

# Direktiva o PDV-u: Analiza primjene sniženih poreznih stopa zemalja članica Europske unije u razdoblju od 2018. do 2023. godine

---

Katančić, Lucia

Master's thesis / Diplomski rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics and Business in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:849013>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-30**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Sveučilišni diplomski studij, smjer Financijski menadžment

Lucia Katančić

**DIREKTIVA O PDV-U: ANALIZA PRIMJENE SNIŽENIH  
POREZNIH STOPA ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE  
U RAZDOBLJU OD 2018. DO 2023. GODINE**

Diplomski rad

Osijek, 2024.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku  
Ekonomski fakultet u Osijeku  
Sveučilišni diplomski studij, smjer Financijski menadžment

Lucia Katančić

**DIREKTIVA O PDV-U: ANALIZA PRIMJENE SNIŽENIH  
POREZNIH STOPA ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE  
U RAZDOBLJU OD 2018. DO 2023. GODINE**

Diplomski rad

**Kolegij: Komparativni porezni sustavi**

JMBAG: 0010230793

e-mail: lucia.katancic14@gmail.com

Mentor: doc.dr.sc. Hrvoje Serdarušić

Osijek, 2024.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek  
Faculty of Economics and Business  
University Graduate program Financial management


Lucia Katančić

**VAT DIRECTIVE: ANALYSIS OF THE APPLICATION OF  
REDUCED RATES OF EU MEMBER STATES FROM 2018 DO  
2023**

Graduate paper

Osijek, 2024.

**IZJAVA**  
**O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI,**  
**PRAVU PRIJENOSA INTELKTUALNOG VLASNIŠTVA,**  
**SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA**  
**I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA**

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski  
(navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o visokom obrazovanju i znanstvenoj djelatnosti, NN 119/2022).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

**Ime i prezime studenta/studentice:** Lucia Katančić

**JMBAG:** 0010230973

**OIB:** 83573512932

**e-mail za kontakt:** lucia.katancic14@gmail.com

**Naziv studija:** Financijski menadžment

**Naslov rada:** Direktiva o PDV-u: Analiza primjene sniženih poreznih stopa zemalja članica  
Europske unije u razdoblju od 2018. do 2023. godine

**Mentor/mentorica rada:** doc.dr.sc. Hrvoje Serdarušić

U Osijeku, 16. rujna 2024. godine

Potpis

Lucia Katančić

## **Sažetak**

Porezi su ključni instrumenti za prikupljanje sredstava potrebnih za financiranje državnih potreba i javnih usluga. Svaka država ima jedinstven porezni sustav prilagođen svojim ekonomskim, političkim i socijalnim uvjetima. Unutar Europske unije (EU), zajednička direktiva uređuje oporezivanje prometa, omogućujući državama članicama primjenu standardnih, ali i sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost (PDV). Snižene stope PDV-a primjenjuju se na osnovne potrepštine, poput hrane, lijekova i knjiga, kako bi se olakšao pristup tim proizvodima širokom krugu građana. Iako snižene stope PDV-a donose brojne prednosti, kao što je poboljšanje pristupa osnovnim proizvodima, postoje i određeni izazovi. Na primjer, različite zemlje članice EU imaju različite popise proizvoda i usluga na koje se primjenjuju snižene stope, što može rezultirati nejednakim poreznim opterećenjem za iste proizvode u različitim zemljama. Osim toga, snižene stope mogu utjecati na tržišno natjecanje, potičući prekograničnu kupovinu između zemalja s nižim stopama PDV-a i onih s višim stopama, što može utjecati na ekonomsku ravnotežu unutar jedinstvenog tržišta EU. Stoga je važno analizirati kako primjena sniženih stopa PDV-a unutar EU utječe na tržišno natjecanje, ekonomsku stabilnost i jednakost među zemljama članicama. Ovaj rad istražuje primjenu sniženih stopa PDV-a unutar Europske unije te njezin utjecaj na različite aspekte jedinstvenog tržišta.

**Ključne riječi:** Porez na dodanu vrijednost (PDV), Prekogranična kupovina, Snižene stope, Tržišno natjecanje, Jedinstveno tržište EU

## **Abstract**

Taxes are an important instrument for raising the funds needed to finance government needs and public services. Each country has its own tax system that is adapted to its economic, political and social circumstances. In the European Union (EU), a common directive regulates VAT, allowing member states to apply both standard and reduced VAT rates. Reduced VAT rates are applied to essential goods such as food, medicines and books in order to facilitate access to these products for a wide range of citizens. Although reduced VAT rates bring many benefits, such as improving access to essential products, there are also some challenges. For example, different EU Member States have different lists of products and services to which reduced rates apply, which can lead to unequal tax burdens for the same products in different countries. In addition, reduced rates can affect competition by encouraging cross-border shopping between countries with lower VAT rates and those with higher rates, which can affect the economic balance in the EU internal market. It is therefore important to analyze how the application of reduced VAT rates within the EU affects market competition, economic stability and equality between Member States. This paper examines the application of reduced VAT rates in the European Union and their impact on various aspects of the internal market.

**Key words:** Value Added Tax (VAT), Cross-border purchases, Reduced rates, Market competition, EU internal market

## Sadržaj

1.Uvod .....	1
2.Metodološki okvir istraživanja .....	2
2.1. Predmet i cilj istraživanja .....	2
2.2. Hipoteze rada i primijenjene znanstvene metode .....	2
3.Općenito o porezima .....	4
3.1. Povijest poreza.....	4
3.2. Porezna načela .....	6
3.3. Karakteristike poreza .....	7
3.4. Ciljevi i učinci oporezivanja.....	9
3.5. Klasifikacija poreza .....	11
3.6. Vrste poreznih stopa .....	14
4.Direktiva o zajedničkom porezu na dodanu vrijednost .....	17
4.1. Porez na dodanu vrijednost Republike Hrvatske.....	19
4.2. Standardne i snižene stope poreza na dodanu vrijednost zemalja članica Europske unije 21	
4.3. Prednosti i nedostaci sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost .....	23
5.Analiza utjecaja sniženih stopa PDV-a u zemljama članicama Europske unije u razdoblju od 2018. do 2023. godine.....	25
5.1. Prehrambeni sektor: Utjecaj sniženih stopa PDV-a.....	27
5.2. Ugostiteljstvo: Prednosti i izazovi sniženih stopa PDV-a.....	30
5.3. Zdravstvo: Utjecaj sniženih stopa PDV-a na lijekove i medicinske potrepštine.....	33
5.4. Kultura i zabava: Sniženi PDV na ulaznice i njegov učinak.....	40
5.5. Prijevoz putnika: Efekti sniženih stopa PDV-a.....	42
5.6. Vodoopskrba: Učinci sniženih stopa PDV-a na opskrbu vodom .....	44
5.7. Mediji: Utjecaj sniženih stopa PDV-a na medijski sektor .....	45
5.8. Frizerske i osobne usluge: Sniženi PDV i njegove implikacije .....	49



6. Zaključak .....	51
Literatura.....	53
Popis tablica.....	58
Prilozi .....	59

## 1. Uvod

Porezi su temelj svakog modernog društva, osiguravajući sredstva za funkcioniranje državnih institucija i pružanje javnih usluga. Unatoč tome, percepcija poreza često je negativna, povijesno doživljavana kao breme. Ipak, u suvremenim društvima, porezi financiraju ključne usluge poput sigurnosti, obrazovanja, infrastrukture i socijalne skrbi, te su ključni alat za postizanje ekonomskih i društvenih ciljeva.

Razvoj poreznog sustava pokazuje evoluciju od primitivnih oblika prikupljanja u starim monarhijama do sofisticiranih sustava modernih država. U ranom srednjem vijeku porezi su se prikupljali uglavnom u naturi dok je s razvojem novčanog gospodarstva uvedeno oporezivanje u novcu. S jačanjem države i ekonomije porezni sustavi postaju sve složeniji, uključujući različite oblike neposrednih i posrednih poreza.

Principi oporezivanja formulirani u 18. stoljeću, kao što su Adam Smithovi kanoni oporezivanja: pravičnost, sigurnost, pogodnost i ekonomičnost, i danas se koriste. Načela Adolpha Wagnera dodatno definiraju porezne sustave, naglašavajući financijsku elastičnost, ekonomsku učinkovitost i socijalnu pravednost. Karakteristike poreza, poput prisilnosti, nepovratnosti i odsutnosti neposredne naknade, odražavaju njihovu važnost za državu.

Ciljevi oporezivanja mogu biti fiskalni, odnosno prikupljanje sredstava za javne potrebe, ili nefiskalni, poput redistribucije dohotka, poticanja ekonomskih aktivnosti ili zaštite okoliša. Klasifikacija poreza prema različitim kriterijima omogućuje bolje razumijevanje i upravljanje poreznim sustavima. Različiti oblici poreza, kao što su subjektivni i objektivni, neposredni i posredni, imaju specifične karakteristike koje utječu na njihovu primjenu i učinkovitost.

Posebnu pozornost zaslužuje porez na dodanu vrijednost, ključan za usklađivanje poreznih sustava unutar Europske unije. Države članice EU koriste standardne i snižene stope PDV-a kako bi postigle ravnotežu između prikupljanja prihoda i socijalne pravde.

Analizom sniženih stopa PDV-a u razdoblju od 2018. do 2023. u državama članicama Europske unije, istražili smo osam ključnih područja: prehrambeni proizvodi, ugostiteljstvo, lijekovi i medicinske potrepštine, ulaznice na kulturne događaje, prijevoz putnika, opskrba vodom, medijski sektor i frizerske usluge. Informacije su preuzete sa službene stranice Europske komisije, gdje postoji baza podataka svih stopa poreza za pojedinu državu.

## **2. Metodološki okvir istraživanja**

Istraživanje se fokusira na analizu sniženih stopa poreza na dobra i usluge u državama članicama Europske unije, s naglaskom na promjene uvedene tijekom krizne situacije poput pandemije COVID-19. Porez na dodanu vrijednost (PDV) imaju ključnu ulogu u ekonomiji Europske unije, jer doprinose državnim prihodima, utječu na potrošnju te pridonose socijalnoj pravdi. Podaci korišteni u istraživanju prikupljeni su sa službenih stranica Europske komisije, gdje su dostupne sve informacije o sniženim stopama PDV-a za države članice.

### **2.1. Predmet i cilj istraživanja**

Predmet ovog rada je analiza sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost (PDV) u državama članicama Europske unije u razdoblju od 2018. do 2023. godine. Cilj ovog istraživanja je analizirati promjene sniženih stopa PDV-a koje se primjenjuju na dobra i usluge u državama članicama Europske unije. Posebna pažnja posvećuje se tome kako su pojedine države regulirale snižene stope poreza u kriznim situacijama, poput pandemije COVID-19. Istraživanjem će se obuhvatiti pregled raznolikosti sniženih stopa među članicama te istražiti mjere koje su države poduzele radi ublažavanja ekonomskih posljedica krize, uključujući privremena sniženja poreznih stopa ili izuzeća.

### **2.2. Hipoteze rada i primijenjene znanstvene metode**

Za potrebe istraživanja postavljene su dvije ključne hipoteze koje će voditi analizu sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost (PDV) u državama članicama Europske unije:

- H1: Sve države članice imaju uvedene snižene stope poreza na dobra i usluge.

Ova hipoteza temelji se na pretpostavci da sve države članice Europske unije primjenjuju snižene stope PDV-a na određene kategorije dobara i usluga, kao što su osnovne životne potrebe, lijekovi, kulturne usluge i druge esencijalne robe. Snižene stope PDV-a predstavljaju alat kojim države članice nastoje podržati socijalnu pravdu, smanjiti troškove osnovnih potreba i ublažiti opterećenje potrošača, osobito u vremenu ekonomskih izazova. Istraživanje će analizirati prisutnost tih sniženih stopa u svim državama članicama te njihove razlike u odnosu na standardne stope.

- H2: Sve države članice Europske unije primjenjuju i imaju uvedene snižene stope PDV-a na minimalnoj razini propisanoj Direktivom o zajedničkom porezu na dodanu vrijednost.

Prema Direktivi o zajedničkom porezu na dodanu vrijednost, Europska unija propisuje minimalne razine za standardne i snižene stope PDV-a koje države članice moraju poštivati. Ova hipoteza pretpostavlja da sve države članice primjenjuju snižene stope PDV-a na minimalnoj ili višoj razini propisanoj Direktivom, te da nijedna država ne prelazi ispod tih granica. Analiza će se fokusirati na usporedbu minimalno propisanih stopa sa stvarnim stopama koje primjenjuju države članice, kako bi se utvrdile moguće razlike i iznimke.

Nadalje, u radu su korištene metode poput metode deskripcije, metode komparacije, metode analize, povijesne metode i metode klasifikacije.

### **3. Općenito o porezima**

Za onoga, tko ga plaća, porez je samo nesnosno breme, kojemu bi se čovjek najvolio posvema ugnuti, kad bi se to dalo. Osim toga čini se porez puku, a osobito seljaku, stvar ju ili suvišnom, ili jedino gospodi koristnom (Radić, 1908;7.).

Porezi su obvezna davanja koja građani uplaćuju državi ili lokalnoj samoupravi bez dobivanja izravne protuusluge. U suvremenim društvima, porezi su ključni izvor prihoda za javne financije, služeći za financiranje različitih javnih potreba poput osiguranja sigurnosti, obrazovanja, infrastrukture i socijalne skrbi. Za razliku od upravnih pristojbi ili kazni, porezi se ne naplaćuju u zamjenu za određenu uslugu ili korist. Doprinosi za socijalno osiguranje se također smatraju porezima jer su obvezni i nemaju uvijek izravnu povezanost s konkretnom uslugom osiguranja koju pruža država. Iako je osnovna svrha poreza prikupljanje prihoda za javne potrebe, oni također mogu služiti kao alat za postizanje različitih ekonomskih ciljeva poput redistribucije dohotka, poticanja zapošljavanja ili stabilizacije cijena.

#### **3.1. Povijest poreza**

Razvoj poreznog sustava u starim apsolutističkim monarhijama poput Babilona i Egipta obilježen je centralizacijom i religijskim utjecajem. Porezi su se prikupljali uglavnom u naturi, a upravljanje poreznim prihodima bilo je decentralizirano i povezano s religijom, pri čemu su najviši financijski službenici nosili titulu "Božji rizničari". S vremenom je došlo do veće centralizacije poreznog sustava.

U staroj Grčkoj, javni prihodi su u početku bili zanemarivi i prikupljali su se samo za posebne prilike. S vremenom se razvija složen porezni sustav temeljen na neizravnim porezima, poput carine i poreza na potrošnju. Punopravni građani su dobrovoljno plaćali poreze, dok su robovi i pokoreni narodi bili prisiljeni plaćati namete.

Rimljani su s prijelazom na monetarnu ekonomiju razvili razne oblike poreza, posebno carine i naknade, dok su porezi na rimske građane bili slabo razvijeni. Nakon 167. pr. Kr., uz porast prihoda iz osvojenih teritorija, porezi na građane postali su rijetki. Propadanje Carstva dovelo je do čestih poreznih reformi i uvođenja novih oblika oporezivanja. Porezni sustav proširen je na sve rimske građane, s posebnim naglaskom na poreze na imovinu, zemljište i osobne poreze, dok su porezi na promet i potrošnju ostali dio reformiranog sustava.

Razvoj poreza u srednjem vijeku pokazuje neujednačenost, odražavajući specifične političke i ekonomske uvjete tog razdoblja. Moguće je razlikovati tri razvojna razdoblja sustava prihoda odnosno poreznih sustava:

- a) Razdoblje ranog srednjeg vijeka je razdoblje ranog feudalizma karakteriziranog prevladavajućim naturalnim godpodarstvom.
- b) Razdoblje procvata feudalizma, s naglašenim i sve naglašenijim novčanim gospodarstvom čijom kolijevkom se smatra Italija.
- c) Razdoblje kasnog srednjeg vijeka, karakterizirano sve većom moći teritorijalnih gospodara, kao i stvaranjem i jačanjem država u modernom smislu. Prihodi ubrani u tom razdoblju dobivaju sve više formu oporezivanja (Jelčić, 2001;35).

Na početku srednjeg vijeka, državne potrebe bile su male i zadovoljavale su se dobrovoljnim davanjima u naturi. Do 13. stoljeća, glavni prihodi dolazili su od kraljevskih posjeda, feuda, otkupnina i prodaje privilegija za obrtničke i trgovačke djelatnosti. Pokušaji uvođenja stalnih poreza nisu uspjeli zbog slabosti središnje vlasti. Prvi stalni porezi, zvani "bede", razvili su se iz izvanrednih obveza koje su postale učestale tijekom 14. i 15. stoljeća, a u 16. stoljeću postali su stalni izvor prihoda. Porezni sustavi su tada obogaćeni trošarinskim porezima, poput onih na pivo i vino, koji su postali važni izvori prihoda. Uvođenje stalnih poreza naišlo je na otpor jer se država smatrala privatnom ekonomijom vladara. S jačanjem novčane ekonomije i rastućom potrebom za financijskim resursima, uveli su se novi porezni oblici i proširila se skupina poreznih obveznika. Neizravni porezi, tzv. trošarine, postali su ključni dijelovi poreznog sustava. U liberalnom kapitalizmu, porezi su trebali biti neutralni i temeljiti se na ekonomskoj moći, dok su se u intervencionističkom razdoblju koristili za restrukturiranje ekonomskih i društvenih odnosa za postizanje nefiskalnih ciljeva.

Primjenom pojedinih poreznih oblika kao i spretnom i adekvatnom kombinacijom relevantnih elemenata oporezivanja (porezni obveznik, porezna osnovica, porezna stopa, itd.) može se djelovati:

- Na promjenu uvjeta priređivanja kao i odnose među ekonomskim subjektima (pojedinih privrednim granama, poduzećima) otežavanjem poreznog tereta jednima, a olakšicama u poreznom tretmanu koje se odobravaju drugima;
- Na trgovinsku i platnu bilancu stimulirajući ili destimulirajući uvoz odnosno izvoz;
- Na inflaciju restringirajući novčanje fondove;

- Na migracijska kretanja stanovništva beneficirajući porezni tretman na područjima na koja se stanovništvo želi privući, a otežavajući ga na područjima s kojih se stanovništvo želi povući;
- Na natalitet, uređujući porezni tretman obitelji tako da se favoriziraju ili pak defavoriziraju obitelji s većim brojem djece, itd. Jelčić (2001;38).

Što se tiče poreza na dodanu vrijednost, on se još naziva neto svefazni porez na promet i jedan je od mogućih oblika općeg poreza na promet, te se ovakav oblik poreza se smatra jednim od „najmlađih“ poreza, a zbog velikog značaja primjenjuje se u mnogim suvremenim državama. Porez na dodanu vrijednost prvi put uveden je na području jedne države u 1967. godini i to na sav promet, a zatim se proširio na čak 48 država u periodu od tridesetak godina iako se u financijskoj literaturi ovaj porez pojavljuje već 1918. godine od strane autora F. von Siemens i T.S. Adams.

### **3.2. Porezna načela**

Adam Smith, poznatiji i kao „otac ekonomije“ istaknuo je četiri kanona u svojoj knjizi Bogatstvo naroda izdanoj 1776. godine. Prvi je da svaki građanin mora plaćati porez državi prema svojoj sposobnosti i imovinskoj mogućnosti. Drugi glasi da porezna obveza mora biti zakonom regulirana i ne može biti proizvoljna. Treći, porez treba prikupljati kada je najpovoljnije za obveznika. I četvrti ističe da administracija treba biti jeftina pri naplati poreza, tako da što veći iznos završi u državnoj blagajni.

Slijedeća načela koja su važna i služe i danas za uspostavljanje poreznog sustava jesu načela Adopha Wagnera. Njegova načela se svrstavaju u četiri skupine, od kojih je prvo financijsko-političko načelo. Financijska načela postavljaju pred poreznisitem zahtjev da porezi budu dovoljni (izdašni) i elastični (Rozmarić, 1973;145). Načelo izdašnosti ne smije biti narušeno, jer porezima zajedno s drugim državnim prihodima treba prikupiti sredstva da se pokriju potrebe iz javne nadležnosti države. Drugo načelo je načelo elastičnosti, s obzirom da proračunske potrebe rastu i padaju, na isti način moraju funkcionirati i porezi, to jest porez mora biti takav da se prihodi od njega po potrebi mogu smanjivati i rasti. Slijede ekonomsko-politička načela, postoje dva takva načela i oni se nadopunjuju. Prvo ekonomsko-političko načelo je načelo izbora poreznog izvora, ono sadrži koji porezni izvor treba zahvatiti porezom, to može biti prihod-dohodak i imovina. Drugo načelo je načelo izbora poreznog oblika. Kada se bira porezni oblik treba odabrati onaj koji će ostvariti optimalne rezultate i

zahtjeva stručne i znanstvene analize. Visina je poreznog opterećenja vezana uz ovo načelo, jer suviše visoko opterećenje jednim poreznim oblikom može dovesti do toga da se porez počinje plaćati iz drugih izvora, npr. Iz imovine iz čega se ne želi (Srb i Perić, 1997;75).

