

ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DODANU VRIJEDNOST UPOREZONOM SUSTAVU

Stjepanović, Josip

Master's thesis / Diplomski rad

2021

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:121314>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-17**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij *Financijski menadžment*

Josip Stjepanović

**ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U
POREZNOM SUSTAVU**

Diplomski rad

Osijek, 2021

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij *Financijski menadžment*

Josip Stjepanović

**ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U
POREZNOM SUSTAVU**

Diplomski rad

Kolegij: Komparativni porezni sustavi

JMBAG: 0010218475

e-mail: jstjepanovic@efos.hr

Mentor: prof.dr.sc. Branimir Marković

Komentor: mag.oec. Marija Ileš

Osijek, 2021.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Undergraduate Study Komparativni porezni sustavi

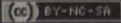
Josip Stjepanović

**THE ROLE AND IMPORTANCE OF VALUE ADDED TAX IN
THE TAX SYSTEM**

Graduate thesis

Osijek, 2021.

IZJAVA
O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI,
PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG 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 znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
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: Josip Stjepanović

JMBAG: 0010218475

OIB: 32582005637

e-mail za kontakt: jstjepanovic7@gmail.com

Naziv studija: Komparativni porezni sustavi

Naslov rada: Uloga i značaj poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu

Mentor/mentorica diplomskog rada: prof.dr.sc. Branimir Marković

Komentor: mag.oec. Marija Ileš

U Osijeku, 02.09.2021. godine

Potpis

Josip Stjepanović

Uloga i značaj poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu

SAŽETAK

Porez na dodanu vrijednost je porezni oblik koji ima značajnu ulogu u poreznom sustavu. Predstavlja oblik financijskog instrumenta kojim se prikupljaju javni prihodi za podmirenje javnih rashoda države. Porez na dodanu vrijednost postoji koliko i prve civilizacije, a pripada skupini poreza na promet. Zbog karakteristika jeftinoće, izdašnosti i stabilnosti prikupljanja javnih prihoda PDV u svojim poreznim sustavima primjenjuju sve članice EU-a. U radu je analiziran porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji s naglaskom na porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Analizom je utvrđeno da najvišu stopu poreza na dodanu vrijednost u EU primjenjuje Mađarska, a Republika Hrvatska je na drugom mjestu sa stopom PDV-a od 25%. Porez na dodanu vrijednost u poreznom sustavu Republike Hrvatske ima iznimno veliku ulogu jer prema podacima Ministarstva financija prihodi od poreza na dodanu vrijednost čine u prosjeku oko 60% ukupnih poreznih prihoda u posljednjih deset godina.

Ključne riječi: porez na dodanu vrijednost, stopa PDV-a, prihodi od PDV-a, načela PDV-a

The role and importance of value added tax in the tax system

ABSTRACT

Value-added Tax is a type of tax which has a significant role in tax system. It is a type of financial instrument by which public revenue is collected to pay off public expenditure. Value-added tax belongs to the category of consumption taxes and is just as old as first civilizations. Due to the characteristics of cheapness, generosity and stability of the collection of public revenues, all EU member states apply VAT in their tax systems. The paper analyzes the value added tax in the European Union with an emphasis on the value added tax in the Republic of Croatia in the period from 2010 to 2020. The analysis shows that the highest rate of value added tax in the EU is applied by Hungary, and that the Republic of Croatia is in second place with a VAT rate of 25%. Value-added tax has a significant role in Croatian tax system, as Croatian Ministry of Finance has reported that such revenue makes 60% of state's tax revenue in the last ten years.

Key words: value-added tax, VAT rate, VAT revenue, VAT principles

Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Metodologija rada	2
3. Pojam i značaj poreza.....	3
3.1. Definicija poreza.....	4
3.2. Povijesni razvoj poreza i poreznih sustava	6
3.3. Vrste poreza.....	8
3.4. Karakteristike poreza i poreznih sustava	11
4. Opći porez na promet	16
4.1. Obilježja općeg poreza na promet	16
4.2. Oblici općeg poreza na promet.....	18
5. Uloga i značaj poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu	21
5.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost	21
5.2. Pojam, karakteristike i važnost poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu.....	23
5.3. Metode utvrđivanja dodane vrijednosti	25
5.4. Načela poreza na dodanu vrijednost	29
5.5. Vrste i oblici poreza na dodanu vrijednost.....	30
6. Porez na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije.....	34
6.1. Kronologija uvođenja poreza na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije	35
6.2. Stope PDV-a u državama članicama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine	38
6.3. Promjene stopa PDV-a u državama članicama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine.....	42
7. Analiza poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine	46
7.1. Zakonski okvir i reforme PDV-a u Republici Hrvatskoj	46
7.2. Porezni obveznik i porezna osnovica.....	48
7.3. Oporezive transakcije i mjesto oporezivanja	50
7.4. Porezne stope i oslobođenja	51
7.5. Udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim приходima od poreza u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine	54

7.6. Usporedba stopa poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s državama članicama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine.....	57
8. Rasprava	59
9. Zaključak	60
Literatura	61
Popis tablica.....	63
Popis slika.....	64
Popis grafikona	65

1. Uvod

Porez na dodanu vrijednost i njegova važnost u poreznom sustavu svake zemlje je tema diplomskog rada. Porez na dodanu vrijednost predstavlja oblik poreza koji ima iznimno važnu ulogu u poreznom sustavu zemalja članica Europske unije pa tako i Republike Hrvatske. Temeljna svrha ovog rada je objasniti pojam poreza na dodanu vrijednost, proučiti ga na razini Europske unije i analizom prikupljenih podataka usporediti porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s porezom na dodanu vrijednost u ostalim zemljama članicama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine.

Ciljevi diplomskog rada su: definirati porez na dodanu vrijednost, objasniti njegovu važnost u poreznom sustavu, navesti temeljne karakteristike i oblike, objasniti metode utvrđivanja dodane vrijednosti i navesti načela poreza na dodanu vrijednost. Primjenom metoda znanstvenih istraživanja prikupiti podatke o porezu na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije i usporediti ga s porezom na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.

Strukturu diplomskog rada čini devet poglavlja, zajedno s uvodnim i zaključnim poglavljem. Nakon uvodnog dijela rada i metodološkog okvira, u trećem je poglavlju definiran pojam poreza, opisan je razvoj poreznih oblika te su navedene vrste i karakteristike poreza. Oblici i temeljna obilježja općeg poreza na promet su objašnjeni u četvrtom poglavlju rada. Petim je poglavljem definiran pojam poreza na dodanu vrijednost, objašnjena je njegova iznimna važnost u poreznom sustavu svake zemlje i navedene su temeljne karakteristike ovog poreznog oblika. Šesto poglavlje analizira kronologiju uvođenja i stope PDV-a zemalja članica Europske unije u istraživanom razdoblju koje obuhvaća period od 2010. do 2020. godine. Sedmim poglavljem je detaljno obrađena analiza poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj u promatranom razdoblju. U osmom poglavlju su opisani rezultati analize poreza na dodanu vrijednost, a završno poglavlje donosi opće zaključke o porezu na dodanu vrijednost. Nakon zaključnog poglavlja navedeni su popisi tablica, slika i grafikona.

2. Metodologija rada

U radu su korištene znanstvene metode indukcije i dedukcije, metoda deskripcije, metode analize i sinteze te statistička i komparativna metoda. Prvi, teorijski dio ovog rada objašnjen je metodom deskripcije, opisan je pojam poreza na dodanu vrijednost, njegov povijesni razvoj, vrste i karakteristike. U drugom, istraživačkom dijelu diplomskog rada, korištene su ostale navedene metode. Metoda indukcije je „metoda u kojoj se na temelju analize pojedinačnih ili posebnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva i fakata dolazi do općih zaključaka, od poznatih pojedinačnih slučajeva polazi se nepoznatom općem, od izučenog neizučenom, od većeg broja pojedinačnih pojava vrše se uopćavanja. Suprotnost induktivnoj metodi je metoda dedukcije koja se koristi kako bi se objasnile činjenice i zakoni, za dokazivanje postavljenih teza te za predviđanje budućih događaja“ (Zelenika, 2000:323). Raščlanjivanjem prikupljenih podataka u istraživačkom dijelu rada svaki je podatak proučavan pojedinačno (metodom analize), a pojedinačno proučeni podaci su povezani u složenije cijeline (metodom sinteze). Udjeli prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima od poreza u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine računati su statističkom metodom. Prikupljeni podaci o porezu na dodanu vrijednost u Europskoj uniji i Republici Hrvatskoj uspoređeni su komparativnom metodom.

Postavljene hipoteze u ovom radu su: „Prihod od poreza na dodanu vrijednost čini najveći postotak u ukupnim prihodima od poreza u Republici Hrvatskoj“ i „Republika Hrvatska je imala najvišu stopu poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji u razdoblju od 2010. do 2020. godine“.

Podaci korišteni u diplomskom radu su prikupljeni korištenjem znanstvene i stručne literature (knjige, znanstveni i stručni članci), proučavanjem internetskih izvora, zakona i dr.

3. Pojam i značaj poreza

Cilj rada je na jednostavan i jasan način objasniti pojam i važnost poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu. Kako bi se navedeni cilj postigao, najprije je potrebno objasniti pojam poreza. Upravo ovaj dio rada, poglavlje 3 navodi osnovne informacije o pojmu i važnosti poreza i poreznih sustava.

Kesner-Škreb, Kuliš (2010) porez definiraju kao obvezna davanja kojim država financira javne rashode. Država poreze prikuplja od građana i trgovačkih društava i to bez izravne protučinidbe. To zapravo znači da sve osobe (fizičke i pravne) moraju dio svojih prihoda odvojiti za plaćanje javnih usluga kao što su javna sigurnost, zdravstvena zaštita, obrazovanje i dr. „U toj definiciji važne su dvije stvari: porezi su obvezna davanja, a za plaćene poreze nema trenutne izravne protuusluge. Odrednica da su porezi obvezna davanja znači da jednom kad dospiju na naplatu trebaju biti i uplaćeni državi. U suprotnome država može prisilom (sudovima, policijom) ostvariti svoje pravo. Zato neki poreze nazivaju prisilnim iznuđivanjem. Važno je i to da pojedinac za plaćeni porez ne dobiva izravnu protuuslugu, tj. ako u svibnju platite 1.000 kuna poreza, ne znači da ćete se u tome mjesecu smjeti koristiti uslugama bolnice, škole ili policije do iznosa od 1.000 kuna i nakon toga će vam te usluge biti uskraćene“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:9).

Iste autorice naglašavaju da porezi nemaju unaprijed utvrđenu namjenu. Također, ističu da nije poznata količina usluge koju ćemo dobiti plaćanjem poreza. Navode da je sustav oporezivanja trenutno jedini poznati sustav prikupljanja financijskih sredstava kojima se podmiruju javni rashodi za usluge koje pruža država. „Porezi su cijena javnih dobara kojima se koristimo gotovo svakodnevno i vrlo se često i ne pitamo kolika je njihova cijena. Javna su dobra npr. javna zdravstvena zaštita, javno obrazovanje naše djece, javna sigurnost na našim ulicama, red u prometu, muzeji, parkovi, čisti zrak i sl. Da bi smo u svemu tome uživali, moramo plaćati poreze“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:9).

3.1. Definicija poreza

Mnogi autori smatraju da u financijskoj terminologiji ne postoji općeprihvaćena definicija poreza kao ekonomskog (financijskog) instrumenta pa ih autori različito definiraju. Marković i dr. (2006) navode da se uzrok nepostojanja općeprihvatljive definicije poreza pronalazi u činjenici da su države imale različite uloge kroz povijest pa se porez morao prilagođavati funkcijama koje je u određenom trenutku obavljala država. Autori ističu da se struktura pojma poreza mijenjala kroz različita radoblja pa upravo zato ne postoji općeprihvaćena definicija poreza.

Iako ne postoji univerzalna, postoji mnogo uobičajenih definicija:

1. „Porez je opće, prinudno i bez protuusluge davanje državi u novcu, radi pokrivanja opće društvenih rashoda, koje država utvrdi prema poreznoj snazi obveznika.
2. Porezi su osnovni financijski instrumenti prikupljana prihoda kojima suvremena država podmiruje rashode iz svoje nadležnosti.
3. Politički kolektivitet (država i uža teritorijalna jedinica) od subjekata pod svojom poreskom vlašću prinudno uzima sredstva, bez neposredne protuusluge, u svrhu pokrivanja svojih financijskih potreba i postizanja ostalih javnih, prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.
4. Porezi su vrsta fiskalnih dadžbina koje nadležni organ države svojim aktima uvodi i naplaćuje od određenih pravnih osoba, a da im pri tome ne da neku neposrednu protunaknadu“ (Srb, Perić, 1997:35).

Cindori i dr. (2019) porez objašnjavaju kao osnovni fiskalni instrument derivativnog karaktera. Njima država, koristeći vlastiti financijski suverenitet, prikuplja javne prihode iz ekonomske snage fizičkih i pravnih osoba kako bi podmirila javne rashode. Porezi se prikupljaju u novčanom obliku, a porezna obveza mora biti određena. Također, isti autori navode da uz fiskalno, porezi imaju i ekonomsko te socijalno značenje. U ekonomskom smislu, porezna je politika usmjerena na postizanje ciljeva globalne ekonomije jer tržište ponekad ne može zadovoljiti javne potrebe na optimalan način. Ovdje dolazi do izražaja progresivno oporezivanje kojim se, u vrijeme privrednog prosperiteta, utječe na smanjenje osobne potrošnje i obujma investiranja. To se postiže poticanjem štednje. U vrijeme pada privrednog prosperiteta, politika progresivnog oporezivanja ograničava štednju, potiče osobnu potrošnju i investiranje.

Porezi se koriste za podmirivanje javnih rashoda, s ciljem ostvarenja fiskalnih ciljeva. Uz fiskalne ciljeve, porezi su usmjereni i na alokacijske, redistribucijske i stabilizacijske ciljeve.

Alokacijski ciljevi predstavljaju financijsku aktivnost zemlje kojom se raspodjeljuju i optimalno koriste faktori proizvodnje. Redistribucijski ciljevi podrazumijevaju optimalnu raspodjelu dohotka i imovine, a stabilizacijski osiguranje ekonomske stabilnosti koja ima utjecaj na obavljanje svih gospodarskih aktivnosti. „Na taj način država direktno utječe na prevladavanje teškoća s kojima se susreće gospodarstvo i društvo u cijelini: održava stabilnost, poduzima mjere protiv nezaposlenosti, usmjerava investicije, vrši korekcije u raspodjeli dohotka i imovine, potiče regionalni razvoj, podiže kvalitetu uvjeta života i rada, unapređuje vanjskotrgovinsku razmjenu, čuva vrijednost novca, utječe na štednju te djeluje u smjeru ekološkog osvještavanja, ravnomjerne raspodjele bogatstva, kao i poticanja pojedinih grana djelatnosti od interesa za državu i sl.“ (Cindori i dr., 2019:26).

Srb, Čulo (2006) navode nekoliko definicija poreza:

1. „Porez je opće, prinudno i bez protuusluge davanje državi u novcu, radi pokrića općedruštvenih rashoda, koje država utvrdi prema poreznoj snazi obveznika“ (Srb, Čulo, 2006:77).
2. „Porezi su osnovni finacijski instrumenti prikupljanja prihoda kojima suvremena država podmiruje rashode iz svoje nadležnosti“ (Srb, Čulo, 2006:77).
3. „Porezi su vrsta fiskalnih dažbina koje nadležni organ države svojim aktom uvodi i naplaćuje od određenih osoba, a pritom im ne daje neku neposrednu protunaknadu“ (Srb, Čulo, 2006:77).

Jelčić (2001) poreze smatra najvažnijim instrumentom prikupljanja javnih prihoda koji su u suvremenoj državi povezani s poslovnim, ali i privatnim životom poreznih obveznika. Porezi imaju veliku ulogu u nastajanju, poslovanju i prestanku poslovanja svih gospodarskih subjekata. „Porezi su danas onaj instrument koji je osvojio vodeću poziciju među drugim instrumentima prikupljanja javnih prihoda. Iznosi ubrani porezima u velikom broju zemalja danas sudjeluju u BDP-u i s više od 40%, dok je početkom 20. stoljeća to sudjelovanje rijetko prelazilo 10%. Financijski učinak poreza, njihova uloga u financiranju funkcija države i – posljedično, njihovi učinci na pasivne porezne subjekte sve je izraženiji i značajniji“ (Jelčić, 2001:31).

Iz navedenog se može zaključiti da su se funkcije poreza mijenjale s obzirom na potrebe i njihovo podmirenje koje je imala određena država pa u financijskoj literaturi ne postoji jedinstvena definicija poreza. Iako se kroz vrijeme mijenjala struktura pojma poreza, ono što se nije promijenilo jeste to da je porez uvijek služio za podmirenje potreba države tj. javnih rashoda. Prilikom prikupljanja poreza, država ne daje nikakvu protuuslugu, a porezno

opterećenje se određuje prema poreznoj snazi obveznika. Jasno je da porezi imaju vrlo važnu ulogu u funkcioniranju države jer imaju velik udio u bruto društvenom proizvodu, a ta uloga će u budućnosti biti još značajnija.

3.2. Povijesni razvoj poreza i poreznih sustava

Postoji velik broj istraživanja koja su se bavila tumačenjima razvoja poreza kroz povijest. Prema tim istraživanjima, porezi su se pojavili nekoliko tisuća godina pr.Kr. u vrijeme najstarijih civilizacija. U izvorima se navode mjesta i regije prve pojave poreza te razlozi njihova prikupljanja.

Prema Kesner-Škreb, Kuliš (2010) porezi postoje još od pojave prvih civilizacija. „Prva civilizacija o kojoj nešto znamo počela je prije šest tisuća godina u Sumeru, na plodnoj ravnici između rijeka Eufrata i Tigrisa, na prostorima današnjeg Iraka. Buđenje civilizacije, ali i buđenje poreza, zabilježeno je na glinenim pločicama iskopanim u Sumeru. Tamošnji su stanovnici prihvatili poreze za vrijeme velikog rata, ali kad je rat završio, poreznici se nisu htjeli odreći svoje povlastice oporezivanja. Od tih vremena porezi nikad nisu ukinuti, dapače, tijekom povijesti samo su dobivali na važnosti“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:10). Smatra se da su porezi postajali sve viši u vrijeme ratova, a po završetku ratova nastavljali su rasti, iako se očekivao povratak poreza na visinu prije ratnog razdoblja.

