

Porez na dodanu vrijednost i značaj u financiranju javnih potreba

Pribanić, Davorka

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Karlovac University of Applied Sciences / Veleučilište u Karlovcu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:128:793593>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-14**



VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
Karlovac University of Applied Sciences

Repository / Repozitorij:

[Repository of Karlovac University of Applied Sciences - Institutional Repository](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
POSLOVNI ODJEL
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ POSLOVNO UPRAVLJANJE

Davorika Pribanić

**POREZ NA DODANU VRIJEDNOST
I ZNAČAJ U FINANCIRANJU JAVNIH POTREBA
ZAVRŠNI RAD**

Karlovac, 2018.

VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
POSLOVNI ODJEL
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ POSLOVNO UPRAVLJANJE

Davorka Pribanić

**POREZ NA DODANU VRIJEDNOST
I ZNAČAJ U FINANCIRANJU JAVNIH POTREBA
ZAVRŠNI RAD**

Kolegij: Financije i bankarstvo

Mentor: mr.sc. Željko Martišković, v. pred.

Matični broj studenta: 0619416010

Karlovac, 2018.

SADRŽAJ

ZAHVALA	I
SAŽETAK	II
SUMMARY	III
1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja	1
1.3. Struktura rada.....	1
2. JAVNE FINACIJE.....	3
2.1. Pojmovno određenje	3
2.2. Osnovne funkcije javnih financija	4
2.3. Javni prihodi.....	4
2.3.1. Vrste javnih prihoda	5
2.3.2. Izvori javnih prihoda	7
3. POREZI.....	9
3.1. Bitne karakteristike (osnovna obilježja) poreza.....	9
3.2. Vrste poreza	11
3.3. Načela, ciljevi i učinci oporezivanja.....	14
4. POREZNI SUSTAV RH.....	18
4.1. Državni porezi.....	19
4.1.1. Porez na dodanu vrijednost.....	20
4.1.2. Porez na dobit	20
4.1.3. Porez po tonaži broda	21
4.1.4. Trošarine i posebni porezi	22
4.2. Županijski porezi	24
4.3. Gradski ili općinski porezi	25
4.4. Zajednički porez.....	27
5. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST	29
5.1. Pojmovno određenje poreza na dodanu vrijednost	29
5.2. Oblici poreza na dodanu vrijednost	29
5.3. Povijesni razvoj PDV-a u RH.....	30

6. PDV U RH NAKON ULASKA U EU.....	33
6.1. Promjene u PDV-u nakon 01. srpnja 2013.g.	33
6.2. Predmet oporezivanja.....	37
6.3. Porezni obveznik.....	38
6.4. Mjesto oporezivanja.....	39
6.4.1. Isporuka dobara – mjesto oporezivanja.....	39
6.4.2. Obavljanje usluga – mjesto oporezivanja.....	40
6.4.3. Stjecanje dobara unutar EU i uvoz dobara	41
6.5. Porezna osnovica	41
6.6. Stope PDV-a	42
6.7. Odbitak pretporeza.....	43
6.8. Plaćanje PDV-a i izdavanje računa.....	44
6.9. PDV prijevare	45
7. ZNAČAJ PRIHODA OD PDV-A U PRORAČUNU RH.....	46
7.1. Prihodi od PDV-a u 1998.g.....	46
7.2. Prihodi od PDV-a i njihov utjecaj na proračun.....	48
u posljednjih deset godina.....	48
8. ZAKLJUČAK.....	53
LITERATURA.....	54
POPIS SLIKA	56
POPIS TABLICA	57

ZAHVALA

Zahvaljujem se profesoru Željku Martišković na prilici da završni rad napišem pod njegovim mentorstvom i na ovu temu, kao i na svim njegovim korisnim i stručnim savjetima koji su mi olakšali pisanje ovog rada. Hvala i svim profesorima, asistentima i osoblju Veleučilišta u Karlovcu s kojima sam tijekom ovog dvogodišnjeg studija surađivala.

Svakako moram spomenuti i zahvaliti se svojim „školskim“ kolegicama koje su zajedno sa mnom dijelile dobro i zlo u ove posljednje dvije godine, kako na fakultetu tako i na poslu.

Zahvaljujem se i svim kolegama s posla koji su imali razumijevanje za moje izostanke zbog polaganja ispita i sve to vrijeme bili mi podrška i poticali me na uspjeh.

Najveća hvala mojoj mnogobrojnoj obitelji, suprugu, roditeljima, braći, što su vjerovali u mene, poticali me na rad i učenje i bili mi podrška na svakom koraku moga školovanja.

Hvala Vam!

SAŽETAK

U završnom radu obrađen je porez na dodanu vrijednost, najizdašniji javni prihod u Republici Hrvatskoj kojim se oporezuje isporuka dobara i usluga i koji zahvaća sve slojeve stanovništva. Opisane su osnovne funkcije javnih financija te vrste i izvori javnih prihoda, porezi te vrste i njihova osnovna obilježja. Prikazan je i porezni sustav Republike Hrvatske, odnosno porezi kojima se oporezuju izvori prihoda i imovine, građana i poduzetnika. Porez na dodanu vrijednost prikazan je kroz njegovo pojmovno određenje i oblike te kroz povijesni razvoj i zakonsku osnovu za primjenu u Republici Hrvatskoj, uz naglasak na najvažnije promjene koje su se dogodile nakon 01. srpnja 2013.g. Utjecaj i značaj poreza na dodanu vrijednost u financiranju javnih potreba prikazan je kroz analizu prikupljenih prihoda od PDV-a u razdoblju od 2008. do 2017.g., sa posebnim osvrtom na 1998.g.

Ključne riječi: Javne financije, javni prihodi, porezi, porez na dodanu vrijednost, državni proračun

SUMMARY

In the final study, the value added tax was processed, the most prominent public income in the Republic of Croatia for taxing the supply of goods and services and affecting all sections of the population. We described the basic functions of public finances, the types and sources of public revenues, taxes, types and their basic characteristics. The tax system of the Republic of Croatia also presented, through the taxes that tax the sources of income and assets, citizens and entrepreneurs. Value added tax presented through its conceptual design and form, and through historical development and legal basis for application in the Republic of Croatia, with emphasis on the most important changes that took place after 1 July 2013. The impact and significance of the value added tax on financing public needs has shown through the analysis of collected VAT revenues for the period from 2008 to 2017, with special reference to 1998.

Key words: Public finance, public revenues, taxes, value added tax, state budget

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Tema je ovog završnog rada porez na dodanu vrijednost¹ te njegova uloga i značaj u proračunu Republike Hrvatske², uz osvrt na početak njegov primjene 1998.g. (povijesni razvoj u RH) i primjenu u poreznom sustavu RH. Kako bi PDV „smjestili“ u njegovo prirodno okruženje pojašnjeni su pojmovi vezani uz javne financije i javne prihode te porezi i njihova podjela, kao i učinci i načela oporezivanja. Sažeto su iznijete sve bitne promjene koje su se dogodile u području oporezivanja PDV-om nakon ulaska RH u Europsku uniju³.

Cilj rada je prikazati izvore javnih prihoda, bez kojih ne može egzistirati niti jedna država, pa tako niti RH, a služe za podmirenje javnih potreba od kojih svi stanovnici trebaju imati neku korist, zatim pokazati širinu područja oporezivanja PDV-om, ali ukazati i na „šumu“ postojećih propisa te nestabilnosti poreznog sustava RH izazvanih čestim izmjenama i dopunama Zakona i Pravilnika.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Rad je nastao prikupljanjem podataka iz dostupne stručne literature i internet stranica metodom deskriptivne analize, sinteze i kompilacije.

1.3. Struktura rada

Rad je podijeljen u sedam tematskih cjelina, nakon uvoda u drugom poglavlju određuje se pojam javnih financija kao i njihova osnovna funkcija te vrste i izvori javnih prihoda koji su prisutni u gotovo svim suvremenim državama. U slijedećem, trećem poglavlju, rad je isključivo posvećen porezima kao najvažnijim i najizdašnjim prihodima države, njihovim osnovnim obilježjima, vrstama te načelima i učincima oporezivanja. U četvrtom poglavlju prikazuje se porezni sustav RH, pripadnost prihoda od poreza određenoj ustrojstvenoj jedinici te se navode osnovni podaci o svim poreznim oblicima koji se primjenjuju u sustavu oporezivanja u RH.

¹ U daljnjem tekstu PDV

² U daljnjem tekstu RH

³ U daljnjem tekstu EU

Posljednja tri poglavlja daju pojmovno određenje PDV-a, njegove oblike te početak primjene u RH. Iznose se promjene koje su zahvatile sustav oporezivanja PDV-om nakon ulaska RH u EU (01. srpnja 2013.g.), a kojih je sve do danas bilo toliko da ih je teško sve i pobrojati. U kratkim su crtama izneseni osnovni elementi oporezivanja, kao što su porezni obveznik, porezna osnovica, stope PDV-a, plaćanje PDV-a, odredbe kojih su propisane hrvatskim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, uz kratak osvrt i na PDV prijevare koje imaju veliki utjecaj na punjenje proračuna. Na samom kraju rada prikazan je značaj PDV-a u financiranju proračuna RH, analizom stvarnih podataka prikupljenih sa internet stranica Ministarstva financija i Državnog zavoda za statistiku, u konkretnim brojevima, postocima i grafički.

2. JAVNE FINANCIJE

2.1. Pojmovno određenje

Naziv *financije* potječe od latinske riječi *finantio* (*finantias, finantia, pecuniaria*), što se u tadašnje vrijeme odnosilo na plaćanje, a današnje značenje riječi *financije* nastalo je dosta kasnije iz francuskog jezika, od riječi *finance*, što znači financirati, odnosno prikupljati novac radi obavljanja nekog posla.⁴ Riječ *javne* u ovom kontekstu znači državne, najviše iz razloga što se odnose na aktivnosti države vezane za prikupljanje javnih prihoda te izvršenja javnih rashoda. Javne se financije stoga definiraju kao aktivnost države vezane za pribavljanje javnih prihoda i izvršenje javnih rashoda.⁵

Javne financije predstavljaju znanstvenu disciplinu koja se bavi izučavanjem elemenata, odnosa, ciljeva i učinaka prikupljanja javnih prihoda te njihovom raspodjelom i načinom trošenja.⁶ Osnovni im je cilj prikupljanje financijskih sredstava koja su potrebna svakom društvu, odnosno državi, radi zadovoljenja potreba pojedinaca (stanovništva), od održavanja sigurnosti i javnog reda unutar nacionalnih granica, zaštite nacionalnih interesa, izgradnje infrastrukture, odgoja i obrazovanja, socijalnog osiguranja te zaštite čovjekove okoline.

Bavljenje javnim financijama jedna je od najstarijih grana ekonomije, jer kako bi uspješno vladali svojim državama, sve od antike pa do danas, političari su trebali savjete mislilaca i istraživača te su se pitanjima javnih financija bavili skolastici u 16. stoljeću kao i merkantilisti u 17. stoljeću.⁷ Nakon toga slijedilo je istraživanje katedralista o javnom domaćinstvu, a nedugo zatim, fiziokrati su se počeli baviti "jedinstvenim porezom" koji postaje središnjim dijelom njihove doktrine.⁸ Najistaknutiji ekonomist tridesetih godina ovog stoljeća, koji je zaslužan za uvođenje stabilizacijskog utjecaja fiskalne politike na gospodarstvo bio je J.M. Keynesa, a njegove su ideje dovele do formiranja novog pravca nazvanog *Fiscal Policy*.

Svaka suvremena država svoje prihode i rashode utvrđuje u državnom proračunu kao planu prihoda i rashoda za iduće godišnje razdoblje, a financijskim se izravanjem reguliraju financijsko-pravni odnosi između središnje državne vlasti i nižih razina vlasti (regionalnih i lokalnih).⁹

⁴ Jurković, P.: Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002., str.14.

⁵ Ibidem

⁶ Jelčić, B.: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 3.

⁷ Internet stranica Instituta za javne financije, <https://www.ijf.hr>, pregledano 09.08.2018.

⁸ Ibidem

⁹ Hrčak, portal znanstvenih časopisa RH, <https://hrcak.srce.hr/file/238485>, 10.08.2018.

2.2. Osnovne funkcije javnih financija

Richard Abel Musgrave američki ekonomist njemačkog porijekla koji se bavio područjem sustava javnih financija i njihovim uklapanjem u širi sustav ekonomske teorije, s osobitim naglaskom na ulogu javnoga sektora u demokratskom društvu, ustvrdio je da postoje tri temeljne funkcije javnih financija:¹⁰

- **Alokacijska** – zadatak joj je da na optimalan način i namjenski usmjeri raspoloživa sredstva u državi ili društvu na onaj dio koji služi zadovoljavanju javnih potreba (financiranje ponude javnih dobara) i na drugi dio koji osigurava ponudu privatnih dobara, a u okviru te funkcije donose se i odluke o alokaciji sredstava za pojedine namjene unutar javnog sektora.

- **Distribucijska** – odnosi se na preraspodjelu dohotka između pojedinaca i obitelji te međusektorske i međuregionalne preraspodjele, jer faktorska raspodjela dohotka koja se ostvaruje na tržištu (iako ekonomski opravdana i djelotvorna) uglavnom ne zadovoljava socijalne i političke kriterije te je potrebno provođenje mjera fiskalne politike.

- **Stabilizacijska** – potrebna je kada se u gospodarskom sustavu pojavi neravnoteža u kojem je trenutku potrebno intervenirati mjerama ekonomske politike (javnih prihoda i javnih rashoda), a sve kako bi se ponovo uspostavila stabilnost tržišta (cijena i tečaja, puna zaposlenost materijalnih i ljudskih resursa, zadovoljavajući saldo bilance plaćanja i stopa održivog gospodarskog rasta).

Radi osiguravanja djelotvorne fiskalne i ekonomske politike sve tri navedene funkcije javnih financija moraju se dobro koordinirati, pravovremeno i pažljivo odabrati te istodobno ostvarivati.

2.3. Javni prihodi

Javni prihodi predstavljaju novčana sredstva koje prikuplja država raznim financijskim instrumentima, a služe za zadovoljenje javnih potreba (podmirenje javnih rashoda). Zajedničke karakteristike javnih prihoda su:¹¹

- Ubiru se u novcu,
- Ubiru se periodično,
- Ubiru se u pravilu, iz prihoda i dohotka, a samo iznimno iz imovine,
- Služe za podmirenje državnih/javnih potreba.

¹⁰ Jurković, P., Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002., str.19.

¹¹ Jelčić, B., Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 24.

2.3.1. Vrste javnih prihoda

Postoji više vrsta javnih prihoda, a njihova je klasifikacija prema:¹²

- Vremenu pritjecanja,
- Načinu stjecanja prava (na prihode),
- Karakteru vlasti u odnosu država – pojedinac,
- Subjektu od kojega se ubiru,
- Financijskoj autonomiji i financijskom suverenitetu.

Prema vremenu pritjecanja prihodi se dijele na:

- Redovne – stalno se ubiru tijekom dužeg razdoblja, u redovitim vremenskim razmacima iz izvora koji se neprekidno obnavljaju te se njima podmiruju redovni rashodi i to na način da se vrijeme i iznos pritjecanja određenog prihoda poklapa sa vremenom i iznosom rashoda za čije je podmirenje planirano (npr. PDV ili porez na dohodak iz plaće svakih 30 dana).

- Izvanredne – ubiru se povremeno i privremeno, u trenutku kada se pojavi potreba za pokrivanjem izvanrednih rashoda, a uvode se iz nužde iz razloga što raspoloživa sredstva nisu dovoljna za podmirenje nekih novih neplaniranih rashoda (npr. poseban porez na plaće, mirovinu i drugi dohodak).

Prema načinu stjecanja prava (na prihode) dijele se na:¹³

- Izvorne (originarne) – ostvaruje ih država na temelju prava vlasništva, svojom gospodarskom aktivnošću, to su oni prihodi koje država, kao i svaki drugi gospodarski subjekt, ostvaruje od državne imovine i javnih poduzeća (npr. najamnina od državnih stanova, prihod od dobiti i dividendi poduzeća u vlasništvu države). Neki od najvažnijih državnih poduzeća u RH su, Hrvatska elektroprivreda d.d., Hrvatske vode, Hrvatske ceste d.o.o., Hrvatske autoceste d.o.o., Hrvatske šume d.o.o., Jadrolinija, Apis It, Hrvatska poštanska banka d.d., Hrvatska lutrija d.o.o. i brojne druge.

- Izvedene (derivativne) – ubiru se prisilno na temelju financijskog suvereniteta države, a do njih država dolazi koristeći se, u području svoje financijske aktivnosti, neovisnošću državne vlasti, slobodne od svakog stranog utjecaja, donoseći pravne propise u kojima za fizičke i pravne osobe uvodi obvezu plaćanja prihoda (npr. porezi i carine).

Njihove su karakteristike prisilnost, derivativnost, nepovratnost, odsutnost neposredne naknade, nedestiniranost, a najvažnije od svega novčani su prihod države.¹⁴

¹² Jelčić, B.: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 25.-27.

¹³ Ibidem, str. 26.

¹⁴ Hrčak, portal znanstvenih časopisa RH, <https://hrcak.srce.hr/file/238485>, 10.08.2018.

Ovisno o karakteru vlasti u odnosu država – pojedinac prihodi mogu biti:¹⁵

- Privatnopravni - proizlaze iz njezinog statusa kao gospodarskog subjekta, koji ostvaruje prihode svojom gospodarskom aktivnošću zasnovanom na pravu vlasništva (npr. prihodi od državne imovine).

- Javnopravni - država ih ubire na temelju svog statusa koji je iznad pojedinca i koji joj daje pravo zapovijedanja (naređivanja), što ona koristi donoseći pravne akte u kojima nameće obvezu plaćanja prihoda (tipičan primjer porezi, doprinosi i pristojbe).

Prema subjektu od kojih se ubiru prihodi se dijele na:¹⁶

- Prihode od fizičkih osoba (stanovništva) - država ih ubire iz dohotka i/ili imovine fizičkih osoba, a obvezi plaćanja podliježu sve osobe koje obavljaju djelatnost ili posjeduju imovinu na osnovi koje ili iz koje su obvezni podmirivati razna davanja koje je država regulirala zakonima (plaćaju se na ostvareni dohodak, imovinu i promet imovine).

- Prihode o pravnih osoba - država ih ubire od gospodarskih subjekata (plaćaju se na ostvareni promet i dobit).

Prema financijskoj autonomiji i financijskom suverenitetu prihodi se dijele na:

- prihode širih teritorijalnih (političkih) jedinica,
- prihode užih teritorijalnih (političkih) jedinica.

Ovisno o organizaciji (uređenju) određene države važno je pitanje (političko i financijsko) kojoj će teritorijalnoj jedinici (užoj ili široj) i u kojem iznosu pripadati prihod koji je ubran primjenom nekog financijskog instrumenta. Pri tome se mogu primijeniti tri sustava raspodjele prihoda:¹⁷

- Sustav odvojenih prihoda (separacije) – u njemu svako javno pravno tijelo ima svoje vlastite prihode kojima financira svoje potrebe (rashode).

