

Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj prije i poslije ulaska u Europsku uniju

Poldrugač, Slađana

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic Nikola Tesla in Gospić / Veleučilište Nikola Tesla u Gospiću**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:107:966650>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-16**



Repository / Repozitorij:

[Polytechnic Nikola Tesla in Gospić - Undergraduate thesis repository](#)



Image not found or type unknown

VELEUČILIŠTE „NIKOLA TESLA“ U GOSPIĆU

Sladana Poldrugáč

**POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ PRIJE I
POSILIJE ULASKA U EUROPSKU UNIJU**

**VALUE ADDED TAX IN CROATIA BEFORE AND AFTER JOINING THE
EUROPEAN UNION**

Završni rad

Gospić, siječanj 2016.

VELEUČILIŠTE „NIKOLA TESLA“ U GOSPIĆU

Upravni odjel

Stručni upravni studij

**POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ PRIJE I
POSLIJE ULASKA U EUROPSKU UNIJU**

**"VALUE ADDED TAX IN CROATIA BEFORE AND AFTER JOINING THE
EUROPEAN UNION"**

Završni rad

MENTOR

Dr.sc. Mehmed Alijagić, prof.v.šk.

STUDENT

Sladana Poldrugač

MBS:2963000309/12

Gospić, siječanj 2016.

Veleučilište „Nikola Tesla“ u Gospiću

UPRAVNI odjel

Gospić, 20. 10. 2015.

ZADATAK

za završni rad

Pristupniku SLADANA POLDRUGAČ MBS: 296300309/12

Studentu stručnog studija UPRAVNOG ODJELA izdaje se tema završnog rada pod nazivom
POREZ NA DODATNU VRIJEDNOST U REPUBLICI
HRVATSKOJ PRIJE I POSLIJE ULAŠKA U EUROPSKU UNIJU

Sadržaj zadatka: Porezni sustav i porez na dodatnu
vrijednost. Sustav poreza na dodatnu vrijednost
u Republici Hrvatskoj; Porez na dodatnu
vrijednost u Europskoj uniji; Sustav PDV-a
u Republici Hrvatskoj nakon ulaska u
Europsku uniju.

Završni rad izraditi sukladno odredbama Pravilnika o završnom radu Veleučilišta „Nikola Tesla“ u Gospiću.

Mentor: M. SCHEMIED ALIJEVIĆ zadano: 20. 10. 2015.
(ime i prezime) (nadnevak) (potpis)

Pročelnik odjela: M. SCHEMIED ALIJEVIĆ predati do: _____
(ime i prezime) (nadnevak) (potpis)

Student: SLADANA POLDRUGAČ primio zadatak: 20. 10. 2015. S. Poldrugač
(ime i prezime) (nadnevak) (potpis)

Dostavlja se:

- mentoru
- pristupniku

IZJAVA

Izjavljujem da sam završni rad pod naslovom „Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj prije i poslije ulaska u Europsku uniju“ izradila samostalno pod nadzorom i uz stručnu pomoć mentora dr. sc. Mehmeda Alijagića.

Sladana Poldrugač

Sladana Poldrugač

SAŽETAK

Porez na dodanu vrijednost (PDV) je jedan od oblika poreza na promet. Pod porezom na promet podrazumijeva se oporezivanje prometa proizvoda i obavljanja usluga uz naknadu. Oporezivanje prometa proizvoda i obavljanja usluga može se provoditi primjenom većeg broja oblika poreza na promet. Porez na promet dijelimo na opći porez na promet te na pojedinačne poreze na promet (trošarine ili akcize). Oporezivanje prometa općim porezom na promet može se obavljati primjenom različitih oblika općeg poreza na promet. Hrvatska je nakon pozitivnih iskustava zemalja članica Europske unije i prije samog ulaska zakonom propisala porez na dodanu vrijednost te ga nakon ulaska u Uniju samo još unaprijedila i uskladila sa zakonima Unije.

Ključne riječi: PDV u Hrvatskoj, PDV u EU, Zakon o PDV-u, promjene u sustavu PDV-a

SUMMARY

Value added tax (VAT) is one of the form of sales tax. The sales tax involves the taxation of products and to provide services for a fee. Taxation of products and performance of services can be implemented using variety of forms of sales tax. Income tax can be divided into general sales tax and the individual sales taxes (excises duties). Taxation of the general sales tax could be performed using various forms of a general sales tax. Croatia has just improved legally prescribed value added tax after the positive experience of the entering to the EU Membership and also harmonized it with EU law.

Keywords: VAT in Croatia, VAT in EU, Law on VAT, changes in the VAT system

SADRŽAJ

UVOD	1
1. POREZNI SUSTAV I POREZ NA DODANU VRIJEDNOST	2
1.1. Opće karakteristike poreznog sustava	2
1.2. Definicije i karakteristike oporezivanja	4
1.3. Porezni sustav Republike Hrvatske	5
2. SUSTAV PDV-A U REPUBLICI HRVATSKOJ	8
2.1. Općenito o Porezu na dodanu vrijednost	8
2.2. Povijesni razvoj PDV-a u Hrvatskoj	10
2.3. Karakteristike PDV-a u Hrvatskoj	12
2.4. Oblici i metode obračuna poreza na dodanu vrijednost	15
3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U EUROPSKOJ UNIJI	17
3.1. Razvoj PDV-a u Europskoj uniji	17
3.2. Šesta smjernica	19
3.3. Stope PDV-a u zemljama EU	26
4. SUSTAV PDV-a U REPUBLICI HRVATSKOJ NAKON ULASKA U EUROPSKU UNIJU..	31
4.1. Porezni obveznici	31
4.2. Predmet i mjesto oporezivanja	32
4.3. Porezna osnovica	35
4.4. Povrat PDV-a	37
4.5. Fiskalizacija i obveza izdavanja računa	39
ZAKLJUČAK	42
POPIS LITERATURE	44
POPIS TABLICA, FOTOGRAFIJA, SHEMA I GRAFIKONA	46

UVOD

Tema ovog završnog rada je Porez na dodanu vrijednost, njegov razvitak i nastanak te iskustva sa porezom na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj prije i poslije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju. Porez na dodanu vrijednost je višefazni porez, a Republika Hrvatska ga je uvela nakon što su iskustva nekih europskih zemalja pokazala efikasnost u oporezivanju takvim oblikom poreza.

Rad se sastoji od četiri cjeline koje su međusobno povezane i nadopunjuju se. Prva cjelina definira pojam poreznog sustava neke zemlje te objašnjava osnovne pojmove vezane uz poreze općenito kao i specifičnosti vezane uz porezni sustav Republike Hrvatske.

Drugi dio rada analizira razvoj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj kroz povijest, njegove karakteristike te oblike i metode kojima se obračunava PDV.

Treći dio rada govori o porezu na dodanu vrijednost i njegovom razvoju unutar Europske unije. Ukratko je opisana Šesta smjernica kao dokument koji regulira uvođenje PDV-a u zemljama članicama Europske unije kao i oporezivanje i druge ključne elemente. Također su prikazane stope PDV-a u svim zemljama članicama Unije.

U četvrtom dijelu rada su po ključnim točkama iskazane promjene koje su se dogodile u hrvatskom poreznom sustavu nakon ulaska u Uniju. Definirani su pojmovi poreznog obveznika, predmeta i mjesta oporezivanja kao i porezna osnovica. Objašnjeni su uvjeti pod kojima je moguć povrat PDV-a te svi detalji vezani uz fiskalizaciju i obavezu izdavanja fiskalnih računa.

U izradi rada korištene su znanstvene metode indukcije, dedukcije, deskripcije i komparacije.

1. POREZNI SUSTAV I POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Povijesni izvori o porezu sežu u davnu prošlost. Njihovi počeci datiraju još iz plemenskih zajednica kada su se zbog zajedničkih potreba davala prava na udio u plijenu plemena. Porezi se rađaju iz davanja bilo prisilnog (uzimanje) ili dobrovoljnog za potrebe zajednice. Porezi su se u državama starog vijeka kao što su Egipat ili Babilon ubirali najvećim dijelom u naturi i bili su najvažniji segment među državnim prihodima potrebnim za održavanje dvora, građenje npr. piramida ili za vođenje ratova. Bili su usko vezani uz religiju, tj. uz svećenike. U staroj Grčkoj davanja su se ubirala u nekim iznimnim situacijama kao što su praznici, vjerski obredi i sl. Inače, bogati građani su dobrovoljno davali u riznicu jer su se takva davanja smatrala čašću. Međutim, robovi i narodi pokoreni u osvajačkim ratovima bili su dužni prisilno plaćati poreze. (Jelčić, 2001.) Tako je stara Grčka u 4. i 5. stoljeću prije Krista imala već vrlo razvijen porezni sustav. Nema ni jedne civilizacije koja nije ubirala poreze. Buđenje civilizacije, ali i buđenje poreza, zabilježeno je na glinenim pločicama iskopanim u Sumeru. Tamošnji su stanovnici prihvatili poreze za vrijeme velikog rata, ali kada je rat završio, poreznici se nisu htjeli odreći svoje povlastice oporezivanja. Od tadašnjih vremena porezi nisu nikad ukinuti, dapače tijekom povijesti samo su dobivali na važnosti. Počeci uvođenja poreza vezani su za ratove, odnosno pokriće ratnih troškova, a poslije su korišteni i za druge svrhe, ovisno o razvoju pojedinih državnih funkcija.

O razvoju poreznih oblika može se govoriti tek u 20. stoljeću kada je gospodarski razvitak i razvoj kapitalizma doveo do stvaranja novih struktura oporezivanja u kojem najveću zastupljenost ima porez na dohodak, porez na dobit te porez na promet (porez na dodanu vrijednost i posebni porezi na potrošnju).

1.1. Opće karakteristike poreznog sustava

Ekonomska teorija razlikuje povijesne od racionalnih poreznih sustava. Povijesni porezni sustavi su skup poreznih oblika kojima se u danom trenutku obavlja oporezivanje u nekoj državi. Racionalnim poreznim sustavima smatraju se oni koji se sastoje od poreznih oblika čiji učinci u praktičnoj primjeni u potpunosti odgovaraju fiskalnim, socijalnim i drugim ciljevima koji se žele postići njihovom uporabom. Osnovni problem racionalnog poreznog

sustava je u pronalaženju njegove odgovarajuće strukture. Potrebno je pronaći onu kombinaciju poreza koja osigurava najsigurnije postizanje ciljeva porezne politike čijem se ostvarenju teži u sklopu šire, ekonomske politike. Poreznim sustavom se smatraju svi oblici javnih prihoda nametnuti autoritetom države, uključujući uz poreze, doprinose, samodoprinose, takse, naknade, carine¹ i javni dug kao izvanredni prihod države. (Jurković, 2002.)

Porezni sustav mora se temeljiti na ustavnim načelima jednakosti i pravednosti prema kojima je svatko dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. Porezi su najznačajniji instrumenti prikupljanja prihoda u svakoj državi. (Jelčić, 2001) "Oni su jedan oblik prisilnog davanja koji nameće država, koji nije namjenski usmjeren i koji nema izravnu protučinidbu (to znači da država nije obvezna konkretnom obvezniku ništa dati za plaćen porez)." (Jurković, 2002.)

Opće prihvaćene karakteristike koje mora imati moderni porezni sustav su sljedeće: (Spajić, 2000.)

- a) jednostavnost, određenost i prigodnost – za poreznog obveznika jednostavan mora biti obračun iznosa poreza koji mora platiti, a također i dospijeće plaćanja.
- b) prilagodljivost – porezne politike i njihova struktura moraju se moći prilagoditi novonastalim promjenama.
- c) administrativna učinkovitost – troškovi porezne administracije i nadzora poreza moraju biti u primjerenom odnosu s ostvarenim prihodima od poreza. U te administrativne troškove trebali bi se uključivati i troškovi žalbenog postupka te usluge odvjetnika i poreznih savjetnika upravo zbog toga što takvi troškovi pogađaju umirovljenike, siromašnije stanovnike i male porezne obveznike.
- d) neutralnost – država mora zadržati neutralnost u određenim uvjetima jer ipak se koristi fiskalnom politikom kao instrumentom usmjeravanja gospodarstva.
- e) pravednost – porezni propisi i politike moraju biti pravedne, a to se postiže tek kada ih porezni obveznici kao takve prihvate. Pravednost poreza se vidi u horizontalnoj i

¹ Carine su specifičan oblik indirektnog poreza i služe zaštiti domaćeg proizvođača te nemaju primarno fiskalno značenje.

vertikalnoj jednakosti. Načelo horizontalne jednakosti zahtijeva da se iz istog iznosa dohotka plaća isti iznos poreza. Načelo vertikalne jednakosti zahtijeva da se iz veće ekonomske snage plaća i relativno veći iznos poreza.

