

Dr. sc. VJEKOSLAV BRATIĆ,  
dr. sc. PREDRAG BEJAKOVIĆ,  
ANTON DEVČIĆ

Stručni članak UDK 347.7

# Porezni sustav kao odrednica konkurentnosti turizma: slučaj Hrvatske<sup>1</sup>

**Z**bog relativno elastične potražnje za hotelskim i turističkim uslugama, promjene cijena tih usluga uvjetovane izmjenama poreznih stopa te uvođenjem ili ukidanjem određenih poreza i drugih nameta, snažno utječu na ponašanje potencijalnih korisnika. Stoga hotelska i turistička industrija u svakoj državi nastoji za sebe ostvariti što povoljniji porezni položaj u odnosu na konkurenciju.

U članku se objašnjava na koji način oporezivanje djeluje na turistički sektor, te ukratko prikazuju najvažniji oblici poreza i parafiskalnih davanja koji utječu na turizam, uz osvrt na stanje u Hrvatskoj.

## 1. UVOD

Hotelijsko i turizam značajni su čimbenici konkurentne sposobnosti i razvoja pojedine zemlje. Primjerice, samo u zemljama Europske unije turizam danas čini prosječno oko **10% bruto domaćeg proizvoda** (Gago et al, 2006.), a u mnogim zemljama, posebice manjima i ovisnijima o turizmu, porezni su prihodi od turizma osjetno viši od 10% (McAleer, Shareef and Da Veiga, 2005.). Time je oporezivanje jedna od javnih politika koja najviše izravno ili neizravno utječe na hotelijerstvo i cijeli turistički sektor, jer lako iskrivljuje ponašanje gostiju zbog relativno elastične potražnje,<sup>2</sup> tako da promjena cijena uvjetovana uvođenjem ili promjenama poreza dovodi do promjene ponašanja potencijalnih gostiju.

Studija Deloittea i Touchea (1998.) pokazala je da veće porezno opterećenje smanjuje hotelske i turističke prihode, dok povećanje ili smanjivanje porezne stope znatno utječe na odluke turista o destinaciji putovanja i načinu smještaja. Drugim riječima, zbog mobilnosti, informiranosti i osjetljivosti na cijene **odabir destinacije** turisti uvelike određuju **prema cijeni koju traže pružatelji usluge smještaja i prehrane**<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ovo je prevedena, dopunjena i aktualizirana verzija članka istih autora objavljenog kao Tax System as a Factor of Tourism Competitiveness: The Case of Croatia. // *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 44 (2012); 250-257, dostupnog na <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812011482>

<sup>2</sup> Cjenovna elastičnost potražnje mjeri osjetljivost količine potražnje na promjene cijena, a pokazuje za koliko će se postotaka promijeniti količina potražnje nekog dobra ako cijena tog dobra poraste za 1%.

<sup>3</sup> Dobar je primjer iskustvo američke savezne države New York gdje je 1990. uz druge državne i lokalne poreze razrezan 5% turistički porez na hotelske sobe zbog čega je porasla cijena hotelskog smještaja za približno 5%. Istraživanje provedeno nakon 4 godine pokazalo je da je to povećanje cijena uvjetovalo 2,5% smanjenje potražnje za hotelskim smještajem, te je ubrzo to davanje ukinuto (International Hotel & Restaurant Association, 1996).

Zbog svega toga, hotelijerska industrija u bilo kojoj zemlji ima za cilj postizanje što povoljnijeg položaja u odnosu na konkurenciju, a jedan od načina na koji se on može ostvariti je i način oporezivanja turističkih usluga i hotelijera. Kao rezultat, mnoge su zemlje posljednjih godina uvele, smanjile i/ili preoblikovale cijeli niz poreznih oblika koji se razrezuju hotelskoj industriji i turizmu (WTTC Taxation Policy Task Force Case Studies, 2004.). Pri tome, ni Hrvatska nije iznimka, jer bi i u njoj smanjivanje ukupnog poreznog i neporeznog tereta za hotelijersku industriju pomoglo očuvanju konkurentne sposobnosti turizma u odnosu na druga konkurentna turistička odredišta.

