

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Ević, Sara

Master's thesis / Diplomski rad

2023

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:145:858168>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-11**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera
Ekonomski fakultet u Osijeku
Sveučilišni diplomski studij (*Financijski menadžment*)

Sara Ević

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Diplomski rad

Osijek, 2023.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera
Ekonomski fakultet u Osijeku
Sveučilišni diplomski studij (*Financijski menadžment*)

Sara Ević

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Diplomski rad

Kolegij: Komparativni porezni sustav

JMBAG: 010221724

e-mail: sevic@efos.hr

Mentor: izv. prof. dr. sc. Domagoj Karačić

Komentor: dr. sc. Dina Bičvić

Osijek, 2023.

Josip Juraj Strossmayera University of Osijek
Faculty of Economics and Business in Osijek
University Graduate study (*Financial Management*)


Sara Ević

VALUE ADDED TAX

Graduate paper

Osijek, 2023.

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

Ime i prezime studenta: Sara Ević

JMBAG: 0010221724

OIB: 66181343736

e-mail za kontakt: sevic@efos.hr

Naziv studija: Financijski menadžment

Naslov rada: Porez na dodanu vrijednost

Mentor rada: izv. prof. dr. sc. Domagoj Karačić

U Osijeku, 2023. godine



SADRŽAJ:

1. UVOD.....	1
2. TEORIJSKA PODLOGA I PRETHODNA ISTRAŽIVANJA.....	2
2.1. Porezni sustav Republike Hrvatske.....	2
2.2. Razvoj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....	4
2.2.1. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....	6
2.2.2. Izmjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost.....	7
2.2.3. Aktualne odredbe o porezu na dodanu vrijednost.....	11
3. METODOLOGIJA RADA.....	17
3.1. Predmet i cilj rada.....	17
3.2. Metode izrade.....	17
3.3. Istraživački cilj i pitanja.....	17
3.4. Struktura rada.....	18
4. OPIS ISTRAŽIVANJA I REZULTATI ISTRAŽIVANJA.....	19
4.1. Fiskalni sustavi i porez na dodanu vrijednost.....	19
4.2. Analiza fiskalnih učinaka poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj –	20
4.3. Općenite odredbe Europske unije o porezu na dodanu vrijednost.....	22
4.4. Komparacija stopa poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji.....	25
4.5. Analiza ekonomskog i fiskalnog značaja poreza na dodanu vrijednost.....	28
5. RASPRAVA.....	33
6. ZAKLJUČAK.....	34
POPIS LITERATURE.....	36
POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA.....	38

SAŽETAK

Predmet ovog rada je porez na dodanu vrijednost, a cilj rada je istražiti ulogu i značaj poreza u poreznom sustavu Republike Hrvatske i Europske unije. Utvrđeno je kako porez na dodanu vrijednost ima veliki fiskalni i gospodarski značaj u svakoj zemlji, no isto tako da se taj značaj razlikuje od zemlje do zemlje. To je iz razloga što postoje različite vrste i različite stope ovog poreza. U Europskoj uniji prisutne su samo opće odredbe koje u manjoj mjeri reguliraju sustav poreza na dodanu vrijednost u državama članicama, dok je državama pružena mogućnost vlastite regulacije sustava ovog poreza. Analiza stopa poreza na dodanu vrijednost ukazala je na njihovu različitost te na široki raspon stopa poreza. Najviša stopa poreza u državama članicama iznosi 27%, a najmanja 19%. Republika Hrvatska ima stopu od 25% te je Danska jedina zemlja koja ima veću stopu (27%). Zaključeno je da je značaj poreza za gospodarstvo i državni proračun veći što je veća i stopa poreza, međutim, i drugi faktori imaju ulogu. Među njima posebno se ističu vrsta proizvoda i usluga koja je oporezovana sniženim, odnosno općim stopama, kao i struktura gospodarske aktivnosti. Utvrđeno je i kako na razini prosjeka država Europske unije udio poreza u bruto domaćem proizvodu, kao i u ukupnim fiskalnim prihodima, raste. S obzirom na različitu gospodarsku aktivnost i fiskalnu politiku država članica Europske unije, nije teško za shvatiti zašto i u današnje vrijeme ne postoji stroža harmonizacija ovog poreza među državama članicama. S obzirom na to da je u većini država porez na dodanu vrijednost najznačajniji porez, već i male izmjene u njegovom sustavu mogu uzrokovati veće promjene za javne financije, ali i same porezne obveznike.

Ključne riječi: porez na dodanu vrijednost, PDV, Republika Hrvatska, Europska unija, porezni sustav

SUMMARY

The subject of this paper is value added tax, and the aim of the paper is to investigate the role and significance of taxes in the tax system of the Republic of Croatia and the European Union. It has been established that the value added tax has a great fiscal and economic significance in every country, but also that this significance differs from country to country. This is because there are different types and different rates of this tax. In the European Union, there are only general provisions that to a lesser extent regulate the value added tax system in the member states, while the states are given the possibility of their own regulation of this tax system. The analysis of value added tax rates indicated their diversity and a wide range of tax rates. The highest tax rate in the member states is 27%, and the lowest is 19%. The Republic of Croatia has a rate of 25%, and Denmark is the only country with a higher rate (27%). It was concluded that the importance of taxes for the economy and the state budget is greater the higher the tax rate, however, other factors also play a role. Among them, the type of products and services that are taxed at reduced or general rates, as well as the structure of economic activity, stand out. It was also determined that at the average level of the European Union countries, the share of taxes in the gross domestic product, as well as in total fiscal revenues, is increasing. Considering the different economic activity and fiscal policy of the member states of the European Union, it is not difficult to understand why even today there is no stricter harmonization of this tax among the member states. Given that in most countries the value added tax is the most important tax, even small changes in its system can cause major changes for public finances, but also for the taxpayers themselves.

Keywords: value added tax, VAT, Republic of Croatia, European Union, tax system

1. UVOD

Značaj različitih poreza za prikupljanje prihoda kroz povijest rastao je. Temeljno pitanje kod poreza je pronaći ravnotežu između dostatnih prihoda koji se prikupljaju porezima te pravedne raspodjele poreznog tereta među poreznim obveznicima. Porezni sustavi različitih zemalja kontinuirano doživljavaju izmjene, a sve u svrhu poboljšanja karakteristika poreza; kako sa stajališta države, tako i sa stajališta poreznih obveznika. Zbog toga je svaki porezni sustav dinamičan i podložan promjena te čimbenicima iz okoline.

U današnje vrijeme postoji velik broj različitih vrsta poreza, poreznih stopa te odredbi i pravila. Istaknutu fiskalnu i gospodarsku važnost uživaju samo neki porezi, a jedan od njih je i porez na dodanu vrijednost, koji je ujedno i predmet ovog rada. Taj je porez jedan od ključnih poreza u mnogim suvremenim državama. Primjenjuje se na velik broj robnih i uslužnih transakcija, no postoje i različite vrste stopa ovog poreza. I ovaj porez je, kao i većina drugih, uveden kako bi se povećao prihod države, ali i kako bi se postigla pravednija raspodjela poreznog tereta između potrošača i proizvođača. Sustav poreza na dodanu vrijednost moguće je koristiti u svrhu reguliranja gospodarske aktivnosti te kao instrument fiskalne politike radi poticanja ili usporavanja nacionalnih i međunarodnih ekonomija.

S obzirom na sveobuhvatnost poreza na dodanu vrijednost, njegovo razumijevanje i primjena postala je ključna za sve sudionike u gospodarskom životu, od poduzetnika do potrošača. Međutim, složena pravila i postupci u vezi s ovim porezom često stvaraju poteškoće i nedoumice. Ovaj diplomski rad za cilj ima razjašnjavanje nedoumica i poteškoća vezanih uz ovaj porez te njegovu primjenu i utjecaja na gospodarstvo u različitim državama članicama. Fokus se stavlja na analizu sustava poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj te Europskoj uniji. Pretpostavka je da regulacija ovog poreza varira među državama članicama po pitanju broja i visine stopa.

Rad se sastoji od teorijskog i praktičnog dijela. U teorijskom dijelu analizira se porezni sustav Republike Hrvatske, razvoj poreza na dodanu vrijednost, te se analizira fiskalni učinak istog poreza. U empirijskom dijelu rada analiziraju se odredbe Europske unije koje se odnose na sustav ovog poreza, uspoređuju se visina i vrste stopa poreza u državama članicama te se analizira ekonomski i fiskalni značaj.

2. TEORIJSKA PODLOGA I PRETHODNA ISTRAŽIVANJA

U ovom poglavlju analizirat će se teorijski aspekt poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Prvo će se nešto ukratko reći o samom poreznom sustavu Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: RH) te karakteristikama istog.

2.1. Porezni sustav Republike Hrvatske

Porezni sustav svake zemlje, zajedno sa svim pojedinačnim porezima, kroz vrijeme je podložan promjenama. Isto tako, porezni se sustav može temeljiti na različitim načelima te se prednost može dati različitim vrstama oporezivanja, zbog čega se u praksi porezni sustavi različitih zemalja mogu i značajno razlikovati.

Prikupljanje prihoda kroz fiskalne namete osnovni je način ubiranja sredstva za financiranje javnih rashoda. Fiskalni nameti sastavni su dio fiskalne politike koja predstavlja jednu od politika koju provode države, odnosno vlade države. „Fiskalna se politika može definirati kao svjesna promjena državnih prihoda i rashoda kojima je svrha ostvarivati makroekonomske ciljeve ekonomske politike, poput pune zaposlenosti, stabilnih cijena, zadovoljavajuće stope rasta gospodarstva i ostvarivati eksternu ravnotežu.“ (Benazić, 2006:883).

Najznačajniji fiskalni nameti su porezi. Može ih se definirati kao „obvezna davanja koja bez izravne i trenutačne protuusluge država uzima od osoba i poduzeća da bi prikupljenim novcem financirala javne rashode“ (Kesner-Škreb i Kuliš, 2010:9). „Porezi nameću trošak poreznom obvezniku. Taj se trošak obično promatra kao iznos novca što ga porezni obveznik daje skupljaču poreza“ (Rosen, 1999:303).

Građani i poduzetnici dio svojih prihoda moraju uplaćivati državi kako bi zauzvrat mogli koristiti određene javne usluge kao što su obrazovanje, zdravstvena zaštita, javna sigurnost, itd. (Jurković, 2002:90). Dakle, porezi su obvezna davanja, no za njihovo plaćanje nema trenutačne izravne protuusluge.

Porezni sustav neke zemlje čine skup poreza i drugih javnih davanja. Da bi se smatrao efikasnim, mora zadovoljiti određene karakteristike. Prvo, mora biti učinkovit, što znači da porezi ne bi smjeli prekomjerno utjecati na gospodarske aktivnosti te bi se porezna osnovica

trebala proširiti ukidanjem izuzeća i povlastica te smanjenjem broja i visine poreznih stopa. Drugo, trebao bi biti pravedan kako bi porezi bili ravnomjerno raspoređeni za sve članove zajednice. Treće, trebao bi osigurati dovoljno javnih prihoda za pokrivanje javnih rashoda, što se naziva izdašnost. Četvrto, trebao bi biti jednostavan, s jednostavnim, jasnijim i razumljivijim propisima za porezne obveznike kako bi se smanjili troškovi ubiranja poreznih prihoda za obveznike i poreznu administraciju. Konačno, porezni sustavi ne bi se trebali često mijenjati jer je stabilnost nužna za donošenje ispravnih ekonomskih odluka gospodarskih subjekata i stanovništva (Kordić, 2011:5-6).