Slijedeća porezna načela su socijalno-politička načela. Prvo načelo je načelo opće obveze, koja nalaže da su svi dužni plaćati porez, pa čak i stranci koji nastanjuju tu zemlju. Međutim ovo načelo nema dosljednu primjenu u praksi, zbog postojanja poreznih oslobođenja i olakšica. Drugo načelo je načelo ravnopravnosti, koje je sadržano u zahtjevu da porezni teret bude ravnopravno raspoređen i da se oporezuje prema ekonomskoj snazi poreznih obveznika.

I zadnja skupina načela su porezno-tehnička načela koja se granaju na tri načela unutar skupine. Prvo načelo je načelo određenosti poreza, suvremenim državama, porezni oblici i sustav određuju se zakonom i samo se tako zavedeni mogu provoditi po predviđenom postupku. Princip određenosti poreza sadržava u sebi zahtjev na pitanja vezana uz vođenje porezne obveze, elemente relevantne za oporezivanje, rokove, način i mjesto plaćanja poreza, kao i eventualne sankcije za slučaj da porezni obveznik ne udovolji, bilo u cijelosti ili djelomično, svojoj poreznoj obvezi, budu regulirana pravnim propisima (Jelčić, 2001;119). Drugo načelo je načelo ugodnosti plaćanja poreza, s obzirom da nikome nije ugodno plaćati porez, porezne vlasti osmišljavaju prilagodbe, poput naplate poreza u ratama. I treće načelo je načelo jeftinoće ubiranja poreza, skupo ubiranje poreza znači da su uz ubiranje povezani veliki izdaci koje snosi sam obveznik, te se zahtijeva da se u što većoj mjeri izbjegnju troškovi skupog postupka razreza, naplate i kontrole.

### **3.3. Karakteristike poreza**

S obzirom da postoji mnogobrojnost definicija poreza moguće je zapaziti da se neke konstatacije vezane uz pojavu poreza ponavljaju u sličnom obliku u svakoj od njih. Tada se govori o karakteristikama poreza i nekim osobinama koje su usko povezane uz pojam poreza. Jelčić (2001) u svojoj knjizi ističe nekoliko karakteristika poreza, od kojih je prvi prisilnost poreza. S obzirom da je porez prisilni prihod države, danas je karakter prisilnosti drugačiji u odnosu na prije i to zbog razlika u društveno-političkom uređenju države u tijeku njezina povijesnog razvoja. U robovlasničkim državama prisilnost poreza se očitovalo prilikom ubiranja poreza i prilikom uvođenja porezne obveze, dok je u feudalizmu obvezu plaćanja poreza uvodio vladar na osnovi odobrenja staleža. U ustavno pravnim sustavim, temeljenima na parlamentarizmu, predstavničko tijelo raspravlja o zakonima u ime birača te ih usvaja



nakon prihvaćanja u cijelosti. To uključuje i zakone o oporezivanju. Ako primjerdbe tijela uključe u zakonski tekst, tijelo će ga usvojiti. To znači da se birači suglasno slažu s uvođenjem poreza, no nedostatak plaćanja može rezultirati pravnim sankcijama.

Slijedeće je derivativnost poreza. Porezi su derivativni prihod države, točnije država ih ubire na osnovi svojeg financijskog prava da sama regulira materiju oporezivanja. Što znači da je nadležno tijelo države ovlašteno regulirati materiju o izdavanju dijelu prihoda, dohotka ili imovine fizičkih i pravnih osoba za potrebe financiranja zadataka i mjera iz nadležnosti države. Ostali prihodi koje država prikuplja, a ne proizlaze iz poreza, nisu porezi jer nemaju derivativni karakter, već izvorni prihod države. Treća karakterisitka je nepovratnost poreza. Ova njihova karakterisitka temelji se na trajnoj promjeni vlasničkih odnosa nad iznosima koje država ubire od fizičkih i pravnih osoba. Prihodi koje država ubire od poreznih obveznika postaju njezino vlasništvo i ona ih rabi (u pravilu) za financiranje zadataka i mjera iz svoje nadležnosti (Jelčić, 2001;41). Nepovratnost poreza je trajni karakter, stoga treba razlikovati poreze od javnih prihoda države do kojih država dolazi. Četvrta karakteristika poreza je odsutnost neposredne naknade. Porez nije naknada za korištenje usluge koji daje i financira država u okviru svoje nadležnosti jer su te usluge brojne i različite u odnosu na one usluge koje nudi javni sektor. Odsutnost neposredne naknade za plaćeni porez utječe na povećanje otpora plaćanju poreza te na slabljenje interesa javnosti za svrhu i učinkovitost trošenja oporezivanjem ubраниh sredstava.

Nedestiniranost poreza je karakteristika koja proizlazi iz namjene trošenja iznosa ubranim oporezivanjem. Načelo nedestiniranosti poreza usvojeno je stoga što bi bilo gotovo nemoguće uvijek i u svakoj prilici te za svaki porezni oblik utvrditi iznos koji će njegovom primjenom biti ubran, iz čega očigledno proizlazi i poteškoća da se prihodi od pojedinih poreza vežu uz točno unaprijed utvrđen rashod (Jelčić, 2001;42). Neke od prednosti uvođenja destiniраниh poreza su: vezivanje poreza s određenim izvorima trošenja lakše je dobiti pristanak poreznika za uvođenje novog poreza ili povećanje postojećih. Odredišni porezi omogućuju da korisnik određene usluge plati za pruženu uslugu, što osigurava ravnomjerniju raspodjelu koristi rezultiranih troškovima određenih poreza. Međutim, nedostatak je što otežava pregled prihoda i rashoda, jer su obično prihodi pojedinačnih fondova, te nije moguće jednostavno usporediti njihovu veličinu s drugim prihodima. Zatim povezivanjem određenih prihoda s precizno određenim izdacima osigurava se sredstva za javnu potrebu, ali se može dogoditi da su sredstva namjenjena pokrivanju drugih troškova i ne omogućuju pokrivanje tih troškova.

Sredstvima ubranima oporezivanjem financiraju se javni rashodi, a njihovim trošenjem zadovoljavaju javne potrebe. Nitko nije izuzet od plaćanja poreza, a sredstva ubrana oporezivanjem nisu namijenjena podmirivanju potreba ograničenom broju osoba. I zadnja karakteristika nalaže da su porezi novčani prihod države. U modernim poreznim sustavima većinom se porezi prikupljaju u novcu, dok su se prije prikupljali u obliku robe. Danas se to rijetko radi osim u iznimnim situacijama poput rata ili prirodnih katastrofa.

### **3.4. Ciljevi i učinci oporezivanja**

Prema Jelčić (2001) može se govoriti o dva osnovna cilja koja se primjenom poreza mogu postići, a to su fiskalni i ne fiskalni.

Fiskalni cilj je onda kad su u sustav prihoda uvedeni isključivo ili ponajprije zato da se njihovom primjenom namaknu financijska sredstva potrebna za financiranje rashoda vezanih uz podmirenje javnih potreba. Prisutan je od najstarijih vremena do danas, ali nije u svim razdobljima bio primaran cilj oporezivanja već su se uz njega isticali i nefiskalni ciljevi. Danas se traži od država da se pri oporezivanju ograniči pretežno na ostvarenje fiskalnog cilja oporezivanja.

Nefiskalni ciljevi oporezivanja su svi ostali ciljevi koji se mogu postaviti pred poreze, osim prikupljanja financijskih sredstava. Iskustva naučena iz prošlih vremena prikazuju kako se porezi mogu s više ili manje uspijeha koristiti za ostvarenje nekih drugih ciljeva, a ne samo onih fiskalnih. Porezima se ciljevi ekonomske politike mogu postići neposrednim i posrednim putem. Neposrednim putem se utječe na kretanje u gospodarstvu onda kada se manipuliranjem poreznih elemenata djeluje izravno na proizvodnju i plasman. Također porezima se mogu stimulirati određena kretanja u gospodarstvu. Kada zbog poreznih olakšica ili oslobođenja pojedine gospodarske grane ili grupacije raspolažu sredstvima većim za iznos neplaćenog poreza koja se mogu uposliti u proizvodne svrhe. Također, porezima se može vrlo učinkovito djelovati na trgovačku i platnu bilancu, tako što će instrumentima porezne politike djelovati na priljev strane robe na domaće tržište, to jest odljev domaće robe na strano tržište. Carinskim oslobođenjima i olakšicama, preferencijalnim carinskim stopama, diferencijalnim carinskim stopama, povratom poreza na promet ili oslobođenjima od plaćanja tog poreza može se utjecati na tokove vanjske trgovine. Posredno primjena poreza djeluje na kretanja u gospodarstvu onda kad se uvođenjem ili ukidanjem poreza djeluje na dohodak poreznih obveznika.

Porezi se mogu rabiti kao instrumenti socijalne politike, kojoj je cilj, uspostaviti drugačije odnose u materijalnom položaju stanovnika. U tom slučaju porezi se koriste za preraspodjelu imovine i dohotka. Uvođenjem odnosno ukidanjem poreza, korištenjem poreznih oslobođenja i olakšica, izborom vrste i visine porezne stope i sl. mogu se mijenjati odnosi u dohocima poreznih obveznika u nekom željenom smjeru u skladu s ciljevima socijalne politike, odnosno utjecati na mogućnost formiranja imovine (Jelčić, 2001;141).

Porezima se utječe na postizanje određenih ciljeva u sferi demografske politike. Ako je porezni terete oženjenih poreznih obveznika kao i obitelji s većim brojem djece manji od poreznog tereta koji su dužni nositi neženje, takav tretman može biti poticaj za sklapanje brakova i podizanje nataliteta. Osim toga porezi se mogu koristiti i za postizanje suprotnih ciljeva, kad bi im se namjenila uloga instrumenata za zaustavljanje ubrzanog rasta populacije.

Pojedini porezi kao i mjere porezne politike mogu se uspješno koristiti za ostvarenje ekoloških ciljeva, tj. za smanjenje zagađenosti zraka, vode i zemlje, za smanjivanje buke, sprječavanje radijacije i ostalo. Smanjenje poreznog opterećenja bezolovnog benzina, a veće porezno opterećenje subjekata koji zagađuju okoliš može se utjecati na ponašanje i postupke koji pridonose očuvanju okoliša.

Mjerama porezne politike može se poboljšati materijalni položaj kulturne djelatnosti tako da se smanji porez na promet knjiga, ulaznice za određene kulturne manifestacije, ulaznice na zabavne događaje, kako bi se ostvario željeni cilj s područja znanosti. Osim toga moguće je potaknuti stambene izgradnje i rješavanje stambenih potreba građana s nižom ekonomskom klasom, blažim oporezivanjem građevinskog materijala, komunalnih usluga i građevinskog zemljišta.

S druge strane, učinci primjene poreza manifestiraju se na raznim područjima u različitom broju, vrsti i intenzitetu. Prema tome razlikujemo nenamjeravane i namjeravane učinke oporezivanja. Namjeravani učinci oporezivanja su oni koji su se primjenom adekvatnih poreznih instrumenata upravo i htjeli postići i koji su potpuno u skladu s ciljem porezne politike. Uglavnom će biti kvalificirani oni koji se postižu u sferi redistribucije prihoda prikupljenih porezima. Nenamjeravani učinci poreza su oni koji se manifestiraju mimo zacrtanih planova, a kao posljedicu za sobom povlače potrebe prikladne intervencije koja će takve učinke neutralizirati ili ih bar ublažiti. Ovakvi učinci poreza se pretežno javljaju prilikom ubiranja poreza.

### 3.5. Klasifikacija poreza

Različiti ciljevi porezne politike u modernim sustavima ostvaruju se kroz raznoliku primjenu poreznih oblika. Njihov broj varira, ali što je veći, to sustav ima veću fleksibilnost u postizanju ciljeva. Svaki porez ima specifične karakteristike koje utječu na učinke oporezivanja. Grupiranje poreznih oblika prema tim karakteristikama olakšava usporedbu i analizu učinaka. To je važno ne samo za porezni sustav, već i za šire društveno-ekonomske i političke sustave. Precizna identifikacija i proučavanje poreza te njihova klasifikacija omogućuju bolje razumijevanje i postizanje ciljeva porezne politike. Prema Jelčić (2001) pojedini porezni oblici se mogu klasificirati na više načina, a u njevoj knjizi su izdvojeni:

- subjektivni (osobni, personalni) i objektivni (stvarni, realni),
- sintetički i analitički,
- reparticijski i kvotni,
- fundirani i nefundirani,
- katastarski i tarifni,
- opći i namjenski,
- redovni i izvanredni,
- osnovni i dopunski,
- posredni i neposredni porezi.

Subjektivni porezi uzimaju se u obzir prilikom oporezivanja osobe poreznog obveznika, tako da se njezina porezna sposobnost određuje poštujući relevantne čimbenike koji se odnose na samu osobu poreznog obveznika. Kod poreznih objekata osoba poreznog obveznika se ne uzima u obzir tijekom oporezivanja, već samo vrijednost ili dohodak od poreznog objekta. Subjektivni i objektivni porezi pokazuju različite učinke u praksi. Tamo gdje se oporezivanje provodi primjenom poreza na imovinu, nemoguće je primijeniti općeprihvaćeni princip oporezivanja prema ekonomskoj snazi, odnosno da postotak poreza plaća onaj tko ima više. Oporezivanjem ukupne porezne snage, subjektivni porezi, naprotiv, pojavljuju se kao učinkoviti instrumenti koji se mogu primijeniti kako bi se postigli ciljevi ekonomske, a posebno društvene, prirode.

Sintetički porezi oporezuju ukupnu poreznu moć poreznog obveznika. Tijekom oporezivanja uzimaju se u obzir sve okolnosti koje se odnose na osobu poreznog obveznika (npr. njegov bračni status, broj djece, dob poreznog obveznika i slično), i važne su za određivanje iznosa

poreznog tereta. Analitički porezi oporezuju svaki pojedini prihod ili imovinu, bez obzira na osobu poreznog obveznika.

Kriterij za razlikovanje između reparticijskih i kvotnih poreza je način uvođenja porezne obveze. Kod reparticijskih poreza, država je unaprijed odredila iznos koji će prikupiti u određenom području primjenom određenog poreza ili svih poreza. Reparticijski porezi se prikupljaju dijeljenjem unaprijed određenog iznosa od strane države prema određenim kriterijima na dijelove koje bi trebali snositi pojedinačni porezni obveznici. Prema Srb i Perić (1997.) kvotni porez je način naplate poreza pri čemu država zakonom utvrđuje, kako porezne oblike, tako visinu poreznih stopa i načina razreza i naplate poreza. Osim toga kvotni porez je primjenjiv u suvremenim državama.

Danas se općenito može reći da nijedan moderni porezni sustav nema retributivne poreze. Ako se izuzmu izvanredne okolnosti (npr. potreba za prikupljanjem precizno određenog iznosa za vođenje rata, itd.), retributivni porezi u modernim poreznim sustavima ustupili su mjesto kvotnim porezima. Međutim, retributivni porezi također imaju neke prednosti, iako su slabiji od svojih nedostataka. Prednosti kvotnih poreza, koje se posebno izražavaju u mogućnosti vrlo široke primjene principa pravednosti u oporezivanju - koji zahtijeva oporezivanje prema ekonomskoj snazi - znatno su veće od njegovih nedostataka. Stoga treba tražiti razloge zašto se kvotni porezi obično uključuju u moderne porezne sustave.

Fondirani porezi odnose se na poreze koji oporezuju prihode iz tzv. fondiranih (trajnih, sigurnih) izvora, dok se neprofinirani porezi odnose na one koji se oporezuju na prihode iz tzv. nestabilnih, nesigurnih izvora. Primjeri dobro utemeljenih, tj. stalnih i sigurnih izvora oporezivanja s jedne strane, ili onih karakteriziranih kao nefondiranih, nestabilnih i nesigurnih s druge strane, danas nije lako navesti. Naime, starija financijska teorija, izvodeći svoje stavove iz sociokulturne stvarnosti određenog povijesnog razdoblja, klasificirala je kapital, imovinu i prihode od imovine kao stabilne, dok su nestalni, te stoga nesigurni, prihodi smatrani onima koji proizlaze iz rada. Međutim, noviji razvoji, posebno od 1930-ih godina, pokazali su da kapital, imovina i prihodi od imovine nemaju karakter trajnosti i sigurnosti koji im je prije pripisan, baš kao ni rad, zapošljavanje i prihodi od rada, nisu ni približno slučajni i nesigurni kao što je to bilo u sociokulturnim sustavima temeljenim na pretpostavkama različitim od današnjih.

Katastarski porezi se naplaćuju na temelju podataka iz javnih dokumenata poput katastarskih knjiga. Podaci se smatraju točnima dok se ne dokaže suprotno. Tarifni porezi se naplaćuju

prema službenom popisu poreznih stavki i stopa nazvanom tarifom. Katastarsko oporezivanje obično se primjenjuje na direktni porez poput poreza na imovinu, dok se tarifno oporezivanje koristi za indirektne poreze poput poreza na promet i carina.

Opći porezi su ključni za pokrivanje općih potreba javnosti, bez unaprijed određenog cilja. Oni čine značajan dio ukupnih javnih prihoda te služe za financiranje širokog spektra aktivnosti koje su u nadležnosti države. Nasuprot tome, namjenski porezi imaju predviđenu svrhu za prikupljene prihode, što može uključivati specifične projekte ili sektore poput zdravstva, obrazovanja ili infrastrukture. Razlika između općih i namjenskih poreza ključna je u tome što prvi nisu namijenjeni za određeni cilj unaprijed, dok su kod drugih svrha i namjena poreznih prihoda već definirani. Ovi porezi imaju svoje prednosti i nedostatke, te se njihova primjena može razlikovati ovisno o kontekstu i potrebama društva.

Namjenski porezi mogu biti privremeni ili stalni dijelovi poreznog sustava. Primjerice, stabilizacijski porezi mogu se koristiti tijekom određenog vremenskog razdoblja kako bi se financirali projekti za obnovu nakon prirodnih katastrofa ili ekonomskih kriza. S druge strane, porez na gorivo može se smatrati stalnim namjenskim porezom koji se koristi za održavanje cestovne infrastrukture.

Redoviti porezi su oni koji se prema principu periodičnosti prikupljaju u redovitim vremenskim intervalima, obično svake godine. To su porezi koji čine najznačajniji dio ukupnih javnih prihoda te se stoga nazivaju najznačajnijim tipom javnih prihoda. Izvanredni porezi su oni koji se povremeno, povremeno i privremeno prikupljaju. Razlozi za njihovo uvođenje mogu biti fiskalni i nefiskalni. Ako se porez uvodi kako bi se koristili prikupljeni iznosi za pokrivanje nedostajućih sredstava za pokrivanje izdataka, kaže se da je to porez uveden s fiskalnom motivacijom.

Porezni sustav modernih zemalja sastoji se od velikog broja poreza. Međutim, samo neki od njih mogu se smatrati ključnim s financijskom ulogom koja nije prisutna kod drugih, uzimajući u obzir iznos sredstava koji se prikupljaju njihovom primjenom, te udio tih prihoda u ukupnim poreznim prihodima. Iz perspektive važnosti manje značajnih (pa čak i zanemarivih, kao što su trivijalni porezi) drugih poreza, neka je primjerice, 1990. godine 79% ukupnih poreznih prihoda prikupljeno u Danskoj, u Švedskoj 55,6%, u Italiji 51,5%, u Finskoj 76,4%, u Kanadi 62,1% itd. Drugim riječima, primjenom samo tri vrste poreza prikupljeno je više sredstava nego primjenom dvadesetak (ili više) drugih poreza. Stoga možemo reći da porez na dohodak, porez na dobit i porez na dodanu vrijednost čine temelj poreznog sustava

većine modernih zemalja, dok drugi porezi imaju pomoćni karakter. Neki od njih sudjeluju u ukupnim poreznim prihodima samo s nekoliko postotaka, a postoje i takvi porezi čije sudjelovanje u tim prihodima izraženo je u promilima. Porezi koji imaju izrazito skroman financijski značaj nazivaju se trivijalnim porezima.

Podjela poreza na izravne i neizravne ima važnost s teorijskog i praktičnog stajališta. Ona se koristi u analizi ključnih poreznih oblika, poput poreza na promet, dohotka i dobiti. Ova podjela ima i sociopolitički značaj, jer utječe na pravednost poreznog sustava. Pitanje je jesu li porezi neizravni ako se mogu prenijeti na druge, i izravni ako ne mogu. Ta rasprava odražava teorijske razlike i prakse u poreznim sustavima. Postoji više kriterija za podjelu poreza na izravne i neizravne, ali nema jedinstvenog stajališta.