## 2. NA KOJI NAČIN OPOREZIVANJE UTJEČE NA TURIZAM I HOTELIJERSTVO?

Gooroochurn i Sinclair (2005) identificirali su **oko 45 različitih vrsta poreza** koji se ubiru u turizmu, pri čemu **oko 30 snose turistički gosti**, a preostalih **15 hotelijerske tvrtke**, iako prevaljivanje<sup>4</sup> može biti i drugačije, ovisno o cjenovnoj elastičnosti ponude i potražnje (Fish, 1982.). Naime, utjecaj razrezanog poreza na cijenu hotelske sobe u najvećoj mjeri ovisi upravo o cjenovnoj elastičnosti potražnje. Ako je potražnja dovoljno elastična, hotelijeri neće moći povećati cijenu smještaja i prenijeti razrezani porez na goste, nego će ga morati sâmi snositi i time ostvariti manju dobit. Ako je, pak,

<sup>4</sup> Zakonska incidencija poreza upućuje na onoga tko prema zakonu treba snositi porez, no kako se cijene mogu mijenjati ovisno o porezu, znanje o zakonskoj incidenciji zapravo ne kaže ništa važno tko ustvari plaća porez. Ekonomska je incidencija promjena u raspodjeli privatnoga realnog dohotka zbog uvođenja poreza, a određena je promjenom cijena. Pozornost fiskalne teorije usmjerena je na čimbenike koji određuju u kolikoj se mjeri razlikuju zakonska i ekonomska incidencija poreza - iznos pomicanja poreza (tax shifting).

potražnja neelastična, hotelski će gosti snositi novi ili uvećani porez kroz veću cijenu smještaja. Tamo gdje je hotelijerski sektor cjenovno izrazito elastičan, kao što je to slučaj u Hrvatskoj, u uvjetima mogućeg povećanja cijene smještaja, zbog povećanih poreza i drugih parafiskalnih nameta u konačnici bi moglo doći do velikog preusmjeravanja gostiju na druge jeftinije i konkurentnije zemlje.

Svjetska turistička organizacija (WTO, 1998.) navodi da postoji više skupina poreza i davanja vezanih uz turističku djelatnost, i to za: putovanja (vize, ulazne i izlazne naknade), zračni i brodski prijevoz (aerodromske i lučke takse i pristojbe, davanja na putničke karte, doprinosi i porezi na gorivo, porez na tranzit, naknada za sigurnost), hotelski i drugi smještaj (ukupno 15 različitih oblika), restorane (porez na dodanu vrijednost, trošarine na alkohol), cestovni promet (cestarine i trošarine na benzin), rent-a-car (općinski i lokalni porezi, druga davanja, trošarine na benzin), poreze i davanja za posjet turističkim atrakcijama te porezi na igre na sreću koje plaćaju kasina i kockarnice. U nastavku ćemo ukratko prikazati koji porezni i drugi parafiskalni oblici najviše opterećuju poslovanje hotelijera u turizmu, s posebnim osvrtom na stanje u Hrvatskoj.

### 3. VRSTE POREZNIH OBLIKA I PARAFISKALNIH DAVANJA KOJI UTJEČU NA TURIZAM

U dijelu o porezima pozornost je posvećena porezu na dobit i porezu na dodanu vrijednost, dok su u dijelu o skrivenim nametima posebno prikazani i ukratko objašnjeni nameti koji najviše opterećuju poslovanje hotelijera, a to su doprinosi i korisničke naknade.

#### 3.1. Porezno opterećenje turizma i hotelijerstva - porez na dobit i porez na dodanu vrijednost

Tablica 1. Stope poreza na dobit i dodanu vrijednost u odabranim zemljama, 2011.

Zemlja	Porez na dobit	Standardna stopa PDV-a	Snižena stopa PDV-a	Napomena za sniženu stopu PDV-a
Bugarska	10	20	7	Snižena stopa od 7% na hotelske usluge kada su dio organiziranog turističkog paketa.
Cipar	10	15	5 / 8	Snižena stopa od 8% za sve usluge smještaja, uključujući i hotele.
Crna Gora	9	17	7	Snižena stopa od 7% na usluge hotelskog smještaja.
Francuska	33,33	19,6	5,5	-
Grčka	23	23	6,5 / 13	Snižena stopa od 6,5% za hotelski smještaj.
Hrvatska	20	23	10	Snižena stopa od 10% za hotelski smještaj.
Italija	27,5	20	10	-
Malta	35	18	5 / 7	Snižena stopa od 7% za hotelski smještaj.
Portugal	25	23	6 / 13	-
Slovenija	20	20	8,5	Snižena stopa se primjenjuje za pripremu hrane.
Španjolska	30	18	8	Snižena stopa od 8% za hotelski smještaj.
Turska	20	18	8	Snižena stopa od 8% za turističke usluge.

