

Utjecaj računovodstvenog obuhvata PDV-a na poslovanje subjekta

Ruškić, Egon

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:677143>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-24**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

EGON RUŠKIĆ

**UTJECAJ RAČUNOVODSTVENOG OBUHVATA
POREZA NA DODANU VRIJEDNOST NA
POSLOVANJE SUBJEKTA**

Diplomski rad

Pula, 2019.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

EGON RUŠKIĆ

**UTJECAJ RAČUNOVODSTVENOG OBUHVATA
POREZA NA DODANU VRIJEDNOST NA
POSLOVANJE SUBJEKTA**

Diplomski rad

JMBAG: 0303043526, redoviti student

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Porezno računovodstvo

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentorica: izv.prof.dr.sc. Ksenija Černe

Pula, svibanj 2019.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani _____, kandidat za magistra ekonomije/poslovne ekonomije ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____, _____ godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, _____ dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom _____ koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, _____ (datum)

Potpis

SADRŽAJ

1. Uvod.....	1
2. Pojmovno određivanje poreza na dodanu vrijednost	2
2.2. Definicija poreza na dodanu vrijednost.....	9
2.2.1 Regresivnost poreza na dodanu vrijednost	16
2.3. Povijest poreza na dodanu vrijednost.....	17
3. Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	21
3.1. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....	22
3.2. Obveznici poreza na dodanu vrijednost	28
3.2.1 Kriterij ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost	29
3.2.2. Izlazak iz sustava poreza na dodanu vrijednost	31
3.3. Predmet oporezivanja	32
3.4. Mjesto oporezivanja	36
3.4.1. Mjesto oporezivanja kod isporuke dobara.....	36
3.4.2 Mjesto oporezivanja usluga.....	38
3.5. Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost.....	38
3.6. Oslobođenja od plaćanja PDV –a.....	40
3.7. Stope PDV –a u Republici Hrvatskoj	42
3.8. Fiskalizacija	48
4. Specifičnosti PDV – a i utjecaj na poslovanje poslovnih subjekata.....	50
4.1. Posebni postupci oporezivanja	50
4.1.1. Posebni postupci oporezivanja putničkih agencija i usluga smještaja	50
4.1.2. Posebni postupak oporezivanja kod prodaje rabljenih dobara	57
5. Zaključak	62
LITERATURA	65
SAŽETAK	68

1. Uvod

Porezni sustav jedne zemlje determinira njezin gospodarski smjer, te se razlikuje od zemlje do zemlje. Svaka gospodarska politika želi konstruirati porezni sustav koji će podržavati i pratiti ekonomski rast zemlje, te osigurati najbolju alokaciju sredstava. Porezni sustav jest skup poreznih oblika koji se upotrebljavaju u određenoj zemlji, te su porezi u suvremenim državama važan instrument prikupljanja prihoda, ali i jedan od najdominantnijih instrumenata javnih financija. Odnosno, drugim riječima, porezni sustav se može definirati kao institucionalni okvir koji se sastoji od različitih oblika poreza u određenoj državi.

U Republici Hrvatskoj porezni sustav se sastoji od državnih poreza, županijskih poreza, gradskih ili općinskih poreza, zajedničkih poreza, poreze na dobitke od igara na sreću i naknade na priređivanje igara na sreću, te naknada za pružanje usluga u pokretnim elektroničkim komunikacijskim mrežama.¹

Govoreći o poreznom sustavu Republike Hrvatske važno je istaknuti da je isti usklađen sa smjernicama Europske Unije, te da je Republika Hrvatska sklopila ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što uvelike olakšava međunarodno poslovanje hrvatskih poslovnih subjekata, ali i poslovanje inozemnih subjekata na području RH.

Svrha ovoga diplomskog rada je konkretnije definirati porez na dodanu vrijednost, te utvrditi utjecaj istoga na poslovanje gospodarskih subjekata. Metode znanstvenog istraživanja korištene u radu jesu: induktivno – deduktivna metoda, metoda analize i sinteze, metoda dokazivanja, te metoda komparacije.

Induktivno – deduktivna metoda uključuje način zaključivanja iz općih postavki do konkretnih pojedinačnih zaključaka, te zaključivanje o općim sudovima temeljem pojedinačnih ili posebnih činjenica. Metoda analize i sinteze sastoji se od raščlanjivanja složenih pojmova, sudova i zaključaka na jednostavnije sastavne dijelove. Metoda dokazivanja uključuje istinitost pojedinih stavova na temelju znanstvenih činjenica ili na temelju ranije utvrđenih istinitih stavova. Dok metoda komparacije predstavlja postupak kojim se uočava i uspoređuje sličnost i zajednička obilježja dvaju ili više događaja, pojava ili objekata.

¹ Z.Jančiev, J.Supić, D.Živković, Hrvatski porezni sustav, Zagreb, Institut za javne financije, 2010., str.3.

2. Pojmovno određivanje poreza na dodanu vrijednost

Porezi su obvezna davanja koja bez izravne i trenutne protuusluge država uzima od osoba i poduzeća da bi pomoću prikupljenog novaca financirala javne rashode. Drugim riječima, svi moramo davati dio svojih prihoda državi da bi nam ona za uzvrat osigurala javne usluge kao što su obrazovanje, zdravstvena zaštita, javna sigurnost, briga za starije i siromašne članove društva i slično.

U novije vrijeme moderne i suvremene države primjenjuju sve više poreza, te se u zemljama OECD - a udio ukupnih poreza u BDP - u povećao sa 10%, koliko je udio iznosio 1900. godine, na 36% BDP-a 2003. godine. Iz navedenog podatka se može zaključiti da su se porezna davanja povećala četiri puta u razdoblju od jednog stoljeća.²

Porezni sustavi razlikuju se od zemlje do zemlje, no postoji nekolicina poreznih oblika koji predstavljaju stup svakog modernog poreznog sustava, a to su:

- Porez na dohodak obitelji i pojedinaca
- Porez na dodanu vrijednost
- Porez na dobit
- Porez na plaće i iz plaća
- Porez na imovinu
- Porez na promet
- Trošarine
- Doprinosi za socijalno i ostala osiguranja
- Pristojba za plaćanje radio i televizijske pretplate
- Tarife
- Prirezi gradova ili općina.

Govoreći o porezima važno je napomenuti da su porezi obvezna davanja i da za plaćene poreze nema trenutne izravne protuusluge. Odrednica da su porezi obvezna davanja znači zapravo da porezi kada jednom dospiju na naplatu trebaju biti i uplaćeni državi, te u suprotnom, država ima pravo prisilne naplate. Činjenica da pojedinac za plaćeni porez ne dobiva izravnu protuuslugu zapravo znači da porezima

² M. Kesner Škerb, Financijska praksa, 1995., str. 196, dostupno na: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf (pristupljeno: 20.05.2019.)

nije unaprijed određena njihova namjena, niti količina usluge koja se za uzvrat dobiva.³

Poreze se može podijeliti na više načina ovisno o kriteriju njihove podjele, primjerice:

- Prema vrsti porezne osnovice
- Prema razini državne vlasti kojoj pripada porezni prihod
- Prema tome koje kategorije stanovništva najviše opterećuju.⁴

No najčešća porezna podjela je na izravne i neizravne poreze. Izravni porezi su oni koje osobno uplaćuje porezni obveznik ili u ime poreznog obveznika uplaćuje njegov poslodavac. Takvi se porezi zaračunavaju u postotku u odnosu na plaću ili imovinu poreznog obveznika i u pravilu se ne mogu prevaliti na drugoga. Primjeri takvog poreznog oblika su porez na dohodak koji plaćamo iz plaće, autorskog honorara ili obrta i porez na dobit koji plaćaju poduzeća.⁵

S druge strane, neizravni porezi ne terete onoga tko ih uplaćuje u državni proračun, već se najčešće porezna obveza prevaljuje na druge. Tako porezni obveznici neizravnih poreza kroz cijenu svojih dobara i usluga prevaljuju porezni teret na krajnjeg potrošača. Najpoznatiji neizravni porez je porez na dodanu vrijednost (PDV), a osim njega neizravni porezi su trošarine i porez na promet nekretnina.⁶ Neizravne poreze karakterizira elastičnost, nesocijalnost, ugodnost pri plaćanju, izdašnost, prevaljivost te obvezatnost.

U fokusu ovoga diplomskog rada je upravo porez na dodanu vrijednost kojega karakterizira obračunavanje porezne obveze u svakoj fazi proizvodno - prodajnog ciklusa. Dodana vrijednost može se definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga, i vrijednosti kupovina inputa kojima su proizvedena ta dobra i usluge, izuzimajući input rada. Iako je pojam dodane vrijednosti vrlo lako za odrediti, treba imati na umu da je porez na dodanu vrijednost vrlo složen porezni oblik čiji obuhvat u praksi često nije posve jednostavno odrediti.

2.1. Obilježja poreznog sustava u Republici Hrvatskoj

³ Loc.cit.

⁴ Ibidem, str. 2

⁵ Loc.cit.

⁶ Loc.cit

Porezni sustav jest skup poreznih oblika koji se kao takav upotrebljava u određenoj zemlji. Porezi su u suvremenim državama važan instrument prikupljanja prihoda, ali i jedan od najdominantnijih instrumenata javnih financija.

Porezni sustav odnosno broj poreznih oblika razlikuje se od zemlje do zemlje ovisno o karakteristikama same države. Utjecaj poreznog sustava najviše je vidljiv na cjelokupnom gospodarstvu države, gdje dobar porezni sustav može biti pokretač razvoja ili u suprotnome može zaustavljati održivi razvoj i gospodarski rast zemlje.

Najvažniji, a pritom i najizdašniji prihod koji država ubire jesu porezi. Porezi su jedan oblik prisilnog davanja koja nameće sama država koji nije namjenski i koji nema izravnu protučinidbu.⁷

Stabilna fiskalna politika bi trebala osigurati:

- učinkovitost,
- pravednost,
- jednostavnost i provedivost,
- izdašnost i elastičnost.

Učinkovitost poreznog sustava podrazumijeva da porezni sustav ne smije remetiti učinkovitu alokaciju resursa. Pravednost znači da porezi trebaju biti pravedno i razumno raspoređeni između pojedinaca u društvu, a jednostavnost i provedivost podrazumijevaju da porezi za poreznu administraciju moraju uz razumni fiskalni trošak biti jednostavni za ubiranje, a za porezne obveznike ne smiju biti presloženi da bi se razumjeli. Izdašnost i elastičnost očituje se u tome da porezima treba ubrati dovoljno sredstava u državnu blagajnu, te je nužno da budu elastični na promjenu gospodarskih politika.

No, treba uzeti u obzir da navedena načela često mogu postati međusobno konfliktna, te bi izgradnja optimalnog poreznog sustava trebala poštivati kompromis

⁷ P. Jurković, Javne financije, Masmedia, 2002.

između navedenih načela. Drugim riječima, treba izgraditi takve poreze koji u najvećoj mogućoj mjeri poštuju četiri osnovna načela.⁸

Tako se porezu na dodanu vrijednost pripisuje pozitivan utjecaj na gospodarstvo s aspekta neutralnosti i efikasnosti, a po pitanju porezne pravednosti PDV ima izrazito regresivan učinak. Zagovornici poreza na dodanu vrijednost ističu prije svega osiguranje redovnog punjenja proračuna kroz javne prihode kao i smanjenje porezne evazije kao glavne argumente o primjerenom poreznom sustavu.

Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu PDV) može povećati efikasnost i neutralnost poreznog sustava, prvenstveno ako se radi o jedinstvenoj stopi poreza s malim ili nikakvim poreznim oslobođenjima, no s druge strane narušava socijalnu sliku i pravednost po pitanju raspodjele poreznog tereta u zemlji. Upravo to je jedan od glavnih razloga zašto se Sjedinjene Američke Države još uvijek nisu odlučile na uvođenje PDV - a. S druge strane, europske zemlje odlučile su se za uvođenje poreza na dodanu vrijednost tek onda kada su njihova jaka i stabilna gospodarstva mogla podnijeti teret socijalnih programa kojima bi se negativne reperkusije PDV-a na siromašne mogle kompenzirati.⁹

Gledajući porezni sustav Republike Hrvatske, može se reći da je suvremen i usklađen sa smjericama Europske unije, te je sličan poreznim sustavima drugih država članica. Pravni izvori poreznih obveza i prava za porezne obveznike i tijela držane uprave su, prije svega, Ustav Republike Hrvatske, Opći porezni zakon, te ostali zakoni koji pojedinačno reguliraju ovaj sustav.¹⁰

Ustavom su propisana osnovna načela oporezivanja u Republici Hrvatskoj te obveza sudjelovanja u podmirivanju javnih rashoda, poput načela jednakosti, pravednosti i univerzalnosti, dok su ostala načela, prava i obveze iz odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela uređeni su Općim poreznim zakonom. Važno je napomenuti kako Republika Hrvatska primjenjuje 57 Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila i preuzela, te koji čine dio unutarnjega pravnog poretka Republike Hrvatske na način da su po pravnoj snazi iznad zakona.

⁸ M. Kesner Škreb, op.cit., str. 1, dostupno na: http://www.ijf.hr/pojmovnik/nacela_oporezivanja.htm (pristupljeno 21.05.2019.)

⁹ M. Škare, Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument, Pula, str. 3, dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/99882.PDV.doc> (pristupljeno 21.05.2019.)

¹⁰ J. Bogovac, Porezni sustav RH, Zagreb, 2015., str.2

Nadalje, porezni oblici u poreznom sustavu Republike Hrvatske mogu se podijeliti po raznim kriterijima, tako primjerice prema kriteriju pokazatelja ekonomske snage koja se oporezuje kod poreznog obveznika porezni oblici dijele se na slijedeće:

- Oporezivanje dohotka
 - o Porez na dohodak
 - o Porez na dobit
 - o Naknade za priređivanje igara na sreću
 - o Porez po tonaži broda
 - o Prirez porezu na dohodak
 - o Porez na tvrtku ili naziv
 - o Porez na korištenje javnih površina¹¹
- Oporezivanje potrošnje
 - o Porez na dodanu vrijednost
 - o Trošarine (posebni porezi na promet)
 - o Porez na potrošnju¹²
- Oporezivanje imovine
 - o Porez na kuće za odmor
 - o Porez na nasljedstva i darove
 - o Porez na promet nekretnina
 - o Porez na cestovna motorna vozila
 - o Porez na plovila
 - o Porez na dobitke od igara na sreću¹³

Zakonom o financiranju jedinica lokalne i regionalne samouprave¹⁴, te Naredbom o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje

¹¹ Ibidem, str.3

¹² Loc.cit.

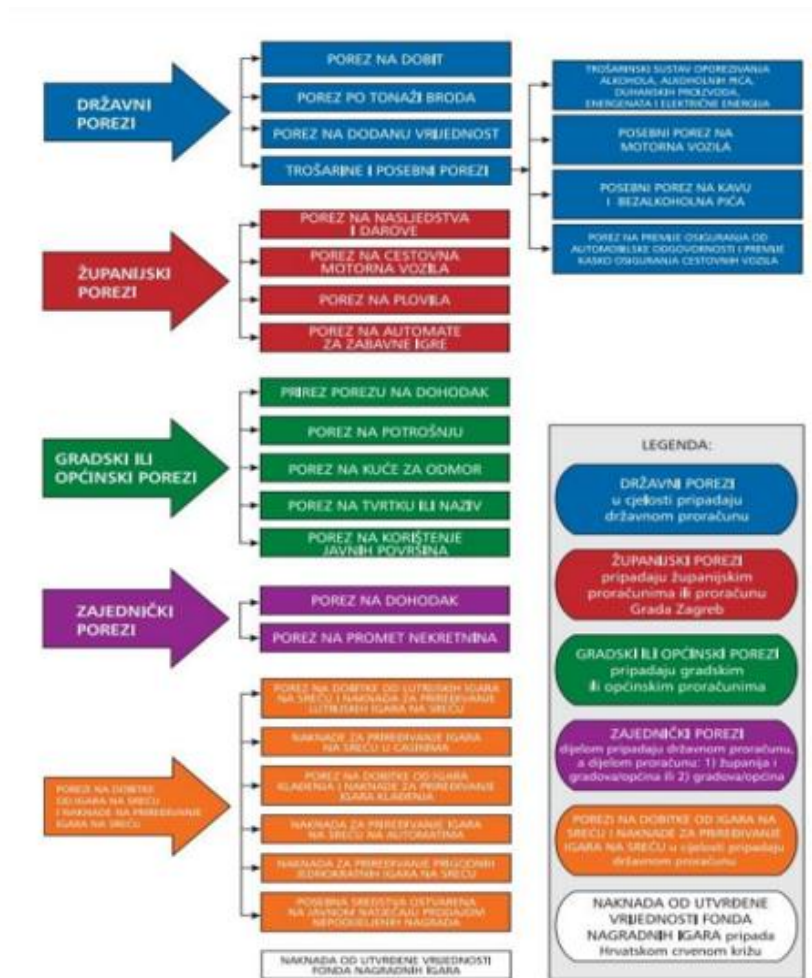
¹³ Loc.cit.

¹⁴ Zakon o financiranju jedinica lokalne i regionalne samouprave, NN br. 127/17

drugih javnih potreba¹⁵, porezni sustav Republike Hrvatske možemo podijeliti i po kriteriju pripadnosti poreznih prihoda.¹⁶

Porezni sustav Republike Hrvatske prikazan je slikom 1.

Slika 1. Prikaz hrvatskog poreznog sustava



Izvor: Z. Jančiev, J. Supić, D. Živković, *Hrvatski porezni sustav*, Zagreb, Institut za javne financije, 2010., str.4.