### **3.6. Vrste poreznih stopa**

Porezna je stopa u novcu izražen dio koji se izdvaja iz porezne osnovice, a plativši ga porezni obveznik je izvršio svoju poreznu obvezu. Zapravo se poreznom stopom izražava odnos između porezne osnovice i iznosa dužnog poreza (fiskalnog duga) (Jelčić, 2001;86). Porezne stope se još nazivaju i porezne tarife i dijele se na proporcionalne, progresivne i regresivne.

Što se tiče porezne osnovice, Rozmarić (1973.) smatra da je porezna osnovica zakonom određena mjerodavna činjenica, ekonomski odnos, pravni posao i slično čiju veličinu u novčanom iznosu treba ustanoviti kao polaznu točku na osnovu koje se utvrđuje porezna obveza za poreznog obveznika. Utvrđuje se u novčanom iznosu da bi se primjenom porezne stope dobio iznos poreza.

Proporcionalne porezne stope se ne mijenjaju promjenom porezne osnovice, što znači da se bez obzira na rastuću poreznu osnovicu primjenjuje ista porezna stopa. Osnovna značajka primjene proporcionalnih poreznih stopa je u činjenici da one neutralno djeluju na odnose među ekonomskim/poreznim snagama iz kojih se oporezivanje odbija. Ova se karakteristika proporcionalnih poreznih stopa manifestira tako da odnosi koji su postojali između ekonomskih snaga prije oporezivanja ostaju identični odnosima koji su među njima nastali nakon oporezivanja (Jelčić, 2001;87). Ta jednakost odnosa je prisutna u cijelom procesu oporezivanja.

Tablica 1. Primjer oporezivanja proporcionalnim poreznim stopama

Porezna osnovica	Porezna stopa
1.000	20%
2.000	20%
3.000	20%
4.000	20%

Izrada autorice prema Jelčić, 2001; 87

Progresivne porezne stope rastu skupa s poreznom osnovicom i ne primjenjuju se kod svih poreznih oblika na isti način. Primjerice, kod poreza na dohodak, poreza na prihod i poreza na imovinu stope se moraju zaustaviti na određenom iznosu, a ta visina ovisi o poreznoj politici i koji ciljevi se žele postići, ali porezna stopa ne može iznositi 100%. Stoga, porezna stopa raste do određene visine koja je utvrđena kao najviša i tako oporezivanje postaje proporcionalno. Nadalje, postoje dva tipa progresije, to su direktna progresija i indirektna progresija. Direktna progresija je kada se direktno na uvećanu poreznu osnovicu primjenjuje povećana porezna stopa, a s obzirom da je vidljiv porast osnovice i stope ova progresija se još naziva i javna progresija.

Postoje dvije vrste direktnog progresivnog oporezivanja, prva je puna ili stalna koja postoji u slučaju kad se povećana porezna stopa primjenjuje na čitav iznos porezne osnovice. Druga vrsta direktnog progresivnog oporezivanja je klizeća, lomljena, rasčlanjena ili tranširana progresija. Ova vrsta oporezivanja je ustvari oblik primjene progresivnih poreznih stopa kod kojeg se porezna osnovica raščalni na dijelove i samo se na porasli dio osnovice primjenjuje odgovarajuća uvećana porezna stopa.

Tablica 2. Primjer oporezivanja direktnom progresijom

Porezna osnovica	Porezna stopa
1.000	7%
1.500	11%
3.000	13%
3.200	17%
4.000	29%

Izrada autorice prema Jelčić (2011:89)

Indirektna progresija predstavlja oporezivanje kod kojeg se prema vanjskoj formi radi o proporcionalnom oporezivanju, ali je zbog načina primjene proporcionalne porezne stope učinak oporezivanja jednak onom kao da je primjenjeno progresivno oporezivanje (Jelčić,



2001;94). Primjena proporcionalne porezne stope daje učinke jednake primjeni progresivne tarife onda kad se ista porezna stopa primjenjuje na povećane porezne osnovice od kojih se oduzima stalno isti iznos. Ova progresija se još zove i prikrivena progresija, zbog prikrivenog proporcionalnog oporezivanja.

Regresivne porezne stope postoje kada se porezna stopa smanjuje povećanjem porezne osnovice. Ovakav slučaj oporezivanja je rijedak, te se javlja kod posrednih poreza i ima socijalno nepovoljan karakter.

Tablica 3.Primjer regresivnih poreznih stopa

Na osnovicu veću od	Plaća se porez po stopi od %
1.000	49%
Od 1.001 do 5.000	41%
Od 5.000 do 7.000	32%
Od 7.001 do 10.000	17%
Od 10.001 do 13.000	6%

Izrada autorice prema Jelčić (2001;103)

Kod regresivnih stopa također imamo direktnu i indirektnu regresiju. Direktna regresija je kada se iznos poreza povećava sporije od osnovice, dok kod indirektna regresije prosječna porezna stopa smanjuje se s povećanjem porezne osnovice, dok je granična porezna stopa konstantna.

#### **4. Direktiva o zajedničkom porezu na dodanu vrijednost**

Direktiva Vijeća 77/388/EEZ o usklađivanju zakonodavstava država članica u vezi s porezima na promet, posebno PDV-om, doživjela je više izmjena kako bi se postigla jasnoća i racionalizacija. Cilj je uspostava unutarnjeg tržišta putem primjene poreznog zakonodavstva koje ne narušava tržišno natjecanje ni slobodno kretanje roba i usluga. Usklađivanjem PDV-a nastoji se eliminirati faktori koji mogu narušiti tržišno natjecanje na nacionalnoj i razini EU.

Prva verzija Direktive je donesena 1977. godine, dok se od 1. siječnja 2007. godine primjenjuje kao Direktiva o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost koja poznajemo danas, s time da je u državama članicama stupila na snagu tek 1. siječnja 2008. godine. Zajednički sustav PDV-a, primjenjiv i na maloprodaju, potiče neutralnost i jednostavnost oporezivanja, obuhvaćajući sve faze proizvodnje i distribucije te isporuku usluga. Postizanje neutralnosti PDV-a ključno je za očuvanje tržišnog natjecanja, čime se osigurava da slične robe i usluge u svim državama članicama nose isto porezno opterećenje, bez obzira na njihov lanac proizvodnje i distribucije.

Kako bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja, ukidanje fiskalnih kontrola na granicama zahtijeva jedinstvenu osnovicu za razrez poreza i usklađenost među državama članicama u pogledu broja i razine poreznih stopa. Standardna stopa PDV-a, zajedno s prijelaznim sustavom, omogućuje prihvatljivo funkcioniranje. Kako bi se spriječile razlike u standardnim stopama PDV-a koje mogu dovesti do neravnoteže i narušavanja tržišnog natjecanja, potrebna je minimalna stopa od 15 %, uz mogućnost revizije.

Tijekom prijelaznog razdoblja treba omogućiti određena izuzeća u pogledu broja i razine stopa. Kako bi se smanjila nezaposlenost, državama članicama treba dopustiti smanjenje PDV-a za radno intenzivne usluge, čime se smanjuje poticaj poslovanjima da ostanu u sivoj ekonomiji. Takvo smanjenje nosi rizik za funkcioniranje unutarnjeg tržišta i poreznu neutralnost, pa je potreban postupak odobrenja za dovoljno dugo razdoblje za procjenu učinka. Mjera mora biti točno definirana kako bi se osigurala provjerljivost i ograničenost.

Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope koje se odnose samo na isporuku robe ili usluge (hrana (uključujući piće, osim alkoholnih pića) za ljudsku i životinjsku potrošnju, voda, farmaceutski proizvodi za zdravstvenu njegu, medicinska oprema za osobe s invaliditetom, prijevoz putnika, knjige, novine, ulaznice za kulturne i sportske priredbe, radijske i televizijske emisije, autorske honorare, stanovanje kao dio socijalne

politike, poljoprivredne proizvode, hotelski smještaj, dobrotvorne usluge, pogrebne usluge, zdravstvene i stomatološke usluge, te usluge vezane uz čišćenje ulica, odvoz smeća i zbrinjavanje otpada). Snižene stope moraju biti najmanje 5 %, a njihov iznos mora omogućiti puni odbitak PDV-a iz prethodne faze. Na temelju izvješća Komisije, Vijeće svake dvije godine provodi reviziju sniženih stopa i može izmijeniti popis robe i usluga u Prilogu III Direktive o zajedničkom porezu na dodanu vrijednost.

Također države članice mogu primijeniti sniženu stopu na isporuku prirodnog plina, električne energije ili grijanja, uz prethodnu obavijest Komisije koja odlučuje o riziku narušavanja tržišnog natjecanja. Snižene stope također se mogu primijeniti na uvoz umjetnina, kolekcionarskih predmeta i antikviteta, te na isporuku umjetnina od strane umjetnika ili njihovih pravnih sljednika.

No postoje situacije u kojima je državama omogućeno da oporezuju po stopi nižoj od minimalne propisane u slijedećim situacijama. Dakle države članice koje su 1. siječnja 1991. odobrile izuzeća s pravom na odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi ili primjenjivale snižene stope niže od minimalne razine od 5%, mogu se nastaviti s primjenom tih izuzeća ili sniženih stopa.

Također, države članice koje su na već navedeni datum odobravale izuzeća s pravom na odbitak PDV-a ili primjenjivale snižene stope niže od minimuma (5%) na robu i usluge koje nisu navedene u Prilogu III. mogu nastaviti s primjenom snižene stope ili jedne od dviju sniženih stopa predviđenih zakonodavstvom. Zatim, države članice koje su 1. siječnja 1993. bile obvezne povećati svoju standardnu stopu za više od 2%., mogu primijeniti sniženu stopu koja je niža od minimalne razine od 5% na isporuku robe i usluga navedenih u Prilogu III Direktive.

Nadalje, postavlja se pitanje gdje oporezivati u slučaju naručivanja iz drugih zemalja. Prema podacima Europske komisije, mjesto oporezivanja isporuke roba i usluga u EU određeno je mjestom isporuke, koje ovisi o specifičnim okolnostima isporuke. Kada roba nije otpremljena ili prevezena, oporezuje se na mjestu gdje se nalazi u trenutku isporuke. Ako je roba otpremljena ili prevezena, PDV se obračunava prema mjestu gdje je roba bila na početku otpreme ili prijevoza. Kada je riječ o prodaji na daljinu, PDV se primjenjuje prema mjestu gdje se roba nalazi kad otprema završi, uzimajući u obzir godišnji prag prodaje u državi članici kupca. Ako dobavljač odluči oporezivati u zemlji članice odredišta, PDV se obračunava u toj zemlji, bez obzira na godišnji prag. U slučaju kada dobavljač instalira ili

sastavlja robu, PDV se plaća u zemlji gdje se to obavlja. Ako se roba isporučuje tijekom prijevoza putnika unutar EU, PDV se plaća prema mjestu polazišta prijevoza. Električna energija i plin oporezuju se prema mjestu gdje se učinkovito koriste i troše. Natjecanje dobara unutar Zajednice oporezuje se u državi članici gdje se roba konačno nalazi nakon prijevoza iz druge države članice. Isporuka usluga oporezuje se prema mjestu potrošnje, ovisno o prirodi usluge i statusu korisnika, bilo da je riječ o poduzeću (B2B) ili privatnoj osobi (B2C). Postoje iznimke za specifične usluge, poput onih povezanih s nekretninama, prijevozom putnika, i elektronički isporučenim uslugama. Ova pravila osiguravaju ujednačeno oporezivanje PDV-a unutar EU, osiguravajući da prihodi od PDV-a pristižu zemlji članicama gdje se usluga ili roba stvarno troše.

#### **4.1.Porez na dodanu vrijednost Republike Hrvatske**

Prema Jelčić (2001) PDV se može definirati kao oblik općeg poreza promet kojima se najčešće oporezuju sve prometne faze na putu robe od proizvođača do krajnjeg potrošača, i to na način da se oporezuje samo dodana vrijednost u oporezivoj fazi prometnog ciklusa.

Nadalje, porez na dodanu vrijednost ima nekoliko karakteristika, od kojih je prva oporeziva transakcija. Prema Jelčić (2001) porezom na dodanu vrijednost se oporezuje isporuka dobara i obavljanje usluga uz naplatu, isporuka dobara i obavljanje usluga koje poduzetnik bez naknade učini osobama koje su kod njega zaposlene, vlastita potrošnja i uvoz.

Druga karakteristika je porezni obveznik, točnije svaka fizička i pravna osoba koja samostalno obavlja djelatnost radi ostvarivanja dobiti ili koja obavlja uvoz. U slučaju da političke stranke, tijela državne i regionalne samouprave, te sindikati i komore obavljaju djelatnost koja konkurira s onom poduzetničkom, oni se također smatraju poreznim obveznicima. Treća karakteristika po redu je mjesto oporezivanja, tj. mjesto na kojem se dobro nalazi u trenutku isporuke.

Slijedeće je porezna osnovica koju čini naknada za isporučeno dobro ili obavljenju uslugu. Kod vlastite potrošnje ili kod isporuke dobara porezna osnovica je u pravilu tržišna vrijednost isporučenog dobra odnosno obavljene usluge. Peta karakteristika je porezna stopa, koja u Republici Hrvatskoj iznosi 25% na poreznu osnovicu.

Zadnja karakteristika poreznih stopa su porezna oslobođenja koja su prisutna u svim državama koje imaju uveden porez na dodanu vrijednost. Porezna oslobođenja su utvrđena Zakonom o porezu na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj:

- oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa, oslobođenja za ostale djelatnosti,
- oslobođenja za transakcije unutar Europske unije, oslobođenja pri uvozu, oslobođenja pri izvozu,
- oslobođenja kod obavljanja usluga pri pokretnoj imovini, oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom,
- oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom, oslobođenja za usluge posredovanja,
- oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu.

U Republici Hrvatskoj postoje tri stope poreza na dodanu vrijednost. Standardna stopa je 25%, a snižene stope su 5% i 13% koje oporezuju dobra i usluge donesene su zakonom.

Po sniženoj stopi od 5% oporezuje se: sve vrste kruha; sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje) u tekućem stanju, osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda, te nadomjestke za majčino mlijeko; knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje u svim fizičkim oblicima; lijekove na Listi lijekova HZZO-a; medicinsku opremu, pomagala i sprave za ublažavanje liječenja invalidnosti za osobnu uporabu invalida prema Pravilniku o ortopedskim i drugim pomagalima HZZO-a; kino ulaznice; novine novinskog nakladnika sa statutom medija koje izlaze dnevno i sadrže najmanje 25.000 riječi, osim onih s većinom oglasa; te znanstvene časopise.

Zatim po sniženoj stopi od 13% oporezuju se usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili sličnim objektima, uključujući smještaj za vrijeme odmora i iznajmljivanje prostora u kampovima te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma; usluge pripremanja hrane i napitaka u ugostiteljskim objektima; novine i časopise novinskog nakladnika sa statutom medija, osim dnevnih novina s većinom oglasa; jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog podrijetla; dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu; isporuku vode, osim one u bocama ili drugoj ambalaži; bijeli šećer od trske i šećerne repe u kristalnom obliku; ulaznice za koncerte; te časopise za kulturu i umjetnost.

## **4.2. Standardne i snižene stope poreza na dodanu vrijednost zemalja članica Europske unije**

Ovo poglavlje daje detaljan uvid u porezne stope u državama članicama Europske unije, s posebnim osvrtom na standardne, snižene i nulte stope prikazane u Tablici 4. Ove porezne stope su ključna za razumijevanje kako se porez na dodanu vrijednost primjenjuje na razne robe i usluge unutar EU. Standardne stope su osnovne stope PDV-a koje većina država članica primjenjuje na širok spektar robe i usluga. Primjena standardne stope je najveća i obuhvaća većinu proizvoda i usluga koje su dostupne na tržištu.

Snižene stope su, s druge strane, dizajnirane kako bi olakšale financijski teret potrošačima, posebno u sektorima koji su od velike socijalne važnosti. Na primjer, snižene stope često se primjenjuju na osnovne životne namirnice poput hrane, lijekova, knjiga i javnog prijevoza. Cilj ovih stopa je učiniti ove bitne proizvode i usluge pristupačnim široj javnosti.

Osim sniženih stopa, postoje parking stope. Parking stope su specifične snižene stope PDV-a koje su države članice EU primjenjivale na određene isporuke robe i usluga još prije 1. siječnja 1991. Ove stope omogućuju državama članicama da zadrže niže porezne stope za određene proizvode i usluge koje su bile u primjeni prije nego što su usklađene s novim EU poreznim sustavom. Ključni uvjet za parkiranje je da one ne smiju biti niže od 12%. Ovo pravilo omogućuje državama članicama fleksibilnost u oporezivanju i pomaže očuvanju socijalnih i ekonomskih politika koje su bile na snazi prije stupanja na snagu novih propisa EU.

Primjena parkirnih stopa važna je jer državama članicama omogućuje da prilagode svoje porezne sustave specifičnim potrebama svojih gospodarstava i društava. Na taj način, države članice mogu osigurati kontinuitet u pružanju socijalne podrške i održavanju ekonomskih politika koje su dokazano učinkovite.

Nulte stope PDV-a, odnosno oslobođenja od PDV-a, također igraju važnu ulogu u poreznim sustavima država članica. Ove stope se primjenjuju na određene kategorije roba i usluga koje su od vitalnog značaja za društvo, kao što su zdravstvene usluge, obrazovanje i neki financijski servisi. Oslobođanje od PDV-a na ove usluge ima za cilj smanjiti troškove krajnjih korisnika, omogućujući im pristup osnovnim uslugama bez dodatnog poreznog opterećenja.

Tablica 4. Porezne stope članica Europske unije

R.br.	Država članica	Standardna stopa	Snižena stopa	Vrlo snižena stopa	Parking stope
1.	Austrija	20%	10% i 13%	-	13%
2.	Belgija	21%	6% i 12%	-	12%
3.	Bugarska	20%	9%	-	-
4.	Cipar	19%	5% i 9%	-	-
5.	Češka	21%	12%	-	-
6.	Njemačka	19%	7%	-	-
7.	Danska	25%	-	-	-
8.	Estonija	22%	9% i 5%	-	-
9.	Grčka	24%	6% i 13%	-	-
10.	Španjolska	21%	10%	4%	-
11.	Finska	24%	10% i 14%	-	-
12.	Francuska	20%	5,5% i 10%	2,1%	-
13.	Hrvatska	25%	5% i 13%	-	-
14.	Mađarska	27%	5% i 18%	-	-
15.	Irska	23%	9% i 13,5%	4,8%	13,5%
16.	Italija	22%	5% i 10%	4%	-
17.	Litva	21%	5% i 9%	-	-
18.	Luksemburg	17%	8%	3%	14%
19.	Latvija	21%	12% i 5%	-	-
20.	Malta	18%	5% i 7%	-	-
21.	Nizozemska	21%	9%	-	-
22.	Poljska	23%	5% i 8%	-	-
23.	Portugal	23%	6% i 13%	-	13%
24.	Rumunjska	19%	5% i 9%	-	-
25.	Švedska	25%	6% i 12%	-	-
26.	Slovenija	22%	5% i 9,5%	-	-
27.	Slovačka	20%	10%	-	-

Izvor: izrada autora prema Direktivi o PDV-u

Prema podacima iz tablice vidljivo je kako Poljska i Portugal imaju najniže standardne stope poreza na dodanu vrijednost, točnije najnižu moguću standardnu stopu. U suprotnom slučaju, najvišu stopu ima Mađarska sa 27%. Osim toga države poput Hrvatske, Švedske, Grčke i Finske imaju dosta visoke standardne stope PDV-a. Naime, za Švedsku i Finsku je i očekivano s obzirom da su te zemlje bogate, što ima smisla za ovoliku stopu ubiranja poreza, dok Hrvatska i Grčka nemaju najbolje ekonomske pokazatelje, poput BDP-a, prosječne plaće, životnog standarda i drugo. Nadalje, što se tiče sniženih stopa iz tablice je vidljivo da sve zemlje osim Danske imaju snižene stope poreza. Većina zemalja članica koristi dvije snižene stope poreza na određene proizvode, dok šest zemalja koristi samo jednu. Naime, vrlo snižene

stope koriste samo pet država članica, a to su Španjolska, Francuska, Irska, Italija i Luksemburg, dok parking stopu koriste također pet zemalja a to su Austrija, Belgija, Irska, Luksemburg i Portugal. U narednim dijelovima rada biti će detaljnije analizirane snižene stope pojedinih zemalja prema odabranim kategorijama.

#### **4.3. Prednosti i nedostaci sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost**

Problematikom utvrđivanja i broja visine stopa poreza na dodanu vrijednost, autori Cindori i Pogačić u svom radu konstatiraju da postoje dvije sukobljene strane oko toga treba li porezni sustav neke države imati samo jednu stopu, standardu ili imati više poreznih stopa.