Izvor: European Commission, Taxation and Customs Union, 2011.; International Bureau for Fiscal Documentation, 2010.

Nižu stopu poreza na dobit u Europi od Hrvatske (20%) imaju samo Crna Gora (9%), te Cipar i Bugarska (10%), a najveća je na Malti (35%). No, visina stope poreza na dobit nije jedina odrednica ukupnog poreznog tereta, jer teret ovisi i o načinu utvrđivanja porezne osnovice, tj. stavkama koje ju uvećavaju ili umanjuju, te (ne)postojanju poreznih olakšica, oslobođenja, poticaja i potpora.

Uobičajeno za hotelski smještaj i neke druge turističke djelatnosti važe snižene stope PDV-a. Primjerice, u Hrvatskoj se snižena stopa PDV-a od 10% primjenjuje na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i na usluge agencijske provizije u vezi s tim uslugama. No, od početka 2013. primjena snižene stope bit će proširena na način da će se ona primjenjivati i na usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima u skladu s posebnim propisima. Takvim postupanjem u sustavu će se stvoriti i novi praktični problemi jer će se primjerice, hrana u dućanu oporezivati s 25%, a hrana u restoranu s 10%, dok zemlje koje imaju sniženu stopu PDV-a na hranu uobičajeno tu odredbu primjenjuju na svu hranu.

U usporedbi s ostalim zemljama prikazanim u tablici 1., vidljivo je kako je snižena stopa **među najvišima**, što svakako utječe na konkurentnost Hrvatske. No, ni druge promjene u sustavu PDV-a u zadnjih nekoliko godina u Hrvatskoj nisu zanemarive, a posebice je najnovijim promjenama oporezivanja dodane vrijednosti opća stopa u međuvremenu dva puta povećana, najprije na 23% (od 1. kolovoza 2009.), zatim na 25% (od ožujka 2012.).

U nastavku ćemo ukratko prikazati glavne oblike kvazifiskalnog tereta turizma. Prvotno se komparativno razmatraju doprinosi za socijalno osiguranje u odabranim zemljama, a nakon toga se pozornost usmjerava na skrivene namete.

#### 3.2. Kvaziporezno skriveno opterećenje turizma i hotelijera

Od kvaziporeznog opterećenja posebno smo obradili doprinose, te različite vrste naknada i pristojbi, koji pripadaju različitim razinama vlasti.

##### 3.2.1. Doprinosi za socijalno osiguranje

Visoki doprinosi povećavaju troškove rada čime umanjuju konkurentnu sposobnost tvrtki i gospodarstva, a dugoročno se najčešće teret doprinosa, uključujući i one koje plaćaju poslodavci, prenosi na zaposlene u obliku manjih plaća. U tablici 3. za odabrane je zemlje prikazana visina doprinosa za socijalno osiguranje u 2011.

Tablica 2. Stope doprinosa za socijalno osiguranje u 2011.

Zemlja	Maksimalna stopa doprinosa do, %		
	Zaposlenik	Poslodavac	Ukupna stopa do
Bugarska	12,9	18,6	31,5
Cipar	6,8	8,5	15,3
Crna Gora	24	9,8	33,8
Grčka	16 - 19,45	28,06	47,51
Hrvatska	20	15,20*	35,2*
Italija	10	40 - 45	50 - 55



Malta	10	10	20
Portugal	11 (9,3 za menadžere)	23,75 (20,3 za menadžere)	34,75 (za menadžere 29,6)
Slovenija	22,1	16,1	38,2
Španjolska	6,35	29,9 + nezgoda (1 - 6,7)	36,25 + nezgoda
Turska	14	20,5 + nezgoda i bolest (1 - 6,5)	34,5 + nezgoda i bolest

Izvor: International Bureau for Fiscal Documentation, 2011.

\*Napomena: Od 1. svibnja 2012. stopa doprinosa koju je plaćao poslodavac u Hrvatskoj snižena je s 17,2 na 15,2%, tako da ukupna stopa umjesto 37,2 iznosi 35,2%.

