

PDV - porezna oslobođenja

Tomičić, Petar

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:124038>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-08**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

ZAVRŠNI RAD

PDV – porezna oslobođenja

MENTOR:

mr.sc. Letnić Renko

STUDENT:

Tomičić Petar

Split, kolovoz, 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD	3
1.1. Problem istraživanja.....	3
1.2. Cilj istraživanja	3
1.3. Metode rada.....	3
1.4. Struktura rada	4
2. POJMOVNO ODREĐENJE PDV-A S PODJELAMA PDV-A.....	5
2.1. Općenito o porezima	5
2.2. Podjele poreza	7
2.3. Porezni sustav RH	8
2.4. Porez na dodanu vrijednost (PDV).....	10
2.4.1. Pojam PDV-a.....	10
2.4.2. Porezni obveznici PDV-a	14
2.4.3. Predmet oporezivanja PDV-om	14
2.4.4. Porezna osnovica.....	16
2.4.5. Promjene u oporezivanju PDV-om pristupanjem RH u EU.....	17
3. ANALIZA PDV-A TE NJEGOVE PROMJENE	18
3.1. Stope PDV-a.....	18
3.1.1. Općenito o stopama PDV-a.....	18
3.1.2. PDV po stopi od 13%	19
3.1.3. PDV po stop od 5%	21
3.2. Promjene PDV-a kroz povijest.....	21
4. POREZNA OSLOBOĐENJA TE NJIHOV UTJECAJ NA STANOVNIŠTVO I PODUZETNIKE	23
4.1. Oslobodjenja za određene djelatnosti od javnog interesa	23
4.2. Oslobodjenja za ostale djelatnosti	25
4.3. Oslobodjenja za transakcije unutar EU	27
4.3.1. Oslobodjenja za isporuke dobara unutar EU	27

4.3.2. Oslobođenja za stjecanje dobara unutar EU	27
4.3.3. Oslobođenja za određene usluge prijevoza	28
4.4. Oslobođenja pri uvozu i izvozu.....	28
4.4.1. Oslobođenja pri uvozu	28
4.4.2. Oslobođenja pri izvozu.....	30
4.5. Oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini	31
4.6. Oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom	31
4.7. Oslobođenja za određene usluge koje su izjednačene s izvozom	32
4.8. Oslobođenja za usluge posredovanja	32
4.9. Oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu	33
5. ZAKLJUČAK	34
LITERATURA	36
POPIS SLIKA:	38
SAŽETAK.....	39
SUMMARY	40

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

PDV kao najznačajniji porez ima vrlo značajan utjecaj kako na državni proračun te financiranje stavki koje se iz njega financiraju, ali i na stanovništvo te poduzetnike. Kroz povijest su se stope PDV-a značajno mijenjale, a s njima također i utjecaj porezivanja određenih proizvoda i usluga što je uvelike imalo utjecaj na stanovništvo, posebice ugroženih skupina. Također, PDV kao porez ima vrlo značajan na gospodarstvo, budući da je uključen u krajnju cijenu proizvoda ili usluge ako je poduzetnik u sustavu PDV-a čime se izravno utječe na konkurentnost na tržištu.

Da bi određene usluge bile dostupne svim korisnicima, ali i što manje ugrožavale njihovu egzistenciju, te također da bi se povećala konkurentnost poduzetnika, uvedena su porezna oslobođenja od plaćanja PDV-a na određene proizvode i usluge. Iz toga proizlazi problem istraživanja je koji se može definirati kao prikaz načina kako funkcioniraju porezna oslobođenja te njihov utjecaj na stanovništvo i poduzetnike.

1.2. Cilj istraživanja

Cilj rada je analiza poreznih oslobođenja te njihov utjecaj na stanovništvo i poduzetnike. Da bi se uopće moglo definirati porezna oslobođenja te dalje analizirati njihov utjecaj, nužno je definirati PDV, od samih početaka razvoja ovog poreza te njegovog kretanja kroz povijest i današnje stanje u sustavu oporezivanja ovim porezom. Također, nužno je definirati pojam poreznih oslobođenja, odnosno nabrojati i ukratko definirati sva porezna oslobođenja te za svako oslobođenje definirati utjecaj kako na stanovništvo, tako i na poduzetnike (gdje je to moguće).

1.3. Metode rada

U radu će biti korištene metode istraživanja za stolom, metoda deskripcije, komparativna metoda, metode analize i sinteze, metoda istraživanja literature te induktivna i deduktivna metoda. Metoda deskripcije će se koristiti za definiranje temeljnih pojmova korištenih u radu, metoda komparacije će se koristiti da bi se usporedio utjecaj pojedinih poreznih oslobođenja, dok će se ostale metode pretežito koristiti u teorijskom dijelu rada da bi se definirao sustav oporezivanja PDV-om.

