

Izmjene i dopune u sustavu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost od 1998. godine u Republici Hrvatskoj

Mašić, Nadica

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic of Međimurje in Čakovec / Međimursko veleučilište u Čakovcu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:110:253171>

Rights / Prava: [In copyright](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2020-10-30**



Repository / Repozitorij:

[Polytechnic of Međimurje in Čakovec Repository - Polytechnic of Međimurje Undergraduate and Graduate Theses Repository](#)



MEĐIMURSKO VELEUČILIŠTE U ČAKOVCU
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ
MENADŽMENT TURIZMA I SPORTA

NADICA MAŠIĆ

IZMJENE I DOPUNE U SUSTAVU OPOREZIVANJA POREZOM NA
DODANU VRIJEDNOST OD 1998. GODINE U REPUBLICI
HRVATSKOJ

ZAVRŠNI RAD

ČAKOVEC, 2018.

MEĐIMURSKO VELEUČILIŠTE U ČAKOVCU
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ
MENADŽMENT TURIZMA I SPORTA

NADICA MAŠIĆ

IZMJENE I DOPUNE U SUSTAVU OPOREZIVANJA POREZOM NA
DODANU VRIJEDNOST OD 1998. GODINE U REPUBLICI
HRVATSKOJ

CHANGES AND INCREASES IN THE TAXATION SYSTEM AT
VALUE ADDED TAX FROM 1998 IN THE REPUBLIC OF CROATIA

ZAVRŠNI RAD

Mentor: Magdalena Zeko, mag. iur., pred.

ČAKOVEC, 2018.

ZAHVALA

Veliko hvala mentorici na pomoći i usmjeravanju prilikom izrade rada, a također i mojoj obitelji na pruženoj potpori.

SAŽETAK

U ovom radu prikazat će se uvođenje i razvitak jednog od najznačajnijih, ali isto tako i najzanimljivijih poreza koji čini porezni sustav Republike Hrvatske – poreza na dodanu vrijednost. Radi se o porezu koji najviše utječe na ekonomiju države, a isto tako i na standard njezinih stanovnika. Porez na dodanu vrijednost je glavni prihod državnog proračuna pa se stoga njemu pridaje velika važnost.

Obradit će se izmjene zakona o porezu na dodanu vrijednost tijekom godina, počevši od njegove primjene 1998. godine pa do posljednje izmjene, s time da se naglasak stavlja na donošenje novog Zakona o porezu na dodanu vrijednost 2013. godine, kada je Republika Hrvatska pristupila Europskoj uniji. Tada je došlo do niza promjena u poslovanju poreznih obveznika koji obavljaju transakcije s obveznicima drugih država članica Europske unije. Ti obveznici od tada moraju obratiti posebnu pažnju izvješćivanju kako bi na jedinstvenom tržištu svi djelovali usklađeno. S obzirom na to da između država članica više nema granica trgovini, pojmovi uvoza i izvoza zamijenjeni su pojmovima stjecanja i isporuke.

U početnom poglavlju daje se općenita definicija i tumačenje poreza na dodanu vrijednost, prikazuju se njegove glavne odrednice te se opisuju prednosti i nedostaci tog poreznog oblika s primjerima. Ukratko se obrazlaže pojam poreznog obveznika i predmet oporezivanja.

U nastavku se daje opis samog uvođenja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s kratkim osvrtom na svaku od izmjena. Prva izmjena nastupila je vrlo brzo nakon prve primjene Zakona i to u vrlo bitnome, uvođenju nove, snižene stope. U radu se spominje i važna Šesta direktiva Vijeća Europske unije, dokument temeljem kojeg je Republika Hrvatska donosila zakone o porezu na dodanu vrijednost i s čijim odredbama je trebala uskladiti odredbe našeg Zakona, što je na kraju i postigla. Sa svakom izmjenom stopa poreza one su se uglavnom povećavale što je svaki put izazvalo nezadovoljstvo građana i sumnju u vođenje ispravne porezne politike.

U završnom dijelu zaključno se prikazuju učinci spomenutih izmjena poreza na dodanu vrijednost na proračun Republike Hrvatske.

Ključne riječi: porez na dodanu vrijednost, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, oporezivanje, pretporez, porezne stope poreza na dodanu vrijednost

Sadržaj:

1. Uvod	5
2. Prednosti ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost.....	9
2.1. Nedostaci ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost	10
3. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	12
3.1. Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1995. godine	15
3.2. Prva izmjena prvog Zakona o porezu na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....	20
3.3. Šesta direktiva Vijeća Europske unije.....	22
3.4. Uvođenje stope poreza na dodanu vrijednost od 10 %	23
4. Povećanje standardne stope poreza na dodanu vrijednost.....	25
4.1. Izmjena Zakona 2012. godine	27
5. Članstvo Republike Hrvatske u Europskoj uniji i promjene poreza na dodanu vrijednost	30
5.1. PDV identifikacijski broj	31
5.2. Pojam stjecanja i uvoza	32
5.3. Obveze poreznih obveznika prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost....	33
5.4. Tuzemni prijenos porezne obveze u građevinskim djelatnostima	35
5.5. Posljednje izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost	36
6. Usporedba stopa poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije	38
7. Zaključak	40
8. Popis literature:.....	42

1. Uvod

Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), oblik je oporezivanja koji je prisutan u velikom broju zemalja. Radi se o vrsti poreza na promet koji se obračunava u svakoj od faza proizvodno-prometnog ciklusa tako da ga nazivamo i svefaznim porezom na promet. Ključna riječ je upravo riječ „dodanu“ što znači da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodane vrijednost koja je nastala u određenoj fazi. Tako kao predmet oporezivanja PDV-om mogu biti isporuke dobara (robe) i obavljene usluge. Dobra se oporezuju kod isporuke u tuzemstvu (područje Republike Hrvatske), kod stjecanja dobara na području Europske unije¹ te kod uvoza iz trećih zemalja (zemalja koje nisu članice Europske unije, npr. Švicarska, Srbija, SAD).

Dobra su predmeti, stvari, roba, materijal, oprema, nekretnine, ali i neopipljiva dobra kao što su plin, grijanje, električna energija. Uz spomenute isporuke dobara, predmet oporezivanja PDV-om su i usluge. Tu se mogu svrstati primjerice građevinske usluge, usluge prijevoza, posredničke usluge, geodetski radovi, usluge arhitekata, vještačenja, usluge odvjetnika, knjigovodstvenih servisa, ugostiteljske usluge, ali i usluge najma (npr. poslovnog prostora, stroja). Ako je došlo do razmjene usluga, to se također smatra obavljenom uslugom, kao što se razmjena dobara smatra isporukom.

Novina koja se pojavila ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, a smatra se oporezivom isporukom, je trostrani posao. Radi se o transakciji gdje su povezana tri obveznika iz tri zemlje članice Europske unije. U tom slučaju prvi obveznik ispostavlja račun drugom obvezniku, nakon toga drugi obveznik ispostavlja račun trećem, a roba koja je predmet transakcije putuje direktno od prvog do trećeg obveznika.

Prema čl. 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16 (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dodanu vrijednost), porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost.

Porezni obveznici su oni koji redovito obavljaju poslovnu aktivnost, ali i oni koji je obavljaju povremeno. Najvažnije je odrediti status poreznog obveznika (je li neki

¹ Svih zemalja članica Europske unije.

subjekt uopće porezni obveznik ili nije) i mjesto gdje porezni obveznik ima sjedište. Prema tome se određuje gdje se porezni obveznik mora registrirati za PDV i gdje je mjesto obavljanja određenih usluga.

Gospodarska djelatnost je poslovna aktivnost s namjerom ostvarivanja prihoda. Samostalnost u obavljanju gospodarske djelatnosti znači da obveznik obavlja djelatnost za sebe, za svoj račun i svojom odgovornošću.

Gospodarsku djelatnost može obavljati i više osoba. To su uglavnom fizičke osobe koje u tom slučaju imenuju nositelja zajedničke djelatnosti i na njega glase sva izvješća i plaćanja koja se odnose na PDV. Načelno, poreznim obveznikom postaje se od trenutka kada je postalo nedvojbeno da će osoba na temelju svojih aktivnosti redovito obavljati isporuke dobara ili usluga koje su predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost u smislu odredbi Zakona. Obveznik PDV-a ne može biti vezan za poslodavca npr. ugovorom o radu.

Tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore i druga tijela s javnim ovlastima ne smatraju se poreznim obveznicima i u slučaju kada ubiru naknade, pristojbe i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili djelatnosti. No, 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 obveznikom u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama². U slučaju da ta naprijed navedena tijela obavljaju djelatnosti poput prijevoza putnika, telekomunikacijskih usluga, isporuke vode, plina, grijanja ili električne energije³ smatrat će se poreznim obveznicima, osim ako te djelatnosti ne obavljaju u zanemarivom opsegu.

Obveznikom poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj može se postati dobrovoljno ili po sili zakona. Dobrovoljni ulazak u sustav PDV-a znači da će se

² Kao primjer može se navesti neki grad koji, kao jedinica lokalne samouprave, nije u sustavu PDV-a iz djelokruga njegova rada. No, ako grad iznajmljuje poslovne prostore, sajmišne prostore, prodaje grobna mjesta i s te osnove je u obvezi obračunati PDV ako je upisan u sustav PDV-a. Gradovi, općine i županije su od 1. 1. 2014. godine ušli u sustav PDV-a ako u skladu sa čl. 6. st. 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost obavljaju gospodarsku djelatnost.

³ Popis svih djelatnosti naveden je u Dodatku I. koji čini sastavni dio Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

obveznik registracijom kod nadležnog Trgovačkog suda (ako se radi o primjerice nekom obliku trgovačkog društva) ili kod obrta pri Uredu za gospodarstvo javiti u mjesno nadležnu ispostavu Porezne uprave⁴ s popunjenim zahtjevom za registriranje za potrebe PDV-a (obrazac P-PDV). Na spomenutom obrascu navode se osnovni podaci obveznika (naziv ili ime i prezime, adresa, OIB). Nakon toga obveznik se izjašnjava želi li primjenjivati postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama. Posljednja važna stavka na obrascu je dodjela PDV identifikacijskog broja (u daljnjem tekstu: PDV ID broj), a taj broj vezan je za poslovanje s Europskom unijom.

Ako obveznik dobrovoljno ulazi u sustav PDV-a, Zakon o porezu na dodanu vrijednost ga obvezuje da iduće tri kalendarske godine bude u sustavu, što je propisano čl. 90.

Ulazak u sustav PDV-a po sili zakona odnosi se na obveznike koji već posluju, a nisu ranije bili u sustavu. Kod njih se prati ukupan iznos svih oporezivih isporuka. Ako su te isporuke prešle iznos od 300.000,00 kuna, što je također propisano čl. 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, obveznik je dužan ući u sustav PDV-a. Porezna uprava ima uvid u promete po žiro-računu te će potencijalne obveznike pozvati na očitovanje. U slučaju da se ustanovi da se radi o oporezivim isporukama, Porezna uprava će ga upisati u sustav.

Ako obveznik nije imao oporezivih isporuka u većem iznosu od onoga propisanog Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, a ipak želi ući u sustav PDV-a, može se javiti sa zahtjevom za registriranje do 15. siječnja te će biti upisan u sustav s 1. siječnja tekuće godine.

Nadalje, obveznik ima mogućnost birati želi li biti mjesečni ili tromjesečni obveznik. Navedeno znači da će imati obvezu na podnošenje izvješća mjesečno ili tromjesečno. Ako je porezni obveznik prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost premašio propisani iznos ili ako ima dodijeljeni PDV ID broj, što je propisano čl. 84. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, izvješće mora podnositi mjesečno.

⁴ Sukladno članku 53. Općeg poreznog zakona NN 115/16, mjesna nadležnost poreznih tijela određuje se prema posebnim zakonima i propisima kojima se uređuje unutarnja organizacija i ustrojstvo poreznih tijela.

PDV je usko vezan za porez na promet nekretnina jer su od 1. siječnja 2015. godine isporuke građevina⁵ i njihovih dijelova oslobođene PDV-a osim ako nije u uporabi ili od korištenja do sljedeće isporuke prošlo više od dvije godine, što je propisano čl. 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Smisao te odredbe je da se oporezuje prva isporuka građevine, a sljedeće isporuke su oslobođene PDV-a. Građevinsko zemljište će biti oporezivo PDV-om kada ga prodaje obveznik PDV-a. Znači, kriterij za oporezivanje jest je li građevina tj. nekretnina nastanjena ili nije i koliko je razdoblje njezine uporabe. Ako prodavatelj nije obveznik PDV-a, građevinsko zemljište će biti oporezivo porezom na promet nekretnina.

Nadalje, može se reći da je popis donesenih zakona i svih njihovih izmjena popriličan. Godine 1995. donesen je prvi zakon, a već je iduće godine došlo do izmjene da bi u narednim godinama dolazilo do novih izmjena, čak četrnaest. Najčešće su se mijenjale stope poreza. Netom prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju 2013. godine donesen je novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost, koji je nakon toga mijenjan pet puta, a najčešće izmjene odnosile su se također na visinu stope. Pregled zakona i njihovih važnijih izmjena od 1995. godine do danas, s datumima njihove primjene daje se u nastavku u Tablici 1.

Tablica 1. Pregled svih zakona o PDV-u i važnijih izmjena i dopuna

Objava NN	Primjena	Promjena
47/95, 106/96	1. 1. 1998.	uvođenje PDV-a
164/98	1. 1. 1999.	povećan prag ulaska u sustav
105/99	1. 11. 1999.	uvođenje nulte stope
54/00	1. 6. 2000.	proširena stopa PDV-a
73/00	1. 9. 2000.	proširena stopa PDV-a
90/05	1. 1. 2006.	uvođenje snižene stope od 10 %
76/07	1. 8. 2007.	proširena snižena stopa
87/09	1. 1. 2010.	ograničenje porezne olakšice za osobna vozila

⁵ Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, građevinom se smatra objekt koji je pričvršćen za zemlju ili je učvršćen u zemlji.

