invalida propisani Pravilnikom o ortopedskim i drugim pomagalima Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje	e) isporuka vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, u smislu javne vodoopskrbe i javne odvodnje prema posebnom propisu
f) kino ulaznice	f) ulaznice za koncerte
g) novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, otisnute na papiru koje izlaze dnevno, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju	g) isporuka električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, uključujući naknade vezane uz tu isporuku
h) znanstveni časopisi.	h) javna usluga prikupljanja miješanog komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada prema posebnom propisu
	i) urne i lijesovi
	j) sadnice i sjemenje
	k) gnojiva i pesticidi te drugi agrokemijski proizvodi
	l) hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce.

* Stanje na dan 1. siječnja 2017.

Izvor: Zakon o PDV-u

Potrebno je napomenuti kako primjena sniženih stopa nije obvezna. Direktiva propisuje da se mogu uvesti jedna ili dvije snižene stope koje ne smiju biti niže od 5%. Hrvatska se, kao i većina zemalja EU, odlučila da uz standardnu stopu primjenjuje dvije snižene stope PDV-a. Broj i vrste dobara na koja se može primijeniti snižena stopa propisani su Dodatkom III Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Svaka primjena sniženih stopa znači određenu pogodnost za poreznog obveznika i stavljanje u povoljniji položaj u odnosu na obveznike koji na promete dobara i usluga PDV plaćaju po općoj stopi.

2.1.5. Oslobođenja (izuzeća)

Zakon o PDV-u u čl. 39. – 56. propisuje čitav niz oslobođenja, odnosno izuzeća iz sustava PDV-a. Osim malih poduzetnika (primitak manji od 230.000 kn), radi se uglavnom o isporukama od javnog interesa kao što su poštanske usluge, zdravstvene usluge, usluge socijalne skrbi, obrazovanja, **kulture** itd. Tu spadaju i usluge u kojima je oporezivanje teško provedivo jer je teško utvrditi dodanu vrijednost kao, npr. financijske usluge te usluge lutrije i igara na sreću. Ustanove koje obavljaju navedene djelatnosti, **pravne osobe s javnim ovlastima** ili druge organizacije ostvaruju oslobođenja uz uvjet da **djelatnost obavljaju u skladu s posebnim propisima**. Propisana su i određena oslobođenja za transakcije unutar EU, oslobođenja pri uvozu, oslobođenja pri izvozu itd.

2.1.6. Mjesto oporezivanja

Mjestom oporezivanja dobara koja se ne otpremaju niti prevoze smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke. Mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca. Mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Međutim, postoje brojne specifičnosti, kao za kulturne djelatnosti, kada se uglavnom utvrđuju prema mjestu **gdje se kulturni događaji stvarno odvijaju**.

Mjesto oporezivanja važno je prilikom utvrđivanja poreznog obveznika. Primjerice, često se u Hrvatskoj posebno tijekom ljetnih mjeseci održavaju brojni kulturni događaji u kojim sudjeluju razni umjetnici i institucije iz inozemstva. Prilikom utvrđivanja obveze PDV-a za isporučene usluge u kulturi, mjesto oporezivanja služi kao temelj za utvrđivanje obveznika PDV-a. Budući da se takvi kulturni događaji stvarno održavaju u Hrvatskoj, onda su osobe i institucije primatelji takve usluge obveznici PDV-a u Hrvatskoj. Jednako tako, kada hrvatski umjetnik pruža uslugu u nekoj zemlji EU-a, mjestom obavljanja usluge smatra se sjedište poreznog obveznika primatelja usluge. Hrvatski porezni obveznik u računu za obavljanu uslugu ne obračunava hrvatski PDV već navodi da se radi o prijenosu porezne obveze temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

2.1.7. Razdoblje oporezivanja i obračun poreza

Kao i svaki drugi porez, PDV se obračunava i plaća na godišnjoj razini, odnosno za kraće razdoblje poslovanja ako je porezni obveznik poslovao samo tijekom dijela godine. **Obračunska razdoblja** tijekom godine su od prvoga do posljednjega dana u mjesecu, odnosno od prvoga do posljednjega dana u tromjesečju ako je vrijednost isporučenih dobara i usluga s PDV-om u protekloj godini iznosila manje od 800.000 kn (čl. 84. Zakona). Porezni obveznik mora za obračunsko razdoblje utvrditi obvezu PDV-a i prikazati je u **prijavi poreza**. Od iznosa PDV-a koji se obračunava za pojedino obračunsko razdoblje, odbija se pretporez.²

Porezni obveznik **obračunava** porez **prema izdanim računima** za isporučena dobra i obavljene usluge u obračunskome razdoblju. Obračunani i prijavljeni PDV za obračunsko razdoblje porezni

² Porezni obveznik koji u obračunskome razdoblju ima pravo na odbitak pretporeza, čiji je iznos veći od njegove porezne obveze, ima pravo na povrat te razlike ili može iznos preplaćenoga PDV-a prenijeti u sljedeće obračunsko razdoblje.

obveznik mora platiti do posljednjega dana u mjesecu koji slijedi po završetku obračunskoga razdoblja.

Prema čl. 85. st. 7. Zakona o PDV i čl. 173. st. 6. i 7. Pravilnika o PDV-u, konačni obračun PDV-a porezni obveznik mora predati nadležnoj Poreznoj upravi do kraja veljače tekuće godine za proteklu godinu ili u roku dva mjeseca od prestanka poslovanja. Razliku PDV-a po konačnome (godišnjem) obračunu porezni obveznik mora platiti do kraja veljače tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu. PDV pri uvozu plaća se u roku koji je određen za plaćanje uvoznih davanja u skladu s carinskim propisima.

Porezni obveznik čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini **nije bila veća od 3.000.000 kn bez PDV-a**, može obračunavati i plaćati PDV **na temelju naplaćenih naknada** za obavljene isporuke. To znači da obračunava porez tek kada naplati račun od svoga kupca. Međutim, pravo na odbitak pretporeza ostvaruje tek kada je svome dobavljaču platio račun za primljena dobra ili obavljene usluge. Porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama u računu mora navesti „obračun prema naplaćenim naknadama“.

2.2. Porez na dodanu vrijednost u kulturi

PDV bi po svojoj izvornoj naravi trebao biti neutralan za sve porezne obveznike, odnosno svi porezni obveznici trebali bi imati jednaki tretman. Ipak, zbog raznih društvenih potreba kod PDV-a postoje mnoge iznimke od navedenog pravila. Jedna od tih iznimaka odnosi se na oporezivanje djelatnosti u kulturi koja se primarno ogleda kroz porezno oslobođenje (izuzeće) te primjenu sniženih stopa.

Iako svaka olakšica predstavlja pogodnost za porezne obveznike u odnosu na one koji plaćaju PDV po općoj stopi, čak i tada mogu nastati situacije koje ukazuju na određene nedosljednosti i nesklad.

U prvom dijelu prikazana su neka opća pravila i elementi PDV-a koja bi za sve porezne obveznike trebala biti ista. Ipak, postoje mnoge iznimke pa tako i kada se radi o pružanju usluga u kulturi. Neke od njih već su spomenute, poput utvrđivanja mjesta oporezivanja u kulturi. U nastavku se preciznije analiziraju specifične situacije koje se isključivo odnose na kulturu i s njome povezane djelatnosti. Te situacije najčešće se odnose na:

- a) oslobođenja od oporezivanja usluga u kulturi kao djelatnosti od javnog interesa,
- b) primjenu sniženih stopa PDV-a u kulturi i s kulturom povezanih djelatnosti, te
- c) primjenu posebnih postupaka oporezivanja vezanih za kulturu i s kulturom povezanih djelatnosti.

2.2.1. Porezna oslobođenja za isporuke u kulturi

U Zakonu o PDV-u propisana su oslobođenja od PDV-a za određene isporuke dobara ili usluga koje obavljaju subjekti određenih djelatnosti od javnog interesa pod posebnim uvjetima. U nastavku teksta potanko se prikazuju koje su to isporuke te subjekti iz područja kulture na koje se odnose ova oslobođenja. Isto tako navode se i osobe koje pri obavljanju kulturnih djelatnosti ne mogu koristiti navedena oslobođenja.

Usluge, osobe i institucije na koje se odnosi oslobođenje

Usluge u kulturi i s njima usko povezane isporuke dobara koje obavljaju ustanove u kulturi, tijela s javnim ovlastima ili druge pravne osobe u kulturi **kao djelatnost od javnog interesa, oslobođene su plaćanja PDV-a** (čl. 39. st. 1. t. n) Zakona o PDV-u). To se odnosi na: muzeje, galerije, arhive, knjižnice, kazališta, orkestre i druge glazbeno-scenske te konzervatorske i restauratorske ustanove, ustanove za zaštitu spomenika kulture, **umjetničke organizacije uz uvjet** da djelatnost obavljaju u skladu s **posebnim propisima** koji uređuju obavljanje tih

djelatnosti (čl. 61. st. 1. Pravilnika o PDV-u). Primjerice, kazališta obavljaju djelatnost prema Zakonu o kazalištima, knjižnice prema Zakonu o knjižnicama, muzeji prema Zakonu o muzejima, ustanove prema Zakonu o ustanovama itd.

Za umjetničke organizacije koje se smatraju tijelima s javnim ovlastima ili drugim pravnim osobama u kulturi, isto se primjenjuje oslobođenje od PDV-a ako su upisane u **Registar umjetničkih organizacija pri Ministarstvu kulture** (čl. 61. st. 2. Pravilnika o PDV-u).

Samo navedene institucije u kulturi oslobođene su plaćanja PDV-a i to samo za isporuku usluga i dobara u kulturi jer to znači obavljanje djelatnosti od javnog interesa. To oslobođenje je institucionalnog karaktera, neovisno o tome jesu li obveznici poreza na dobit ili nisu (profitne ili neprofitne), neovisno radi li se o privatnim ili javnim ustanovama, te neovisno o tome dijele li ostvarenu dobit ili je koriste za nastavak ili poboljšanje obavljanja usluge. Nadalje, potrebno je napomenuti da PU i porezno zakonodavstvo nije nadležno za tumačenje radi li se u određenom slučaju o usluzi u kulturi ili ne, već je za navedeno nadležno Ministarstvo kulture. Na primjer, u posljednje vrijeme postoji trend osnivanja privatnih ustanova i drugih institucija u kulturi. Osnovno načelo kojim se porezno zakonodavstvo vodi jest da će takva institucija biti oslobođena PDV-a sve dok obavlja djelatnost od javnog interesa, odnosno zadovolji prethodno iznesene kriterije institucije i pravne osobe u kulturi.

Zakon i Pravilnik o PDV-u predviđaju, osim usluga u kulturi, i **oslobođenje s njima usko povezanih isporuka dobara**. Isporuke dobara usko povezane s uslugama u kulturi bile bi za muzeje primjerice objava podataka o muzejskoj građi i muzejskoj dokumentaciji putem stručnih, znanstvenih i drugih obavijesnih sredstava. S druge strane, prodaja suvenira nije djelatnost muzeja, sukladno Zakonu o muzejima, pa se ne može smatrati isporukom dobara usko vezanom uz usluge u kulturi. Postoji mogućnost iznimke ukoliko se kao suveniri prodaju replike kulturnih djela.

Mišljenje Porezne uprave

Općenito, prodaja suvenira, sukladno Zakonu o muzejima, nije uključena u djelatnost muzeja te se stoga prodaja odnosno isporuke suvenira ne može smatrati isporukom dobara koja je usko vezana uz usluge u kulturi i koja je oslobođena plaćanja PDV-a. Ipak, sukladno odredbama čl. 66. Zakona o zaštiti i očuvanju kulturnih dobara, pod replikom kulturnoga dobra podrazumijeva se svaki oponašak kulturnoga dobra ili njegova prepoznatljivog dijela bez obzira na mjerilo izrade u odnosu na izvornik. Stoga, ako se takve replike prodaju u dućanima u sklopu ustanova kao što su muzeji i tematski su povezani uz postav muzeja, odnosno predstavljaju replike muzejske građe i muzejske dokumentacije, može se primijeniti oslobođenje od plaćanja PDV-a.

Izvor: Porezna uprava (2010a)

Navedeni primjer odnosi se na muzejsku djelatnost, dok je za ostale ustanove u kulturi potrebno konzultirati posebne propise vezane za dotičnu ustanovu u kulturi. Također, preporuka je da se sve institucije koje planiraju primijeniti ovo oslobođenje za isporuke dobara usko povezane s uslugama u kulturi prethodno obrate za mišljenje Poreznoj upravi jer su rijetki primjeri takvih situacija. Postojeća mišljenja Porezne uprave više govore o situacijama i primjerima isporuka dobara koje nisu usko vezane uz kulturu (npr. Porezna uprava, 2010b).

Sukladno prethodnome, ustanove u kulturi mogu obavljaju isporuke dobara i usluga koje nisu usko vezane uz kulturu, primjerice trgovine na malo, ugostiteljstvo, davanje prostora u najam itd. Iako se radi o PDV-o oporezivim djelatnostima, ustanove u kulturi postaju obveznici PDV-a ukoliko vrijednost isporuka takvih dobara i usluga u prethodnoj godini pređe prag ulaska u sustav PDV-a (trenutno 230.000 kn, a od 1. siječnja 2018. iznositi će 300.000 kn).

Nadalje, Zakon o PDV-u (čl. 39. st. 3.) ostavlja **mogućnost iznimke** u slučaju postojanja osoba koje vrše isporuku usluga u kulturi te na koje nisu prenesene javne ovlasti, odnosno nisu izričito navedene kao institucije i pravne osobe u kulturi (prema čl. 61. st. 1. Pravilnika o PDV-u). Takve

su osobe oslobođene plaćanja PDV-a pod uvjetom da **ne teže ostvarivanju dobiti**, a ako se dobit ipak ostvari, ona se ne raspodjeljuje nego se koristi za nastavak ili poboljšanje obavljanja usluga (čl. 39. st. 3. t. n) Zakona). Ova odredba eventualno se može primijeniti prije svega za pravne osobe „neprofitnog“ karaktera kao što su proračunski korisnici, najčešće jedinice lokalne i regionalne samouprave, koje nisu osnovane radi ostvarivanja dobiti i nalaze se u registru proračunskih ili izvanproračunskih korisnika.³ Kao što je i prethodno navedeno kod isporuka dobara usko povezanih s uslugama u kulturi, preporuka je da se institucija ili pravna osoba obrati za mišljenje Poreznoj upravi. Naime, dosadašnja postupanja Porezne uprave ovu odredbu tumače dosta restriktivno, dok presude Europskog suda pravde (ECJ) pretežno idu u korist tumačenja nacionalnih zakonodavstva.

Prema čl. 39. st. 2. t. o) Zakona i čl. 62. Pravilnika o PDV-u, plaćanja PDV-a oslobođene su usluge i isporuke dobara usko povezane s njima koje obave navedene institucije u kulturi u **vezi s priredbama ili događanjima** organiziranim za prikupljanje sredstava. Prikupljena sredstva, nakon podmirenja troškova vezanih za organizaciju tih priredbi ili događanja, trebaju se koristiti za svrhe za koje su te institucije osnovane. Svrha tih priredbi ili događanja mora biti određena unaprijed što može biti označeno na kartama, plakatima ili oglašeno u javnim medijima. Oslobođenje se odnosi i na prodaju karata za te priredbe ili događanja. Ovlaštena institucija u kulturi godišnje može organizirati najviše dvije priredbe ili događanja uz ovu povlasticu.

Primjer 1.

Koncertna dvorana „Vatroslav Lisinski“ organizira koncert Simfonijskog orkestra. Svrha je prikupljanje sredstava za tiskanja monografije povodom obljetnice utemeljenja Dvorane. Održavanje koncerta objavljeno je u javnim medijima. Na ulaznice za koncert ne obračunava se PDV.

Usluge, osobe i institucije na koje se ne odnosi oslobođenje

U Zakonu o PDV-u (čl. 39. st. 2.) određeno je u kojim se slučajevima ne mogu primijeniti prethodno navedena oslobođenja pa se tako oslobođenje neće primijeniti ako je osnovna svrha djelatnosti ostvarenje dodatnih prihoda i ako navedene osobe obavljaju isporuke kojima izravno konkuriraju isporukama poreznih obveznika koji obračunavaju PDV i na taj način mogu narušavati tržišno natjecanje.

Jednako tako na oslobođenje nemaju pravo ostale osobe na koje **nisu prenijete javne ovlasti, odnosno nisu izričito navedene** kao institucije i pravne osobe u kulturi (prema čl. 61. st. 1. Pravilnika o PDV-u), a obavljaju isporuku dobara ili usluga u kulturi s namjerom ostvarivanja profita. Nadalje, kada usluge u kulturi i s njima povezane usluge obavljaju **trgovačka društva obveznici poreza na dobit**, tada su obvezni na takvu isporuku obračunati PDV jer se radi o obavljaju djelatnosti od privatnog (i profitnog), a ne javnog interesa.

Prethodno navedene institucije i pravne osobe u kulturi **obračunavaju PDV** na obavljane usluge i isporuke dobara za trajnu naobrazbu i kulturu kada provode određene **komercijalne programe** (razni tečajevi, radionice i sl.). Obavljanje komercijalnih programa ne smatra se oslobođenim isporukama jer takva djelatnost postaje tržišno konkurentna.

Tuzemni **samostalni umjetnici** (fizičke osobe) koji su upisani u RPO smatraju se poreznim obveznicima čije se isporuke oporezuju općom stopom PDV-a i na njih se ne može primijeniti

³ Za RPO vidjeti Ministarstvo financija (2017a). Ova odredba ne može se primijeniti za trgovačka društva. Ukoliko na trgovačka društva nisu prenijete javne ovlasti, a prema Zakonu o trgovačkim društvima osnovana su za obavljanje djelatnosti isključivo radi ostvarivanja dobiti, ne mogu biti oslobođena PDV- a bez obzira što ne teže ostvarivanju dobiti. Nadalje, navedenu olakšicu predviđa i Direktiva 2006/112/EZ (čl. 133), a u presudama ECJ-a (npr. Presuda ECJ C-592/15) navedena odredba treba se tumačiti da se kategorizacija organizacije kao „neprofitne“ mora temeljiti na aktivnostima same organizacije.

oslobođenje za usluge u kulturi jer se za njih smatra da obavljaju gospodarsku djelatnost (čl. 6. st. 1. i 2. i članak 39. st. 1. t. n) Zakona o PDV-u).

Samostalni umjetnici

Nakon ulaska u EU, u Zakonu o PDV-u dogodila se promjena u pogledu statusa samostalnih umjetnika. Od 1. srpnja 2013. samostalni umjetnici obveznici su PDV-a kao i bilo koja druga samostalna djelatnost i **nema oslobođenja** koja se primjenjuju na kulturnu djelatnost.

Samostalni umjetnici smatraju se poreznim obveznicima koji obavljaju gospodarsku djelatnost i smatraju se malim poreznim obveznicima ako su u prethodnoj kalendarskoj godini obavili isporuke u vrijednosti većoj od 230.000 kn. Tada se moraju prijaviti u RPO, a u idućoj kalendarskog godini postaju obveznici PDV-a i moraju obračunavati PDV.

Također, samostalni umjetnik može od PU zatražiti da dobrovoljno uđe u sustav PDV-a. PU to utvrđuje rješenjem koje ga obvezuje sljedeće tri kalendarske godine na redovni postupak oporezivanja prema Zakonu o PDV-u.

Ukoliko samostalni umjetnici ne prelaze navedeni prag, oni su oslobođeni plaćanja PDV-a na isporuke dobara ili usluga, odnosno nemaju pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nemaju pravo na odbitak pretporeza.

Od 1. siječnja 2018. prag za ulazak u sustav PDV-a iznositi će 300.000 kn.

Inozemni samostalni umjetnici, u slučaju poslovnog odnosa s tuzemnim poreznim obveznicima, uvijek se smatraju poreznim obveznicima, neovisno o poreznom statusu u svojoj zemlji i neovisno o tome koliko borave u Hrvatskoj. Primjerice, čest je slučaj kada kazališta primaju usluge po osnovi sklopljenih ugovora o autorskim honorarima sa stranim državljanima – umjetnicima kao što su dramski umjetnici, plesači baleta, redatelji, scenografi, kostimografi, koreografi, autori glazbe, operni solisti koji nisu porezni obveznici u svojoj zemlji. U ovom slučaju, mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku (kazalištu) koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika (čl. 17. st. 1.). Nadalje, kazalište je obvezno platiti PDV za primljene usluge ako te usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu (čl. 75. st. 1.). Prema tome, kada strani samostalni umjetnici obavljaju usluge tuzemnom poreznom obvezniku, u ovom slučaju kazalištu, kazalište je obvezno platiti PDV na usluge koje mu obave umjetnici strani državljeni. Za detalje vidjeti mišljenje Porezne uprave (2014a).

Usluge u kulturi primljene iz inozemstva

Za primljene usluge u kulturi iz inozemstva, bilo EU ili trećih zemalja, princip je isti kao u prethodno opisanom slučaju kada inozemni slobodni umjetnik obavlja uslugu u kulturi u Hrvatskoj.

Predmet oporezivanja PDV-om su isporuke dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav, zatim stjecanje dobara unutar EU te uvoz dobara. U slučaju obavljanja usluga u kulturi i s njima usko povezanih isporuka dobara propisano je prethodno opisano oslobođenje za prethodno spomenute osobe i ustanove u kulturi. U slučaju da institucije i pravne osobe u kulturi obavljaju, pored oslobođenih isporuka, i oporezive isporuke radi obavljanja gospodarske djelatnosti, postaju registrirani porezni obveznici.

U transakcijama s inozemstvom, u kojima porezni obveznik iz druge države članice ili treće zemlje obavlja uslugu u tuzemstvu, bitno je utvrditi koje se načelo oporezivanja usluga primjenjuje. Prema odredbi čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u, **mjestom obavljanja usluga** poreznom obvezniku koji djeluje kao takav **smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika**.

Nadalje, odredbama čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona o PDV-u propisano je da **PDV mora plaćati** svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a,

kojoj se obavljaju usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u, **ako te usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu.**

Budući da institucije i pravne osobe u kulturi uglavnom nisu registrirani porezni obveznici, ali mogu biti, u slučaju kada primaju usluge od poreznog obveznika iz inozemstva, uvijek se smatraju poreznim obveznicima, jer su porezni obveznici **u odnosu na sve usluge koje su joj obavljene** (čl. 16. st. 1. Zakona o PDV-a). Naime, institucije i pravne osobe u kulturi koje obavljaju isključivo oslobođene isporuke bez prava na odbitak pretporeza, a nisu registrirani porezni obveznici jer ne obavljaju oporezive isporuke, **smatraju se poreznim obveznikom kada im usluge pruža porezni obveznik iz druge države članice ili iz trećih zemalja, a mjesto obavljanja tih usluga je u Hrvatskoj** temeljem odredbi o mjestu obavljanja usluga. U tom slučaju, takve institucije u kulturi obvezne su Poreznoj upravi podnijeti zahtjev za izdavanje PDV identifikacijskog broja najkasnije 15 dana prije početka primanja takvih usluga, kako bi se registrirale za potrebe PDV-a.

Primjer 2.

Hrvatska glazbeno-scenska ustanova koja obavlja isključivo oslobođene isporuke, radi postavljanja predstave pozvala je glumca, samostalnog umjetnika iz Belgije, da sudjeluje u predstavi koja će se održavati u Hrvatskoj. Inozemni samostalni umjetnik – glumac koji zbog poslovnog odnosa s glazbeno-scenskom ustanovom obavlja usluge u tuzemstvu smatra se poreznim obveznikom. Glazbeno-scenska ustanova nije registrirani porezni obveznik, ali se mora registrirati za potrebe PDV-a, jer joj porezni obveznik iz inozemstva obavlja uslugu i dolazi do prijenosa porezne obveze. Obveza obračuna PDV-a nastaje kada je usluga obavljena i porez uplaćuje hrvatska ustanova (Ester Galinec, 2014). Osim navedenog primjera, sličan primjer naveden je u mišljenjima Porezne uprave (2014b).

Ipak, **iznimka** od prethodno opisanog postupka utvrđivanja porezne obveze postoji **isključivo ukoliko javnoj ustanovi u kulturi u Hrvatskoj uslugu obavlja javna ustanova (npr. kazališta) iz zemlje članice EU**. Naime, i tada se kao mjesto oporezivanja utvrđuje mjesto sjedišta primatelja usluge (hrvatsko kazalište), ali budući da su usluge u kulturi koje obavljaju ustanove u kulturi, tijela s javnim ovlastima ili druge pravne osobe u kulturi oslobođene od plaćanja PDV-a, navedeno oslobođenje primjenjuje se na usluge u kulturi primljene od javne ustanove u kulturi iz zemlje članice EU.

Primjer 3.

*U Hrvatskom narodnom kazalištu gostuje kazališta iz Austrije. Kada inozemni porezni obveznik (inozemno kazalište) obavi uslugu u Hrvatskoj koja se oporezuje prema mjestu sjedišta primatelja usluge, primatelj usluge obavezan je obračunati i platiti PDV. Dakle, u načelu usluga se oporezuje u Hrvatskoj, ali kako se u ovom slučaju radi o isporuci koja se smatra **oslobođenom u tuzemstvu**, ne nastaje porezna obveza (Ester Galinec, 2014). Osim navedenog primjera, sličan primjer naveden je u mišljenjima Porezne uprave (2014b).*

Oslobođenja pri uvozu

Zakon i Pravilnik o PDV-u propisuju i određena oslobođenja pri uvozu. Oslobođenja pri uvozu koja su usko vezana uz djelatnost kulture prikazuju se u nastavku.

Prema čl. 44. st. 1. t. 16. Zakona o PDV-u, PDV-a je oslobođen uvoz dobara koja se koriste ili troše na **sajmovima i sličnim priredbama**. Oslobođenje se ne odnosi na alkohol i alkoholna pića, duhanske prerađevine te kruta, tekuća ili plinovita goriva. Prema Pravilniku (čl. 98. st. 2. t. c)) sajmovima se smatraju **izložbe i priredbe** koje se održavaju uglavnom u znanstvene, tehničke, obrtničke, obrazovne i **kulturne svrhe**, iz vjerskih i duhovnih razloga, radi sindikalnog djelovanja ili turizma ili u cilju promicanja međunarodnog razumijevanja.

Nadalje, prema čl. 44. st. 1. t. 19. Zakona o PDV-u, PDV-a je oslobođen uvoz **turističkog informativnog materijala** koji ne sadrži više od 25% komercijalnih oglasa, a **koji se dijeli**

besplatno i čiji je cilj poticanje javnosti na posjet stranim zemljama. Prema čl. 101. t.) Pravilnika o PDV-u, navedeno oslobođenje primjenjuje se na dokumentaciju (letke, brošure, knjige, časopise, vodiče, uokvirene ili neuokvirene plakate, neuokvirene fotografije i uvećane fotografske prikaze, ilustrirane ili neilustrirane karte, naljepnice za prozore i ilustrirane kalendare), koja se besplatno dijeli i čija je osnovna svrha poticanje javnosti da posjeti strane zemlje, **osobito radi sudjelovanja u kulturnim**, turističkim, sportskim, vjerskim ili trgovačkim i stručnim sastancima i priredbama, pod uvjetom da takav materijal ne sadrži više od 25% komercijalnih oglasa i da je razvidna opća svrha promidžbenih ciljeva,

Prema čl. 44. st. 1. t. 20. Zakona o PDV-u, PDV-a je oslobođen **uvoz raznih dokumenata, isprava, obrazaca i nositelja podataka**. Prema čl. 102. st. 1. t. s) Pravilnika, navedeno oslobođenje primjenjuje se na kolekcionarske predmete i **umjetnička djela** obrazovnog, znanstvenog ili kulturnog obilježja, koja **nisu namijenjena za prodaju i koja uvoze muzeji, galerije i druge ustanove** uz odobrenje nadležnih tijela za bescarinski uvoz tih dobara.

Oslobođenje kao olakšica bez prava odbitka pretporeza

Smisao PDV-a je oporezivanje dodane vrijednosti u svakoj fazi poslovno-proizvodno-uslužnog ciklusa. Kako bi porezni obveznik platio PDV samo na iznos dodane vrijednosti, on ima pravo odbitka pretporeza koji je platio u ulaznim računima. Taj pretporez se odbija od iznosa PDV-a koji je obveznik obračunao u svojim izlaznim fakturama.

Kod poreznog oslobođenja (izuzeća) pri isporuci dobara ili obavljanja usluga porezni obveznik ne obračunava PDV. Analogno tome, takve pravne ili fizičke osobe, budući da su izuzete iz sustava PDV-a za usluge u kulturi, nemaju pravo na odbitak pretporeza.

Primjer 4.

Kada knjižnica nabavlja police ili neka druga dobra potrebna za obavljanje njezine djelatnosti u kulturi, iznos PDV-a koji im je iskazan na ulaznim računima ne može odbiti jer za razliku od onih osoba koje su obveznici PDV-a ne obračunava PDV na svoje isporuke.

S duge strane, svako oslobođenje znači određenu pogodnost za takve osobe i institucije jer na svoje izlazne račune ne obračunavaju PDV čime imaju povoljniji položaj u odnosu na porezne obveznike koji na svoje promete dobara i usluga obračunavaju PDV. Kada osoba ili institucija ispostavlja račun za oslobođenu isporuku, tada je potrebno navesti na računu na temelju kojeg članka Zakona nije zaračunat PDV na navedenu isporuku.

Ukoliko osoba u svojem poslovanju paralelno obavlja i oporezive i oslobođene isporuke, odbitak pretporeza može ostvariti samo na onaj dio koji se odnosi na oporezive isporuke. U tom slučaju u knjigovodstvu ili izvanknjigovodstvenim evidencijama porezni obveznik treba osigurati podatke o pretporezu koji se odnosi na oporezive i oslobođene isporuke dobara i obavljene usluge. Iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i obavljene usluge za koje je dopušten odbitak, a koji se ne može izravno pripisati tim isporukama na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije, određuje se na godišnjoj razini kao razmjerni dio koji se može odbiti, odnosno kao postotak. Iznimno, porezni obveznik može dio pretporeza koji može odbiti utvrđivati odvojeno za svaki dio svog poslovanja, uz uvjet da vodi odvojeno knjigovodstvo i da o tome prethodno obavijesti nadležnu ispostavu PU (čl. 137. st. 1.).

2.2.2. Snižene stope PDV-a u kulturi i s kulturom povezanim djelatnostima

U Hrvatskoj se primjenjuju tri stope PDV-a. Opća stopa iznosi 25%, a primjenjuju se i dvije snižene stope od 5% i 13%. U kulturi se sniženom stopom od 5% oporezuju knjige, kino ulaznice, znanstveni časopisi i neke novine, dok se ulaznice za koncerte i određene novine oporezuju stopom od 13%. U sljedećim poglavljima detaljnije se prikazuje oporezivanje ovih dobara.

Knjige – stopa 5%

Prema čl. 38. st. 2. t. c) Zakona o PDV-u i čl. 47. st. 1. t. c) Pravilnika, propisano je da se PDV po stopi 5% plaća na knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, u svim fizičkim oblicima.

Knjigama se u smislu primjene snižene stope smatraju neperiodične tiskovine koje imaju istodobno sva tri sljedeća obilježja:

- 1) imaju stručni, znanstveni, umjetnički, kulturni i obrazovni sadržaj, a ne smiju imati promidžbeni sadržaj⁴
- 2) izrađene su u tehničkom smislu u obliku knjige, otisnute na arcima papira, ili nositeljima teksta kao što su CD, DVD ili u obliku slobodnih listova
- 3) imaju najmanje 49 stranica (definicija UNESCO-a) ne računajući korice i naslovnu stranicu, osim dječjih knjiga – bojanki, slikovnica bez teksta te tiskanih nota i umetaka za knjige u obliku slobodnih listova koji mogu imati i manje od 49 stranica.

Knjigama se ne smatraju: telefonski imenici, vozni redovi, cjenici, kalendari, rokovnici, različiti prospekti, katalogi, turistički vodiči, turističke karte, mape, izvješća o poslovanju trgovačkih i ostalih društava, prigodni prezentacijski materijali u obliku knjige te drugi informativni materijal.

Udžbenicima se smatraju nastavna sredstva izrađena u svezi s odgovarajućim nastavnim planom i programom, neovisno o broju stranica (temeljna knjiga, skripta, priručnik, radna bilježnica, vježbenica, lektira i dr.) otisnuta na papiru ili na već navedenim nositeljima teksta, koje je odobrilo Ministarstvo znanosti, obrazovanja i športa.

Knjige i udžbenici su dobro tek u trenutku kada ih kao u cijelosti dovršenu knjigu nakladnik isporučuje u tuzemstvu, odnosno u svim drugim isporukama nakon toga.

Kino ulaznice – stopa 5%

Čl. 38. st. 2. t. f) Zakon o PDV-u i čl. 47. st. 1. t. g) Pravilnik propisuju da se na kino ulaznice plaća PDV po stopi 5%.

Snižena stopa vrijedi za porezne obveznike koji prodaju kino ulaznice, neovisno o tome jesu li ustanova u kulturi. U ovom slučaju isključivo se radi o kinematografima jer sam naziv implicira da se isključivo radi o kino ulaznicama. Ukoliko uslugu javnog prikazivanja filmova obavlja neregistrirani kino prikazivač, na kino ulaznice se ne može primijeniti snižena stopa.

Znanstveni časopisi – stopa 5%

Sukladno čl. 38. st. 2. t. h) Zakona o PDV-u i čl. 47. st. 1. t. f) Pravilnika, propisano je da se na znanstvene časopise primjenjuje stopa PDV-a 5%.

Novine – stopa 5% i 13%

Zakonom (čl. 38. st. 2. t. g) i Pravilnikom o PDV-u (čl. 47. st. 1. t. h)) propisuje se plaćanje PDV-a po **stopi 5%** na novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, otisnute na papiru koje **izlaze dnevno**, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju.

Također, čl. 38. st. 3. t. b) Zakona i čl. 47. st. 2. t. b) Pravilnika o PDV-u propisano je da se PDV po **stopi 13%** plaća na **novine i časopise** novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu,

⁴ Promidžbenim sadržajem smatra se onaj sadržaj u kojem se kao pretežiti dio (više od 50%) pojavljuju promidžbene poruke.

osim prethodno navedenih novina na koje se primjenjuje stopa od 5%, otisnute na papiru koji **izlaze periodično** te osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju.

Novinama koje uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju smatraju se one novine u čijem sadržaju je više od 50% oglasnog odnosno promidžbenog sadržaja.

Ulaznice za koncerte – stopa 13%

Zakon o PDV-u (čl. 38. st. 3. t. f) i Pravilnik (čl. 47. st. 1. t. f)) propisuju da se na ulaznice za koncerte plaća PDV po stopi 13%.

Za razliku od kino ulaznica, gdje se implicira da samo kinematografi mogu obračunavati sniženu stopu na ulaznice, kod ulaznica za koncerte nema takve implikacije. Ulaznice za koncerte podliježu oporezivanju PDV-om po stopi 13%, bez obzira tko je organizator koncerta.

Snižena stopa kao dvostruka porezna olakšica

Svaka primjena sniženih stopa znači određenu pogodnost za poreznog obveznika i stavljanje u povoljniji položaj u odnosu na promete dobara i usluga na koje se PDV plaća po općoj stopi od 25%.

Drugi vid olakšice ogleda se u indirektnom poreznom kreditu koji se ostvaruje kroz mehanizam povrata pretporeza. Naime, osobe na čije se promete primjenjuje snižena stopa PDV-a i dalje su porezni obveznici, odnosno u sustavu su PDV-a. Time imaju pravo na odbitak pretporeza plaćenog na ulazne fakture, a najčešće je na ulazne fakture obračunat i naplaćen PDV po stopi od 25%.

S obzirom da se PDV-om oporezuje dodana vrijednost, u slučaju primjene sniženih stopa dodana vrijednost kod takvih poreznih obveznika je značajno manje oporezivana. Suprotno od snižavanja cijena, porezni obveznici primjenom snižene stope mogu povećati iznos dodane vrijednosti (marže) a da pritom cijene ostanu nepromijenjene. Koliko se jedna od dvije navedene krajnosti ostvaruje kod pojedinih prometa dobara i usluga, uključujući navedene promete u kulturi, ostaje za detaljnije istraživanje. Za očekivati je da su cijene većine kulturnih proizvoda i usluga više cjenovno elastične te da se primijenjena stopa PDV-a značajnije odražava na konačnu cijenu.

2.2.3. Posebni postupci oporezivanja vezani za kulturu i povezane djelatnosti

Mali porezni obveznici

Posebni postupak koji se odnosi na male porezne obveznike već je u dva navrata opisan. Malim poreznim obveznikom smatra se pravna osoba sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, odnosno fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 230.000 kn. Ova olakšica vrijedi za sve porezne obveznike, uključujući i one u kulturi.

Oporezivanje prema naplaćenim naknadama

Kao i u slučaju malih poreznih obveznika, ova pogodnost već je spomenuta kada se općenito govorilo o razdoblju oporezivanja i obračunu PDV-a, te ona vrijedi za sve porezne obveznike, pa tako i one u kulturi. Porezni obveznik čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 3.000.000 kn bez PDV-a, može obračunavati i plaćati PDV na temelju naplaćenih naknada za obavljene isporuke. Porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama ima pravo na odbitak pretporeza u trenutku kada je isporučitelju platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge.

Marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete

Za isporuke rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih ili antiknih predmeta koje obavi **preprodavatelj** primjenjuje se posebni postupak oporezivanja razlike u cijeni (marže) koju

ostvari preprodavatelj. Zakon o PDV-u jasno propisuje što se podrazumijeva **umjetničkim djelom** u kontekstu ove pogodnosti, a navedeno je u tablici 2.3.

Tablica 2.3. Popis dobara na koja se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže

Popis dobara
DIO A – Umjetnička djela
1. Slike, crteži i pasteli, kolaži i slične ukrasne ploče, koje je umjetnik u cijelosti izradio ručno, osim planova i nacрта za arhitektonske, inženjerske, industrijske, komercijalne, topografske ili slične namjene, ručno slikani ili ukrašeni obrtnički proizvodi, kazališne dekoracije, pozadinska platna za studije i sl. Od obojene tkanine (tarifna oznaka KN 9701).
2. Originalne gravure, grafike i litografije, ako se radi o ograničenom broju pretisaka jedne ili više ploča koje je umjetnik u potpunosti ručno izradio u crno-bijeloj tehnici ili u boji, bez obzira na primijenjeni postupak ili materijal, osim mehaničkih ili fotomehaničkih postupaka (tarifna oznaka KN 9702 00 00).
3. Originalne skulpture i kipovi, od bilo kojeg materijala, ako ih je u cijelosti izradio umjetnik; odljevske skulptura čija je izrada ograničena na osam primjeraka i koju nadzire umjetnik ili njegovi nasljednici (tarifna oznaka KN 9703 00 00).
4. Tapiserije (tarifna oznaka KN 5805 00 00) i zidne obloge od tkanine (tarifna oznaka KN 6304 00 00) ručno izrađene prema originalnim nacrtima umjetnika, pod uvjetom da nema više osam primjeraka svake od njih.
5. Originalni keramički predmeti koje je u cijelosti izradio umjetnik i s njegovim potpisom.
6. Bakreni emajlirani predmeti, izrađeni u cijelosti ručno, čiji je broj ograničen na osam brojevima označenih primjeraka s potpisom umjetnika ili nazivom studija, osim proizvoda draguljarnica (dragulji, nakit), zlatarnica i srebrnarnica.
7. Umjetničke fotografije koje je snimio umjetnik i koje izradio on ili netko pod njegovim nadzorom, potpisane i označene brojevima, u najviše 30 primjeraka svih veličina i okvira.
DIO B – Kolekcije
1. Poštanske marke ili biljezi, poštambiljane poštanske marke, prigodne omotnice »prvog dana«, frankirane pismovne pošiljke i sl., iskorištene, ili, ako nisu iskorištene, koje nisu trenutno u opticaju niti namijenjene za optjecaj (tarifna oznaka KN 9704 00 00).
2. kolekcije i kolekcionarski predmeti od zoološkog, botaničkog, mineraloškog, anatomskog, povijesnog, arheološkog, paleontološkog, etnografskog ili numizmatičkog značaja (tarifna oznaka KN 9705 00 00).
DIO C – Antikviteti
Predmeti, s izuzetkom umjetničkih djela ili kolekcionarskih predmeta, stariji od 100 godina (tarifna oznaka KN 9706 00 00).

Izvor: Dodatak III Zakona o PDV-u

Porezni obveznik je preprodavatelj koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti radi preprodaje kupuje ili uvozi umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete. Poreznu osnovicu čini marža, odnosno razlika između prodajne i nabavne cijene.

Prodaja putem javne dražbe

Posebni postupak oporezivanja marže može se primijeniti i u slučaju **kada maržu ostvari organizator prodaje putem javne dražbe** za isporuke umjetničkih djela, kolekcionarskih ili antiknih predmeta u svoje ime i za račun drugih osoba temeljem ugovora prema kojemu se plaća provizija za prodaju tih dobara putem javne dražbe.

Posebni postupak primjenjuje se na isporuke koje obavi **organizator djelujući u svoje ime i za račun jedne od sljedećih osoba:**

- a) osobe koja nije porezni obveznik,
- b) drugog poreznog obveznika, čija je isporuka dobara koju je obavio temeljem ugovora prema kojemu se plaća provizija za prodaju već oslobođena PDV-om (čl. 39. i 40.) kao npr. ustanove u kulturi,
- c) drugog poreznog obveznika, čija je isporuka dobara koju je obavio temeljem ugovora prema kojemu se plaća provizija za prodaju oslobođena na temelju odredbi za male porezne obveznike (ispod 230.000 kn) i uključuje gospodarska dobra,
- d) preprodavatelja, čija je isporuka dobara koju je obavio temeljem ugovora prema kojemu se plaća provizija za prodaju oporeziva po posebnom postupku oporezivanja marže.

Organizator prodaje putem javne dražbe je porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti prodaje dobra putem javne dražbe u cilju njihove prodaje najboljem ponuditelju. Nalogodavac organizatora prodaje putem javne dražbe je svaka osoba koja organizatoru prodaje putem javne dražbe predaje dobra na temelju ugovora kojim je utvrđeno plaćanje provizije za prodaju.

Porezna osnovica za isporuku dobara prema posebnom postupku prodaje putem javne dražbe je ukupni iznos računa⁵ ispostavljenog kupcu od strane organizatora prodaje putem javne dražbe, umanjen za neto-iznos koji je organizator prodaje putem javne dražbe platio ili koji treba platiti svom nalogodavcu, te iznos PDV-a koji organizator prodaje putem javne dražbe treba platiti za svoju isporuku

2.3. Porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji

U zemljama EU-a, kao i u Hrvatskoj, temeljni potrošni porez je PDV (engl. *Value added Tax*). Europsko zakonodavstvo temelji se na Direktivi 2006/112/EZ koja je od donošenja 70-tih godina prošlog stoljeća pa do danas više puta mijenjana i dopunjavana. Direktiva je osnovni dokument i zakonska osnova za harmonizaciju PDV-a među članicama. Harmonizacija označava usklađivanje poreznih sustava država članica radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta, odnosno na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala te koje mogu narušiti tržišno natjecanje. RH je u postupku pristupanja EU morala uskladiti hrvatsko zakonodavstvo s direktivama EU.

Direktive daju osnovni okvir, a članice unutar tog okvira ugrađuju u nacionalno zakonodavstvo oblike i metode oporezivanja prema vlastitim potrebama, nacionalnim vrijednostima (npr. u kulturi) i fiskalnim prioritetima.

Iako se harmonizacijom neizravnih poreza (PDV i trošarine) kao najizdašnijih, a samim time i najvažnijih, daleko više postiglo nego u harmonizaciji izravnih poreza (porez na dohodak i porez na dobit), još uvijek su prisutne značajne razlike među zemljama (npr. u visini i broju stopa PDV-a, primjeni izuzeća, visini praga za ulazak u sustav i dr.).

Kako je cilj ovog rada istražiti porezni položaj djelatnosti kulture i djelatnika u kulturi, u nastavku se prikazuju specifična porezna rješenja u zemljama članicama EU te se ona uspoređuju s rješenjima u hrvatskom Zakonu o PDV-u. To se odnosi na porezna oslobođenja (izuzeća), primjenu sniženih stopa za pojedine isporuke dobara i usluga povezanih s kulturom, posebne postupke oporezivanja vezane za kulturu i s kulturom povezanih djelatnosti te oporezivanje isporuka umjetnika i umjetnina.

⁵ Organizatori prodaje putem javne dražbe moraju kupcu izdati račun na kojem je posebno iskazano sljedeće: a) cijena dobara postignuta na javnoj dražbi, b) porezi, carine, pristojbe i slična davanja i c) sporedni troškovi, kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje organizator obračunava kupcu dobara.