Koje osobine treba imati “dobar” porezni sustav ? (prema Musgrave, R.P., 2004.)

- Priljev poreznih prihoda treba biti zadovoljavajući.
- Raspodjela poreznog tereta treba biti ravnomjerna. Vrijedi načelo jednakosti.
- Nije važno samo mjesto na kojem se porez razrezuje nego i tko ga snosi.
- Porezi se trebaju ubirati tako da se minimizira uplitanje u donošenje ekonomskih odluka koje omogućuju učinkovito funkcioniranje tržišta.
- Struktura poreznog sustava treba olakšati korištenje fiskalne politike za ostvarenje stabilizacijskih i razvojnih ciljeva.
- Porezni sustav treba osigurati pravično i neproizvoljno ubiranje poreza koje će biti razumljivo poreznim obveznicima.
- Troškovi naplate i izmirenja poreznih obveza trebaju biti što niži i u skladu s ostvarenjem ostalih ciljeva.

1.2. Definicije i karakteristike oporezivanja

U modernom poreznom sustavu uvedeni su pojmovi koji imaju opće prihvaćeno značenje. Ovdje su navedeni samo neki pojmovi iz osobnih i materijalnih elemenata oporezivanja (Jelčić, 2001.) koji su važni za ovaj rad.

Država je ona koja propisuje porezne propise i ubire poreze. Međutim, jedinice lokalne uprave i samouprave mogu propisivati određene porezne propise, ali također i ubirati poreze. Tada se za državu i jedinice lokalne uprave i samouprave koristi pojam *aktivni porezni subjekt* (Jelčić, 2001.), upravo iz razloga što aktivno sudjeluju u provođenju poreznih propisa i ubiranju poreza. *Pasivni porezni subjekt* ili *porezni obveznik* ili *porezni dužnik* je ona fizička ili pravna osoba koja iz svoje ekonomske snage izdvaja iznos dužnog poreza. (Jelčić, 2001.), *Porezni destinatar* je osoba koja je prema zakonu utvrđena da snosi porezni teret, a

poreznu obvezu plaća porezni obveznik. (Jelčić, 2001.). Razdvajanje između poreznog obveznika i poreznog destinataru najčešće se primjenjuje kod ubiranja posrednih poreza upravo zbog lakšeg prikupljanja istih. *Predmet oporezivanja* pobliže označava što zapravo porezna vlast obuhvaća prilikom oporezivanja i na koji dio se točno veže porezna obveza. Još točnije definiran segment oporezivanja zove se *porezna osnovica*. Porezna osnovica predstavlja veličinu ili vrijednost na temelju koje se može točno utvrditi porezna obveza. Porezna osnovica množi se s *poreznom stopom* (koja je izražena u postotku tj. relativnom iznosu) te se dobije iznos obveze, odnosno poreznog duga. Kada porezni obveznik plati taj iznos novca, smatra se da je on podmirio svoju poreznu obvezu. Ponekad je iznos poreza određen u apsolutnom iznosu mada su takvi slučajevi rjeđi u odnosu na izražavanje porezne obveze u postotku. (Jelčić, 2001.). *Rok plaćanja porezne obveze* je ono vrijeme u kojem ili do kada porezni obveznik mora podmiriti svoju poreznu obvezu, odnosno platiti porez. Takvo vremensko ograničenje najčešće je regulirano zakonom iz kojeg proizlazi i sama obveza plaćanja poreza. *Porezna oslobođenja* su oslobođenja decidirana zakonom te se navode situacije i trenuci u kojima određeni porezni obveznici nisu obvezni platiti određeni iznos poreza. (Jelčić, 2001.),

Nema, niti je moguća definicija poreza koja bi točno izražavala i odražavala takav sadržaj pojma poreza koji bi imao univerzalni karakter i u vremenu i prostoru te koji bi odgovarao svakom razdoblju povijesnog razvoja. Budući da postoji toliko različitih definicija poreza najtočnije ih definiramo putem njihovih karakteristika. Ukoliko neki prihod zadovoljava sve karakteristike poreza svrstavamo ga u kategoriju poreznih prihoda bez obzira na njegov naziv.

1.3. Porezni sustav Republike Hrvatske

Porezni sustav je sastavni dio svake države. U dvije različite zemlje nije moguće primjenjivati identični porezni sustav. Postoje različiti faktori koji utječu na porezne sustave države. Najčešće se ističu: ustavno uređenje, veličina teritorija, broj stanovnika, demografska struktura, veličina javnog sektora, struktura gospodarstva, povijesni razlozi i geopolitički položaj pojedine zemlje te nezaposlenost i zaduženje države (deficit). Na hrvatski porezni sustav najviše su utjecale promjene nastale u socio - ekonomskom i političkom životu u ranim

devedesetima, promjene uvjetovane raspadom Jugoslavije. Rat i okupacija imale su značajan utjecaj da Hrvatska za razliku od ostalih zemalja u tranziciji relativno kasno izvrši reformu poreznog sustava. Naime, reformom poreznog sustava trebale su se odraziti izvršene i očekivane određene promjene, kao što su: orijentacija na tržišno gospodarstvo, demokracija države koja za sobom povlači više političkih stranaka te manji utjecaj države na tržištu.

Tablica1.: Porezni sustav Republike Hrvatske

DRŽAVNI POREZI	ŽUPANIJSKI POREZI	GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI	ZAJEDNIČKI POREZI	NAKNADE ZA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU
• Porez na dodanu vrijednost • Posebni porezi na promet: ○ na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove ○ na naftne derivate ○ na alkohol ○ na pivo ○ na bezalkoholna pića ○ na duhan i duhanske proizvode ○ na kavu ○ Porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila	• Porez na nasljedstva i darove • Porez na cestovna i motorna vozila • Porez na plovila • Porez na automate za zabavne igre • Porez na korištenje javnih površina • Porez na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište • Porez na nekoristišene poduzetničke nekretnine • Porez na neizgrađeno građevinsko zemljište	• Prirez porezu na dohodak • Porez na potrošnju • Porez na kuće za odmor • Porez na tvrtku ili naziv	• Porez na dobit • Porez na dohodak • Porez na promet nekretnina	• Naknada za priređivanje igara na sreću na automatima • Naknada za prigodno jednokratno priređivanje lutrijskih igara • Naknada za priređivanje igara na sreću u casinima • Naknada za priređivanje igara na sreću - kladioničke igre

IZVOR: prema podacima Ministarstva financija

Pripreme za sveobuhvatnu reformu fiskalnog sustava mogle su se naslutiti početkom 1992. godine. U okviru toga porezni sustav je okarakteriziran prilagodbama naslijeđenog poreznog sustava za transformaciju društvenog u privatno vlasništvo. Međutim, zaključak Ministarstva financija Republike Hrvatske bio je da je popravljavanje i prilagođavanje "naslijeđenih" zakona o oporezivanju neprimjereno te je odlučeno da se izgradi novi porezni sustav temeljen na iskustvima i načelima zapadnih zemalja koje imaju razvijeno tržište i političku demokraciju. Reforma poreznog sustava provedena je u dvije faze. U prvoj fazi

definirani su načini oporezivanja fizičkih osoba i pravnih subjekata te je reorganizirana porezna administracija dok su u drugoj fazi bili definirani posredni porezi te uvođenje poreza na dodanu vrijednost.

Na iskustvima zapadnih zemalja s razvijenim tržištem i političkom demokracijom zaključeno je da hrvatski porezni sustav treba: (Ott, 1996.)

1. osigurati dovoljno sredstava za financiranje javnih potreba;
2. usmjerivati na oporezivanje potrošnje građana;
3. ravnomjerno i pravedno raspodijeliti porezne terete;
4. biti jednostavan, jeftin, pregledan i jasan;
5. sa što manjim izmjenama reagirati na promjene u fiskalnom i privrednom okruženju;
6. slijediti zapadne porezne sustave i voditi računa o integracijskim zahtjevima;
7. poticati strance da ulažu u Hrvatsku, ali to ne smije utjecati na privredu niti na diskriminaciju štednje i ulaganja.

Fiskalna reforma Hrvatske kao zemlje u tranziciji započela je 1992. godine. Iz toga se može zaključiti da je porezni sustav Hrvatske dosta mlad.

2. SUSTAV PDV-A U REPUBLICI HRVATSKOJ

2.1. Općenito o Porezu na dodanu vrijednost

PDV, punim imenom porez na dodanu vrijednost je suvremeni oblik oporezivanja potrošnje i njegovo širenje je započelo šezdesetih godina 20. stoljeća. Do danas se proširio na oko 60 zemalja širom svijeta. Prva ga je uvela Francuska, a zatim i Finska. Ubrzo se proširio na ostale zemlje Europske unije. Od razvijenih zemalja ga nema SAD i Australija. PDV je svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno - prodajnog ciklusa, ali samo za iznos dodane vrijednosti.

Do šezdesetih godina porezi na potrošnju uglavnom su se ubirali kao jednofazni porezi koji su se obračunavali u trgovini na malo ili na veliko, ili su se ubirali kao višefazni, kaskadni porezi obračunati kod svake prodaje nekog dobra ili usluge. Nakon šezdesetih godina počinje širenje poreza na dodanu vrijednost. Porez na dodanu vrijednost prva je uvela Francuska 1958. godine. Zatim je 1964. godine to učinila Finska.

Dodana vrijednost može se definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga, i vrijednosti kupovina inputa (ali ne inputa rada) kojima su ta dobra i usluge proizvedeni. Odnosno dodana vrijednost je vrijednost koju proizvođač dodaje inputima prije nego što ih proda kao nove proizvode. Tako, ako poduzeće kupi sirovine u vrijednosti od 1000 kuna i od njih napravi proizvod koji se prodaje za 1500 kuna, tom je proizvodu dodana vrijednost u iznosu od 500 kuna. No, u proizvođačkom lancu postoji mnogo posrednika od kojih svaki dodaje dio vrijednosti. Tako u proizvodnji košulje sudjeluje poljoprivrednik koji uzgaja pamuk, radnik koji ispreda konac, tkalac koji tka tkaninu, švelja koja šije košulju, veleprodaja koja na veliko otkupljuje košulje, prodavatelj u maloprodaji koji košulju proda konačnom kupcu, te vozač kamiona koji sve poluproizvode i proizvode prevozi iz mjesta u mjesto. Svatko u tom lancu dodaje proizvodu dio vrijednosti koja postaje osnovicom poreza na dodanu vrijednost. Konačna cijena u maloprodaji zapravo predstavlja zbroj svih dodanih vrijednosti po fazama proizvodnje i prodaje. Drugim riječima, košulja bi se prodala za zbroj dodanih vrijednosti poljoprivrednika, tkalca, švelje, i svih ostalih koji su sudjelovali u njezinoj proizvodnji. Dakle, porezom na dodanu vrijednost koji se proteže do maloprodaje, ubrao bi se isti iznos poreza kao i porezom na promet u maloprodaji (naravno uz

primjenu iste porezne stope). Razlika između poreza na dodanu vrijednost i poreza na promet u maloprodaji sastoji se u tome da se porez na dodanu vrijednost ubire postepeno u svakoj fazi proizvodnje, dok se porez na promet u maloprodaji ubire jednokratno, tj. samo u fazi maloprodaje. Zato porez na dodanu vrijednost pripada grupi višefaznih poreza, dok porez na promet u maloprodaji pripada grupi jednofaznih poreza.

Razloži zašto se porez na dodanu vrijednost uspješno raširio na veliki broj zemalja vidljivi su djelomično i iz navedenih osnovnih odrednica. On omogućava preciznu identifikaciju poreza u izvoznim dobrima, tako da ona napuštaju zemlju oslobođena svakog poreza na potrošnju. Uvoz se može oporezivati na domaćem tržištu istom stopom kao i domaći proizvodi, pa tako oni ravnopravno međusobno konkuriraju. Osim što je neutralan u odnosu na vanjsku razmjenu, porez na dodanu vrijednost ne iskrivljuje domaću proizvodnju i potrošnju. U sustavu poreza na dodanu vrijednost nije važno koliko je faza prošao proizvod prije svoje konačne upotrebe. On je također neutralan u odnosu na upotrijebljene proizvodne metode. Ukratko rečeno, to je porez koji ne iskrivljuje cijene, to jest koji osigurava optimalnu alokaciju resursa na tržištu. Osim toga, on je izdašan prihod državnog proračuna, s ugrađenim sustavom samokontrole čime se umanjuje evazija.