94/09	1. 8. 2009.	uvođenje stope od 23 %
22/12	1. 3. 2012. 1. 1. 2013.	povećanje stope na 25 % povećan prag ulaska u sustav
136/12	1. 1. 2013.	ukidanje nulte stope
73/13	1. 7. 2013.	donošenje novog zakona
99/13	1. 8. 2013.	proširena stopa PDV-a
148/13	1. 1. 2014.	povećana snižena stopa na 13 %
143/14	1. 1. 2015.	mogućnost obračuna prema naplaćenim naknadama, oporezivanje nekretnina
115/16	1. 1. 2017. 1. 1. 2018.	ukinuta snižena stopa od 13 % 50 % odbitka za osobna vozila, povećan prag ulaska u sustav

Izvor: internetske stranice Porezne uprave, prilagođeno

2. Prednosti ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost

Kao najvažnija prednost ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost poreznom obvezniku je svakako mogućnost odbitka pretporeza. Primjerice, ako će obveznik nešto nabaviti i pritom primiti račun s iskazanim PDV-om na tom istom računu, njegov trošak nabave će ustvari biti manji za iznos iskazanog PDV-a. Trenutno je to u Republici Hrvatskoj 25 %, što je na snazi unatrag šest godina⁶.

Na kraju svakog obračunskog razdoblja (mjesečno ili tromjesečno) radi se obračun svih primljenih i izdanih računa. Ako je iznos pretporeza po primljenim računima veći od iznosa iskazanog poreza na izdanim računima, obveznik je ostvario višak pretporeza i može tražiti da mu se ta razlika vrati ili ju može zadržati kao predujam koji će iskoristiti u budućim razdobljima po potrebi.

Od iznosa PDV-a od ukupno oporezivih transakcija (II) oduzima se iznos PDV-a od ukupno obračunanog pretporeza (III) i dobiva se iznos PDV-a za povrat ili za obvezu (IV)⁷. Sam povrat može se provesti na više načina i manje je bitno u kojem obliku će to biti, međutim, obveznik prilikom predaje obrasca mora naznačiti želi li isplatu na žiro-račun, želi li preplatu iskoristiti za podmirenje nekih drugih svojih

⁶Opća stopa od 25 % poreza primjenjuje se od 1. ožujka 2012. godine nakon što je zamijenila stopu od 23 %.

⁷Naznačeno na obrascu PDV-a.

obveza, npr. poreza na dobit, doprinosa, članarine ili će preplatu ustupiti nekom drugom obvezniku s kojim je u poslovnom odnosu i kojem je on dužan⁸. A možda će već u idućem obračunskom razdoblju obveznik temeljem obračuna imati obvezu pa će preplatu tek tada iskoristiti.

Iznimno je važno da obveznik bude u sustavu PDV-a radi odbijanja pretporeza ako na početku svojeg poslovanja ima razna ulaganja, nabavlja robu i osnovna sredstva, oprema poslovni prostor, kupuje vozilo, uvozi. Za sve pripremne radnje obveznik će imati pravo odbitka pretporeza⁹. Također, iznimno je važno da obveznik zna s kime će poslovati. Ako su njegovi dobavljači u sustavu PDV-a, on će moći odbijati pretporez¹⁰.

Isto tako, obveznik je u prednosti ako ispostavlja račune sa stopom koja je niža od stope iskazane na njegovim ulaznim računima¹¹.

2.1. Nedostaci ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost

Iako ulazak u sustav PDV-a ima očite naprijed navedene prednosti, spomenut će se i neki nedostaci. Prijavi li se u sustav PDV-a porezni obveznik koji se bavi pružanjem svakakvih vrsta usluga, a nema ulaznih računa ili ih ima vrlo malo, tj. vrlo rijetko kupuje proizvode ili koristi usluge drugih poduzetnika, napravio je pogrešku. Na taj način stvarat će si uglavnom obveze, a vrlo rijetko ili nikad će imati preplatu zbog preplaćenog pretporeza. A ako se pogleda njegov račun, zapaža se iskazani PDV u iznosu od 25 % nadodan osnovnoj cijeni, što znači da je ta usluga skuplja za 25 %. Drugim riječima, ako taj obveznik nije u sustavu PDV-a, njegova usluga će biti jeftinija za 25 % u odnosu na nekoga tko je u sustavu PDV-a, a kupcu koji također

⁸ Prilikom ustupa preplate ugovorne strane sastavljaju i potpisuju Ugovor o ustupu, a provodi ga Porezna uprava temeljem članka 25. Općeg poreznog zakona, NN 115/16.

⁹ Člankom 7. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17., propisano je što se smatra pripremnim radnjama obveznika.

¹⁰ Primjerice obveznik A je registriran za pekarsku djelatnost (pečenje kruha). Robu (brašno, ulje) nabavlja od drugog obveznika koji mu izdaje račun s iskazanih 25 % PDV-a. Na izdanom računu kod prodaje gotovog proizvoda (kruh) obveznik A iskazuje 5 % PDV-a. Tu se može zaključiti da će obveznik ostvariti preplatu.

¹¹ Još prije dvije godine obveznik koji se bavio ugostiteljskom djelatnošću iskazivao je na svojim izdanim računima 13 % PDV-a dok su njegovi ulazni računi prevladavali s iskazanih 25 % (troškovi nabave sokova, kave, režijski troškovi, trošak najamnine poslovnog prostora). Takvom obvezniku itekako je bila prednost biti u sustavu PDV-a.

nije u sustavu PDV-a, primjerice građanin ili „mali porezni obveznik“¹² svakako će to biti vrlo bitan podatak.

Kao još jedan nedostatak mogu se navesti složena pravila formulirana zakonskim i podzakonskim propisima prilikom čega je obveznik primoran tražiti dodatna objašnjenja, a to uključuje i određene troškove s obzirom na knjigovodstvenu i računalnu podršku¹³.

Porezni stručnjaci ističu kao glavnu negativnost regresivni učinak i nedostatak socijalne dimenzije (Šimurina i sur., 2012) jer se oporezivanje obavlja uglavnom jednom stopom i porez koji je plaćen je veći ako ga plaća osoba s manjim dohotkom nego ako ga plaća osoba s višim dohotkom te tako je veće porezno opterećenje za osobu s manjim dohotkom. Drugim riječima, PDV je veće opterećenje siromašnim obveznicima jer za isto dobro ili uslugu moraju izdvojiti veći dio svog dohotka.

¹² Pojam „malog poreznog obveznika“ navodi se u članku 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, kojim se smatra pravna ili fizička osoba čija vrijednost isporuka ili obavljenih usluga u prethodnoj godini nije veća od propisanog iznosa te on na izdanim računima ne iskazuje iznos PDV-a niti ima pravo odbitka pretporeza.

¹³ Porezni obveznik ima pravo od poreznog tijela tražiti obvezujuće mišljenje o pitanjima koja se tiču njegovih transakcija ili određenih poslovnih događaja, ali troškove njihova donošenja snosi obveznik u cijelosti, što je propisano čl. 10. Općeg poreznog zakona, NN 115/16.

Slika 1. Prijava u registar obveznika PDV-a

MINISTARSTVO FINANCIJA
POREZNA UPRAVA
PODRUČNI URED: VARAŽDIN
ISPOSTAVA: VARAŽDIN

50 172 710
16.12.1995.

Obveznik P-PDV

**PRIJAVA
U REGISTAR OBVEZNIKA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST**

I. PODACI ZA UPIS:

1. MALI / IME I PREZIME OSOBE KOJA SE UPISUJE — POREZNI OBVEZNIK

2. MATIČNI BROJ ILI JMBG POREZNI BROJ

3. ADRESA: GRAD / OPĆINA / NASELJE: VARAŽDIN

4. ULICA (BROJ): ZAGREBAČKA 211

5. TELEFON: 51-350 FAX: 53-574

15.08.1990. 8216 - UNPET - LITVA STVARAL I REP. DRUŠTVO

PROJEKAT POČETKA OBLIKOVANJA PODUZEĆA IZ OBLASTI: (PROJEKAT IZ OBLASTI OBLIKOVANJA — (SERVIS) OBLASTI (PREMA NACIONALNOJ KLASIFIKACIJI))

II. OBLIK VLASNIŠTVA

1. Trgovac pojedinac — (jedini vlasnik)

2. Društvo s ograničenom odgovornošću

3. Trgovačko društvo — (oblik društva)

III. PODACI O PODRUŽNICAMA ILI POSLOVNIM JEDINICAMA: (ispunjava se kao pod I. može i u privitku)

IV. PODACI O ISPORUKAMA DOBARA I USLUGA KOJE POSREBUJEMO (POSREBUJEMO):

— u kunama i spornu

1. prethodna godina

2. tekuća godina: 1.500.000,00

3. očekivane isporuke u idućoj godini: 1.575.000,00

V. NADNEVAK PRIMITKA I UPISA U REGISTAR (ispunjava se)

1234567890 (NADNEVAK PRIMITKA) 0123456789 (NADNEVAK UPISA) (POSREBUJEMO) M.P. (PODRUČNI URED)

Pripomena: Podatke I — IV popunjava poresni obveznik ili ovlaštena osoba poresnog obveznika.

Ministarstvo financija, Zagreb — 230 011376
Dizajn: Dr. Kovačić, MT-1983

Izvor: dosje poreznog obveznika u arhivi Porezne uprave

3. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Republika Hrvatska je u svoj porezni sustav uvela PDV 1. siječnja 1998. godine. Međutim, to nije bio datum koji je prvotno bio predviđen kao dan prve primjene. Naime, Sabor Republike Hrvatske donio je Odluku o proglašenju Zakona o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Zakona) u lipnju 1995. godine. Odluku potpisuje predsjednik Zastupničkog doma Sabora dr. Nedjeljko Mihanović. Odluka o proglašenju bila je objavljena u NN 47/95, no člankom 35. toga Zakona određeno je da će se Zakon primjenjivati s 1. 1. 1997. godine. U Republici Hrvatskoj u tom periodu još je trajalo ratno stanje te su nosioci vlasti procijenili da država još nije

spremna na taj korak. S druge strane, Ministarstvo financija na čelu s tadašnjim ministrom Božom Prkom pristupilo je reformama financijskog sustava i izgradnji novog poreznog sustava prvenstveno po uzoru na njemački porezni sustav. No, kako se datum početka primjene približavao, Sabor je izglasao Zakon o odgodi primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost NN 106/96 kojim se primjena Zakona odgađa te se određuje novi datum i to 1. siječnja 1998. godine.

Barbara i Božidar Jelčić (1998) pišu da u literaturi ne postoji suglasnost o tome tko je autor ideje o oporezivanju prometa PDV-om pa neki spominju tvorničara Siemens¹⁴ dok drugi spominju Thomasa Adamsa¹⁵.

U Europi je PDV u današnjem obliku prvi put uveden 1967. godine i to u Danskoj. Nakon Danske, PDV su uvele Njemačka i Francuska, 1968. godine, Nizozemska 1969. godine, Luksemburg 1970. godine, Belgija 1971. godine, Italija 1973. godine (Jelčić, 2001). Sedamdesetih godina 20. stoljeća taj porez u svoje porezne sustave uvrstilo je 28 država, a krajem osamdesetih već devedesetak država. Stoga je i Hrvatska težila i morala preuzeti taj oblik oporezivanja da bude u društvu razvijenih zemalja Europe, bez obzira na članstvo u Europskoj uniji, a pri tome je primijenila iskustva i praksu zemalja članica Europske unije.

U Prikazu 1. iskazani su podaci o strukturi državnog proračuna na kraju 1995. godine. Vidljivo je da u proračunu najviše sudjeluje porez na promet (48,29 %), daleko više u odnosu na ostale poreze i trošarine.

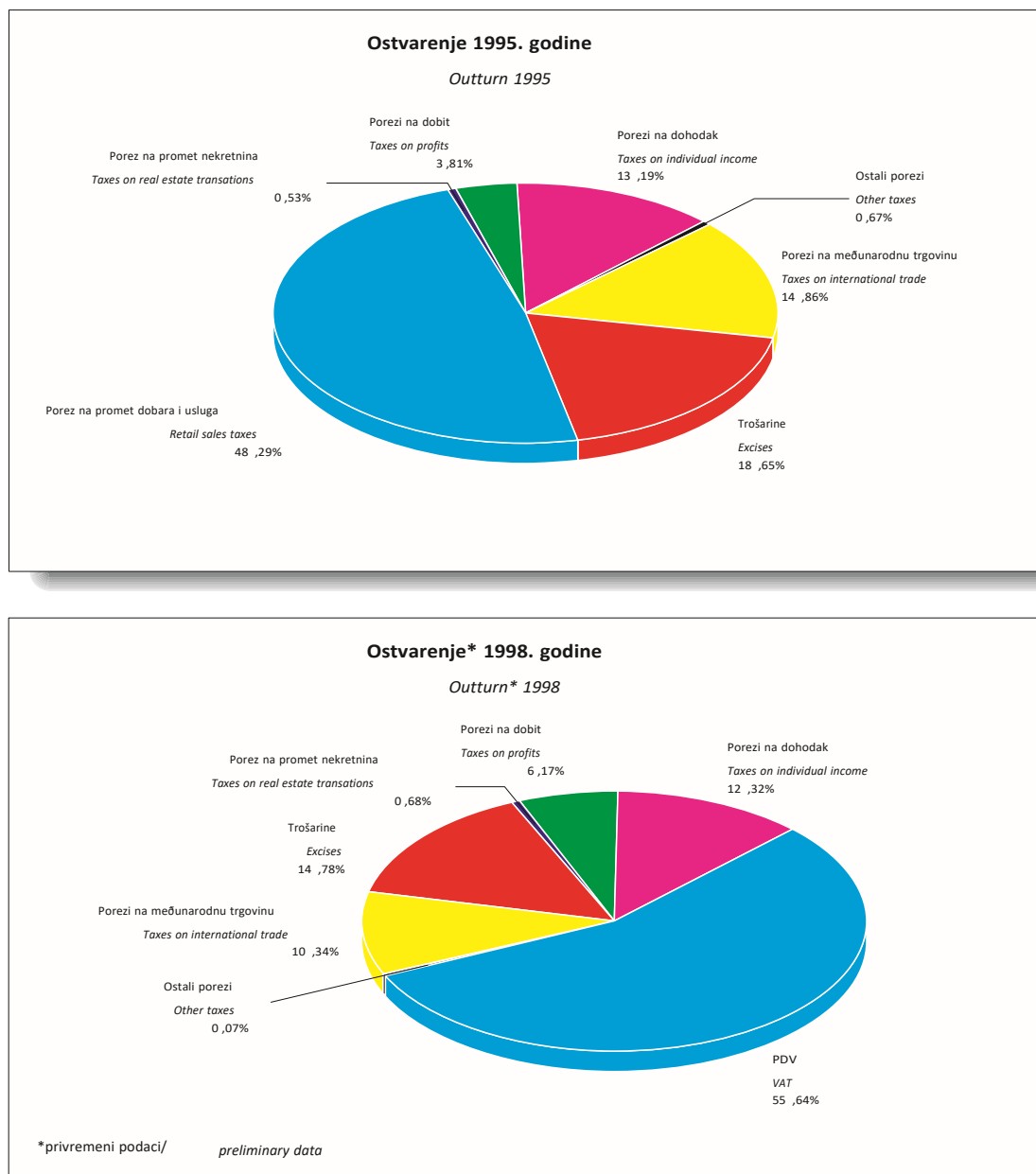
Također su iskazani podaci o prihodima u proračun na kraju 1998. godine, odnosno, na kraju prve godine primjene PDV-a u Republici Hrvatskoj¹⁶. Može se vrlo jednostavno zaključiti da PDV dominira u izvoru poreznih prihoda. S velikom razlikom zaostaju porez na dohodak, porez na dobit i ostali porezi.