- Sustav zajedničkih prihoda (participacije) – samo jednoj teritorijalnoj jedinici pripada pravo na vlastite prihode dok ostale jedinice participiraju u tim prihodima.

- Mješoviti sustav prihoda – predstavlja kombinaciju sustava odvojenih i zajedničkih prihoda, na način da pojedine teritorijalne jedinice pribavljaju prihode po osnovi separacije, a drugi dio prihoda rezultat je participacije.

¹⁵ Jelčić, B.: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 26.

¹⁶ Ibidem, str. 26.-27.

¹⁷ Jelčić, B.: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 27.-28.

2.3.2. Izvori javnih prihoda

Jedan od najvažnijih i najizdašnjih izvora javnih prihoda je porez, ali uz njega postoje i drugi oblici javnih prihoda koji se uvode kako bi se racionalnije zadovoljile javne potrebe. Slijedi nekoliko napomena o drugim oblicima, a o porezima će biti više riječi u drugom dijelu ovog rada.

- Doprinosi - javni prihodi koji se mogu susresti u svakoj modernoj državi, iako se u nekim državama mogu javiti pod tim nazivom u nekima se mogu susresti i pod nazivom porezi ili pristojbe. Njihova je sličnost s porezima u tome što se radi o prinudnim i derivativnim prihodima koji se ubiru u novcu i to za usluge koje inicira država.¹⁸ Glavna im je karakteristika da su usmjereni na zadovoljavanje potreba uplatitelja doprinosa, odnosno obveznika doprinosa, prihod su izvanproračunskih fondova te se uglavnom troše namjenski, u svrhu u koju su ubrani i po tome su različiti od poreza. Obveza plaćanja doprinosa propisana je pravnim propisima, a mogu se i prisilno naplatiti.

U Republici Hrvatskoj, prema trenutno važećim propisima obveza je plaćanja slijedećih doprinosa:¹⁹

1. obveznog mirovinskog osiguranja na temelju generacijske solidarnosti,
2. obveznog mirovinskog osiguranja za starost na temelju individualne kapitalizirane štednje,
3. obveznog zdravstvenog osiguranja i osiguranja za slučaj ozljede na radu i profesionalne bolesti,
4. osiguranja za slučaj nezaposlenosti.

Vlada Republike Hrvatske 02. kolovoza 2018.g., na svojim Internet stranicama objavljuje niz mjera koje planira poduzeti, kao nastavak porezne reforme koja je započela 2017.g., a kojima namjerava:²⁰

- ukinuti doprinos za obvezno osiguranje u slučaju nezaposlenosti od 1,7%,
- ukinuti doprinos za zaštitu zdravlja na radu od 0,5% uz istovremeno povećanje doprinosa za zdravstveno osiguranje s 15% na 16,5%.

Navedenim mjerama očekuje se znatno pojednostavljenje sustava obračuna javnih davanja u smislu administriranja i plaćanja, uz istovremeno rasterećenje poduzetnika za 0,7 postotnih

¹⁸Jelčić, B.: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 142.

¹⁹Zakon o doprinosima, „Narodne novine“, broj 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 41/14, 143/14, 115/16), čl. 2.

²⁰ Internet stranica Vlade Republike Hrvatske, <https://vlada.gov.hr/>, pregledano 10.08.2018.

poena pri čemu se otvara prostor za povećanje plaća radnika, samo je pitanje da li će se to stvarno i dogoditi.

Hoće li predložene mjere biti implementirane u zakonske propise te da li će iste polučiti željene rezultate i ciljeve vrijeme će pokazati.

- Samodoprinosi - vrlo slični doprinosima, samodoprinosi su druga vrsta parafiskalnih davanja pri čemu se građani sami obvezuju da će ih uplaćivati u točno određene fondove, a radi zajedničkog podmirenja potreba u komunalnoj infrastrukturi ili obrazovanju i slično.²¹

- Pristojbe (takse) i naknade – plaćanje je dobrovoljno, za razliku od poreza i doprinosa koji su obvezni. Njima se namiruje konkretni trošak koji nastaje tijekom rada državnog tijela pri pružanju intelektualnih usluga. Sve je manji značaj prihoda koji se ostvaruje od pristojbi u suvremenim državama, za razliku od doba feudalizma kada su one predstavljale vrlo izdašan prihod, jer su feudalci često i obilato koristili svoje pravo na njihovo uvođenje.²²

- Carine – države vrlo često uvode carine radi zaštite domaće proizvodnje, a radi se o specifičnom obliku indirektnog poreza te se uglavnom susrećemo sa uvoznim, a vrlo rijetko sa izvoznim carinama.²³ Treba biti vrlo oprezan prilikom uvođenja carina jer ukoliko su previsoke mogu utjecati na slabljenje konkurentnosti domaćih proizvođača koji se prvenstveno bave izvozom. Pojavljuju se kao redovne carine, ali i kao posebne carinske takse, prelevmani i slično, a važno je napomenuti i to da se ne plaćaju u slobodnim trgovinskim zonama i carinskim unijama.

- Javni dug - javlja se kao izvanredan prihod države za financiranje proračunskih izdataka, a koristi se i kao sredstvo ekonomske politike, jer se na njemu, odnosno na kupovini i prodaji državnih vrijednosnih papira temelji jedan od najvažnijih instrumenata monetarne politike – operacije na otvorenom tržištu.²⁴ Može biti, s obzirom na izvor, unutarnji i vanjski, ovisno o tome da li se država zadužuje u zemlji ili u inozemstvu, ovisno o trajanju leteći i konsolidirani, a prema metodi kojom se država služi pri upisu javnog duga dijele se na dobrovoljne, prisilne i patriotske. Jedan je od kriterija (Maastrichtski ugovor) za ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju bio da javni dug nije veći od 60% BDP-a. Problem je kod javnog duga razgraničiti tko snosi teret, sadašnje ili buduće generacije.

²¹ Jurković, P., Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002., str.124.

²² Jelčić, B., Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 138.

²³ Jurković, P., Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002., str.124.

²⁴ Ibidem, str. 130.

3. POREZI

Kao što je već prije u tekstu spomenuto porezi predstavljaju najvažniji i najizdašniji prihod države, imaju prisilni karakter, sredstva ubrana njima ne koriste se strogo namjenski i za njih obveznik plaćanja ne dobiva nikakvu protučinidbu. U većini suvremenih zemalja iznosi ubrani porezima sudjeluju i više od 40% u BDP-u, dok je ono početkom 20. stoljeća rijetko prelazilo 10%. Osim fiskalnog djelovanja, porezi imaju i ekonomsko i socijalno djelovanje, jer se plaćanjem poreza smanjuje kupovna snaga poreznom obvezniku što opet dovodi do smanjenja sudjelovanja u procesu razmjene (reprodukcije), a na kraju se u cijelosti odražava i na ekonomske tokove.²⁵ Razlikuju se i sustavi oporezivanja suvremenih država, po tome kojoj teritorijalnoj jedinici i u kojoj visini pripadaju prihodi od poreza te u kojoj mjeri porezi sudjeluju u BDP-u određene države.

3.1. Bitne karakteristike (osnovna obilježja) poreza

Postoji nekoliko definicija poreza od Neumannove „*Porezima se mogu smatrati ona davanja koja ubire država i uža javnopravna tijela, ako ne služe kao naknada za posebne protuusluge države i užih javnopravnih tijela*“, preko Seligmanove „*Porez je obvezno davanje koje pojedinci daju državi radi podmirenja izdataka nastalih u javnom interesu, neovisno o posebnim pogodnostima koje bi iz toga proizašle*“, pa sve do W. Wittmannove „*Porezi su prisilno davanje bez konkretne odnosno posebne protuusluge onog kome to davanje pripada*“.²⁶ U većini njih pojavljuju se, odnosno ponavljaju se neke činjenice vezane uz pojavu poreza koje ujedno govore i o njegovim najvažnijim karakteristikama. U nastavku se navode neka osnovna obilježja koja su prihvaćena i sadržana u financijskoj literaturi od većine autora.

- Prinudnost poreza - porezi su oduvijek bili prinudni prihod države, samo što se oni danas bitno razlikuju od ranijih razdoblja. U robovlasničkim društvu prinudno je bilo ne samo plaćanje poreza već i uvođenje, dok je u feudalizmu obvezu plaćanja poreza uvodio vladar, ali u dogovoru sa staležima. U suvremenim je državama obveza plaćanja poreza propisana zakonima koje donosi zakonodavno tijelo (zastupnici u Hrvatskom Saboru koje su izabrali građani) na prijedlog izvršne vlasti (Vlade Republike Hrvatske) i to nakon rasprave o istom i podnošenja amandmana. Prinudno (prisilno) postaje u trenutku kad porezni obveznik ne plati

²⁵ Jelčić, B.; Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 29.

²⁶ Ibidem, str. 37.

svoju obvezu te tek tada podliježe sankcijama, od prekršajnih kazni do prisilne naplate dužnog poreza.

- Derivativnost (izvedenost) poreza - proizlazi iz činjenice što država poreze ubire po osnovi svog financijskog suvereniteta, odnosno sama donosi pravne propise koji reguliraju tu materiju. Temeljem istih država od pravnih i fizičkih osoba na neki način „uzima“ dio dohotka, prihoda i imovine kako bi sa istim podmirivala javne (državne) potrebe.

- Nepovratnost poreza - država nad ubranim sredstvima od poreza stječe vlasništvo koje je trajnog karaktera jer ih nije u obvezi vratiti poreznim obveznicima (fizičkim i pravnim osobama) te ih koristi za financiranje zadataka i mjera iz svoje nadležnosti. Nepovratni karakter imaju i novčane kazne i neke vrste doprinosa, ali im nedostaju ostala obilježja koja bi ih mogla okarakterizirati kao poreze.

- Nepostojanje (odsutnost) neposredne naknade - plaćanjem poreza porezni obveznik ne stječe pravo traženja protunaknade od države, jer oni nisu naknada za usluge koje daje država, kao što su to npr. obrana zemlje kojom se štiti sloboda i nezavisnost zemlje, usluge pravosuđa kojima se štiti pravna sigurnost fizičkih i pravnih osoba, usluga policije kojima se osigurava osobna sigurnost i imovina građana i pravnih osoba.²⁷ Isto tako samo plaćanje poreza ili plaćanje višeg iznosa ne daje pravo osobi da traži neku protuuslugu od države bilo kvalitetniju ili u većem opsegu u odnosu na druge. Pravo na korištenje javnog dobra imaju svi, posredno, kroz korištenje prava i usluga u području zdravstva, obrazovanja, kulture, športa i dr. Činjenica da ne postoji neposredna naknada za plaćeni porez svakako utječe na slabljenje interesa i pružanje otpora građana na plaćanje poreza.

- Nedestiniranost poreza – kada nije unaprijed utvrđena namjena trošenja sredstava ubranih oporezivanjem govorimo o nedestiniranosti poreza, jer se uz pojedini porez ne može vezati točno određeni rashod države, već se njime podmiruju rashodi općenito. Postoje i porezi čija namjena je unaprijed utvrđena tzv. destinirani porezi i kod njih je lakše postići da porezni obveznik plati porez jer on tada točno zna svrhu, odnosno za koju „uslugu“ plaća naknadu.

- Javnost ubiranja poreza - Porezi služe za zadovoljenje zajedničkih (općih) interesa i potreba, a ne privatnih, a sam porezni obveznik može saznati sve o poreznim oblicima koji ga opterećuju. U pravilu nitko nije izuzet od plaćanja poreza, a da li će sredstva ubrana oporezivanjem biti iskorištena u javnom interesu ponajviše ovisi o stupnju demokracije u nekoj državi.

²⁷ Jelčić, B.; Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 39.

• Novčani prihod države - u svim poreznim sustavima suvremenih država porezi su uglavnom prihodi u novcu, iako se vrlo iznimno može pojaviti potreba za ubiranjem poreza u naturi i to onda kada se zbog većih poremećaja u novčanim tokovima (privremeno i djelomično) prelazi na naturalnu razmjenu (rat, velike elementarne nepogode).²⁸

3.2. Vrste poreza

Postoji više različiti kriterija klasifikacije poreza, što na kraju dovodi i do nekoliko vrsta poreza koje u nastavku navodimo.

Prema načinu utvrđivanja porezne sposobnosti:²⁹

a) Subjektivni – prilikom oporezivanja uzima se u obzir osoba poreznog obveznika te se njegova porezna sposobnost utvrđuje uzimajući u obzir bitne činjenice vezane uz samu osobu poreznog obveznika, a visina porezne obveze ovisi o poreznoj snazi i o osobnim svojstvima poreznog obveznika (npr. porez na dohodak pojedinca).

b) Objektivni – prilikom oporezivanja ne uzima se u obzir osoba poreznog obveznika, nego samo vrijednost ili prihod od objekta oporezivanja pri čemu se može dogoditi da jedan porezni obveznik plaća više takvih poreza jer ima više objekata oporezivanja (npr. porez na imovinu).

U praksi subjektivni i objektivni porezi djeluju različito, pa tamo gdje se oporezivanje obavlja primjenom objektivnih poreza nije moguće provesti neko opće načelo oporezivanja prema ekonomskoj snazi (onaj tko ima više da plati više poreza), dok su subjektivni porezi djelotvorniji oporezujući ukupnu snagu poreznog obveznika.

Prema načinu naplate:³⁰

a) Neposredni – oni porezi gdje se izravno oporezuje porezni obveznik i gdje su porezni obveznik i porezni destinatar (osoba koja bi trebala snositi teret poreza) ista osoba, odnosno porezni teret se ne može prevaliti na nekog drugog.

b) Posredni – oni porezi kod kojih su porezni obveznik i porezni destinatar različite osobe. Neposredni porezi su pravedniji od posrednih, imaju socijalni karakter, obzirom da su subjektivni te zbog različitih poreznih olakšica vode računa o osobi poreznog obveznika, dok su posredni porezi nesocijalni, lakše se prevaljuju, imaju negativan učinak na raspodjelu dohotka (tzv. regresivni karakter) i zahvaćaju robu široke potrošnje.

²⁸ Jelčić, B.: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 42.

²⁹ Ibidem, str. 44.

³⁰ Jurković, P.: Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002., str.90.

Mogu biti:³¹

a) Sintetički – prilikom oporezivanja uzima se u obzir ukupna ekonomska snaga poreznog obveznika, odnosno sve okolnosti vezane uz osobu poreznog obveznika od bračnog statusa, broja djece, dobi poreznog obveznika pa se uzimajući sve u obzir prihodi poreznog obveznika zbrajaju te se utvrđuje visina poreznog opterećenja.

b) Analitički – neovisno o osobi poreznog obveznika oporezuje se svaki pojedini prihod i/ili imovinski predmet.

Uspoređujući karakteristike sintetičkih i analitičkih poreza sa subjektivnim i objektivnim porezima može se reći da definiraju identične porezne oblike, pri čemu subjektivni porezi odgovaraju sintetičkim, a objektivni porezi analitičkim.

Prema načinu uvođenja porezne obveze, odnosno raspodjele poreznog tereta:³²

a) Reparticijski - država unaprijed utvrđuje iznos koji želi ubrati na određenom području primjenom pojedinog poreza ili svih poreza, a ubiru se na način da se od strane države (prema određenim kriterijima) unaprijed utvrđeni iznos dijeli na dijelove koje trebaju snositi pojedini porezni obveznici.

b) Kvotni - porezni obveznik odgovara svojoj poreznoj obvezi tako što će iz svoje ekonomske snage izdvojiti točno unaprijed utvrđen dio na temelju definirane porezne stope, odnosno u postotku izraženog dijela koji je porezni obveznik dužan izdvojiti iz svoje ekonomske snage i time ispuniti svoju poreznu obvezu.

Prednosti su reparticijskih poreza mogućnost države, odnosno drugih javnopravnih tijela da oporezivanjem pribave planirani iznos i da se izvrši razrez poreza koji najbolje odgovara lokalnim prilikama i položaju pojedinih poreznih obveznika, dok je prednost kvotnih poreza mogućnost vrlo široke primjene načela pravednosti u oporezivanju (oporezivanje prema ekonomskoj snazi).

Kao nedostatak reparticijskih poreza javlja se mogućnost da dođe do favoriziranja (ponekad i namjernog) određenog kruga poreznih obveznika ili nekih krajeva do čega dolazi ako se primijeni neki od sustava repartacije i u neravnomjernosti jer se oporezivanje obavlja neovisno o ekonomskoj snazi i poreznoj sposobnosti poreznog obveznika.³³ Nedostatak je kvotnih poreza taj što nije moguće unaprijed utvrditi točan iznos koji treba ubrati (osim globalnih iznosa kojima se u proračunu predviđa iznos koji treba prikupiti u danom vremenu).

³¹ Jelčić, B.: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 45.

³² Ibidem

³³ Ibidem, str. 46.

U suvremenim su poreznim sustavima uglavnom ugrađeni kvotni porezi, a reparticijski se uvode samo u izvanrednim situacijama (npr. potreba da se u ratnim uvjetima pribavi točno utvrđen iznos za potrebe vođenja rata i sl.)

Mogu biti i:

- a) Fundirani – oni porezi kojima se oporezuju prihodi od stalnih, odnosno sigurnih izvora.
- b) Nefundirani – porezi kojima se oporezuju prihodi od nestalnih, tj. nesigurnih izvora.

Ranije je u povijesti financijska teorija među fundirane (sigurne) prihode svrstavala kapital, imovinu i prihod od imovine, a nefundiranim (nesigurnim) prihodima smatrali su se prihodi od rada (zaposlenost koja je podložna promjenama). Međutim, tijekom 20. stoljeća novi razvoj događaja pokazao je da kapital, imovina i prihodi od imovine nemaju onaj karakter stalnosti i sigurnosti kakav im se ranije pripisivao, kao što ni rad, zaposlenost, a kao posljedica toga i prihodi od rada nisu ni izdaleka toliko slučajni i nesigurni. Događaji nakon velike ekonomske krize, nakon prvog i drugog svjetskog rata, inflatorna kretanja koja su stalno prisutna u brojnim suvremenim gospodarstvima, sve veći utjecaj egzogenih čimbenika na domaće gospodarstvo, internacionalizacija trgovinskih i širih gospodarskih odnosa i slično, ne dopuštaju više tako decidirano svrstavanje tradicionalno sigurnih i tradicionalno nesigurnih izvora oporezivanja koje bi bilo primjereno “normalnim” prilikama, jer je danas vrlo teško definirati što su to “normalne” prilike.³⁴

Zatim mogu biti:³⁵

- a) Katastarski – porezi koji se ubiru na temelju razreza načinjenog prema za to relevantnim podacima koji su uvedeni u katastarske knjige, registre i druge slične knjige koje imaju obilježje javnih isprava, pri čemu porezna obveza glasi na osobu koja je u takvoj ispravi navedena kao vlasnik, korisnik ili uživatelj objekta oporezivanja (zemljišta, građevinskog objekta i sl.).
- b) Tarifni - ubiru se na temelju podataka navedenih u službeno utvrđenom popisu poreznih predmeta i stopa koji se zove tarifa, a podaci koji su relevantni za oporezivanje su objekt oporezivanja, porezna stopa i dr.

