

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST - ANALIZA, FINANCIJSKA ULOGA I OSTALI UČINCI

Pavlović, Vjekoslav

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

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:145:307546>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-19**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Sveučilišni prijediplomski studij (Marketing)

Vjekoslav Pavlović

**POREZ NA DODANU VRIJEDNOST - ANALIZA,
FINANCIJSKA ULOGA I OSTALI UČINCI**

Završni rad

Osijek, 2024.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Sveučilišni prijediplomski studij (Marketing)

Vjekoslav Pavlović

**POREZ NA DODANU VRIJEDNOST - ANALIZA,
FINANCIJSKA ULOGA I OSTALI UČINCI**

Završni rad

Kolegij: Javne financije

JMBAG: 0010069909

e-mail: vpavlovic@efos.hr

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

Osijek, 2024.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Faculty of Economics and Business in Osijek

Undergraduate Study Marketing

Vjekoslav Pavlović


**VALUE ADDED TAX - ANALYSIS, FINANCIAL ROLE AND
OTHER EFFECTS**

Final paper

Osijek, 2024.

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

Ime i prezime studenta/studentice: Vjekoslav Pavlović

JMBAG: 0010069909

OIB: 20044898381

e-mail za kontakt: vjekoslav.pavlovic@gmail.com

Naziv studija: Sveučilišni prijediplomski studij: Marketing

Naslov rada: Porez na dodanu vrijednost - analiza, financijska uloga i ostali učinci

Mentor/mentorica rada: Izv.prof.dr.sc. Karačić Domagoj

U Osijeku, 05.02.2024. godine

Potpis _____



ZAHVALA

Na početku ovog završnog rada, želim izraziti svoju iskrenu zahvalnost svima koji su na bilo koji način pridonijeli mom uspjehu i završetku ovog trogodišnjeg studija na Ekonomskom fakultetu u Osijeku.

Prije svega, želim se zahvaliti roditeljima, svojoj obitelji koja je uvijek bila uz mene i pružila mi neizmjernu podršku tijekom ovog izazovnog putovanja. Bez njihove ljubavi, razumijevanja i ohrabrenja, moj uspjeh ne bi bio moguć. Hvala vam na neprestanoj podršci i vjeri u mene.

Također, želim se zahvaliti svojim prijateljima i kolegama koji su mi pružili potporu i pomoć tijekom ovih akademskih godina. Bila mi je čast dijeliti ove dragocjene trenutke s vama.

Posebnu zahvalu želim uputiti svom mentoru izv.prof.dr.sc. Domagoju Karačiću i asistentici Mariji Ileš, mag. oec., svim profesorima i asistentima na EFOS-u. Hvala vam na mentorstvu, vašem trudu i predanosti u prenošenju znanja.

Naravno, ne mogu posebno ne spomenuti svoju suprugu koja je bila neizostavan dio ovog putovanja. Tvoja podrška, razumijevanje i strpljenje bili su neizmjerno važni za mene. Hvala ti što si bila moj oslonac, motivator i izvor ljubavi tijekom svih ovih godina. Bez tebe, moj put do završetka ovog studija ne bi bio isti.

Konačno, želim se zahvaliti svim osobama koje su me potaknule na razmišljanje i inspirirale me da budem najbolja verzija sebe. Uzimajući u obzir svu podršku koju sam primio, svjestan sam da je ovaj uspjeh plod zajedničkog napora mnogih. Zahvaljujem se svima koji su mi pomogli da rastem i razvijam se kako osobno, tako i profesionalno.

Neka ova zahvala bude iskaz duboke zahvalnosti prema svima.

Porez na dodanu vrijednost - analiza, financijska uloga i ostali učinci

SAŽETAK

Porez na dodanu vrijednost je svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa. Porez na dodanu vrijednost predstavlja ključni i najveći izvor prihoda za državni proračun te igra presudnu ulogu u financijskoj stabilnosti i financiranju javnih potreba. Ovaj završni rad je usmjeren na analizu i financijsku ulogu poreznih prihoda od PDV-a u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2017. – 2021. godine.

Ključne riječi: *porezi, porez na dodanu vrijednost, porezni sustav, proračun*

Value added tax - analysis, financial role and other effects

ABSTRACT

Value Added Tax (VAT) is a multi-stage sales tax calculated at each stage of the production and sales cycle. VAT represents a crucial and the largest source of revenue for the state budget, playing a vital role in financial stability and financing public needs. This final paper focuses on tax revenues from VAT in Croatia during the period from 2017 to 2021.

Keywords: taxes, value added tax, tax system, budget

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Metodologija rada	2
2.1. Struktura rada	2
2.2. Metode istraživanja	2
2.3. Istraživački cilj rada.....	2
3. Porezi i porezni sustav	4
4. Porez na dodanu vrijednost s teorijskog stajališta.....	6
4.1. Povijesni razvoj poreza na dodanu vrijednost.....	6
4.2. Uloga i značaj poreza na dodanu vrijednost	7
5. Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....	9
5.1. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	9
5.2. Obveznici PDV-a u Republici Hrvatskoj.....	10
5.3. Predmet oporezivanja PDV-om u Republici Hrvatskoj	10
5.4. Stope PDV-a u Republici Hrvatskoj	11
5.5. Postupak obračuna PDV-a prema naplaćenim naknadama	14
5.6. PDV u Republici Hrvatskoj nakon ulaska u EU	15
5.6.1. Isporuke dobara unutar Europske unije.....	15
5.6.2. Izvoz dobara iz Republike Hrvatske	16
5.6.3. Stjecanje dobara unutar Europske unije	17
5.6.4. Uvoz dobara u Republiku Hrvatsku	17
5.6.5. Mjesto obavljanja usluga	18
6. Važnost i značaj PDV-a u fiskalnoj politici	20
7. Analiza poreznih prihoda od PDV-a od 2017. do 2021. g. u RH	21
8. Zaključak.....	26
Literatura	VI

Popis tablicaIX

1. Uvod

Porez na dodanu vrijednost (PDV) je oblik poreza na promet koji se primjenjuje u većini modernih poreznih sustava diljem svijeta. U Republici Hrvatskoj, PDV ima važnu ulogu u financiranju javnih potreba i generiranju proračunskih prihoda. PDV se obračunava i plaća u svakoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa, pri čemu se oporezuje samo dodana vrijednost koja se stvara u svakoj fazi.

Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj i usklađivanje s propisima Europske unije donijeli su značajne promjene u poreznom sustavu i imaju velik utjecaj na ekonomiju zemlje. Porez na dodanu vrijednost je najuređeniji porez koji se u Republici Hrvatskoj primjenjuje na jednak način kao i u drugim državama članicama, a razlika je jedino u propisanim poreznim stopama. S obzirom na to da je osnovica za oporezivanje dodana vrijednost, izbjegava se kumulativni učinak oporezivanja.

Analiza poreznih prihoda od PDV-a od 2017. do 2021. godine pruža uvid u financijsku ulogu PDV-a u državnom proračunu. Ova analiza ima za cilj istražiti prihode od poreza na dodanu vrijednost, njihovu strukturu, trendove tijekom razdoblja od pet godina. Također u zaključku se daje osvrt na trenutnu situaciju te prijedloge za moguće promjene u svrhu poboljšanja.

Proučavanje PDV-a i analiza poreznih prihoda od 2017. do 2021. godine omogućava bolje razumijevanje uloge PDV-a u hrvatskom poreznom sustavu, utjecaj na državni proračun i gospodarstvo te trendove i promjene koje su se dogodile tijekom tog perioda.

2. Metodologija rada

Ovo poglavlje opisuje pristup koji je korišten u strukturi ovog završnog rada, metodi istraživanja te istraživačkom cilju rada.

2.1. Struktura rada

Završni rad je strukturiran na način koji omogućuje sistematizirano prezentiranje informacija i analize. Pristupa se temi s ciljem pružanja čitatelju cjelovitog pregled teorijskih koncepta, primjera iz stručne literature, kao i relevantnih online izvora. Svako poglavlje se temelji na odabranim knjigama stručnjaka i vjerodostojnim izvorima kako bi se osigurala kvalitetne informacije. Uz to, unutar završnog rada su korišteni autorovi komentari, nadopune ili osvrti kako bi se dodatno obogatila tema koja je predmet ovog završnog rada.