2.3.1. Snižene stope PDV-a u kulturi i s kulturom povezanim djelatnostima

Iako Direktiva propisuje mogućnost primjene opće stope koja ne može biti niža od 15% i do dvije snižene stope koje ne mogu biti niže od 5%, još uvijek pojedine stare članice primjenjuju nultu stopu (Belgija, Danska, Finska, Irska, Malta, Švedska, Ujedinjeno Kraljevstvo (UK)) i super sniženu (Francuska, Irska, Italija, Luksemburg i Španjolska)⁶, a pojedine zemlje imaju uvedenu i međustopu („parkirna stopa“). Opća stopa kreće se od 17% (Luksemburg) do 27% (Mađarska), a snižene od 2,1% (Francuska) do 18% (Mađarska). Sve ovo ukazuje na velike razlike u visini primijenjenih stopa.

U Dodatku III. Direktive, između ostalih isporuka dobara i usluga, navedene su isporuke u kulturi na koje je moguće primijeniti **snižene stope** koje prikazujemo u nastavku.

- 1) Nabava, zajedno s knjižničnom posudbom, knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju (t. 6);

Direktiva ne pruža mogućnost primjene snižene stope na elektronička izdanja (čl. 98. st. 2. t. 2.).

Obuhvat isporuka na koje je moguća primjena sniženih stopa (t. 6) nešto je širi u Direktivi nego u hrvatskom Zakonu. Naime, Direktivom je predviđena mogućnost primjene snižene stope na posudbu knjiga iz knjižnica, zemljopisne karte te hidrografske i slične karte što nije navedeno u hrvatskom Zakonu i Pravilniku o PDV-u. No, potrebno je napomenuti kako su knjižnice u Hrvatskoj, kao ustanove u kulturi, oslobođene (izuzete) od PDV-a.

- 2) Prodaja ulaznica za priredbe, kazališta, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove, kina, izložbe i slične kulturne priredbe i sadržaje (t. 7);

Isto tako, Direktiva omogućuje širu primjenu sniženih stopa na ulaznice za brojna događanja dok u Hrvatskoj primjenjujemo samo sniženu stopu na ulaznice za koncerte i kino. Istina je da je, prema čl. 39. st. 1. t. n) Zakona o PDV-u, većina institucija i pravnih osoba u kulturi koje prodaju kazališne, muzejske i izložbene ulaznice te ulaznice za slične kulturne priredbe i sadržaje oslobođena (izuzeta) od PDV-a, no postoji i drugi niz osoba i institucija koje obavljaju djelatnost u kulturi (npr. trgovačka društva, neprofitne organizacije itd.) koji nisu izuzete jer nisu institucija u kulturi pa prema tome moraju na ulaznice obračunati PDV po stopi 25%.

- 3) Usluge pisaca, skladatelja i reproduktivnih umjetnika, te njihovi prihodi od autorskih prava (t. 9);

U hrvatskome Zakonu o PDV-u nije predviđena mogućnost primjene sniženih stopa na usluge pisaca, skladatelja i reproduktivnih umjetnika te na njihove prihode od autorskih prava. Kao i svaka druga fizička (i pravna) osoba, ukoliko na temelju svojih isporuka ostvare primitak viši od 230.000 kn, ulaze u sustav PDV-a i dužni su na svoje isporuke u idućoj godini obračunavati PDV po stopi 25%.

Čl. 103. Direktive proširuje mogućnost primjene snižene stope na uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta, u skladu s njihovom propisanom definicijom. Ako države članice koriste navedenu mogućnost također mogu primjenjivati sniženu stopu na sljedeće isporuke:

⁶ Nekim su starim članicama u vrijeme donošenja Direktive ili novim članicama tijekom procesa pridruživanja EU dopuštena određena izuzeća koja mogu primjenjivati u određenom prijelaznom razdoblju. Posebne snižene stope dopuštene su državama članicama koje su takve stope primjenjivale 1. siječnja 1991. Primjena posebnih sniženih stopa trebala bi se ukinutu uspostavom „konačnog oblika PDV-a“. Međutim, do danas nije donesen i posebno snižene stope se i dalje primjenjuju u tim članicama.

- a) od strane umjetnika koji ih je stvorio ili njegovih pravnih sljednika;
- b) na povremenoj osnovi, koju provodi porezni obveznik osim oporezivog preprodavatelja, u slučaju kad umjetnine uvozi sam porezni obveznik ili kad mu ih isporučuje osoba koja ih je stvorila ili njezini pravni sljednici, ili u slučaju kada mu ona daju pravo na potpuni odbitak PDV-a.

Hrvatskim Zakonom o PDV-u u čl. 44. st. 1. t. 20. i Pravilnikom u čl. 102. st. 1. t. s) ne predviđa se mogućnost primjene snižene stope na gore navedene isporuke. No, uvoz umjetnina i kolekcionarskih predmeta oslobođen je PDV-a ukoliko uvoz vrše muzeji i druge ustanove u kulturi i ukoliko navedene umjetnine nisu namijenjene za prodaju.

Primjenu sniženih stopa također treba promatrati u kontekstu **izuzeća (oslobođenja)** od PDV-a za određene djelatnosti. Jednako kao i u hrvatskom Zakonu o PDV-u, Direktiva omogućava izuzeća za određene djelatnosti od javnog interesa (čl. 132. Direktive), odnosno za kulturu:

- 4) Određene kulturne usluge i s njima usko povezana dobra, koje pružaju javnopravna tijela i druga kulturna tijela priznata od dotične države članice (t. n);
- 5) Pružanje usluga i isporuku dobara od strane organizacija čije su djelatnosti izuzete u vezi s priredbama koje se organiziraju za prikupljanje sredstava isključivo u njihovu korist, pod uvjetom da to izuzeće ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja.

To znači da se na kulturne isporuke oslobođenih djelatnosti ne primjenjuje PDV (niti snižena stopa), odnosno primjena sniženih stopa obuhvaća oporezivanje isporuka dobara i usluga pravnih i fizičkih osoba koje nisu oslobođene.

Iako Direktiva daje mogućnost izuzimanja (oslobođenja) za određene usluge u kulturi nije detaljno propisano koje usluge to mogu biti. Jednako tako nije detaljnije određeno koja su to tijela u kulturi koja mogu koristiti oslobođenje. Kriteriji, izbor i odluka o primjeni je na nacionalnim zakonodavstvima. Od 28 članica samo njih 14 primjenjuje oslobođenja od PDV-a za institucije u kulturi i često u kombinaciji sa sniženim stopama.

U Direktivi (Glava XII.) su predviđeni **posebni postupci oporezivanja za male poduzetnike**. Primjena posebnog postupka za male poduzetnike vezana je uz primjenu praga za ulazak u sustav PDV-a. Kao i u hrvatskom zakonu ako je promet iznad iznosa praga radi se o malom poduzetniku (odnosi se i na obavljanje samostalne umjetničke djelatnosti) koji na svoje isporuke obračunava PDV. Ako umjetnici ostvare promet ispod iznosa praga (ako se radi o povremenom obavljanju umjetničke djelatnosti) na svoje isporuke na obračunavaju PDV.

Porez na dodanu vrijednost na knjige, novine i časopise

Sukladno europskoj Direktivi gotovo sve zemlje članice u svoja su nacionalna zakonodavstva ugradile odredbe o sniženim stopama PDV-a na knjige, novine i časopise. U tablici 2.4. prikazuje se primjena općih i sniženih stopa u europskim zemljama te stope PDV-a na knjige, novine i časopise.

Tablica 2.4. Stope PDV-a na knjige novine i časopise u zemljama EU

Zemlja	Opća / snižena stopa	Knjige	Novine	Časopisi	Napomene
Austrija	20 0; 10; 13	10	10	10	
Belgija	21 0; 6; 12	21 6	21 0 ⁽¹⁾ ; 6 ⁽¹⁾	21 0 ⁽¹⁾ ; 6 ⁽¹⁾	⁽¹⁾ Digitalna izdanja dnevnih i tjednih novina, časopisa i članaka koji se zasebno prodaju; 0-ta stopa za dnevne i tjedne novine i periodična informativna izdanja.
Bugarska	20 0; 9	20	20	20	
Cipar	19 0; 5; 9	5 ⁽²⁾	5	5	⁽²⁾ Opća stopa PDV-a primjenjuje se na elektroničke knjige.
Češka	21 0; 10; 15	15	15 10 ⁽³⁾	15	⁽³⁾ Ako oglašavanje ne prelazi više od 50% njihovog sadržaja.
Danska	25 0	25	25 0 ⁽⁴⁾	25	⁽⁴⁾ Nulta stopa primjenjuje se na novine koje se izdaju barem jednom mjesečno.
Estonija	20 0; 9	9	9 ⁽⁵⁾	9 ⁽⁵⁾	⁽⁵⁾ Novine i časopisi koji pretežno sadrže promidžbene poruke, privatne oglase ili erotski/pornografski sadržaj oporezuju se s 20%.
Finska	24 0; 10; 14	10	24 10 ⁽⁶⁾	24 10 ⁽⁶⁾	⁽⁶⁾ Snižena stopa od 10% primjenjuje se ako pretplata traje najmanje 1 mjesec.
Francuska	20 0; 2,1; 5,5; 10	20 ⁽⁷⁾ 5,5 ⁽⁸⁾	20 2,1 ⁽⁹⁾	20 2,1	⁽⁷⁾ Opća stopa od 20% primjenjuje se na knjige pornografskog sadržaja ili koje mogu poticati nasilje. ⁽⁸⁾ Snižena stopa od 5,5% primjenjuje se isto na elektroničke knjige. ⁽⁹⁾ Snižena stopa od 2,1% primjenjuje se na novine i časopise u elektroničkom obliku.
Grčka	24 0; 6; 13	24 ⁽¹⁰⁾ 6	24 6	24 6	⁽¹⁰⁾ Opća stopa PDV-a primjenjuje se na elektroničke knjige.
Hrvatska	25 5; 13	5 ⁽¹¹⁾	25 5 ⁽¹²⁾ ; 13 ⁽¹³⁾	25 5 ⁽¹⁴⁾ ; 13 ⁽¹⁵⁾	⁽¹¹⁾ Knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenici za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, u svim fizičkim oblicima - na papiru ili drugim medijima (CD, DVD). ⁽¹²⁾ Dnevne novine nakladnika koji ima statut medija koje sadrže

					manje od 50% promidžbenog sadržaja (5%). (13) Novine koje izlaze periodično (bez obzira na status nakladnika), a sadrže manje od 50% promidžbenog sadržaja (13%). (14) Znanstveni časopisi. (15) Časopisi koje izlaze periodično (bez obzira na status nakladnika), a sadrže manje od 50% promidžbenog sadržaja (13%).
Irska	23 0; 4,8; 9; 13,5	0	9	9	
Italija	22 0; 4; 5; 10	22 4 ⁽¹⁶⁾	22 4 ⁽¹⁶⁾	4 ⁽¹⁶⁾	(16) Snižena stopa od 4% primjenjuje se na novine, dnevne vijesti, izvješća tiskovnih agencija, knjige i ostale publikacije označene ISBN ili ISSN brojem te izdane u bilo kojem fizičkom obliku ili putem elektroničkih medija.
Latvija	21 0; 12	21 12 ⁽¹⁷⁾	12 ⁽¹⁸⁾	12 ⁽¹⁸⁾	(17) Školske knjige i originalna književna djela objavljena na papiru ili u elektroničkom obliku (međutim, ne odnosi se na isporuke putem interneta ili preuzimanje s interneta). (18) Objavljeno u tiskanom ili elektroničkom obliku, međutim, ne odnosi se na isporuke putem interneta ili preuzimanje s interneta. Da bi se primijenila snižena stopa, tiskovina treba biti objavljivana najmanje jednom u 3 mjeseca u barem 100 primjeraka. Izuzete su novine erotskog, pornografskog, komercijalnog i reklamnog sadržaja. Snižena stopa također se primjenjuje na CD-e koji dolaze uz časopise (uz određene uvjete).
Litva	21 0; 5; 9	9	9 ⁽¹⁹⁾	9 ⁽¹⁹⁾	(19) Stopa od 9% primjenjuje se na novine, časopise i druge periodične publikacije, izuzev onih erotskog ili nasilnog sadržaja i onih koji ne udovoljavaju profesionalnim etičkim zahtjevima, ako su takvima priznati od nadležnih tijela, kao i tiskane publikacije u kojima plaćeni oglasi čine više od 4/5 površine.
Luksemburg	17 0; 3; 8; 14	17 ⁽²⁰⁾ 3	3	3	(20) Opća stopa primjenjuje se na e-knjige
Mađarska	27	27 ⁽²¹⁾			(21) Elektroničke knjige (isporuke digitalnih sadržaja knjiga preko interneta ili elektroničke mreže) su na stopi od 27%.

	0; 5; 18	5	5	5	
Malta	18				
	0; 5; 7	5 ⁽²²⁾	5	5	⁽²²⁾ Opća stopa PDV-a primjenjuje se na elektroničke knjige.
Nizozemska	21				
	0; 6	6	6	6	
Njemačka	19				
	0; 7	7	7	7	
Poljska	23	23	23	23	
	0; 5; 8	5 ⁽²³⁾	8	5; 8 ⁽²⁴⁾	⁽²³⁾ Snižena stopa od 5% odnosi se na knjige s ISBN brojem (tiskane, na CD-u i drugim nosačima). ⁽²⁴⁾ Časopisi s ISSN brojem (tiskani i na CD-u) po sniženoj stopi od 8% s tim da je ne više od 67% prostora namijenjeno besplatnim ili plaćenim porukama ili reklamama. Super snižena stopa od 5% na specijalizirane časopise.
Portugal	23	23	23	23	
	0; 6; 13	6	6	6	
Rumunjska	19 ⁽²⁵⁾				⁽²⁵⁾ Snižena stopa PDV-a od 19% stupa na snagu 1. siječnja 2017.
	0; 5; 9	5	5	5	
Slovačka	20	20	20	20	
	0; 10	10 ⁽²⁶⁾			⁽²⁶⁾ Tiskane knjige, brošure, letci i sličan tiskani materijal u kojem oglašavanje ne prelazi 50% ukupnog sadržaja.
Slovenija	22				
	9,5	9,5	9,5	9,5	
Španjolska	21	21	21	21	
	0; 4; 10	4	4	4	
Švedska	25				
	0; 6; 12	6	6	6; [iz]	
Ujedinjeno Kraljevstvo	20				
	0; 5	0 ⁽²⁷⁾	0 ⁽²⁷⁾	0 ⁽²⁷⁾	⁽²⁷⁾ knjige, knjige za djecu, novine, periodična izdanja, magazini, brošure, letci, glazbene partiture, zemljovidi, memorandum.

Izvor: IBFD (2017); Europska komisija (2017a)

Skraćenica: [iz] = izuzeće

Već na prvi pogled uočava se velika šarolikost u primjeni stopa. Uz izuzeće za oslobođene institucije u kulturi, primjena sniženih stopa vezana je uz određenu definiciju za potrebe oporezivanja, odnosno što se smatra knjigom, novinama ili časopisima što je pojašnjeno u napomenama.

Sve zemlje, osim Danske (25%) i Bugarske (20%) primjenjuju snižene stope na časopise, knjige i novine. Jedinственu sniženu stopu za sve tri kategorije primjenjuje 20 zemalja ili 64% i to: Ujedinjeno Kraljevstvo (0), Luksemburg (3%), Italija (4%), Španjolska (4%), Cipar (5%), Mađarska (5%), Malta (5%), Rumunjska (5%), Belgija (6%), Grčka (6%), Nizozemska (6%), Portugal (6%), Švedska (6%), Njemačka (7%), Estonija (9%), Litva (9%), Slovenija (9,5%), Austrija (10%), Finska (10%) i Latvija (21% i 12%).

Dvije snižene stope primjenjuju: Francuska (2,1%, i 5,5%), Hrvatska (5% i 13%), Poljska (5% i 8%), Irska (0 na knjige i 9% na časopise i novine), Češka (10% i 15%) i Slovačka (10% na knjige, dok se na časopise i novine primjenjuje opća stopa 20%).

Porez na dodanu vrijednost na knjige u Europskoj uniji

Kao što je vidljivo iz tablice 2.4., stope PDV-a na knjige u EU ovise o definiciji knjige za potrebe oporezivanja. Pod tim se podrazumijeva sadržaj ili namjena (za kulturne, obrazovne, znanstvene, stručne i druge svrhe) i oblik u kojem su objavljene (tiskane, na CD-u ili DVD-u i elektroničke). Neosporno je da knjige trebaju imati poseban porezni status koji omogućuje pogodnosti i potrošačima i izdavačima. Hrvatski Pravilnik o PDV-u sadrži detaljne odredbe što se za potrebe oporezivanja smatra knjigom. Dvije zemlje EU-a (Irska i UK) primjenjuju nultu stopu, Bugarska i Danska opću, a ostale države sniženu stopu u rasponu od 3% (Luksemburg) do 21% (Latvija). Ako se izuzmu zemlje koje primjenjuju nultu i opću stopu, gotovo 86% članica EU-a primjenjuje sniženu stopu na knjige. Kada bi zanemarili različite definicije knjiga, sadržaj i oblik, prosječna snižena stopa PDV-a na knjige za 24 zemlje iznosila bi 6,8%. Stopa u Hrvatskoj od 5% ispod je ovog prosjeka.

Kako Direktiva ne predviđa mogućnost primjene snižene stope na **elektronička izdanja**, u većini EU zemalja (24), među kojima je i Hrvatska, snižena stopa na knjige ne primjenjuje se i za elektroničke knjige. Samo Francuska i Luksemburg primjenjuju istu sniženu stopu na tiskane i elektroničke knjige, Italija na neke elektroničke knjige, a UK primjenjuje nultu stopu. Zemlje koje primjenjuju sniženu stopu na elektronička izdanja stavljaju elektroničko izdanje u povoljniji položaj, odnosno omogućuju nižu cijenu za kupce čime se narušava tržišno natjecanje na području prodaje e-knjiga u EU (npr. elektroničke knjige Amazona jeftinije su u Luksemburgu zbog primjene snižene stope od 3%). Međunarodna udruga izdavača (IPA, 2015) zastupa stav kako bi trebalo izjednačiti porezni položaj tiskanih i elektroničkih izdanja.

Europsko vijeće (2016) je u svom *Akcijskom planu za promjene u sustavu PDV-a* još 2016. ukazalo na potrebu preispitivanja primjene različitih stopa na elektroničke publikacije od onih koje se primjenjuju na tiskana izdanja. Pokrenuta je inicijativa za izmjenom u oporezivanju PDV-om što bi doprinijelo EU-ovoj provedbi strategije jedinstvenoga digitalnog tržišta i, u širem smislu, pratilo tehnološki napredak u digitalnom gospodarstvu. Vijeće je izradilo prijedlog **izmjene postojeće direktive EU-a** o PDV-u kako bi se državama članicama omogućilo da primjenjuju niže stope PDV-a na e-publikacije kao što su elektroničke knjige, novine i časopisi. U lipnju 2017. Europski parlament usvojio je prijedlog Komisije koji bi omogućio smanjenje PDV-a na e-knjige i primjenu jednake stope na elektroničke (e-knjige, e-novine i e-časopise) i tiskane publikacije. Mogućnost ugradnje u nacionalna zakonodavstva uslijediti će nakon promjene same Direktive o PDV-u.

Porez na dodanu vrijednost na novine i časopise u Europskoj uniji

U svim zemljama EU-a, osim Češke (10% i 15%) i Poljske (8% i 5%), novine i časopisi oporezuju se sniženim, istovjetnim stopama. Primjena sniženih stopa ovisi o učestalosti izlaska (dnevno, tjedno ili mjesečno), sadržaju (opći, javni, znanstveni), količini objavljenih promidžbenih sadržaja, načinu prodaje (na prodajnim mjestima ili putem pretplate) te jesu li tiskana ili online izdanja. Bugarska, Danska i Slovačka primjenjuju opće stope iako se u Danskoj primjenjuje i nulta stopa na novine koje se izdaju barem jednom mjesečno. Nultu stopu primjenjuju Belgija (za dnevne i tjedne novine i periodična informativna izdanja) i UK. Najnižu stopu na novine i časopise primjenjuje Francuska (2,1% za tiskana i elektronička izdanja). Da bi se u Francuskoj primijenila ova stopa, uz ispunjavanje brojnih kriterija, tiskovine moraju biti registrirane pri Zajedničkoj komisiji za publikacije i tiskovne agencije (*Commission Paritaire des Publications et Agences de Presse*). Uz ovu posebno sniženu, stopu na ostale novine i časopise komercijalne naravi čiji sadržaji nisu od posebnog javnog interesa, objavljuju neprimjerene sadržaje ili uglavnom sadrže promidžbene poruke primjenjuje se stopa od 20%. Nakon Francuske slijede snižene stope u Luksemburgu (3%) te Italiji i Španjolskoj (4%). Najveći broj zemalja primjenjuje snižene stope između 5 i 10%, dok su najviše u Latviji (12%) i Hrvatskoj (13%). Međutim, valja imati na umu da se u većini zemalja snižene stope primjenjuju samo pod određenim uvjetima, a ako ti uvjeti nisu ispunjeni primjenjuju se opće stope.

Prosječna snižena stopa PDV-a na novine i časopise koju primjenjuju 24 zemlje EU-a iznosi 6,7%. Hrvatska je primjenom snižene stope od 5% (na dnevne novine nakladnika koji ima statut medija i sadrže manje od 50% promidžbenih sadržaja te znanstvene časopise) ispod prosječne stope, dok je stopa od 13% (na periodična izdanja novina i časopisa nakladnika koji može, ali i ne mora imati statut medija i manje od 50% promidžbenih sadržaja) iznad ovog prosjeka.

Kao i kod knjiga, elektronička izdanja novina i časopisa još uvijek u poreznom smislu nisu izjednačena s tiskanim izdanjima (WAN IFRA, 2017).

Porez na dodanu vrijednost na ulaznice za kulturne priredbe (predstave, kazalište), kino i zabavne parkove u Europskoj uniji

U svim europskim zemljama, pa tako i u Hrvatskoj, PDV-om se oporezuju ulaznice za razna događanja ili priredbe (kulturne, sportske, zabavne). U t. 7. Dodatka III. Direktive navedeno je da se snižene stope PDV-a mogu primijeniti na prodaju ulaznica za priredbe, kazališta, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove, kina, izložbe i slične kulturne priredbe i sadržaje. Visina stope ovisi o naravi priredbe ili događanja te statusu priređivača. Odabir vrste predstave za koje će se ulaznice oporezivati sniženom stopom prepušten je državama članicama, pa tako postoje i specifičnosti po pojedinim zemljama (Kuliš, 2013).

Osim mogućnosti primjene snižene stope određene djelatnosti od javnog interesa u kulturi oslobođene su PDV-a. U Direktivi su čl. 132. t. (n) propisana oslobođenja za određene kulturne usluge i s njima usko povezana dobra koje pružaju javnopravna tijela i druga kulturna tijela priznata od dotične države članice. U slučaju priređivanja priredaba koje se organiziraju za prikupljanje sredstava (*fundraising*) isključivo u korist navedenih pravnih osoba, oslobođenje se može primijeniti pod uvjetom da ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja (čl. 132. t. (o)).

Prethodno iznesena rješenja iz europske Direktive ugrađena su i u hrvatsko zakonodavstvo. Ovakvim zakonskim uređenjem razlikuje se porezno opterećenje ulaznica, a time i cijene, za neke priredbe iako se radi o obavljanju istovrsnih isporuka. Na ulaznice za priredbe koje organizira pravna ili fizička osoba koja nije oslobođena PDV-a nameće se opća stopa, a na ulaznice za koncerte koje organizira institucija i pravna osoba u kulturi ne obračunava se PDV. Međutim, pravne ili fizičke osobe (organizatori priredbe) koji nisu oslobođeni PDV-a mogu odbiti pretporez zaračunat na ulaznice, dok oslobođene javne ustanove ne mogu.

U poreznoj praksi EU zemalja već se razmatrao ovaj problem. Uprava za poreze i carine (HMRC) u UK izdala je priopćenje u kojem se potanko pojašnjava kada se neke kulturne priredbe i događanja (uključujući i dobrotvorne), mogu osloboditi PDV-a i na koje se osobe to odnosi. Obuhvaćena su javna tijela (tijela državne i lokalne uprave te nevladina javna tijela upisana kao javna tijela koja su kao takova registrirana) i ostale organizacije iz područja kulture koje su za to kvalificirane (HM Revenue & Customs, 2011).

Načelno, HMRC smatra da sukladno važećim EU propisima, uvijek treba voditi računa o konkurenciji na nacionalnoj i općoj razini kada su u pitanju ulaznice za priredbe kada ih isporučuju javna tijela. Pritom je važno ustanoviti je li komercijalni isporučitelj kulturnih događanja u nepovoljnijem tržišnom položaju kada isporučuje iste usluge kao javna tijela koja su oslobođena PDV-a. U cilju sprječavanja narušavanja tržišnog natjecanja bitno je definirati tko može biti oslobođen, o kojim priredbama se radi i koji uvjeti moraju biti ispunjeni.

Tablica 2.5. Stope PDV-a na ulaznice za kulturne priredbe (predstave, izložbe, kino, kazalište) i zabavne parkove

Zemlja	Opća / snižena stopa	Ulaznice za kulturne priredbe	Ulaznice za kino	Ulaznice za zabavne parkove	Napomena
Austrija	20 0; 10; 13	13; [iz]	13	13	
Belgija	21 0; 6; 12	6; [iz]	6	6	
Bugarska	20 0; 9	20 9 [iz] ⁽¹⁾	20	20	⁽¹⁾ Snižena stopa primjenjuje se ako ulaznice prodaju kulturne organizacije i tijela prema <i>Protection and Development of Culture Act</i> . Inače (npr. kina), isporuke se oporezuju po stopi PDV-a od 20%.
Cipar	19 0; 5; 9	5; [iz]	5	5	
Češka	21 0; 10; 15	15	15	15	
Danska	25 0	25; [iz]	25	25	
Estonija	20 0; 9	20	20	20	
Finska	24 0; 10; 14	10	10	10	
Francuska	20 0; 2,1; 5,5; 10	20 10 ⁽³⁾ ; 5,5 ⁽⁴⁾ ; 2,1 ⁽⁵⁾	5,5	20 ⁽²⁾ 10	⁽²⁾ Zabavni parkovi koji ne uključuju nikakve kulturne sadržaje oporezuju se općom stopom od 20%. ⁽³⁾ Ulaznice za ostala kulturna događanja (sajmovi, muzeji, spomenici, spomenička područja, izložbe). ⁽⁴⁾ Stopa od 5,5% primjenjuje se na priredbe koje se odvijaju u živo (cirkus, kazalište) i na karte za kino. ⁽⁵⁾ kazališne i cirkuske predstave s umjetničkim programom koje izvode kompanije sa vlastitim glazbenim orkestrom.
Grčka	24 0; 6; 13	24 6 ⁽⁶⁾	24	24	⁽⁶⁾ Samo za kazališta.
Hrvatska	25 5; 13	13	5	25	
Irska	23 0; 4,8; 9; 13,5	9; [iz]	9	9	
Italija	22 0; 4; 5; 10	10	10	22	
Latvija	21 0; 12	21 [iz]	21	21	
Litva	21 0; 5; 9	21 [iz]	21	21	

Luksemburg	17				
	0; 3; 8; 14	3	3	3	
Mađarska	27	27	27	27	
	0; 5; 18	18 ⁽⁷⁾			(7) Snižena stopa od 18% primjenjuje se na ulaznice za muzičke i plesne koncerte na otvorenom tijekom javnih događanja koja se održavaju na povremenoj osnovi prema Državnoj uredbi o muzičkim i plesnim događanjima.
Malta	18	18	18	18	
	0; 5; 7	5			
Nizozemska	21				
	0; 6	6	6	6	
Njemačka	19			19	
	0; 7	7; [iz]	7		
Poljska	23				
	0; 5; 8	8	8	8	
Portugal	23	23		23	
	0; 6; 13	13; [iz]	13		
Rumunjska	19			19	
	0; 5; 9	5; [iz] ⁽⁸⁾	5		(8) Izuzeće se odnosi na isporuke usluga u kulturi i/ili dobara usko vezanih uz te usluge koje isporučuju javne institucije ili druga tijela u kulturi bez cilja zaštite baštine, koje je kao takve odobrilo Ministarstvo kulture i vjerskih pitanja.
Slovačka	20	20	20	20	
	0; 10	[iz] ⁽⁹⁾			(9) Usluge u kulturi bit će izuzete ako ih isporučuje pravna osoba osnovana po posebnom zakonodavstvu (npr. Slovačko nacionalno kazalište), Ministarstva kulture Republike Slovačke, viših teritorijalnih jedinica ili općina. Nadalje, izuzete su također usluge u kulturi koje isporučuje pravna ili fizička osoba koja zadovoljava posebne uvjete iz zakona.
Slovenija	22				
	9,5	9,5	9,5	9,5	
Španjolska	21	21	21	21	
	0; 4; 10	[iz] ⁽¹⁰⁾			(10) Isporuke javnopravnih tijela ili dobrotvornih organizacija prema posebnim propisima.
Švedska	25		25	25	
	0; 6; 12	6			
UK	20	20	20	20	
	0; 5				

* [iz] = izuzeće

IBFD (2017); Europska komisija (2017a)

Snižena stopa na razne ulaznice primjenjuju se u 20 zemalja. Danska, Slovačka, Španjolska, Estonija, Latvija, Litva, Slovačka i UK niti na jednu vrstu ulaznica ne primjenjuju snižene stope, ali primjenjuju oslobođenja. Najniže stope primjenjuju Francuska (2,1%) i Luksemburg (3%). Najvišu stopu primjenjuje Mađarska (18%), ali samo na ulaznice za muzičke i plesne koncerte na otvorenom, dok se sve ostale ulaznice oporezuju općom stopom od 27% koja je ujedno i najviša stopa PDV-a u EU. Na ulaznice za razne kulturne priredbe i kina primjenjuje se niža stopa nego na ulaznice za zabavne parkove. Općenito, ulaznice za klasične kulturne priredbe (kazališta, muzeje, koncerte) imaju povoljniji porezni položaj u pogledu primjene snižene stope i poreznog oslobođenja u odnosu na ulaznice za neka druga događanja koja se smatraju „komercijalnim“.

Snižene stope na **kino ulaznice** kreću se u rasponu od 3% u Luksemburgu do 15% u Češkoj. U 16 zemalja primjenjuje se snižena stopa. Prosječna snižena stopa za zemlje EU-a iznosi 8,1%, a u Hrvatskoj je ispod ovog prosjeka.

Porez na dodanu vrijednost na isporuke umjetnika u Europskoj uniji

Načelno, isporuke umjetnika koje se smatraju obavljanjem gospodarske djelatnosti, odnosno s namjerom ostvarivanja prihoda (npr. prodaja), tretiraju se u poreznim sustavima kao oporeziva transakcija. Međutim, zbog specifičnosti obavljanja umjetničke djelatnosti i općenito pogodnosti koje imaju kulturne djelatnosti, na takve isporuke može se primijeniti snižena stopa PDV-a. Direktiva predviđa sniženu stopu na isporuke umjetnika i većina zemalja je primjenjuje, a za njezinu primjenu propisani su različiti kriteriji poput:

- praga za ulazak u sustav PDV-a (odnosno visina ostvarenog prometa kao i u Hrvatskoj) ili praga koji za potrebe oporezivanja PDV-om propisuje porezno zakonodavstvo pojedine zemlje,
- poreznog statusa umjetnika (npr. registrirani samostalni umjetnik),
- definicije umjetničkog djela,
- radi li se o isporuci dobara (npr. slike ili skulpture) ili usluga (npr. vođenje kreativnih radionica),
- profesije umjetnika (likovni umjetnici, pisci, kompozitori),
- autorskog prava,
- povremene ili stalne prodaje.

Primjena snižene stope uglavnom se povezuje s visinom praga za ulazak u sustav PDV-a, odnosno određuje tko su „mali poduzetnici“ (čl. 281. – 283. Direktive) koji mogu primjenjivati pojednostavljene postupke oporezivanja ili oslobođenja. Kako se visina praga za ulazak u sustav PDV-a značajno razlikuje među zemljama tako su razlikuje i oporezivanje isporuka umjetnika što je vidljivo iz tablice 2.6.

Tablica 2.6. Visina praga za ulazak u sustav PDV-a za male poduzetnike (u eurima)

Zemlja	Visina praga
Austrija	30.000
Belgija	15.000
Bugarska	25.565
Hrvatska	-
Cipar	15.600
Češka	37.008
Danska	6.726
Estonija	4.000
Finska	10.000
Francuska	32.600
Njemačka	17.500
Grčka	10.000

Mađarska	6 mil HUF
Irska	-
Italija	60.000
Latvija	50.000
Litva	45.000
Luksemburg	30.000
Malta	-
Nizozemska	1.345
Poljska	150.000 plz
Portugal	12.500
Rumunjska	48.275
Slovačka	49.790
Slovenija	50.000
Španjolska	-
Švedska	-
Ujedinjeno Kraljevstvo	97.808

Izvor: Europska komisija (2017b)

Visina praga kreće se od 3.000 eura u Švedskoj do gotovo 100.000 eura u UK. U Nizozemskoj i Španjolskoj ne primjenjuje se kriterij visine praga za male poduzetnike, dok Francuska, Italija, Irska, Malta i Portugal primjenjuju različite iznose praga što ovisi o vrsti isporuka. Tablica 2.7. prikazuje stope PDV-a koje se primjenjuju na isporuke umjetnika.

Tablica 2.7. Porez na dodanu vrijednost na umjetnička djela, kolekcionarske predmete i antikvitete

Zemlja	Pisci / skladatelji i drugi umjetnici	Umjetnička djela / kolekcionarski predmeti / antikviteti	Umjetnička djela / kolekcionarski predmeti / antikviteti, isporuke umjetnika, povremena prodaja	Umjetnička djela / kolekcionarski predmeti / antikviteti, uvoz	Napomena
	1	2	3	4	
Austrija	20 13	20	- 13	- 13	-
Belgija	21 6; [iz]	21; [g]	- 6	- 6	-
Bugarska	20 -	20 0 ⁽¹⁾	20 0 ⁽¹⁾	20 -	- ⁽¹⁾ Prema posebnom "graničnom" oporezivanju nulta stopa se primjenjuje kada se umjetnička/kolekcionarska djela prijevoze/ isporučuju izvan EU-a
Cipar	- 5	5; [g]	- n/a	- 5 ⁽²⁾	- ⁽²⁾ Uvoz dobara arheološke vrijednosti, CN kod 9706 00 00
Češka	- 15	21; [g] -	21 -	- 15 ⁽³⁾	- ⁽³⁾ Određena uvezena umjetnička djela

Danska	-	25 ⁽⁴⁾	25 ⁽⁴⁾	25 ⁽⁴⁾	(4) Danska smanjuje oporeziv iznos za 20% na koji se primjenjuje stopa od 25%, što rezultira efektivnom stopom od 5% na uvoz umjetničkih djela i antikviteta. Slično, oporeziv iznos za vlastite isporuke umjetnika se smanjuje na 20% na koji se primjenjuje stopa do 25% što rezultira efektivnom stopom od 5%
	[iz]	-	-	-	-
Estonija	20	20; [g]	20	20; [g]	-
	-	-	-	-	-
Finska	-	24; [g]	-	24	(5) Snižena stopa od 10% primjenjuje se na autorska prava koja ubire organizacija za autorska prava
	[iz]; 10 ⁽⁵⁾	-	10	10	-
Francuska	-	20; [g]	-	-	-
	5,5	-	5,5; 10 ⁽⁶⁾	5,5	(6) Snižena stopa od 5,5% primjenjuje se na isporuke umjetničkih djela koje su proizveli autori. Snižena stopa od 10% primjenjuje se na povremene prodaje umjetničkih djela koje izvrše porezni obveznici koji ih koriste u poslovne svrhe
Grčka	24	24; [g]	24	24	-
	-	-	-	-	-
Hrvatska	25	25	25	25	-
	-	-	-	-	-
Irska	23	23	-	-	-
	-	13,5 ⁽⁷⁾	13,5	13,5	(7) 13,5% se primjenjuje na umjetnička djela i antikvitete
Italija	22	22	-	-	-
	[iz]	-	10 ⁽⁸⁾	10 ⁽⁸⁾	(8) "Povremene prodaje" oporezuju se općom stopom
Latvija	-	21	21	21	-
	[iz]	-	-	-	-
Litva	21	21	21	21	-

	-	-	-	-	-
Luksemburg	17	17	-	-	-
	-	-	8	8	-
Mađarska	27	27; [g]	27; [-] ⁽⁹⁾	27	⁽⁹⁾ Na povremenoj osnovi
	-	-	--	-	-
Malta	18	18	18	-	-
	5	-	-	5	-
Nizozemska	-	21	-	-	-
	6; [iz]	-	6	6	-
Njemačka	-	19; [g]	19	19; [g]	-
	7	7 ⁽¹⁰⁾ ; [g]	7 ⁽¹⁰⁾	7 ⁽¹⁰⁾ ; [g]	⁽¹⁰⁾ Snižena stopa primjenjuje se na umjetnička djela i kolekcionarske predmete
Poljska	-	23	-	-	-
	8	-	8	8	-
Portugal	23	23; [g]	-	23	-
	[iz]	6 ⁽¹¹⁾	6 ⁽¹¹⁾	6 ⁽¹¹⁾	⁽¹¹⁾ Snižena stopa primjenjuje se samo na umjetnička djela
Rumunjska	19	19; [g]	19; [g]	19; [g]	⁽¹²⁾ Granično oporezivanje se primjenjuje ako su ispunjeni određeni uvjeti
	-	-	-	-	-
Slovačka	20	20; [g] ⁽¹²⁾	20	20; [g] ⁽¹³⁾	⁽¹³⁾ Može se također primijeniti granično oporezivanje. Ako se trgovac odluči za poseban porezni tretman, bit će ga obvezan primjenjivati barem dvije kalendarske godine
	-	-	-	-	-
Slovenija	-	22; [g]	-	-	-
	9,5	-	9,5	9,5	-
Španjolska	21	21	21	-	-
	-	-	10	10	-
Švedska	-	25	-	-	-
	6	-	12	12	-
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	20[g]	20	-	-
	-	-	-	5	-

* [iz] = izuzeće; [g] = granično oporezivanje (oporezuje se samo razlika primitaka i izdataka); [-] = izvan sustava (dobra i usluge koja se nalaze posve izvan sustava PDV-a); n/a = ne primjenjuje se

Izvor: IBFD (2017a); Europska komisija (2017a); Compendium (2017a)

Na isporuke samostalnih umjetnika u dvanaest zemalja EU primjenjuje se snižena stopa PDV-a. Snižene stope primjenjuju se u Cipru (5%), Francuskoj (5,5%), Belgiji, Švedskoj i Nizozemskoj (6%), Njemačkoj (7%), Poljskoj (8%), Sloveniji (9,5%), Finskoj (10%), Austriji (13%), Irskoj (13,5%) i Češkoj (15%). U Danskoj se ne primjenjuje snižena stopa, već poseban postupak pri čemu se za vlastite isporuke umjetnika oporeziv iznos smanjuje na 20% na koji se primjenjuje stopa od 25% što rezultira efektivnom stopom od 5%.

Čl. 103. Direktive proširuje mogućnost primjene **snižene stope na uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta**. Ako država članica primjenjuje navedenu mogućnost također **može primjenjivati** sniženu stopu na isporuku umjetnina:

- od strane umjetnika koji ih je stvorio ili njegovih pravnih sljednika;
- na povremenoj osnovi, koju provodi porezni obveznik osim oporezivog preprodavatelja, u slučaju kad umjetnine uvozi sam porezni obveznik ili kad mu ih isporučuje autor ili njegovi pravni sljednici.

Bitno je razlikovati transakcije samih umjetnika i njihov promet (prodaju) umjetničkih djela od transakcija koje obavljaju posrednici. Ovdje se razmatraju transakcije umjetnika i stopa PDV-a na prodaju i uvoz umjetničkih djela, kolekcionarskih predmeta i antikviteta. Ako transakciju obavlja posrednik (galerija, aukcijska kuća, registrirani posrednik za prodaju umjetnina), provodi se posebni postupak oporezivanja marže (više u sljedećem poglavlju).

Stope na isporuke umjetničkih djela razlikuju se ovisno radi li se o samostalnom umjetniku, prodaji preko galerije ili preprodavaču te radi li se o uvozu ili izvozu umjetnina.

U tablici 2.7. (stupac 2) prikazuje se primjena stope PDV-a na umjetnička djela, kolekcionarske predmete i antikvitete u europskim zemljama. Sve zemlje osim Cipra primjenjuju opću stopu PDV-a, a uz opću neke zemlje primjenjuju i sniženu stopu kao npr. Njemačka (samo na umjetnička djela i kolekcionarske predmete), Irska (za „povremene prodaje“), Francuska (po posebnom programu) i Portugal (samo za umjetnička djela). Gotovo sve zemlje, pod određenim uvjetima, primjenjuju i „granično oporezivanje“. Granično oporezivanja podrazumijeva nametanje poreza na razliku između kupovne i prodajne cijene, odnosno na maržu. Granična stopa PDV-a se npr. u UK primjenjuje na osobe čiji godišnji promet premašuje 79.000 funti. Odnosi se na prodaju umjetničkih djela te antikviteta ili kolekcionarskih predmeta na koje PDV nije plaćen prilikom kupnje. PDV se obračunava po stopi od 16,67%, ali samo na razliku između kupovne i prodajne cijene (maržu). Ako nema razlike u cijeni (ne ostvaruje se profit), PDV se ne obračunava i ne plaća (GOV.UK, 2017).

Međutim, u svakoj zemlji postoje još brojne specifičnosti koje se ilustriraju primjerima za Francusku i Irsku.

Primjer 5. Oporezivanje PDV-om umjetničkih djela u Francuskoj

Oporezivanje PDV-om umjetničkih djela u Francuskoj provodi se po posebnom programu. Porezna osnovica i stopa ovise o profesionalnom i poreznom statusu prodavatelja. Ako umjetničko djelo prodaje sam umjetnik ili njegov nasljednik, na prodaju se nameće snižena stopa od 5,5%. Primjenjuje se na originalne radove umjetnika čiji je promet prethodne godine bio niži od 42.900 eura. Pod umjetničkim djelima podrazumijeva se i ograničen broj numeriranih i potpisanih grafičkih radova (grafike, serigrafije, monotipije i sl.).

Na sljedeće isporuke na primjenjuje se snižena stopa od 5,5%, već stopa od 20%:

- arhitektonske, industrijske, topografske i komercijalne nacрте,
- ručno izrađene ukrasne predmete,
- oslikane scenografije za kazališne predstave ili televizijske emisije,
- srebrni ili zlatni nakit,
- antikni namještaj stariji više od 100 godina,
- fotografske posmrtnе materijale koji nisu potpisani ili ovjereni od umjetnika.

Uvoz umjetničkih djela (iz zemalja EU-a ili trećih zemalja), kolekcionarskih predmeta i antikviteta također se oporezuje po stopi od 5,5%.

Na ustupanje autorskih prava (zastupanje, reproduciranje, iskorištavanje) primjenjuje se stopa 10%.

Na prodaju umjetničkih djela koje obavljaju galerije, trgovci ili posrednici primjenjuje se 20% PDV-a.

Izvor: Roche&Cie (2017)

Primjer 6. Oporezivanje PDV-om umjetničkih djela u Irskoj

Samostalni umjetnici u Irskoj koji u razdoblju od 12 mjeseci isporuče dobra iznad 75.000 eura ili obave usluge iznad 37.500 eura moraju se upisati u Registar obveznika PDV-a. Kao isporuke usluga mogu se smatrati, npr. restauratorski radovi, naplata ulaznica za izložbu, izvedbe umjetnika (performansi), provođenje umjetničkih radionica, razne prezentacije ili isporuke književnika. Isporuka dobara podrazumijeva prodaju umjetničkih djela (slika, skulptura, instalacija i sl.), kataloga, originalnih grafičkih radova (grafike, serigrafije, monotipije i sl.) i komisijsku prodaju umjetnina. Na navedene isporuke primjenjuje se snižena stopa od 13,5%.

Za galeriste ili aukcionare postoji i mogućnost izbora primjene „granične stope“. Za umjetnika koji prodaje svoj rad preko galerije važan je ugovor iz kojeg proizlazi porezna obveza. To ovisi o tome je li umjetnik u sustavu PDV-a i galerija u režimu primjene „granične stope“ (obračunava PDV na razliku između kupovne i prodajne cijene umjetničkog rada).

Izvor: VAI (2017)

Na prodaju i uvoz umjetničkih djela, kolekcionarskih predmeta, antikviteta i povremenu prodaju umjetnika (tablica 2.7., stupci 3 i 4), većina zemalja odlučila je primijeniti snižene stope ili granično oporezivanje. Nultu stopu za uvoz umjetnina primjenjuje Bugarska, a snižene stope kreću se u rasponu od 5% do 15%. Opću stopu primjenjuju Estonija, Finska, Grčka, Hrvatska, Latvija, Litva, Rumunjska i Slovačka.