Slika 1. prikazuje porezni sustav Republike Hrvatske. Tako se porezni sustav Republike Hrvatske sastoji od državnih, županijskih, gradskih ili općinskih poreza, zajedničkih poreza, poreza na dobitke od igara na sreću i naknade za priređivanje igara na sreću, te naknada za pružanje usluga u pokretnim elektroničkim

¹⁵ NN br. 12/19

¹⁶ Ibidem, str. 4

komunikacijskim mrežama.¹⁷ Shodno tome, državni porezi pripadaju državnom proračunu, županijski porezi pripadaju županijskim proračunima ili proračunu Grada Zagreba, a gradski i općinski porezi pripadaju gradskim i općinskim proračunima. Iznimno od toga, prihod od poreza na dohodak po osnovi kamata na štednju prihod je državnog proračuna. Dok se prihodi od poreza na dohodak dijele između države, grada, općine i županije, a porez na promet nekretnina se dijeli između države, grada i općine.

Karakteristike poreznog sustava, koje ima i sam porezni sustav Republike Hrvatske su sljedeće:¹⁸

- **Harmonizacija poreza** – Harmonizacija poreznog sustava odnosi se na usklađivanje poreznog sustava i samih mjera porezne politike. Kako bi sustavi uspješno funkcionirali potrebno je uskladiti, odnosno harmonizirati porezni sustav
- **Neutralni porezi** – Neutralni porez odnosi se na što manji utjecaj države na ponašanje svojih poreznih obveznika. Uloga poreza bi se trebala odnositi samo na ostvarenje fiskalnih ciljeva, odnosno da se rizik poslovnih odluka prepusti poslovnim subjektima.
- **Smanjenje poreznog opterećenja** – Članice EU moraju ispunjavati uvjete koje se odnose na njihovo članstvo u EU. Neki od uvjeta su; štedljivost države, rasterećenje gospodarstva, manja inflacija, te ograničavanje zadataka
- **Jednostavnost u oporezivanju** – Kod poreza je bitno da on bude što jednostavniji, kako bi ga i sami porezni obveznici u potpunosti razumjeli. Također se iz poreznog sustava treba ukloniti termin „bagatelnog poreza“.
- **Oporezivanje potrošnje u odnosu prema oporezivanju dohotka** – Ukazuje se na činjenicu da je oporezivanje potrošnje pravednije nego oporezivanje dohotka iz razloga što bi se dohodak u svakom slučaju potrošio. Kada se oporezuje potrošnja istovremeno se potiče i sama štednja, pri čemu štednja pozitivno utječe na gospodarski napredak države.

¹⁷ Z. Janičev, J. Stupić, D. Živković, op.cit., str. 4

¹⁸ B. Jelčić, Javne financije, RRIF, Zagreb, 2010., str. 41.

2.2. Definicija poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost je jedna od varijanti općeg poreza na promet dobara i usluga kao poreza po vrijednosti. Točnije rečeno, porez na dodanu vrijednost predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno – prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koji se oblikovala u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje.

Kao što je prije spomenuto, porez na dodanu vrijednost jedan je od oblika poreza na promet. Oporezivanje proizvoda i usluga može se provoditi primjenom većeg broja oblika porez na promet. Shodno tome, postoji veći broj različitih kriterija kojima se vrši sistematizacija poreznih oblika oporezivanja proizvoda i usluga u prometu. Kriteriji su slijedeći:¹⁹

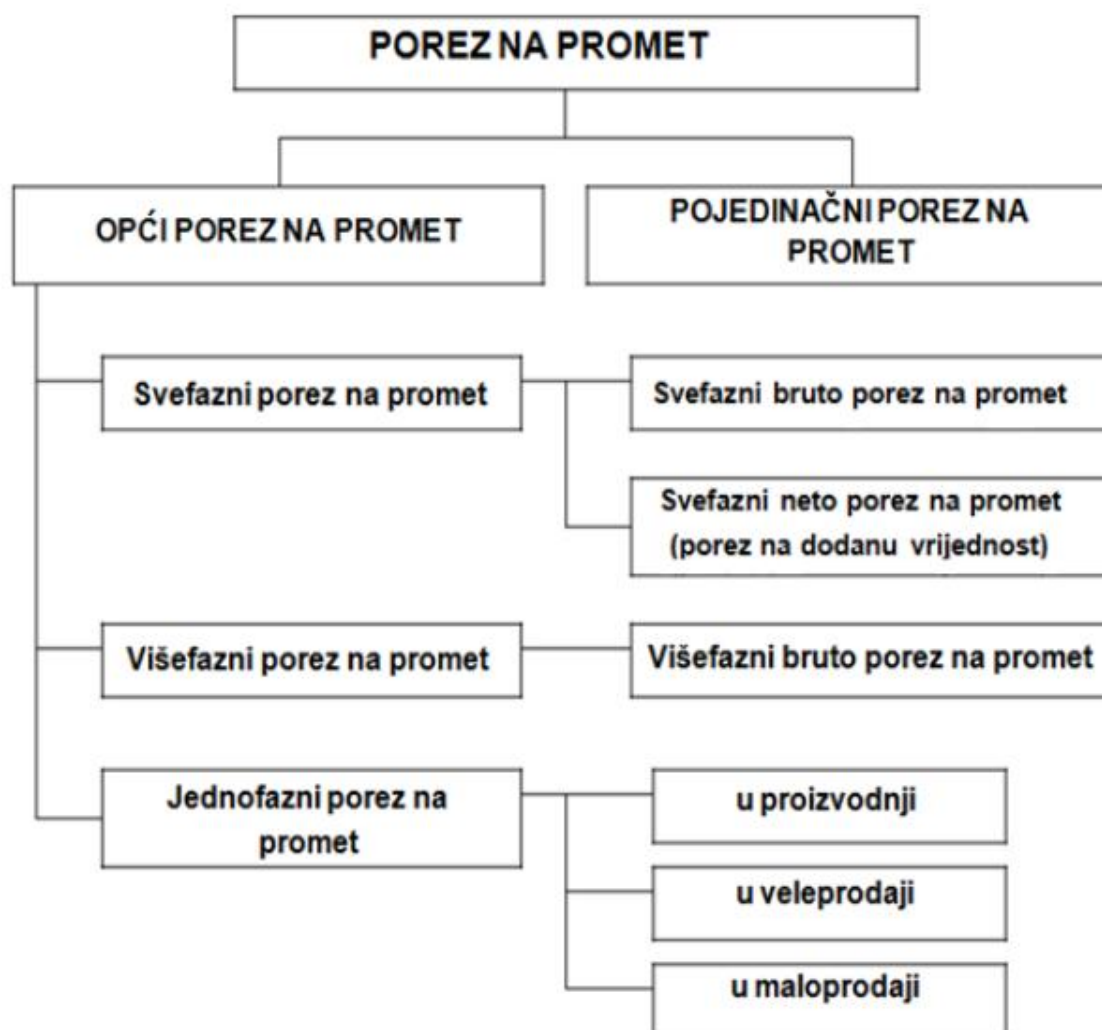
- Prema broju proizvoda koji se oporezuju primjenom određenog oblika poreza na promet. Po tome kriteriju porez na promet dijeli se na opći porez na promet i posebne odnosno pojedinačne poreze na promet.
- Prema broju faza prometnog ciklusa u kojima se vrši oporezivanje; jedna faza, dvije ili više faza, sve faze.
- Prema načinu utvrđivanja poreznog opterećenja, točnije, prema vrijednosti proizvoda i obavljenih usluga ili prema nekoj mjernoj jedinici; komad, kilogram, litra i slično.
- Slučaj kad je društveno politička zajednica nadležna da uvede obvezu ubiranja poreza na promet; općinski ili državni odnosno svesavezni porez na promet.

Porez na promet dijeli se na opći porez na promet, te pojedinačne (posebne) poreze na promet, odnosno na trošarine i akcize. Opći porez na promet moguće je podijeliti na svefazni (bruto i neto) porez na promet, višefazni (bruto i neto) porez na promet, te na jednofazni porez na promet.

Shematski prikaz poreza na promet prikazan je slikom 2.

¹⁹ J. Šimović, H. Šimović, Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Zagreb, Pravni fakultet, str. 112

Slika 2. Shematski prikaz poreza na promet



Izvor: J. Šimović, H. Šimović, Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Zagreb, Pravni fakultet, str. 144

Kako bi sama definicija bila što jasnija, prije svega potrebno je prvenstveno definirati pojmove dobara i usluga. Shodno tome, dobrima se smatraju predmeti, skupine stvari i gospodarska dobra koja se u prometu smatraju dobrima, tj. materijalizirana su i opipljiva dobra. To mogu biti i predmeti u čvrstom, tekućem ili plinovitom stanju, primjerice; strojevi, pokretnine, vozila, namještaj, živa bića tj. biljke i životinje, ali ne i živi ljudi.²⁰ Također u kategoriju dobara spadaju novoizgrađene nekretnine, koje

²⁰ B. Jeličić i suradnici, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne Novine, Zagreb, 2004., str. 54

podrazumijevaju zgrade, stanovi, poslovni prostori, garaže, ceste, mostovi i slične građevine.

Važno je napomenuti da su do uvođenja Zakona o porezu na dodanu vrijednost građevine bile oporezivane samo porezom na promet nekretnina. U dobra, također, spadaju i skupine stvari koje predstavljaju skup više odvojenih predmeta objedinjenih u cjelinu, a koja se u gospodarskom smislu smatraju dobrom.²¹

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost uslugama se smatra svako svjesno djelovanje, trpljenje neke radnje ili suzdržavanje od neke radnje prema nekom primatelju uz naknadu. Odnosno, usluga se ne smatra isporučenim dobrom, dok se prijenos imovinskih prava te razmjena usluga smatra uslugom.²²

Nakon definiranja dobara i usluga, za bolje razumijevanje terminologije, potrebno je definirati i pojam dodane vrijednosti. Dodana vrijednost se definira kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga (outputa) i vrijednosti kupovina (inputa, isključujući input rada) kojima su ta dobra i/ili usluge proizvedeni. Kraće rečeno, dodana vrijednost je vrijednost što je proizvođač dodaje inputima prije nego što ih proda kao nove proizvode i usluge.²³ Tako se oporezivanje dodane vrijednosti provodi na način da porezna osnovica ne obuhvaća porez obračunan pri nabavi roba i usluga, nego se porez plaća na vrijednost dodanu u oporezivoj fazi (izlazni porez).

Tako se primjenom metode oporezivanja prema izdanim računima, porezni obveznik pri podmirenju svoje porezne obveze odbija porez plaćen ili obračunan poračunima onih poreznih obveznika koji su njemu isporučili dobra ili usluge. Račun se u toj situaciji uzima kao dokument za odbijanje obračunanog poreza i osnova za učinkovitu kontrolu porezne obveze. Pri obračunu PDV-a poduzetnik upravo pomoću računa za kupljena i prodana dobra i usluge izravno izračunava svoju poreznu obvezu.

Naime, on iznos poreza iskazanog na ulaznim računima oduzima od poreza koji je morao iskazati na računima za prodaju svojih proizvoda ili usluga. Tako je svakom poreznom obvezniku u interesu da porez u prethodnoj fazi bude ispravno i točno izračunan, jer upravo o tome ovisi njegova porezna obveza. Upravo ta međuovisnost

²¹ Loc.cit.

²² Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 106/18

²³ http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-08/PDV.pdf (pristupljeno: 22.05.2019.)

između proizvodno – prodajnih faza uvodi samokontrola, ali i smanjuje mogućnost porezne evazije u sustavu oporezivanja PDV-a.²⁴

No međutim, u nekim slučajevima zaračunani porez u računu dobavljača može biti veći od obračunanog PDV-a poreznog obveznika, pa će se u tome slučaju taj iznos priznati poreznom obvezniku kao akontacija porezne obveze u budućem obračunskom razdoblju ili će ostvariti pravo na povrat poreza. Upravo navedena situacija dokazuje da je porez na dodanu vrijednost neutralan za poreznog obveznika, osim za krajnjeg potrošača - građanina koji snosi poreznu obvezu bez mogućnosti odbijanja pretporeza.²⁵

Drugim riječima, porez na dodanu vrijednost se obračunava i plaća sukcesivno, prilikom svake prodaje, samo na neto vrijednost ostvareno u svakoj fazi proizvodno – prodajnog procesa. Dok se izvoz vrši bez ovoga poreza, uvoz se opterećuje istim stopama kao i nacionalni proizvod. Stope mogu biti jednake ili diferencirane u odnosu prema određenim vrstama proizvoda ili usluga. Tako se porez na dodanu vrijednost razlikuje od države do države, što ovisi o poreznoj politici, te predviđanjima potreba samoga gospodarstva.

Porez na dodanu vrijednost jedan je od najpoželjnijih oblika poreza koji ima, prije svega, široku poreznu bazu, stabilne prihode i jednostavan mehanizam određivanja i ubiranja poreza. Njega također karakterizira slijedeće:²⁶

- Porez na dodanu vrijednost direktno vezuje porezne prihode sa mjestom gdje se oni ostvaruju;
- Ne utječe na odluke u sadašnjoj ili budućoj potrošnji, štednji i investicijama, te ima manji negativni efekt na akumulaciju kapitala i ekonomski rast. Drugim riječima, neutralan je oblik poreza.
- Niski administrativni troškovi ubiranja poreza, koji se obično kreću oko 2% od ukupnih poreznih prihoda;
- Ima dva oblika neutralnosti; unutarnju i vanjsku, od kojih se
 - unutarnja neutralnost odnosi na:
 - Pravnu – nema akumulacije poreza u cijeni proizvoda ili usluga

²⁴ Loc.cit.

²⁵ Loc.cit.

²⁶ M. Škare, op.cit., str. 4

- Konkurencijsku – porezno opterećenje utvrđeno je unaprijed iskazano u prodajnoj cijeni za sve poslovne aktivnosti
- Ekonomsku – sklonost potrošača prema kupnji bilo kojeg dobra ili usluge se ne mijenja, te pridonosi primjerenom raspodjeli proizvodnje i trgovine u zemlji.

Neki od nedostataka poreza na dodanu vrijednost očituju se u složenim pravilima, osobito kod poreznih sustava koji primjenjuju više različitih stopa PDV-a i onih proizvoda koji su oslobođeni plaćanja PDV-a. Nadalje, tu su i povišeni trošak, rad za tvrtke i pravne osobe koje prikupljaju porez u ime države, posebice za manje tvrtke. Prihodi od PDV-a su sukladni privrednoj aktivnosti unutar države, te se padom prometa i manjim gospodarskim rastom umanjuje i prihod države od poreza na dodanu vrijednost.

Porezni teret se regresivno raspoređuje porezom na dodanu vrijednost u odnosu na prihode koje ostvaruje porezni obveznik, te se upravo to smatra njegovim najvećim nedostatkom. Stupanj se regresivnosti poreza na dodanu vrijednost još dodatno povećava ukoliko je isti razrezan po ujednačenoj stopi poreza, tzv. jednostopski sustav. Takav sustav teže pogađa siromašniji nego bogatiji dio građana, s obzirom da relativni udio potrošnje u dohotku pada kada dohodak raste i obrnuto.²⁷

No rješenje problema regresivnosti PDV-a, prema Škare, , treba pronaći u određenim poreznim kreditima i socijalnim transferima, budući da je elastičnost potražnje iznimno niska kod građana sa niskim dohotkom, i uvođenje nižih stopa PDV-a nebi imalo veliki utjecaj na potrošnju najsiromašnije skupine građana.²⁸

Obuhvat poreza na dodanu vrijednost možemo podijeliti u tri različite odrednice. Tako se razlikuju tri oblika PDV-a :²⁹

- Proizvodni oblik;

²⁷ J. Šimović, Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, Zagreb, Pravni fakultet, 1998., str. 105

²⁸ M. Škare, op.cit., str. 4

²⁹ K. Ott, M. Kesner Škerb, Javne financije u Hrvatskoj, Zagreb, Institut za javne financije, 2007., str. 27

- Dohodovni oblik; te
- Potrošni oblik PDV-a.

Svaki se oblik poreza na dodanu vrijednost može zasnivati na dva načela:³⁰

- Načelo podrijetla;
- Načelo odredišta.

Dok se iznos poreza može izračunati primjenom jedne od tri različite metode.³¹

- Metoda zbrajanja;
- Metoda oduzimanja;
- Kreditna metoda.

U Republici Hrvatskoj koristi se PDV koji je potrošnog tipa, koji se zasniva se na načelu odredišta, dok se pri obračunu istoga koristi kreditna metoda.

Načelo podrijetla je načelo po kojemu se dobro oporezuje porezom na dodanu vrijednost u zemlji u kojoj je dobro proizvedeno, bez obzira u kojoj se zemlji proizvedeno dobro troši. PDV se zasniva na načelu porijekla kada se oporezuju sva dobra koja su proizvedena u nekoj zemlji, bez obzira da li se navedena dobra troše u zemlji ili se kasnije izvoze u druge zemlje. U tome slučaju, svi domaći proizvodi koji su namijenjeni za izvoz opterećeni su PDV-om, dok su ona dobra koja se uvoze u zemlju oslobođena plaćanja poreza na dodanu vrijednost.

Prema načelu odredišta oporezuje se ukupna dodana vrijednost, kako ona koja je dodana u zemlji, ali i ona koja je dodana u inozemstvu. PDV-om se oporezuju sva dobra koja se troše u zemlji, bez obzira na mjesto gdje je dobro proizvedeno, odnosno bez obzira jesu li dobra uvezena ili proizvedena u zemlji. Načelo odredišta izuzima od plaćanja PDV-a izvoz, dok se uvoz oporezuje. Većina zemalja koristi PDV prema načelu odredišta, a tako i Republika Hrvatska.

Govoreći o metodama obračuna porezne obveze PDV-a, već prije su spomenute tri metode koje će se u daljnjem tekstu detaljnije objasniti.

Kod metode zbrajanja dodana vrijednost poduzeća jednaka je zbroju nadnica, renti, kamata i neto profita. Tako da je obveza PDV-a jednaka umnošku tako dobivene

³⁰ Loc.cit.