Zagovornici višestopnog sustava ističu da regresivnost jednostopnog sustava PDV-a nepovoljno utječe na socijalnu pravdu, jer teže pogađa siromašne građane. S obzirom na manju ekonomsku snagu, ovi građani su postotno jače opterećeni ovim porezom, veći dio svog dohotka izdvajaju za osnovne životne potrebe, a manji dio štede. Ovo obilježje jednostopnog sustava narušava načelo pravednosti koje bi trebalo biti temelj suvremenih poreznih sustava, zbog čega zagovornici višestopnog PDV-a predlažu uvođenje sniženih stopa na proizvode nužne za egzistenciju, čime bi se ti proizvodi nudili po nižim cijenama, prihvatljivijim siromašnijim građanima. Također, uvođenje sniženih poreznih stopa može dovesti do ekonomskog rasta i povećanja konkurentnosti ključnih sektora, primjerice u turizmu, gdje se često traži porezno povoljniji tretman kako bi se domaći turizam izjednačio s inozemnom konkurencijom. Iako Europska unija teži primjeni jedne stope, nijedna članica EU-a još nije usvojila jednostopni sustav PDV-a, osim Danske kao izuzetak, što ide u prilog višestopnom sustavu. Povećani administrativni troškovi ne bi trebali biti ključan faktor u odlučivanju o poreznoj politici, a gubitak prihoda zbog sniženih stopa mogao bi se nadoknaditi povećanom potrošnjom ili drugim porezima.

Zagovornici jednostopnog sustava tvrde da nema potrebe za sniženim stopama PDV-a jer se regresivnost može ublažiti drugim mjerama, poput izravnih transfera ili progresivnog oporezivanja dohotka. Ako se snižene stope ipak uvedu, trebale bi biti na prehrambene proizvode jer obitelji s nižim primanjima troše veći dio dohotka na hranu. Međutim, snižene stope ne smanjuju socijalne razlike jer bogati građani apsolutno troše više na hranu. Uvođenje sniženih stopa na hranu pomaže i bogatima, koji dobivaju veću neizravnu državnu potporu.

Za ublažavanje regresivnog učinka PDV-a često se predlaže više stopa ili nulta stopa za osnovne potrepštine. Zagovornici jednostopnog sustava smatraju da se regresivnost može



umanjiti promatrajući dohodak kroz cijeli život. Porezi na potrošnju oporezuju potrošnju, a ne štednju, koja će također biti oporezovana PDV-om kada se potroši. PDV tako proporcionalno opterećuje dohodak tijekom cijelog života. Ipak, regresivnost se danas mjeri prema godišnjem dohotku, što povećava opterećenje siromašnih. Ovo ne znači da se regresivnost mora ispravljati višestopnim PDV-om zbog brojnih nedostataka takvog sustava.

Jednostopni PDV osigurava neutralnost, dok višestopni iskrivljuje potrošačke sklonosti i utječe na proizvođače. Neutralnost PDV-a čini sustav transparentnijim. Višestopni sustav komplicira administraciju, povećava troškove i zahtijeva složeno definiranje proizvoda na koje se primjenjuju različite stope. Ovo otvara prostor za subjektivna tumačenja i nejednakost među proizvođačima. Poduzetnici bi mogli pokušati svoje proizvode uvrstiti u kategorije s nižim stopama, što otvara vrata korupciji i lobiranju.

Višestopni PDV smanjuje efikasnost i jednostavnost sustava, povećava administrativne troškove i mogućnosti za poreznu evaziju. Niže stope PDV-a smanjuju proračunske prihode, što zahtijeva nadoknadu iz drugih izvora ili povećanje opće stope PDV-a, što može izazvati nezadovoljstvo. Iako većina zemalja EU koristi višestopni PDV, EU preporučuje smanjenje broja stopa na dvije: opću od 15% i sniženu, ne nižu od 5%.

## **5. Analiza utjecaja sniženih stopa PDV-a u zemljama članicama Europske unije u razdoblju od 2018. do 2023. godine**

Nakon što su prikupljeni podaci o sniženim stopama PDV-a za relevantna razdoblja, provest će se analiza prosječnih sniženih stopa kroz godine. Ova analiza omogućiti će bolje razumijevanje varijabilnosti sniženih stopa PDV-a unutar EU i njihovih trendova tijekom vremena. Prosjek sniženih stopa bit će ključan pokazatelj za procjenu stabilnosti ili promjena u pristupu država članica prema oporezivanju određenih kategorija dobara i usluga.

Istraživanje se vrši nad osam područja sniženih stopa u članicama Europske unije. Za potrebe rada informacije su preuzete sa službene stranice Europske komisije gdje je moguće pronaći sve porezne stope u periodu od ulaska pojedine članice u uniju pa sve do danas. Također postoje kategorije po kojima je moguće lakše pretraživati snižene stope za svaku članicu. U ovome radu je uzeto nekoliko kategorija, ovisno o područjima uzetim za istraživanje. Za prvo poglavlje uzeta je kategorija:

- Prehrambeni proizvodi - Prehrambeni proizvodi (uključujući pića, ali isključujući alkoholna pića) za prehranu ljudi i životinja, žive životinje, sjemenke, biljke i sastojci koji su namijenjeni za pripremu hrane, proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu

Za drugo poglavlje je uzeto nekoliko kategorija, a to su:

- Smještaj - Smještaj u hotelima i sličnim objektima, uključujući pružanje smještaja za odmor i iznajmljivanje mjesta u kampovima ili kampovima
- Usluga hrane - Usluge restorana i cateringa, isključujući usluge koje uključuju alkoholna pića
- Restoran - Usluge restorana i cateringa, pri čemu je moguće isključiti opskrbu (alkoholnim i/ili bezalkoholnim) pićima

U poglavlju koje se bavi istraživanjem sniženih stopa poreza na lijekove i medicinske potrepštine uzete su slijedeće kategorije:

- Medicinska oprema - Medicinska oprema, uređaji, uređaji, predmeti, pomagala i zaštitna oprema, uključujući maske za zaštitu zdravlja, obično namijenjeni za uporabu u zdravstvenoj njezi ili za uporabu osoba s invaliditetom, roba neophodna za

nadoknadu i prevladavanje invaliditeta, kao i prilagodbu, popravak, iznajmljivanje i leasing takve robe

- Farmaceutski proizvodi - Farmaceutski proizvodi koji se koriste u medicinske i veterinarske svrhe, uključujući proizvode koji se koriste za kontracepciju i higijensku zaštitu žena, te upijajuće higijenske proizvode

Kod ulaznica, informacije su prikupljene iz slijedeće kategorije:

- Kulturni događaji - Ulaznice za predstave, kazališta, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove, kina, izložbe i slične kulturne događaje i sadržaje ili pristup prijenosu tih događaja ili posjeta uživo ili oboje

Prijevoz putnika ima svoju kategoriju iz koje su prikupljeni podaci za istraživanje, a sadrži slijedeće:

- Prijevoz putnika - Prijevoz putnika i prijevoz robe koja ih prati, kao što su prtljaga, bicikli, uključujući električne bicikle, motorna ili druga vozila, ili pružanje usluga u vezi s prijevozom putnika

Za poglavlje opskrba vodom, medijski sektor i frizerske usluge, podaci su povučeni iz istoimenih kategorija:

- Opskrba vodom
- Knjige
- Novine
- Frizerske usluge

U idućim poglavljima detaljno će se objasniti svaka navedena kategorija, zajedno s definiranim stopama poreza za svaku državu i promjenama koje su se dogodile u promatranom razdoblju. Države koje primjenjuju snižene stope oporezuju dobra i usluge koje se smatraju bitnima za ljudske potrebe ili koje su postale neisplative zbog globalizacije, potičući time kupnju tih proizvoda radi podrške određenim sektorima kao što su novine i ulaznice u kazališta, cirkuse i teatre. Osim toga, razdoblje pandemije obuhvaćeno je istraživanjem, što je dovelo do značajnih promjena u nekoliko kategorija.

Na kraju svake tablice izračunava se prosječna porezna stopa tijekom godine. S obzirom da su se promjene događale tijekom godine te su porezne stope varirale, bilo je potrebno korigirati prosjek sniženih stopa za svaku državu u promatranom godini. Postoji nekoliko načina

korekcije prosjeka, a oni su detaljno objašnjeni u opisu ispod svake tablice. Nakon korekcije, izračunavao se godišnji prosjek, koji se potom uspoređivao s ostalim prosjecima u promatranom razdoblju. Nadalje, sve stope navedene u narednim tabličnim prikazima iskazane su u postocima.

### **5.1.Prehrambeni sektor: Utjecaj sniženih stopa PDV-a**

Prva kategorija se bavi proučavanjem sniženih poreza na hranu i piće u državama članicama Europske unije. Većina promatranih država ima uvedene snižene stope poreza na iste, u daljnjem tekstu će se za svaku državu navesti na što primjenjuje sniženu stopu, zatim slijedi tablični prikaz s promjenama (ako ih ima), te objašnjenje uzroka promjene.

Prva zemlja koja primjenjuje sniženu stopu na prehrambene proizvode je Austrija koja koristi stopu od 10% na meso, ribu, mliječne proizvode, povrće, voće, žitarice, ulja, prerađevine od mesa i ribe, šećer, čokoladu i druge prehrambene proizvode. Belgija primjenjuje 6% na većinu prehrambenih proizvoda, ali margarin oporezuje s 12%, a jastog i kavijar po standardnoj stopi. Bugarska oporezuje samo hranu za djecu stopom od 9%. Cipar koristi PDV od 5% na osnovne namirnice poput mesa, mliječnih proizvoda, povrća i ribe, a kruh, mlijeko, jaja, šećer i kava imaju nultu stopu PDV-a u određenim razdobljima.

Češka primjenjuje stopu od 15% na slične proizvode, dok hrana za djecu ima stopu od 10%. Njemačka oporezuje po stopi od 7% meso, ribu, mlijeko, jaja, med, povrće, voće, žitarice, začine, ulja, prerađevine od mesa i ribe, slastice, čokoladu, pekarske proizvode i druge prehrambene proizvode. Grčka koristi stopu od 13% na meso, ribu, voće, povrće, jaja, mlijeko, kavu, začine i ocat. Španjolska primjenjuje super sniženu stopu od 4% na kruh i brašno za kruh, jaja, voće i povrće, žitarice, žitarice i mliječne proizvode poput mlijeka i sira. Francuska ima stopu od 5,5% na većinu prehrambenih proizvoda, osim konditorskih proizvoda, margarina, biljnih masti i kavijara. Hrvatska koristi stopu od 5% na kruh i mlijeko. Mađarska ima dvije stope: 5% na meso, svježe mlijeko i jaja, te 18% na mlijeko i mliječne proizvode.

Irska ima nultu stopu na kruh, maslac, sir, žitarice, voće, povrće, meso, mlijeko i druge osnovne namirnice. Italija koristi stopu od 4% na kruh, voće, povrće i meso. Luksemburg primjenjuje sniženu stopu na meso, ribu, povrće, voće, sol i žitarice. Latvija ima sniženu stopu na voće, povrće, jaja i med. Malta koristi nultu stopu na prehrambene namirnice. Nizozemska oporezuje prehrambene proizvode za ljudsku prehranu, žitarice i mahunarke po sniženoj stopi.

Poljska koristi sniženu stopu na kruh, meso, ribu, voće i povrće. Portugal oporezuje meso, ribu, mlijeko, voće, povrće, uljarice i žitarice po sniženoj stopi. Rumunjska primjenjuje stopu od 9% na prehrambene proizvode i pića (osim alkoholnih pića).

Švedska ima stopu od 12% na meso, ribu, voće, povrće, uljarice, žitarice i ulja. Slovenija oporezuje meso, ribu, povrće, voće, uljarice i žitarice po sniženoj stopi. Slovačka primjenjuje stopu od 10% na svježe ili ohlađeno meso, ribu, mlijeko, maslac, kruh i odabrane namirnice.

Tablica 5. Optimizacija u prehrambenom sektoru: Utjecaj sniženih stopa

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Austrija	10	10	10, od 1.7.- 5	5	10	10
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5
4.	Češka	15	15	15	15	15	15
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	13	13	13	13	13	13
7.	Španjolska	4	4	4	4	4	4, od 1.7.-0
8.	Finska	14	14	14	14	14	14
9.	Francuska	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
10.	Hrvatska	5	5	5	5	5	5
11.	Mađarska	5;18	5;18	5;18	5;18	5;18	5;18
12.	Italija	4	4	4	4	4	4
13.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3
14.	Latvija	5	5	5	5	5	5
15.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9
16.	Poljska	5	5	5	5	5, od 1.2.- 0	0
17.	Portugal	6	6	6	6	6	6, od 1.4.-0
18.	Rumunjska	9	9	9	9	9	9
19.	Švedska	12	12	12	12	12	12
20.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
21.	Slovačka	10	10	10	10	10	10
	Prosjek	8,71	8,86	8,45	8,61	8,35	8,02

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije

Iz podataka iznad, vidljivo je kako su neke zemlje imale promjene u stopama kao odgovor na situaciju u pojedinoj državi. Na primjer, Austrija je u 2020. godini smanjila stopu na 5% zbog pandemije koja je zahvatila svijet, no od 1. siječnja 2022. vraćena je na 10%. Španjolska je 1. srpnja 2023. godine reducirala stopu na prehrambene proizvode s 5% na 0% kao odgovor na inflaciju koja je zahvatila Španjolsku. Nizozemska je 2019. godine provela reformu kojom je snižena stopa od 6% povećana na 9% radi povećanja prihoda u proračunu države. Poljska je 1. veljače 2022. godine uvela privremenu mjeru kao antiinflacijski štit kojom su prehrambene namirnice koje se oporezuju stopom od 5% reducirane na nultu stopu do srpnja iste godine,

no u međuvremenu je produžena do travnja 2024. godine. Isti slučaj je i sa Portugalom ali uvodi nultu stopu tek 1.travnja 2023. godine.

U 2020. godini Austrija uvodi promjenu s prosječnom stopom od 7,5%, koja je izračunata na sljedeći način:  $(10 \cdot \frac{1}{2}) + (5 \cdot \frac{1}{2})$ . Poljska smanjuje stopu na 0% u 2022. godini, te prosjek iznosi 0,42% jer je samo prvi mjesec stopa bila 5%, a ostatak godine 0%. Izračun prema formuli  $(5 \cdot \frac{1}{12})$  daje navedeni godišnji prosjek. Slična situacija je i kod Španjolske u 2023. godini, gdje je prosjek izračunat na isti način kao i kod Poljske, dakle  $(4 \cdot \frac{1}{2})$ , što daje 2%. Rumunjska prati isti obrazac, s izračunom  $(6 \cdot \frac{1}{4})$ , što daje prosjek od 1,5% za 2023. godinu. Kada se svi ovi prosjeci zbroje i podijele s brojem država, dobiva se prosjek od 8,02% za 2023. godinu za sve države članice Europske unije.

Od 2018. do 2023. godine, prosječne stope PDV-a u zemljama Europske unije pokazale su značajne varijacije pod utjecajem ekonomskih i regulatornih promjena. Počevši s prosječnom stopom od 8,71% u 2018. godini, vidimo blagi porast na 8,86% u 2019. godini, što je bio najviši u tom razdoblju. Međutim, globalna pandemija COVID-19 pokrenula je mnoge zemlje na smanjenje svojih stopa PDV-a kako bi stimuliralo gospodarstvo, što je rezultiralo padom prosječne stope na 8,45% u 2020. godini. Nakon blagog porasta u 2021. godini (8,61%), 2022. godina bilježi ponovno smanjenje na 8,35%, djelomično zbog ekstremnih mjera kao što su smanjenja stope na 0% u zemljama poput Poljske, Španjolske i Portugala.

U prilogu 1 se nalazi izračun prosjeka sniženih poreznih stopa prema državama članicama Europske unije, te prema rezultatima većina zemalja zadržala je stabilne snižene stope tijekom cijelog razdoblja. Primjerice, Belgija, Cipar, Hrvatska, Latvija i Rumunjska imaju stalne snižene stope od 5% do 6%. Češka i Finska održavaju nešto više snižene stope od 15% i 14%, dok su Njemačka i Grčka zadržale snižene stope od 7% i 13%. Austrija se ističe prosječnom sniženom stopom od 8,75%, uključujući privremeno smanjenje od 5% u 2020. godini kao odgovor na pandemiju. Španjolska, Poljska i Portugal privremeno su smanjile stope na 0% u 2023. godini, što je rezultiralo nižim prosjecima od 3,67%, 3,40% i 5,25%. Mađarska je specifična kombinacijom sniženih stopa od 5% i 18%, s prosjekom koji postiže 23% zbog visokih stopa na određene kategorije proizvoda i usluga.

Italija, Luksemburg, Francuska, Slovenija, Slovačka, Švedska i Nizozemska također imaju stabilne snižene stope PDV-a, u rasponu od 3% do 12%, s time da je Nizozemska povećala svoju sniženu stopu sa 6% na 9% u 2019. godini, rezultirajući prosjekom od 8,5%. Ovi podaci ukazuju na raznolikost u poreznim politikama zemalja članica EU, gdje su neki

primjenjivali privremena smanjenja kao odgovor na specifične gospodarske izazove, dok su drugi zadržali stabilne stope.

## **5.2. Ugostiteljstvo: Prednosti i izazovi sniženih stopa PDV-a**

S obzirom da se većina ugostiteljskih usluga, poput hrane i pića u restoranima te hotelskog smještaja, oporezuje sniženim stopama PDV-a, u ovom će se radu uzeti u obzir obje stope kako bi se dobila cjelovita slika poreznog opterećenja u tom sektoru. Neke zemlje primjenjuju različite stope na hotelski smještaj i restoranske usluge, što može utjecati na poslovanje, cijene usluga i odluke potrošača. Analiza obje stope omogućit će bolje razumijevanje kako te razlike utječu na ugostiteljski sektor i turističku industriju te kako zemlje balansiraju između potreba za prihodima i poticanja gospodarskog rasta.

Bugarska oporezuje samo hotelski smještaj i usluge noćenja po stopi od 9%, a kasnije se ovom stopom oporezuju restorani i ugostiteljske usluge. Estonija, sniženu stopu primjenjuje se samo na smještaj (usluge smještaja ili smještaja s doručkom, isključujući bilo koju robu ili usluge koje prate takve usluge). Dok se usluga u restoranima oporezuje po standardnoj stopi. Finska: 10% na smještaj, 14% na hotelski smještaj isključujući alkoholna pića.

Hrvatska stopom od 13% oporezuje usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansionom ili punim pansionom u hotelima i sličnim objektima, uključujući smještaj za odmor, najam prostora u rekreacijskim kampovima ili na mjestima predviđenim za kampiranje i smještaj u objektima nautičkog turizma na vodi. Restoranske i catering usluge oporezuju se po stopi od 5%, pri čemu je moguće isključiti opskrbu (alkoholnim i/ili bezalkoholnim) pićima. Pripremanje i usluživanje hrane i slastica u i izvan ugostiteljskih objekata sukladno posebnim propisima neće biti uzete u obzir.

Mađarska oporezuje stopom od 5% za ugostiteljske i catering usluge, pri čemu je moguće isključiti opskrbu (alkoholnim i/ili bezalkoholnim) pićima, u ugostiteljskim obrocima i hranom te opskrbu bezalkoholnim pićima pripremljenim na licu mjesta. Smještaj u hotelima i sličnim objektima, uključujući pružanje smještaja za odmor i iznajmljivanje mjesta u kampovima, oporezuje se po stopi od 18%. Malta, primjenjuje stopu od 7% isključivo na smještaj u hotelima, dok se restoranske usluge oporezuju po standardnoj stopi. Portugal oporezuje smještaj u hotelima stopom od 6%, ostalo po standardnoj poreznoj stopi.