³⁴ Jelčić, B.; Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 46.

³⁵ Ibidem, str. 47.

Dalje mogu biti:³⁶

a) Opći - porezi kojima se podmiruju javne potrebe općenito, ne ubiru se za unaprijed određenu svrhu i najznačajniji su dio ukupnih javnih prihoda kojima se podmiruju rashodi vezani uz obavljanje aktivnosti koja znači izvršenje zadatka iz nadležnosti države.

b) Namjenski - porezi kod kojih je već unaprijed utvrđena svrha u koju će se utrošiti prihodi prikupljeni oporezivanjem, a mogu se uvesti u vremenski ograničenom trajanju (npr. porez uveden radi podmirenja zadataka vezanih uz uklanjanje posljedica elementarnih nepogoda) ili kao trajni (npr. porez koji se ubire od prodaje benzina, a namijenjen je za izgradnju, rekonstrukciju i održavanje cesta).

Mogu biti i:³⁷

a) Redovni - ubiru se u redovitim vremenskim intervalima (obično svake godine) prema načelu periodičnosti i u ukupnosti javnih prihoda čine najznačajniji dio, odnosno predstavljaju najizdašniju vrstu prihoda.

b) Izvanredni - ubiru se povremeno i privremeno, samo u jednoj godini, ponekad mogu i više godina, a razlozi za njihovo uvođenje su fiskalni (da bi se ubranim iznosima namakla sredstva koja nedostaju za podmirenje nekog rashoda) i nefiskalni (usmjeravanje vanjskotrgovinske razmjene oporezivanjem, antiinflacijsko oporezivanje i slično).

S obzirom na iznos prihoda ubranih oporezivanjem određenom vrstom poreza i njihovim udjelom u ukupnim poreznim prihodima mogu biti:

a) Osnovni – to su oni porezi koji čine temelj poreznog sustava većine suvremenih država kao što su porez na dohodak, porez na dobit i porez na dodanu vrijednost.

b) Dopunski – porezi koji sudjeluju u ukupnim poreznim prihodima sa svega nekoliko postotaka i imaju dopunski (supsidijarni) karakter te iako pojedinačno nemaju značajan udio, zajedno su neophodni.

3.3. Načela, ciljevi i učinci oporezivanja

Mnogi su autori kroz povijest raspravljali o tome kojim bi se pravilima trebala rukovoditi država prilikom oporezivanja. Adam Smith je smatrao da se porezni sustav treba zasnivati na četiri načela.³⁸

³⁶ Jelčić, B.; Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 47.

³⁷ Ibidem

³⁸ Jelčić, Barbara; Jelčić, Božidar.; Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 26.

1. Ravnomjernost – stanovnici određene države dužni su sudjelovati u podmirenju njezinih rashoda srazmjerno dohotku koji uživaju pod njezinom zaštitom,
2. Određenost – porezna obveza mora biti točno utvrđena, a da bi se to postiglo potrebno je jasno i nedvosmisleno propisima utvrditi vrijeme plaćanja poreza, porezne oblike i modalitete ubiranja poreza te visinu poreznog opterećenja,
3. Ugodnost – svaki je porez potrebno ubirati u najpogodnije vrijeme i na način da je što ugodnije za porezne obveznike,
4. Jeftinoća – troškovi utvrđivanja poreza i njihova ubiranja moraju biti što niži.

U nastavku se navodi devet A. Wagnerovih načela koja se uglavnom, u nekim slučajevima malo sadržajno izmijenjena, primjenjuju u poreznim sustavima:³⁹

- Financijsko-politička načela oporezivanja

a) Izdašnost poreza – sadrži zahtjev da porezni sustav i njegovi pojedini porezni oblici trebaju biti izgrađeni na način da primjena svih poreza u cjelini, kao krajnji učinak omogućiti prikupljanje nužne količine sredstava potrebnih za financiranje zadataka iz nadležnosti države.

b) Elastičnost poreza – zahtjeva da porezni sustav treba biti izgrađen tako da se relativno lako, bez značajnih promjena u samom poreznom sustavu, oporezivanjem mogu prikupljati potrebni iznosi sredstava (iznosi ovise o javnim potrebama koje se mijenjaju), a isto tako sadrži i mogućnost da se u slučaju izostanka prihoda na jednoj strani, taj deficit nadoknadi višim poreznim prihodima na drugoj strani.

- Ekonomsko-politička načela oporezivanja:

a) Izbor poreznog izvora – kod primjene ovog načela traži se odgovor na pitanje kako, kada i koji od izvora oporezivanja treba oporezovati, s jedne strane prihod, dohodak, a na drugoj strani imovina.

b) Izbor vrste poreza (poreznog oblika) - između više poreznih oblika izabрати onaj koji će na najoptimalniji način omogućiti postizanje željenih učinaka, pri čemu treba voditi računa o neželjenim efektima (npr. nenamjeravano prevaljivanje poreza koje će umanjiti ekonomsku snagu subjekata na koje je porezni teret prevaljen i time još povećati razliku u ekonomskim snagama).

- Socijalno-politika načela oporezivanja

a) Načelo opće porezne obveze – obveza je svih stanovnika neke države plaćanje poreza, no to može izazvati i negativan efekt da obveznici male ekonomske snage nisu u mogućnosti snositi jednaki porezni teret kao oni veće snage jer bi im to ugrozilo egzistenciju. Zbog toga

³⁹ Jelčić, B.; Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 95.-108.

mnogi suvremeni porezni sustavi sadrže oslobođenja od oporezivanja i olakšice, odnosno oslobađaju od oporezivanja određeni iznos (tzv. egzistencijalni minimum) da ne bi došlo do ugrožavanja egzistencije pojedinaca.

b) Ravnomjernost u oporezivanju – zahtjeva da svaki porezni obveznik snosi određeni dio poreznog tereta i time pridonosi podmirenju javnih potreba, pretpostavlja oporezivanje prema ekonomskoj snazi.

Ta su načela preduvjet pravednog oporezivanja u poreznim sustavima svih suvremenih država.

- Porezno-tehnička načela oporezivanja

a) Načelo određenosti poreza – potrebno je jasno i nedvosmisleno pravnim propisima regulirati sva pitanja vezana uz uvođenje porezne obveze, sve elemente relevantne za oporezivanje, rokove, način i mjesto plaćanja poreza te eventualne sankcije uslijed neispunjenja porezne obveze.

b) Načelo ugodnosti plaćanja poreza - oporezivanje treba regulirati na način da porezni obveznici pružaju što manji otpor prema svojoj poreznoj obvezi i zato je potrebno oporezivati u povoljno vrijeme za poreznog obveznika, kada mu to ne ometa obavljanje djelatnosti, na lako dostupnom mjestu i pokušati omogućiti postupno plaćanje (u ratama) umjesto plaćanja cijelog iznosa odjednom.

c) Načelo jeftinoće ubiranja poreza - izbjegavati skupe poreze, sniziti troškove razreza, naplate i kontrole naplate poreza od strane nadležnih tijela.

Država u ulozi gospodarstvenika ima dva najvažnija cilja, a to su:⁴⁰

1. Fiskalni – uvođenje poreza iz razloga da se njihovom primjenom pribave financijska sredstva potrebna za financiranje rashoda vezanih uz podmirenje javnih potreba.

2. Nefiskalni – koji mogu biti:

- Ciljevi ekonomske politike, koji se mogu postići:

a) Neposrednim putem – izravan utjecaj na gospodarska kretanja djelovanjem na proizvodnju i plasman (visoke carine na robu stranog podrijetla; oporezivanje određenih djelatnosti radi smanjenja obujma proizvodnje; olakšice i oslobođenja obujma proizvodnje; olakšice i oslobođenja kao stimulacija).

b) Posrednim putem – uvođenjem ili ukidanjem poreza utjecati na dohodak obveznika; (npr. u slučaju inflacije povećanje poreznog tereta utječe na povlačenje iz opticaja određene količine novca).

⁴⁰ Jelčić, B.; Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 108.-113.

- Ciljevi socijalne politike - uspostaviti drukčije odnose u materijalnom položaju stanovnika gdje se porezi koriste za preraspodjelu dohotka.

- Ciljevi demografske politike - smanjenje poreznog tereta za oženjene obveznike, za obitelji s većim brojem djece itd.

- Ciljevi ekološke politike - smanjenje zagađenja zraka, vode i zemlje, smanjenje poreznog opterećenja za bezolovni benzin, povećanje poreznog opterećenja za onečišćivače itd.

Učinci oporezivanja izražavaju se na raznim područjima i u različitom broju, vrsti i intenzitetu jer važno je od koga, od čega, kada, koliko, kako ili koliko će se puta ubirati porez, kao i u koje svrhe, u kolikim iznosima i intervalima, kako dugo, kome će porezima prikupljena sredstva biti alocirana, odnosno kako će biti redistribuirana.⁴¹ Idealna je situacija kada su ciljevi porezne politike identični njezinim učincima, ali se u praksi ponekad javljaju i neželjeni učinci, odnosno drukčiji od planiranih.

Učinke tako možemo podijeliti na:⁴²

- Namjeravane (planirane, željene) učinke koji su se primjenom adekvatnih poreznih instrumenata htjeli postići i koji su potpuno u skladu s ciljevima porezne politike (u području redistribucije prihoda prikupljenih porezima).

- Nenamjeravane (neželjene, neplanirane) učinke koji su drukčiji od zacrtanih planova, a posljedica čega je potreba intervencije koja će takve učinke neutralizirati ili ih barem ublažiti (prilikom ubiranja poreza, s iznimkom kod prevaljivanja).

Plaćanjem poreza smanjuje se ekonomska snaga poreznog obveznika, a što za posljedicu ima smanjenje kupovne moći. U nastojanju da se djelomično ili potpuno oslobodi plaćanja poreza porezni obveznik može poduzeti mjere za smanjenje poreznog tereta prije oporezivanja (tzv. porezna evazija), odnosno nakon oporezivanja (tzv. prevaljivanje poreza).

⁴¹Jelčić, B., Javne financije, Informator, Zagreb, 1997., str. 114.

⁴²Ibidem, str. 114.-115.

4. POREZNI SUSTAV RH

Svaki je porezni sustav podložan manjim ili većim promjenama pa tako nije iznimka ni porezni sustav RH, jer se novim zakonskim rješenjima nastoji postići što veća efikasnost i jednostavnost ubiranja poreza, uz suglasnost svih zainteresiranih strana (poduzetnika, političkih stranaka, interesnih skupina, udruga i sl.). Hrvatski je porezni sustav od postojanja neovisne Hrvatske države doživio jako puno izmjena zakona i podzakonskih akata, no svakako je najkompletnija i najobuhvatnija reforma poreznog sustava ona koja je u primjeni od 01. siječnja 2017. godine. Njome je izmijenjeno ili dopunjeno čak osam zakona, a njih sedam doživjelo je tolike izmjene da ih se zapravo može smatrati novim zakonima.⁴³ Provesti reformu poreznog sustava bilo je nužno iz razloga visokog poreznog opterećenja u odnosu na zemlje u okruženju i zemlje EU, ali i zbog činjenice da je postojao velik broj poreznih oslobođenja, olakšica i izuzeća koje nisu dale očekivane rezultate.

Zbog čestih izmjena poreznih propisa dolazi do porezne nestabilnosti i nesigurnosti, stvaraju se problemi knjigovodstvenim djelatnicima i poreznim službenicima, a posljedično i pojava neujednačenog rada istih. U razdoblju od 2012. - 2015. godine napravljene su 44 izmjene i dopune propisa u poreznom sustavu RH, a posljedica čega je bila i promjena unutarnjeg ustroja Porezne uprave, unutar dvije godine (2015.g. i 2017.g.), mijenjao se dva puta.⁴⁴

Možda je opravdanje za često mijenjanje poreznih propisa to što država želi pojednostaviti sustav oporezivanja i smanjiti porezno opterećenje te ostvariti osnovno načelo oporezivanja, a to je načelo pravednosti, za što su potrebni jasni i kvalitetni porezni propisi kako bi se izbjegla potreba za njihovim čestim izmjenama i dopunama. I dok su još relativno svježije promjene koje su uvedene 01. siječnja 2017.g. i 01. siječnja 2018.g., Vlada RH na svojim Internet stranicama 02. kolovoza 2018.g., objavljuje niz mjera koje namjerava provesti kao nastavak ove najobuhvatnije porezne reforme.

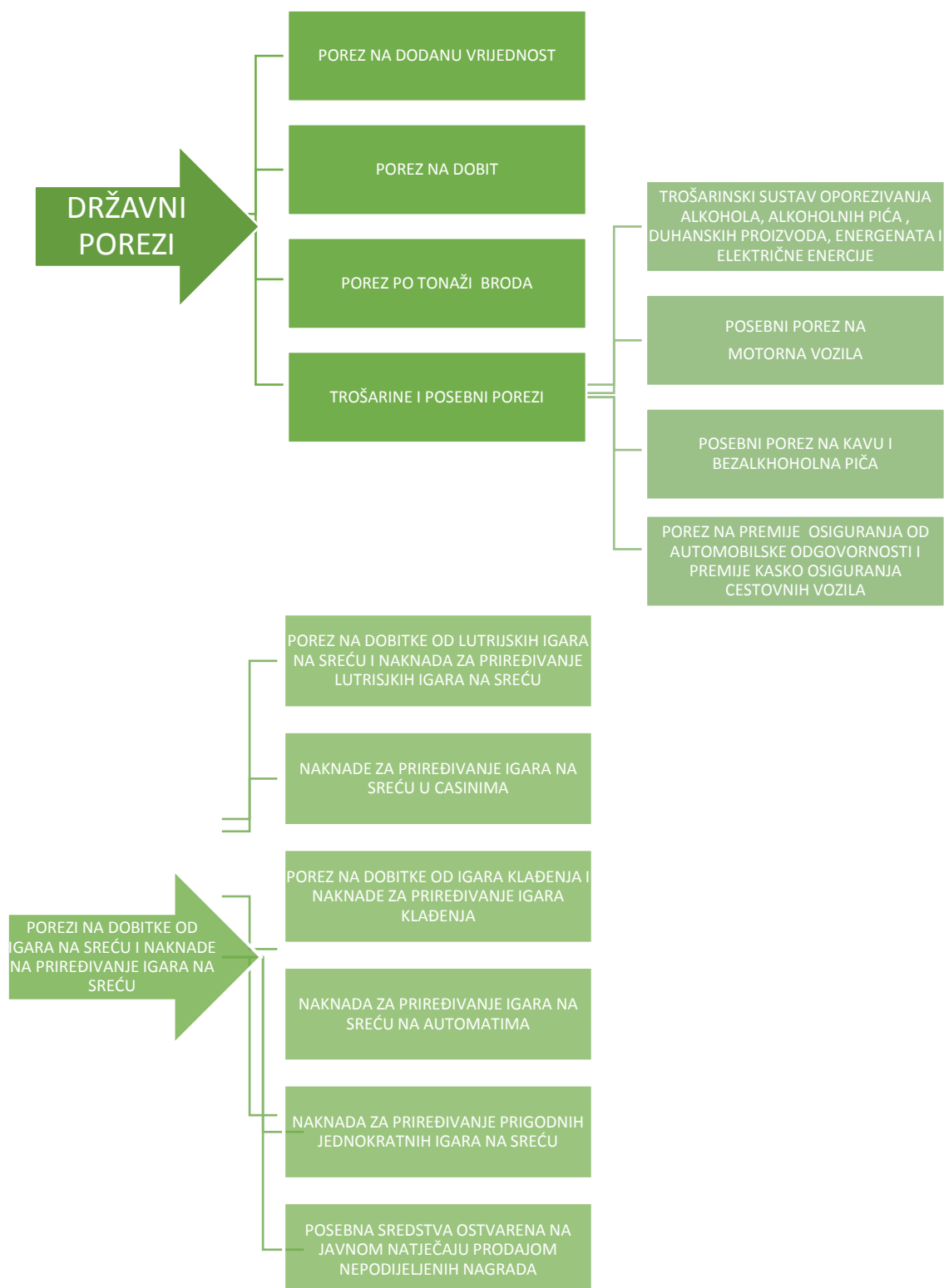
Porezni sustav RH ustrojen je na način da sredstva prikupljena oporezivanjem pripadaju državi, županiji, gradu ili općini te zajedničkim proračunima.

⁴³ Vlaić, D., Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava, <https://hrcak.srce.hr/file/260573>, pregledano 13.08.2018.

⁴⁴ Ibidem

4.1. Državni porezi

Slika 1 Porezni prihodi državnog proračuna



Izvor: Internet stranica Porezne uprave, <https://www.porezna-uprava.hr>, pregledano 14.08.2018.

4.1.1. Porez na dodanu vrijednost

Najznačajniji, najizdašniji i najredovitiji porezni prihod, odnosno prihod državnog proračuna RH, nedvojbeno je porez na dodanu vrijednost, koji je prvi puta u porezni sustav RH uveden 01. siječnja 1998.g.

Obveznik plaćanja poreza na dodanu vrijednost je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti te je obvezna upisati se u registar obveznika PDV-a, ako je vrijednost isporuka dobara i obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini bila veća od 230.000,00 kn, a od 01. siječnja 2018.g. taj prag iznosi 300.000,00 kn.

Porezna osnovica različito se utvrđuje, ovisno o tome da li se radi o isporuci dobara i obavljanju usluga, stjecanju dobara unutar Europske unije te uvozu dobara u Europsku uniju.⁴⁵

Porez na dodanu vrijednost u RH obračunava se i plaća po općoj stopi od 25%, uz iznimku isporuke određenih dobara i usluga na koje se primjenjuju snižene stope 5% i 13%.⁴⁶

U posljednjem dijelu rada detaljnije će se opisati karakteristike te brojne specifičnosti poreza na dodanu vrijednost koji je kao takav implementiran u hrvatski porezni sustav te će se prikazati i analizirati službeni podaci Državnog zavoda za statistiku iz kojih je vidljiva uloga i značaj PDV-a u financiranju Državnog proračuna.

4.1.2. Porez na dobit

Porez na dobit je do 31. prosinca 2006.g. bio zajednički prihod (države, općine, grada i županije), a od 01.01.2007.g. isključivi je prihod državnog proračuna.

Obveznik plaćanja poreza na dobit je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba (rezident RH) koja obavlja gospodarsku djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Porezna osnovica poreza na dobit je dobit što se utvrđuje prema računovodstvenim propisima, kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit.⁴⁷

⁴⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine, broj 73/13, 148/13,143/14, 115/16; Rješenje USRH 99/13, 153/13, čl. 33., 34. i 35.

⁴⁶ Ibidem, čl. 38.

⁴⁷ Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava:, Hrvatski porezni sustav, Institut za javne financije, Zagreb, 2016., str. 5.

Porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:⁴⁸

- 12% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 3.000.000,00 kuna, ili
- 18% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 3.000.000,01 kuna.