Za muzeje i ustanove u kulturi u Hrvatskoj postoji iznimka. Prema čl. 44. st. 1. t. 20. Zakona o PDV-u, PDV-a je oslobođen uvoz raznih dokumenata, isprava, obrazaca i nositelja podataka. Prema čl. 102. st. 1. t. s Pravilnika, navedeno oslobođenje primjenjuje se na kolekcionarske predmete i umjetnička djela obrazovnog, znanstvenog ili kulturnog obilježja koja nisu namijenjena za prodaju i koja uvoze muzeji, galerije i druge ustanove uz odobrenje nadležnih tijela za bescarinski uvoz tih dobara.

2.3.2. Posebni postupci oporezivanja za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske predmete i antikvitete

Poglavlje 4., čl. 311. Direktive obuhvaća **posebne postupke oporezivanja** za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske predmete i antikvitete. Posebni postupci odnose se na oporezivanje **marže** koju nameću preprodavači (posrednici u prodaji) ili organizatori prodaje putem javne dražbe.

Prema definiciji iz čl. 311., „**oporezivi preprodavač**“ je porezni obveznik koji u cilju preprodaje kupuje za potrebe svojeg poduzeća, ili uvozi rabljena dobra i/ili umjetnička djela, kolekcionarske predmete ili antikvitete, bilo radi sebe ili za račun druge osobe prema ugovoru kojim je utvrđeno plaćanje provizije za kupnju ili prodaju.

„**Organizator prodaje putem javne dražbe**“ označava poreznog obveznika koji, u okviru svoje gospodarske djelatnosti, nudi dobra na prodaju putem javne dražbe u cilju njihove prodaje najboljem ponuditelju. Osoba koja organizatoru prodaje putem javne dražbe predaje dobra na temelju ugovora kojim je utvrđeno plaćanje provizije za prodaju, definira se kao „**nalogodavac organizatora prodaje**“ putem javne dražbe.

Popis umjetničkih djela, kolekcionarskih predmeta i antikviteta na čije isporuke se primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže sadržan je u Direktivi u Dodatku IX, Dijelovima A, B i C. Istovjetan je popisu iz Dodatka III. hrvatskog Zakona o PDV-u (prikazan u dijelu teksta oporezivanju PDV-om u Hrvatskoj (2.2.3. Marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete, u tablici 2.3.). U točki 1. **Popisa dobara** (DIO A - Umjetnička djela) u Direktivi je navedeno „ukrasne plakete“, a u hrvatskom zakonu „ukrasne ploče“ što bi svakako trebalo ispraviti jer se radi o različitim dobrima, ali i zbog pravilne primjene posebnog postupka oporezivanja.

Porezna osnovica za isporuke koje se oporezuju prema posebnom postupku oporezivanja marže jest marža koja je jednaka razlici između prodajne i nabavne cijene isporučenih dobara, smanjena za svotu PDV-a koji je sadržan u toj marži. PDV na maržu obračunava se po općoj stopi, ali u nekim zemljama postoji mogućnost primjene sniženih stopa.

2.4. Ocjena položaja kulture u sustavu PDV-a

Analiza položaja kulture i djelatnika u kulturi u sustavu oporezivanja PDV-om obuhvatila je specifičnosti koje se primjenjuju za ovu kategoriju poreznih obveznika. To se odnosi na porezna oslobođenja (izuzeća), primjenu sniženih stopa za pojedine isporuke dobara i usluga povezanih s kulturom, posebne postupke oporezivanja vezane za kulturu i s kulturom povezanih djelatnosti i oporezivanje isporuka umjetnika i umjetnina.

Razmatrajući snižene stope i oslobođenja (izuzeća), važno je pojasniti što u smislu Zakona o PDV-u to znači. U slučaju primjene snižene stope postoji mogućnost odbitka pretporeza na ulazne fakture, dok kod osoba koje su oslobođene (izuzete) nema obračuna PDV-a, ali niti mogućnosti odbitka pretporeza. Radi se o značajnoj razlici pogotovo jer snižena stopa u kombinaciji s povratom pretporeza, posebno u situaciji cjenovne neelastičnosti, omogućava veću korist za poreznog obveznika zbog mogućnosti utjecaja na cijene i povećanja dodane vrijednosti.

Kada se sektor kulture promatra izolirano u kontekstu PDV-a, uočljivi su mnogi problemi i nelogičnosti koji vjerojatno izazivaju brojna pitanja među djelatnicima u kulturi. Otvorena pitanja koja se u tom kontekstu onda javljaju proizlaze iz prethodno spomenute razlike između dvije vrste olakšica.

Nakon pristupanja Hrvatske EU oporezivanje PDV-om usklađeno je s europskim zakonodavstvom, odnosno Direktivama koje uređuju oporezivanje PDV-om. Odredbe Direktive o sniženim stopama, oslobođenjima i posebnim postupcima koje se odnose na oporezivanje u djelatnostima kulture i kulturnih djelatnika sadržane su hrvatskim propisima. Direktiva određuje okvir unutar kojeg se u nacionalnom zakonodavstvu mogu primijeniti modeli i metode oporezivanja prema nacionalnim kriterijima, prioritetima i potrebama. Uz postojeća porezna rješenja u hrvatskom zakonodavstvu postoje još neke dileme koje se razmatraju u nastavku.

U hrvatski Zakon o PDV-u ugrađena je mogućnost primjene **sniženih stopa (na knjige, časopise i novine)**. Stope se kreću unutar propisanih u Direktivi, osim za određene novine na koje se primjenjuje stopa od 13%. Mogućnost izmjena odredbi Direktive o uklanjanju razlike u primjeni snižene stope na elektronička, u odnosu na tiskana izdanja, u postupku je Europske komisije i očekivano je da će prihvaćanjem izjednačavanja stope biti moguća primjena snižene stope i na elektronička izdanja.

Primjena snižene stope na **isporuke samostalnih umjetnika** omogućena je Direktivom pod određenim uvjetima. Gotovo polovica zemalja EU-a primjenjuje sniženu stopu ili oslobođenje za isporuke umjetnika. Sve zemlje imaju posebni tretman za isporuke umjetnika koji se povezuje uz prag za ulazak u sustav PDV-a ili uz prag za primjenu posebnog postupka oporezivanja za „male poduzetnike“. Oporezivanje, također ovisi isporučuju li se dobra ili usluge, o vrsti umjetničkog djela, postojanju ugovora o autorskom djelu, autorskim pravima i sl.

U Hrvatskoj se na isporuke samostalnih umjetnika primjenjuje opća stopa PDV-a od 25%. Samostalnim umjetnicima smatraju se mali porezni obveznici koji obavljaju gospodarsku djelatnost ako su u prethodnoj kalendarskoj godini obavili isporuke u vrijednosti većoj od 230.000 kn (prag za ulazak u sustav PDV-a). U tom slučaju moraju se upisati u RPO. Potrebno je napomenuti specifičnost u ostvarivanju prihoda samostalnih umjetnika jer uglavnom ne ostvaruju jednake prihode svake godine. U jednoj godini mogu ostvariti prihode iznad propisnog praga za ulazak u sustav PDV-a (npr. isporuka kiparskih radova), a sljedećih godina prihod će biti manji.

Primjena opće stope ako su registrirani obveznici PDV-a znatno opterećuje i povećava cijenu njihovih umjetničkih djela. Istodobno stavlja ih u nepovoljniji porezni položaj u usporedbi s umjetnicima koji ne obračunavaju PDV na svoje isporuke. S obzirom da je u Hrvatskoj tržište umjetnina nerazvijeno, direktna prodaja kupcima ograničena, te da je vrlo mali broj umjetnika u kategoriji registriranih obveznika PDV-a (biti će još manji kada se od sljedeće godine poveća prag za ulazak u sustav) upitno je koliko je ova porezna mjera u fiskalnom smislu učinkovita. Pitanje je stoga premašuju li troškovi oporezivanja (za poreznog obveznika i poreznu administraciju) koristi od poreza po općoj stopi. Ako već postoji opće horizontalno oslobođenje (izuzeće) za usluge u kulturi i s njima usko povezane isporuke dobara, postavlja se pitanja zašto to oslobođenje nije primjenjivo na sve osobe u kulturi.

Direktiva nudi široki raspon primjene **snižene stope na ulaznice za razne priredbe i događanja**. U hrvatskom zakonu izbor primjene snižene stope ograničio se samo na **kino ulaznice i ulaznice za koncerte**. Iako je većina kulturnih institucija oslobođena i ne obračunava PDV na ulaznice, priređivači i organizatori koji nisu izuzeti na cijenu ulaznice obračunavaju PDV po općoj stopi. Na taj način povećana cijena ulaznice može utjecati na posjet građana.

Isto tako, postavlja se pitanje zašto kinematografi (odnosno javno prikazivanje filmova) nisu uključeni među kulturne institucije već se u njihovom slučaju primjenjuje snižena stopa. Kino ulaznice koje se oporezuju stopom od 5% mogu prodavati isključivo kinematografi. Ukoliko neka druga osoba ili institucija obavlja uslugu javnog prikazivanja filmova onda na ulaznice obračunava PDV po općoj stopi od 25%, osim ako se radi o instituciji ili pravnoj osobi u kulturi koja je oslobođena PDV-a kada se PDV uopće ne obračunava na ulaznice. Znači, usluga oporezivanja kino ulaznica za filmove oporezuje se na tri različita načina (izuzeće, snižena stopa, opća stopa), ovisno o tome tko (porezni obveznik) pruža dotičnu uslugu.

Takav nesklad jednako se ogleda i kroz porezni tretman koncerata. Prvo se postavlja pitanje zašto se na ulaznice za koncerte primjenjuje viša stopa od 13%, a na kino ulaznice niža od 5%. S druge strane, kada kulturna ustanova organizira koncert tada je oslobođena PDV-a, odnosno uopće se na takve ulaznice ne obračunava PDV i nema pravo na povrat pretporeza. Organizatori koncerata koji nisu kulturne institucije na koje se primjenjuje oslobođenje, s jedne strane su diskriminirani u odnosu na kinematografe i kulturne institucije, a s druge strane uz stopu od 13% u određenom su povlaštenome položaju u odnosu promete dobara i usluga na koje se primjenjuje stopa od 25%.

Navedeni problem dobiva širu dimenziju za osobe koje organiziraju razne kulturne priredbe (npr. predstave), a nisu navedene kao institucije i pravne osobe u kulturi te nije predviđena snižena stopa PDV-a. Tada za svoje aktivnosti i npr. prodaju ulaznica za priredbe podliježu oporezivanju PDV-om po stopi 25%.

Trebalo bi napomenuti i jedan tehnički detalj, odnosno uočenu pogrešku u prijevodu u Dodatku III. hrvatskog Zakona o PDV-u. Naime, u Direktivi EU-a, Dodatku IX, Dijelu A koji sadrži Popis umjetničkih djela na koje se primjenjuje poseban postupak oporezivanja navedene su „ukrasne plakete“, a u hrvatskom zakonu „ukrasne ploče“ što bi svakako trebalo ispraviti jer se radi o različitim dobrima, ali i zbog pravilne primjene posebnog postupka.

S obzirom na prethodno izneseno, može se zaključiti kako pri obavljanju kulturnih djelatnosti postoje porezne pogodnosti u odnosu na „ostale“ porezne obveznike. Zbog uloge kulture u društvu kao meritornog dobra, takva je potpora države potrebna te su rješenja u postojećim zakonima, ali i u europskim direktivama, prihvatljiva.

3. POREZ NA DOHODAK I DOPRINOSI

3.1. Oporezivanje primitaka (dohodaka) fizičkih osoba u kulturi i njihov socijalni status

Utvrđivanje i oporezivanje dohotka što ga ostvaruju djelatnici u kulturi (dalje u tekstu: umjetnici) regulirano je Zakonom i Pravilnikom o porezu na dohodak, a za određivanje obilježja autorskog djela i korištenja autorskih prava propisuje Zakon o autorskim pravima i srodnim pravima, čije je tumačenje u nadležnosti Državnog zavoda za intelektualno vlasništvo.

Dohodak se utvrđuje ovisno o parametrima kojima je propisano oporezivanje takvih primitaka. Ako je umjetnik u radnom odnosu s isplatiateljem primitka, riječ je o plaći te se utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada. Plaćom se smatraju svi primici koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa, prema propisima kojima se uređuje radni odnos. To znači da se Zakonom o radu i drugim propisima kojima se uređuje radni odnos utvrđuje tko je poslodavac i što se smatra radnim odnosom, a poreznim propisima samo se utvrđuje način oporezivanja primitaka isplaćenih po toj osnovi.

Iznimno, plaćom se ne smatraju:

- autorske naknade pod uvjetom da se isplaćuju na temelju ugovora o autorskim pravima i srodnim pravima sklopljeni između poslodavca i radnika u skladu sa Zakonom o autorskom pravu i srodnim pravima⁷ te pod uvjetom da autorsko djelo nije stvoreno radom u radnom odnosu;
- dohodci od samostalne djelatnosti koje ostvaruje osoba od djelatnosti po osnovi koje je upisana u registar poreznih obveznika, odnosno ako se radi o poreznom obvezniku umjetniku koji je osiguran po osnovi djelatnosti samostalne umjetničke djelatnosti i doprinose za obvezna osiguranja plaća prema rješenju Porezne uprave i utvrđuje dohodak na temelju propisanih poslovnih knjiga te
- primici od drugog dohotka koji se ne smatraju ni primicima od nesamostalnog rada, niti primicima od samostalne djelatnosti.

3.2. Opće odredbe o porezu na dohodak

3.2.1. Porezni obveznik

Porezni obveznik je fizička osoba (rezident ili nerezident) koja ostvaruje dohodak. Rezidentom se smatra fizička osoba koja u RH ima prebivalište ili uobičajeno boravište ili koja u RH nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlena je u državnoj službi RH i po toj osnovi prima plaću.

Nerezident je fizička osoba koja u RH nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a u RH ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama Zakona o porezu na dohodak.⁸

⁷ Sukladno čl. 75. Zakona o autorskom pravu i srodnim pravima, autor (osoba koja ostvaruje plaću) može stvoriti autorsko djelo i za vrijeme trajanja radnog odnosa kod određenog poslodavca izvršavajući svoje obveze ili po uputama tog poslodavca. Stjecanje, opseg i trajanje prava iskorištavanja autorskog djela stvorenog u radnom odnosu od strane poslodavca uređuje se ugovorom o radu ili drugim aktom kojim se uređuje radni odnos, a sukladno odredbama Zakona o autorskom pravu i srodnim pravima.

⁸ S obzirom na to da su prema tuzemnim propisima nerezidentima propisana drugačija prava i obveze pri oporezivanju ostvarenog dohotka, stoga je, prije svega, potrebno odrediti je li fizička osoba u RH rezident ili nerezident. Oporezivanje primitaka nerezidenata ostvarenih u RH ovisi o činjenici da li je s državom rezidentnosti primatelja u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne. Ako takav ugovor nije u primjeni primjenjuju se tuzemni propisi. U slučaju da RH s pojedinom državom primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, njegove odredbe čine dio unutarnjeg pravnog poretka i po pravnoj su snazi iznad tuzemnih zakona. Isto tako, oporezivanje primitaka

Porezni obveznik je i nasljednik za sve porezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti.

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

3.2.2. Izvori dohotka

Oporezivi dohodak rezidenta čini dohodak iz svih izvora koji rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka), a oporezivi dohodak nerezidenta čini dohodak iz izvora koji nerezident ostvari u tuzemstvu (načelo tuzemnog dohotka).

Oporezuje se dohodak koji proizlazi iz šest izvora dohotka i to: dohodak od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i/ili drugi dohodak.

3.2.3. Porezno razdoblje

Porez na dohodak utvrđuje se i plaća za kalendarsku godinu. Iznimno, porezno razdoblje može u nekim slučajevima biti kraće i prava se računaju u korist poreznog obveznika, na pune mjesece.

3.2.4. Primici koji se ne smatraju dohotkom i primici na koje se ne plaća porez na dohodak

Prema čl. 8. i 9. Zakona o porezu na dohodak, primici koji se ne smatraju dohotkom oslobođeni su u cijelosti plaćanja poreza na dohodak. Primici na koje se ne plaća porez na dohodak mogu biti u cijelosti ili do propisanog iznosa oslobođeni oporezivanja. U ovom se poglavlju navode samo najznačajniji od ovih primitaka, odnosno oni koji se najčešće susreću u djelatnosti kulture.

Primici koji se ne smatraju dohotkom

Prema Zakonu o porezu na dohodak, dohotkom se ne smatraju četiri kategorije koje navodimo u nastavku.

- 1. Državne nagrade i nagrade jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje u tekstu JLPRS)⁹** kao priznanja istaknutim pojedincima za značajna ostvarenja postignuta na područjima kulture, sporta, umjetnosti, odgoja i obrazovanja, znanosti i dr. U pravilu se dodjeljuju godišnje kao priznanja za značajna ostvarenja i/ili životno djelo. Međutim, mogu se dodjeljivati i kao **stalna mjesečna novčana nadoknada** osobama zaslužnim zbog njihove znanstvene, kulturne ili druge društvene djelatnosti.¹⁰

Dodjele državnih nagrada i nagrada JLPRS propisane su zakonima i podzakonskim aktima kojima se uređuju sva pitanja vezana za ustanovljenje nagrade, kome se dodjeljuje, koja su mjerila za dodjelu nagrade, visina nagrade i dr.

Državne nagrade koje se dodjeljuju za značajna ostvarenja na pojedinim područjima su nagrade za:

- književnost, glazbu, film, likovne i primijenjene umjetnosti, kazališne umjetnosti te arhitekture i urbanizma – Nagrada „Vladimir Nazor“
- postignuća u tehničkoj kulturi (npr. nagrada tehničke kulture „Faust Vrančić“) i dr.

rezidenata ostvarenih iz inozemstva ovisi o činjenici da li je s državom izvora u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne.

⁹ Sukladno čl. 78. Pravilnika o porezu na dohodak navedeni primici se ne iskazuju ni na JOPPD obrascu.

¹⁰ Kriterije za dodjeljivanje stalne novčane nadoknade zaslužnim osobama i članovima njihovih obitelji utvrđuje Vlada RH. Isplata stalne novčane nadoknade vrši se na temelju rješenja Administrativne komisije Vlade RH po kategorijama u mjesečnim iznosima. Trenutno ukupno ima 749 korisnika stalne novčane nadoknade. Poslije smrti tih osoba, stalna novčana nadoknada može se dodijeliti i članovima njihove obitelji.

Nagrade koje isplaćuju JLPRS ne smatraju se dohotkom ako su propisane statutom tih jedinica, odnosno općim aktima tih jedinica donesenima na temelju odredbi statuta kojim se te nagrade mogu ustanoviti i isplatiti i ako su sredstva za te namjene planirana u proračunima JLPRS.

2. Primici koje fizičke osobe ostvaruju po osnovi darovanja pravnih i fizičkih osoba, a za zdravstvene potrebe,
3. Primici ostvareni na nagradnim natječajima ili natjecanjima, raspisanim pod jednakim uvjetima uz mogućnost sudjelovanja svih osoba i igrama na sreću, koje se provode pod propisanim uvjetima uz mogućnost sudjelovanja svih osoba pod jednakim uvjetima.

Mišljenje Porezne uprave

Na javnom natječaju raspisana je nagrada za najbolji članak određenog internetskog portala kojemu mogu pristupiti svi čitatelji tog portala. Isplaćeni iznos nagrade smatra se neoporezivim.

Izvor: Porezna uprava (2017c)

U praksi su česti slučajevi da fizičke osobe ostvare određene **nagrade na nagradnim natječajima** koji su u svezi s obavljanjem njihove djelatnosti (primjerice nagrade umjetnika, znanstvenika i ostalih poreznih obveznika koji obavljaju slobodna zanimanja). U tim slučajevima, ostvarene nagrade iz ovih izvora **podliježu oporezivanju**, jer su u svezi s obavljanjem njihove djelatnosti.

Mišljenje Porezne uprave

Likovni umjetnik je na natječaju za najbolje ilustriranu slikovnicu osvojio nagradu u novčanom iznosu koja će se isplatiti na njegov žiro-račun. Ako umjetnik – dobitnik nagrade obavlja samostalnu umjetničku djelatnost, isplatitelj nagrade će cijeli iznos nagrade isplatiti na žiro-račun umjetnika, tj. bez obračuna poreza i prireza na dohodak, a umjetnik će taj primitak evidentirati u Knjizi primitaka i izdataka. Ako je taj umjetnik – dobitnik nagrade u radnom odnosu (npr. profesor u školi), ostvarena nagrada smatra se drugim dohotkom. Isplatitelj nagrade obračunat će i uplatiti porez i prirez i propisane doprinose, a na žiro-račun umjetnika uplatiti će neto-iznos nagrade.

Izvor: Porezna uprava (2017e)

4. **Pomoći i potpore koje neprofitne organizacije** isplaćuju svim svojim članovima pod istim uvjetima iz sredstava prikupljenih članarinama koja nisu ostvarena obavljanjem djelatnosti koja podliježe obvezi plaćanja poreza na dobit. Primjerice, HDLU¹¹ može neoporezivo dati svim svojim članovima poklon paket za Božić, kupljen iz prikupljenih članarina tijekom godine.

Primici na koje se ne plaća porez na dohodak

Porez na dohodak **ne plaća se na iznose naknada, potpora i nagrada** osobama koje obavljaju samostalne obrtničke djelatnosti, djelatnosti slobodnih zanimanja, poljoprivredne djelatnosti i drugih djelatnosti koje se oporezuju na način propisan za samostalnu djelatnost. Propisani iznosi ovih primitaka su različiti (fiksni ili u postotku, jednokratni, godišnji, u visini stvarnih troškova).

Potpore mogu biti različite naravi – zbog invalidnosti, smrtnog slučaja ili za djecu.

U **naknade** npr. ubrajamo troškove prijevoza i dnevnica, a **nagrade** su npr. božićnica ili jubilarna nagrada.

Dnevnice za službena putovanja u zemlji i inozemstvu jesu naknade za pokriće izdataka prehrane, pića i prijevoza u drugo mjestu koje je udaljeno najmanje 30 kilometara i u trajanju od 30 dana.

¹¹ Hrvatsko društvo likovnih umjetnika je nevladina, neprofitna i nestranačka strukovna udruga čiji su članovi likovni umjetnici različitih umjetničkih izraza i svih generacija

Troškovi korištenja privatnog automobila u službene svrhe priznaju se temeljem evidencije o korištenju privatnog automobila u službene svrhe.

Izdaci za službena putovanja (dnevnice, naknade prijevoznih troškova, naknade korištenja privatnog automobila u službene svrhe, troškovi noćenja, i sl.) obračunavaju se na temelju urednog i vjerodostojnog putnog naloga i priloženih isprava kojima se dokazuju izdaci i drugi podaci navedeni na putnom nalogu.

Primici za službeno putovanje fizičkih osoba koje obavljaju poslove za **neprofitne organizacije** smatraju se primicima na koje se ne plaća porez na dohodak pod uvjetom da račun o obavljenim uslugama prijevoza i noćenja glase na isplatelja – neprofitnu organizaciju¹². Ako se isplaćuju naknade iznad propisanog neoporezivog iznosa, taj dio iznad neoporezivog iznosa smatra se oporezivim primitkom na koji se plaća porez na dohodak po osnovi drugog dohotka, pa se ti primici moraju uplatiti na žiro-račun fizičke osobe.

Porez na dohodak ne plaća se na primitke koji se kao bezpovratna sredstva isplaćuju fizičkim osobama, odnosno dodjeljuju za provedbu aktivnosti mobilnosti **u okviru programa i fondova EU**, a u svrhe obrazovanja i stručnog usavršavanja. Pokrivaju izdatake prijevoznih troškova, prehrane i smještaja te realizacije projektnih aktivnosti koje prijavljuju fizičke osobe (najam prostora, osiguranje, opremu, materijale i drugo), a **u skladu s financijskom uredbom Europske komisije** (dalje u tekstu EK). Ovi primici u cijelosti su oslobođeni plaćanja poreza na dohodak, pod uvjetom da su osigurane vjerodostojne isprave sukladno propisima EK (ugovor, završno izvješće, račun i sl.). Iznos do kojeg se mogu neoporezivo isplatiti ti primici utvrđuju tijela akreditirana u RH u skladu s pravilima EK putem kojih se isplaćuju ti primici, na temelju propisa ili sporazuma s EK te na temelju izvršenih analiza kojima se utvrđuje visina tih primitaka.

3.2.5. Dohodak

Dohodak je razlika između primitaka i izdataka nastalih u istom poreznom razdoblju i utvrđuje se kao godišnji ili konačan dohodak.

Godišnjim dohotkom smatra se ukupan dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti te drugi dohodak koji se ne smatra konačnim koji porezni obveznik ostvari u poreznom razdoblju i koji se obračunava na temelju godišnje porezne prijave ili u posebnom postupku utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak.

Za konačni dohodak ne može se podnijeti godišnja porezna prijava niti se provodi poseban postupak utvrđivanja godišnjeg dohotka. Drugim primicima koji se smatraju konačnim su: drugi dohodak po osnovi povrata, doprinos i drugi dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava kojima je stečena. Pri utvrđivanju konačnog dohotka i konačnog poreza na dohodak ne priznaju se osobni odbici.

Inozemni dohodak je dohodak koji rezident ostvari u inozemstvu ili iz inozemstva. Dohodak ostvaren u stranoj valuti preračunava se u kunsku protuvrijednost primjenom srednjeg tečaja Hrvatske narodne banke na dan isplate.

¹² Neprofitne organizacije fizičkim osobama koje nisu njihovi radnici i kojima nisu do trenutka isplate navedenih primitaka u istom poreznom razdoblju isplatile primitke po osnovi nesamostalnog rada ili drugog dohotka, pod prethodno navedenim uvjetima mogu naknade prijevoznih troškova na službenom putovanju koje su neoporezive isplatiti u gotovu novcu.

3.2.6. Porezne stope i porezni razredi

Od 1. siječnja 2017. godišnji porez na dohodak plaća se po stopi od 24% na poreznu osnovicu do visine 210.000,00 kn (mjesečno do 17.500,00 kn) te po stopi od 36% na dio porezne osnovice koji prelazi iznos od 210.000,00 kn (mjesečno iznad 17.500,00 kn).

3.2.7. Osobni odbici

Osnovni osobni odbitak poreznog obveznika iznosi 3.800,00 kn mjesečno. Rezident može uvećati osnovni osobni odbitak za uzdržavane članove i uzdržavanu djecu. Osobni odbitak uvećava i za iznose plaćene za obvezno zdravstveno osiguranje ako nije drukčije osiguran.

Također, osobni odbitak se može uvećati i za darovanja dana u tuzemstvu u naravi i u novcu doznačenim na žiro-račun, a u kulturne, odgojno-obrazovne, znanstvene, zdravstvene, humanitarne, športske i vjerske svrhe, udrugama i drugim osobama¹³ koje te djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, do visine 2% primitaka za koje je u tekućoj godini podnesena godišnja porezna prijava i utvrđen godišnji porez na dohodak ili je proveden poseban postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak.

Iznimno, osobni odbitak se uvećava za darovanja dana iznad propisane visine, i to bez ograničenja, pod uvjetom da su dana prema odlukama nadležnih ministarstava o provedbi i financiranju posebnih programa i akcija, ali ne i za redovitu djelatnost primatelja darovanja.

Za razliku od rezidenta, za nerezidente su osobni odbici propisani u suženijem obliku. Nerezident može godišnji dohodak umanjiti samo za onoliko mjesečnih osnovnih osobnih odbitaka¹⁴ koliko je ostvarivao dohodaka u tuzemstvu. Npr. ako je u RH radio od siječnja do lipnja, može koristiti samo 6 mjesečnih osnovnih osobnih odbitaka, a ako je npr. ostvario samo jedan autorski honorar, može koristiti samo jedan mjesečni osnovni osobni odbitak, a ne za cijelu kalendarsku godinu, kao rezidenti.

Iznimno, **rezident države članice EU ili Europskog gospodarskog prostora**, koji u RH ostvari dohodak, **može u godišnjem obračunu poreza na dohodak**, na temelju podnesene godišnje porezne prijave ili u posebnom postupku utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak koristiti i osobni odbitak za uzdržavanu djecu i uzdržavane članove za cijelo porezno razdoblje, uz uvjet da vjerodostojnim ispravama dokaže da navedeni dohodak ostvaren u RH čini najmanje 90% njegova ukupnog (svjetskog) dohotka ostvarenog u poreznom razdoblju i da je isti izuzet ili oslobođen oporezivanja u državi članici čiji je rezident.

Također, nerezidentu se u postupku podnošenja godišnje porezne prijave ili u posebnom postupku utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak osobni odbitak može uvećati i za dio osobnog odbitka za dana darovanja i doprinose za zdravstveno osiguranje na način i pod uvjetima propisanim kao i za rezidenta.

3.3. Oporezivanje autorskih honorara i naknada za umjetničko djelo kao drugi dohodak

Prema poreznim propisima, **drugim dohotkom** smatraju se autorske naknade isplaćene prema Zakonu o autorskim pravima i srodnim pravima. U smislu toga Zakona autorsko djelo je originalna intelektualna tvorevina iz književnoga, znanstvenog i umjetničkog područja koja ima individualni

¹³ Pod drugim osobama koje djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima i koje se mogu darivati za propisane namjene i u propisanim iznosima smatraju se i tijela državne, lokalne i područne (regionalne) samouprave.

¹⁴ U tijeku poreznog razdoblja nerezident može koristiti osnovni osobni odbitak samo pri utvrđivanju i plaćanju predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada, pod uvjetom da je isplatitelju plaće ili mirovine dostavio poreznu karticu (Obrazac PK).

karakter, bez obzira na način i oblik izražavanja, vrstu, vrijednost ili namjenu ako ovim Zakonom nije drukčije određeno. Autorska djela jesu osobito:

- 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.

Prijevod, prilagodbe, glazbene obrade i druge prerade autorskog djela, koje su originalne intelektualne tvorevine individualnog karaktera, zaštićene su kao samostalna autorska djela.

Međutim, u praksi se obveznici često javljaju s pitanjem smatraju li se prijevod službenih tekstova autorskim djelom. Prema Zakonu o autorskom pravu i srodnim pravima, prijevod službenih tekstova iz područja zakonodavstva, uprave i sudstva zaštićeni su, osim ako su učinjeni radi službenog informiranja javnosti i kao takvi objavljeni¹⁵.

Tumačenje Državnog zavoda za intelektualno vlasništvo

“...Za pojam autorskog djela bitno je da se radi o originalnoj, intelektualnoj tvorevini, da je ta tvorevina s književnog, znanstvenog ili umjetničkog područja te da je individualnog karaktera i da je na neki način izražena... ..Djelo se smatra subjektivno originalnim ako autor ne oponaša drugo njemu poznato djelo.....Simultani i pismeni prijevod uživaju autorsku pravnu zaštitu osim ako su učinjeni radi službenog informiranja javnosti i kao takvi objavljeni. Predavanja i kompjutorska prezentacija mogu uživati autorskopravnu zaštitu ako ispunjavaju elemente iz čl. 5. Zakona. Uz istu pretpostavku arhitektonski projekti, studije, recenzije, računalni programi, dizajn strojeva i proizvoda, križaljke i rebusi mogu uživati autorskopravnu zaštitu...”

Izvor: DZIV (2004)

Ugovor na temelju kojeg se stječe pravo iskorištavanja autorskog prava mora biti sklopljen u pisanom obliku, a autorskopravni ugovor mora sadržavati barem djelo na koje se odnosi, način korištenja, te osobu ovlaštenu na korištenje autorskog djela (korisnik).

Na primitke po osnovi:

- autorskih naknada isplaćenih prema posebnom zakonu kojim se uređuju autorska i srodna prava, uključujući i naknade za isporučeno umjetničko djelo osobama koje obavljaju umjetničku i kulturnu djelatnost,

¹⁵ Na mrežnim stranicama **Državnog zavoda za intelektualno vlasništvo** u često postavljenim pitanjima i odgovorima, u odgovoru na isto stoji: „Ako se radi o prijevodu službenih tekstova koja su učinjeni radi službenog informiranja javnosti i ako su kao takvi i objavljeni (npr. prijevod međunarodnog ugovora objavljen u «Narodnim novinama», prijevod mišljenja sudskog vještaka korišten u presudi), prijevod će dijeliti pravnu sudbinu osnovnog djela i neće uživati autorskopravnu zaštitu.“

- profesionalnih djelatnosti novinara, umjetnika i športaša koji su osigurani po toj osnovi i doprinose za obvezna osiguranja plaćaju prema rješenju i/ili
- obavljanja nerezidenata umjetničke, artistske, zabavne, športske, književne i likovne djelatnosti te djelatnosti u svezi s tiskom, radijem i televizijom te zabavnim priredbama

pri utvrđivanju drugog dohotka **priznaju se paušalni izdaci u visini 30% ostvarenih primitaka**. U iznos paušalnih izdataka u visini 30% uključeni su svi izdaci koje porezni obveznik ima u svezi s izradom, odnosno stvaranjem autorskog djela, npr. potreban materijal, i sl. Za priznavanje paušalnih izdataka po osnovi autorskih naknada, isplatalji su obvezni posjedovati vjerodostojne isprave (ugovore o autorskom honoraru i dr.). Pri utvrđivanju predujma drugog dohotka umjetniku se dodatno uz 30% izdataka priznaje neoporezivi dio umjetničkog autorskog honorara za umjetničko djelo u visini 25% prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva. Umjetničko djelo određuje se potvrdom nadležne strukovne udruge ili ovlaštene agencije¹⁶.

Sve isplate po osnovi drugog dohotka oporezuju se na isti način, po odbitku (isplatalj obračunava i uplaćuje porez i prirez na dohodak prilikom svake isplate i istodobno s isplatom)¹⁷. Predujam poreza po osnovi drugog dohotka plaća se po stopi od 24% bez prava na osobne odbitke, a neto-iznos isplatalj je obvezan uplatiti na žiro-račun poreznog obveznika, odnosno nerezidentima na njihov račun. Na isti način isplatalji obračunavaju i plaćaju predujam poreza na dohodak koji ostvare nerezidenti obavljanjem samostalne djelatnosti profesionalnih zanimanja u RH.

Isplatalji moraju primitke umanjiti za paušalne izdatke (30% ili 30%+25%) odmah pri obračunu predujma poreza na dohodak, inače se isti neće moći poreznom obvezniku priznati temeljem podnesene godišnje porezne prijave, odnosno u posebnom postupku godišnjeg obračuna poreza na dohodak.

Porezni obveznik **koji ostvaruje drugi dohodak po osnovi autorskih naknada** može na vlastiti zahtjev, upisom u registar poreznih obveznika, utvrđivati dohodak na način propisan za samostalne djelatnosti¹⁸. Zahtjev za promjenom načina utvrđivanja i oporezivanja dohotka porezni obveznik obvezan je podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu u roku od 8 dana od dana početka ostvarivanja dohotka, ili do kraja tekuće godine za iduću godinu, a najkasnije do 15. siječnja tekuće godine.

Oporezivanje primitaka **nerezidenata** ostvarenih u RH ovisi o činjenici je li s državom rezidentnosti primatelja u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja¹⁹ ili nije. Isto tako, oporezivanje primitaka rezidenata ostvarenih u ili iz inozemstva ovisi o činjenici da li je s državom izvora u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne.

¹⁶ Podatke o strukovnim umjetničkim udrugama i ovlaštenim agencijama daje Ministarstvo kulture na čijim je stranicama dostupan i [Popis umjetničkih strukovnih udruga i ovlaštenih agencija](#).

¹⁷ Isplatalji su obvezni za uplaćeni porez i prirez na dohodak i doprinose dostavljati nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom sjedištu/prebivalištu obrazac JOPPD na dan isplate primitka ili najkasnije slijedeći dan. Na kraju godine isplatalj primitka po osnovi kojega se utvrđuje drugi dohodak, obvezan je poreznim obveznicima dati potvrde o visini pojedinačnih i ukupnih godišnjih isplaćenih primitaka. Iznimno, ako je dohodak ostvaren izravno u inozemstvu ili iz inozemstva ili od fizičke osobe koja ne obavlja samostalnu djelatnost ili od međunarodnih organizacija koje u RH imaju imunitet, u tom slučaju Obrazac JOPPD podnose sami porezni obveznici u roku od 30 dana od dana naplate primitka nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu.

¹⁸ Ne može koristiti paušalne izdatke od 30% na autorska djela.

¹⁹ Popis država s kojima RH ima sklopljene i u primjeni ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu nalazi se na [mrežnim stranicama Porezne uprave](#).

Ako takav ugovor nije u primjeni primjenjuju se tuzemni propisi. U slučaju da RH s pojedinom državom primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, njegove odredbe čine dio unutarnjeg pravnog poretka i po pravnoj su snazi iznad tuzemnih zakona.

Prava iz konkretnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ostvaruju se na temelju obrasca „Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na naknade za djelatnost obavljenu u Republici Hrvatskoj prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i -----“, (dalje u tekstu Zahtjev). Ako se pri isplati primitaka ne plaća porez na temelju primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nerezident može umjesto Obrasca Zahtjev dostaviti samo potvrdu o rezidentnosti izdanu od strane inozemnog poreznog tijela ili za to ovlaštene osobe.

Da bi se primijenile odredbe iz Ugovora, obrazac »Zahtjev« treba biti ovjeren od nadležnog inozemnog tijela. Ovjereni zahtjev se podnosi za svaku isplatu. Iznimno, ako se radi o učestalim mjesečnim isplatama, ovjereni se zahtjev podnosi pri prvoj isplati, a potom ga je potrebno podnositi svakih 12 mjeseci.

Ako tuzemni isplatitelj u trenutku isplate primitka nerezidentu ne raspolaže ovjerenim primjercima Obrasca Zahtjev ili potvrde o rezidentnosti, obavezan je prilikom isplate primitka primijeniti odredbe hrvatskog Zakona o porezu na dohodak.

Rezidenti za ostvareni dohodak **izravno iz inozemstva** obvezni su sami obračunavati i plaćati porez i prirez. Iznimno, rezidenti koji po osnovi primitka ostvarenih iz inozemstva predujam poreza na dohodak plaćaju u inozemstvu, nisu obvezni plaćati predujam poreza tuzemstvu. O toj činjenici obvezni su pisano izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave prema svom prebivalištu u roku od osam dana od dana ostvarenog prvog primitka u tekućoj godini.

Međutim, rezidenti koji po osnovi primitka ostvarenih iz inozemstva predujam poreza na dohodak plaćaju u inozemstvu obvezni su istekom poreznog razdoblja, a najkasnije do kraja siječnja tekuće godine za prethodnu, nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu podnijeti Izvješće o inozemnim primicima rezidenata i tuzemnim neoporezivim primicima nerezidenata te inozemnom porezu na Obrascu INO-DOH.

Također, porezni obveznici koji ostvaruju dohodak iz inozemstva, bez obzira plaćaju li porez u inozemstvu za te primitke ili ne, obvezni su dostaviti i prijavu u registar poreznih obveznika (Obrazac RPO) u roku od osam dana od početka ostvarivanja primitka.

3.3.1. Obračunavanje i plaćanje doprinosa na drugi dohodak

Zakonom o doprinosima, **od 1. siječnja 2017.**, propisana je obveza obračunavanja i plaćanja obveznih doprinosa na autorske honorare i naknade za umjetničko djelo te su isplatitelji obvezni na osnovicu²⁰ obračunavati i plaćati doprinos za:

- mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti 10% (ako je obveznik osiguranik samo I. stupa), odnosno 7,5% (ako je osiguranik II. stupa),
- mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup) 2,5% te
- obvezno zdravstveno osiguranje 7,5%.

Vlada RH usvojila je na 17. Sjednici održanoj u travnju 2016. Nacionalni program reformi 2016. Tijekom analize poreznog sustava utvrđeno je da su bitne karakteristike poreznog sustava visoko porezno opterećenje u odnosu na zemlje u okruženju s jedne strane i preveliki broj poreznih olakšica, oslobođenja i izuzeća s druge strane, s upitnim efektima što potvrđuju i izvješća

²⁰ Bruto-naknada umanjena za paušalne izdatke

Europske komisije i MMF-a. Radi ispunjavanja navedenih ciljeva, nakon analize u sustavu doprinosa za obvezna osiguranja, uočeno je da su određene kategorije obveznika doprinosa previše opterećene teretom doprinosa u odnosu na kategorije koje su do 2017. bile izuzete od obveze, što je stvaralo poremećaje na tržištu rada, odnosno tržištu uopće, te se ovim izmjenama htjelo postići pravedniji raspored tereta doprinosa. Proširenjem kruga osoba/primitaka koji podliježu doprinosima stvorili su se uvjeti za smanjenje stope doprinosa prema drugom dohotku i pravedniji raspored tereta na ostale kategorije primatelja.

Iznimno, na autorske naknade i naknade za umjetničko djelo od kojih se utvrđuje drugi dohodak, a isplaćuju se osobi koja utvrđuje dohodak od samostalne djelatnosti na temelju poslovnih knjiga, isplatiatelj nije obavezan obračunati i platiti doprinose na te isplate. Oni obvezne doprinose plaćaju sami prema propisanoj mjesečnoj osnovici.

Kao što prema odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak oporezivanje primitaka nerezidenata ostvarenih u RH ovisi o činjenici je li s državom rezidentnosti primatelja u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tako i prema odredbama Zakona i Pravilnika o doprinosima, za utvrđivanje obveze doprinosa nerezidenta ovisi o činjenici primjenjuje li ili ne RH međunarodni ugovor o socijalnom osiguranju s državom rezidentnosti nerezidenta. Ako se primici po osnovi drugog dohotka isplaćuju nerezidentima iz država s kojima RH nema sklopljen ugovor o socijalnom osiguranju, isplatiatelj je prema čl. 214. Zakona o doprinosima obavezan obračunati i platiti doprinose, bez obzira na status osiguranja te osobe u državi rezidentnosti.

Na drugi dohodak koji se isplaćuje nerezidentu iz države s kojom je RH sklopila ugovor o socijalnom osiguranju i koji ima uređen status osiguranika u državi rezidentnosti, nema obveze plaćanja doprinosa.²¹ O uređenom statusu u socijalnom osiguranju druge države, prije isplate primitka, isplatiatelj je dužan od primatelja osigurati dokaz, koji na dan isplate ne smije biti stariji od šest mjeseci.

Mišljenje Porezne uprave

Rezident Republike Makedonije obavio je konzultantske usluge u RH. Kako je riječ o nerezidentu s prebivalištem u državi s kojom je RH sklopila ugovor o socijalnom osiguranju to će isplatiatelj primitka pribaviti pisani dokaz o statusu u osiguranju izdan od mjerodavnog tijela Republike Makedonije koji, na dan isplate primitka, ne smije biti stariji od 6 mjeseci. Ako takav dokaz ne postoji isplatiatelj će obračunati u uplatiti obvezne doprinose na osnovicu drugog dohotka.

Izvor: Porezna uprava (2006)

Sukladno čl. 113. st. 2. Zakona o doprinosima, na primitke rezidenata po osnovi drugog dohotka ostvarene iz inozemstva obračunavaju se samo doprinosi za mirovinsko osiguranje i to:

- temeljem generacijske solidarnosti 10% (ako je obveznik osiguranik samo I. stupa), odnosno 7,5% (ako je osiguranik II. stupa),
- na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup) 2,5%.

Na primjeru poreznog obveznika s prebivalištem u Zagrebu koji je osiguranik II. stupa mirovinskog osiguranja, daje se usporedni prikaz oporezivanja autorskih naknada, naknada za autorsko umjetničko djelo i ostalog drugog dohotka u 2016. i 2017. Iz primjera je razvidno kolika je opterećenost javnim davanjima umjetnika u odnosu na ostale obveznike koji ostvaruju drugi dohodak, a isto tako se iz prikaza može vidjeti koliko su opterećeniji javnim davanjima u odnosu na prošlu godinu.

Iz tablice 3.3. je razvidno da je u 2017. u odnosu na 2016., na bruto-iznos od 5.000,00 kn neto-isplata za autorsku naknadu manja za 186,90 kn, a za umjetničko autorsko djelo 370,20 kn, dok je

²¹ Pod uvjetom da nerezident isplatiatelju prije isplate drugog dohotka dostavi dokaz.

za ostali drugi dohodak neto-isplata veća za 405,60 kn. Odnosno, ukupan trošak isplatitelja za autorsku naknadu povećao se za 262,50 kn, za umjetničko autorsko djelo u iznosu od 168,75 kn, a za ostali drugi dohodak trošak se smanjio za 375,00 kn.

Međutim, isto tako iz danog tabličnog prikaza razvidno je da je ostali drugi dohodak puno opterećeniji javnim davanjima od autorskih naknada i/ili od naknada za umjetničko autorsko djelo, kako u 2016., tako i u 2017.