2.2. Metode istraživanja

U istraživačkom dijelu, završni rad prikazuje podatke o prihodima PDV-a u razdoblju od 2017. do 2021. godine. Podaci o prihodima poreza na dodanu vrijednost preuzeti su iz relevantnih izvora, kao što je Državni ured za reviziju Republike Hrvatske i dr. Korištena je metoda prikupljanja i analize kvantitativnih podataka u svrhu prezentiranja financijskih trendova i promjena vezanih uz PDV. Pravilno tumačenje podataka također je ključno, što uključuje analizu stopa poreza na dodanu vrijednost, promjena u sustavu poreza na dodanu vrijednost te praktičnih primjera primjene.

2.3. Istraživački cilj rada

Istraživački dio ovog završnog rada stavlja naglasak na prikazivanje i dokazivanje značaja poreza na dodanu vrijednost kao najvećeg izvora fiskalnih prihoda državnog proračuna. Detaljna analiza prihoda PDV-a od 2017. do 2021. godine pruža uvid u financijsku ulogu poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj, dok istraživački cilj ima svrhu boljeg

razumijevanja utjecaja i uloge poreza na dodanu vrijednost na Državni proračun Republike Hrvatske.

3. Porezi i porezni sustav

Nastanak i razvoj poreza i poreznog sustava ima dugu povijest koja seže unatrag tisućama godina. Porezi su se pojavili kao način prikupljanja sredstava za financiranje javnih potreba i održavanje državnih institucija. Prve dokumentirane primjere poreznog sustava nalazimo u drevnim civilizacijama. „Premda su se na počecima civilizacije javne potrebe zadovoljavale povremenim i očekivanim darovima, prva opća oporezivanja koristila su se za opremanje vojske i ratne pohode, održavanje sustava vladavine te za izgradnju sustava za navodnjavanje, hramova, vojnih objekata i obrambenih utvrda. Porezi su se ubirali u naturi, najčešće ječmu“ (Balog, Lešić, 2021:23). U počecima, porezi su bili često nametnuti silom ili kao oblik plaćanja za zaštitu ili usluge vladajućeg autoriteta. No, s razvojem društva i uspostavljanjem organiziranih država, porezi su postali pravni institut s jasno definiranim pravilima i postupcima. Kroz povijest, porezni sustavi su se mijenjali i prilagođavali ovisno o društvenim, političkim i ekonomskim uvjetima. Različite vrste poreza su se razvile kako bi se oporezivale različite aktivnosti poput trgovine, vlasništva, dohotka i potrošnje. U suvremenom dobu, porezni sustavi su složeni i sofisticirani, s različitim vrstama poreza, stopama, propisima i administrativnim postupcima. Porezi igraju ključnu ulogu u financiranju javnih usluga, socijalne sigurnosti, infrastrukture i drugih državnih funkcija.

U suvremenom dobu, porezni sustavi su postali izuzetno složeni i prilagođeni specifičnim potrebama svake države. Razvoj tehnologije, globalizacija i promjene u gospodarskom okruženju utjecali su na oblikovanje suvremenih poreznih sustava. Države se suočavaju s izazovima poput porezne konkurencije, izbjegavanja i utaje poreza te potrebom za pravednom raspodjelom poreznog tereta. Uz to, porezni sustavi su podvrgnuti stalnim promjenama i reformama kako bi se osigurala učinkovitost, transparentnost i pravednost. Porezni stručnjaci, ekonomisti i političari stalno analiziraju porezne politike i traže optimalna rješenja koja podržavaju gospodarski rast, socijalnu pravdu i fiskalnu održivost. Balog i Lešić (2021) tumače poreze kao prihode koje država ubire od svojih građana u svrhu financiranja funkcioniranja države za opće i zajedničke potrebe te ističu kako je porezni sustav u Republici Hrvatskoj pluralan jer ima više poreznih oblika (državni, županijski, gradski ili općinski te zajednički porezni oblik) te ističu važnost Općeg poreznog zakona. Opći porezni zakon (OPZ) NN 115/16 uređuje odnose između poreznih obveznika i poreznih tijela sa svrhom primjenjivanja propisa o poreznim i drugim javnim davanjima. Odredbe Općeg poreznog zakona čine zajedničku osnovicu za sve posebne zakone u poreznom sustavu kojim se osigurava veći stupanj

usuglašenosti zakonskih propisa u oblasti javnih financija te se povećava transparentnost zakonskih rješenja kao i stvaranje uvjeta za pravilnu primjenu propisa te se prenose i provode porezni propise Europske unije.

Porezni sustav Republike Hrvatske sastoji se od sljedećih poreza:

1. Državni porezi: porez na dodanu vrijednost, porez na dobit, posebni porezi i trošarine.
2. Županijski porezi: porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila, porez na automate za zabavne igre.
3. Gradski ili općinski porezi: prirez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor, porez na korištenje javnih površina, porez na promet nekretnina.
4. Zajednički porez: porez na dohodak.
5. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade na priređivanje igara na sreću: lutrijske igre, igre u casinima, igre klađenja, igre na sreću na automatima, naknada za priređivanje prigodnih jednokratnih igara na sreću.
6. Naknada za priređivanje nagradnih igara: pripisana uplata priređivača nagradnih igara u korist Hrvatskog Crvenog križa.

U poglavlju 7. u analizi poreznih prihoda od 2017. do 2021. godine prikazani su detalji vezani za visinu poreznih prihoda od poreza na dodanu vrijednost kao i visinu ostalih poreznih prihoda navedenih u ovoj podjeli.

4. Porez na dodanu vrijednost s teorijskog stajališta

U suvremenom poreznom sustavu, porez na dodanu vrijednost zauzima istaknuto mjesto te predstavlja vitalnu financijsku komponentu i temeljnu polugu za financiranje javnih projekata i društvenih potreba. „Porez na dodanu vrijednost po fiskalnom je učinku najvažniji porezni oblik u poreznom sustavu Republike Hrvatske. Pripada skupini državnih poreza i prihod je Državnog proračuna Republike Hrvatske. U porezni sustav Republike Hrvatske uveden je 1998. godine. Tada uspostavljena stopa bila je 22%, da bi se pod utjecajem krize iz 2008. povećala na 23%. Nakon toga je ponovno 2012. godine stopa povećana na 25%“ (Balog, Lešić, 2021:107-108). Balog i Lešić (2021) ističu kako je primjena porezne stope od 24% trebala početi 1.1.2020. godine te da je vlada Republike Hrvatske od toga odustala jer se smanjenje porezne stop za 1% ne može lako nadoknaditi, što nam govori o važnosti prihoda koji proizlaze iz PDV-a.

Važno je napomenuti da PDV opterećuje krajnje potrošače (privatne osobe) dok je isti neutralan po pitanju rashoda poduzetnika i time ne utječe za rezultat poslovanja kao ni na konkurentnost. Razlog je taj što subjekti koji su u sustavu PDV-a mogu odbiti PDV po ulaznim računima kao pretporez za razliku od krajnjih potrošača koji to ne mogu učiniti zbog čega snose porezni teret.

4.1. Povijesni razvoj poreza na dodanu vrijednost

Razumijevanje povijesnog razvoja poreza na dodanu vrijednost ključno je za shvaćanje njegove suštine i konteksta. Kroz analizu korijena, evolucije i važnih prekretnica u povijesti ovog poreznog oblika, dobivamo uvid u njegovu ulogu i značaj u suvremenim poreznim sustavima. Kesner-Škreb i Kuliš (2010) objašnjavaju kako su porezi stari kao i civilizacija te da ne postoji ni jedna koja nije ubirala poreze. „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).

Dalić (1996) ističe da je uvođenje PDV-a u porezni sustav prvi puta službeno predloženo od strane Nijemca Wilhelma von Siemens-a još 1919. godine da bi 1921. godine u SAD-u Thomas S. Adams predložio PDV kao oblik poreza na poslovnu aktivnost koji u SAD-u nikada nije usvojen, za razliku od drugih dijelova svijeta gdje je postao izrazito popularan. „Iako je Francuska već od 1948. godine primjenjivala proizvodni tip PDV-a, Brazil je prva zemlja koja je 1967. godine usvojila potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost. Primjer Brazila slijedila je već iste godina Danska. Sljedeće, 1968. godine, PDV je uvela Njemačka, a iste godine je Francuska svoj proizvodni PDV zajedno s nekoliko drugih poreza zamijenila potrošnim oblikom poreza na dodanu vrijednost“ (Dalić, 1996:25-26).