Do 01.01.2017.g. ostvarena dobit oporezivala se jedinstvenom stopom od 20%, stoga je promjena porezne stope, odnosno uvođenje dvije stope koje se primjenjuju ovisno o visini prihoda ostvarenih u poreznom razdoblju, jedna od najvažnijih promjena koja se dogodila u sustavu oporezivanja porezom na dobit.

4.1.3. Porez po tonaži broda

To je porez koji se utvrđuje i plaća umjesto poreza na dobit, bez obzira na stvarnu dobit ili gubitak ostvaren u poreznom razdoblju za koje se utvrđuje obveza poreza po tonaži broda.⁴⁹ Prva prijava u sustav poreza po tonaži propisana Pomorskim zakonikom odnosi se na razdoblje od deset godina koje počinje teći od 01. siječnja 2014.g. i podnosi se Ministarstvu pomorstva, prometa i infrastrukture najkasnije šest mjeseci prije početka razdoblja na koje se odnosi.⁵⁰

Porezni obveznik je pravna osoba koja ima sjedište u RH ili kojoj je mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja u RH, ako zadovoljava uvjetima propisanim Pomorskim zakonikom te ako izjavi da će umjesto poreza na dobit plaćati porez po tonaži broda i to u odnosu na dobit ostvarenu iz pomorsko-plovidbenih poslova, pružanjem usluga poslovođe broda i od prodaje brodova prijavljenih u sustav.⁵¹

Za svaki brod čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda utvrđuje se i plaća porez u godišnjem iznosu kako je prikazano u tablici, uz napomenu da se za svakih 100 jedinica neto tonaže porez po tonaži utvrđuje proporcionalno. Obzirom da taj porezni oblik nije uobičajen za naše područje (kontinentalni dio RH), vrlo rijetko se s njime susrećemo, u tablici 1 prikazuje se način njegova obračuna i iznos poreza.

⁴⁸ Zakon o porezu na dobit, „Narodne novine“, broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 28.

⁴⁹ Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava:, Hrvatski porezni sustav, Institut za javne financije, Zagreb, 2016., str. 39.

⁵⁰ Ibidem

⁵¹ Pomorski zakonik, „Narodne novine“, broj 181/04, 76/07, 146/08, 61/11, 56/13 i 26/15, čl. 429.

Tablica 1 Obračunavanje poreza po tonaži broda

Neto tonaža broda	Godišnji porez po tonaži broda za svakih 100 jedinica neto tonaže
0 – 1000 neto tona	270,00 kn
1001 – 10 000 neto tona	230,00 kn
10 001 – 25 000 neto tona	150,00 kn
25 001 – 40 000 neto tona	95,00 kn
Iznad 40 000 neto tona	55,00 kn

Izvor: Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava., Hrvatski porezni sustav, Institut za javne financije, Zagreb, 2016., str. 41.

4.1.4. Trošarine i posebni porezi

Slijedeći u nizu isključivih prihoda državnog proračuna su trošarine kojima podliježu alkohol, alkoholna pića, duhanske prerađevine, energenti i električna energija te posebni porezi.

4.1.4.1. Trošarine

Obveznik plaćanja trošarine je:⁵²

- Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, bilo koja osoba koja otpušta trošarinske proizvode ili osoba za čiji se račun otpuštaju trošarinski proizvodi iz sustava odgode plaćanja trošarine,
 - Uvoznik trošarinskih proizvoda,
 - Proizvođač trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode,
 - Primatelj trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, a koje drži u komercijalne svrhe na teritoriju RH radi isporuke ili radi potrošnje,
 - Prodavatelj iz druge države članice, odnosno njegov porezni zastupnik kod prodaje na daljinu ili primatelj trošarinskih proizvoda u RH ako prodavatelj prije otpreme proizvoda nije nadležnom tijelu prijavio i podnio instrument osiguranja plaćanja trošarine sukladno odredbama Zakona o trošarinama.

Predmet oporezivanja trošarinama su trošarinski proizvodi koji su proizvedeni u RH, uneseni iz druge države članice EU u RH ili uvezeni iz treće države u RH te pušteni u potrošnju.

⁵² Zakon o trošarinama, „Narodne novine“, broj 22/13, 32/13 - ispravak, 81/13,100/15, 120/15 - ispravak, 115/16, čl. 21.

Trošarinska osnovica i visina trošarine propisana je Zakonom za svaki trošarinski proizvod, npr. za pivo osnovica je 1% volumnog udjela stvarnog alkohola sadržanog u jednom hektolitr gotovog proizvoda, a visina trošarine iznosi 40,00 kn.

4.1.4.2. Posebni porezi

Posebnim porezima obuhvaćena su motorna vozila, kava i bezalkoholna pića te premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila.

Porezni obveznik posebnog poreza na motorna vozila je svaka fizička i pravna osoba koja radi uporabe na cestama u RH stječe motorno vozilo u RH ili koja takvo motorno vozilo na koje nije obračunat i plaćen posebni porez uvozi ili unosi u RH, a porezna osnovica je prodajna cijena.⁵³

Obveznik plaćanja posebnog poreza na kavu i bezalkoholna pića je:⁵⁴

- Ovlašteni držatelj poreznog skladišta,
- Proizvođač i trgovac izvan sustava odgode,
- Primatelj,

• Osoba za koju se sukladno odredbama ovoga Zakona utvrdi da je nezakonito postupala s predmetom oporezivanja u RH, a predmet oporezivanja su kava i bezalkoholna pića koji se stavljaju na tržište Republike Hrvatske. Porezna osnovica za oporezivanje kave je jedan kilogram netomase kave, za bezalkoholna pića jedan hektolitar, a visina poreza utvrđena je čl. 7. Zakona o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića.

Porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti plaćaju društva za osiguranje koja s pravnim i fizičkim osobama sklapaju ugovore i naplaćuju premije osiguranja od automobilske odgovornosti i kasko osiguranje cestovnih vozila izravno ili neizravno preko posrednika ili zastupnika.⁵⁵ Porezna osnovica je premija osiguranja, a porez se plaća po stopi od 15% od ugovorene premije osiguranja od automobilske odgovornosti, odnosno 10% od ugovorene premije kasko osiguranja cestovnih vozila. Jedno je od rijetkih područja gdje od svoga donošenja odnosno primjene 01. siječnja 2003.g., Zakon kojim se propisuje obveza i način plaćanja poreza nije doživio niti jednu izmjenu ili dopunu.

⁵³ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, „Narodne novine“, broj 15/13, 108/13-Ispravak, 115/16, 127/17, čl. 6.

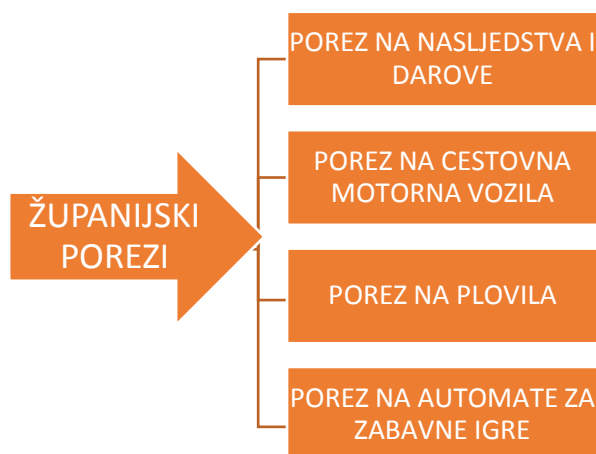
⁵⁴ Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića, „Narodne novine“, broj 72/13, čl. 5.

⁵⁵ Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, „Narodne novine“, broj 150/02, čl. 4.

4.2. Županijski porezi

Predstavljaju skupinu poreza koji isključivo služe za financiranje županijskih proračuna.

Slika 2 Porezni prihodi županija



Izvor: Internet stranica Porezne uprave, <https://www.porezna-uprava.hr>, pregledano 14.08.2018.

Obveznik plaćanja poreza na nasljedstva i darove je pravna i fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj naslijedi ili primi na dar ili stekne po drugoj osnovi bez naknade imovinu na koju se plaća porez na nasljedstva i darove.⁵⁶ Porezna osnovica je iznos gotova novca te tržišna vrijednost financijske i druge imovine (ako im je pojedinačna tržišna vrijednost veća od 50.000,00 kn) na dan utvrđivanja porezne obveze, nakon odbitka dugova i troškova što se odnose na imovinu na koju se plaća taj porez, a plaća se po stopi od 4% (do 19. listopada 2017.g. primjenjivala se porezna stopa od 5%).

Obveznici plaćanja poreza na cestovna motorna vozila su pravne i fizičke osobe koje su na dan registracije odnosno ovjere produženja važenja prometne dozvole vlasnici osobnih automobila, motocikala i četverocikala, plaća se jednom godišnje, a visina poreza ovisi o snazi motora iskazanoj u kw i godinama starosti vozila. Do 31. prosinca 2017.g. obračun i naplata poreza bila je u nadležnosti Porezne uprave, od 01. siječnja 2018.g. rješenje o obvezi plaćanja donosi jedinica područne (regionalne) samouprave, a naplatu obavlja pravna osoba u čijem sastavu posluje stanica za tehnički pregled vozila, pri registraciji odnosno ovjeri produženja važenja prometne dozvole cestovnog motornog vozila.

Vlasnici plovila, fizičke i pravne osobe obveznici su plaćanja poreza na plovila, koji se plaća na plovila bez kabine, plovila sa kabinom na motorni pogon i na plovila s kabinom i

⁵⁶ Zakon o lokalnim porezima „Narodne novine“, broj 115/16 i 101/17, čl. 5.

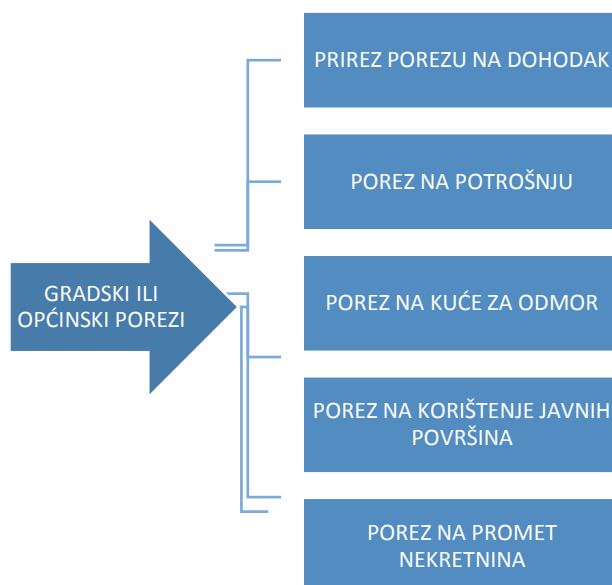
pogonom na jedra dužine preko pet metara, a iznos poreza ovisi o dužini plovila (u metrima) i snazi motora (u kw).

Obveznik plaćanja poreza na automate za zabavne igre svaka je pravna i fizička osoba koja automate za zabavne igre stavlja u uporabu u zabavnim klubovima, ugostiteljskim objektima, javnim objektima i drugim javnim prostorima, predmet oporezivanja je automat, a porez iznosi 100,00 kn mjesečno po automatu.⁵⁷

4.3. Gradski ili općinski porezi

Prihodi od poreza navedeni na slici dolje pripadaju jedinicama lokalne samouprave (općinama i gradovima).

Slika 3 Porezni prihodi grada ili općine



Izvor: Internet stranica Porezne uprave, <https://www.porezna-uprava.hr>, pregledano 14.08.2018.

Prirez porezu na dohodak plaćaju svi obveznici poreza na dohodak koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na području općine/grada koji su propisali obvezu plaćanja prireza, a porezna osnovica je iznos poreza na dohodak. Svaka općina, odnosno grad donosi svoju Odluku o visini stope prireza na dohodak, s time da ona ne smije biti suprotna odredbama Zakona o lokalnim porezima koji propisuje da jedinice lokalne samouprave svojom odlukom mogu propisati prirez porezu na dohodak prema slijedećim kriterijima:⁵⁸

- Općina po stopi do 10%

⁵⁷ Zakon o lokalnim porezima „Narodne novine“, broj 115/16 i 101/17

⁵⁸ Zakon o lokalnim porezima „Narodne novine“, broj 115/16 i 101/17, čl. 21.

- Grad s manje od 30.000 stanovnika po stopi do 12%
- Grad s više od 30.000 stanovnika po stopi do 15%
- Grad Zagreb po stopi do 18%.

Stopa prireza u gradu Karlovcu propisana je Odlukom o lokalnim porezima grada Karlovca („Narodne novine“, broj 33/17 i 127/17) i iznosi 12%. Grad Duga Resa svojom je Odlukom o lokalnim porezima grada Duge Rese („Narodne novine“, broj 41/17) propisao 10% prireza porezu na dohodak.

Porezni obveznik obračunavanja i plaćanja poreza na potrošnju je pravna i fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge, plaća se po stopi do 3% (ovisno o odluci grada/općine) na potrošnju alkoholnih pića (vinjak, rakija i žestoka pića), prirodnih vina, specijalnih vina, piva i bezalkoholnih pića, a porezna osnovica je prodajna cijena pića.

Porez na kuće za odmor plaćaju pravne i fizičke osobe vlasnici kuće za odmor, a plaća se po četvornom metru korisne površine od 5,00 do 15,00 kn (ovisno o odluci grada/općine).

Obveznik plaćanja poreza na korištenje javnih površina je pravna i fizička osoba koja koristi javnu površinu, a način, uvjete i visinu poreza određuje svako predstavničko tijelo svojom Odlukom. Grad Duga Resa svojom je Odlukom⁵⁹ propisao plaćanje poreza na korištenje javnih površina po stopi od 20%, a osnovica za oporezivanja je svota ugovorene zakupnine, odnosno ugovorene naknade, a zanimljivo je da grad Karlovac nije propisao obvezu plaćanja poreza na korištenje javnih površina.

Porez na promet nekretnina plaća stjecatelj nekretnine po stopi od 4% na tržišnu vrijednost nekretnine u trenutku nastanka obveze.⁶⁰

Od 01. siječnja 2017.g. porez na promet nekretnina pripada jedinici lokalne samouprave na području koje se nekretnina nalazi, a do 31. prosinca 2016.g. bio je zajednički prihod države, županije i grada odnosno općine, a sa istim je danom prestala važiti i stopa koja je iznosila 5% i do tada se primjenjivala na promet nekretnina.

Jedan od dugogodišnjih i najkritiziranijih poreznih oblika hrvatskog poreznog sustava bio je porez na tvrtku koji su pravne i fizičke osobe obveznici poreza na dohodak i dobit bili u obvezi plaćati do 31. prosinca 2016.g., no isti je na sveopće zadovoljstvo poreznih obveznika ukinut, te su od 01. siječnja 2017.g. rasterećeni jednog malog dijela financijskog tereta koji im je zahvaćao redovno poslovanje.

⁵⁹ Odluka o lokalnim porezima grada Duge Rese, „Narodne novine“, broj 41/17

⁶⁰ Zakon o porezu na promet nekretnina, „Narodne novine“, broj 115/16

4.4. Zajednički porez

Jedini je porezni oblik u poreznom sustavu RH čiji se prihod dijeli između općine, grada i županije, ali je isto tako i najrašireniji oblik, odnosno njime je obuhvaćen najveći broj poreznih obveznika.

Slika 4 Porezni prihodi - zajednički



Izvor: Internet stranica Porezne uprave, <https://www.porezna-uprava.hr>, pregledano 14.08.2018.

Obveznik plaćanja poreza na dohodak je fizička osoba koja ostvaruje dohodak te nasljednik za sve porezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Dohodak koji se oporezuje je:⁶¹

- dohodak od nesamostalnog rada,
- dohodak od samostalne djelatnosti,
- dohodak od imovine i imovinskih prava,
- dohodak od kapitala,
- dohodak od osiguranja i/ili
- drugi dohodak.

Zakonom su propisani primici koji se ne smatraju dohotkom kao i primici na koje se ne plaća porez na dohodak. Za svakog je građanina najznačajniji i najinteresantniji dio koji se odnosi na priznavanje prava na neoporezivi dio dohotka (osobni odbitak), on se priznaje u visini od 3.800,00 kn, odnosno svakom se pojedincu ostvareni oporezivi dohodak u pojedinom mjesecu umanjuje za navedeni iznos. Postoji mogućnost uvećanja osnovnog osobnog odbitka i to po osnovi uzdržavane djece, članova uže obitelji te po osnovi invalidnosti.

⁶¹ Zakon o porezu na dohodak, „Narodne novine“, broj 115/16, čl. 5.

Dohodak od nesamostalnog rada oporezuje se po stopi od 24% od mjesečne porezne osnovice do visine 17.500,00 kuna te po stopi od 36% na poreznu osnovicu iznad 17.500,00 kuna (do 31. prosinca 2016.g. tri razreda i tri stope 12%, 25% i 40%).

Oporezivanje ostalih dohodaka koji se smatraju konačnim, bez prava na korištenje osobnog odbitka i bez mogućnosti podnošenja porezne prijave obavlja se po slijedećim stopama:

Tablica 2 Porezne stope – konačni dohodak

VRSTA DOHOTKA	STOPA POREZA
Drugi dohodak	24%
Dohodak od najamnine i zakupnine	12%
Dohodak od imovinski prava	24%
Dohodak od otuđenja nekretnina	24%
Dohodak od kapitala po osnovi dodjele ili kupnje dionica	24%
Dohodak od kapitala po osnovu dividende i udjela u kapitalu	12%
Dohodak od kapitala po osnovu kapitalnih dobitaka	12%
Dohodak od kapitala po osnovu izuzimanja	36%
Dohodak od osiguranja	12%
Dohodak po osnovu povrata doprinosa iznad najviše osnovice	36%
Dohodak po osnovu nesrazmjera između vrijednosti imovine i iskazanih prihoda 36% koja se uvećava za 50% te iznosi	54%

Izvor: Vlaić, D., Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava, <https://hrcak.srce.hr/file/260573>, pregledano 13.08.2018.

Zakon o porezu na dohodak koji je stupio na snagu 01. siječnja 2017.g. doživio je niz promjena u odnosu na onaj koji je bio u primjeni do 31. prosinca 2016.g., u njemu su utvrđeni pojmovi godišnji dohodak i konačni dohodak.⁶² Velika je novina uvedena za porezne obveznike (poduzetnike), mogućnost paušalnog oporezivanja za sve djelatnosti (što do sada nije bio slučaj), uz uvjet da ostvaruju prihod manji od 230.000,00 kn (bio 149.500,00 kn).⁶³

⁶² Zakon o porezu na dohodak, „Narodne novine“, broj 115/16, čl. 12.

⁶³ Ibidem, čl. 82

5. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

5.1. Pojmovno određenje poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost (*Value-Added Tax, Mehrwertsteuer*) je neto svfazni porez na promet, obračunava se u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, a porezna osnovica tog poreza je razlika između kupovne i prodajne cijene.⁶⁴ Njegovim su se uvođenjem trebali ukloniti nedostaci primjene bruto poreza na promet, a to je prije svega bio njegov kumulativni efekt koji se je manifestirao kao plaćanje poreza na porez, odnosno povećanje poreznog tereta iz faze u fazu. Jedan je od poreza kod kojih bi trebala biti otežana mogućnost porezne evazije (izbjegavanja plaćanja porezne obveze), iako domišljatosti poreznih obveznika teško bilo tko može stati na kraj.