1.4. Struktura rada

U prvom uvodnom dijelu rada se definiraju problem istraživanja, cilj rada, metode istraživanja te struktura rada. U drugom dijelu rada će se pojmovno odrediti porezi, podjele poreza te će se poseban naglasak staviti na PDV kao najznačajniji (najizdašniji) državni porez, od samog uvođenja PDV-a, te će se analizirati podjele u sustavu oporezivanja PDV-om. U trećem dijelu rada će se analizirati porezne stope koje su u primjeni kada je riječ oporezivanje PDV-om te će se također dati i osvrt na porezne stope koje su u primjeni u državama EU. U četvrtom dijelu rada će se ponajprije definirati porezna oslobođenja, odnosno nabrojati ih te će se pritom izvršiti analiza utjecaj svakog od poreznih oslobođenja na stanovništvo, ali i na poduzetnike. Peti dio rada je zaključak koji donosi sumarni prikaz najvažnijih zaključaka rada, nakon čega slijedi popis literature, popis slika te sažetak.

2. POJMOVNO ODREĐENJE PDV-A S PODJELAMA PDV-A

2.1. Općenito o porezima

Porezi se u najopćenitijem smislu mogu definirati kao sva prisilna davanja državi bez izravne protučinidbe. Porezi se mogu definirati i kao osnovni financijski instrument kojim država prikuplja sredstva kojima će pokriti rashodovnu stranu proračuna.¹

Porezi se mogu definirati kroz svoje obilježja, odnosno:²

- Porezi su derivativni, odnosno izvedeni prihod države;
- Porezi su prisilan prihod države;
- Porezi su javni prihod koji se ubire s ciljem financiranja javnih rashoda te se ubiru u javnom interesu;
- Porezi nemaju neposrednu protučinidbu;
- Porezi su općenita davanja, što znači da porez svi plaćaju koji ispunjavaju zakonski propisane uvjete;
- Plaćanje poreza se uvijek izvršava u novcu te
- Porezi su pretežito nedestinirani prihod države (nije im unaprijed određena namjena trošenja).

Temelji oporezivanja se mogu pronaći još u antici kada je oporezivanje ponajprije služilo za financiranje brojnih ratova, u kasnijim stoljećima su najčešći primjeri oporezivanja vidljivi kroz oporezivanja seljaka od strane vlastelina kojima su seljaci davali određeni dio imovine, bilo u novcu (ponajprije zlatu) ili u poljoprivrednim proizvodima u zamjenu za zaštitu te kao naknadu za najam zemljišta.

Moderni porezni sustavi svoja polazišta mogu temeljiti i na 4 porezna kanona Adama Smitha, odnosno:³

- Svi građani su dužni prema svojim sposobnostima plaćati poreze;
- Obveza plaćanja te iznos poreza moraju biti zakonski propisani te unaprijed poznati poreznom obvezniku;

¹ Nikolić, N. (1999.): Počela javnog financiranja, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str. 76.

² Ibid, str. 77.

³ Santini, G. (2014.): Porezna načela Abrahama ekonomske misli – Adama Smitha, raspoloživo na: <http://www.rifin.com/harac/1885-porezna-naela-abrahama-ekonomske-misli-adama-smitha> (pristupljeno 01.08.2019.)

- Porez bi se trebao naplaćivati onda kada je to za poreznog obveznika najpovoljnije te
- Troškovi ubiranja poreza se trebaju minimizirati što bi kao izravnu posljedicu imalo smanjivanje tereta za porezne obveznike te povećanje prihoda razine javne vlasti koja taj isti porez ubire.

Kada je riječ o temelju za oporezivanje, može se definirati da se zapravo oporezivanje temelji na dohotku, ukupnoj potrošnji te imovini. Kada je riječ o oporezivanju dohotka, ponajprije se tu smatra oporezivanje dohotka koji ostvaruju pojedinci te dobiti koju ostvaruju poduzeća, nužno je s dozom opreza odrediti stope po kojima će se oporezivati porez na dohodak, budući da se povećanjem ovih stopa smanjuje iznos sredstava kojima raspolažu pojedinci i poduzetnici te se smanjuje potrošnja što za posljedicu ima i smanjeno ubiranje poreza koji se ubiru temeljem potrošnje i imovine. Od poreza koji se ubiru temeljem potrošnje najpoznatiji je porez na dodanu vrijednost, dok kada je riječ o oporezivanju imovine, može se govoriti o raznim porezima kao što su npr porez na nasljedstva i darove, porez na plovila, porez na motorna motorna vozila, porez na promet nekretnina itd.