Danas porez na dodanu vrijednost primjenjuje više od 160 zemalja svijeta ili drugim riječima u svim zemljama OECD-a, osim SAD-a, zemljama članicama EU te gotovo svim zemljama nastalih nakon raspada Sovjetskog saveza. U Republici Hrvatskoj, porez na dodanu vrijednost je uveden 1. siječnja 1998.

4.2. Uloga i značaj poreza na dodanu vrijednost

Uloga poreza na dodanu vrijednost je mnogostruka i obuhvaća financijski, regulativni i redistributivni aspekt. Financijski, PDV predstavlja važan izvor prihoda za državne proračune, omogućujući financiranje javnih potreba i projekata. Regulativno, PDV ima ulogu kontroliranja i praćenja prometa roba i usluga te osigurava usklađenost s poreznim propisima. Redistributivno, PDV može utjecati na pravednu raspodjelu poreznog tereta među različitim društvenim skupinama. Sveukupno, porez na dodanu vrijednost ima ključnu ulogu u financijskoj stabilnosti, pravednosti i održivosti poreznih sustava. Balog i Lešić (2021) ističu kako porez na dodanu vrijednost, kao najvažniji porezni oblik u poreznom sustavu Republike Hrvatske, pripada skupini državnih poreza i prihod je Državnog proračuna Republike Hrvatske. Opća stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj iznosi 25% što ju čini među najvišima u Europskoj uniji, osim Mađarske koja primjenjuje 27%. Europska unija je definirala minimalnu opću stopu poreza za dodanu vrijednost koja iznosi 15%. Sukladno tome, gledajući relevantne statističke podatke vezane uz udio potrošnih poreza u BDP-u, Republika Hrvatska je među „prvacima“ u Europskoj uniji.

„Porez na dodanu vrijednost nema utvrđenu namjenu na što će se utrošiti, tj. PDV je nedestinirani porezni prihod. Stoga, dio prikupljenog PDV-a odlazi i na financiranje „rupa“

vezanih uz nedostatne prihode ubrane od doprinosa za mirovinsko osiguranje – tj. financiranje mirovina, ali i na financiranje deficita zdravstvenog sustava i dr.“ (Balog & Lešić, 2021:108).

Prema autorima Balog i Lešić (2021), gledajući fiskalni učinak PDV-a, ali isto tako i trošarina, porezni sustav Republike Hrvatske je potrošno orijentiran i iznimno regresivan, što bi značilo da porezni obveznik s manjim dohotkom snosi veće porezno opterećenje od poreznog obveznika s većim dohotkom kupujući isti proizvod. „S obzirom na to da je PDV najznačajniji porezni prihod Republike Hrvatske, najčešće je predmet poreznog nadzora te se najviše i vodi računa o pravodobnom plaćanju PDV-a“ (Balog & Lešić, 2021:114).

5. Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Porez na dodanu vrijednost u primjeni je u Republici Hrvatskoj od 1. siječnja 1998. godine kada je Republika Hrvatska preuzela sustav oporezivanja koji je zastupljen u zemljama Europske unije. Amidžić-Peročević et al. (2008) ističu kako je stopa PDV-a od 1. siječnja 1998. godine do 31. listopada 1999. godine bila jedinstvena u visini od 22% te je zbog predmeta jakih kritika, od 1. studenog 1999. godine uvedena nova stopa od 0%, zatim od 1. siječnja 2006.g. i povlaštena stopa od 10%. Više o poreznim stopama u Republici Hrvatskoj pojašnjeno je u poglavlju 5.4.

„Porez na dodanu vrijednost obračunava se kreditnom metodom. To znači da se PDV plaćen na inpute (nabava robe) oduzima od PDV-a koji se plaća na output (prodaja robe). Poduzetnici u sustavu poreza na dodanu vrijednost moraju voditi knjigu ulaznih računa i knjigu izlaznih računa. U knjizi ulaznih računa nalaze se svi računi koje je poduzeće primilo od svojih dobavljača. U knjizi izlaznih računa nalaze se svi računi koje je poduzeće izdalo svojim kupcima. Porez na dodanu vrijednost po ulaznim računima uobičajeno se naziva pretporez ili potraživanje za pretporez, dok se PDV po izlaznim računima naziva obveza za PDV“ (Balog & Lešić, 2021:113).

Balog i Lešić (2021) ističu da se porezom na dodanu vrijednost oporezuje neto dodana vrijednost, odnosno razlika između nabavne i prodajne cijene određenog artikla. „Primjerice, ako je nabavna cijena nekog dobra 100,00 kuna, prodajna cijena tog dobra 150,00 kuna, oporezovat će se samo neto dodana vrijednost, odnosno iznos od 50,00 kuna“ (Balog & Lešić, 2021:114). Ovakav način obračuna proizlazi iz prakse jer porezni obveznici koji su registrirani u sustav PDV-a, koriste pretporez po ulaznim računima (PDV iz spomenutog primjera = 25,00 kuna) i iskazuju obvezu na temelju izlaznih računa (PDV iz spomenutog primjera = 37,50 kuna) u istom obračunskom razdoblju, te plaćaju PDV samo na razliku ($37,50 - 25,00 = 12,50$ kuna). Iz navedene računice proizlazi da je PDV obračunat samo na neto dodanu vrijednosti tj. osnovicu koja iznosi 50,00 kuna što čini razliku između cijene inputa i cijene outputa.

5.1. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Porez na dodanu vrijednost primjenjuje se u Republici Hrvatskoj od 1. siječnja 1998. godine te prema Kesner-Škreb i Kuliš (2010) u suglasju je sa Smjernicom EU 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, odnosno „potrošnog je tipa, prema načelu odredišta isporuke, a pri obračunavanju porezne obveze primjenjuje se kreditna metoda koja omogućuje odbitak pretporeza“ (Kesner-Škreb & Kuliš, 2010:53).

5.2. Obveznici PDV-a u Republici Hrvatskoj

Porezni obveznik je poduzetnik (pravna ili fizička osoba) registriran za obavljanje poduzetničke djelatnosti (isporuka dobra ili usluge, uvoz i dr.). Iako kupnjom nekog dobra ili plaćanjem određene usluge građanin plaća PDV koji je uključen u cijenu dobra, Kesner i Kuliš (2010) ističu kako to ne znači da je građanin obveznik PDV-a. Amidžić Peročević et al. (2008) smatraju da je poduzetnik najčešće i porezni obveznik te da je pojam poduzetnika širi od pojma poreznog obveznika iz činjenice da „porezni obveznik može biti samo poduzetnik, ali poduzetnik ne mora uvijek biti porezni obveznik“ (Amidžić Peročević, et al., 2008:101).

Ulazak u sustav PDV-a može biti dobrovoljan tj. na vlastiti zahtjev poduzetnika, no može biti i po sili zakona ako poduzetnik tijekom poslovanja, unutar poslovne godine, ostvari isporuke veće od 39.816,84 EUR.

5.3. Predmet oporezivanja PDV-om u Republici Hrvatskoj

Predmet oporezivanja propisan je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost kojim se definiraju transakcije koje podliježu oporezivanjem porezom na dodanu vrijednost čije je razumijevanje od vitalne važnosti za pravilno prikupljanje poreznih prihoda i osiguravanje financijske stabilnosti države. Božina et al. (2018) ističu kako je predmet oporezivanja definiran čl. 4. st.

1. Zakona o PDV-u kako slijedi:

- isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik
- stjecanje dobara unutar EU koje se u tuzemstvu obavi uz naknadu
- obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu
- uvoz dobara

5.4. Stope PDV-a u Republici Hrvatskoj

Republika Hrvatska primjenjuje tri različite stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje su definirane nacionalnim zakonodavstvom. Opća stopa PDV-a u Hrvatskoj iznosi 25%, što je jedna od najviših stopa među zemljama Europske unije. Snižena stopa PDV-a od 13% primjenjuje se na određene kategorije dobara i usluga, poput prehrambenih proizvoda, lijekova i knjiga. Također, postoji i posebna stopa PDV-a od 5% koja se primjenjuje na određene usluge poput prijevoza putnika, ugostiteljskih usluga i turističkog smještaja. U nastavku je prikazan kronološki pregled promjena stopa PDV-a od 0% na 5%, od 10% na 13% i od 22% na 25%.