¹⁴ Carl Friedrich von Siemens (1872. – 1941.), njemački poduzetnik, sin izumitelja Wenera von Siemens, predsjednik Upravnog i Nadzornog odbora njemačke firme Siemens & HalskeAG, predsjednik Privremenog gospodarskog vijeća Reicha.

¹⁵ Američki ekonomist i pedagog (1873.-1933.), profesor političke ekonomije na Sveučilištu Yale i savjetnik u američkoj državnoj riznici.

¹⁶ PDV je svefazni porez na promet.

Prikaz 1. Struktura poreznih prihoda državnog proračuna



Izvor: Ministarstvo financija

Neposredno prije uvođenja PDV-a u porezni sustav Republike Hrvatske održane su brojne edukacije, radionice i seminari i za djelatnike Porezne uprave i za porezne obveznike i knjigovođe, nakon čega je ostalo još otvorenih pitanja. Jedni su smatrali da se radi o potpuno novom poreznom obliku, dok su drugi tumačili da se radi o porezu na promet koji se samo drukčije obračunava.

3.1. Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1995. godine

Neposredno prije uvođenja PDV-a u porezni sustav Republike Hrvatske porezni obveznici (pravne osobe, fizičke osobe) morali su pribaviti nove informatičke programe. U to vrijeme mnogi obveznici nisu imali informatičku podršku i mnogi su knjiženja radili ručno. Uvođenje PDV-a je bilo poticaj da se što prije porezni sustav modernizira kako bi išao ukorak s naprednim sustavima u Europi, naročito njemačkim, po kojem je rađen i sustav poreza u Republici Hrvatskoj.

Prvim Zakonom donesenim 1995. godine¹⁷, člankom 16., propisano je da je razdoblje oporezivanja kalendarska godina, a obračunska razdoblja su od 1. do 15. i od 16. do posljednjeg dana u mjesecu. Iznimno, obveznicima kojima vrijednost isporučenih dobara i obavljenih usluga u prethodnom tromjesečju nije premašila iznos od 50.000,00 kuna obračunsko razdoblje je bilo od 1. do posljednjeg dana u tromjesečju. Tim istim Zakonom također je bilo propisano da je rok za podnošenje prijave za određeno obračunsko razdoblje 10 dana po isteku razdoblja. Ako je obveznik prema predanom izvješću imao obvezu za uplatu, trebao ju je podmiriti u roku koji je propisan za podnošenje obrasca. Budući da je dva tjedna vrlo kratko razdoblje, događalo se da obveznike tek što su predali jedno izvješće već pritišće novi rok za predaju. Žalili su se da su se pretvorili u administratore umjesto da se bave djelatnošću radi koje su krenuli u poduzetničke vode. Isto tako, bili su strogo upozoreni na zakonsku obvezu podnošenja izvješća i pridržavanja rokova pod prijetnjom kazni i odgovornosti za prekršaj.

Ako je porezni obveznik u određenom obračunskom razdoblju iskazao preplatu te tražio povrat sredstava na žiro-račun, on mu se morao vratiti u roku od 15 dana od dana podnošenja prijave.

Propisana je bila samo jedna porezna stopa i to 22 %. Zakon je bio pisan za primjenu u tuzemstvu, tj. na području Republike Hrvatske. Zanimljivo je također da je Zakon donesen 1995. godine imao samo 35 članaka¹⁸.

Osnovica je, prema čl. 8. Zakona, bila svaka naknada koju je obveznik dobio kada je isporučio neko dobro ili obavio uslugu. Nadalje, ako je iz strane države uvezaio neko dobro, obveznik je već na carini bio obavezan platiti iznos poreza koji je obračunan

¹⁷ Zakon je objavljen 29. lipnja 1995. godine, ali se počeo primjenjivati od 1. 1. 1998. godine.

¹⁸ Usporedbe radi, Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji je trenutno na snazi ima 143 članka.

na osnovicu. Članak 9. Zakona je propisivao da se carinskoj osnovici, osim carine, dodaju i druge pristojbe koje obveznik plaća kod uvoza nakon čega se utvrđuje konačna osnovica.

Nadalje, člankom 11. Zakona bila su propisana sva oslobođenja u tuzemstvu, a to su: 1. najam stambenih prostorija, 2. usluge banaka, štedionica i štedno-kreditnih organizacija te društava osiguranja i reosiguranja, 3. usluge doktora medicine i stomatologije, te medicinskih sestara i fizioterapeutskih tehničara, 4. usluge liječenja u zdravstvenim ustanovama i usluge liječenja koje pruža zdravstvena ustanova za njegu u kući, 5. usluge i isporuke dobara koje obavljaju ustanove socijalne skrbi, 6. usluge i isporuke dobara ustanova za dječju skrb i skrb za mladež, 7. usluge i isporuke dobara predškolskih, osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanova te ustanova učeničkog i studentskog standarda, 8. usluge i isporuke dobara vjerskih zajednica i ustanova, 9. usluge i isporuke dobara javnih ustanova u kulturi i drugih glazbeno-scenskih i konzervatorskih, restauratorskih i ustanova za zaštitu spomenika kulture.

Člankom 12. Zakona navedeno je bilo da je plaćanja poreza oslobođen i privremeni uvoz dobara koji je oslobođen carine, uvoz humanitarne pomoći ako to nije nafta, duhan ili alkohol, zatim uvoz zlatnih poluga, zakonskih sredstava plaćanja kao i onih dobara koja su u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske. Carinski zakon NN 78/99¹⁹ je tumačio da je carinsko područje Republike Hrvatske teritorij Republike Hrvatske i ograničeno je carinskom crtom koja se poklapa s graničnom crtom Republike Hrvatske.

Isto tako, člankom 13. Zakona bila su propisana oslobođenja pri izvozu pa obveznik koji izvozi u druge zemlje nije iskazivao na računu iznos PDV-a te je bio oslobođen od plaćanja istog. Zemlje izvoza su za Republiku Hrvatsku u vrijeme donošenja Zakona koji je bio na snazi od 1998. godine bile primjerice Austrija, SAD, Brazil i BIH, tj. sve zemlje u koje se izvozilo.

Ako se pogleda obrazac PDV-a za određeno razdoblje, vidljivo u Slici 3., kada je na snazi Zakon donesen 1995. godine, iznos uplaćen prilikom uvoza upisivao se u

¹⁹ Carinski zakon je nakon stupanja na snagu 1999. godine, pretrpio još nekoliko izmjena i dopuna (NN 78/99, 94/99, 117/99, 73/00, 92/01, 47/03, 140/05, 138/06, 60/08, 45/09, 56/10). Prestao je važiti 30. lipnja 2013.

kolonu III.2. Isto tako, ako je obvezniku obavio uslugu obveznik koji je iz inozemstva, iznos pretporeza upisivao se u kolonu III.3. i provjeravalo se preko knjigovodstvenog računa, gdje uplata mora biti vidljiva na knjigovodstvenoj kartici obveznika radi odbitka pretporeza. Da bi obveznik mogao priznati i odbiti plaćeni pretporez kod uvoza, taj iznos morao je biti stvarno i uplaćen. Djelatnik Porezne uprave je kod knjiženja takvog obrasca morao obratiti pažnju i usporediti podatak iz obrasca s uplatom na knjigovodstvenoj kartici poreznog obveznika. Navedeni račun Porezna uprava još uvijek samo prati, a zaduženja i uplate u nadležnosti su Carinske uprave, čiji se podaci preuzimaju sistemski. Ako je obveznik u obrascu iskazao podatak različit od onoga na njegovoj kartici, a razlog tome može biti da je uplata izvršena u sljedećem obračunskom razdoblju, obveznika je Porezna uprava kontaktirala i pozivala da to ispravi.

Kod izvoza, obveznik je unosio podatak o vrijednosti isporuke u određenu kolonu. Obveznik uvoznik ili izvoznik također za sve takve poslovne radnje trebao je imati propisanu dokumentaciju, npr. uvoznu ili izvoznu carinsku deklaraciju.

Slika 2. Naljepnica



Izvor: internetske stranice

Članak 15. Zakona propisivao je da se prilikom isporuke dobara ili obavljanja usluge obavezno mora ispostaviti račun. Ako je izdavatelj računa obveznik PDV-a,

svakako mora iskazati porez na računu. Ako se radilo o dobrima ili uslugama koje su oslobođena plaćanja poreza, tada je na računu to također trebalo navesti kao i članak Zakona koji to propisuje. Istim je člankom Zakona propisano koje podatke račun mora sadržavati: mjesto izdavanja, broj i nadnevak, ime ili naziv, adresu i matični broj ili jedinstveni matični broj građana, koji je isporučio dobra ili obavio usluge, tj. prodavatelja, ime ili naziv, adresu i porezni broj poduzetnika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge, količinu i naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga, nadnevak isporuke dobara ili obavljenih usluga, iznos poreza te zbrojni iznos naknade i poreza. Račun kao knjigovodstvena isprava trebao se čuvati najmanje pet godina kao isprava na temelju koje se podaci unose u poslovne knjige, što je bilo propisano čl. 6. Zakona o računovodstvu, NN 90/92.

Kod uvođenja PDV-a u porezni sustav Republike Hrvatske vrlo je popularan bio slogan „Čist račun, duga ljubav“ koji je promoviralo Ministarstvo financija. U medijima je bio često prikazivan. Također su izdane naljepnice koje su pozivale poduzetnike da izdaju račune, a kupce da ih uzimaju. Za porezne obveznike koji se ne pridržavaju Zakona, propisane su bile kaznene odredbe, kojima su kao sankcije bile propisane uglavnom novčane kazne.

Po isteku kalendarske godine porezni obveznik bio je dužan dostaviti u nadležnu ispostavu Porezne uprave konačni obračun poreza, obrazac PDV-K, što je propisano čl. 18. st. 2. Zakona. Rok za njegovu dostavu je za obveznike poreza na dohodak (većina obrtnika) bio kraj veljače za prethodnu godinu, a za ostale porezne obveznike kraj travnja tekuće godine za prethodnu godinu. Putem PDV-K obrasca moglo se ispraviti ako je nešto bilo pogrešno iskazano tijekom podnošenja dvotjednih ili tromjesečnih obrazaca.

Slika 3. prikazuje primjer obrasca PDV-K za razdoblje od 1. 1. 1998. godine do 31. 12. 1998. godine, predanog u zakonskom roku. Ukupan porez (kolona II) iskazan je u iznosu od 137.937,14 kuna dok je ukupan iznos pretporeza (kolona III) 38.241,26 kuna. Razlika za uplatu (kolona IV) je 99.695,88 kuna iz čega proizlazi da je porezni obveznik imao više izdanih računa i da je dobro poslovao. U kolonu V upisan je zbirni podatak svih pojedinačnih obrazaca te je u ovom slučaju obveznik ostvario preplatu za koju, kako je iskazao na drugoj strani obrasca, ne traži da mu se vrati.

Budući da su se prijave nosile ručno, u danima koji su se bližili roku podnošenja, u ispostavama Porezne uprave koje su zaprimale obrasce, bile su gužve jer je većina obveznika čekala zadnji dan.

Iskustva drugih zemalja pokazala su da u razdoblju nakon uvođenja PDV-a u porezni sustav dolazi do rasta cijena. Rast cijena dovodi do pada životnog standarda građana, a isto tako može doći i do pada potražnje nakon čega slijedi pad poreznih prihoda.