Uz definiranje poreza, nužno je i definiranje kranjeg snošenja porezne obveze te je potrebno naglasiti i mogućnost prevaljivanja poreza koje može biti unaprijed, unazad i bočno. Pritom je riječ o prevaljivanju poreza unaprijed kada teret porezne obveze dobavljač kroz povećanje cijena prevaljuje na kupca, prevaljivanje poreza unazad se dešava kada kupac uslijed povećanja porezne obveze pokušava sniziti cijenu određenog proizvoda kod svog dobavljača te je o bočnom prevaljivanju riječ kada se zbog povećanja poreznog tereta na jednom proizvodu, podiže cijena na nekom drugom proizvodu.⁴

Ukupan trošak oporezivanja ima 3 komponente, odnosno trošak plaćanja porezne obveze koji se uvećava za trošak ubiranja porezne obveze te mrtvi teret oporezivanja. Kao trošak ubiranja porezne obveze se može uzeti za primjer naknada koju Porezna uprava zaračunava prilikom obračuna i naplate poreza, odnosno 1% tako da je u konačnici iznos koji javna vlast naplati uvijek manji od iznosa koji plaćaju porezni obveznici.

⁴ Bašić, I. (2018.): Nastavni materijali, Porezni management (Porezno planiranje), Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str. 11.

2.2. Podjele poreza

U odnosu na autora koji definira podjelu poreza, moguće su brojne podjele poreza. Najčešća je podjela poreza na direktne, odnosno one kojima se izravno oporezuje dohodak i imovina, dok se indirektni porezi primjenjuju za oporezivanje potrošnje. Za ovaj rad je odabrana podjela poreza prema kojoj se porezi dijele na:⁵

- Neposredne i posredne;
- Subjektivne i objektivne;
- Sintetičke i analitičke;
- Opće i namjenske;
- Katastarske i tarifne;
- Pretpostavljene i faktične;
- Po vrijednosti i specifične;
- Fundirane i nefundirane;
- Redovne i izvanredne;
- Reparticijske i kvotne;
- Osnovne i dopunske;
- Prema razini vlasti kojima propadaju, centralnih i lokalnih tijela;
- Prema redistributivnom učinku se dijele na proporcionalne, progresivne i regresivne;
- Paušalni;
- Porezi na faktore proizvodnje i proizvode i porezi na ponuđače i kupce te
- Zeleni odnosno ekološki porezi.

Izravni porezi se plaćaju prije trošenja dohotka ili dobiti te kod ovih poreza nema namjere prevaljivanja, dok se neizravni porezi troše nakon trošenja dobiti te kod ovakvih poreza postoji namjera prevaljivanja. O subjektivnim porezima je riječ kada se vodi računa o osobi koja je porezna obveznik, dok se kod objektivnih poreza ne vodi računa o osobi poreznom obvezniku. Sintetički porezi oporezuju ukupnu ekonomsku snagu poreznog obveznika, dok analitički porezi oporezuju samo pojedinu vrstu imovine. Opći porezi se prikupljaju s ciljem podmirenja svih državnih rashoda, bez posebne namjene, dok se namjenski porezi prikupljaju s točno definiranom namjenom. Katastarski porezi se utvrđuju prema podacima iz katastra, dok se tarifni porezi utvrđuju prema unaprijed određenoj tarifi. Pretpostavljeni porezi se određuju na

⁵ Bašić, I. (2018.): Nastavni materijali, Porezni management (Porezno planiranje), Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str. 12.

temelju određenih pretpostavki da je porezni obveznik mogao ostvariti određeni dohodak ili dobit, dok se faktički porezi određuju na temelju stvarno nastalih činjenica.⁶

2.3. Porezni sustav RH

Porezni sustav čini ukupnost svih poreza koji su na primjeni na području jedne države. Pritom svaka država ima jedinstven porezni sustav koji je ovisan o karakteristikama te države (karakteristike su uvelike ovisne o religiji, ponašanju i stavovima stanovnika te klimatskim i drugim uvjetima). Pritom se osim karakteristika okoliša i stanovnika koje utječu na porezni sustav mogu definirati i drugi čimbenici koji imaju presudan utjecaj na formiranje poreznog sustava određene zemlje.⁷

Faktori koji utječu na definiranje poreznog sustava:⁸

- Ustavno uređenje države;
- Centralizacija/decentralizacija poreznog sustava;
- Površina države (drugog pravnog entiteta koji ubire porez);
- Broj stanovništva i gustoća naseljenosti;
- Demografska struktura;
- Veličina javnog sektora te
- Ekonomske integracije.

Bitno je naznačiti da su svi gore navedeni faktori povezani, posebice kada je riječ o veličini javnog sektora koja ima vrlo značajan utjecaj na porezni sustav (odnosno na određivanje poreza i poreznih stopa). Također, broj stanovnika te njihova porezna snaga je vrlo značajna jer ako je riječ o državi s malim brojem stanovnika ili pak ako je riječ o velikom broju stanovnika s malom poreznom snagom, potrebno je pristupiti vrlo pažljivom definiranju poreznog sustava koji neće negativno utjecati na takvo stanovništvo. Iz ovih faktora proizlaze i zahtjevi koji se postavljaju pred porezni sustav.