³¹ Loc.cit.

vrijednosti i porezne stope. Dok je kod metode oduzimanja, obveza PDV-a razlika između vrijednosti prodaje i vrijednosti kupovina, te na tako dobivenu vrijednost se primjenjuje stopa PDV-a. Metodom oduzimanja se izravno izračunava porezna osnovica, odnosno dodana vrijednost³²

Kreditna metoda predstavlja način obračuna porezne obveze poduzeća pri kojoj se vrijednost PDV-a plaćenog na inpute oduzima od PDV-a koji se trebaju platiti na vrijednost prodaje. Pri tome, poduzetnik poreznoj upravi uplaćuje razliku između poreza naplaćenog i ubranog na svoj output i porez koji je platio dobavljaču u cijeni isporučenih inputa.

Kreditnom metodom se nikad izravno ne izračunava dodana vrijednost, za razliku od metode oduzimanja i metode zbrajanja, već se razlika poreza na output i input smatra poreznom obvezom PDV-a. Kreditnu metodu koriste gotovo sve zemlje u kojima se primjenjuje porez na dodanu vrijednost, te se, shodno tome, navedena metoda koristi i u Republici Hrvatskoj.³³

Kao što je već prije spomenuto, razlikujemo i tri oblika PDV-a.

- **Proizvodni oblik PDV-a** naziva se još i porezom na bruto dodanu vrijednost, jer se oporezuje vrijednost bruto investicija. Navedeni oblik dopušta poduzetniku da od prodaje svojih proizvoda oduzme vrijednost nabavka sirovine. Točnije to znači da u poreznu osnovicu ulaze troškovi nabave kapitalnih dobara i amortizacije. Ovaj oblik poreza na dodanu vrijednost nije u primjeni budući da se pojam kapitala teško određuje, obeshrabruje se štednja, te ne potiče poduzetnike na ulaganja u osnovna sredstva.³⁴
- **Dohodovni oblik PDV-a** naziva se još i porezom na neto dodanu vrijednost. Određivanje porezne osnovice vrši se na način da se osim vrijednosti kupljenih sirovina od prodajne vrijednosti odbija i vrijednost amortizacije kupljenih kapitalnih dobara. Drugim riječima, oporezuje se neto vrijednost

³² <https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porezi-na-potrosnju/274/pojmovnik-poreza-na-dodanu-vrijednost/281/> (pristupljeno: 22.05.2019.)

³³ Loc.cit.

³⁴ Loc.cit.

investicija, te kao i prethodno navedeni oblik, nije u primjeni zbog brojnih nedostataka.³⁵

- **Potrošni oblik PDV-a** karakterizira izračunavanje porezne osnovice na način da se iz porezne osnovice izuzima čitav iznos utrošen za nabavu sredstava od drugog poduzetnika. Upravo zbog navedenog, ovaj oblik poreza na dodanu vrijednost izbjegava probleme koji su pratili prijašnja dva oblika, on ne utječe na odluke o štednji ni na odnose između radno intenzivnih i kapitalno intenzivnih ulaganja. Potrošni oblik PDV-a je najneutralniji, te se u praksi najviše koristi.³⁶

2.2.1 Regresivnost poreza na dodanu vrijednost

Jedno od temeljnih obilježja općeg poreza na promet, bez obzira o kojemu je obliku poreza na promet riječ, je da porezni teret snosi krajnji kupac iz svoga dohotka. S obzirom na to da je riječ o poreznom obliku kod kojega kupci proizvoda i usluga plaćaju isti iznos poreza neovisno o veličini njihovog dohotka, može se zaključiti takvo porezno opterećenje više tereti kupce sa manjim dohotkom odnosno kupce sa manjom ekonomskom snagom u odnosu na kupce čiji je dohodak veći. Takvo djelovanje poreza na promet, a tako i poreza na dodanu vrijednost poznat je kao regresivni učinak.

Što je veća razlika u ekonomskoj snazi građana, to su i negativni socijalni efekti na gospodarstvo veći. Kako bi se ublažio regresivni učinak PDV-a koriste se različite skupine mjera. Tu spadaju mjere unutar sustava poreza na promet, mjere unutar poreznog sustava, ali izvan samog sustava poreza na promet, te mjere unutar gospodarskog sustava ali izvan poreznog sustava.

Govoreći o mjerama unutar sustava poreza na promet, točnije PDV-a, podrazumijeva se uvođenje sniženih ili nultih, odnosno povlaštenih stopa poreza na dodanu vrijednost za određenu grupu proizvoda ili usluga. No mnogo je pokazatelja koji dokazuju da je upravo navedena mjera sniženih i nultih stopa, najlošiji instrument

³⁵ Loc.cit.

³⁶ Loc.cit.

distribucije dohotka. Primarna uloga PDV-a je ostvarivanje što boljeg fiskalnog učinka, te se zbog toga socijalni ciljevi trebaju ostvarivati putem drugih mjera fiskalne politike. Osim nulte i snižene stope unutar sustava PDV-a koriste se još i izuzeća te posebni postupci oporezivanja.³⁷

Povlaštene porezne stope u sustavu poreza na dodanu vrijednost danas se mogu više opravdati političko – povijesnim razlozima nego onim znanstvenim. Mnogo je ekonomskih i financijskih teoretičara koji smatraju da se uspješnost poreza na dodanu vrijednost znatno povećava uvođenjem jednostopskog sustava oporezivanja. Razlog primjene većeg broja poreznih stopa u sustavu poreza na dodanu vrijednost, može se opravdati isključivo povijesno – političkim razlozima. Činjenica je da bi ukidanje povlaštenih poreznih stopa bilo vrlo „politički neatraktan“ potez po pitanju dobivanja glasova birača, te bi se takav potez vrlo vjerojatno odrazio negativno na izborne rezultate.³⁸

Kod mjera unutar poreznog sustava, ali izvan sustava PDV-a podrazumijeva se progresivno oporezivanje dohotka. Upravo je porez na dohodak najbolji instrument unutar poreznog sustava za ostvarivanje tog cilja.³⁹

Mjere izvan poreznog sustava odnose se na mjere proračunske politike koje se očituju kroz proračunske transfere. Te upravo skupina mjera izvan poreznog sustava čini najveću skupinu mjera ekonomske politike koje se mogu ogledati ne samo kroz fiskalnu politiku, nego i kroz politiku cijena, dohodaka i slično.⁴⁰

2.3. Povijest poreza na dodanu vrijednost

³⁷ H. Šimović, Porez na dodanu vrijednost, Zagreb, Narodne Novine, 2007., str. 20

³⁸ J. Šimović, op.cit., str. 107

³⁹ H. Šimović, op.cit., str. 20

⁴⁰ Loc.cit.

U manje od pola stoljeća porez na dodanu vrijednost postao je jedan od najdominantnijih i najvažnijih izvora državnih prihoda. No, oporezivanje prometa ili oporezivanje potrošnje bilo je već poznato i u starim civilizacijama. Podaci postoje iz V. Stoljeća prije Krista u Grčkoj, Egiptu, Indiji i Kini te u starom Rimu i Bizantu. Međutim, svoju je pravu renesansu porez na promet doživio u vrijeme Prvog svjetskog rata, odnosno neposredno nakon njega. Navedena činjenica može se argumentirati potrebom financiranja troškova rata, ali i potrebom za poslijeratnom obnovom.⁴¹

Zemlje koje su među prvima uvele porez na promet su Njemačka 1916. godine, odmah nakon Francuska 1917. godine, dok su zemlje koje su ga uvele među posljednjima Danska, Švedska, Velika Britanija te Švicarska i to za vrijeme Drugog svjetskog rata zbog potrebe dodatnog financiranja. Ako se smatra varijantom poreza na promet, podrijetlo poreza na dodanu vrijednost seže u daleku prošlost, no PDV se općenito smatra relativno novom fiskalnom inovacijom.

Postoji više izvora koji govore o samoj inicijativi i nastanku PDV-a. Prema prvom izvoru glavnu ulogu u stvaranju PDV-a imao je njemački poduzetnik i političar dr. Wilhelm von Siemens koji je prvi predložio oporezivanje dodane vrijednosti 1918. godine i to kao preradu, odnosno poboljšanu verziju njemačkog kaskadnog poreza na promet. Dok se druga pretpostavka o nastanku poreza na dodanu vrijednost veže uz američkog ekonomista T.S. Adamsa koji je između 1910. i 1921. razradio te predložio računsko- kreditnu metodu kao alternativu oporezivanju poslovnih prihoda poduzeća.⁴²

Maurice Lorie, inženjer i pomoćnik direktora Porezne uprave, 1954. godine predstavio je svoj prijedlog, odnosno fiskalnu inovaciju, Francuskoj vladi pod nazivom *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), čiji je doslovni prijevod s francuskog jezika, porez na dodanu vrijednost.

Bez obzira kome se pripisuje „izum“ poreza na dodanu vrijednost, važna za napomenuti je upravo velika brzina kojom su zemlje donijele odluku o prihvaćanju

⁴¹ B. Jelčić, *Javne financije*, Zagreb, RRIF, 2001., str. 310

⁴² K. James, *The rise of value-added tax*, Cambridge, Cambridge University Press, 2015., str. 1, dostupno na: http://assets.cambridge.org/97811070/44128/excerpt/9781107044128_excerpt.pdf (pristupljeno: 23.05.2019.)

istoga. Najveći utjecaj na uvrštenje poreza na dodanu vrijednost u porezne sustave imala je Europska ekonomska zajednica (EEZ), po čijem Ugovoru o osnivanju iz 1957. godine sve zemlje članice moraju uskladiti svoje propise o oporezivanju, te u kojemu je predloženo da sve članice uvedu neto svefazni porez na promet, odnosno porez na dodanu vrijednost.

Takav prijedlog dao je profesor F. Neumark kao istaknuti član Komisije financijskih stručnjaka Europske ekonomske zajednice 1962. godine. Tadašnje zemlje članice (Nizozemska, Njemačka, Francuska, Italija, Belgija i Luksemburg) su takav prijedlog i prihvatile, te su započele primjenu neto svefaznog poreza na promet. Prve su ga uvele Njemačka i Francuska 1968. godine, dok je Italija posljednja od članica EEZ-a prihvatila PDV. Dok zemlje koje nisu bile članice Europske ekonomske zajednice, a pristupile su prihvaćanju poreza na dodanu vrijednost su Velika Britanija, Švedska i Portugal. Porez na dodanu vrijednost koristi u svojem poreznom sustavu 32 od 33 članice OECD-a, prema podacima iz 2015. godine.⁴³

Razlozi zašto se PDV-a tako brzo raširio na velik broj zemalja je zbog omogućavanja precizne indentifikacije poreza u izvoznim dobrima, na način da ona napuštaju zemlju oslobođena svakog poreza na potrošnju. Dok se uvoz može oporezivati na domaćem tržištu po istim stopama kao i domaći proizvodi, te na taj način oni ravnopravno međusobno konkuriraju. A osim što je neutralan u odnosu prema vanjskoj razmjeni, PDV ne iskrivljuje domaću proizvodnju i potrošnju. Točnije rečeno, PDV je porezni oblik koji ne iskrivljuje cijene, tj. osigurava optimalnu alokaciju resursa na tržištu.⁴⁴

Od 1965. do 2009. godine prihodi od PDV-a kao udio u ukupnim poreznim prihodima su se povećali sa neznatnog prosjeka od 1,8% do 19,2% u zemljama OECD-a. Približno tri četvrtine zemalja sa PDV-om su zemlje sa niskim ili srednjim dohotkom, dok dvije trećine najslabije razvijenih zemalja u svijetu koriste porez na dodanu vrijednost u svojim poreznim sustavima.⁴⁵

⁴³ Ibidem, str. 2

⁴⁴ B. Jelčić, op.cit., str. 311

⁴⁵ K. James, op.cit., str. 3

Tablica 1. Upotreba PDV-a po regijama u 2013. godini

	Sub-Saharan Africa ^a	Asia and the Pacific ^b	EU15 plus ^c	Central Europe and the former Soviet Union ^d	North Africa and the Middle East ^e	Americas	Small islands (population < 1 million) ^f
Countries with VAT*	39(44)	19(25)	21(23)	28(28)	9(21)	25(26)	14(24)
2006–2013	6	1	0	1	2	2	9
1996–2005	18	7	0	6	1	1	3
1986–1995	13	9	9	21	4	6	2
1976–1985	1	2	0	0	2	6	0
1966–1975	0	0	11	0	0	10	0
Before 1965	1	0	1	0	0	0	0

Izvor: K. James, *The rise of value-added tax*, Cambridge, Cambridge University Press, 2015., str. 4

Prema podacima iz Tablice 1., može se zaključiti da se najveće prihvaćanje PDV-a u zemljama, a posebice zemljama u razvoju, dogodilo u posljednja dva desetljeća 20. stoljeća. Jedina iznimka, među razvijenim zemljama koje nisu prihvatile porez na dodanu vrijednost su Sjedinjene Američke Države.

Porez na dodanu vrijednost je danas prihvaćen u više od 150 zemalja svijeta, te čini približno 20% ukupnih svjetskih poreznih prihoda. U populacijskom smislu, procjenjuje se da više od 4 milijarde ljudi, odnosno 70% svjetske populacije, živi u zemljama koje primjenjuju porez na dodanu vrijednost. Na razini Europske unije, 60-tak godina od osnutka, teži se harmonizaciji neposrednih poreza.

3. Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Kao što je prije spomenuto, porez na dodanu vrijednost je jedan od najznačajnijih instrumenata fiskalne politike svake zemlje. Upravo se zbog njegove velike važnosti na nacionalnom tržištu, ali i na zajedničkom tržištu Europske unije, teži ujednačenju i harmonizaciji propisa o PDV-u među državama članicama. Nadalje, na području oporezivanja PDV-om donesena je Direktiva Vijeća 2006/112/EZ 28. studenoga 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. Od 2007. godine do danas Direktiva 2006/112/EZ je više puta mijenjana i dopunjavana.

Porez na dodanu vrijednost se plaća u svim fazama proizvodno – prodajnog ciklusa, na način da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u dodatnoj fazi.⁴⁶

Primjer ciklusa oporezivanja u Republici Hrvatskoj je prikazan u Tablici 2.

Tablica 2. Primjer ciklusa obračuna PDV-a

	Nabava	PDV na nabavu	Nabava brutto	Prodaja	PDV na prodaju	Prodaja brutto	Dodana vrijednost	Obveza PDV 25%
	1	2	3	4	5	6	7	8
		25%	1+2		4x25%	4+5	4-1	5-2
Dobavljač	200	50	250	300	75	375	100	25
Proizvođač	300	75	375	400	100	500	100	25
Veleprodaja	400	100	500	600	150	750	200	50
Maloprodaja	600	150	750	900	225	1.125	300	75
Kupac	900	225	1.125					

Izvor: A. F. Barišić, Porez na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, Zagreb, str. 7

⁴⁶A. F. Barišić, Porez na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, Zagreb, str. 8 <https://www.mingo.hr/public/documents/92-vodic-pdv-lowreswebfinal.pdf> (pristupljeno: 24.05.2019.)

U Tablici 2. prikazani su obveznici poreza na dodanu vrijednost, što znači da pri samome obračunu i plaćanju istoga, obveze PDV-a na svoju prodaju odbijaju PDV koji je plaćen u nabavama. U primjeru je vidljivo kako pri mjesečnom ili tromjesečnom obračunu poreza na dodanu vrijednost, veleprodaja od 150,00 kuna PDV-a na svoju prodaju odbija 100,00 kn PDV-a od svoje nabave, te je dužna uplatiti u državni proračun svega 50,00 kn porezne obveze. Pri tome, krajnji kupac plaća proizvod/uslugu 1.125,00 kn, od čega PDV iznosi 225,00 kn, kojih krajnji kupac ne može odbiti. Dakle PDV se u konačnici prevaljuje na krajnjeg kupca.

3.1. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj, porez na dodanu vrijednost uveden je 1. siječnja 1998. godine, kao novi oblik poreza na promet prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00 i 127/00 Zakona o PDV-u). Zakon je usvojen sredinom 1995. godine, no njegova je primjena odgađana zbog političkih i gospodarskih razloga sve do 1998. godine.

Nakon odcijepljenja od tadašnje Jugoslavije, Republika Hrvatska, 1992. godine prelaskom sa komandnog na tržišno gospodarstvo je morala promijeniti i svoj porezni sustav i prilagoditi ga novim ekonomsko – političkim uvjetima, oslanjajući i gledajući na razvijene zemlje Europske unije te njihove prakse, zakone i akte. Upravo za svrhu stvaranja zatražena je pomoć od skupine njemačkih stručnjaka, na čelu sa Dr. Manfredom Roseom. Radnoj skupni je idejna okosnica u radu bila oporezivanje potrošnje i dohotka, te očuvanje kapitala. Tom je prilikom kapital dobio zaštitu čak i od inflacije, te jedno vrijeme u Republici Hrvatskoj poduzeća nisu plaćala porez na dobit ako su poslovala samo u inozemstvu.

Također treba spomenuti kako se prije PDV koristio naziv „Porez na promet proizvoda i usluga“ te su mnogi građani bili zabrinuti zbog novoizglasanog Poreza na dodanu vrijednost, budući da je stopa na početku iznosila 22%, što je u usporedbi sa prijašnjim porezom bilo povećanje od približno 4%. Usprkos tome, fiskalna godina 1998. pokazala se vrlo uspješnom budući da je država, umjesto planiranih 15 milijardi, uprihodila 20 milijardi kuna, te je državni proračun za 1999. godinu bio povećan.