Tablica 3.1. Usporedni prikaz oporezivanja autorskih naknada, naknada za autorsko umjetničko djelo i ostalog drugog dohotka do 31. prosinca 2016.

iznosi u kunama i lipama

Red. br.	Opis	Autorski honorar	Autorsko umjetničko djelo	Ostali drugi dohodak
1.	Bruto-iznos	5.000,00	5.000,00	5.000,00
2.	Paušalni izdatak (1x30%)	1.500,00	0,00	0,00
3.	Paušalni izdatak (1x55%)	0,00	2.750,00	0,00
4.	Ukupno osnovica za doprinose	0,00	0,00	5.000,00
4a.	Osnovica za doprinose (1-2)	0,00	0,00	0,00
4b.	Osnovica za doprinose (1-3)	0,00	0,00	0,00
5.	Doprinos za MIO (4x20%=5a+5b)	0,00	0,00	1.000,00
5a.	MIO I (4x15%)	0,00	0,00	750,00
5b.	MIO II (4x5%)	0,00	0,00	250,00
6.	Dohodak=Porezna osnovica (1-2-3-5)	3.500,00	2.250,00	4.000,00
7.	Ukupno porez i prirez (7a+7b)	1.032,50	663,75	1.180,00
7a.	Porez (6x25%)	875,00	562,50	1.000,00
7b.	Prirez (7ax18%)	157,50	101,25	180,00
8.	Neto za isplatu (1-5-7)	3.967,50	4.336,25	2.820,00
9.	Doprinos za ZO (4x15%)	0,00	0,00	750,00
10.	Ukupan trošak isplatitelja (1+9)	5.000,00	5.000,00	5.750,00

Tablica 3.2. Usporedni prikaz oporezivanja autorskih naknada, naknada za autorsko umjetničko djelo i ostalog drugog dohotka od 1. siječnja 2017.

iznosi u kunama i lipama

Red. br.	Opis	Autorski honorar	Autorsko umjetničko djelo	Ostali drugi dohodak
1.	Bruto-iznos	5.000,00	5.000,00	5.000,00
2.	Paušalni izdatak (1x30%)	1.500,00	0,00	0,00
3.	Paušalni izdatak (1x55%)	0,00	2.750,00	0,00
4.	Ukupno osnovica za doprinose	3.500,00	2.250,00	5.000,00
4a.	Osnovica za doprinose (1-2)	3.500,00	0,00	0,00
4b.	Osnovica za doprinose (1-3)	0,00	2.250,00	0,00
5.	Doprinos za MIO (4x10%=5a+5b)	350,00	225,00	500,00
5a.	MIO I (4x7,5%)	262,50	168,75	375,00
5b.	MIO II (4x2,5%)	87,50	56,25	125,00
6.	Dohodak=Porezna osnovica (1-2-3-5)	3.150,00	2.025,00	4.500,00
7.	Ukupno porez i prirez (7a+7b)	892,08	573,48	1.274,40
7a.	Porez (6x24%)	756,00	486,00	1.080,00

7b.	Priraz (7ax18%)	136,08	87,48	194,40
8.	Neto za isplatu (1-5-7)	3.757,92	4.201,52	3.225,60
9.	Doprinos za ZO (4x7,5%)	262,50	168,75	375,00
10.	Ukupan trošak isplatitelja (1+9)	5.262,50	5.168,75	5.375,00

Tablica 3.3. Razlika u opterećenosti ove tri vrste dohotka između 2017. i 2016.

Red. br.	Opis	iznosi u kunama i lipama		
		Autorski honorar	Autorsko umjetničko djelo	Ostali drugi dohodak
1.	Bruto-iznos	5.000,00	5.000,00	5.000,00
2.	Paušalni izdatak (1x30%)	1.500,00	0,00	0,00
3.	Paušalni izdatak (1x55%)	0,00	2.750,00	0,00
4.	Ukupno osnovica za doprinose[1-(4a+4b)]	3.500,00	2.250,00	0,00
4a.	Osnovica za doprinose (1-2)	3.500,00	0,00	0,00
4b.	Osnovica za doprinose (1-3)	0,00	2.250,00	0,00
5.	Doprinos za MIO (5a+5b)	350,62	553,50	-500,00
5a.	MIO I (4x15%) / (4x7,5%)	262,50	540,00	-375,00
5b.	MIO II (4x5%) / (4x7,5%)	87,50	13,50	-125,00
6.	Dohodak=Porezna osnovica (1-2-3-5)	-350,00	-553,50	500,00
7.	Ukupno porez i priraz (7a+7b)	-163,10	-445,81	94,40
7a.	Porez (6x25%) / (6x24%)	-119,00	-155,34	80,00
7b.	Priraz (7ax18%)	-44,10	-27,96	14,40
8.	Neto za isplatu (1-5-7)	-186,90	-370,20	405,60
9.	Doprinos za ZO (4x15%) / (6x7,5%)	262,50	168,75	-375,00
10.	Ukupan trošak isplatitelja (1+9)	262,50	168,75	-375,00

3.4. Oporezivanje autorskih prava porezom na dohodak od imovine i imovinskih prava

Autorska prava, kao i prava industrijskog vlasništva, su imovinska prava te se primici ostvareni od vremenski ograničenog ustupa autorskih prava oporezuju porezom na dohodak od imovine i imovinskih prava²². Dohodak od imovinskih prava ostvaruju autori ili nasljednici²³ ako stečena imovinska prava ustupaju uz naknadu na određeni rok.²⁴

Dohodak od imovinskih prava utvrđuje se na tri načina i u tri slučaja:

- od ustupanja imovinskih prava na određeni rok (porez plaća isplatitelj istodobno s isplatom),
- od otuđenja imovinskog prava u roku od dvije godine od dana stjecanja (porez se plaća po rješenju Porezne uprave) i

²² Dohodak ostvaren ustupanjem autorskih prava drugima unutar samostalne djelatnosti smatra se dohotkom od samostalnih djelatnosti, a ne dohotkom od imovinskih prava.

²³ Ako autori ustupaju pravo na vlastita autorska djela, tada utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti ili drugi dohodak.

²⁴ Ograničeno vrijeme ustupanja prava postoji i onda ako ugovorom rok prestanka korištenja prava nije utvrđen.

- od otuđenja više od tri istovrsna²⁵ imovinska prava u roku od 5 godina od dana stjecanja (porez se plaća po rješenju Porezne uprave, koje se donosi nakon otuđenja četvrtog imovinskog prava iste vrste).

Porez na dohodak od imovinskih prava plaća se po stopi od 24%. Na ove primitke ostvarene iz inozemstva porez na dohodak od imovinskih prava plaća sam primatelj u roku od 30 dana od dana ostvarenog primitka, osim ako je plaćen porez u državi izvora. U tom slučaju, obveznik je dužan u roku od 8 dana od dana isplate primitka izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave da je plaćen porez u državi izvora i do kraja siječnja tekuće godine dostaviti Obrazac INO-DOH.

Dohodak od otuđenja imovinskih prava ne oporezuje se ako je otuđenje izvršeno između bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji i drugih članova uže obitelji te nasljeđivanjem.

Na dohodak od imovinskih prava ne plaćaju se doprinosi.

3.5. Oporezivanje samostalne umjetničke djelatnosti

Djelatnostima slobodnih zanimanja smatraju se profesionalne djelatnosti umjetnika koje su po toj osnovi obvezno osigurani prema propisima koji uređuju obvezna osiguranja i koje su po toj osnovi upisane u registar poreznih obveznika poreza na dohodak.

Djelatnostima slobodnih zanimanja smatraju se:

1. samostalna djelatnost zdravstvenih djelatnika, veterinarara, odvjetnika, javnih bilježnika, revizora, inženjera, arhitekata, poreznih savjetnika, stečajnih upravitelja, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika i druge slične djelatnosti
2. samostalna djelatnost znanstvenika, književnika, izumitelja i druge slične djelatnosti
3. samostalna predavačka djelatnost, odgojna djelatnost i druge slične djelatnosti i/ili
4. samostalna djelatnost novinara, umjetnika i športaša.

Ako se ta djelatnost obavlja kao jedina djelatnost i ako umjetnik nije osiguran ni po jednoj drugoj osnovi, obavezan je prijaviti se u sustav obveznih osiguranja.

Generalno pravilo je da se porezni obveznik koji obavlja djelatnost slobodnih zanimanja, u skladu s odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak, obvezno upisuje u registar poreznih obveznika poreza na dohodak te je obavezan dohodak od te djelatnosti utvrđivati na temelju podataka iz poslovnih knjiga.²⁶

Što ulazi u poslovne izdatke, a što u poslovne primitke propisano je odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak. Kao poslovni izdaci mogu se priznati samo oni izdaci o kojima postoje uredne isprave i koji su izravno vezani uz ostvarivanje primitaka. Primici i izdaci utvrđuju se primjenom načela blagajne. Za svaku prodaju, odnosno obavljenu uslugu mora izdati račun.²⁷

Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja novinara, umjetnika i sportaša mogu birati način obračunavanja i plaćanja predujma poreza na dohodak, i to između plaćanja predujma poreza na dohodak po osnovi samostalne djelatnosti i predujma poreza na dohodak za drugi dohodak.

²⁵ Imovinska prava smatraju se istovrsnima ovisno o njihovim obilježjima i namjenama i to autorska prava prema zakonu kojim se uređuju autorska i srodna prava

²⁶ Poslovne knjige i evidencije, prema Zakonu o porezu na dohodak, su knjiga primitaka i izdataka, popis dugotrajne imovine, knjiga prometa i evidencija o tražbinama i obvezama.

²⁷ Središnji ured Porezne uprave na svojim mrežnim stranicama je 22. srpnja 2013. dao [uputu o obvezi izdavanja računa prema propisima iz nadležnosti Porezne uprave](#).

Razlika između ova dva načina obračunavanja jest u tome što se u slučaju utvrđivanja dohotka na temelju poslovnih knjiga:

1. pri plaćanju predujma poreza na dohodak primjenjuju progresivne stope od 24% i 36% na ukupni godišnji dohodak podijeljen na broj mjeseci rada, a ako se utvrđuje kao drugi dohodak, predujam se plaća po stopi od 24% na svaki pojedinačno ostvareni primitak,
2. priznaju svi poslovni izdaci nastali u tijeku poreznog razdoblja, a ako se utvrđuje kao drugi dohodak, priznaju se samo paušalni izdaci od 30%, i dodatnih 25% za umjetničko autorsko djelo, prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva,
3. prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, primici umjetnika od pravnih i fizičkih osoba na ime darovanja do 20.000,00 kn smatraju neoporezivima, a ako se utvrđuje drugi dohodak, ti primici po osnovi darovanja su oporezivi,
4. obveznik plaćanja predujma poreza na dohodak je sam porezni obveznik, a ako se utvrđuje kao drugi dohodak, obveznik obračunavanja i plaćanja predujma poreza na dohodak je isplatitelj²⁸,
5. porezni obveznik se obvezuje voditi propisane poslovne knjige i dostavljati godišnju poreznu prijavu i ostala propisana izvješća, a ako utvrđuje drugi dohodak, u tom slučaju isplatitelj²⁹ (npr. ako je umjetnik u upravnom vijeću neke kulturne institucije) dostavlja podatke na Obrascu JOPPD pri svakoj isplati primitka.

Koji način obračunavanja poreza će ovi obveznici izabrati njihova je osobna odluka, ali iz ovih navedenih razlika može se zaključiti da je za umjetnika puno jednostavnije utvrđivanje obračunavanja poreza na drugi dohodak.

Ovisno o izboru, porezni obveznik je dužan u roku od osam dana od dana početka obavljanja djelatnosti nadležnoj ispostavi, prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, dostaviti prijavu u RPO (Obrazac RPO) ili do kraja tekuće godine za iduću godinu, ako se odluči za promjenu načina oporezivanja.

3.5.1. Obračunavanje i plaćanje doprinosa po osnovi obavljanja profesionalne djelatnosti

Obveza obračunavanja i plaćanja doprinosa ovisi o vrsti dohotka, o načinu obavljanju slobodnog zanimanja (profesionalne djelatnosti) kada obveznici sami obračunavaju i plaćaju doprinose i o tome da li se doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje plaćaju iz sredstava proračuna RH.

Obračunavanje i plaćanje doprinosa po osnovi utvrđivanja drugog dohotka

Ako se umjetnik odluči za drugi dohodak, u tom slučaju pri oporezivanju se postupa na način opisan u **poglavlju 3.3.**, a **isplatitelj nema obvezu obračunavanja i plaćanja doprinosa** prema tim primicima jer obveznik plaća obvezne doprinose za svoje osobno osiguranje prema rješenju Porezne uprave. Da bi isplatitelj mogao primijeniti ovu iznimku, odnosno ne obračunati doprinose, mora osigurati dokaz. Dokaz jest potvrda porezne uprave izdana na ime primatelja prije prve isplate po toj osnovi u tekućoj godini o tome da je obveznik upisan u registar osiguranika po osnovi obavljanja samostalne profesionalne djelatnosti ili rješenje kojim mu je utvrđena obveza doprinosa za tekuću godinu.

²⁸ Osim u slučaju ostvarivanja drugog dohotka iz inozemstva i/ili od fizičke osobe koja ne obavlja djelatnost, pa je u tom slučaju obveznik plaćanja poreza sam porezni obveznik.

²⁹ Vidjeti fusnotu 17.

Sukladno Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2017. godinu (dalje u tekstu Naredba), mjesečna osnovica za obračun doprinosa za 2017. za novinara iznosi 5.030,35 kn, a mjesečna osnovica za obračun doprinosa za osiguranika po osnovi obavljanja djelatnosti samostalnog umjetnika je 7.739,00 kn. Iako se u oba slučaja radi o obavljanju samostalne djelatnosti (novinara i umjetnika), postavlja se pitanje zašto se utvrđuju različite osnovice?

Doprinosi se obračunavaju na osnovicu prema mjesečnoj osnovici i to doprinos za:

1. mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti po stopi od 20%, ako je osiguranik samo I stupa, a 15% ako je osiguranik i II stupa,
2. mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (za osiguranika tog osiguranja) po stopi od 5%,
3. zdravstveno osiguranje po stopi od 15%,
4. zaštitu zdravlja na radu po stopi od 0,5% i
5. zapošljavanje po stopi od 1,7%.

Doprinosi dospijevaju na naplatu do 15. dana u mjesecu za prethodni mjesec.

Obračunavanje i plaćanje doprinosa po osnovi poslovnih knjiga dohotka ili dobiti

Osiguranici po osnovi obavljanja slobodnog zanimanja (profesionalne djelatnosti) koji od obavljanja tih djelatnosti utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti ili dobit, sami su obveznici doprinosa te obveznici obračunavanja i plaćanja doprinosa za osobno osiguranje i izvješće o obračunu i uplati doprinosa dostavljaju nadležnoj ispostavi Porezne uprave, prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu, na Obrascu JOPPD do 15. u mjesecu za prethodni mjesec, tj. istovremeno s danom dospijeca za naplatu.

Sukladno Naredbi, doprinosi se obračunavaju na osnovicu prema mjesečnoj osnovici od 8.512,90 kn (umjetnici), odnosno 5.030,35 (novinari i filmski radnici) i to doprinos za:

1. mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti po stopi od 20%, ako je osiguranik samo I stupa, a 15% ako je osiguranik i II stupa,
2. mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (za osiguranika tog osiguranja) po stopi od 5%,
3. zdravstveno osiguranje po stopi od 15%,
4. zaštitu zdravlja na radu po stopi od 0,5% i
5. zapošljavanje po stopi od 1,7%.

Obračunavanje i plaćanje doprinosa iz sredstava proračuna Republike Hrvatske

Prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, samostalni umjetnik ima pravo podnijeti zahtjev da mu se doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje plaćaju iz sredstava proračuna RH.

U postupku i prema uvjetima propisanim Pravilnikom o postupku i uvjetima za priznavanje prava samostalnih umjetnika na uplatu doprinosa za mirovinsko i invalidsko te zdravstveno osiguranje iz sredstava državnog proračuna, o zahtjevu odlučuje Stručno povjerenstvo uz naknadno odobrenje ministra kulture.

Samostalni umjetnik može steći pravo na uplatu obveznih doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje iz sredstava državnog proračuna (u daljnjem tekstu: priznavanje prava na uplatu doprinosa) ako uz bavljenje profesionalnim umjetničkim stvaralaštvom i javnim djelovanjem primarno u RH, kao glavnim zanimanjem, udovoljava:

- umjetničkim brojčanim kriterijima iz IV. dijela Pravilnika,
- financijskim kriterijima iz čl. 8. Pravilnika te
- ako njegovo umjetničko stvaralaštvo i javno djelovanje predstavlja zamjetan doprinos hrvatskoj kulturi i umjetnosti.

Kako bi se ispunili financijski kriteriji umjetnik mora ostvariti:

- a) prosječni ukupni godišnji dohodak od samostalne umjetničke djelatnosti za posljednje tri godine za koje su obrađene godišnje porezne prijave, manji od prosječne godišnje bruto-plaće po zaposlenom u pravnim osobama RH za prethodnu godinu³⁰ i
- b) prosječni ukupni godišnji dohodak izvan umjetničkog stvaralaštva i djelovanja za posljednje tri godine za koje su obrađene godišnje porezne prijave, manji od prosječne godišnje bruto-plaće po zaposlenom u pravnim osobama RH za prethodnu godinu.

Dohodak iz radnog odnosa ne uračunava se u dohodak od samostalne umjetničke djelatnosti.

Za osiguranika po osnovi samostalne djelatnosti slobodnog zanimanja samostalnog umjetnika kojemu se, prema posebnom propisu, doprinosi plaćaju iz državnog proračuna, obveznik doprinosa i obveznik plaćanja doprinosa jest Ministarstvo kulture.

Sukladno Naredbi, doprinosi se obračunavaju na osnovicu prema mjesečnoj osnovici od 6.191,20 kn.

3.5.2. Doprinosi po osnovi druge djelatnosti

Ako se samostalna djelatnost slobodnog zanimanja obavlja uz radni odnos ili mirovinu, odnosno radi se o drugoj djelatnosti³¹, a dohodak se utvrđuje na temelju poslovnih knjiga, obvezni doprinosi se obračunavaju na temelju podataka iz godišnje porezne prijave i isti dospijevaju na naplatu s danom podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak, a najkasnije do kraja veljače tekuće godine. Obveznik obračunavanja i plaćanja doprinosa je sam obveznik.

Godišnja osnovica za obračun doprinosa obvezniku koji od druge djelatnosti utvrđuje dohodak na temelju poslovnih knjiga jest dohodak ostvaren u poreznom razdoblju.

Doprinosi se obračunavaju na osnovicu prema godišnjoj osnovici (dohodak) utvrđenoj iz godišnje porezne prijave kao razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka, i to doprinos za:

1. mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti po stopi od 10%, ako je osiguranik samo I stupa, a 7,5% ako je osiguranik II stupa,
2. mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po stopi od 2,5% i
3. zdravstveno osiguranje po stopi od 7,5%.

Čl. 11. Naredbe propisuje da godišnja osnovica za obračun doprinosa obvezniku koji od druge djelatnosti utvrđuje dohodak na temelju poslovnih knjiga ne može iznositi više od 60.364,20 kn (za 2017.). Iznimno, kada je razdoblje u kojem je obveznik doprinosa obavljao drugu djelatnost kraće od godine dana, najviši iznos godišnje osnovice razmjern je broju mjeseci u kojima je obveznik doprinosa obavljao drugu djelatnost u odnosu na brojku 12. Ako se druga djelatnost obavlja s prekidima, a razdoblje obavljanja djelatnosti je kraće od godine dana, osnovica za

³⁰ Prosječna mjesečna bruto-plaća po zaposlenome u pravnim osobama RH za 2016. iznosila je 7.752 kn.

³¹ Druga djelatnost je samostalna djelatnost obrta, slobodnog zanimanja, poljoprivrede i šumarstva i ostale samostalne djelatnosti koju nositelj djelatnosti obavlja istodobno uz osiguranje po osnovi radnog odnosa ili po bilo kojoj od osnova obveznih osiguranja. Drugom djelatnošću smatra se i djelatnost samozaposlene osobe prema kojoj se, sukladno propisima EU o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti, primjenjuje zakonodavstvo RH, koja se obavlja u drugoj državi članici, ako se ista obavlja istodobno uz radni odnos, odnosno zaposlenje u RH i/ili u drugoj državi članici ili uz neku drugu osnovu osiguranja.

obračun doprinosa utvrđuje se razmjerno broju mjeseci druge djelatnosti u odnosu na broj mjeseci obavljanja djelatnosti.

3.5.3. Predujam poreza na dohodak od samostalne djelatnosti

Kod dohotka od samostalne djelatnosti mjesečni predujam poreza na dohodak utvrđuje se i plaća na temelju podataka u podnesenoj godišnjoj prijavi poreza na dohodak. Mjesečni predujmovi poreza na dohodak plaćaju se mjesečno do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec. PU ne izdaje rješenje o mjesečnim predujmovima, već su porezni obveznici obvezni plaćati predujam temeljem podataka iz godišnje porezne prijave.

Porezni obveznik može nadležnoj ispostavi Porezne uprave podnijeti zahtjev za izmjenu mjesečnih predujmova. Porezni obveznik koji zahtijeva da mu se umanju utvrđeni predujam, obvezan je sastaviti obračun koji sadrži sve bitne podatke iz godišnje porezne prijave koji se odnose na proteklo razdoblje tekuće godine i taj obračun priložiti uz zahtjev za izmjenu predujma. Porezni obveznik koji počinje obavljati samostalnu djelatnost ne plaća predujmove poreza na dohodak do podnošenja prve godišnje porezne prijave.

3.5.4. Godišnja porezna prijava

Porezni obveznik, koji obavlja samostalnu djelatnost slobodnog zanimanja i utvrđuje dohodak na temelju poslovnih knjiga, prema Zakonu o porezu na dohodak, obvezan je po isteku poreznog razdoblja (kalendarske godine), a najkasnije do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu, podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak na Obrascu DOH. Uz godišnju poreznu prijavu, obvezan je podnijeti pregled primitaka i izdataka od samostalne djelatnosti za isto porezno razdoblje na Obrascu P-PPI.

Godišnji porez na dohodak utvrđuje se prema poreznoj osnovici³², a od utvrđenoga godišnjeg poreza odbijaju se iznosi plaćenog predujma poreza po svim iskazanim dohocima te primjenom godišnjih poreznih stopa prema poreznim razredima utvrđuje razlika za uplatu ili povrat poreza.

Porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost plaćaju porez na dohodak po godišnjoj poreznoj prijavi s danom podnošenja godišnje porezne prijave, a ako uz dohodak od samostalne djelatnosti ostvare dohodak od nesamostalnog rada ili drugi dohodak, porez na dohodak po godišnjoj poreznoj prijavi plaćaju u roku od 15 dana od dana primitka rješenja.

3.5.5. Promjena načina oporezivanja fizičkih osoba

Oporezivanje fizičke osobe porezom na dobit

Porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost može plaćati porez na dobit:

- na vlastiti zahtjev (umjesto poreza na dohodak) ili
- po sili zakona, ako ispunjava zakonske uvjete za oporezivanje dobiti, na način i pod uvjetima propisanim zakonom o porezu na dobit.

³² Godišnju osnovicu poreza na dohodak čini ukupan iznos dohotka od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti i drugog dohotka koji se ne smatra konačnim, a umanjen za osobni odbitak. Dohodak od samostalne djelatnosti, koji rezident ostvari u tuzemstvu i inozemstvu, a nerezident u tuzemstvu, umanjuje se za:

1. iznos plaća novozaposlenih osoba
2. iznos državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te iznos potpore male vrijednosti za izvođenje praktične nastave i vježbe naukovanja u sustavu vezanih obrta prema posebnim propisima
3. iznos izdataka za istraživanje i razvoj
4. preneseni gubitak.

Promjena načina oporezivanja obvezuje poreznog obveznika sljedeće tri godine. U opravdanim slučajevima i na temelju pisanog zahtjeva poreznog obveznika, PU može odobriti i kraći rok prelaska s plaćanja poreza na dohodak na porez na dobit i obratno, o čemu donosi rješenje.

Porezni obveznik po sili zakona prelazi u sustav poreza na dobit ako ispunjava uvjete propisane Zakonom o porezu na dobit, i to ako je:

1. u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000 kn ili
2. ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta:
 - u prethodnom poreznom razdoblju ostvario je dohodak veći od 400.000 kn
 - ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000 kn
 - u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Fizička osoba koja je ispunila uvjet iz Zakona o porezu na dobit ili dva od tri navedena uvjeta, o tome pisano izvješćuje nadležnu ispostavu Porezne uprave do kraja tekuće godine u kojoj su ispunjeni propisani uvjeti, a najkasnije 20 dana po isteku poreznog razdoblja odnosno kalendarske godine.

Obveznik poreza na dohodak koji postaje obveznikom poreza na dobit dužan je na dan 1. siječnja kalendarske godine za koju utvrđuje porez na dobit sastaviti početnu bilancu i nastaviti voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu.

Također, porezni obveznik koji u prethodnom poreznom razdoblju **nije ostvario prihode veće od 3.000.000 kn može izabrati da poreznu osnovicu utvrđuje prema novčanom načelu.**

Porezni obveznik koji je izabrao način utvrđivanja porezne osnovice prema novčanom načelu mora zadržati taj način utvrđivanja porezne osnovice najmanje tri porezna razdoblja.

Porezni obveznik dužan je za razdoblje za koje utvrđuje poreznu obvezu podnijeti poreznu prijavu za utvrđivanje porezne osnovice prema računovodstvenim propisima na Obrascu PD ili poreznu prijavu za utvrđivanje porezne osnovice prema novčanom načelu na Obrascu PD-NN.

Uz Prijavu poreza na dobit dostavljaju se financijska izvješća (Bilanca i Račun dobiti i gubitka) i ostala propisana dokumentaciju. Prijavu podnosi nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu najkasnije do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu.

Porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:

1. 12% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 3.000.000 kn, ili
2. 18% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 3.000.000,01 kn.

Utvrđenu poreznu obvezu dužan je platiti s danom podnošenja porezne prijave. Mjesečni predujam plaća do kraja mjeseca za protekli mjesec, u svoti koja se dobije kada se porezna obveza za prethodno porezno razdoblje podijeli s brojem mjeseci istoga razdoblja.

Porezni obveznik može zatražiti izmjenu visine predujma pisanim zahtjevom upućenim nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom sjedištu radi donošenja rješenja o novoj visini predujma. U zahtjevu treba navesti razloge za izmjenu visine predujma.

Porezni obveznik koji počinje obavljati djelatnost ne plaća predujmove do prve porezne prijave.

Obračunavanje i plaćanje doprinosa fizičke osobe obveznika poreza na dobit od druge djelatnosti

Porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost slobodnog zanimanja uz radni odnos ili mirovinu i sukladno propisima o porezu na dobit od druge djelatnosti utvrđuju dobit, obvezne doprinose obračunavaju na temelju podataka iz prijave poreza na dobit i isti dospijevaju na

naplatu s danom podnošenja prijave poreza na dobit, a najkasnije do kraja travnja tekuće godine. Obveznik obračunavanja i plaćanja doprinosa je sam obveznik.

Godišnja osnovica za obračun doprinosa obvezniku koji od druge djelatnosti utvrđuje dobit jest dobit ostvarena u poreznom razdoblju.

Doprinosi se obračunavaju na osnovicu prema godišnjoj osnovici (dobit) utvrđenoj iz prijave poreza na dobit kao razlika između prihoda i rashoda, i to doprinos za:

1. mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti po stopi od 10%, ako je osiguranik samo I stupa, a 7,5% ako je osiguranik II stupa
2. mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po stopi od 2,5%,
3. zdravstveno osiguranje po stopi od 7,5%.

Ovdje je važno naglasiti, kao i kod obveznika koji od druge djelatnosti utvrđuju dohodak, da sukladno Naredbi, godišnja osnovica za obračun doprinosa za 2017. obvezniku ne može iznositi više 60.364,20 kn.

Obveznik doprinosa koji od obavljanja samostalne djelatnosti utvrđuje dobit, za sebe osobno i sve supoduzetnike koji su obveznici doprinosa po osnovi obavljanja druge djelatnosti, uz prijavu poreza na dobit obvezno dostavlja Izvješće o obvezi doprinosa po osnovi obavljanja druge djelatnosti (Obrazac PD-DOP).

Porez na dohodak u paušalnom iznosu

Samostalnom djelatnosti obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti (obrtničke djelatnosti), u smislu Zakona o porezu na dohodak, smatraju se djelatnosti u smislu zakona kojim se uređuje obavljanje obrta (Zakona o obrtu) i sve druge posebno navedene gospodarstvene djelatnosti i djelatnost poljoprivrede i šumarstva. Porezni obveznik koji obavlja samostalnu obrtničku djelatnost može utvrđivati dohodak u paušalnom iznosu ako:

- po toj osnovi nije obveznik PDV-a prema Zakonu o PDV-u i
- po osnovi te djelatnosti u poreznom razdoblju ne ostvaruje ukupni godišnji primitak veći od iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav PDV-a.³³

Da bi mogao porez na dohodak utvrđivati u paušalnom iznosu, mora kumulativno ispunjavati navedene uvjete.

Zakon o porezu na dohodak izričito kaže da u paušalnom iznosu porez mogu plaćati obveznici koji samostalnu djelatnost obavljaju prema Zakonu o obrtu i djelatnost poljoprivrede i šumarstva. To znači da porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost slobodnih zanimanja ne mogu plaćati paušalni porez.

Mišljenje Porezne uprave

Djelatnost fotoreportera oporezuje se kao djelatnost slobodnih zanimanja – samostalna djelatnost novinara, ukoliko su ispunjeni prethodno navedeni uvjeti iz Zakona o medijima, odnosno u konkretnom slučaju ako se bavi prikupljanjem, obradom, oblikovanjem ili razvrstavanjem informacija (fotografija, crteža i sl.) za objavu putem medija. U protivnom, može se za porezne svrhe smatrati i da obavlja samostalnu djelatnost obrta ako ispunjava uvjete propisane Zakonom o obrtu.

Izvor: Porezna uprava (2017b)

³³ Prag za ulazak u sustav PDV-a za 2017. iznosi 230.000 kn, a od 1. siječnja 2018. iznositi će 300.000 kn.

Također, u praksi se može naići na rješenje o obavljanju prevoditeljske djelatnosti i usluga tumača, kao i djelatnosti istraživanja tržišta i ispitivanja javnog mnijenja ili djelatnosti računalnog programiranja, kao obrtničke djelatnosti, odnosno registrirane su u skladu sa Zakonom o obrtu.

Osim prethodno navedenih uvjeta propisanih u Zakonu o porezu na dohodak, Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti propisuje dodatno još neka ograničenja:

- porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost i dohodak utvrđuje na temelju poslovnih knjiga, ne može istodobno po osnovi te djelatnosti dohodak utvrđivati i u paušalnom iznosu,
- fizičke osobe koje zajednički obavljaju samostalnu djelatnost mogu dohodak po toj osnovi utvrđivati u paušalnom iznosu, ako propisane uvjete ispune svi supoduzetnici pojedinačno te ako ukupan primitak od zajedničkog obavljanja samostalne djelatnosti nije veći od iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav PDV-a,
- porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost od koje dohodak utvrđuje u paušalnom iznosu, a uz tu djelatnost u tijeku poreznog razdoblja započne obavljati i novu djelatnost od koje dohodak obvezno utvrđuje na temelju poslovnih knjiga, obvezan je i dohodak od djelatnosti koji je utvrđivao u paušalnom iznosu početi utvrđivati na način propisan za samostalnu djelatnost i to istodobno s početkom obavljanja nove djelatnosti.

Porezni obveznici koji kumulativno zadovoljavaju propisane uvjete i žele prijeći na utvrđivanje dohotka u paušalnom iznosu³⁴ ili počinju obavljati samostalnu djelatnost za koju će utvrđivati paušalni dohodak, obvezni su nadležnoj prema mjestu prebivališta ili uobičajenog boravišta podnijeti prijavu u RPO (Obrazac RPO) u skladu s Pravilnikom o porezu na dohodak, u roku od osam dana od dana početka obavljanja djelatnosti, odnosno za promjenu načina oporezivanja, do kraja tekućeg razdoblja za iduće porezno razdoblje, a najkasnije 15 dana po isteku poreznog razdoblja odnosno kalendarske godine.

Od poslovnih knjiga vodi samo evidenciju o prometu – Obrazac KPR. Za svaku isporuku i obavljenу uslugu obvezan je izdati račun, a najkasnije do 15. siječnja tekuće godine za prethodnu godinu dužan je podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu izvješće o paušalnom dohotku od samostalnih djelatnosti i uplaćenom paušalnom porezu na dohodak i prirezu poreza na dohodak (Obrazac PO-SD). Razlika godišnjeg paušalnog poreza za uplatu ili povrat utvrđuje se na temelju Obrasca PO-SD, a razliku godišnjeg paušalnog poreza obveznik je dužan uplatiti s danom podnošenja izvješća, a najkasnije do 15. siječnja.

Mišljenje Porezne uprave

„Porezni obveznik koji porez na dohodak od samostalne djelatnosti plaća u paušalnom iznosu, primitke državnih pomoći, poticaja i potpora primljenih za samostalnu djelatnost iskazuje u obrascu PO-SD.“

Međutim, „...potpore isplaćene od strane Hrvatskog zavoda za zapošljavanje dodijeljenу radi samozapošljavanja sukladno posebnim propisima na osnovi izrađenog poslovnog plana za zapošljavanje putem otvaranja obrta ne uključuju se u primitke kao niti u Obrazac PO-SD.“

Izvor: Porezna uprava (2014d; 2016)

³⁴ Porezni obveznik koji želi prijeći s utvrđivanja dohotka od samostalne djelatnosti temeljem propisanih poslovnih knjiga na utvrđivanje paušalnog dohotka obvezan je uz obrazac RPO dostaviti:

1. pregled primitaka i izdataka prema podacima iz Knjige primitaka i izdataka – Obrazac KPI
2. pregled ukupnog iznosa tražbina, a na temelju izdanih računa iz Evidencije o tražbinama i obvezama – Obrazac TO

odnosno presliku Obrasca TO i to za porezno razdoblje (kalendarsku godinu) koje prethodi godini prelaska na utvrđivanje dohotka u paušalnom iznosu.

Godišnji paušalni porez na dohodak³⁵ utvrđuje se rješenjem Porezne uprave i to primjenom porezne stope 12% na godišnji paušalni dohodak uvećan za prirez. Rješenjem utvrđen godišnji paušalni porez na dohodak i prirez je konačan, pa porezni obveznik po toj osnovi ne može podnijeti godišnju poreznu prijavu.

Godišnji paušalni porez na dohodak i prirez porezu na dohodak plaća se tromjesečno, do posljednjeg dana svakog tromjesečja.³⁶

U tablici 3.4. dan je prikaz godišnjeg i mjesečnog paušalnog poreza na dohodak i prireza za obveznika s prebivalištem u Dubrovniku (stopa prireza 10%), po razredima ostvarenih primitaka.

Tablica 3.4. Utvrđivanje godišnjeg/mjesečnog paušalnog dohotka/poreza

Ostvareni godišnji primici	Godišnji paušalni dohodak=godišnja porezna osnovica	iznosi u kunama i lipama	
		Godišnji paušalni porez na dohodak	Mjesečni paušalni porez na dohodak i prirez
do 85.000,00	12.750,00	1.530,00	140,25
od 85.000,01 do 115.000,00	17.250,00	2.070,00	189,75
od 115.000,01 do 149.500,00	22.425,00	2.691,00	246,68
od 149.000,01 do 230.000,00	34.500,00	4.140,00	379,50
od 230.000,01 do ³⁷ 300.000,00	45.000,00	5.400,00	495,00

Izvor: Pravilnik o porezu na dohodak

Obračunavanje i plaćanje doprinosa obveznika koji plaća porez u paušalnom iznosu

Porezni obveznici koji plaćaju porez na dohodak u paušalnom iznosu i kojima je samostalna djelatnost jedino zanimanje doprinose plaćaju prema rješenju Porezne uprave koji se obračunavaju na osnovicu prema mjesečnoj osnovici (3.095,60 kn) i to doprinos za:

1. mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti po stopi od 20%, ako je osiguranik samo I stupa, a 15% ako je osiguranik i II stupa
2. mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (za osiguranika tog osiguranja) po stopi od 5%,
3. zdravstveno osiguranje po stopi od 15%,
4. zaštitu zdravlja na radu po stopi od 0,5% i
5. zapošljavanje po stopi od 1,7%.

Obračunavanje i plaćanje doprinosa obveznika koji na drugu djelatnost plaća porez u paušalnom iznosu

Paušalno oporezivanje samostalne djelatnosti posebno je pogodno obveznicima koji samostalnu djelatnost obavljaju kao drugu djelatnost, uz radni odnos ili mirovinu. Obvezniku doprinosa koji od

³⁵ Porezni obveznici koji samostalne djelatnosti obavljaju na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju RH i na otocima prve skupine, plaćaju godišnji paušalni porez na u visini od 25% godišnjeg paušalnog poreza na dohodak.

³⁶ U iznosu koji je umnožak broja mjeseci tromjesečja za koje je obveza utvrđena i utvrđenog paušalnog mjesečnog poreza na dohodak.

³⁷ Od 1. siječnja 2018. biti će dodana još jedna grupa (preko 300.000,01 kn).

druge djelatnosti porez na dohodak plaća prema paušalnom dohotku godišnje iznose doprinosa utvrđuje PU rješenjem i dospijeva na naplatu u roku od 15 dana od dana primitka rješenja.

Godišnja osnovica za obračun doprinosa od druge djelatnosti prema paušalnom dohotku jest godišnji paušalni dohodak, obračunavaju se doprinosi za:

1. mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti po stopi od 10%, ako je osiguranik samo I stupa, a 7,5% ako je osiguranik II stupa,
2. mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po stopi od 2,5% i
3. zdravstveno osiguranje po stopi od 7,5%.

Iznimno, umirovljenik koji obavlja drugu djelatnost i prema toj djelatnosti plaća paušalni porez na dohodak, uz uvjet da je u skladu sa Zakonom o mirovinskom osiguranju zadržao status umirovljenika³⁸ i tijekom razdoblja u kojemu obavlja tu djelatnost, nije obveznik doprinosa.

Tablica 3.5. Samostalni umjetnici-osigurani po osnovi obavljanja profesionalne djelatnosti (od 1. siječnja 2017.)

Red. br.	Opis	Drugi dohodak	Samostalna djelatnost	iznosi u kunama i lipama	
				Dobit	Paušal
1.	Bruto/primici/prihodi	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
2a.	Paušalni izdatak (1x25%)		50.000,00		
2b.	Paušalni izdatak (1x55%)	110.000,00			
2c.	Ostali izdaci/rashodi (materijalni)	80.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00
3.	Osnovica za doprinose	7.739,00	8.512,90	8.512,90	3.095,00
4a.	MIO I	1.160,85	1.276,94	1.276,94	464,25
4b.	MIO II	386,95	425,65	425,65	154,75
4c.	ZO	1.160,85	1.276,94	1.276,94	464,25
4d.	za zaštitu zdravlja na radu	38,70	42,56	42,56	15,48
4e.	za zapošljavanje	131,56	144,72	144,72	52,62
4.	Ukupno doprinosi	2.878,91	3.166,81	3.166,81	1.151,35
5a.	Ukupni izdaci/rashodi	82.878,91	83.166,81	83.166,81	81.151,35
5b.	Ukupni izdaci/rashodi (porezno priznati)	110.000,00	133.166,81	83.166,81	0,00
6.	Dohodak/Dobit=Porezna osnovica (1-5b.)	90.000,00	66.833,19	116.833,19	34.500,00
7.	Ukupno porez i prirez (7a+7b)	25.488,00	2.360,00	3.000,00	407,10
7a.	Porez na dohodak/dobit	21.600,00	2.000,00	3.000,00	345,00
7b.	Prirez porezu na dohodak	3.888,00	360,00		62,10
8.	Osnovica za predujam dobiti			113.833,19	
9.	Ukupno porez i prirez na dohodak od kapitala			16.118,78	
9a.	Porez na dohodak od kapitala (8x12%)			13.659,98	
9b.	Prirez porezu na dohodak od kapitala (9ax18%)			2.458,80	
10.	Neto za isplatu	171.633,09	164.473,19	97.714,41	118.441,55

³⁸ Status korisnika mirovine dokazuje se preslikom pravomoćnog rješenja kojim je utvrđeno pravo iz obveznog mirovinskog osiguranja od tuzemnog ili inozemnog isplatelja mirovine (sukladno međunarodnim ugovorima o socijalnom osiguranju) na starosnu mirovinu ili prijevremenu starosnu mirovinu, obiteljsku mirovinu ili invalidsku mirovinu zbog opće nesposobnosti za rad.

U tablici 3.5. na primjeru samostalnog umjetnika iz Zagreba, koji je osiguran po osnovi profesionalne djelatnosti dan je usporedni prikaz po različitim načinima oporezivanja. Obveznik je u srpnju 2017. ostvario primitak za učinjeno umjetničko djelo u iznosu od 200.000,00 kn. Materijalni izdaci za to umjetničko djelo bili su 80.000,00 kn. S obzirom na to da je osiguran po osnovi profesionalne djelatnosti, doprinose obračunava i plaća sam porezni obveznik prema određenoj mjesečnoj osnovici.

Kod dugog dohotka je razvidno da je obveznik imao stvarne izdatke (materijalni izdaci i doprinosi) u iznosu od 82.878,91 kn, a porezno priznati su mu u iznosu 110.000,00 kn (55% ostvarenog primitka). Isplatelj je obvezan na poreznu osnovicu (bruto-porezno priznati izdaci = 90.000,00 kn) obračunati i platiti porez na dohodak po stopi od 24% (21.600,00 kn) i prirez na porez na dohodak Grada Zagreba po stopi od 18% (3.888,00 kn) te je obvezniku za isplatu po tom primitku ukupno 171.633,09 kn (bruto - doprinosi – porezi na dohodak i prirez).

Kod utvrđivanja dohotka po osnovi poslovnih knjiga po dohotku razvidno je da je obveznik imao stvarne izdatke u iznosu od 83.166,81 kn, a porezno priznati su mu u iznosu od 133.166,81 kn (25% umanjenje primitaka na umjetničko djelo, materijalni izdaci i doprinosi). S obzirom da vodi poslovne knjige priznaju mu se stvarni izdaci te mu je dohodak jednak poreznoj osnovici u iznosu od 66.833,19 kn. Obveznik plaća mjesečne predujmove poreza na dohodak i prireza izračunane na temelju podataka iz godišnje porezne prijave za 2016. (2.360,00 kn) stoga ne plaća pojedinačno na ostvareni primitak te obveznik može isplatiti kao predujam dohotka po tom primitku u iznosu od 164.473,19 kn (primitak - porezno priznati izdaci - porez na dohodak i prirez).

Kod utvrđivanja dobiti razvidno je da su obvezniku stvarni izdaci iznosili 83.166,81 kn i da su mu u tolikom iznosu i porezno priznati izdaci. Obveznik plaća mjesečne predujmove poreza na dobit izračunane na temelju podataka iz godišnje porezne prijave za 2016. (3.000,00 kn) stoga ne plaća porez na pojedinačno ostvareni prihod. Da bi obveznik sebi isplatio predujam dobiti na osnovicu za predujam dobiti (dobit - predujam poreza na dobit) obvezan je obračunati i platiti predujam poreza na dohodak od kapitala i prireza. Nakon plaćenog predujma poreza na dohodak od kapitala za isplatu mu je ostalo 97.714,41 kn (prihod – porezno priznati rashodi - predujam poreza na dobit - predujam poreza na dohodak od kapitala i prirez).

Kod plaćanja poreza u paušalnom iznosu, razvidno je da je obveznik imao stvarne izdatke u iznosu od 81.151,35 kn (materijalni izdaci i doprinosi). Međutim, kod paušalista izdaci se ne priznaju. Obveznik plaća mjesečni predujam poreza na dohodak i prireza u paušalnom iznosu na temelju rješenja Porezne uprave, koji je utvrđen na temelju podataka iz Obrasca PO-SD za 2016. (407,10 kn) te mu je ostalo za isplatu 118.441,55 kn (primici – ukupni izdaci koji se ne priznaju, ali ih je obveznik imao - porez na dohodak i prirez u paušalnom iznosu).

3.6. Porez na dohodak i doprinosi u Europskoj uniji

U ovom se dijelu prikazuje porezni tretman umjetnika porezom na dohodak i doprinosima za socijalno osiguranje u državama članicama EU. Podaci su preuzeti iz porezne baze (*Tax Research Platform*) Međunarodnog biroa za fiskalnu dokumentaciju (*International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*) koji se ažuriraju najmanje jednom godišnje, s tim da se dodatno ažuriranje podataka obavlja ukoliko tijekom godine dođe do promjena u poreznim sustavima pojedinih država. Porezna baza IBFD-a je sustavna, sveobuhvatna i usporediva te kao takva predstavlja vrlo dobar izvor podataka i informacija za usporedbe poreznih sustava različitih država. Međutim, iako baza obuhvaća podatke koji su sistematizirani prema jednakim ili sličnim pravilima za sve države, postoje i neka ograničenja. Ta ograničenja prvenstveno se očituju u tome da su za neke države podaci u bazi vrlo detaljni, dok za neke države nisu. Sukladno tome, potrebno je naglasiti da postoji mogućnosti da u nekim državama postoje još neke specifičnosti koje nisu obuhvaćene u bazi, te bi za sveobuhvatnu i najpouzdaniju analizu trebalo koristiti informacije iz nacionalnih poreznih zakonodavstava. Potpuni i detaljan uvid u nacionalna porezna

zakonodavstva nije moguć zbog toga što pojedine države javno ne objavljuju cjelovite propise na engleskom jeziku, već samo osnovne informacije (koje se u istom obliku mogu naći i u IBFD bazi). Karakteristike poreza na dohodak i doprinosa za socijalno osiguranje u svakoj od država članica EU prikazane su u nastavku i odnose se na propise koji su na snazi u 2017. S obzirom na izrazito složen, detaljan i sveobuhvatan tretman poreza na dohodak (i u manjoj mjeri doprinosa za socijalno osiguranje), u nastavku se prikazuje samo onaj dio koji se odnosi na dohodak umjetnika.