⁶ Jelčić, B. (2001.): Javne financije, RRIF, Zagreb, str. 45.-55.

⁷ Nikolić, N. (1999.): Počela javnog financiranja, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split

⁸ S.n. (2017.): Nastavni materijali, Porezni sustav RH, Sveučilište u Osijeku, Ekonomski fakultet, Osijek, slajd 4.

Zahtjevi koji se postavljaju pred suvremeni porezni sustav:⁹

- Harmonizacija poreza – odnosi se na unifikaciju poreznog sustava te na usklađivanje poreznih stopa;
- Neutralnost poreza – odnosi se na izbjegavanje državnih intervencija u kreiranje poreznog sustava;
- Smanjenje poreznog opterećenja – odnosi se na pronalazak što većeg broja poreznih obveznika koje će se oporezivati, što je daleko povoljnije od malog broja poreznih obveznika kojima će se nametati veliko porezno opterećenje (u ovoj situaciji se povećava i otpor takvih poreznih obveznika, pri čemu oni pribjegavaju i značajnom izbjegavanju plaćanja poreza);
- Jednostavnost u oporezivanju – odnosi se na što jednostavnije obračunavanje te naplatu određene vrste poreza;
- Prednost u oporezivanju potrošnje u odnosu na oporezivanje dohotka te
- Pravednost u oporezivanju (horizontalna i vertikalna pravednost, odnosno kada je riječ o horizontalnoj pravednosti, podrazumijeva se da porezni obveznici s istom poreznom snagom plaćaju jednake iznose poreza, dok vertikalna porezna jednakost podrazumijeva da porezni obveznici s većom poreznom snagom plaćaju veće iznose poreza).

Porezi u RH se mogu podijeliti u odnosu na državnu razinu koja te iste poreze i ubire, tako da postoje državni, županijski, općinski (gradski) te zajednički porezi uz posebnu skupinu poreza koji se odnose na naknade za priređivanje igara na sreću.

Državni porezi su:¹⁰

- Porez na dobit;
- Porez na dodanu vrijednost te
- Posebni porezi (trošarine ili akcize).

Županijski porezi su:¹¹

- Porez na nasljedstva i darove;
- Porez na cestovna i motorna vozila;

⁹ Nikolić, N. (1999.): Počela javnog financiranja, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split

¹⁰ Jančiev, Z. i Supić, J. (2016.): Hrvatski porezni sustav, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Zagreb, str 4.

¹¹ Ibid.

- Porez na plovila te
- Porez na automate za zabavne igre.

Općinski ili gradski porezi su:¹²

- Porez porezu na dohodak;
- Porez na potrošnju;
- Porez na kuće za odmor;
- Porez na promet nekretnina te
- Porez na korištenje javnih površina.

Zajednički porez je porez na dohodak koji se u unaprijed određenim omjerima dijeli između općine ili grada te županije prema mjestu prebivališta (boravišta) poreznog obveznika.

2.4. Porez na dodanu vrijednost (PDV)

2.4.1. Pojam PDV-a

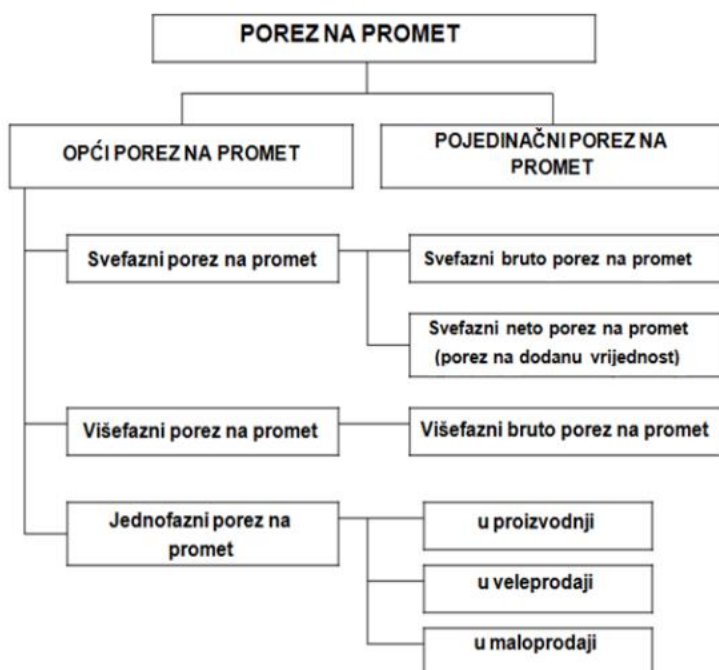
PDV je jedan od oblika poreza na promet, odnosno ovim porezom oporezuje se promet proizvoda te obavljanje usluga uz naknadu. Pritom se promet proizvoda i obavljanje usluga može oporezivati kroz primjenu različitih oblika poreza na promet. Definiiraju se i kriteriji prema kojima se sistmatiziraju porezni oblici oporezivanja proizvoda i obavljanja usluga:¹³