Oporezivanje prometa primjenom neto poreza na promet prvi je puta zabilježeno u poreznom sustavu Turske 1926. godine, ali je primjena istog bila samo u fazi proizvodnje. Nakon osnivanja Europske ekonomske zajednice (EEZ), financijski stručnjaci zajednice predložili su 1963. godine da sve zemlje napuste svoje dotadašnje bruto poreze na promet i prijeđu na oporezivanje prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost, a sve kako bi se omogućilo nesmetano kretanje kapitala, roba, usluga i ljudi. Porez na dodanu vrijednost tada nije bio uveden samo u industrijski razvijenim zemljama i državama sa razvijenim tržišnim gospodarstvom, već je njegova primjena bila vidljiva i u zemljama u razvoju, u državama s planskom privredom.

5.2. Oblici poreza na dodanu vrijednost

Prema načinu na koji se tretiraju osnovna sredstva (u kojoj će se mjeri i da li će se poreznom obvezniku odbiti od porezne osnovice iznos utrošen za izgradnju poslovnih zgrada i nabavu novih strojeva, vozila i sl.), odnosno prema elementima koji se uzimaju u obzir pri utvrđivanju dodane vrijednosti postoje tri oblika poreza na dodanu vrijednost:⁶⁵

- Proizvodni oblik poreza na dodanu vrijednost – naziva se još i porez na bruto dodanu vrijednost jer u poreznu osnovicu ulaze i bruto investicije, pa s obzirom da ne potiče poreznog obveznika na ulaganja u osnovna sredstva i unapređenje poslovanja, taj se oblik oporezivanja gotovo nigdje i ne primjenjuje.

⁶⁴ Jelčić, Barbara; Jelčić, Božidar.; Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 311.

⁶⁵ Ibidem, str. 316.

- Dohodovni oblik poreza na dodanu vrijednost – od porezne osnovice se pri plaćanju poreza ne može odbiti svota utrošena za nabavku osnovnih sredstava (po tome sličan proizvodnom obliku), ali se može odbiti amortizacija za godinu u kojoj se obavlja oporezivanje, no njegova primjena u sustavu oporezivanja pojedinih zemalja nije primijećena zbog negativnih karakteristika.

- Potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost – danas najčešće primjenjivani oblik oporezivanja, a razlog leži u tome što se od oporezivanja može izuzeti ukupan iznos utrošen za nabavu osnovnih sredstava (u razdoblju u kojem su nabavljena), zbog čega i porezna osnovica kod ovog oblika može biti negativna (pravo na povrat preplaćenog poreza).

5.3. Povijesni razvoj PDV-a u RH

Kao što je već ranije u tekstu spominjano, red je da se sada više posvetimo najznačajnijem, najizdašnjem, usudili bi se reći i najkompliciranijem poreznom obliku hrvatskog poreznog sustava kojim se oporezuje promet, odnosno isporuka dobara i usluga, a to je porez na dodanu vrijednost ili skraćeno PDV.

Porez na dodanu vrijednost koji se primjenjuje u RH potrošni je oblik poreza na dodanu vrijednost, osnovicu za oporezivanje čini ukupna osobna potrošnja, a za njegov izračun koristi se kreditna metoda po kojoj se neto porezna obveza utvrđuje kao razlika između iznosa PDV-a iskazanog na računima prodaje i iznosa PDV-a iskazanog na računima kupnje.

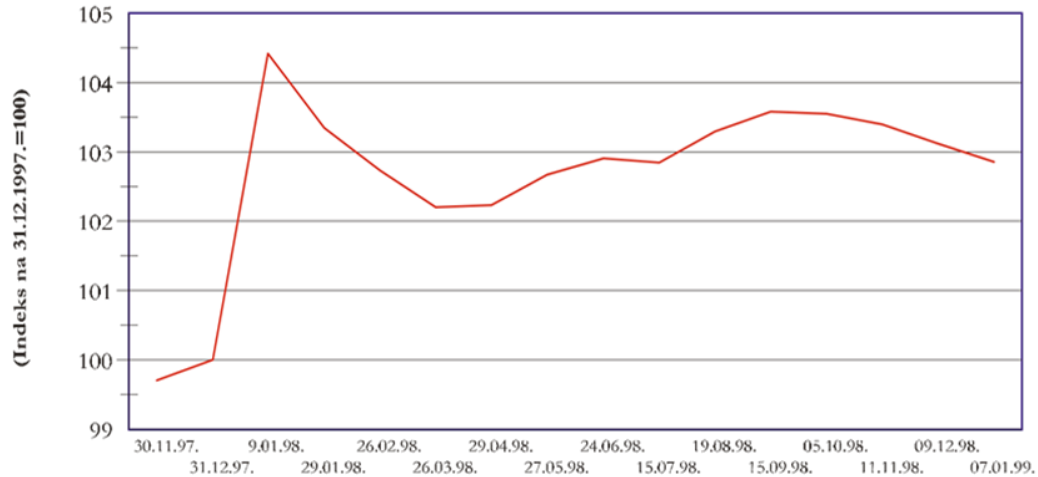
Hrvatski sabor donio je 21. lipnja 1995.g. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, a isti je objavljen u „Narodnim novinama“, broj 47/95 i trebao je stupiti na snagu 01. siječnja 1997.g. No što zbog političkih, što zbog gospodarskih razloga, Zastupnički dom Hrvatskog sabora, na svojoj sjednici održanoj 06. prosinca 1996.g. donosi Zakon o odgodi primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, broj 106/96) kojim se odgađa primjena Zakona sa 01. siječnja 1997.g. na 01. siječnja 1998.g.⁶⁶ Prema dostupnim službenim i neslužbenim podacima razlog odgode primjene zakona bio je da se omogući sveobuhvatnija i kvalitetnija priprema poreznih obveznika i javnosti, a i same porezne administracije (službenika).⁶⁷ Razlog odgodi neki su vidjeli i u bojazni od moguće pojave inflatornog učinka njegova uvođenja, no kretanje cijena nakon uvođenja poreza na dodanu vrijednost bilo je u potpunosti u skladu s

⁶⁶ Internet stranica Porezne uprave, <https://www.porezna-uprava.hr>, pregledano 14.08.2018.

⁶⁷ Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

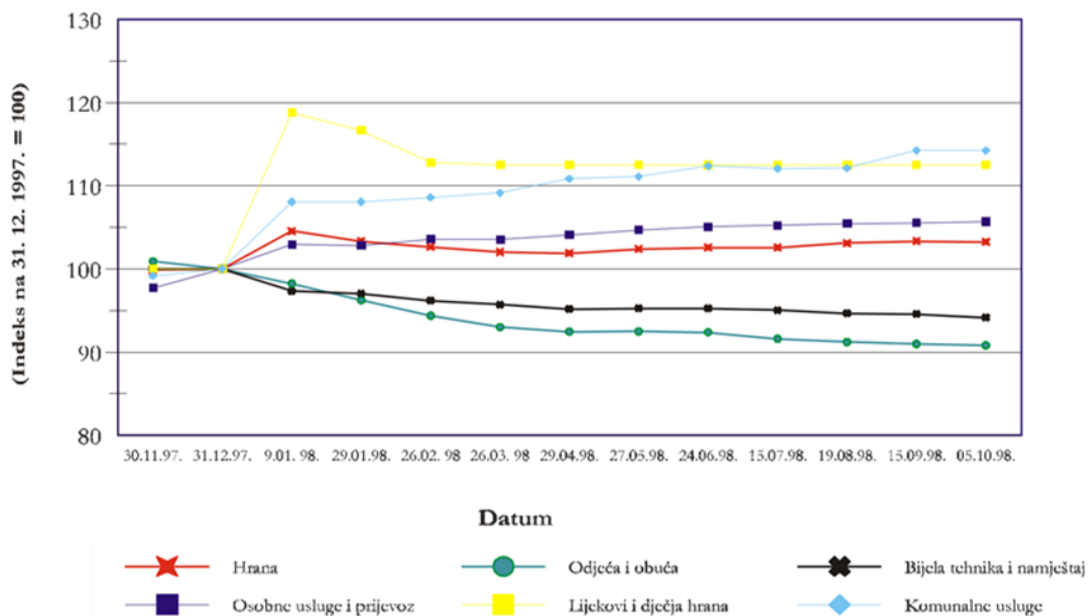
očekivanjima u Ministarstvu financija, gdje se nakon jednokratnog porasta cijena u siječnju od 2,4% kretanje cijena već slijedećeg mjeseca stabiliziralo.⁶⁸

Slika 5 Kretanje cijena nakon uvođenja PDV-a prema podacima Povjerenstva za potporu potrošača



Izvor: Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

Slika 6 Kretanje indeksa cijena po skupinama proizvoda i usluga – Podaci Povjerenstva za potporu potrošača -



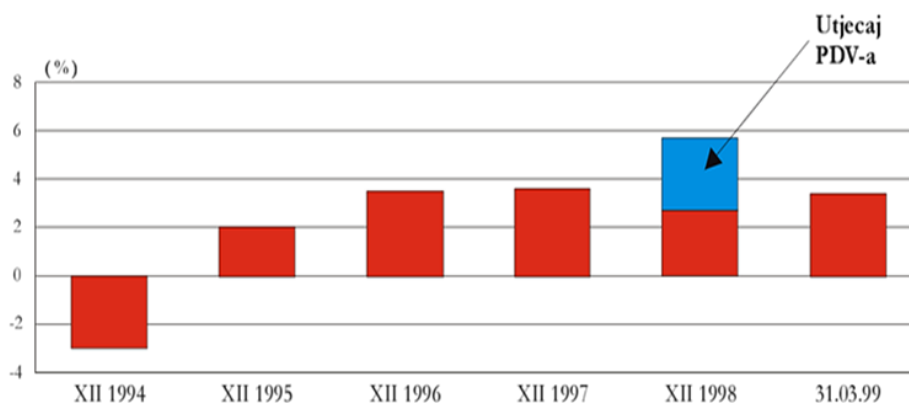
Izvor: Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

Grafikoni pokazuju da je kretanje cijena bilo u skladu sa očekivanjima, nakon uvođenja PDV-a cijene su u siječnju 1998.g. prosječno porasle 2,4%, ali su već tijekom veljače, ožujka

⁶⁸ Godišnjak Ministarstva financija 1994.-1997., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

i travnja počele padati i kretati se uobičajenom dinamikom.⁶⁹ Pozornost javnosti tada je bila usmjerena na strah od povećanja cijena hrane, a što bi znatno utjecalo i na standard stanovništva, no podaci su pokazali da su najviše porasle cijene komunalnih usluga, a razlog tome Povjerenstvo⁷⁰ vidi u monopolističkom položaju pružatelja tih usluga i daje preporuku Vladi RH da poduzme mjere kojima bi se obuzdao nekontroliran rast cijena i da preuzme bolju kontrolu nad radom tih poduzeća.⁷¹

Slika 7 Kretanje stope inflacije, kraj razdoblja



Izvor: Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

Slika pokazuje da se kretanje inflacije u 1998.g. (kada se iz ukupnog porasta cijena isključi jednokratni učinak PDV-a) u potpunosti uklapa u trend uspostavljen nakon stabilizacijskog programa te se može zaključiti da je uvođenje PDV-a bilo uspješno, gledajući iz perspektive njegovog učinka na kretanje cijena.⁷²

Uveden je sa poreznom stopom od 22% koja se primjenjivala na sve isporuke dobara i usluga uz vrlo mali broj izuzeća kao što su bankarske usluge i usluge osiguranja, medicinske i stomatološke usluge, usluge obrazovanja te usluge u kulturi. Takvim načinom oporezivanja osiguravala se široka porezna osnovica te ekonomska neutralnost poreza na dodanu vrijednost. Obveznicima poreza na dodanu vrijednost postali su svi poduzetnici čija je godišnja vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj godini (1997.g.) bila veća od 50.000,00 kn (od 01.01.1999.g. taj prag povećan je na 85.000,00 kn), a oni kojima je vrijednost bila manja mogli su se dobrovoljno prijaviti u sustav oporezivanja PDV-a.

⁶⁹ Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

⁷⁰ Povjerenstvo za zaštitu potrošača

⁷¹ Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

⁷² Ibidem

6. PDV U RH NAKON ULASKA U EU

Od uvođenja PDV-a u porezni sustav RH pa sve do danas, u ovih 20-tak godina gotovo da i nije bilo godine u kojoj se nije dogodila neka, manje ili više važna izmjena Zakona, no ona najveća i najobuhvatnija dogodila se prilikom ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju. Razlog za to bila je obveza Republike Hrvatske da u sve svoje zakonske propise unese odredbe Direktiva vijeća EU, pa se tako i Zakon o porezu na dodanu vrijednost morao uskladiti sa pravnom stečevinom EU. Ulaskom RH kao ravnopravne članice u EU nastupile su i promjene u poslovanju poreznih obveznika koji obavljaju transakcije sa poreznim obveznicima drugih država članica EU. Radi postizanja harmonizacije propisa u području oporezivanja PDV-om donesen je novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji je objavljen u „Narodnim novinama“, broj 73/13, a na snazi je i primjenjuje se od 01. srpnja 2013.g., usklađen je s osnovnom Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006., Direktivom Vijeća 2008/9/EZ i Direktivom Vijeća 86/560/EEZ.⁷³ Radi detaljnijeg propisivanja primjene Zakona donesen je i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, broj 79/13 i 85/13-ispisak) koji je također na snagu stupio 01. srpnja 2013.g.

6.1. Promjene u PDV-u nakon 01. srpnja 2013.g.

Uvedena je obveza poreznih obveznika, izvješćivanje o isporukama dobara i usluga koje obave drugim obveznicima, ali i pravnim osobama koje nisu porezni obveznici, a koji zadovoljavaju određene uvjete za stjecanje dobara u drugoj državi, jer sada posluju na Jedinstvenom tržištu EU.

Novim su zakonom, sukladno Direktivi, usklađene snižene stope PDV-a, od 01. siječnja 2013.g. snižena stopa od 0% zamijenjena je stopom od 5%.

Sukladno direktivi 2006/112/EZ slobodne zone uključene su u fiskalno područje RH, a do tada se sa isporukama dobara i usluga obavljenim unutar njih postupalo kao da se radi o isporukama na područje izvan RH.

Propisan je i postupak povrata PDV-a poreznim obveznicima iz druge države članice EU na način da se isti može podnijeti samo elektroničkim putem preko Portala Porezne uprave te način povrata PDV-a poduzetnicima koji nemaju sjedište na području EU (iz treće zemlje).

⁷³ Porezni vjesnik: „Porez na dodanu vrijednost s komentarom“, Institut za javne financije, Zagreb, 2017., str. 5.

Ukinuta su i slijedeća oslobođenja:

- Od plaćanja PDV-a pri nabavi opreme za obavljanje gospodarske djelatnosti i osobnih automobila braniteljima Domovinskog rata (bilo je propisano Zakonom o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihovih obitelji),

- Od plaćanja PDV-a za uvoz dobara u tuzemstvo, nabavljenih bez naknade, a koja služe vjerskim zajednicama i njihovom osoblju za obavljanje vjerskih potreba (bilo je propisano Zakonom o pravnom položaju vjerskih zajednica).

Uvedeno je oporezivanje građevinskog zemljišta (uz prijelazno razdoblje do 01. siječnja 2015.g.) i usklađene su odredbe o oporezivanju zgrada ili dijelova zgrada i zemljišta na kojemu se one nalaze, prije prvog nastanjenja (propisano oslobođenje nakon prvog nastanjenja).

Tijela državne i lokalne vlasti odredbama novog Zakona postaju obveznici plaćanja PDV-a po osnovu obavljanja gospodarske djelatnosti, a uvodi se i obveza plaćanja PDV-a samostalnim umjetnicima (usklađenje s odredbama Direktive 2006/112/EZ).

Uvedeno je i definirano niz novih termina, kao što su: područje tuzemstva, područje Europske unije, treće zemlje (nije područje EU) i treće područje (izuzeto iz područja EU).

Europska unija je jedno područje bez graničnih crta i carinske kontrole, pa se više ne može govoriti o uvozu i izvozu dobara na tom području, stoga Zakon uvodi izraze „*stjecanje dobara iz druge države članice*“ umjesto uvoza, odnosno „*isporuka dobara u drugu državu članicu*“ umjesto izvoza.

Iz ovog kratkog sažetka razvidno je da su izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost, odnosno novi Zakon koji je stupio na snagu 01. srpnja 2013.g. bile najopsežnije od svih dosadašnjih i da su utjecale na gotovo sve porezne obveznike, stoga su oni, kao i svi knjigovodstveni djelatnici i porezni službenici trebali uložiti puno truda, volje i strpljenja kako bi ovladali tom materijom.

Nakon donošenja i primjene novog Zakona, u ovih 5 godina uslijedilo je još niz promjena, a najvažnije donosimo u nastavku.

Već je u „Narodnim novinama“, broj 148/13 od 11. prosinca 2013.g. objavljena izmjena i dopuna Zakona o porezu na dodanu vrijednost, po kojima je dio odredbi stupio na snagu 19. prosinca 2013.g., a dio 01. siječnja 2014.g.⁷⁴ Odredbe po kojima je propisano da su isporuke dobara ili obavljanje usluga diplomatskim i konzularnim predstavništvima te međunarodnim tijelima i članovima takvih tijela u slučaju da se dobra ne otpremaju iz RH oslobođene plaćanja PDV-a, na način da se oslobođenje ostvaruje zahtjevom za povrat PDV-a stupile su na snagu

⁷⁴ Porezni vjesnik:, Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017.

19. prosinca 2013.g.⁷⁵ S tim su danom na snagu stupile i odredbe Zakona u kojima je proširen popis dobara koja se mogu smještati u porezna skladišta i isporučivati unutar njih te se dnevne novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, a koje izlaze dnevno i otisnute su na papiru (osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju) oporezuju po stopi od 5%. Proširena je ovlast ministru financija i mogućnost da propiše u kojem trenutku strani porezni obveznici koji obavljaju međunarodni cestovni prijevoz putnika u RH trebaju podnijeti prijave PDV-a.⁷⁶ Sa 01. siječnja 2014.g. na snagu je stupila odredba po kojoj je snižena stopa od 10% povećana na 13%, a koja se primjenjuje na oporezivanje novina i časopisa novinskog nakladnika uz određene uvjete te na časopise za kulturu i umjetnost koji izlaze periodično i otisnuti su na papiru.