Arheološki podaci pokazuju da se prvi porezni sustav počeo primjenjivati u Egiptu, prije više od 3000 godina pr.Kr. U to vrijeme su egipatski faraoni zapošljavali kolekcionare ili prepisivače koji su nametali namete na mnoge proizvode (npr. oporezivanje ulja za jelo). Tadašnji porezi su se ubirali dvaput godišnje. Oporezivanje je donosilo prihode kojima su se financirale vladine aktivnosti, ali i za financiranje sudjelovanja u raznim ratovima. Među regijama u kojima se prvi put pojavio porez su i drevna Grčka i Rim. Ondje se oporezivanje počelo primjenjivati kako bi se prikupila dodatna sredstva za državne izdatke. Na području Grčke primjenjivao se porez na robu u vrijeme ratova ili kada je to bilo nužno. Jedan od razloga pojave poreza na prostoru Grčke je i pojava raznih oblika demokracije pa se oporezivalo stanovništvo koje je imalo neki oblik prava glasa. Na području Grčke, prihodi od poreza su se nakon ratova vraćali jer više nisu imali svoju namjenu. U drevnom Rimu je uveden porez na bogatstvo rimskog stanovništva. I u Rimu se porez ubirao za financiranje izdataka vojnih pohoda, ali i za podmirenje troškova obrane vlastitih granica. Porezi u Rimu su imali manje važniju ulogu nego u Grčkoj jer su Rimljani nametali carine na uvoz dobara koje su rezultirale većim prihodima od poreznih. Nakon pada Rimskog Carstva, u Europi su se počeli

primjenjivati manje sofisticirani porezni sustavi koji su se razlikovali od države do države, od kraljevstva do kraljevstva. U to vrijeme počelo se primjenjivati neizravno feudalno oporezivanje. Počeli su se primjenjivati porezi na imovinu, a jedan od najzanimljivijih poreza iz toga vremena je porez na prozore. Oporezivao se broj prozora koji se nalaze na kućama. Uveden je od strane Wiliama i Mary, a ukinut je nakon 150 godina od uvođenja. U novijoj povijesti, industrijalizacija je imala važnu ulogu u poticanju političke i ekonomske reforme, čime je došlo i do reforme poreznih sustava. Veliki rast prihoda od kolonija u Africi i Aziji koji su ostvarivali bogati trgovci, potaknuo je uvođenje poreza na dohodak tijekom 18. stoljeća. Uvođenje novih vrsta poreza često je znalo dovesti do revolucija. (AccountancyAge, 2021)

„U srednjem su vijeku na području Europe postojali različiti porezi (porezi na zemlju, na nasljedstvo, glavarine, različite pristojbe i naknade), koji su se plaćali kraljevima, plemstvu, a ponajviše Crkvi. Gradovi su prikupljali poreze na imovinu, kao i poreze na promet određenim vrstama dobara. Nestankom feudalizma i stvaranjem jakih centraliziranih država jača oslanjanje na prihode od vlastite imovine vladara te od poreza na zemlju, a zatim na prihode od prometa različitim dobrima za široku potrošnju. Tada se prvi put javio otpor prema porezima na potrošnju, za koje se smatralo da više opterećuju siromašne od bogatih“ (Hrvatska Enciklopedija, 2021). Daljnjim uvođenjem novih vrsta poreza kroz povijest, sve se češće počelo obraćati pažnju na pravednost i izdašnost poreza i poreznih sustava.

„Tipični razvoj poreza u suvremenom smislu opisan je ovako:

- od davanja do uzimanja, tj. od više-manje dobrovoljnog davanja za potrebe zajednice, do prisilnog davanja,
- od naknade za neku aktivnost gospodara do doprinosa javnoj blagajni,
- od privatnog ili dijelom privatnog, a dijelom javnog davanja do iznosa strogo javnog značenja sa stajališta obveznosti plaćanja i njegove uporabe,
- od povremenog pokrivanja potreba, odnosno izvanrednog davanja do stalnog izvora financijskih sredstava, prema tome,
- od namjenskog poreza (uporabljenog za pokrivanje određene potrebe) do općeg i redovitog sredstva za financiranje javnih potreba,
- od obveze koje su imale samo određene osobe, do opće, beziznimne obveze svakoga,
- od naturalnog do novčanog oblika i, na kraju, od dopunskog sredstva zadovoljavanja potreba do osnovnog sredstva za pokrivanje, odnosno zadovoljavanje potreba“ (Jelčić, 2001:33-34).

Jelčić (2001), kao i prethodno navedeni izvori, smatra da su porezi stari koliko i prve zajednice ljudi jer postojanje organizirane zajednice označava i postojanje određenih, zajedničkih potreba koje je potrebno zadovoljavati. Jedna od metoda zadovoljavanja tih potreba su materijalna davanja u obliku poreza.

3.3. Vrste poreza

Ciljevi porezne politike postižu se primjenom raznih vrsta poreznih oblika. Svaki porezni sustav primjenjuje različit skup poreznih oblika. Neki porezni sustavi sadržavaju veći, a neki manji broj poreznih oblika. Prema Jelčić (2001) postojanje velikog broja poreznih oblika porezni sustav čini fleksibilnijim u ostvarenju raznih fiskalnih ciljeva. Sve porezne oblike nekog poreznog sustava je moguće klasificirati analitičkim metodama te na taj način pronaći sličnosti i razlike njihovih karakteristika. Klasifikacijom poreznih oblika dolazi se do usporedbe osobina pojedinih poreza i dolazi do zaključka o učincima pojedinog poreza pri praktičnoj primjeni.

„Pojedini se porezni oblici mogu klasificirati na više načina. Na ovom će mjestu biti govora o sljedećim grupama poreza:

1. subjektni (osobni, personalni) i objektni (stvarni, realni)
2. sintetički i analitički
3. reparticijski (kontingentni) i kvotni
4. fundirani i nefundirani
5. katastarski i tarifni
6. opći i namjenski
7. redovni i izvanredni
8. osnovni i dopunski porezi
9. posredni (indirektni) i neposredni (direktni)“ (Jelčić, 2001:46).

Postoji mnogo podjela poreznih oblika. Srb, Čulo (2006) poreze svrstavaju u nekoliko kategorija. Prva kategorija su novčani i naturalni porezi. Iako se većina poreza plaća u novcu, u povijesti su se iznosi poreza izdvajali u naturalnom obliku. U drugu kategoriju spadaju osobni i predmetni porezi. Prema ovoj kategoriji podjele poreza, porezna sposobnost se utvrđuje na temelju situacije poreznog obveznika. Prema tome, osobni porezi osim ekonomske snage poreznog obveznika, obuhvaćaju razne činjenice koje mogu utjecati na poreznu snagu

poreznog obveznika. Kod oporezivanja predmetnim porezima, ne vodi se računa o poreznoj snazi poreznog obveznika, nego samo o određenim činjenicama (objektima oporezivanja). Sljedeća kategorija poreza prema Srb, Čulo (2006) obuhvaća redovne i izvanredne poreze. Redovni porezi se naplaćuju u redovnim vremenskim intervalima i prikupljaju se u dužem vremenskom razdoblju. Izvanredni porezi se prikupljaju povremeno, u slučaju izvanrednih situacija. Autori poreze dijele i na namjenske i opće. Namjenski ili destinirani porezi uvode se prilikom financiranja točno određene, posebne namjene. Svi porezi kojima se ne nastoji financirati određena namjena, smatraju se općim porezima. Opći porezi se prikupljaju u javnu blagajnu za podmirenje javnih rashoda.

Prema istim autorima, postoje neposredni i posredni porezi. Takva podjela poreza je u praksi najčešća iako ne postoji točno utvrđeni kriterij za takvu podjelu. Neki autori uzimaju način naplate ovakvih poreza kao kriterij podjele na posredne i neposredne, dok drugi za kriterij podjele neposrednih poreza uzimaju dohodak i imovinu poreznog obveznika. Postoje različita stajališta o podjelama ovih vrsta poreza, a jedinstveni kriterij podjele nije utvrđen. Sljedeća kategorija podjele poreza prema Srb, Čulo (2006), poreze dijeli na fundirane i nefundirane. Fundirani porezi oporezuju prihode poreznog obveznika koji se odnose na imovinu ili kapital. Tu spadaju kamate, rente i dr. Nefundirani porezi oporezuju sve prihode koje je porezni obveznik ostvario svojim radom, bez obzira je li prihod od samostalnog ili nesamostalnog rada. U posljednju kategoriju spadaju reparticijski i kvotni porezi. Autori smatraju da su reparticijski porezi prisutni u zemljama u kojima se porezi ubiru na temelju samovolje, diskriminacije ili određenih propusta u poreznim politikama. Dok se reparticijski porez često prikuplja na temelju samovolje države, kvotni porez i njegove karakteristike su točno definirani zakonom.

Santini (2020) navodi standardnu podjelu poreza i podjelu poreza po kriteriju vremena. Standardna podjela poreza podrazumijeva podjelu na:

1. subjektne i objektne poreze,
2. pozitivne i negativne poreze i
3. izravne i neizravne poreze.

Tablica 1. Klasifikacija poreza prema kriteriju vremena

Vrijeme		
<u>Prošlost</u>	<u>Sadašnjost</u>	<u>Budućnost</u>
Porez na neto imovinu (kumulativ štednje)	Porez na dohodak (dodana vrijednost)	Porez na osnovu duga (kumulativ negativne štednje)

Izvor: izrada autora prema (Santini, 2020:54).

Tablica 1. prikazuje klasifikaciju poreza prema kriteriju vremena. Prema tom kriteriju, porezi se dijele na poreze kojima se oporezuje imovinu (prošlost), poreze kojima se oporezuje novostvorena vrijednost (sadašnjost) i poreze na osnovu duga (kumulativ negativne štednje). Prema kriteriju prošlosti postoji porez na neto imovinu odnosno oporezivanje zbroja štednje prikupljenog tijekom nekoliko razdoblja, a koji uključuje i štednju tekućeg razdoblja. Oporezivanje budućnosti je predstavljeno porezom na osnovu duga ili zbrojem negativne štednje koja zapravo predstavlja inozemnu, uvezenu štednju tijekom vremena. Za oporezivanje sadašnjosti u primjeni je porez na dohodak kojim se oporezuje dodana vrijednost. Porezom na dohodak se oporezuje samo imovina ili dohodak, a predstavlja poveznicu između oporezivanja prošlosti i budućnosti jer se oporezivanjem u sadašnjosti utječe na odnos vrijednosti imovine i rizika očekivanih u budućnosti.

Najzastupljenija podjela poreza u teoriji i praksi je podjela poreza na posredne (neizravne, indirektno) i neposredne (izravne, direktne). Postoji nekoliko definicija posrednih i neposrednih poreza.

„Izravni porezi su oni koje u državnu blagajnu uplaćujemo osobno ili ih za nas uplaćuje poslodavac. Ti se porezi zaračunavaju u određenom postotku na naš dohodak ili imovinu i po pravilu se ne mogu prevaliti na drugoga. To znači da onaj tko porez plaća, porez i snosi. Izravni su porezi, na primjer, porez na dohodak koji plaćamo iz plaće, autorskog honorara ili obrta te porez na dobit koji plaćaju poduzeća“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:11). Izravnim oporezivanjem porezni obveznik i porezni destinatar su ista osoba. Sam naziv izravnog poreza ukazuje na činjenicu da primjenu takvog poreza ne karakterizira prevaljivost tj. prebacivanje porezne obveze na drugoga već ga plaća osoba koja ima želju za plaćanjem takvog poreza ili

za koju je određena namjera plaćanja. Primjeri izravnih poreza su porezi na dobit, dohodak i prirez porezu na dohodak.

„Neizravne poreze ne snosi onaj tko ih uplaćuje u proračun, već ih najčešće prevaljuje na druge. Obveznici neizravnih poreza kroz cijenu svojih dobara i usluga prevaljuju teret tih poreza na krajnjeg potrošača, tj. na građane. Najpoznatiji neizravni porez jest porez na dodanu vrijednost (PDV)“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:11). Neizravni porezi su obvezna vrsta plaćanja prema državi. Zbog mogućnosti prevaljivanja porezne obveze na drugu osobu su ugodni za plaćanje, a za državu predstavljaju vrlo stabilan i izdašan prihod za podmirenje javnih rashoda.

Tablica 2. Vrste izravnih i neizravnih poreza u poreznom sustavu Republike Hrvatske

Izravni porezi	Neizravni porezi
Porez na dohodak	Trošarine
Porez na dobit	Porez na promet nekretnina
Prirez porezu na dohodak	Porez na dodanu vrijednost

Izvor: izrada autora prema (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:14).

Tablica 2. prikazuje temeljne oblike izravnih i neizravnih poreza. Kesner-Škreb, Kuliš (2010) navode temeljne oblike izravnih poreza, a to su: porez na dobit, porez na dohodak i prirez porezu na dohodak. Oblici neizravnih poreza su porez na promet nekretnina, trošarine i porez na dodanu vrijednost. U radu je naglasak na neizravnim porezima, točnije na porezu na dodanu vrijednost o kojem će biti više riječi u sljedećim poglavljima rada.

3.4. Karakteristike poreza i poreznih sustava

Porez je prethodno definiran kao osnovni instrument kojim se prikupljaju prihodi za podmirenje javnih rashoda, a prikupljaju se od poreznih obveznika, bez protunaknade. Također, visinu poreza određuje država prema poreznoj snazi obveznika. Srb, Čulo (2006) porezni sustav definiraju kao skup svih poreza koji postoje u jednoj državi. Porezni sustav definiraju kao „sustav objedinjavanja raznih vrsta poreza u jednu cijelinu prema jednoj unaprijed utvrđenoj zamisli koja s jedne strane priznaje i ustanovljuje tu različitost, a s druge je podvrgava zajedničkoj stvari s ciljem izmirenja kolektivnog i pojedinačnih interesa“ (Srb,

Čulo, 2006:98). Isti autori navode da se porezni sustav koji se sastoji od više oblika poreza zove porezni plurizam, što je suprotnost poreznom sustavu u kojem se oporezivanje obavlja samo jednim poreznim oblikom, poreznom monizmu (glavarina, desetina). U praksi se ne primjenjuje porezni monizam, prevladavaju porezni sustavi s više oblika poreza.

Iz svega navedenog, može se zaključiti da je porez, kao financijski instrument, složen skup raznih osobina. Iako se mišljenja pojedinih autora razlikuju, mnogi smatraju da se ipak mogu izdvojiti neke temeljne karakteristike poreza kao financijskog instrumenta.

Postoji sedam glavnih karakteristika poreza:

1. „prisilnost poreza
2. derivativnost (izvedenost) poreza
3. nepovratnost poreza
4. odsutnost neposredne naknade
5. nedestiniranost poreza
6. porezi se ubiru u javnom interesu
7. porezi su novčani prihod države“ (Jelčić, 2001:38-44).

Birajući predstavničko tijelo (parlament, skupština), birači (stanovništvo) zapravo pristaju na uvođenje i ubiranje poreza jer ih to isto predstavničko tijelo zastupa, odnosno brani njihove interese. Međutim, zakonom je određeno da ukoliko porezni obveznik ne zadovolji poreznu obvezu, izlaže se određenim sankcijama koje su propisane zakonom. Upravo u tom trenutku porez postaje prisilan jer je porezni obveznik putem predstavnika u parlamentu prihvatio zakon o porezu i na taj način preuzeo poreznu obvezu koju je obvezan izvršiti. Sljedeća karakteristika je derivativnost (izvedenost) poreza. „Porezi su derivativni prihod države, što znači da ih država ubire na osnovi svojeg financijskog (poreznog) suvereniteta, tj. prava da sama regulira materiju oporezivanja“ (Jelčić, 2001:41). „Porezi su nepovratni prihod države. Ova njihova karakteristika 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).

Iz navedenog se može zaključiti da nepovratnost prihoda prikupljenih oporezivanjem ima dugotrajan karakter jer plaćanje poreza podrazumijeva trajnu promjenu vlasništva iz privatnog u javno. Prilikom plaćanja poreza postoji odsutnost neposredne naknade jer porezni obveznik

nema pravo od države tražiti protučinidbu. Svatko može koristiti javne usluge, bez obzira u kolikom iznosu je platio porez i je li ga uopće platio.

„Porezima se financiraju javni rashodi, odnosno sredstva ubrana oporezivanjem služe za zadovoljavanje javnih potreba. To znači da će porezni obveznici, članovi njihovih obitelji i druge osobe imati koristi od trošenja oporezivanjem ubranih sredstava, ali ta će korist biti posredna, ona će se manifestirati u mogućnosti iskorištavanja većeg broja ili šireg kruga prava i usluga, kao što su ona u području kulture, obrazovanja, sporta i dr. Prema tome, ne može se utvrditi da od plaćanja poreza porezni obveznici nemaju nikakve koristi, jer ta korist stvarno postoji, samo što je ona posredna“ (Jelčić, 2001:42). Sljedeća karakteristika je nedestiniranost poreza koja proizlazi iz namjene trošenja iznosa prikupljenih oporezivanjem koja, u pravilu, nije unaprijed određena. Iako postoje porezi čija je namjena unaprijed utvrđena, „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).

Jelčić (2001) navodi da se porezi ubiru u javnom interesu, kako bi se financiralo zadovoljavanje javnih rashoda. Prisutnost ubiranja poreza u javnom interesu ovisi o stupnju demokracije u pojedinoj državi, odnosno snazi uloge parlamenta koji definira javni interes. Prisutnost ubiranja poreza u javnom interesu je veća što je stupanj demokracije u zemlji viši. Porezi su u većini država prikupljaju u novčanom obliku iako se zbog općeprihvaćenih definicija poreza kao financijskog instrumenta ne smije izuzeti mogućnost prikupljanja poreza u naturalnom obliku.

Uloga poreza i poreznih sustava mijenjala se tijekom vremena. Prema Santini (2020) ističu se tri glavne funkcije koje opisuju ulogu poreza. To su ekonomska, socijalna i fiskalna funkcija. Najprije su porezi imali istaknutu fiskalnu, zatim ekonomsku i na kraju socijalnu funkciju. Isti autor tvrdi da bi te funkcije trebale biti u skladu s poreznim načelima. Temeljna porezna načela navodi Adam Smith u jednoj od osnovnih ekonomskih literatura „Bogatstvo naroda“ i naziva ih poreznim kanonima.

„A. Smith svoja je četiri načela oporezivanja, poznata pod nazivom poreznih kanona, odredio kako slijedi:

1. Podanici svake države treba da pridonose za održavanje vlade, koliko je god to moguće, razmjerno svojim mogućnostima, to jest u razmjeru s dohotkom, koji svaki od njih uživa pod zaštitom države.

2. Porez, koji je svaki pojedinac obvezan platiti, treba da bude određen, a ne samovoljan. Poreznom obvezniku i svakoj drugoj osobi treba da su jasni i razumljivi vrijeme plaćanja, način plaćanja i iznos koji treba platiti.
3. Svaki porez treba da se ubire u vrijeme ili na način koji je najvjerojatnije da će poreznom obvezniku biti najzgodnije da ga plati.
4. Svaki porez treba da je tako zasnovan, da izvuče iz džepova i zadrži izvan džepova naroda što je moguće manje iznad i povrh onoga, što unosi u državnu riznicu“ (Santini, 2020:34).

Tijekom vremena uslijedila je sistematizacija ovih načela od strane Wagnera koja je pridonijela proširenju, ali i preciziranju pojedinih načela koje bi trebali poštovati svi porezni sustavi.