Tablica 1. Kronološki pregled promjene stope PDV-a od 0% na 5%

Red. br.	Objava promjene stope u narodnim novinama	Razdoblje primjene	Stopa PDV-a	Naziv dobara i usluga
1.	105/09.	1. studenog 1999. - 31. prosinca 2012.	0%	sve vrste kruha, mlijeko, knjige, lijekovi, medicinska oprema, znan. časopisi, ortopedska pomagala, usluge javnog prikazivanja filmova
2.	136/12.	1. siječnja 2013. - 30. lipnja 2013.	5%	sve vrste kruha, mlijeko, knjige, lijekovi, medicinska oprema, znan. časopisi, ortopedska pomagala, usluge javnog prikazivanja filmova
3.	73/13.	od 1. srpnja 2013.	5%	sve vrste kruha, mlijeko, knjige, lijekovi, medicinska oprema, ortopedska pomagala, kino ulaznice, znanstveni časopisi

Izvor: Božina et al. (2018)

Tablica 2. Kronološki pregled promjene stope PDV-a od 10% na 13%

Red. br.	Objava promjene stope u narodnim novinama	Razdoblje primjene	Stopa PDV-a	Naziv dobara i usluga
----------	---	--------------------	-------------	-----------------------

1.	73/00.	1. siječnja 2001. - 31. prosinca 2005.	0%	usluge organiziranog boravka stranih turista koje su se plaćale doznakom iz inozemstva
2.	90/05.	1. siječnja 2006. - 31. prosinca 2013.	10%	usluge smještaja u komercijalnim ugostiteljskim objektima i usluge agencijske provizije za te usluge
3.	76/07.	1. kolovoza 2007. - 31. prosinca 2013.	10%	novine i časopisi koji izlaze dnevno i periodično, osim onih koji u cijelosti ili uglavnom sadržavaju oglase ili služe oglašavanju
4.	22/12.	1. ožujka 2012. - 31. prosinca 2013.	10%	jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog podrijetla, dječja hrana i prerađena hrana na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, isporuka vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, bijeli šećer od trske i šećerne repe
5.	22/12.	1. siječnja 2013. - 31. prosinca 2013.	10%	ugostiteljske usluge (osim alkoholnih pića – 25%)
6.	73/13.	1. srpnja 2013. - 31. prosinca 2013.	10%	usluge smještaja u komercijalnim ugostiteljskim objektima te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma, ugostiteljske usluge (osim alkoholnih pića), novine i časopisi – periodični, jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog podrijetla, dječja hrana i prerađena hrana na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, isporuka vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, bijeli šećer od trske i šećerne repe, ulaznice za koncerte
7.	148/13.	1. siječnja 2014. - 31. prosinca 2016.	13%	usluge smještaja u komercijalnim ugostiteljskim objektima te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma, ugostiteljske usluge (osim alkoholnih pića), novine i časopisi – periodični, jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog podrijetla, dječja hrana i prerađena hrana na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, isporuka vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, bijeli šećer od trske i šećerne repe, ulaznice za koncerte
8.	115/16.	od 1. siječnja 2017.	13%	usluge smještaja u komercijalnim ugostiteljskim objektima te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma, ugostiteljske usluge (osim alkoholnih pića), novine i časopisi – periodični, jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog podrijetla, dječja hrana i prerađena hrana na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, isporuka vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, ulaznice za koncerte, isporuka električne energije, javna usluga prikupljanja miješanog

				komunalnog otpada, urne i lijesovi, sadnice i sjemenje, gnojiva i pesticidi te drugi agrokemijski proizvodi, hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce
--	--	--	--	---

Izvor: Božina et al. (2018)

Tablica 3. Kronološki pregled promjene stope PDV-a od 22% na 25%

Red. br.	Objava promjene stope u narodnim novinama	Razdoblje primjene	Stopa PDV-a	Naziv dobara i usluga
1.	47/95.	1. siječnja 1998. - 31. srpnja 2009.	22%	sva dobra i usluge koje nisu navedene u prethodnim skupinama za 13% i 5%
2.	94/09.	1. kolovoza 2009. - 28. veljače 2012.	23%	sva dobra i usluge koje nisu navedene u prethodnim skupinama
3.	22/12.	1. ožujka 2012. - 30. lipnja 2013.	25%	sva dobra i usluge koje nisu navedene u prethodnim skupinama
4.	73/13.	od 1. srpnja 2013.	25%	sva dobra i usluge koje nisu navedene u prethodnim skupinama

Izvor: Božina et al. (2018)

U usporedbi s ostalim zemljama Europske unije, Republika Hrvatska ima relativno visoku stopu PDV-a. Jedina zemlja Europske unije koja ima veću stopu poreza na dodanu vrijednost od Republike Hrvatske je Mađarska koja primjenjuje opću stopu PDV-a od 27%. Većina zemalja Europske unije primjenjuje opću stopu PDV-a koja se kreće između 17% i 27%. Međutim, postoji i znatna varijacija u primjeni sniženih stopa PDV-a među zemljama članicama Europske unije, koje se kreću između 5% i 15%. Ove varijacije odražavaju specifičnosti poreznih sustava i politika pojedinih zemalja te njihove prioritete u promicanju određenih sektora i ciljeva, poput poticanja prehrambene industrije ili turizma.

5.5. Postupak obračuna PDV-a prema naplaćenim naknadama

Princip obračuna poreza na dodanu vrijednost prema naplaćenim naknadama odnosi se na metodu utvrđivanja obveze PDV-a na temelju vremena kada je naknada za isporučeno dobro ili pruženu uslugu stvarno naplaćena, a ne na temelju trenutka izdavanja računa. Božina et al. (2018) navode kako se utvrđivanje obveze PDV-a prema naplaćenim naknadama odnosi na obveznike PDV-a „dohodaše“¹ i „dobitaše“², odnosno poduzetnike koji su u prethodnoj godini ostvarili isporuke do 3.000.000,00 kn (bez PDV-a). „Primjena mogućnosti oporezivanja prema naplati odnosno plaćanju navedena je i u odredbi čl. 167.a Direktive o PDV-u koja se također odnosi na sve porezne obveznike koji su u prethodnoj godini ostvarili promet do svote od 500.000 eura ili ekvivalentne svote u nacionalnoj valuti“ (Božina, et al., 2018:39).

Božina et al. (2018) također ističu da države članice mogu nakon konzultacije s Odborom za PDV povisiti prag na najviše 2.000.000,00 EUR ili ekvivalentne svote u nacionalnoj valuti, što je u Republici Hrvatskoj i učinjeno izmjenama Zakona o PDV-u koje su stupile na snagu 1. siječnja 2023. godine. Postupak utvrđivanja obveze PDV-a za poduzetnike koji isti utvrđuju prema naplaćenim naknadama svodi se na to da obveza obračuna nastaje u trenutku primitka plaćanja (naplate svog računa). Isto vrijedi i za odbitak pretporeza po ulaznim računima koji je moguć u trenutku kada su ulazni računi plaćeni. Za poduzetnika koji PDV obračunavaju prema vrijednosti isporuke to također znači da će imati pravo na odbitak pretporeza prema ulaznom računu poduzetnika koji obračunavaju PDV prema naplaćenom naknadama tek u poreznom razdoblju kada je račun plaćen. U nastavku slijedi tablični prikaz koji detaljnije prikazuje tematiku radi boljeg razumijevanja.