Austrija

Porez na dohodak

Austrijski Zakon o porezu na dohodak razlikuje više kategorija oporezivog dohotka, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od samostalne djelatnosti (koji uključuju dohotke od znanstvenih, umjetničkih, književnih, nastavnih ili obrazovnih aktivnosti) te dohotka od najma, lizinga i autorskih prava (temeljem dozvole na korištenje djela zaštićenih austrijskim Zakonom o autorskim pravima, kao što su književna i umjetnička djela te autorska prava od dodjele prava industrijskog vlasništva, patenata i *know-how*).

Ostvareni dohodak od primljenih uplata od zaklada ili javnih fondova za izravnu promociju umjetnosti, znanosti ili istraživanja smatra se *neoporezivim (izuzetim) dohotkom*.

Porez na dohodak obračunava se na ukupni neto-dohodak svih kategorija dohotka i to po progresivnim stopama prikazanim u tablici 3.6.

Tablica 3.6. Stope poreza na dohodak u Austriji

Oporezivi dohodak (u eurima)	Stopa (%)
Prvih 11.000	0
Sljedećih 7.000	25
Sljedećih 13.000	35
Sljedećih 29.000	42
Sljedećih 30.000	48
Sljedećih 910.000	50
Iznad 1.000.000	55

Izvor: IBFD (2017)

Porezna stopa od 55% primjenjivati će se u razdoblju od 2016. – 2020. Dohodak od patentiranih izuma oporezuje se samo po polovini efektivne stope na ukupni dohodak poreznog obveznika.

Osobni odbici dani su u obliku odbitaka od poreza (engl. *tax credit*) i to za poreznog obveznika koji je u braku s najmanje jednim djetetom koji ima pravo na odbitak od poreza za nositelja kućanstva (engl. *household credit*). Također, odbitak od poreza odobrava se i za djecu.

Određene skupine poreznih obveznika koji ostvaruju dohodak od nesamostalnog rada mogu se odlučiti za paušalno umjesto uobičajenog izuzeća troškova. Paušalno izuzeće troškova izračunava se kao postotak bruto-dohotka umanjeno za dohotke koji imaju povlašteni porezni tretman (npr. blagdanske naknade i božićnice). Postotci za neke od skupina su:

- umjetnici, glazbenici: 5%, a najviše 2.628 eura;
- novinari, TV izvijestitelji: 7,5%, a najviše 3.942 eura.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Svi rezidenti koji ostvaruju dohodak obvezno su osigurani u sustavu socijalne sigurnosti te plaćaju doprinose u postotku svog bruto-dohotka do najviše 69.720 eura godišnje ili 4.980 eura mjesečno

(posebni iznos od 9.960 eura primjenjuje se za posebne naknade kao što su 13. ili 14. plaća). Stope doprinosa za socijalno osiguranje u 2017. prikazane su u tablici 3.7.

Određene skupine zaposlenika obavezni su plaćati i doprinos komorama zaposlenih (0,5%) te doprinos za naknadu uslijed lošeg vremena (0,7%).

Dodatnih 3,4% doprinosa za zdravstveno osiguranje plaća se za supružnike, partnere i druge članove obitelji (osim djece i unučadi) koji su osigurani zajedno s poreznim obveznikom.

Tablica 3.7. Stope doprinosa u Austriji

Doprinos za:	Stopa (%)	
	Radnik u uredu	Fizički radnik
mirovinsko osiguranje	10,25	10,25
zdravstveno osiguranje	3,87	3,87
osiguranje nezaposlenosti	3,00	3,00
stambeni fond	0,50	0,50
Ukupno	17,62	17,62

Izvor: IBFD (2017)

Belgija

Porez na dohodak

Prema belgijskom zakonu, oporezivi dohodak podijeljen je u četiri kategorije dohotka, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od pokretnina (uključujući dividende, kamate i autorske naknade) te ostvarenog dohotka (uključujući dohodak od samostalne djelatnosti, nesamostalnog rada, profesionalne djelatnosti te dohodak od mirovina).

Stope poreza na dohodak koje se primjenjuju na ukupni dohodak su progresivne i prikazane su u tablici 3.8.

Tablica 3.8. Stope poreza na dohodak u Belgiji

Oporezivi dohodak (u eurima)	Stopa (%)
Do 11.070	25
11.070 – 12.720	30
12.720 – 21.190	40
21.190 – 38.830	45
Iznad 38.830	50

Izvor: IBFD (2017)

Porez na dohodak uvećava se za regionalne i općinske poreze.

Osobni odbici dani su u obliku odbitaka od osnovice (engl. *deductions*), osobnih odbitaka (engl. *allowances*) i odbitaka od poreza (engl. *tax credit*).³⁹

Odbitci od osnovice odobravaju se za troškove plaćanja alimentacije, donacije i brigu o djeci, ostale troškove (npr. naknada koja se isplaćuje osoblju kućanstva) te za kamate po hipotekarnim kreditima.

³⁹ Za sve ostale države pregled osobnih odbitaka temeljiti će se na istoj podjeli. U nekim državama osobni odbitci odobravaju se samo u nekom od ta tri oblika, a o kojem se obliku radi biti će jasno naglašeno u tekstu.

Osnovni osobni odbitak poreznog obveznika ovisi o njegovom oporezivom dohotku i može se uvećati za uzdržavane članove.

Odbitak od poreza odobrava se za kupnju dionica poduzeća u kojem su porezni obveznici i zaposleni, depozite na temelju dugoročnog ulaganja u mirovinsku štednju i sustave životnog osiguranja te za ostale troškove kao što su troškovi osiguranja imovine od požara i izdaci vezani za energetske učinkovitu obnovu imovine.

Prema belgijskom zakonodavstvu, porezni tretman umjetnika ne razlikuje se mnogo u odnosu na porezni tretman ostalih poreznih obveznika koji ostvaruju neku vrstu dohotka, međutim postoje određene specifičnosti.

- Za dohodak koji se ostvaruje od povremene profesionalne djelatnosti primjenjuje se posebna porezna stopa koja je jednaka prosječnoj poreznoj stopi koja se primjenjuje na ukupni oporezivi dohodak u posljednjoj godini redovite profesionalne aktivnosti.
- Od 1. srpnja 2016. maksimalni bruto-dohodak od 5.000 eura koji proizlazi iz povremenih aktivnosti podliježe konačnom porezu po stopi od 20%. Bruto-dohodak umanjuje se za 50% paušalnog izuzeća za nastale troškove.
- Autorske naknade isplaćene rezidentima općenito ne podliježu porezu po odbitku ako autorska naknada proizlazi iz ugovora o dugoročnom najmu, pravu na korištenje i koncesije na pokretninama. U suprotnom, autorske naknade podliježu konačnom porezu po odbitku od 30% (prije 2017. iznosio je 27%).
- Autorska prava oporezuju se porezom po odbitku od 15% ako njihov godišnji iznos ne prelazi 58.720 eura. Ako je primljeni iznos veći od 58.720 eura, višak podliježe plaćanju poreza na dohodak po progresivnim stopama. Porez po odbitku naplaćuje se na dohodak od naknada umanjen za paušalno izuzeće u iznosu od 50% na dohodak do 15.660 eura i 25% na dohodak između 15.660 i 31.320 eura. Maksimalni iznos paušalnog izuzeća je 11.745 eura. Ako porezni obveznik dobije dohodak od autorskih prava iz nekoliko različitih izvora, odbitak može koristiti samo jednom.
- Osobe koje obavljaju slobodna zanimanja imaju obvezu tijekom godine svaka tri mjeseca (kvartalno) unaprijed plaćati predujam procijenjenog poreza na dohodak kako bi izbjegli povećanje poreza. Povećanje poreza obračunava se na ukupnu obvezu poreza na dohodak i primjenjuje se zbog osiguranja plaćanja predujma poreza na dohodak. Tromjesečnim plaćanjima porezni obveznik ostvaruje pravo na odbitke koji se razlikuju ovisno o visini i vremenu plaćanja. Odbitci se obračunavaju u iznosu od 1,06% porezne obveze. Ukupan iznos tako ostvarenog odbitka odbija se od iznosa povećanog poreza koji se onda umanjuje na 90% iznosa i porez se plaća samo ako taj iznos od 90% povećanja poreza prelazi 0,5% porezne obveze ili je manji od 80 eura. Višak odbitka ne može se nadoknaditi konačnom poreznom obvezom. Povrat viška plaćenih predujmova može se zatražiti odmah ili prilikom prijave poreza na dohodak. Osim toga, moguće je zatražiti da se višak predujma prenese na poreznu obvezu u sljedećoj godini.
- Nagrade, subvencije i mirovine namijenjene znanstvenicima, autorima ili umjetnicima belgijskih ili inozemnih javnih vlasti ili neprofitnih javnih tijela oporezuju se kao i ostali oblici dohotka koji spadaju u kategoriju drugog dohotka, s tim da neoporezivi dio za nagrade i subvencije iznosi 3.820 eura.
- Poticaji koji se dodjeljuju umjetnicima kao paušalni iznos troškova za obavljanje "malih" umjetničkih aktivnosti oslobođeni su oporezivanja u iznosu od 2.444,74 eura po kalendarskoj godini.

Od 1. srpnja 2016. maksimalni bruto-dohodak od 5.000 eura ostvaren od povremenih aktivnosti ne podliježe doprinosima za socijalno osiguranje.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Doprinosi za osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost plaćaju se prema procjeni i to temeljem stopa prikazanima u tablici 3.9.

Minimalni kvartalni predujam doprinosa za socijalno osiguranje iznosi 681,43 eura za prvu godinu. Od druge godine standardni minimalni doprinos iznosi 698,05 eura po kvartalu (ili 7.756,20 eura godišnje) dok maksimalni doprinos iznosi 3.977,03 eura po kvartalu.

Tablica 3.9. Stope doprinosa u Belgiji

Oporezivi dohodak (u eurima)	Iznos doprinosa/stope
Do 13.296,25	2,792.20* eura
13.296,25 – 57.415,67	21% (5,25% kvartalno)
57.415,67 – 84.612,53	14,16% (3,54% kvartalno)

* Doprinos se naplaćuje samo ako je dohodak poreznog obveznika najmanje 13.296,25 eura.

Izvor: IBFD (2017)

Za dohodak od sekundarne djelatnosti (tj. dohodak od obavljanja samostalne djelatnosti koji ne predstavlja glavni izvor prihoda) i za početnike, primjenjuju se različite stope doprinosa.

Bugarska

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak čini više kategorija dohotka, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od drugih poslovnih i profesionalnih djelatnosti (uključujući poljoprivredu, šumarstvo i ribarstvo, kao i druge samostalne djelatnosti) i dohotka od iznajmljivanja pokretnina ili nekretnina i prava na njima.

Primjenjuje se jedinstvena (engl. *flat*)⁴⁰ stopa od 10%. Neto-dohodak od samostalne djelatnosti oporezuje se zasebno jedinstvenom stopom od 15%.

Općenito, predujam poreza od 10% mora se obračunati i obustaviti ako je isplatitelj poduzeće ili pojedinac koji obavlja samostalnu djelatnost, a plaćanje se odnosi na autorska prava, dohodak slobodnih profesija, dohodak od najma, dohotka po osnovi operativnog lizinga, franšize ili faktoring poslovanja. Predujam poreza se također obračunava i obustavlja prilikom isplate drugih dohodaka ostvarenih temeljem povremenih djelatnosti ako je isplatitelj poduzeće ili pojedinac koji obavlja samostalnu djelatnost. Za neke vrste dohotka koje plaćaju pojedinci (npr. dohodak od najma), obveznik obračunavanja i uplate poreza je primatelj dohotka.

Odbitci od osnovice odobravaju se za uplaćene dobrovoljne doprinose za socijalno osiguranje i premije zdravstvenog i životnog osiguranja, kamate na hipotekarne kredite mladih obitelji te za donacije određenim kvalificiranim institucionalnim korisnicima u državama EEA (npr. obrazovne i zdravstvene organizacije koje subvencionira država).

Osobni odbitak odobrava se za osobe s invaliditetom i malodobnu djecu. Od 1. siječnja 2017. uvedena je nova olakšica za bezgotovinske uplate tijekom godine.

Odbitak od poreza odobrava se poreznim obveznicima koji podnose godišnju prijavu poreza na dohodak elektroničkim putem.

⁴⁰ Stopa kod koje se s promjenom porezne osnovice ne mijenja visina porezne stope, odnosno to znači da se za svaku visinu porezne osnovice primjenjuje ista porezna stopa, ali se nominalno plaćaju različiti iznosi poreza.

Posebni porezni tretman umjetnika u Bugarskoj očituje se u tome što se dohodak od drugih poslovnih i profesionalnih djelatnosti (osim trgovine) oporezuje oduzimanjem fiksnog postotka dohotka (umjesto stvarnih troškova). Postotci variraju kako slijedi:

- registrirani poljoprivredni proizvođači i proizvođači duhana: 60% za neprerađene poljoprivredne proizvode i 40% za prerađene proizvode;
- neregistrirani poljoprivredni proizvođači i pojedinci koji se bave komercijalno šumarstvom, lovom i ribolovom: 40%;
- umjetnici, izvođači i obrtnici: 40%;
- profesionalna zanimanja (npr. odvjetnici, računovođe, arhitekti) i slobodne djelatnosti: 25%.

Autorske naknade oporezuju se zajedno s ostalim oporezivim dohotkom i podliježu plaćanju poreza na dohodak po jedinstvenoj stopi od 10%, ali se odobrava jednokratno paušalno izuzeće od 40% na bruto-iznos dohotka od autorskih naknada pa je efektivna stopa poreza 6%.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Osnovicu za plaćanje doprinosa u slučaju samostalne djelatnosti određuju obveznici samostalno na temelju propisanih mjesečnih minimalnih iznosa 460 BGN, 500 BGN, 550 BGN i 600 BGN za 2017. ovisno o njihovom dohotku u godini koja prethodi posljednjoj poreznoj godini i mjesečnoj gornjoj granici od 2.600 BGN. Doprinosi se plaćaju Mirovinskom fondu i Fondu za zdravstveno osiguranje, a ukupna stopa doprinosa za 2017. iznosi 26,8% (za 2016. iznosila je 25,8%). Pojedinaac koji obavlja samostalnu djelatnost se također može odlučiti za osiguranje od daljnjih rizika obuhvaćenih sustavom socijalne sigurnosti (osim nesreća na radu, bolovanja ili nezaposlenosti) te je u tom slučaju obvezan plaćati dodatnih 3,5% doprinosa Fondu za opće bolesti i porodništvo.

Cipar

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak čine različite kategorije dohotka, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohodaka od samostalne djelatnosti (uključujući dohodak od profesionalnih djelatnosti i obrta te dohodak od poljoprivrede i stočarstva) i dohodaka od najma, autorskih naknada i drugih dohodaka povezanih sa imovinom.

Dohodak se oporezuje po progresivnim stopama prikazanim u tablici 3.10

Tablica 3.10. Stope poreza na dohodak na Cipru

Oporezivi dohodak (u eurima)	Stopa (%)
Do 19.500	0
19.501 – 28.000	20
28.001 – 36.300	25
36.301 – 60.000	30
Iznad 60.000	35

Izvor: IBFD (2017)

Osobni odbici odobravaju se samo u obliku odbitaka od osnovice (engl. *deductions*) i to za donacije zakonom odobrenim organizacijama, izdatke za ulaganja u inovativna poslovanja, doprinose uplaćene Fondu za socijalno osiguranje i slične doprinose plaćene u inozemstvu, premije za životno osiguranje i doprinose plaćene za mirovinske medicinske fondove, te od 1. siječnja 2017. za investicije u mala i srednja inovativna poduzeća.

Ne postoji poseban porezni tretman niti olakšice za umjetnike.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost obvezni su uplaćivati 14,6% u Fond socijalnog osiguranja. Doprinos se obračunava na temelju nominalnog dohotka kojeg određuje Ministarstvo rada i socijalne sigurnosti te ovisi o djelatnosti i zanimanju.

Češka

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak podijeljen je u više kategorija, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od poslovne i profesionalne djelatnosti (autori, predavači, sportaši i umjetnici smatraju se profesionalnim pružateljima usluga) te ostalih dohodaka (npr. dohodak od prodaje imovinskih prava).

Ukupni dohodak oporezuje se jedinstvenom stopom od 15%.

Dodatak „solidarnosti“ od 7% primjenjuje se na dio ukupnog dohotka od nesamostalnog rada i dohodak od poslovne i profesionalne djelatnosti.

U obliku *odbitaka od osnovice* mogu se odbiti donacije dobrotvornim, obrazovnim i političkim organizacijama, kamate na hipotekarne kredite i kamate na zajmove stambene štednje te premije plaćene za privatno životno osiguranje.

Osnovni osobni odbitak od poreza odobrava se za poreznog obveznika, dok se poreznom obvezniku odobrava i dodatni odbitak od poreza za uzdržavanu suprugu, djecu, troškove predškolske skrbi o djeci te ako je porezni obveznik invalid.

Dohodak ostvaren u poslovnoj i profesionalnoj djelatnosti podliježe oporezivanju ukupnog dohotka po jedinstvenoj stopi od 15%.

Oporezivi dohodak može se umanjiti za stvarne troškove ili za iznos paušalnog odbitka od bruto-dohotka i to po stopi od 40% (do 400.000 CZK) za porezne obveznike koji se bave profesionalnom djelatnošću (prema češkom zakonodavstvu to su autori, predavači, sportaši i umjetnici).

Doprinosi za socijalno osiguranje

Osnovica za plaćanje doprinosa u slučaju samostalne djelatnosti jednaka je 50%-tnom iznosu njihove porezne osnovice. Maksimalna osnovica za plaćanje doprinosa za socijalno osiguranje je četiri puta veća od prosječne godišnje plaće i iznosi 1.355.136 CZK.

Tablica 3.11. Stope poreza na dohodak u Češkoj

Doprinos za:	Samostalna djelatnost (%)
zdravstveno osiguranje	13,5
mirovinsko osiguranje	28,0
osiguranje sa slučaj nezaposlenosti	1,2
Ukupno	45,0

Izvor: IBFD (2017)

Obvezni doprinosi za socijalno osiguranje *nisu* odbitna stavka od ukupnog dohotka.

Danska

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak u Danskoj čine svi oblici dohotka, a dohodak umjetnika spada u osobni dohodak koji obuhvaća dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti (dohodak od poslovanja) te dohodak od mirovine i darova (osim ako se darovi ne oporezuju porezom na darove).

Porez na dohodak u Danskoj plaća se po različitim stopama ovisno o kategoriji dohotka. Državni porez na osobni dohodak plaća se po stopi od 10,08% (povećava se na 11,15% u 2018., 12,18% za 2019., 12,19% za 2020. i 2021. te 12,20% za 2022. i za sljedeće porezne godine) na osobni dohodak plus pozitivan neto-dohodak (ali ne i gubitak) od kapitala i po stopi od 15% na osobni dohodak i pozitivan neto-dohodak od kapitala s određenim mirovinskim doprinosima koji prelaze 479.600 DKK.

Osim državnog poreza na dohodak, u Danskoj se primjenjuje još i državni prirez koji se zove „zdravstveni doprinos“ po stopi 2%, općinski porez na dohodak te crkveni porez.

Crkveni porez plaćaju samo članovi Danske državne crkve.

Općinski porez na dohodak plaća se samo na oporezivi dohodak, tj. ukupni osobni dohodak i dohodak od kapitala umanjen za opće odbitke od osnovice.

Odbitak od osnovice odobrava se za zaposlene i za obavljanje samostalne djelatnosti i može biti povećan u slučaju samohranih roditelja. Odobrava se za uplaćene premije životnog osiguranja i premije mirovinskog osiguranja te donacije čija se namjena kvalificira kao namjena za opće dobro.

Kapitalni dobiti od prodaje *goodwill*, *know-how*, patenata, autorskih prava, dizajna ili modela, zaštitnih znakova i sličnih prava oporezuju se kao osobni dohodak. Gubici se mogu odbiti od osobnog dohotka.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost doprinose za socijalno osiguranje plaćaju po stopi od 8%.

Estonija

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak čini dohodak iz svih izvora, uključujući plaće, naknade, mirovine, stipendije, potpore, kapitalne dobitke, nagrade na igrama na sreću, naknade direktorima, dohodak od osiguranja, primljene naknade iz dobrovoljnih mirovinskih fondova, dohodak od najma, autorske honorare, kamate po zajmovima i vrijednosnim papirima, dohodak od najмова ili drugih dužničkih obveza i druga plaćanja za obavljene usluge (prema ugovorima sukladno Zakonu o obveznim odnosima, koji propisuje uvjete sporazuma građanskog prava). Pojedinci koji djeluju samostalno podliježu obvezi poreza na dohodak koji proizlazi iz samostalne djelatnosti ili poduzetničke aktivnosti.

Porez na dohodak plaća se po jedinstvenoj stopi od 20%.

Na autorske naknade plaća se porez po odbitku po općoj stopi poreza na dohodak od 20%.

Odbitci od osnovice odobravaju se za iznos plaćenih kamata za kredit ili zakup za stjecanje ili obnovu vlastitog stambenog prostora, troškove obrazovanja, vrijednost darova i donacije neprofitnim organizacijama te doprinose za osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Porezni obveznik ima pravo na *godišnji osnovni osobni odbitak* te na dodatni osobni odbitak za svako dijete mlađe od 18 godina, počevši od drugog djeteta.

Ne postoji poseban porezni tretman niti olakšice za umjetnike.

Doprinosi za socijalno osiguranje

U slučaju obavljanja samostalne djelatnosti plaćaju se doprinosi za socijalno i zdravstveno osiguranje. Doprinosi se izračunavaju na neto poslovni prihod. Maksimalna godišnja osnovica doprinosa iznosi 15 službenih minimalnih mjesečnih plaća, što je za 2016. iznosilo 84.600 eura ($15 \times 12 \times 470$ eura). Najmanja mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa iznosi 430 eura za 2017. Plaćanje doprinosa vrši se tromjesečno, a ukupna stopa iznosi 33% (20% za socijalno osiguranje i 13% za zdravstveno osiguranje). Doprinosi za socijalno osiguranje odbitna su stavka pri izračunu obveze poreza na dohodak.

Finska

Porez na dohodak

U Finskoj se primjenjuje sustav dualnog poreza na dohodak te je dohodak pojedinca podijeljen u dvije kategorije: dohodak od kapitala i dohodak od rada.

Dohodak od kapitala oporezuje se samo državnim porezom na dohodak po progresivnim stopama, dok se dohodak od rada oporezuje državnim porezom na dohodak po progresivnim stopama, općinskim porezom na dohodak i crkvenim porezom po jedinstvenoj stopi, te doprinosima za socijalno osiguranje.

Dohodak od rada je svaki dohodak koji nije dohodak od kapitala, a uključuje npr. plaće, većinu mirovina i slične naknade za rad, kao i bilo kakvu korist ili nadoknadu primljenu umjesto takve naknade.

Autorske naknade se mogu tretirati kao dohodak od kapitala ili dohodak od rada.

U Finskoj se *ne oporezuju* stipendije i druge potpore za studije, određena znanstvena istraživanja ili umjetničke aktivnosti.

Stope državnog poreza na dohodak koji se primjenjuje na dohodak od rada prikazane su u tablici 3.12.

Tablica 3.12. *Stope poreza na dohodak u Finskoj*

Oporezivi dohodak (u eurima)	Porez na niži iznos (u eurima)	Stopa na višak (%)
16.900 – 25.300	8	6,25
25.300 – 41.200	533	17,5
41.200 – 73.100	3.315,5	21,5
73.100 i iznad	10.174	31,5

Izvor: IBFD (2017)

Pojedinci su obvezni plaćati općinski porez na dohodak od rada po jedinstvenoj stopi koja ovisno o općini varira između 17% i 22,5%. Dohodak od kapitala ne podliježe tom porezu.

Članovi dviju državnih crkava, tj. Evangeosko-luteranske i Pravoslavne crkve obveznici su crkvenog poreza koji se plaća na procijenjeni dohodak u svrhu općinskog poreza po jedinstvenoj stopi koja ovisno o općini varira između 1% i 2%.

TV porez se plaća u svrhu financiranja finske nacionalne javne radio-televizije.

Odbitak od poreza (državnog poreza na dohodak) dodjeljuje se obveznicima s niskim i srednjim primanjima, kao i za plaćanja za brigu o djetetu na temelju sudske odluke, te za troškove održavanja, popravka i upravljanja svoje dvije nekretnine. Kao privremena mjera, za porezne godine 2015., 2016. i 2017., porezni obveznici s niskim i srednjim primanjima i djecom imaju pravo na poseban odbitak od poreza za djecu.

Odbitak od osnovice odobrava se za plaćene kamate po kreditu za stjecanje imovine koja stvara oporezivi dohodak, dobrotvorne donacije između ostalog za sveučilišta ili druge visokoškolske ustanove, trošak plaćanja najma drugog stana zbog posla (ukoliko je stan u kojem živi s obitelji više od 100 km udaljen od mjesta u kojem radi). Od 1. siječnja 2017. pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost mogu koristiti poseban poduzetnički odbitak u iznosu od 5% oporezivog dohotka od poslovanja nakon oduzimanja poslovnih rashoda i gubitaka iz prethodnih poreznih godina i prije podjele dohotka u dohodak od kapitala i dohodak od rada. Dodatni odbitak od osnovice odobrava se u okviru općinskog poreza na dohodak

Autorske naknade općenito se oporezuju kao dohodak od rada. Međutim, dohodak od autorskih prava koja su kupljena ili naslijeđena smatraju se dohotkom od kapitala i podliježu porezu po odbitku od 30% te se tako plaćeni porez odbija od konačne (ukupne) porezne obveze.

Također, naknade za izvođenje umjetnika i sportaša podliježu porezu po odbitku od 30% (osim ako je primatelj naknade pravna osoba ili druga registrirana udruga), te se tako plaćeni porez odbija od konačne (ukupne) porezne obveze.

Doprinosi za socijalno osiguranje

U slučaju samostalne djelatnosti postoji obveza plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje koji iznosi 1,64% i sastoji se od dvije komponente – zdravstvene zaštite od 0% i dnevnice od 1,64%, pod uvjetom da je dohodak od poslovanja najmanje 14.000 eura godišnje. Doprinos za dnevnice iznosi 0% ako je godišnji dohodak od poslovanja manji od 14.000 eura. Također, postoji obveza plaćanja doprinosa za mirovinsko osiguranje privatnim osiguravajućim društvima te se iznosi tako plaćenih doprinosa mogu odbiti od zarađenog dohotka.

Francuska

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak je, općenito, ukupan neto-iznos svake od kategorija dohotka poreznog obveznika, a dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od samostalne djelatnosti te dohotka od profesionalnih djelatnosti (dohodak od "nekomercijalnih" djelatnosti kao što su pravne i medicinske profesije i dohodak od poslova koji nisu klasificirani u bilo koju drugu kategoriju).

Neto-iznos svake kategorije dohodaka jednak je bruto-dohotku umanjenom za troškove koji su nastali pri stjecanju oporezivog dohotka. Svaka kategorija prihoda podliježe posebnim pravilima te se poslije zbrajaju neto-iznosi svake kategorije kako bi se formirao ukupni bruto-dohodak.

Ukupni bruto-dohodak određuje se zbrajanjem neto-iznosa svih kategorija dohotka nakon oduzimanja raznih poreznih olakšica. Ukupni neto-dohodak zatim se dijeli s *obiteljskim koeficijentom* (koji varira od 1 do 6,5 ovisno o bračnom statusu poreznog obveznika i broju djece)

kako bi se dobio neto oporezivi dohodak po dijelu (tj. dio). Zatim se primjenjuju progresivne porezne stope (0%, 14%, 30%, 41% i 45%) te se tako izračunati porez dalje množi s istim obiteljskim koeficijentom kako bi se dobilo bruto-porezno opterećenje. Taj postupak prikazan je u tablici 3.13. gdje I označava neto-oporezivi dohodak, a C broj dijelova koji proizlaze iz sustava obiteljskih koeficijenata.

Tako izračunata bruto porezna obveza podložna je određenim korekcijama kako bi se odredila neto porezna obveza.

Pored poreza na dohodak, postoje i drugi porezi koji se obračunavaju na dohodak, npr. *lokalni porez na dohodak od poslovne i profesionalne djelatnosti*. Međutim, postoje izuzeća u korist samostalnih poduzetnika, poljoprivrednika, odgojnih ustanova, umjetnika, autora i skladatelja, press agencija i izdavača časopisa. Drugi porezi koji se plaćaju uz porez na dohodak su *socijalni porezi* koji obuhvaćaju opći socijalni doprinos (CSG), doprinos za manjak socijalne sigurnosti (CRDS) i socijalnu naknadu na pasivni dohodak koja se za razliku od CSG-a i CRDS-a i ne odnosi se na dohodak od zapošljavanja (uključujući mirovine) ili profesionalni dohodak. Ovi porezi imaju široku osnovicu i stoga imaju značajan utjecaj na efektivnu stopu oporezivanja dohotka pojedinaca.

Tablica 3.13. Bruto porezna obveza

Vrijednost I/C (u eurima)	Bruto-porez
Do 9.710	0
9.711 – 26.818	$(I \times 0,14) - (1.359,40 \times C)$
26.819 – 71.898	$(I \times 0,30) - (5.650,28 \times C)$
71.899 – 152.260	$(I \times 0,41) - (13.559,06 \times C)$
Iznad 152.260	$(I \times 0,45) - (19.649,46 \times C)$

Izvor: IBFD (2017)

Odbitak od osnovice koji se primjenjuje na ukupni dohodak odobrava se za kvalificirana izravna ulaganja u određene francuske prekomorske teritorije, troškove alimentacije koja je isplaćena bivšem bračnom drugu i djeci, plaćanje za uzdržavanje djece koja su dosegla zakonsku dob i koja više nisu dio kućanstva poreznog obveznika, naknade za članarinu u sindikatima do određenog maksimalnog iznosa, te za plaćanje premija u svrhu popularnih mirovinskih planova (PERP).

Osobni odbitak odobrava se poreznim obveznicima koji su invalidi ili stariji od 65 godina.

Porez na dohodak obračunat na ukupni dohodak umanjuje se određenim *odbitcima od poreza*, a najvažniji su: stjecanje dionica u kvalificiranim malim i srednjim poduzećima koja se nalaze u zemlji EEA u razdoblju osnivanja (5 godina), troškovi povezani s kupovinom energetske opreme namijenjene prebivalištu poreznog obveznika, donacije javnim ili privatnim neprofitnim organizacijama koje se nalaze u EU i organizacijama koje pružaju skrb za osobe slabijeg imovinskog statusa, uključujući političke stranke, investicije u stambene prostore namijenjene iznajmljivanju, odbitak za djecu koja pohađaju srednjoškolsko ili visoko obrazovanje, za dnevne troškove njege djece mlađe od 7 godina i za trošak plaće osobe koja je zaposlena za pomoć u domaćinstvu.

Autorske naknade povezane s patentima, patentnim izumima i kvalificiranim proizvodnim procesima tretiraju se kao dugoročni kapitalni dobici. Isto vrijedi i za autorske naknade po osnovi razvoja originalnog softvera koji su primili nezavisni stručnjaci. Porez se naplaćuje po jedinstvenoj stopi na neto-dohodak od 16% te se uvećava za 15,5% socijalnog poreza (ukupno 31,5%). Međutim, porezni obveznik se može odlučiti za oporezivanje po običnim progresivnim stopama uvećano za socijalni porez.

Ostale vrste autorskih naknada (npr. zaštitni znak i autorska prava) podliježu plaćanju poreza po običnim progresivnim stopama uvećanim za socijalne poreze, nakon odbitka stvarnih troškova.

Odbitak od poreza se odobrava za donacije kvalificiranim dobrotvornim organizacijama čija je glavna djelatnost organiziranja javnih događaja (npr. kazališne, glazbene i kinematografske izvedbe).

Doprinosi za socijalno osiguranje

Doprinosi za socijalno osiguranje izračunavaju se ili na ukupnu naknadu ili maksimalne iznose (C). Plaćeni doprinosi odbitna su stavka od oporezivog dohotka, a iznosi za 2017. prikazani su u tablici 3.14.

Tablica 3.14. Maksimalni iznosi doprinosa za socijalno osiguranje

Maksimalni iznos	Iznos (u eurima)
C1 (mjesečno)	3.269
C2 (3 × C1)	9.807
C3 (4 × C1)	13.076
C4 (8 × C1)	26.152

Izvor: IBFD (2017)

U tablici 3.15. prikazani su doprinosi za socijalno osiguranje koje plaćaju zaposlenici u 2017.

Tablica 3.15. Stope doprinosa u Francuskoj

Doprinos za:	Stopa (%)	Osnovica
Zdravstveno	0,75	Puna plaća
Starosna mirovina (ograničeno)	6,90	Plaća do C1
Starosna mirovina (neograničeno)	0,40	Puna plaća
Naknade za nezaposlenost	2,40	Plaća do C3
Obvezni dopunski mirovinski sustavi (za ne rukovoditelje) ¹	3,90	Plaća do C1
Obvezni dopunski mirovinski sustavi (za ne rukovoditelje) ¹	9	Plaća između C1 i C2

¹ Doprinosi za dopunske mirovinske programe koji se primjenjuju na rukovoditelje su veći nego kod ne rukovoditelja.

Izvor: IBFD (2017)

Grčka

Porez na dohodak

U svrhu procjene poreza na dohodak, dohodak pojedinaca podijeljen je u šest kategorija, a dohodak umjetnika spada u dohodak od profesionalnih djelatnosti i drugih izvora.

Država i poduzeća koja isplaćuju preko 300 eura (po isplati) pojedincima koji obavljaju samostalnu djelatnost dužna su obračunati porez po odbitku po stopi od 20%. Samostalna djelatnost uključuje liječnike, odvjetnike, računovođe i druge stručnjake.

Odbitak od osnovice odobrava se samo za plaćene doprinose za socijalno osiguranje.

Odbitak od poreza odobrava se za troškove (uključujući kvalificirane zdravstvene troškove) nastale u Grčkoj ili drugim zemljama EU i EEA, pod uvjetom da su plaćanja izvršena kreditnim ili debitnim karticama ili bilo kojim drugim elektroničkim sredstvima, za donacije državi, državnim sveučilištima, crkvi, drugim javnim institucijama i filantropskim institucijama, za darovanu medicinsku opreme i ambulante u državnim bolnicama.

Dohodak od autorskih naknada definira se kao dohodak ostvaren kao razmjena korištenja ili prava uporabe autorskih prava na književna, umjetnička ili znanstvena djela (uključujući filmove i softvere za komercijalno iskorištavanje ili osobnu upotrebu), patente, zaštitne znakove i sl. Takvi prihodi podliježu porezu po odbitku po stopi od 20%.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Većina osoba koja obavlja samostalnu djelatnost mora mjesečno, paušalno, uplaćivati doprinose Organizaciji za osiguranje slobodnih zanimanja (OAEE). Za one koji su bili osigurani prije 1. siječnja 1993., obvezna mjesečna plaćanja kreću se od 245,20 do 605,64 eura, a za one koji su kasnije osigurani od 210,71 do 709,01 eura, a u oba slučaja iznosi ovisi o broju godina koliko je osoba osigurana. Sve osigurane osobe plaćaju dodatno, paušalno 15 eura Fondu za solidarnost OAEE-a.

Za osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, za razdoblje od 1. siječnja 2017. do 30. lipnja 2017., mjesečni doprinosi izračunavaju se prema oporezivom dohotku poreznog obveznika iz 2015. po stopi od 26,95%. Za razdoblje od 1. srpnja do 31. prosinca 2017. mjesečni doprinosi izračunat će se na osnovu oporezivog dohotka porezne 2016. godine. Od 1. siječnja 2018. obračun će se temeljiti na oporezivom dohotku prethodnog poreznog razdoblja.

Osobe s godišnjim oporezivim dohotkom manjim od 7.032,86 eura (mjesečni dohodak od 586,06 eura x 12) podliježu mjesečnom doprinosu od 157,95 eura.

Osobe koje su prvi put osigurane ili će biti osigurane 1. siječnja 2017. ili kasnije, podliježu nižim stopama, tj. 20,95% (2017.), 22,95% (2018.), 24,95% (2019.), 25,95% (2020.) i 26,45% (2021.). Od 2022. nadalje, stopa oporezivanja iznositi će 26,95%.

Irska

Porez na dohodak

Porez na dohodak je analitički porez i plaća se prema kategorizaciji oporezivog dohotka i to na ukupni iznos svih kategorija ostvarenog dohotka, a dohodak umjetnika spada u kategoriju D (slučaj II) - dohodak od poslovanja i profesionalnih djelatnosti.

Porez na dohodak u Irskoj plaća se po standardnoj stopi od 20% i po višoj stopi od 40%, a visina oporezivog dohotka ovisi o osobnom statusu poreznog obveznika.

Osim poreza na dohodak, u Irskoj postoji i obveza plaćanja *Univerzalne socijalne naknade* (USC) i ona se odnosi na bruto-dohodak iz svih izvora, ne uzimajući u obzir odbitke i olakšice.

USC se ne primjenjuje na porezne obveznike s bruto-dohotkom manjim od 13.000 eura.

Dodatna stopa od 3% odnosi se na porezne obveznike koji imaju dohodak veći od 100.000 eura godišnje, a ne plaćaju porez na dohodak po odbitku.

Odbitci od osnovice odobravaju se za kamate na hipotekarne kredite, kamate na novac posuđen za kupnju ili popravak nekretnina, troškove kupnje redovnih dionica kvalificiranih nekotiranih trgovačkih društava, troškove zdravstvenog osiguranja i troškove liječenja te za kvalificirane troškove za renoviranje jedine ili glavne nekretnine poreznog obveznika. Porezni obveznik ima

pravo tražiti osobnu olakšicu u obliku *odbitka od porezne obveze* po standardnoj stopi poreza na dohodak od 20% koja ovisi o statusu poreznog obveznika i broju djece. Za pojedince koji obavljaju samostalnu djelatnost i samostalne poduzetnike osobni odbitak iznosi 950 eura.

Dohodak određenih umjetnika, skladatelja, slikara, kipara i pisaca koji je nastao iz njihovih umjetničkih aktivnosti, pod uvjetom da imaju prebivalište ili redovno boravište u Irskoj, izuzet je od oporezivanja. Izuzeti dohodak je ograničen na maksimalno 50.000 eura godišnje te postoji poseban postupak koji porezni obveznici moraju zadovoljiti ukoliko žele koristiti ovo izuzeće.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Doprinosi za socijalno osiguranje (PRSI) plaćaju se na cjelokupni dohodak od rada i samostalne djelatnosti osoba do 65 godina starosti. Doprinosi se plaćaju i na dohodak od ulaganja i mirovine ako su veći od 3.174 eura godišnje.

Zaposlenici koji zarađuju 352 eura ili manje tjedno oslobođeni su doprinosa za socijalno osiguranje. Za osobe koje se bave samostalnom djelatnošću, minimalni doprinos iznosi 500 eura godišnje.

Stopa doprinosa za zaposlene i samostalnu djelatnost iznosi 4%.

Italija

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak u Italiji obuhvaća više kategorija, međutim dohodak umjetnika oporezuje se u kategoriji dohotka od samostalne djelatnosti i profesionalne djelatnosti.

Dobit i gubici izračunavaju se odvojeno za svaku kategoriju dohotka. Ukupni oporezivi dohodak izračunava se zbrajanjem prihoda svake kategorije dohotka, a mogu se oduzeti samo gubici koji proizlaze iz obavljanja samostalne djelatnosti ili obavljanja djelatnosti umjetnosti ili struke. Pri određivanju ukupnog dohotka ne uzima se u obzir izuzeti dohodak i dohodak koji podliježe konačnom porezu po odbitku.

Porez na dohodak plaća se po progresivnim poreznim stopama prikazanim u tablici 3.16.

Tablica 3.16. *Stope poreza na dohodak u Italiji*

Oporezivi dohodak (u eurima)	Stopa (%)
Do 15.000	23
15.001 – 28.000	27
28.001 – 55.000	38
55.001 – 75.000	41
Iznad 75.000	43

Izvor: IBFD (2017)

Stope poreza na dohodak povećavaju se za regionalni doprinos koji varira između 1,23% i 3,33%, ovisno o regiji. Također se mogu povećati i lokalnim doprinosom do 0,9%, ovisno o općini.

Odbitci od osnovice odobravaju se za troškove plaćanja alimentacije bivšem bračnom drugu, medicinske troškove nastale u vezi pomoći osobama s invaliditetom, plaćene doprinose za socijalno i mirovinsko osiguranje, plaćene doprinose za zdravstvenu zaštitu, troškove stjecanja ili izgradnje nekretnine koja će se iznajmljivati, donacije određenim kvalificiranim vjerskim organizacijama, neprofitnim organizacijama, sveučilištima i drugim kvalifikacijskim subjektima koji se bave istraživanjem.

Odbitak od porezne obveze odobrava se za supružnike koji nisu pravno ili stvarno odvojeni, porezne obveznike čiji dohodak iznosi između 29.000 i 35.200 eura te za svako dijete. Također, odbitak od porezne obveze u visini od 19% odobrava se i za razne osobne troškove kao što su troškovi kirurškog zahvata, medicinskih stručnjaka i zubnih proteza, plaćene kamate na hipotekarne kredite, premije privatnog životnog i/ili osiguranja za slučaj nezgode, plaćanja za iznajmljivanje jedine ili glavne nekretnine poreznog obveznika, troškove vezane uz osnovno i srednje obrazovanje, troškove sveučilišnog obrazovanja, troškove plaćene posredniku za posredovanje u prometu nekretninama. Odbitak od porezne obveze odobrava se za određene troškove koji su nastali u svrhu obnove stambene nekretnine poreznog obveznika. Odbitak se odobrava i za određene troškove koji su nastali poboljšanjem energetske učinkovitosti nekretnine kao i troškove za izgradnju, održavanje i razvoj obrazovnih ustanova. Također, odbitak se odobrava i poreznim obveznicima koji investiraju u inovativno start-up poduzeće i u kvalificirana inovativna mala i srednja poduzeća.

Prema talijanskom zakonu profesionalni dohodak je dohodak koji proizlazi iz uobičajenih neovisnih djelatnosti kao npr. umjetnost ili struka.

Oporezivi dohodak je razlika između bilo koje primljene naknade, bilo u gotovini ili u naravi i povezanih troškova, uključujući:

- troškove za promocije i zabave, odbitni do 1% pristojbi primljenih u poreznoj godini;
- troškove hotela i restorana, odbitni do 75% njihovog iznosa i s ograničenjem od 2% pristojbi primljenih u poreznoj godini, međutim, troškovi hotela, restorana, putovanja i prijevoza koji su izravno plaćeni klijentu ne smatraju se davanjem u naravi;
- najamnine za imovinu stečenu putem ugovora o financijskom najmu, izračunate na temelju trajanja ugovora, ovisno o vrsti imovine;
- amortizaciju nekretnina koje se koriste za struku, uz određena ograničenja;
- amortizaciju pokretne imovine - imovina s jediničnom troškom koji nije veći od 516,40 eura može se potpuno odbiti u godini stjecanja te
- amortizaciju vozila koja se veći dio porezne godine ne koriste isključivo za profesiju, a dopuštena je samo do 50% troškova priznatih u porezne svrhe.

Uz to, u 2017., sljedeći su troškovi odbitni za osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost:

- troškovi upisa na diplomatske studije i tečajeve: troškovi kotizacije za konferencije i kongrese, uključujući troškove putovanja i smještaja, do 10.000 eura godišnje;
- troškovi nastali za usluge certificiranja, orijentacije i usluge potpore koje pružaju akreditirane agencije, kao i traženje dostupnih i odgovarajućih radnih mjesta, do 5.000 eura godišnje.

Kvalificirani pojedinci koji obavljaju poslovnu djelatnost, umjetnici ili druga zanimanja mogu se odlučiti za povoljniji porezni tretman ukoliko su zadovoljeni određeni uvjeti (npr. ako njihov dohodak ne prelazi određene pragove koji se kreću između 25.000 i 50.000 eura, ovisno o aktivnostima koje se obavljaju). Prema tom tretmanu, oporezivi dohodak se izračunava primjenom specifičnih koeficijenata (koji ovise o aktivnostima koje se obavljaju) na dohodak. Ishod ovakvog tretmana je obveza primjene zamjenskog poreza po stopi od 5% (ili 15%) za prvih 5 godina poslovanja.