„Sistematizirajući svoje poglede, A. Wagner je odredio porezna načela na sljedeći način:

1. Financijsko-politička načela oporezivanja kojim su obuhvaćeni:

- načelo dostatnosti i
- načelo prilagodljivosti;

2. Ekonomsko-politička načela oporezivanja kojim su obuhvaćeni:

- načelo pravilnog izbora poreznog izvora i
- načelo pravilnog izbora poreznog oblika

3. Socijalno-politička načela oporezivanja kojim su obuhvaćeni:

- načelo univerzalnosti porezne obveze i
- načelo ravnomjerne raspodjele porezne obveze;

4. Porezno-tehnička načela oporezivanja kojim su obuhvaćeni:

- načelo određenosti porezne obveze,
- načelo relativne ugodnosti plaćanja poreza i
- načelo jeftinoće ubiranja poreza“ (Santini, 2020:34-35).

Poštivajući navedena porezna načela, ističu se temeljne karakteristike koje čine jedan porezni sustav. Kesner-Škreb, Kuliš (2010) navode da svaki porezni sustav treba biti efikasan, a to znači da porezi u poreznom sustavu svake države ne bi trebali imati veliki utjecaj na cijene kako bi se deficitarni gospodarski resursi iskoristili na što efikasniji način. Također, svaki porezni sustav bi trebao poštivati načelo pravednosti, odnosno oporezivati sve porezne obveznike pravedno, prema njihovoj poreznoj snazi. Da bi se podmirili svi izdaci za zadovoljavanje javnih potreba, porezi u poreznom sustavu svake države bi trebali biti izdašni, dostatni za financiranje javnih rashoda. Sljedeća karakteristika svakog poreznog sustava je jednostavnost. Jednostavnost označava razumljivost svakog poreza i niske troškove porezne

administracije. Svaki porezni sustav trebao bi biti stabilan, ne smije se često izmijenjivati. Prema navedenim karakteristikama poreza i poreznih sustava mogu se odrediti temeljni ciljevi oporezivanja. Porez je definiran kao instrument osiguranja sredstava za podmirenje javnih potreba pa se može donijeti zaključak kako je jedini cilj oporezivanja fiskalnog karaktera. Međutim, postoji nekoliko različitih ciljeva oporezivanja. Uz fiskalni cilj, prema Srb, Čulo (2006) to su: politički, socijalni, pedagoški i ekonomski ciljevi. Smatraju da se političkim ciljem oporezivanja postiže određeni politički učinak (npr. stimuliranje individualnih poljoprivrednika instrumentima poreznih politika). Socijalnim ciljem se nastoji promijeniti organizacija (ustrojstvo) stanovništva i provođenje socijalnih politika (olakšice obiteljima s niskim primanjima). Isti autori navode da porezi određuju pravila ponašanja i navike stanovništva što je primjer pedagoškog cilja oporezivanja. Njime se može utjecati na promjenu negativnih navika stanovnika (npr. povećanjem poreza na alkohol i duhan). Ekonomski cilj oporezivanja utječe na razvoj gospodarstva u cijelini, stabilnost monetarne politike, uvoz i izvoz.

4. Opći porez na promet

Usporedno s razvojem ostalih oblika poreza, razvijao se i porez na promet. Dakle, porez na promet kao i druge vrste poreza datira iz vremena prvih civilizacija. Podaci o primjeni poreza na promet sežu u vrijeme Starog Egipta i Grčke, a u svojim poreznim sustavima primjenjivali su ga i Babilonci, Sumerani, Asirci. „Rimljani su taj porez u svoj porezni sustav uveli u doba carstva pod nazivom centesima rerum venalium. Takav je porez našao mjesto i u poreznom sustavu Bizanta“ (Jelčić, Jelčić, 1998:295).

„Porez na promet je porezni oblik kojim se oporezuju svi ili veći dio objekata oporezivanja koji su predmet prometa. Ako se oporezuju samo neki predmeti prometa, govori se o posebnim odnosno pojedinačnim potrošnim porezima ili akcizama. Porez na promet poznat je i kao opći porez na potrošnju, odnosno opća ili univerzalna akciza“ (Jelčić, 2001:309).

Prema Jelčić, Jelčić (1998) porez na promet se najprije pojavio kao posebni porez (trošarina, akciza), u starijoj hrvatskoj financijskoj literaturi poznat pod nazivom „potrošarinski porez“. Primjenom takvog poreza, oporezivalo se samo pojedine predmete u prometu. Posebni porezi su se pojavili puno ranije od općeg poreza na promet, koji se prvi put počeo primjenjivati u Španjolskoj i njenim kolonijama u 14. stoljeću. U Španjolskoj se taj porez nazivao alkabala, a karakterizirale su ga visoke porezne stope što je dovelo do velikog poskupljenja oporezivanih proizvoda. Upravo zbog visokih troškova ubiranja i nailaženja na veliki otpor prema plaćanju, ubrzo je taj porez predstavljao negativno i loše upravljanje državnim financijama u Španjolskoj što je kasnije dovelo do velikih financijskih kriza u toj državi. Isti autori navode da se primjena općeg poreza na promet proširila na Njemačku, Sjedinjene Američke Države i Srbiju u 19. stoljeću. Primjena općeg poreza na promet je bila vezana uz prikupljanje sredstava za podmirenje troškova ratovanja pa je opći porez na promet svoj puni razvoj doživio tijekom Prvog svjetskog rata. Nakon Prvog svjetskog rata u svoje porezne sustave uvode ga mnoge države kako bi financirale poslijeratnu obnovu. I Drugi svjetski rat je potaknuo mnoge države na uvođenje općeg poreza na promet pa se tako tijekom 20. stoljeća počeo primjenjivati i u Italiji, Čehoslovačkoj, Belgiji, Mađarskoj i dr.

4.1. Obilježja općeg poreza na promet

Postoji nekoliko karakteristika općeg poreza na promet, a temeljna je njegova prevaljivost, mogućnost prenošenja porezne obveze na drugoga. „Sadržan u cijeni oporezovanog proizvoda, uključen u troškove proizvodnje kao sastavni element cijene, porez na promet se pri prodaji

prevaljuje na kupca – potrošača oporezovanog proizvoda. Kupnjom oporezovanog predmeta plaća se i porez na promet koji je uključen u cijenu tog proizvoda“ (Jelčić, 2001:310).

Jelčić (2001) navodi da je opći porez na promet jedan od najznačajnijih poreza u svakom poreznom sustavu, a pripada skupini indirektnih (neizravnih) poreza. Kada se razgovara o ovom obliku poreza, često ga se naziva samo porez na promet, bez prefiksa „opći“. To je zbog toga što postoje već ranije spomenuti posebni porezi na promet, akcize kojima se oporezuje samo jedan predmet prometa. Elementi oporezivanja općim porezom na promet mogu se podijeliti na povod za oporezivanjem takvim porezom, objekt oporezivanja i proces ubiranja samog poreza. Isti autor tvrdi da je povod za oporezivanjem općim porezom na promet isporuka (promet predmeta), a da su objekti oporezivanja dobra i usluge. Proces oporezivanja podrazumijeva plaćanje iznosa poreza državi od strane poreznih obveznika. Iznos općeg poreza na promet je u povišenoj cijeni dobara i usluga obuhvaćenih oporezivanjem koji se prevaljuje na krajnje potrošače tih proizvoda i usluga koji, prema zakonu, moraju podnijeti teret poreza plaćanjem iz ostvarenog dohotka.

„Najistaknutije pozitivne karakteristike općeg poreza na promet su njegova 1) jeftinoća, 2) izdašnost, 3) konstantnost i 4) ugodnost. Međutim, potrebno je naglasiti da opći porez na promet ne karakteriziraju samo spomenute dobre osobine, već da se prilikom njegove praktične primjene očituje i jedna njegova negativna osobina koja se sastoji u njegovoj 5) regresivnosti“ (Jelčić, 2001:312). Zbog niskih troškova oporezivanja, opći porez na promet pripada skupini jeftinih poreza. Glavni razlog tome jest iznimno lak proces naplate ovog poreza jer postoji relativno malo poreznih obveznika, čime je cijeli proces u velikoj mjeri pojednostavljen (jednostavnije i jeftinije je oporezivati manji broj trgovaca i izvođača, nego oporezivati velik broj krajnjih potrošača proizvoda). Opći porez na promet karakterizira izdašnost. „Financijski učinak toga poreza je velik zato što je porezni teret raspoređen na sve (ili veći broj) proizvoda koji se nalaze u prometu, kao i na jednu ili više faza kroz koje roba prolazi na svom putu od sirovine do gotova proizvoda. Čak i uz primjenu niske porezne stope, pri oporezivanju prometa ubere se znatna novčana sredstva“ (Jelčić, 2001:313). Porez na promet prati promjene u gospodarskom sustavu, prilagođavajući se na stalne promjene ponude i potražnje osigurava stalan priljev prihoda u državnu blagajnu. Upravo prilagodba općeg poreza na promet na promjene ponude i potražnje omogućava stabilnost prikupljanja prihoda ovakvim oblikom oporezivanja. Opći porez na promet karakterizira i ugodnost i ne nailazi na otpor plaćanju od strane poreznih obveznika jer je uračunat u cijenu proizvoda pa porezni obveznici često nemaju

dojam plaćanja poreza, a niti krajnji potrošači (kupci) ne znaju koliki je iznos poreza uračunat u cijenu proizvoda (često zbog nepoznavanja elemenata za izračun ove vrste poreza). „Ova se njegova karakteristika opisuje i kao plaćanje poreza „pod anestezijom“ (Jelčić, 2001:314). Glavni nedostatak, negativna karakteristika općeg poreza na promet je regresivnost. Regresivnost poreza podrazumijeva plaćanje višeg poreza na promet (u postotku) s nižim dohotkom i plaćanje nižeg poreza na promet s višim dohotkom, kupujući identični proizvod ili uslugu. „Intenzitet regresivnog djelovanja poreza na promet umnogome ovisi o visini dohotka poreznih destinara, o visini porezne stope i broju članova obitelji koje porezni destinatar uzdržava. Što je dohodak poreznog destinara niži, što su porezne stope poreza na promet više, a broj uzdržavanih članova članova obitelji veći, regresivni će učinak poreza na promet biti izrazitiji“ (Jelčić, 2001:314). Sve države koje primjenjuju oporezivanje općim porezom na promet nastoje ukloniti ili reducirati regresivnost te vrste poreza.

4.2. Oblici općeg poreza na promet

Ne postoji jedan, univerzalan način klasificiranja općeg poreza na promet. Mnogi autori navode nekoliko različitih načina klasifikacije, koristeći pritom i različite kriterije klasifikacije. Najčešća klasifikacija općeg poreza na promet je prema broju faza prometa u kojima se prikuplja porez.

„Porez na promet se, prema broju oporezivanih faza, dijeli na:

- a) jednofazni porez na promet
- b) višefazni porez na promet i
- c) svefazni porez na promet“ (Jelčić, Jelčić, 1998:301).

„Jednofazni porez na promet je oblik kojim se oporezuje samo jedna faza prometnog ciklusa“ (Jelčić, Jelčić, 1998:301). Ovaj oblik poreza na promet je uveden zbog stajališta raznih stručnjaka koji su smatrali da porez na promet nije dobro prikupljati (naplaćivati) više puta. Višestrukim naplaćivanjem poreza na promet stvaraju se veći troškovi i otežava porezna administracija. Po mnogima je rješenje jednostruko oporezivanje, ali uz povišenu poreznu stopu. Prilikom određivanja iznosa koji se želi prikupiti primjenom jednofaznog poreza na promet bitno je pravovaljano odrediti visinu porezne stope kao i utvrditi u kojoj prometnoj fazi će se izvršiti oporezivanje. „Prometna faza u kojoj će se oporezivanje obaviti utječe na iznos poreza koji će se ubrati primjenom utvrđene porezne stope u određenoj fazi zato što prodajna cijena u svakoj fazi nije jednaka, a prodajna je cijena osnovica za ubiranje poreza na promet“

(Jelčić, Jelčić, 1998:301). Drugi aspekt na koji je potrebno obratiti pažnju jest visina porezne stope. Ona ovisi o poreznoj osnovici. „Što je prodajna cijena viša (niža), porezna stopa će morati biti niža (viša) ovisno o željenom iznosu koji se želi prikupiti primjenom jednofaznog poreza na promet“ (Jelčić, Jelčić, 1998:301).

Isti autori navode da je jednofazni porez na promet moguće klasificirati s obzirom na to u kojoj se fazi prometa ubire jednofazni porez. Jednofazni porez na promet se dijeli na:

a) porez na promet u fazi proizvodnje – „Jednofazni porez na promet u fazi proizvodnje porezni je oblik za koji se kao porezni obveznik javlja proizvođač, objekt oporezivanja je proizvod koji on proizvodi, a povod oporezivanja je prodaja (promet) tog proizvoda trgovcu na veliko ili trgovcu na malo (samo iznimno i krajem potrošaču)“ (Jelčić, Jelčić, 1998:301-302).

b) porez na promet u fazi trgovine na veliko – „Kad se oporezuje promet proizvoda koji obavlja trgovac na veliko prodajući proizvode trgovcu na malo ili izravno potrošaču, kao i onaj promet koji obavlja proizvođač izravno trgovcu na malo ili krajnjem potrošaču, radi se o porezu na promet u trgovini na veliko“ (Jelčić, Jelčić, 1998:302).

c) porez na promet u fazi trgovine na malo – „U slučajevima kad se promet proizvoda oporezuje u posljednjoj prometnoj fazi, onoj u kojoj se oporezivani proizvod prodaje krajnjem potrošaču, radi se o porezu na promet u trgovini na malo“ (Jelčić, Jelčić, 1998:302). Može se zaključiti da je primjena jednofaznog poreza na promet zahtjevna. Zahtjevna primjena se ogleda u višestrukome naplaćivanju takve vrste poreza. Takvo oporezivanje snosi povišene administrativne troškove pa se ova vrsta poreza sve manje koristi. U praksi je češća primjena višefaznog poreza na promet.

„Višefazni porez na promet je porezni oblik čije se oporezivanje obavlja u više prometnih faza“ (Jelčić, Jelčić, 1998:306). Autori navode da je višefazni porez na promet zbog svoje primjene, dobrih i loših osobina, gotovo identičan svefaznom porezu na promet. „Prema tome, ako bi se željele istaknuti neke razlike između višefaznog i svefaznog poreza na promet, one bi bile samo kvantitativne, a ne i kvalitativne. Međutim, takav se zaključak ne može smatrati apsolutnim, jer će nesumnjivo intenzitet učinaka oporezivanja primjenjenog u manjem broju prometnih faza biti – ponekad i dosta – različiti od učinaka oporezivanja većeg broja prometnih faza“ (Jelčić, Jelčić, 1998:306). Nedostaci višefaznog poreza na promet očituju se u realizaciji takve vrste poreza jer broj prometnih faza raznovrsnih, ali i istovrsnih proizvoda može biti različit pa je zahtjevno točno odrediti visinu poreznog opterećenja. Kao rješenje takvog problema, za utvrđivanje poreznog opterećenja, koristi se prosječna porezna stopa.

Jelčić, Jelčić (1998) svefazni porez na promet definiraju kao vrstu poreza na promet kojim su obuhvaćene sve prometne faze oporezivanog proizvoda. Ističu da se, s obzirom na kriterij utvrđivanja porezne osnovice, svefazni porez na promet može pojaviti kao neto i bruto svefazni porez na promet. Bruto svefazni porez na promet podrazumijeva porez na promet koji se plaća u svakoj prometnoj fazi koristeći istu poreznu stopu na poreznu osnovicu. Porezna osnovica je zapravo bruto naknada ostvarena u određenoj prometnoj fazi.

„To praktički znači da je porezno opterećenje izravno ovisno o:

1. broju prometnih faza kroz koje prolazi oporezivani proizvod od proizvođača do konačnog potrošača, o
2. visini primjenjene porezne stope, kao i
3. o veličini porezne osnovice“ (Jelčić, Jelčić, 1998:307).

Neto svefazni porez na promet je drugi oblik u kojem se javlja svefazni porez na promet. Ovaj oblik poreza na promet naziva se porez na dodanu vrijednost (PDV) i o njemu će biti više rečeno u sljedećim poglavljima ovog rada. Tablica 3. prikazuje oblike općeg poreza na promet.

Tablica 3. Oblici općeg poreza na promet

Opći porez na promet		
Jednofazni porez na promet	Višefazni porez na promet	Svefazni porez na promet
Porez na promet u fazi proizvodnje	Bruto višefazni porez na promet	Bruto svefazni porez na promet
Porez na promet u fazi trgovine na veliko	Neto višefazni porez na promet	Neto svefazni porez na promet (Porez na dodanu vrijednost)
Porez na promet u fazi trgovine na malo		

Izvor: izrada autora prema (Jelčić, Jelčić, 1998:300 i dalje).

5. Uloga i značaj poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu

Value added tax (VAT), taxe sur la valeur ajoutée (TVA), imposta sul valore aggiunto ili porez na dodanu vrijednost (PDV) je oblik svefaznog neto poreza na promet čiji sam naziv sugerira sistem prikupljanja takvog poreza. „Pojednostavnjeno, PDV je obveza poduzetnika – stalnog obveznika, koju on obračunava prema izdanim računima za isporuke dobara i obavljene usluge, te drugim slučajevima nastanka porezne obveze (reprezentacija, vlastita potrošnja itd.), a plaća se na ostvarenu dodanu vrijednost u određenom razdoblju, odnosno na razliku između utvrđenog poreza u knjigama izdanih i primljenih računa“ (Roller, Roller, 1998:1). Iz definicije poreza na dodanu vrijednost proizlazi njegova temeljna karakteristika – predmet oporezivanja je ostvarena dodana vrijednost. Dodana vrijednost se oporezuje u svakoj prometnoj fazi. Prema Jelčić, Jelčić (1998) oporezivanje samo dodane vrijednosti u oporezivanoj prometnoj fazi, PDV čini neto porezom na promet koji se razlikuje od bruto svefaznog i bruto višefaznog poreza na promet po tome što ubiranje poreza na dodanu vrijednost ne stvara kumulativne efekte, negativne učinke kod kojih porezno opterećenje ovisi i, uz visinu porezne stope, o broju prometnih faza obuhvaćenih oporezivanjem. Iznimna efikasnost poreza na dodanu vrijednost, čini ga jednim od najvažnijih poreznih oblika u poreznim sustavima svih država koje ga primjenjuju.