Danas se smatra kako porezom na dodanu vrijednost treba oporezivati što je moguće veći broj proizvoda i usluga, tj. kako njime valja obuhvatiti što je moguće širu poreznu osnovicu, kako treba primjenjivati što manji broj stopa (idealno samo jednu), izuzeća treba svesti na što je moguće manju mjeru i valja izbjegavati nultu stopu (osim za oporezivanje izvoza). Na taj način pozitivne osobine poreza na dodanu vrijednost dolaze do punog izražaja, te se u potpunosti ostvaruje svrha ovog poreza, tj. prikupljanje poreznih prihoda. Ipak mnogi smatraju kako ovaj porez ima nedopustivo veliko regresivno djelovanje, tj. da se njime relativno više oporezuju siromašni. Regresivno djelovanje ovog poreza može se uspješno riješiti bilo progresivnim porezom na dohodak, bilo izravnim transferima siromašnima iz proračuna. No, porezu na dodanu vrijednost i nije cilj da bude progresivan. Pokušajima uvođenja elemenata progresivnosti u ovaj porez narušavaju se njegove osnovne kvalitete, a to su neutralnost i izdašnost.

2.2. Povijesni razvoj PDV-a u Hrvatskoj

Preteča današnjeg PDV-a bio je Porez na promet proizvoda i usluga. Izuzetno mjesto i uloga ovog poreza u prvim godinama postojanja neovisne Hrvatske ogledala se u njegovoj financijskoj izdašnosti u odnosu na druge poreze i njegovom korištenju kao instrumenta reguliranja ponude i potražnje u ratom pogođenoj zemlji. U kratkom periodu ovaj porez doživio je brojne izmjene i dopune, što upućuje na veliku složenost financijske aktivnosti države u uvjetima rata, velike nezaposlenosti, inflacije i ekonomskog osiromašjenja građana. Propisi kojima je reguliran ovaj porez imali su privremeni karakter jer se anticipirala zamjena oporezivanja prometa u trgovini na malo oporezivanjem prometa primjenom PDV-a (Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 73/13, 148/13, 143/14; Rješenje USRH 99/13, 153/13). Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga bio je u primjeni sve do uvođenja PDV-a 1. siječnja 1998.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost donesen je u srpnju 1995. godine, ali se njegova primjena odgađala sve do 1. siječnja 1998. godine. Pretpostavljalo se da bi njegovo uvođenje izazvalo mogući inflatorni učinak. Međutim, izazvao je jednokratno povećanje cijena za samo 2,4% (Godišnjaci Ministarstva financija od 1994. do 1997. godine na www.mfin.hr; službena stranica posjećena 15.11.2015. godine.) u prvim mjesecima 1998. godine. Već nakon prvog tromjesečja kretanje cijena se stabiliziralo. Najveći pritisak na standard stanovništva nakon uvođenja PDV-a nastao je povećanjem cijena komunalnih usluga koje su u prosjeku poskupjele od 2% u Koprivnici do čak 31,4% u Bjelovaru. (Godišnjaci Ministarstva financija od 1998. godine na www.mfin.hr; službena stranica posjećena 15.11.2015. godine). Fiskalni učinci koji su postignuti uvođenjem poreza na dodanu vrijednost bili su svakako iznad očekivanja i u 1998. godini prikupljeno je čak 20.228.200 milijuna kuna što je 46,17% ukupnih prihoda. Kao takav bio je najznačajniji izvor proračunskih prihoda i u 1999. godini jer je prikupljeno čak 42,8% ukupnih proračunskih prihoda. No, ipak je došlo do smanjenja za 2% u odnosu na godinu prije i to zbog uvođenja nulte stope. Od 1. siječnja 1998. godine do 1. studenog 1999. godine u Hrvatskoj je bila jedna stopa u visini od 22%. No, tada se uvodi i nulta porezna stopa na određene proizvode i to na kruh, mlijeko, knjige, lijekove te na ortopedska pomagala za invalidne osobe. Od lipnja 2000. godine nulta stopa se počela primjenjivati na znanstvene časopise, od rujna iste godine za usluge javnog prikazivanja

filmova, a od 1. siječnja 2001. godine za usluge organiziranog boravka koje se plaćaju doznakama iz inozemstva. U 2000. godini prikupljeno je čak 10% prihoda više nego u 1999. godini čemu je pridonijela dobra turistička sezona. U 2001. godini prihodi prikupljeni porezom na dodanu vrijednost i dalje imaju uzlazni trend i to za 6% u odnosu na godinu prije. U 2002. godini je prikupljeno za oko 11% više prihoda od poreza na dodanu vrijednost nego u 2001. godini. U 2003. godini udio ovih poreza je porastao za 8% u ukupnim prihodima u odnosu na godinu prije. Sa sigurnošću se može reći da porez na dodanu vrijednost ima najvažniji udio i fiskalni učinak u prihodima državnog proračuna. Eliminiran je izravan ekonomski utjecaj poreza na dodanu vrijednost na poslovni rezultat pravnih i fizičkih osoba obveznika poreza na dodanu vrijednost. Kod ovih pravnih i fizičkih osoba ukupni iznosi poreza na promet odnosno poreza na dodanu vrijednost iskazani u računima za nabavljena dobra, iskazuju se kao financijska obveza i potraživanje za pretporez, a ne kao element troška nabave odnosno rashod (iznimka je reprezentacija i neki vidovi vlastite potrošnje).

Prvo desetljeće novog tisućljeća označilo je prekretnicu u hrvatskoj povijesti: zaključeno je poglavlje rata i njegovih posljedica i okončana prva faza gospodarske i političke tranzicije. U skladu s tim, zemlja se okrenula drugoj fazi tranzicije koja je u prvom redu obilježena nastojanjima Hrvatske za punopravno članstvo u Europskoj uniji. Od početka 2006. primjenjuju se izmijenjene odredbe Zakona o PDV-u, kojima je propisano da se PDV plaća po stopi od 10% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i na usluge agencijske provizije u vezi s tim uslugama. Usluga smještaja turista koju pružaju izravno hoteli ili neki drugi komercijalno ugostiteljski objekti obračunava se po stopi od 10% na ukupnu naknadu za uslugu smještaja. Međutim, ako agencija od hotelskog poduzeća ili nekog drugog komercijalno ugostiteljskog objekta zakupi na određeno vrijeme sobe ili prostor za smještaj turista, tada se ne radi o usluzi pružanja smještaja, nego o najmu prostora za smještaj, što se oporezuje prema stopi od 22%. Ukinućem potpora za sniženje troškova organiziranog prijevoza, povećanjem stope PDV-a sa 0% na 22% za agencijske usluge i povećanjem stope sa 0% na 10% za smještaj rezerviran putem agencija Hrvatska je ugrozila svoju turističku konkurentnost. U kolovozu 2007. godine PDV na novine i časopise smanjen je sa 22 na 10%. Ministarstvo financija procijenilo je da će planirani gubitak od 300 milijuna kuna zbog

smanjene stope smanjiti većom prodajom tiskovina i manjom remitendom.² Ovo sniženje poreza nije pridonijelo smanjivanju prodajne cijene nego je samo pomoglo zadržavanju cijena za jedno razdoblje. Zbog porasta troškova, neravnopravne utakmice između tiskanih i elektroničkih medija što je rezultiralo padom naknade i gospodarske krize, u veljači 2010. godine zabilježen je pad prodaje tiskanih medija od 15% u odnosu na 2009. godinu. Promjenom Zakona o PDV-u iz 2009. povišena je standardna stopa sa 22 na 23%. (Jelčić, Bejaković, 2012.). Ova naizgled mala promjena, nastala zbog gospodarske krize i smanjenja proračunskih prihoda zahtijevala je mnoge prilagodbe za porezne i računovodstvene radnike i informatičare. Bilo je nužno promijeniti stopu na samome računu, uvesti nove porezne knjige, evidencije, PDV obrazac i ono najvažnije naučiti kako pravilno primijeniti ispravnu stopu u specifičnim situacijama u praksi.

1. siječnja 2010. godine na snagu stupaju određene promjene u oporezivanju banaka, štedionica, štedno - kreditnih organizacija, društava osiguranja i reosiguranja, privatnih liječničkih praksi, zdravstvenih i obrazovnih ustanova i ostalih ustanova navedenih u članku 11. Zakona o PDV-u. (Jelčić, Bejaković, 2012.) Naime, prije navedenog datuma ove ustanove bile su oslobođene obveze obračunavanja PDV-a kod obavljanja svih vrsta isporuka dobara ili usluga i nisu imale pravo na odbitak pretporeza (institucionalni pristup). Zbog usklađivanja sa pravnom stečevinom EU ove ustanove i društva, nakon ulaska Hrvatske u Uniju su porezni obveznici sustava Poreza na dodanu vrijednost i to po funkcionalnom načelu. To znači da su i dalje oslobođeni obračunavanja PDV-a, bez prava na odbitak pretporeza, ali samo za određene isporuke dobara i usluga definiranih u Šestoj smjernici.

2.3. Karakteristike PDV-a u Hrvatskoj

Republika Hrvatska je uvođenjem poreza na dodanu vrijednost, s primjenom od 1. siječnja 1998. godine, preuzela sustav oporezivanja koji je zastupljen u zemljama Europske unije. Porez na dodanu vrijednost karakteriziraju potrošni oblik, načelo odredišta i kreditna metoda. Zakon o PDV-u utemeljen je na potrošnom obliku budući se PDV obračunava na sve isporuke dobara i obavljene usluge, osim onih koje su oslobođene ili izuzete zakonom. Sukladno načelu odredišta dobra se oporezuju tamo gdje se konačno i troše neovisno jesu li

² Remitenda je neprodani ostatak novina koji se vraća izdavaču.

proizvedena u tuzemstvu ili su uvezena. Prema tzv. kreditnoj metodi ili metodi odbitka, porez plaćen pri kupnji odbija se od poreza obračunatog pri prodaji proizvoda i usluga. Porez na dodanu vrijednost se obračunava pri svim fazama prometnog ciklusa te se oporezuju sve vrste isporuka dobara i usluga u tuzemstvu radi obavljanja gospodarske djelatnosti, vlastita potrošnja u poduzeću, davanja bez naknade ili uz popust, pokloni, uvoz dobara iz inozemstva i dr. Budući da je osnovica za oporezivanje dodana vrijednost, tj. razlika između prodajne i nabavne vrijednosti, kumulativni učinak oporezivanja je u potpunosti izbjegnuto.

Slobodno se može reći da udio pojedinog poreznog oblika u ukupnim poreznim prihodima pokazuje u bitnom značaj koji taj porez uživa u poreznom sustavu zemlje. Porez na promet spada danas među najizdašnije prihode poreznih sustava suvremenih država.

Tablica 2.: Porezna struktura u zemljama OECD-a u periodu od 1965 do 2001 godine.

	1965	1975	1985	1995	2001
Porez na dohodak	26	30	30	27	26
Porez na dobit	9	8	8	8	9
Doprinosi (socijalno osig.)	18	22	22	25	25
Payroll	1	1	1	1	1
Imovinski porezi	8	6	5	5	5
Opći porez na potrošnju	12	13	16	18	18
Posebni porezi na potrošnju	24	18	16	13	11
Ostali porezi	2	2	2	3	3
UKUPNO	100	100	100	100	100

IZVOR: www.oecd.com

U Tablici 2. prikazano je vidljivo kako je porez na promet (opći + posebni) najizdašniji porezni oblik zbirno gledajući s čak 29% udjela u ukupnim poreznim prihodima. Ti se podaci razlikuju od zemlje do zemlje. No, za one zemlje koje su uvele PDV kao oblik oporezivanja opće potrošnje, slobodno se može reći kako je porez na promet najizdašniji porezni oblik (OECD, 2003).

U Hrvatskoj je PDV najizdašniji porezni prihod. U Tablici 3. prikazani su prihodi konsolidirane opće države.³ U 2005. godini oni su u Hrvatskoj iznosili više od 32 milijarde kuna, što je čak 53% ukupnih poreznih prihoda ili 31% ukupnih prihoda (uključujući doprinose i pomoći) konsolidirane opće države, odnosno čak 14,1 % BDP-a.