Odmah po uvođenju PDV-a uočeni su mnogi nedostaci i negativni utjecaji na gospodarstvo. Negativni utjecaji negativno su se očitovali na makroekonomske pokazatelje zemlje, odnosno devalvaciju kune, rast nezaposlenosti i povećanje državnog duga, povećanju nelikvidnosti, padu proizvodnje i jačanju deficita tekućeg računa. Nakon tri godine neprekidnog rasta industrijske proizvodnje ponovni pad je zabilježen upravo sredinom 1998. godine, dakle samo pola godine od uvođenja PDV-a, što je dokaz nepovoljnog trenutka za reformu poreznog sustava.⁴⁷

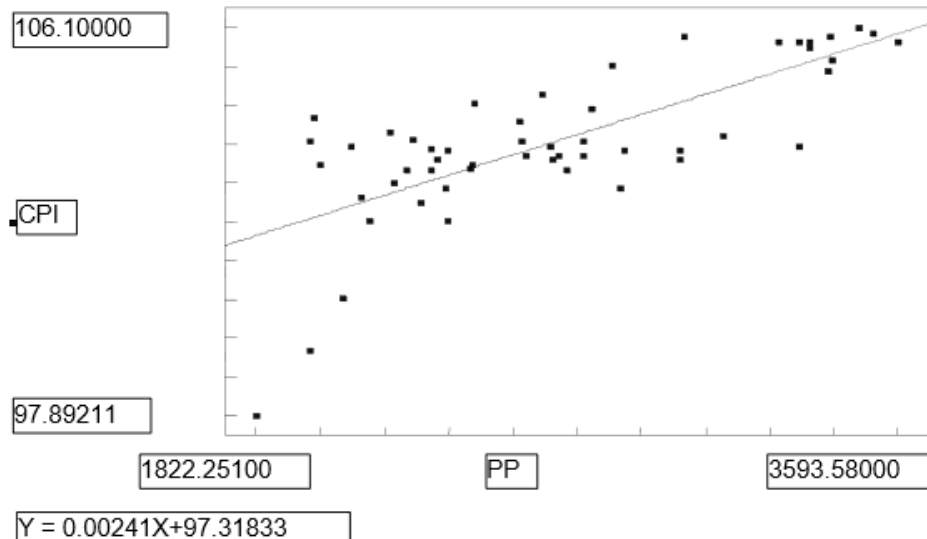
Vanjski dug Republike Hrvatske u 1997. godini iznosio je 6,7 milijardi dolara, a već 1999. godine isti je iznosio 8,9 milijardi dolara. Povećanje vanjskog duga Republike Hrvatske u razdoblju od samo godine dana od uvođenja PDV-a za 33% još je jedan od pokazatelja negativnih posljedica poreza na dodanu vrijednost za hrvatsko gospodarstvo. Uzimajući u obzir i stopu nezaposlenosti od 22%, jednu od najvećih u Europi i zemljama u tranziciji, te regresivan učinak poreza na dodanu vrijednost, evidentan je snažan socijalni udarac s kojim se trebalo računati.⁴⁸ A primarni utjecaj, o kojem se tada govorilo, bio je kako će se uvođenje PDV-a odnositi na cijene.

Utjecaj PDV-a na cijene biti će prikazan Grafikonom 1.

Grafikon 1. Utjecaj poreza na dodanu vrijednost na cijene

⁴⁷ M. Škare, op.cit., str. 6

⁴⁸ Loc.cit.



Izvor: M. Škare, Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument, Pula, Fakultet ekonomije i turizma, str. 11

Iz grafikona je vidljivo da je godine 1998. utjecaj uvođenja PDV-a na cijene bio je vrlo mali, točnije 2,1%. Analizom međuzavisnosti između visine poreznih prihoda i inflacije utvrđena je pozitivna rastuća veza. Koeficijent elastičnosti između visine poreznih prihoda i razine cijena iznosi 0,0024. Također, porast poreznih prihoda u visini od 1 milijardi kuna bio je praćen porastom cijena od 2,4%, te će, shodno tome, daljnja ekspanzija poreznih prihoda u visini od 1 milijarde kuna biti popraćena inflacijom od 2,4%.

Zbog navedenih negativnih utjecaja PDV-a na tadašnju gospodarsku situaciju u Republici Hrvatskoj, brojni su teoretičari, ali i državni i lokalni dužnosnici kritizirali postojeći porezni sustav. Smatrali su da bi građani trebali biti oslobođeni plaćanja PDV-a na određenu skupinu proizvoda i usluga.

Može se reći, da je hrvatski sustav PDV-a od 1. siječnja 1998. do 1. studenog 1999. godine, kada je na sjedinici Hrvatskog sabora održanoj donesen novi Zakon o izmjenama i dopuna Zakona o porezu na dodanu vrijednost, koristio jednostopni sustav oporezivanja na oporezive transakcije koje se odnose na:⁴⁹

- Isporuku dobara i usluga u zemlji uz naknadu,

⁴⁹ B. Marković, Z. Pavić, Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi, Zagreb, Ekonomski vjesnik, 1998., str. 73

- Isporuke dobara i usluga bez naknade zaposlenicima kod poduzetnika,
- Vlastitu potrošnju koja se odnosi na izuzimanje dobara i usluga od strane poduzetnika, manjak, kalo, lom i slično,
- Uvoz dobara i usluga.

Međutim, 1. studenog 1999. godine izglasano je da postojeća stopa od 22% ostane ne promijenjena, dok se stopa od 0% primjenjuje na:⁵⁰

- Sve vrste kruha;
- Sve vrste mlijeka, koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasteurizirano, homogenizirano, kondenzirano (s izuzetkom na kiselo mlijeko, jogurt, kefir, čokoladno mlijeko i druge mliječne proizvode), te nadomjestke za majčino mlijeko;
- Knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje, otisnuto na papiru ili drugim nositeljima teksta;
- Lijekove određene Odlukom o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje;
- Proizvode koji se kiruškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo – implantate (srčani zalisci, elektronski stimulatori, umjetni zglobovi, materijal za osteosintezu, stentovi, intrauterini ulošci i drugo), te ostale medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostatka iz Pravilnika o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.

Pod nazivom „kruh“ podrazumijevaju se sve vrste kruha (crni, bijeli, polubijeli), ali i peciva te drugi pekarski proizvodi kao što su kifle, pereci, žemlje, pogače, lepinje, kajzerice, dok su se stopom od 22% oporezivale; sve vrste kolača, bureka, i ostalih

⁵⁰ Ibidem, str. 74

pekarskih i slastičarskih proizvoda. Kod stavke mlijeka, treba napomenuti kako se u zakonu nije bilo navedeno mlijeko u prahu, te se ono oporezivalo po stopi od 22%.⁵¹

Pod stavkom „knjige“ u Zakonu se smatraju neperiodične tiskovine koje imaju dva od tri navedena obilježja.⁵²

- Imaju stručni, znanstveni, kulturni i obrazovni sadržaj, a nesmiju imati promidžbeni sadržaj;
- Izrađene su u tehničkom smislu u obliku knjige, otisnute na arcima papira ili u obliku slobodnih listova;
- Imaju najmanje 49 stranica ne računajući korice i naslovnu stranicu, osim dječijih knjiga, tiskanih nota i umetaka za knjige u obliku slobodnih listova koje mogu imati i manje od 49 stranica

Shodno Zakonu knjigama se tako ne smatraju; telefonski imenici, vozni redovi, kalendari, rokovnici, različiti prospekti, katalogi, turistički vodiči i turističke karte, mape, izvješća o poslovanju trgovačkih i ostalih društava, prigodni prezentacijski materijal u obliku knjige i slično. Dok su se lijekovi koji nisu na popisu Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje oporezivali po stopi od 22%.⁵³

Opravdanje primjene jednostopskog sustava može se naći u karakteristikama kao što su jednostavnost, izdašnost, preglednost, veća neutralnost i jeftiniji način oporezivanja. No s druge strane, uvođenje snižene i nulte stope pri oporezivanju osim normalne stope ukazuje na socijalni moment oporezivanja koji više odgovara siromašnijem dijelu građana. Upravo zbog toga socijalnog momenta u hrvatski sustav PDV-a uvedena je nulta stopa oporezivanja za određene proizvode i usluge, koja poreznim obveznicima koji ju imaju pravo primjeniti, omogućava povrat plaćenog PDV-a u svim svojim imputima. To znači da primjena nulte stope PDV-a zapravo znači izuzeće od plaćanja PDV-a s pravom na odbitak poreza.⁵⁴

U idućih nekoliko godina Zakon o porezu na dodanu vrijednost pretrpio je popriličan broj daljnjih izmjena i dopuna kao i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. Tako je na sjednici Hrvatskog sabora 25. svibnja 2000. godine izglasana nova izmjena i dopuna Zakona o porezu na dodanu vrijednost, pri čemu se već prije navedenim

⁵¹ Loc.cit.

⁵² Loc.cit.

⁵³ Loc.cit.

⁵⁴ Ibidem, str. 73

dobrima koji se oporezuju nultom stopom (0%) PDV-a, pridružili CD - ROM, video i audio kasete te znanstveni časopisi. Dok se krajem srpnja 2000. nulta stopa PDV-a primjenjuje i na usluge javnog prikazivanja filmova.

U travnju 2004. godine, tadašnja Vlada odlučila je smanjiti stopu PDV-a sa tadašnjih 22% na 20%, na što je većina javnosti gledala kao pozitivnu promjenu, iako samo nakon dva mjeseca na sjednici Vlade Republike Hrvatske donesena je odluka kojom se ukida navedena promjena, te se izglasava ponovno vraćanje stope PDV-a na 22%.

Potom 2005. godine, nakon samo godinu dana od posljednje promjene, Vlada se odlučuje mijenjati Zakon o PDV-u, te ukidaju nultu stopu poreza za smještaj i zamjenjuju ju stopom od 10%. Tako hrvatski Sabor donosi novu izmjenu Zakona (NN 90/05) koja govori da se porez na dodanu vrijednost plaća po stopi od 10% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge.

Nakon toga 2007. godine hrvatski Sabor izglasava novu promjenu prema kojoj će se porez ubirati po 10% i za; novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično, osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadržavaju oglase ili služe oglašavanju (NN 76/07). Dok su 2009. godine, nakon samo dvije godine bez promjena, došlo do velikih izmjena i dopuna postojećeg Zakona o porezu na dodanu vrijednost, te Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Najveće promjene odnosile su se na pravne subjekte, što je indirektno utjecalo i na samo građanstvo, odnosno krajnje korisnike. Standardna stopa je s 22% povećana na 23%. Glavni razlog promjena zakona 2009. godine je svjetska gospodarska kriza koja je pogodila i hrvatsko gospodarstvo, te su se povećanjem porezne stope PDV-a osigurala dodatna sredstva u državni proračun.

Potom 1. siječnja 2010. godine na snagu stupaju određene promjene u oporezivanju banaka, štedionica, štedno – kreditnih organizacija, društava za osiguranje i reosiguranje, privatne liječničke prakse, zdravstvenih i obrazovnih ustanova navedenih u članku 11. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Važno je napomenuti kako prije ove odluke, navedene ustanove su bile izuzete od plaćanja PDV-a.

Konačno, 17. veljače 2012. godine na sjednici Sabora donešena je nova izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 22/12) kojom se stopa poreza s 23%

povećava na 25%. Tako je Republika Hrvatska prema visini porezne stope PDV- a došla u sami vrh, ne samo Europske unije, već i svijeta.

3.2. Obveznici poreza na dodanu vrijednost

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj porezni obveznik je:⁵⁵

- Svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Gospodarska djelatnost je svaka djelatnost proizvođača, trgovca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti, te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda. Samostalnost ne postoji u slučaju zaposlenika i drugih osoba koje su povezane s poslodavcem ugovorom o radu ili drugim ugovorom kojim se uređuje odnos poslodavaca i posloprimaca u pogledu radnih uvjeta, naknada i obveza poslodavaca, a koji ima obilježja nesamostalnosti.
- Svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva, ako prodavatelj ta sredstva kupcu otpremi ili preveze na područje druge države članice EU ili ih kupac sam preveze, ili ih druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze na područje druge članice Europske unije.
- Svaka osoba koja na području RH nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim kada obavlja isporuke dobara ili usluga za koje PDV plaća primatelj dobara ili usluga.
- Tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore, te druga tijela s javnim ovlastima kad obavljaju djelatnosti ili transakcije u okviru svog

⁵⁵ A.F. Barišić, op.cit., str. 13; NN br. 115/16

djelokruga ili ovlasti, a obavljanje tih djelatnosti dovodi do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja.

Odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, te od 1. srpnja 2013. godine ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, uvedene su značajne promjene u vezi poreznih obveznika, u odnosu na razdoblje prije ulaska u EU. Tako se porezni obveznici mogu sami odlučiti za ulazak u sustav PDV-a, odnosno dobrovoljno tijekom poslovne godine ili na kraju godine.⁵⁶

3.2.1 Kriterij ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost

Novi prag ulaska u sustav PDV-a primjenjuje se od 1. siječnja 2018. godine sukladno s čl. 90., st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i čl. 26., st. 1. Izmjena i dopuna Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁵⁷. Izmjene Zakona o PDV-u stupile su na snagu od 1. siječnja 2018. godine, te je prag za ulazak u sustav PDV-a povećan s 230.000,00 kuna na 300.000,00 kuna isporučenih dobara i usluga u prethodnoj godini. Tako odluku o ulasku u sustav poduzetnici najčešće donose na početku kalendarske godine, odnosno 1. siječnja tekuće godine, te u sustav PDV-a ulaze po „sili zakona“ ako su prešli prag isporuke dobara i usluga u svoti većoj od 300.000,00 kuna.⁵⁸

Međutim, poslovni subjekti mogu to učiniti i tijekom godine, te na taj način ulaze u sustav poreza na dodanu vrijednost dobrovoljno. Za ulazak u sustav PDV-a predaje se obrazac P-PDV, te tek od predaje toga obrasca porezni obveznici mogu priznavati pretporez. Prije donošenja odluke o svom poreznom statusu, točnije obvezi ulaska u sustav PDV –a, porezni obveznici trebaju odgovoriti na slijedeća pitanja:⁵⁹

⁵⁶ Loc.cit.

⁵⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 106/18

⁵⁸ Lj. Markota, Ulazak u sustav PDV –a u 2018. godini – novi prag, Zagreb, RRIF, 2017., str. 150

⁵⁹ Loc.cit.

- Je li poduzetnik u tijeku prošle godine ostvario isporuke dobara i usluga u svoti većoj od 300.000,00 kn; ulazak u sustav po „sili zakona“ ?
- Ako nije prešao prag isporuka u prošloj godini u svoti većoj od 300.000,00 kuna, želi li ući u sustav PDV – a dobrovoljno?
- Ako ulazi u sustav PDV –a dobrovoljno, navesti razlog ulaska

Kao što je prije u radu spomenuto, obveznici mogu u sustav PDV – a, osim po „sili zakona“ ući i dobrovoljno ukoliko isporuke dobara ostvarene u prethodnoj godini ne prelaze iznos od 300.000,00 kuna. To znači da prijavu u sustav poreza na dodanu vrijednost nisu obvezna podnijeti poduzeća te obrtnici „dobitaši“ i „gubitaši“ koji su u prethodnoj godini ostvarili isporuke dobara i usluga u vrijednosti manjoj od 300.000,00 kuna.⁶⁰

Govoreći o pragu ulaska u sustav PDV –a treba napomenuti koje isporuke dobara i usluga ulaze, te koje ne ulaze u prag prometa. Vrijednosti isporuka dobara i usluga koje ulaze u obračun prometa su:⁶¹

- Vrijednosti isporuka dobara i usluga koje su oporezive po stopi od 5%, 13% i 25%, kao i stare stope od 22%, 23%, 10% i 0%;
- Vrijednosti isporuka oslobođenih PDV –a iz čl. 45., 46., 47., 48. i 49. Zakona o PDV – u;
- Vrijednosti isporuke nekretnina i transakcija iz čl. 40. st. 1. t. a) – g) Zakona o PDV – u, osim ako se ne radi o pomoćnim transakcijama.

Nadalje, vrijednosti isporuka dobara i usluga koje ne ulaze u obračun praga za ulazak u sustav PDV –a su slijedeće:⁶²

- Vrijednosti isporuka oslobođenih PDV – a iz čl. 39. i 40. Zakona o PDV – u;
- Isporuke materijalnih i nematerijalnih gospodarskih dobara poreznog obveznika.

⁶⁰ Loc.cit.

⁶¹ Ibidem, str. 151

⁶² Loc.cit.

Odluka o dobrovoljnom ulasku u sustav PDV – a, obvezuje porezne obveznike da trebaju biti obveznici PDV –a iduće tri kalendarske godine, prema čl. 90. st. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. To su „mali porezni obveznici“ koji o svojoj namjeri ulaska u sustav PDV –a trebaju obavijestiti nadležnu Poreznu upravu.

3.2.2. Izlazak iz sustava poreza na dodanu vrijednost

Za izlazak iz sustava poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj od 1. siječnja 2019. godine temeljni je kriterij prag, odnosno visina ostvarenih prometa od isporučenih dobara i usluga, ali koja je manja od 300.000,00 kuna bez PDV – a u prethodnoj godini.

Prije donošenje odluke o svom poreznom statusu, odnosno izlasku iz sustava PDV – a, porezni obveznici trebaju odgovoriti na slijedeća pitanja:⁶³

- Je li porezni obveznik u prethodnoj godini ostvario isporuke dobara i usluga u svoti manjoj od 300.000,00 kuna bez PDV –a?
- Ako je u sustav PDV –a ušao dobrovoljno, je li isteklo razdoblje od 3 godine u kojemu je porezni obveznik trebao ostati u sustavu PDV – a ?
- Ima li obvezu ispravka pretporeza za nabavljenu dugotrajnu imovinu i zalihe dobara, te koliko iznosi svota ispravka?
- Je li izlazak iz sustava PDV – a povezan s likvidacijom djelatnosti?

Međutim, porezni obveznik ne može izaći iz sustava PDV – a ako je u isti sustav ušao dobrovoljno, te ga obvezuje rok od 3 kalendarske godine. Odnosno, to znači da porezni obveznik može izaći iz sustava PDV –a ako je protekao rok od navedene 3 godine. No, također treba napomenuti da se po službenoj dužnosti brišu porezni obveznici koji ne obavljaju gospodarsku djelatnost u razdoblju duljem od 2 kalendarske godine prema čl. 186. st. 5. Pravilnika o PDV – u.⁶⁴

⁶³ Lj. Markota, Izlazak iz sustava PDV – a 1. siječnja 2019. godine, Zagreb, RRIF, 2018., str. 163

⁶⁴ Loc.cit.