Nije prošlo niti godinu dana, Hrvatski Sabor na svojoj sjednici 28. studenog 2014.g. donosi Odluku o proglašenju Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, čije odredbe, ponovo stupaju na snagu u dva koraka. Uvodi se odredba koja stupa na snagu 11. prosinca 2014.g., koja poreznog obveznika kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga u tuzemstvu čini odgovornim za plaćanje PDV-a (postaje jamac platac), na koji način se proširuje njegova odgovornost u cilju sprječavanja prijevara i zaštite državnog proračuna. Njegova se odgovornost sastoji od sljedećega: ako mu je obavljena isporuka dobara ili usluga a račun mu nije izdan, ako je u računu netočno obračunan PDV te ako poreznom obvezniku koji mu je obavio isporuku nije u ugovorenom roku od dana izdavanja računa (ili u roku propisanim posebnim zakonom) platio najmanje iznos PDV-a obračunanog u računu. Razlog tome je što ta osoba (kupac) koristi pravo na odbitak pretporeza po tom računu, a nedopustivo je da taj isti PDV nije platila dobavljaču. Istog dana na snagu je stupila i odredba po kojoj se kod sumnje na moguće porezne prijevare (posebno na međunarodnoj razini) daje mogućnost Poreznoj upravi da suspendira PDV identifikacijski broj.

Od 01. siječnja 2015.g. na snazi su i u primjeni sljedeće odredbe izmijenjenog Zakona:

- Za 2015.g. porezni obveznik prvi puta nije u obvezi podnošenja konačnog obračuna PDV-a (Obrazac PDV-K), posljednji se predavao za 2014.g.
- Elektroničke usluge, telekomunikacijske usluge i usluge radijskog i TV emitiranja koje se obavljaju osobama koje nisu porezni obveznici oporezuju se u mjestu gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište.⁷⁷

⁷⁵ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 148/13.

⁷⁶ Porezni vjesnik: Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017.

⁷⁷ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 143/14.

- Uvodi se obveza ispravka pretporeza za zalihe dobara robe u slučaju prijelaza s redovnog postupka na poseban postupak oporezivanja (čl. 90. Zakona), ako je odbitak viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo.⁷⁸

- Jedna od značajnih odredbi svakako je ona po kojoj se poreznim obveznicima čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 3.000.000,00 kuna bez PDV-a daje mogućnost da sami odluče hoće li ili neće primjenjivati postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama.⁷⁹

- Diplomati u RH oslobođeni su plaćanja PDV-a pri nabavi prijevoznih sredstava i nekretnina, a postupak za oslobođenje propisuje pravilnikom ministar financija.

- Snižena stopa PDV-a od 5% primjenjuje se na oporezivanje svih lijekova koji se izdaju na recept bez obzira jesu na Listi lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.

I tako korak po korak došli smo i do, za sada posljednje izmjene i dopune Zakona o porezu na dodanu vrijednost čiji je tekst objavljen u „Narodnim Novinama“, broj 115/16, odredbe kojeg su stupile ili će stupiti na snagu ovaj puta u tri navrata.

Na snagu su već, od 01. siječnja 2017.g. stupile odredbe o oporezivanju određenih dobara i usluga sniženom stopom od 13% kao što su dječje sjedalice, isporuka električne energije (do krajnjeg korisnika i do drugog isporučitelja), javne usluge prikupljanja miješanog komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada prema posebnom propisu, isporuke urni i lijesova, sadnica, sjemenja, gnojiva, pesticida te hrane za životinje (osim hrane za kućne ljubimce).⁸⁰

Uvedena je mogućnost izbora za oporezivanje nekretnina oslobođenih PDV-a ako poreznik obveznik koji je upisan u registar PDV-a ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti po osnovi isporuke na koju se pravo izvora za oporezivanje želi primijeniti.

Podnošenje prijave za stjecanje i isporuke novih prijevoznih sredstva koje podnose osobe koje nisu registrirane za potrebe PDV-a i plaćanje PDV-a u vezi s tim prelaze u nadležnost Carinske uprave.⁸¹

Najviše je bure u javnosti, a posebno među poduzetnicima koji se bave ugostiteljskom djelatnošću, od 01. siječnja 2017.g. izazvala ponovna primjena stope od 25% PDV-a kojom se oporezuju usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima.

⁷⁸ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 143/14.

⁷⁹ Porezni vjesnik: „Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017.“

⁸⁰ Ibidem

⁸¹ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 143/14.

Sa 01. siječnja 2018.g. na snagu su stupile odredbe Zakona kojima se omogućava odbitak 50% pretporeza za nabavu ili najam osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz čija vrijednost ne prelazi 400.000,00 kuna uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima.⁸² Povećan je, prag za ulazak u sustav PDV-a na 300.000,00 kuna (do tada bio 230.000,00 kuna), a propisana je i mogućnost primjene obračunske kategorije PDV-a pri uvozu određenih strojeva i opreme, na način da porezni obveznici koji uvoze strojeve i opremu vrijednost veće od 1.000.000,00 kuna ne plaćaju PDV pri uvozu, nego da ga iskažu kao obvezu u prijavi PDV-a uz prethodno odobrenje Carinske uprave.

Odredbe članka 4. i 5. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost u vezi oporezivanja vrijednosnih kupona (usklađene s Direktivom Vijeća 2016/1065/EU) stupiti će na snagu 01. siječnja 2019.g.

I dok su još relativno svježe sve te silne izmjene i dopune Zakona o porezu na dodanu vrijednost ovih se mjeseci u javnosti naveliko špekuliralo o mogućem snižavanju opće stope PDV-a sa 25% na 24%. Međutim u mjerama (nastavak porezne reforme), koje je ovih dana na svojim Internet stranicama objavila Vlada RH o snižavanju opće stope PDV-a nema niti riječi. Vlada u namjeri smanjenja regresivnog učinka PDV-a najavljuje snižavanje stope PDV-a na isporuku svježeg mesa, ribe, voća i povrća na 13%.⁸³ Namjera im je isto tako povećati učinkovitost ubiranja poreza sprječavanjem zlouporaba i poreznih prijevara (praćenje tijeka robe na način da se uz PDV obrazac dostavlja i knjiga URA) te ukidanje vrijednosnog praga za pretporez kod automobila i prava na pretporez plovila i zrakoplova.⁸⁴

6.2. Predmet oporezivanja

Ulaskom RH u EU promijenile su se odredbe o predmetu oporezivanja PDV-om pa je tako Zakonom propisano da je to:⁸⁵

- Isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik,
- Stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu:
 - Porezni obveznik koji djeluje kao takav ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a odnosno ima dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski

⁸² Porezni vjesnik., Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017., str. 9.

⁸³ Internet stranica Vlade Republike Hrvatske, <https://vlada.gov.hr/>, pregledano 10.08.2018.

⁸⁴ Ibidem

⁸⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 4.

broj, a isporučitelj odnosno dobavljač iz druge države članice je porezni obveznik (koji nije mali porezni obveznik),

- U slučaju stjecanja novih prijevoznih sredstava, porezni obveznik ili osoba koja nije porezni obveznik (čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om),
- U slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama (kada proizvode stječe porezni obveznik ili osoba koja to nije),
 - Obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav,
 - Uvoz dobara.

Zakonom se propisuje prag stjecanja dobara od poreznih obveznika iz drugih država članica i iznosi 77.000,00 kuna, a predstavlja ukupnu vrijednost nabavljenih dobara i utvrđuje se za pravne osobe koje nisu porezni obveznici (ministarstva, gradovi, općine) te za male porezne obveznike (koji su ostvarili isporuke manje od praga za ulazak u PDV) i porezne obveznike koji obavljaju oslobođene isporuke bez prava na odbitak pretporeza (bolnice, škole). Pri nabavi dobara čija je vrijednost manja od 77.000,00 kuna navedene pravne osobe PDV plaćaju u državi porijekla (od kud kreće prijevoz ili otprema), a ako vrijednost prelazi navedeni iznos ti su stjecatelji obvezni zatražiti od Porezne uprave RH PDV identifikacijski broj temeljem kojeg dobavljač neće zaračunati PDV svoje države, već stjecatelj na nabavljena dobra obračunava i plaća hrvatski PDV. Prag stjecanja ne utvrđuje se za nova prijevozna sredstva i proizvode koji podliježu trošarinama, a od tog se praga može i odustati te već na prvo stjecanje obračunati i platiti PDV u RH.

6.3. Porezni obveznik

Obveznik poreza na dodanu vrijednost je svaka osoba (fizička i pravna) koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja djelatnosti.⁸⁶ Javljuju se tu i „povremeni“ porezni obveznici kojima se smatra svaka osoba (može biti i građanin) koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva kupcu u drugu državu članicu. Tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima ne smatraju se poreznim obveznicima kada obavljaju djelatnosti ili transakcije u okviru svog djelokruga ili ovlasti.⁸⁷ U slijedećim slučajevima oni

⁸⁶ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 6.

⁸⁷ Ibidem

moгу postati porezni obveznici i tada su obvezni sami podnijeti zahtjev za upis u registar obveznika PDV-a, a najkasnije do 15. siječnja tekuće godine.⁸⁸

- Kada ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili ovlasti, ako bi obavljanje tih djelatnosti, kao da nisu porezni obveznici, dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja,
- Kada obavljaju gospodarske djelatnosti koje su navedene u Dodatku 1. Zakona u opsegu koji nije zanemariv odnosno koji prelazi prag za upis u registar obveznika PDV-a,
- Kada obavljaju bilo koju drugu gospodarsku djelatnost kao što je djelatnost iskorištavanja materijalne ili nematerijalne imovine (najam, zakup) u opsegu koji prelazi prag za upis u registar obveznika PDV-a.

6.4. Mjesto oporezivanja

Zakon o porezu na dodanu vrijednost posebno određuje mjesto oporezivanja u slučaju isporuke dobara, a posebno kod obavljanja usluga.

6.4.1. Isporuka dobara – mjesto oporezivanja

Mjesto oporezivanja u slučaju isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze je mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke (opće načelo za utvrđivanje mjesta isporuke).

Mjestom isporuke dobara koja se otpremaju (prevoze) smatra se mjesto na kojem se nalaze na početku otpreme ili prijevoza. Na dobra koja se isporučuju krajnjim kupcima (građanima i osobama koje nemaju dodijeljen PDV identifikacijski broj) isporučitelj tih dobara obračunava PDV svoje države (podrijetlo), izuzetak je isporuka novih prijevoznih sredstava koja se uvijek oporezuje u državi članici odredišta, zatim prodaja na daljinu te isporuka dobara koja podliježu trošarinama.⁸⁹

Isporuka dobara koja je izvršena na brodovima, u zrakoplovima ili u vlakovima oporezuje se u mjestu početka prijevoza putnika (za vrijeme dionice prijevoza putnika unutar EU). Tako će se na primjer, ako će se dobra isporučivati u vlaku za vrijeme prijevoza putnika iz Zagreba u Beč, mjestom isporuke smatrati RH i na njih će se obračunati hrvatski PDV, a u slučaju da

⁸⁸ Porezni vjesnik., Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017., str. 17.

⁸⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 13.

se putuje i kroz treću zemlju (npr. Bosnu i Hercegovinu) neće se obračunavati PDV niti jedne od države članice EU.⁹⁰

U slučaju isporuke dobara putem sustava za prirodni plin, električnu energiju i grijanje mjesto isporuke dobara smatra se sjedište preprodavatelja kojemu je obavljena isporuka, a ako kupac stvarno koristi ili troši ta dobra mjestom isporuke smatra se mjesto gdje ih stvarno troši.

6.4.2. Obavljanje usluga – mjesto oporezivanja

U vezi mjesta oporezivanja usluga važno je napomenuti da se u pogledu obavljanja usluga poreznim obveznicima smatraju porezni obveznici koji obavljaju isporuke koje su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, mali porezni obveznici te pravne osobe koje nisu porezni obveznici a registrirane su za potrebe PDV-a.⁹¹

Mjesto obavljanja usluga poreznom obvezniku (primatelju) je mjesto njegova sjedišta i porezna obveza se prenosi na poreznog obveznika (primatelja usluge), to je novina u odnosu na Zakon koji je vrijedio do 01. srpnja 2013.g. kojim je bilo propisano opće načelo prema kojem se mjestom oporezivanja usluga smatralo mjesto gdje je sjedište poreznog obveznika koji uslugu obavlja.

Zakonom su propisane i posebne odredbe u vezi oporezivanja, tzv. specifičnih usluga te neke od njih u nastavku navodimo:

- Posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici – mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje. Npr. porezni obveznik sa sjedištem u RH ugovori selidbu za fizičku osobu koja seli namještaj iz Karlovca u Pariz, sa poreznim obveznikom X (međunarodna selidba). U ovom se slučaju mjesto obavljanja osnovne usluge (prijevoz dobara) smatra početak prijevoza (Karlovac), pa je tako i mjesto pružanja usluge posrednika RH i oporezovat će se hrvatskim PDV-om.⁹²

- Usluge u vezi s nekretninama, kao što su usluge stručnjaka i posrednika za prodaju nekretnina, smještaj u hotelima, kampovima za odmor, davanje prava na uporabu nekretnina oporezuje su u mjestu gdje se nekretnina nalazi.

⁹⁰ Porezni vjesnik:, Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017., str. 29.-30.

⁹¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 16.

⁹² Porezni vjesnik:, Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017., str. 32.

- Usluge prijevoza – kod usluge prijevoza putnika te usluga prijevoza dobara, osim prijevoza dobara unutar EU, osobama koje nisu porezni obveznici mjestom obavljanja usluge smatra se mjesto gdje se obavlja prijevoz (razmjerno prijednim udaljenostima), dok se mjestom obavljanja usluga prijevoza dobara unutar EU (osobama koje nisu porezni obveznici) smatra mjesto početka prijevoza.

- Mjestom obavljanja usluga u kulturi, pomoćnih usluga u prijevozu i usluga u vezi s pokretnim dobrima smatra se mjesto gdje se ta događanja i aktivnosti stvarno odvijaju.

6.4.3. Stjecanje dobara unutar EU i uvoz dobara

Mjestom stjecanja dobara unutar EU smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku kad otprema ili prijevoz završava, odnosno područje države članice koja je stjecatelju izdala PDV identifikacijski broj pod kojim je on stekao dobra.

Uvoz dobara u EU oporezuje se PDV-om države članice koja je država uvoza (npr. ako je RH država uvoza obračunavati će se hrvatski PDV). Iznimka su dobra koja nisu puštena u slobodni promet (podvrgnuta carinskom ili nekom drugom postupku), za njih je mjesto uvoza država članica na čijem se području prestaju primjenjivati ti postupci.

6.5. Porezna osnovica

Porezna osnovica pri isporuci dobara i usluga je naknada, a čini je sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući i iznose subvencija (izravno povezanih s cijenom tih dobara i usluga), iznose poreza (osim PDV-a), carina, pristojbi, te sporedne troškove (provizija, troškovi prijevoza i osiguranja i dr.).⁹³

Porezna osnovica pri stjecanju dobara unutar EU jednaka je prethodno navedenom, osim što se u nju uključuju i trošarine, uz iznimku prilikom stjecanja novih i rabljenih prijevoznih sredstava, kada se u poreznu osnovicu ne uračunava posebni porez na motorna vozila.

Poreznu osnovicu pri uvoz čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima, a ako nisu uključeni u carinsku vrijednost u poreznu osnovicu će se uključiti carine, posebne

⁹³ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 33.

porezi, trošarine, pristojbe i slična davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoznice, te za davanja koja se plaćaju pri uvozu dobara (osim PDV-a).⁹⁴

6.6. Stope PDV-a

Porez na dodanu vrijednost obračunava se po stopi koja je na snazi u trenutku nastanka oporezivog događaja, uz iznimku po stopi koja je na snazi u trenutku nastanka obveze obračuna PDV-a u slučaju stjecanja dobara unutar EU.⁹⁵

Opća stopa PDV-a koja je trenutno važeća i primjenjuje se u RH iznosi 25%.

Uz opću stopu primjenjuju se i dvije snižene stope od 5% i 13%. Neki od proizvoda i usluga na koje se obračunava i plaća PDV po sniženoj stopi od 5% su: sve vrste kruha, sve vrste mlijeka (koje se stavlja u promet u tekućem stanju), knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, lijekovi koji se izdaju na liječnički recept (odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode), medicinska oprema, pomagala, kino ulaznice itd. Po sniženoj stopi od 13% PDV se obračunava i plaća na isporuke slijedećih dobara i usluga: usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, jestiva ulja i masti (biljnog i životinjskog porijekla), isporuka vode (osim one koja se na tržište stavlja u ambalaži), dječje sjedalice za automobile te dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, ulaznice za koncerte i dr.

U nastavku se daje pregled stopa PDV-a koje se primjenjuju u državama članicama.

Tablica 3 Popis stopa PDV-a koje se primjenjuju u državama članicama

Država članica	Oznaka države	Standardna stopa	Snižena stopa	Vrlo snižena stopa	Parking stopa
Austrija	AT	20	10 / 13	–	13
Belgija	BE	21	6 / 12	–	12
Bugarska	BG	20	9	–	–
Cipar	CY	19	5 / 9	–	–
Češka	CZ	21	10 / 15	–	–
Njemačka	DE	19	7	–	–
Danska	DK	25	–	–	–
Estonija	EE	20	9	–	–
Grčka	EL	24	6 / 13	–	–

⁹⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 35.

⁹⁵ Ibidem, čl. 37.

Država članica	Oznaka države	Standardna stopa	Snižena stopa	Vrlo snižena stopa	Parking stopa
Španjolska	ES	21	10	4	–
Finska	FI	24	10 / 14	–	–
Francuska	FR	20	5,5 / 10	2,1	–
Hrvatska	HR	25	5 / 13	–	–
Mađarska	HU	27	5 / 18	–	–
Irska	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Italija	IT	22	5 / 10	4	–
Litva	LT	21	5 / 9	–	–
Luksemburg	LU	17	8	3	14
Latvija	LV	21	12	–	–
Malta	MT	18	5 / 7	–	–
Nizozemska	NL	21	6	–	–
Poljska	PL	23	5 / 8	–	–
Portugal	PT	23	6 / 13	–	13
Rumunjska	RO	19	5 / 9	–	–
Švedska	SE	25	6 / 12	–	–
Slovenija	SI	22	9,5	–	–
Slovačka	SK	20	10	–	–
Ujedinjena Kraljevina	UK	20	5	–	–

Izvor: Internet stranica Europske unije, <https://europa.eu>, pregledano 17.08.2018.

Prikazani podaci pokazuju da Hrvatska ima jednu od najviših općih stopa PDV-a (25%), uz nas istu stopu primjenjuju još samo Danska i Švedska, a to su zemlje koje su gospodarski i ekonomski puno razvijenije od nas, dok najvišu opću stopu PDV-a primjenjuje Mađarska u visini od 27%, a najnižu Luksemburg u visini od 17%. Što se tiče primjene sniženih stopa, Hrvatska je negdje u prosjeku ostalih zemalja, a zanimljivo je da jedino Danska u svom sustavu oporezivanja PDV-om ne primjenjuje sniženu stopu.