Tablica 4. Pregled prava na odbitak pretporeza prema članku 57. Zakona o PDV-u

Porezni obveznik	Ulazni račun	Uvjeti za odbitak pretporeza prema čl. 57. Zakona o PDV-u
Koji PDV plaća prema vrijednosti isporuka (R-1 obveznik)	Dobavljača koji PDV plaća prema isporukama (R-1 račun)	Primljena isporuka i primljen račun

¹ dohodaši su poduzetnici koji obavljaju gospodarsku djelatnost po načelu blagajne te primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dohodak

² dobitaši u obavljanju gospodarske djelatnosti primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dobit

	Dobavljača koji PDV plaća prema naplaćenim naknadama (R-2 račun)	Primljena isporuka, primljen račun i plaćen račun dobavljaču
Koji PDV plaća prema naplaćenim naknadama (R-2 obveznik)	Računi dobavljača koji PDV plaćaju prema isporukama ili prema naplaćenim naknadama (R-1 ili R-2 račun)	Primljena isporuka, primljen račun i plaćen račun dobavljaču
Svi obveznici PDV-a	Račun za primljeni predujam	Primljen račun o primljenom predujmu

Izvor: Cutvarić (2022)

5.6. PDV u Republici Hrvatskoj nakon ulaska u EU

Dana 1. srpnja 2013. godine Republika Hrvatska postala je punopravna 28. članica Europske unije. Javor (2013) navodi da su od tog trenutka hrvatski porezni obveznici počeli obavljati transakcije na jedinstvenom europskom tržištu koje zahtjeva usvajanje novih pravila i postupaka koji su morali početi primjenjivati već od prvog dana pristupanja Europskoj uniji. „Kako bi se sagledale sve promjene, prvo se daje kratki pregled pravne stečevine EU-a na području PDV-a, jer su sve to propisi koje Republika Hrvatska od ulaska u EU mora primjenjivati, bilo da pojedine dokumente pravne stečevine implementira u svoje nacionalno zakonodavstvo, bilo da ih izravno primjenjuje“ (Javor, 2013:15).

Dodatno, Javor (2013) ističe da se navode načela na kojima se temelji oporezivanje isporuka dobara i usluga na području Europske unije te obrazlažu odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost koji su se počeli primjenjivati od 1. srpnja 2013. godine, a naglasak se stavlja na odredbe i postupke koji predstavljaju razlike na način ubiranja PDV-a u uvjetima kada Republika Hrvatska još nije bila članica Europske unije.

5.6.1. Isporuke dobara unutar Europske unije

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, između država članica nema carinske kontrole u prometu dobara i usluga što je znatno utjecalo na nova porezna pravila u prometu. Božina et al. (2018) ističu kako pri isporuci dobara unutar zemalja članica EU-a više nije riječ o izvozu

dobara, koji je bio oslobođen PDV-a, već o isporuci dobara koja je također oslobođena PDV-a ako su zadovoljeni propisani uvjeti. Sukladno tome „isporuka“ podrazumijeva plasiranje dobara od strane poduzetnika iz Republike Hrvatske u drugu članicu Europske unije. „Uvjeti za oslobođene isporuke dobara unutar EU-a (svim zemljama članica) navedeni su u čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u. Isporuke su oslobođene PDV-a pod uvjetom da je riječ o isporuci dobara koje prodavatelj ili osoba koja stječe dobro ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a koji djeluju kao takvi u toj drugoj državi članici“ (Božina, et al., 2018:105).

Isporučitelj dobara treba biti porezni obveznik³ u Republici Hrvatskoj te treba imati PDV ID broj kako bi mogao primijeniti oslobođenje iz čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u uz zadovoljenje prethodno navedenih uvjeta. Treba istaknuti da porezni obveznik ne mora biti upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj kako bi primijenio oslobođenje prilikom isporuke robe u Europsku uniju.

5.6.2. Izvoz dobara iz Republike Hrvatske

Izvoz dobara iz Republike Hrvatske kao i sam pojam „izvoz“ označava isporuku dobara koju iz Republike Hrvatske obavi porezni obveznik u treće zemlje, odnosno na područje izvan Europske unije, u skladu s carinskim propisima. Dokaz o obavljenom izvozu kako navode Božina et al. (2018) porezni obveznik dokazuje carinskom deklaracijom ili elektroničkom porukom IE599 iz automatiziranog sustava izvoza (ECS) u slučaju elektroničkih deklaracija. Prema odredbama propisa o PDV-u, temeljni uvjet za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a pri izvozu je otprema dobara iz Republike Hrvatske u treće zemlje, odnosno izvan granica Europske unije.

Božina et al. (2018) navode kako je porezno oslobođenje pri izvozu dobara definirano čl. 45. Zakona o PDV-u i čl. 108. Pravilnika o PDV-u te da je prema čl. 45. st. 1. t. 1. i 2. Zakona o PDV-u, u prometu između poduzetnika, oslobođene sljedeće transakcije:

- isporuke dobara koja iz Republike Hrvatske otpremi ili preveze isporučitelj ili neka druga osoba na njegov račun izvan Europske unije

³ porezni obveznik u smislu Zakona o PDV-u je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti

- isporuke dobara, osim isporuke goriva i dobara za opremanje i opskrbu bilo kojeg prijevoznog sredstva koje se koristi u privatne svrhe, koja iz Republike Hrvatske otpremi ili preveze izvan Europske unije sam kupac koji nema sjedište u Republici Hrvatskoj ili neka druga osoba za njegov račun

5.6.3. *Stjecanje dobara unutar Europske unije*

Pod pojmom „stjecanje“ podrazumijevamo nabavku određenog dobra iz Europske unije u Republiku Hrvatsku. Božina et al. (2018) ističu kako se stjecanje dobara unutar Europske unije smatra predmetom oporezivanja prema Zakonu o PDV-u. „U prometu između dva porezna obveznika, pri čemu je isporučitelj iz zemlje članice EU-a, a stjecatelj porezni obveznik iz RH, stjecatelj kao porezni obveznik treba obračunati PDV-u RH te, uz zadovoljenje propisanih uvjeta, može priznati pretporez“ (Božina, et al., 2018:127).

Iz ovog proizlazi da ako je poduzetnik ispunio uvjete za odbitak pretporeza, neće doći do fizičkog plaćanja PDV-a već u tzv. „samoobračunu“ iskazuje obveza PDV-a uz istovremeno priznavanje pretporeza što rezultira neutralnošću u obračunu. Božina et al. (2018) tumače kako „mali“ porezni obveznici koji su se registrirali za potrebe PDV-a zbog prelaska praga stjecanja nemaju pravo na odbitak pretporeza te da treba voditi računa o posebnim uvjetima koji su propisani za stjecanje nekih dobara unutar Europske unije (pri stjecanju prijevoznih sredstava i trošarinskih proizvoda), kao i posebnostima kod premještanja dobara unutar EU-a koja su oslobođena PDV-a.

5.6.4. *Uvoz dobara u Republiku Hrvatsku*

Do ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, uvoz dobara podrazumijevao je nabavku ili stjecanje robe iz bilo koje zemlje izvan Hrvatske. Nakon 1. srpnja 2013. godine, s obzirom na to da je Europska unija jedinstveno carinsko područje, uvoz podrazumijeva nabavku ili stjecanje robe iz trećih zemalja⁴ tj. trećih područja⁵. Prema navodu ovih autora „Uvozom dobara

⁴ treće zemlje podrazumijevaju bilo koje područje ili državu koja nije u području Europske unije i ne koju se ne primjenjuje Ugovor o osnivanju EU (uvoz i izvoz)

⁵ treća područja su dio područja države članice koje je izuzeto iz područja Europske unije (uvoz i izvoz)

smatra se svako stjecanje dobara iz „trećih zemalja“ ili „trećih područja“, odnosno zemalja koje nisu u EU-u, odnosno svaki unos dobara u EU koja nisu u slobodnom prometu na području EU-a“ (Božina, et al., 2018:8).

Božina et al. (2018) objašnjavaju kako se postupak uvoza u Republiku Hrvatsku od 1. srpnja 2013. godine provodi na isti način kao što je bilo određeno prema odredbama dosadašnjeg (starog) Zakona o PDV-u. Dakle, PDV obračunava carinarnica pri uvozu, a porezni obveznik treba platiti carinski dug u kojem je sadržan PDV pri uvozu u roku 10 dana, iznimno uz odobrenje 30 dana. Carinski dug plaća se da račun carinarnice te potom biva raspoređen na račun državnog proračuna.

Dojčić (2021) ističe kako se od 1. siječnja 2021. godine u sklopu izmjena i dopuna Zakona o porezu na dodanu vrijednost, proširuje⁶ mogućnost primjene obračunske kategorije PDV-a pri uvozu na sva dobra, neovisno o njihovoj vrsti i vrijednosti, kako bi se poreznim obveznicima olakšalo poslovanje u smislu likvidnosti, odnosno, osiguravanja sredstava za plaćanje. „U tom smislu Zakon o PDV-u propisuje (čl. 76. st. 8.) da se smatra da je PDV pri uvozu plaćen, ako ga porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a i ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti iskaže kao obvezu u prijavi PDV-a, a takav način obračunavanja i plaćanja PDV-a porezni obveznik zatraži odgovarajućim popunjavanjem carinske deklaracije kojom se dobra puštaju u slobodni promet“ (Dojčić, 2021). Kod obračunskog PDV-a pri uvozu ne dolazi do fizičkog plaćanja PDV-a jer porezni obveznik u istom obračunskom razdoblju iskazuje obvezu PDV-a uz istovremeno priznavanje pretporeza što rezultira neutralnošću u obračunu, iz čega i proizlazi sam naziv „obračunski PDV“.