Tako u slučaju izlaska iz sustava PDV – a zbog smanjenja ostvarenog prometa ispod praga od 300.000,00 kuna, poduzetnik i dalje obavlja svoju registriranu djelatnost, ali više nije u sustavu PDV – a. Ali, u slučaju likvidacije djelatnosti, riječ je o trajnom prestanku obavljanja djelatnosti te ujedno i o izlasku iz sustava PDV – a.⁶⁵

Pri izlasku iz sustava PDV – a na kraju poslovne godine, pri čemu poduzetnik nastavlja obavljati registriranu djelatnost, porezni obveznik treba:⁶⁶

- Evidentirati izlazne račune u poreznim evidencijama, ovisno o tome utvrđuje li porezni obveznik obvezu prema izdanim računima ili prema naplati;
- Provesti ispravak pretporeza za dugotrajnu imovinu za koju je korišten pretporez;
- Provesti ispravak pretporeza za zalihe za koje je korišten pretporez;
- Provesti usklađenja i ispravke u prijavi PDV – a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

Nadalje, govoreći o izlasku iz sustava poreza na dodanu vrijednost, važno je istaknuti kako vrijede isti kriteriji ulaska, odnosno ne ulaska u vrijednost isporuka kao i kod ulaska poduzeća u sustav poreza na dodanu vrijednost.

3.3. Predmet oporezivanja

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost predmetom oporezivanja su:⁶⁷

- Isporuke dobara ili obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu
- Stjecanje dobara unutar Europske unije
- Uvoz dobara.

⁶⁵ Ibidem, str. 164

⁶⁶ Loc.cit.

⁶⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 115/16

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost isporuka dobara definirana je u čl.7. kao:⁶⁸

- Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika,
- Isporuka električne energije, grijanja, plina, hlađenja i slično,
- Prijenos vlasništva nad imovinom uz nadoknadu po nalogu nadležnih državnih tijela ili u njihovo ime na temelju odredbi zakona,
- Stvarna predaja dobara na raspolaganje, prema ugovoru o najmu dobara ili ugovoru o leasingu na određeno vrijeme, ili prodaju dobara uz odgodu plaćanja, pri čemu je određeno da se vlasništvo nad tim dobrima stječe najkasnije nakon plaćanja posljednjeg obroka,
- Prijenos dobara na temelju ugovora prema kojemu se plaća provizija za kupnju ili prodaju,
- Korištenje dobara, što čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspoložu njima bez naknade ili ih općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez,
- Premještanje dobara koja su dio poslovne imovine poreznog obveznika koji je za potrebe svojeg poslovanja otpremio ili prevezao sam porezni obveznik ili neka druga osoba za njegov račun iz tuzemstva u neku državu članicu,
- Zadržavanje dobara od strane poreznog obveznika ili njegova pravna sljednika nakon prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti, ako je pri nabavi tih dobara PDV u cijelosti ili djelomično odbijen.

⁶⁸ Lj. Markota, Porez na dodanu vrijednost, Zagreb, RRIF, 2014., str. 55; NN br. 115/16

Shodno navedenome, isporukom dobara uz naknadu se ne smatra besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima, te davanje darova male vrijednosti u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti. Darovima male vrijednosti smatraju se pokloni čija vrijednost nije veća od 160,00 kuna bez PDV –a.

Dok se uslugom smatra svaka transakcija koja se ne smatra isporukom dobara, također i:⁶⁹

- Korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe, osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, za koje je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez,
- Obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti.

Stjecanjem dobara unutar Europske unije smatra se nabava dobara iz druge države članice. Stjecanje dobara unutar EU oporezivo je u državi članici odredišta, a stjecatelji moraju imati dodijeljen PDV indentifikacijski broj. Tako se porez na dodanu vrijednost plaća na stjecanje:⁷⁰

- Svih dobara koja stječu porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici (primjerice tijela državne uprave),
- Novih prijevoznih sredstava koja stječu porezni obveznici ili bilo koje druge osobe,
- Trošarinskih dobara koja stječu porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici,
- Premještanje poslovne imovine poreznog obveznika iz jedne u drugu državu članicu.

⁶⁹ A.F. Barišić, op.cit., str. 15

⁷⁰ Ibidem, str. 14

Dok PDV na stjecanje dobara unutar Europske unije plaća.⁷¹

- Porezni obveznik neovisno o pragu stjecanja prijavljuje stjecanje kao obračunsku kategoriju putem prijave PDV –a pod uvjetom da ima pravo na odbitak PDV – a,
- Pravna osoba koja nije porezni obveznik kada prijeđe prag stjecanja ili je od njega odustala,
- Mali porezni obveznik koji nije upisan u registar obveznika PDV-a, kada prijeđe prag stjecanja ili od njega odustane,
- Porezni obveznik koji obavlja samo oslobođene isporuke bez prava na odbitak PDV –a kada prijeđe prag stjecanja ili od njega odustane.

Porezni status kupca prodavatelj može provjeriti na internetskoj stranici EK u VIES informatičkoj bazi ili kod poreznog tijela svoje države članice. Prodavatelj iz jedne države članice Europske unije neće zaračunati PDV ukoliko je riječ o kupcu, poreznom obvezniku, iz druge države članice EU, pod uvjetom da je dobro stvarno otpremljeno iz jedne države članice u drugu.

Obveza PDV –a za stjecanje dobara unutar EU iskazuje se u prijavi PDV – a, te u istoj prijavi PDV-a porezni obveznik ima ujedno i pravo na priznavanje pretporeza. Dok je porezna osnovica pri stjecanju dobara unutar Europske unije naknada za isporuku dobara koja uključuje sve ono što je stjecatelj dao ili treba dati isporučitelju. Te porezni obveznik koji koji stječe dobra unutar EU treba do 20. u mjesecu koji slijedi po završetku obračunskog razdoblja u kojem je stekao dobra, treba osim prijave PDV –a predati i Prijavu za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica Europske unije.⁷²

Uvozom dobara smatra se svaki unos dobara u Europsku uniju koja nisu u slobodnom prometu na području EU, u skladu s carinskim propisima. Uvozom dobara se, također, smatra i unos dobara koja su u slobodnom prometu na području

⁷¹ Ibidem, str. 15

⁷² Loc.cit.

Europske unije, a potječu iz trećih zemlja koja su dio carinskog područja EU u skladu s carinskim propisima.

S druge strane, uvoz iz zemlja koje nisu članice oporezuje se porezom na dodanu vrijednost kao i prije pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji. To znači da je carinska uprava nadležna za utvrđivanje carinske osnovice kod uvoza, te je porezni obveznik dužan uplatiti carinski dug u kojemu je sadržana i obveza plaćanja PDV – a, u roku od 10 dana u korist državnog proračuna.⁷³

3.4. Mjesto oporezivanja

3.4.1. Mjesto oporezivanja kod isporuke dobara

Govoreći o isporuci dobara, prilikom oporezivanja uvijek važno utvrditi mjesto isporuke dobara, te radi li se o isporuci dobara s prijevozom ili bez prijevoza. Tako je mjesto isporuke za dobra:⁷⁴

- Koja se ne otpremaju niti prevoze, mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke te se obračunava PDV zemlje iz koje se vrši isporuka;
- Koja se otpremaju ili prevoze, mjesto gdje se nalaze na početku otpreme ili prijevoza.

Međutim, mjestom isporuke dobara koja porezni obveznik iz jedne države članice isporučuje kupcu koji nije porezni obveznik u drugoj državi članici oporezuju se prema načelu države podrijetla, drugim riječima, isporučitelj dobara je obvezan na takve isporuke zaračunati PDV svoje države članice.

No suprotno od ovoga pravila postoje izuzetci kada se radi o:⁷⁵

- Prodaji novih prijevoznih sredstava,
- Prodaji na daljinu kada je prijeđen prag isporuke
- Prodaji dobara koja podliježu trošarinama.

⁷³ Ibidem, str. 16

⁷⁴ Loc.cit.

⁷⁵ Ibidem, str. 17

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj prag isporuke iznosi 270.000,00 kuna. Što bi drugim riječima značilo, da ako je isporučitelj iz EU prešao prag isporuke za dobra koja isporučuje fizičkim osobama u RH, mjestom isporuke se smatra Republika Hrvatska, a u tome slučaju, isporučitelj se treba registrirati za potrebe PDV – a u RH i na daljnje isporuke obračunavati hrvatski PDV.

Tablicom 3., biti će prikazani „pragovi“ u državama članicama EU.

Tablica 3. Pragovi isporuke u državama članicama EU

Member State	Threshold for application of the special scheme for acquisitions by taxable persons not entitled to deduct input tax and by non-taxable legal persons ¹		Threshold for application of the special scheme for distance selling ²		Exemption for small enterprises ³	
	National currency	Euro equivalent ⁴	National currency	Euro equivalent ⁴	National currency	Euro equivalent ⁴
Belgium	€11 200		€35 000		€25 000	
Bulgaria	BGN 20 000	€10 226	BGN 70 000	€35 791	BGN 50 000	€25 565
Croatia	HRK 77 000	€10 350	HRK 270 000	€36 291	HRK 300 000	€40 324
Czech Republic	CZK 326 000	€12 832	CZK 1 140 000	€44 873	CZK 1 000 000	€39 362
Denmark	DKK 80 000	€10 741	DKK 280 000	€37 595	DKK 50 000	€6 713
Germany	€12 500		€100 000		€17 500	
Estonia	€10 000		€35 000		€40 000	
Ireland	€41 000		€35 000		€75 000 or €37 500	
Greece	€10 000		€35 000		€10 000	
Spain	€10 000		€35 000		None	
France	€10 000		€35 000		€82 800 or €42 900 or €33 200	
Italy	€10 000		€35 000		€65 000 ⁵	
Cyprus	€10 251,61		€35 000		€15 600	
Latvia	€10 000		€35 000		€40 000	
Lithuania	€14 000		€35 000		€45 000	
Luxembourg	€10 000		€100 000		€30 000 ⁶	
Hungary	€10 000 ⁷		€35 000 ⁵		HUF 8 000 000	€25 567
Malta	€10 000		€35 000		€35 000 or €24 000 or €14 000	
Netherlands	€10 000		€100 000		None	None
Austria	€11 000		€35 000		€30 000	
Poland	PLN 50 000	€11 831	PLN 160 000	€37 859	PLN 200 000	€47 324
Portugal	€10 000		€35 000		€10 000 or €12 500	Go

Izvor:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf (pristupljeno: 27.05.2019.)

Prag isporuke je vrijednost isporuka dobara koju propisuje svaka država članica u rasponu od 35.000,00 do 100.000,00 € za isporuke koje obavi porezni obveznik iz jedne države članice krajnjim potrošačima u drugu državu članicu i koji služi kao granica temeljem koje se određuje da li je mjesto te isporuke dobara u državi članici gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili je to mjesto u državi članici gdje otprema

ili prijevoz završava. ⁷⁶Kako je u tablici 4. vidljivo, Republika Hrvatska ima propisan prag isporuke na daljinu od 270.000,00 kuna ili 36.000,00 eura. Također, treba napomenuti kako najeći prag isporuka na daljinu u EU ima Luksemburg sa propisanih 100.000,00 €.

3.4.2 Mjesto oporezivanja usluga

U Republici Hrvatskoj se prema Zakonu o PDV –u, mogu oporezivati samo one usluge kod kojih se mjestom obavljanja smatra upravo RH. Postoje dva opća načela prema kojima se utvrđuje mjesto obavljanja usluga. Prvo opće pravilo za usluge između poreznih obveznika, kaže da se mjestom obavljanja usluga poreznim obveznicima smatra mjesto gdje primatelj usluge ima sjedište, neovisno o tome je li sjedište u EU ili izvan EU.

Drugo opće pravilo koje se odnosi na usluge koje porezni obveznici obavljaju sa osobama koje nisu porezni obveznici, kaže da se mjestom obavljanja usluga osobama koje nisu porezni obveznici smatra gdje isporučitelj ima sjedište.⁷⁷

Porezni obveznici koji obavljaju usluge unutar EU moraju imati PDV indentifikacijski broj, dok porezni obveznici koji obavljaju usluge samo u trećim zemljama ne moraju imati PDV indentifikacijski broj.

Zbog usklađivanja sa Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 1. siječnja propisuje se uvođenje posebnog postupka oporezivanja za isporučitelje elektroničkih, telekomunikacijskih, te usluga radijskog i TV emitiranja.

3.5. Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost

Porezna osnovica je, prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, naknada koju čini sve što je isporučitelj primio ili treba primiti za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga. Odnosno, porezna osnovica je marža koja je jednaka razlici između prodajne i

⁷⁶ K. Kramar, PDV nakon ulaska u EU – prijedlog novog Zakona o PDV – u, Zagreb, Računovodstvo i porezi u praksi, 2013., str. 30

⁷⁷ A.F. Barišić, op.cit., str. 17

nabavne cijene isporučenih dobara, umanjeno za svotu PDV – a koja je sadržana u toj marži. Tako se u poreznu osnovicu uračunavaju:⁷⁸

- Iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja osim PDV-a
- Sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza, osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju.

No s druge strane, u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, točnije popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobre u trenutku isporuke, kao ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun, te koje u evidenciju unosi kao prolazne stavke.

Također, kod stjecanja dobara unutar Europske unije, porezna osnovica je naknada za isporuku dobara kako se utvrđuje za ista dobra u tuzemstvu. U nabavnu cijenu također ulazi i iznos trošarine koju je stjecatelj trošarinskih dobara unutar EU obvezan platiti. Dok pri uvozu dobara poreznu osnovicu čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima, a ako nisu uključeni u carinsku vrijednost, u poreznu osnovicu pri uvozu uključuju se porezi, carine, pristojbe i slična davanja koja se plaćaju izvan države uvoznice, te davanja koja se plaćaju pri uvozu, osim PDV – a.⁷⁹

Važno je napomenuti, ako su elementi za utvrđivanje porezne osnovice pri uvozu utvrđeni u stranoj valuti, tečaj se u tome slučaju utvrđuje u skladu s propisima Europske unije kojima se uređuje izračunavanje carinske vrijednosti.

U Tablici 4. biti će prikazane porezne osnovice prema predmetu oporezivanja u sustavu poreza na dodanu vrijednost.

⁷⁸ Ibidem, str. 19

⁷⁹ Ibidem, str. 21

Tablica 4. Porezne osnovice prema predmetu oporezivanja

R. BR.	PREDMET OPOREZIVANJA	POREZNA OSNOVICA
1.	Isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav	naknada za isporučena dobra
2.	Stjecanje dobara unutar Europske unije u tuzemstvu uz naknadu	uključuje sve ono što je stjecatelj dao ili treba dati isporučitelju (utvrđuje se na temelju istih elemenata kao i porezna osnovica za isporuke dobara)
3.	Isporuka novih prijevoznih sredstava	naknada za isporuku novog prijevoznog sredstva
4.	Obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav	naknada za obavljene usluge
5.	Korištenje dobara, što čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili ih općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez	nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke
6.	Korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, za koja je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez	ukupni trošak obavljanja usluga
7.	Obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti	ukupni trošak obavljanja usluga
8.	Uvoz dobara	carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima

Izvor: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dodanu_vrijednost.aspx

(pristupljeno: 27.05.2019.)

3.6. Oslobođenja od plaćanja PDV –a

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj, određene isporuke dobara oslobođene su plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Tako postoje isporuke oslobođene od plaćanja PDV –a bez prava na odbitak pretporeza, te isporuke oslobođene od plaćanja PDV –a s pravom na odbitak PDV –a.

Oslobođenje od PDV –a bez prava odbitka pretporeza primjenjuje se, između ostalog, na univerzalne poštanske usluge, usluge obrazovanja, liječenja, usluge u kulturi, usluge osiguranja, određene financijske usluge te najam stambenih prostorija.

80

⁸⁰ Ibidem, str. 23

Od plaćanja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj oslobođene su i isporuke dobara unutar EU, dok je stjecatelj dobara obavezan u svojoj državi članici obračunati PDV na stjecanje dobara. Navedeno oslobođenje primjenjuje se ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:⁸¹

- Hrvatski porezni obveznik koji isporučuje dobra ima dodijeljen PDV identifikacijski broj,
- Dobra se stvarno otpremaju iz RH u drugu državu članicu poreznom obvezniku, pri čemu je bitno imati dokaz o prijevozu,
- Porezni obveznik iz druge države članice ima valjani PDV identifikacijski broj.

Shodno navedenom, ako nije ispunjen jedan od uvjeta, oslobođenje nije moguće, te se na takvu isporuku mora obračunati hrvatski PDV.

Isporukom dobara unutar EU ne smatraju se:⁸²

- Ugradnja i sastavljanje dobara na području druge države članice
- Isporuka dobara u okviru posebnih postupaka oporezivanja
- Prodaja na daljinu
- Privremeno korištenje
- Isporuke malih poreznih obveznika
- Isporuke na brodovima ili u zrakoplovima prema posebnim uvjetima.

PDV – om je oslobođeno stjecanje dobara unutar EU ako je:⁸³

- Isporuka tih dobara koju obavi porezni obveznik u tuzemstvu oslobođena PDV –a,
- Uvoz tih dobara oslobođen PDV – a,
- Stjecatelj imao pravo na povrat cjelokupnog iznosa PDV –a.

⁸¹ Loc.cit.

⁸² Loc.cit.