6.7. Odbitak pretporeza

Pretporez je iznos PDV-a koji porezni obveznik treba platiti ili je plaćen u RH pri uvozu, i iznos koji je plaćen u skladu s člankom 75. Zakona.⁹⁶ Pravo na odbitak pretporeza ima porezni obveznik za isporuke dobara ili usluga koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija (u tuzemstvu), a ostvaruje ga u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti. I kod prava na odbitak pretporeza primjenjuje se iznimka

⁹⁶ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 58.

kod isporuke novih prijevoznih sredstava, gdje svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva (uz određene uvjete) ima pravo na odbitak PDV-a uključenog u nabavnu cijenu ili plaćenog pri uvozu ili stjecanju tog novog prijevoznog sredstva unutar EU i to najviše do iznosa PDV-a koji bi se morao platiti da isporuka nije bila oslobođena od plaćanja PDV-a.⁹⁷ Zakon je propisao uvjete i postupak odbitka pretporeza koje je potrebno ispuniti da bi porezni obveznik mogao odbiti pretporez u razdoblju oporezivanja u kojem je primio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge (npr. da za nabavljenu robu ili uslugu ima račun, da za uvezena dobra ima jedinstvenu carinsku deklaraciju, da iznos PDV-a i sve druge potrebne podatke iskaže u prijavi PDV-a i dr.). Propisuju se i neka ograničenja prava na odbitak pretporeza (npr. ne može se odbiti pretporez za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije), podjela pretporeza, te obveza ispravka odbitka pretporeza (i to kod gospodarskih dobara, kod isporuke gospodarskih dobara i za zalihe proizvoda).

6.8. Plaćanje PDV-a i izdavanje računa

Porez na dodanu vrijednost dužan je platiti svaki porezni obveznik koji obavlja oporezive isporuke dobara i usluga, svaki uvoznik, izdavatelj računa i svaka osoba koja iskaže PDV na računu, osoba registrirana za potrebe PDV-a. Porezni obveznik mora platiti obračunani i prijavljeni PDV za razdoblje oporezivanja do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec, uz iznimku plaćanja PDV-a u slučaju uvoza i stjecanja novih prijevoznih sredstava po rješenju Carinske uprave. Obveza PDV-a utvrđuje se u Prijavi poreza na dodanu vrijednost (obrazac PDV) koju porezni obveznik mora predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom sjedištu odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu do 20-tog dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja. Razdoblje oporezivanja je u pravilu od prvog do posljednjeg dana u mjesecu, osim za poreznog obveznika čija je vrijednost isporučenih dobara i usluga (uključujući i PDV) u prethodnoj kalendarskoj godini manja od 800.000,00 kuna, razdoblja oporezivanja su od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju.

Člankom 78. i 79. Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁹⁸ propisana je obveza izdavanja računa te obvezni sadržaj računa kojeg je svaki porezni obveznik dužan izdati za isporučena

⁹⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16, čl. 59.

⁹⁸ „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16

dobra ili obavljenu uslugu, a propisana su i iznimke od izdavanja računa (za usluge osiguranja, financijske usluge, transakcije u vezi s dionicama).

6.9. PDV prijevare

PDV prijevare predstavljaju veliku prijetnju, kako za prihode proračuna države članice tako i proračuna EU. Organizatori prijevara zapravo izravno krađu novac iz državnog proračuna, a što znači da time umanjuju kvalitetu javnih usluga. Novi trendovi prijevara su tzv. kružne prijevare koje zadaju glavobolje poreznim inspektorima, a najčešće su u području razmjene dobara visoke vrijednosti, kao što su zlato, tablet uređaji i sl., ali se mogu pojaviti i u trgovini žitom, sojom i sl. Nažalost uz veliku pojavu prijevara vezanih uz dobra (prisutno i u RH), pojavile su se prijevarne aktivnosti i u području usluga vezanih uz trgovinu jedinicama stakleničkih plinova te u području energetske certifikata (za sada nisu primijećene u RH).⁹⁹

Porezna uprava na svojim Internet stranicama poziva svoje porezne obveznike na oprez u sklapanju poslovnih odnosa iz rizičnih djelatnosti, u slučaju da je takva ponuda jednostavno predobra da bi bila istinita, potiče ih da dobro upoznaju svoje dobavljače, saznaju informacije o tvrtki i vlasnicima, odnosno odgovornim osobama te da provjere PDV ID broj.

U dosadašnjim inspekcijskim nadzorima na području RH kružne prijevare utvrđene su u djelatnosti trgovine na veliko (čeličnim armaturama i betonskim čelikom, šećerom i tekstilom) te u djelatnosti trgovine na malo (mobilnim uređajima i automobilima).¹⁰⁰

Kao primjer kružne prijevare utvrđene u postupku nadzora, prikazuje se ona u djelatnosti trgovine na veliko i malo mobilnim uređajima (nabava i prodaja):¹⁰¹

- U redovnim kontrolama drugih institucija pronađen je veći broj mobilnih uređaja bez popratne dokumentacije i podataka o vlasniku (nabava na crno),
- Dio mobilnih uređaja ostaje u RH, a dio se izvozi u treće zemlje, prodaje putem Internet portala specijaliziranih za online prodaju po nižim cijenama od tržišnih ili preporučenih od strane ovlaštenih distributera,
- U prijevari sudjeluje veći broj fizičkih osoba povezanih s prijevarnim lancima kod različitih djelatnosti.

⁹⁹ Porezni vjesnik., br. 7-8, Institut za javne financije, Zagreb, 2017., str. 140.

¹⁰⁰ Internet stranica Porezne uprave, <https://www.porezna-uprava.hr>, pregledano 18.08.2018.

¹⁰¹ Ibidem

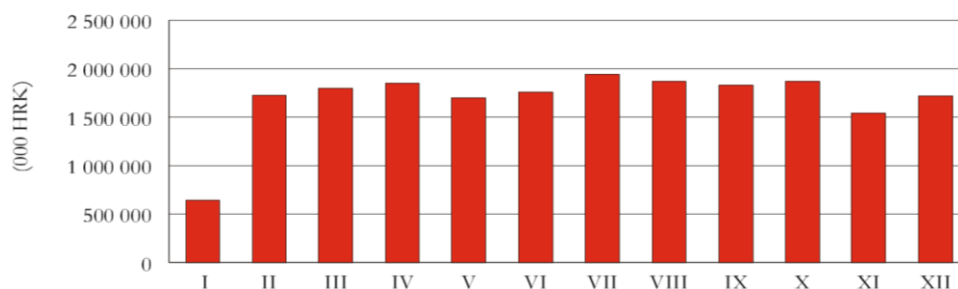
7. ZNAČAJ PRIHODA OD PDV-A U PRORAČUNU RH

Nakon svega iznesenog na temu javnih prihoda, poreza, a posebno poreza na dodanu vrijednost, u nastavku se prikazuje utjecaj i značaj PDV-a u ukupnim prihodima Državnog proračuna RH.

7.1. Prihodi od PDV-a u 1998.g.

Da bi smo krenuli naprijed moramo se vratiti korak unatrag, točnije 20 koraka (godina) unatrag i pogledati kakav je učinak PDV imao u proračunu RH u svojoj prvoj godini uvođenja, 1998.

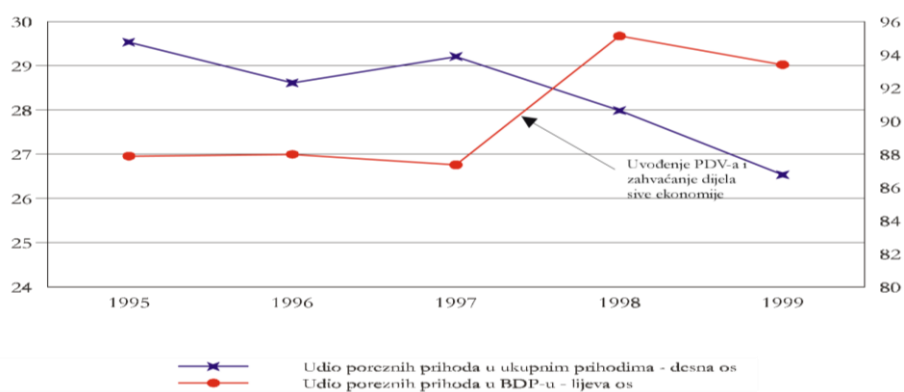
Slika 8 Prihodi od PDV-a u 1998.g.



Izvor: Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

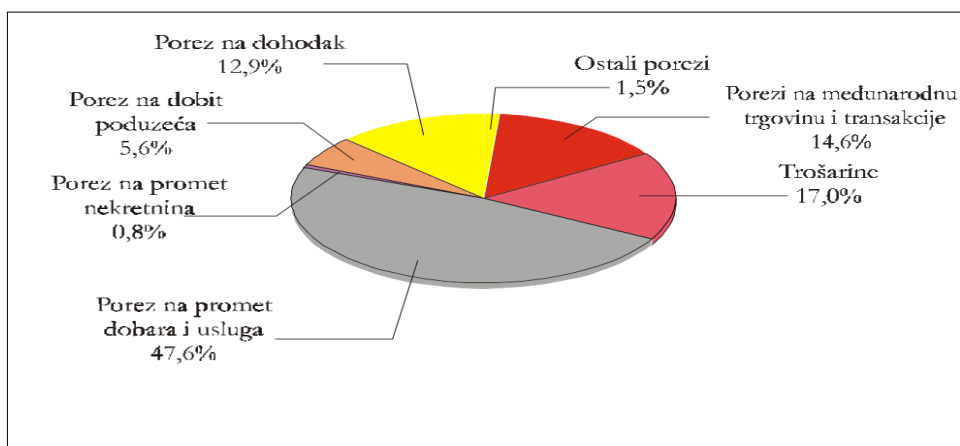
Slika 8 mjesečnih prihoda od PDV-a u 1998.g. pokazuje da PDV u prvoj godini kako je uveden nije pokazivao sezonski karakter, jer je čak i u mjesecima (2.-5.) prihod bio relativno visok u odnosu na prihode ostvarene u ljetnim mjesecima (u sezoni), dok se u studenom uočava njegov lagani pad.

Slika 9 Udio poreznih prihoda u ukupnim prihodima i bruto domaćem proizvodu



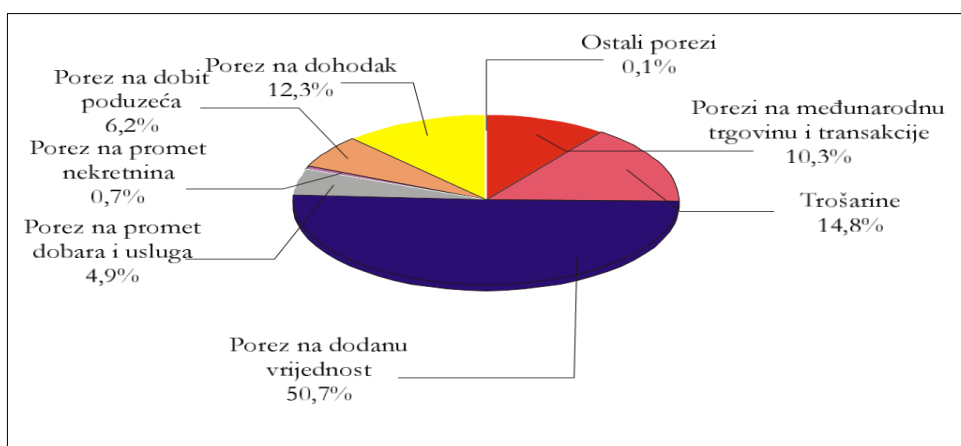
Izvor: Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

Slika 10 Struktura poreznih prihoda u 1997.g.



Izvor: Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

Slika 11 Struktura poreznih prihoda u 1998.g.



Izvor: Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

I u svoj prvoj godini primjene porez na dodanu vrijednost bio je najznačajniji izvor proračunskih prihoda. Uvođenje PDV-a označio je porast udjela poreznih prihoda u BDP-u što pokazuje slika 9, iako je opća stopa PDV-a tada bila 22%, a standardna stopa do tada primjenjivanog poreza na promet iznosila je 26,5%, zaključak je da je oporezivanje PDV-om utjecalo na povećanje porezne discipline među poduzetnicima.¹⁰² I prema strukturi poreznih prihoda prikazanih na slikama 10 i 11 uočava se veći postotak udjela PDV-a u poreznim prihodima 1998.g. (50,7%) u odnosu na postotak udjela poreza na promet proizvoda i usluga 1997.g. koji je ukupnim poreznim prihodima sudjelovao 47,6%.

¹⁰² Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

7.2. Prihodi od PDV-a i njihov utjecaj na proračun u posljednjih deset godina

Nakon ovog kratkog osvrt, na sada već davnu 1998.g., a zbog pozamašne količine podataka teško je analizom obuhvatiti prihode od PDV-a i njegov utjecaj na ukupan prihod proračuna u svih 20 godina njegova „života“ u RH, autor ovog rada odlučuje se za analizu razdoblja od 10 godina, 2008. – 2017.g. Zašto ovo razdoblje? Odgovor je zapravo jednostavan, 2008.g. bila je posljednja godina u kojoj se primjenjivala opća stopa PDV-a od 22%, ona je u srpnju 2009.g. povećana na 23%, a od 01. ožujka 2012.g. iznosi 25% i primjenjuje se još i danas, a to je i razdoblje koje je bilo zahvaćeno gospodarskom krizom.

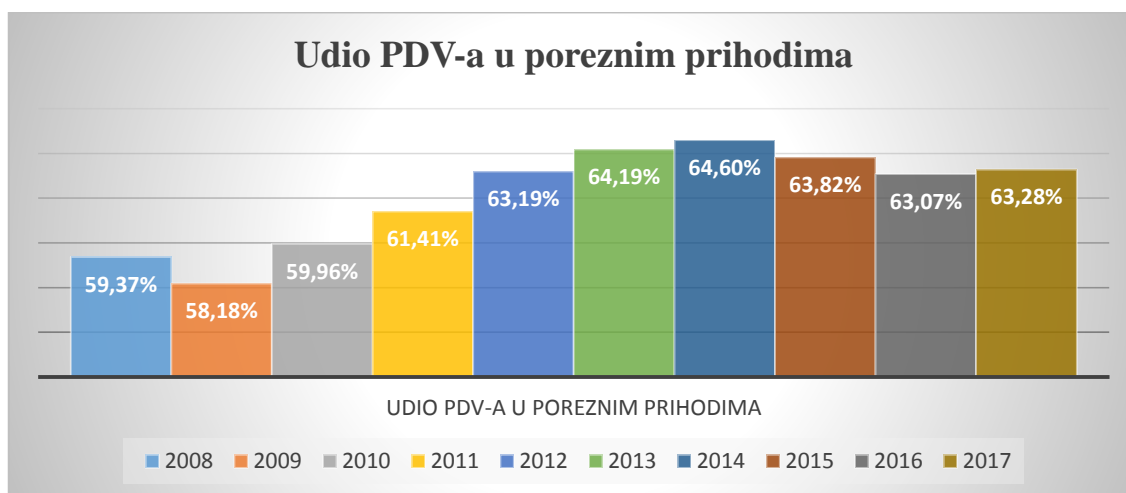
Tablica 4 Prihodi od PDV-a, prihodi od poreza i ukupni prihodi državnog proračuna

GODINA	PRIHODI OD POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U TIS. KUNA	SMANJENJE ODNOSNO PORAST PRIHODA OD PDV-A	PRIHODI OD POREZA U TIS. KUNA	UKUPNI PRIHODI DRŽAVNOG PRORAČUNA U TIS. KUNA
2008	41.308.036		69.572.899	115.772.655
2009	37.050.354	-10,31%	63.678.926	110.257.947
2010	37.688.520	1,72%	62.856.582	107.466.351
2011	37.718.154	0,08%	61.422.186	107.069.670
2012	40.652.023	7,78%	64.332.057	109.558.928
2013	40.253.061	-0,98%	62.713.258	108.585.050
2014	40.923.499	1,67%	63.349.864	114.044.485
2015	43.577.753	6,49%	68.280.769	109.110.879
2016	45.218.467	3,77%	71.691.497	116.848.104
2017	47.616.661	5,30%	75.243.890	122.707.021

Izvor: Internet stranica Ministarstva financija, <http://www.mfin.hr>, i Državnog zavoda za statistiku, <https://www.dzs.hr/>, pregledano 18.08.2018.

U tablici 4 prikazani su prihodi od poreza na dodanu vrijednost, prihodi od poreza i ukupni prihodi državnog proračuna RH u razdoblje od 2008. – 2017.g. preuzeti sa Internet stranica Ministarstva financija i Državnog zavoda za statistiku, a u nastavku se daje i grafički prikaz udjela prihoda od PDV-a, kao najizdašnjeg poreznog prihoda proračuna RH. Prihod od PDV-a najvažniji je porezni prihod i njegov udio u njima iznosi prosječno 60%, od 59,37% u 2008.g. do 63,28% u 2017.g.

Slika 12 Udio PDV-a u poreznim prihodima razdoblje 2008.-2017.g.



Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija i Državnog zavoda za statistiku

Statistički podaci pokazuju da je 2008.g. (opća stopa PDV-a 22%) prihod od PDV-a iznosio 41,3 milijarde kuna, 3,4% manje od planiranog iz razloga što se u drugoj polovici godine počinje osjećati utjecaj svjetske ekonomske krize, ali u odnosu na prethodnu godinu 2007. zabilježio je rast od 9,4%, od čega je najviše prihoda od PDV-a ubrano u srpnju i listopadu 2008.g. čemu je najviše pridonijela uspješna turistička sezona i ostvareni gospodarski rast u prvom tromjesečju te godine.¹⁰³

Značajan pad prihoda od PDV-a bilježi se 2009.g. za 10,31% u odnosu na 2008.g. što je najvećim dijelom rezultat smanjene gospodarske aktivnosti, a osobito osobne potrošnje tijekom 2009.g., gospodarska kriza ubire svoj danak.

Za 2010. i 2011. godinu može se reći da se zadržava trend prikupljanja prihoda od PDV-a iz 2009.g., odnosno nije zabilježen značajniji porast u odnosu na 2009.g., iznosio je cca 37 milijardi kuna, razlog čega je osobna potrošnja koja je ostala na istoj razini, čak lagano stagnerala.

Iako se gospodarska kriza nastavlja i tijekom 2012.g., prihodi od PDV-a rastu 7,78% u odnosu na prethodnu godinu te iznose 40,7 milijardi kuna, a razlog za isto, prvenstveno je povećanje opće stope PDV-a koja od 01. ožujka 2012.g. iznosi 25%, ali i izmjene Zakona koje se odnose na potpuno ograničenje prava na odbitak pretporeza za nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima, te ograničenje prava na odbitak pretporeza pri nabavi dobara i usluga za potrebe reprezentacije. Kao i svih godina do

¹⁰³ Godišnjak Ministarstva financija 2008., <http://www.mfin.hr>, pregledano 18.08.2018.

sada najveći prihodi od PDV-a prikupljeni su u ljetnim mjesecima za što je zaslužna uspješna turistička sezona.