- Prema broju proizvoda – po ovom kriteriju se porez na promet dijeli na opći porez na promet te posebne ili pojedinačne poreze na promet (u ovisnosti oporezuje li se jedan ili grupa istovrsnih proizvoda (usluga) ili je riječ o oporezivanju svih ili većeg dijela proizvoda i usluga);
- Prema broju faza prometnog ciklusa u kojima se vrši oporezivanje – jednofazni, dvofazni, višefazni ili svfazni porez na promet;
- Prema načinu utvrđivanja poreznog opterećenja – porez koji se obračunava prema vrijednosti proizvoda ili porez koji se utvrđuje prema mjernoj jedinici po kojoj se mjeri količina proizvoda ili obavljanja usluga te
- Porez koji se uvodi kada je javna vlast nadležna za uvođenje obveze ubiranja poreza na promet – općinski, županijski i državni porez na promet.

¹² Jančiev, Z. i Supić, J. (2016.): Hrvatski porezni sustav, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Zagreb, str 4.

¹³ Šimović J., Šimović, H. (2006): Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, str. 112. – 113.

Porez na promet može se podijeliti na opći porez na promet te na posebni porez na promet, odnosno trošarine ili akcize. Detaljnija podjela poreza na promet dana je na narednoj slici.



Slika 1: Podjela poreza na promet

Izvor: Gagić, M. (2016.): Harmoniziranost poreza na dodanu vrijednost u RH sa zahtjevima EU, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str. 9.

Na slici 1 je prikazana podjela poreza na promet, vidljivo je da se porez na promet dijeli na opći i na posebni porez na promet te da se opći porez na promet dodatno dijeli u odnosu na oporezivi broj faza prometa proizvoda te je vidljivo da je PDV svefazni neto porez na dodanu vrijednost. Neto porez na vrijednost znači da se PDV-om oporezuje samo dodana vrijednost svake od faza proizvodnje.

U teoriji postoje tri oblika poreza na dodanu vrijednost, odnosno dohodovni, proizvodni i potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost, pritom svaki od oblika može imati dva načela, dok se iznos PDV-a može izračunati na tri načina, odnosno metodom zbrajanja, metodom oduzimanja i kreditnom metodom. O dohodovnom obliku PDV-a je riječ kada se prilikom prodaje proizvoda i usluga osim odbitka vrijednosti kupljenih sirovina i materijala dozvoljava i odbitak amortizacije kupljenih kapitalnih dobara. Proizvodni oblik PDV-a podrazumijeva odbitak samo vrijednosti sirovina i materijala utrošenih u proizvodnom ili uslužnom procesu,

dok se odbitak amortizacije kupljenih kapitalnih dobara ne dozvoljava, zbog čega dolazi do dvostrukog oporezivanja ulaganja u kapital. Potrošni oblik PDV-a, koji je u primjeni u RH podrazumijeva odbitak ukupnih rashoda za kapitalna dobra od vrijednosti prodaje te tako ne dolazi do dvostrukog oporezivanja ulaganja u kapital.¹⁴

Načelo porijekla podrazumijeva oporezivanje u zemlji iz koje dobro dolazi, a ne u kojoj se troši, dok načelo odredišta podrazumijeva oporezivanje u zemlji u kojoj se dobro stvarno i troši (ovo načelo je u uporabi kada je riječ o oporezivanju PDV-om u RH). Kod primjene metode zbrajanja se na dodanu vrijednost obračunava PDV, kod metode oduzimanja se od prodajne vrijednosti oduzima nabavna vrijednost te se na razliku obračunava PDV, dok se kod kreditne metode iznos PDV-a plaćenog za inpute oduzima od vrijednosti PDV-a koji bi se trebao platiti temeljem vrijednosti prodaje (ova metoda je u primjeni kada je riječ o oporezivanju PDV-om u RH).¹⁵

Po ulaznim računima obveznik PDV-a ostvaruje pravo na odbitak pretporeza, dok po izlaznim računima nastaje obveza plaćanja PDV-a. Ukoliko je pretporez za određeno razdoblje (mjesečno ili tromjesečno, ovisno o obračunu) veći od obveze za PDV, tada porezni obveznik ima pravo na povrat poreza ili akontaciju za naredna razdoblja, dok u situaciji kada je obveza za PDV veća, dužan je državi platiti nastalu razliku.