⁸³ Ibidem, str. 24

Također, Zakon o PDV –u propisuje oslobođenje isporuke pri izvozu, što podrazumijeva, isporuku dobara koja putnik u osobnoj prtljazi iznosi na područje izvan EU pod uvjetom da je vrijednost isporuke veća od 740,00 kuna sa uključenim PDV –om, te da postoji dokaz o izvozu i ovjereni obrazac. Navedeno se oslobođenje ostvaruje naknadno putem zahtjeva za povrat, te se ne odnosi na gorivo, naftne derivate i dobra za opremanje i opskrbu bilo kojeg prijevoznog sredstva.

3.7. Stope PDV –a u Republici Hrvatskoj

Zakonom o porezu dodanu vrijednost, uređeno je i pitanje poreznih stopa poreza na dodanu vrijednost, te iako je Šestom direktivom uređeno pitanje stopa u Europskoj uniji, zbog raznih izuzeća u primjeni u primjeni su sljedeće stope PDV –a:⁸⁴

- Standardna stopa; od 15 do 25%, gornja granica nije propisana Direktivom
- Snižena stopa, do 5% za proizvode i usluge definirane u dodatku Direktive.
- Posebno snižena stopa, niža je od 5%, ali veća od 0%. Dopuštena je zemljama koje su tu stopu primjenjivale do 1.siječnja 1991. godine.
- Pakirna stopa, viša od 12%, ali manja od 15%. Navedenu stopu mogu primjenjivati zemlje koje su 1. siječnja 1991. godine primjenjivale posebno sniženu stopu, te ju mogu koristiti samo u prijelaznom razdoblju.
- Stopa za posebna područja, odnosno Zemljopisna stopa, koja se primjenjuje za pojedina područja, udaljene otoke ili teško dostupna brdska područja.
- Nulta stopa, za izvozne, odnosno izvozom izjednačene usluge

⁸⁴ D. Kuliš, Oporezivanje potrošnje, nasljedstva i darova, Zagreb, Institut za javne financije, 2007., str. 32

Kako se teži harmonizaciji poreznih sustava članica Europske unije, tako je i između ostalog, porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj usklađen sa Direktivama EU. Prema tome, stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj dijelimo na opću stopu poreza, koja iznosi 25%, međustopu koja iznosi 13%, te sniženu stopu od 5%.

Tako se u Republici Hrvatskoj PDV plaća po stopi od 5% za:⁸⁵

- Sve vrste kruha;
- Sve vrste mlijeka;
- Knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koje se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja;
- Lijekove prema odobrenju nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode prema posebnim propisima;
- Medicinsku opremu, pomagala i druge sprave koje se koriste za ublažavanje liječenja invalidnosti isključivo za osobnu uporabu invalida propisane Pravilnikom o ortopedskim i drugim pomagalima Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje te Pravilnikom o dentalnoj zdravstvenoj zaštiti iz obveznog zdravstvenog osiguranja;
- Znanstvene časopise;
- Kino ulaznice;
- Novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, koje izlaze dnevno, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom (više od 50%) sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koje se u cijelosti

⁸⁵ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19

ili većim dijelom (više od 50%) sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja.

Nadalje, prema Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost u RH se PDV po stopi od 13% plaća za:⁸⁶

- Usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora te iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma;
- Novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, osim onih iz stavka 1. točke h) ovoga članka, koji izlaze periodično te osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju (više od 50%) te osim onih koje se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja (više od 50%);
- Jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, u skladu s posebnim propisom o jestivim uljima i mastima te maslinovo ulje;
- Dječje sjedalice za automobile i dječje pelene koje se pod tim nazivom stavljaju u promet, te dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu;
- Isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži;
- Ulaznice za koncerte;
- Isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, uključujući naknade vezane uz tu isporuku;

⁸⁶ Loc.cit.

- Javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada;
- Urne i ljesove koji se pod tim nazivom stavljaju u promet;
- Sadnice i sjemenje;
- Gnojiva i pesticide te druge agrokemijske proizvode;
- Proizvode koji se pretežito koriste kao hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce;
- Isporuku živih životinja: goveda, svinja, ovaca, koza, konja, magaraca, domaće peradi, kunića i zečeva;
- Isporuku svježeg ili rashlađenog mesa i jestivih klaoničkih proizvoda od: goveda, svinja, ovaca, koza, konja, magaraca, domaće peradi, kunića i zečeva;
- Isporuku svježih ili rashlađenih kobasica i sličnih proizvoda, od mesa, mesnih klaoničkih proizvoda ili krvi;
- Isporuku žive ribe;
- Isporuku svježe ili rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih beskralježnjaka;
- Isporuku svježeg ili rashlađenog povrća, korijena i gomolja, uključujući mahunasto suho povrće;
- Isporuku svježeg i suhog voća i orašastih plodova;
- Isporuku svježih jaja peradi, u ljusci;
- Usluge i povezana autorska prava pisaca, skladatelja i umjetnika izvođača koji su članovi odgovarajućih organizacija za kolektivno ostvarivanje prava koje obavljaju tu djelatnost.

Porez na dodanu vrijednost za isporuke svih ostalih dobara i usluga plaća se po stopi od 25% na poreznu osnovicu. Uz to je važno napomenuti, ako se iz iznosa naknade u kojoj je sadržan PDV treba izračunati iznos PDV, koristi preračunata porezna stopa na slijedeći način:

$$\text{Preračunana stopa PDV-a} = \frac{\text{stopa PDV-a} \times 100}{100 + \text{stopa PDV-a}}$$

Pa se tako u slučaju kada se treba izračunati PDV –a u iz iznosa u kojemu je sadržan iznos PDV –a po stopi od 25%, koristi se preračunata stopa od 20%. Dok se za izračunvanje poreza na dodanu vrijednost iz iznosa koji sadržava PDV po stopi od 13%, koristi preračunata stopa od 11,5044%, a za najnižu stopu PDV –a od 5% koristi preračunata stopa PDV –a koja iznosi 4,7619%.

Govoreći o stopama poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj postavlja se pitanje nužnosti dvije snižene stope PDV –a, budući da postoje određene skupine dobara i usluga obuhvaćenih sniženom stopom PDV –a gdje se njihovo uvođenje sigurno ne može opravdati kompenzacijom za fiskalizaciju i poticanjem ekonomske aktivnosti.⁸⁷

S druge strane, relativno visoka stopa, može biti socijalno opasna za financijski najosjetljiviji dio građana, dok veći broj stopa PDV –a predstavlja administrativno vrlo nespretan i složen način smanjivanja poreznog tereta za najsiromašnije. Niža stopa je, osim siromašnima, neizravna subvencija i bogatima. Upravo zbog toga bi bilo najučinkovitije raspodijeliti dohodak putem izravnih transfera siromašnima.⁸⁸

U Tablici 5. će biti prikazane stope PDV u zemljama Europske unije.

⁸⁷ P. Bejaković, Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću, Zagreb, Porezni vjesnik, 2016., str. 159

⁸⁸ Ibidem, str. 160

Tablica 5. Stope PDV –a u zemljama EU28

Zemlja	Opća stopa	Međustopa	Snižena stopa
MAĐARSKA	27	18	5
HRVATSKA	25	13	5
ŠVEDSKA	25	12	6
DANSKA	25	nema	nema
FINSKA	24	14	10
RUMUNJSKA	24	9	5
GRČKA	23	13	6,5
PORTUGAL	23	13	6
IRSKA	23	9 I 3,5	4,8
POLJSKA	23	8	5
SLOVENIJA	22	nema	9,5
BELGIJA	21	12	6

Izvor: Vlada Republike Hrvatske, Novosti i najave –predstavljene smjernice ekonomske I fiskalne politike: Reforskim mjerama do smanjenja proračunskog deficit, 2013.

Prema Tablici 5. vidljivo je kako Republika Hrvatska 2013. godina ima jednu od najvećih stopa PDV-a u Europskoj uniji. Također, osim Opće stope poreza, u tablici su prikazane i međustopa i snižena stopa, te se gledajući samo te dvije stope RH nalazi u prosjeku Europske unije. Osim Hrvatske, u EU, jednako visoke opće stope PDV-a u 2013. godini imaju Švedska, Danska, te Mađarska (27%), dok izvan Europske unije Norveška i Island.

3.8. Fiskalizacija

Govoreći o PDV –u, za spomenuti je vrlo važan i Zakon o fiskalizaciji, točnije poboljšanje naplate PDV –a kod poslovanja s gotovinom. U Republici Hrvatskoj Zakon o fiskalizaciji u prometu s gotovinom je u primjeni od 1. siječnja 2013⁸⁹. Fiskalizacija je skup mjera koje provode obveznici fiskalizacije, a kojima se uvodi nadzor nad izdavanjem računa u gotovini kako bi se Poreznoj upravi omogućio efikasniji nadzor nad ostvarenim prometom u gotovini.

Pod pojmom gotovina podrazumijeva se plaćanje novčanicama ili kovanicama, karticama, čekom ili drugim sličnim načinima plaćanja osim plaćanja na transakcijski račun kod banke. Važnost fiskalizacije očituje se u činjenici da svaki naknadno poništen, izmjenjen ili ne izdan račun, znači da proračun ostaje bez dijela prihoda, a svaki se manjak u proračunu poslije mora nadoknaditi dodatnim prihodima ili povećanjem postojećih poreza.⁹⁰

Te osim izravnog utjecaja, navedene pojave porezne evazije, utječu i na povjerenje građana u učinkovitost državnog aparata. Upravo zbog toga su mnoge zemlje provele brojne medijske kampanje kojima se građane upozorava na veliku štetu koja se čini zbog poništavanja, izmjene ili ne izdavanja računa, koju na kraju snose oni sami.⁹¹

Ne iskazivanjem prometa ostvarenog u gotovini, obveznici ne uplaćuju poreze prema ukupno ostvarenom prometu, te osnovica za utvrđivanje godišnje obveze poreza na dobit nije prikaz stvarnog stanja na uštrb proračuna. Tako proračuni ostaju prihoda poreza na dodanu vrijednost, poreza na dobit i poreza na dohodak te prireza. Konačno, najveća posljedica se očituje u stvaranju nelojane konkurencije, tako što ne uplatitelji poreza imaju manje troškove te su u mogućnosti ponuditi proizvode i usluge po nižim cijenama koje teško mogu ponuditi uredni platitelji poreza.

⁸⁹ Zakon o fiskalizaciji u prometu s gotovinom, NN br. 133/12

⁹⁰ M.Vuraić Kudeljčan, Prikaz prijedloga Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, Zagreb, Porezni vjesnik, 2012., str. 37

⁹¹ Loc.cit.

Zakonom o fiskalizaciji u prometu propisani su obveznici fiskalizacije.⁹²

- Pravne i fizičke osobe koje se smatraju obveznicima poreza na dobit,
- Obrtnici,
- Slobodna zanimanja (odvjetnici, javni bilježnici, tumači, prevoditelji i druge slične djelatnosti) koji naplaćuju račune u gotovini, karticama, čekovima ili drugim sličnim načinima plaćanja, osim plaćanja s transakcijskog računa na transakcijski račun.

Od 1. siječnja 2013. obveza fiskalizacije propisana je za slijedeće obveznike.⁹³

- Veliki i srednji poduzetnici prema odredbama Zakona o računovodstvu, bez obzira na djelatnost koju obavljaju;
- Poduzetnici koji obavljaju djelatnost pružanja smještaja, te pripremu i posluživanje hrane.

Također, od istog datuma obveza fiskalizacije propisana je i za obveznike koji obavljaju jednu od djelatnosti.⁹⁴

- Trgovina na veliko i malo, popravak motornih vozila i motocikala;
- Obveznici koji obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja.

⁹² A.F.Barišić, op.cit., str.40; NN br. 115/16, 106/18

⁹³ Loc.cit.

⁹⁴ Loc.cit.

4. Specifičnosti PDV – a i utjecaj na poslovanje poslovnih subjekata

U daljnjem tekstu razraditi će se problematika PDV – a na poslovanje određenih poslovnih subjekata. Konkretnije će se razraditi posebni postupci oporezivanja:

- Putničkog prometa, te
- Posebni postupci oporezivanja kod prodaje rabljenih dobara.

4.1. Posebni postupci oporezivanja

Pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji 1. srpnja 2013. godine, uz već prije propisane posebne postupke oporezivanja za male porezne obveznike i postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske i antikne predmete, propisuje se i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija.

Svakako treba spomenuti i posebni postupak oporezivanja PDV – om elektroničkih i telekomunikacijskih usluga, te usluga radijskog i televizijskog emitiranja. No u daljnjem tekstu će fokus biti na posebnim postupcima oporezivanja putničkih agencija te na posebnim postupcima oporezivanja kod prodaje rabljenih dobara.

4.1.1. Posebni postupci oporezivanja putničkih agencija i usluga smještaja

Usluga smještaja može se pružati izravno gostu, te se u tome slučaju na uslugu obračunava PDV po stopi od 13% ili putem turističke agencije, o čemu ovisi i porezni položaj pružene usluge. Da bi se odredio porezni položaj najvažnije je da se pri sklapanju ugovora između komercijalnoga ugostiteljskog objekta i agencije navedu točne usluge koje će se obavljati, smještaj ili najam te da se navede jasna odredba u čije ime i za čiji račun agencija posluje, jer upravo o tome i ovisi porezni položaj, odnosno obveza primjene posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija.⁹⁵

U Republici Hrvatskoj postoje dva temeljna propisa koja uređuju način i uvjete pružanja turističkih i ugostiteljskih usluga. Uslugama u turizmu se prema članku 4.

⁹⁵ Lj. Markota, Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja, RRIF, Zagreb, 2018., str. 74

Zakona o pružanju usluga u turizmu smatraju: pružanje usluga turističke agencije, turističkog vodiča, voditelja putovanja, turističkog animatora, turističkog predstavnika, usluge u posebnim oblicima turističke ponude (usluge u nautičkom turizmu, turističke usluge u zdravstvenom turizmu, turističke usluge u kongresnom turizmu, usluge ribolovnog turizma, usluge iznajmljivanja vozila i slično), te usluge iznajmljivanja opreme za šport i rekreaciju turistima.

S druge strane obavljanje ugostiteljske djelatnosti uređeno je Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti⁹⁶ koji uređuje način i uvjete pod kojima pravne i fizičke osobe mogu obavljati ugostiteljsku djelatnost, koja podrazumjeva pripremanje hrane, pružanje usluga prehrane, pripremanje i usluživanje pića i napitaka te pružanje usluga smještaja. I ugostiteljske i turističke usluge mogu pružati trgovačka društva, zadruge, trgovci pojedinci i obrtnici koji ispunjavaju uvjete za pružanje turističkih usluga.⁹⁷

Od 1. siječnja 2017. godine propisi o PDV – u razlikuju uslugu smještaja od ugostiteljske usluge te se oporezuju različitim stopama poreza. Prema je članku 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost uređeno da se usluge smještaja u komercijalnim ugostiteljskim objektima oporezuju stopom od 13%, a ugostiteljske usluge u skladu s člankom 38. Zakona o PDV – u oporezuju stopom od 25%.⁹⁸

Značajna promjena u načinu oporezivanja usluga putničkih agencija, ne samo u Republici Hrvatskoj već u cijeloj Europskoj uniji, dogodila se presudom Europskog suda pravde u slučaju C – 189/11 od 26. rujna 2013. godine, kojim je određeno da pri posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija putnikom smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge.

Drugim riječima, ako putnička agencija radi u svoje ime, obvezna je primjeniti posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i nema pravo na izbor nekoga drugog poreznog položaja. No ako primjerice, agencija vrši uslugu organizacije putovanja izvan Europske unije, agencija se s poreznog motrišta ponaša kao posrednik te je u skladu s poreznim određenjem oslobođen plaćanja PDV – a za navedenu uslugu. Time se želi izbjeći višestruko registriranje agencija kao obveznika PDV – a u svakoj državi članici u kojoj se usluge obavljaju, dok se prihodi ostvareni

⁹⁶ Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti, NN br. 85/15, 121/16, 99/18, 25/19

⁹⁷ Loc.cit.

⁹⁸ Loc.cit.

od obavljanja usluga usmjeravaju onim državama članicama u kojima je došlo do krajnje potrošnje usluga.⁹⁹

Kod oporezivanja usluga smještaja valja napomenuti kako uslugu smještaja ili organiziranje cjelokupnih turističkih aranžmana ugostiteljsko – hotelijerska društva i smještajni objekt mogu izravno pružati gostima ili navedenu uslugu mogu obavljati putem turističkih agencija. Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost određen porezni položaj usluge smještaja po stopi od 13% za usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma.¹⁰⁰

Prema pravilniku o PDV – u komercijalnim ugostiteljskim objektima se smatraju: ¹⁰¹

- Hoteli i apart – hoteli
- Turistička naselja
- Turistički apartmani
- Pansioni
- Guest – house
- Kampovi, kamp naselja i kampirališta
- Kuće za odmor
- Sobe za iznajmljivanje
- Apartmani i studio apartmani
- Prenocišta, odmarališta i hosteli
- Planinarski i lovački domovi
- Objekti za robinzonski smještaj i plovni objekti nautičkog turizma

Treba istaknuti ako su u okviru usluge smještaja pružene i neke dodatne usluge i isporuke, primjerice izleti, tečajevi skijanja, ronjenja, uporaba sportskih terena, na te

⁹⁹ Ibidem, str. 75

¹⁰⁰ Loc.cit.

¹⁰¹ Loc.cit.

isporuke treba primjeniti stopu od 25% bez obzira kome su navedene usluge pružene.

No usprkos tome, turistički aranžmani „all inclusive“ se u poreznom smislu smatraju cjelovitom uslugom koja osim usluge smještaja podrazumjeva korištenje i drugih usluga. Tako sve dodatne usluge, primjerice, točenja pića, uporabe sportskih terena, teretane porezno se tretira kao cjelovita usluga smještaja u komercijalno ugostiteljskim objektima te su navedene usluge u tome slučaju oporezive stopom od 13% PDV – a. Te se očitovanjem Ministarstva turizma od 3. siječnja 2017. godine ne definira usluga „all inclusive“ ali ugostiteljski objekt, odnosno smještajni objekt može sam odrediti što će se smatrati uslugom „all inclusive“ te što sve ulazi u navedenu uslugu na koju se tada primjenjuje stopa od 13%.¹⁰² Izravno pružanje usluga smještaja domaćim ili stranim gostima podrazumjeva i izravno izdavanje računa korisniku usluge, bez posredovanja agencije. U tome slučaju, primjena stope PDV – a od 13% ili 25% ovisi o tome je li riječ o usluzi smještaja ili nekakvoj drugoj usluzi.