Porezi se mogu klasificirati na različite načine zbog postojanja različitih vrsta poreza. Kesner-Škreb i Kuliš (2010:11) navode nekoliko kriterija za klasifikaciju poreza, uključujući vrstu porezne obveze (npr. porez na dohodak, porez na potrošnju, porez na imovinu), razinu državne vlasti kojoj pripada porezni prihod (npr. državni, županijski, gradski i općinski porezi), način utvrđivanja porezne obveze (proporcionalni, progresivni ili regresivni porezi) te vrijeme oporezivanja (porezi na prošlost, sadašnjost i budućnost, poput poreza na imovinu, dohodak ili javne zajmove).

Za lakšu usporedbu i procjenu primjerenosti različitih poreznih sustava za ostvarivanje ciljeva oporezivanja, potreba za njihovom usustavljenjem postala je naglašena. Najčešće primijenjena podjela poreza je na izravne ili direktne i neizravne ili indirektne poreze, uz prevaljivost kao kriterij. Izravni porezi namijenjeni su osobama koje ih plaćaju, dok se kod neizravnih poreza očekuje da će ih osoba koja ih plaća „prevaliti“ na druge osobe, što znači da će troškovi poreza biti preneseni na druge osobe. Izravni porezi su obično oblikovani tako da njihova visina izravno ovisi o gospodarskoj snazi poreznih obveznika, što se izražava kroz njihov dohodak ili neto imovinu. Primjeri izravnih poreza su porez na dohodak, porez na neto imovinu, porez na izdatke i porez na nasljedstvo. Neizravni porezi uključuju opće i posebne poreze na promet, porez na dodanu vrijednost i carine (Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2023).

Porezni sustav u RH temelji se na skupini izravnih i neizravnih poreza. Kako ističu Kesner-Škreb i Kuliš (2010:14) temeljni izravni porezi su porez na dobit, porez na dohodak te prirez porezu na dohodak. Temeljni neizravni porezi su PDV, trošarine te porez na promet nekretnina. Kada se promatra razina državne vlasti kojoj porezi pripadaju, među državne poreze ubrajaju se porez na dobit, PDV i trošarine; među županijske poreze na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila i porez na automate za zabavne igre; među općinske

i gradske prirez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor te porez na korištenje javnih površina. Postoji i jedan zajednički porez, koji se dijeli između različitih jedinica vlasti, a to je porez na dohodak.

Hrvatski porezni sustav ima nekoliko karakteristika koje ga čine specifičnim. Prije svega, temelji se na samo nekoliko vrsta poreza – na dohodak i proizvode. S obzirom na to da se velika većina proizvoda i usluga oporezuju jedinstvenom stopom PDV-a, a uz to se uzimaju u obzir i doprinosi na plaće, većina poreznog tereta povezana je s faktorom rada, što ima niz negativnih posljedica. To značajno smanjuje konkurentnost hrvatskog gospodarstva u području gdje bi trebalo biti najjače, a također potiče sivu ekonomiju i smanjuje mogućnost legalnog zapošljavanja, što je posebno problematično u uvjetima velike nezaposlenosti (Jurković, 2002: 306). Međutim, porezni sustav RH, kakav god bio, ispunjava svoju funkciju, a to je prikupljanje fiskalnih prihoda.

2.2. Razvoj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Porez na dodanu vrijednost jedan je od specifičnih oblika poreza kojim se oporezuje potrošnja. Taj porez nije oduvijek bio prisutan u poreznom sustavu RH, a od uvođenja do danas (pa i dalje), podložan je promjenama, ne bi li u što većoj mjeri zadovoljio načela suvremenom poreznog sustava te ostvario željene učinke.

PDV je oblik općeg poreza na promet, koji se primjenjuje kao neto svefazni porez na promet. Kod PDV-a oporezivanje se provodi u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali se oporezuje samo iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. PDV je porez potrošnog tipa, a primjenjuje se na temelju nekoliko polaznih pravila. „Svaka isporuka dobara i usluga mora biti oporezovana PDV-om, osim ako nije oslobođena posebnom odredbom. Niti jedna isporuka dobara i usluga ne smije biti obuhvaćena PDV-om dva ili više puta. PDV u isporukama dobara i usluga u poduzetničke svrhe mora biti odbijen putem „pretporeza“, kako bi se osiguralo načelo njegove neutralnosti u poduzetničkim aktivnostima. Svaki poduzetnik zahtijeva od svojih dobavljača da na računima iskažu zaračunati PDV, kako bi ga oni mogli odbiti kao „svoj pretporez“.“ (Šimović, 2007:3-4).

Osim što predstavlja oblik poreza na potrošnja, odnosno oporezivanje prometa proizvoda obavljanja usluga uz naknadu, kako ističe Barišić (2013:7), PDV je također i značajan instrument fiskalne politike gotovo pa svake zemlje. Konjhodžić i Knego (1998:63) navode

kako je razvoj i uvođenje PDV-a najvjerojatnije posljednja faza u povijesnom razvoju općeg poreza na promet. PDV se razlikuje od svefaznog i višefaznog poreza na promet po tome što se oporezuje samo dodana vrijednost koju porezni obveznik dodaje na vrijednost inputa proizvoda ili usluge. Predmet oporezivanja su sve prometne faze procesa društvene reprodukcije, za razliku od jednofaznog poreza na promet. Međutim, PDV ne oporezuje puni bruto iznos, kao kod svefaznog poreza na promet, nego samo neto iznose, tj. dodanu vrijednost. Stoga se ovaj porez često naziva i neto svefaznim porezom na promet.

Prema mišljenju ovog autora upravo zbog navedenih karakteristika, PDV se smatra i PDV je „ključnim preventivnim instrumentom u borbi protiv sive ekonomije, posebno u samokontrolirajućem segmentu, gdje poduzetnik zahtijeva izdavanje računa od dobavljača kako bi ostvario mogućnost povrata pretporeza. Konačna cijena svakog proizvoda u maloprodaji u slučaju PDV-a mora uključivati sve dodane vrijednosti pojedinih faza proizvodnog i prometnog ciklusa. Postoje različite tehnike ubiranja PDV-a, a najčešća je kreditna metoda ubiranja. Cilj ove metode je osigurati da svaki poduzetnik plaća porez na promet samo na vrijednost koju je sam dodao u svojoj fazi proizvodnog i prometnog ciklusa.“ (Šimović, 2007:4). U tablici 1 prikazan je primjer obračuna PDV-a po ciklusima. Pretpostavlja se da su svi subjekti obveznici PDV-a.

Tablica 1. Primjer ciklusa obračuna PDV-a

	Nabava	PDV na nabavu	Nabava brutto	Prodaja	PDV na prodaju	Dodana vrijednost	Obveza PDV 25%
Dobavljač	200	50	250	300	75	100	25
Proizvođač	300	75	375	400	100	100	25
Veleprodaja	400	100	500	600	150	200	50
Maloprodaja	600	150	750	900	225	300	75
Kupac	900	225	1.125				

Izvor: Barišić, 2013:8

Svi porezni obveznici koji su uključeni u lanac prodaje su obveznici PDV-a i imaju pravo na odbitak PDV-a koji su platili pri nabavi robe ili usluga. U ovom primjeru, veleprodaja nabavlja robu za 400,00 EUR + 100,00 EUR PDV-a, što ukupno iznosi 500,00 EUR. Ta ista roba se

kasnije prodaje maloprodaji za 600,00 EUR + 150,00 EUR PDV-a, ukupno 750,00 EUR. Kada veleprodaja obračunava PDV na svoju prodaju, ona odbija PDV koji je platila pri nabavi robe, što u ovom slučaju iznosi 100,00 EUR PDV-a. Dakle, veleprodaja duguje državnom proračunu samo razliku između iznosa PDV-a koji je obračunala na svoju prodaju (150,00 EUR) i iznosa PDV-a koji je odbila pri nabavi robe (100,00 EUR), što iznosi 50,00 EUR PDV-a. Kada krajnji potrošač kupuje tu istu robu, on plaća cijenu koja uključuje PDV u iznosu od 225,00 EUR, što je kumulativni iznos PDV-a koji su plaćali svi porezni obveznici u lancu prodaje. Krajnji potrošač nema pravo na odbitak PDV-a koji je plaćen pri nabavi robe ili usluga, stoga se u konačnici sav PDV prevaljuje na krajnjeg potrošača.

Šimović (2007:5) ističe kako PDV ima nekoliko važnih prednosti u odnosu na druge porezne oblike na promet:

- neutralnost PDV-a u poduzetničkom sektoru znači da PDV ne daje prednost jednoj djelatnosti u odnosu na drugu (iako daje prednost u vidu snižene stope za neke proizvode i usluge);
- kreditna metoda ubiranja (ili metoda obračuna) te mogućnost odbitka pretporeza omogućuju da se izbjegne porezna evazija;
- PDV automatski razlikuje krajnju potrošnju od utroška za proizvodnju i daljnju prodaju, što znači da se određena roba oporezuje samo kad je prodana krajnjem potrošaču;
- PDV ne uzrokuje kumulativni učinak kao što to može biti slučaj s drugim oblicima poreza na promet. To znači da se porez plaća samo na razliku između nabavne i prodajne cijene u svakoj fazi prometnog ciklusa.
- porezna osnovica PDV-a je šira nego kod drugih oblika poreza na promet, što znači da se oporezuje veći krug transakcija i ostvaruje izdašniji prihod.

Upravo su navedene prednosti PDV-a razlog široke rasprostranjenosti ovog poreza u svijetu. Međutim, kao što će biti prikazano na primjeru RH, PDV je porez koji je u neke zemlje implementiran s vremenom te kao što je spomenuto, spada u posljednje razvijene oblike poreza na promet.

2.2.1. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Krajem 1994. godine, prijedlozi za uvođenje PDV-a bili su već poznati kao dio reformi hrvatskog poreznog sustava od osamostaljenja RH. PDV je u praksi hrvatskog gospodarskog

sustava počeo djelovati u 1. siječnja 1998. godine kao praktična zamjena zastarjelog i ranije odbačenog poreza na promet proizvoda i usluga, koji je imao niz nedostataka. Neki od tih nedostataka odnosili su se na visoku poreznu evaziju zbog mogućeg dvostrukog oporezivanja istim porezom, visoke troškove vezane za ubiranje poreza i sl. Zbog tih je nedostataka porez na promet proizvoda i usluga i ukinut krajem 1997. godine te je zamijenjen suvremenim PDV-om (Marković i Pavić, 1998:71).

Šimović i Deskar-Škrbić (2016:3) navode da je PDV, otkako je 1998. godine uveden u Hrvatskoj, postao predmetom učestalih promjena. Brojne i velike promjene nastupile su zbog pristupanja RH u Europsku uniju (u daljnjem tekstu: EU), no značajne promjene odvijale su se i prije pregovora o članstvu. Nešto više o tim promjenama reći će se u narednom poglavlju.

Marković i Pavić (1998:71) opisuju kako je hrvatski sustav PDV-a od 1. siječnja 1998. godine do 1. studenog 1999. godine primjenjivao jednostopni sustav oporezivanja uz primjenu porezne stope od 22% na sve oporezive transakcije. To je uključivalo isporuke dobara i usluga u zemlji uz naknadu, isporuke dobara i usluga bez naknade zaposlenicima kod poduzetnika, vlastitu potrošnju koja se odnosi na izuzimanje dobara i usluga od strane poduzetnika, manjak, kalo, lom i slično te uvoz dobara i usluga. Određena dobra i usluge bili su izuzeti iz oporezivanja PDV-om i definirani kao porezna oslobođenja prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost. Primjena jedinstvene stope pravdala se karakteristikama kao što su jednostavnost, izdašnost, preglednost te veća neutralnost.