5.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost pripada grupi poreza na potrošnju koji su vjerojatno stari koliko i prve civilizacije, a prvo uvođenje u porezni sustav službeno je predloženo 1919. godine od strane Nijemca Wilhelma von Siemens. Jelčić, Jelčić (1998) smatraju da ta godina predstavlja stvaranje ideje o zamjeni bruto poreza na promet s neto porezom na promet. Oporezivanje neto porezom na promet prvi je put u svom poreznom sustavu primjenila Turska 1926. godine i to oporezivanje dodane vrijednosti u fazi proizvodnje. Isti autori navode da se osnovni oblik takve vrste oporezivanja u većini poreznih sustava uvodio tijekom 20. stoljeća. Tako je Francuska u svom poreznom sustavu 1954. godine, počela primjenjivati osnovni oblik neto poreza na promet. Primjer Francuske slijede Sjedinjene Američke države koje su u razdoblju od 1953. do 1967. godine testirale ovakav oblik oporezivanja. U navedenim državama oporezivanje neto porezom na promet obuhvaćalo je oporezivanje dodane vrijednosti samo u fazi proizvodnje, što je predstavljalo ograničeni obuhvat takvog oporezivanja pa se te godine ne mogu smatrati godinama uvođenja prvog poreza na dodanu vrijednost. Prva primjena poreza na dodanu vrijednost dogodila se nekoliko godina kasnije, točnije 1967. godine u Danskoj i Brazilu.

Jelčić (2001) navodi da su nakon 1967. godine, porez na dodanu vrijednost počele primjenjivati i ostale države, a veliku ulogu u tome imala je Europska ekonomska zajednica. „U čl. 99. Ugovora o osnivanju ove Zajednice iz 1957. godine bilo je utvrđeno da će zemlje-članice (Njemačka, Italija, Francuska, Belgija, Luksemburg i Nizozemska) harmonizirati (uskладiti) svoje propise kojima je regulirana materija o indirektnim porezima, a Komisija financijskih stručnjaka Europske ekonomske zajednice, na čijem je čelu bio jedan od najpoznatijih financijskih teoretičara toga vremena, prof. F. Neumark, 1962. godine je predložila da članice Zajednice u svoje porezne sustave uključe porez na dodanu vrijednost“ (Jelčić, 2001:325). Taj je prijedlog prihvaćen, pa su zemlje članice uvele porez na dodanu vrijednost u svoje porezne sustave. Spoznajući učinkovitost poreza na dodanu vrijednost u poreznim sustavima zemalja članica, i države koje nisu bile članice Europske ekonomske zajednice počele su primjenjivati oporezivanje neto svefaznim porezom na promet. Razlozi za uvođenjem PDV-a u zemljama nečlanicama bili su višestruki. Dva razloga za uvođenjem PDV-a u državama nečlanicama se posebno ističu. Prvi je usklađivanje (harmonizacija) oporezivanja s članicama Europske ekonomske zajednice kako bi se olakšalo provođenje vanjskotrgovinske politike. Drugi razlog bio je smanjenje mogućnosti izbjegavanja plaćanja porezne obveze jer je iznos PDV-a točno iskazan u računu.

Porez na dodanu vrijednost nisu uvodile samo industrijski moćne države. Jelčić, Jelčić (1998) navode da tijekom sedamdesetih godina 20. stoljeća, porez na dodanu vrijednost uvode i manje razvijene zemlje, zemlje u razvoju i ostale zemlje koje nisu članice Europske ekonomske zajednice. Najbolji primjer je uvođenje poreza na dodanu vrijednost u porezne sustave afričkih zemalja. Među prvim afričkim zemljama koje su počele primjenjivati porez na dodanu vrijednost bile su Maroko, Obala Bjelokosti i Mali. Primjena poreza na dodanu vrijednost proširila se i na ostatak svijeta. U Aziji su ga među prvima uvele države poput Japana, Kine, Rusije... Učinkovitost poreza na dodanu vrijednost prepoznale su i najsiromašnije zemlje toga doba Filipini, Indonezija, Bangladeš i drugi. Sve navedene države imale su želju ukloniti negativne posljedice bruto svefaznog poreza na promet, a jedna od njih je i ranije spomenuti kumulativni učinak takvog poreza.

Iako su ga mnoge države vrlo brzo prihvatile (njih oko stotinu), u nekim državama porez na dodanu vrijednost dugo nije bio prihvaćen. Tako su kroz povijest „propali“ prijedlozi za uvođenjem poreza na dodanu vrijednost kao saveznog prihoda u SAD-u, prijedlog za uvođenje PDV-a u porezni sustav Australije, prijedlog za uvođenje PDV-a u porezni sustav Švicarske. Jelčić, Jelčić (1998) upravo primjer Švicarske smatraju najzanimljivijim jer, iako su mnogi

kritičari poreza na promet u veletrgovini uvidjeli mnoge nedostatke takve vrste oporezivanja i sve prednosti poreza na dodanu vrijednost, Švicarci ipak nisu htjeli primjenjivati porez na dodanu vrijednost u svom poreznom sustavu. „Prijedlog za uvođenje poreza na dodanu vrijednost nije usvojen na referendumu iz 1977. i 1978. godine kao ni onim iz 1991. godine, da bi se potkraj 1993. (napokon) Švicarci izjasnili da taj oblik poreza na promet uključe u svoj porezni sustav (primjenjuje se od 1995.)“ (Jelčić, Jelčić, 1998:313).

Srb, Čulo (2006) navode da se porez na dodanu vrijednost u poreznom sustavu Republike Hrvatske počeo primjenjivati od 1. siječnja 1998., a predstavlja zamjenu jednofaznom porezu na promet. Porez na dodanu vrijednost u hrvatskom poreznom sustavu definiran je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost. „Zakon o porezu na dodanu vrijednost temelji se na: potrošnom obliku poreza na dodanu vrijednost, kreditnoj metodi ubiranja na načelu odredišta, vrlo širokom opsegu oporezivih transakcija, načelu jednostopnog oporezivanja i nultoj stopi te načelu ograničene primjene posebnih postupaka oporezivanja“ (Srb, Čulo, 2006:158). Republika Hrvatska je u svoj porezni sustav uvela porez na dodanu vrijednost nakon porezne reforme i prijelaza na tržišno orijentirano gospodarstvo.

5.2. Pojam, karakteristike i važnost poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu

Sam naziv poreza na dodanu vrijednost ukazuje na koncept oporezivanja koji se provodi primjenom ove vrste poreza. Porezom na dodanu vrijednost se oporezuje novostvorena, dodana vrijednost u svakoj prometnoj fazi. U početku se oporezivala samo faza proizvodnje, ali nakon što su zemlje članice Europske ekonomske zajednice u svoje porezne sustave uvele potpuni porez na dodanu vrijednost, ostale zemlje su ga također počele primjenjivati.

Jelčić, Jelčić (1998) navode da porez na dodanu vrijednost nije jedan od najnovijih poreznih oblika, nego da je PDV oblik poreza na promet koji predstavlja zamjenu bruto svefaznom porezu i čijom primjenom ne dolazi do kumulativnih učinaka kao kod bruto svefaznog poreza. Smatraju da poslije primjene poreza na dodanu vrijednost više neće doći do uvođenja novih oblika poreza na promet jer porez na dodanu vrijednost uklanja sve negativne posljedice primjene bruto svefaznog poreza na promet kao i jednofaznih poreza na promet u fazama trgovine na veliko i proizvodnje. Iako je porez na dodanu vrijednost relativno brzo prihvaćen i uveden u porezne sustave mnogih država, ipak su postojale određene kritike usmjerene prema zagovaračima poreza na dodanu vrijednost, koji su ga predstavljali kao iznimno učinkovitog poreza koji će biti pozitivno ocijenjen i od strane poreznih obveznika i od strane poreznih vlasti. Kritičari su smatrali da je uvođenje svakog novog poreznog oblika popraćeno raznim

teškoćama. Teškoće su se ogledale u problemima zamjene starog poreza na promet s novim, tada nepoznatim porezom na dodanu vrijednost. „Tu na prvom mjestu treba spomenuti uspješno rješavanje problema tzv. porezne tehnike (jasno i nedvosmisleno utvrđivanje poreznog objekta, poreznog obveznika, porezne osnovice, poreznih oslobođenja, vremena naplate, mjesta ubiranja poreza i dr.) kao i pravodobna edukacija svih sudionika u poslovima utvrđivanja porezne obveze, naplate poreza i kontrole ubiranja toga poreza“ (Jelčić, Jelčić, 1998:314). Nakon uvođenja u porezne sustave razvijenih zemalja, porez na dodanu vrijednost se pokazao kao vrlo učinkovit porezni oblik te su i ostale, manje razvijene zemlje i zemlje u razvoju, počele primjenjivati porez na dodanu vrijednost i ostvarivale pozitivne učinke zbog zamjene prijašnjeg poreza na promet PDV-om. Glavna karakteristika poreza na dodanu vrijednost je oporezivanje dodane vrijednosti u svakoj fazi prometnog ciklusa. „To se postiže tako da u poreznu osnovicu ne ulazi porez koji tereti nabavu roba i usluga, nego se porez na nabavnu vrijednost plaća na vrijednost dodanu u oporezivanoj fazi. Da bi se porez plaćen u prethodnoj fazi mogao odbiti, prijeko je potrebno da prodavač iskaže taj porez u računu“ (Jelčić, Jelčić, 1998:315).

Osim temeljne karakteristike (oporezivanje dodane vrijednosti za svaku fazu prometnog ciklusa), porez na dodanu vrijednost čine i sljedeće osobine:

- jeftinoća prikupljanja poreza na dodanu vrijednost
- ugodnost plaćanja poreza na dodanu vrijednost
- izdašan prihod države
- stabilan prihod države
- regresivnost poreza na dodanu vrijednost
- neutralnost poreza na dodanu vrijednost
- postojanje raznih oslobođenja u primjeni poreza na dodanu vrijednost
- pojava PDV-a u nekoliko oblika
- postojanje više metoda za utvrđivanje iznosa poreza na dodanu vrijednost
- načelo podrijetla i načelo odredišta kao temelji primjene poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu

Porez na dodanu vrijednost pripada skupini relativno jeftinih poreza zbog jednostavnog procesa naplate. Proces naplate poreza na dodanu vrijednost ima niske troškove zbog relativno malog broja poreznih obveznika. S obzirom da pripada skupini poreza na promet, porez na dodanu vrijednost je relativno ugodan za plaćanje zbog toga što je već uračunat u cijenu proizvoda pa porezni obveznici često nemaju dojam plaćanja takvog poreza (ranije spomenuto plaćanje

poreza „pod anestezijom“). Porez na dodanu vrijednost se pokazao kao efikasan instrument prikupljanja prihoda države koji su namjenjeni podmirenju javnih rashoda. Prihod od poreza na dodanu vrijednost čini značajan udio prihoda od poreza u mnogim poreznim sustavima zemalja koje ga primjenjuju pa ga to čini izdašnim prihodom. Jednostavnost naplate, odobravanje od strane većine poreznih obveznika i mnogi drugi čimbenici poreza na dodanu vrijednost čine ga stabilnim prihodom države.

Glavni nedostatak, temeljna negativna karakteristika poreza na dodanu vrijednost je njegova regresivnost. „Potrošni porez karakterizira se kao regresivan onda kad se kao udio u dohotku porezno opterećenje smanjuje, dok dohodak raste. Regresivan je onaj potrošno porezni oblik koji rezultira većim postotnim poreznim opterećenjem za niže dohodovne skupine, ili razrede.“ (Škarica, 2009:261).

Prema Kesner-Škreb (1996) porez na dodanu vrijednost pripada skupini neutralnih poreza jer nema veliki učinak na raspodjelu resursa u gospodarstvu. Zbog mogućnosti utvrđivanja pretporeza za proizvode namjenjene izvozu, porez na dodanu vrijednost omogućava da dobra napuste zemlju potpuno oslobođena od takve vrste poreza. S obzirom da uvezeni proizvodi podliježu istoj visini poreznog opterećenja kao i domaći proizvedeni proizvodi dolazi do ravnomjerne konkurencije na tržištu čime porez na dodanu vrijednost nema značajan utjecaj na vanjsku trgovinu i ne utječe negativno na domaću alokaciju i proizvodnju dobara. Iznos poreza na dodanu vrijednost se može izračunati primjenom nekoliko metoda, a njegova se primjena temelji na dva načela. PDV se javlja u tri oblika i postoje razna oslobođenja od takve vrste poreza, a o tome će biti više riječi u sljedećim poglavljima ovog rada.

5.3. Metode utvrđivanja dodane vrijednosti

Porez na dodanu vrijednost je vrsta svefaznog poreza na promet čiji je predmet oporezivanja iznos dodane vrijednosti koja se stvorila u pojedinoj fazi prometnog ciklusa. U literaturi se pojavljuju razne definicije dodane vrijednosti. „Dodana vrijednost može se definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga, i vrijednosti kupovina inputa (ali ne inputa rada) kojima su ta dobra i usluge proizvedeni. Odnosno dodana vrijednost je vrijednost koju proizvođač dodaje inputima prije nego što ih proda kao nove proizvode.“ (Kesner-Škreb, 1995:655-657).

Prema Jelčić, Jelčić (1998) dodana se vrijednost može oporezivati direktnim ili indirektnim načinom. Direktno oporezivanje dodane vrijednosti uključuje metodu zbrajanja i metodu

odbitka. „Kod metode zbrajanja porezna se osnovica utvrđuje tako da se zbroje svi elementi cijene u oporezivanoj fazi koji formiraju dodanu vrijednost. Kod primjene metode odbitka dodana vrijednost se izračunava tako da se oporezivana vrijednost prometa u prethodnoj fazi prometnog ciklusa odbija od ukupne vrijednosti prometa u fazi oporezivanja“ (Jelčić, Jelčić, 1998:315). Drugi način je indirektno oporezivanje dodane vrijednosti. Tim se načinom ne utvrđuje dodatna vrijednost. Porezna se obveza računa na način da se oduzme porez na dodanu vrijednost plaćen u prethodnoj prometnoj fazi od iznosa poreza plaćenog na ukupnu vrijednost u fazi oporezivanja. Prema financijskim učincima, visina poreznog opterećenja primjenom direktnog načina oporezivanja se ne razlikuje od visine poreznog opterećenja dobivenog primjenom indirektnog načina oporezivanja dodane vrijednosti. „Računski rezultati su isti – bilo da se od bruto-prometa u fazi oporezivanja odbija promet u prethodnoj fazi, pa se na tako utvrđenu poreznu osnovicu primjeni propisana porezna stopa, bilo da se provodi oporezivanje ukupnog prometa, obavljenog do faze oporezivanja, pa se od tako dobivenog poreznog opterećenja odbije plaćeni porez u prethodnoj fazi“ (Jelčić, Jelčić, 1998:315).

„Iznos poreza, odnosno porez na dodanu vrijednost, najčešće se može izračunati pomoću tri različite metode:

1. metodom zbrajanja,
2. metodom oduzimanja i
3. kreditnom metodom“ (Srb, Čulo, 2006:164).

Metoda zbrajanja i metoda oduzimanja predstavljaju direktne metode utvrđivanja dodane vrijednosti, dok kreditna metoda predstavlja indirektnu metodu utvrđivanja dodane vrijednosti. Srb, Čulo (2006) navode da metodom oduzimanja porezni obveznik računa razliku između vrijednosti prodaje outputa i vrijednosti kupnje inputa. Nakon utvrđivanja te razlike, primjenjuje se porezna stopa poreza na dodanu vrijednost. Primjenom metode zbrajanja, porezni obveznik svoju poreznu osnovicu utvrđuje na način da zbroji sve kamate, nadnice, neto dobit i amortizaciju. Kreditna se metoda koristi onda kada iznos PDV-a mora biti vidljiv na svakom izdanom računu, a podrazumijeva oduzimanje plaćenog poreza na dodanu vrijednost za izvršenu nabavu po ulaznim računima (inputima) od utvrđenog poreza za izvršenu prodaju na temelju izlaznih računa (outputa).

Srb, Čulo (2006) navode nekoliko prednosti kreditne metode:

- a) utvrđivanje porezne obveze na temelju izdanih računa kod svake transakcije
- b) kontrola obračuna i uplate poreza

c) moguća primjena kod višestopnog sustava poreza na dodanu vrijednost.

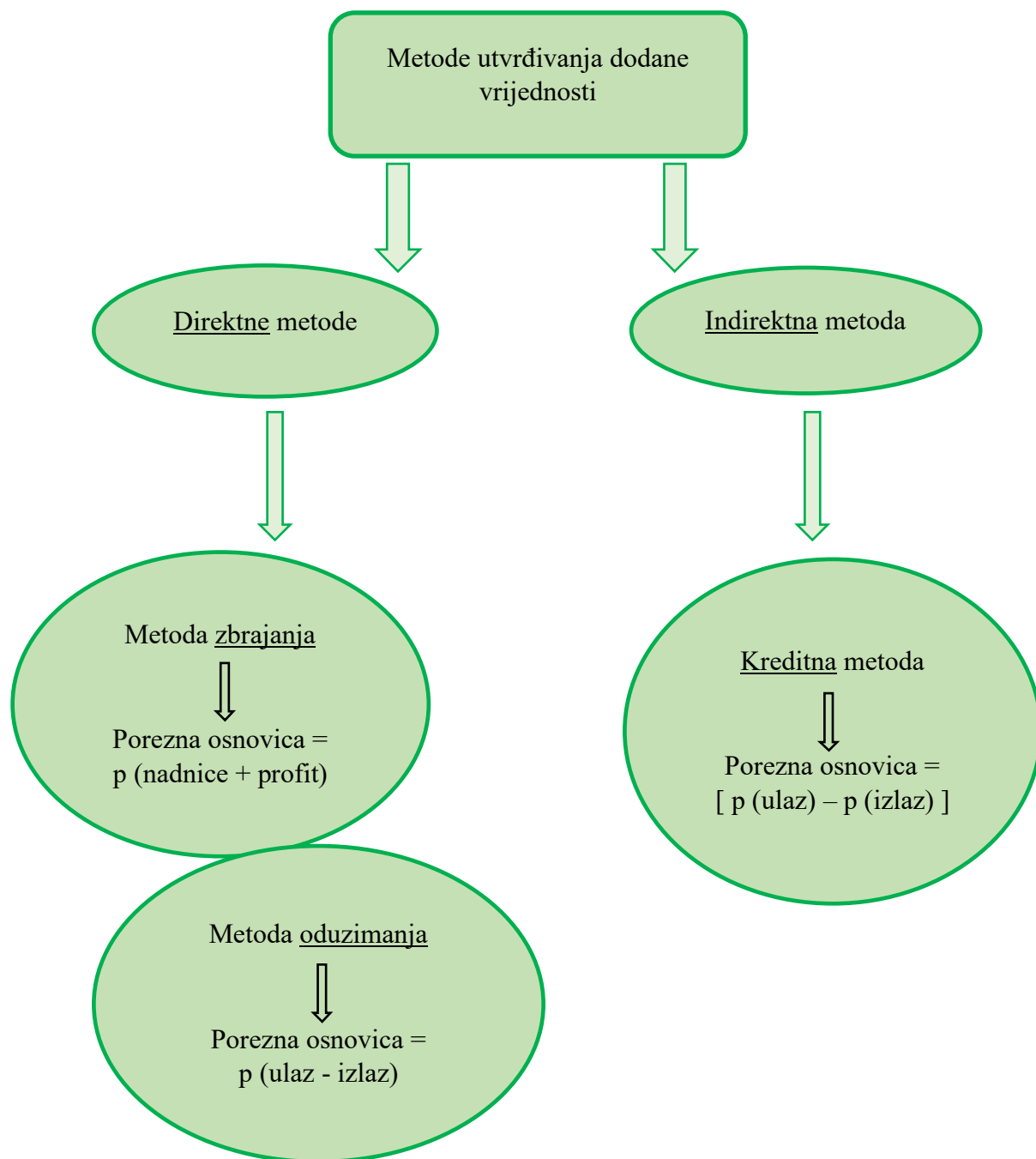
U svijetu se koriste različite metode, a Republika Hrvatska koristi zadnju navedenu, kreditnu metodu utvrđivanja iznosa PDV-a zbog svojih prednosti pred ostalim metodama. „Opredjeljenje za kreditnu metodu utvrđivanja iznosa poreza je i zbog toga što kreditna metoda omogućuje samokontrolu, odnosno porezni obveznik pomoću računa za kupljenu i prodanu robu može izravno izračunavati svoju poreznu obvezu“ (Srb, Čulo, 2006:166).