Prihod od PDV-a ostvaren u 2013.g. iznosio je 40,3 milijarde kuna što je 1% manje u odnosu na 2012.g. Mogući razlog za to je, od 01. siječnja 2013.g., primjena snižene stope PDV-a od 10% na usluge pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanja i usluživanja bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima sukladno posebnim propisima. U 2013.g. pri naplati PDV-a vidljivi su učinci uvođenja fiskalizacije računa (Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom stupio na snagu 01. siječnja 2013.g.), koji je trebao pridonijeti boljoj naplati poreza, ali ulazak RH u EU nakon 01. srpnja 2013.g. rezultiralo je jednokratnim gubitkom proračunskih prihoda od PDV-a jer se sva roba iz zemalja članica koja se prije 01. srpnja oporezivala pri uvozu, sada oporezuje kao i kod domaćih poduzetnika, odnosno tek nakon puštanja robe u potrošnju.¹⁰⁴

Za 2014.g. ostvareni приход od PDV-a iznose 40,9 milijardi kuna, što je povećanje za 1,67% u odnosu na 2013.g. Na nešto efikasnije prikupljanje poreza na dodanu vrijednost tijekom 2014.g. utjecalo je neznatno povećanje osobne potrošnje, a ne treba zaboraviti niti činjenicu da je sa 01. siječnja 2014.g. povećana snižena stopa PDV-a sa 10% na 13%. Uz to primjena fiskalizacije u prometu gotovinom te poboljšana naplata poreza pridonijela je malom porastu prihoda od PDV-a.

Konačno nakon 6 godina, 2015.g. prihodi od PDV-a dostigli su, odnosno prestigli su iznos koji je ostvaren 2008.g., te sa porastom od 6,49% u odnosu na 2014.g. iznose 43,6 milijardi kuna. Može se reći da je to godina u kojoj je Hrvatska polako, puževim korakom počela izlaziti iz gospodarske krize, a zabilježen je i porast BDP-a 1,6% u odnosu na 2014.g.

Pozitivan trend rasta prihoda od PDV-a bilježi se i u 2016.g., prikupljen je iznos od 45,2 milijarde kuna, odnosno 3,77% više nego 2015.g. Utjecaj na to povećanje svakako ima porast osobne potrošnje uslijed pozitivnih kretanja u gospodarstvu.

Najuspješnija godina, što se tiče ubiranja prihoda od PDV-a, prethodna je 2017. Prihodi od PDV-a porasli su za 5,3% u odnosu na 2016.g., a ubrano je do sada rekordnih 47,6 milijardi kuna. Razloga ima nekoliko, osobna potrošnja raste, prisutna su pozitivna gospodarska kretanja, iza nas je jedna od najuspješnijih turističkih sezona, osjeća se utjecaj sveobuhvatne porezne reforme, povećanje porezne discipline (iako tu još ima dosta prostora za poboljšanje).

¹⁰⁴ Godišnjak Ministarstva financija 2013., <http://www.mfin.hr>, pregledano 19.08.2018.

Za 2016. i 2017.g. daje se detaljniji pregled prihoda državnog proračuna, poreza, doprinosa i ostalih prihoda, kao i njegovo ostvarenje u odnosu na planirani.

Tablica 5 Prihodi državnog proračuna u 2016. i 2017.g.

(u kunama)	Ostvarenje 2016.	Plan 2017.	Ostvarenje 2017.	Indeks 2017/2016	Indeks 2017/plan 2017
	1	2	3	4=3/1	5=3/2
UKUPNI PRIHODI	116.848.104.334	122.449.502.374	122.707.021.717	105,0	100,2
6 PRIHODI POSLOVANJA	116.397.924.576	121.740.357.107	122.060.097.020	104,9	100,3
Prihodi od poreza	71.691.496.599	75.110.982.375	75.243.890.160	105,0	100,2
od čega:					
Porez na dohodak	2.231.999.100	2.026.519.737	2.014.588.384	90,3	99,4
Porez na dobit	7.187.976.611	8.177.199.267	8.266.568.123	115,0	101,1
Porez na dodanu vrijednost	45.218.467.037	47.512.599.489	47.616.661.426	105,3	100,2
Posebni porezi i trošarine	14.752.335.309	15.241.918.285	15.143.118.292	102,6	99,4
Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	404.876.433	392.713.934	382.658.524	94,5	97,4
Doprinosi	22.194.306.700	23.144.389.305	23.206.071.303	104,6	100,3
Pomoći	7.792.129.094	9.251.182.377	8.453.039.778	108,5	91,4
Prihodi od imovine	3.408.252.015	2.660.216.914	3.004.782.951	88,2	113,0
Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	3.870.071.694	3.662.963.820	4.449.416.259	115,0	121,5
Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	1.196.286.125	1.414.076.508	1.421.952.832	118,9	100,6
Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza	5.661.735.618	5.933.954.434	5.725.972.881		96,5
Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	583.646.730	562.591.374	554.970.856	95,1	98,6
7 PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE	450.179.758	709.145.267	646.924.697	143,7	91,2
Prihodi od prodaje neproizvedene imovine	72.570.118	57.434.258	62.131.606	85,6	108,2
Prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine	346.322.258	534.169.165	456.618.755	131,8	85,5
Prihodi od prodaje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti	158.492	0	0	0,0	
Prihodi od prodaje proizvedene kratkotrajne imovine	31.128.890	117.541.844	128.174.335	411,8	109,0

Izvor: Internet stranica Ministarstva financija, <http://www.mfin.hr>, pregledano 20.08.18.

Ukupni prihodi državnog proračuna u 2017. godini ostvareni su u iznosu od 122,7 milijardi kuna, veći su 0,2% od planiranih, a u odnosu na prethodnu godinu porasli su za 5,0%. Porezni prihodi prikupljeni u 2017. godini iznose 75,2 milijarde kuna čime su zabilježili međugodišnje povećanje od 5,0%, i veći su za 0,2% u odnosu na planirane, a ne zaostaje niti prihod od PDV-a koji je također veći za 0,2% u odnosu na planirani. Drugi po iznosu i važnosti za proračun, prihodi su od doprinosa koji su u proračunu 2017.g. sudjelovali sa cca 19%, a iznosili su 23,2 milijardi kuna. Zatim slijede prihodi od posebnih poreza i trošarina u iznosu od 15,1 milijardi kuna, te porez na dobit čiji je udio u proračunu cca 7% sa iznosom od 8,2 milijardi kuna.

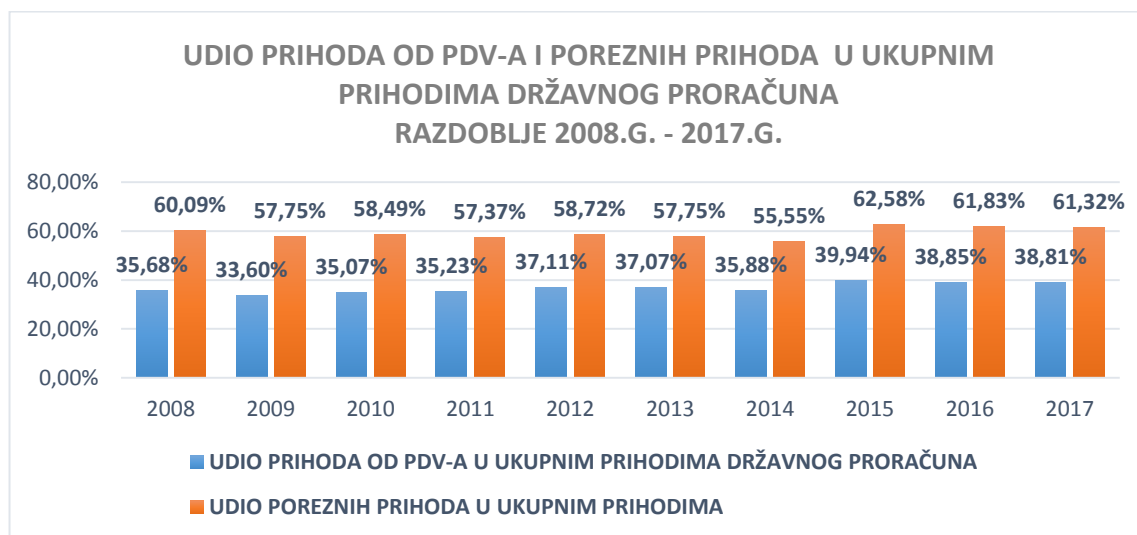
U Državnom proračunu RH za 2018.g. planirani su prihodi od PDV-a u iznosu od 49,6 milijardi kuna, što je 4% više u odnosu na ostvarene u 2017.g., a takvo se povećanje predviđa i za 2019. i 2020.g., što drugim riječima znači da Vlada RH stavlja nimalo lak zadatak pred poduzetnike i porezne službenike.¹⁰⁵

I na kraju slikoviti prikaz (a slika govori više od tisuću riječi) ovog cjelokupnog rada daju grafikoni, koji jasno i nedvojbeno pokazuju koliki je udio, a samim time i značaj poreza na

¹⁰⁵ Internet stranica Ministarstva financija, <http://www.mfin.hr>, pregledano 21.08.18.

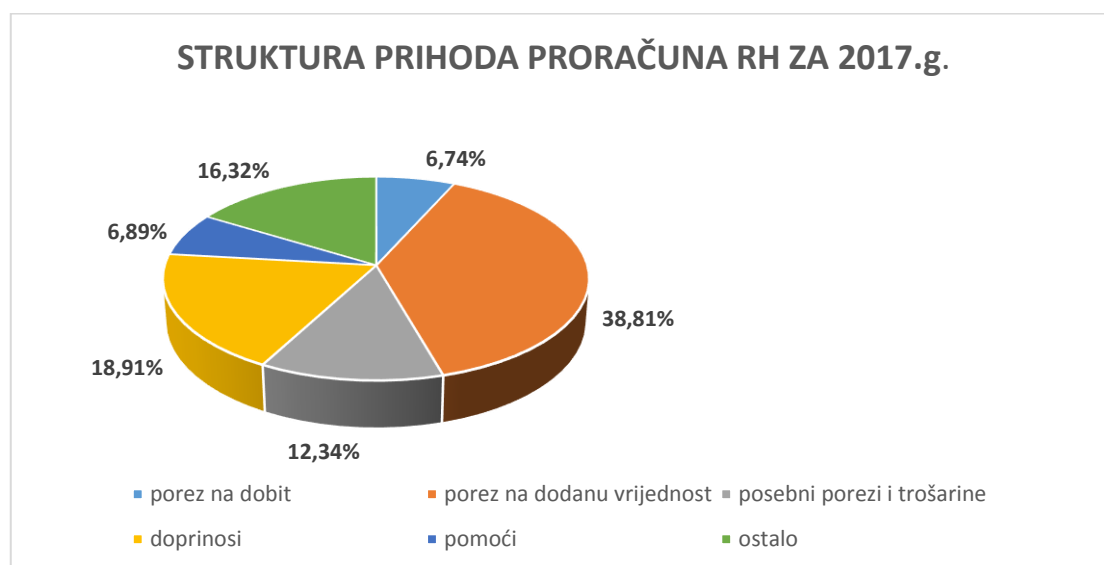
dodanu vrijednost u proračunu RH, odnosno njegova uloga u financiranju javnih potreba (zdravstvo, obrazovanje, nacionalna sigurnost).

Slika 13 Prihodi od PDV-a i porezni prihodi u ukupnim prihodima proračuna



Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija i Državnog zavoda za statistiku

Slika 14 Struktura prihoda državnog proračuna za 2017.g.



Izvor: izrada autora prema podacima Ministarstva financija

Od 2008.g. pa do 2017.g. udio PDV-a u ukupnim prihodima državnog proračuna kreće se od 35,68% pa sve do 38,81%, a 2015.g. taj je udio iznosio gotovo 40% ukupnih prihoda (39,94 %). Obzirom na tako visoki postotak udjela PDV-a ne čudi niti podatak da porezni prihodi u ukupnim prihodima proračuna sudjeluju sa cca 60% (60,09% u 2008.g. do 61,32% u 2017.g.).

8. ZAKLJUČAK

Opstanak i razvoj svake države nezamisliv je bez njenih javnih financija, odnosno bez mogućnosti ubiranja javnih prihoda koji služe, ne samo državi za njeno svakodnevno „poslovanje“ u vidu zaštite nacionalnih granica i sigurnosti, nego se moraju usmjeriti i korist od njih moraju imati i pojedinci kroz mogućnost besplatnog obrazovanja, kvalitetnih usluga u zdravstvu, korištenju javnih cesta. Postoje različiti instrumenti prikupljanja javnih prihoda, a najrašireniji i onaj koji se najviše primjenjuje je oporezivanje, gdje država uvodeći razne oblike poreza zahvaća dohotke i imovinu većine svojih građana, pravdajući se pri tome javnim potrebama koje se moraju zadovoljiti, a svake su godine sve veće.

Porezi su, gotovo oduvijek bili i ostali su najvažniji i najizdašniji izvori javnih prihoda, ali zbog svog prinudnog (prisilnog) karaktera kod većine građana izazivaju otpor i negodovanje, uz postavljanje osnovnih pitanja „Zašto plaćati poreze?“, „Što ću dobiti za uzvrat?“, i „Tko ima koristi od njih?“. Stoga nije nimalo laka zadaća Porezne uprave i njenih službenika pokušati naplatiti što više poreza koristeći pri tom, ne samo mjere prisilne naplate kao krajnje, već primjenjivati postupke koje će potaknuti porezne obveznike na redovno ispunjenje i plaćanje svojih poreznih obveza. Gledajući sustav oporezivanja koji se primjenjuje u RH teško je ne primijetiti da su u istom prisutne česte promjene poreznih propisa, odredbe većine zakona nejasne su i dvosmislene, što uzrokuje poteškoće u njihovoj primjeni te u radu svih uključenih sudionika, od poreznih obveznika, preko knjigovođa, pa do poreznih službenika.

Porez na dodanu vrijednost najširi je oblik oporezivanja, koji zahvaća sve slojeve stanovništva, neovisno o njihovoj ekonomskoj snazi (od najsiromašnijih do najbogatijih), a time se izražava njegov regresivni učinak, jer oni sa nižim prihodima troše puno veći udio svojih prihoda u odnosu na one sa višim. Način i postupci oporezivanja PDV-om u RH propisani su Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, odredbe kojeg nisu nimalo jednostavne za primjenu i postupanje, a prvi puta u primjeni je od 01. siječnja 1998.g. U 20 godina postojanja i primjene u RH, Zakon je doživio tolike izmjene i dopune, da gotovo nije bilo godine u kojoj se nije dogodila neka od njih. Iako dosta kompliciran, pogotovo u području oporezivanja isporuka dobara i usluga unutar država članica EU, najznačajniji je i po iznosu prikupljenih sredstava najizdašniji prihod državnog proračuna RH. Više od jedne trećine, gotovo 40% ukupnih prihoda državnog proračuna pripada sredstvima prikupljenim od PDV-a, pa se može reći da on u najvećem dijelu sudjeluje u podmirenju javnih potreba (rashoda), a neposredno i svaki građanin ima najviše koristi upravo od PDV-a.

LITERATURA

STRUČNE KNJIGE

1. Jelčić, B.; Javne financije, Informator, Zagreb, 1997.
2. Jelčić, Barbara; Jelčić, Božidar.; Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998.
3. Jurković, P.; Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002.
4. Odluka o lokalnim porezima grada Duge Rese, „Narodne novine“, broj 41/17
5. Pomorski zakonik, „Narodne novine“, broj 181/04, 76/07, 146/08, 61/11, 56/13 i 26/15
6. Porezni vjesnik.; Porez na dodanu vrijednost s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2017.
7. Porezni vjesnik.; br. 7-8, Institut za javne financije, Zagreb, 2017.
8. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava.; Hrvatski porezni sustav, Institut za javne financije, Zagreb, 2016.
9. Zakon o doprinosima, „Narodne novine“, broj Narodne novine' br. 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 41/14, 143/14, 115/16
10. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 148/13
11. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 143/14
12. Zakon o lokalnim porezima „Narodne novine“, broj 115/16 i 101/17
13. Zakon o porezu na dobit, „Narodne novine“, broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16
14. Zakon o porezu na dohodak, „Narodne novine“, broj 115/16
15. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16
16. Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, „Narodne novine“, broj 150/02
17. Zakon o porezu na promet nekretnina, „Narodne novine“, broj 115/16
18. Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića, „Narodne novine“, broj 72/13
19. Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, „Narodne novine“, broj 15/13, 108/13-Ispravak, 115/16, 127/17

20. Zakon o trošarinama, „Narodne novine“, broj 22/13, 32/13 - ispravak, 81/13,100/15, 120/15 - ispravak, 115/16

INTERNET STRANICE

Godišnjak Ministarstva financija 1994.-1997., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

Godišnjak Ministarstva financija 1998., <http://www.mfin.hr>, pregledano 14.08.2018.

Godišnjak Ministarstva financija 2008., <http://www.mfin.hr>, pregledano 18.08.2018.

Godišnjak Ministarstva financija 2013., <http://www.mfin.hr>, pregledano 19.08.2018.

Hrčak, portal znanstvenih časopisa RH, <https://hrcak.srce.hr/file/238485>, 10.08.2018.

Internet stranica Državnog zavoda za statistiku, <https://www.dzs.hr/>, pregledano 18.08.2018.

Internet stranica Europske unije, <https://europa.eu>, pregledano 17.08.2018.

Internet stranica Instituta za javne financije, <https://www.ijf.hr>, pregledano 09.08.2018.

Internet stranica Ministarstva financija, <http://www.mfin.hr>, pregledano 20.08.2018.

Internet stranica Porezne uprave, <https://www.porezna-uprava.hr>, pregledano 14.08.2018.

Internet stranica Vlade Republike Hrvatske, <https://vlada.gov.hr/>, pregledano 10.08.2018.

Vlaić, D.; Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava, <https://hrcak.srce.hr/file/260573>, pregledano 13.08.2018.

POPIS SLIKA

Slika 1 Porezni prihodi državnog proračuna.....	19
Slika 2 Porezni prihodi županija	24
Slika 3 Porezni prihodi grada ili općine.....	25
Slika 4 Porezni prihodi - zajednički.....	27
Slika 5 Kretanje cijena nakon uvođenja PDV-a prema podacima.....	31
Slika 6 Kretanje indeksa cijena po skupinama proizvoda i usluga.....	31
Slika 7 Kretanje stope inflacije, kraj razdoblja.....	32
Slika 8 Prihodi od PDV-a u 1998.g.	46
Slika 9 Udio poreznih prihoda u ukupnim prihodima i bruto domaćem proizvodu.....	46
Slika 10 Struktura poreznih prihoda u 1997.g.	47
Slika 11 Struktura poreznih prihoda u 1998.g.	47
Slika 12 Udio PDV-a u poreznim prihodima razdoblje 2008.-2017.g.	49
Slika 13 Prihodi od PDV-a i porezni prihodi u ukupnim prihodima proračuna.....	52
Slika 14 Struktura prihoda državnog proračuna za 2017.g.....	52

POPIS TABLICA

Tablica 1 Obračunavanje poreza po tonaži broda.....	22
Tablica 2 Porezne stope – konačni dohodak.....	28
Tablica 3 Popis stopa PDV-a koje se primjenjuju u državama članicama	42
Tablica 4 Prihodi od PDV-a, prihodi od poreza i ukupni prihodi državnog proračuna....	48
Tablica 5 Prihodi državnog proračuna u 2016. i 2017.g.....	51