³ Konsolidiranu opću državu čine ukupni prihodi i rashodi državnog proračuna, izvanproračunskih fondova i lokalnih proračuna umanjeno za međusobne transfere.

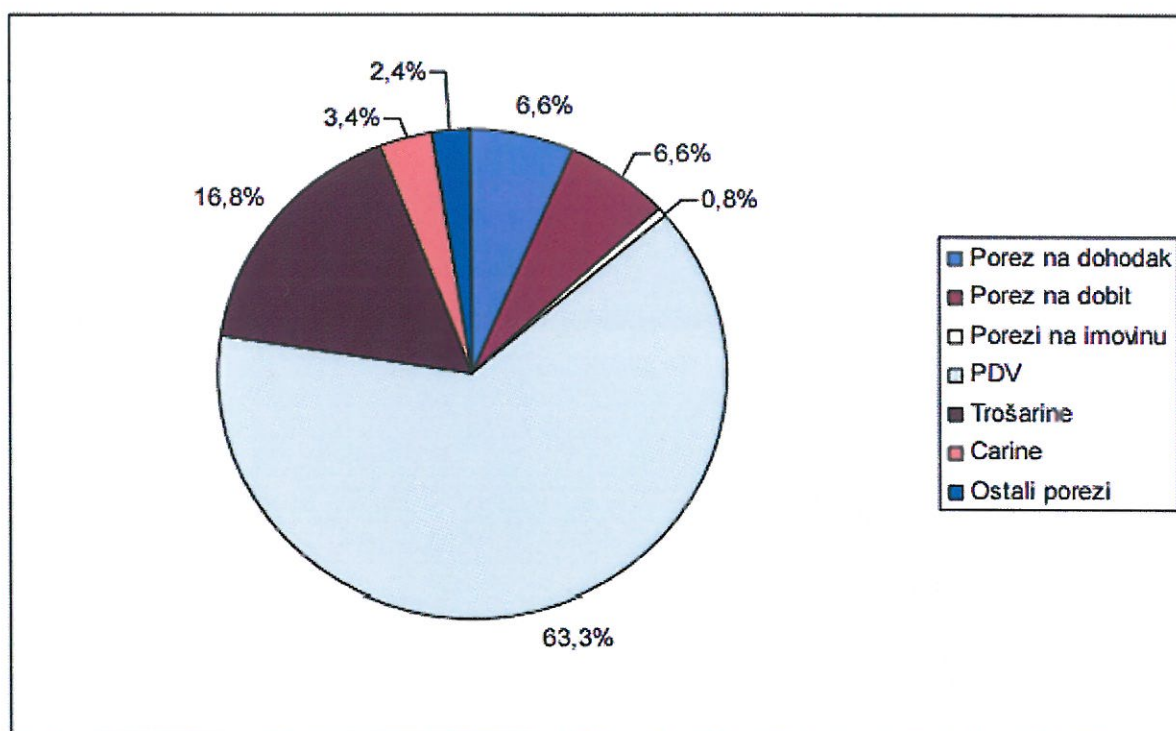
Tablica 3.: Prihodi konsolidirane opće države 2004.-2005.

(000 HRK)		2004.	% BDP-a	2005.	% BDP-a
1	PRIHODI - ukupno	96.426.967	45,3	103.100.940,9	45,0
11	Porezi	56.425.728	26,5	60.521.399,0	26,4
	Porezi na dohodak, dobit i kapitalnu				
111	dobit	12.160.712	5,7	13.396.909,8	5,8
1111	Porez na dohodak	7.764.615	3,6	7.824.668,1	3,4
1112	Porez na dobit	4.396.097	2,1	5.572.241,7	2,4
113	Porezi na imovinu	730.913	0,3	763.635,2	0,3
114	Porezi na dobra i usluge	41.587.966	19,5	44.414.502,5	19,4
1141	Opći porezi na dobra i usluge	30.057.275	14,1	32.446.852,9	14,2
11411	Porez na dodanu vrijednost	29.864.905	14,0	32.243.371,6	14,1
11412	Porez na prodaju	192.370	0,1	203.481,3	0,1
1142	Trošarine	10.625.358	5,0	10.939.144,1	4,8
	Porezi na međunarodnu trgovinu i				
115	transakcije	1.590.727	0,7	1.562.930,2	0,7
116	Ostali porezi	355.410	0,2	383.421,3	0,2
12	Socijalni doprinosi	29.477.597	13,9	31.301.339,6	13,7
13	Pomoći	13.992	0,0	28.149,2	0,0
14	Ostali prihodi	10.509.650	4,9	11.250.053,1	4,9

IZVOR: www.ministarstvofinancija.hr

U Hrvatskoj PDV i trošarine čine prihod isključivo središnjeg državnog proračuna, dok se ostali porezni oblici po zakonski propisanom ključu dijele između središnjeg-državnog, županijskih i općinskih/gradskih proračuna. Na Slici 1. prikazana je struktura prihoda središnjeg državnog proračuna.

Slika 1.: Struktura prihoda središnjeg državnog proračuna u 2005. godini



Izvor: www.ministarstvofinancija.hr

Pošto je u potpunosti prihod državnog proračuna, udio PDV-a u strukturi prihoda je još izraženiji nego na razini konsolidirane opće države. Udio PDV-a u strukturi središnjeg državnog proračuna u 2005. godini iznosio je 63,3% dok su trošarine iznosile 16,8%.

2.4. Oblici i metode obračuna poreza na dodanu vrijednost

Obuhvat poreza na dodanu vrijednost određuju tri različite odrednice. Tako se razlikuju tri različita oblika poreza na dodanu vrijednost: proizvodni oblik PDV-a, dohodovni oblik PDV-a i potrošni oblik PDV-a; svaki oblik može se zasnivati na dva načela: načelo podrijetla i načelo odredišta; dok se sam iznos poreza može izračunati prema tri različite metode: metodi zbrajanja, metodi oduzimanja i kreditnoj metodi. Kako svaka od ovih odrednica različito određuje obuhvat PDV-a, bitno je da zakonodavac točno definira svaku od njih kako bi bilo jasno koja je vrsta PDV-a u upotrebi.

U zemljama Europske unije, kao i u najvećem broju ostalih zemalja, u primjeni je potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost, koji se primjenjuje prema načelu odredišta, a iznos porezne obveze izračunava se pomoću kreditne metode. Potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost omogućava da porezni obveznik prilikom izračunavanja dodane vrijednosti od vrijednosti prodaje oduzme sve troškove, kako za repromaterijal, tako i za kapitalna ulaganja, tj. za nabavu zgrada i opreme. Na taj način dopušta se oduzimanje cjelokupne vrijednosti kapitalnih izdataka od vrijednosti prodaje, te je tako spriječeno dvostruko oporezivanje kapitala: jednom pri njegovoj kupnji, a drugi put na output koji je njime proizveden. Tako je postignuta neutralnost u pogledu upotrebe različitih metoda proizvodnje, pa supstitucija rada kapitalom (i obrnuto) ne utječe na ukupne poreze poduzeća.

Oporezivanje dodane vrijednosti prema načelu odredišta znači da se porez na dodanu vrijednost plaća tamo gdje se dobro troši. Tako izvozna dobra napuštaju zemlju oslobođena poreza na dodanu vrijednost, ali se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Na taj način uvezena i domaća dobra ravnopravno konkuriraju na domaćem tržištu.

Za izračun obveze poreza na dodanu vrijednost mogu se primijeniti tri metode: metoda zbrajanja, metoda oduzimanja i kreditna metoda. Metodom zbrajanja dodana se vrijednost utvrđuje kao zbroj plaćanja za rad i kapital kojima se ona stvara. Tako je dodana vrijednost

kao osnovica poreza na dodanu vrijednost jednaka zbroju nadnica, renti, kamata i neto profita. Metodom oduzimanja dodana se vrijednost računa kao razlika između ukupne prodaje poduzeća i ukupnih kupovina, te se na tako utvrđenu osnovicu primjenjuje stopa poreza na dodanu vrijednost. No, danas je u upotrebi najraširenija kreditna metoda kojom se ne izračunava dodana vrijednost, već poduzetnik pomoću računa za kupljena dobra i usluge, te računa za prodana dobra i usluge, izravno izračunava svoju obvezu poreza na dodanu vrijednost. On, naime, iznos plaćenog poreza u cijeni svojih inputa i prikazanog na odgovarajućim računima, oduzima od poreza koji je morao iskazati na računima za prodaju svojih proizvoda. Tako račun postaje osnovni dokaz o postojanju poreza na dodanu vrijednost i osnova za učinkovitu kontrolu ubiranja poreza. Naime, svakom je poreznom obvezniku u interesu da je porez u prethodnoj fazi ispravno obračunat i plaćen, jer o visini toga iznosa ovisi njegova porezna obveza. U sustav oporezivanja potrošnje unesena je tako samokontrola i smanjena porezna evazija.

3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U EUROPSKOJ UNIJI

3.1. Razvoj PDV-a u Europskoj uniji

Najjači utjecaj na zamjenu bruto svefaznog, višefaznog ili jednofaznog poreza na promet porezom na dodanu vrijednost imala je Europska ekonomska zajednica. U Ugovoru o osnivanju iz 1957. godine bilo je utvrđeno da će zemlje članice (Njemačka, Italija, Francuska, Belgija i Luksemburg) harmonizirati svoje propise kojima je regulirana materija indirektnih poreza. U tu svrhu je 1960. godine osnovana Komisija za fiskalna i financijska pitanja na čijem je čelu bio jedan od najpoznatijih financijskih teoretičara tog vremena, profesor Fritz Neumark. Neumarkova komisija je 1963. predložila da članice Zajednice zamijene svoj postojeći sustav oporezivanja prometa koji je bio u obliku bruto svefaznog poreza na promet sa neto-svefaznim porezom na promet tj. PDV-om. Prijedlog je prihvaćen i sve članice Zajednice su zamijenile ranije korišteni bruto porez na promet sa neto svefaznim porezom na promet. Čak su i neke zemlje, koje nisu bile članice Europske ekonomske zajednice (npr. Švedska, Velika Britanija, Danska i Portugal) i koje nisu prethodno koristile bruto svefazni porez na promet, nego su pri oporezivanju prometa koristile jednofazni porez na promet, implementirale porez na dodanu vrijednost u svoje porezne sustave. (Jelčić, 2001.) Pri oporezivanju trebao se koristiti ograničeni princip izvora koji bi promovirao integraciju ukidanjem fiskalnih barijera među članicama. Iako su ograničeni princip izvora i ukidanje graničnih kontrola i formalno prihvaćeni, dogovoreno je da će se za vrijeme izgradnje zajedničkog tržišta, u praksi primjenjivati princip destinacije. Ovo je smatrano nužnim da bi se osigurali prihodi od indirektnih poreza u zemljama potrošnje.