Tablica 6. Ugostiteljski sektor: Analiza beneficija sniženih stopa

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Austrija	13, od 1.11.-10	10	10, od 1.7.-5	5	10	10
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6
3.	Bugarska	9	9	9	9	9	9
4.	Cipar	9	9	9	9	9	9
5.	Češka	15	15	15, od 1.5.- 10	10	10	10
6.	Njemačka	7	7	7	7	7	7
7.	Estonija	9	9	9	9	9	9
8.	Grčka	13	13	13	13	13	13
9.	Španjolska	10	10	10	10	10	10
10.	Finska	10;14	10;14	10;14	10;14	10;14	10;14
11.	Francuska	10	10	10	10	10	10
12.	Hrvatska	13	13	13	13	13	13
13.	Mađarska	5;18	5;18	5	5	5	5
14.	Irska	9	13,5	13,5, od 1.11. - 9	9	9	9. od 1.9. - 13,5
15.	Italija	10	10	10	10	10	10
16.	Litva	9	9	9	9	9	9
17.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3
18.	Latvija	12	12	12	12	12	12
19.	Malta	7	7	7	7	7	7
20.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9
21.	Poljska	8	8	8	8	8	8
22.	Portugal	6	6	6	6	6	6
23.	Rumunjska	9	5	5	5	5	9
24.	Švedska	12	12	12	12	12	12
25.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
26.	Slovačka	-	10	10	10	10	10
	Prosjek	10,44	10,46	9,52	9,21	9,40	9,50

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije

Austrija je imala sniženu stopu PDV-a od 13% do 1. studenog 2018., kada je smanjena na 10%. Zbog pandemije COVID-19, u 2020. godini privremeno je smanjena na 5% od 1. srpnja do 31. prosinca 2021., nakon čega se vratila na 10%. Restorani do sada nisu bili oporezivani sniženom stopom kao hoteli. S druge strane, Bugarska je 1. srpnja 2020. smanjila porez na restorane i ugostiteljske usluge sa standardne stope s 20% na 9%, zbog poteškoća s kojima se sektor susreo tijekom pandemije. Češka je 1. svibnja 2020. smanjila sniženu stopu s 15% na 10% na ugostiteljske usluge i hotelski smještaj, a ovo smanjenje, koje je trebalo trajati do 1. kolovoza 2020., produljeno je od strane vlade do daljnjeg. Belgija, Cipar, Estonija, Grčka, Litva, Malta, Njemačka, Španjolska, Francuska, Italija, Luksemburg, Latvija, Poljska, Portugal, Švedska, Slovenija i Slovačka nisu mijenjale snižene stope kroz godinu. Mađarska



je imala dvije različite stope, 5% i 18%, ali je 1. siječnja 2020. odlučila oporezivati hotelski smještaj po stopi od 5%. Irska je imala značajne varijacije u poreznim stopama tijekom promatranog razdoblja. Stopa je bila 9% u 2018., povećana na 13,5% u 2019. kako bi se ostvario dodatni prihod za proračun. Zatim je stopa vraćena na 9% od 1. studenog 2020. do 31. kolovoza 2023. zbog pandemije koja je negativno utjecala na ugostiteljski sektor, gdje je došlo do zatvaranja objekata i velikih gubitaka radnih mjesta. Nakon oporavka, 1. rujna 2023., stopa je ponovno vraćena na 13,5%. Nizozemska je 2019. povećala stopu sa 6% na 9% kao dio reforme povećanja prihoda u proračunu. Rumunjska je smanjila sniženu stopu s 9% na 5% u 2019., ali je 2023. vratila na 9% kao odgovor na pandemiju.

Prosjeck za Austriju u 2018. godini izračunava se na sljedeći način:  $(13 \cdot \frac{5}{6}) + (10 \cdot \frac{1}{6})$ , što daje 12,5%. U 2020. godini, prosjeck iznosi 7,5%, izračunat prema formuli  $(10 \cdot \frac{1}{2}) + (5 \cdot \frac{1}{2})$ . Prosjeck za Češku u 2020. godini računa se prema formuli  $(15 \cdot \frac{1}{3}) + (10 \cdot \frac{2}{3})$ , što daje 11,67%. Za izračun prosjecka Irske u 2020. godini koristi se formula  $(13,5 \cdot \frac{5}{6}) + (9 \cdot \frac{1}{6})$ , što daje 12,75%. Promjena je uvedena od 1. studenog, pa se godina mora gledati kroz dvomjesečja, kojih ima šest u jednoj godini. Prvih deset mjeseci obuhvaćaju pet dvomjesečja ( $\frac{5}{6}$ ), dok posljednja dva mjeseca čine jedno dvomjesečje ( $\frac{1}{6}$ ). Irska je 2023. godine vratila stopu od 1. rujna, pa se koristi kvartalni izračun. Formula  $(9 \cdot \frac{2}{3}) + (13,5 \cdot \frac{1}{3})$  daje prosjeck od 10,5%.

Analizirajući stope PDV-a u različitim državama od 2018. do 2023. godine, vidimo nekoliko ključnih trendova. Prosječna stopa PDV-a porasla je s 10,44% u 2018. na 10,46% u 2019., što je najviši prosjeck u promatranom razdoblju. Međutim, uslijed pandemije COVID-19, neke zemlje smanjile su svoje stope PDV-a kako bi potaknule gospodarstvo, što je dovelo do pada prosječne stope na 9,52% u 2020. i 9,21% u 2021. godini, najniži zabilježeni prosjeck. U 2022. i 2023. godini bilježi se blagi porast prosječne stope na 9,40% i 9,50%, odražavajući oporavak gospodarstva i povratak nekih zemalja na više stope PDV-a. Promjene stope u pojedinim zemljama, poput Irske i Češke, značajno su utjecale na prosjecke, dok su druge zemlje zadržale stabilne stope kroz sve godine.

Nadalje, prilog 2 sadrži prosjeck prema državama članicama od 2018. do 2023. godine te pokazuje značajne razlike među državama. Austrija je imala promjene u stopama, s prosječnom stopom od 9,17%, što uključuje smanjenje na 10% od 2018. do 2019. i 5% u 2020. i 2021. Belgija, Bugarska, Cipar, Estonija, Španjolska, Francuska, Italija, Litva, Luksemburg, Malta, Poljska, Portugal i Slovenija zadržale su stabilne stope, krećući se

između 6% i 12%, s prosjecima od 6% do 10%. Češka je zabilježila prosječnu stopu od 11,94% s promjenama od 15% do 10%. Finska se izdvaja s visokim prosjekom od 24%, zbog kombiniranih stopa od 10% i 14%. Mađarska i Irska su također imale varijacije, s Mađarskom koja se kretala od 5% do 18%, a Irskom koja je imala prosjek od 10,63% s promjenama između 9% i 13,5%. Latvija, Švedska i Hrvatska održale su stabilne stope od 12% do 13%. Njemačka i Rumunjska imale su prosjek od 7% i 6,33%, s Rumunjskom koja je u nekim godinama smanjila stopu na 5%. Nizozemska je imala prosjek od 8,5%, s povremenim smanjenjem na 6%. Slovačka je zadržala konstantnu stopu od 10% od 2019. dalje.

### **5.3. Zdravstvo: Utjecaj sniženih stopa PDV-a na lijekove i medicinske potrepštine**

Ova kategorija ima dosta iznimaka što se tiče oporezivanja sniženim stopama, velik broj zemalja koristi dvije ili čak više stopa kojima oporezuje lijekove i opremu, no one će biti navedene u daljnjem tekstu.

Austrija oporezuje samo lijekove po stopi od 10%, dok je sve ostalo oporezivano standardnom stopom ili je oslobođeno od poreza. Belgija oporezuje stopom od 6% slijedeće: lijekovi za prehranu ljudi ili životinja, kondomi, flasteri i slično, injekcije i medicinski proizvodi, proizvodi za sanitarnu zaštitu, ortopedski aparati, zubna protetika, slušni aparati i drugi uređaji koji se nose ili ugrađuju u tijelo radi kompenzacije oštećenja ili invaliditeta, oprema za osobe s inkontinencijom, invalidska kolica i slična vozila za invalide, pomoć za slabovidne i slijepo osobe, psi pomagači osobama s invaliditetom ili bolesnicima obučeni u priznatoj školi za obuku pasa. Osim toga u periodu od 01.01.2021. do 31.03.2021., Belgija oporezuje maske za usta i hidroalkoholne gelove zbog pandemije. Bugarska oporezuje samo dječju hranu i potrepštine i to stopom od 9%, dok Cipar oporezuje medicinske potrepštine i farmaceutske proizvode po stopi od 5% i neke proizvode stopom od 3%.

Češka primjenjuje stopu od 15% na medicinsku opremu koja je namijenjena isključivo osobnoj uporabi osoba s invaliditetom za liječenje ili ublažavanje invaliditeta, ili koja je dizajnirana i proizvedena samo za jednog pacijenta. Također, stopa od 15% primjenjuje se na specifičnu robu za osobnu upotrebu bolesnih osoba za ublažavanje posljedica bolesti, te popravak takve robe. Osim toga, Češka koristi stopu od 10% na odabrane farmaceutske proizvode kao što su radiofarmaci, cjepiva, lijekovi, kontrastna sredstva za rendgenske pretrage, dijagnostički reagensi za davanje pacijentima, kemijska kontracepcijska sredstva na hormonskoj bazi namijenjena medicinskim i veterinarskim uslugama, te prevenciji i liječenju

bolesti u medicinske i veterinarske svrhe. Cipar primjenjuje stopu od 5% na uređaje za podizanje za osobe s invaliditetom, Brailleove pisače strojeve i specijalizirane džepne elektroničke komunikacijske uređaje za osobe s invaliditetom, slušna pomagala i ortopedske uređaje, te invalidska kolica za osobe s invaliditetom. Usluge popravka gore navedenih proizvoda oporezuju se standardnom stopom.

Grčka oporezuje medicinske potrepštine i farmaceutske proizvode s dvije stope. Prva stopa od 6% obuhvaća lijekove za humanu medicinu tarifnog broja, cjepiva i imunološki proizvodi za humanu medicinu tarifnog broja, žlijezde i organi za organoterapiju, ljudska i životinjska krv, antiserumi, frakcije krvi i imunološki proizvodi, cjepiva za životinje, lijekovi za ljude, vate, gaze, zavoji i slični proizvodi. Dok se stopom od 13% oporezuju sterilni kirurški noževi, ljepila za tkiva, hemostatici, adhezijske barijere, rendgenski opacificirajući preparati i dijagnostički reagensi reagensi za krvne grupe, zubni cementi, ispuni, kostni cementi, pribor prve pomoći, kontracepcijski pripravci, lubrikantni gelovi. Oprema za dizanje, kolica i vozila za osobe s invaliditetom, ortopedski aparati, štake, kirurški pojasevi, udlage, umjetni dijelovi tijela, slušni aparati. Kupke za osobe s invaliditetom, Brailleovi pisači, satovi, ploče, štampovi, kasetofoni, mjerači glukoze, pumpe za kelaciju željeza, traheostomski sustavi, okviri za hodanje, tronošci, vizualni signalizatori, Brailleov zaslon, skener, kompresijske i protetske čarape, filteri i vrećice za hemodijalizu, drenažne vrećice. Španjolska oporezuje super-sniženom stopom od 4% lijekove za ljudsku upotrebu, farmaceutske pripravci i oficinalni pripravci, vozila prilagođena osobama s ograničenom pokretljivošću, proteze, ortoze i unutarnji implantati za osobe s invaliditetom, usluge popravka automobila i invalidskih kolica za osobe s invaliditetom i usluge prilagodbe taksi vozila za osobe s invaliditetom. Te stopom od 10% potrepštine za žene, salvete, tampone, gaćice, kondome i druga nemedicinska kontracepcija.

Njemačka koristi stopu od 7% na farmaceutske proizvode i pomagala za nepokretne osobe, ostalo se oporezuje standardnom stopom. Estonija primjenjuje stopu od 9% samo na opremu za rad i kretanje, kao što su rehabilitacijske lopte, mega-lopte, aktivne lopte, lopte za sjedenje, senzorske lopte, optičke kugle i funkcionalne lopte, te reflektore za rehabilitaciju bolesnih ili invalidnih osoba. Također, stopa od 9% odnosi se na hranu i medicinske proizvode određene zakonom, kisik u bocama, te određene lijekove koji se mogu kupiti u ljekarnama. Francuska ima stopu od 5,5% na medicinske potrepštine i farmaceutske proizvode namijenjene ženama, dok se ostali proizvodi oporezuju standardnom stopom. Također, Francuska koristi stopu od 10% na sve lijekove. Hrvatska koristi stopu od 5% na lijekove i medicinske potrepštine, dok

se menstrualne potrepštine oporezuju stopom od 13%. Mađarska primjenjuje stopu od 5%, posebno za proizvode za slijepe osobe. Irska koristi stopu od 13,5% na farmaceutske proizvode, nultom stopom se oporezuju proizvodi oralne njege, dječje sjedalice te oprema za invalide, umjetni dijelovi tijela i potrepštine za gluhe osobe, dok se ostali proizvodi oporezuju standardnom stopom. Finska oporezuje stopom od 10% slijedeće: biljne lijekove i homeopatske pripravke, kliničku hranu kao i osnovne kreme i masti, proizvode koji se koriste za higijensku zaštitu i kontracepciju, osim medicinskih koji se oporezuju standardnom stopom.

Italija koristi čak tri snižene stope, 4%, 5% i 10%. Najnižu stopu (4%) koristi za ortopedske instrumente (uključujući medicinsko-kirurške pojaseve), uređaje i opremu za prijelome, uređaji i instrumenti za proteze, oči i drugi, slušni aparati i druge ruke držanu opremu koju moraju nositi osobe ili umetnuti u entitet, nadoknaditi za nedostatak ili invaliditet, stolice i slična vozila za invalide, plin za terapijska uporaba, umjetni bubrezi, dijelovi, rezervni dijelovi i pribor namijenjeni isključivo za gore navedenu robu. Stopa od 5% se primjenjuje na proizvodi za higijensku zaštitu žena koji se mogu kompostirati ili prati te menstrualna čašica. I zadnja stopa je 10% te se primjenjuje na lijekovi za ljudsku i veterinarsku uporabu, uključujući homeopatske proizvode, farmaceutske tvari i lijekovi čija je nabava obvezna za ljekarne u skladu sa službenom farmakopejom. Ostalo se oporezuje standardnom stopom od 22%.

Litva oporezuje invalidska tehnička pomagala i/ili pribor, odnosno za lijekove i medicinska pomagala koja se u cijelosti ili djelomično nadoknađuju od strane Fonda obveznog zdravstvenog osiguranja, kao i za sve propisane lijekove bez naknada, stopom od 5%. Nadalje, Luksemburg koristi jednu stopu i to od 3% na terapijske proizvode, medicinsku opremu za osobe s invaliditetom, naočale, zaštitne naočale i sl., korektivna oprema, proizvodi koji se koriste za kontracepciju, proizvodi koji se koriste za higijensku zaštitu: higijenski ulošci, tamponi, gaćice, menstrualne gaćice, menstrualne čašice, menstrualne spužvice i slični proizvodi za higijenu žena, te na lijekove određene zakonom donesenim 1983. godine u kojem je definirano što znače navedeni pojmovi. Latvija koristi stopu od 12% na lijekove registrirane u skladu s postupkom registracije Europske agencije za procjenu lijekova, lijekovi uključeni u popis lijekova registriranih u Republici Latviji, lijekovi za koje je izdano odgovarajuće dopuštenje Državne agencije za lijekove, lijekovi čija registracija nije potrebna u skladu sa zakonima i propisima iz oblasti ljekarničke djelatnosti. Snižena stopa se primjenjuje i na promet medicinskih proizvoda (i njihovih komplementarnih dijelova,

rezervnih dijelova i pribora) ako su stavljeni u promet u skladu s postupcima propisanim zakonima i propisima o registraciji medicinskih proizvoda, i obično se koriste za liječenje ili ublažavanje funkcionalnih smetnji organizma, te su namijenjeni samo za individualnu upotrebu osoba s funkcionalnim smetnjama organizma.

Malta koristi nižu stopu samo na medicinsku opremu za osobe s invaliditetom i to je stopa od 5%, dok su farmaceutski proizvodi izuzeti od oporezivanja. U slučaju Mađarske, stopom od 5% oporezuju se farmaceutski proizvodi i oprema za osobe s invaliditetom. Nizozemska oporezuje medicinske zavoje i pribor, pribor za prvu pomoć, higijenski ulošci, madraci za trudnice i proizvodi za inkontinenciju, pomagala za slijepce i slabovidne, pomagala za invalide, dijabetička i medicinska pomagala, mjerne opreme za koagulaciju krvi, raspršivača lijekova, katetera, vrećica za urin, prijenosnih infuzijskih pumpi, koncentratora kisika i torbi za prijenos kisika te softvera za računalni miš za korisnike s tremorom, poreznom stopom od 9%. Poljska oporezuje određenu opremu za slijepce osobe, uređaje za pisanje i čitanje teksta na brajici sniženom stopom od 8%, dok higijenski ulošci i tamponi, salvete i slični proizvodi bilježe 5% poreza. Portugal ima jednu sniženu stopu (6%) i koristi ju za medicinsku opremu za potrebe osoba s invaliditetom, te lijekove, farmaceutske specijalitete i druge farmaceutske proizvode namijenjene isključivo terapijskim i profilaktičkim svrhama, kondome, paste, gaze, vatu, folije i ljepljive zavoje te druga slična, ljekovite biljke, korijenje i gomolje, trake za mjerenje glukoze, glicerina i aceton, igle, štrcaljke i olovke za primjenu inzulina za prevenciju i liječenje dijabetesa.

Rumunjska oporezuje opskrbu lijekovima za ljudsku i veterinarsku uporabu i isporuku ortopedskih proizvoda i proteza svih vrsta i njihovih pribor, s izuzetkom zubnih proteza po stopi od 9%. Švedska koristi stopu od 6% i to na proizvode za Brailleovo pismo, znakovni jezik ili slične svrhe, dok su lijekovi koje je propisao ovlašten pružatelj zdravstvenih usluga oporezivani po nultoj stopi, a medicinska oprema za osobe s invaliditetom su izuzete od oporezivanja. Slovenija primjenjuje stopu od 9,5% na širok spektar medicinskih proizvoda i opreme. Ova stopa obuhvaća antiserume, frakcije krvi, modificirane imunološke proizvode, cjepiva, toksine, mikrobiološke kulture (osim kvasaca), viruse (ljudske, životinjske i biljne), antivirusne lijekove, bakteriofage, dijagnostičke reagense, intrauterini kontracepcijski uređaj, jednokratne i platnene pelene, ortopedske obuće po narudžbi, postoperativnu obuću, trake za mjerenje glukoze u krvi i inzulin. Slovačka oporezuje svu medicinsku opremu i farmaceutske proizvode po stopi od 10%.

Tablica 7. Efekti sniženih stopa poreza na lijekove i medicinske potrepštine

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Austrija	10	10	10	10;0	10;0	10;0 do 30.6
2.	Belgija	6	6	6	6, od 1.1.- 0	6;0	6
3.	Bugarska	9	9	9	9	9	9
4.	Cipar	5	5	5	5	5	5, od 21.7.-3
5.	Češka	10;15	10;15	10;15	10;15; od 13.4.-0	10;15;0	10;15
6.	Njemačka	7	7	7	7	7	7
7.	Estonija	9	9	9; od 30.1-0	9;0	9; do 30.6 -0	9
8.	Grčka	6;13	6;13	6;13	6;13	6;13	6;13
9.	Španjolska	10	10	10; od 23.4.-0 i 4	4;10;0	10; do 30.6.-0 i 4	4;10
10.	Finska	10	10	10	10	10	10
11.	Francuska	5,5;10	5,5;10	5,5;10; od 24.3. 0	5,5;10	5,5;10	5,5;10
12.	Hrvatska	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13
13.	Mađarska	5	5	5; od 30.1 do 31.7-0	5	5	5
14.	Irska	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5
15.	Italija	4;5;10	4;5;10	4;5;10	4;5;10	4;5;10	4;5;10
16.	Litva	5	5	5	5	5	5
17.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3
18.	Latvija	12	12	12	12	12	12
19.	Malta	5	5	5; od 4.5.-0	5;0	5;0	5
20.	Nizozemska	6	9	9; od 21.12.-0	9;0 do 30.6.	9	9
21.	Poljska	8	8	8	5;8	5;8	5;8
22.	Portugal	6	6	6; od 30.1.-0	6;0	6;0	6
23.	Rumunjska	9	9	9	9	9	0;9
24.	Švedska	0;6	0;6	0;6	0;6	0;6	0;6
25.	Slovenija	9,5	9,5	9,5;0	9,5;0	9,5	9,5
26.	Slovačka	10	10	10; od 3.4.-0	10;0	10;0	10
	Prosjek	10,02	10,13	10,24	10,48	10,40	10,29

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije

Austrija je koristila nultu stopu PDV-a za maske u razdoblju od 1.1.2021. do 30.6.2023. Belgija uvodi nultu stopu od 1.1.2021. godine na cjepiva protiv COVID-19, dijagnostičke uređaje i usluge koje su slične njima. Cipar uvodi promjenu u 2023. godini, donošenjem nove stope od 3% na medicinske proizvode za osobe s invaliditetom. Češka uvodi nultu stopu na cjepivu protiv COVID-19 i komplete za testiranje koja traje do kraja 2022. godine. Estonija također uvodi nultu stopu na cjepiva i sve što je vezano za liječenje i planiranje pandemije od 30.1.2021. do 30.6.2022. godine; nakon toga se oporezuju kao i sve ostalo po stopi od 9%. Grčka od 20.7.2020. godine oporezuje specifične proizvode koji su nužni za zaštitu zdravlja i prevenciju zaraze COVID-19 stopom od 6% u odnosu na dosadašnju stopu PDV-a od 24%. Španjolska uvodi nultu stopu od 23. travnja 2020. godine na medicinsku opremu koja služi za razdvajanje COVID-19 i stopu od 4% na jednokratne kirurške maske, te stope vrijede do 30.6.2022. Francuska uvodi nultu stopu od 24. ožujka 2020., a mjera traje do kraja 2021. godine. Mađarska oslobađa od PDV-a maske i drugu zdravstvenu zaštitnu opremu koja se koristi u dobrotvorne svrhe u vezi s COVID-19, u razdoblju od 30. siječnja do 31. srpnja 2020. godine.