Slika 3. Preslika prijave PDV-K za 1998. godinu

Kovč

OBRAZAC PDV-K

POREZNI OBVEZNIK (NAZIV / IME I PREZIME I ADRESA, MJEŠTO, ULICA I BRD.)	NAČELNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE
	Varaždin
BRUČIČANA OZNAKA (SIFRA DJELATNOSTI PREMA NACIONALNOJ KLASIFIKACIJI)	MB II / MBO - POREZNI BROJ
	3472132
Ob 01 01 Do 31 12 God 1998	

OPIS	VRIJEDNOST ISPORUKE (IZNOS U KUNAMA I PRAVA)	POREZ PO STOPI OD 3% (IZNOS U KUNAMA I PRAVA)
OBRAČUN POREZA U OBAVLJENIM ISPORUKAMA, ODBARA I USLUGA U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU (ISPORUKE - UKUPNO (1+2)) (+/-)	626.987,00	X X X X X
I. ISPORUKE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU I KOJE SU OSLOBODENE - UKUPNO (1. + 2.) (+/-)		X X X X X
1. KOLJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU (čl. 2. u 8. i čl. 5. i 9. st. 8. Zakona) (+/-)		X X X X X
2. OSLOBODENE POREZA - UKUPNO (2.1 + 2.2) (+/-)		X X X X X
2.1. TUŽEVNE - bez prava na odbitak doprinosa (čl. 11. Zakona) (+/-)		X X X X X
2.2. OVDIŠNE - s pravom na odbitak doprinosa (čl. 13. i 14. Zakona) (+/-)		X X X X X
II. OPOREZIVE ISPORUKE - UKUPNO (3. + 4. + 5.) (+/-)	626.987,00	137.957,14
1. ZA KOLJE SU UZDANI RAČUNI (čl. 2. st. 1. i čl. 14. i 15. i čl. 13. i 14. i čl. 4. i 5. i čl. 15. st. 8. Zakona) (+/-)	626.987,00	137.957,14
2. NEZARADUNAHE (čl. 7. st. 1. Zakona) (+/-)		
3. PLAĆENA PODGOLNA IZDANJA RASČESPO ODOBREZIVANJE I SPREMITVA ZA ODOBRI PJEVOZ (čl. 5. st. 1. i čl. 13. i 14. Zakona) (+/-)		
4. NEKAPLAĆENE IZVOZ (čl. 13. st. 2. i 3. Zakona) (+/-)		
5. NEKAPLAĆENE IZVOZ U OVARU OSOBNO I PUTNIČKI PJEVETA (čl. 21. st. 3. Zakona) (+/-)		
III. OBRAČUNANI PRETPOREZ U PRIMLJENIM ISPORUKAMA ODBARA I USLUGA - UKUPNO (1. + 2. + 3. + 4.) (+/-)	173.823,93	38.241,26
1. PRETPOREZ U PRIMLJENIM RAČUNIMA (čl. 20. st. 1. i 2. i 10. Zakona) (+/-)	173.823,93	38.241,26
2. PLAĆENI PRETPOREZ PRI UVODU (čl. 20. st. 2. i 20. i 21. i 22. i 23. i 24. i 25. i 26. i 27. i 28. i 29. i 30. i 31. i 32. i 33. i 34. i 35. i 36. i 37. i 38. i 39. i 40. i 41. i 42. i 43. i 44. i 45. i 46. i 47. i 48. i 49. i 50. i 51. i 52. i 53. i 54. i 55. i 56. i 57. i 58. i 59. i 60. i 61. i 62. i 63. i 64. i 65. i 66. i 67. i 68. i 69. i 70. i 71. i 72. i 73. i 74. i 75. i 76. i 77. i 78. i 79. i 80. i 81. i 82. i 83. i 84. i 85. i 86. i 87. i 88. i 89. i 90. i 91. i 92. i 93. i 94. i 95. i 96. i 97. i 98. i 99. i 100. i 101. i 102. i 103. i 104. i 105. i 106. i 107. i 108. i 109. i 110. i 111. i 112. i 113. i 114. i 115. i 116. i 117. i 118. i 119. i 120. i 121. i 122. i 123. i 124. i 125. i 126. i 127. i 128. i 129. i 130. i 131. i 132. i 133. i 134. i 135. i 136. i 137. i 138. i 139. i 140. i 141. i 142. i 143. i 144. i 145. i 146. i 147. i 148. i 149. i 150. i 151. i 152. i 153. i 154. i 155. i 156. i 157. i 158. i 159. i 160. i 161. i 162. i 163. i 164. i 165. i 166. i 167. i 168. i 169. i 170. i 171. i 172. i 173. i 174. i 175. i 176. i 177. i 178. i 179. i 180. i 181. i 182. i 183. i 184. i 185. i 186. i 187. i 188. i 189. i 190. i 191. i 192. i 193. i 194. i 195. i 196. i 197. i 198. i 199. i 200. i 201. i 202. i 203. i 204. i 205. i 206. i 207. i 208. i 209. i 210. i 211. i 212. i 213. i 214. i 215. i 216. i 217. i 218. i 219. i 220. i 221. i 222. i 223. i 224. i 225. i 226. i 227. i 228. i 229. i 230. i 231. i 232. i 233. i 234. i 235. i 236. i 237. i 238. i 239. i 240. i 241. i 242. i 243. i 244. i 245. i 246. i 247. i 248. i 249. i 250. i 251. i 252. i 253. i 254. i 255. i 256. i 257. i 258. i 259. i 260. i 261. i 262. i 263. i 264. i 265. i 266. i 267. i 268. i 269. i 270. i 271. i 272. i 273. i 274. i 275. i 276. i 277. i 278. i 279. i 280. i 281. i 282. i 283. i 284. i 285. i 286. i 287. i 288. i 289. i 290. i 291. i 292. i 293. i 294. i 295. i 296. i 297. i 298. i 299. i 300. i 301. i 302. i 303. i 304. i 305. i 306. i 307. i 308. i 309. i 310. i 311. i 312. i 313. i 314. i 315. i 316. i 317. i 318. i 319. i 320. i 321. i 322. i 323. i 324. i 325. i 326. i 327. i 328. i 329. i 330. i 331. i 332. i 333. i 334. i 335. i 336. i 337. i 338. i 339. i 340. i 341. i 342. i 343. i 344. i 345. i 346. i 347. i 348. i 349. i 350. i 351. i 352. i 353. i 354. i 355. i 356. i 357. i 358. i 359. i 360. i 361. i 362. i 363. i 364. i 365. i 366. i 367. i 368. i 369. i 370. i 371. i 372. i 373. i 374. i 375. i 376. i 377. i 378. i 379. i 380. i 381. i 382. i 383. i 384. i 385. i 386. i 387. i 388. i 389. i 390. i 391. i 392. i 393. i 394. i 395. i 396. i 397. i 398. i 399. i 400. i 401. i 402. i 403. i 404. i 405. i 406. i 407. i 408. i 409. i 410. i 411. i 412. i 413. i 414. i 415. i 416. i 417. i 418. i 419. i 420. i 421. i 422. i 423. i 424. i 425. i 426. i 427. i 428. i 429. i 430. i 431. i 432. i 433. i 434. i 435. i 436. i 437. i 438. i 439. i 440. i 441. i 442. i 443. i 444. i 445. i 446. i 447. i 448. i 449. i 450. i 451. i 452. i 453. i 454. i 455. i 456. i 457. i 458. i 459. i 460. i 461. i 462. i 463. i 464. i 465. i 466. i 467. i 468. i 469. i 470. i 471. i 472. i 473. i 474. i 475. i 476. i 477. i 478. i 479. i 480. i 481. i 482. i 483. i 484. i 485. i 486. i 487. i 488. i 489. i 490. i 491. i 492. i 493. i 494. i 495. i 496. i 497. i 498. i 499. i 500. i 501. i 502. i 503. i 504. i 505. i 506. i 507. i 508. i 509. i 510. i 511. i 512. i 513. i 514. i 515. i 516. i 517. i 518. i 519. i 520. i 521. i 522. i 523. i 524. i 525. i 526. i 527. i 528. i 529. i 530. i 531. i 532. i 533. i 534. i 535. i 536. i 537. i 538. i 539. i 540. i 541. i 542. i 543. i 544. i 545. i 546. i 547. i 548. i 549. i 550. i 551. i 552. i 553. i 554. i 555. i 556. i 557. i 558. i 559. i 560. i 561. i 562. i 563. i 564. i 565. i 566. i 567. i 568. i 569. i 570. i 571. i 572. i 573. i 574. i 575. i 576. i 577. i 578. i 579. i 580. i 581. i 582. i 583. i 584. i 585. i 586. i 587. i 588. i 589. i 590. i 591. i 592. i 593. i 594. i 595. i 596. i 597. i 598. i 599. i 600. i 601. i 602. i 603. i 604. i 605. i 606. i 607. i 608. i 609. i 610. i 611. i 612. i 613. i 614. i 615. i 616. i 617. i 618. i 619. i 620. i 621. i 622. i 623. i 624. i 625. i 626. i 627. i 628. i 629. i 630. i 631. i 632. i 633. i 634. i 635. i 636. i 637. i 638. i 639. i 640. i 641. i 642. i 643. i 644. i 645. i 646. i 647. i 648. i 649. i 650. i 651. i 652. i 653. i 654. i 655. i 656. i 657. i 658. i 659. i 660. i 661. i 662. i 663. i 664. i 665. i 666. i 667. i 668. i 669. i 670. i 671. i 672. i 673. i 674. i 675. i 676. i 677. i 678. i 679. i 680. i 681. i 682. i 683. i 684. i 685. i 686. i 687. i 688. i 689. i 690. i 691. i 692. i 693. i 694. i 695. i 696. i 697. i 698. i 699. i 700. i 701. i 702. i 703. i 704. i 705. i 706. i 707. i 708. i 709. i 710. i 711. i 712. i 713. i 714. i 715. i 716. i 717. i 718. i 719. i 720. i 721. i 722. i 723. i 724. i 725. i 726. i 727. i 728. i 729. i 730. i 731. i 732. i 733. i 734. i 735. i 736. i 737. i 738. i 739. i 740. i 741. i 742. i 743. i 744. i 745. i 746. i 747. i 748. i 749. i 750. i 751. i 752. i 753. i 754. i 755. i 756. i 757. i 758. i 759. i 760. i 761. i 762. i 763. i 764. i 765. i 766. i 767. i 768. i 769. i 770. i 771. i 772. i 773. i 774. i 775. i 776. i 777. i 778. i 779. i 780. i 781. i 782. i 783. i 784. i 785. i 786. i 787. i 788. i 789. i 790. i 791. i 792. i 793. i 794. i 795. i 796. i 797. i 798. i 799. i 800. i 801. i 802. i 803. i 804. i 805. i 806. i 807. i 808. i 809. i 810. i 811. i 812. i 813. i 814. i 815. i 816. i 817. i 818. i 819. i 820. i 821. i 822. i 823. i 824. i 825. i 826. i 827. i 828. i 829. i 830. i 831. i 832. i 833. i 834. i 835. i 836. i 837. i 838. i 839. i 840. i 841. i 842. i 843. i 844. i 845. i 846. i 847. i 848. i 849. i 850. i 851. i 852. i 853. i 854. i 855. i 856. i 857. i 858. i 859. i 860. i 861. i 862. i 863. i 864. i 865. i 866. i 867. i 868. i 869. i 870. i 871. i 872. i 873. i 874. i 875. i 876. i 877. i 878. i 879. i 880. i 881. i 882. i 883. i 884. i 885. i 886. i 887. i 888. i 889. i 890. i 891. i 892. i 893. i 894. i 895. i 896. i 897. i 898. i 899. i 900. i 901. i 902. i 903. i 904. i 905. i 906. i 907. i 908. i 909. i 910. i 911. i 912. i 913. i 914. i 915. i 916. i 917. i 918. i 919. i 920. i 921. i 922. i 923. i 924. i 925. i 926. i 927. i 928. i 929. i 930. i 931. i 932. i 933. i 934. i 935. i 936. i 937. i 938. i 939. i 940. i 941. i 942. i 943. i 944. i 945. i 946. i 947. i 948. i 949. i 950. i 951. i 952. i 953. i 954. i 955. i 956. i 957. i 958. i 959. i 960. i 961. i 962. i 963. i 964. i 965. i 966. i 967. i 968. i 969. i 970. i 971. i 972. i 973. i 974. i 975. i 976. i 977. i 978. i 979. i 980. i 981. i 982. i 983. i 984. i 985. i 986. i 987. i 988. i 989. i 990. i 991. i 992. i 993. i 994. i 995. i 996. i 997. i 998. i 999. i 1000. i 1001. i 1002. i 1003. i 1004. i 1005. i 1006. i 1007. i 1008. i 1009. i 1010. i 1011. i 1012. i 1013. i 1014. i 1015. i 1016. i 1017. i 1018. i 1019. i 1020. i 1021. i 1022. i 1023. i 1024. i 1025. i 1026. i 1027. i 1028. i 1029. i 1030. i 1031. i 1032. i 1033. i 1034. i 1035. i 1036. i 1037. i 1038. i 1039. i 1040. i 1041. i 1042. i 1043. i 1044. i 1045. i 1046. i 1047. i 1048. i 1049. i 1050. i 1051. i 1052. i 1053. i 1054. i 1055. i 1056. i 1057. i 1058. i 1059. i 1060. i 1061. i 1062. i 1063. i 1064. i 1065. i 1066. i 1067. i 1068. i 1069. i 1070. i 1071. i 1072. i 1073. i 1074. i 1075. i 1076. i 1077. i 1078. i 1079. i 1080. i 1081. i 1082. i 1083. i 1084. i 1085. i 1086. i 1087. i 1088. i 1089. i 1090. i 1091. i 1092. i 1093. i 1094. i 1095. i 1096. i 1097. i 1098. i 1099. i 1100. i 1101. i 1102. i 1103. i 1104. i 1105. i 1106. i 1107. i 1108. i 1109. i 1110. i 1111. i 1112. i 1113. i 1114. i 1115. i 1116. i 1117. i 1118. i 1119. i 1120. i 1121. i 1122. i 1123. i 1124. i 1125. i 1126. i 1127. i 1128. i 1129. i 1130. i 1131. i 1132. i 1133. i 1134. i 1135. i 1136. i 1137. i 1138. i 1139. i 1140. i 1141. i 1142. i 1143. i 1144. i 1145. i 1146. i 1147. i 1148. i 1149. i 1150. i 1151. i 1152. i 1153. i 1154. i 1155. i 1156. i 1157. i 1158. i 1159. i 1160. i 1161. i 1162. i 1163. i 1164. i 1165. i 1166. i 1167. i 1168. i 1169. i 1170. i 1171. i 1172. i 1173. i 1174. i 1175. i 1176. i 1177. i 1178. i 1179. i 1180. i 1181. i 1182. i 1183. i 1184. i 1185. i 1186. i 1187. i 1188. i 1189. i 1190. i 1191. i 1192. i 1193. i 1194. i 1195. i 1196. i 1197. i 1198. i 1199. i 1200. i 1201. i 1202. i 1203. i 1204. i 1205. i 1206. i 1207. i 1208. i 1209. i 1210. i 1211. i 1212. i 1213. i 1214. i 1215. i 1216. i 1217. i 1218. i 1219. i 1220. i 1221. i 1222. i 1223. i 1224. i 1225. i 1226. i 1227. i 1228. i 1229. i 1230. i 1231. i 1232. i 1233. i 1234. i 1235. i 1236. i 1237. i 1238. i 1239. i 1240. i 1241. i 1242. i 1243. i 1244. i 1245. i 1246. i 1247. i 1248. i 1249. i 1250. i 1251. i 1252. i 1253. i 1254. i 1255. i 1256. i 1257. i 1258. i 1259. i 1260. i 1261. i 1262. i 1263. i 1264. i 1265. i 1266. i 1267. i 1268. i 1269. i 1270. i 1271. i 1272. i 1273. i 1274. i 1275. i 1276. i 1277. i 1278. i 1279. i 1280. i 1281. i 1282. i 1283. i 1284. i 1285. i 1286. i 1287. i 1288. i 1289. i 1290. i 1291. i 1292. i 1293. i 1294. i 1295. i 1296. i 1297. i 1298. i 1299. i 1300. i 1301. i 1302. i 1303. i 1304. i 1305. i 1306. i 1307. i 1308. i 1309. i 1310. i 1311. i 1312. i 1313. i 1314. i 1315. i 1316. i 1317. i 1318. i 1319. i 1320. i 1321. i 1322. i 1323. i 1324. i 1325. i 1326. i 1327. i 1328. i 1329. i 1330. i 1331. i 1332. i 1333. i 1334. i 1335. i 1336. i 1337. i 1338. i 1339. i 1340. i 1341. i 1342. i 1343. i 1344. i 1345. i 1346. i 1347. i 1348. i 1349. i 1350. i 1351. i 1352. i 1353. i 1354. i 1355. i 1356. i 1357. i 1358. i 1359. i 1360. i 1361. i 1362. i 1363. i 1364. i 1365. i 1366. i 1367. i 1368. i 1369. i 1370. i 1371. i 1372. i 1373. i 1374. i 1375. i 1376. i 1377. i 1378. i 1379. i 1380. i 1381. i 1382. i 1383. i 1384. i 1385. i 1386. i 1387. i 1388. i 1389. i 1390. i 1391. i 1392. i 1393. i 1394. i 1395. i 1396. i 1397. i 1398. i 1399. i 1400. i 1401. i 1402. i 1403. i 1404. i 1405. i 1406. i 1407. i 1408. i 1409. i 1410. i 1411. i 1412. i 1413. i 1414. i 1415. i 1416. i 1417. i 1418. i 1419. i 1420. i 1421. i 1422. i 1423. i 1424. i 1425. i 1426. i 1427. i 1428. i 1429. i 1430. i 1431. i 1432. i 1433. i 1434. i 1435. i 1436. i 1437. i 1438. i 1439. i 1440. i 1441. i 1442. i 1443. i 1444. i 1445. i 1446. i 1447. i 1448. i 1449. i 1450. i 1451. i 1452. i 1453. i 1454. i 1455. i 1456. i 1457. i 1458. i 1459. i 1460. i 1461. i 1462. i 1463. i 1464. i 1465. i 1466. i 1467. i 1468. i 1469. i 1470. i 1471. i 1472. i 1473. i 1474. i 1475. i 1476. i 1477. i 1478. i 1479. i 1480. i 1481. i 1482. i 1483. i 1484. i 1485. i 1486. i 1487. i 1488. i 1489. i 1490. i 1491. i 1492. i 1493. i 1494. i 1495. i 1496. i 1497. i 1498. i 1499. i 1500. i 1501. i 1502. i 1503. i 1504. i 1505. i 1506. i 1507. i 1508. i 1509. i 1510. i 1511. i 1512. i 1513. i 1514. i 1515. i 1516. i 1517. i 1518. i 1519. i 1520. i 1521. i 1522. i 1523. i 1524. i 1525. i 1526. i 1527. i 1528. i 1529. i 1530. i 1531. i 1532. i 1533. i 1534. i 1535. i 1536. i 1537. i 1538. i 1539. i 1540. i 1541. i 1542. i 1543. i 1544. i 1545. i 1546. i 1547. i 1548. i 1549. i 1550. i 1551. i 1552. i 1553. i 1554. i 1555. i 1556. i 1557. i 1558. i 1559. i 1560. i 1561. i 1562. i 1563. i 1564. i 1565. i 1566. i 1567. i 1568. i 1569. i 1570. i 1571. i 1572. i 1573. i 1574. i 1575. i 1576. i 1577. i 1578. i 1579. i 1580. i 1581. i 1582. i 1583. i 1584. i 1585. i 1586. i 1587. i 1588. i 1589. i 1590. i 1591. i 1592. i 1593. i 1594. i 1595. i 1596. i 1597. i 1598. i 1599. i 1600. i 1601. i 1602. i 1603. i 1604. i 1605. i 1606. i 1607. i 1608. i 1609. i 1610. i 1611. i 1612. i 1613. i 1614. i 1615. i 1616. i 1617. i 1618. i 1619. i 1620. i 1621. i 1622. i 1623. i 1624. i 1625. i 1626. i 1627. i 1628. i 1629. i 1630. i 1631. i 1632. i 1633. i 1634. i 1635. i 1636. i 1637. i 1638		