„Prednosti poreza na dodanu vrijednost ogledaju se u tome što se ubire u svakoj fazi ciklusa, neutralan je glede iskrivljenja cijena te je izdašan u pogledu proračunskih prihoda. S druge strane, nedostaci se ogledaju u složenim pravilima primjene, regresivnosti, mogućem porastu troškova te ovisnosti o poslovnom ciklusu. Sukladno navedenom, porez na dodanu vrijednost može se koristiti kao instrument ekonomske politike, no valja imati na umu da prihod po osnovi njegova ubiranja značajno ovisi o stanju ekonomske aktivnosti. Naime, u razdobljima usporene ekonomske aktivnosti padat će i prihod od njegova ubiranja te obrnuto u razdobljima ubrzanе ekonomske aktivnosti prihod od ubiranja poreza na dodanu vrijednost će rasti. Također, povećanje stope poreza na dodanu vrijednost može utjecati na pad ekonomske aktivnosti s obzirom na to da konačnu maloprodajnu cijenu čini višom, odnosno poskupljuje proizvode i usluge, povećava troškove te odgađa ili smanjuje potrošnju. Međutim, ekonomskom politikom moguće je uz opću stopu poreza na dodanu vrijednost odrediti i sniženu stopu, nultu stopu i

¹⁴ Kesner-Škreb, M. (1996.): Pojmovnik poreza na dodanu vrijednost, Financijska praksa 20 (2), Zagreb, str. 237.-241.

¹⁵ Skukan, I. (2016.): PDV u Republici Hrvatskoj, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, str. 13.

porezna oslobođenja te na taj način utjecati na smanjenje cijena određenih proizvoda i usluga.“¹⁶

Vidljivo je da je PDV vrlo specifičan porez kojim se uvelike može utjecati na stanje u gospodarstvu, ponajprije kroz količinu novca koji ostaje građanima. Tako primjerice, ukoliko građani svakodnevno kupuju dobra za zadovoljavanje osnovnih fizioloških potreba, ukoliko je PDV na ta dobra manji, ostaje im više novca za potrošnju na druga dobra. Na taj način se također utječe na proizvodnju u cjelokupnom gospodarstvu, odnosno smanjenjem PDV-a se može utjecati na povećanje proizvodnje i BDP-a, a istodobno se može utjecati i na zadovoljstvo građana, budući da u situaciji kada je smanjen PDV za jednaku svotu novca dobivaju više dobara kojima mogu kvalitetnije zadovoljiti svoje potrebe. U situaciji kada dolazi do povećanja poreznih stopa, dolazi do povećanja prihoda za državni proračun, što uvelike utječe na financiranje javnih rashoda koji su također nužni za zadovoljavanje javnih potreba. Vidljivo je da je svakako nužno naći idealnu stopu PDV-a da bi se što manje utjecalo na proizvodnju i potrošnju u gospodarstvu, a istodobno da je moguće što uspješnije zadovoljiti potrebu za financiranjem javnih rashoda.

Razdoblje oporezivanja PDV-om je jedna godina, dok obračunska razdoblja mogu biti mjesečna ili tromjesečna. Porezni obveznici su dužni podnositi izvješća po završetku obračunskih razdoblja do 20. u mjesecu narednog mjeseca, te konačni godišnji obračun. Sva dokumentacija vezana za obračunavanje PDV-a nužno se mora čuvati minimalno 5 godina, dok se dokumentacija vezana za nekretnine mora čuvati najmanje 10 godina da bi se spriječile prevare.¹⁷ Posebice kada je riječ o nekretninama ili imovini veće vrijednosti manipulacije pretporezom. U situaciji kada porezni obveznik prestaje s poslovanjem ili izlazi iz sustava oporezivanja PDV-om, ukoliko nije prošlo 5 godina od početka korištenja dobra (nekretnine 10 godina), nužno je provesti ispravak pretporeza te zapravo obračunati obvezu za PDV.¹⁸

¹⁶ HGK (2018.): Analiza utjecaja stope PDV-a na konkurentnost djelatnosti smještaja i ugostiteljstva Hrvatske, Hrvatska gospodarska komora, Zagreb, str 30.

¹⁷ Institut za javne financije (s.a.): Porezni vodič, Porez na dodanu vrijednost, Institut za javne financije, Zagreb, str. 50.

¹⁸ Zuber, M. (2019.): Obvezan je ulazak u sustav PDV-a cijelu 2019. premaši li se prag od 300.000 kuna, raspoloživo na: <https://lider.media/znanja/marija-zuber-obvezan-je-ulazak-u-sustav-pdv-a-cijelu-2019-premasi-li-se-prag-od-300-000-kuna/> (pristupljeno 10.08.2019.)