Okvir kojim je utemeljen europski porez na dodanu vrijednost sadržan je u Šestoј smjernici EU. Nakon teških pregovora Vijeće je 17. svibnja 1977. prihvatilo Šestu smjernicu u okviru kompromisa kao smjernicu 77/388/EEZ. Smjernica predviđa široko ujednačenje pravnih propisa u području PDV-a u svim zemljama članicama EU. Ona je tokom godina više puta nadopunjavana, a predstavlja okvir za izgradnju vlastitog sustava PDV-a svakoj članici, ali ulazi samo u područje zajedničke porezne strukture, dok o jednakim stopama nije bilo govora. Ujednačena je porezna baza zajedničkom listom aktivnosti koje podliježu

oporezivanju, skupine dobara i usluga na koje se može primjenjivati snižena stopa PDV-a, te porezna oslobođenja. Napravljeno je i vrlo važno pojednostavljenje sustava, nacionalni carinski dokumenti su zamijenjeni jedinstvenim zajedničkim dokumentima za robu kojom se trguje. Stvaranje jedinstvenog unutarnjeg tržišta omogućilo je i ubrzalo harmonizaciju indirektnih poreza. Četiri temeljne slobode: sloboda kretanja proizvoda, usluga, kapitala i ljudi, zahtijevaju ukidanje fiskalnih barijera među zemljama članicama. Iz ovog razloga zemlje članice koje primjenjuju sustav PDV-a, prepuštaju kontrolu nad definiranjem osnovica i stopa centralnoj vlasti, tj. provode poreznu unifikaciju. Vanjski promatrači Unije i pojedine članice su tvrdile da se granične prepreke mogu ukinuti i bez izjednačavanja poreznih stopa i to je točno, unifikacija poreznih stopa nije nužna za harmonizaciju. Na temelju ovog argumenta Komisija je predložila unifikaciju tržišta od 1993. godine harmonizacijom poreza sa primjenom ograničenog principa izvora. Prvi korak se sastojao od usklađivanja stopa PDV-a zemalja članica na 4 - 9% za sniženu stopu PDV-a i 14 - 20% za standardnu. Vijeće je naglasilo da će ovaj prijedlog uzrokovati poteškoće zemljama sa jako visokim (Danska) ili niskim stopama indirektnih poreza (Luksemburg) te zemljama čiji se prihodi uvelike oslanjaju na njih (Irska). Pojedine članice nisu se slagale sa ovakvim prijedlogom harmonizacije, argumentirajući da bi na taj način izgubile velik dio svog fiskalnog suvereniteta. Zbog toga što promjene u oporezivanju zahtijevaju jednoglasnost, početni prijedlog vodio je kompromisu koji nije ubrzao proces harmonizacije. Nakon jako dugih pregovora 1. siječnja 1993. godine prihvaćen je tranzitni sustav jedinstvenog tržišta sa sljedećim glavnim točkama:

- sve zemlje članice moraju primjenjivati pravno obvezujuću stopu od minimalno 15%,
- članicama je ponuđena opcija korištenja do dvije reducirane stope ne manje od 5%, stope koje su niže od 5% i one od 0% ostaju na snazi samo u onim zemljama koje su ih počele primjenjivati 1993. godine,
- u praksi se i dalje koristi načelo destinacije, ali bez graničnih kontrola; oporezivi proces uvoza zamijenjen je akvizicijom,
- porezni prihodi alociraju se u zemlju potrošnje osnivanjem centralne klirinške kuće koja namiruje porezne dugove i potraživanja među zemljama prema iznosima njihove dodane vrijednosti u dobrima kojima se trguje,
- pojedinci koji putem pošte ili telefona kupuju dobra u drugim zemljama Unije dužni su platiti PDV u svojoj zemlji, jednako kao da su navedena dobra

uvezena, druga opcija je osobna kupnja prelaskom preko granice i plaćanjem PDV-a u zemlji u kojoj je proizvod i kupljen.

Tranzitni sustav se pokazao skupim, administrativno kompleksnim i diskriminirajućim prema međudržavnoj u korist unutardržavne trgovine. Time je stvorio barijere u unutrašnjoj trgovini Unije te ometao djelovanje slobodnog tržišta. Premda postoje planovi za zamjenu tranzitnog sustava, on je još uvijek na snazi. Iako je prethodno navedenim promjenama učinjeno dosta po pitanju harmonizacije same strukture PDV-a, razlike u stopama koje se primjenjuju među zemljama članicama i dalje su značajne. Ove razlike nisu predstavljale veći problem pri primjeni principa odredišta. Ono što je taj princip učinilo neprimjenjivim na unutarnjem tržištu Unije bilo je ukidanje graničnih kontrola 1993. godine, što je rezultiralo uvođenjem hibridnog tranzicijskog sustava kao kombinacijom principa izvora i odredišta. Po njemu se osobe izvan sustava PDV-a oporezuju po principu izvora, a osobe u sustavu po principu odredišta. Šesta direktiva u više je navrata mijenjana i nadopunjavana. Zbog njene nepreglednosti i nerazumljivosti Europska komisija je donijela odluku o nužnosti uređivanja propisa o PDV-u. Tim je povodom usvojena nova sistematizirana Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om koja se primjenjuje od 1. siječnja 2007. godine. Nova Direktiva je zapravo pročišćeni tekst Šeste direktive.

3.2. Šesta smjernica

Smjernica odnosno direktiva predstavlja sekundarni izvor prava Europske unije. Svaka usvojena smjernica obvezuje države članice Europske unije na odgovarajuće usklađivanje domaćeg prava sa europskim pravom. Države članice imaju veću ili manju slobodu izbora forme i sredstava na koji će način sadržaj smjernice implementirati i provoditi u svom pravnom sustavu.

Zakonodavni okvir kojim je utemeljen europski porez na dodanu vrijednost sadržan je u Šestoj smjernici. Dana 17. svibnja 1977. godine Vijeće je donijelo Šestu smjernicu (smjernica 77/388/EEC) o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet, zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost. Ova smjernica regulira područje zajedničke porezne strukture, a ne bavi se zajedničkim poreznim stopama. Kao što je već istaknuto u

prethodnom poglavlju, Šesta smjernica doživjela je brojne dopune i izmjene. Zbog njene nepreglednosti i nerazumljivosti Europska komisija je donijela odluku o nužnosti uređivanja propisa o PDV-u. Tim je povodom usvojena nova sistematizirana Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om od 28. studenog 2006. s primjenom od 1. siječnja 2007. godine. Nova Direktiva je zapravo pročišćeni test Šeste smjernice. U nastavku poglavlja ćemo proučiti sadržaj Smjernice, misleći pritom na Smjernicu 2006/112/EZ, koja se u praksi još uvijek naziva „Šestom smjernicom“ pa će se i u ovom radu koristiti taj, ustaljeni naziv.

Šesta smjernica opsežan je zakonski akt koji sadrži 15 „glava“ od kojih većina ima zasebna poglavlja koja sadrže odjeljke i članke. (Šimović, 2006.)

Glava I. – Predmet i područje primjene

Načelo zajedničkog sustava PDV-a zahtijeva primjenu na dobra i usluge općeg poreza na potrošnju, koji je točno proporcionalan cijeni tih dobara i usluga, bez obzira na broj transakcija obavljenih prije faze u kojoj se naplaćuje porez. PDV je naplativ nakon odbitka iznosa PDV-a koji izravno snose različite troškovne komponente u prijašnjim fazama. PDV-u podliježu sljedeće transakcije: (Kalčić, Kuliš, Kesner-Škreb, 2012.)

1. isporuka dobara uz naknadu na području država članica od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav,
2. stjecanje dobara uz naknadu unutar zajednice na području neke članice od strane: a) poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, ako je prodavatelj porezni obveznik, a ne ispunjava uvjete za izuzeće od poreza za mala poduzeća predviđeno u člancima 282. do 292. i nije obuhvaćen odredbama članka 33. ili 36.,
3. pružanje usluga uz naknadu na prostoru neke države članice od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav,
4. uvoz dobara.

Glava II. - Teritorijalna primjena

„Zajednica“ i „područje zajednice“ označava područja država članica. „Države članice“ i „područja države članice“ označava područje svake države članice zajednice na

koju se primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice. "Treća zemlja" označava bilo koju državu ili područje na koju se ne primjenjuje ugovor, a termin „treća područja“ označava područja navedena u članku 6.

Članak 6:

- 1. Ova direktiva ne primjenjuje se na sljedeća područja koja čine dio carinskog područja zajednice: planinu Athos, Kanarsko otočje, francuske prekomorske departmane, Alandsko otočje i Kanalske otoke.*
- 2. Ova direktiva ne primjenjuje se na sljedeća područja koja nisu dio carinskog područja zajednice: otok Heligoland, područje Büsingena, Ceutu, Melillu, Livigno, Campione d'Italia i talijanske vode jezera Lugano.*

Glava III. - Porezni obveznici

Porezni obveznik definira se prema članku 9. „Porezni obveznik“ označava svaku osobu koja na bilo kojem mjestu samostalno obavlja bilo kakvu gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultate te djelatnosti. Svaka djelatnost proizvođača, trgovca ili osoba koje pružaju usluge uključujući rudarske, poljoprivredne i djelatnosti slobodnih zanimanja smatra se „gospodarskom aktivnošću“. Iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja dohotka također se smatra gospodarskom djelatnošću. Također, poreznim obveznikom se smatra i osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva koja se prevoze u neko odredište izvan područja neke države članice, ali unutar područja Zajednice. Uvjet da se djelatnost obavlja „samostalno“ isključuje zaposlene i druge osobe koje su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kakvim drugim zakonskim obvezama na temelju kojih nastaje odnos između poslodavca i posloprimca u pogledu uvjeta rada, naknada i odgovornosti poslodavca.

Glava IV. – Oporezive transakcije

Prema Šestoj smjernici isporuke oporezive PDV-om mogu se svrstati u četiri skupine: isporuke dobara, pružanje usluga, stjecanje dobara unutar Zajednice i uvoz dobara.

Glava V. – Mjesto oporezivih transakcija

Mjesto isporuke dobara. Ako se dobra ne otpremaju niti ne prevoze mjestom isporuke smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u ime isporuke. Ako se dobra otpremaju ili prevoze od strane isporučitelja, korisnika ili treće osobe mjestom isporuke smatra se ono gdje se dobra nalaze u vrijeme prije početka otpreme ili prijevoza do korisnika. Za isporuke dobara na brodovima, u zrakoplovima i vlakovima mjestom isporuke smatra se mjesto polaska prijevoza putnika. U slučaju isporuke energenata najčešće se mjestom isporuke smatra mjesto gdje je preprodavač osnovao poduzeće ili ima stalan poslovni nastan.

Mjestom stjecanja dobara unutar Zajednice smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara do osobe koja ih stječe.

Mjesto pružanja usluga. Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku jest mjesto na kojemu je porezni obveznik osnovao poduzeće ili ima stalan poslovni nastan. U slučaju nepostojanja ni poduzeća ni mjesta stalnog poslovnog nastana mjesto pružanja usluge je mjesto gdje obveznik ima prebivalište ili boravište. Ista pravila vrijede i za mjesto pružanja usluga osobe koja nije porezni obveznik.

Mjesto uvoza dobara jest država članica na čijem se području dobra nalaze pri ulasku u Zajednicu.

Glava VI. – oporezivi događaj i naplativost PDV-a

Opće odredbe:

1. „Oporezivi događaj“ označava događaj na temelju kojega su ispunjeni zakonski uvjeti potrebni da bi PDV postao naplativ.
2. PDV postaje „naplativ“ kada porezno tijelo stekne pravo temeljem zakona da u određenom trenutku zatraži porez od osobe koja ga je obvezna platiti, iako vrijeme plaćanja može biti odgođeno.

Glava VII.-Porezna osnovica

Isporuka dobara i pružanje usluga. Kada je riječ o isporuci dobara ili pružanju usluga, osim onih iz članaka 74. do 77., porezna osnovica uključuje sve ono što čini naknadu koju je isporučitelj primio ili treba primiti od korisnika ili treće strane za takve isporuke, uključujući

subvencije izravno povezane s cijenom tih isporuka. Ako porezni obveznik koristi ili raspolaže dobrima koja su dio imovine njegovog poduzeća ili ako on ili njegovi nasljednici zadrže ta dobra nakon prestanka te njegove djelatnosti, porezna osnovica je kupovna cijena tih ili sličnih dobara, a u nedostatku te cijene troškovna cijena u vrijeme korištenja ili zadržavanja tih dobara. Kod isporuke dobara koja se sastoji u prijenosu u drugu državu članicu, porezna osnovica je kupovna cijena tih ili sličnih dobara ili u njenom nedostatku troškovna cijena određena u vrijeme prijenosa.

Porezna osnovica uključuje: poreze, carine, namete, pristojbe, osim samog PDV-a i nepredviđene izdatke (provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj naplaćuje korisniku. Porezna osnovica ne uključuje: sniženja cijena zbog popusta na prijevremeno plaćanje, popuste na cijenu, rabate odobrene i obračunate korisniku u vrijeme isporuke te iznose koje porezni obveznik primi od korisnika kao povrat izdataka koje je snosio u ime i za račun korisnika i koji se u njegove knjige unose na prolazni račun.

Kod uvoza dobara porezna osnovica jest vrijednost za potrebe carinjenja, utvrđena prema odredbama Zajednice koje su na snazi. Porezna osnovica uključuje sljedeće elemente ukoliko nisu već uključeni: poreze, carine, namete i druge naknade propisane izvan države članice uvoznice te one koje su propisane zbog uvoza, osim PDV-a koji će se obračunati. Također uključuje i nepredviđene izdatke, nastale do prvog odredišta unutar područja države članice uvoznice kao i one koji nastanu pri prijevozu do drugog odredišta unutar Zajednice, ako je to drugo mjesto poznato u vrijeme nastanka događaja.