Međutim, vrlo brzo uvidjele su se slabosti postojećeg sustava PDV-a. Primjena jedinstvene stope, kako navode Konjhodžić i Knego (1998:69), neovisno o izdašnosti, bila je nepravična. Autori ističu da je glede gospodarstva primjene jedinstvene stope bila nestimulativna, glede demografske politike nepoticajna, i sl. Zbog toga su vrlo brzo uslijedile prve i važne promjene u sustavu PDV-a.

2.2.2. Izmjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost

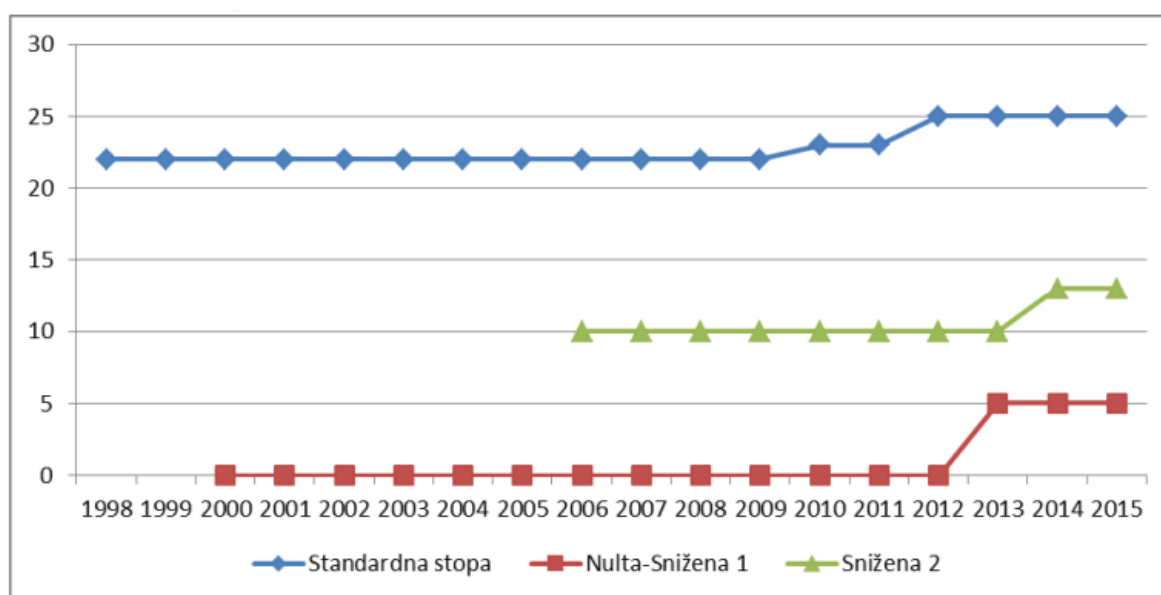
Kao što je rečeno, sustav PDV-a od svoje implementacije mnogo je puta doživio izmjene. Prva te ujedno i značajna izmjena usvojena je 1. listopada 1999. godine kada je uvedena stopa od 0% za sljedeća dobra i usluge (Marković i Pavić, 1998:74):

- sve vrste kruha,

- sve vrste mlijeka u određenom stanju,
- knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog karaktera, udžbenike
- za predškolski odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje,
- određene lijekove,
- proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo.

Uvođenje nulte porezne stope ima pozitivan utjecaj na porezne obveznike, posebno one koji isporučuju proizvode. To znači da će porezni obveznik na svojim izlaznim računima zaračunati iznos poreza u iznosu od 0%, što će rezultirati nikakvom poreznom obvezom. Osim toga, porezni obveznik će imati pravo na korištenje ili mogućnost odbitka preporeza na svim ulaznim računima koji su njemu zaračunali njegovi dobavljači, carina ili je sam morao obračunati za sve oporezive usluge inozemnih poduzetnika. U konačnici, uvođenje nulte porezne stope pozitivno će utjecati na poslovanje poreznih obveznika i olakšati njihovo poslovanje. S druge strane, država se ovom mjerom odriče dijela prihoda od PDV-a.

Od implementacije PDV-a stope poreza doživjele su brojne izmjene. Slika 1 prikazuje razvoj stopa PDV-a u razdoblju 1998.-2015. Sa slike se može uočiti tendencija rasta stopa PDV-a, kako opće stope, tako i sniženih.



Slika 1. Razvoj stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj u razdoblju 1998.-2015.

Izvor: Šimović i Deskar-Škrbić, 2016:7

Opća stopa PDV-a u promatranom razdoblju povećala se sa 22% na 25%. Nulta stopa PDV-a na određene se proizvode i usluge primjenjivala do ulaska RH u EU. Druga kategorija snižene stope uvedena je 2006. godine te je iznosila 10%. Godine 2014. ta se stopa povećala na 13%. Od 1. siječnja 2006. godine, RH primjenjuje sniženu stopu PDV-a od 10% na usluge smještaja u komercijalnim ugostiteljskim objektima. Kako bi potaknula razvoj ugostiteljstva i turizma, Vlada je 1. siječnja 2013. godine snizila stopu PDV-a na pripremu i usluživanje hrane i pića u ugostiteljskim objektima s 25% na 10%. Cilj te mjere bio je smanjenje cijena, povećanje pristupačnosti usluga domaćem stanovništvu i veća konkurentnost u odnosu na zemlje u okruženju. Međutim, očekivani rezultati nisu ostvareni, a umjesto toga došlo je do proračunskog deficita na prihodima od PDV-a. U 2014. godini ta je odluka promijenjena i stopa je podignuta na 13%, da bi se konačno 2017. godine vratila na 25%, dok je stopa od 13% ostala za uslugu smještaja (Mrvoš, 2019).

Šimović i Deskar Škrbić (2016:7) navode kako je RH postupno narušavala neutralnost i efikasnost PDV-a. Valja napomenuti da je Hrvatska također napravila iskorak u povećanju efikasnosti PDV-a. Od 2013. godine primjenjuje se Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, kojim se uvodi dodatna kontrola naplate poreza u prometu gotovinom. Međutim, istovremeno se paralelno proširila osnovica za primjenu druge snižene stope od 10% (koja danas iznosi 13%). Snižena stopa prvenstveno se primjenjuje na usluge ugostiteljstva, gdje se u tom trenutku velik dio plaćanja vršio gotovinom. To je, smatraju autori, vjerojatno poništilo pozitivne učinke fiskalizacije.

Ugostiteljski poduzetnici i dio stručnjaka smatrali su da su primjena stope PDV-a od 13% i uvođenje fiskalizacije doprinijeli legalnom poslovanju ugostiteljskog sektora i povećanju prihoda. S druge strane, Ministarstvo financija i drugi stručnjaci tvrdili su da je snižavanje stope PDV-a negativno utjecalo na porezne prihode, a očekivani učinci u ugostiteljskoj djelatnosti nisu se u potpunosti realizirali (Endres i Endres, 2020:71). Može se zaključiti kako su mišljenja o efikasnosti i učinkovitosti, kao i ostvarenju ciljeva sniženih stopa PDV-a podijeljena, kako u teoriji, tako i u praksi. Općenito, kako navodi Šimović (2007:7), primjena poreznih stopa predstavlja jedan od ključnih problema u primjeni PDV-a, kako s fiskalnog, tako i sa socijalno-političkog stajališta. Zagovornici jednostopnog sustava PDV-a tvrde da primjena dviju ili više poreznih stopa dovodi do povećanja troškova porezne administracije. Ako se ne može primijeniti jedna stopa PDV-a, najbolje rješenje je primijeniti što manji broj stopa. S druge

strane, određeni stručnjaci smatraju kako primjena sniženih stopa potiče poduzetništvo, gospodarstvo i potrošnju.

Osim u vidu broja i visine poreznih stopa, u sustavu PDV-a kroz godine nastupile se i mnoge druge važne izmjene. Valja spomenuti i promjene praga za ulazak u sustav PDV-a. Od uvođenja PDV-a do 2012. godine taj je prag iznosio 85.000 HRK, da bi se tijekom 2012. godine povećao na 230.000 HRK (Šimović i Deskar-Škrbić, 2016:6). Kasnije je prag podignut na 300.000 HRK, što se zadržalo i danas u ekvivalentnom iznosu u eurima (39.816,84 EUR) (Markota, 2022).

Velik dio promjena rezultat je pristupanja RH i EU i usklađivanja hrvatskog zakonodavstva s europskim. Neke od važnih izmjena su:

- „ukidanje fiskalnih granica prema državama članicama EU. Time se isporuka dobara u druge države članice više ne smatra izvozom, nego isporukom dobara unutar EU. Uvoz dobara iz drugih država članica EU sada se smatra stjecanjem dobara unutar EU. Izvoz i uvoz odnose se samo na promet s državama koje nisu članice EU, odnosno s „trećim zemljama“;
- uključivanje slobodnih zona u fiskalno područje RH.
- ukidanje oslobođenja od PDV-a za isporuke dobara i usluga samostalnih umjetnika, za uvoz automobila i opreme za branitelje i za uvoz dobara što ih vjerske zajednice primaju bez naknade kad uvoze dobra za obavljanje djelatnosti.
- uvedeni su posebni postupci oporezivanja za male porezne obveznike, putničke agencije koje pružaju usluge turistima, a posluju u svoje ime i pri tome koriste usluge i isporuke drugih poreznih obveznika, marže za prodaju putem javnih dražbi, investicijsko zlato, te elektronički obavljenih usluga;
- propisana je obvezna primjena PDV identifikacijskog broja za davatelje i primatelje usluga, odnosno isporučitelje i stjecatelje dobara unutar EU;
- propisani su novi obrasci i rokovi za njihovo podnošenje;
- uvedene su odredbe o pojednostavljenom računu (do 700,00 kuna) po kojemu se može ostvariti pravo na odbitak pretporeza;
- povrat PDV-a poreznim obveznicima iz država članica EU postao je obavezan, više se ne utvrđuje uzajamnost;
- i dr.“ (Barišić, 2013:11)

Ove i druge promjene nisu uvedene odjednom, već postepeno. Također, pristupanje RH u EU razvoj sustava PDV-a nije završen. Svaki porezni sustav pa i pojedinačni porez podložan je promjenama s obzirom na različite čimbenike. Sustav PDV-a u RH tako je doživio neke izmjene i posljednjih godina, da bi danas postao ovakav kakav se poznaje. Posljednje promjene bile su nužne zbog zamjene hrvatske kune eurom. Iznosi u odredbama tako su konvertirani u eure. U nastavku rada ukratko se proučavaju aktualne odredbe o PDV-u.

2.2.3. Aktualne odredbe o porezu na dodanu vrijednost

U sklopu ovog potpoglavlja opisuju se predmet oporezivanja, porezni obveznici, porezna osnovica, stope PDV-a, oslobođenja od PDV-a, odbitak pretporeza te povrat PDV-a.