Slika 3. Primjer računa za pruženu uslugu smještaja

Hotel AMFORA Opatija, Cvjetna 33 OIB 3555555555		TONI d.o.o. – korisnik usluge Zagreb, Vlaška 25 OIB 4444442222		
Račun br. 22-13-2		Datum izdavanja: 20. 6. 2018. Datum obavljene usluge: 20. 6. 2018. Vrijeme izdavanja: 15:32		
Način plaćanja: transakcijski račun Datum dospjeća: 20. 6. 2018.				
Red. br.	Vrsta pružene usluge	Jedinična cijena u kn (bez PDV-a)	Broj dana	Ukupna svota u kn
1.	Za pruženu uslugu smještaja - polupansion za boravak od 15. do 20. lipnja 2018. za goste A. B. - PDV - stopa 13 % - boravišna pristojba	600,00	5	3.000,00 390,00 42,00
Ukupno:				3.432,00
Uplatu je potrebno izvršiti na račun otvoren kod JV Banke. Boravišna pristojba ne podliježe oporezivanju – prolazna stavka prema čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u.				
Oznaka operatera: Iva Ban		Direktor: Marko Ban		
Amfora d.o.o. Registariski sud: Trgovački sud u Rijeci MBS: 080435715 Žiro-račun (IBAN) HR36239000311100359785, JV Banka d.d. Temeljni kapital: 100.000,00 kn uplaćen u cijelosti. Član uprave: Marko Ban				

Izvor: Lj. Markota, Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja, RRIF, Zagreb, 2018., str. 76

Prema navedenom računu, zaključiti se može kako porezna obveza za uslugu pruženu gostu nastaje odmah kada je sama usluga obavljena. U primjeru je naveden

¹⁰² Loc.cit.

grad Opatija gdje je glavna sezona određena za cijelu godinu, te je prema Pravilniku Opatija u Razredu A turističkog mjesta. Važno je napomenuti kako je svota osiguranja gosta od nesretnog slučaja u cijeni usluge smještaja te se ne iskazuje posebno na računu, dok se boravišna pristojba obračunava se na temelju Zakona o boravišnoj pristojbi. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost propisani su i obvezni elementni računa, te je navedeno da ugostitelj treba: izdati račun gostu za svaku pruženu ugostiteljsku uslugu s naznakom vrste, količine i cijene pruženih usluga, a kod pružanja usluga smještaja navesti u računu i svotu boravišne pristojbe. Korisnik usluge zaračunani PDV po stopi od 13% priznaje kao pretporez, a neto svotu računa knjiži u svoje troškove. Navedena knjiženja biti će prikazana slikom br. 4.

Slika 4. Knjiženje računa za smještajne usluge

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca	1201	3.432,00	
	Prihodi od hotela i noćenja	7512		3.000,00
	Obveza za PDV – 13 %	240011		390,00
	Obveza za boravišnu pristojbu	2493		42,00
	<i>Za pruženu uslugu smještaja polupansiona u hotelu</i>			

Izvor: Lj. Markota, Posebni postupak oporeziavnja putničkih agencija i usluge smještaja, RRIF, Zagreb, 2018., str. 76

Nadalje, turistička agencija je trgovačko društvo, trgovac pojedinac, obrtnik ili njihova organizacijska jedinica koji pružaju uslugu organiziranja putovanja ili posredovanje usluga vezanih uz putovanje i boravak turista. Važno napomenuti da se samo usluga smještaja oporezuje stopom PDV – a od 13% dok se posrednička usluga u svezi sa smještajem, kao i sve druge usluge oporezuju PDV – om po stopi od 25%, te je upravo zbog toga važno da je u ugovoru nedvosmisleno naznačena vrsta usluge i u čije ime putnička agencija radi.¹⁰³

Agencija može poslovati na različite načine i sukladno tome može sklapati ugovore kojima:¹⁰⁴

- Obavlja turističke usluge smještaja u svoje ime i za svoj račun

¹⁰³ Ibidem, str. 77

¹⁰⁴ Loc.cit.

- Smještajni objekt tada na izdani račun zaračunava PDV po stopi od 13%, a agencija gostu, te kako je riječ o aranžmanu primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija;
- Koristi vlastita dobra i usluge i u tom slučaju se primjenjuje redoviti postupak oporezivanja po stopi PDV – a od 25%;
- Kada pruža jedinstvenu uslugu putniku te koristi i i vlastita dobra i usluge, te u tom slučaju za dio isporuka drugih poreznih obveznika koristi se poseban postupak oporezivanja, a za dio gdje koristi vlastita sredstva primjenjuje se redoviti postupak oporezivanja PDV – om
- Obavlja turističke usluge u svoje ime, a za tuđi račun
 - Smještajni objekt zaračunanu uslugu smještaja na temelju izdanog računa agenciji zaračunava po stopi od 13%, a agencija gostu treba primijeniti poseban postupak oporezivanja putničkih agencija.
- Obavlja turističke usluge u tuđe ime i za tuđi račun kao posrednički posao
 - Agencija izdaje račun gostu u ime pružatelja usluge
 - Smještajni objekt izdaje račun izravno gostu i primjenjuje stopu PDV – a od 13%, a agencija izdaje račun nalogodavcu te na uslugu posredovanja obračunava se PDV po stopi od 25%.

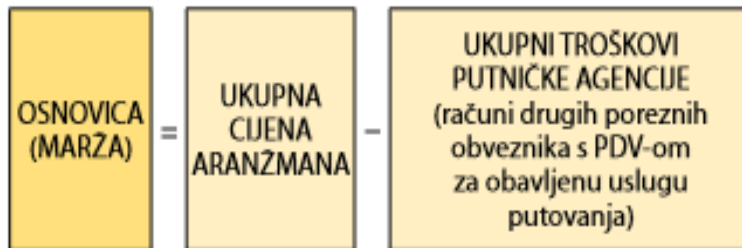
Na poslijetku važno je napomenuti da agencija može obavljati i usluge koje se oporezuju po posebnom postupku i usluge koje se oporezuju po redovitom postupku, no agencija nema pravo izbora načina oporezivanja prema vlastitoj odluci, tj. drugim riječima, ako su zadovoljeni uvjeti za primjenu posebnog postupka, putnička agencija ga mora prihvatiti. Prema članku 91. Zakona o porezu na dodanu vrijednost posebni postupak oporezivanja primjenjuje se na poslovanje putničkih agencija ako posluju s kupcima u vlastito ime i koriste se uslugama i isporukama dobara drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. Shodno tome, posebni se postupak ne primjenjuje na putničke agencije koje posluju samo kao posrednici, tj. posluju u tuđe ime i za tuđi račun.¹⁰⁵

Prema članku 92. Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji se odnosi na poreznu osnovicu objašnjava da je porezna osnovica jednaka razlici ukupne naknade bez PDV – a koju plaća kupac i stvarnih troškova putničke agencije za isporuke dobara i

¹⁰⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, članak 91., NN br. 143/14

usluga koje su joj obavili drugi porezni obveznici, ako su te transakcije obavljene direktno kupcu.¹⁰⁶ Izračun porezne osnovice biti će prikazan Slikom br. 5.

Slika 5. Porezna osnovica prilikom posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija



Izvor: LJ. Markota, Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja, RRIF, Zagreb, 2018., str. 80

Govoreći o pravu na odbitak pretporeza treba se osvrnuti na članak 94. Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji određuje da se PDV koji putničkoj agenciji obračunaju drugi porezni obveznici, a odnosi se na usluge koje se pružaju kupcima u posebnom postupku, ne može se odbiti ili ne može biti vraćen putničkoj agenciji putem povrata PDV – a. Povrat PDV – a ne nemože ostvariti niti u jednoj zemlji članici, te se na taj način postiže da krajnja potrošnja bude oporeziva u onoj državi članici u kojoj je do krajnje potrošnje tih usluga i došlo, a samo PDV na maržu će biti plaćen u zemlji u kojoj je sjedište agencije.¹⁰⁷

Kao što je i prije spomenuto, agencija može također raditi u svoje ime, ali za tuđi račun, te je takva situacija vrlo čest slučaj u praksi. Kada porezni obveznik radi u vlastito ime, ali za tuđi račun smatra se da je riječ o komisijskom poslu. Temelj toga posla je komisijski ugovor koji je uređen Zakonom o obveznim odnosima, shodno tome u ugovoru treba biti naznačena obveza komisionara da će uz proviziju obaviti posao odnosno uslugu u svoje ime, ali za tuđi račun (račun komitenta). Točnije, to znači da će poduzetnik knjigovodstveno iskazati prihod u visini dogovorene

¹⁰⁶ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, članak 92., NN br. 143/14

¹⁰⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, članak 94., NN br. 143/14

komisijske provizije, dok se korisnik usluge, u tome slučaju, tereti za punu cijenu isporuke dobara ili usluga.¹⁰⁸ Slikom br. 6. biti će prikazano knjiženje u slučaju rada agencije u svoje ime, ali za tuđi račun.

Slika 6. Knjiženje računa za smještaj u slučaju rada agencije u svoje ime, a za tuđi račun

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca	1201	3.707,50	
	Obveza za isplatu hotelu	2332		2.825,00
	Obveza za PDV – 25 %	240012		169,50
	Obveza za boravišnu pristojbu	2493		35,00
	Prihod od provizija	7620		678,00
	<i>Za izdavanje računa za prodaju aranžmana u Opatiji u posebnom postupku oporezivanja (rad u svoje ime, a za tuđi račun)</i>			

Izvor: LJ. Markota, Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja, RRIF, Zagreb, 2018., str. 83

Prema navedenoj slici može se zaključiti da je boravišna pristojba prolazna stavka, te ne utječe na oporezivanje. Marža koja iznosi 847,50 kuna predstavlja poreznu osnovicu na koju se primjenjuje stopa PDV – a od 25%, odnosno preračunata stopa od 20%. Tako svota PDV – a iznosi $847,50 \text{ kn} \times 20\% = 169,50$ kuna, te se ne smije iskazivati na računu. Knjiženje navedenog poslovnog događaja potpuno je drugačija u odnosu na rad agencije u svoje ime i za vlastiti račun u čijem slučaju bi se prihod iskazao u neto svoti izdanog računa. Dok, kada je riječ o radu u svoje ime i za tuđi račun u poslovni prihod može se evidentirati samo marža, odnosno zarada agencije.

4.1.2. Posebni postupak oporezivanja kod prodaje rabljenih dobara

¹⁰⁸ LJ. Markota, op.cit., str. 82

Poduzetnici obveznici poreza na dodanu vrijednost prilikom prodaje rabljenih dobara u pojedinim slučajevima mogu primjeniti posebni postupak oporezivanja marže te obračunati PDV samo iz ostvarene marže. S poreznog motrišta rabljena dobra označavaju materijalnu pokretnu imovinu koja je prikladna za daljnju uporabu u stanju u kojemu se nalazi ili nakon popravka, uz iznimku umjetničkih djela, kolekcionarskih ili antiknih predmeta te plemenitih kovina iz KN oznake 7106, 7108, 7110 i 7112 i dragog kamenja iz KN oznake 7102 i 7103.¹⁰⁹

Referirajući se na odrednice Zakona, treba razlikovati rabljena dobra od rabljenog materijala. Temeljna je razlika u tome što su rabljena dobra prikladna za daljnju uporabu u stanju u kojemu se nalaze ili nakon popravka, dok je rabljeni materijal onaj koji se u istom stanju ne može ponovno koristiti. Navedeno razlikovanje je vrlo važno zbog poreznog tretmana, jer se prilikom prodaje rabljenih dobara može primjeniti posebni postupak oporezivanja marže, dok kod isporuke rabljenog materijala dolazi do prijenosa porezne obveze na stjecatelja u skladu sa člankom 75. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.¹¹⁰

U skladu sa Zakonom o PDV – u posebni postupak oporezivanja marže može primjeniti samo preprodavatelj koji je, prema odrednicama Zakona, porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti radi preprodaje kupuje ili uvozi rabljena dobra i umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete. Pri tome nije bitno djeluje li taj porezni obveznik za svoj račun ili za račun druge osobe prema ugovoru kojim je utvrđeno plaćanje provizije pri prodaji ili kupnji. Preprodavatelj, također, može biti obveznik poreza na dohodak ili obveznik poreza na dobit.¹¹¹

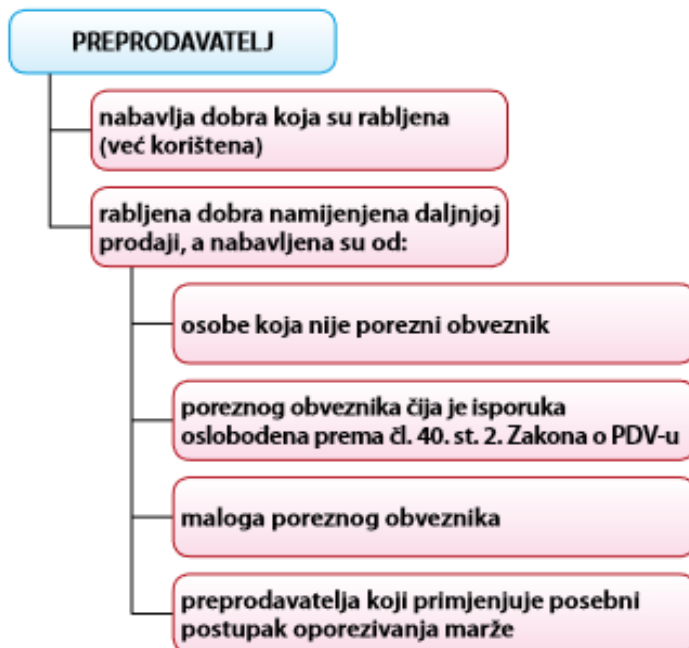
Mali porezni obveznik ne može biti preprodavatelj jer nije u sustavu PDV – a, te shodno tome su sve njegove isporuke oslobođene PDV – a. Dok se u ulozi preprodavatelja može pojaviti leasig društvo prilikom davanja rabljenog vozila u financijski najam. Međutim, kako bi preprodavatelj mogao primjeniti posebni postupak oporezivanja marže prilikom prodaje rabljenih dobara, potrebno je kumulativno ispunjavanje određenih uvjeta. Navedeni uvjeti biti će prikazani slikom broj 7.

¹⁰⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, članak 95., NN br. 73/13, 115/16

¹¹⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, članak 75., NN br. 148/13, 115/16, 106/18

¹¹¹ J. Vuk, Prodaja rabljenih dobara u posebnom postupku oporezivanja marže, RRIF, Zagreb, 2018., str. 25

Slika 7. Uvjeti za primjenu posebnog postupka oporezivanja marže za rabljena dobra



Izvor: J. Vuk, Prodaja rabljenih dobara u posebnom postupku oporezivanja marže, RRIF, Zagreb, 2018., str. 26

Važno je napomenuti, kako preprodavatelj primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže samo kada kupuje dobra radi daljnje preprodaje i ne može ga koristiti u slučaju kada nabavlja gospodarska dobra koja će koristiti za svoje potrebe. Uz to, navedeni posebni postupak oporezivanja moguć je samo ako se dobra preprodavatelju isporuče na području Europske unije.

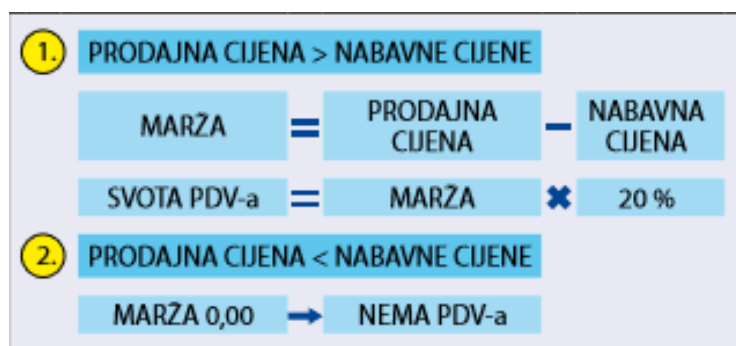
Budući da se prilikom prodaje rabljenih dobara u posebnom postupku oporezivanja marže obračunava PDV samo iz marže, koja predstavlja razliku između nabavne i prodajne cijene, vrlo je važno odrediti što se prema Zakonu o PDV – u smatra nabavnom cijenom. Shodno tome, nabavnom cijenom se smatra sve što čini naknadu koju je od preprodavatelja primio ili će primiti njegov dobavljač. No tu je svakako bitno napraviti razliku između pojma nabavne cijene iz motrišta PDV – a, te nabavne cijene s računovodstvenog motrišta.¹¹²

¹¹² Ibidem, str. 26

Nabavna vrijednost prema računovodstvenim standardima uključuje u cijenu sve troškove koji su nastali u procesu nabave dobra i njegova dovođena u sadašnje stanje te na sadašnje mjesto. Takva definicija nabavne vrijednosti se bitno razlikuje od definice nabavne vrijednosti s aspekta obračunavanja PDV – a. Točnije to znači da će se u tome slučaju za potrebu utvrđivanja marže primjenjivati nabavna cijena u koju su uključeni samo oni troškovi koje je zaračunao isporučitelj rabljenog dobra.¹¹³

Budući da poreznu osnovicu za oporezivanje marže prema posebnom postupku čini razlika između nabavne i prodajne cijene umanjene za svotu PDV – a koja je sadržana u toj marži. Budući da je nabavna vrijednost definirana, potrebno je također objasniti i pojam prodajne cijene ili prodajne vrijednosti. Shodno tome, prodajnom cijenom smatra se sve što čini naknadu koju preprodavatelj primi ili će primiti od kupca ili treće osobe, uključujući subvencije koje su izravno povezane s tom transakcijom, te poreze, carine, pristojbe, ali i sporedne izdatke poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja koje preprodavatelj obračuna kupcu osim različitih sniženja i popusta prijevremenog plaćanja, te prolazne stavke.¹¹⁴

Slika 8. Utvrđivanje porezne osnovice kod posebnog postupka oporezivanja marže



Izvor: J. Vuk, Prodaja rabljenih dobara u posebnom postupku oporezivanja marže, RRIF, Zagreb, 2018., str. 27

Prema navedenoj slici može se zaključiti da se na poreznu osnovicu primjenjuje preračunata stopa PDV – a od 20%, dok ponekad, kada vrijednost rabljenih dobara

¹¹³ Loc.cit.