Glava VIII. – Porezne stope

Struktura i visina poreznih stopa u sustavu PDV-a pitanje je oko kojeg se najviše radi kod harmonizacije PDV-a i poreza u EU općenito.

Standardna stopa. Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a koju utvrđuje svaka zemlja članica kao postotak porezne osnovice, i ona je ista na isporuku dobara i pružanje usluga. Od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2015. standardna stopa ne smije biti niža od 15%.

Snižene stope. Države članice mogu primjenjivati jednu ili dvije snižene stope.

Glava IX. – Izuzeća

Izuzeća u Šestoj smjernici su brojna i mogu se svrstati u sljedeće razrede: izuzeća za određene djelatnosti od javnog interesa, izuzeća za ostale djelatnosti, izuzeća za transakcije unutar zajednice, izuzeća pri uvozu, izuzeća pri izvozu, izuzeća koja se odnose na međunarodni prijevoz, izuzeća za određene transakcije koje se tretiraju kao izvoz, izuzeća za pružanje usluga posrednika i izuzeća za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu.

Glava X.- odbitak poreza

Izdvojit će se pojedini dijelovi poglavlja o odbitku poreza;

Pravo na odbitak nastaje kada porez koji se može odbiti postane naplativ. Ukoliko dobra i usluge koristi za potrebe svojih oporezivih transakcija, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj obavlja transakcije, odbiti od PDV-a koji je dužan platiti:

- PDV koji treba platiti ili je plaćen u toj državi za dobra i usluge koje mu je isporučio ili koje će mu isporučiti drugi porezni obveznik,
- PDV koji treba platiti u vezi s transakcijama koje se tretiraju kao isporuke dobara ili pružanje usluga u skladu s člankom 18. točkom (a) i člankom 27.,
- PDV koji treba platiti u vezi s stjecanjem dobra unutar Zajednice u skladu s člankom 2., stavkom 1., točkom (b) alinejom (i).
- PDV koji treba platiti u vezi s transakcijama koje se tretiraju kao stjecanje unutar Zajednice u skladu s člancima 21. i 22.
- PDV koji treba platiti, ili je već plaćen za uvoz dobara u tu državu članicu.

Razmjerni odbitak

Dio poreza koji se odbija je razlomak koji se sastoji od:

- brojnika koji predstavlja ukupan iznos, bez PDV-a, godišnjeg prometa od transakcija za koje postoji pravo na odbitak PDV-a u skladu s člancima 168. i 169.
- nazivnika koji predstavlja ukupan iznos, bez PDV-a, godišnjeg prometa od transakcija uključenih u brojnik i onih za koje ne postoji pravo na odbitak PDV-a.

Dio poreza koji se odbija određuje se na godišnjoj osnovi kao postotak i zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja.

Ograničenje prava na odbitak - Vijeće, postupajući jedinstveno na prijedlog komisije, određuje za koje izdatke ne postoji pravo na odbitak. PDV se ne može odbiti za izdatke koji nisu strogo poslovni, kao što su izdaci za luksuz, zabavu ili razonodu.

Glava XI.- Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici

Identifikacija. Svaki porezni obveznik dužan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika. Države članice dopuštaju, a mogu i zahtijevati da se prijave podnose elektroničkim putem.

Izdavanje računa. Svaki porezni obveznik mora izdavati račune s dovoljno detalja da može omogućiti primjenu PDV-a i inspekciju od strane nadležnih tijela. Države članice prihvaćaju kao račune dokumente ili poruke na papiru ili u elektroničnom obliku ako zadovoljavaju uvjete.

Evidencija. Svaki porezni obveznik vodi evidenciju koja je dovoljno iscrpna da omogućava primjenu PDV-a i njenu provjeru od strane poreznih tijela.

Porezna prijava. Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a u kojoj se navode svi podaci potrebni za obračunavanje poreza i odbitaka, uključujući, ako je potrebno za utvrđivanje porezne osnovice, ukupnu vrijednost transakcija koje se odnose na taj porez i odbitke te vrijednost svih izuzetih transakcija.

Glava XII. – Posebni programi

Poseban program za mala poduzeća. Države članice koje bi mogle naići na teškoće u primjeni redovnog sustava PDV-a na male poduzetnike mogu nakon konzultacija s Odborom za PDV, primijeniti pojednostavljene postupke kao što su programi obračunavanja i naplate po paušalnoj stopi, uz uvjet da to ne dovede do smanjenja PDV-a.

Zajednički program paušalnog oporezivanja za poljoprivrednike. Ako bi primjena redovnog sustava PDV-a mogla dovesti do teškoća, država može na poljoprivrednike primjenjivati program paušalnog oporezivanja.

Poseban program za putničke agencije. Države članice primjenjuju poseban program PDV-a na transakcije putničkih agencija koje posluju s klijentima u svoje ime, a koriste isporuke dobara ili usluge drugih poreznih obveznika u pružanju usluga putovanja.

Glava XIII. – Izuzeća od primjene propisa

Na ovom mjestu susrećemo dvije vrste izuzeća: izuzeća od propisa koja vrijede do usvajanja konačnih postupaka i izuzeća od propisa za koja je potrebno ovlaštenje.

Glava XIV. – Razne odredbe

Ovaj dio Šeste smjernice sadrži jednu „mješavinu“ odredbi koje nisu našle svoje mjesto u prethodnim „glavama“. Radi se o odredbama o: provedbenim mjerama, odboru za PDV, obračunskom tečaju te ostalim porezima, pristojbama i naknadama.

Glava XV. –Završne odredbe

Posljednja „glava“ Šeste smjernice sadrži naputke o zakonodavnoj mjerodavnosti pojedinih pravih propisa.

3.3. Stope PDV-a u zemljama EU

Dok se u vrijeme uvođenja PDV-a u zemlje članice Zajednice raspravljalo o razlozima za i protiv njegovog uvođenja, danas je jedan od glavnih problema vezanih uz njegovu primjenu utvrđivanje broja i visine poreznih stopa. Kod primjene PDV-a razlikujemo jednostopne sustave PDV-a od višestopnih sustava u kojima se najčešće primjenjuju dvije ili tri stope PDV-a, uz primjenu tzv. „nulte stope“. U EU, među zemljama članicama vode se brojne rasprave oko opredjeljenja za jednostopni ili višestopni sustav. Glavno pitanje je treba li primjenjivati samo jednu stopu i tako ostvarivati fiskalne i gospodarske ciljeve ili uvesti veći broj stopa ispunjavajući tako i socijalne ciljeve. I jedan i drugi sustav imaju svoje prednosti i nedostatke pa nije postignuto opće prihvaćeno stajalište za koji se sustav opredijeliti.

Od samog svog osnutka Europska unija radi na usklađivanju PDV-a. Unatoč velikim naporima još uvijek postoje značajne razlike kako u broju stopa tako i u njihovoj visini. Kao što je u prethodnom poglavlju utvrđeno, glavni zakonski propis kojim je regulirana materija PDV-a i njegovih stopa jest Šesta smjernica. Direktivom 2006/112/EZ nije uspostavljena jedinstvena stopa PDV-a, ali je određen okvir kretanja nacionalnih stopa. Njome se određuje

da će države članice primjenjivati standardnu stopu PDV-a koju utvrđuje svaka država članica kao postotak porezne osnovice, isti za isporuku dobara i pružanje usluga. Od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2015. standardna stopa ne smije biti niža od 15% (čl.97. st. 1).

Države članice mogu primjenjivati jednu ili dvije snižene stope. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke dobara ili pružanje usluga u kategorijama navedenim u Dodatku III, a koje su detaljno navedene u prethodnom poglavlju ovog rada. Snižene stope određuju se kao postotak porezne osnovice koji ne smije biti manji od 5%.

U zadnjih nekoliko godina, u zemljama članicama EU prisutan je trend rasta standardnih stopa. Od 2000. do 2009. godine stope su stagnirale, a u periodu poslije 2009. došlo je do naglog rasta, u prosjeku od 2,5 % kroz period od 3 godine. U 2009. pet zemalja, u 2010. devet, a u 2011. godini šest zemalja povećalo je svoju standardnu stopu. Glavni razlog ovome možemo tražiti u gospodarskoj krizi koja potresa euro-zonu.

Iako je Direktiva 2006/112/EZ uredila pitanje stopa i predvidjela jednu standardnu te do dvije snižene stope, nekim su starim članicama u vrijeme donošenja Šeste direktive ili novim članicama tijekom procesa pridruživanja EU dopuštena određena izuzeća i dopuštenja u prijelaznom razdoblju. Sve je to dovelo do mnogobrojnih odstupanja od općeg modela i velikih razlika u broju i visinama stopa među državama članicama. Danas su u stvarnoj primjeni sljedeće stope:

1. Standardna stopa (eng. standard rate) koja prema Direktivi 2006/112/EZ ne smije biti niža od 15%.
2. Snižena stopa (eng. reduced rate) koja ne smije biti niža od 5%.
3. Super snižena stopa (eng. super reduced rate) je stopa niža od 5%, ali viša od 0%. Prema odredbi Direktive 97/77/EEZ države koje su imale u primjeni super sniženu stopu PDV-a 1. siječnja 1991. mogle su je i dalje zadržati.
4. Tzv. parking stopa (eng. parking rate) koja je niža od standardne, ali viša od snižene stope PDV-a. Zemlje članice koje su 1. siječnja 1991. godine primjenjivale sniženu stopu na proizvode i usluge koje nisu navedene u Dodatku III i koje moraju ukinuti primjenu te stope, mogu u prijelaznom razdoblju nastaviti primjenjivati sniženu stopu pod uvjetom da nije niža od 12%

5. Nulta stopa (eng. zero rate) koja je predviđena za izvoz primjenjujući načelo zemlje odredišta, ali Direktiva 2006/112/EZ dopušta u prijelaznom razdoblju primjenu nulte stope i za isporuke u tuzemstvu pojedinim zemljama članicama koje su je primjenjivale prije 1. siječnja 1991. za isporuke unutar zemlje.

6. Tzv. geografska stopa koja je zapravo snižena standardna stopa, a rabe je radi poticanja ekonomske aktivnosti, pojedine zemlje članice u posebnim područjima kao što su turističke regije, udaljeni otoci, slobodne trgovinske zone i sl.

Tablica 4.: Stope PDV-a u zemljama EU

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Greece	EL	-	6 / 13	23	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Ireland	IE	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Italy	IT	4	10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10	20	12
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	24	-
Slovenia	SI	-	9,5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

Izvor: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Geografsku stopu trenutno koristi 12 zemalja Europske unije: Danska, Njemačka, Grčka, Španjolska, Francuska, Italija, Austrija, Portugal, Finska, UK, Češka i Cipar.

Najnižu standardnu stopu ima Luksemburg koji koristi minimalnu stopu od 17 % a koristi i sniženu stopu od 8%. Također koristi i parking stopu od 14% na slijedeće proizvode i usluge: određena vina, kruta mineralna goriva, mineralna ulja i drvo koje se koristi za gorivo, ali ne za grijanje, proizvode za pranje i čišćenje, reklamni materijal, paru i toplinu osim one koju proizvodi toplana, davanje kredita i jamstava od strane osoba koje ne daju kredit. Primjenjuje super sniženu stopu na širok spektar dopuštenih proizvoda. Sa druge strane najvišu standardnu stopu primjenjuje Mađarska (27%) koja drži rekord i sa najvišom sniženom stopom od 18% koju primjenjuje od 1. srpnja 2009. godine na mlijeko i mliječne proizvode, proizvode koji sadrže žitarice, škrob, brašno, mlijeko kao i na usluge hotelskog smještaja. Mađarska također koristi i sniženu stopu od 5% na neke usluge i proizvode koji se ne nalaze u Dodatku III Direktive 2006/112/EZ.

Super sniženu stopu danas u EU koristi pet „starih“ zemalja članica: Španjolska (4%) - hrana, lijekovi, tiskovine, isporuka i izgradnja novih zgrada te radovi i renovacije na objektima; Francuska (2.1%) - lijekovi, novine, periodične tiskovine i TV pretplata; Irska (4.8%) - hrana; Italija (4%) - hrana, tiskovine, TV pretplata, isporuka novih zgrada i građevinski radovi na njima; Luksemburg (3%) - hrana, voda, limunada, odjeća i obuća za djecu, tiskovine, hoteli, restorani, ulaznice za kulturne događaje, upotreba sportskih objekata, vodovod i kanalizacija, putnički transport, nove zgrade, radovi na njima i renovacije, tantijeme, medicinska oprema za hendikepirane, neobrađena vuna i poljoprivredni inputi.