2.2.3.1 Predmet oporezivanja

Predmet oporezivanja PDV-om su:

1. „isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik
2. stjecanje dobara unutar EU koje u tuzemstvu obavi porezni obveznik uz naknadu
3. obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik
4. uvoz dobara“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023)

Zakonom su propisana izuzeća od oporezivanja. Na primjer: „ne oporezuje se stjecanje dobara unutar EU koje obavlja porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ako bi isporuka takvih dobara u zemlji bila oslobođena u skladu sa zakonom. Ne oporezuje se stjecanje određenih dobara unutar EU koje obavlja porezni obveznik koji isključivo obavlja isporuke dobara ili usluga za koje nije dopušten odbitak PDV-a (pretporeza), ili pravna osoba koja nije porezni obveznik. Stjecanje rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta unutar EU nije oporezivo ako prodavatelj djeluje kao organizator prodaje putem javne dražbe, a PDV na ta dobra obračunava se u državi članici u kojoj je započela njihova otprema ili prijevoz u skladu s posebnim postupkom za prodaju putem javne dražbe, i dr.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

2.2.3.1 Porezni obveznici

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost: „porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Poreznim obveznikom smatra se i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva iz koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba

za njihov račun na područje druge države članice.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

Nadalje, Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz svog okvira isključuje: „tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima i u slučaju kada ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili ovlasti. Ako bi obavljanje tih djelatnosti, kao da nisu porezni obveznici, dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja kod obavljanja takvih djelatnosti ili transakcija, ta se tijela smatraju poreznim obveznicima u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

Mali poreznik obveznik posjeduje mogućnost ne ulaska u sustav PDV-a. Pravna osoba sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom ili fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije prelazila iznos od 39.816,84 eura, smatra se malim poreznim obveznikom. Mali porezni obveznici su oslobođeni plaćanja PDV-a na isporuke dobara ili usluga te nemaju pravo na iskazivanje PDV-a na izdanim računima ili pravo na odbitak pretporeza. Umjesto toga, na izdanim računima stavljaju napomenu: „PDV nije obračunan temeljem čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u“. Ako vrijednost isporučenih dobara i usluga u 2023. godini prijeđe prag od 39.816,84 eura, porezni obveznik je dužan ući u sustav PDV-a po sili zakona (Confida, 2023). Porezni obveznik ima mogućnost dobrovoljnog ulaska u sustav PDV-a na vlastiti zahtjev, bez obzira na vrijednost isporuka dobara i usluga. Ukoliko se odluči za takav korak, porezni obveznik će biti obvezan primjenjivati redoviti postupak oporezivanja PDV-om tijekom sljedeće tri godine (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

2.2.3.2 Porezna osnovica

Način utvrđivanja porezne osnovice definiran je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost te se: „poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra 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. U poreznu osnovicu uračunavaju se iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a, te sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju. U poreznu osnovicu ne ulaze

snižanja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobri u trenutku isporuke, kao ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može odbiti PDV ako je na njih obračunan. Za određena dobra, ukoliko nije poznata nabavna cijena tih i sličnih dobara, porezna osnovica je visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke. Isto vrijedi i za premještanje dobara iz jedne u drugu članicu EU (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

„Ako se porezna osnovica promijeni naknadno zbog opoziva, različitih vrsta popusta ili nemogućnosti naplate, tada porezni obveznik koji je isporučio dobra ili obavio uslugu može ispraviti svotu PDV-a ako porezni obveznik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja“ (RRiF, 2021)

Porezna osnovica kod stjecanja dobara unutar EU utvrđuje se temeljem istih elemenata kao i osnovica kod stjecanja dobara u tuzemstvu. „Poreznu osnovicu pri uvozu dobara u EU je vrijednost utvrđena prema carinskim propisima. Ako nisu uključeni u carinsku vrijednost, u poreznu osnovicu pri uvozu bit će uključeni:

- porezi, carine, pristojbe i slična davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoznice te davanja koja se plaćaju pri uvozu, osim PDV-a;
- sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja, nastali do prvog mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznice, kao i oni koji nastanu pri prijevozu do drugog mjesta odredišta unutar Europske unije, ako je to drugo mjesto poznato u vrijeme nastanka oporezivog događaja.“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

Kao i u slučaju stjecanja dobara u tuzemstvu te zemljama EU, u poreznu osnovicu stjecanja dobara iz trećih zemalja ne ulaze sniženja cijena zbog popusta za prijevremeno plaćanje, kao i popusti na cijenu i rabati koji su odobreni te obračunati kupcu u trenutku uvoza.

2.2.3.3 *Stope poreza na dodanu vrijednost*

U RH se primjenjuju tri stope PDV-a: opća te dvije snižene stope (5% i 13%). PDV se plaća po sniženoj stopi od 5% na isporuke raznih dobara i usluga, uključujući kruh, određene vrste mlijeka, knjige, lijekove, medicinsku opremu, ulaznice za kulturna i sportska događanja, novine, znanstvene časopise, hranu za bebe, jestiva ulja, meso, ribu, povrće, voće, jaja, sadnice i sjemenje, gnojiva i pesticide te proizvode koji se koriste kao hrana za životinje“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

Od 1. travnja 2022. godine stupio je na snagu novi zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u koji je promijenio stope PDV-a s 25% na 13% za neke proizvode i usluge u Hrvatskoj. Snižena stopa od 13% PDV-a se primjenjuje na sljedeće proizvode i usluge: usluge smještaja i doručka, polupansiona i punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma, novine i časopise, dječje sjedalice za automobile i dječje pelene, menstrualne potrepštine, isporuku vode (osim vode u bocama ili drugoj ambalaži), isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, isporuku prirodnog plina određene vrste i materijala za ogrjev, javnu uslugu prikupljanja miješanog otpada, urne i ljesove, usluge i povezana autorska prava pisaca, skladatelja i umjetnika, i pripremu i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskih objekata u skladu s posebnim propisom o ugostiteljskoj djelatnosti i dr. (Hrvatska obrtnička komora, 2022).

2.2.3.4 *Oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost*

Postoji veći broj dobara i usluga, kao i djelatnosti za koje su propisana oslobođenja od PDV-a. Oslobođenja se razlikuju s obzirom na to je li riječ o djelatnostima od javnog interesa, ostalim djelatnostima, transakcijama unutar EU, uvozu i izvozu, uslugama posredovanja, i sl. S obzirom da bi bilo preopširno samo i nabrojati sva takva dobra i usluge, navest će se ona koja su oslobođena temeljem statusa djelatnosti od javnog interesa te oslobođenja za ostale djelatnosti.

2.2.3.5 *Odbitak pretporeza*

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost. „Porezni obveznik ima pravo od PDV-a, koji je obvezan platiti, odbiti iznos PDV-a (pretporez) koji je obvezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija. Pretporez je i iznos PDV-a koji porezni obveznik treba platiti ili je plaćen u RH pri uvozu i te koji treba platiti na stjecanje dobara unutar EU sukladno

važecim propisima. Pravo na odbitak PDV-a (pretporeza) nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti“ (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

Zakonom o PDV-u propisani su i slučajevi, odnosno situacije kada nije moguće odbiti pretporez, kao i određena ograničenja prava na odbitak pretporeza. Propisano je i uređeno pravo na odbitak pretporeza kod isporuke novih prijevoznih sredstava. Npr., ako porezni obveznik koristi dobra i usluge za koje mu je pružena usluga, a dio se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak, dok drugi dio se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje nije dopušten odbitak pretporeza, tada može odbiti samo dio pretporeza koji se odnosi na transakcije za koje je dopušten odbitak pretporeza (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2023).

Kako bi bilo moguće odbiti pretporez, moraju biti zadovoljeni određeni uvjeti. Npr., osim pravne dopuštenosti odbitka pretporeza, porezni obveznik kako bi mogao odbiti pretporez treba posjedovati valjane isprave kao što su računi, carinske deklaracije, treba iskazati sve potrebne podatke u obrascu prijave PDV-a, i dr.

2.2.3.6 Povrat poreza na dodanu vrijednost

Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (2023) propisuje slučaj ako porezni obveznik u obračunskom razdoblju ima pravo na odbitak pretporeza koji je veći od njegove porezne obveze, tada ima dvije opcije. Može zatražiti povrat te razlike ili prenijeti iznos preplaćenog PDV-a u sljedeće obračunsko razdoblje. U slučaju da porezni obveznik traži povrat preplaćenog PDV-a, Porezna uprava je dužna vratiti razliku u roku od 30 dana od dana predaje prijave PDV-a ili najkasnije u roku od 90 dana od dana pokretanja poreznog nadzora.

Zakonom su propisane odredbe o pravu na povrat PDV-a za porezne obveznike koji nemaju sjedište na području EU, porezne obveznike koji imaju sjedište u drugoj državi članici EU, kao i pravo na povrat PDV-a za tuzemne porezne obveznike u drugim državama članicama EU.

Porezna uprava (2023) opisuje kako se zahtjev za povrat poreza može podnijeti elektroničkim putem. Nakon pristupanja RH u EU, hrvatski porezni obveznici imaju mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat PDV-a iz drugih država članica putem elektroničkog portala Porezne uprave ili sustava za povrat PDV-a. Primjerice, ako hrvatski porezni obveznik (upisan u registar obveznika PDV-a) tijekom poslovnog putovanja u Njemačkoj kupi gorivo, nakon povratka u

RH može podnijeti zahtjev za povrat PDV-a putem nacionalnog sustava za povrat PDV-a i priložiti skenirane račune ako to zahtijeva dotična država članica za povrat. Taj zahtjev se potom šalje njemačkoj Poreznoj upravi, tj. sustavu za povrat PDV-a putem hrvatskog sustava za povrat PDV-a. Nakon što njemačka Porezna uprava obrađuje zahtjev, novac se izravno uplaćuje na račun hrvatskog poreznog obveznika, ako se zahtjev odobri. Također, strani porezni obveznici imaju istu mogućnost da putem nacionalnog sustava za povrat PDV-a svoje države podnesu zahtjev za povrat PDV-a iz RH na isti način.

3. METODOLOGIJA RADA

U nastavku ovog poglavlja opisuje se metodologija istraživačkog dijela. Prvo se navode predmet i cilja istraživanja, potom metode izrade, istraživački cilj i pitanja te struktura rada.

3.1. Predmet i cilj rada

Predmet istraživanja su odredbe i stope PDV-a u EU. Cilj istraživanja je ustanoviti sličnosti i razlike između nacionalnih sustava PDV-a u različitim državama članicama EU. Cilj istraživanja uključuje i analizu mogućnosti reguliranja PDV-a u članicama EU.

3.2. Metode izrade

U izradi rada korištene su različite metode izrade, no ističu se povijesna, komparativna, deskriptivna te induktivna. Povijesna metoda korištena je radi uočavanja povijesnih trendova vezanih uz visinu stopa PDV-a, udjela istog u BDP-u te udjela u visini ukupnih fiskalnih prihoda. Komparativna metoda korištena je u svrhu uspoređivanja nacionalnih sustava PDV-a. Deskriptivnom statistikom analizirani su trendovi u kretanju PDV-a među državama članicama, dok je induktivnom metodom donesen opći zaključak temeljem pojedinačnih sudova.

3.3. Istraživački cilj i pitanja

Cilj istraživanja je usporediti visinu i vrste stopa PDV-a u EU. S obzirom na veliku, ali i različitu važnost PDV-a u različitim državama članicama, očekuje se u različita regulacija toga poreza.

Postavljaju se tri osnovna istraživačka pitanja:

1. Koje zajedničke odredbe o PDV-u trebaju primjenjivati države članice te koja im je sloboda reguliranja poreza ostavljena?
2. Koje su visine općih i drugih stopa PDV-a u državama članicama EU?
3. Kakav trend pokazuje udio PDV-a u BDP-u te u ukupnim fiskalnim prihodima država članica?