održanoj 1. listopada 1999. godine kao najvažnija novost u Zakonu je uvođenje još jedne stope, a to je 0 %²⁰.

Člankom 10.a tada je propisano na što se primjenjuje stopa od 0 %: sve vrste kruha, sve vrste mlijeka u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano, nadomjesci za majčino mlijeko, knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenici, određeni lijekovi, proizvodi koji se kirurškim zahvatom ugrađuju u ljudsko tijelo (implantati).

U Europskoj uniji su 1996. godine nultu stopu koristile samo Belgija, Danska, Finska, Irska, Italija, Velika Britanija i Švedska (Jelčić, 2001).

Upotreba nulte stope tumači se na sljedeći način: obveznik koji isporučuje proizvod na koji se primjenjuje nulta stopa obavezan je na isporuku obračunati porez, ali taj porez je 0 %, tj. nema poreza. Bez obzira na tu činjenicu, obveznik se mora prijaviti u sustav PDV-a. S druge strane, na sve ulazne račune on ima pravo odbitka pretporeza, a samim time i pravo povrata preplaćenog poreza. Može se zaključiti da je uvođenje nulte stope išlo u korist npr. pekara ili proizvođača medicinskih pomagala. Bitno je spomenuti koja je razlika između isporuke koja je oslobođena PDV-a i nulte stope te zašto je nulta stopa za obveznika povoljnija. Kod poreznog oslobođenja obveznik ne obračunava porez, ali isto tako nema pravo odbitka pretporeza dok je kod nulte stope odbitak dozvoljen.

Već iduće godine, u svibnju 2000. godine u Zakon je uvrštena još jedna izmjena te su popisu stvari navedenih u članku 10.a Zakona dodani još CD-ROM, videokasete i audiokasete te znanstveni časopisi. Izmjena je objavljena u NN 54/00. U NN 73/00 objavljena je još jedna izmjena te je članak 10.a opet proširen, tako da su u nultu stopu PDV-a uvrštene i usluge javnog prikazivanja filmova i usluge organiziranog boravka koje se plaćaju doznakama iz inozemstva. Ovaj drugi dodatak kasnije je brisan što je objavljeno u NN 90/05.

Iduće promjene zbile su se u travnju 2004. godine kada se izmjenom Zakona objavljenog u NN 48/04 mijenja stopa PDV-a te se s 22 % smanjila na 20 %. No, zakonodavac je tu malo bio brzoplet jer se već u lipnju opet donosi novi Zakon o izmjenama Zakona, NN 82/04 te se stopa PDV-a vraća na 22 %. Te izmjene vrlo su

²⁰ Izmjenu Zakona potpisuje Predsjednik Zastupničkog doma, akademik Vlatko Pavletić.

teško pale poduzetnicima i njihovim knjigovođama jer su se mijenjale u tijeku obračunskih razdoblja dva puta pa ne čudi što je nakon toga bilo puno grešaka i ispravaka. Ljudi su bili zbunjeni i koliko god su pozdravljali smanjenje stope, učinak nije bio pozitivan koliko se to očekivalo.

3.3 Šesta direktiva Vijeća Europske unije

Porezne stope u poreznim sustavima zemalja Europske unije pa tako i u Republici Hrvatskoj regulirane su Šestom direktivom²¹ Vijeća 77/388 EEZ od 17. 5. 1977. godine (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), koja je temelj razvoja i primjene PDV-a. Direktiva je zakonodavni akt koji se donosi za područje posrednih i neposrednih poreza radi usklađenja između poreznih sustava različitih država koje čine Europsku uniju i kojeg se zemlje članice Europske unije moraju pridržavati. Šesta direktiva sadrži pojmove i elemente koji čine PDV, kao što su područje primjene, porezni obveznik, objekt oporezivanja, porezna osnovica, porezna stopa, porezna oslobođenja, odbitak pretporeza, porezni dužnik (Lončarić-Horvat i Arbutina, 2007). Zakonodavstvo Europske unije osigurava polazište i daje osnovne smjernice za izradu vlastitog sustava PDV-a. Jedinstvene stope nisu točno uređene već je određen okvir unutar kojega bi trebalo određivati stope, a razlike među sustavima zemalja trebale bi biti što manje kako bi se poticalo što kvalitetnije jedinstveno unutarnje tržište (Javne financije u Hrvatskoj, 2007).

Šesta direktiva više je puta mijenjana, te je tako Europska komisija dana 28. studenog 2006. godine usvojila novu Direktivu vijeća 2006/112/EZ koja propisuje uvođenje sniženih stopa. Stupila je na snagu s 1. siječnja 1997. godine. Spomenuta Direktiva kao standardnu stopu propisuje stopu od 15 % do 25 %, gornja granica nije propisana, snižena stopa je do 5 % za proizvode i usluge definirane u dodatku Direktive, a posebno snižena trebala bi biti niža od 5 %, ali veća od nule (Javne financije u Hrvatskoj, 2007).

Kod uvođenja sustava oporezivanja prometa porezom na dodanu vrijednost Hrvatska se trudila maksimalno se pridržavati Šeste direktive. Međutim, prema njezinim odredbama, nulta stopa ili, drukčije rečeno, porezno oslobođenje s pravom

²¹ Umjesto riječi Direktiva, često se koristi i riječ Smjernica.

na odbitak pretporeza preporučuje se u izvozu dobara i otpremnih usluga vezanih za izvoz pa se takvo oslobođenje ne preporučuje kod isporuka u tuzemstvu kao ni za usluge obavljene u tuzemstvu (Barac, 2002). Tako se djelomično odstupilo od odredbi Direktive člankom 11. Zakona, gdje su propisana oslobođenja bez prava na odbitak i člankom 10.a Zakona kojim je propisana stopa od 0 %.

3.4. Uvođenje stope poreza na dodanu vrijednost od 10 %

Budući da je Hrvatska turistička zemlja i ima velike turističke potencijale, mogućnost da se privuče čim više turista koji će i trošiti više prepoznata je u uvođenju snižene stope. Tako je u srpnju 2005. godine donesena nova izmjena Zakona, što je objavljeno u NN 90/05, kojom je uvedena stopa u visini od 10 % na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona, a navedeno je u čl. 10.a Zakona. Navedena izmjena tražila je i promjenu obrazaca, mijenjaju se softverski programi i obračuni. Dvije godine kasnije članku 10. dodaje se nova točka koja propisuje da će se stopom od 10 % oporezovati i novine i časopisi koji izlaze dnevno i periodično, osim onih koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju, NN 76/07.

Uvođenjem više stopa potrebno je točno i nedvosmisleno definirati proizvode koji su oporezivi i na koji način, tj. kojom stopom će se oporezivati. Ako proizvod nije jasno definiran, logično je da će mu obveznik pokušati pripisati nižu stopu. Nadalje, povećavaju se administrativni troškovi i kod samih obveznika, a i kod državnog aparata (potrebno je više ljudi, više opreme...). Kada se smanjuje porezna stopa ne može se sa sigurnošću tvrditi da će to značiti i smanjenje cijena. Niže stope PDV-a automatski znače i manje prihoda koji pune državni proračun. Stoga se pitanjem korisnosti višestopnog oporezivanja za državu redovito bave ekonomski stručnjaci i analitičari.

Uvijek će se naći zagovornici sustava primjene jedne stope, a i onih koji zagovaraju više poreznih stopa. Oporezivanje jednom stopom je jednostavnije, jeftinije, preglednije te se u oporezivanju ističe neutralnost²². Kao glavna negativnost jednostopnog sustava ističe se regresivni učinak što znači da potrošači s manjom

²² Neutralnost jednostopnog sustava znači da potrošači potrošnju prilagođavaju svojim sklonostima, a ne poreznim stopama ili mjerama porezne politike.

ekonomskom snagom trebaju izdvojiti veći dio dohotka, a oni s jačom ekonomskom snagom izdvajaju manje. S druge strane, zagovornici poreznog sustava s više poreznih stopa napominju da ne može za sve vrste proizvoda biti samo jedna, univerzalna stopa jer to nikako nije pravedno. Na primjer, ne može se u istu skupinu svrstati dječja hrana ili mlijeko i alkohol. Isto tako, ne može ni vozilo kojim se obavlja gospodarska djelatnost (*taxi*, kamion, pogrebno vozilo pogrebničkog poduzeća) i osobno vozilo visoke klase. Svaka država ima drukčije kriterije pri donošenju odluke o primjeni jedne ili više stopa pa se tako uzima u obzir visina dohotka po stanovniku, raspon stopa poreza na dohodak, porezna oslobođenja i olakšice, broj trošarina (Jelčić, 2011).

Dakle, može se napraviti usporedba prednosti i nedostataka postojanja više poreznih stopa u nekoj državi.

Nedostaci postojanja više poreznih stopa bi bili da na taj način prodavači sami određuju cijene, neovisno o stopama PDV-a te da promjenu stope krajnji potrošač možda neće ni osjetiti. Uz to, tu su dodatni troškovi, a niže stope sužavaju poreznu osnovicu i smanjuju efikasnost naplate PDV-a koji u državnom proračunu sudjeluje sa 100 %. Povišene stope najviše se odnose na proizvode s manjim udjelom u potrošnji, a povlašten položaj određenih proizvoda stvara nezadovoljstvo kod potrošača. Socijalni problemi mogu se riješiti na drugi način, npr. dječjim dodacima, stipendijama, besplatnim uslugama.

Prednosti postojanja više poreznih stopa bi bile da primjena sniženih stopa ipak pozitivno utječe na krajnje potrošače te PDV s više stopa ima socijalno povoljniji učinak. Barbara i Božidar Jelčić (1999) pišu da primjena dvije ili tri stope ne znači da će se povećati porezna evazija²³.