Oslobađanje od plaćanja PDV-a na Malti prošireno je na usluge usko povezane s cjepivima protiv COVID-19 do 31. prosinca 2022. Osim toga, smanjila je stopu PDV-a na zaštitne maske i vizire na 5% sa standardne stope od 18%. Promjene su uvedne od 4.5.2020. Nizozemska je 2019. imala reformu gdje se snižena stopa s 6% povisila na 9% radi povećanja prihoda u državnom proračunu. Osim toga, primjenjuje se nultu stopu na cjepiva i komplete za testiranje do 30. lipnja 2021. s retroaktivnim učinkom od 21. prosinca 2020. od 13. travnja, ova se mjera također primjenjuje na isporuku drugih određenih in vitro dijagnostičkih sredstava za COVID-19 i određenih kompleta za samotestiranje od 17. travnja do 30. rujna 2021. 0% PDV-a na isporuku zaštitnih maski za lice.

U 2021. godini Poljska donosi odluku o smanjenju poreza na higijenske uloške, tampone i slične proizvode, te se od tada oporezuje po stopi od 5%. Zatim smanjuje stopu PDV-a - primjenjivo do 31. kolovoza 2020., oslobađanje od PDV-a primjenjivat će se na uvoz i stjecanje unutar Zajednice određene robe (npr. lijekova, medicinskih proizvoda, maski, rukavica, robe za dezinfekciju) ako se unese u Poljskoj radi doniranja određenim tijelima, uglavnom privatnim i javnim bolnicama, u svrhu suzbijanja COVID-19. Stopa PDV-a od 0% primjenjivat će se na donacije određenih proizvoda povezanih sa zdravljem (npr. medicinskih proizvoda, lijekova, maski, rukavica, robe za dezinfekciju) određenim tijelima, uglavnom privatnim i javnim bolnicama, u svrhu suzbijanja bolesti COVID-19.

Portugal privremeno oslobađa plaćanja PDV-a, od 30. Siječnja 2020. do 31. prosinca 2022. godine, u vezi s prijenosima medicinskih proizvoda za in vitro dijagnostiku COVID-19 i cjepiva protiv iste bolesti, kao i u odnosu na usluge usko povezane s tim proizvodima. Slovenija isporuke, stjecanja unutar Zajednice i uvoz cjepiva protiv COVID-19 i in vitro dijagnostičkih proizvoda za COVID-19, kao i povezane usluge s tim, oslobođeni su PDV-a u razdoblju od 31. prosinca 2020. do 31. prosinca 2022. Slovačka, 3. travnja 2020. odobrava izuzeće od uvoznih carina i PDV-a na uvoz medicinskih potreština iz trećih zemalja za određene organizacije, nakon odobrenja Ministarstva unutarnjih poslova Slovačke Republike.

Prosjek se računa na slijedeći način, s obzirom da su u većini slučajeva nulte stope uvedene na cjepiva i potrepštine vezane za virus uz snižene stope, neće se računati prosjek s nultim stopama jer nema nikakvih promjena. Prema tome, stope će se zbrajati i zatim dijeliti s brojem država. Osim u slučajevim poput Cipra i Španjolske, kod kojih je moguće izračunati prosjek po godini. Španjolska je imala kratku promjenu u razdoblju od 2020. do 2022. godine. Prosjek za 2020. godinu se račun na slijedeći način  $10 + (4 \cdot 248 / 360)$ , a rezultat je 12,75%. Za 2022. godinu koristi se slijedeća formula  $10 + (4 \cdot 1/2)$  što daje 12%. Prosjek za Cipar računa se po danima u godini, s obzirom na to da je promjena stupila na snagu usred mjeseca. Za lakši izračun koristi se 360 dana u godini (30 dana po mjesecu), a formula za prosjek je  $(5 \cdot 200 / 360) + (3 \cdot 160 / 360)$ , što daje 4,11%.

Prosječne stope PDV-a za lijekove i medicinske potreštine u razdoblju od 2018. do 2023. godine pokazuju blagi trend rasta, iako s povremenim padovima. U 2018. godini prosječna stopa PDV-a iznosila je 10,02%, da bi blago porasla na 10,13% u 2019. godini, te je nastavila rasti na 10,24% u 2020. godini. Najveći rast zabilježen je 2021. godine kada je prosječna stopa dosegla 10,48%. Međutim, 2022. godine došlo je do blagog pada na 10,40%, a taj pad se nastavio i u 2023. godini kada je prosječna stopa iznosila 10,29%. Ove promjene uzrokovane su različitim čimbenicima. Primjerice, zemlje poput Češke, Španjolske, Estonije, Mađarske, Maltea i Poljske imale su promjene stope tijekom godine, što je utjecalo na godišnji prosjek. Također, u Belgiji i Cipru zabilježeni su periodi bez PDV-a ili smanjenje stope na 3%, što je doprinijelo smanjenju prosječne stope u određenim godinama. Privremeno ukidanje PDV-a u Estoniji, Španjolskoj i Malti dodatno je utjecalo na godišnji prosjek. Nacionalne politike i prilagodbe vezane uz zdravstvo također su imale značajan utjecaj na promjene u stopama PDV-a, često kao dio širih mjera za smanjenje troškova zdravstvene zaštite.



Analiza prosječnih sniženih stopa PDV-a na ugostiteljske usluge u zemljama članicama EU od 2018. do 2023. godine iskazanom u prilogu 3 prikazuje raznolikost u pristupima poreznoj politici. Većina zemalja održava stabilne stope, dok neke, poput Austrije, Belgije, Češke, Estonije, Španjolske i Francuske, povremeno primjenjuju smanjene stope od 0%, zadržavajući prosjek između 6% i 25%. Grčka i Italija imaju više prosječne stope od 19% zbog različitih stopa za različite usluge. Mađarska, Litva, Njemačka i Finska održavaju stabilne stope od 5% do 10%, dok je Nizozemska povećala svoju sniženu stopu na 9%, s prosjekom od 8,5%. Švedska i Slovenija imaju prosjeke od 6% i 9,5%, dok je Luksemburg na najnižoj prosječnoj stopi od 3%.

#### **5.4. Kultura i zabava: Sniženi PDV na ulaznice i njegov učinak**

Kazališta, cirkusi i muzeji, suočeni s izazovima koje donose sve veću popularnost digitalne zabave i tehnologije, postaju manje privlačna opcija za provođenje slobodnog vremena. Kako bi potaknule posjetitelje da se okrenu kulturnim i umjetničkim događanjima, mnoge europske zemlje uvele su snižene stope PDV-a na ulaznice za takve manifestacije. Ovaj pristup ne pomaže samo u popularizaciji kulturnih aktivnosti, nego također omogućava neprofitnim organizacijama više sredstava za kvalitetno upravljanje i održavanje svojih programa.

Francuska primjenjuje dvije različite stope PDV-a: stopu od 5,5% na ulaznice za kazališta, što je odraz njihove tradicionalne važnosti u francuskoj kulturi, i stopu od 10% na ulaznice za zabavne parkove, koji su više komercijalno orijentirani. Hrvatska također koristi dvije stope, sniženih 5% na ulaznice za kina, koje ostaju popularan oblik zabave, i 13% na ulaznice za koncerte.

Grčka ima sličan model stopa: 6% za ulaznice za kazališne predstave i koncerte, dok je viša stopa od 13% namijenjena za kina, zoološke vrtove i sportske događaje, uvažavajući tako različitu prirodu i potražnju za tim vrstama zabave. Uvođenje sniženih stopa na ulaznice za kulturna događanja pokazuje zajednički cilj europskih zemalja da zaštite i podrže kulturnu baštinu, istovremeno pružajući pristupačne opcije za stanovništvo da sudjeluje u kulturnom životu svojih zajednica.

Tablica 8. Unapređenje zabavne industrije: Sniženi porezi na ulaznice

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Austrija	13	13	13, od 1.7. - 5	5	13	13
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5, od 21.7. - 3
4.	Češka	15	15	15, od 1.7. - 10	10	10	10
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	6	6	6, od 1.6. i 13	6;13	6;13	6;13
7.	Španjolska	10	10	10	10	10	10
8.	Finska	10	10	10	10	10	10
9.	Francuska	5,5;10	5,5;10	5,5;10	5,5;10	5,5;10	5,5;10
10.	Hrvatska	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13
11.	Mađarska	18	18	18	18	18	18
12.	Irska	9	13,5	13,5	13,5	9	9
13.	Italija	10	10	10	10	10	10
14.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3
15.	Malta	5	5	5	5	5	5
16.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9
17.	Poljska	8	8	8	8	8	8
18.	Rumunjska	5	5	5	5	5	5
19.	Švedska	6	6	6	6	6	6
20.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
	Prosjek	9,25	9,63	9,78	9,63	9,65	9,76

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije

Prema podacima iz tablice, Austrija, Cipar, Češka, Grčka, Irska i Nizozemska su imale izmjene u sniženim stopama poreza. U slučaju Austrije, koja je snizila stopu sa 13% na 5% za razdoblje od 1.srpnja 2020. do 31.prosinca 2021. kao odgovor na pandemiju. Isti slučaj bilježi i Češka koja stopu smanjuje na 10% od 1.srpnja 2020. i ona ostaje takva do kraja promatranog razoblja. Cipar uvodi novu stopu na ulaznice krajem srpnja 2023. Godine, to jest smanjuje s 5% na 3%. Zatim Grčka također uvodi promjene, do 2020. Godine je imala samo jednu stopu za ulaznice na sva kulturna događanja, ali od 1.lipnja 2020. godine uvodi stopu od 13% na ulaznice za zoološki, kina i sportska događanja. Irska je imala bilježi kratkotrajno povećanje stope u periodu od 2019. godine do 2022. godine, međutim stopa se nakon toga vraća na 9%. Na kraju, Nizozemska uvodi promjene već od 1.siječnja 2019. Godine kada podiže sniženu stopu sa 6% na 9%.

Prosjek za Austriju u 2020. godini izračunava se na sljedeći način:  $(13 \cdot \frac{1}{2}) + (5 \cdot \frac{1}{2})$ , što daje 11%. Češka u istoj godini ima prosjek od 12,5%, izračunat prema formuli  $(15 \cdot \frac{1}{2}) +$

( $10 \cdot 1/2$ ). U 2020. Prosjek Grčke se mora računati po mjesecima, prema formuli  $6 + (13 \cdot 7/12)$ , što daje 13,58%. Prosjek za Cipar računa se po danima u godini, s obzirom na to da je promjena stupila na snagu usred mjeseca. Za lakši izračun koristi se 360 dana u godini (30 dana po mjesecu). Formula za prosjek je  $(5 \cdot 200/360) + (3 \cdot 160/360)$ , što daje 4,11%.

Prosječne stope PDV-a kretale su se od 9,25% u 2018. godini do najvišeg prosjeka od 9,78% u 2021. godini, nakon čega je došlo do blagog pada u 2022. godini (9,65%) i blagog porasta u 2023. godini (9,76%). Značajne promjene dogodile su se tijekom 2020. godine, kada su neke zemlje, poput Austrije i Češke, privremeno smanjile stope PDV-a kako bi potaknule potrošnju i ublažile ekonomske posljedice pandemije. Na primjer, Austrija je 2020. godine imala prosjek od 11%, dok je Češka imala 12,5%. Grčka je također prilagodila svoje stope prema mjesecima, što je rezultiralo prosječnom stopom od 13,58% u istoj godini.

Nadalje, tablični prikaz u prilogu 4 prikazuje prosječne stope PDV-a u razdoblju od 2018. do 2023. godine prema državama članicama EU i ukazuju na značajnu stabilnost u poreznim politikama većine europskih zemalja. Austrija je imala privremeno smanjenje na 5% sredinom 2020. godine, s prosječnom stopom od 11,33%. Belgija, Cipar, Njemačka, Španjolska, Finska, Italija, Luksemburg, Malta, Poljska, Rumunjska, Švedska i Slovenija održavale su stabilne stope PDV-a. Češka i Nizozemska su zabilježile promjene, smanjujući odnosno povećavajući stopu, što rezultira prosjecima od 12,08% i 8,5%. Grčka i Francuska imaju kombinaciju stopa, ovisno o specifičnim okolnostima, dok Hrvatska i Mađarska zadržavaju više stope od 18%. Irska bilježi promjene s prosjekom od 11,25%.

### **5.5. Prijevoz putnika: Efekti sniženih stopa PDV-a**

Radi boljeg pristupa korisnicima javnog prijevoza, neke države koriste sniženu stopu poreza, to čak 18 država članica EU-a. U ovoj kategoriji obuhvaćen je sav prijevoz putnika, bilo vlakom, autobusom, zračnim putem ili čak prijevozom robe unutar države ili izvan nje. Međutim, za potrebe istraživanja fokus je isključivo na prijevozu putnika cestovnim i željezničkim vozilima unutar države. Važno je napomenuti da u nekim državama postoje različite stope ovisno o navedenim karakteristikama prijevoza. Primjerice, Austrija ima dvije stope, prva stopa od 10% je za sav promet putnika, osim domaćeg prijevoza putnika zrakoplovima koji se oporezuje 13%, no on se neće uvrštavati u tablicu samo porezna stopa od 10%. Cipar oporezuje gradski i ruralni prijevoz po stopi od 5% dok prijevoz taksijem i turističke buseve po stopi od 9%. Njemačka ima sniženu stopu (7%) na lokalni prijevoz i

željeznički prijevoz na velikim udaljenostima. Litva ima poreznu stopu na uspostavljene domaće redovne linije, Latvija na prijevoz unutar zemlje, a Rumunjska ima poreznu stopu na prijevoz putnika u turističke svrhe od 5%. Nenavedene zemlje oporezuju sav transport putnika jednom stopom.

Tablica 9. Sniženi porez u prijevozu putnika

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Austrija	10	10	10	10	10	10
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5
4.	Češka	15	15	15	15	15	15
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	13	13	13	13	13	13
7.	Španjolska	10	10	10	10	10	10
8.	Finska	10	10	10	10	10	10
9.	Francuska	10	10	10	10	10	10
10.	Italija	5	5	5	5	5	5
11.	Litva	9	9	9	9	9	9
12.	Latvija	12	12	12	12	12	12
13.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9
14.	Poljska	8	8	8	8	8	8
15.	Portugal	6	6	6	6	6	6
16.	Rumunjska	-	-	5	5	5	5
17.	Švedska	6	6	6	6	6	6
18.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
	Prosjek	8,68	8,85	8,64	8,64	8,64	8,64

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije

Analiza sniženih stopa poreza na prijevoz putnika u državama članicama Europske unije pokazuje zanimljive trendove i promjene kroz godine. Većina zemalja zadržala je iste stope poreza kroz promatrane godine, uključujući Austriju (10%), Belgiju (6%), Cipar (5%), Češka (15%), Njemačku (7%), Grčku (13%), Španjolsku (10%), Finsku (10%), Francusku (10%), Italiju (5%), Litvu (9%), Latviju (12%), Poljsku (8%), Portugal (6%), Švedsku (6%) i Sloveniju (9,5%). Nizozemska je povećala stopu s 6% na 9% u 2019. godini, radi povećanja prihoda u državnom proračunu. Rumunjska je uvela sniženu stopu od 5% tek od 2020. godine, što može ukazivati na prepoznavanje važnosti podrške sektoru kroz porezne olakšice. Prosječna stopa PDV-a za promatrano razdoblje iznosi 8,68% u 2018. godini, s najvišim prosjekom od 8,85% zabilježenim u 2019. godini. To povećanje uglavnom je rezultat podizanja stopa u nekim zemljama kao što je Nizozemska. Nakon 2019. godine, prosjek se stabilizirao na razini od 8,64% u odnosu na 2020. do 2023. godinu, što ukazuje na oprezne prilagodbe poreznih politika u tom sektoru.

Prilog 5 prikazuje kako većina zemalja članica EU održava stabilne porezne stope PDV-a kroz promatrano razdoblje. Austrija, Španjolska, Finska i Francuska imaju stalan stupanj od 10%, dok Njemačka zadržava 7%, a Litva 9%. Grčka i Latvija održavaju više stope PDV-a, 13% i 12%, dok Italija zadržava nisku stopu od 5%. Stabilnost se također vidi u Belgiji, Portugalu i Švedskoj sa stopom od 6%, kao i na Cipru i Sloveniji sa stopama od 5% i 9,5%. Češka se izdvaja s visokom stopom od 15%, dok Poljska ostaje na 8%. Nizozemska je jedina zemlja s vidljivom promjenom, povećavši stopu sa 6% na 9% u odnosu na 2019. godinu, što rezultira prosjekom od 8,5%. Rumunjska pokazuje stabilnost od 2020. godine s PDV-om od 5%, iako podaci za ranije godine nedostaju.

### 5.6. Vodoopskrba: Učinci sniženih stopa PDV-a na opskrbu vodom

Snižene stope na opskrbu vodom koristi sedamnaest država članica Europske unije, pri čemu neke koriste super snižene stope, poput Luksemburga. Hrvatska primjenjuje na opskrbu vodom, osim vode koja se stavlja u promet u bocama ili drugoj ambalaži, u smislu javne vodoopskrbe i javne odvodnje prema posebnom propisu. Litva, na toplu vodu ili hladnu vodu za pripremu tople vode, koja se isporučuje u stambene prostore, a Poljska samo na opskrbu vodom distribucijskim mrežama, spremnicima, drugim načinima prijevoza.

Tablica 10. Analiza utjecaja sniženog poreza na opskrbu vodom

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Austrija	10	10	10	10	10	10
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5
4.	Češka	15	15	15, od 1.7. - 10	10	10	10
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	13	13	13	13	13	13
7.	Španjolska	10	10	10	10	10	10
8.	Francuska	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
9.	Hrvatska	13	13	13	13	13	13
10.	Italija	10	10	10	10	10	10
11.	Litva	9	9	9	9	9	9
12.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3
13.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9
14.	Poljska	8	8	8	8	8	8
15.	Portugal	6	6	6	6	6	6
16.	Rumunjska	9	9	9	9	9	9
17.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
	Prosjek	8,53	8,71	8,56	8,68	8,68	8,68

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije

Analiza sniženih stopa poreza na opskrbu vodom u državama članicama Europske unije pokazuje nekoliko zanimljivih trendova i promjena kroz godine. Većina zemalja zadržala je iste stope poreza kroz promatrane godine, uključujući Austriju (10%), Belgiju (6%), Cipar (5%), Njemačku (7%), Grčku (13%), Španjolsku (10%), Litvu (9%), Luksemburg (3%), Nizozemsku (od 2019. 9%), Poljsku (8%), Portugal (6%), Rumunjsku (9%) i Sloveniju (9,5%). Češka je 2021. godine smanjila stopu s 15% na 10%, mjera je poduzeta zbog pandemije. Nizozemska je povećala stopu s 6% na 9% u 2019. godini, zbog većih prihoda u proračunu. Prosjek stopa za Češku u 2020. godini se računa na sljedeći način  $(15 \cdot \frac{1}{2}) + (10 \cdot \frac{1}{2})$  i dobijemo 12,5%. Prosječne stope PDV-a za razdoblje pokazuju dosljedan trend od oko 8,5% do 8,7%, što ukazuje na opreznu stabilnost u poreznoj regulaciji. Posebno se ističe Češka koja je 2020. godine smanjila svoju stopu s 15% na 10%, što je rezultiralo blagim padom prosjeka za tu godinu na 8,56%. Međutim, nakon tog razdoblja stope su se vratile na prethodnu razinu, što je stabiliziralo prosjek za sljedeću godinu.