Stope doprinosa za socijalno osiguranje u Hrvatskoj razmjerno su visoke, ali, izuzev Cipra, i **ne mnogo više ili drugačije od zemalja u okruženju**. Unatoč tomu, s obzirom na vrlo nepovoljan odnos broja osiguranika i umirovljenika te velika izdvajanja za zdravstveno osiguranje u Hrvatskoj, one su i dalje nedovoljne za financiranje sustava. Tek ostaje za vidjeti kako i koliko će snižavanje stopa doprinosa od 1. svibnja 2012. otežati isplatu mirovina i financiranje zdravstvene zaštite, dok bi uz istovremeno zadržavanje visoke razine javne potrošnje stvorilo i dodatnu potrebu za daljnjim zaduživanjem, što bi opet u konačnici javne financije dovelo u nezavidan položaj. Zbog toga je očito potrebno smanjiti javnu potrošnju jer je to jedini ispravan i dugotrajno održiv način snižavanja ukupnog fiskalnog i parafiskalnog opterećenja.

### 3.2.2. Korisničke naknade

Osim poreza, u drugim zemljama pa tako i u Hrvatskoj, postoji niz javnih prihoda u obliku skrivenih nameta kojima se ne zna ni posve točan broj niti način na koji se obračunavaju. Neporezni teret pokazuje postotak dohotka stanovnika ili dobiti poduzeća koji se plaćaju za različite vrste administrativnih i komunalnih naknada i pristojbi.

Uobičajeno ovi nameti nisu u središtu političke niti pozornosti javnosti koji se najčešće bave visinom poreza i poreznih stopa. Naime, „skrivena naknade i ostali neporezni prihodi veliki su teret gospodarskoj djelatnosti i ozbiljna prijetnja međunarodnoj konkurentnosti, a istodobno vrlo slabo istraživano područje javnih prihoda“ (Charron, Chow, Halbesma, 2008.). Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) u neporezne prihode klasificira sve naknade koje plaća korisnik, a koje su vezane uz troškove pružanja usluge, no istovremeno dio je naknada (npr. dozvole za obavljanje gospodarskih aktivnosti, lov i ribolov, igre na sreću i zabavu) uključen u kategoriju poreznih prihoda<sup>5</sup>, što onemogućava usporedbu među zemljama.

Korisničke su naknade namijenjene pokrivanju troškova koji nastaju kod upotrebe javnih resursa i najčešće predstavljaju najvažniji autonomni izvor neporeznih prihoda lokalnih jedinica s unaprijed utvrđenom namjenom. Time su one ustvari protunaknada za učinjenu uslugu koju država i lokalna samouprava čine obvezniku ili nekapitalno dobro koje nije industrijske prirode. Obveza plaćanja naknade obično nastaje nakon što je obveznik sâm inicirao rad državnog ili paradržavnog tijela. Pritom, u većini slučajeva ne postoji konkurencija

<sup>5</sup> Npr. u kategoriji poreza na promet dobara i usluga obuhvaćeni su PDV i trošarine te različite pristojbe i naknade vezane uz promet dobara i usluga.

jer je najčešće riječ o samo jednom (ili malom broju) pružatelja - najčešće državnom tijelu ili poduzeću u javnom vlasništvu - pa se lako ostvari monopolski (ili oligopolški<sup>6</sup>) položaj. Osim toga, zbog nepostojanja konkurencije, pružatelji mogu tražiti i dobiti veće cijene od ekonomskih (Bird, 1992.).

Obično se naplaćuju za usluge električne energije, plina, vodovoda, odvodnje, sakupljanja i zbrinjavanja otpada, za usluge zračne i morske luke, javnih knjižnica, parkova, rekreacijskih centara, održavanja cesta i mostova, zaštite od požara i za cijeli niz različitih drugih usluga. Povoljno obilježje korisničkih naknada je što one nisu ograničene na državljane zemlje koja tu obvezu uvodi, nego se pri njihovom plaćanju primjenjuje teritorijalno načelo.

Najčešća je podjela naknada na sljedeći način:

- **naknade za usluge (service fees)** - naknade troškova javnom sektoru za razne dozvole (npr. za sklapanje i razrješavanje braka, posao, kućne ljubimce, motorno vozilo) i sitne takse za obavljanje posebnih usluga (ovjera kopija, izdavanje registracije) za korisnike koji se mogu lako identificirati;
- **javne cijene (public prices)** - prihodi koje lokalne jedinice ostvaruju prodajom privatnih dobara i usluga, a privatni se korisnik može također lako identificirati. To su npr. naknada za korištenje javnih dobara i ulaznice za rekreacijske centre i parkove;
- **porezi za posebne koristi (specific benefit taxes)** - naknade povezane s posebnim koristima koje ostvaruju određene skupine stanovništva, npr. zbog poboljšanja životnih uvjeta u području njihovog stanovanja. Obično se razrezuju ili na procijenjenu vrijednost imovine ili na neke osobine te imovine (lokacija, površina, pročelje).