5.6.5. Mjesto obavljanja usluga

Za razmatranje mjesta obavljanja usluga treba se voditi računa o propisanim temeljnim pravilima kao i o propisanim izuzecima ili iznimkama od tih pravila. Javor (2013) smatra da se odredbe o mjestu oporezivana usluga koja su sadržane u Zakonu o PDV-u do 30. lipnja 2013. godine, od 1. srpnja 2013. godine gotovo u cijelosti mijenjaju i da ih je najbolje zaboraviti i krenuti iz početka jer odredbe tog Zakona, koje se odnose na definiranje mjesta oporezivanja usluga, nisu bile usklađene s odredbama Direktive 2005/112/EZ. „Prema novim odredbama o

⁶ prije izmjena primjena obračunskog PDV-a bila je moguća samo za strojeve i opremu iz Dodatka IV. Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 115/16)

mjestu obavljanja usluga, mjesto obavljanja pojedine usluge ne ovisi samo o vrsti usluge, već i o statusu primatelja usluge. Za istu vrstu usluge, mjesto obavljanja može biti različito, ovisno o tome je li pružena poreznom obvezniku ili osobi koja to nije“ (Javor, 2013:101-102).

Javor (2013) ističe da je temeljno pravilo u svezi oporezivanjem usluga koje se obavljaju između poreznih obveznika, tzv. B2B (business to business) usluge, koje su se prije oporezivale prema sjedištu izvršitelja usluga, izmjenama Direktive 2006/112/EZ o mjestu oporezivanja, zamijenile s načelom oporezivanja prema sjedištu primatelja usluge, uz određene izuzetke. Temeljno pravilo o oporezivanju usluga B2C (business to consumers) se nje mijenjalo te se ove usluge i dalje oporezuju prema sjedištu izvršitelja usluge, uz određene iznimke. Božina et al. (2018) smatraju da je oporezivanje usluga vrlo složeno te da treba biti oprezan pri određivanju „oporezivosti“ neke usluge te predlažu da se prilikom utvrđivanja mjesta oporezivanja neke usluge, najprije određena usluga traži u iznimkama, a potom primjeni temeljno načelo jer pravilo kazuje da ako se usluga ne pronađe u iznimkama, treba primijeniti temeljno načelo oporezivanja usluga.

Propisane iznimke od temeljnog načeka oporezivanja usluga su posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici, usluge u vezi s nekretninama, usluge prijevoza, usluge u kulturi, usluge pripremanja hrane i dr.

6. Važnost i značaj PDV-a u fiskalnoj politici

Porez na dodanu vrijednost igra ključnu ulogu u fiskalnoj politici kao važan izvor prihoda za državu. Povećanje ili smanjenje porezne stope ima značajan utjecaj na prihode države i ukupnu fiskalnu ravnotežu. Porez na dodanu vrijednost omogućuje fleksibilnost u prikupljanju poreza na potrošnju, jer se naplaćuje na širokom rasponu dobara i usluga. Pravilno upravljanje PDV-om može utjecati na ravnotežu tržišta i poticati gospodarski rast i razvoj. Uvođenje i primjena PDV-a zahtijeva pažljivo planiranje i praćenje kako bi se osigurala pravednost, učinkovitost i sukladnost s fiskalnim ciljevima države.

Santini (2020) navodi kako porezi imaju tri temeljne funkcije: fiskalnu, ekonomsku i socijalnu te da se pristup porezima kao i oporezivanju mijenjao tijekom vremena polazeći od fiskalne funkcije prema ekonomskoj pa socijalnoj, država blagostanja, a danas dominira ekonomska funkcija poreza. Autor ističe kako su „porezi porezna obveza poreznih obveznika bez pravo protučinidbe, uobičajeno se fiskalna funkcija poreza određuje kao pretpostavljena funkcija oporezivanja. U prvom koraku određuje se iznos novca koji valja prikupiti. Navedeno znači da su moguća različita rješenja u socijalnom i ekonomskom pogledu ako je zadan iznos potrebnih sredstava“ (Santini, 2020:33).

Kao što je ranije spomenuto, PDV-om se oporezuje dodana vrijednost te s obzirom na to da se PDV naplaćuje u procesu razmjene, Santini (2020) smatra da ga to čini ekonomski usporedivim s porezom na dohodak. „Dakle, oporezuje se dohodak, ali to se čini u procesu razmjene. Navedena obilježja ovoga poreznog oblika daju mu prednost u odnosu prema drugim poreznim oblicima“ (Santini, 2020:70). Porez na dodanu vrijednost je najznačajniji izvor prihoda državnog proračuna koji kao fleksibilan porezni instrument omogućuje prilagodbu porezne politike prema promjenama u gospodarskom okruženju i ciljevima fiskalne politike, a njegova uloga ogleda se u poticanju ekonomske aktivnosti, potrošnji i trgovini te kao faktor utječe na ponašanje potrošača i poslovnih subjekata. Više o konkretnim pokazateljima prikazano je u sljedećem poglavlju.

7. Analiza poreznih prihoda od PDV-a od 2017. do 2021. g. u RH

„Naplata i prikupljanje prihoda državnog proračuna, propisani su Zakonom o proračunu, godišnjim zakonima o izvršavanju državnog proračuna, godišnjim naredbama o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa i prihoda za financiranje drugih javnih potreba te drugim propisima“ (Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, 2018). Analiza poreznih prihoda prikazana je na temelju podataka Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske koja obuhvaća razdoblje od 2017. – 2021. godine.

Počevši od 2017. godine, ukupni prihodi iznose 122.707.021.717,00 kn. Vrijednosno najvažniji prihodi državnog proračuna su prihodi od poreza, koji su iskazani u iznosu od 75.243.890.160,00 kn i čine 61% ukupnih prihoda u 2017. godini, od čega udio prihoda od PDV-a iznosi 47.616.661.426,00 kn što čini 39% od ukupnih prihoda, odnosno 63% od poreznih prihoda. Prihodi od doprinosa u iznosu 23.206.071.303,00 kn čine 19% ukupnih prihoda. Svi ostali prihodi iznose 24.257.060.254,00 kn i čine 20% ukupnih prihoda državnog proračuna.

U 2018. godini ukupni prihodi iznose 129.395.205.925,00 kn. Prihodi od poreza iznose 78.020.447.388,00 kn i čine 60% ukupnih prihoda u 2018. godini, od čega udio prihoda od PDV-a iznosi 51.561.678.560,00 kn što čini 40% od ukupnih prihoda, odnosno 66% od poreznih prihoda. Prihodi od doprinosa u iznosu 24.907.167.378,00 kn čine 19% ukupnih prihoda. Svi ostali prihodi iznose 26.467.591.159,00 kn i čine 19% ukupnih prihoda državnog proračuna.

U 2019. godini ukupni prihodi iznose 139.919.657.567,00 kn. Prihodi od poreza iznose 82.736.252.182,00 kn i čine 59% ukupnih prihoda u 2019. godini, od čega udio prihoda od PDV-a iznosi 54.898.529.647,00 kn što čini 39% od ukupnih prihoda, odnosno 66% od poreznih prihoda. Prihodi od doprinosa u iznosu 24.134.638.147,00 kn čine 17% ukupnih prihoda. Svi ostali prihodi iznose 33.048.767.238,00 kn i čine 24% ukupnih prihoda državnog proračuna.

U 2020. godini ukupni prihodi iznose 131.587.459.371,00 kn. Prihodi od poreza iznose 73.148.241.544,00 kn i čine 56% ukupnih prihoda u 2020. godini, od čega udio prihoda od PDV-a iznosi 47.205.027.484,00 kn što čini 36% od ukupnih prihoda, odnosno 65% od poreznih prihoda. Prihodi od doprinosa u iznosu 22.760.613.524,00 kn čine 17% ukupnih

prihoda. Svi ostali prihodi iznose 35.139.269.826,00 kn i čine 27 % ukupnih prihoda državnog proračuna.