Analizom prosječnih stopa PDV-a prema državama članicama u razdoblju od 2018. do 2023. godine navedenom u prilogu 6, vidimo da većina europskih zemalja održava konstantne stope PDV-a. Austrija i Španjolska imaju stopu od 10%, dok Belgija, Cipar, Njemačka, Grčka, Francuska, Hrvatska, Italija, Litva, Luksemburg, Poljska, Portugal i Rumunjska zadržavaju svoje stope bez promjena. Luksemburg se ističe najnižom stopom od 3%, dok Grčka i Hrvatska imaju najvišu stopu od 13%. Češka pokazuje značajnu promjenu, smanjujući stopu s 15% na 10% sredinom 2020. godine, što rezultira prosjekom od 12,08%. Nizozemska je povećala stopu sa 6% na 9% u odnosu na 2019. godinu, s prosjekom od 8,5%. Slovenija je ostala dosljedna sa stopom PDV-a od 9,5%. Ove prosječne stope PDV-a odražavaju uglavnom stabilne porezne politike, s nekoliko prilagodbi koje odgovaraju ekonomskim uvjetima i fiskalnim potrebama pojedinih zemalja.

### **5.7. Mediji: Utjecaj sniženih stopa PDV-a na medijski sektor**

U medijskom sektoru obuhvaćaju se knjige, časopisi, novine, e-knjige, audio knjige i slični sadržaji primjereni maloljetnicima. Različite zemlje EU-a primjenjuju posebne stope PDV-a na e-knjige ili na novine i časopise koje izdaje novinski izdavač s statusom medija. Belgija primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 6% na prodaju novinarskih publikacija bez obzira na način isporuke. Bugarska snižava poreznu stopu na knjige i e-knjige s 20% na 9% i to od 1. srpnja 2020. Cipar oporezuje novine sniženom stopom, dok su digitalne publikacije oporezovane standardnom stopom. Češka primjenjuje stopu od 10% na novine i e-publikacije

od svibnja 2020. Njemačka primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 7% na novine i e-publikacije od 1. siječnja 2020. Grčka primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 6% na novine, dok se digitalne publikacije oporezuju stopom od 24%. Estonija oporezuje novine stopom od 9%, dok se e-publikacije oporezuju standardnom stopom. Finska primjenjuje stopu od 10% na pretplatu na novine, dok se prodaja pojedinačnih primjeraka oporezuje stopom od 24%. Francuska oporezuje knjige i e-knjige po stopi od 5,5%.

Hrvatska primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 5% na publikacije, osim na novine s više od 50% reklamnog sadržaja, dok se na novine koje izdaje novinski izdavač s medijima oporezuje stopom od 13%. Mađarska primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 5% na novine, dok se na oglašavanje i novinarski papir primjenjuje stopa od 27%. Irskoj je primijenjena snižena stopa PDV-a od 9% na novine i e-publikacije od 1. siječnja 2019.

Italija primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 4% na novine i digitalne publikacije od 2016., suprotno EU Direktivi o PDV-u. Latvija primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 12% na novine, dok se digitalne publikacije oporezuju stopom od 21%. Litva primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 9% na novine, dok se digitalne publikacije oporezuju stopom od 21%. Luksemburg primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 3% na novine i e-publikacije od 1. svibnja 2019. Malta primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 5% na novine i e-publikacije, uključujući vijesti, od 1. siječnja 2019.

Nizozemska primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 6% na novine, dok se na e-publikacije oporezuje stopom od 9% od 1. siječnja 2020. Poljska primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 8% na tiskane publikacije, dok se na e-publikacije oporezuje stopom od 5% od 1. studenog 2019. Portugal primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 6% na tiskane novine i e-publikacije od 1. siječnja 2019. Rumunjska primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 5% na novine, dok se na digitalne publikacije oporezuje stopom od 24%.

Slovačka primjenjuje stopu od 20% na novine bez snižene stope. Slovenija primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 9,5% na novine, dok se na online publikacije oporezuje stopom od 5% od 1. siječnja 2020. Španjolska primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 4% na tiskane publikacije ako manje od 75% prihoda dolazi od oglašavanja, dok se na digitalne publikacije oporezuje stopom od 21%. Švedska primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 6% na novine i online novine od 1. srpnja 2019.

Tablica 11. Snižene stope i medijski sektor

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Austrija	10	10	10, od 1.7. - 5	5	10	10
2.	Belgija	-	6	6	6	6	6
3.	Bugarska	-	-	9	9	9	9
4.	Cipar	5	5	5	5	5	5; od 21.7. - 3
5.	Češka	10	10	10	10	10	10
6.	Njemačka	7	7	7	7	7	7
7.	Estonija	9	9	9	9	9	9
8.	Grčka	6	6	6	6	6	6
9.	Finska	10	10	10	10	10	10
10.	Francuska	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
11.	Hrvatska	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13
12.	Mađarska	5	5	5	5	5	5
13.	Irska	9	9	9	9	9	9
14.	Italija	4	4	4	4	4	4
15.	Litva	9	5	5	5	5	5
16.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3
17.	Latvija	12	12	12	12	5	5
18.	Malta	5	5	5	5	5	5
19.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9
20.	Poljska	8	8	8	8	8	8
21.	Portugal	6	6	6	6	6	6
22.	Rumunjska	5	5	5	5	5	5
23.	Švedska	6	6	6	6	6	6
24.	Slovenija	5	5	5	5	5	5
25.	Slovačka	10	10	10	10	10	10
	Prosjek	7,54	7,60	7,40	7,30	7,22	7,18

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije

Promjene poreznih stopa u raznim državama članicama EU kroz godine pokazuju nekoliko zanimljivih trendova. U Austriji je došlo do promjene u 2020. godini kada je stopa bila snižena na 5% od 1. srpnja, ali se potom vratila na 10% u 2022. godini, zadrživši tu stopu do 2023. godine. Cipar smanjuje stopu na knjige, periodike, novine i e-knjige na 3%. Litva je u 2019. godini snizila stopu s 9% na 5% i zadržala tu nižu stopu do 2023. godine. Latvija je također smanjila stopu s 12% na 5% u 2022. Godini, kao mjera koja slijedi ostale države članice da nametnu istu stopu poreza na knjige i tisak u fizičkom i elektroničkom obliku. U slučaju Hrvatske, podaci su specifični jer uključuju dvije različite stope, 5% i 13%, koje su ostale nepromijenjene tokom svih navedenih godina. Također, zanimljiv je slučaj Nizozemske koja je 2018. godine imala stopu od 6%, da bi 2019. godine ta stopa porasla na 9% i ostala nepromijenjena do 2023. godine.



U Finskoj, novine, časopisi, knjige i kino ulaznice podliježu sniženoj stopi PDV-a od 10%. Od 1. srpnja 2019. godine ista snižena stopa PDV-a počela se primjenjivati i na digitalne publikacije. Prije ove promjene, Finska je imala različite stope PDV-a za pretplate i pojedinačne primjerke novina i časopisa. Pretplate koje su trajale najmanje jedan mjesec imale su smanjene stope PDV-a, dok su pojedinačni primjerci podliježali standardnim stopama. Ova politika promijenjena je 1. srpnja 2019. godine, kada je stopa PDV-a za pojedinačne primjerke također smanjena na 10%. Do 2012. godine, pretplate na novinama i časopisima bile su oslobođene PDV-a u Finskoj.

Promjene u Austriji 2020. godine čine prosjek od 7,5%, koji se računao na slijedeći način  $(10 \cdot \frac{1}{2}) + (5 \cdot \frac{1}{2})$ . Zatim promjene kod Cipra računati će se po danima zbog datuma kojeg je mjera na snazi, radi lakšeg računanja uzeti će se da godina ima 360 dana (dobiveno množenjem  $30 \cdot 12$ ), formula za izračun je slijedeća  $(5 \cdot \frac{200}{360}) + (3 \cdot \frac{160}{360})$  i time se dobije prosjek stopa za Cipar u 2023. godini od 4,11%. Prosjek za 2018. i 2019. godinu računao se isključivo za države koje su imale uvedene stope. Zbroj stopa množio se s 23 države u 2018. i 24 države u 2019. godini.

Analizom podataka o stopama PDV-a na medijskom sektoru uočava se blagi trend smanjenja prosječnih stopa. Godine 2018. prosjek je iznosio 7,54%, a blagi porast zabilježen je 2019. godine na 7,60%. Međutim, od 2020. godine prosjek se postupno smanjuje: 7,40% u 2020., 7,30% u 2021., 7,22% u 2022. i najnižih 7,18% u 2023. godini. Ovo smanjenje prosjeka uglavnom je rezultat pojedinačnih prilagodbi poreznih politika u zemljama kao što su Austrija, Cipar i Latvija, koje su smanjile svoje stope PDV-a u različitim godinama. Austrija je 2020. godine smanjila stopu s 10% na 5%, Cipar je 2023. godine smanjila stopu s 5% na 3%, dok je Latvija smanjila stopu s 12% na 5% u 2022. godini. Ovi potezi odražavaju nastojanja zemalja da potaknu medijski sektor i prilagode se ekonomskim uvjetima. Dok analizom prosječnih stopa PDV-a za zemlje članice EU-a u razdoblju od 2018. do 2023. godine, primjećujemo značajnu stabilnost u poreznim politikama većine država. Austrija je imala prosječnu stopu od 8,75%, što je rezultat privremenog smanjenja PDV-a na 5% sredinom 2020. godine, dok su Belgija, Bugarska, Estonija, Grčka, Njemačka, Poljska, Portugal, Švedska i Slovenija održavale konstantne stope između 6% i 10%. Cipar je imao blago smanjenje PDV-a u 2023. godini, s prosječnom stopom od 4,85%, dok je Hrvatska bilježi prosječnu stopu od 18%. Finska i Slovačka zadržale su konstantnih 10%, dok je Luksemburg imao najmanju stopu od 3%, a Italija 4%. Litva i Latvija mijenjale su svoje stope tijekom godine, s prosjecima od 5,67% i 9,67%.

## 5.8. Frizerske i osobne usluge: Sniženi PDV i njegove implikacije

Frizerske usluge rijetko se oporezuju sniženim stopama PDV-a, s obzirom da ih trenutno oporezuje samo sedam država. Razlozi za to uključuju potrebu za pristupačnošću ovih usluga, visoke administrativne troškove za male salone te očuvanje konkurentnosti. Za ovu kategoriju nema iznimaka, oporezuje se sve što je vezano za frizerske usluge.

Tablica 12. Frizerske usluge i snižene stope poreza

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.
1.	Cipar	5	5	5	5	5	5
2.	Češka	10	10	10	10	10	10
3.	Irska	9	13,5	13,5, od 1.11. - 9	9	9	9, od 1.9. - 13,5
4.	Luksemburg	8	8	8	8	8	7
5.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9
6.	Poljska	8	8	8	8	8	8
7.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
	Prosjeak	7,93	9,00	8,89	8,56	8,56	8,43

Izvor: izrada autora prema podacim Europske komisije

Prema tablici 12. vidljivo je kako su se stope poreza mjenjale u Nizozemskoj, Irskoj i Luksemburgu u navedenom razdoblju. U slučaju Luksemburga, vlada je odlučila sve snižene stope umanjiti za jedan posto kao odgovor na inflaciju koja je prisutna u državi, a ta promjena je trajala od 1. siječnja 2023 do 31. prosinca 2023. S druge strane Irska bilježi nekoliko promjena tokom petogodišnjeg razdoblja. Naime, prva stopa na je bila 9%, ali je vlada odlučila tu stopu povisiti na 13,5% na frizerske usluge, hotele i restorane radi povećanja prihoda. Zatim 1. studenog 2020. pa sve do 31. prosinca 2021. godine dolazi do privremenog smanjenja s 13,5% na dosadašnjih 9%. Nakon isteka privremenog smanjenja, vlada odlučuje produžiti rok do 31. kolovoza 2023. godine a zatim se 1. rujna 2023. stopa vraća na 13,5%. Nizozemska bilježi rast stope u 2019. godini koja je rezultat vladine odluke povećanja stope od 6% na 9%.

S obzirom da je Irska u 2020. godini imala promjenu stope, te time otežala računanje prosjeka za godinu, računati će se prosjek stope za državu i tom korigiranom stopom računati prosjek za 2020. godinu. Za izračun prosjeka koristi se slijedeća formula  $(13,5 \cdot 5/6) + (9 \cdot 1/6)$  i time dobivamo prosjek od 12,75%. S obzirom da je promjena uvedena od 1.11. što znači da do kraja godine ostaje dva mjeseca, prema tome godinu moramo gledati kroz dvomjesečja i dobivamo ih šest za jednu godinu. Kako je prva stopa bila za prvih deset mjeseci uzmamo pet

dvomjesečja (5/6), a druga stopa samo dva mjeseca uzimamo jedno dvomjesečje (1/6). Nakon toga Irska u 2023. Godini vraća stopu ali od 1.9. koristimo kvartale i prema tome je slijedeća formula  $(9*2/3) + (13,5*1/3)$  te dobivamo 10,5%.

Posječna stopa PDV-a za medijski sektor u analiziranim zemljama bilježi varijacije s najvišim prosjekom od 9,00% u 2019. godini, kada su Irska i Nizozemska povisile stope, te s postupnim smanjenjem nakon te godine. Godine 2023. prosjek je iznosio 8,43%, pri čemu se zemlje poput Luksemburga također prilagođavaju svojim poreznim politikama.

Analizirajući prosječne stope PDV-a za navedene zemlje, može se uočiti nekoliko značajnih trendova. Cipar, Češka, Poljska i Slovenija pokazuju stabilnost, zadržavajući iste stope PDV-a tijekom cijelog razdoblja. Cipar ima stalno nisku stopu od 5%, Češka održava 10%, Poljska zadržava konstantnih 8%, dok Slovenija ima nepromijenjenu stopu od 9,5%. S druge strane, Irska i Nizozemska pokazuju određene promjene u svojim stopama PDV-a. Irska, s prosjekom od 10,62%, ima promjene u nekoliko godina. Nizozemska također bilježi povećanje u 2019. godini, ali održava stabilnost u kasnijim godinama, s prosjekom od 8,5%. Luksemburg, s prosječnom stopom od 7,83%, pokazuje blago smanjenje PDV-a u 2023. godini. Sveukupno, ove zemlje karakteriziraju relativno niske stope PDV-a, s prosjecima između 5% i 10,62%, što može poticati na povećanu potrošnju.

## 6. Zaključak

Porezi su ključni za funkcioniranje suvremenih društava, osiguravajući financiranje državnih institucija i javnih usluga poput sigurnosti, socijalne i socijalne skrbi. Iako su povijesno doživljavani kao teret, evolucija poreznih sustava od primitivnih oblika do sofisticiranih sustava danas pokazuje njihovu vitalnu ulogu u postizanju ekonomskih i društvenih ciljeva.

Temeljni principi oporezivanja poput pravičnosti, sigurnosti, pogodnosti i ekonomičnosti formulirani u 18. stoljeću i dalje oblikuju moderne porezne sustave. Wagnerova načela dodatno naglašavaju financijsku elastičnost, ekonomsku učinkovitost i socijalnu pravednost kao ključne aspekte. Raznolikost poreznih oblika, uključujući PDV, važna je za usklađivanje poreznih politika unutar EU i poticanje ravnoteže između prikupljanja prihoda i socijalne pravde.

Zakonodavstvo EU o PDV-u, poput Direktive Vijeća 77/388/EEZ, temelji se na usklađivanju kako bi se osigurala jednaka primjena poreza na promet u državama članicama. Sustav PDV-a uspostavljen je radi promicanja neutralnosti i jednostavnosti oporezivanja te uklanjanja prepreka za tržišno natjecanje unutar EU. Standardne i snižene stope PDV-a prilagođavaju se potrebama država članica uz očuvanje porezne neutralnosti. Redovita revizija sniženih stopa svake dvije godine omogućuje prilagodbu ekonomskim i društvenim potrebama, podržavajući stabilno i ujednačeno funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

Istraživanje sniženih stopa PDV-a u zemljama članicama EU od 2018. do 2023. pokazuje raznolikost pristupa oporezivanju osnovnih potrebitina, kulturnih događaja, medicinskih proizvoda, prijevozu putnika, medijskom sektoru, ugostiteljstvu i frizerskim uslugama. Analizirajući podatke o prosječnim stopama PDV-a u osam različitih sektora Europske unije od 2018. do 2023. godine, možemo primijetiti nekoliko ključnih trendova i utjecaja. U prehrambenom sektoru, prosječne stope PDV-a pokazale su velike varijacije, s najvišom stopom zabilježenom 2019. godine (8,86%), dok je pandemija COVID-19 dovela do smanjenja na 8,45% u 2020. godini. Slično tome, u ugostiteljstvu su prosječne stope oscilirale, dosegnuvši najviši prosjek 2019. godine (10,46%), dok su najniže bile 2021. godine (9,21%) zbog ekonomskih poticaja tijekom pandemije.

U sektoru lijekova i medicinske potrebitine bilježi se rast prosječnih stopa do 2021. godine (10,48%), nakon čega slijedi blagi pad u 2022. i 2023. godini. Kategorija ulaznicana zabavna mjesta imao je najviši prosjek 2021. godine (9,78%), dok su smanjenja PDV-a zbog

pandemije utjecala na prosjek u 2020. godini. Prosječne stope PDV-a u sektoru prijevoza putnika stabilizirale su se nakon blagog porasta 2019. godine (8,85%), dok je sektor opskrbe vodom bilježio stabilnost s privremenim padom 2020. godine zbog smanjenja stope u Češkoj.

Medijski sektor pokazao je trend smanjenja prosječne stope PDV-a, s najnižim prosjekom zabilježenim 2023. godine (7,18%), što odražava prilagodbe porezne politike radi poticanja sektora. Na kraju, frizerske usluge također su pokazale varijacije, s najvišim prosjekom u 2019. godini (9,00%) te postupnim smanjenjem do 2023. godine (8,43%). Ovi podaci pokazuju kako su ekonomski izazovi, posebno pandemija, utjecali na prilagodbe stopa PDV-a u različitim sektorima, odražavajući napore zemalja da stimuliraju svoje gospodarstvo i prilagode se promjenjivim uvjetima.

Za ovaj rad su postavljene dvije hipoteze. Prva hipoteza glasi da sve države članice EU imaju uvedene snižene stope poreza na proizvode i usluge. Ova hipoteza je odbačena jer nemaju sve članice snižene stope. Konkretno, sve zemlje osim Danske koriste snižene stope, dok Danska koristi samo standardnu stopu kojom oporezuje sve proizvode i usluge.

Druga hipoteza tvrdi da sve države članice Europske unije primjenjuju se i imaju uvedene snižene stope PDV-a na minimalnoj razini propisanoj Direktivom o zajedničkom porezu na dodanu vrijednost. Ova hipoteza je odbačena jer nekoliko država koristi stope ispod minimalnog praga koji je propisan. Primjerice, Luksemburg koristi stopu od 3% na prehrambene proizvode, ugostiteljski sektor, lijekove i medicinske potrepštine, ulaznice za zabavna mjesta, opskrbu vodom i knjige i časopise. Španjolska koristi stopu od 4% na prehrambene proizvode, te neke lijekove i medicinske potrepštine. Dok Italija koristi stopu od 4% na prehrambene proizvode, određene lijekove i medijski sektor.

## Literatura

1. Bove Montero y Asociados. (2020) Reduced VAT rates for electronic books, newspapers, and magazines. Dostupno na: <https://bovemontero.com/en/2020/04/24/reduced-vat-rate-for-electronic-books-newspapers-and-magazines/> (Pristupljeno 26.6.2024.)
2. Buljan, A. (2020) UČINKOVITOST SNIŽENIH STOPA PDV-a: ISKUSTVA HRVATSKE I DRUGIH ČLANICA EUROPSKE UNIJE. Dostupno na: <http://web.efzg.hr/repec/financije/chapter2010.pdf>
3. Bundesministerium der Finanzen. (2005) Umsatzsteuergesetz, Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung und Umsatzsteuer-Anwendungserlass. Dostupno na: <https://usth.bundesfinanzministerium.de/usth/2019-2020/A-Umsatzsteuergesetz/IV-Steuer-und-Vorsteuer/Paragraf-12/inhalt.html> (Pristupljeno 29.6.2024.)
4. Cindori, S. i Pogačić, L. (2010) Problematika utvrđivanja broja i visina stopa poreza na dodanu vrijednost. Ekonomska misao i praksa. 9(2). str. 227-249. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/62314>
5. Croner-i Navigate. (2020) Spain Cuts VAT On COVID-19 Medical Supplies And E-Books. Dostupno na: <https://library.croneri.co.uk/node/25074311> (Pristupljeno 30.6.2024.)
6. Deloitte. (2022) Covid-19 Related VAT and Sales Tax Measures. Global summary. Dostupno na: [https://www.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/COVID-19\\_TaxSurvey.pdf](https://www.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/COVID-19_TaxSurvey.pdf) (Pristupljeno 30.6.2024.)
7. Easy tax. (2020) Bulgaria – Reduction of VAT rate for e-books and restaurants. Dostupno na: <https://www.easntax.co/en/tax-mag/info/bulgaria-rate-reduction-for-e-books-and-catering/> (Pristupljeno 30.6.2024.)
8. Easy tax. (2020) Hungary – 5% VAT Rate Applied to Hotel and Accommodation services. Dostupno na: <https://www.easntax.co/en/tax-mag/info/hungary-5-vat-rate-applied-hotel-accommodation-services/> (Pristupljeno 30.6.2024.)
9. Easy Tax. (2020) Hungary – 5% VAT Rate Applied to Hotel and Accommodation services. Dostupno na: <https://www.easntax.co/en/tax-mag/info/hungary-5-vat-rate-applied-hotel-accommodation-services/> (Pristupljeno 30.6.2024.)