Mišljenja poreznih stručnjaka o broju stopa još uvijek su podijeljena. Najveća kritika jednostopnog PDV-a je u tome što u odnosu prema prihodima raspoređuje porezni teret regresivno (Šimović i Šimović, 2006). Drugim riječima to znači da će kupci platiti isti iznos poreza bez obzira na svoju ekonomsku snagu i moć. Potrošači s manjom ekonomskom snagom moraju izdvojiti veći dio svojih primanja kako bi platili porez, koji je uključen u svakodnevne potrepštine. Ako se zakonodavac odluči za primjenu sniženih stopa, bilo bi dobro da se njima obuhvate prehrambeni

²³ Izbjegavanje plaćanja poreza.

proizvodi. No, na taj način neće se pomoći samo siromašnijim obiteljima jer je određeni proizvod jeftiniji već i bogatijima jer će oni trošiti određeni proizvod na koji se primjenjuje snižena stopa još više, odnosno bit će im još pristupačniji. Također se primjena sniženih stopa traži u području turizma, a kao razlog se navodi da turizam ne može biti u nepovoljnijem položaju u odnosu na inozemstvo gdje se turističke usluge oporezuju nižom stopom (Iveković, 1997).

Što se tiče povišenih poreznih stopa, porezni stručnjaci se, uglavnom, slažu da ih ne bi trebalo biti jer ne postoje proizvodi koje bi trebalo iznadprosječno oporezivati iz bilo kojeg razloga (Jelčić i sur., 2008).

Ivan Iveković(1997) također iznosi da ako će se sniženom stopom oporezovati npr. hrana ili neki osnovni prehrambeni proizvodi, postavlja se pitanje koji to proizvodi onda ulaze u kategoriju osnovnih. Nemoguće je objektivno odrediti kategorije kojima se može omogućiti povoljniji porezni tretman što dalje dovodi do nejednakog položaja proizvođača na tržištu. Stoga bi neki obveznici mogli uvrstiti svoj proizvod u kategoriju onih na koje se primjenjuje snižena stopa te tako steći povlašteni položaj.

Europska unija teži primjeni samo jedne stope, no to još nije postignuto. Trenutno ni u jednoj zemlji članici ne postoji jednostopni sustav PDV-a.

4. Povećanje standardne stope poreza na dodanu vrijednost

Ranije je spomenuto da je Šestom direktivom Vijeća propisana najniža moguća stopa PDV-a te ona ne može biti niža od 15 %. Sve zemlje članice pridržavaju se te odredbe. Gornja granica nije propisana pa države u svojim poreznim sustavima mogu povećavati stope svojevoljno. Tako je u Republici Hrvatskoj u srpnju 2009. godine donesena Izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 94/09 kojom je stopa PDV-a s 22 % povišena na 23 %. U to vrijeme Hrvatska je bila zahvaćena krizom, koja ju nije zaobišla, kao ni većinu drugih zemalja. Jedna je od zemalja koja se našla u financijskim problemima, javni dug je bio u porastu, a isto tako i proračunski deficit. Pali su zaposlenost i BDP, a stupanj siromaštva je porastao. Izvoz je također bio u padu. Tijekom 2009. godine krajnja potrošnja je u državi pala za 8,5 % jer su prije toga smanjile plaće²⁴. Zakonodavac je rješenje problema vidio u

²⁴ Podatak prema HNB: Godišnje izvješće 2010. godine.

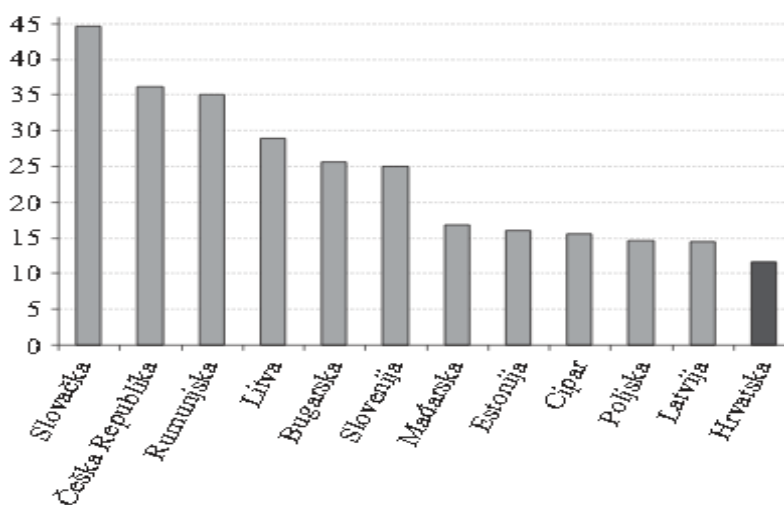
povećanju stope poreza. Temeljem povećanja stope za 1 % na godišnjoj je razini predviđeno oko 1,5 milijardi kuna prihoda u proračunu. Prema članku 15. Zakona na računu treba biti pravilno iskazan ukupni iznos naknade i porez razvrstan po poreznoj stopi pa je trebalo prilagoditi naplatne uređaje, informatičke programe, napraviti popis zaliha robe. Nova stopa počela se primjenjivati od 1. kolovoza 2009. godine.

Povećanje stope u početku je doprinosilo povećanju prihoda u proračun, ali ubrzo počinje djelovati negativno jer se povećavaju troškovi proizvodnje, cijena proizvoda raste što direktno utječe na kupovnu moć potrošača, tj. građana, a pritom je najviše bio pogođen siromašniji sloj građanstva.

Prag ulaska u sustav PDV-a 2009. godine još uvijek je bio 85.000,00 kn, što je stajalo u čl. 22. Zakona, a isto znači da ako je obveznik u prethodnoj godini obavio ukupni iznos isporuka i usluga bez PDV-a u iznosu većem od 85.000,00 kn, obvezan je po sili zakona ući u sustav PDV-a. Ako je imao manje isporuka i obavljenih usluga, on je također mogao ući u sustav, ali se njegov ulazak smatrao dobrovoljnim. Rješenjem ga se obvezalo da u sustavu PDV-a ostane pet godina. Prag se nije mijenjao od 1999. godine. U čl. 22. Zakona bio je propisan prag samo za tuzemne porezne obveznike što znači da se za isporuke inozemnih poduzetnika u tuzemstvu taj prag ne primjenjuje jer oni postaju obveznici s prvom isporukom.

Slika 4. prikazuje visinu praga za ulazak u sustav PDV-a u nekim državama članicama Europske unije. Može se zaključiti da je visina praga u Republici Hrvatskoj bila niska u usporedbi s drugim zemljama te će u nadolazećim godinama doći do promjena.

Slika 4. Visina praga za ulazak u sustav PDV-a u novijim državama članicama EU 2008. g. (u tisućama eura) – usporedba s Republikom Hrvatskom



Izvor: <http://www.ijf.hr/newsletter/36.pdf>

4.1. Izmjena Zakona 2012. godine

Krajem 2011. godine u Republici Hrvatskoj promijenila se vladajuća struktura, što je značilo opet promjene i u propisima. Zakonodavac je donio odluku da se standardna stopa treba mijenjati pa je tako stopa od 23 % povećana na 25 %. Tim činom Republika Hrvatska došla je među zemlje s najvišim stopama PDV-a. Od zemalja Europske unije tu su se našle samo još Danska, Švedska i Mađarska.

U Tablici 2. prikazane su stope PDV-a koje su bile na snazi u zemljama Europske unije 2011. godine radi usporedbe s Republikom Hrvatskom²⁵. Očito je da su standardne stope vrlo neujednačene te se protežu od 15 % do 25 %. Izuzev Danske, sve zemlje imaju sniženu stopu, a samo nekoliko ih koristi nultu stopu.

Tablica 2. Stope PDV-a u zemljama Europske unije i Hrvatskoj (na dan 1. srpnja 2011.)

	STANDARDNA	SNIŽENA	NULTA
Belgija	21	6/12	da
Bugarska	20	9	

²⁵ Republika Hrvatska tada još nije članica Europske unije.

Češka	20	10	
Danska	25		da
Njemačka	19	7	
Estonija	20	9	
Grčka	23	6,5/13	
Španjolska	18	8	
Francuska	19,6	5,5	
Irska	21	9/13,5	da
Italija	20	10	da
Cipar	15	5/8	
Latvija	22	12	
Litva	21	5/9	
Luksemburg	15	6/12	
Mađarska	25	5/18	
Malta	18	5/7	da
Nizozemska	19	6	
Austrija	20	10	
Poljska	23	5/8	
Portugal	23	6/13	
Rumunjska	24	5/9	
Slovenija	20	8,5	
Slovačka	20	10	da
Finska	23	9/13	da
Švedska	25	6/12	da
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	5	da
Hrvatska	23	10	da

Izvor: European Commission (2011.), prilagođeno

Nadalje, Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona koji je objavljen u NN 22/2012 u veljači 2012. godine primjena stope od 10 % je proširena pa tako Zakon propisuje da se snižena stopa primjenjuje i na jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog

podrijetla, sukladno posebnim propisima²⁶, na dječju hranu i prerađenu dječju hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, u skladu s posebnim propisima²⁷, isporuku vode, osim vode što je se stavlja na tržište u bocama ili drugoj ambalaži, bijeli šećer od trske i šećerne repe²⁸.

Odredbe su stupile na snagu s 1. ožujka 2012. godine. PDV se obračunavao po stopi koja je na snazi u trenutku isporuke dobra ili obavljene usluge.

Nadalje, istim Zakonom propisano je potpuno ograničenje prava na odbitak pretporeza za nabavu i najam plovila koja su namijenjena za razonodu, zrakoplova i osobnih automobila osim ako se radi o prijevoznim sredstvima koja služe za obavljanje gospodarske djelatnosti.

Navedenim Zakonom promijenjene su čak i Kaznene odredbe pa je za određene vrste prekršaja propisana novčana kazna za odgovornu osobu i do 50.000,00 kuna što je propisano u čl. 29. Zakona, NN 22/12, dok su se prije isti prekršaji kažnjavali kaznama u iznosu do 20.000,00 kuna.

Sve propisane izmjene Zakona nisu odmah stupile na snagu. Tako je, npr. prag ulaska u sustav PDV-a povišen s dosadašnjih 85.000,00 kuna na 230.000,00 kuna, što je propisano člankom 22. Zakona, a na snazi je bilo od 1. siječnja 2013. godine. To je automatski značilo i da je pomaknuta granica vrijednosti isporučenih dobara i obavljenih usluga u tuzemstvu temeljem ostvarene vrijednosti pa se tako granica s 300.000,00 kuna povećala na iznos od 800.000,00 kuna, a tromjesečna obveza podnošenja obrazaca je ostala, što je propisano člankom 16. st. 3. Zakona.

I na kraju, najbitnija stavka Zakona donesenog 2012. godine odnosi se na ugostiteljstvo pa je tako propisano da se od 1. siječnja 2013. godine na usluge pripremanja hrane i obavljanja usluge prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima PDV plaćao po stopi od 10 %. Isto tako, ako se radilo o ugostiteljskoj djelatnosti koju obavljaju *catering* objekti stopa od 10 % se primjenjivala ako su uz isporuku

²⁶ Pravilnikom o jestivim uljima i mastima, NN 22/10, propisano je koja su to jestiva ulja i masti pa tako npr. margarin i maslac ne spadaju u tu kategoriju.

²⁷ Što se smatra dječjom hranom i hranom za malu djecu, propisano je Pravilnikom o hrani za dojenčad i malu djecu te prerađenoj hrani na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, NN 74/08 i 106/10.

²⁸ Šećer u prahu i šećer u kocki nisu obuhvaćeni odredbom o sniženoj stopi oporezivanja.

hrane ili pića postojale još neke dodatne usluge, kao npr. usluge konobara, davanje stolova i stolica, davanje pribora za jelo. Znači, usluge u ugostiteljstvu oporezive sniženom stopom od 10 % mogli su pružati restorani, barovi, *catering* objekti i objekti jednostavnih usluga neovisno o tome isporučuju li hranu i piće ili samo piće. Ako se isporuka pića ili hrane obavljala bez ikakvih dodatnih usluga, npr. posluživanje, postojanje pribora za jelo, pospremanje te ako je postojala samo isporuka hrane ili pića, takva isporuka je bila oporeziva stopom od 25 %. Ako se ugostiteljska usluga²⁹ pružala u objektu koji nije ugostiteljski, ona je bila oporeziva po stopi od 25 %.

Razlog sniženja stope bio je smanjenje cijena, povećanje investicija i porast zapošljavanja.

5. Članstvo Republike Hrvatske u Europskoj uniji i promjene poreza na dodanu vrijednost

Republika Hrvatska postala je punopravna članica Europske unije 1. srpnja 2013. godine³⁰. Tada je i donesen novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 73/13. Zakon je donio Hrvatski sabor na sjednici 14. lipnja, objavljen je 18. lipnja 2013. godine, a stupio je na snagu osmog dana od dana objave. Taj Zakon sa svih pet izmjena i dopuna³¹ čini pozitivnu (trenutnu) regulaciju poreza na dodanu vrijednost. Porezni obveznici morali su svoje poslovne knjige prilagoditi novim poreznim evidencijama, kako bi predali prijave u skladu s odredbama navedenog Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a Porezna uprava trebala je biti spremna popratiti novine i biti obveznicima na raspolaganju kod rješavanja nedoumica. No, svima je bio ostavljen vrlo kratak rok za savladavanje novog gradiva jer je Zakon o porezu na dodanu vrijednost objavljen u Narodnim novinama nekoliko dana prije njegova

²⁹ Ugostiteljskom djelatnošću se prema čl. 2. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti, NN 138/06, 152/08., 43/09., 88/10., 50/12., 80/13., 30/14., 89/14, 152/14. smatra pripremanje hrane i pružanje usluga prehrane, pripremanje i usluživanje pića i napitaka i pružanje usluga smještaja, pripremanje hrane za potrošnju na drugom mjestu sa usluživanjem ili bez njega (u prijevoznom sredstvu, na priredbama) i opskrba tom hranom (*catering*). Ugostiteljsku djelatnost obavljaju trgovačka društva, zadruge, trgovci pojedinci i obrtnici koji ispunjavaju uvjete propisane Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti.

³⁰ Pristupanjem Europskoj uniji Republika Hrvatska postala je 28. članica. Ostale zemlje članice su: Njemačka, Francuska, Italija, Nizozemska, Belgija, Luksemburg, Danska, Irska, Ujedinjena Kraljevina, Grčka, Španjolska, Portugal, Austrija, Finska, Švedska, Češka, Cipar, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Slovenija, Slovačka, Bugarska i Rumunjska.