3.4. Struktura rada

Istraživanje se sastoji od tri cjeline. U prvoj se analiziraju opće odredbe EU o PDV-u. Slijedi komparacija stopa PDV-a među državama članicama te naposljetku, analiza ekonomskog i fiskalnog značaja poreza.

4. OPIS ISTRAŽIVANJA I REZULTATI ISTRAŽIVANJA

U ovom poglavlju iznose se rezultati istraživanja vezani uz PDV u EU, kao i sustave istog poreza u odabranim državama. Prvo se analiziraju fiskalni sustavi i PDV te fiskalni učinci tog poreza u RH.

4.1. Fiskalni sustavi i porez na dodanu vrijednost

Kao što je već spomenuto, porezi u općenitom smislu imaju velik fiskalni značaj. No, taj se značaj razlikuje od poreza do poreza. Tablica 2 prvo prikazuje prihode i rashode državnog proračuna u razdoblju od 2020. do 2023. godine.

Tablica 2. Prihodi i rashodi državnog proračuna u razdoblju od 2022. do 2023. godine u mlrd kn.

	2020.	2021.	2022.
Ukupni prihodi	131.578.459.370	154.063.614.154	171.808.171.399
Ukupni rashodi	153.560.417.956	169.030.402.368	184.732.695.029

Izvor: Ministarstvo financija, 2023

U promatranom trogodišnjem razdoblju državni proračun ostvario je deficite. Najveći deficit državni proračun ostvario je u 2020. godini u iznosu od oko 21 milijardu kuna. U 2022. godini deficit bilježi pad od 41% u odnosu na 2020. godinu. Taj se deficit u pravilu pokriva zaduživanjem na domaćem i inozemnom tržištu. U tablici 3 prikazani su prihodi državnog proračuna u istom vremenskom razdoblju.

Tablica 3. Vrste prihoda državnog proračuna u razdoblju od 2020. do 2023. godine u mlrd. kn.

Vrsta prihoda	2020.	2021.	2022.
Prihodi od poreza	73.148.241.544	83.651.787.803	95.469.468.526
Doprinosi	22.760.613.524	25.249.664.361	27.981.097.908
Pomoći	18.193.028.827	22.009.288.996	28.202.821.157
Prihodi od imovine	3.025.282.007	3.083.578.591	2.169.339.050
Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	3.870.769.754	6.185.237.153	4.645.279.373
Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	1.245.676.527	1.574.492.818	1.363.822.625
Prihodi od HZZO-a na temelju ugovornih obveza	8.178.516.736	10.821.188.378	9.765.858.504
Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	625.995.975	814.892.445	812.940.611
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	530.334.477	673.483.609	1.397.543.645

Izvor: Ministarstvo financija, 2023

Iz tablice je vidljivo kako su porezi u sve tri godine uvjerljivo najznačajniji prihod državnog proračuna. Porezi čine ukupno oko 55% svih prihoda državnog proračuna. Slijede doprinosi sa oko 17%, socijalne pomoći sa oko 14%, prihodi od HZZO-a temeljem ugovornih obveza sa oko 6%, itd. Prihodi od poreza u promatranom razdoblju porasli su za oko 30%, odnosno za oko 22 milijarde kuna. Dakle, iznos prihoda prikupljenih od poreza veći je od svih drugih prihoda zajedno, što upućuje na njihov najveći fiskalni značaj.

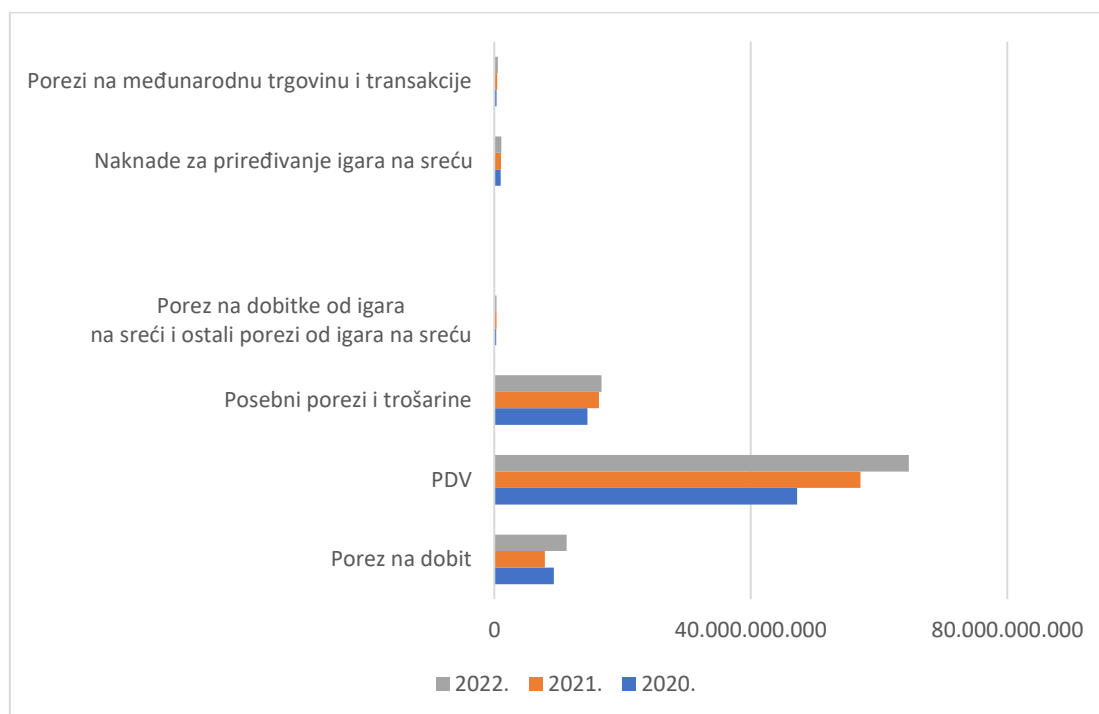
4.2. Analiza fiskalnih učinaka poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

U tablici 4 prikazana je struktura prihoda od poreza državnog proračuna RH kroz trogodišnje razdoblje. Navedeni su samo oni porezi koji su prihod državnog proračuna, odnosno središnje države (što znači da npr. porez na dohodak koji je zajednički prihod općina, županija i gradova). Podaci su također prikazani i grafički.

Tablica 4. Prihodi od poreza u razdoblju od 2020. do 2023. godine u mlrd. kn.

Vrsta poreza	2020.	2021.	2022.
Porez na dobit	9.306.092.983	7.915.094.959	11.305.087.452
PDV	47.205.027.484	57.098.881.792	64.653.073.024
Posebni porezi i trošarine	14.536.501.071	16.343.798.516	16.721.923.352
Porez na dobitke od igara na sreći i ostali porezi od igara na sreću	293.042.608	350.531.067	379.521.697
Naknade za priređivanje igara na sreću	992.359.043	1.040.342.614	1.118.053.324
Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	367.303.169	435.406.906	577.824.987

Izvor: Ministarstvo financija, 2023



Grafikon 1. Struktura poreza državnog proračuna Republike Hrvatske u razdoblju od 2020. do 2023. godini

Izvor: vlastita obrada prema: Ministarstvo financija, 2023

Vidljivo je kako u strukturi poreza najveći udio zauzima PDV, koji čini više od dvije trećine svih prihoda od poreza (67%). Drugi najznačajniji porez za državni proračun su posebni porezi i trošarine na koje otpada oko 17%. Slijedi porez na dobit s oko 12% udjela, dok ostali porezi imaju vrlo malen značaj za državni proračun RH.

Ukupni porezni prihodi određenog poreznog oblika pokazuju njegov značaj u poreznom sustavu zemlje. Među najunosnijim prihodima poreznih sustava modernih država nalazi se porez na promet, odnosno dodanu vrijednost. Ovaj porez ima veliki financijski učinak iz dva bitna razloga (Šimović, 2007:5):

- temelji se na potrošnji koja je prisutna kod svih osoba bez obzira na njihovu dob, imovinsko stanje i slično, te
- obuhvaća većinu proizvoda i usluga u prometu. Stoga se, čak i uz primjenu relativno niskih poreznih stopa, ubiru značajna sredstva.

4.3. Općenite odredbe Europske unije o porezu na dodanu vrijednost

Problematika poreznih stopa u sustavu PDV-a najprije je bila uređena tzv. Šestom smjernicom iz 1977. (Smjernica Vijeća 77/388/EEZ-a od 17. svibnja 1977.), poslije višekratno mijenjanom i nadopunjavanom. Upravo su učestale izmjene i nadopune dovele do nepreglednosti važećih odredaba i potrebe njihova preglednijeg uređenja. Tim je povodom 2006. donesena Direktiva Vijeća 2006/112/EZ-a od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kao svojevrsni pročišćeni tekst Direktiva iz 1977 (Mijatović, 2012:73).

Cilj Direktive bilo je izbjegavanje narušavanja tržišnog natjecanja te ukidanje poreznih kontrola na granicama u što većoj mjeri. Takvi ciljevi zahtijevaju jedinstvenu osnovicu za razrezivanje poreza, ali i zadovoljavajuću usklađenost broja i visina poreznih stopa između država članica. Redovna stopa PDV-a određenih država, u kombinaciji s različitim mehanizmima i mjerama Direktive, osigurava funkcioniranje sustava na željen i prihvatljiv način.

U EU postoje standardna pravila vezana uz PDV, no primjena tih pravila može varirati među državama članicama. U većini slučajeva, PDV se mora platiti na svu robu i usluge tijekom svakog koraka u lancu opskrbe, uključujući i prodaju krajnjem potrošaču. Ovo obuhvaća cijeli proizvodni proces, od nabave komponenti, transporta, sastavljanja, isporuke, pakiranja, osiguranja i dostave krajnjem potrošaču (Službene internetske stranice Europske unije, 2023).

Kako razlike u standardnim stopama PDV-a, koje se primjenjuju u državama članicama ne bi dovele do strukturne neravnoteže u EU i narušavanja tržišnog natjecanja u nekim sektorima gospodarstva utvrđena je najniža opća stopa od 15%. U svrhu rješavanja problema

nezaposlenosti, državama koje to žele treba omogućiti eksperimentiranje s primjenom i učinkom, glede otvaranja novih radnih mjesta, snižene stope PDV-a na radno intenzivne usluge. Takvo sniženje stopa također bi moglo smanjiti motive poduzećima da počnu ili nastave poslovati u sivoj ekonomiji (Mijatović, 2012:73-74).

Neka opća pravila o PDV-u već su se mogla uočiti na primjeru sustava PDV-a u RH. Za poduzeća koja posluju unutar EU, PDV se obično naplaćuje na većinu prodaje i kupnje robe unutar EU. U takvim slučajevima, PDV dopijeva i naplaćuje se u zemlji EU-a u kojoj krajnji potrošač kupuje robu. PDV se također naplaćuje na usluge u trenutku njihove isporuke u svakoj zemlji EU. Međutim, PDV se ne naplaćuje na izvoz robe u zemlje izvan EU. U takvim slučajevima, PDV dopijeva i naplaćuje se u zemlji uvoza. Izvoznik ne mora prijaviti PDV, ali mora predložiti odgovarajuću dokumentaciju kao dokaz da je roba odvezena izvan EU. Ova dokumentacija može uključivati presliku računa, prijevoznu ispravu ili carinsku ispravu o uvozu. Ako se predložena dokumentacija smatra valjanom, izvoznik će ostvariti pravo na potpuni odbitak punog iznosa PDV-a koji je platio u prethodnoj povezanoj transakciji prije izvoza (Direktiva vijeća 2006/112/EZ, 2006).