U 2021. godini ukupni prihodi iznose 154.063.614.155,00 kn. Prihodi od poreza iznose 83.651.787.804,00 kn i čine 54% ukupnih prihoda u 2021. godini, od čega udio prihoda od PDV-a iznosi 57.098.881.792,00 kn što čini 37% od ukupnih prihoda, odnosno 68% od poreznih prihoda. Prihodi od doprinosa u iznosu 25.249.664.362,00 kn čine 16% ukupnih prihoda. Svi ostali prihodi iznose 45.162.161.989,00 kn i čine 29% ukupnih prihoda državnog proračuna.

Analiza poreznih prihoda od PDV-a u razdoblju od 2017. do 2021. godine pruža uvid u značaj ovog poreza za državni proračun Republike Hrvatske. Podaci Državnog ureda za reviziju jasno ukazuju na financijsku ulogu PDV-a kao najvažnijeg izvora prihoda državnog proračuna. Uočeno je da je udio prihoda od PDV-a u ukupnim prihodima bio značajan tijekom promatranog razdoblja, čineći između 36% i 39% ukupnih prihoda. Prikazani podaci svjedoče o važnosti prihoda od PDV-a kao osnovnog izvora financiranja javnih potreba u Republici Hrvatskoj. Ovaj porez predstavlja značajan izvor sredstava za financiranje javnih usluga, socijalnih programa i infrastrukturnih projekata. Također, prihodi od PDV-a imaju veliki utjecaj na stabilnost državnog proračuna i omogućuju provedbu fiskalnih politika. Međutim, analiza također ukazuje na visoku stopu PDV-a u Republici Hrvatskoj u usporedbi s drugim zemljama (vidjeti Tablicu 9.). Uvođenje nižih stopa PDV-a za određene kategorije proizvoda i usluga moglo bi imati pozitivan učinak na potrošnju i gospodarski rast. Osim toga, smanjenje opće stope PDV-a moglo bi potaknuti konkurentnost i potrošnju. U nastavku su prikazani tablični prikazi i usporedbe pokazatelja po godinama.

Tablica 5. Javni prihodi i javni rashodi od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn)

	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.
Javni prihodi	122.707	129.395	139.920	131.578	154.064
Javni rashodi	124.999	129.587	139.870	153.560	169.030

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog ureda za reviziju RH

Tablica 5. prikazuje porast javnih prihoda 2018. godine u usporedbi s prethodnom 2017. godinom za 5,45%, nakon čega slijedi ponovni rast javnih prihoda u 2019. godini za 8,13%, zatim pad javnih prihoda u 2020. godini za 5,96% te povećanje javnih prihoda u 2021. godini za 17,09%.

Tijek javnih rashoda slijedi uzlaznu putanju 2018. godine u usporedbi s 2017. godinom za 3,67%, zatim ponovno rast za 7,94% u 2019. godini, nakon čega slijedi rast od 9,79% u 2020. godini te povećanje od 10,07% u 2021. godini.

Tablica 6. Javni prihodi od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn)

	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.
Prihodi od doprinosa	23.206	24.907	24.135	22.761	25.250
Prihodi od pomoći iz inozemstva	8.453	10.719	14.801	18.193	22.009
Prihodi od poreza	75.244	78.020	82.736	73.148	83.652
Prihodi od HZZO-a na temelju ugovornih obveza	5.726	6.468	7.702	8.179	10.821
Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi	4.449	3.871	4.757	4.536	4.449
Prihodi od imovine	3.005	2.261	2.782	3.025	3.084
Ostali prihodi	2.624	3.149	3.007	1.736	4.799

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog ureda za reviziju RH

Kao što je prikazano u Tablici 6., vrijednosno najvažniji prihodi državnog proračuna su prihodi od poreza koji u 2018. imaju tendenciju rasta od 3,69% u usporedbi s 2017. godinom. Rast prihoda od poreza se nastavlja i u 2019. godini za 6,04% u usporedbi s 2018. godinom. Nakon toga slijedi pad prihoda od poreza u 2020. godini za 11,59% u usporedbi s 2019. godinom te ponovno rast od 14,36% u 2021. godini u usporedbi prihodima od poreza u 2020. godinom.

Tablica 7. Prihodi od poreza od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn)

	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.
Porez na dodanu vrijednost	23.206	24.907	24.135	22.761	25.250
Posebni porezi i trošarine	8.453	10.719	14.801	18.193	22.009
Porez na dobit	75.244	78.020	82.736	73.148	83.652
Porezi i naknade od igara na sreću	5.726	6.468	7.702	8.179	10.821
Ostali porezi	4.449	3.871	4.757	4.536	4.449

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog ureda za reviziju RH

Analizirajući prihode od poreza u razdoblju od 2017. do 2021. godine, iz Tablice 7., vidljivo je da porez na dodanu vrijednost čini najveći udio u prihodima od poreza. U 2017. godini udio poreza na dodanu vrijednost u prihodima od poreza čini 19,82%, u 2018. godini udio iznosi 20,09%, u 2019. godini udio iznosi 17,99%, i 2020. godini udio iznosi 17,95% te u 2021. godini udio iznosi 17,27% što dovodi do zaključka da udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima od poreza iznosi 18,62%.

Tablica 8. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn)

	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.
Porez na dodanu vrijednost	23.206	24.907	24.135	22.761	25.250

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog ureda za reviziju RH

Analizirajući prihode od poreza na dodanu vrijednost kroz navedeno razdoblje, u Tablici 8. primjetno je da je vidljiv porast prihoda od poreza na dodanu vrijednost u 2018. godini za 7,33% u usporedbi s 2017. godinom, zatim slijedi pad od 3,10% u 2019. godini u usporedbi s 2018. godinom te ponovno pad u 2020. godini od 5,69% u usporedbi s 2019. godinom i naposljetku

rast prihoda od poreza na dodanu vrijednost u 2021. godini od 10,94% u usporedbi s 2020. godinom. Zaključno, primjetno je da je vidljiv porast prihoda od poreza na dodanu vrijednost od 2017. do 2021. godine od 8,81%.

Tablica 9. Primjer opće stopa PDV-a u nekim zemljama Europske unije

	Mađarska	Republika Hrvatska	Irska	Španjolska	Francuska	Njemačka	Malta	Luksemburg
Stopa PDV-a	27%	25%	23%	21%	20%	19%	18%	17%

Izvor: izrada autora prema podacima HUP – Hrvatska udruga poslodavaca

U navedenim podacima iz Tablice 9. prikazane su samo neke zemlje Europske unije i pripadajuće opće stope poreza na dodanu vrijednost. Vidljivo je da je Republika Hrvatska druga po visini opće stope poreza na dodanu vrijednost sa 25%, odmah uz Mađarsku u kojoj je opća stopa poreza na dodanu vrijednost 27%. Irska ima 23%, Španjolska 21%, Francuska 20%, Njemačka 19%, Malta 18% te Luksemburg 17% opću stopu poreza na dodanu vrijednost.

8. Zaključak

Kao najznačajniji izvor prihoda za državni proračun, porez na dodanu vrijednost omogućuje financijsku stabilnost i održivost javnih financija. Zbog svoje široke primjene i utjecaja na gospodarstvo, porez na dodanu vrijednost ima važnu ulogu u izgradnji povjerenja poreznih obveznika i održavanju poštenog i učinkovitog poreznog sustava. PDV kao instrument fiskalne politike može se koristiti za promicanje određenih gospodarskih sektora ili ciljeva, poput poticanja ekološki prihvatljive potrošnje kroz sniženu stopu PDV-a na određene ekološke proizvode. Također može imati utjecaj na ponašanje potrošača i poduzetnika, potičući ih na određene vrste potrošnje ili investicija ovisno o visini i strukturi PDV-a. Kontinuirano praćenje i evaluacija poreza na dodanu vrijednost omogućuju vladama da prilagode poreznu politiku i osiguraju optimalnu ravnotežu između prihoda, potrošnje i gospodarskog rasta, što čini PDV važnim instrumentom za postizanje makroekonomskih ciljeva.

Analizirajući značaj poreza na dodanu vrijednost u fiskalnoj politici Republike Hrvatske i njegove financijske učinke, postaje jasno da je PDV ključni izvor prihoda za državu te da ima značajan utjecaj na gospodarski sustav i poreznu presiju građana. Međutim, postoje izazovi i mogućnosti za poboljšanje uvođenjem određenih mjera.