Dohodak koji je autorska naknada iz autorskih prava, od patenata, zaštitnih znakova, *know-how* i sl. oporezuje se kao profesionalni dohodak. Autorske naknade koje prima autor ili izumitelj oporezuju se samo u visini 75% njihovog iznosa (60% ako je autor ili izumitelj mlađi od 35 godina).

Naknade rezidentima koji obavljaju profesionalnu djelatnost, umjetnicima, redateljima i zakonom propisanim revizorima podliježu plaćanju predujma poreza po odbitku po stopi od 20%. Tako plaćeni porez može se kasnije odbiti od godišnje porezne obveze.

Odobrava se odbitak od porezne obveze koji iznosi 65% troškova namijenjenih (do najviše 15% godišnjeg oporezivog dohotka) za održavanje, zaštitu i obnovu imovine javne baštine, podršku kulturnim ustanovama i javnim mjestima te obnavljanje i proširenje glazbenih objekata i kazališta. Odbitak mora biti ravnomjerno raspoređen na 3 godine.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Sustav socijalnog osiguranja koji pokriva životno i zdravstveno osiguranje obavezan je za porezne obveznike koji se bave poslovnom i profesionalnom djelatnošću. Iznos doprinosa varira ovisno o zaradi.

Litva

Porez na dohodak

Kategorije oporezivog dohotka u Litvi su različite, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od samostalne djelatnosti i autorskih naknada.

Porez na dohodak u Litvi plaća se po jedinstvenoj stopi od 15%.

Tako postavljena porezna stopa primjenjuje se na sve vrste oporezivih dohotka, osim za dohodak od samostalnih djelatnosti (isključujući dohodak od zanimanja kao što su odvjetnici, revizori, arhitekti i dr.). Dohodak od samostalne djelatnosti oporezuje se stopom od 5%.

Odbitci od osnovice odobravaju se za kamate na kredite za izgradnju ili stjecanje stana (prebivališta) plaćene bankama, drugim kreditnim institucijama, stranim fondovima i državnim financijskim institucijama, kamate plaćene financijskoj instituciji za zakup stana, premije plaćene mirovinskim fondovima za mirovinu poreznog obveznika ili njegovog supružnika ili njegove potpuno invalidne (usvojene) djece, premije plaćene za životno osiguranje poreznog obveznika ili supružnika, maloljetnu (usvojenu) djecu ili (usvojenu) djecu koja trebaju posebnu stalnu njegu te za izdatke za profesionalno osposobljavanje ili višu stručnu spremu poreznog obveznika u odnosu na prvo visoko obrazovanje ili profesionalnu kvalifikaciju, kao i kamate i glavnice studijskih zajmova.

Iznos odobrenog *osnovnog osobnog odbitka* ovisi o mjesečnom dohotku poreznog obveznika. Dodatni osobni odbitak dodjeljuje se poreznim obveznicima s maloljetnom djecom.

Ne postoji poseban porezni tretman niti olakšice za umjetnike.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Od 1. srpnja 2017. pojedinci koji primaju autorske naknade, kao i sportaši i zabavljači, koji nisu u radnom odnosu, podliježu doprinosima po stopi od 37,7%, a ako pojedinac dodatno akumulira mirovinu iz vlastitih sredstava po stopi od 39,7%. Od 1. siječnja 2017. najveća godišnja osnovica na koju se obračunavaju doprinosi za socijalno osiguranje ograničena je na 28 prosječnih iznosa plaća, tj. 20.753,60 eura. Od 1. kolovoza 2017. doprinosi se obračunavaju na 50% primljenih prihoda i ne primjenjuju se na dohodak primljen putem ugovora o licenciranju autorskih prava.

Kada pojedinac radi po osnovi ugovora o radu ili kao državni službenik za istog poslodavca od kojeg prima autorsku naknadu ili dohodak od sportskih ili zabavnih aktivnosti, doprinosi za navedene vrste dohotka plaćaju se po stopi od 39,48% ili ako pojedinac dodatno akumulira mirovinu iz vlastitih sredstava po stopi od 41,48%.

Od 1. srpnja 2017. pojedinci koji ostvaruju dohodak od poslovanja ili profesije bez poslovnog certifikata⁴¹ moraju platiti doprinose za socijalno osiguranje po stopi od 28,7% ili ako pojedinac dodatno akumulira mirovinu iz vlastitih sredstava po stopi od 30,7% i doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi od 9%. Porezna osnovica za doprinose pojedinaca koji ostvaruju dohodak od poslovanja ili profesije bez poslovnog certifikata iznosi 50% oporezivog dohotka prije odbitka zdravstvenog osiguranja i doprinosa za socijalno osiguranje.

Latvija

Porez na dohodak

Umjetnici su obveznici poreza na dohodak u kategoriji dohotka od poslovnih djelatnosti koji ne podliježe obvezi plaćanja poreza na dobit

Općenito, cjelokupni dohodak koji porezni obveznik prima u novcu ili naravi oporezuje se porezom na dohodak. Neto oporezivi dohodak jednak je godišnjem dohotku umanjenom za odbitke.

Također, u Latviji se nasljedstva ne oporezuju, međutim naslijeđena autorska prava se oporezuju porezom na dohodak.

Porez na dohodak od svih vrsta dohodaka (uključujući prihode od poslovanja) plaća se po jedinstvenoj stopi od 23%.

Od 1. siječnja 2014., osobe registrirane za samostalnu djelatnost koje nisu aktivne, odnosno ne ostvaruju oporezivi dohodak te kao takve ne plaćaju porez, moraju platiti godišnji minimalni porez od 50 eura.

Od 2016. postoji porez solidarnosti kojega plaćaju porezni obveznici s oporezivim dohotkom koji premašuje maksimalan godišnji iznos na koji se plaćaju doprinosi za socijalno osiguranje (52.400 eura u 2017.).

Obveznici tog poreza su poslodavci, zaposleni i osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, a plaća se po stopi od 10,5 % (zaposleni) i 30,57% (samostalna djelatnost).

Odbitak od osnovice odobrava se za doprinose za socijalno osiguranje i porez solidarnosti, premije životnog osiguranja i doprinose odobrenim privatnim mirovinskim fondovima te za medicinske troškove (uključujući premije zdravstvenog osiguranja) i obrazovne troškove.

Iznos *osobnih odbitaka* ovisi o dohotku poreznog obveznika i za određene razine dohotka potpuno se ukida. Postoji i mogućnost uvećanja osobnog odbitka za uzdržavane članove obitelji (djecu, nezaposlenog supružnika, roditelja ili baka i djedova). Međutim, od 1. siječnja 2016. doplatak za nezaposlene bračne drugove, roditelje i djedove i bake) dostupan je samo ako je uzdržavani član invalid.

Autorske naknade isplaćene rezidentima podliježu porezu po odbitku po stopi od 23%. U nekim slučajevima (npr. naknade za umjetnička djela, izume, otkrića, računalni softver, arhitektonske projekte, kompozicije i industrijske uzorke), oporeziva osnovica se umanjuje fiksnim postotkom koji predstavlja pretpostavljene troškove nastale pri stvaranju nematerijalne imovine za koju se plaćaju autorske naknade. Smanjenje se kreće od 15% do 40% bruto-naknada, ovisno o vrsti naknade, što rezultira efektivnim stopama između 19,55% (smanjenje od 15%) i 13,8% (smanjenje od 40%).

⁴¹ Porezni obveznik može dobiti poslovni certifikat za određene vrste samostalnih djelatnosti, kao što su usluge privatnog smještaja, frizerske i kozmetičke djelatnosti, zanatski radovi i prevoditeljski rad.

Odbitak od osnovice odobrava se poreznim obveznicima za iznose darovane odobrenim kulturnim, obrazovnim, znanstvenim, sportskim, dobrotvornim, zdravstvenim organizacijama te vjerskim organizacijama i vladinim institucijama, u određenim granicama i pod određenim uvjetima

Doprinosi za socijalno osiguranje

U Latviji postoji šest posebnih fondova za koje se uplaćuju doprinosi za socijalno osiguranje: za mirovine, naknade za nezaposlene, industrijske ozljede i profesionalne bolesti, invaliditet, porodništvo i bolest te roditeljsko osiguranje.

Porezna osnovica za osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost je dohodak od trgovine, profesije ili poslovanja prethodne godine (ili procjene za tekuću godinu od strane tog pojedinca koji obavlja samostalnu djelatnost). Za nerezidente zaposlene kod nerezidentnog poslodavca porezna osnovica je dohodak koji podliježe latvijskom porezu na dohodak u poreznoj godini. Najmanja godišnja oporeziva osnovica za osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost iznosi 4.560 eura. Visina gornje granice za obveznike iznosi 52.400 eura. U 2017. u slučaju obavljanja samostalne djelatnosti postoji obveza plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje po stopi od 31,13%.

Luksemburg

Porez na dohodak

Dohodak umjetnika oporezuje se kao dohodak od slobodnih profesija, dohodak od najamnine i autorskih naknada te kao ostali dohodak (određeni kapitalni dobitci, dohodak primljen nakon likvidacije društva u kojoj je dioničar ima znatni udio, dohodak od povremenih usluga i izuma i sl.).

U tablici 3.17. prikazane su stope koje se primjenjuju na ukupni godišnji dohodak.

Tablica 3.17. Stope poreza na dohodak u Luksemburgu

Oporezivi dohodak (u eurima)	Stopa(%)	Oporezivi dohodak (u eurima)	Stopa(%)
Do 11.265	0	32.289 – 34.233	26
11.265 – 13.137	8	34.233 – 36.177	28
13.137 – 15.009	9	36.177 – 38.121	30
15.009 – 16.881	10	38.121 – 40.065	32
16.881 – 18.753	11	40.065 – 42.009	34
18.753 – 20.625	12	42.009 – 43.953	36
20.625 – 22.569	14	43.953 – 45.897	38
22.569 – 24.513	16	45.897 – 100.002	39
24.513 – 26.457	18	100.002 – 150.000	40
26.457 – 28.401	20	150.000 – 200.004	41
28.401 – 30.345	22	Iznad 200.004	42
30.345 – 32.289	24		

Izvor: IBFD (2017)

Porez na dohodak povećava se za dodatnih 7% za Fond za zapošljavanje.

Određene vrste povremenih dohodaka, općenito dohodaka koji se mogu pripisati više od jednoj poreznoj godini, mogu se oporezivati odvojeno po posebnim stopama.

U obliku *odbitaka od osnovice* porezni obveznik može od svog ukupnog dohotka odbiti posebne i izvanredne troškove.

Posebni troškovi uključuju troškove kamata u vezi s plaćanjem debitne kamate (tj. potrošačkih kredita, kreditnih kartica i sl.), ulaganja u stambene štedionice i plaćanja dobrovoljnom mirovinskom sustavu (treći stup), doprinosi zaposlenika u komplementarnom mirovinskom sustavu (drugi stup), kao i alimentaciju koja se plaća bivšem supružniku prema sudskom nalogu ili dobrovoljno.

Izvanredni troškovi uključuju troškove hospitalizacije koji nisu obuhvaćeni zdravstvenim osiguranjem, troškove uzdržavanja bliskih srodnika, troškove povezane s hendikepiranim osobama, troškove zapošljavanja za pomoć u kućanstvu u onoj mjeri u kojoj prelaze određeni postotak oporezivog dohotka, troškove obrazovanja djece koja ne čine dio kućanstva poreznog obveznika, te troškove kućanstva i skrbi o djeci.

Odbitak od porezne obveze odobrava se u obliku mjesečne uplate u gotovini od 76,88 eura po djetetu. Također, odobrava se i odbitak za troškove poslovanja, odbitak za zaposlenike, umirovljenike i nezavisne radnike, kao i samohrane roditelje i pojedince koji obavljaju samostalnu djelatnost.

Za ostvareni dohodak umjetnika odobrava se dodatni osnovni osobni odbitak u iznosu od 4.500 eura bračnim parovima koji se zajednički oporezuju i ako oba supružnika ostvaruju profesionalni dohodak. Taj dodatni osobni odbitak podijelit će ravnopravno između oba supružnika (tj. 2.250 eura po supružniku) u slučaju zasebnog oporezivanja i proporcionalno u slučaju oporezivanja s preraspodjelom dohotka (koji vrijedi od 1. siječnja 2018.).

Potpore za kulturne i umjetničke namjene - donacije od najmanje 120 eura za određene kulturne i dobrotvorne ustanove odbijaju se od porezne osnovice obveznika. Donacije su podložne ukupnom maksimalnom iznosu od 1 milijun eura ili 20% ukupnog neto-dohotka. Ako porezni obveznik u jednoj godini nema ili ima manje od 480 eura posebnih troškova, za takve troškove odobrava se fiksni odbitak od 480 eura. Za bračne parove taj je iznos udvostručen, pod uvjetom da su oba supružnika zaposlena.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Doprinosi za socijalno osiguranje koje plaćaju osobe koje se bave samostalnom djelatnošću izračunavaju se na temelju njihovog poslovnog ili profesionalnog dohotka utvrđenog za potrebe poreza na dohodak za prethodnu godinu, uz maksimalni mjesečni iznos u 2017. od 9.992,93 eura (koji nije primjenjiv za osiguranje starijih i nemoćnih.). Stope doprinosa prikazane su u tablici 3.18.

Tablica 3.18. Stope doprinosa u Luksemburgu

Doprinos za:	Stopa (%)
mirovinsko osiguranje	16,00
zdravstveno osiguranje	6,10
osiguranje od nezgode	1,00
osiguranje uzajamne zdravstvene zaštite	0,51 - 2,92 ¹
osiguranje starijih i nemoćnih	1,40

¹ Ovaj doprinos je neobavezan.

Izvor: IBFD (2017)

Mađarska

Porez na dohodak

U Mađarskoj postoji više različitih kategorija dohotka, međutim dohodak umjetnika spada u ukupni dohodak, uključujući dohodak od nesamostalnog rada, samostalnog rada i ostali ukupni dohodak.

Ukupni godišnji dohodak se oporezuje jedinstvenom stopom od 15%.

Na dohodak se primjenjuju i ostali porezi na dohodak kao što su prerez na otpremnine i općinski porez koji su obvezni plaćati samostalni poduzetnici.

Odbitak od osnovice odobrava se za privatnu upotrebu službenog automobila te u slučaju dodjele vlastitih dionica poduzeća svojim zaposlenicima. Također, porezni obveznik ima pravo na obiteljski odbitak od osnovice ako je obveznik primatelj državne obiteljske pomoći ili ako je porezni obveznik trudnica. Odbitak od osnovice se odobrava za supružnike od kojih je barem jedan prvi puta u braku.

Odbitak od poreza odobrava se u obliku povrata uplaćenih doprinosa dobrovoljnom mirovinskom, zdravstvenom i samostalnom osiguranju. Odbitak od poreza odobrava se i za osobe s invaliditetom.

Pojednostavljeni porezni tretman dostupan je pojedincima koji se bave određenim zanimanjima iz područja kulture, umjetnosti, sporta (npr. sportaši, treneri, suci, liječnici, itd.) ili drugim kreativnim djelatnostima ako su se odlučili za ovakav porezni tretman. Takav porezni tretman se primjenjuje i na isplatitelje naknada tim pojedincima na temelju ugovora o autorskim i srodnim pravima. Porez koji se plaća prema ovakvom tretmanu zamjenjuje porez na dohodak, doprinose za socijalno osiguranje i obveze poreza na socijalnu sigurnost pojedinaca i njihovih poslodavaca.

Porezna osnovica jednaka je dohotku od navedenih kreativnih aktivnosti, a stopa za primatelja dohotka iznosi 15%. Poslodavac ili drugi posrednik (isplatitelj) podliježe porezu od 20% na plaćenu naknadu osobi.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Zaposlenici i samostalni poduzetnici moraju plaćati doprinose za zdravstveno i mirovinsko osiguranje. Doprinosi se plaćaju na ukupni bruto-dohodak od nesamostalnog rada.

Doprinos za zdravstveno osiguranje plaća se po stopi od 7% (4% u naravi i 3% u novcu), doprinos za osiguranje u slučaju nezaposlenosti 1,5%, a doprinos za mirovinsko osiguranje po stopi od 10%.

Porezni obveznici rezidenti plaćaju i naknadu za zdravstvenu zaštitu od 22% ako je doprinos zdravstvenog osiguranja koji plaća pojedinac (tj. 7% doprinosa za zdravstveno osiguranje) manji od 450.000 HUF godišnje.

Malta

Porez na dohodak

Dohodak umjetnika spada u dohodak od zanimanja ili profesije te najamnine, autorske naknade, premije i ostale dobitke koji proizlaze iz imovine.

Porez na dohodak na Malti plaća se po progresivnim poreznim stopama, no obračun poreza ovisi o tome oporezuju li se porezni obveznici zajednički (bračni parovi) ili pojedinačno te ima li porezni obveznik skrbništvo nad djecom ili obavezu plaćanja za uzdržavanje djeteta. Stope poreza na dohodak kreću se od 0% do 35%, a osnovica na koju se primjenjuju ovisi o osobnom statusu poreznog obveznika te se također obveznicima odobrava tzv. porezni rabat.

Dohodak po osnovi rada na nepuno radno vrijeme do 10.000 eura godišnje (12.000 eura u slučaju da se rad na nepuno radno vrijeme kvalificira kao rad od samostalne djelatnosti) može biti oporeziv konačnim porezom po odbitku od 15%. Kvalificirani radnici s nepunim radnim vremenom ne moraju prijaviti svoj dohodak od nepunog radnog vremena u svojoj prijavi poreza na dohodak jer se plaćeni porez po odbitku od 15% smatra konačnim porezom.

Odbitak od osnovice odobrava se za plaćene kamate na posuđeni novac, plaćenu alimentaciju za bračnog druga i djecu, troškove za plaćanje pomoćnika u nastavi (školovanje) djeteta s posebnim

potrebama, troškove plaćenih srednjoškolskih školarina, plaćanja za sportske aktivnosti koje organizira osoba registrirana prema Pravilniku o sportu za djecu, plaćanja za kreativne ili kulturne tečajeve koje organiziraju institucije ili osobe koje imaju odobrenje od strane Vijeća za kulturu i umjetnost, plaćanja privatnim domovima u ime starijih članova obitelji ili člana obitelji s invalidnošću, plaćanja za studij priznatoj visokoškolskoj ustanovi, naknade plaćene za prijevoz djece koja još nisu navršila 16 godina.

Odbitak od poreza odobrava se udanim i neudanim ženama koje se ponovno zapošljavaju, a od 2018., pod određenim uvjetima, odbitak će se odobravati i muškarcima

Dohodak ostvaren od autorskih prava podliježe porezu na dohodak. Međutim, periodične autorske naknade koje se plaćaju u korist prava na korištenje zaštitnih znakova ili patenata ne oporezuju se. Nadalje, ako su ispunjeni određeni uvjeti, autorski i sličan dohodak koji proizlazi iz patenata u pogledu izuma, zaštitnih znakova i autorskih prava oslobođeni su poreza na dohodak.

Potpore za kulturne i umjetničke namjene uvedene su 1. siječnja 2016. u obliku odbitaka od osnovice za kvalificirane donacije u području umjetnosti u iznosu od 150% iznosa donacije.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Doprinosi za socijalno osiguranje plaćaju osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost u iznosu od 15% njihovog neto-dohotka ostvarenog trgovanjem, poslovanjem ili od profesije tijekom prethodne godine. Tjedni doprinosi kreću se od najmanje 24,78 eura do najviše 65,78 eura.

Nizozemska

Porez na dohodak

Sustav poreza na dohodak u Nizozemskoj je analitički sustav, a oporezivi dohodci grupirani su u tri grupe. Dohodak umjetnika spada u Grupu 1: *dohodak od zapošljavanja i nekretnina* koji uključuje dohodak od poslovne djelatnosti i dohodak od samostalnih djelatnosti.

Dohodak koji spada u Grupu 1 oporezuje se po progresivnim stopama prikazanim u tablici 3.19.

Tablica 3.19. *Stope poreza na dohodak u Nizozemskoj*

Oporezivi dohodak (u eurima)	Porez na viši iznos (u eurima)	Stopa na višak (%)
Do 19.982	7.303	36,55
19.982 – 33.791	12.937	40,80
33.791 – 67.072	26.515	40,80
Iznad 67.072		52,00

Izvor: IBFD (2017)

Stope prvog i drugog poreznog razreda uključuju 8,90% i 12,25% poreza na dohodak, a preostalih 27,65% u oba slučaja čine nacionalni doprinosi za socijalno osiguranje. Za osobe koje imaju (barem) službenu dob za umirovljenje, prva dva porezna razreda oporezuju se po stopama od 18,65% i 22,90% (obje stope uključuju 9,75% nacionalnih doprinosa za socijalno osiguranje).

Treći i četvrti porezni razred ne uključuju nacionalne doprinose za socijalno osiguranje.

Nacionalni doprinosi za socijalno osiguranje razlikuju se od doprinosa za socijalno osiguranje zaposlenika, pri čemu se nacionalni doprinosi primjenjuju na sve dohotke iz Grupe 1, a doprinosi za socijalno osiguranje zaposlenika samo na plaće.

Općenito, u izračunu oporezivog dohotka iz Grupe 1 mogu se odbiti svi nastali troškovi koji su potrebni za dobivanje, prikupljanje ili zadržavanje dohotka. Pored toga, porezni obveznik ima pravo na *odbitke od osnovice* unutar Grupe 1 za kamate na hipotekarni zajam, određene plaćene premije mirovinskog osiguranja i rente, medicinske troškove za osobe s kroničnom bolešću i osobe s invaliditetom te za troškove za daljnje usavršavanje vezano za profesiju poreznog obveznika.

Odbitak od poreza odobrava se u tri oblika i to kao opći rabat na porez (engl. *General levy rebate*) koji ovisi o dohotku (tj. što je dohodak veći, rabat je niži), rabat za zaposlene (engl. *Employment rabat*) koji se odobrava za porezne obveznike koji su zaposleni ili su poduzetnici te radni bonus koji se odobrava poreznim obveznicima koji imaju 62, ali ne još 64 godine i koji ostvaruju dohodak od sadašnjeg rada, poslovnih ili ostalih djelatnosti.

Ne postoji poseban porezni tretman niti olakšice za umjetnike.

Potpore za kulturne i umjetničke namjene (donacije) odobravaju se poreznim obveznicima kao odbitak od oporezivog dohotka za neke rezidentne i nerezidentne vjerske, dobrotvorne i kulturne institucije. Taj odbitak podložen je pragu od 1% oporezivog dohotka (s najmanje 60 eura) Grupe 1, a gornja granica iznosi 10% oporezivog dohotka. U slučaju donacija nekim kulturnim i društvenim institucijama, darovani iznos do 5.000 eura množi se s 1,25. Periodični darovi u potpunosti se mogu odbiti u razdoblju od najmanje 5 godina ako su evidentirani kod javnog bilježnika.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Nacionalni doprinosi za socijalno osiguranje plaćaju svi rezidenti, a uključeni su u prve dvije (najniže) stope poreza na dohodak. Osnovica za plaćanje tih doprinosa je ista kao i za porez na dohodak. Nacionalni doprinosi za socijalno osiguranje *ne mogu se odbiti u svrhu poreza na dohodak*.

Doprinosi za zdravstveno osiguranje plaćaju osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost po stopi od 5,4% na neto-dobit do 53.701 eura. Plaćeni doprinosi se može odbiti od poreza na dohodak.

Njemačka

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak podijeljen je u više kategorija, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od nezavisnih profesionalnih usluga, dohotka od nekretnina i određene materijalne pokretne imovine te dohotka od autorskih prava.

Metode izračunavanja oporezivog dohotka ovise o kategoriji dohotka. Za dohodak od poljoprivrede i šumarstva i dohodak od trgovine ili poslovanja koristi se metoda usporedbe neto-vrijednosti (engl. *net worth comparison method*), prema kojoj je oporezivi dohodak razlika između neto-vrijednosti imovine na kraju poslovne godine i na kraju prethodne poslovne godine. Metoda za ostale kategorije dohotka je metoda neto-prihoda (engl. *net income method*) prema kojoj se oporezivi dohodak izračunava kao razlika bruto-dohotka i povezanih troškova u skladu s novčanim primicima i metodom isplate (engl. *disbursement method*). Za dohodak od nezavisnih profesionalnih usluga primjenjuje se metoda usporedbe neto-vrijednosti ako porezni obveznik tako izabere.

Ukupni rezultati svih kategorija čini ukupni dohodak koji umanjen za odbitke od osnovice čini oporezivi dohodak koji se onda dodatno umanjuje za osobne odbitke i oporezuje se po propisanim stopama.

Porez na dohodak plaća se po progresivnim stopama prikazanim u tablici 3.20.

Tablica 3.20. *Stope poreza na dohodak u Njemačkoj*

Godišnji oporezivi dohodak (u eurima)	Granična stopa(%)	Porezna obveza (u eurima)
Do 8.820	0	0
8.821 – 13.769	14,00 – 23,97	0 – 940
13.770 – 54.057	23,97 – 42	940 – 14.229
54.058 – 256.303	42	14.229 – 99.172
Iznad 256.303	45	99.172

Izvor: IBFD (2017)

Osim progresivnog poreza na dohodak, na dohodak se obračunavaju još i općinski porez na poslovanje, crkveni porez koji plaćaju članovi crkve te naknada za solidarnost.

Posebni izdaci (doprinosi za osiguranje, donacije i ostali izdaci) i izvanredni izdaci predstavljaju osobne troškove koji se mogu odbiti od porezne osnovice.

Izvanredni izdaci mogu se odbiti ako su neizbježni i prekoračuju troškove koje snosi usporediva skupina poreznih obveznika s usporedivim dohotkom. To se posebno odnosi na troškove nastale zbog bolesti. Za određene vrste izvanrednih izdataka, kao što su troškovi stručnog osposobljavanja djece i troškovi pomoći starijim osobama ili bolesnicima, propisani su fiksni odbitci.

Osnovni osobni odbitak dodjeljuje se svakom rezidentnom poreznom obvezniku kao i za svako uzdržavano dijete (odbitak za dijete i odbitak za brigu o djeci, odgoj i obrazovanje).

Odbitak od poreza odobrava se za pomoć u kućanstvu koju pružaju određene zaposlene osobe i osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost.

Ne postoji poseban porezni tretman niti olakšice za umjetnike.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost mogu, pod određenim okolnostima, biti dobrovoljno osigurane za mirovinsko, zdravstveno te osiguranje za invalidnost i starost. U takvom slučaju, osiguravajuće društvo utvrđuje stope ili iznos doprinosa. One se također mogu odlučiti za privatno osiguranje te su u tom slučaju stope također fiksne i određene od strane osiguravajućih društava. U svakom slučaju, one moraju same platiti cjelokupni doprinos.

Poljska

Porez na dohodak

Postoji više kategorija oporezivog dohotka, međutim dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od osobno obavljenih profesionalnih djelatnosti (profesionalni dohodak) i dohotka od prodaje nekretnina, imovinskih prava i pokretnina.

Porez na dohodak obračunava po progresivnim stopama na ukupni oporezivi dohodak umanjeno za osobne odbitke. Oporezivanje dohotka prikazano je u tablici 3.21.

Tablica 3.21. *Oporezivanje dohotka u Poljskoj*

Oporezivi dohodak (PLN)	Porez (PLN / %)
Do 85.528	18% - osobne olakšice
Iznad 85.528	15.395,04 + 32% na iznos iznad 85.528 - osobne olakšice

Izvor: IBFD (2017)

Jedinstvenom stopom od 20% oporezuje se dohodak malih poreznih obveznika čiji godišnji iznos prihoda od strane pojedinca ili svih partnera ne prelazi 250.000 eura (1.074.400 PLN), odnosno za dohodak koji ostvaruju osobe koje se bave slobodnom profesijom (liječnici, stomatolozi, medicinske sestre, pravnici, ekonomisti, inženjeri, arhitekti, prevoditelji i računovođe) od usluga pruženih isključivo pojedincima na temelju ugovora.

Pored toga, porez po odbitku od 18% plaća se na dohodak od investicijskih fondova, dohodak od određenih osobno obavljenih profesionalnih usluga i autorskih naknada, pod uvjetom da je isplatitelj poduzetnik. Ovaj porez nije konačan i pripisuju se krajnjoj poreznoj obvezi poreznog obveznika.

Odbitak od osnovice se odobrava za kamate na hipotekarne kredite i donacije za vjerske i javne organizacije.

Osobni odbitci odobravaju se po degresivnim pravilima (što je dohodak poreznog obveznika veći, odobreni osobni odbitak je manji) ovisnim o godišnjem dohotku poreznog obveznika.

Odbitak od poreza odobrava se za obvezne doprinose za zdravstveno osiguranje. Također, porezni obveznici koji imaju malu djecu ili djecu mlađu od 25 godina koja nastavljaju obrazovanje imaju odbitak od poreza koji ovisi o broju djece, a u slučaju jednog djeteta i o visini dohodaka roditelja.

Općenito, dohodak od poslovanja zbraja se s dohodcima iz drugih kategorija i oporezuje se po progresivnim stopama. Međutim, porezni obveznici koji ostvaruju dohodak od poslovanja mogu se odlučiti za oporezivanje dohotka po jedinstvenoj stopi od 19%. Porezni obveznici koji se odluče za primjenu jedinstvene stope nemaju pravo na osobne odbitke i olakšice, osim odbitka od poreza za obvezne doprinose za zdravstveno osiguranje. Nadalje, nemaju pravo podnijeti zajedničku poreznu prijavu sa svojim supružnikom.

Dohodak od osobno obavljenih profesionalnih djelatnosti uključuje:

- (1) dohodak od usluga koje pružaju pojedinci temeljem ugovora, osim ako se usluge pružaju privatnim osobama (u tom slučaju dohodak se smatra dohotkom od poslovanja);
- (2) dohodak iz umjetničkih, književnih, znanstvenih, obrazovnih i novinarskih djelatnosti, uključujući nagrade iz natjecanja u području znanosti, kulture, umjetnosti i novinarstva, kao i dohodak od sporta;
- (3) dohodak od aktivnosti poljskih arbitara koji sudjeluju u arbitražnim postupcima koji uključuju nerezidente;
- (4) naknada članova upravnih odbora, upravnih ili drugih tijela za odlučivanje pravnih osoba te
- (5) dohodak od poslova koji se obavljaju na temelju menadžerskih ugovora ili drugih sličnih ugovora.

U slučaju dohotka iz umjetničkih, književnih, znanstvenih, obrazovnih i novinarskih djelatnosti, uključujući nagrade iz natjecanja u području znanosti, kulture, umjetnosti i novinarstva, kao i dohodak od sporta, 20% dohotka može se odbiti kao izdatak. Ako porezni obveznik dokaže da je trošak ostvarivanja dohotka veći od tog iznosa, stvarni izdaci mogu se odbiti.

Autorske naknade podliježu procijenjenom porezu po odbitku po stopi od 18%. U slučaju pristojbi za prijenos prava na upotrebu izuma, zaštitnog znaka ili dizajna u prvoj godini ostvarivanja dohotka od prijenosa prava i od prve organizacije s kojom je potpisan ugovor o prijenosu prava i dohotka od autorskih prava, 50% ostvarenog dohotka može se odbiti kao trošak. Ovaj odbitak je ograničen na godišnji iznos koji je jednak polovici najvišeg poreznog razreda progresivnog poreza na dohodak tj. 42.764 PLN. Kao posljedica toga, porezni obveznici čiji godišnji dohodak prelazi 85.528 PLN ne smiju odbiti 50% ostvarenog dohotka, nego samo maksimalni iznos od 42.764 PLN.

Međutim, ako porezni obveznik može dokazati da je stvarni iznos troškova veći od tog iznosa, stvarni iznos može se odbiti.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Sustav socijalne sigurnosti obuhvaća starosne mirovine, osiguranje za slučaj invalidnosti, osiguranje od bolesti i osiguranja za slučaj roditeljnog dopusta i osiguranje od nezgode. Sustav obuhvaća zaposlenike, samostalnu djelatnost i ugovarateljske komisije i agencije.

U slučaju samostalne djelatnosti, doprinosi se plaćaju po stopama navedenima u tablici 3.22.

Tablica 3.22. *Stope doprinosa u Poljskoj*

Doprinos za:	Stopa (%)
starosnu mirovinu	19,52
invalidsko osiguranje	8,00
osiguranje od bolesti i roditeljno osiguranje	2,45
osiguranje od nezgode	0,40 – 3,60

Izvor: IBFD (2017)

Osnovica za plaćanje doprinosa je iznos koji je porezni obveznik sam odredio, ali mjesečna osnovica ne smije biti niža od 60% službeno objavljene prosječne mjesečne plaće prethodnog tromjesečja (tj. 4.263 PLN u 2017.). U slučaju doprinosa za starosnu mirovinu i invalidsko osiguranje, maksimalna osnovica je godišnji ekvivalent od 30 procijenjenih prosječnih mjesečnih plaća u kalendarskoj godini (za 2017. osnovica iznosi 127.890 PLN). Maksimalna osnovica ne postoji za osiguranje od bolesti i roditeljno osiguranje.

Od 1. siječnja 2016. pojedinci koji pružaju usluge istom subjektu putem više neovisnih ugovora o uslugama moraju platiti doprinose za socijalno osiguranje na dohodak koji proizlazi iz svih tih ugovora.

Portugal

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak u Portugalu obuhvaća šest kategorija (A-H), a dohodak umjetnika spada u kategoriju B: dohodak od poslovanja, uključujući dohodak od samostalne profesije ili zvanja.

Dohodak se oporezuje po progresivnim stopama prikazanim u tablici 3.23.

Tablica 3.23. *Stope poreza na dohodak u Portugalu*

Oporezivi dohodak (u eurima)	Marginalna stopa na višak iznad donje granice (%)	Prosječna stopa na donjoj granici (%)
Do 7.091	14,50	14,50
7.091 – 20.261	28,50	23,60
20.261 – 40.522	37,00	30,30
40.522 – 80.640	45,00	37,61
Iznad 80.640	48,00	

Izvor: IBFD (2017)

Osim poreza na dohodak, na dio dohotka iznad 80.000 eura obračunava se prizrez ("porez solidarnosti") od 2,5% (na dohodak iznad 250.000 eura primjenjuje se stopa od 5%).

Također, postoji i dodatni prizrez (stope variraju od 0.88% do 3.21%) koji se naplaćuje na sve vrste dohotka uključenih u pojedinačnu prijavu poreza na dohodak rezidentnih osoba kao i na neke vrste dohodaka podložnih posebnoj poreznoj stopi (npr. dohodak nerezidenata).

Posebna stopa od 60% primjenjuje se na neopravdano povećanje bogatstva na više od 100.000 eura.

Odbitak od osnovice odobrava se za troškove povezane s obveznom mirovinom i za određene uplate kvalificiranim zadrugama (npr. stambene zadruge).

Odbitak od porezne obveze odobrava se za troškove zdravstvenog osiguranja, troškove obrazovanja, plaćanja alimentacija, troškova stanovanja i troškova kućanstva te za uzdržavane članove djecu.

Kvalificirani porezni obveznici su obrtnici i osobe koje se bave samostalnom profesijom i koji su u prethodnoj godini imali maksimalni bruto-dohodak do 200.000 eura. Ti porezni obveznici mogu izabrati oporezivanje na osnovu predloženog dohotka, a koji se temelji na određenim koeficijentima. Koeficijent za dohodak koji ostvaruju oni koji se bave samostalnom profesijom kao što su autorske naknade, *know-how* i drugi dohodak kao što su dohodak od ulaganja i najma te kapitalni dobitci iznosi 95%. Tako utvrđeni dohodak podliježe porezu po općim progresivnim stopama.

Autorske naknade od autorskih prava, patenata, zaštitnih znakova i *know-howa* smatraju se kategorijom B (poslovni dohodak) ako ih prima izvorni autor i oporezuje se samo 50% autorskih naknada (uključujući bilo kakav dobitak od otuđivanja pojedinačnih umjetničkih i znanstvenih radova) čiji su autori domaći umjetnici i pisci. Međutim, neoporezivi iznos ne smije biti veći od 10.000 eura po pojedinačnom primitku.

Svi ostali dohodci po osnovi autorskih naknada tretiraju se kao dohodak od kategorije B (poslovni) i podliježu plaćanju predujma poreza po odbitku po stopi od 16,5%.

Dohodak nerezidenata koji se odnosi na djelatnosti visoke dodane vrijednosti znanstvenog, umjetničkog ili tehničkog karaktera podliježe plaćanju predujma poreza po odbitku po stopi od 20%.

Potpore za kulturne i umjetničke namjene odobravaju se kao odbitak od porezne obveze za donacije crkvama, vjerskim ustanovama, kvalificiranim vjerskim dobrotvornim organizacijama i zakonom određenim organizacijama koje se bave ostvarivanjem znanstvenih, kulturnih ili dobrotvornih ciljeva, te se mogu koristiti u iznosu od 25% do 130% donacije, a u nekim slučajevima odbitak ne smije prelaziti 15% porezne obveze donatora.

Doprinosi za socijalno osiguranje

U slučaju obavljanje samostalne djelatnosti doprinosi se plaćaju po stopi od 29,6% (34,75% u slučaju samostalnog poduzetnika) na osnovicu koju godišnje utvrđuju tijela socijalne sigurnosti.

Od 2014. nadalje, osobe koje se bave samostalnom djelatnošću imaju mogućnost plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje na temelju ostvarenog dohotka.

Rumunjska

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak podijeljen je u više kategorija, ali dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od samostalnih djelatnosti.

Ukupni dohodak oporezuje se po jedinstvenoj poreznoj stopi od 16%.

Općenito, osobni odbici dopušteni su samo za dohodak od rada, međutim *odbitci od osnovice* za izračunavanje neto-dohotka od samostalne djelatnosti utvrđene na temelju jednostavnog računovodstva uključuju sponzorske troškove u granicama od 5% neto-dohotka, troškove reprezentacije unutar granice od 2% neto-dohotka, bonove za obroke, odmor i plaćanja profesionalnim udrugama u okviru godišnjeg iznosa do 4.000 eura.

Poslovni i profesionalni dohodak zajedno čine dohodak od samostalnih djelatnosti.

Prihodi od samostalnih djelatnosti podliježu općoj stopi poreza na dohodak.

Neto poslovni i profesionalni dohodak određuje se temeljem jednostavnog računovodstva (tj. kao razlika između bruto-dohotka i određenih troškova koji se odbijaju). Za dohodak koji nije profesionalni dohodak i prihod od prava intelektualnog vlasništva, godišnji neto-dohodak utvrđuje se na temelju određenog pravila tj. godišnji dohodak ne može biti niži od 12 minimalnih nacionalnih plaća (počevši od 1. veljače 2017. mjesečna minimalna plaća iznosi 1.450 RON). Porezni obveznici koji određuju neto-dohodak na temelju tog pravila i porezni obveznici koji ostvaruju dohodak od prava intelektualnog vlasništva (uključujući prihode od monumentalnih umjetničkih djela) mogu se odlučiti da se njihov neto-dohodak određuje na temelju jednostavnog računovodstva, te se u tom slučaju taj način mora primjenjivati najmanje dvije uzastopne godine.

Porezni obveznici čiji je neto-dohodak određen na temelju određenih pravila vezanih uz minimalne plaće i koji su tijekom prethodne porezne godine ostvarili bruto-dohodak veći od 100.000 eura, moraju u tekućoj godini odrediti svoj neto-dohodak temeljem jednostavnog računovodstva.

Neto-dohodak od prava intelektualnog vlasništva i od monumentalnih umjetničkih djela (npr. velikih skulptura ili uređivanja javnog prostora) određuje se kao bruto-dohodak umanjen za fiksne troškove od 40% bruto-dohotka.

Dohodak koji proizlazi iz prava intelektualnog vlasništva podliježe plaćanju predujma poreza na dohodak od 10% na bruto-iznos, obračunatom, zadržanom i plaćenom od strane poreznog obveznika. Porezni obveznici koji ostvaruju takve prihode mogu u trenutku sklapanja ugovora platiti porez na dobit po stopi od 16% koji se primjenjuje na razliku između bruto-dohotka i odbitnog fiksnog iznosa od 40% kao konačni porez po odbitku zadržan i plaćen od strane poreznog obveznika. Takav porez mora se uplatiti u proračun do 25. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca kada je porez obračunat.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Pojedinci koji ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti dužni su platiti 10,5% doprinosa za socijalno osiguranje, čak i ako ostvaruju dohodak od plaća. Također, mogu se odlučiti plaćati doprinose za socijalno osiguranje po stopi od 26,3% (10,5% + 15,8% koji obično plaćaju poslodavci za svoje zaposlenike) ako žele primati punu mirovinu pri umirovljenju. Porezni obveznik mora izvršiti plaćanje doprinosa na mjesečnoj osnovici od 35% prosječne bruto-plaće, a zatim platiti razliku (izračunatu na temelju neto-dohotka) u sljedećoj godini. Kada je godišnji doprinos manji od uplata tijekom godine (tj. kada je neto-dohodak niži od 35% prosječne bruto-plaće), dodatni iznos koji je uplaćen ne vraća se poreznom obvezniku, već se uzima u obzir pri obračunu mirovine.

Pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost obvezni su platiti i 5,5% doprinosa za zdravstveno osiguranje, a mjesečna osnovica ne može biti niža od jedne nacionalne minimalne bruto-plaće.

Pojedinci koji ostvaruju dohodak od ulaganja, prava intelektualnog vlasništva i drugih izvora obvezni su platiti 5,5% doprinosa za zdravstveno osiguranje (na bruto-dohodak od dividendi, kamata ili dohotka od likvidacije i neto-dohodak od prava intelektualnog vlasništva) ako godišnja

oporeziva osnovica premašuje 12 minimalnih bruto-plaća. Od 1. siječnja 2017., osnovica za doprinos za zdravstveno osiguranje ograničena je na pet prosječnih bruto-plaća.

Slovačka

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak definira se kao svaki dohodak koji se prima, bez obzira u gotovini ili naravi, a primitci u naravi se vrednuju po fer tržišnoj vrijednosti. Oporezivi dohodak pojedinca obično se obračunava na temelju ukupnog neto rezultata različitih kategorija dohotka, s tim da dohodak koji se oporezuje putem konačnog poreza po odbitku nije uključen u ukupni dohodak. Dohodak umjetnika spada u jednu od sljedećih kategorija:

- poslovni i ostali dohodak (dohodak od samostalnih djelatnosti, dohodak od najma i dohodak od rada i umjetnosti)
- ostali dohodak (npr. dohodak od povremenih aktivnosti).

Ukupni dohodak oporezuje se po progresivnim stopama. Stope poreza koje se primjenjuju na ukupni dohodak su:

- godišnji oporezivi dohodak (osim dohotka od kapitala i dividendi) do 35.022,31 eura oporezuje se po stopi od 19% i
- godišnji oporezivi dohodak (osim dohotka od prihoda od kapitala i dividendi) iznad 35.022,31 eura oporezuje se po stopi od 25%.

Odbitak od osnovice odobrava se za plaćene doprinose dopunskom mirovinskom osiguranju. *Osobni odbitak* koji se može koristiti u poreznoj godini ovisi o visini životnog minimuma koji se primjenjuje 1. siječnja svake porezne godine, a iznos osobnog odbitka ovisi o životnom minimumu uvećanom za propisani koeficijent. Također, može se koristiti i osobni odbitak za supružnika, dok umirovljenici nemaju pravo na osnovni osobni odbitak.

Odbitak od porezne obveze odobrava se poreznom obvezniku za svako dijete koje živi u istom domaćinstvu.

Dohodak od drugih samostalnih djelatnosti, osim ako nisu uključeni u dohodak od zapošljavanja, uključuju dohotke od stvaranja djela i umjetničkih izvedbi na temelju ugovora o radu prema slovačkom zakonu o autorskim pravima, uključujući dohodak od uređivanja, reprodukcije i distribucije književnih (i drugih) djela na vlastiti trošak poreznog obveznika, kao i dohodak autora za njihovo sudjelovanje na televiziji, radio programima i u novinama i časopisima ako su se odlučili obračunavati porez na dohodak putem samo procjene umjesto primjene stope od 19% konačnog poreza po odbitku.

Oporezivi dohodak može se odrediti kao razlika između dohotka i pripadajućih troškova koji se mogu odbiti ili se porezni obveznik može odlučiti za paušalni odbitak troškova (osim ako nije registriran kao obveznik PDV-a). Općenito, paušalni odbitak od 1. siječnja 2017. iznosi 60% relevantnog dohotka, ali ne smije biti veći od 20.000 eura godišnje u odnosu na ukupni dohodak od poslovnih i drugih djelatnosti, dohodak od stvaranja djela ili umjetničkih izvedbi.

Od 1. siječnja 2012. porezni gubici nastali iz poslovnih djelatnosti i drugih samostalnih profesionalnih djelatnosti mogu se oduzeti samo u odnosu na dohotke koji proizlaze iz takvih djelatnosti. Gubici nastali prije 31. prosinca 2011. mogu se iskoristiti za nadoknadu dohotka ostalih kategorija (osim dohotka od zapošljavanja). Gubici koji se ne mogu iskoristiti za nadoknadu, mogu se prenijeti.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost plaćaju doprinose za socijalno osiguranje po stopama prikazanim u tablici 3.24.