2.4.2. Porezni obveznici PDV-a

Poreznim obveznikom za obračun i plaćanje PDV-a smatra se svaka fizička i pravna osoba koja samostalno i trajno obavlja gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultat te djelatnosti (odnosno bez obzira ostvaruje li dobit ili gubitak). Pritom se gospodarskom djelatnosti smatra obavljanje djelatnosti proizvodnje, trgovine te obavljanje usluga, uključujući i rudarske i poljoprivredne djelatnosti te obavljanje djelatnosti slobodnih zanimanja. Također, obavljanjem gospodarske djelatnosti se smatra i iskorištavanje materijalne i nematerijalne imovine s ciljem ostvarivanja prihoda od iste. Poreznim obveznikom se smatra i osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva.¹⁹

Poreznim obveznicima se ne smatraju tijela državne vlasti, tijela lokalne i regionalne samouprave, komore te druga tijela, ako ne obavljaju djelatnost za koju se smatra da dovodi do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.²⁰

Porezni obveznik se može postati po sili zakona ili dobrovoljno. Pritom se dobrovoljno može ući u sustav PDV-a na samom početku obavljanja gospodarske djelatnosti ili bilo kada kasnije tijekom obavljanja djelatnosti. Po sili zakona se u sustav oporezivanja PDV-om mora ući kada se prijeđe prag od 300.000,00 kuna oporezivih isporuka (znači, čim se prijeđe prag, neovisno je li kraj godine ili ne). Pritom, ako je riječ o dragovoljnom ulasku u sustav, poduzetnik je dužan u sustavu ostati minimalno 3 godine, dok kada je riječ o ulasku u sustav oporezivanja PDV-om po sili zakona, poduzetnik može izaći iz sustava ako u narednoj godini ostvari oporezive isporuke u vrijednosti nižoj od praga za ulazak u sustav oporezivanja PDV-om.²¹ Pritom je za izlazak iz sustava PDV-a nužno predati zahtjev, inače se smatra da je porezni obveznik dragovoljno ostao u sustavu oporezivanja PDV-om.

2.4.3. Predmet oporezivanja PDV-om

Predmet oporezivanja PDV-om mogu biti:²²

- Isporuke dobara te obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu;

¹⁹ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 6.

²⁰ Ibid.

²¹ RRIF (2017.): Obveznici PDV-a u 2018. godini – ulazak/izlazak iz sustava PDV-a, raspoloživo na: https://www.rrif.hr/Obveznici_PDV_a_u_2018_godini_ulazakizlazak_iz_sus-1449-vijest.html (pristupljeno 10.08.2019.)

²² Barišić, A. F. (s.a.): Porez na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj Uniji, MINGO, Zagreb, str. 14.

- Stjecanje dobara unutar EU te
- Uvoz dobara iz trećih zemalja.

Isporukom dobara se smatra:²³

- Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika;
- Isporuka energenata, odnosno električne energije, plina, grijanja, hlađenja i drugih sličnih energenata;
- Prijenos vlasništva nad imovinom uz nadoknadu po nalogu nadležnih državnih tijela ili u njihovo ime ili na temelju odredaba zakona;
- Stvarna predaju dobara na raspolaganje prema ugovoru o najmu dobara ili o lizingu na određeno vrijeme ili prodaju dobara uz odgodu plaćanja, pri čemu je određeno da se vlasništvo nad tim dobrima stječe najkasnije nakon plaćanja posljednjeg obroka;
- Prijenos dobara na temelju ugovora prema kojemu se plaća provizija za kupnju ili prodaju;
- Korištenje dobrima koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspoložu njima bez naknade ili se njima općenito koriste u druge svrhe, osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez;
- Premještanje dobara koja su dio poslovne imovine poreznog obveznika koja je za potrebe svojega poslovanja otpremio ili prevezao sam porezni obveznik ili druga osoba za njegov račun u drugu državu članicu te
- Zadržavanje dobara od strane poreznog obveznika ili njegova sljednika nakon prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti ako je pri nabavi tih dobara PDV u cijelosti ili djelomično odbijen (čime se sprječava iskorištavanja mogućnosti odbitka pretporeza).

Darovanje reklamnih materijala kao što su npr. čaše ne smatra isporukom dobara ako je riječ o darovima male vrijednosti (manje od 160,00kn).

²³ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 7.

2.4.4. Porezna osnovica

Poreznu osnovicu za svaku od situacija, bilo da je riječ o stjecanju dobara iz EU, uvozu, ili stjecanju dobara te usluga u tuzemstvu se može prikazati kroz narednu sliku:

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

Slika 2: Porezna osnovica

Izvor: Izrada autora prema: MFIN, Porezna uprava (s.a.): Porez na dodanu vrijednost, raspoloživo na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dodanu_vrijednost.aspx (pristupljeno 12. 08.2019.)

Na slici 2 su prikazani temelji nastanka porezne obveze za obračun poreza na dodanu vrijednost te su naznačene porezne osnovice na koje se porez obračunava.