Prva preporuka za poboljšanje odnosi se na snižavanje opće stope PDV-a s ciljem poticanja gospodarskog rasta i povećanja konkurentnosti. Na primjer, moguće je razmotriti smanjenje opće stope s trenutnih 25% na 20%. Ovo bi moglo stimulirati potrošnju, potaknuti investicije i povećati ukupnu ekonomsku aktivnost. Druga preporuka odnosi se na postojeće snižene stopa PDV-a od 5% i 13%. Potrebno je provesti temeljitu analizu njihove opravdanosti i učinkovitosti kako bi se utvrdilo jesu li one zaista potrebne i korisne za gospodarski razvoj zemlje. Eventualno ukidanje neopravdanih sniženih stopa može pridonijeti pojednostavljenju poreznog sustava i povećanju pravednosti u raspodjeli poreznog tereta. Treća preporuka se odnosi na potrebu za jačanjem administrativnih kapaciteta Porezne uprave i unaprjeđenjem nadzora i suzbijanja poreznih prijevара. Efikasno prikupljanje PDV-a i suzbijanje sive ekonomije mogu povećati prihode države i osigurati pravedniju raspodjelu poreznog tereta među građanima i poduzetnicima.

Nadalje, važno je razmotriti primjenu modernih tehnologija, kao što su digitalizacija i elektroničko izdavanje računa, kako bi se pojednostavio proces PDV-a i smanjili administrativni troškovi za poduzetnike. Konačno, preporučuje se daljnje praćenje razvoja

međunarodnih standarda i praksi u području poreza na dodanu vrijednost te usklađivanje s europskim smjernicama kako bi se osigurala harmonizacija s okruženjem i olakšao trgovinski promet s drugim zemljama.

Literatura

Amidžić Peročević, K. i dr., 2008. *Porez na dodanu vrijednost*. Zagreb: TEB - Poslovno savjetovanje d.o.o..

Balog, A. & Lešić, D., 2021. *Temelji poreznog sustava: Priručnik za studente*. [Mrežno] Available at: <https://www.bak.hr/datastore/file/1813/Antal-Balog-i-Dario-Lesic-Temelji-poreznog-sustava-prirucnik-za-studente.pdf>

[Pokušaj pristupa 12. lipnja 2023.].

Božina, A. i dr., 2018. *Porez za dodanu vrijednost*. Zagreb: RRiF plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge.

Cutvarić, M., 2022. *Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*. [Mrežno] Available at: <https://www.rif.hr/ulazni-r-2-racuni/>

[Pokušaj pristupa 21. lipnja 2023.].

Dalić, M., 1996. Usporedba poreza na dodanu vrijednost i poreza na promet u trgovini na malo. *Privredna kretanja i ekonomska politika*, 6(52), pp. 25-26.

Dojčić, I., 2021. *TEB Poslovno savjetovanje - računovodstvo, financije, pravo i porezi*. [Mrežno]

Available at: <https://www.teb.hr/novosti/2021/obracunski-pdv-pri-uvozu/>

[Pokušaj pristupa 26. lipnja 2023.].

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, 2018. *Državni ured za reviziju Republike Hrvatske*. [Mrežno]

Available at: <https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202018/II. IZVJESCA O OBAVLJENIM REVIZIJAMA/DRZAVNI PRORACUN REPUBLIKE HRVATSKE ZA 2017..pdf>

[Pokušaj pristupa 13. svibnja 2023.].

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, 2019. *Državni ured za reviziju Republike Hrvatske*. [Mrežno]

Available at: <https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202019/DRZAVNI PRORACUN REPUBLIKE HRVATSKE ZA 2018/DR%C5%BDA>

VNI%20PRORA%C4%8CUN%20REPUBLIKE%20HRVATSKE%20ZA%202018_1.pdf

[Pokušaj pristupa 13. svibnja 2023.].

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, 2020. *Državni ured za reviziju Republike Hrvatske.* [Mrežno]

Available at: [https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202020/IZVJESCA O OBAVLJENIM REVIZIJAMA/DRZAVNI PRORACUN REP H RVATSKE ZA 2019.pdf](https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202020/IZVJESCA%20O%20OBAVLJENIM%20REVIZIJAMA/DRZAVNI%20PRORACUN%20REP%20HRVATSKE%20ZA%202019.pdf)

[Pokušaj pristupa 13. svibnja 2023.].

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, 2021. *Državni ured za reviziju Republike Hrvatske.* [Mrežno]

Available at: [https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizija%20-%202021/IZVJESCA O OBAVLJENIM REVIZIJAMA/FINANCIJSKE REVIZIJE/DRZA VNI PRORACUN/GODISNJI IZVJESTAJ O IZVRSENJU DRZAVNOG PRORACUNA REPUBLIKE HRVATSKE ZA%20 2020.pdf](https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizija%20-%202021/IZVJESCA%20O%20OBAVLJENIM%20REVIZIJAMA/FINANCIJSKE%20REVIZIJE/DRZAVNI%20PRORACUN/GODISNJI%20IZVJESTAJ%20O%20IZVRSENJU%20DRZAVNOG%20PRORACUNA%20REPUBLIKE%20HRVATSKE%20ZA%202020.pdf)

[Pokušaj pristupa 13. svibnja 2023.].

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, 2022. *Državni ured za reviziju Republike Hrvatske.* [Mrežno]

Available at: [https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202022/IZVJESCA%20 O%20 OBAVLJENIM REVIZIJAMA/FINANCIJSKE REVIZIJ E/GODISNJI IZVJESTAJ O IZVRSENJU DRZAVNOG PRORACUNA/GODI%C5%A0 NJI%20IZVJE%C5%A0TAJ%20O%20IZVR%C5%A0ENJU%20DR%C5%BDAVNOG%2 0PR](https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202022/IZVJESCA%20O%20OBAVLJENIM%20REVIZIJAMA/FINANCIJSKE%20REVIZIJE/GODISNJI%20IZVJESTAJ%20O%20IZVRSENJU%20DRZAVNOG%20PRORACUNA/GODI%C5%A0NJI%20IZVJE%C5%A0TAJ%20O%20IZVR%C5%A0ENJU%20DR%C5%BDAVNOG%20PR)

[Pokušaj pristupa 13. svibnja 2023.].

HUP - Hrvatska udruga poslodavaca, 2021. *HUP - Hrvatska udruga poslodavaca.* [Mrežno]

Available at: <https://www.hup.hr/EasyEdit/UserFiles/Ana%20Falak/2022/popis-stop-a-pdv.pdf>

[Pokušaj pristupa 14. lipnja 2023].

Javor, L., 2013. *PDV u Republici Hrvatskoj od 1. srpnja 2013.*. Zagreb: TEB - Poslovno savjetovanje d.o.o..

Kesner-Škreb, M. & Kuliš, D., 2010. *Porezni vodič za građane.* [Mrežno]

Available at: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:242:940980>

[Pokušaj pristupa 18. Lipnja 2023.].

Republika Hrvatska - Ministarstvo financija - Porezna uprava, n.d. *Republika Hrvatska - Ministarstvo financija - Porezna uprava.* [Mrežno]

Available at: https://www.porezna-uprava.hr/hr_porezni_sustav/stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx

[Pokušaj pristupa 13. svibnja 2023].

Santini, G., 2020. *Makroekonomija i porezi.* [Mrežno]

Available at:

http://www.rifin.com/images/stories/2021/02/casopis%20EKONOMIJA%20broj%2027_1%20za%20web.pdf

[Pokušaj pristupa 10. Lipnja 2023.].

Popis tablica

Tablica 1. Kronološki pregled promjene stope PDV-a od 0% na 5%	11
Tablica 2. Kronološki pregled promjene stope PDV-a od 10% na 13%	11
Tablica 3. Kronološki pregled promjene stope PDV-a od 22% na 25%	13
Tablica 4. Pregled prava na odbitak pretporeza prema članku 57. Zakona o PDV-u	14
Tablica 5. Javni prihodi i javni rashodi od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn)	22
Tablica 6. Javni prihodi od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn)	23
Tablica 7. Prihodi od poreza od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn).....	24
Tablica 8. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost od 2017. do 2021. g. u RH (u mil. kn)	24
Tablica 9. Primjer opće stopa PDV-a u nekim zemljama Europske unije	25