Tablica 3.24. Stope doprinosa u Slovačkoj

Doprinos za:	Stopa (%)	Maksimalna mjesečna osnovica (u eurima)
mirovinsko osiguranje	18,0	6.181*
zdravstveno osiguranje	14,0	Nema maksimalne osnovice*
invalidsko osiguranje	6,0	6.181*
osiguranje za slučaj bolesti	4,4	6.181*
osiguranje za slučaj nezaposlenosti	0	6.181*
osiguranje za rezervni fond	4,75	6.181*

*Najniža osnovica iznosi 441,50 eura.

Izvor: IBFD (2017)

Pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost nisu dužni plaćati doprinos za slučaj nezaposlenosti, ali mogu sami izabrati plaćanje tog doprinosa. U tom slučaju doprinos plaćaju po stopi od 2% na osnovicu koju su sami odredili (unutar zakonskih granica).

Slovenija

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak obuhvaća više različitih kategorija dohotka, međutim dohodak umjetnika oporezuje se kao poslovni i profesionalni dohodak, dohodak od iznajmljivanja pokretne ili nepokretne imovine i od intelektualnog vlasništva te kao ostali dohodak (npr. nagrade).

Općenito, svi oblici dohodaka su oporezivi, osim onih izričito izuzetih zakonom.

Porez na dohodak plaća se po progresivnim stopama prikazanim u tablici 3.25.

Tablica 3.25. Stope poreza na dohodak u Sloveniji

Oporezivi dohodak (u eurima)	Porez na niži iznos (u eurima)	Stopa na višak (%)
Do 8.021,34	0	16
8.021,34 – 20.400	1.283,41	27
20.400 – 48.000	4.625,65	34
48.000 – 70.907,20	14.009,65	39
Iznad 70.907,20	22.943,46	50

Izvor: IBFD (2017)

Odbitak od osnovice odobrava se za plaćene doprinose za mirovinsko osiguranje, umanjeње osnovice po osnovi ulaganja, troškove istraživanja i razvoja i troškove zapošljavanja, te za dobitke po osnovi korištenja ili prodaje nekretnina u vlasništvu poreznog obveznika.

Osobni odbitak odobrava se svim poreznim obveznicima koji se može odbiti od ukupnog godišnjeg dohotka, a ovisi o ukupnom godišnjem dohotku poreznog obveznika. Također, mogući su i osobni odbitci za studente, osobe s 100%-tnim invaliditetom, za djecu i uzdržavane članove kao i za osobe koje uplaćuju dobrovoljno mirovinsko osiguranje.

Odbitak od porezne obveze odobrava se za primatelje mirovina iz obveznog osiguranja za profesionalnu invalidnost i potporu kulture.



Dohodak po osnovi autorskih, uslužnih ili sličnih ugovora smatra se dohotkom od drugog ugovornog odnosa. Porezna osnovica je jednaka dohotku umanjenom za 10% paušalnih troškova i doprinosa za socijalno osiguranje, a stopa poreza iznosi 25%.

Za radnike u kulturi, novinare i sportaše koji ispunjavaju određene uvjete odobrava se osnovni osobni odbitak u iznosu od 15% bruto-dohotka, ali ne više od 25.000 eura.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Doprinosi za zdravstveno osiguranje, invalidnost i mirovinsko osiguranje plaćaju se i na dohodak po osnovi autorskih, uslužnih ili sličnih ugovora.

Svaki dohodak koji se određuje kao dohodak od drugog ugovornog odnosa (npr. autorski ugovor, stečajni upravitelji, sudski stručnjaci i dr.) općenito podliježe doprinosima za invalidsko i mirovinsko osiguranje po stopi od 15,50%. Doprinosi za zdravstveno osiguranje plaćaju se po stopi od 6,36%.

Španjolska

Porez na dohodak

Oporezivi dohodak obuhvaća šest osnovnih kategorija, a dohodak umjetnika spada u dohodak od poslovanja (uključuje samostalne profesionalne i umjetničke aktivnosti)

Porez na dohodak plaća se po progresivnim stopama prikazanim u tablici 3.26.

Tablica 3.26. *Stope poreza na dohodak u Španjolskoj*

Oporezivi dohodak (u eurima)	Porez na niži iznos (u eurima)	Stopa na višak (%)
Do 12.450	0	19
12.450 – 20.200	2.365,50	24
20.200 – 35.200	4.225,50	30
35.200 – 60.000	8.725,50	37
Iznad 60.000	17.901,50	45

Izvor: IBFD (2017)

Plaćeni doprinosi zajedničkim osiguravajućim društvima za slučaj smrti, siromaštva, umirovljenja, nesreće, bolesti ili onesposobljenosti na radu ili plaćeni doprinosi osiguravajućim društvima koji daju pogodnosti za brak, materinstvo, rođenje ili smrtni slučaj odobravaju se kao *odbitak od osnovice*. Takav odbitak od osnovice mogu koristiti porezni obveznici koji se bave profesionalnom djelatnošću (tj. odvjetnici, liječnici, inženjeri) i koji nisu izabrali sustav socijalnog osiguranja za samostalnu djelatnost te zaposleni i oni koji obavljaju samostalnu djelatnost. Također, odbitak od osnovice odobrava se za doprinose privatnim mirovinskim fondovima te za plaćanje za uzdržavanje djece.

Osobni odbitak se odobrava poreznim obveznicima mlađim od 65 godina, a povećava se za porezne obveznike starije od 65 godina (dodatno povećanje za osobe starije od 75 godina). Također, porezni obveznik ima pravo na dodatni osobni odbitak za uzdržavane članove obitelji koji ovisi o broju uzdržavanih članova, njihovoj dobi i dohotku.

Odbitak od porezne obveze odobrava se za donacije, dohodak koji se pripisuje dohotku (uključujući kapitalne dobitke) koji je nastao na području španjolskih gradova Ceute i Melilia, plaćene članarine i doprinose političkim strankama, izbornim savezima ili skupinama, te za ulaganje u nova poduzeća.

Dohodak samostalnih djelatnika oporezuje se porezom po odbitku po stopi od 15% (7% tijekom prve tri godine profesionalne djelatnosti).

Doprinosi za socijalno osiguranje

Svi zaposleni i oni koji obavljaju samostalnu djelatnost moraju platiti mjesečni doprinos sustavu socijalnog osiguranja koji se sastoji od općeg sustava doprinosa i posebnih programa doprinosa (npr. poljoprivrednih radnika, pomoraca, domaćih službenika i samostalne djelatnosti).

Za samostalnu djelatnost, doprinosi za socijalno osiguranje općenito se izračunavaju po efektivnoj stopi od 29,8%. Najmanja mjesečna osnovica od 893,10 eura i maksimalna mjesečna osnovica od 3.751,20 eura za 2017. primjenjuju se za osobe mlađe od 47 godina ili za obveznike koji su sami izabrali plaćati te doprinose, a osnovica im je veća od 1.964,70 eura i stariji su od 47 godina.

Pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost i koji su stariji od 48 godina mogu izabrati mjesečnu osnovicu između 963,30 i 1,964.70 eura.

Švedska

Porez na dohodak

Prema švedskom zakonodavstvu nema izričite definicije pojma "dohodak", ali u načelu su svi primici koje porezni obveznik prima u novcu ili naravi oporezivi dohodak, osim ako nisu oslobođeni oporezivanja.

Postoje tri kategorije dohodaka, a dohodak umjetnika oporezuje se unutar dohotka od poslovanja koji uključuje dohotke od svih vrsta poslovnih djelatnosti, zanimanja i poljoprivrede, dohodak od nepokretne poslovne imovine i dohodak i kapitalne dobitke iz pokretne imovine koja se odnosi na poslovanje.

Državni porez na dohodak plaća se po progresivnim stopama prikazanima u tablici 3.27.

Tablica 3.27. *Stope poreza na dohodak u Švedskoj*

Oporezivi dohodak (SEK)	Stopa (%)
Do 438.900	0
438.900 – 638.500	20
Iznad 638.500	25

Izvor: IBFD (2017)

Državni porez na dohodak od kapitala plaća se po jedinstvenoj stopi od 30%.

Osim poreza na dohodak, plaća se i dodatni, općinski, porez na dohodak ovisno o ostvarenom dohotku. Dohodak od kapitala ne podliježe općinskom porezu.

Općinski porez na dohodak plaća se po jedinstvenoj stopi ovisno o općini, a prosječna stopa za 2017. iznosi 32,12% (30,57% u Stockholmu).

Odbitak od osnovice odobrava se za dohodak od najma, ulaganja u mala i novoosnovana poduzeća, plaćenu alimentaciju za uzdržavanje bivšeg supružnika, plaćene premije za mirovinsko osiguranje. Premije koje porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost plaća za svoje mirovinsko osiguranje mogu se odbiti kao troškovi u kategoriji dohotka od poslovanja. Odbitak podliježe ograničenju od 35% dohotka od poslovanja, a maksimalni odbitak za 2017. iznosi 448.000 kruna. Također, odbitak od osnovice odobrava se za troškove usluga kao što su čišćenje, pranje, glačanje i briga o djeci, popravak i održavanje kućanskih aparata koje se obavlja u stanu poreznog obveznika

ili u vezi s njima te građevinski radovi i obnova nekretnine koju porezni obveznik koristi za stanovanje, kao i na određene vrste poslova koji se obavljaju u vrtu poreznog obveznika.

Osobni odbitak ovisi o visini dohotka, a povećava se za osobe starije od 65 godina.

Odbitak od porezne obveze ne odnosi se na stvarno nastale troškove i ovisi o dobi poreznog obveznika, iznosu dohotka od rada, visini osnovnog odbitka i primjenjivom općinskom porezu.

Autorske naknade obično su oporezive kao dohodak od poslovanja, međutim ako su autorske naknade rezultat povremene djelatnosti u obliku znanstvenog, književnog ili umjetničkog djela, one mogu biti oporezive kao dohodak od rada.

Doprinosi za socijalno osiguranje

U slučaju samostalne djelatnosti porezni obveznici moraju platiti vlastiti doprinos za socijalno osiguranje koji se izračunava na dohodak od poslovanja i nema maksimalnih iznosa. Stope doprinosa navedene su u tablici 3.28.

Tablica 3.28. Stope doprinosa u Švedskoj

Doprinos za:	Stopa (%)
mirovinsko osiguranje	10,21
zdravstveno osiguranje	4,44
osiguranje za nezaposlenost i ostalih mjera na tržištu rada	0,1
obiteljsko mirovinsko osiguranje	0,7
roditeljsko osiguranje	2,6
osiguranje od profesionalne nesreće	0,2
opći porez na plaću	10,72
Ukupno	28,97

Izvor: IBFD (2017)

Ukupni iznos doprinosa za socijalno osiguranje koji plaćaju pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost smanjen je za 7,5%, ako oporezivi dohodak prelazi 40.000 SEK godišnje.

Od 1. siječnja 2016. za pojedince koji obavljaju samostalnu djelatnost i koji su rođeni između 1938. i 1951. plaćaju se samo doprinosi za mirovinsko osiguranje (10,21%) i posebni porez na starosnu plaću (6,15%). Za pojedince koji obavljaju samostalnu djelatnost rođene 1937. ili ranije, primjenjuje se samo poseban porez na plaću za starije osobe (6,15%).

Pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost koji plaćaju doprinose za privatno mirovinsko osiguranje (odbitak od osnovice) moraju platiti poseban porez na plaću po stopi od 24,26% na iznos uplaćene premije.

Pored navedenih doprinosa, pojedinci koji obavljaju samostalnu djelatnost moraju platiti doprinos za mirovinsko osiguranje od 7% na neto-dohodak od poslovanja do 496.305 SEK.

Ujedinjeno Kraljevstvo

Porez na dohodak

Porez na dohodak primjenjuje se na različite oblike dohotka, a dohodak umjetnika spada u dohodak od prodaje i profesionalni dohodak

Porez na dohodak plaća se po progresivnim stopama kako prikazuje tablica 3.29.

Tablica 3.29. Stope poreza na dohodak u Ujedinjenom Kraljevstvu

Stopa (%)	Porezni razred (GBP) 2016./17.	Porezni razred (GBP) 2017./18.
2	0 – 32.000	0 – 33.500
40	32.001 – 150.000	33.501 – 150.000
45	Iznad 150.000	Iznad 150.000

Izvor: IBFD (2017)

Općenito nema drugih poreza na dohodak. Postoji, međutim, porezna pristojba koju plaćaju porezni obveznici koji imaju pojedinačni dohodak veći od 50.000 GBP, a dobivaju dječji doplatk. Naknada se plaća po stopi od 1% na iznos dječjeg doplatka za svakih 100 GBP neto-dohotka između 50.000 i 60.000 GBP. Ako dohodak poreznog obveznika premašuje 60.000 GBP, osnovica je cijeli iznos primljenog dječjeg doplatka.

Odbitak od osnovice odobrava se za kamate na kredit i za stjecanje temeljnog kapitala trgovačkog društva, stjecanje dionica u društvu ili udjela u partnerstvu i stjecanje strojeva ili postrojenja za korištenje u partnerstvu ili poslu, za premije plaćene mirovinskim fondovima, donacije dobrotvornim organizacijama, primljene alimentacije i troškove uzdržavanja djeteta, poticaje za investicije (olakšica za ulaganje u obrte, mala start-up poduzeća, "društvena poduzeća" tj. "društvene interese" i "društveno dobrotvorno društva", *venture capital* fondove)⁴² i za ulaganja u osobne štedne račune.

Osobni odbitak poreznog obveznika smanjuje se obvezniku čiji neto-dohodak prelazi iznos od 100.000 GBP. Za slijepe osobe odobrava se dodatni osobni odbitak. Također, moguće je koristiti dodatni osobni odbitak koji ovisi o štednji poreznog obveznika. Dodatni osobni odbitak odobrava se i za oporezive dividende.

Odbitak od porezne obveze dostupan je za bračne parove i civilne partnere od kojih je barem jedan rođen prije 6. travnja 1935.

Porezni obveznik koji prima autorsku naknadu obavezan je plaćati porez po odbitku po stopi od 20%.

Doprinosi za socijalno osiguranje

U slučaju obavljanja samostalne djelatnosti doprinosi za socijalno osiguranje plaćaju se u fiksnom iznosu od 2,85 GBP tjedno. Pojedinci čija zarada ne prelazi granicu male dobiti (6.025 GBP za 2017/18) oslobođeni su plaćanja doprinosa, ali mogu ih plaćati dobrovoljno. Ovi doprinosi ukidaju se u travnju 2018.

Također, u slučaju samostalne djelatnosti plaća se tzv. dodatni porez na dohodak (plaćanje ne daje pravo na socijalnu zaštitu) po stopi od 9% na godišnji dohodak između 8.164 GBP (donja granica dohotka) i 45.000 GBP (gornja granica dohotka) i 2% na bilo koji višak iznad 45.000 GBP (2017/18).

Sažetak

Oporezivanje umjetnika unutar poreza na dohodak (i doprinosa za socijalno osiguranje) u državama članicama EU ovisi o zakonodavstvu svake države. S obzirom da na razini EU ne postoji obveza harmonizacije poreza na dohodak i doprinosa za socijalno osiguranje postoje značajne

⁴² *Private equity* i *venture capital* fondovi (engl. *private equity / venture capital funds*) po hrvatskom zakonodavstvu nazivaju se otvoreni investicijski fondovi rizičnog kapitala s privatnom ponudom. Iako sami fondovi nemaju pravnu osobnost (njima upravljaju društva za upravljanje) obično se upravo njih ističe kao „igračke“ koji upravljaju znatnom količinom kapitala. Ulažu u perspektivna poduzeća s visokim potencijalom rasta na srednji i dugi rok (prosječno 5 godina) te s jasno definiranom izlaznom strategijom. Iako po hrvatskom zakonu između *private equity* i *venture capital* fondova ne postoji razlika, treba istaknuti da je *private equity* fond širi pojam, a *venture capital* fond už.

razlike u poreznom tretmanu između država članica. Međutim, porezni tretman umjetnika u državama EU ima neke zajedničke karakteristike koje navodimo u nastavku.

- Dohodak umjetnika uglavnom se oporezuje kao dohodak od samostalne i/ili profesionalne djelatnosti te je poreznim tretman takve vrste dohotka uglavnom jednak poreznom tretmanu svih ostalih vrsta dohotka (npr. dohotka od nesamostalnog rada, najamnine, kapitala...).
- Neke države imaju poseban porezni tretman autorskih naknada (snižena stopa poreza na dohodak) kao što su Belgija, Grčka, Poljska, Portugal, Rumunjska, Slovenija i Ujedinjeno Kraljevstvo.
- Dohodak umjetnika se u nekim državama oporezuje po nižim stopama poreza po odbitku, a to su: Belgija, Finska, Francuska, Grčka, Italija, Latvija, Mađarska, Poljska, Portugal, Slovačka, Slovenija, Španjolska i Ujedinjeno Kraljevstvo
- Većina država odobrava izuzeće dijela oporezivog dohotka po osnovi umjetničkih i kulturnih djelatnosti u postotku dohotka ili u fiksnom iznosu kako je prikazano u tablici 3.30.
- Države koje odobravaju primjenu posebne (ili snižene) porezne stope na cjelokupni dohodak ili dio dohotka umjetnika su Austrija (snižena stopa za patentirane izume), Italija, Litva, Mađarska, Malta (izuzeće plaćanja poreza za autorske naknade i sličan dohodak koji proizlazi iz izuma, zaštitnih znakova i autorskih prava) su Portugal i Španjolska.
- Slovenija i Luksemburg odobravaju dodatni osobni odbitak za ostvareni dohodak umjetnika.
- U Francuskoj se dodatni lokalni porez na dohodak ne plaća na dohodak od umjetnika, autora i skladatelja.
- Austrija ne oporezuje dohodak primljen od Zaklada ili javnih fondova za izravnu promociju umjetnosti, znanosti ili istraživanja.

Tablica 3.30. Izuzeće dijela oporezivog dohotka po osnovi umjetničkih i kulturnih djelatnosti

Država	Izuzeće
Austrija	Umjetnici, glazbenici: 5%, a najviše 2.628 eura Novinari, TV izvjestitelji: 7,5%, a najviše 3.942 eura
Bugarska	Umjetnici, izvođači i obrtnici: 40% Profesionalna zanimanja (npr. odvjetnici, računovođe, arhitekti) i slobodne djelatnosti: 25% Autorske naknade: jednokratno paušalno izuzeće od 40% na bruto-iznos dohotka
Češka	40% ili 400.000 CZK
Finska	5% oporezivog dohotka
Irska	Izuzeti dohodak je ograničen na maksimalno 50.000 eura godišnje
Italija	Troškovi za promocije i zabave: 1% Troškovi hotela i restorana: 75% Amortizaciju vozila: 50% Troškovi upisa na diplomatske studije i tečajeve: do 10.000 eura godišnje Troškovi nastali za usluge certificiranja, orijentacije i usluge potpore koje pružaju akreditirane agencije: do 5.000 eura godišnje Ostalo: najamnine za imovinu stečenu putem ugovora o financijskom najmu, amortizaciju nekretnina i pokretne imovine
Latvija	Od 15% do 40% bruto-naknada, ovisno o vrsti naknade
Poljska	Za dohodak od umjetničkih, književnih, znanstvenih, obrazovnih i novinarskih djelatnosti, uključujući nagrade iz natjecanja u području znanosti, kulture, umjetnosti i novinarstva, kao i dohodak od sporta: 20% dohotka može se odbiti kao izdatak Autorske naknade: 50% ostvarenog dohotka može se odbiti kao trošak (maksimalno 42.764 PLN)
Rumunjska	Neto-dohodak od prava intelektualnog vlasništva i od monumentalnih umjetničkih djela (npr. velikih skulptura ili uređivanja javnog prostora): fiksne troškove od 40% bruto-dohotka
Slovačka	paušalni odbitak: 60% relevantnog dohotka, ali ne veći od 20.000 eura godišnje

Izvor: IBFD (2017)

Države koje uopće nemaju poseban porezni tretman dohodaka umjetnika su: Cipar, Estonija, Njemačka, Litva i Nizozemska.

Također, potrebno je napomenuti da većina država odobrava neku vrstu osobnog odbitka za troškove poreznih obveznika vezanih uz donacije kulturnim i umjetničkim organizacijama.

Što se tiče doprinosa za socijalno osiguranje umjetnika, u svim državama (osim Belgije u kojoj bruto-dohodak do 5.000 eura ne podliježe doprinosima za socijalno osiguranje), postoji obveza plaćanja doprinosa na dohodak od samostalne i/ili profesionalne djelatnosti i to kako je prikazano u tablici 3.31.

Tablica 3.31. Stope doprinosa za socijalno osiguranje umjetnika u zemljama Europske unije

Država	Doprinosi za socijalno osiguranje (%)
Austrija	18,12
Belgija	21 (+14,16% na dohodak iznad 57.415,67 eura)
Bugarska	30,3
Cipar	14,6
Češka	45,0
Danska	8
Estonija	33,0
Finska	1,64
Francuska	14,35
Grčka	26,95
Irska	4
Italija	23,55
Litva	37,7 (ili 39,7)
Latvija	31,13
Luksemburg	24,5
Mađarska	18,5
Malta	15,0
Nizozemska	5,4 (ostatak uključen u porez na dohodak)
Njemačka	1,1
Poljska	33,57
Portugal	29,6
Rumunjska	16,0
Slovačka	47,15
Slovenija	21,86
Španjolska	29,8
Švedska	28,97
Ujedinjeno Kraljevstvo	9 ili 2,8 GBP tjedno

Izvor: IBFD (2017)

Iz tablice 3.31. vidljivo je da u svim državama postoji obveza plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje po osnovi dohotka od samostalne djelatnosti te da je opterećenje doprinosima značajno (u nekim državama više od 40%), a posebno se ističu Češka (45,0%), Slovačka (47,15%) i Litva (37,7% ili 39,7%). S druge strane, neke države poput Njemačke, Irske, Finske i Danske imaju vrlo niske stope doprinosa za socijalno osiguranje.

Uprosječivanje ostvarenog dohotka

Zbog specifičnosti umjetničke djelatnosti, primanja ili dohoci umjetnika nisu jednaki ili stalni u svakoj kalendarskoj godini, odnosno u uobičajenom poreznom razdoblju za obračun godišnje porezne obveze. Umjetnik može stvarati književno djelo nekoliko godina, a honorar će primiti kada djelo bude objavljeno. Kipar može u jednoj godini ostvariti značajan honorar za javni spomenik, a sljedeće godine neće prodati niti jedan rad. U godini u kojoj je ostvaren veći dohodak porez će se zbog progresivnosti pri oporezivanju dohotka obračunati po višoj stopi.

Zbog toga je u nekim zemljama umjetnicima, ali i nekim drugim profesijama (npr. poljoprivrednicima ili ribarima) omogućen postupak uprosječivanje dohotka (engl. *income averaging*) odnosno raspodjeljivanje dohotka u nekoliko godina. U Europskoj uniji ovakav postupak omogućen je u Austriji, Bugarskoj, Danskoj, Estoniji, Finskoj, Francuskoj, Njemačkoj, Grčkoj, Luksemburgu, Nizozemskoj, Slovačkoj i u Ujedinjenom Kraljevstvu. Razdoblja raspodjeljivanja ostvarenog dohotka kreću se od 2 do 5 godina, a postupci i uvjeti za primjenu ovog postupka također se razlikuju među zemljama.

Primjer 7. Uprosječivanje dohotka u Ujedinjenom Kraljevstvu

Postupak uprosječivanja dohotka provodi se tijekom dvije godine. Koristan je onim obveznicima koji su u jednoj godini platili porez po nižoj stopi, a u sljedećoj porez po višoj stopi, ali samo ako je ostvareni dohodak u „boljoj godini“ veći 30% nego u „lošijoj godini“.

Postupak se može primijeniti ako se radi o dohotku koji je uglavnom ili u potpunosti ostvaren od literarnih djela, dramskih, muzičkih, umjetničkih ili dizajnerskih djela. Literarna djela obuhvaćaju samo ona koja su zaštićena autorskim pravom. Umjetnička djela uključuju slike, skulpture, ali ne uključuju djela primijenjene ili obrtničke djelatnosti (npr. izradu namještaja, nakita i sl.). Umjetnici koji koriste ovu mogućnost moraju biti registrirani za obavljanje samostalne umjetničke djelatnosti.

Umjetnik je ostvario dohodak:

2014. do 2015.	50.000£
2013. do 2014.	36.000£

U razdoblju 2014/2015 obveznik je ostvario dohodak koji se oporezuje po višoj stopi. Razlika između ostvarenih dohodaka između ova dva razdoblja iznosi 14.000£ što je između 15.000£ (30% od većeg dohotka) i 12.500£ (25% od većeg dohotka).

Izračun usklađivanja:

3 X 14.000£ (razlika)	42.000£
Minus 75% od višeg dohotka	37.500£
Iznos za usklađivanje	4.500£

Oporezivi dohodak je

2014. do 2015.	50.000£ - 4.500£	45.500£
2013. do 2014.	36.000£ + 4.500£	40.500£

Granični iznos za primjenu niže stope je 50.000£. Kako je dohodak raspodijeljen na dvije godine porez će se obračunavati za obje godine po nižoj stopi.

4. POREZ NA DOBIT

4.1. Porezni obveznici

U smislu Zakona o porezu na dobit, porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident RH koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi. Porezni obveznik je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident).

Tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka, državne ustanove, ustanove JLPRS, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije **nisu obveznici poreza na dobit**. Ovakav porezni tretman navedenih osoba zasniva se na činjenici da se ove osobe temeljno ne osnivaju radi trajnog i samostalnog obavljanja određene gospodarske djelatnosti s ciljem ostvarivanja dobiti, dohotka ili drugih gospodarsko procijenjenih koristi, već zbog provođenja aktivnosti od interesa za opće dobro ili zbog obavljanja određenih javnih ovlasti.

Međutim, ove osobe postaju obveznicima poreza na dobit, ako obavljaju određenu gospodarsku djelatnost. U tom slučaju, dužne su u roku od 8 dana od dana početka obavljanja te djelatnosti prijaviti obavljanje gospodarske djelatnosti ispostavi Porezne uprave prema svome sjedištu radi utvrđivanja obveza poreza na dobit. Ako ne prijave obavljanje gospodarske djelatnosti, PU će rješenjem utvrditi da su te osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

Neprofitna osoba postaje obveznik poreza na dobit ako samostalno i trajno obavlja gospodarske djelatnosti radi ostvarivanja dobiti⁴³ ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi, a neoporezivanje tih gospodarskih djelatnosti dovodi do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu.

Gospodarska djelatnost je npr. davanje u zakup uz naknadu poslovnih, stambenih ili drugih prostora, pružanje ugostiteljskih usluga, trgovina i sl. Međutim, i u navedenim slučajevima potrebno je kod donošenja odluke o utvrđivanju poreznog statusa svaki slučaj razmatrati ponaosob uzimajući u obzir sve poznate i predočene činjenice bitne za oporezivanje. Također, pri odlučivanju smatra li se djelatnost gospodarstvenom ili ne, moraju se uzeti u razmatranje i posebni propisi temeljem kojih su osnovane te osobe i procjenjuje se od slučaja do slučaja.

Mišljenje Porezne uprave

Kazališta kao proračunski korisnici, mogu, izuzev prihoda koje ostvaruju iz proračuna JLPRS, ostvarivati i prihode iz drugih izvora, npr. od davanja u zakup nekretnina. Međutim, navedene prihode obvezni su sukladno Zakonu o proračunu uplaćivati u nadležni proračun, odnosno obvezna su samostalno ostvarene prihode staviti u funkciju proračuna.

Izvor: Ministarstvo financija (2013)

Umjetnička udruga i druga pravna osoba u kulturi-neprofitna organizacija, obveznik poreza na dobit, obvezna je poslovne događaje koji su nastali u obavljanju gospodarske djelatnosti, za koje je neprofitna organizacija obveznik poreza na dobit, evidentirati u poslovnim knjigama i iskazivati u financijskim izvješćima (bilanca, račun dobiti i gubitka) u skladu sa Zakonom o računovodstvu.

⁴³ Neovisno o tome ima li određena osoba u svojim aktima o osnivanju za cilj ostvarivanje dobiti ili samo prihoda radi financiranja svoje djelatnosti, a prihode stječe razmjennom dobara i usluga na tržištu, smatra se da ona obavlja djelatnost na način i uz uvjete po kojima tu djelatnost obavljaju i poduzetnici koji su osnovani radi stjecanja dobiti.

Mišljenje Porezne uprave

Javna ustanova u kulturi Dubrovačke ljetne igre ostvarile su prihod od sponzorstva Vipnet-a u iznosu od 500.0000 kn. Ljetne igre su preuzele obvezu istaći znak tvrtke sponzora. Isticanjem znaka i imena sponzora na Ljetnim igrama, Javna ustanova u kulturi Dubrovačke ljetne igre ne obavlja gospodarsku djelatnost.

Izvor: Porezna uprava (2017d)

4.2. Porezna osnovica

Porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovoga Zakona. Poreznu osnovicu rezidenta čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu, a nerezidenta dobit ostvarena u tuzemstvu.

Porezna osnovica utvrđena prema računovodstvenim propisima povećava se, između ostalih, za:

- 50% troškova reprezentacije⁴⁴ u visini nastalih poslovnih rashoda,
- 30% troškova nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba⁴⁵,
- manjkove na imovini iznad propisane visine,
- darovanja u naravi ili novcu, učinjena u tuzemstvu za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udrugama i drugim osobama ako su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini⁴⁶ i
- sve druge rashode koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti.

Porezna osnovica se, između ostalih, smanjuje za:

- iznos amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima do propisanih vrijednosti,
- iznos poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima,⁴⁷
- rashode ranijih razdoblja koji su bili uključeni u poreznu osnovicu.
- državne potpore za istraživačko-razvojne projekte⁴⁸
- državne potpore za obrazovanje i izobrazbu i potpore male vrijednosti za izvođenje praktične nastave i vježbi naukovanja za zanimanja u sustavu vezanih obrta⁴⁹

Mišljenje Porezne uprave

Porezna osnovica može se smanjiti i za svotu državne potpore za obrazovanje i izobrazbu i potpore male vrijednosti za izvođenje praktične nastave i vježbi naukovanja za zanimanja u sustavu vezanih obrta u visini i na način propisan u Zakonu o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu

Izvor: Porezna uprava (2014c)

⁴⁴ Iznimno, reprezentacijom se ne smatraju proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom »nije za prodaju«, te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i sl.) dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca, a ako se daju potrošačima, ne smatraju se reprezentacijom ako je njihova pojedinačna vrijednost bez PDV-a do 160 kn.

⁴⁵ Od 1. siječnja 2018. povećava se na 50% troškova za troškove nastale u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima.

⁴⁶ Iznimno, svota može biti i veća od 2% prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstva o provedbi financiranja posebnih programa i akcija.

⁴⁷ Poticaji koji sadrže državnu potporu moraju biti odobreni sukladno posebnim propisima o državnim potporama i potporama male vrijednosti.

⁴⁸ Na način propisan u čl. 111.c Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju.

⁴⁹ Na način propisan u Zakonu o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu i Pravilniku o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, na temelju potvrde Ministarstva znanosti i obrazovanja.

Porezni obveznik koji u prethodnom poreznom razdoblju **nije ostvario prihode veće od 3.000.000 kn** može izabrati da poreznu osnovicu utvrđuje prema **novčanom načelu**.

Porezni obveznik koji namjerava promijeniti način utvrđivanja porezne osnovice prema novčanom načelu podnosi Poreznoj upravi izjavu o promjeni načina utvrđivanja porezne osnovice, najkasnije 15 dana nakon početka poreznoga razdoblja.

Porezni obveznik koji je izabrao način utvrđivanja porezne osnovice prema novčanom načelu mora zadržati taj način utvrđivanja porezne osnovice najmanje tri porezna razdoblja.

4.3. Olakšice i oslobođenja

Porezni obveznici mogu umanjiti poreznu obvezu:

- ako obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju RH,⁵⁰ i uz ispunjenje propisanih plaćaju 50% od propisane stope poreza,
- ako obavljaju djelatnost na području Grada Vukovara i uz ispunjenje propisanih uvjeta ne plaćaju porez na dobit⁵¹,
- u visini, na način i pod uvjetima propisanim Zakonom o poticanju ulaganja,⁵²
- u visini, na način i pod uvjetima propisanim Zakonom o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja⁵³.

Ako porezni obveznik stječe mogućnost korištenja više olakšica i oslobođenja, ima pravo na korištenje više olakšica istodobno, odnosno ima pravo kumulirati olakšice.

4.4. Porezna prijava i plaćanje poreza na dobit

Po isteku poreznog razdoblja, porezni obveznik podnosi prijavu poreza na dobit za porezno razdoblje⁵⁴ (kalendarsku godinu) na propisanom obrascu, ovisno o odabranom načinu utvrđivanja porezne osnovice.

Podnošenje prijave poreza na dobit, plaćanje poreza i mjesečnih predujmova propisan je na isti način kao i kod fizičkih osoba obveznika poreza na dobit, a opisano u poglavlju 4.5.5.1.

⁵⁰ Zakon o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, Pravilnik o načinu ostvarivanja porezne olakšice od obavljanja djelatnosti na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima i Odluka o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti.

⁵¹ Porezni obveznici koji namjeravaju koristiti poreznu olakšicu temeljem obavljanja djelatnosti na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima, prijavu za korištenje prava na poreznu olakšicu podnose nadležnom Ministarstvu regionalnog razvoja i fondova EU. Postupak odobravanja porezne olakšice detaljno je opisan u Uputi o sastavljanju i podnošenju porezne prijave obveznika poreza na dobit.

⁵² Porezni obveznici koji koriste poreznu olakšicu temeljem Zakona o poticanju ulaganja, uz prijavu poreza na dobit obvezni su dostaviti presliku potvrde o statusu nositelja poticajnih mjera utvrđenog prema tom zakonu, te godišnje pisano izvješće o izvršenim ulaganjima, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetnog ulaganja i otvorenih novih radnih mjesta povezanih s tim ulaganjem. Iako je donesen novi Zakon o poticanju ulaganja, porezni obveznik može umanjiti obvezu poreza na dobit u visini, na način i pod uvjetima propisanim Zakonom o poticanju ulaganja.

⁵³ Porezni obveznik koji koristi poreznu olakšicu temeljem Zakona o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja, uz prijavu poreza na dobit dostavlja presliku potvrde o statusu korisnika potpore i godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta, prihvatljivim troškovima, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetne investicije i otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom.

⁵⁴ Iznimno, PU uprava može na zahtjev poreznog obveznika odobriti da se porezno razdoblje i kalendarska godina razlikuju, pri čemu porezno razdoblje ne smije prelaziti razdoblje od 12 mjeseci. Izabrano porezno razdoblje porezni obveznik ne može mijenjati tri godine.

4.5. Porez po odbitku

U smislu Zakona o porezu na dobit, **porez po odbitku** je porez kojim se oporezuje dobit koju **ostvari nerezident** u RH.

Porez po odbitku plaća se na kamate, dividende, udjele u dobiti te na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva⁵⁵ koje se plaćaju inozemnim pravnim osobama.

Naknade⁵⁶ za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva su i naknade za ustupanje prava na uporabu intelektualnog vlasništva koje obuhvaćaju zaštitu prava na reprodukciju književnih, umjetničkih i znanstvenih djela, kinematografskih djela, патената, zatim prava na uporabu imena proizvoda i zaštitnih znakova, dizajna ili modela, planova, nacrt, tajnih formula ili postupaka, prava na uporabu industrijskog, komercijalnog ili znanstvenog iskustva, prava na patent, licenciju, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodnu formulu, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo, koja su prava zaštićena pravnim propisima i običajima kojima se regulira njihovo stjecanje i uporaba.

Obveznik poreza po odbitku je svaki tuzemni isplatitelj koji plaća ove naknade inozemnim pravnim osobama. Tuzemni isplatitelj obvezan je pri svakoj isplati nerezidentima, obračunati i platiti porez na dobit po odbitku po stopi od 15%, ako ti nerezidenti imaju sjedište u državama s kojima RH ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Ako RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja⁵⁷ sa zemljom rezidentnosti⁵⁸ inozemne pravne osobe, tuzemni isplatitelj obvezan je prilikom isplate obračunati i uplatiti porez po odbitku na način određen Ugovorom i Zakonom o porezu na dobit.

Prava iz konkretnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ostvaruju se na temelju obrasca »Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na naknade za djelatnost obavljenu u Republici Hrvatskoj prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i -----«⁵⁹

Da bi se primijenile odredbe iz Ugovora, obrazac »Zahtjev« treba biti ovjeren od nadležnog inozemnog tijela. Ovjereni zahtjev se podnosi za svaku isplatu⁶⁰.

Ako se pri isplati primitaka ne plaća porez na temelju primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nerezident može umjesto obrasca »Zahtjev« dostaviti samo potvrdu o rezidentnosti izdanu od strane inozemnog poreznog tijela ili za to ovlaštene osobe. Za primjenu odredbi iz Ugovora, obrazac »Zahtjev« ili potvrda o rezidentnosti u trenutku podnošenja ne smiju biti stariji od 30 dana.

⁵⁵ Prava na reprodukciju, patente, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava.

⁵⁶ Ako naknada podliježe obvezi plaćanja PDV-a, porez po odbitku plaća se na osnovicu bez PDV-a.

⁵⁷ Popis država s kojima RH ima sklopljene i u primjeni ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu nalazi se na [mrežnim stranicama Porezne uprave](#).

⁵⁸ S obzirom na to da se međunarodno oporezivanje temelji na svojstvu rezidentnosti, rezidentnost je ključni pojam svih Ugovora pri čemu rezident države ugovornice označava svaku osobu koja prema propisima države ugovornice podliježe oporezivanju na temelju svoga prebivališta, boravišta, sjedišta uprave ili nekog drugog kriterija slične prirode. Što se tiče određivanja rezidentnosti pravnih osoba odnosno trgovačkih društava, moguće je da jedna država ugovornica kao kriterij rezidentnosti uzima mjesto gdje je društvo registrirano, a druga mjesto stvarne uprave. Ako su pravne osobe rezidenti obiju država ugovornica, smatrat će se rezidentom samo one države ugovornice u kojoj se nalazi mjesto stvarne uprave.

⁵⁹ Ako tuzemni isplatitelj u trenutku isplate primitka nerezidentu ne raspolaže ovjerenim primjercima obrasca »Zahtjev« ili potvrde o rezidentnosti, obvezan je prilikom isplate primitka primijeniti odredbe tuzemnog Zakona o porezu na dobit.

⁶⁰ Iznimno, ako se radi o učestalim mjesečnim isplatama, ovjereni se zahtjev podnosi pri prvoj isplati, a potom ga je potrebno podnositi svakih 12 mjeseci.

Od dana pristupanja RH EU, primjenjuju se odredbe Zakona i Pravilnika o porezu na dobit, kojima je izvršeno usklađivanje s Direktivama Vijeća EU⁶¹, a odnose se na oporezivanje porezom po odbitku isplata kamata i autorskih naknada **između povezanih društava** različitih država članica. Odredbe ovih Direktiva imaju prednost pred odredbama Ugovora te se temeljem tih Direktiva **primjenjuje izuzeće⁶² od plaćanja poreza po odbitku na isplate kamata i autorskih naknada**, kao i dividendi i udjela u dobiti **između povezanih društava**, uz ispunjenje propisanih uvjeta.

4.6. Paušalno oporezivanje

Od 1. siječnja 2017. dana je mogućnost neprofitnim pravnim osobama koje obavljaju određenu oporezivu gospodarsku djelatnost da plaćaju porez u paušalnom iznosu ako:

- u prethodnom poreznom razdoblju nisu po osnovi obavljanja te gospodarske djelatnosti ostvarili prihode veće od iznosa propisanog za ulazak u sustav PDV-a,
- ne obavljaju samo djelatnost po osnovi koje su obveznici poreza na dobit i
- po osnovi te gospodarske djelatnosti ostvaruju manje od 50% ukupnih prihoda.

Za potrebe utvrđivanja paušalne obveze poreza na dobit obvezni su voditi samo evidenciju o prihodima po osnovi obavljanja gospodarske djelatnosti.

Neprofitna pravna osoba koja namjerava plaćati porez na dobit u paušalnom iznosu podnosi zahtjev za plaćanje poreza u paušalnom iznosu ispostavi Poreznu upravu nadležnoj prema sjedištu neprofitne pravne osobe najkasnije 15 dana nakon početka poreznoga razdoblja.

Ako se poreznom obvezniku obveza poreza na dobit utvrdi tijekom poreznog razdoblja, zahtjev za paušalno plaćanje poreza na dobit se može podnijeti u roku od osam dana nakon utvrđenja obveze plaćanja poreza na dobit ili prilikom prijave početka obavljanja gospodarske djelatnosti.⁶³

Porezni obveznici koji nisu upisani u RPO, uz zahtjev za plaćanje poreza na dobit u paušalnom iznosu dostavljaju i obrazac Prijava činjenica bitnih za oporezivanje, propisan Pravilnikom o provedbi Općeg poreznog zakona.

Ako porezni obveznik zadovoljava propisane uvjete, godišnji porez u paušalnom iznosu utvrđuje PU rješenjem. Razlika godišnjeg paušalnog poreza za uplatu ili povrat utvrđuje se na temelju izvješća o obračunu poreza na dobit u paušalnom iznosu (Obrazac PD-PO), koje porezni obveznik podnosi Poreznoj upravi najkasnije u roku od 15 dana od dana isteka poreznog razdoblja. Razliku godišnjeg paušalnog poreza obvezan je uplatiti s danom podnošenja izvješća.

Godišnji porez na dobit u paušalnom iznosu plaća se tromjesečno, do posljednjeg dana svakog tromjesečja. Mjesečni paušalni porez na dobit utvrđuje se na način da se godišnji porez u paušalnom iznosu podijeli na 12 mjeseci, odnosno na razmjerni broj mjeseci poreznog razdoblja u kojima je porezni obveznik obavljao gospodarsku djelatnost.

⁶¹ Direktive 2003/49/EZ, 1990/435/EEZ, 2003/123/EZ i 2006/98/EZ.

⁶² Izuzeća temeljem ovih direktiva neće se primjenjivati ako je razvidno da su isplate kamata i autorskih naknada poduzete u svrhu utaje poreza i izbjegavanja plaćanja poreza.

⁶³ Kada se tijekom poreznog razdoblja poreznom obvezniku utvrdi obveza plaćanja poreza na dobit, a isti dostavi zahtjev za plaćanje poreza na dobit u paušalnom iznosu, nadležna ispostava Porezne uprave rješenjem utvrđuje obvezu poreza na dobit u paušalnom iznosu s danom upisa u RPO poreza na dobit. Uz zahtjev za plaćanjem poreza na dobit u paušalnom iznosu, porezni obveznici dostavljaju podatak o očekivanoj visini prihoda po osnovi obavljanja gospodarske djelatnosti tijekom 2017.

Tablica 4.1. Utvrđivanje godišnje paušalne osnovice i godišnjeg paušalnog poreza

Prihodi od gospodarske djelatnosti	Godišnja porezna osnovica	Iznosi u kunama i lipama
		Godišnji paušalni porez
do 85.000,00	12.750,00	1.530,00
od 85.000,01 do 115.000,00	17.250,00	2.070,00
od 115.000,01 do 149.500,00	22.425,00	2.691,00
od 149.000,01 do 230.000,00	34.500,00	4.140,00
od 230.000,01 do 300.000,00 ⁶⁴	45.000,00	5.400,00

Izvor: Pravilnik o porezu na dobit, Obrazac PD-PO

4.7. Ocjena položaja kulture u sustavu oporezivanja dohotka i dobiti

Oporezivanje dohodaka umjetnika jednako je oporezivanju istovrsnih dohodaka koje ostvaruju i ostali porezni obveznici (zaposleni, umirovljenici, samostalni djelatnici, obrtnici i sl.). Međutim, u porezne zakone uključene su određene pogodnosti za umjetnike i umjetničke organizacije iz posebnih zakona, što je opravdano s obzirom na značenje kulture i poticanje kulturne djelatnosti u RH. Primjerice, na naknade po osnovi drugog dohotka priznaje se 30% paušalnih izdataka prema Zakonu o autorskim pravima i srodnim pravima i dodatnih 25% (ukupno 55%) za umjetničko autorsko djelo prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva. Zatim ako utvrđuju dohodak na temelju poslovnih knjiga umjetnicima se umanjuje iznos primitka za umjetničko djelo za 25% na temelju potvrde ovlaštene umjetničke organizacije da se radi o umjetničkom djelu. Istim poreznim obveznicima primici od pravnih i fizičkih osoba na ime darovanja do 20.000 kuna su neoporezivi dok ostalim obveznicima te pogodnosti u poreznim propisima nisu omogućene. Određene nagrade i naknade umjetnicima koje se osim u području kulture dodjeljuju i u području znanosti, sporta, obrazovanja, također su neoporezive.