Na temelju dostupnih podataka OECD-a (unatoč ukazanim problemima s usporedivošću) te EUROSTAT-a o BDP-u u tekućim cijenama (u eurima) u tablici 3. daje se okvirna veličina neporeznih prihoda po pojedinim zemljama EU.

Tablica 3. Neporezni prihodi u odabranim zemljama EU i Hrvatskoj, 2002. - 05., % BDP-a

Zemlja	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjeak
Francuska	4,8	4,9	4,9	4,7	4,7	5,2	4,8	4,8	4,9
Grčka	6,5	5,9	4,8	5,1	4,7	4,6	5,8		4,7
Italija	3,5	3,6	3,6	3,3	3,3	3,1	3,1	3,1	3,3
Portugal	4,8	3,6	3,7	4,8			3,3	4,5	3,1
Hrvatska			3,4	3,5	4,3	4,3	4,0	5,0	4,1

Izvor: za neporezne prihode nekonsolidiranog općeg proračuna: OECD (2009: 269-287), za BDP: Eurostat (2010:98). Za Hrvatsku: www.mfin.hr, ostali prihodi konsolidirane opće države i Ministarstvo financija 2008.. Radi usporedivosti uključene su i koncesije koje nisu dio ovog, nego Registra koncesija. Izračun autora.

Neporezni prihodi u nekoliko analiziranih zemalja za koje su dostupni podaci kreću se u rasponu od 3 do 6% BDP-a. U cijelom razdoblju od 2000. do 2007. najmanji prosječni udio neporeznih prihoda u BDP-u ima Portugal (3,1%), a najveći Francuska (4,9%).

<sup>6</sup> Postojanje manjeg broja pružatelja usluga na tržištu koje im omogućava dogovaranje i monopolsko ponašanje.

## 3.3. Korisničke naknade u Hrvatskoj

Najvažniji neporezni prihodi lokalne samouprave u Hrvatskoj su različite naknade, u prvom redu komunalni doprinos i komunalna naknada. Na razini lokalnih jedinica (općina i gradova) postoji najmanje oko 20 različitih naknada, pristojbi i doprinosa koje uvode vlastitim odlukama, a razlike u broju i njihovoj veličini između pojedinih općina i gradova su velike.

Prema istraživanju Instituta za javne financije (2008.), za hotelijerstvo najveći financijski teret predstavljaju sljedeća neporezna davanja<sup>7</sup>: spomenička renta (2 vrste, i to u % na prihode i na površinu), komunalna naknada za korištenje gradskog zemljišta, komunalni doprinos, naknada za uređenje voda (tj. naknada za korištenje i za zaštitu vode, te vodni doprinos), koncesije na pomorsko dobro, parking i na lučice posebne namjene, te naknada za šume. Prema tome istraživanju „samo na prva četiri nabrojana nameta (naknada za uređenje voda u dijelu koji se odnosi na naknadu za korištenje i za zaštitu vode, ne i vodni doprinos), otpada više od tri četvrtine ukupnih izdvajanja hotelijera za različite skrivene namete. Sljedeće značajno opterećenje hotelijerima predstavljaju naknade za korištenje predmeta zaštite iz autorskih i srodnih prava (ZAMP), te radiotelevizijska (RTV) pretplata“.

U tablici 4. ukratko pojašnjavamo obilježja pojedinih naknada, doprinosa i renti - načine izračuna, osnovicu i svrhu.