Kesner-Škreb, Kuliš (2010) navode da prilikom oporezivanja dodane vrijednosti, porezna osnovica ne podrazumijeva ulazni porez, pretporez. Porezna se osnovica utvrđuje na dodanu vrijednost u fazi oporezivanja, odnosno podrazumijeva izlazni porez. Dvije su temeljne metode pri oporezivanju dodane vrijednosti:

1. „metoda oporezivanja dodane vrijednosti prema ispostavljenim fakturama i
2. metoda oporezivanja dodane vrijednosti prema naplaćenim fakturama“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:53).

„Primjenom metode oporezivanja prema izdanim računima (fakturama) porezni obveznik pri podmirenju svoje porezne obveze odbija porez obračunan po računima onih poreznih obveznika koji su njemu isporučili dobra ili usluge (dobavljači)“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:53). Pri tome, račun predstavlja potvrdu za odbijanje utvrđenog poreza.

Druga metoda, metoda oporezivanja dodane vrijednosti prema naplaćenim fakturama, koristi se za oporezivanje fizičkih osoba, točnije obrtnika. „Pri obračunu PDV-a poduzetnik uz pomoć računa za kupljena i prodana dobra i usluge izravno izračunava svoju poreznu obvezu. On, naime, iznos poreza iskazanoga na ulaznim računima oduzima od poreza koji je morao iskazati na računima za prodaju svojih proizvoda ili usluga.“ (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010:53).



Slika 1. Metode utvrđivanja dodane vrijednosti

Izvor: izrada autora prema (Srb, Čulo, 2006:164-165).

Slika 1. prikazuje metode utvrđivanja dodane vrijednosti i načine izračunavanja porezne osnovice primjenom pojedine metode. Metode se dijele na direktne i indirektne. Direktne metode utvrđivanja dodane vrijednosti su metoda zbrajanja i metoda oduzimanja. Indirektne metode predstavlja samo kreditna metoda. Slika 1. prikazuje načine izračunavanja porezne osnovice primjenom navedenih metoda. Primjenom metode zbrajanja porezni obveznik poreznu osnovicu računa zbrajanjem svih nadnica i profita i nakon toga slijedi primjena stope PDV-a. Metodom oduzimanja porezni obveznik računa razliku između vrijednosti prodaje outputa i vrijednosti kupnje inputa. Kreditna metoda podrazumijeva oduzimanje plaćenog poreza na dodanu vrijednost za izvršenu nabavu po ulaznim računima (inputima) od utvrđenog poreza za izvršenu prodaju na temelju izlaznih računa (outputa).

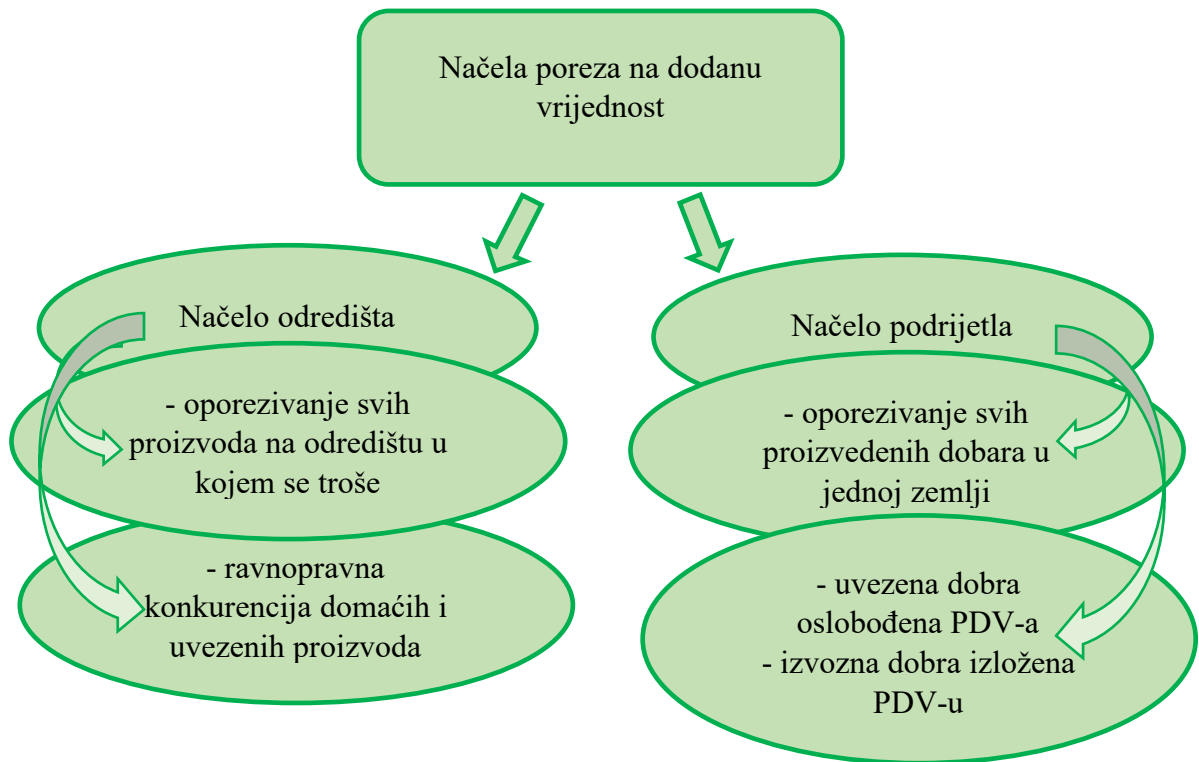
5.4. Načela poreza na dodanu vrijednost

Primjena svih poreznih oblika u poreznim sustavima bi se trebala temeljiti na prethodno navedenim načelima Adama Smitha i kasnije prilagođenim poreznim načelima Adolfa Wagnera.

„Svaki od navedenih oblika poreza na dodanu vrijednost može se zasnivati na primjeni jednog od dva načela:

1. načelu podrijetla i
2. načelu odredišta“ (Srb, Čulo, 2006:164).

„Primjena načela podrijetla PDV-a podrazumijeva oporezivanje svih proizvedenih dobara u jednoj zemlji, a dobra koja se uvoze i troše u zemlji ne podliježu oporezivanju“ (Srb, Čulo, 2006:164). Prema načelu odredišta svi proizvodi i usluge, bez obzira jesu li proizvedeni u državi ili su uvezeni, podvrgavaju se oporezivanju u mjestu u kojem su potrošeni. Kesner-Škreb (1995) tvrdi da proizvodi namjenjeni izvozu (proizvodi koji napuštaju zemlju) nisu izloženi porezu na dodanu vrijednost, nego se oni oporezuju tek kada dođu u zemlju u kojoj se troše čime se postiže ravnopravnost konkurencije domaćih i uvezenih proizvoda na tržištu.



Slika 2. Načela poreza na dodanu vrijednost

Izvor: izrada autora prema (Srb, Čulo, 2006:164).

Slikom 2. su prikazana načela poreza na dodanu vrijednost koja se dijele na: načelo odredišta i načelo podrijetla. Prema načelu odredišta oporezuju se svi proizvodi na odredištu u kojem se troše. Zbog oporezivanja proizvoda tek kada oni stignu na odredište primjena ovog načela označava ravnopravnu konkurenciju domaćih i uvezenih proizvoda. Primjena načela podrijetla označava oporezivanje svih proizvedenih dobara u jednoj zemlji, a pri tome su uvezena dobra oslobođena poreza na dodanu vrijednost, dok se izvozna dobra oporezuju.

5.5. Vrste i oblici poreza na dodanu vrijednost

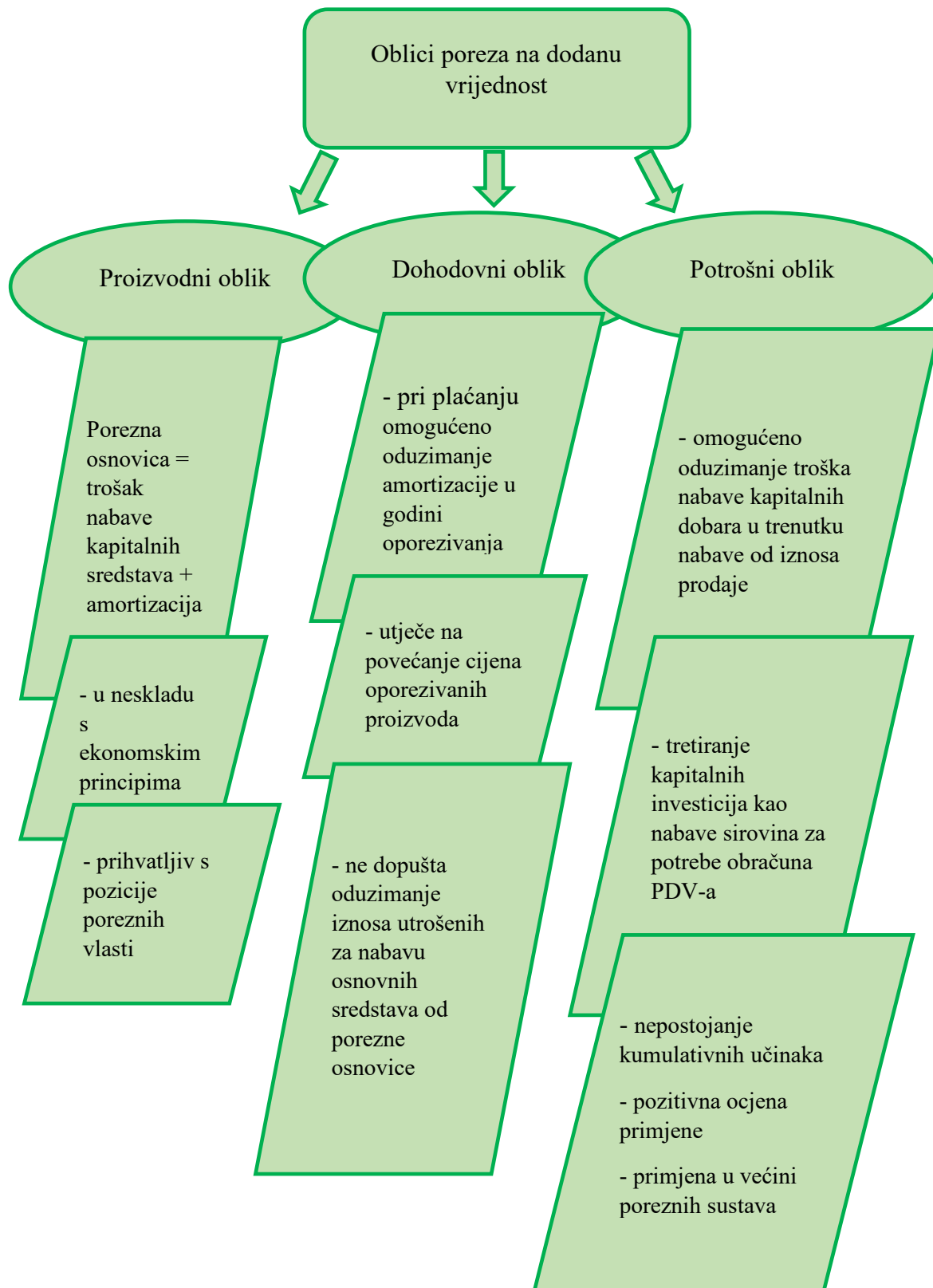
Porez na dodanu vrijednost se pojavljuje u nekoliko oblika. „Prema poreznom tretmanu osnovnih sredstava odnosno prema elementima koji se uzimaju u obzir pri utvrđivanju dodane vrijednosti razlikujemo tri oblika poreza na dodanu vrijednost, i to:

1. porez na bruto dodanu vrijednost (proizvodni oblik),
2. dohodni oblik poreza na dodanu vrijednost,
3. potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost“ (Jelčić, Jelčić, 1998:316).

Dohodni oblik poreza na dodanu vrijednost potječe iz skandinavskih država u kojima su bili njegovi najveći zagovornici iako je njegova primjena bila ograničenog obuhvata. Pri plaćanju iznosa poreza ovog oblika, omogućeno je oduzimanje iznosa amortizacije. Amortizacija se odbija samo za oporezivanu godinu. Dohodni oblik poreza na dodanu vrijednost ne dopušta odbijanje iznosa potrošenih za pribavljanje osnovnih resursa od porezne osnovice. „Primjena tog oblika poreza na dodanu vrijednost utječe na povećanje cijena oporezivanih proizvoda, pa samim tim utječe odnosno može utjecati na sklonost za ulaganja u gospodarstvu“ (Jelčić, Jelčić, 1998:316).

Proizvodni oblik poreza na dodanu vrijednost podrazumijeva prisutnost troškova pribavljanja kapitalnih sredstava i amortizacije u poreznoj osnovici. Prema tom obliku, poduzetnik može oduzeti iznos kupljenog materijala i sirovina od prodaje. „Ovaj oblik nije u funkciji zbog očitog nesklada s ekonomskim principima poslovanja. On je prihvatljiv s pozicije porezne vlasti, međutim ne i s pozicije poreznih obveznika“ (Srb, Čulo, 2006:162).

Potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost poduzetniku dopušta da oduzme trošak pribavljanja kapitalnih dobara u trenutku pribavljanja od iznosa prodaje. Kapitalne investicije poduzetnik može tumačiti kao nabavu sirovina za potrebe utvrđivanja iznosa poreza na dodanu vrijednost. “Potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost potiče povećanje organskog sastava kapitala te se pozitivno može ocijeniti kako sa stajališta poreznih obveznika tako i narodnog gospodarstva u cijelini. Kumulativni učinci ne karakteriziraju taj oblik poreza na dodanu vrijednost“ (Jelčić, Jelčić, 1998:316). Danas većina država koja primjenjuje neto porez na promet koristi potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost.



Slika 3. Oblici poreza na dodanu vrijednost

Izvor: izrada autora prema (Jelčić, Jelčić, 1998:316-317).

Slika 3. prikazuje oblike poreza na dodanu vrijednost i njihove glavne karakteristike. Porezna osnovica proizvodnog oblika PDV-a se izračunava kao zbroj troška nabave i amortizacije. Zbog toga je prihvatljiv samo od strane poreznih vlasti. Glavna karakteristika dohodovnog oblika je mogućnost oduzimanja amortizacije u godini oporezivanja, a takav oblik PDV-a utječe na povećanje cijene oporezivanih proizvoda. Potrošni oblik PDV-a je u primjeni u većini poreznih sustava jer primjenom takvog oblika ne dolazi do kumulativnih učinaka.

6. Porez na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije

Sredinom 20. stoljeća je počelo ujedinjenje europskih zemalja pod zajedničkim imenom Europske zajednice za ugljen i čelik kako bi se uspostavila mirna suradnja susjednih zemalja Europe nakon Drugog svjetskog rata. Osnivačima Europske unije kakvu danas poznajemo smatraju se Njemačka, Francuska, Belgija, Nizozemska, Luksemburg i Italija, a tijekom povijesti se dogodilo nekoliko proširenja. Republika Hrvatska je 2013. godine postala članicom Europske Unije.

„EU u razvoju političke demokracije i zajedničkog unutarnjeg tržišta omogućuje:

- slobodno kretanje roba i usluga
- slobodno kretanje osoba
- slobodno kretanje kapitala
- slobodu poslovnog nastana u svojim granicama svim državljanima EU-a
- pravo tržišnog natjecanja“ (Tadin, 2012:13).

Za provođenje razvoja demokracije i unutarnjeg tržišta odgovorne su institucije Europske Unije koje su Lisabonskim ugovorom dobile pravni suverenitet u obnašanju svojih dužnosti. Tadin (2012) navodi da su najvažnije institucije Europske Unije: Europsko vijeće, Vijeće EU-a, Europski sud pravde, Europski parlament, Europska komisija, Europska središnja banka, Europska investicijska banka, Europska banka za obnovu i razvoj i druge. Stvaranjem zajedničkog unutarnjeg tržišta, članice Europske Unije pripadaju fiskalnom sustavu EU-a. Fiskalni sustav EU-a je zajednički proračun Europske Unije. „Proračun EU-a sastoji se od vlastitih izvora sredstava koja su uglavnom porezni prihodi država članica EU-a. Proračun EU iznosi oko 1% BDP-a država članica EU-a“ (Tadin, 2012:44).

Prema Tadin (2012) porezni sustavi država članica Europske Unije se međusobno dosta razlikuju, a karakteriziraju ih stalne promjene u cilju sniženja visine poreznog opterećenja. Države članice imaju potpuni suverenitet u donošenju poreznih politika i primjeni poreznih oblika u svojim poreznim sustavima. Porezi u Europskoj Uniji se dijele na direktne i indirektno. U ovom radu je naglasak na indirektnim porezima, točnije na porezu na dodanu vrijednost. Uz porez na dodanu vrijednost, indirektnim porezima pripadaju i posebni porezi (trošarine). U svim poreznim sustavima zemalja članica Europske Unije se primjenjuje porez na dodanu vrijednost, a razlike u visini poreza na dodanu vrijednost za određene gospodarske aktivnosti u velikoj mjeri utječu na njihovu konkurentnost na zajedničkom tržištu.