U EU se PDV plaća samo jednom, u zemlji u kojoj je obavljena kupnja. Ako se roba naručuje preko interneta iz druge zemlje EU-a, primjenjuju se posebna pravila. Ako poduzeće prodaje robu iznad određene vrijednosti u zemlji kupca, PDV se primjenjuje u zemlji odredišta, a ne u zemlji kupca. Svaka zemlja EU ima svoj najviši iznos za takvu prekograničnu prodaju, koji može biti 35 000 EUR ili 100 000 EUR. Stoga će većina velikih internetskih trgovaca na malo koji isporučuju unutar EU morati primijeniti pravilo o PDV-u na odredištu (Službene internetske stranice Europske unije, 2023). Međutim, ukoliko poduzeće ne premašuje iznose za prekograničnu prodaju, mora obračunati nacionalni PDV. To znači da bi kupac u nekim slučajevima mogao platiti viši PDV nego što bi na isti proizvod platio u zemlji u kojoj boravi.

Za kupovinu, odnosno uvoz novih prijevoznih sredstva, postoje drugačija pravila. Kada se uvoze novi automobili iz druge zemlje EU, PDV se plaća u zemlji u koju se uvoze i gdje se registrira automobil, tj. u zemlji boravišta. Ovo pravilo PDV-a se primjenjuje i na druga prijevozna sredstva, kao što su veliki motocikli, brodovi i zrakoplovi (Službene internetske stranice Europske unije, 2023).

Kada se kupuju usluge od trgovca s poslovnim sjedištem u EU preko interneta, primjenjuje se stopa PDV-a zemlje u kojoj se trgovac nalazi. Ovo pravilo vrijedi čak i ako kupac živi u drugoj zemlji EU. Međutim, postoje brojne iznimke od ovog pravila. Neki od najčešćih primjera iznimaka su sljedeći:

- „usluge koje se pružaju preko posrednika oporezuju se u zemlji u kojoj se obavlja glavna transakcija s posrednikom. Na primjer, ako vlasnik ljetnikovca u Francuskoj želi preseliti dio namještaja u svoj dom u Švedskoj, a traži pomoć posrednika, francuski PDV će biti naplaćen na proviziju posrednika jer se glavna usluga (prijevoz robe između dviju zemalja EU-a) odvija na mjestu polaska;
- usluge povezane s nekretninama oporezuju se tamo gdje se nekretnina nalazi. Na primjer, ako arhitekt radi u Francuskoj, a angažiran je za dizajn kuće u Španjolskoj, španjolski PDV će biti naplaćen na njegov honorar;
- prijevoz putnika oporezuje se prema prijedenoj udaljenosti. Na primjer, cijena autobusne karte za putovanje iz Poljske do Francuske kroz Njemačku uključivat će poljski, njemački i francuski PDV, s obzirom na duljinu dionice prijedene u svakoj zemlji. Ako autobus prolazi i kroz Švicarsku, neće se naplaćivati PDV u sustavu EU za tu dionicu jer Švicarska nije zemlja članica EU.
- restorani i usluge dostave hrane (osim onih na brodovima, zrakoplovima i vlakovima) oporezuju se u zemlji u kojoj se usluga fizički pruža. Na primjer, ako poduzeće sa sjedištem u Luksemburgu isporučuje hranu i piće za događaj u Firenci, talijanski PDV će biti naplaćen na te usluge.“ (Službene internetske stranice Europske unije, 2023)

Po pitanju telekomunikacijskih usluga, usluga emitiranja i elektroničkih usluga, također postoje iznimke. Kada se takve usluge kupuje, PDV se plaća u zemlji u kojoj osoba živi (zemlja poslovnog nastana, stalnog ili uobičajenog boravišta), a ne u zemlji u kojoj je usluga kupljena. Ta pravila primjenjuju se na usluge kupljene i izvan EU (Direktiva vijeća 2006/112/EZ, 2006).

Vezano uz porezne stope, odredbe o poreznim stopama koje se odnose na PDV u EU državama članicama u suštini daju pravo izbora prilikom strukturiranja i broja i visine poreznih stopa unutar svoga vlastitog nacionalnog sustava. Međutim, postoje pravila koja određuju minimalnu visinu pojedinih stopa.

Ako se države članice odluče na uvođenje (jedne ili dvije) snižene porezne stope, Direktiva 112 izrijekom govori kako tako snižena stopa ne smije biti niža od 5%. Drugim riječima, ako se uzmu u obzir sve navedene obveze i mnoštvo (fakultativnih) mogućnosti koje EU stavlja prema državama članicama u pogledu strukture stopa PDV-a, s velikom se sigurnošću može reći kako se u dogledno vrijeme na razini EU neće postići suglasje o jedinstvenoj stopi PDV-a, koja bi obvezivala sve države članice (Mijatović, 2012:73-75).

Na isporuku određenih dobara i usluga države mogu primjenjivati jednu ili dvije snižene stope, no one ne smiju biti niže od 5%. U većini slučajeva to se ne odnosi na elektronički isporučene usluge. Osim opće i sniženih stopa, postoje i vrlo snižene stope, nulte stope te srednje stope. Vrlo snižene stope su manje od 5%, a primjenjuju se samo na ograničeni popis proizvoda. Nulte stope se primjenjuju u nekim zemljama i omogućuju kupcima da ne plate PDV, ali imaju pravo na odbitak PDV-a na povezanu kupnju. U nekim zemljama primjenjuju se i srednje stope, koje zemljama omogućuju da nastave primjenjivati snižene stope PDV-a umjesto standardnih, pod uvjetom da te snižene stope nisu niže od 12 % (Direktiva vijeća 2006/112/EZ, 2006).

Iako države članice EU jesu ugradile europske odredbe u svoj porezni sustav PDV, još uvijek nije pronađeno adekvatno rješenje kada je riječ o izjednačavanju visine i broja poreznih stopa. Razlog tome je Direktiva iz 2006. koja svakoj državi članici daje pravo da samostalno odredi visinu redovne stope, kao i pod određenim uvjetima, samostalno određivanje snižene porezne stope za određena dobra i usluge. Dakle, sloboda koja je dana državama članicama zapravo predstavlja svojevrsnu prepreku kada je riječ o cjelokupnom usklađivanju PDV-a.

Može se zaključiti kako se općenite odredbe ponajviše odnose na stjecanje dobara između država članica EU te stjecanje dobara državljanina EU iz trećih zemalja. Sve zemlje imaju mogućnost korištena svih vrsta stopa PDV-a, no određeno je koliki smije iznositi najniža stopa pojedine vrste. Nacionalne odredbe o PDV-u mogu se razlikovati od države do države.

4.4. Komparacija stopa poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji

Kao što je rečeno u prethodnom poglavlju, različite države članice EU imaju i različite stope. Analiza započinje promatranjem općih, odnosno standardnih stopa PDV-a u državama članicama EU. Te su stope prikazane u tablici 5.

Tablica 5. Opće stope PDV-a u Europskoj uniji

Država članica	Standardna stopa	Država članica	Standardna stopa
Austrija	20	Irska	20
Belgija	21	Italija	21
Bugarska	20	Litva	20
Cipar	19	Luksemburg	19
Češka	21	Latvija	21
Njemačka	19	Malta	19
Danska	25	Nizozemska	25
Estonija	20	Poljska	20
Grčka	24	Portugal	24
Španjolska	21	Rumunjska	21
Finska	24	Švedska	24
Francuska	20	Slovenija	20
Hrvatska	25	Slovačka	25
Mađarska	27		

Izvor: Službene internetske stranice Europske unije, 2023

Podaci u narednoj tablici odnose se na ožujak 2022. godine. Prema podacima, prosječna stopa PDV-a u EU iznosi 21,6%. S obzirom na to da su podaci u tablici izraženi bez decimala jer opća stopa PDV-a u nijednoj državi nije izražena u istima, uzet će se da je prosjek 22%. Ispod prosjeka nalaze se Cipar, Njemačka, Luksemburg, Malta, Austrija, Bugarska, Estonija, Francuska, Irska, Litva, Poljska, Slovenija, Belgija, Češka, Španjolska, Italija, Latvija, Rumunjska. Iznad prosjeka su Grčka, Finska, Portugal, Švedska, Danska, Hrvatska, Nizozemska, Slovačka, Mađarska. Prema Direktivi 112 zadovoljen je uvjet da stopa PDV-a nije niža od 15%. Štoviše, samo četiri države imaju stopu od 19%: Cipar, Njemačka, Luksemburg i Malta. Najveću stopu PDV-a ima Mađarska; stopa iznosi 27%. Potom slijede četiri zemlje koje imaju stopu PDV-a od 25%: Slovačka, Nizozemska, Hrvatska i Danska.

Raspon stopa je od 19% do 27%, što je prilično velik raspon. To pokazuje da unatoč standardizaciji minimalnih stopa PDV-a u EU-u, postoje značajne razlike u stopama PDV-a koje primjenjuju različite države članice. Velik raspon stopa i činjenica da različite države imaju različite stope PDV-a može utjecati na trgovačku i ekonomsku aktivnost u cijeloj EU. U tablici 6 prikazane su snižene stope u državama članicama EU. Kao što je bilo rečeno, države mogu imati jednu ili dvije takve stope.

Tablica 6. Snižene stope PDV-a u državama članicama EU

Država članica	Snižena stopa	Država članica	Snižena stopa
Austrija	10 / 13	Irska	9 / 13,5
Belgija	6 / 12	Italija	5 / 10
Bugarska	9	Litva	5 / 9
Cipar	5 / 9	Luksemburg	8
Češka	10 / 15	Latvija	12 / 5
Njemačka	7	Malta	5 / 7
Danska	-	Nizozemska	9
Estonija	9	Poljska	5 / 8
Grčka	6 / 13	Portugal	6 / 13
Španjolska	10	Rumunjska	5 / 9
Finska	10 / 14	Švedska	6 / 12
Francuska	5,5 / 10	Slovenija	5 / 9,5
Hrvatska	5 / 13	Slovačka	10
Mađarska	5 / 18		

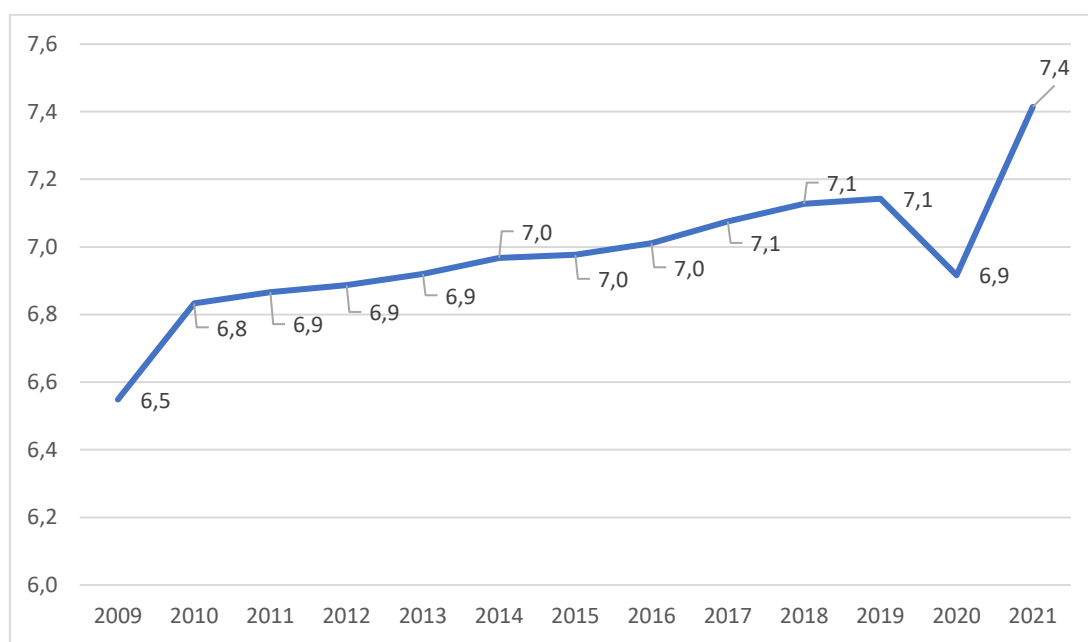
Izvor: Službene internetske stranice Europske unije, 2023

Slično kao i kod prethodnih podataka može se primijetiti da države imaju različite snižene stope, neovisno o standardizaciji minimalne stope. Jedina država koja primjenjuje jedinstvenu stopu PDV-a na sve proizvode i usluge je Danska. Postoje države koje primjenjuju samo jednu sniženu stopu, a to su: Bugarska, Njemačka, Estonija, Luksemburg, Nizozemska te Slovačka. Sve druge države primjenjuju dvije snižene stope. Ukupno 9 od 27 država koristi mogućnost najniže snižene stope: Cipar, Hrvatska, Mađarska, Italija, Litva, Malta, Poljska, Rumunjska te Slovenija.