³¹ NN 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16.

stupanja na snagu. Još jedna negativna stvar je i sam termin promjene (prije ljetnih mjeseci), a to znači i manje ljudi koji će se baviti spomenutom problematikom, a odredbe novog Zakona o porezu na dodanu vrijednost su pretrpjele brojne promjene.

5.1. PDV identifikacijski broj

Zakon o PDV-u koji je donesen neposredno prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju usklađen je s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ.

Naime, postoji velik broj obveznika koji, osim na domaćem tržištu, posluju i izvan granica Republike Hrvatske. Neki imaju cjelokupno poslovanje usmjereno prema Europskoj uniji čije područje sada čini jedinstveno tržište. Da bi porezni obveznici mogli poslovati s obveznicima iz zemalja Europske unije i na tržištu Europske unije, potreban im je PDV ID broj.

PDV ID broj definiran je čl. 77. st. 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost kao osobni identifikacijski broj (OIB) kojemu se dodaje predznak HR. Koristi se radi identifikacije obveznika PDV-a. Poreznim obveznicima koji trguju samo na domaćem tržištu PDV ID broj nije potreban te im se ne dodjeljuje. Podaci o dodjeli, a isto tako i o ukidanju prenose se u VIES Sustav³² i moraju biti točni jer ako prođu noćnu obradu nije ih moguće ispravljati, mijenjati ili brisati. Stoga je potrebno obratiti naročitu pozornost prilikom dodjele i ako se ustanovi greška, ispraviti ju istog dana, tj. prije noćne obrade.

Sve članice Europske unije imaju PDV ID broj, a dodjela PDV ID broja u Republici Hrvatskoj vrlo je jednostavna; treba popuniti Zahtjev PDV-P, predati ga službeniku u Poreznoj upravi koji nakon primljenog zahtjeva izdaje rješenje o dodjeli PDV ID broja.

Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, čl. 77. st. 5. propisano je da se po zahtjevu PDV ID broj dodjeljuje: tuzemnom poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a koji obavlja transakcije unutar Europske unije, tuzemnom poreznom obvezniku koji isporučuje dobra ili obavlja usluge bez prava na odbitak

³² VIES Sustav je sustav za elektroničku razmjenu podataka između zemalja članica EU o valjanosti PDV ID broja i o isporukama dobara i usluga što se temelji na podacima poreznih uprava zemalja članica. Poduzetnicima omogućuje provjeru poreznih brojeva, a Poreznoj upravi kontrolu isporuka dobara i usluga unutar tržišta Europske unije.

pretporeza unutar Europske unije, svakom obvezniku koji stječe dobra unutar Europske unije u tuzemstvu radi obavljanja gospodarske djelatnosti na području koje nije tuzemstvo, tuzemnom poreznom obvezniku kojem su usluge obavljene i koji je obavezan platiti PDV na primljenu uslugu, tuzemnom poreznom obvezniku koji obavlja usluge na području druge zemlje članice Europske unije te je u toj zemlji primatelj usluge dužan platiti PDV.

Isto tako, PDV ID broj može se na zahtjev dodijeliti stranom poreznom obvezniku koji u Republici Hrvatskoj obavlja isporuke dobara i usluga.

Svim obveznicima koji su prema dostupnim podacima Porezne uprave s danom stupanja na snagu Zakona o porezu na dodanu vrijednost obavljali transakcije s inozemnim obveznicima, tj. imali su izvoz i uvoz, PDV ID broj dodijeljen je inicijalno te su im rješenja o dodjeli broja bila upućena na adresu, sukladno članku 136. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Ako se u Poreznoj upravi ustanovi da ne postoje razlozi za dodjelu PDV ID broja, npr. ako će obveznik poslovati samo s obveznicima iz trećih zemalja, zahtjev će se odbiti.

PDV ID broj dodjeljuje se neovisno o upisu u registar obveznika PDV-a što znači da obveznik koji je upisan u sustav PDV-a obračunani porez na stjecanje može odbiti kao pretporez ako mu služi za obavljanje gospodarske djelatnosti, a obveznik koji nije upisan u sustav PDV-a nema pravo na odbitak pretporeza.

Porezne obveznike bitno je upućivati da provjeravaju svoje poslovne partnere iz zemalja članica u VIES Sustavu, a isto tako i partnere u Republici Hrvatskoj na internetskoj stranici Porezne uprave. U spomenutim aplikacijama prikazuje se poruka da je određena osoba porezni obveznik PDV-a na određeni dan odnosno da nije obveznik PDV-a.

5.2. Pojam stjecanja i uvoza

Pojam stjecanja dobara unutar zemalja Europske unije novim je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost zamijenio pojam uvoza dobara budući da su pridruživanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji carinske granice između država ukinute. Ako porezni obveznik stječe dobro ili prima uslugu unutar Europske unije, on je u obvezi

obračunati PDV po stopi koja se primjenjuje za tu vrstu dobra ili usluge, u ono vrijeme 5, 10 ili 25 %, sukladno članku 38. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. To znači da će obveznik iz države članice koji je isporučio dobro tuzemnom poreznom obvezniku ispostaviti račun bez iskazanog poreza na računu i on ga neće plaćati u svojoj zemlji već se ta obveza prebacuje na primatelja računa u Republici Hrvatskoj. Ako se radi o obvezniku iz Europske unije koji nema dodijeljen PDV ID broj, tuzemni obveznik neće obračunati niti plaćati PDV na stjecanje.

Stjecanje također znači da je dobro premješteno iz zemlje Europske unije u Republiku Hrvatsku, a iznimno je bitno da porezni obveznik isporučitelj ima dodijeljen PDV ID broj svoje zemlje kao i da naš porezni obveznik ima dodijeljen hrvatski PDV ID broj.

Pojam uvoza dobara sada se koristi samo za uvoz onih dobara koja su uvezena iz trećih zemalja, tj. zemalja koje nisu članice Europske unije. Uvozom se također smatra ako je tuzemni porezni obveznik uvezao dobro u nekoj od zemalja članica Europske unije što je propisano člankom 11. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

5.3. Obveze poreznih obveznika prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost

Svi prijašnji zakoni o PDV-u doneseni u Republici Hrvatskoj propisivali su obvezu podnošenja prijave odnosno obrazaca kao i rokove njihova podnošenja. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost donesenim 2013. godine uvedeni su novi obrasci, a isto tako su promijenjeni i rokovi.

Obveznici koji su u prethodnom razdoblju ostvarili vrijednost isporuka dobara i usluga u iznosu manjem od 800.000,00 kuna obračunsko razdoblje je od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju dok je za obveznike koji su ostvarili vrijednost isporuka dobara i usluga u većem iznosu od 800.000,00 kuna obračunsko razdoblje od prvog do posljednjeg dana u mjesecu. I za obveznike koji imaju dodijeljen PDV ID broj, obračunsko razdoblje je također mjesečno.

Člankom 85. Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisan je novi rok podnošenja prijave, a to je do 20. u mjesecu za prethodni mjesec ili tromjesečje. Prijava se podnosi elektroničkim putem. Konačni obračun podnosi se do kraja veljače za prethodnu godinu ili ako je obveznik prestao poslovati u roku od 2 mjeseca. Plaćanje obveze po prijavi, ako postoji obveza, ostalo je kao i do sada do zadnjeg u mjesecu.

Nadalje, istim člankom propisano je i što se iskazuje u prijavi PDV-a (Obrazac PDV). Prema tome, iskazuje se ukupna vrijednost oporezivih transakcija i iznos PDV-a kao i ukupna vrijednost oslobođenih transakcija i transakcija koje ne podliježu PDV-u, isporuke za koje primatelj obračunava PDV, isporuke koje su obavljene u drugim zemljama članicama, isporuke dobara unutar Europske unije, obavljene usluge unutar Europske unije i osobama bez sjedišta u Republici Hrvatskoj, tuzemne isporuke, izvozne isporuke, zatim isporuke dobara i usluga u Republici Hrvatskoj, isporuke primljene u Republici Hrvatskoj za koje primatelj obračunava PDV, stjecanje dobara i primljene usluge unutar Europske unije, pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga bez sjedišta u Republici Hrvatskoj te uvoz.

Poslovanje hrvatskog poreznog obveznika sa zemljama Europske unije iskazuje se kroz Obrazac PDV-S i Obrazac Zbirna prijava (u daljnjem tekstu: ZP).

Zbirna prijava se prema članku 88. Zakona o porezu na dodanu vrijednost podnosi do 20. u mjesecu za prethodni mjesec u elektroničkom obliku³³. Sadrži podatke o poreznom obvezniku koji isporučuje dobra ili obavlja usluge prema obvezniku iz zemlje članice, podatke o obveznicima iz zemalja članica koji su primatelji dobara ili usluga te ukupna vrijednost isporuka. Ako porezni obveznik u određenom razdoblju nije imao isporuka i obavljenih usluga prema Europskoj uniji, nije u obvezi podnositi ZP za to razdoblje. Ako se radi o trostranom poslu, koji je već spomenut ranije, hrvatski porezni obveznik će u ZP iskazati isporuku ako je on drugi u nizu i upisati valjani PDV ID broj obveznika iz Europske unije.

Ponekad se dogodi da hrvatski porezni obveznik nije u VIES Sustavu provjerio obveznika iz Europske unije, tj. ima li ovaj valjan PDV ID broj. Tada obveznika referent iz nadležne Porezne uprave kontaktira i upućuje kako ispraviti grešku, a isto tako i skreće pažnju da svaki puta prilikom izdavanja računa provjeri primatelja u VIES Sustavu.

Obrazac PDV-S također je obrazac koji je uveden nakon pridruživanja Republike Hrvatske Europskoj uniji u kojem se navode svi podaci koji se odnose na primljenu robu ili usluge od obveznika iz Europske unije. Također se podnosi elektroničkim

³³ Svi obrasci za koje je propisano da se podnose u elektroničkom obliku ne mogu se podnositi ručno.

putem do 20. u mjesecu s podacima o obvezniku koji je isporučio robu i obavio uslugu našem poreznom obvezniku i ukupnim iznosom iskazanim u kunama. Ako obveznik u određenom razdoblju nije imao stjecanja, nije obavezan podnositi Obrazac PDV-S. Podaci iskazani u Obrascu PDV-S mogu se radi usklađenja provjeriti u VIES Sustavu.

5.4. Tuzemni prijenos porezne obveze u građevinskim djelatnostima

Još jedan novi pojam koji se javio temeljem Zakona o porezu na dodanu vrijednost proglašenog 2013. godine je tuzemni prijenos porezne obveze u graditeljstvu, sukladno čl. 75. st. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Gospodarska kriza koja se javila prije nekoliko godina uvelike je pogodila građevinare i njima srodne djelatnosti. Velik broj poduzeća i obrtnika bio je prisiljen prestati s radom jer nisu mogli podmirivati svoje obveze. Donošenjem spomenutog Zakona o porezu na dodanu vrijednost država im je izašla u susret. Prijenos porezne obveze u graditeljstvu nije opcija već se obvezno primjenjuje za propisane usluge između obveznika koji su u sustavu PDV-a. Radi se o građevinskim uslugama i radovima, uslugama izgradnje, održavanja, rekonstrukcije ili održavanja građevina. Sve građevinske usluge navedene su u članku 152. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost NN 9/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17. Kod prijena porezne obveze događa se da obveznik isporučitelj ispostavlja račun na kojem ne iskazuje PDV, već piše napomenu „Prijenos porezne obveze temeljem čl. 75. st.3. Zakona o PDV-u“. Obveza obračuna poreza prenosi se na obveznika primatelja koji će u svojim poslovnim knjigama obračunati porez i istovremeno si odbiti pretporez, ako ima na to pravo.

Uvjet za prijenos obveze je da primatelj bude u sustavu PDV-a pa izdavatelj računa svakako mora prije izdavanja računa provjeriti status svojeg poslovnog partnera (je li u sustavu PDV-a) kako bi izdao ispravan račun i da kasnije kod usklađivanja od strane Porezne uprave ne bude doveden u nepovoljnu situaciju.

U obrascu PDV isporučitelj takve isporuke iskazuje u koloni I.1, a primatelj u koloni II.4. i III.4., ako ima pravo na odbitak pretporeza.

5.5. Posljednje izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost

Pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji došlo je do niza promjena u poslovanju poreznih obveznika, naročito onih koji posluju na tržištu Europske unije. Područja slobodnih zona koje su se prije smatrale mjestom gdje je isporuka oslobođena oporezivanja i postupalo se kao da se radi o isporuci u područje izvan Republike Hrvatske, sada su uključena u područje Republike Hrvatske.

Radi usklađenja s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ već je s 1. 1. 2013. godine ukinuta snižena stopa od 0 % i zamijenjena je stopom od 5 %, temeljem Zakona o izmjeni i dopuni Zakona, NN 136/12.

Dana 1. 1. 2014. godine na snagu je stupila odredba o povećanju snižene stope od 10 % na 13 % temeljem Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 148/2013, a ona se odnosi na ugostiteljske usluge, novine i časopise, ulja i masti, dječju hranu, isporuku vode, šećer, ulaznice za koncerte i časopise za kulturu i umjetnost sukladno čl. 38. st. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Posljednji obrazac PDV-K (konačni obračun) podnosi se za 2014. godinu jer je donesen Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 143/2014. Ukidanje konačnog obračuna naišlo je na neodobravanje poreznih obveznika jer im je omogućavao da se usklade sva stanja i knjiženja te utvrde razlike za prethodnu godinu. Našli su se u dvojbi može li se mijenjati obračun koji je već ranije predan ili će ispravak provesti u tekućem razdoblju. Prema Uputi za sastavljanje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine od 18. 12. 2015. godine³⁴ sva usklađenja i ispravci provode se u posljednjem razdoblju oporezivanja, što je najčešće prijava za prosinac, a ako je rok za predaju istog obrasca istekao, ispravak će se provesti u razdoblju u kojem su razlike utvrđene.