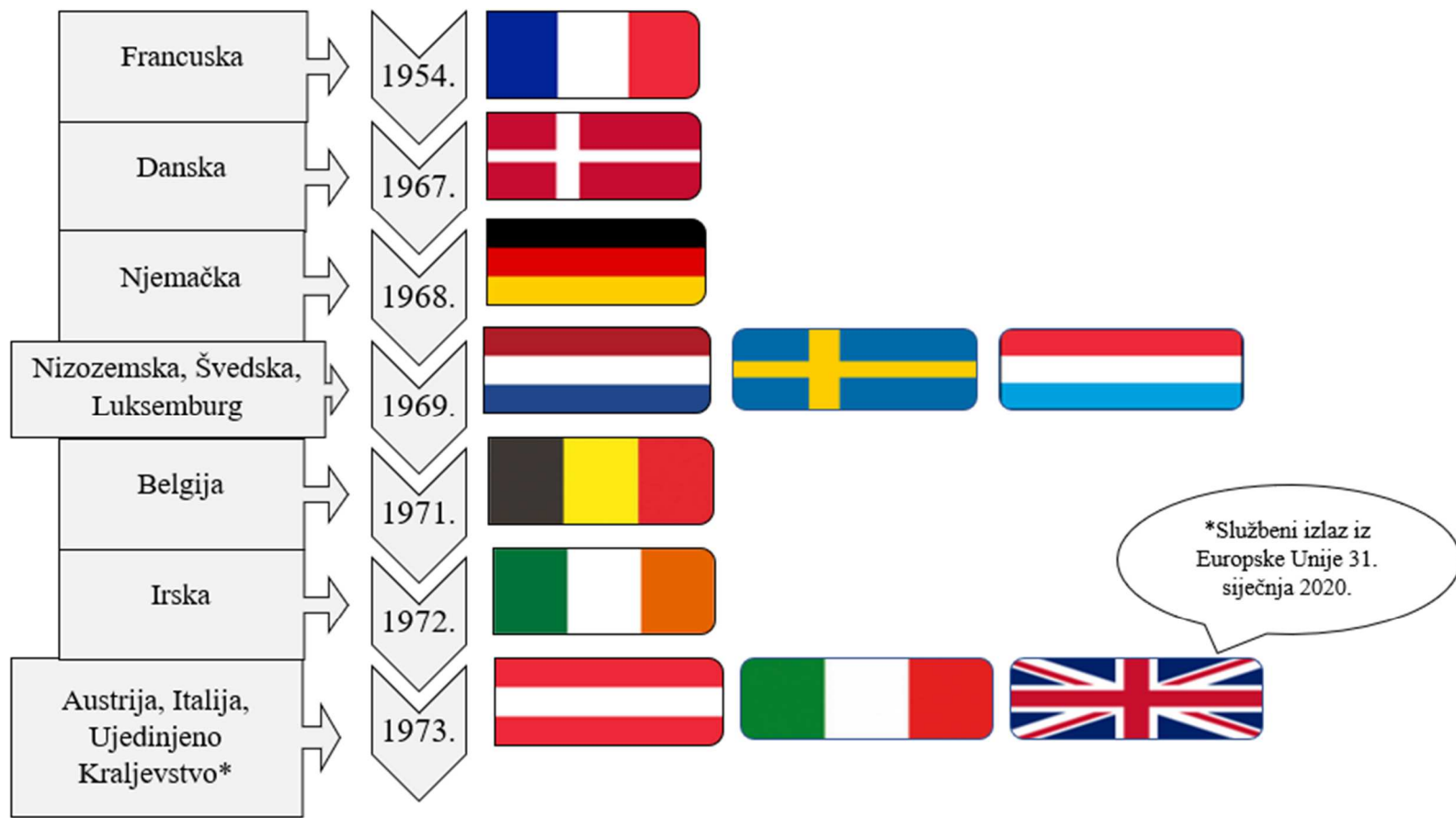
„Porez na dodanu vrijednost u državama članicama EU-a ima:

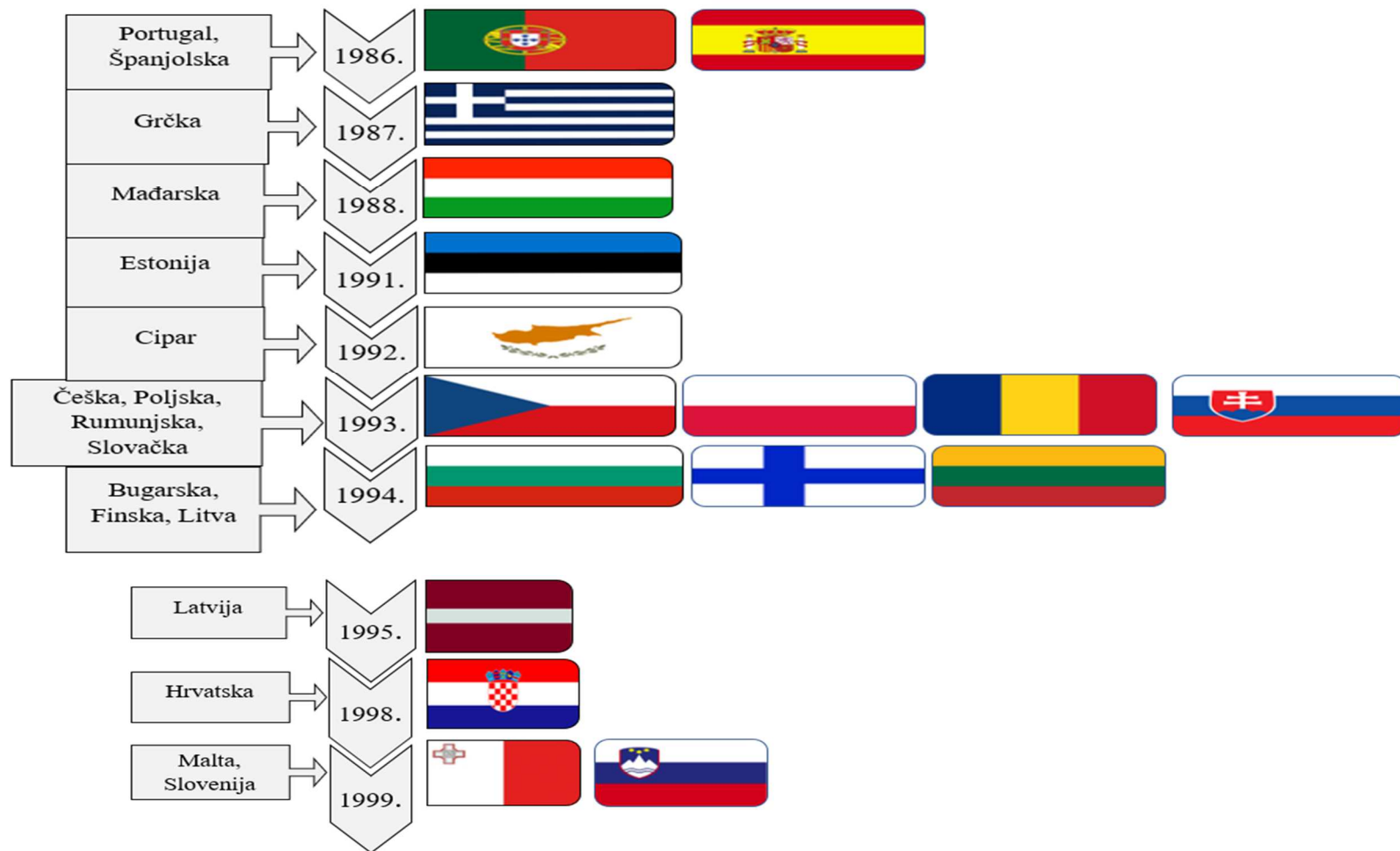
- redovitu stopu,
- sniženu stopu i nultu stopu“ (Tadin, 2012:52).

Tadin (2012) tvrdi da se porez na dodanu vrijednost u državama članicama razlikuje prema navedenim vrstama poreznih stopa, a da je zajedničko oporezivanje porezom na dodanu vrijednost u Europskoj Uniji u primjeni od 2007. godine, nakon usvajanja direktive 2006/112/EZ. Kako bi se postigao sklad u primjeni poreza na dodanu vrijednost u državama članicama, Ugovorom o osnivanju Europske Unije donesen akt kojim se definira harmoniziranost poreza, a posebno indirektnih poreza kojima pripada porez na dodanu vrijednost. „Za porez na dodanu vrijednost predviđena je preporučena redovita stopa od 15 do 25%. Preporučene su i jedna ili dvije snižene stope poreza na dodanu vrijednost koje ne bi trebale biti niže od 5%. Nulta stopa poreza na dodanu vrijednost u EU-u nije predviđena, ali je dopuštena u prijelaznom razdoblju državama koje su je primjenjivale do 1. siječnja 1991.g.“ (Tadin, 2012:52). Iako su preporučene redovita i snižena stopa, redovita u rasponu od 15 do 25% i minimalnih 5% za sniženu stopu, mnoge države članice se ne pridržavaju tih preporuka.

6.1. Kronologija uvođenja poreza na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije

Iako sve članice Europske Unije u svojim poreznim sustavima primjenjuju oporezivanje porezom na dodanu vrijednost, nisu ga počele primjenjivati iste godine. Početak primjene poreza na dodanu vrijednost u pojedinoj članici ovisio je o poreznim politikama i fiskalnim pravilima koji su se primjenjivali u toj državi. Prilikom uvođenja poreza na dodanu vrijednost u mnogim su zemljama postojale određene poteškoće prijelaza s prijašnjeg na novi porezni oblik. Grafički prikaz u obliku vremenskog tijeka kronološki prikazuje godinu uvođenja poreza na dodanu vrijednost u porezni sustav pojedine države. Na grafikonu se može uočiti da je Francuska 1954. prva počela primjenjivati porez na dodanu vrijednost, zatim slijedi uvođenje poreza na dodanu vrijednost 1967. godine u porezni sustav Danske. Njihov primjer slijede mnoge razvijene zemlje, među njima i Njemačka te Italija. Osamdesetih godina 20. stoljeća PDV u svoje porezne sustave uvode i manje razvijene zemlje te zemlje u tranziciji. Republika Hrvatska je uvela porez na dodanu vrijednost 1998. godine, a nakon toga PDV uvode još dvije članice Europske Unije. Malta i Slovenija u svojim poreznim sustavima počinju primjenjivati porez na dodanu vrijednost 1999. godine.





Grafikon 1. Kronologija uvođenja poreza na dodanu vrijednost u porezne sustave država članica Europske Unije.

Izvor: izrada autora prema (EY, 2015).












6.2. Stope PDV-a u državama članicama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine















Istraživački dio rada analizira stope poreza na dodanu vrijednost u poreznim sustavima država članica Europske unije, a obuhvaća razdoblje od 2010. do 2020. godine. Bitno je napomenuti da se u Tablici 4. nalazi 28 država, zajedno s Ujedinjenim Kraljevstvom koje je službeno napustilo Europsku uniju 31. siječnja 2020. godine i Republikom Hrvatskom, koja je 1. srpnja 2013. godine postala članicom Europske unije. Bez obzira na tu činjenicu (izlazak Ujedinjenog Kraljevstva i ulazak Republike Hrvatske), u radu su analizirane i stope PDV-a navedenih zemalja u zadanom razdoblju (analizirane su stope PDV-a Republike Hrvatske u razdoblju od 2010. do 2013. godine i stopa PDV-a Ujedinjenog Kraljevstva za 2020. godinu). Na taj se način postigao potpuni prikaz stopa PDV-a svih zemalja koje su pripadale Europskoj uniji u zadanom, istraživanom razdoblju koje obuhvaća i godine izbivanja navedenih zemalja iz Europske unije. U Tablici 4. su za svaku državu navedene standardne, snižene i super-snižene stope poreza na dodanu vrijednost u promatranom razdoblju.




Iz tablice se može uočiti da su se standardne stope PDV-a u istraživanom razdoblju kretale u rasponu od 15 do 27%. Najnižu standardnu stopu PDV-a imali su Cipar i Luksemburg. Najvišu standardnu stopu imala je Mađarska u razdoblju od 2012. do 2020. godine. Cipar i Luksemburg su svoje stope PDV-a povećavali kroz istraživano razdoblje, dok je Mađarska zadržala stopu PDV-a od 27% koju je uvela 2012. godine. Pri samom vrhu zemalja po visini standardne stope PDV-a je i Republika Hrvatska čija stopa PDV-a od 2012. godine iznosi 25%. Višu stopu PDV-a od većine ostalih zemalja imaju i Danska te Švedska (obje imaju stopu PDV-a od 25% u cijelom promatranom razdoblju). Među države s najnižim standardnim stopama PDV-a uz Cipar i Luksemburg su i Njemačka (19%) te Malta (18%).

Pojedine zemlje imaju dvije snižene stope PDV-a, dok neke imaju samo jednu sniženu stopu PDV-a. Minimalne snižene stope PDV-a su 5%, a gornja granica je pomaknuta na čak 18%, u Mađarskoj. Iz tablice je vidljivo da je Danska jedina država koja ne primjenjuje sniženu stopu PDV-a. Neke od zemalja također imaju i super-sniženu stopu PDV-a. Preporuka Europske unije jest da ta stopa ne premašuje 5%. Super-sniženu stopu, u promatranom razdoblju, primjenjivale su zemlje poput Irske, Španjolske, Francuske, Italije, Luksemburga i dr.

Tablica 4. Stope poreza na dodanu vrijednost u državama članicama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine (u %)

		Država	Stopa	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
	Belgija	Standardna		21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
		Snižena		6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
	Bugarska	Standardna		20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
		Snižena		7	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
	Češka	Standardna		20	20	20	21	21	21	21	21	21	21	21
		Snižena		10	10	14	15	15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15
	Danska	Standardna		25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
		Snižena		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Njemačka	Standardna		19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
		Snižena		7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	Estonija	Standardna		20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
		Snižena		9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
	Irska	Standardna		21	21	23	23	23	23	23	23	23	23	23
		Snižena		13.5 (4.8)*	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)
	Grčka	Standardna		23	23	23	23	23	23	23	24	24	24	24
		Snižena		5.5/11	6.5/13	6.5/13	6.5/13	6.5/13	6.5/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
	Španjolska	Standardna		18	18	18	21	21	21	21	21	21	21	21
		Snižena		8 (4)	8 (4)	8 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)
	Francuska	Standardna		19.6	19.6	19.6	19.6	20	20	20	20	20	20	20
		Snižena		5.5 (2.1)	5.5 (2.1)	5.5/7 (2.1)	5.5/7 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)	5.5/10 (2.1)
	Hrvatska	Standardna		23	23	25	25	25	25	25	25	25	25	25
		Snižena		10 (0)	10 (0)	10 (0)	5/10	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13

	Italija	Standardna	20	20	21	21	22	22	22	22	22	22	22
		Snižena	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10/5 (4)	10/5 (4)	10/5 (4)	10/5 (4)
	Cipar	Standardna	15	15	17	18	19	19	19	19	19	19	19
		Snižena	5/8	5/8	5/8	5/8	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
	Latvija	Standardna	21	22	22	21	21	21	21	21	21	21	21
		Snižena	10	12	12	12	12	12	12	12	12	5/12	5/12
	Litva	Standardna	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
		Snižena	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
	Luksemburg	Standardna	15	15	15	15	15	17	17	17	17	17	17
		Snižena	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	8 (3)	8 (3)	8 (3)	8 (3)	8 (3)	8 (3)
	Mađarska	Standardna	25	25	27	27	27	27	27	27	27	27	27
		Snižena	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18
	Malta	Standardna	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
		Snižena	5	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7
	Nizozemska	Standardna	19	19	19	21	21	21	21	21	21	21	21
		Snižena	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	9
	Austrija	Standardna	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
		Snižena	10	10	10	10	10	10	10	10/13	10/13	10/13	10/13
	Poljska	Standardna	22	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
		Snižena	7 (3)	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8
	Portugal	Standardna	21	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
		Snižena	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
	Rumunjska	Standardna	24	24	24	24	24	24	20	19	19	19	19
		Snižena	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
	Slovenija	Standardna	20	20	20	22	22	22	22	22	22	22	22
		Snižena	8.5	8.5	8.5	9.5	9.5	9.5	9.5	9.5	9.5	9.5	9.5
	Slovačka	Standardna	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
		Snižena	6/10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10

	Finska	Standardna	23	23	23	24	24	24	24	24	24	24	24
		Snižena	9/13	9/13	9/13	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14
	Švedska	Standardna	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
		Snižena	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
	Ujedinjeno Kraljevstvo	Standardna	17.5	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
		Snižena	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

Izvor: izrada autora prema (European Commission, 2020).













*Super-snižene stope PDV-a (preporučeno manje od 5%).


6.3. Promjene stopa PDV-a u državama članicama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine

Mnoge su države kroz istraživano razdoblje učinile promjene stopa PDV-a. Tablica 5. prikazuje promjene stopa poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Za baznu godinu, godinu usporedbe uzeta je 2010., početna godina istraživanog razdoblja. Već sljedeće godine se dogodilo ukupno 13 promjena stopa PDV-a, od čega je 5 promjena standardne stope, a 8 promjena sniženih stopa PDV-a. Najviše promjena (13) stopa PDV-a dogodilo se 2011. godine, a jedna promjena manje se dogodila 2013. godine. Najmanje promjena stopa PDV-a je bilo 2018. i 2019. godine (po jedna promjena). U cijelom promatranom razdoblju se dogodilo ukupno 29 promjena snižene stope PDV-a i 24 promjene standardne stope PDV-a. Države članice EU-a su 53 puta mijenjale standardne i snižene stope PDV-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Među državama koje nisu mijenjale ni standardnu, ni sniženu stopu PDV-a za cijelo promatrano razdoblje su: Belgija, Danska, Njemačka, Estonija, Litva i Švedska. Sve ostale zemlje su u istraživanom razdoblju izvršile promjenu jedne od stopa poreza na dodanu vrijednost. Države sa najviše izmjena stopa PDV-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine su: Češka, Cipar, Latvija i Luksemburg (4 promjene). Iz tablice se može uočiti kako je kroz promatrano razdoblje najviše dolazilo do povećanja stopa PDV-a (zeleno boja u tablici). Češka, Irska, Francuska, Hrvatska, Italija, Latvija, Luksemburg, Malta, Austrija, Poljska i Slovenija su uvođile nove stope poreza na dodanu vrijednost u istraživanom razdoblju. Primjena novih stopa PDV-a se odnosila na uvođenje novih, sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost (plava boja u tablici). Irska i Luksemburg su tijekom vremena ukinule jednu od sniženih stopa PDV-a (ljubičasta boja u tablici).

Tijekom promatranog razdoblja, najveće postotno povećanje standardne stope PDV-a imao je Cipar (26,67%). U razdoblju od 2010. do 2020. godine standardna stopa PDV-a u Cipru se povećala s 15% na 19%. Najveće postotno smanjenje standardne stope PDV-a tijekom promatranog razdoblja imala je Rumunjska (-20,83%). Tijekom razdoblja od 2010. do 2020. godine standardna stopa PDV-a u Rumunjskoj se smanjila s 24% na 19%.

Tablica 5. Promjene standardnih i sniženih stopa PDV-a u državama članicama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine

	Država	Stopa	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.	Ukupno promjena
	Belgija	Standardna												0
		Snižena												
	Bugarska	Standardna												0
		Snižena												
	Češka	Standardna												1
		Snižena												
	Danska	Standardna												0
		Snižena												
	Njemačka	Standardna												0
		Snižena												
	Estonija	Standardna												0
		Snižena												
	Irska	Standardna												1
		Snižena												
	Grčka	Standardna												1
		Snižena												
	Španjolska	Standardna												1
		Snižena												
	Francuska	Standardna												1
		Snižena												
	Hrvatska	Standardna												1
		Snižena												
	Italija	Standardna												2
		Snižena												

	Ujedinjeno Kraljevstvo	Standardna												1
		Snižena												0
	Promjena standardne stope	-	5	5	7	3	1	1	2	0	0	0	24	
	Promjena snižene stope	-	8	2	5	3	3	3	0	1	1	3	29	
	Ukupno promjena	-	13	7	12	6	4	4	2	1	1	3	53	

Izvor: izrada autora prema (European Comission, 2020).