Tablica 4. Najvažnije neporezne naknade u Hrvatskoj i njihova svrha

Vrsta naknade	Način izračuna	Svrha	Obveznik
Komunalna naknada	visina ovisi o lokaciji (zoni) i vrsti nekretnine <sup>8</sup> , a za hotele, apartmanska naselja i kampove ne može biti veća od 1,5% ukupnoga prethodnog godišnjeg prihoda.	uređenje i održavanje javnih površina, te financiranje školstva, zdravstva i socijalnih djelatnosti.	vlasnik, tj. korisnik stambenog i poslovnog prostora, te građevnog zemljišta.
Komunalni doprinos	visina ovisi o obujmu građevine koja se gradi, gradu ili općini u kojoj se nalazi, te zoni, tj. položaju građevine	izgradnja objekata i uređenje komunalne infrastrukture	vlasnik građevnog zemljišta na kojemu se gradi građevina, odnosno investitor gradnje
Naknade za <sup>9</sup> uređenje voda (čine ih naknade za korištenje voda i za zaštitu voda) i vodni doprinos			
Naknada za korištenje voda	osnova plaćanja je m <sup>3</sup> zahvaćene i iskorištene ili isporučene vode putem vodoopskrbnog sustava.	prikupljanje i vođenje podataka o zalihama voda i njihovu korištenju te vodoistražni radovi i izgradnja sustava vodoopskrbe.	pravna i fizička osoba koja zahvaća i crpi vodu za piće, te pravna osoba koja se koristi vodnom snagom za proizvodnju električne energije
Naknada za zaštitu voda	plaća se prema stupnju onečišćenosti ispuštene otpadne vode na uređaju za pročišćavanje otpadnih voda	sprječavanje onečišćenja voda, izgradnja vodnih građevina za zaštitu vodu, priprema i realizacija planova zaštite voda, praćenje i utvrđivanje kakvoće voda.	pravna i fizička osoba koja ispušta otpadne vode i stavlja ih u promet ili za vlastite potrebe uvozi mineralna gnojiva i sredstva zaštite bilja
Vodni doprinos	osnova plaćanja je m <sup>3</sup> građevine ili dijela građevine koja se nadograđuje, a visinu uredbom određuje Vlada	priprema i provedba planova obrane od poplava, izgradnja i redovno održavanje vodotoka, te regulacijskih i zaštitnih vodnih građevina	investitor pri izgradnji ili dogradnji građevine
Spomenička renta	Osnovica je korisna površina poslovnog prostora koji se nalazi u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturnopovijesne cjeline. Renta se plaća mjesečno od 3 do 10 kuna po m <sup>2</sup> .	zaštita i očuvanje kulturnih dobara. 60% prihoda uplaćuje se u korist Grada Zagreba, grada ili općine na području koje je ubrana, a 40% u državni proračun za provedbu nacionalnog programa zaštite kulturne baštine	fizička i pravna osoba koja obavlja uslužne djelatnosti u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturnopovijesne cjeline
Boravišna pristojba i članarina turističkim zajednicama	plaća se prilikom dolaska u mjesto smještaja, a iznosi od 2 do 7 kn po danu, ovisno o mjestu boravišta. Visina ovisi o razredu (zonama) turističkog mjesta i razdoblju sezone za pojedinu županiju.	za razvojne projekte i programe kreiranja novih turističkih programa u turistički nerazvijenim područjima	osoba koja u turističkoj općini ili gradu u kojem nema prebivalište koristi uslugu smještaja u objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost, putnik koji noći na plovnom objektu nautičkog turizma, itd.
Naknada za šume	Osnovica za obračun je ukupan prihod na domaćem i inozemnom tržištu, umanjen za prihode od naplaćenih prethodno otpisanih potraživanja i prihode od ukidanja dugoročnih rezerviranja	zaštita šumskog bogatstva i biološka obnova šuma na području krša	fizička i pravna osoba koja u Hrvatskoj obavlja gospodarsku djelatnost
RTV pretplata	naknada za posjedovanje radijskog i/ili televizijskog prijamnika kojom se financira javni rad Hrvatske radio-televizije (HRT-a).	financiranje hrvatskoga javnog RTV servisa, to jest Hrvatske radiotelevizije, kao opće društvene potrebe	posjednik radijskog ili televizijskog prijamnika Dvije vrste obveznika: kućanstvo (plaća jednu pristojbu), pravna osoba (plaća pristojbu na svaki prijavljeni prijamnik).
Naknade za korištenje predmeta zaštite iz autorskih i srodnih prava	utvrđuje se u skladu s ugovorom o naknadi za korištenje predmeta zaštite kojega sklapaju udruge za kolektivno ostvarivanje prava i korisnici predmeta zaštite, te cjenikom udruge za kolektivno ostvarivanje prava	prihod Hrvatskog društva skladatelja - Zaštita autorskih muzičkih prava (HDS ZAMP)	

<sup>7</sup> Od ostalih naknada potrebno je spomenuti: naknadu za priključenje na komunalnu infrastrukturu; grobnu naknadu; naknadu za registraciju tvrtke; naknadu za prikupljanje čvrstog otpada; naknadu za eksploataciju mineralnih sirovina, nafte i plina; koncesije za obavljanje komunalnih djelatnosti; koncesije za korištenje poljoprivrednog zemljišta; koncesije za crpljenje mineralnih i termalnih voda; koncesija za zahvaćanje voda za javnu vodoopskrbu; slivnu vodnu naknadu; naknadu za prenamjenu poljoprivrednog zemljišta; naknadu za zakup državnog poljoprivrednog zemljišta; naknadu za koncesiju za korištenje poljoprivrednog zemljišta; prihod od prodaje državnog poljoprivrednog zemljišta; šumski doprinos; turističku (boravišnu) pristojbu; naknadu za oglašavanje; naknadu za kladionice; naknadu za parkiranje; lovozakupnine; te administrativne pristojbe.