Vrlo sniženu stopu primjenjuje samo pet država: Španjolska (4%), Francuska (2,1%), Irska (4,8%), Italija (4%) te Luksemburg (3%). Isti broj država primjenjuje i srednju stopu PDV-a, a to su: Austrija (13%), Belgija (12%), Irska (13,5%), Luksemburg (14%) te Portugal (13%). Uzimajući u obzir sve vrste stopa PDV-a, dolazi se do zaključka kako samo dvije države primjenjuju sve vrste stopa PDV-a; Irska i Luksemburg. Osim Danske, sve države koriste mogućnost sniženih stopa PDV-a.

4.5. Analiza ekonomskog i fiskalnog značaja poreza na dodanu vrijednost

U radu je spomenuto kako porezi u pravilu imaju najveći fiskalni značaj za državu. Dva su osnovna pokazatelja kojima se analizira fiskalni i ekonomski značaj poreza u nekoj državi: udio poreza u BDP-u te udio poreza u ukupnim fiskalnim prihodima. Prvo se navode podatci o prosječnom postotnom udjelu PDV-a u državama članicama EU kroz razdoblje 2009-2021.



Grafikon 2. Prosječni udio PDV-a u EU-27 u razdoblju 2009.-2021.

Izvor: vlastita izrada prema: Eurostat, 2023

Na početku promatranog razdoblja udio je iznosio 6,5%. U narednom razdoblju postupno se odvija blago povećanje udjela, uz iznimke stagnacije. U posljednjoj promatranoj godini udio iznosi 7,4%, što predstavlja povećanje od 0,9% u odnosu na prvu promatranu godinu. Udio PDV-a u BDP-u pokazatelj je koliko velik dio ekonomske aktivnosti u zemlji dolazi iz oporezive aktivnosti (u ovom slučaju iz PDV-a) i koliko država prikuplja prihoda od poreza. Veći udio poreza u BDP-u obično znači veći proračun države i veću ulogu države u

gospodarstvu, dok manji udio poreza u BDP-u može značiti manje proračunske prihode i manju ulogu države u gospodarstvu. S druge strane, veći udio PDV-a u BDP-u znači da fizičke i pravne osobe uplaćuju više poreza u državni proračun, što može destimulirati daljnju proizvodnju i potrošnju. U nastavku se iznose podaci o udio PDV-a u BDP-u za države članice EU u 2021. godini.

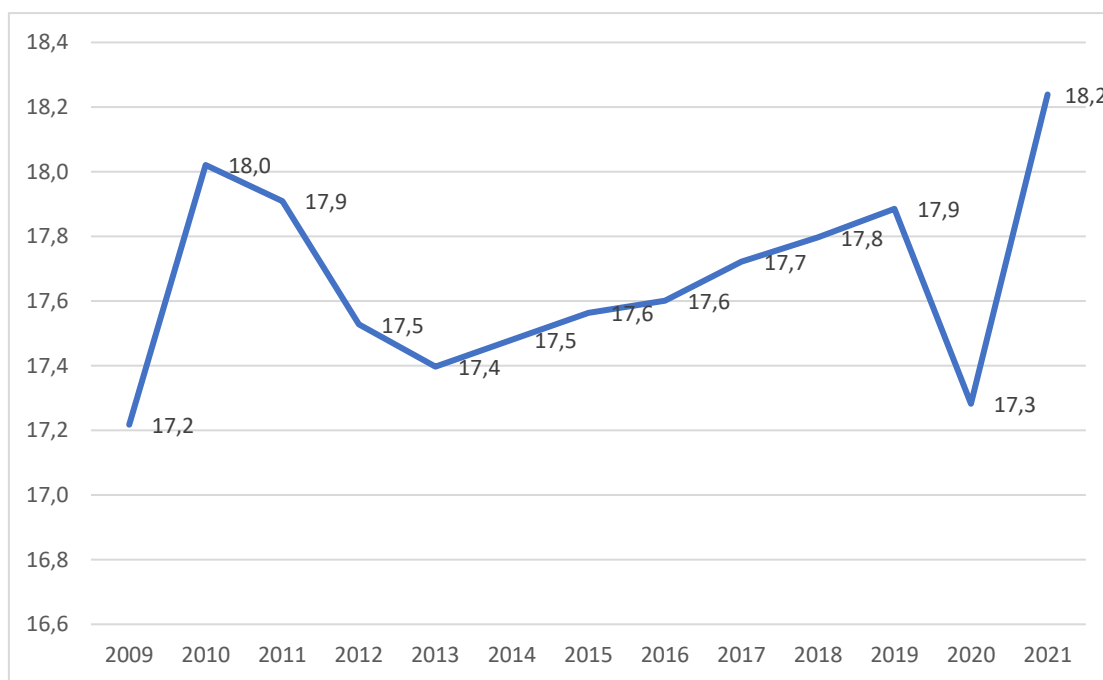
Tablica 7. Udio PDV-a u BDP-u u 2021. u državama članicama EU

Država	Udio	Država	Udio
Belgija	6,8	Litva	8,4
Bugarska	9,4	Luksemburg	6,1
Češka	7,6	Mađarska	9,9
Danska	9,7	Malta	6,7
Njemačka	7,2	Nizozemska	7,6
Estonija	9,1	Austrija	7,6
Irska	3,9	Poljska	8,6
Grčka	8,2	Portugal	8,9
Španjolska	6,9	Rumunjska	6,5
Francuska	7,4	Slovenija	8,2
Hrvatska	13,1	Slovačka	7,6
Italija	6,8	Finska	9,4
Cipar	9,1	Švedska	9,2
Latvija	8,4		

Izvor: Eurostat, 2023

Udio PDV-a u BDP-u, kao i stope PDV-a, znatno se razlikuje od članice do članice. Ukupno osam članica ima udio ispod prosjeka EU-27 (7,4%): Irska, Luksemburg, Rumunjska, Malta, Italija, Belgija, Španjolska te Njemačka. Francuska ima udio jednak prosjeku, dok ostale članice, njih 18, ima udio veći od prosjeka. Najmanji udio imaju Irska (3,9%), Luksemburg (6,1%), Rumunjska (6,5%), Malta (6,7%), Italija (6,8%), itd. Uvjerljivo najveći udio ima RH (13,1%). Slijede Mađarska (9,9%), Danska (9,7%), Bugarska (9,4%), Švedska (9,2%), itd. U pravilu, zemlje koje imaju veću opću stopu PDV-a imaju i veći udio istog u BDP-u. No, osim toga važna je i struktura gospodarske aktivnosti, međunarodna trgovinska razmjena, odnosno uvoz i izvoz te druge stope PDV-a (snižena, nulta, i dr.).

Sada će se proučiti udio PDV-a u ukupnim fiskalnim prihodima. Prvo se analiziraju prosječni prihodi od PDV-a u ukupnim prihodima na razini EU-27. Trend kretanja prihoda od PDV-a u ukupnim prihodima država članica prikazan je na grafikonu 3.



Grafikon 3. Udio prihoda od PDV-a u EU-27 u razdoblju 2009.-2021.

Izvor: vlastita izrada prema: Eurostat, 2023

Na početku promatranog razdoblja, 2009. godine, prosječni udio prihoda od PDV-a u EU-27 iznosio je 17,2%. Narednu godinu udio se popeo na 18%, da bi nakon toga tri godine zaredom padao. To se može objasniti svjetskog gospodarskom krizom i smanjenom potrošnjom određenih dobara. Nakon tog razdoblja udio raste sve do 2020. godine i krize uzrokovane borbom protiv pandemije bolesti COVID-19. Udio PDV-a u ukupnim prihodima pao je 2020. godine na 17,3% s 17,9% u prethodnoj godini. U 2021. godini uslijedio je oporavak gospodarske aktivnosti pa je udio opet porastao te iznosi 18,2%. Sveukupno, gledajući cijelo razdoblje, udio je porastao za jedan postotni bod, što upućuje na zaključak kako PDV ima sve veću važnost u ukupnim prihodima država. To se može objasniti rastom međunarodne trgovine i trgovine u određenim državama. U tablici 8 prikazan je udio PDV-a u državama članicama EU u 2021. godini.

Tablica 8. Udio PDV-a u državama članicama EU u 2021. godini

Država	Udio	Država	Udio
Belgija	15,6	Litva	26,0
Bugarska	30,5	Luksemburg	15,8
Češka	21,1	Mađarska	29,2
Danska	20,3	Malta	22,4
Njemačka	17,5	Nizozemska	19,1
Estonija	27,3	Austrija	17,5
Irska	18,5	Poljska	23,3
Grčka	20,9	Portugal	25,2
Španjolska	18,0	Rumunjska	24,4
Francuska	16,4	Slovenija	21,6
Hrvatska	36,8	Slovačka	21,2
Italija	15,7	Finska	21,8
Cipar	25,2	Švedska	21,4
Latvija	27,6		

Izvor: Eurostat, 2023

Ukupno sedam država ima ispodprosječni udio PDV-a u ukupnim fiskalnim prihodima: Belgija, (15,6%), Italija (15,7%), Luksemburg (15,8%), Francuska (16,4%), Austrija (17,5%), Njemačka (17,5%) i Španjolska (18,0%). Kao i u slučaju udjela PDV-a u BDP-u, RH opet ima najveći udio i po ovom pokazatelju. RH ima daleko najveći udio (36,8%); slijede Bugarska (30,5), Mađarska (29,2%), Latvija (27,6%), Estonija (27,3%). Visoki udio PDV-a u ukupnim fiskalnim prihodima u RH može se objasniti visokom stopom PDV-a, ali možda još više i visokom stopom PDV-a na određene proizvode široke potrošnje kao što su npr. hrana, piće i gorivo. Orijentiranost na turizam i visoka turistička potrošnja također daju doprinos visokom udjelu PDV-a u BDP-u i ukupnim fiskalnim prihodima.