4. SUSTAV PDV-a U REPUBLICI HRVATSKOJ NAKON ULASKA U EUROPSKU UNIJU

4.1. Porezni obveznici

Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Gospodarska djelatnost je svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda. (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm#what_is_a_taxable_person). Samostalnost ne postoji u slučaju zaposlenika i drugih osoba koje su povezane s poslodavcem ugovorom o radu ili drugim ugovorom kojim se uređuje odnos poslodavca i posloprimca u pogledu radnih uvjeta, naknada i obveza poslodavca, a koji ima obilježja nesamostalnosti. Obveznik je i 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 države članice EU.

Također, porezni obveznik je 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.

Porezni obveznici su i 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 djelokruga ili ovlasti, a obavljanje tih djelatnosti dovodi do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja. Ako obavljaju određene djelatnosti, te djelatnosti iskorištavanja materijalne i nematerijalne imovine u okviru kojih ostvaruju isporuke u iznosu većem od 230.000,00 kuna obvezni su podnijeti zahtjev za upis u registar obveznika PDV-a (Obrazac P-PDV).

Porezni obveznici odnosno fizičke i pravne osobe upisuju se u registar obveznika PDV-a, ako je vrijednost njihovih isporuka dobara ili usluga u prethodnoj kalendarskoj godini bila veća od 230.000,00 kuna. Porezni obveznik može se upisati u registar obveznika PDV-a i na vlastiti zahtjev te je u tom slučaju obavezan sljedećih 5 kalendarskih godina primjenjivati redovni sustav oporezivanja.

4.2. Predmet i mjesto oporezivanja

Predmet oporezivanja PDV-om su:

1. isporuke dobara ili obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu,
2. stjecanje dobara unutar EU,
3. uvoz dobara.

Sukladno Zakonu o PDV-u, isporukom dobara smatra se prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom. Materijalnom imovinom smatra se i isporuka električne energije, plina, grijanja, hlađenja i slično. Isporukom dobara smatra se i:

- 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,
- premještanje dobara koja su dio poslovne imovine poreznog obveznika koji je za potrebe svojeg poslovanja otpremio ili prevezao sam porezni obveznik ili druga osoba za njegov račun iz tuzemstva u drugu državu članicu

Isporukom dobara uz naknadu ne smatra se besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima te davanje darova male vrijednosti u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti. Darovi male vrijednosti su pokloni čija vrijednost nije veća od 160,00 kn bez PDV-a. Stjecanjem dobara unutar EU smatra se nabava dobara iz druge države članice. Stjecanje dobara unutar EU oporezivo je u državi članici odredišta, a stjecatelji moraju imati dodijeljen PDV identifikacijski broj.

PDV se plaća na stjecanje:

- svih dobara koja stječu porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici (npr. 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
- PDV na stjecanje dobra unutar EU plaća:
- porezni obveznik neovisno o pragu stjecanja (77.000 kuna) – 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 (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.

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

Porezna osnovica pri stjecanju dobara unutar EU je naknada za isporuku dobara koja uključuje sve ono što je stjecatelj dao ili trebao dati isporučitelju (utvrđuje se na temelju istih elemenata kao i porezna osnovica za isporuke dobara). Obveza PDV-a za stjecanje dobara unutar EU iskazuje se u prijavi PDV-a. U istoj prijavi PDV-a porezni obveznik ima ujedno pravo i na priznavanje pretporeza. Porezni obveznik koji stječe dobra unutar EU treba do 20. u mjesecu koji slijedi po završetku obračunskog razdoblja u kojem je stekao dobra uz prijavu PDV-a (Obrazac PDV) predati Prijavu za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica EU (Obrazac PDV-S).

Uslugom se smatra svaka transakcija koja se ne smatra isporukom roba. Obavljanjem usluga smatra se i 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, 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.

Uvozom dobara smatra se svaki unos dobara u EU koja nisu u slobodnom prometu na području EU, u skladu s carinskim propisima. Uvozom dobara smatra se i unos dobara koja su u slobodnom prometu na području EU, a potječu s trećih područja koja su dio carinskog područja EU u skladu s carinskim propisima. Uvoz iz zemalja koje nisu članice EU oporezuje se PDV-om kao i prije pristupanja RH EU, što znači da je Carinska uprava nadležna za utvrđivanje carinske osnovice pri uvozu. Porezni obveznik uvoznik treba platiti carinski dug, u kojem je sadržan PDV u roku od 10 dana (iznimno uz odobrenje 30 dana) u korist državnog proračuna.

Kod isporuke dobara uvijek je važno utvrditi mjesto isporuke dobara, odnosno radi li se o isporuci dobara sa prijevozom ili bez prijevoza. Mjesto isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze je mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke (primjerice ako porezni obveznik iz RH isporučuje dobra poreznom obvezniku iz Slovenije, ali nije došlo do prijevoza dobara u Sloveniju tada je mjesto isporuke RH jer su dobra u trenutku isporuke u RH i hrvatski porezni obveznik treba obračunati hrvatski PDV), koja se otpremaju ili prevoze je mjesto gdje se nalaze na početku otpreme ili prijevoza (primjerice ako porezni obveznik iz RH isporučuje dobra poreznom obvezniku iz Slovenije i dobra se prevezu u Sloveniju mjesto isporuke je također RH jer su se dobra na početku otpreme nalazila u RH, ali obzirom da su isporuke u drugu državu članicu oslobođene PDV-a, hrvatski porezni obveznik neće obračunati hrvatski PDV pod uvjetom da mu je slovenski porezni obveznik dao valjani PDV identifikacijski broj). 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, odnosno isporučitelj dobara obavezan je na takve isporuke zaračunati PDV svoje države članice (primjerice ako hrvatski porezni obveznik isporučuje i prevozi stol i

stolice slovenskom građaninu u Sloveniju na obavljenju isporuku treba obračunati hrvatski PDV).

Od ovog pravila postoje izuzeci kada se radi o:

- prodaji novih prijevoznih sredstava,
- prodaji na daljinu kada je prijeđen prag isporuke (isporuke dobara fizičkim osobama ili potrošačima iz druge države članice koji nisu obveznici PDV-a),
- prodaji dobara koja podliježu trošarinama.

Prema Zakonu o PDV-u, prag isporuke u RH je 270.000,00 kn. Primjerice, ako je, isporučitelj iz EU prešao prag isporuke za dobra koja isporučuje fizičkim osobama u RH, mjestom isporuke dobara smatra se RH. To znači da se taj isporučitelj treba registrirati za potrebe PDV-a u RH i na daljnje isporuke obračunavati hrvatski PDV.

U RH se mogu oporezivati samo one usluge kod kojih se mjestom obavljanja sukladno odredbama Zakona o PDV-u smatra RH. Za utvrđivanje mjesta obavljanja usluga primjenjuju se dva opća pravila te nekoliko iznimaka od tih pravila. Opće pravilo za usluge između poreznih obveznika (eng. business to business, odnosno, B2B), 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. Opće pravilo za usluge koje porezni obveznici obave osobama koje nisu porezni obveznici (eng. business to consumer, odnosno, B2C) kaže da se mjestom obavljanja usluga osobama koje nisu porezni obveznici smatra mjesto gdje isporučitelj ima sjedište.

4.3. Porezna osnovica

Prema Zakonu o PDV-u, porezna osnovica je naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga. Drugim riječima, porezna osnovica je marža koja je jednaka razlici između prodajne i nabavne cijene isporučenih dobara, umanjeno za svotu PDV-a koja je sadržana u toj marži (obračunava se preračunatom stopom).

U poreznu osnovicu uračunavaju se iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a te sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju.

U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno 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 i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke. Ispravak porezne osnovice moguć je u slučaju ako porezni obveznik kome su isporučena dobra ili usluge ispravi odbitak pretporeza i o tome pisano izvijestiti isporučitelja. Porezna osnovica kod stjecanja dobara unutar EU je naknada za isporuku dobara kako se utvrđuje za ista dobra u tuzemstvu. U nabavnu cijenu ulazi i iznos trošarine koju je stjecatelj trošarinskih dobara unutar EU obvezan platiti ili je platio. U slučaju da stjecatelj naknadno ostvari povrat trošarine, porezna osnovica dobara će se odgovarajuće umanjiti. Pri uvozu dobara poreznu osnovicu čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima. Ako nisu uključeni u carinsku vrijednost, u poreznu osnovicu pri uvozu uključuju se porezi, carine, pristojbe i slična davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoznice te davanja koja se plaćaju pri uvozu, osim PDV-a. U poreznu osnovicu ulaze i sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza, osiguranja i sl., nastali do prvog odredišta unutar područja države članice uvoznice te oni koji nastanu pri prijevozu do drugog odredišta unutar EU. U poreznu osnovicu se NE uključuju sniženja cijena zbog popusta te rabati odobreni i obračunati kupcu u trenutku uvoza. Ako su elementi za utvrđivanje porezne osnovice pri uvozu utvrđeni u stranoj valuti, tečaj se utvrđuje u skladu s propisima EU kojima se uređuje izračunavanje carinske vrijednosti.

Tablica5.: Pregled porezne osnovice prema predmetu oporezivanja

PREDMET OPOREZIVANJA	POREZNA OSNOVICA
Isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav	naknada za isporučena dobra
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)
Isporuka novih prijevoznih sredstava	naknada za isporuku novog prijevoznog sredstva
Obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu	naknada za obavljene usluge

koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav	
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
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
Uvoz dobara	carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima

Izvor: <http://www.porezna-uprava.hr/>

4.4. Povrat PDV-a

Prema odredbama Zakona o PDV-u, razlikujemo sljedeće vrste povrata PDV-a:

1. povrat PDV-a po prijavi PDV-a

Prema odredbama Zakona o PDV-u, porezni obveznik koji u obračunskom razdoblju ima pravo na odbitak pretporeza, a čiji je iznos veći od obveze, ima pravo na povrat te razlike ili može iznos preplaćenog PDV-a prenijeti u sljedeće obračunsko razdoblje. Povrat preplaćenog PDV-a, ako porezni obveznik zahtijeva povrat, Porezna uprava je obvezna vratiti u roku od 30 dana od dana predaje prijave PDV-a, a najkasnije u roku od 90 dana od dana pokretanja poreznog nadzora.

2. povrat PDV-a poreznim obveznicima sa sjedištem u drugoj državi članici

Porezni obveznik koji nema sjedište u RH, već ima sjedište u drugoj državi članici, ima pravo na povrat zaračunatog PDV-a za dobra i usluge koja su mu isporučili ili obavili drugi porezni obveznici u tuzemstvu ili za dobra uvezena u RH. Povrat PDV-a ostvaruje porezni obveznik ako ispunjava sljedeće uvjete:

- tijekom razdoblja povrata u tuzemstvu nije imao sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje su se obavljale poslovne transakcije, niti je imao prebivalište ili uobičajeno boravište ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica nisu postojali,
- tijekom razdoblja povrata nije isporučio dobra ili obavljao usluge koje se smatraju isporučenima ili obavljenima u tuzemstvu. Za ostvarenje povrata PDV-a u tuzemstvu porezni obveznik koji nema sjedište u tuzemstvu podnosi elektronički zahtjev za povrat putem elektroničkog portala države članice u kojoj ima sjedište najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Razdoblje za povrat ne smije biti dulje od jedne godine niti kraće od tri mjeseca, osim ako to razdoblje obuhvaća kraj kalendarske godine. Iznos PDV-a koji se traži za povrat ne smije biti manji od 3.100,00 kn, ako se povrat odnosi na razdoblje kraće od jedne godine, a ako se odnosi na jednu godinu, tada ne smije biti manji od 400,00 kn.

3. povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području EU

Porezni obveznik koji na području EU nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu iz koje su obavljene isporuke, prebivalište ili uobičajeno boravište, ima pravo na povrat PDV-a zaračunatog za pokretna dobra i usluge koje su mu obavili drugi porezni obveznici u RH ili koji mu je zaračunat prilikom uvoza dobara u RH. Pravo na povrat PDV-a ostvaruje se pod uvjetom da u državi podrijetla podnositelja zahtjeva tuzemni porezni obveznik također ima pravo na povrat PDV-a odnosno treba postojati načelo uzajamnosti.