¹¹⁴ Ibidem, str. 27

toliko padne da dolazi do situacije da je nabavna cijena veća od prodajne cijene tada se smatra da je porezna osnovica nula te do obračuna PDV – a ne dolazi.

Budući da je riječ o rabljenim dobrima postoji mogućnost da navedena dobra treba popraviti. U tome slučaju prema članku 188. Pravilnika o PDV – u, u nabavnu vrijednost dobara na koja se primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže ne uključuje se vrijednost dobara koja se ugrađuju ili vrijednost usluga popravka nego se to smatra troškom razdoblja i nadoknađuje se iz marže. No preprodavatelj u tome slučaju ima pravo za nabavljena dobra ili usluge korištene za popravak koristiti pretporez, odnosno priznati pretporez u cijelosti za navedena dobra i usluge.¹¹⁵

Prema odrednicama Zakona o porezu na dodanu vrijednost preprodavatelj treba za isporučena dobra izdati račun sa važećim elementima, no ne smije izdvojeno iskazati svotu PDV – a, te treba navesti podatak da je riječ o primjeni posebnog postupka oporezivanja marže na računu. U protivnom poduzetnik može biti kažnjen kaznom od 2.000,00 do 500.000,00 kuna.¹¹⁶

Nadalje, ako je riječ o poduzetniku koji istodobno primjenjuje i posebni postupak oporezivanja marže i redoviti postupak oporezivanja PDV – om, on je dužan voditi odvojene evidencije za svaki postupak. Uz vođenje evidencije knjige ulaznih i knjige izlaznih računa, porezni obveznici u tome slučaju trebaju voditi i „Evidenciju o prodanim dobrima na koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže“ (obrazac PDV – MI) i „Evidenciju o nabavljenim dobrima u posebnom postupku oporezivanja marže“ (obrazac PDV – MU).¹¹⁷

Ukoliko su rabljena dobra nabavljena od preprodavatelja iz druge zemlje članice na koja se primjenjuje poseban postupak oporezivanja maržom, takav se primljeni račun ne evidentira u obrascu PDV jer je u tome slučaju zemlja oporezivanja zemlja prodavatelja. Točnije, to znači da preprodavatelj primljeni račun treba evidentirati samo u PDV – MU obrascu u kunsjoj protuvrijednosti prema srednjem tečaju HNB – a na datum računa.

Naposlijetku, kada se radi o isporuci dobara u drugu zemlju članicu, preprodavatelj ne može ostvariti oslobođenje od plaćanja PDV – a, no s druge strane, kada

¹¹⁵ Loc.cit.

¹¹⁶ Loc.cit.

¹¹⁷ Ibidem, str. 28

preprodavatelj izvozi rabljena dobra i prilikom izvoza ostvari maržu, navedena marža je oslobođena od PDV – a prema članku 45. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.¹¹⁸ Oslobođenja od PDV – a također se primjenjuju i prilikom isporuke dobara kada je riječ o isporukama u okviru konzularnih i diplomatskih sporazuma, isporukama Europskoj uniji i ostalim institucijama koje su navedene u članku 48. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.¹¹⁹

5. Zaključak

¹¹⁸ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, članak 45., NN br. 115/16

¹¹⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, članak 48., NN br. 148/13, 143/14

U novije vrijeme moderne i suvremene države primjenjuju sve više poreza, te se u zemljama OECD-a udio ukupnih poreza u BDP-u povećao sa 10%, koliko je udio iznosio 1900. godine, na 36% BDP-a 2003. godine. Te se može zaključiti da su se porezna davanja povećala četiri puta u razdoblju od jednog stoljeća.

Porezi su obvezna davanja koja bez izravne i trenutne protuusluge država uzima od osoba i poduzeća da bi pomoću prikupljenog novaca financirala javne rashode. Drugim riječima, svi moramo davati i dio svojih prihoda državi da bi nam ona za uzvrat osigurala javne usluge kao što su obrazovanje, zdravstvena zaštita, javna sigurnost, briga za starije i siromašne članove društva i slično tomu.

S druge strane, porezni sustav je skup poreznih oblika koji se kao takav upotrebljava u određenoj zemlji. Porezi su u suvremenim državama važan instrument prikupljanja prihoda, ali i jedan od najdominantnijih instrumenata javnih financija.

Porezni sustav odnosno broj poreznih oblika razlikuje se od države do države ovisno o karakteristikama iste. Utjecaj poreznog sustava najviše je vidljiv na cjelokupnom gospodarstvu države, gdje dobar porezni sustav može biti pokretač razvoja ili u suprotnome može zaustavljati održivi razvoj i gospodarski rast zemlje.

Porezu na dodanu vrijednost se pripisuje pozitivan utjecaj na gospodarstvo s aspekta neutralnosti i efikasnosti, a po pitanju porezne pravednosti PDV ima izrazito regresivan učinak. Zagovornici poreza na dodanu vrijednost ističu prije svega osiguranje redovnog punjenja proračuna kroz javne prihode kao i smanjenje porezne evazije kao glavne argumente o primjerenom poreznom sustavu.

Također, porez na dodanu vrijednost je jedna od varijanti općeg poreza na promet dobara i usluga kao poreza po vrijednosti. Odnosno, porez na dodanu vrijednost predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno – prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koji se oblikovala u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje.

Porez na dodanu vrijednost se obračunava i plaća sukcesivno, prilikom svake prodaje, samo na neto vrijednost ostvareno u svakoj fazi proizvodno – prodajnog procesa. Dok se izvoz vrši bez ovoga poreza, uvoz se opterećuje istim stopama kao i nacionalni proizvod. Stope mogu biti jednake ili diferencirane u odnosu prema

određenim vrstama proizvoda ili usluga. Tako se porez na dodanu vrijednost razlikuje od države do države, što ovisi o poreznoj politici, te predviđanjima potreba samoga gospodarstva.

Uz to što se PDV smatra jednim od najpoželjnijih oblika poreza koji ima, prije svega, široku poreznu bazu, stabilne prihode i jednostavan mehanizam određivanja i ubiranja poreza. Dok se neki od nedostataka poreza na dodanu vrijednost očituju se u složenim pravilima, osobito kod poreznih sustava koji primjenjuju više različitih stopa PDV-a i onih proizvoda koji su oslobođeni plaćanja PDV-a. Nadalje, tu su i povišeni trošak, rad za tvrtke i pravne osobe koje prikupljaju porez u ime države, posebice za manje tvrtke. Prihodi od PDV-a su sukladni privrednoj aktivnosti unutar države, te se padom prometa i manjim gospodarskim rastom umanjuje i prihod države od poreza na dodanu vrijednost.

Obuhvat poreza na dodanu vrijednost možemo podijeliti u tri različite odrednice. Tako se razlikuju tri oblika PDV-a: proizvodni oblik; dohodovni oblik; te potrošni oblik PDV-a. Svaki se oblik poreza na dodanu vrijednost može zasnivati na dva načela: načelo podrijetla; načelo odredišta. Dok se iznos poreza može izračunati primjenom jedne od tri različite metode: metoda zbrajanja; metoda oduzimanja; kreditna metoda. Tako se u Republici Hrvatskoj primjenjuje PDV potrošnog tipa, koji se zasniva se na načelu odredišta, dok se pri obračunu istoga koristi kreditna metoda.

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost predmetom oporezivanja su: isporuke dobara ili obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu; stjecanje dobara unutar Europske unije i uvoz dobara. Dok prag isporuke u Republici Hrvatskoj iznosi 270.000,00 kuna ili 36.000 eura koji je usklađen sa pravnim aktima Europske unije.

Kako se teži harmonizaciji poreznih sustava članica Europske unije, tako je i između ostalog, porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj usklađen sa Direktivama EU. Prema tome, stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj dijelimo na opću stopu poreza, koja iznosi 25%, međustopu koja iznosi 13%, te sniženu stopu od 5%.

Kod posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija, zaključak je da usluga koja se pruža izravno preko komercijalnog ugostiteljskog objekta oporezuje se po stopi

PDV - a od 13%. No za tu djelatnost svakako je uobičajeno da se usluge pružaju putem turističkih agencija te je važno iz odredaba ugovora zaključiti koja je uloga agencije. Odnosno, treba biti jasno određeno radi li agencija u svoje ime ili je posrednik. Ukoliko agencija radi u svoje ime obvezna je primjeniti poseban postupak oporezivanja putničkih agencija. No ako agencija obavlja uslugu organizacije putovanja izvan EU, tada se s poreznog motrišta agencija ponaša kao posrednik, te je sukladno Zakonu obavljanje takvih usluga posredovanja oslobođena PDV – a.

Oporezivanje trgovine rabljenim dobrima može se obavljati putem redovitog postupka oporezivanja marže te primjenom posebnog postupka oporezivanja marže. Posebni postupak oporezivanja marže može primjeniti preprodavatelj koji je obveznik PDV – a i koji nabavlja rabljena dobra od osoba koji nisu porezni obveznici, primjerice građana, poreznih obveznika koji imaju oslobođene isporuke dobara, malih poreznih obveznika i preprodavatelja. Glavna karakteristika posebnog postupka oporezivanja marže za rabljena dobra je što se PDV obračunava iz ostvarene marže primjenom preračunate stope PDV – a od 20%. Marža predstavlja razliku između prodajne i nabavne cijene, ukoliko je nabavna vrijednost veća od prodajne tada nema marže, te shodno tome nema ni obračuna PDV – a. Također za primjenu posebnog postupka oporezivanja marže za rabljena dobra nije potrebna prijava Poreznoj upravi, no potrebno je voditi evidencije na obrascima (PDV – MI i PDV – MU) o nabavi i prodaji dobara.

LITERATURA

1. KNJIGE

1. Z. Jančiev, J. Supić, D. Živković, Hrvatski porezni sustav, Zagreb, Institut za javne financije, 2010.
2. P. Jurković, Javne financije, Masmedia, 2002.
3. J. Bogovac, Porezni sustav RH, Zagreb, 2015.
4. J. Šimović, H. Šimović, Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Zagreb, Pravni fakultet, 2006.
5. B. Jeličić i suradnici, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne Novine, Zagreb, 2004.
6. J. Šimović, Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, Zagreb, Pravni fakultet, 1998.
7. K. Ott, M. Kesner Škerb, Javne financije u Hrvatskoj, Zagreb, Institut za javne financije, 2007.
8. H. Šimović, Porez na dodanu vrijednost, Zagreb, Narodne Novine, 2007.

2. ČLANCI

1. M. Kesner Škerb, Financijska praksa, 1995., dostupno na: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf (pristupljeno: 20.05.2019.)
2. M. Škare, Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument, Pula, dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/99882.PDV.doc> (pristupljeno 21.05.2019.)
3. B. Jelčić, Javne financije, RRIF, Zagreb, 2010.
4. K. James, The rise of value-added tax, Cambridge, Cambridge University Press, 2015., dostupno na: http://assets.cambridge.org/97811070/44128/excerpt/9781107044128_excerpt.pdf (pristupljeno: 23.05.2019.)
5. A. F. Barišić, Porez na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, Zagreb, <https://www.mingo.hr/public/documents/92-vodic-pdv-lowreswebfinal.pdf> (pristupljeno: 24.05.2019.)
6. B. Marković, Z. Pavić, Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi, Zagreb, Ekonomski vjesnik, 1998.
7. Lj. Markota, Ulazak u sustav PDV –a u 2018. godini – novi prag, Zagreb, RRIF, 2017.

8. Lj. Markota, Izlazak iz sustava PDV – a 1. siječnja 2019. godine, Zagreb, RRIF, 2018.
9. Lj. Markota, Porez na dodanu vrijednost, Zagreb, RRIF, 2014.
10. Lj. Markota, Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja, RRIF, Zagreb, 2018.
11. K. Kramar, PDV nakon ulaska u EU – prijedlog novog Zakona o PDV – u, Zagreb, Računovodstvo i porezi u praksi, 2013.
12. D. Kuliš, Oporezivanje potrošnje, nasljedstva i darova, Zagreb, Institut za javne financije, 2007.
13. P. Bejaković, Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću, Zagreb, Porezni vjesnik, 2016.
14. M. Vuraić Kudeljanić, Prikaz prijedloga Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, Zagreb, Porezni vjesnik, 2012.
15. J. Vuk, Prodaja rabljenih dobara u posebnom postupku oporezivanja marže, RRIF, Zagreb, 2018.

3. INTERNET STRANICE

1. www.zakon.hr
2. www.rrif.hr
3. www.hrcak.srce.hr
4. www.nn.hr

4. OSTALI IZVORI

1. Zakon o financiranju jedinica lokalne i regionalne samouprave, NN br. 127/17
2. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 106/18
3. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 115/16
4. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 91., NN br. 143/14
5. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 95., NN br. 73/13, 115/16
6. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 75., NN br. 148/13, 115/16, 106/18
7. Zakon o fiskalizaciji u prometu s gotovinom, NN br. 133/12

5. POPIS TABLICA

1. Tablica 1. Upotreba PDV-a po regijama u 2013. godini

2. Tablica 2. Primjer ciklusa obračuna PDV-a
3. Tablica 3. Pragovi isporuke u državama članicama EU
4. Tablica 4. Porezne osnovice prema predmetu oporezivanja
5. Tablica 5. Stope PDV –a u zemljama EU28

6. POPIS SLIKA

1. Slika 1. Prikaz hrvatskog poreznog sustava
2. Slika 2. Shematski prikaz poreza na promet
3. Slika 3. Primjer računa za pruženu uslugu smještaja
4. Slika 4. Knjiženje računa za smještajne usluge
5. Slika 5. Porezna osnovica prilikom posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija
6. Slika 6. Knjiženje računa za smještaj u slučaju rada agencije u svoje ime, a za tuđi račun
7. Slika 7. Uvjeti za primjenu posebnog postupka oporezivanja marže za rabljena dobra
8. Slika 8. Utvrđivanje porezne osnovice kod posebnog postupka oporezivanja marže

7. POPIS GRAFIKONA

1. Grafikon 1. Utjecaj poreza na dodanu vrijednost na cijene

SAŽETAK

Porezi su obvezna davanja koja bez izravne i trenutne protuusluge država uzima od osoba i poduzeća da bi pomoću prikupljenog novca financirala javne rashode. Govoreći o porezima važno je napomenuti da su porezi obvezna davanja i da za plaćene poreze nema trenutne izravne protuusluge.

Najčešća porezna podjela je na izravne i neizravne poreze. Izravni porezi su oni koje osobno uplaćuje porezni obveznik ili u ime poreznog obveznika uplaćuje njegov poslodavac. Primjeri takvog poreznog oblika su porez na dohodak koji plaćamo iz plaće, autorskog honorara ili obrta i porez na dobit koji plaćaju poduzeća.

S druge strane, neizravni porezi ne terete onoga tko ih uplaćuje u državni proračun, već se najčešće porezna obveza prevaljuje na druge. Najpoznatiji neizravni porez je porez na dodanu vrijednost. Neizravne poreze karakterizira elastičnost, nesocijalnost, ugodnost pri plaćanju, izdašnost, prevaljivost te obvezatnost.

Porez na dodanu vrijednost predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno – prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koji se oblikovala u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje. PDV smatra jednim od najpoželjnijih oblika poreza koji ima, prije svega, široku poreznu bazu, stabilne prihode i jednostavan mehanizam određivanja i ubiranja poreza. Dok se neki od nedostataka poreza na dodanu vrijednost očituju se u složenim pravilima, osobito kod poreznih sustava koji primjenjuju više različitih stopa PDV-a i onih proizvoda koji su oslobođeni plaćanja PDV-a.

Ključne riječi: Porezni sustav, neizravni porezi, svefazni porez na promet, porez na dodanu vrijednost

ABSTRACT

Taxes are compulsory charges without a direct and immediate return service collected by the state from individuals and companies in order to use the collected money to fund public expenditures. When speaking of taxes, it is important to mention that taxes are compulsory charges and that there is no immediate direct return service for the paid taxes.

Taxes are most commonly divided into direct and indirect taxes. Direct taxes are taxes paid by a taxpayer personally or by the taxpayer's employer in the name of the taxpayer. Examples of that form of tax are income taxes, which are paid from salaries, royalties or trades, and corporate taxes, which are paid by corporations.

On the other side, indirect taxes do not burden the ones who pay them into the state budget. Rather, the tax liability is most often passed on to others. The most well-known form of indirect tax is the value-added tax. Indirect taxes are characterized by elasticity, non-sociality, convenience of payment, abundance, transferability and obligatoriness.

Value-added tax is a comprehensive sales tax that is calculated at each stage of the production and sales cycle, but only for the value added at the specific stage, and not for the total production value. VAT is considered to be one of the most desirable tax forms, having, above all, a broad tax base, stable revenues and a simple mechanism for determining and collecting taxes. However, there are also some disadvantages of the value-added tax, and they are manifest in complex rules, especially in tax systems that use different VAT rates and products exempt from VAT.

Keywords: tax system, indirect taxes, sales tax calculated at each stage of the production and sales cycle, value-added tax