<sup>8</sup> Ministarstvo zaštite okoliša, prostornog uređenja i graditeljstva na svojoj web stranici <http://www.mzopu.hr> objavljuje podatke o visini komunalne naknade i komunalnog doprinosa.

<sup>9</sup> Ovdje spadaju i naknada za razvoj i naknada za priključenje. Naknada za razvoj koristi se za financiranje gradnje građevina javne vodoopskrbe i građevina javne odvodnje i pročišćavanja otpadnih voda, a obračunava se putem računa za vodnu uslugu i prihod je zajednice uslužnog područja. Naknada za priključenje uvodi se za priključenje građevina i drugih nekretnina na građevine javne vodoopskrbe i javne odvodnje otpadnih voda. Predviđene su još i naknada na šljunak i pijesak, naknada za melioracijsku odvodnju i naknada za navodnjavanje.



Početak 2012. je usvojeno niz propisa kojima su neke od ovih naknada smanjene, za određene djelatnosti i ukinute, neke kao privremena mjera, neke na neodređeno vrijeme. Tako je od 1. ožujka 2012. godine za velik broj obveznika ukinuta obveza plaćanja spomeničke rente na ukupan prihod (koju su plaćali određeni poduzetnici prema Zakonu o zaštiti i očuvanju kulturnih dobara). Ostaje obveza plaćanja spomeničke rente po četvornom metru, koju plaćaju poduzetnici koji svoju djelatnost obavljaju na području koje se smatra kulturno-spomeničkom jezgrom. Nadalje, izmjenom Zakona o šumama, od 1. ožujka 2012. godine smanjena je stopa naknade za općekorisne funkcije šuma. Umjesto stare stope od 0,0525% (koja se primjenjivala na ostvareni godišnji ukupan prihod) propisana je nova stopa od **0,0265%**. Konačno, prema Odluci o financiranju HGK za 2012. godinu, od 1. ožujka 2012. godine mjesečna članarina HKG smanjena je za prvu skupinu - umjesto prijašnjih 55,00 kn, plaća se mjesečna članarina u iznosu 50,00 kn, druga skupina - umjesto prijašnjih 1.500,00 kn plaća se mjesečna članarina u iznosu 1.275,00 kn i treća skupina - umjesto prijašnjih 5.500,00 kn plaća se mjesečna članarina u iznosu 4.675,00 kn. Doprinos HGK, koji se utvrđuje prema ostvarenom ukupnom prihodu obračunava se po smanjenoj stopi od 0,005% (umjesto prijašnjih 0,0056%). Možemo zaključiti kako su **navedena smanjenja značajna, ali je pitanje jesu li dovoljna za očuvanje konkurentnosti hrvatskog hotelijerstva.**

Iz prethodnih tablica vidljivo je kako i u Hrvatskoj postoji niz skrivenih nameta koji opterećuju djelovanje hotelijera, ali i drugih gospodarskih djelatnosti. Pri tome treba imati na umu da tzv. **Registar neporeznih prihoda**, koji je po prvi put u Hrvatskoj napravljen 2008., obuhvaća čak **245** sudskih i administrativnih taksi, naknada, pristojbi, novčanih kazni, stručnih ispita, članarina i slično. Unatoč tomu, u javnosti se najčešće ne raspravlja ni o cijeni i kvaliteti javnih usluga, a niti o načinu kako spoznati 50 do 60 naknada i skrivenih pristojbi koje većinom imaju obilježja poreza (Bajo, 2006.).