S obzirom na to da se porezni sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti, stoga je i s aspekta obveze doprinosa porezne obveznike koji su do 31.12.2016. bili izuzeti od obveze plaćanja doprinosa trebalo uključiti u sustav obveznika doprinosa kako bi podijeliti „teret“ sa ostalim obveznicima. Kako ne bi znatnije opteretili doprinosima tu kategoriju obveznika, obveza je propisana u 50%-om iznosu od propisanih općih stopa.

S aspekta poreza na dobit, neprofitne pravne osobe, a među kojima su i kulturne djelatnosti, koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost, ne smatraju se obveznicima poreza na dobit, a istovremeno niti obveznicima fiskalizacije, što je značajna pogodnost u odnosu na porezne obveze ostalih pravnih osoba obveznika poreza na dobit.

Također, poreznim propisima porezno je dopustivo darovanje u naravi i novcu u tuzemstvu, samo za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe do 2% prihoda darovatelja, a iznimno i veće od 2%, što je velika pogodnost u odnosu na ostale pravne i fizičke osobe.

Još jedna, ne manje važna, porezna pogodnost neprofitnim pravnim osobama, koje obavljaju određenu oporezivu gospodarsku djelatnost u manjem segmentu, omogućuje da plaćaju porez u paušalnom iznosu. Iznosi paušalnog poreza u 2017. razvrstani su u četiri grupe, prema visini prihoda, pa godišnja porezna obveza iznosi od 1.530 do 4.140 kuna, što rezultira mjesečnom poreznom obvezom od 127,50 do najviše 345,00 kuna. U 2018. bit će dodana i peta grupa, za

⁶⁴ Od 1. siječnja 2018. biti će dodana još jedna grupa (preko 300.000,01 kn).

godišnje prihode iznad 230.000 do 300.000 kuna te će godišnja obveza paušalnog poreza za tu grupu iznositi 5.400 kuna, odnosno mjesečno 450 kuna.

Može se zaključiti kako se u hrvatskom poreznom sustavu kao i u poreznim sustavima ostalih europskih država za umjetnike i umjetničke djelatnosti primjenjuju određene porezne olakšice i postupci oporezivanja sukladno značenju kulture i poticanju kulturnoga i umjetničkog stvaralaštva.

Kako bi mogli koristiti navedene olakšice preporuka za umjetnike i umjetničke djelatnosti je upoznati se s pravima i obvezama u oporezivanju (u nadležnoj ispostavi PU), pravovremeno se odlučiti za način oporezivanja, ali obveza je i pravovremeno ispunjavati svoje porezne obveze.

4.8. Obveza fiskalizacije

U smislu Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, **obveznici fiskalizacije** su fizičke i pravne osobe, koje utvrđuju dohodak, odnosno dobit od djelatnosti na temelju poslovnih knjiga.

Obveznici fiskalizacije, neovisno o tome plaćaju li porez na temelju poslovnih knjiga ili u paušalnom iznosu obvezni su provoditi postupak fiskalizacije.

Kod neprofitnih pravnih osoba obveza fiskalizacije odnosi se samo na prihode od gospodarske djelatnosti odnosno na prihode koji su osnova za utvrđivanje paušalne porezne obveze.

Svi obveznici fiskalizacije za potrebe fiskalizacije moraju prilagoditi sadržaj računa, donijeti interni akt o poslovnicama, odluku o blagajničkom maksimumu te istaknuti upozoravajuću naljepnicu o obvezi izdavanja i uzimanja računa. Radi provedbe postupka fiskalizacije izdavanja računa, obveznik fiskalizacije dužan je izdavati račune putem elektroničkih naplatnih uređaja.

5. DONACIJE I SPONZORSTVA KAO POREZNI POTICAJI U SUSTAVU KULTURE

Potpomaganje kulturnih institucija i umjetnika sustavom donacija i sponzorstva uobičajena je praksa u gotovo svim zemljama EU pa tako i u Hrvatskoj. U praksi se pojmovi „donacija“ i „sponzorstvo“ često koriste kao sinonimi, no porezni propisi razlikuju ova dva instituta.

Donacija je darivanje u novcu, stvarima ili uslugama, bez očekivane ili ugovorene protučinidbe. Donator za danu donaciju ne dobiva niti potražuje nikakve izravne ekonomske i gospodarske koristi za sebe. S ciljem poticanja i motiviranja donatora, u poreznim propisima većine zemalja sadržane su odredbe o poreznim pogodnostima kako za davatelje tako i primatelje donacija. Donacija može biti porezno izuzeta, ovisno o tome tko je primatelj odnosno davatelj donacije, namjeni i iznosu donacije.

Sponzorstvo u poreznim propisima ima drugačiji status i podrazumijeva poslovni odnos u kojem se smatra plaćanjem (rashodom) sponzora za promidžbu tvrtke, proizvoda ili znaka sponzora. Sponzorstva koja su dana kao plaćanje za učinjenu reklamu trgovačkom društvu ili obrtu evidentiraju se kao troškovi promidžbe i u ukupnom su iznosu porezno priznati rashod poslovanja. Za usluge sponzorstva nema ograničenja u iznosima davanja, a da bi sponzor ostvario status porezno-priznatog troška primatelj sponzorstva mora ispostaviti račun za uslugu reklamiranja odnosno sponzorstva.

Iako je poreznim propisima točno određena razlika između donacija i sponzorstva, u praksi je ponekad teško razlučiti radi li se u konkretnom slučaju o sponzorstvu ili je riječ o javnoj objavi naziva i imena donatora koji su pomogli održavanje neke kulturne manifestacije, financiranje nekog kulturnog programa i institucije ili pomažu određene kulturne aktivnosti. U tom slučaju procjenjuje se prema okolnostima je li pravna ili fizička osoba iz sustava kulture za primljene iznose isporučila uslugu reklame ili se radi o donaciji bez protučinidbe.

U nastavku će biti riječi o poreznom tretmanu donacija i sponzorstva pravnim i fizičkim osobama iz kulture u sustavu PDV-a, poreza na dobit i poreza na dohodak.

5.1. Donacije i sponzorstva u sustavu poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

U **Zakonu o PDV-u** nije propisano oslobođenje od PDV-a za donacije, osim iznimke za darove male vrijednosti (do vrijednosti od 160 kn) i za darovanje hrane pod propisanim uvjetima. Na darovanje koje se vrši u novcu ne obračunava se PDV.

Ako se darovanje vrši u stvarima ili uslugama, darovatelj mora obvezno na vrijednost dara obračunati i platiti PDV. Tada je poduzetnik – donator obavezan instituciji u kulturi izdati račun i na njemu iskazati poreznu osnovicu i svotu PDV-a obračunatu na tržišnu vrijednost robe, s napomenom da račun služi za obračun PDV-a i da primatelj dara po njemu nema obvezu plaćanja.⁶⁵ Obračunati PDV pribraja se ukupnoj vrijednosti dara, što ukupno ne bi smjelo premašiti 2% ukupnog prihoda darovatelja iz prethodne godine kako bi bila riječ o porezno priznatom trošku pri oporezivanju dohotka ili dobiti darovatelja. Kod darivanja usluge, vrijednost donacije čine troškovi pružanja usluge.

⁶⁵ Prilikom donacije ili darovanja robe i usluga donator je dužan donijeti odluku o donaciji, a primatelj donacije trebao bi potvrditi da su roba ili usluge primljene. Donator za navedenu donaciju ispostavlja otpremnicu koju će primatelj ovjeriti po primitku robe ili usluga, a donator temeljem predmetne isporuke obračunava PDV za što ispostavlja interni račun radi knjiženja u poslovnim knjigama.

Kod sponzorstva, primatelj novčanih sredstava (npr. ustanova u kulturi) izdaje sponzoru račun za reklamiranje na koji obračunava PDV. Kod sponzorstva je potrebno sastaviti ugovor o sponzorstvu kako bi se utvrdila prava i obveze ugovornih strana.⁶⁶

5.2. Donacije i sponzorstva u sustavu poreza na dobit i dohodak u RH

Prema Zakonu o obveznim odnosima, ugovor o darovanju nastaje kada se darovatelj obveže prepustiti obdareniku bez protučinidbe stvar ili imovinsko pravo, a obdarenik to prihvati.

Poduzetnici mogu darivati (donirati) za razne potrebe, ali da bi donacije bile porezno dopustive propisane su namjene odnosno osobe koje mogu biti bezporezni primatelji donacije, kao i drugi uvjeti koji moraju biti zadovoljeni da bi se za vrijednost donacije mogla umanjiti porezna osnovica. Porezno dopustiva darovanja su:

- u naravi ili novcu, učinjena u tuzemstvu za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udrugama do 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini i
- plaćanje troškova za zdravstvene potrebe fizičkih osoba.⁶⁷

Ako su darovanja veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini ili ako su dana osobama koje ne mogu, u poreznom smislu, biti primatelji donacije, porezno su nepriznati rashod i povećavaju osnovicu poreza na dobit.

Iznimno, svota može biti i veća od 2% prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama⁶⁸ nadležnih ministarstva o provedbi financiranja posebnih programa i akcija.

S obzirom na to da se kod doniranja ne očekuje protučinidba, za donaciju nije potreban ugovor. Isto tako, za porezne potrebe nije bitan zahtjev za donaciju. Molba ili zahtjev za donaciju mogu se uputiti pismeno ili usmeno, ali donacija može biti i bez ikakvog zahtjeva, kao dobrovoljni čin donatora. Dostatna je odluka pravne ili fizičke osobe o donaciji koja se mora dokazati vjerodostojnom ispravom o darovanju (otpremnica - ako se radi o darovanju u naravi, dokaz o uplati na žiro-račun ako se radi o donaciji u novcu i sl.), bez obzira na njen oblik.

Valja napomenuti kako doniranje političkih stranaka, sindikata i sl. nije porezno dopustivo jer se ne radi o djelatnosti navedenoj u propisima.

Sponzorstvo je davanje uvjetovano protučinidbom, što znači da postoje dvije činidbe:

- 1) davanje imovine (u novcu ili u naravi) od strane sponzora, s jedne strane,
- 2) primatelj javno objavljuje ime sponzora, njegove tvrtke, proizvođača ili sl., s druge strane.

S obzirom na to da je sponzorstvo uvjetovano određenom protučinidbom, potrebno je sastaviti ugovor o sponzorstvu kojim se uređuju prava i obveze dviju ugovornih strana.

Za razliku od donacija, na sponzorstva se ne odnosi vrijednosno ograničenje propisano za donacije, kao ni drugi uvjeti koji trebaju biti ispunjeni. Kod ovih je troškova, kao i kod svih drugih troškova učinjenih u poslovne svrhe, bitno voditi računa o računovodstvenim i poreznim

⁶⁶ Ako se sponzorstvo obavlja u stvarima ili uslugama, sponzor za isporuku ispostavlja račun (kao da se radi o prodaji). S druge strane, sponzor od primatelja dobiva račun za izvršenu uslugu promidžbe. Dakle, radi se o dvije isporuke za koje je vrši prijeboj (kompezacija).

⁶⁷ Na temelju vjerodostojne dokumentacije i pod uvjetom da je darovanje odnosno plaćanje troškova obavljeno na žiro-račun primatelja dara ili zdravstvene ustanove te na temelju vjerodostojnih isprava

⁶⁸ Odlukama mjerodavnih ministarstava o provedbi financiranja posebnih programa i akcija smatraju se pojedini projekti ministarstava kao i suglasnost ministarstva pojedinim projektima koje poduzimaju zakonom predviđeni primatelji darovanja.

propisima koji zahtijevaju da se sve poslovne transakcije obavljaju po tržišnim vrijednostima te da su poslovno motivirane.

Prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, **primici samostalnih umjetnika** koji utvrđuju dohodak na temelju poslovnih knjiga na darovanja od pravnih i fizičkih osoba su neoporezivi do 20.000 kn godišnje. Ako se dohodak umjetnika utvrđuje kao drugi dohodak (npr. za umjetnike koji su stalno zaposleni i ostvaruju povremene honorare od umjetničke djelatnosti), primici po osnovi darovanja su oporezivi.

5.3. Donacije i sponzorstva u kulturi u zemljama Europske unije

Većina zemalja EU primjenjuje porezne poticaje za donacije sektoru kulture koji su pod određenim uvjetima omogućeni donatorima. Porezni poticaji mogu biti u obliku odbitka od poreza (eng. *tax credit*), odbitka od osnovice (eng. *deduction*) ili osobnog odbitka (eng. *tax allowances*), odnosno u obliku umanjenja porezne osnovice za donirana sredstva. Darovatelji mogu biti fizičke i pravne osobe. Iznosi odbitka ili izuzeća obično su određeni u apsolutnom iznosu ili u postotku od oporezivog dohotka (o čemu je već bilo riječi u poglavlju 3.6) ili dobiti. Da bi se donacija smatrala poreznom olakšicom, određuju se i osobe (eng. *approved or qualifying beneficiaries*) koje mogu primiti donaciju, a mogu biti određeni i iznosi koji se mogu darovati (u postotku od ostvarenih prihoda donatora ili u apsolutnom iznosu). Kao i u hrvatskom poreznom zakonodavstvu, sponzorstvo nema isti porezni status kao donacija.

Iako su porezne olakšice uređene poreznim propisima neke zemlje za darovanja primjenjuju i druge propise (primjerice Nizozemska – Zakon o nasljedstvu i darovima, Danska – Zakon o poreznim izuzećima u području kulture ili Francuska – Zakon o administrativnoj kontroli donacija). S ciljem poticanja doniranja u nekim zemljama utemeljeni su i posebni programi u kojima se detaljnije uređuju svrhe i uvjeti darovanja, kvalificirani primatelji i davatelji (npr. *Art Bonus* u Italiji ili *Gift Aid* u Ujedinjenom Kraljevstvu).

Načelno postoje opća pravila međutim, u svakoj zemlji postoje specifičnosti. U tablici 6.1. na sažeti se način prikazuju olakšice u porezu na dobit za donacije u zemljama EU. Kao i u poglavlju 4.7., radi usporedivosti se koristi baza IBFD-a koja obuhvaća podatke sistematizirane prema jednakim ili sličnim pravilima za sve države, no postoje i neka ograničenja. Ta ograničenja prvenstveno se očituju u tome da su za neke države podaci u bazi vrlo detaljni, dok za neke države nisu. Sukladno tome, potrebno je naglasiti da postoji mogućnosti da u nekim državama postoje još neke specifičnosti koje nisu obuhvaćene u ovoj bazi.

Tablica 5.1. Olakšice za donacije u porezu na dobit

Država	Olakšice za donacije u porezu na dobit
Austrija	-
Belgija	-
Bugarska	Kvalificiranim kulturnim institucijama do 15% oporezive dobiti
Cipar	Kvalificiranim dobrotvornim organizacijama
Češka	Kvalificiranim primateljima (dobrotvornim, obrazovnim i političkim organizacijama) za iznose iznad 2.000 CZK, najviše do 10% porezne osnovice
Danska	Kvalificiranim dobrotvornim organizacijama i organizacijama za opće dobro do 15.660 DKK
Estonija	Kvalificiranim dobrotvornim organizacijama, u iznosu do 3% osobnih socijalnih poreza za tekuću godinu ili do 10% dobiti iz prethodne godine
Finska	Uz odobrenje Nacionalnog poreznog tijela odbitak od poreza za donacije udrugama ili zakladama u godišnjem iznosu od 850 do 50.000 eura
Francuska	Porezni odbitak priznaje se do 60% darovanog iznosa neprofitnim organizacijama, odnosno do 0,5% prihoda. U slučaju prekoračenja ovog ograničenja porezni odbitak može se razdijeliti u sljedećih pet godina
Grčka	Porezni odbitak priznaje se do 10% porezne osnovice, za ulaganja u objekte kulture može biti i veći iznos

Irska	<p>Donacije u novcu ili vrijednosnim papirima mogu se odbiti ako se daju dobrotvornim ustanovama (minimalno registrirane dvije godine) i određenim tijelima koje odobrava Porezni povjerenik (umjetničkim, obrazovnim, neprofitnim organizacijama i organizacijama za zaštitu ljudskih prava). Ne postoji maksimalna granica donacije ili odbitka, ali minimalna donacija mora biti najmanje 250 eura u poreznom razdoblju.</p> <p>Porezni poticaji za film</p> <p>Odbitak od poreza priznaje se za:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 32% prihvatljivih izdataka (minimalno 125.000 eura) - 80% ukupnih troškova proizvodnje filma (minimalno 250.000 eura) ili - iznos do 70 milijuna eura (50 milijuna eura do 1. svibnja 2016.)
Italija	<p>Porezni odbitak priznaje se u iznosu do 65% donacije za održavanje, zaštitu i obnovu javne baštine, potporu kulturnim ustanovama i javnim područjima. Za obnavljanje glazbenih prostora i kazališta odbitak je do 0,5% godišnjeg prihoda tvrtke. Porezni odbitak može se rasporediti na 3 godine. Ostale porezne olakšice predviđene su za određene vrste aktivnosti (npr. za proizvodnju ili distribuciju filmova).</p>
Litva	<p>Kvalificiranim dobrotvornim fondovima, proračunskim institucijama, udrugama, javnim organizacijama i uredima, vjerskim zajednicama i centrima, međunarodnim javnim organizacijama.</p> <p>Članarine i doprinosi neprofitnim organizacijama mogu se odbiti do 0,2% bruto-dohotka</p> <p>Porezni poticaji za proizvodnju filmova</p> <p>Od poreza na dobit može se odbiti potpora za proizvodnju filmova:</p> <ul style="list-style-type: none"> - do najviše 75% poreza na dobit - može se prenijeti na dva uzastopna porezna razdoblja - film mora ispunjavati propisane kriterije glede sadržaja i produkcije - 80% troškova proizvodnje filma ili najmanje 43.000 eura mora se realizirati u Litvi - ukupna sredstva koja dodjeljuju svi litavski subjekti i strane osobe koje djeluju preko stalne poslovne jedinice u Litvi ne mogu prelaziti 20% ukupnih troškova proizvodnje filmova. <p>Poticaji se primjenjuju na sredstva odobrena u razdoblju od 1. siječnja 2014. do 31. prosinca 2018.</p>
Latvija	<p>Kvalificirane dobrotvorne organizacije ili državna tijela za zaštitu kulturne baštine ili slične inozemne nevladine organizacije</p> <p>Do 5% dobiti nakon oporezivanja iz prethodne godine</p> <p>Do 2% bruto plaća zaposlenika u prethodnoj godini</p> <p>75% doniranog iznosa i do 20% iznosa plaćenog poreza u prethodnoj godini</p>
Luksemburg	<p>Donacije za dobrotvorne svrhe (općenito ograničene na 1 milijun eura ili ukupno 20% neto prihoda, ovisno o tome što je niže)</p>
Mađarska	<p>Kvalificiranim neprofitnim organizacijama, odbitak od porezne osnovice</p> <p>Porezni poticaji za proizvodnju filmova</p> <ul style="list-style-type: none"> - ukupni darovani iznos odbija se od poreza - ako tvrtka stječe prava vlasništva na film nema pravo na porezni odbitak - može pokrivati do 25% troškova proizvodnje filma - odbitak se može raspodijeliti na sljedećih osam godina <p>Porezni poticaj se ne ostvaruje za podupiranje proizvodnje filmova čiji je sadržaj samo za odrasle (neprimjereni sadržaji)</p> <p>Porezni poticaji za umjetnike izvođače</p> <ul style="list-style-type: none"> - ukupni darovani iznos odbija se od poreza - odbitak se može raspodijeliti na sljedećih osam godina - potporu može primiti organizacija čiji su prihodi od prodanih ulaznica 80% manji od ukupnih prihoda
Malta	<p>Kvalificirane donacije za umjetnost</p> <p>Odbitak do 150% iznosa donacije</p> <p>Pod određenim uvjetima i za film</p> <p>Od 2014. poseban program Investicijske pomoći za različite namjene i sektore (i kulturu)</p>

Nizozemska	Donacije crkvama, vjerskim ustanovama, kvalificiranim vjerskim dobrotvornim organizacijama i zakonom određenim organizacijama koje se bave znanstvenim, kulturnim ili dobrotvornim aktivnostima U iznosu od 25% do 130% donacije, a u nekim slučajevima odbitak ne smije prelaziti 15% porezne osnovice
Njemačka	Donacije za poticanje neprofitnih aktivnosti mogu se odbiti do 20% ukupne dobiti ili, po izboru tvrtke, do 0,4% ukupnog iznosa prometa i plaća. Ako je iznad ovog limita moguće je prijenos u sljedeće godine.
Poljska	Donacije javnim organizacijama mogu se odbiti od porezne osnovice do 10%
Portugal	Kvalificiranim nevladinim organizacijama iz područja znanosti, kulture ili dobrotvornim organizacijama, u novcu i naravi Odbitak od ukupnih prihoda do 0,8% Za kulturne, obrazovne, sportske ili ekološke svrhe za višegodišnje donacije odbitak se povećava za 120%*
Rumunjska	Porezni odbitak do 0,5% prihoda ili do 20% poreza na dobit, ovisno o tome što je niže Neiskorišteni odbitak može se prenijeti na sljedećih 7 godina
Slovačka	-
Slovenija	Za humanitarne, dobrotvorne, znanstvene, obrazovne, sportske, kulturne, ekološke i vjerske svrhe namijenjene slovenskim ili EEA osobama mogu se odbiti do 0,3% oporezive dobiti ili za određene dobrotvorne svrhe do 0,2% oporezive dobiti Iznosi dani političkim strankama mogu se odbiti do iznosa koji je jednak trostruko prosječnoj mjesečnoj plaći zaposlenika Višak se može se prenijeti u tri porezne godine
Španjolska	Određenim kvalificiranim primateljima Odbici za filmsku proizvodnju <ul style="list-style-type: none"> - za proizvodnju filma porezni odbitak je ukupni iznos subvencije - najmanje 50% poreznog odbitka mora se odnositi na troškove nastale u Španjolskoj - iznos poreznog odbitka ne može biti veći od 3 milijuna eura, niti može, zajedno s ostalim potporama koje prima porezni obveznik, premašiti 50% troškova proizvodnje filma
Švedska	-
Ujedinjeno Kraljevstvo	-

Izvor: IBFD (2017); Jochum (2015)*

Iako se sustav doniranja koji omogućuje porezne pogodnosti u svim zemljama temelji na sličnim principima, ipak su prisutne značajne razlike. U nastavku se daje nekoliko primjera u zemljama za koje su bili dostupni podaci iz posebnih izvora.

Primjer 8. Donacije za kulturne namjene u Austriji

Austrijski sustav poticanja umjetnosti sadrži različite mjere direktnih potpora stvaralaštva. Najznačajnije su dotacije, nagrade, školarine, otkup umjetničkih djela, potpore za pojedinačne izložbe, troškove i uređenje ateljea, troškove organizacije izložbe i sl. Osim potpora na nacionalnoj razini, postoje slične potpore i na lokalnim razinama.

Donacije fizičkih osoba za nacionalne, ali i privatne muzeje od nacionalnog značenja porezno su izuzete. Od 2016. primjenjuje se lista različitih kulturnih institucija koje za primljene donacije omogućuju donatorima porezno izuzeće.

Donacija fizičke osobe organizacijama za opće dobro iz područja znanosti, kulture ili obrazovanja može se priznati kao odbitak do visine 10% oporezivog dohotka.

Izvor: Compedium (2017b)

Primjer 9. Donacije za kulturne namjene u Italiji

Sredinom 2014. u Italiji su stupile na snagu nove odredbe o financijskim i poreznim mjerama koje potiču zaštitu i promociju nacionalne kulturne baštine. Utemeljen je program Art bonus čiji je cilj i svrha poticanje privatnih donatora da uz korištenje poreznih olakšica povećaju svoja ulaganja u kulturu i umjetnost. Donatori mogu biti rezidenti i nerezidenti. Primjena programa primjenjuje se tijekom tri kalendarske godine, odnosno od 2014. do 2016.

Porezni obveznici (donatori) moći će odbiti od svoje porezne obveze iznose donacija za:

- 3) održavanje, zaštitu i obnovu kulturne baštine,
- 4) ustanove u kulturi i javne prostore iz područja kulture,
- 5) obnavljanje glazbenih objekata i kazališta i
- 6) ostale neprofitne institucije u kulturi.

Porezna olakšica raspoređuje se na tri godine. U 2014. i 2015. moguće je kao priznati izdatak obračunati 65%, a u 2016. 50% iznosa dotacije.

Maksimalni iznos poreznog odbitka za pojedince i neprofitne osobe iznosi 15% godišnjeg oporezivog dohotka, a za pravne gospodarske subjekte koji ostvaruju dobit 0,5% godišnjeg prihoda.

U području proizvodnje filmova također se povećavaju olakšice priznavanjem 25% produkcijskih troškova s 5 na 10 milijuna eura koji se mogu donirati producentima, distributerima i proizvođačima filmova u Italiji.

Izvor: EY Tax insights for business leaders (2014); Foglia i d'Ayala Valva (2014)

Primjer 10. Donacije za kulturne namjene na Malti

Vlada Malte od 2016. primjenjuje nove mjere poticanja suradnje gospodarskih subjekata i sektora kulture. Ovom se mjerom tvrtkama koje doniraju neprofitne kulturne organizacije, javne institucije u kulturi ili Državni umjetnički savjet iznos doniranih sredstava priznaje kao poslovni trošak za godinu u kojoj su dali donaciju. Pri tome je maksimalni iznos poreznog odbitka ograničen na 50.000 eura. Ovaj poticaj mogu koristiti društva s ograničenom odgovornošću i trgovačka društva.

Da bi se ostvarila porezna olakšica primatelj donacije mora biti neprofitna kulturna organizacija navedena u registru Komisije za neprofitne organizacije. Isto tako, mora obavljati kulturno-umjetničku djelatnost prema odredbama Umjetničkog zakona.

Državni umjetnički savjet može biti posrednik između donatora i ostalih organizacija u kulturi koji primaju donacije. Sredstva dodjeljuje posebice za:

- potporu aktivnostima Savjeta za ostvarivanje ciljeva navedenih u stratezijskom dokumentu Stvaralaštvo 2020
- javne kulturne institucije: Kazalište Manoel, Mediteranski konferencijski centar, Državna filharmonija, Fondacija za graditeljstvo, Sajam kazališta, Fondacija Valletta 2018. i dr.

Prijava Savjetu za svaku donaciju mora sadržavati:

- ugovor o darovanjima između donatorske tvrtke i organizacije primatelja koji sadrži detalje o iznosu donacije i aktivnosti koja se podupiru te
- dokaz o transakciji ovjeren od banke koja je izvršila plaćanje ili od ovlaštenog javnog računovođe.

Donator će od Savjeta primiti potvrdu koju prilaže uz svoju godišnju poreznu prijavu.

Izvor: Arts Council Malta (2016)

Primjer 11. Donacije za kulturne namjene u Danskoj

Zakon o poreznim izuzećima u području kulture iz 2004. omogućuje fizičkim i pravnim osobama porezne olakšice za donacije za djelatnosti kulture. Do 25% iznosa donacije može se odbiti od porezne obveze donatora.

Izvor: Compedium (2017d)

Primjer 12. Donacije za kulturne namjene u Nizozemskoj

U cilju poticanja donacija za kulturne svrhe nizozemsko Ministarstvo prosvjete, kulture i znanosti utemeljilo je Program za kulturno poduzetništvo (2012-2016). Ovim Programom nastoji se ojačati suradnja između poduzetničkog i kulturnog sektora u smislu poticanja darovanja za kulturu. Vlada također nastoji podržati donacije za umjetnost i kulturu Zakonom o darovanju i nasljeđivanju [Geefwet] i donacijskim kampanjama. Zakon o darovanju i nasljeđivanju iz 2012. sadrži odredbe kojima se potiču donacije fizičkih i pravnih osoba za kulturne svrhe. Porezno priznato izuzeće iznosi 5.000 eura. Fizičke osobe mogu odbiti od poreza 125%, a pravne 150% ovog iznosa. Kulturne institucije – primatelji donacija – moraju biti registrirani kao organizacije za opće dobro pri čemu najmanje 90% aktivnosti mora biti usmjereno na obavljanje djelatnosti za koju su osnovane.

Izvor: Compendium (2017c)

Primjer 13. Donacije za kulturne namjene u Francuskoj

U Francuskoj su kao mogući primatelji donacija određena dva osnovna pravna oblika neprofitnih i nevladinih organizacija – udruge i zaklade. Udruge mogu djelovati u privatnom ili u općem javnom interesu. Zaklade mogu biti osnovane s ciljem djelovanja za opće dobro ili kao namjenske i korporativne zaklade.

Sve zaklade, osim korporativnih, imaju pravo na porezne olakšice za donacije nevladinim organizacijama od općeg interesa ili onima koje djeluju za javno dobro. Ugovorne donacije (podrazumijevaju određenu obvezu primatelja donacije) mogu samo pod određenim uvjetima biti porezno priznate.

Fizičke osobe mogu ostvariti poreznu olakšicu za 66% iznosa donacije, odnosno najviše do 20% oporezivog dohotka. Za donacije određenim dobrotvornim organizacijama koje djeluju isključivo za pomoć potrebitima priznaje se 75% iznosa donacije koja u novčanom iznosu ne smije biti veća od 529 eura.

Obveznicima poreza na dobit kao porezni odbitak priznaje se 60% iznosa donacije za dobrotvorne ili opće javne svrhe. Iznos odbitka ne može biti veći od 0,5% godišnjeg prihoda donatora.

Ako su donacije i fizičkih i pravnih osoba iznad ovih ograničenja, više darovani iznos mora odobriti PU i moguće ga je prenijeti na idućih pet razdoblja.

Izvor: Council of Foundations (2017)

Primjer 14. Donacije za kulturne namjene u Mađarskoj

Udruge, zaklade, kao i neprofitne organizacije uz ispunjenje određenih uvjeta smatraju se organizacijama koje djeluju u općem javnom interesu. Gospodarski subjekti i fizičke osobe mogu odbiti od porezne osnovice 20% iznosa donacije ovim organizacijama. Ako se radi o donacijama koje se realiziraju u razdoblju od nekoliko godina, odbitak može biti i 40% iznosa donacije.

Zakonom o filmu omogućava se posebna pogodnost pri čemu se priznaje 20%-tni porezni odbitak za potporu proizvodnje filmova pa je ova porezna mjera potakla snimanja međunarodnih produkcija u Mađarskoj. Od 1. siječnja 2017. porezna olakšica za donaciju za proizvodnju filmova, umjetničke i sportske organizacije može se rasporediti u sljedećih osam godina.

Izvor: Compendium (2017e); PWC (2017)

Iako iz tablice 5.1. i primjera za pojedine zemlje nije moguće dobiti cjeloviti uvid u sustav donacija kao poreznih olakšica u oporezivanju dobiti, ipak se mogu izvući neki zaključci.

- Gotovo sve zemlje omogućuju porezne povlastice za donacije kvalificiranim organizacijama ili samo dobrotvornim organizacijama (Cipar, Danska, Estonija, Luksemburg).
- U nekim zemljama izričito se navode donacije za kulturne namjene.
- Neke zemlje u slučajevima većih iznosa donacija omogućuju korištenje olakšice u nekoliko sljedećih godina (Francuska, Litva, Njemačka, Portugal, Rumunjska).
- Postotak dopuštenog poreznog odbitka razlikuje se po zemljama i najniži je u Sloveniji (0,3%).
- U nekim zemljama postoje posebni programi poticaja za proizvodnju filmova (Irska, Italija, Mađarska, Litva, Španjolska).
- Određuju se minimalni i maksimalni iznosi donacija koje se porezno mogu priznati.

6. LITERATURA

1. Arts Council Malta, 2016. 150% tax deduction on donations to culture. Dostupno na: <https://www.artscouncilmalta.org/pages/funds-opportunities/opportunities/150-tax-deduction-on-donations-to-culture>
2. Bakran, D. i sur., 2016. *Vodič za primjenu poreza na dodanu vrijednost*. Zagreb: HZRFD.
3. Cinotti, K. i sur., 2015. *MAZARS Porezni savjetnik*. Zagreb: Mazars Cinotti consulting d.o.o.
4. Compendium, 2017a. VAT Reductions on the Earnings of Self-Employed Authors and Visual Artists in Europe? Dostupno na: <http://www.culturalpolicies.net/web/comparisons-tables.php?aid=35&cid=45&lid=en>
5. Compendium, 2017b. Austria. Dostupno na: <http://www.culturalpolicies.net/web/austria.php?aid=515&ycc=200&Terms=Tax%20laws>
6. Compendium, 2017c. Netherlands. Dostupno na: <http://www.culturalpolicies.net/web/netherlands.php>
7. Compendium, 2017d. Denmark. Dostupno na: <http://www.culturalpolicies.net/web/denmark.php?aid=515>
8. Compendium, 2017e. Hungary. Dostupno na: <http://www.culturalpolicies.net/web/hungary.php?aid=515>
9. Council of Foundations. (2017). France. Dostupno na: <https://www.cof.org/content/france>
10. Cutvarić, M., 2017. Ustanove u kulturi kao obveznici obračuna PDV-a. *Riznica*, (10), 24-30.
11. Čevizović, I. i sur., 2017. *Porezni priručnik – za proračunske i neprofitne organizacije*. Zagreb: Tim4Pin.
12. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (28. studeni. 2006).
13. Dojčić, I., 2016. Troškovi reprezentacije, promidžbe i darovanja. *Financije, pravo i porezi*, (12), 95-106
14. Dojčić, I., 2017. Novosti u sustavu poreza na dobit. *Financije, pravo i porezi*, (1), 40-47.
15. Dražić-Lutitsky, I. i sur., 2015. *Računovodstvo poreza*. Zagreb: Ekonomski fakultet.
16. Državni zavod za intelektualno vlasništvo, 2004. Mišljenje - Zahtjev za tumačenje, u svrhu utvrđivanja obilježja autorskog djela, klasa: 612-01/04-01/005; ur.broj: 559-02/1-04-002 od 2. svibnja 2004.
17. Ester Galinec, A., 2014. PDV i usluge u kulturi. *TIM4PIN magazin*, (9), 87-90.
18. Europska komisija, 2017a. *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
19. Europska komisija, 2017b. *VAT threshold*. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf
20. Europsko vijeće, 2016. Snižena stopa PDV-a za elektroničke knjige, novine i časopise. Dostupno na: <http://www.consilium.europa.eu/hr/policies/reduced-vat-e-publications/>
21. EY Tax insights for business leaders, 2014. Italy: new tax credits for culture and tourism sectors – law decree published. Dostupno na: <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy--new-tax-credits-for-culture-and-tourism-sectors---law-decree-published.aspx>
22. Foglia, G. i d'Ayala Valva, G., 2014. NEw tax incentives for cultural activities and tourism sectors. *International tax review*, 1. 10. 2014. Dostupno na: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3386175/Italy-New-tax-incentives-for-cultural-activities-and-tourism-sectors.html>
23. Gov. UK, 2017. VAT margin schemes. Dostupno na: <https://www.gov.uk/vat-margin-schemes>
24. HM Revenue & Customs, 2011. VAT Notice 701/47: culture. *Priopćenje*, br. 701/47 Dostupno na: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70147-culture/vat-notice-70147-culture>

25. IBFD, 2017. NASLOV. Dostupno na: <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=euvatrates-compare&version=2>
26. IJF, 2015. *Zakon o porezu na dobit s komentarom*. Zagreb: Institut za javne financije.
27. IJF, 2017. *Zakon o porezu na dohodak s komentarom i provedbeni propisi*. Zagreb: Institut za javne financije.
28. IPA, 2015. *VAT/GST on Books & E-books - An IPA/FEP Global Special Report*. Geneva: The International Publishers Association. Dostupno na: <https://www.internationalpublishers.org/images/VAT2015.pdf>
29. Jelčić, B., 2003. *Odnos posrednih i neposrednih poreza. Znanstveni skup: Promjene u sustavu javnih prihoda*. Zagreb: HAZU., xxx-xxx.
30. Jochum, H., 2015. Deduction of gifts and contributions and other tax incentives in the PIT and CIT for non-profit entities or activities in: F. Vanistendael, ed. *Taxation of charities*. Amsterdam: IBFD. Dostupno na: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports/Rotterdam/Thematic report Jochum %28section 3%29.pdf>
31. Kuliš, D., 2013. Porez na dodanu vrijednost na ulaznice za kulturne i zabavne priredbe te sportska događanja. *Aktualni osvrt*, 6(49), 1-4. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/osvrti/49.pdf>
32. Ministarstvo financija, 2017b. Statistički prikaz, br. 256. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/256%20siječanj%20-%20ožujak%202017.pdf>
33. Ministarstvo financija, 2013. Mišljenje – Porezni status proračunskih korisnika, klasa: 400-06/13-01/242; ur. broj: 513-054-02-13-1 od 24. lipnja 2013.
34. Ministarstvo financija, 2017. *Registar proračunskih korisnika*. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/registar>
35. Molenaar, D., 2017. *VAT for artists in an international context*. Rotterdam: Erasmus School of Law. Dostupno na: <http://www.allarts.nl/filelib/file/vatinaninternationalcontext-2017eemc.pdf>
36. Naredba o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2017. godinu, NN 2/17. Zagreb: Narodne novine.
37. Odluka o karti regionalnih potpora, NN 52/08, 19/13 i 155/13. Zagreb: Narodne novine.
38. Odluka o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti, NN 158/13. Zagreb: Narodne novine.
39. Opći porezni zakon, NN 115/16. Zagreb: Narodne novine.
40. Perić, Z., 2012. Oporezivanje drugog dohotka nerezidenata. *Financije, pravo i porezi*, (8), 67-72.
41. Petarčić, I., 2017. Računovodstveno i porezno postupanje s darovima (donacijama). *RRiF*, (5), 26-29.
42. Porezna uprava, 2006. Mišljenje - Obveza doprinosa za obvezna osiguranja prema primicima rezidenta Republike Makedonije, klasa: 411-01/06-01/33; ur. broj: 513-07-21-01/06-2 od 18. rujna 2006. Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=18532
43. Porezna uprava, 2010a. Mišljenje – Porez na dodanu vrijednost - Porezna oslobođenja, klasa: 410-19/10-01/82; ur. broj: 513-07-21-01/10-2. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=17450
44. Porezna uprava, 2010b. Mišljenje – Oporezivanje usluga u kulturi, Porez na dodanu vrijednost - Porezna oslobođenja, klasa: 410-01/10-01/399; ur. broj: 513-07-21-01/10-2. Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?ID=17453
45. Porezna uprava, 2014a. Mišljenje – *Obveza plaćanja PDV-a na usluge inozemnih samostalnih umjetnika*. Dostupno na: www.rif.hr/uploads/1.pdf
46. Porezna uprava, 2014b. Mišljenje – Obračun i obveza plaćanja poreza na usluge u kulturi, klasa: 410-19/14-01/58; ur. broj: 513-07-21-01/14-2. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19005
47. Porezna uprava, 2014c. Uputa – Primjena Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu pri podnošenju prijave poreza na dobit i prijave poreza na dohodak za 2013. godinu, klasa: 410-01/13-01/4419; ur. broj: 513-07-21-01/14-02 od 19. veljače 2014.

- Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=18963
48. Porezna uprava, 2014d. Mišljenje – Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti, klasa: 410-01/14-01/2196; ur. broj: 513-07-21-01/14-02 od 24. rujna 2014.
 49. Porezna uprava, 2016. Mišljenje – Porezni tretman novčane potpore za samozapošljavanje isplaćene od Hrvatskog zavoda za zapošljavanje, klasa: 410-01/16-01/398; ur. broj: 513-07-21-01/16-2 od 4. ožujka 2016. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19400
 50. Porezna uprava, 2017a. *Porez na dodanu vrijednost*. Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dodanu_vrijednost.aspx
 51. Porezna uprava, 2017b. Mišljenje – Porezni tretman fotoreporterske djelatnosti, klasa: 410-01/17-01/406; ur. broj: 513-07-21-01/17-2 od 10. ožujka 2017. Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19506
 52. Porezna uprava, 2017c. Mišljenje – Volonterska naknada i novčana nagrada za natjecanje, klasa: 410-01/17-01/124; ur. broj: 513-07-21-01/17-2 od 18. travnja 2017. Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19523
 53. Porezna uprava, 2017d. Mišljenje – Porez na dodanu vrijednost i porez na dobit, klasa: 410-01/17-01/996; ur. broj: 513-07-21-01/17-2 od 5. svibnja 2017.
 54. Porezna uprava, 2017e. Mišljenje – Porezni tretman primitaka (nagrada i/ili premija) u sustavu natjecanja, klasa: 410-01/17-01/1508; ur. broj: 513-07-21-01/17-2 od 17. srpnja 2017. Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19545
 55. Poslovnik Vlade Republike Hrvatske, NN 154/11, 121/12, 7/13, 61/15, 99/16 i 57/17. Zagreb: Narodne novine.
 56. Pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 116/07. Zagreb: Narodne novine.
 57. Pravilnik o načinu ostvarivanja porezne olakšice od obavljanja djelatnosti na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima, NN 157/14. Zagreb: Narodne novine.
 58. Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti, NN 1/17. Zagreb: Narodne novine.
 59. Pravilnik o porezu na dobit, NN 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15 i 1/17. Zagreb: Narodne novine.
 60. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17. Zagreb: Narodne novine.
 61. Pravilnik o porezu na dohodak, NN 10/17. Zagreb: Narodne novine.
 62. Pravilnik o postupku i uvjetima za priznavanje prava samostalnih umjetnika na uplatu doprinosa za mirovinsko i invalidsko te zdravstveno osiguranje iz sredstava proračuna Republike Hrvatske, NN 91/15. Zagreb: Narodne novine.
 63. Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, NN 30/17. Zagreb: Narodne novine.
 64. Pravilnik o registru umjetničkih organizacija, NN 53/96, 57/09. Zagreb: Narodne novine.
 65. Presude suda ECJ C-592/15 od 15. veljače 2017. Izuzeće isporuka određenih kulturnih usluga – Nepostojanje izravnog učinka – Određivanje izuzetih isporuka kulturnih usluga – Margina prosudbe država članica.
 66. PWC, 2017. Hungary: corporate - tax credits and incentives. Dostupno na: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hungary-Corporate-Tax-credits-and-incentives>
 67. Roche & Cie, 2017. The VAT regime applicable to works of art in France. Dostupno na: <http://www.cabinet-roche.com/en/works-of-art/>
 68. Šimović, H., 2012. Porez na dodanu vrijednost u: N. Šimurina i H. Šimović, ur. *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Ekonomski fakultet, 123-137.
 69. Šimović, J. i Šimović, H., 2006. *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*. Zagreb: Pravni fakultet.
 70. Uredba Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. (SL L 352/1 od 24.12.2013.).
 71. Uredba Komisije (EU) br. 1408/2013 od 18. prosinca 2013. (SL L 352/9 od 24.12.2013.).
 72. Uredba Komisije (EU) br. 717/2014 od 27. lipnja 2014. (SL L 190/45 od 28.06.2014.).

73. Ustav Republike Hrvatske, NN 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 i 05/14. Zagreb: Narodne novine.
74. VAI, 2017. *VAT and Artists*. Dublin: Visual Artists Ireland. Dostupno na: <http://visualartists.ie/the-manual-a-survival-guide-for-visual-artists/the-financial-side/vat-and-artists/>
75. WAN-IFRA, 2017. VAT rates applied to news media in EU Member States. Frankfurt: *World Association of Newspapers and News Publishers*. Dostupno na: http://www.wan-ifra.org/sites/default/files/field_article_file/WAN-IFRA_VAT_EU.pdf
76. Zakon o autorskim i srodnim pravima, NN 167/03, 79/07, 80/11, 125/11, 141/13, 127/14 i 62/17. Zagreb: Narodne novine.
77. Zakon o dodjeljivanju stalnih novčanih nadoknada zaslužnim osobama, NN 96/93. Zagreb: Narodne novine.
78. Zakon o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu, NN 109/07, 134/07, 152/08 i 14/14. Zagreb: Narodne novine.
79. Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, NN 133/12 i 115/16. Zagreb: Narodne novine.
80. Zakon o mirovinskom osiguranju, NN 157/13, 151/14, 33/15, 93/15 i 120/16. Zagreb: Narodne novine.
81. Zakon o obrtu, NN 143/13. Zagreb: Narodne novine.
82. Zakon o obveznim odnosima, NN 35/05, 41/08, 125/11 i 78/15. Zagreb: Narodne novine.
83. Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju, NN 80/13 i 137/13. Zagreb: Narodne novine.
84. Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 i 115/16. Zagreb: Narodne novine.
85. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 148/13, 143/14, 115/16; Rješenje USRH 99/13, 153/13. Zagreb: Narodne novine.
86. Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16. Zagreb: Narodne novine.
87. Zakon o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja, NN 111/12 i 28/13. Zagreb: Narodne novine.
88. Zakon o poticanju ulaganja, NN 102/15. Zagreb: Narodne novine.
89. Zakon o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, NN 43/96 i 44/96. Zagreb: Narodne novine.
90. Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15 i 120/16. Zagreb: Narodne novine.
91. Zakon o radu, NN 93/14. Zagreb: Narodne novine.
92. Zakon o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, NN 147/14. Zagreb: Narodne novine.
93. Zakon o trošarinama, NN 22/13, 32/13, 81/13, 100/15, 120/15 i 115/16. Zagreb: Narodne novine.
94. Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14 i 60/15. Zagreb: Narodne novine.