Da bi ostvario pravo na povrat PDV-a, ino-poduzetnik mora Poreznoj upravi predati Zahtjev za povrat PDV-a najkasnije do 30. lipnja kalendarske godine nakon završetka kalendarske godine na koju se zahtjev odnosi. Razdoblje povrata ne smije biti dulje od jedne kalendarske godine niti kraće od 3 kalendarska mjeseca zaredom, osim ako to razdoblje obuhvaća kraj kalendarske godine. Zahtjev za povrat PDV-a koji se odnosi na razdoblje

povrata kraće od jedne kalendarske godine, ali ne kraće od 3 mjeseca, može se podnijeti ako iznos PDV-a za koji se traži povrat nije manji od 3.100,00 kn. Zahtjev za povrat PDV-a koji se odnosi na razdoblje povrata od jedne kalendarske godine, može se podnijeti ako iznos PDV-a za koji se traži povrat nije manji od 400,00 kn.

4. povrat PDV-a koji mogu ostvariti tuzemni porezni obveznici u drugim državama članicama.

Porezni obveznik sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u RH podnosi zahtjev za povrat PDV-a u drugim državama članicama putem elektroničkog portala Porezne uprave RH, najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Zahtjev se smatra podnesenim samo ako je podnositelj popunio sve potrebne podatke za povrat PDV-a. Podnositelju zahtjeva se bez odgađanja šalje elektronička potvrda o primitku zahtjeva. Pravo na povrat u drugim državama članicama nemaju porezni obveznici koji nisu obveznici PDV-a, koji obavljaju isključivo oslobođene isporuke ili primjenjuju oslobođenje za male porezne obveznike.

4.5. Fiskalizacija i obveza izdavanja računa

Račun je svaka isprava prema kojoj porezni obveznik ili osoba kojoj on naloži zaračunava isporučena dobra i obavljene usluge, bez obzira na to kako se ta isprava naziva u poslovnom prometu. Računom se smatra i svaka isprava ili obavijest koja mijenja prvobitni račun i koja se izričito i nedvojbeno odnosi na njega.

Slika 2.: Obvezni sadržaj fiskalnog računa u RH

ABECE d.o.o. Boškovićeva 5, Zagreb OIB: 50056328500				OIB poreznog obveznika
Datum: 18.06.2012.		Vrijeme: 22:00		
RAČUN broj 1000102456789		Redni broj računa		
Naziv	Kol.	cijena	iznos	
Kava s mlijekom	2	8.00	16.00	
UKUPNO:			16.00	
Način plaćanja		novčanice		
Obračun poreza				
Osnovica	Stopa %	Iznos PDV		
12.80	25	3.20		Obračun poreza
Oznaka operatera: Blagajnik 1		Oznaka osobe koja je izvršila naplatu		
Zaštitni kod izdavatelja računa: YXC1-455A-W234-56AB-OBE1-0987		Zaštitni kod – offline i online izdavanje računa		
Porezna uprava: XFGH-5VBZ-849A-OIB9		Potvrda Porezne uprave o transakciji (JIR)		

Obavezni sadržaj računa:

- OIB
- Naziv
- Datum i vrijeme
- Redni broj računa
- Stavke kupnje
- Način plaćanja
- Obračun poreza
- Oznaka operatera (osoba)
- Zaštitni kod izdavatelja računa
- Potvrda Porezne uprave o online primitku transakcije (JIR) ili u offline modu posebna poruka - upozorenje

IZVOR: www.porezna-uprava.hr

Porezni obveznik mora izdati račun za:

- isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik (tijela državne uprave, gradovi, općine i slično),
- isporuke dobara u drugu državu članicu u kojoj je nastala obveza obračuna PDV-a jer je porezni obveznik isporučitelj prešao ili je odustao od praga isporuke u toj državi članici,
- oslobođene isporuke dobara unutar EU (uključujući isporuke novih prijevoznih sredstava, dobra koja podliježu trošarinama te premještanje dobara),
- primljene predujmove,
- obavljene mjenjačke poslove u tuzemstvu.

Porezni obveznik nije obvezan izdati račun za obavljene financijske usluge, usluge osiguranja i reosiguranja te usluge upravljanja investicijskim fondovima koje su oslobođene PDV-a prema članku 40. stavku 1. točkama a) do g) Zakona o PDV-u. Račun može biti ispostavljen na papiru ili u elektroničkom obliku ako postoji suglasnost primatelja za prihvrat

takvog računa. Za obavljene isporuke dobara i usluga u RH porezni obveznik mora u računu iskazivati OIB. Za transakcije unutar EU porezni obveznik mora u računu iskazivati PDV identifikacijski broj. Iznosi na računima iskazuju se u kunama i uz to mogu biti iskazani u bilo kojoj valuti pod uvjetom da je iznos PDV-a koji treba platiti ili koji se usklađuje iskazan u kunama uz primjenu srednjeg tečaja Hrvatske narodne banke na dan nastanka obveze. Ako se iznosi na računima iskazuju u drugim valutama pojedinačni iznosi mogu biti iskazani u drugoj valuti, a ukupni iznos računa i iznos PDV-a moraju biti iskazani u kunama. Računi se mogu čuvati u papirnatom ili elektroničkom obliku, a trebaju osiguravati vjerodostojnost podrijetla, cjelovitost sadržaja i čitljivost računa. Izdane i primljene račune, dokumente o ispravcima računa, dokaz o izvozu, dokaz o uvozu, obračune PDV-a, račune izdane i primljene elektroničkim putem, treba čuvati 11 godina sukladno rokovima propisanim Zakonom o računovodstvu (Narodne novine broj 109/07) i Općim poreznim Zakonom (Narodne novine broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13). Dokumentaciju koja se odnosi na oporezivanje nekretnina treba čuvati 10 godina od proteka godine na koju se odnosi.

ZAKLJUČAK

Počeci oporezivanja sežu u vrijeme Sumerana i razvoja prvog pisma. Od tadašnjih vremena porezi nisu nikad ukinuti, dapače tijekom povijesti samo su dobivali na važnosti. Porezi su se mijenjali i usavršavali kroz povijest te su nastali moderni porezni sustavi. Porezni sustav je sastavni dio svake države. U dvije različite zemlje nije moguće primjenjivati identični porezni sustav.

U 20. stoljeću, gospodarski razvoj i razvitak kapitalizma doveli su do stvaranja poreznih oblika i novih struktura oporezivanja. Do šezdesetih godina porezi na potrošnju uglavnom su se ubirali kao jednofazni porezi koji su se obračunavali u trgovini na malo ili na veliko, ili su se ubirali kao višefazni, kaskadni porezi obračunati kod svake prodaje nekog dobra ili usluge. Jedan od novijih oblika poreza je porez na dodanu vrijednost. Porez na dodanu vrijednost je svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo za iznos dodane vrijednosti. PDV je suvremeni oblik oporezivanja potrošnje i njegovo širenje je započelo šezdesetih godina 20. stoljeća. Nakon Francuske i Finske koje su ga uvele prve, proširio se na sve zemlje Europe i svijeta. Od razvijenih zemalja nema ga samo SAD i Australija.

Već na samim počecima, zemlje osnivačice Europske unije su redom uvodile porez na dodanu vrijednost u svoje fiskalne sustave. Kasnije, sve nove članice dužne su i prije ulaska u EU implementirati PDV u svoj fiskalni sustav i to prema načelima i zakonima iz Šeste smjernice kao dokumentu koji određuje i definira sve pojmove vezane uz PDV za zemlje članice Europske unije.

Velika reforma poreznog sustava u Hrvatskoj dogodila se za vrijeme stvaranja samostalne države i već tada je fiskalni sustav u velikoj mjeri usklađen sa pravnom stečevinom Unije. Najveći stupanj usklađenosti postignut je na polju neizravnih poreza, a posebice poreza na dodanu vrijednost. Preteča današnjeg PDV-a je bio Porez na promet proizvoda i usluga. Porez na dodanu vrijednost, u Republici Hrvatskoj ima tri različite odrednice pa tako se oporezuju proizvodnja, dohodak i potrošnja.

Nakon što je Hrvatska, 01. siječnja 1998. godine uvela plaćanje poreza na dodatnu vrijednost, Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, PDV je postao najizdašniji porezni prihod državnog proračuna.

Kada je PDV počeo s primjenom, zbog primjene jednostopnog sustava, već je bio u visokom stupnju usklađen sa Šestom smjernicom. Postupno, zbog političkih, socijalnih i gospodarskih pritisaka prešlo se na višestopni sustav i udaljilo od početnog visokog stupnja usklađenosti na polju visine i broja poreznih stopa. Početna stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj iznosila je 22% na sve proizvode. Krajem 1999. godine uvedena je nulta stopa. Stope su se po kategorijama mijenjale nekoliko puta. Trenutna stopa PDV-a u Hrvatskoj iznosi 25% sa međustopama od 5% i 13%.

U Republici Hrvatskoj je u primjeni potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost, koji se primjenjuje prema načelu odredišta, a iznos porezne obveze izračunava se pomoću kreditne metode.

Kada se govori o modernom poreznom sustavu svakako se pod tim misli na sustav u kojem dominantnu fiskalnu ulogu imaju porez na dohodak, porez na dobit te porez na dodanu vrijednost. Takvi novi oblici oporezivanja imali su za posljedicu razvoj gospodarstva i jačanje države, te značajan doprinos u prikupljanju javnih prihoda. U 21. stoljeću, globalizacija i prihvaćanje ideje o jednoj Europi, također donose probleme i ciljeve pred moderan porezni sustav, ali i fiskalni sustav u cjelini.

Slavica Polaković

POPIS LITERATURE

1. Amidžić Peročević (et.al), Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih savjetnika, 1999.
2. Amidžić Peročević, (et.al). Porez na dodanu vrijednost. Zagreb:TEB-POSLOVNO SAVJETOVANJE D.O.O., 2008.
3. Jelčić, B.: Javne financije, RriFPlus, Zagreb, 2001.
4. Kalčić. R., Kuliš,D. I Kesner- Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF, 2012.
5. Mladineo, I. :Porezni sustav u Republici Hrvatskoj, Split, EFST, 2010.
6. Spajić,F.: "Porezni sustav u Hrvatskoj", Pula, 2000. godina, Simpozij računovođa i financijskih djelatnika, HZRIFD, Zagreb,2000.
7. Ott, K.: "Hrvatska porezna reforma u kontekstu svjetskih poreznih reformi", Financijska praksa br.2/96.str.132.
8. Arbutina H. , Kuliš D. , Pitarević M. :Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji: izazovi ekonomske i pravne prilagodbe, Usporedba i usklađivanje Hrvatskog poreznog sustava sa poreznim sustavima Europske unije, Zagreb, IJF, 2003.
9. Cindori S. , Pogačić L. : Problematika utvrđivanja broja i visine stopa PDV-a, Ekonomska misao i praksa, br. 2. 2010.
10. Musgrave, R. P., Javne financije u teoriji i praksi, Institut za javne financije, Zagreb, 1994.
11. Jelčić,B.,Bejaković,P.;Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU,2012, str.
12. Šimović, H.: Harmonizacija porezne osnovice nasuprot harmonizaciji poreznih stopa". Zbornik radova: Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, 41. simpozij Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Pula, lipanj 2006. Zagreb: HZRFD, 209-217., 2006.

Web izvori

1. www.banka.hr
2. www.dzs.hr
3. www.ec.europa.eu
4. www.eizg.hr
5. www.entereurope.hr
6. www.epp.eurostat.ec.europa.eu
7. www.europa.eu
8. www.finance.hr
9. www.hnb.hr
10. www.ijf.hr
11. www.mfin.hr
12. www.porezna-uprava.hr

POPIS TABLICA, FOTOGRAFIJA, SHEMA I GRAFIKONA

Tablica 1.: Porezni sustav Republike Hrvatske, str. 6.

Tablica 2.: Porezna struktura u zemljama OECD-a u periodu od 1965 do 2001 godine., str. 13.

Tablica 3.: Prihodi konsolidirane opće države 2004.-2005., str. 14.

Tablica 4.: Stope PDV-a u zemljama EU, str. 29.

Tablica 5.: Pregled porezne osnovice prema predmetu oporezivanja, str. 36-37.

Slika 1.: Struktura prihoda središnjeg državnog proračuna u 2005. god., str. 14.

Slika 2.: Obvezni sadržaj fiskalnog računa u RH, str. 40.