10. Easytax. (2021) Latvia – New 5% VAT rate for books and press. Dostupno na: <https://www.easytax.co/en/tax-mag/info/latvia-vat-rates-press-books/> (Pristupljeno: 26.6.2024.)
11. European Commission. (2024) Taxes in Europe Database v4. Dostupno na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/#/vat-search](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/vat-search) (Pristupljeno 29.6.2024.)
12. European Council. (2020) Reduced VAT rates for electronic books, newspapers and periodicals. Dostupno na: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/reduced-vat-publications/>(Pristupljeno 26.6.2024.)
13. European VAT Desk. (2020) Reduced VAT France: Admission Fees for Conferences, Workshops, Congresses & More. Dostupno na: <https://vatdesk.eu/en/event/france-reduced-vat-rate-applicable-to-the-admission-fees-collected-for-cultural-recreational-educational-or-professional-activities/>. (Pristupljeno 26.6.2024.)
14. Europske unija. (2006) Direktiva 2006/112/EZ – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost Europske unije. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:32006L0112> (Pristupljeno 30.6.2024.)
15. Fiscal Solutions. (2019) Lithuania – Newspapers, magazines, periodicals subject to 5% VAT from 1 January 2019. Dostupno na: <https://fiscalsolutions.co.uk/news/lithuania-newspapers-magazines-periodicals-subject-to-5-vat-from-1-january-2019/> (Pristupljeno 26.6.2024.)
16. Garrigues. (2020) COVID-19: Portuguese government temporarily subjects masks and disinfectant gel to the reduced VAT rate. Dostupno na: [https://www.garrigues.com/en\\_GB/new/covid-19-portuguese-government-temporarily-subjects-masks-and-disinfectant-gel-reduced-vat-rate](https://www.garrigues.com/en_GB/new/covid-19-portuguese-government-temporarily-subjects-masks-and-disinfectant-gel-reduced-vat-rate) (Pristupljeno 30.6.2024.)
17. Generální finanční ředitelství. (2020) Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1.5.2020. Dostupno na: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE\\_sazby\\_dane\\_od\\_1\\_5\\_2020\\_FINAL.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE_sazby_dane_od_1_5_2020_FINAL.pdf) (Pristupljeno 30.6.2024.)
18. Global VAT Compliance. (2019) CZECH REPUBLIC: COVID-19: reduced VAT rate (10%) for accomodation services, sport and cultural events,.. Dostupno na: <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/czech-republic-covid19-reduced-rates/> (Pristupljeno 30.6.2024.)
19. Global VAT Compliance. (2020) FRANCE: COVID-19 VAT IMPLICATIONS. Dostupno na: <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/france-covid-19-vat-implications/> (Pristupljeno 30.6.2024.)

20. Global VAT Compliance. (2021) The Spanish government extends the super-reduced VAT rates of 4% on surgical masks to the 30th of June 2022 due to COVID. Dostupno na: <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/super-reduced-vat-rate-covid-equipment-extended-june2022/> (Pristupljeno 30.6.2024.)
21. Global VAT Compliance. (2024) VAT rates in Sweden. Dostupno na: <https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-sweden/> (Pristupljeno 29.6.2024.)
22. Government of the Netherlands. (2019.) Reduced VAT rate to increase from 6% do 9%. Dostupno na: <https://www.government.nl/topics/vat/reduced-vat-rate-to-increase-from-6-to-9>. (Pristupljeno 26.6.2024.)
23. Greek Travel Pages. (2023) Greece to keep reduced tax on Tourism, Culture and Transport. Dostupno na: <https://news.gtp.gr/2023/11/20/greece-to-keep-reduced-tax-on-tourism-culture-and-transport/>(Pristupljeno 26.6.2024.)
24. Jelčić, B. (1992) Porez na dodanu vrijednost. Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske. Zagreb.
25. Jelčić, B. (1998) Financijsko pravo i financijska znanost. Informator. Zagreb.
26. Jelčić, B. (2001) Javne financije. RRiF. Zagreb.
27. Journal officiel du Grand – Duche de Luxembourg. (1983) Loi du 11 avril 1983 portant réglementation de la mise sur le marché et de la publicité des spécialités pharmaceutiques et des médicaments préfabriqués. Dostupno na: [https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1983/04/11/n4/jo#art\\_1er](https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1983/04/11/n4/jo#art_1er) (Pristupljeno 29.6.2024.)
28. KPMG. (2023) VAT rate for hospitality sector reverts to 13,5%. Dostupno na: <https://kpmg.com/ie/en/home/insights/2023/08/vat-rate-hospitality-sector-tax.html> (Pristupljeno 30.6.2024.)
29. LBG Austria. (2020) Periodic VAT reduction to 5 % for restaurants, pubs, hotels, culture, media and other companies in austria. Dostupno na: [https://www.lbg.at/servicecenter/lbg\\_steuertipps\\_praxis/periodic\\_vat\\_reduction\\_to\\_5\\_for\\_restaurants\\_pubs\\_hotels\\_culture\\_media\\_and\\_other\\_companies\\_in\\_austria/index\\_eng.html](https://www.lbg.at/servicecenter/lbg_steuertipps_praxis/periodic_vat_reduction_to_5_for_restaurants_pubs_hotels_culture_media_and_other_companies_in_austria/index_eng.html) (Pristupljeno 26.6.2024.)
30. Legifrance. Le service public de la diffusion du droit. (2024) Livre preimier: Assiette et liquidation de l'impot (Articles 1 A a 1656 quater). Chapitre premier: Taxe sur la valeur ajoutee (Articles 256-0 a 298 octodecies). Dostupno na: [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000047810848](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000047810848) (Pristupljeno 30.6.2024.)



31. Ministarstvo financija. (2024) Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. Narodne novine. Dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_06\\_79\\_1633.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1633.html) (Pristupljeno 30.6.2024.)
32. News Brand Ireland. (2021) Global supports NMA. Dostupno na: <https://newsbrandsireland.ie/im/2021/03/Global-supports-NMA.pdf> (Pristupljeno 29.6.2024.)
33. Nordicom. (2020) Media VAT in the Nordic countries. Dostupno na: <https://www.nordicom.gu.se/en/latest/news/media-vat-nordic-countries-2020> (Pristupljeno 26.6.2024.)
34. Pwc. (2019) Reduced VAT rates for online newspapers, magazines and e-books have been approved in last session of the Federal Parliament. Dostupno na: <https://news.pwc.be/reduced-vat-rates-for-online-newspapers-magazines-and-e-books-has-been-approved-in-last-session-of-the-federal-parliament/> (Pristupljeno 29.6.2024.)
35. PwC. (2020) Tax Alert. Estonia. Dostupno na: [https://www.pwc.com/ee/en/insights/assets/maksuteave/PwC\\_Tax\\_Alert\\_April\\_2020\\_ENG.pdf](https://www.pwc.com/ee/en/insights/assets/maksuteave/PwC_Tax_Alert_April_2020_ENG.pdf) (Pristupljeno 30.6.2024.)
36. Radić, S. (1908) Današnja financijska znanost. Zagreb. Matica hrvatska.
37. Rechtsinformationssystem des Bundes. (1994) Bundesrecht konsolidiert: Umsatzsteuergesetz 1994 Anl. 1, tagesaktuelle Fassung. Dostupno na: <https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873&Artikel=&Paragraf=&Anlage=1&Uebergangsrecht> (Pristupljeno 29.6.2024.)
38. Rozmarić, A. (1973) Javne financije. Ekonomska biblioteka. Zagreb.
39. Serwis Rzeczypospolitej Polskiej. (2022) Tarcza Antyinflacyjna – wzór informacji i zakres. Dostupno na: <https://www.gov.pl/web/kas/tarcza-antyinflacyjna--wzor-informacji-i-zakres> (Pristupljeno 30.6.2024.)
40. Smith, A. (1776) Wealth of Nations. (Online) An Electronic Classics Series Publication. Dostupno na: <https://www.rrojasdatbank.info/Wealth-Nations.pdf> (Pristupljeno 30.6.2024.)
41. Srb, V, Perić, R. (1997) Javne financije. Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera Pravni fakultet u Osijeku.
42. Tax Representative Alliance. (2019) Reduced VAT rate applicable to the supply of electronic publications in Belgium. Dostupno na: <https://tra.org/reduced-vat-rate->

- [applicable-to-the-supply-of-electronic-publications-in-belgium/](#) (Pristupljeno 30.6.2024.)
43. Tithe an Oireachtais. (2023) An Oifig Buiseid Pharlaiminteach Parliamentary Budget Office. Dostupno na: [https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/parliamentaryBudgetOffice/2023/2023-10-05\\_hospitality-and-tourism-analysing-the-rationale-for-reduced-vat\\_en.pdf](https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/parliamentaryBudgetOffice/2023/2023-10-05_hospitality-and-tourism-analysing-the-rationale-for-reduced-vat_en.pdf) (Pristupljeno 30.6.2024.)
44. Vat Update. (2023) VAT rates in Austria. Dostupno na: <https://www.vatupdate.com/2023/08/14/vat-rates-in-austria-2-2/> (Pristupljeno 26.6.2024.)
45. Vatcalc. (2020) Czech cuts reducet VAT rates May 2020. Dostupno na: <https://www.vatcalc.com/czech/czech-cuts-reduced-vat-rates-may-2020/> (Pristupljeno 30.6.2024.)
46. Vatcalc. (2023) MP's back extending temporary VAT rate cut introduced at height of COVID pandemic. Dostupno na: <https://www.vatcalc.com/bulgaria/bulgaria-extends-9-vat-on-catering-restaurants-books-to-dec-2023/> (Pristupljeno 30.6.2024.)

## Popis tablica

Tablica 1. Primjer oporezivanja proporcionalnim poreznim stopama .....	15
Tablica 2. Primjer oporezivanja direktnom progresijom .....	15
Tablica 3. Primjer regresivnih poreznih stopa .....	16
Tablica 4. Porezne stope članica Europske unije .....	19
Tablica 5. Optimizacija u prehrambenom sektoru: Utjecaj sniženih stopa .....	27
Tablica 6. Ugostiteljski sektor: Analiza beneficija sniženih stopa .....	31
Tablica 7. Efekti sniženih stopa poreza na lijekove i medicinske potrepštine ...	37
Tablica 8. Unapređenje zabavne industrije: Sniženi porezi na ulaznice .....	40
Tablica 9. Sniženi porez u prijevozu putnika .....	41
Tablica 10. Analiza utjecaja sniženog poreza na opskrbu vodom .....	44
Tablica 11. Snižene stope i medijski sektor .....	47
Tablica 12. Frizerske usluge i snižene stope poreza.....	49

## Prilozi

### Prilog 1. Analiza sniženih stopa PDV-a u prehrambenom sektoru prema državama članicama.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Austrija	10	10	10, od 1.7.- 5	5	10	10	8,75
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5	5
4.	Češka	15	15	15	15	15	15	15
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	13	13	13	13	13	13	13
7.	Španjolska	4	4	4	4	4	4, od 1.7.-0	3,67
8.	Finska	14	14	14	14	14	14	14
9.	Francuska	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
10.	Hrvatska	5	5	5	5	5	5	5
11.	Mađarska	5;18	5;18	5;18	5;18	5;18	5;18	23
12.	Italija	4	4	4	4	4	4	4
13.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3	3
14.	Latvija	5	5	5	5	5	5	5
15.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9	8,5
16.	Poljska	5	5	5	5	5, od 1.2.- 0	0	3,40
17.	Portugal	6	6	6	6	6	6, od 1.4.-0	5,25
18.	Rumunjska	9	9	9	9	9	9	9
19.	Švedska	12	12	12	12	12	12	12
20.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
21.	Slovačka	10	10	10	10	10	10	10

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije

Prilog 2. Prosjek sniženih stopa ugostiteljskog sektora prema državama članicama EU.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Austrija	13, od 1.11.-10	10	10, od 1.7.-5	5	10	10	9,17
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6	6
3.	Bugarska	9	9	9	9	9	9	9
4.	Cipar	9	9	9	9	9	9	9
5.	Češka	15	15	15, od 1.5.- 10	10	10	10	11,94
6.	Njemačka	7	7	7	7	7	7	7
7.	Estonija	9	9	9	9	9	9	9
8.	Grčka	13	13	13	13	13	13	13
9.	Španjolska	10	10	10	10	10	10	10
10.	Finska	10;14	10;14	10;14	10;14	10;14	10;14	24
11.	Francuska	10	10	10	10	10	10	10
12.	Hrvatska	13	13	13	13	13	13	13
13.	Mađarska	5;18	5;18	5	5	5	5	
14.	Irska	9	13,5	13,5, od 1.11. - 9	9	9	9. od 1.9. - 13,5	10,63
15.	Italija	10	10	10	10	10	10	10
16.	Litva	9	9	9	9	9	9	9
17.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3	3
18.	Latvija	12	12	12	12	12	12	12
19.	Malta	7	7	7	7	7	7	7
20.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9	8,5
21.	Poljska	8	8	8	8	8	8	8
22.	Portugal	6	6	6	6	6	6	6
23.	Rumunjska	9	5	5	5	5	9	6,33
24.	Švedska	12	12	12	12	12	12	12
25.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
26.	Slovačka	-	10	10	10	10	10	10

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije

Prilog 3. Prosjek prema državama članicama EU u promatranom razdoblju u kategoriji lijekova i medicinskih potrepština.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Austrija	10	10	10	10;0	10;0	10;0 do 30.6	10
2.	Belgija	6	6	6	6, od 1.1.- 0	6;0	6	6
3.	Bugarska	9	9	9	9	9	9	9
4.	Cipar	5	5	5	5	5	5, od 21.7.-3	4,85
5.	Češka	10;15	10;15	10;15	10;15; od 13.4.-0	10;15;0	10;15	25
6.	Njemačka	7	7	7	7	7	7	7
7.	Estonija	9	9	9; od 30.1-0	9;0	9; do 30.6 -0	9	9
8.	Grčka	6;13	6;13	6;13	6;13	6;13	6;13	19
9.	Španjolska	10	10	10; od 23.4.-0 i 4	4;10;0	10; do 30.6.-0 i 4	4;10	12,12
10.	Finska	10	10	10	10	10	10	10
11.	Francuska	5,5;10	5,5;10	5,5;10; od 24.3. 0	5,5;10	5,5;10	5,5;10	15,5
12.	Hrvatska	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	18
13.	Mađarska	5	5	5; od 30.1 do 31.7-0	5	5	5	5
14.	Irska	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5
15.	Italija	4;5;10	4;5;10	4;5;10	4;5;10	4;5;10	4;5;10	19
16.	Litva	5	5	5	5	5	5	5
17.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3	3
18.	Latvija	12	12	12	12	12	12	12
19.	Malta	5	5	5; od 4.5.-0	5;0	5;0	5	5
20.	Nizozemska	6	9	9; od 21.12.-0	9;0 do 30.6.	9	9	8,5
21.	Poljska	8	8	8	5;8	5;8	5;8	10,5
22.	Portugal	6	6	6; od 30.1.-0	6;0	6;0	6	6
23.	Rumunjska	9	9	9	9	9	0;9	9
24.	Švedska	0;6	0;6	0;6	0;6	0;6	0;6	6
25.	Slovenija	9,5	9,5	9,5;0	9,5;0	9,5	9,5	9,5
26.	Slovačka	10	10	10; od 3.4.-0	10;0	10;0	10	10

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije

Prilog 4. Prosječne snižene stope prema državama članicama EU na ulaznica na zabavna mjesta.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Austrija	13	13	13, od 1.7. - 5	5	13	13	11,33
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5, od 21.7. - 3	4,85
4.	Češka	15	15	15, od 1.7. - 10	10	10	10	12,08
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	6	6	6, od 1.6. i 13	6;13	6;13	6;13	14,76
7.	Španjolska	10	10	10	10	10	10	10
8.	Finska	10	10	10	10	10	10	10
9.	Francuska	5,5;10	5,5;10	5,5;10	5,5;10	5,5;10	5,5;10	15,6
10.	Hrvatska	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	18
11.	Mađarska	18	18	18	18	18	18	18
12.	Irska	9	13,5	13,5	13,5	9	9	11,25
13.	Italija	10	10	10	10	10	10	10
14.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3	3
15.	Malta	5	5	5	5	5	5	5
16.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9	8,5
17.	Poljska	8	8	8	8	8	8	8
18.	Rumunjska	5	5	5	5	5	5	5
19.	Švedska	6	6	6	6	6	6	6
20.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije

Prilog 5. Analiza prosjeka sniženih stopa PDV-a prema državama članicama EU u prijevozu putnika.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Austrija	10	10	10	10	10	10	10
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5	5
4.	Češka	15	15	15	15	15	15	15
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	13	13	13	13	13	13	13
7.	Španjolska	10	10	10	10	10	10	10
8.	Finska	10	10	10	10	10	10	10
9.	Francuska	10	10	10	10	10	10	10
10.	Italija	5	5	5	5	5	5	5
11.	Litva	9	9	9	9	9	9	9
12.	Latvija	12	12	12	12	12	12	12
13.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9	8,5
14.	Poljska	8	8	8	8	8	8	8
15.	Portugal	6	6	6	6	6	6	6
16.	Rumunjska	-	-	5	5	5	5	5
17.	Švedska	6	6	6	6	6	6	6
18.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije



Prilog 6. Prosjeci sniženih stopa na opskrbu vodom prema državama članicama EU u promatranom razdoblju.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Austrija	10	10	10	10	10	10	10
2.	Belgija	6	6	6	6	6	6	6
3.	Cipar	5	5	5	5	5	5	5
4.	Češka	15	15	15, od 1.7. - 10	10	10	10	12,08
5.	Njemačka	7	7	7	7	7	7	7
6.	Grčka	13	13	13	13	13	13	13
7.	Španjolska	10	10	10	10	10	10	10
8.	Francuska	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
9.	Hrvatska	13	13	13	13	13	13	13
10.	Italija	10	10	10	10	10	10	10
11.	Litva	9	9	9	9	9	9	9
12.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3	3
13.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9	8,5
14.	Poljska	8	8	8	8	8	8	8
15.	Portugal	6	6	6	6	6	6	6
16.	Rumunjska	9	9	9	9	9	9	9
17.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije

Prilog 7. Prosjek sniženih stopa prema državama članicama EU na knjige, e-knjige, časopise i ostalo u promatranom razdoblju.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Austrija	10	10	10; od 1.7. - 5	5	10	10	8,75
2.	Belgija	-	6	6	6	6	6	6
3.	Bugarska	-	-	9	9	9	9	9
4.	Cipar	5	5	5	5	5	5; od 21.7. - 3	4,85
5.	Češka	10	10	10	10	10	10	10
6.	Njemačka	7	7	7	7	7	7	7
7.	Estonija	9	9	9	9	9	9	9
8.	Grčka	6	6	6	6	6	6	6
9.	Finska	10	10	10	10	10	10	10
10.	Francuska	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
11.	Hrvatska	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	5;13	18
12.	Mađarska	5	5	5	5	5	5	5
13.	Irska	9	9	9	9	9	9	9
14.	Italija	4	4	4	4	4	4	4
15.	Litva	9	5	5	5	5	5	5,67
16.	Luksemburg	3	3	3	3	3	3	3
17.	Latvija	12	12	12	12	5	5	9,67
18.	Malta	5	5	5	5	5	5	5
19.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9	8,5
20.	Poljska	8	8	8	8	8	8	8
21.	Portugal	6	6	6	6	6	6	6
22.	Rumunjska	5	5	5	5	5	5	5
23.	Švedska	6	6	6	6	6	6	6
24.	Slovenija	5	5	5	5	5	5	5
25.	Slovačka	10	10	10	10	10	10	10

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije

Prilog 8. Izračun prosjeka sniženih stopa PDV-a na frizerske usluge prema državama članicama EU.

R.br	Država	2018.	2019.	2020.	2021.	2022.	2023.	Prosjek
1.	Cipar	5	5	5	5	5	5	5
2.	Češka	10	10	10	10	10	10	10
3.	Irska	9	13,5	13,5, od 1.11. - 9	9	9	9, od 1.9. - 13,5	10,62
4.	Luksemburg	8	8	8	8	8	7	7,83
5.	Nizozemska	6	9	9	9	9	9	8,5
6.	Poljska	8	8	8	8	8	8	8
7.	Slovenija	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5

Izvor: Izrada autora prema podacima Europske komisije