Istim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost propisane su i odredbe o postupku oporezivanja porezom na dodanu vrijednost prema naplaćenim naknadama prema kojima obveznici s isporukama u vrijednosti manjoj od 3.000.000,00 kuna bez PDV-a sami odlučuju hoće li primjenjivati takav postupak. Za navedeno su trebali

³⁴ Uputa koju je Porezna uprava izdala za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine, Klasa: 410-19/15-01/415, Urbroj: 513-07-21-01/15-1 radi jedinstvenog postupanja u primjeni Zakona o PDV-u.

podnijeti pisanu izjavu te su temeljem članka 125. k Zakona o porezu na dodanu vrijednost obvezni primjenjivati taj postupak tri godine. Znači, obveznicima koji primjenjuju postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama obveza obračuna nastaje na dan primljenog plaćanja, a pravo na odbitak pretporeza imaju u trenutku kada su isporučitelju platili račun za isporučena dobra ili obavljene usluge. Na računima koje izdaju mora obavezno stajati napomena „obračun prema naplaćenim naknadama“.

U prosincu 2016. godine objavljen je Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost NN 115/16. Sve njegove odredbe nisu stupile istovremeno na snagu.

Tako je s početkom 2017. godine promijenjena stopa za usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva sukladno članku 38. stavku 3. Spomenute usluge koje su do tada bile u sniženoj stopi od 13 % prešle su u opću stopu PDV-a, tako da je stopa zapravo povećana na 25 %. Navedena promjena izazvala je izrazito negodovanje kod ugostitelja. U javnosti su nastupali s izjavama da će biti prisiljeni povišiti cijene. No, nije prošlo dugo i snalažljivi su došli na ideju otvaranja novih društava ili obrta, koji nisu u sustavu PDV-a. Iako takva novonastala situacija nije protuzakonita, ima čitav niz negativnih ekonomskih učinaka. Međutim, u Ministarstvu financija su nakon proteka većeg dijela godine napravili analizu prema kojoj se u prvih devet mjeseci 2017. godine u odnosu na isto razdoblje prijašnje godine od ugostiteljskih usluga u državni proračun slilo dvostruko više, tj. 1,6 milijardi kuna pa su stoga imali razlog za zadovoljstvo provedenom izmjenom.

S druge strane, na zelenu granu su došli obveznici koji kupuju ili imaju osobna vozila. Naime, od siječnja 2018. godine stupile su na snagu odredbe kojima se omogućava odbitak 50 % pretporeza za nabavu osobnih vozila ili drugih sredstava za osobni prijevoz, ako vrijednost ne prelazi 400.000,00 kuna, a isto tako i za nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima, npr. gorivo, autodijelovi, popravci.

Isto tako, povećan je i prag za ulazak u sustav PDV-a s dosadašnjih 230.000,00 kuna na 300.000,00 kuna.

6. Usporedba stopa poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije

U nastavku su u Tablici 3. prikazane stope PDV-a koje se trenutno primjenjuju u zemljama Europske unije, uključujući i Republiku Hrvatsku. Uspoređujući navedene podatke s podacima iz 2011. godine, vidljiv je porast standardnih, a i sniženih stopa kod većine zemalja. Čak je trinaest zemalja povisilo standardnu stopu. Najveći porast bilježi Cipar, za čak 4 postotna poena i Španjolska, za 3 postotna poena. Najvišu stopu trenutno ima Mađarska, 27 %. Samo je manji broj zemalja zadržao postojeće stope. Bilo je i smanjivanja poreznih stopa pa je tako Rumunjska smanjila standardnu stopu s 24 % na 19 % i Latvija s 22 % na 21 %. Najnižu stopu, 18 %, ima Malta. Najveća promjena je da više nema nulte stope dok sniženu stopu i dalje primjenjuju sve zemlje, osim Danske. Više od polovice zemalja ima dvije snižene stope.

Tablica 3. Stope PDV-a u zemljama Europske unije i Republici Hrvatskoj 2018. g.

	STANDARDNA	SNIŽENA
Belgija	21	6/12
Bugarska	20	9
Češka	21	10/15
Danska	25	
Njemačka	19	7
Estonija	20	9
Grčka	24	6/13
Španjolska	21	10
Francuska	20	5,5/10
Irska	23	9/13,5
Italija	22	5/10
Cipar	19	5/9
Latvija	21	12
Litva	21	5/9
Luksemburg	17	8

Mađarska	27	5/18
Malta	18	5/7
Nizozemska	21	6
Austrija	20	10/13
Poljska	23	5/8
Portugal	23	6/13
Rumunjska	19	5/9
Slovenija	22	9,5
Slovačka	20	10
Finska	24	10/14
Švedska	25	6/12
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	5
Hrvatska	25	5/13

Izvor: internetske stranice Europa EU, prilagođeno

Nadalje, budući da PDV ima važnu ulogu na tržištu Europske unije, sve zemlje uključujući i Republiku Hrvatsku, nastoje zajedničkim naporima olakšati poslovanje te omogućiti slobodno kretanje roba i usluga, ali isto tako i zaustaviti prijevare povezane s PDV-om, budući da se procjenjuje da se svake godine gubi iznos od 50 milijardi eura. Stoga je Europska komisija u svibnju 2018. godine predložila izmjene PDV-a. Za njihovo provođenje potrebno je prethodno izmijeniti dio članaka Direktive. Primjerice, želi se uvesti oporezivanje u zemlji u kojoj je roba završila, a ne kao sada gdje postoje dva načina oporezivanja, da je prodaja u zemlji podrijetla izuzeta plaćanja PDV-a i da je stjecanje oporezivo u zemlji odredišta. A budući da se stope između zemalja članica razlikuju, pojedini obveznici pokušavaju iskoristiti mogućnost oporezivanja po nižoj stopi.

7. Zaključak

Porezi su osnovni instrument prikupljanja prihoda kojima države podmiruju rashode iz svoje nadležnosti. To su obavezna davanja koja država uzima od građana, fizičkih osoba i poduzeća da bi uz pomoć prikupljenih sredstava financirala rashode. Drugim riječima, svi moraju plaćati dio svojih prihoda državi da bi ona financirala usluge, kao npr. obrazovanje, zdravstvenu zaštitu, javnu sigurnost, brigu o starijim ili siromašnim članovima društva.

Porezni sustavi razlikuju se od zemlje do zemlje, ali postoje oni porezi koji imaju presudnu ulogu u poreznim sustavima. Jedan od njih je porez na dodanu vrijednost.

Porezni sustav čini važan dio ukupnog gospodarstva i kao takav znatno utječe na razvoj gospodarstva, na zapošljavanje, štednju, ulaganja.

Kada su porezni stručnjaci Šimović i suradnici (2013) proveli istraživanje o stanju i perspektivama hrvatskog poreznog sustava, odnosno poreza na dodanu vrijednost, a ispitanici su bili iz javnog i privatnog sektora, većina ispitanika (56 %) nije se složila s tvrdnjom da treba težiti jednostopnom sustavu i ukinuti snižene stope. Štoviše, većina podržava činjenicu da prehrambene proizvode poput kruha, mlijeka, dječje hrane, jestivih ulja i masti treba oporezovati sniženom stopom. Smatraju da je određenim mjerama i olakšicama, putem niže stope poreza, potrebno rasteretiti davanja osiromašenog stanovništva Republike Hrvatske, naročito nakon gospodarske krize koja ju nije zaobišla. No, uvođenjem nulte stope ne pomaže se siromašnom dijelu stanovništva, jer se radi samo o dijelu proizvoda koje stanovništvo koristi. Rješenje se može naći samo u stabilnom gospodarstvu, rastu plaća, mirovina i drugih prihoda. Gospodarstvo koje je opterećeno nezaposlenošću, velikim javnim dugom, padom proizvodnje ne može ići naprijed. S druge strane, primjena nulte stope znači manje priljeva u državni proračun, s obzirom na to da je PDV njegov najizdašniji prihod.

Vrlo je zanimljivo osvrnuti se na izmjene stopa poreza koje se odnose na ugostiteljstvo. Naime, smanjenje stope PDV-a na ugostiteljske usluge i smještaj izravno utječe na cijene u restoranima i hotelima pa su one niže, ali samim time smanjuje se i priljev PDV-a u državnu blagajnu. Nasuprot tome, smanjena stopa trebala bi povećati dobit restorana i hotela, plaće te bi to u konačnici dovelo do povećanja priljeva u proračun.

Od uvođenja PDV-a u porezni sustav Republike Hrvatske 1998. godine do danas bilo je puno izmjena. Čak je i prva primjena bila odgođena. To nam govori da je svaki od zakona koji su bili doneseni imao nedostatke pa se nakon toga pristupalo silnim izmjenama ili dopunama. U teoriji je teško uvijek predvidjeti sve mogućnosti ili probleme, tek se nakon proteka određenog vremena može vidjeti ima li neka mjera pozitivan učinak i dobre rezultate za građane, ali i za državu.

Kako se proteklih godina u Republici Hrvatskoj mijenjala vlast više puta, svaka od njih je pokušala pronaći program koji će pomoći stanovništvu u poboljšanju standarda. Stoga su se mijenjale stope, uvodila oslobođenja, a naročito je velik korak napravljen prilikom ulaska u Europsku uniju, kada je donesen potpuno novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost.

Trenutno smo svjedoci novih mjera i programa aktualne Vlade koja u novoj izmjeni poreza na dodanu vrijednost vidi mogućnost poboljšanja postojećeg stanja u državi. Planirani prihodi od PDV-a u tekućoj godini su 50 milijardi kuna, što nam samo po sebi govori koliko je taj porezni oblik važan. Nužno je sagledati cjelokupnu situaciju u Republici Hrvatskoj, mogućnosti njezinih građana i Vlade, provesti detaljna istraživanja, uključiti stručnjake i donijeti propis koji će biti razumljiv svima, jasan, konkretan, isplativ, pravedan i primjenjiv na duže razdoblje.

8. Popis literature:

1. Barac, Z. (2002). „Koliko je Zakon o PDV-u u skladu sa Šestom smjernicom EU“, *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 8, 68-72.
2. Carinski zakon. Narodne novine 78/1999.
3. Desetljeće mogućnosti i izazova-Europa EU. https://europa.eu/european-union/about-eu/history/2010-today_hr (29. 8. 2018.)
4. Dnevnik.hr. <https://dnevnik.hr/vijesti/hrvatska/plenkovic-i-maric-predstavljaju-izmjene-predvidjene-novom-poreznom-reformom---525728.html> (29.8.2018.)
5. European Commission-PRESS RELEASES. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-3834_hr.htm (29. 8. 2018.)
6. HNB: Godišnje izvješće 2010.g. <https://www.hnb.hr/documents/20182/122224/h-gi-2010.pdf> (4. 5. 2018.)
7. Iveković, I. (1997). „Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje“, *Računovodstvo i financije*, br. 9, 83-84.
8. Javne financije u Hrvatskoj. (2007). Institut za javne financije.
9. Jelčić, B. (2001). Javne financije. Zagreb, RRIF.
10. Jelčić, B. (2011). Porezi Opći dio. Zagreb, Visoka poslovna škola Libertas.
11. Jelčić, Ba. i Bo. (1998). Porezni sustav i porezna politika. Zagreb, Informator .
12. Jelčić, Ba. i Bo. (1999). „Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja“, *Ekonomija: časopis za ekonomsku teoriju i politiku*, vol. 6, 31-83.
13. Jelčić, B.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N. (2008). *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb, Narodne novine.
14. Lončarić-Horvat, O.; Arbutina, H. (2007). *Osnove međunarodnog poreznog prava*. Zagreb, Narodne novine.
15. Mjesečni statistički prikaz Ministarstva financija. <http://www.mfin.hr/hr/statisticki-prikazi-1999> (4. 4. 2018.)
16. Poslovni dnevnik. <http://www.poslovni.hr/vijesti/pdv-od-danas-23-posto-123149> (4. 5. 2018.)
17. Poslovni dnevnik. <http://www.poslovni.hr/hrvatska/od-pdv-a-u-turizmu-slilo-se-dvostruko-vise-nego-2016-335531> (29. 8. 2018.)
18. Pravilnik o jestivim uljima i mastima. NN 22/10.

19. Pravilnik o hrani za dojenčad i malu djecu te prerađenoj hrani na bazi žitarica za dojenčad i mali djecu. NN 74/08. i 106/10.
16. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. NN 9/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17.
17. Šimović, J. i H. (2006). Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Zagreb, Pravni fakultet
18. Šimović, H.; Blažić, H.; Štambuk, A. (2013). „Što porezni stručnjaci misle o poreznom sustavu i poreznoj politici u Hrvatskoj“, *Porezni vjesnik*, br. 12, 31-37.
19. Šimurina, N.; Šimović, H.; Žaja Mihelja, M.; Primorac, M. (2012). Javne financije u Hrvatskoj. Zagreb, Ekonomski fakultet Zagreb.
20. Uputa za sastavljanje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. [https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje/33/Display.aspx?id?id=19373\(06.06.2018.\)](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje/33/Display.aspx?id?id=19373(06.06.2018.))
21. Zakon o porezu na dodanu vrijednost. NN 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 127/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09, 22/12, 136/12.
22. Zakon o porezu na dodanu vrijednost. NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16.
23. Zakon o računovodstvu. NN 90/92.
24. Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti. NN, 138/06, 152/08., 43/09., 88/10., 50/12., 80/13., 30/14., 89/14, 152/14.

Popis slika:

Slika 1. Prijava u registar obveznika PDV-a, dosje poreznog obveznika u arhivi Porezne uprave

Slika 2. Naljepnica ČIST RAČUN. https://www.google.com/search?client=firefox-b&biw=1366&bih=628&tbm=isch&sa=1&ei=LcAoW8aCHqyv6ASY6p_YBw&q=naljepnica+čist+račun+duga+ljubav (19. 4. 2018.)

Slika 3. Preslika prijave PDV-K, dosje poreznog obveznika u arhivi Porezne uprave

Slika 4. Visina praga za ulazak u sustav PDV-a u novijim državama članicama EU 2008. g. <http://www.ijf.hr/newsletter/36.pdf> (8. 5. 2018.)

Popis tablica:

Tablica 1. Pregled svih zakona o PDV-u i važnijih izmjena i dopuna

Tablica 2. Stope PDV-a u zemljama Europske unije i Republici Hrvatskoj na dan 1. srpnja 2011. Izvor: European Commission (2011.)

Tablica 3. Stope PDV-a u zemljama Europske unije i Republici Hrvatskoj 2018. g.
https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_hr.htm
(6. 7. 2018.)