Povećanje stope PDV-a	
Smanjenje stope PDV-a	
Primjena nove stope PDV-a	
Ukidanje stope PDV-a	
Neizmjenjena stopa PDV-a kroz razdoblje istraživanja	
Ukupan broj promjena standardne stope PDV-a	
Ukupan broj promjena snižene stope PDV-a	
Ukupan broj promjena stopa PDV-a u istraživanom razdoblju	

7. Analiza poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine

U prethodnim poglavljima rada je objašnjen pojam poreza na dodanu vrijednost, objašnjeni su njegovi oblici i navedene temeljne karakteristike. Naveden je kronološki redoslijed uvođenja PDV-a u porezne sustave država članica EU-a, analizirane su stope poreza na dodanu vrijednost i njihove izmjene u državama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Dio rada koji slijedi daje osvrt na porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Objašnjeni su temeljni elementi PDV-a u Republici Hrvatskoj kao što su mjesto oporezivanja, porezne stope, oporezive transakcije i drugi važni elementi. Analiziran je utjecaj prihoda od PDV-a na ukupne porezne prihode Republike Hrvatske u istraživanom razdoblju te su uspoređene stope PDV-a u Republici Hrvatskoj sa stopama u ostalim zemljama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine.

7.1. Zakonski okvir i reforme PDV-a u Republici Hrvatskoj

Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj je definiran Zakonom o porezu na dodanu vrijednost. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost definirani su svi elementi poreza na dodanu vrijednost i načini primjene takvog poreznog oblika. Elementi PDV-a u Republici Hrvatskoj su određeni temeljem 143 članka Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

U razdoblju od 2010. do 2020. godine u Republici Hrvatskoj se dogodilo nekoliko reformi poreza na dodanu vrijednost, tj. izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Ministarstvo financija navodi opće ciljeve reformi poreznog sustava.

„Ciljevi reforme poreznog sustava su:

- a) smanjenje ukupnog poreznog opterećenja,
- b) poticanje konkurentnosti gospodarstva,
- c) izgradnja socijalno pravednijeg poreznog sustava,
- d) stabilan, održiv i jednostavan porezni sustav,
- e) pojednostavljenje i pojeftinjenje porezne administracije,
- f) pružanje veće pravne sigurnosti poreznim obveznicima“ (Vlada Republike Hrvatske, 2016).

Možda i najistaknutija reforma poreza na dodanu vrijednost se dogodila 2012. godine. Tom poreznom reformom je povećana standardna stopa poreza na dodanu vrijednost sa 23% na 25%. Povećanje stope PDV-a na 25% čini Hrvatsku drugom zemljom po visini stope PDV-a u

Europskoj uniji. Sljedeći prijedlozi izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost su se dogodili 2016. godine. Smanjenje regresivnog učinka poreza na dodanu vrijednost kroz redefiniranje sniženih stopa PDV-a na proizvode i usluge koje koriste svi stanovnici Republike Hrvatske i prebacivanje poreznog opterećenja na nerezidente su glavni ciljevi reforme PDV-a iz 2016. godine (Vlada Republike Hrvatske, 2016).

Ipak najvažnija reforma započela je davne 1995. godine kada je pokrenuta ideja o uvođenju PDV-a u porezni sustav Republike Hrvatske, a sve s ciljem povećanja prihoda od poreza i smanjenja mogućnosti izbjegavanja oporezivanja (porezne evazije). Zakon se počeo primjenjivati tek od 1998. godine čime je Republika Hrvatska bila među posljednjim članicama EU-a koja je uvela porez na dodanu vrijednost. Početna stopa PDV-a u Hrvatskoj je bila 22%. Kasnije je ona povećana na 23%, da bi u 2012. godini iznosila 25%. Kasnije dodatne izmjene PDV-a su pozitivno utjecale na povećanje cijelokupnih poreznih prihoda Republike Hrvatske.

„Najznačajnije predložene promjene od 1. siječnja 2017.:

- a) snižavanje stope PDV-a na pojedine proizvode i usluge s 25% na 13% (inputi u poljoprivrednoj proizvodnji, isporuka električne energije, dječje sjedalice za automobile, odvoz smeća, isporuka ljesova i urni)
- b) snižena stopa 13% prelazi u stopu 25% (usluge u ugostiteljstvu i šećer)
- c) snižena stopa 5% prelazi u stopu 13% (kino ulaznice)“ (Vlada Republike Hrvatske, 2016).

Administrativno i porezno rasterećenje se dogodilo od 1. siječnja 2018. godine. Administrativno rasterećenje karakterizira povećan prag za ulazak u sustav obračuna PDV-a na 300 tisuća kuna, a porezno rasterećenje karakterizira „omogućen odbitak 50% pretporeza za nabavu ili najam osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz; primjena obračunske kategorije PDV-a pri uvozu dobara“ (Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske, 2019).

Prema (Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske, 2019) izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost od 1. siječnja 2019. godine podrazumijevale su:

- a) primjenu stope od 5% na sve vrste lijekova,
- b) primjena stope od 13% na žive životinje, dječje pelene, meso, ribu, voće, povrće i jaja,
- c) upis u sustav PDV-a tijekom godine obveznika koji prije isteka kalendarske godine prijeđu prag (prag ulaska u sustav PDV-a je 300 tisuća kuna),
- d) obvezu podnošenja evidencije o primljenim računima i dr.

Od 1. siječnja 2020. godine primjenjivalo se novo porezno rasterećenje u obliku primjene stope PDV-a od 13% za „pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnom propisu“ (Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske, 2019). Također, porezne rasterećenje od 1. siječnja 2020. godine karakterizira i „izjednačavanje primjene oslobođenja od plaćanja PDV-a za isporuke u okviru određenih djelatnosti od javnog interesa, povećanje praga za primjenu postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama s 3 na 7,5 milijuna kuna“ (Ministarstvo financija, 2021).

7.2. Porezni obveznik i porezna osnovica

Zakonom je određeno da je porezni obveznik PDV-a „svaka osoba koja obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021). Također, zakonom je definirana i gospodarska djelatnost kao „svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021). Bakran i dr. (2016) navode da osoba ne mora poslovati s dobitkom, nego može ostvarivati i gubitke da bi bila porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost. Isti autori tvrde da porezni obveznik PDV-a ne mora navoditi svrhu obavljanja gospodarske djelatnosti, odnosno može obavljati neku gospodarsku djelatnost i prihode koristiti u druge svrhe (npr. financiranje neke neprofitne djelatnosti). „Porezni obveznik koji obavlja gospodarsku djelatnost mora za potrebe PDV-a obuhvatiti svoju osnovnu i sve sporedne gospodarske djelatnosti. U sporedne djelatnosti ubraja se sve ono što se obavlja uz osnovnu djelatnost pri čemu nije bitna trajnost tih djelatnosti“ (Bakran i dr., 2016:102).

Može se uočiti da je definicija poreznog obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj vrlo fleksibilna, što znači da označava svaku osobu koja obavlja neku gospodarsku djelatnost, a da je rezultat obavljanja bilo kakvih aktivnosti potpuno nebitan. Ono što je bitno jest to da porezni obveznik mora samostalno obavljati gospodarsku djelatnost. Uvjet samostalnosti znači da se obavljanje neke gospodarske djelatnosti od strane zaposlenika i drugih osoba povezanih s poslodavcem raznim ugovorima (ugovor o radu) ne smatra samostalnom djelatnošću niti takve aktivnosti podliježu PDV-u.

Zakonom o porezu na dodanu vrijednost je definiran način utvrđivanja porezne osnovice PDV-a. Porezna osnovica ovisi o predmetu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost.

Ovisno o predmetu oporezivanja, postoji:

- a) „porezna osnovica kod isporuke dobara i obavljanja usluga,
- b) porezna osnovica kod stjecanja dobara unutar Europske unije i
- c) porezna osnovica kod uvoza dobara u Europsku uniju“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).

Pod poreznom osnovicom kod isporuke dobara i obavljanja usluga podrazumijeva se „naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021). U poreznu osnovicu kod isporuke dobara i obavljanja usluga ne ulaze razni popusti u trenutku isporuke dobara, trošak povratne ambalaže i sl.

Porezna osnovica kod stjecanja dobara unutar Europske unije „utvrđuje se temeljem istih elemenata iz članka 33. ovog Zakona koji se koriste za određivanje porezne osnovice za isporuke istih dobara u tuzemstvu. U slučaju stjecanja dobara iz članka 9. stavaka 3. i 4. ovog Zakona, porezna osnovica je nabavna cijena tih ili sličnih dobara, ili ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021). U poreznu osnovicu kod stjecanja dobara unutar Europske unije ulaze i trošarine. Poreznu osnovicu kod uvoza dobara u Europsku uniju predstavljaju carinske vrijednosti. One moraju biti utvrđene prema važećim carinskim propisima.

„U poreznu osnovicu ne uključuju se:

- a) sniženja cijena zbog popusta za prijevremeno plaćanje i
- b) popusti na cijenu i rabati odobreni i obračunani kupcu u trenutku uvoza“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).

Porezna osnovica je uz poreznu stopu iznimno važan faktor prilikom određivanja poreznog opterećenja. Primjenom jedne od navedenih poreznih osnovica se uvelike utječe na visinu iznosa PDV-a koji mora platiti obveznik PDV-a. Porezna osnovica može predstavljati carinsku vrijednost proizvoda što je slučaj kod porezne osnovice kod uvoza dobara u Europsku uniju. Porezna osnovica može doći i u obliku nabavne cijene ili visine troškova u trenutku isporuke proizvoda.

7.3. Oporezive transakcije i mjesto oporezivanja

Prema Roller, Roller (1998) predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost je svaka isporuka dobara i usluga uz naknadu, oplemenjivanje, razmjena, isporuka nekretnina, opoziv isporuke, nasljeđivanje, članski doprinosi i sl. Bakran i dr., (2016) predmetom oporezivanja smatraju svaku isporuku dobara u tuzemstvu uz naknadu, uvoz dobara, obavljanje usluga u tuzemstvu i stjecanje dobara unutar Europske unije. Zakonom je određen i predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost.

„Predmet oporezivanja PDV-om je:

1. isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav,
2. stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi porezni obveznik,
3. obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav,
4. uvoz dobara“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).

Iz definicije predmeta oporezivanja porezom na dodanu vrijednost bitno je uočiti da predmet oporezivanja čine isporuke koje se izvršavaju uz nekakvu naknadu. Zakonom su posebno definirane i isporuke koje se obavljaju bez naknade, a mogu se smatrati isporukama uz naknadu pa su obuhvaćene predmetom oporezivanja. Primjer je upotreba imovine poreznog obveznika bez naknade. Takva imovina ne služi za obavljanje gospodarske djelatnosti obveznika poreza na dodanu vrijednost (upotreba imovine za vlastite potrebe).

Zakonom su definirane i transakcije koje su predmet oporezivanja. „To su:

- a) isporuka dobara,
- b) obavljanje usluga,
- c) stjecanje dobara unutar Europske unije,
- d) trostrani posao,
- e) uvoz dobara i
- f) vrijednosni kuponi“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).

Mjesto oporezivanja porezom na dodanu vrijednost je povezano s oporezivim transakcijama utvrđenim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost.

„Mjesto oporezivanja može biti:

- a) mjesto isporuke dobara,
- b) mjesto obavljanja usluge,
- c) mjesto stjecanja dobara unutar Europske unije i
- d) mjesto uvoza dobara“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).

Porezni obveznik plaća porez na dodanu vrijednost na osnovu mjesta isporuke. Definiranje mjesta isporuke je važno samo prilikom oporezivanja u poslovnim transakcijama s inozemnim subjektima jer se tuzemstvo smatra jednim mjestom isporuke ili obavljanja usluga.

Bakran i dr. (2016) mjesto oporezivanja razlikuju prema:

1. isporuci dobara bez prijevoza – „Mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).
2. isporuci dobara s prijevozom – „Mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).
3. isporuci dobara na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima – „Mjestom isporuke dobara koja su isporučena na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog u Europskoj uniji smatra se mjesto početka prijevoza putnika“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).
4. isporuci dobara putem sustava za prirodni plin, el. energiju i dr. – „Kod isporuke plina putem sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili bilo koje mreže priključene na takav sustav te isporuke električne energije, grijanja ili hlađenja preko mreža za grijanje ili hlađenje poreznom obvezniku preprodavatelju, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje taj preprodavatelj ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu kojima se dobra isporučuju, a u slučaju ne postojanja takvog sjedišta ili stalne poslovne jedinice mjesto gdje je njegovo prebivalište ili uobičajeno boravište“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).

7.4. Porezne stope i oslobođenja

Prema Cindori i dr. (2019) na porezno opterećenje, uz poreznu osnovicu, najviše utječe porezna stopa. Porezna stopa ima višestruke učinke. Utječe na količinu prikupljenog poreza, ali i na ekonomsku snagu poreznog obveznika koja mu ostaje nakon plaćanja poreza. Primjena stope PDV-a ogleđa se u obračunu PDV-a po važećoj poreznoj stopi u trenutku nastanka oporezivog događaja. Oporezivanje porezom na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj definira Zakon

o porezu na dodanu vrijednost. Zakonom je određeno da se PDV utvrđuje po stopi koja je na snazi u trenutku nastanka oporezivog događaja. Postoje dvije iznimke obračuna PDV-a. „Iznimno od navedenoga, PDV se može obračunati i po stopi koja je na snazi u trenutku nastanka obveze obračuna PDV-a, ali samo u dva slučaja. Prvi slučaj se odnosi na stjecanje dobara unutar EU-a, dok se drugi slučaj odnosi na uvoz dobara koja podliježu carini, poljoprivrednim pristojbama ili pristojbama s jednakim učinkom koje su utvrđene u skladu sa zajedničkom politikom EU-a“ (Cindori i dr., 2019:101). U poreznom sustavu Republike Hrvatske se primjenjuju dvije vrste stopa PDV-a. To su standardna i snižena stopa PDV-a. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost određeno je da se oporezivanje porezom na dodanu vrijednost provodi primjenom standardne stope u visini od 25% i primjenom dviju sniženih stopa, 5% i 13%.

Prema Cindori i dr. (2019) snižena porezna stopa od 5% primjenjuje se na isporuku svih vrsta kruha, mlijeka, knjiga znanstvenog, stručnog i umjetničkog sadržaja, lijekova, medicinsku opreme i pomagala, kino ulaznica, znanstvenih časopisa i dr. Snižena stopa od 13% se plaća na isporuku jestivih ulja i masti, dječjih sjedalica za automobile, sadnica i sjemenja, usluga smještaja i sl. Standardna stopa od 25% se primjenjuje na isporuku svih ostalih dobara i usluga koji nisu obuhvaćeni oporezivanjem jednom od sniženih stopa.

Zakonom su također određena i oslobođenja od PDV-a. Postoji deset vrsta oslobođenja od PDV-a:

1. „oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa,
2. oslobođenja za ostale djelatnosti,
3. oslobođenja za transakcije unutar Europske unije,
4. oslobođenja pri uvozu,
5. oslobođenja pri izvozu,
6. oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini,
7. oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom,
8. oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom,
9. oslobođenja za usluge posredovanja i
10. oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2021).

Cindori i dr. (2019) navode da je prva vrsta oslobođenja, oslobođenje za djelatnosti od javnog interesa grupa oslobođenja koja se odnosi na područje promicanja sporta, kulture, zaštite

zdravlja i sl. Oslobođenja za ostale djelatnosti podrazumijevaju oslobođenja za određene financijske transakcije u djelatnostima osiguranja, transakcije s dionicama i udjelima... Oslobođenja za transakcije unutar Europske unije se dijele na oslobođenja za isporuke dobara unutar Europske unije i na oslobođenja za usluge prijevoza (međunarodni prijevoz putnika). Sljedeća vrsta oslobođenja je oslobođenje pri uvozu dobara. „Uvoz dobara je jedan od elemenata oporezivanja PDV-om. Međutim, uvoz određenih proizvoda koji se odnose na područje uvoza imovine, zaštite zdravlja i života, međunarodnih odnosa, kao i razne druge vrste uvoza, podložno je oslobođenja plaćanja PDV-a“ (Cindori i dr., 2019:108).

Prema Srb, Čulo (2006) oslobođenja pri izvozu se odnose na isporuke dobara u slobodnu zonu, carinska skladišta, izvozne isporuke dobara (uključujući prijevoz i otpremu), usluga koje tuzemni poduzetnici obave u Hrvatskoj stranim poduzetnicima koji se bave pomorskim, zračnim i drugim prijevozom.

„Plaćanja PDV-a oslobođeno je i obavljanje usluga na pokretnoj imovini stečenoj ili uvezenoj u RH u svrhu obavljanja tih usluga, koju iz EU-a otpremi ili preveze pružatelj usluga ili korisnik koji nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, odnosno treća osoba za njihov račun“ (Cindori i dr., 2019:111).

Isti autori navode oslobođenja vezana uz međunarodni prijevoz koji se odnose na prijevoz brodovima ili zrakoplovima. U tu kategoriju oslobođenja spadaju isporuke goriva za opskrbu plovila i zrakoplova, najam plovila i zrakoplova te sve potrebno za obavljanje usluga koje podrazumijevaju korištenje zrakoplova, ratnih brodova i sl. Oslobođenja za isporuke izjednačene s izvozom podrazumijevaju isporuke dobara i usluga za međunarodne potrebe, potrebe NATO saveza, potrebe institucija Europske unije, diplomatske i konzularne sporazume i dr.

Posljednje dvije vrste oslobođenja od PDV-a su oslobođenja za usluge posredovanja i oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu.

„Plaćanja PDV-a oslobođenje su usluge posredovanja obavljene u ime i za račun druge osobe:

- a) za izvozne isporuke koje se odnose na oslobađanja pri izvozu,
- b) za postupke koji se odnose na oslobađanja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini,
- c) za isporuke koje se odnose na oslobađanja u vezi s međunarodnim prijevozom i oslobađanja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom,
- d) za transakcije koje se obavljaju izvan EU-a“ (Cindori i dr., 2019:113).

Oslobođenje za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu primjenjuju se kada proizvodi i usluge nisu za krajnje potrošače.

„Plaćanja PDV-a oslobođeno je sljedeće:

- a) isporuke dobara namijenjenih podnošenju carinarnici i po potrebi za privremeni smještaj,
- b) isporuke dobara koje se unose i smještaju u slobodnu zonu ili slobodno skladište,
- c) isporuke dobara koje se u skladu s carinskim propisima stavljaju u postupak carinskog skladištenja ili postupak unutarnje proizvodnje“ (Cindori i dr., 2019:114).