Zaključno, može se konstatirati kako za prikupljanje prihoda od PDV-a, kao i udio istoga u BDP-u, nije važna samo opća stopa PDV-a. Važne su i druge stope PDV-a o kojima je u radu bilo govora. Npr., neke države imaju iznadprosječnu opću stopu PDV-a, no sniženim i

povlaštenim stopama, kao i nultim stopama, obuhvaćeno je više kategorija proizvoda te možebitno onih proizvoda koji se češće kupuju, odnosno troše.

5. RASPRAVA

Iako je EU državama članicama propisala određene smjernice vezane uz PDV, s obzirom da se iste odnose u velikoj mjeri samo na najnižu dopuštenu stopu PDV-a, sustavi PDV-a među državama članicama znatno se razlikuju. To znači da države i dalje imaju velike ovlasti u kreiranju sustava PDV-a, što se vidi već po samim stopama PDV-a; kako općim, tako i posebnim te nultim. Zbog toga je jasno kako sustav PDV-a u zapravo nije harmoniziran. S jedne strane, to je i razumljivo jer različite države imaju različitu gospodarsku aktivnost te fiskalnu i monetarnu politiku. S druge pak strane, neujednačenost u stopama PDV-a, posebno ukoliko je riječ o velikim razlikama među državama koje razmjenjuju dobra, može dovesti do povlaštenog položaja jedne države u odnosu na drugu.

Opće odredbe o PDV-u unutar EU, osim najnižih dopuštenih stopa, odnose se na stjecanje dobara unutar EU te u slučaju uvoza iz trećih zemalja. Po tom pitanju, načelno vrijede ista pravila za sve. No, s obzirom da se u velikom broju slučajeva zaračunava PDV u mjestu nastana kupca, opet postoji mnogo prostora za nacionalnu regulaciju ovog poreza. Porezi su u pravilu najznačajniji prihodi države te je stoga i razumljivo zašto je strogo reguliranje nekog poreza, pa tako i PDV-a, delikatno pitanje.

Zanimljivo je kako samo jedna država EU, Danska, primjenjuje jedinstvenu stopu PDV-a na sva dobra i usluge. Oko vrste stopa, odnosno trebaju li iste biti jedinstvene ili treba postojati nekoliko različitih stopa, dugo vremena postoje polemike. Za pretpostaviti je da postoje situacije u kojima bi bilo bolje primjenjivati više stopa, kao i one u kojima bi bolje bilo primjenjivati jednu stopu. Oko primjene stopa u teoriji ne postoji konsenzus, stoga nije ni čudno da se visine stopa u državama članicama EU toliko razlikuju.

Različite vrste stopa, kao i njihova visina, te različite nacionalne odredbe o PDV-u utječu i na prikupljanje prihoda te udio PDV-a u BDP-u. Iz empirijskog dijela rada jasno je kako i udio prihoda od poreza i udio PDV-a u BDP-u na razini prosjeka EU-27 rastu. To znači da PDV ima sve veći fiskalni i gospodarski značaj – barem na razini prosjeka država. Međutim, postavlja se pitanje do koje mjere taj značaj može rasti, a da se ne ugroze drugi makroekonomski ciljevi država, pa i cijele EU.

6. ZAKLJUČAK

Porezni sustav neke zemlje skup je poreza i drugih povezanih davanja. Kako bi bio uspješan i efikasan, kako sa stajališta države, tako i sa stajališta poreznih obveznika, svaki porezni sustav treba posjedovati određene karakteristike. Porezni sustav treba biti učinkovit, pravedan, dostatan za pokrivanje rashoda te što jednostavniji, odnosno, vrste poreza i stope istih trebaju biti svedene na razumnu mjeru.

Bez obzira na karakteristike, a uvažavajući promjene u okolini, svaki porezni sustav zapravo je dinamičan i podložan promjenama. Stvaranje poreznog sustava koji udovoljava suvremenim karakteristikama nije jednostavno pa tako države često isprobavaju različita rješenja koja se tek u praksi pokažu kao dobra ili loša. Različiti porezi imaju i različitu fiskalnu i gospodarsku važnost. Među najvažnijima svakako je i porez na dodanu vrijednost, koji pripada skupini neizravnih poreza. Kod neizravnih poreza troškovi poreza prenose se na drugu osobu, odnosno drugog poreznog obveznika. Od nabave pa sve do maloprodaje, porez na dodanu vrijednost obračunava se u više faza. Specifičnost ovog poreza je što krajnji teret snosi potrošač.

Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj uveden je krajem 1994. godine. Od tada pa do danas sustav poreza na dodanu vrijednost doživio je mnogo značajnih izmjena. Među istaknutijim su izmjene koje je bilo potrebno provesti zbog usklađivanja hrvatskog zakonodavstva sa zakonodavstvom Europske unije.

U istraživačkom dijelu rada analizirane su opće odredbe poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji te fiskalni i gospodarski značaj istoga. Utvrđeno je kako je europski sustav poreza samo u manjoj mjeri harmoniziran, i to ponajviše u vidu najnižih dopuštenih stopa te pravila stjecanja dobara i usluga unutar i van članica Unije. Zbog toga se u praksi događa da se nacionalni sustavi poreza na dodanu vrijednost značajno razlikuju među državama članicama. Republika Hrvatska ima najveći udio promatranog poreza u bruto domaćem proizvoda te ujedno i najveći udio poreza na dodanu vrijednost u ukupnim fiskalnim prihodima. To se u jednom mjeri može objasniti visokom stopom poreza, no sve upućuje da još veći značaj imaju gospodarska aktivnost te relativno visoke stope poreza na pojedina dobra i usluga široke potrošnje. S obzirom na različit značaj poreza na dodanu vrijednost u različitim državama

članica Unije, nije za očekivati da će u bližoj budućnosti biti provedena harmonizacija u vidu vrsta i visine ovog poreza.

Samo jedna država članica Unije primjenjuje jedinstvenu stopu poreza na sva dobra, a to je Danska. Porez na dodanu vrijednost u toj zemlji iznosi 25%. U empirijskom dijelu rada prepoznat je i trend rasta udjela poreza u ukupnim fiskalnim prihodima i bruto domaćem proizvodu na razini Europske unije. To znači da promatrani porez ima sve veći gospodarski i ekonomski značaj, što se objašnjava rastom nacionalne i međunarodne trgovine.

U konačnici, ocjenjuje se da se opće stope poreza na dodanu vrijednost, kao primjena posebnih stopa, značajno razlikuju među državama Unije. Kako bi porezni sustav bio što efikasniji, ali i pravedniji za porezne obveznike, potrebno je naći balans između prikupljanja prihoda s jedne strane, te visine poreza za porezne obveznike s druge strane, a koja utječe na gospodarsku aktivnosti i potrošnju u svakoj zemlji. To upućuje na složenost sustava ovog poreza, stoga nije ni čudno da su nacionalne odredbe toliko različite.

POPIS LITERATURE

1. Barišić, A. F. (2013). Porez na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji. Zagreb: Ministarstvo poduzetništva i obrta (MINPO) et. al.
2. Benazić, M. (2006). Fiskalna politika i gospodarska aktivnost u Republici Hrvatskoj: model kointegracije. *Ekonomski pregled* 57 (12), str. 882-917.
3. Confida (2023). Sustav PDV-a u 2023. godini. URL: <https://www.confida.hr/hr/sustav-pdv-a-u-2023-godini/> (4. svibnja 2023.)
4. Direktiva vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost
5. Endres, R.; Endres, A. B. (2020). Treba li smanjiti ili povećati poreze u turizmu? *Zbornik sveučilišta Libertas* 5 (5), str. 67-85.
6. Eurostat (2023). Tax Revenue Statistics. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics (9. svibnja 2023.)
7. Hrvatska obrtnička komora (2022). Promjene stopa PDV-a od 1. travnja 2022. URL: <https://www.hok.hr/aktualno/promjene-stopa-pdv-od-1-travnja-2022> (4. svibnja 2023.)
8. Jurković, P. (2002). Javne financije. Zagreb: Masmedia.
9. Kesner, Š. M.; Kuliš, D. (2010). Porezni vodič za građane. Zagreb: Institut za javne financije.
10. Konjhodžić, H., Knego, N. (1998). Hrvatski porez na dodanu vrijednost u funkciji podupiranja turističkog gospodarstva. *Ekonomski vjesnik*, 11 (1-2) str. 63-70.
11. Kordić, G. (2011). Porezni sustav Republike Hrvatske. Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb.
12. Leksikografski zavod Miroslav Krleža (2023). Porezi. URL: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530> (28. travnja 2023.)
13. Markota, Lj. (2022). Pripreme za izlazak iz sustava PDV-a u 2023. godini. URL: <https://www.rrif.hr/clanak-22054/> (2. svibnja 2023.)
14. Marković, B.; Pavić, Z. (1998). Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi. *Ekonomski vjesnik* 11 (1-2), str. 71-77.
15. Miijatović, N. (2008). Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji i nekim drugim državama. *Pravo i porezi* (6), str. 24-86.

16. Ministarstvo financija (2023). Vremenske serije podataka. URL: <https://mfin.gov.hr/pristup-informacijama/statistika-i-izvjesca/vremenske-serije-podataka/98> (29. travnja 2023.)
17. Mrvoš, V. (2019). Treba li nam manji PDV u turizmu i ugostiteljstvu? URL: <https://proagent.hr/hr/blog/32/treba-li-nam-manji-pdv-u-turizmu-i-ugostiteljstvu> (2. svibnja 2023.)
18. Porezna uprava (2023). Povrat PDV-a hrvatskim poreznim obveznicima u državama članicama Europske unije. URL: <https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Stranice/Povrat-pdv-a-EU.aspx> (4. svibnja 2023.)
19. Rosen, S. H. (1999). Javne financije. Zagreb: Institut za javne financije.
20. RRiF (2021). Utvrđivanje osnovice za obračun PDV-a. URL: https://www.rrif.hr/utvrdivanje_osnovice_za_obracun_pdv_a-1998-vijest/ (4. svibnja 2023.)
21. Službene internetske stranice Europske unije. URL: https://european-union.europa.eu/index_hr (6. svibnja 2023.)
22. Šimović, H. (2007). Porezni sustav Republike Hrvatske – skripta. Zagreb: vlastita naklada.
23. Šimović, H. (2016). Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj. EFZG serija članaka u nastajanju (16), str. 1-16.
24. Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Zagreb: NN br. NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22
<https://www.zakon.hr/cms.htm?id=53815>

POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA

Popis tablica:

Tablica 1. Primjer ciklusa obračuna PDV-a	5
Tablica 2. Prihodi i rashodi državnog proračuna u 2022. godini u tis. EUR.....	19
Tablica 3. Vrste prihoda državnog proračuna u 2022. godini u tis. EUR.....	20
Tablica 4. Prihodi od poreza u 2022. godini u tis. EUR	21
Tablica 5. Opće stope PDV-a u Europskoj uniji.....	26
Tablica 6. Snižene stope PDV-a u državama članicama EU	27
Grafikon 3. Udio prihoda od PDV-a u EU-27 u razdoblju 2009.-2021.....	30
Tablica 8. Udio PDV-a u državama članicama EU u 2021. godini	31

Popis slika:

Slika 1. Razvoj stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj u razdoblju 1998.-2015.....	8
---	---

Popis grafikona:

Grafikon 1. Struktura poreza državnog proračuna Republike Hrvatske u 2022. godini.....	21
Grafikon 2. Prosječni udio PDV-a u EU-27 u razdoblju 2009.-2021.....	28
Grafikon 3. Udio prihoda od PDV-a u EU-27 u razdoblju 2009.-2021.....	30