Obveznu naplatu neporeznih prihoda najčešće obavljaju lokalne jedinice (uglavnom komunalna poduzeća). Upravo zato porezne vlasti ne mogu lako mogu utvrditi obveznika i visinu uplata ili poreznih dugova po osnovi prihoda po posebnim propisima ili skrivenim naknadama jer nemaju uvid u vrste, niti stvarna imena i prezimena obveznika brojnih pristojbi i naknada. Problematika neporeznih prihoda izravno je vezana uz kvalitetu življenja i kvalitetu komunalne infrastrukture, što su i nužni preduvjeti privlačenja investitora i turista, a posebice niske razine naknada i mali broj pristojbi s jasno utvrđenim pravilima njihove naplate. **Skrivene naknade značajno uvećavaju ukupna davanja i predstavljaju nevidljivi teret financijskog poslovanja hotelijerskih poduzeća i turističkog boravka.** Stoga je potrebno sustavno raditi na pojednostavljenju i smanjenju tereta neporeznih prihoda kako bi se ublažila slika Hrvatske kao raja skrivenih nameta.

#### 4. ZAKLJUČAK

Porezno opterećenje hotelijerstva i općenito turističkog sektora veliko je u svim promatranim zemljama, ali je zbog velikih proračunskih rashoda razmjerno sužen prostor za njihovo značajnije smanjenje. No, osim poreznog, ističe se i neporezno kvazifiskalno opterećenje turističkog sektora

raznim skrivenim nametima i naknadama, te bi aktivnosti na poboljšanje položaja hotelijerstva prije svega trebalo usmjeriti u spoznavanje i smanjivanje tog oblika financijskog tereta. Naime, neporezni prihodi u većini analiziranih zemalja pa tako i u Hrvatskoj predstavljaju značajne izvore proračunskih prihoda, a čine ih čitav niz naknada, pristojba i "doprinosa". Te skrivene namete često nije lako i jednostavno brzo administrirati, jer su za različite naknade zadužene različite razine vlasti, a često nisu ni učinkovite ni pravedne. Upravo stoga potrebno je osjetno poboljšati i pojednostaviti njihovu regulaciju, a strukturu proučiti i preispitati, te definirati jasna pravila njihove raspodjele.

Najnovije promjene u sustavu oporezivanja dodane vrijednosti (povećanje opće stope, proširenje snižene stope od 1. siječnja 2013.), smanjenje socijalnih doprinosa koje plaćaju poslodavci (s 17,2% na 15,2%), te ukidanje i/ili smanjenje određenih parafiskalnih nameta svakako idu ka tim ciljevima, no krajnji učinci bit će vidljivi tek nakon nekog vremena, posebice u uvjetima široko raširene gospodarske krize.

Povećana će konkurencija od turističkih djelatnika u hotelijerstvu u analiziranim zemljama zahtijevati pojačane napore u zadržavanju postojećih i privlačenju novih posjetitelja. U svemu tome gotovo je presudno pitanje kakvoće i cijene turističkog proizvoda, pri čemu najveći dio čine troškovi hotelskog smještaja, koji su pak u značajnoj mjeri određeni razinom poreznog i kvaziporeznog opterećenja. Iako je 2008. po prvi put napravljen *Registar neporeznih prihoda*, i u Hrvatskoj su potrebne organizirane aktivnosti na pojednostavljenju i racionalizaciji sustava neporeznih prihoda, kao i preispitivanje, ukidanje i smanjivanje pojedinih oblika parafiskalnih nameta, posebice na lokalnoj razini. Svakako bi pri tome trebalo imati i određene specifičnosti hrvatskog, ali i turizma općenito, poput njegovog izrazito sezonskog karaktera i popunjenost smještajnih kapaciteta, dok bi pojedine skrivene namete bilo potrebno prilagoditi<sup>10</sup>, uskladiti, smanjiti ili možda u konačnici i ukinuti, što je jednim dijelom već i učinjeno tijekom 2012. godine. Kako smo već naveli, nedavne promjene poreznog sustava, smanjivanje doprinosa za socijalno osiguranje, kao i ukidanje i/ili smanjenje nekih neporeznih prihoda i naknada su **ohrabrujući korak**, samo je ipak pitanje **je li dovoljan** kako bi se ovaj važan sektor gospodarstva i prostor za zapošljavanje velikog broja ljudi očuvao konkurentnim.

<sup>10</sup> Npr. po pitanju RTV naknade, hotelijeri su u odnosu na fizičke osobe u neravnopravnom položaju jer plaćaju pristojbu na sve televizijske prijamnike, a ne vodi se računa niti o tome da izvan sezone unatoč padu broja gostiju, naknada iznosom ostaje ista.

**Dr. sc. Vjekoslav BRATIĆ, dr. sc. Predrag BEJAKOVIĆ,**

Institut za javne financije, Zagreb,

**Anton DEVČIĆ,** Regionalna razvojna agencija

Požeško-slavonske županije, Požega