7.5. Udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima od poreza u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine

Tablica 6. daje prikaz udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima od poreza u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Tablica sadrži i vrijednost BDP-a Hrvatske u promatranom razdoblju te udio prihoda od PDV-a u BDP-u. Treba napomenuti da su iznosi ukupnih poreznih prihoda, prihoda od PDV-a i BDP iskazani iznosima u milijardama kuna, zaokruženi na jednu decimalu. Zaokruženi iznosi mogu dovesti do razlika u rezultatima izračuna udjela prihoda od PDV-a u ukupnim prihodima od poreza, ali su te razlika neznčajne. Razlike su vidljive na trećoj decimali izračunatog postotka pa su zbog bolje preglednosti podataka prikupljeni podatci svedeni na samo jednu decimalu.

BDP Hrvatske se kretao u rasponu od 329,4 do 402,3 milijardi kuna u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Najniža razina BDP-a je bila 2010. godine, u prvoj godini promatranog razdoblja. Iste godine ukupni porezni prihodi iznosili su 61,8 milijardi kuna, a prihodi od poreza na dodanu vrijednost 37,7 milijardi kuna. Te su godine prihodi od poreza na dodanu vrijednost činili 11,44% BDP-a Republike Hrvatske. Udio prihoda od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima iznosio je 60,98%, što je najmanji udio prihoda od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima Republike Hrvatske u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Najveći udio PDV-a u ukupnim poreznim prihodima iznosio je 66,38% u 2019. godini. Udio prihoda od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima se kretao u rasponu od 60,98% do 66,38% u cijelom istraživanom razdoblju. Udio prihoda od PDV-a u Bruto društvenom proizvodu se kretao u rasponu od 11,28% do 13,65%. Najveći iznos prihoda od PDV-a u promatranom razdoblju je iznosio 54,9 milijardi kuna u 2019. godini. Najmanji iznos prihoda od PDV-a je bio u prve dvije godine promatranog razdoblja kada je iznosio 37,7 milijardi kuna. Može se zaključiti da su prihodi od PDV-a Republike Hrvatske rasli u promatranom razdoblju. Prihodi od PDV-a su se povećali za 25,2% na kraju razdoblja u odnosu na početnu godinu promatranog razdoblja.

Ukupni porezni prihodi Republike Hrvatske su također rasli, u prvoj godini razdoblja su iznosili 61,8 milijardi kuna, a u zadnjoj godini promatranog razdoblja su iznosili 73,1 milijardi kuna, što je povećanje za 18,3%.

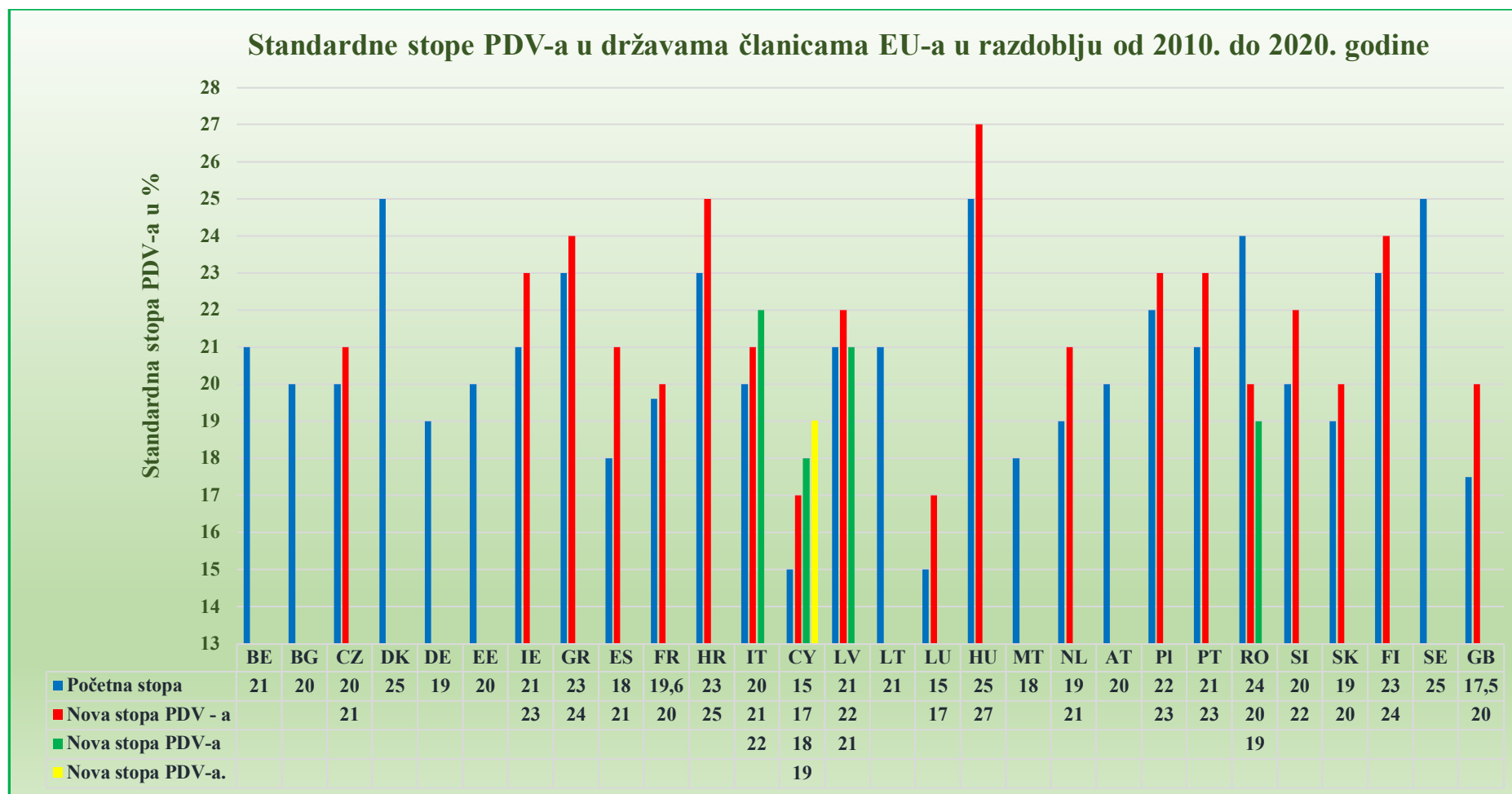
Tablica 6. Udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima od poreza i BDP-u u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine

	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
Bruto društveni proizvod (u mlrd. HRK)	329,4	334,2	331	331,1	331,3	339,7	351,2	367,5	385,4	402,3	371,5
Ukupni porezni prihodi (u mlrd. HRK)	61,8	61,1	64,3	62,7	63,1	68	71,7	75,2	78	82,7	73,1
Prihodi od PDV-a (u mlrd. HRK)	37,7	37,7	40,7	40,3	40,9	43,6	45,2	47,6	51,6	54,9	47,2
Udio PDV-a u BDP-u	11,44%	11,28%	12,30%	12,17%	12,35%	12,83%	12,87%	12,95%	13,39%	13,65%	12,71%
Udio PDV-a u ukupnim poreznim prihodima	60,98%	61,70%	63,30%	64,27%	64,82%	64,12%	63,04%	63,3%	66,15%	66,38%	64,57%

Izvor: izrada autora prema (Hrvatska Narodna Banka, 2021) i (Ministarstvo financija Republike Hrvatske, 2021).

7.6. Usporedba stopa poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s državama članicama Europske unije u razdoblju od 2010. do 2020. godine

Grafikon 2. prikazuje standardne stope PDV-a u državama članicama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine. U grafikonu su navedene sve države članice EU-a, uz Ujedinjeno Kraljevstvo koje je Zajednicu službeno napustilo 31. siječnja 2020. godine. Može se uočiti da su Danska, Mađarska i Švedska (25%) bile zemlje sa najvišim standardnim stopama PDV-a na početku istraživanog razdoblja, točnije 2010. godine. Najmanju stopu PDV-a imali su Cipar i Luksemburg na početku istraživanog razdoblja (15%). Tijekom vremena su povećali svoje stope PDV-a, Cipar na 19% i Luksemburg na 17%. Danska i Švedska su zadržale stopu od 25% kroz cijelo promatrano razdoblje, dok je Mađarska svoju stopu PDV-a povećala na 27% što je ujedno i najveća stopa PDV-a u EU. U odnosu na Dansku, Švedsku i Mađarsku, Republika Hrvatska se nalazi odmah iza njih po visini standardne stope PDV-a. Na početku istraživanog razdoblja, Republika Hrvatska imala je stopu PDV-a od 23%, što je uz Grčku, Rumunjsku i Finsku svrstava u skupinu zemalja s visokim stopama PDV-a na početku razdoblja. Kasnije je Hrvatska povećala svoju stopu PDV-a na 25%, što je više i od Grčke, koja je povisila svoju stopu PDV-a na 24% i Finske u kojoj se stopa PDV-a također povećala na 24%. Republika Hrvatska sa stopom PDV-a od 25% je na drugom mjestu (uz Dansku i Švedsku) po visini stope PDV-a u EU, odmah iza Mađarske.



Grafikon 2. Usporedba stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj sa stopama PDV-a u državama članicama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine

Izvor: izrada autora prema (European Commission, 2020).

8. Rasprava

Istraživačkim dijelom rada je analiziran porez na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije, s naglaskom na PDV u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Može se uočiti da sve članice Europske unije primjenjuju porez na dodanu vrijednost, a da su ga u svoje porezne sustave prve uvele razvijene zemlje poput Francuske, Njemačke, Danske i dr. Analiza stopa PDV-a u državama članicama je pokazala da su se standardne stope PDV-a u EU kretale u rasponu od 15% do 27% u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Najniže stope PDV-a primjenjuju Cipar i Luksemburg, a najviše Mađarska, Hrvatska, Danska i Švedska.

Najvišu stopu PDV-a ima Mađarska čime je odbačena postavljena hipoteza da je Hrvatska bila država s najvišom stopom PDV-a u EU u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Porez na dodanu vrijednost je iznimno važan porezni oblik u poreznom sustavu Republike Hrvatske čiji prihodi čine više od 60% ukupnih poreznih prihoda, a u BDP-u imaju udio veći od 12% kroz promatrano razdoblje čime je potvrđena druga hipoteza ovoga rada da prihodi od PDV-a čine najveći udio u ukupnim poreznim prihodima Republike Hrvatske.

Udio prihoda od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima se kretao u rasponu od 60,98% do 66,38% u cijelom istraživanom razdoblju. Udio prihoda od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima 2010. godine iznosio je 60,98%, što je najmanji udio prihoda od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima Republike Hrvatske, u razdoblju od 2010. do 2020. godine. Najveći udio PDV-a u ukupnim poreznim prihodima iznosio je 66,38% u 2019. godini. Prihodi od PDV-a su se povećali za 25,2% na kraju razdoblja u odnosu na početnu godinu promatranog razdoblja. Ukupni porezni prihodi Republike Hrvatske su također rasli, u prvoj godini razdoblja su iznosili 61,8 milijardi kuna, a u zadnjoj godini promatranog razdoblja su iznosili 73,1 milijardi kuna, što je povećanje za 18,3%. Povećanjem stope PDV-a s 23 na 25% Republika Hrvatska zauzima drugo mjesto po visini stope PDV-a u EU. Istu stopu PDV-a primjenjuju Danska i Švedska, a najveću stopu PDV-a u EU primjenjuje Mađarska. Može se zaključiti da su prihodi od PDV-a Republike Hrvatske rasli u promatranom razdoblju. Analiza poreza na dodanu vrijednost u promatranom razdoblju je potvrdila karakteristike ovog poreznog oblika, ponajviše karakteristike stabilnosti i izdašnosti. Visok udio prihoda od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima i BDP-u čine porez na dodanu vrijednost najstabilnijim i najizdašnijim poreznim oblikom u raznovrsnom poreznom sustavu Republike Hrvatske.

9. Zaključak

Porezi predstavljaju opći, prinudni oblik financijskog instrumenta za prikupljanje javnih prihoda kako bi se podmirili rashodi iz nadležnosti države. Porezi su stoljećima stari instrumenti prikupljanja prihoda države, a počeli su se primjenjivati u svrhu prikupljanja sredstava za financiranje ratnog naoružanja i obnove ratom pogođenih područja. Postoji velik broj klasifikacija poreza, a najčešća je podjela poreza na izravne i neizravne. U radu je naglasak na neizravnim porezima, točnije na porezu na dodanu vrijednost. Porez na dodanu vrijednost je vrsta neto svefaznog poreza na promet kojim se oporezuje dodana vrijednost u svakoj fazi prometnog ciklusa, a karakterizira ga jeftinoća, izdašnost i stabilnost prikupljanja prihoda, neutralnost i regresivnost koja predstavlja glavnu negativnu karakteristiku PDV-a. Primjena PDV-a se zasniva na dva načela. To su načelo odredišta i načelo porijekla. Za obračun PDV-a koriste se razne metode, a one su: metoda zbrajanja, metoda oduzimanja i kreditna metoda. Metoda zbrajanja i metoda oduzimanja pripadaju grupi direktnih metoda utvrđivanja dodane vrijednosti, dok kreditna metoda predstavlja indirektnu metodu. Porez na dodanu vrijednost se javlja u tri temeljna oblika. PDV ima proizvodni, potrošni i dohodovni oblik.

Definiranjem poreza na dodanu vrijednost, njegovih temeljnih karakteristika i načela PDV-a te analizom poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj i zemljama EU-a su ostvareni ciljevi postavljeni na početku ovog rada. Glavna prednost rada je precizna analiza i tablični te grafički prikaz primjene poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj i ostalim članicama Europske Unije u zadanom razdoblju. Nedostatak rada je upravo u zadanom razdoblju istraživanja poreza na dodanu vrijednost zbog opsega ovakve vrste rada. Promatrano razdoblje obuhvaća period od 2010. do 2020. godine što je relativno kratko vremensko razdoblje, s obzirom da je porez na dodanu vrijednost u porezne sustave uveden puno ranije. Kroz povijest su se dogodile razne promjene u primjeni PDV-a koje nisu obuhvaćene ovim radom. Iz toga proizlazi preporuka za dodatna, opširnija istraživanja poreza na dodanu vrijednost, ali i istraživanja koja bi u velikoj mjeri predviđela primjenu i moguće izmjene poreza na dodanu vrijednost kojima bi se ostvarile potencijalne, dodatne prednosti takvog poreznog oblika.

Literatura

Knjige:

1. Bakran D., Čevizović I., Cutvarić M., Javor Lj., Kalčić R., Sirovica K. (2016). *Vodič za primjenu poreza na dodanu vrijednost*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
2. Cindori S., Pilipović O., Kalčić R. (2019). *Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi*. Split: Redak.
3. Jelčić B. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RriF-plus.
4. Jelčić Ba., Jelčić Bo. (1998). *Porezni sustav i porezna politika*. Zagreb: Informator.
5. Kesner-Škreb M., Kuliš D. (2010). *Porezni vodič za građane*. Zagreb: Institut za Javne financije.
6. Marković B., Matić B., Novak B. (2006). *Financijska teorija i praksa*. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.
7. Roller D., Roller M. (1998). *Porez na dodanu vrijednost i drugi porezi na promet*. Zagreb: Informator.
8. Santini G. (2020). *Makroekonomija i porezi*. Zagreb: Rifin.
9. Srb V., Čulo I. (2006). *Javno financiranje i monetarna ekonomija*. Požega: Veleučilište u Požegi.
10. Srb V., Perić R. (2004). *Javne financije*. Osijek: Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera, Pravni fakultet u Osijeku.
11. Tadin H. (2012). *Europska unija – unutarnje tržište i porezi*. Zagreb: Hita.
12. Zelenika R. (2000). *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*. Rijeka: Sveučilište u Rijeci.

Znanstveni i stručni radovi:

13. Škarica M. (2009). Realni okviri regresivnosti hrvatskoga poreza na dodanu vrijednost. *Ekonomska misao i praksa*. XVIII (2), str. 259-278. Preuzeto s: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=74925 (Datum pristupa: 06.lipnja 2021.)

Izvori s interneta:

14. AccountancyAge (2021). A brief history of taxation. Dostupno na: <https://www.accountancyage.com/2021/01/26/a-brief-history-of-taxation/> [pristupljeno: 01. lipnja 2021.].
15. EY (2015). Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide. Dostupno na: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2015.pdf [pristupljeno: 01. lipnja 2021.].
16. Hrvatska enciklopedija (2021). Porezi. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530> [pristupljeno: 01. lipnja 2021.].
17. Institut za javne financije (1995). Pojmovnik javnih financija: porezi. Dostupno na: <https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porezi/279/porez-na-dodanu-vrijednost/280/> [pristupljeno: 03. lipnja 2021.].
18. Europska komisija (2020). Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/taxation_trends_report_2020.pdf [pristupljeno: 06. lipnja 2021.].
19. Hrvatska Narodna Banka (2021). Glavni makroekonomski indikatori. Dostupno na: <https://www.hnb.hr/statistika/glavni-makroekonomski-indikatori> [pristupljeno: 10. lipnja 2021.].
20. Ministarstvo financija Republike Hrvatske (2021). Državni proračun. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/proracun-86/86> [pristupljeno: 11. lipnja 2021.].
21. Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (2019). Porezna reforma 4. krug. Dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/Porezna%20reforma%204.%20krug%2031%2010%202019.pdf> [pristupljeno: 11. lipnja 2021.].
22. Zakon.hr (2021). Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost-> [pristupljeno: 11. lipnja 2021.].
23. Vlada Republike Hrvatske (2016). Reforma poreznog sustava. Dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/2016/Sjednice/2016/1%20sjednica%2014%20Vlade/1%20-%2010.pdf> [pristupljeno: 12. lipnja 2021.].

Popis tablica

Tablica 1. Klasifikacija poreza prema kriteriju vremena	10
Tablica 2. Vrste izravnih i neizravnih poreza u poreznom sustavu Republike Hrvatske	11
Tablica 3. Oblici općeg poreza na promet.....	20
Tablica 4. Stope poreza na dodanu vrijednost u državama članicama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine (u %).....	39
Tablica 5. Promjene standardnih i sniženih stopa PDV-a u državama članicama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine.....	43
Tablica 6. Udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim приходima od poreza i BDP-u u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2010. do 2020. godine	56

Popis slika

Slika 1. Metode utvrđivanja dodane vrijednosti.....	28
Slika 2. Načela poreza na dodanu vrijednost.....	30
Slika 3. Oblici poreza na dodanu vrijednost.....	32

Popis grafikona

Grafikon 1. Kronologija uvođenja poreza na dodanu vrijednost u porezne sustave država članica Europske Unije.....	37
Grafikon 2. Usporedba stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj sa stopama PDV-a u državama članicama EU-a u razdoblju od 2010. do 2020. godine	58