2.4.5. Promjene u oporezivanju PDV-om pristupanjem RH u EU

Ulaskom u EU, kada je riječ o transakcijama s drugim državama članicama EU, dolazi do ukidanja pojmova uvoz i izvoz, koji se zamjenjuju pojmovima stjecanje dobara te isporuka dobara unutar EU. O uvozu i izvozu je riječ samo kada se radi o odnosima s trećim zemljama koje nisu članice EU. Pritom su nastale i druge promjene, od kojih su najznačajnije:²⁴

- Ukidanje fiskalnih granica prema državama članicama EU;
- Suspendiranje PDV identifikacijskog broja u zakonom propisanim situacijama;
- Oslobođenje od plaćanja PDV-a na isporuke nekretnina ako je od prvog nastanjenja prošlo više od 2 godine te poljoprivrednog zemljišta;
- Postupak oporezivanja PDV-om po naplaćenim naknadama ako je ukupna vrijednost prihoda u prethodnoj godini niža od 3 milijuna kuna;
- Povrat PDV-a poreznim obveznicima iz država članica EU je postao obavezan;
- Obveza podnošenja PDV obrasca do 20. u mjesecu za prethodno razdoblje te PDV-K do kraja veljače za prethodnu godinu itd.

Vrlo je važno razlikovati prag stjecanja koji na primjeni za stjecanja vrijednosti do 77.000,00 kuna i prag isporuke koji se primjenjuje na stjecanja vrijednosti do 270.000,00 kuna. Kada je riječ o pragu stjecanja i poduzetnicima odnosno osobama koje nisu porezni obveznici, ako je riječ o stjecanju vrijednosti manje od 77.000,00 kuna, tada se obračunava i plaća PDV u državi u kojoj se dobro stječe (ali treba pripaziti na stjecanja u prethodnoj i tekućoj godini koja ne smiju niti za jednu godinu zbrojno veća od 77.000,00 kuna). Dok, kada je riječ o stjecanju vrijednosti veće od 77.000,00 kuna, tada je nužno registrirati se za potrebe PDV-a te obračunati i platiti PDV u RH.²⁵ Prag isporuke znači da ukoliko vrijednost isporuke prelazi 270.000,00, tada će se strani isporučitelj morati registrirati za potrebe oporezivanja PDV-om u RH i zatražiti PDV identifikacijski broj.²⁶

²⁴ Barišić, A. F. (s.a.): Porez na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj Uniji, MINGO, Zagreb, str. 11.

²⁵ Zaloker, D. (2016.): Ne zaboravite na prag stjecanja dobara!, raspoloživo na: <https://www.teb.hr/novosti/2016/ne-zaboravite-na-prag-stjecanja-dobara/> (pristupljeno 13.08.2019.)

²⁶ Markin, A. (2013.): PDV nakon ulaska u EU – Prag stjecanja i prag isporuke u novom Zakonu o PDV-u, raspoloživo na: <https://profitiraj.hr/pdv-nakon-ulaska-u-eu-prag-stjecanja-i-prag-ispоруke-u-novom-zakonu-o-pdv-u/> (pristupljeno 13.08.2019.)

3. ANALIZA PDV-A TE NJEGOVE PROMJENE

3.1. Stope PDV-a

3.1.1. Općenito o stopama PDV-a

U RH su u primjeni stope oporezivanja PDV-om od 25%, 13% i 5%. Stopa od 25% je među najvišim stopama u Europi što svakako ima vrlo negativne efekte na stanovništvo i gospodarstvo te je dugoročno neodrživa.

Zemlja članica EU	"Super" snižena stopa	Snižena stopa	Opća stopa	Parking stopa	Nulta stopa
Austrija		13; 10	20	13	
Belgija		12; 6	21	12	DA
Bugarska		9	20		
Hrvatska		13, 5	25		
Cipar		9, 5	19		
Češka		15; 10	21		
Danska			25		DA
Estonija		9	20		DA
Finska		14; 10	24		DA
Francuska	2,1	10; 5,5	20		DA
Njemačka		7	19		DA
Grčka		13; 6	24		DA
Mađarska		18; 5	27		DA
Irska	4,8	13,5; 9	23	13,5	
Italija		10; 5	22		
Latvija		12	21		
Litva		9; 5	21		
Luksemburg	3	8	17	14	
Malta		7; 5	18		DA
Nizozemska		6	21		
Poljska		8; 5	23		
Portugal		13; 6	23	13	
Rumunjska		9; 5	19		
Slovačka		10	20		
Slovenija		9,5	22		
Španjolska	4	10	21		
Švedska		12; 6	25		
UK		5	20		DA

Slika 3: Prikaz stopa PDV-a u EU

Izvor: Ekonomski fakultet u Osijeku (2017.): Nastavni materijali, Porezni sustav RH, Sveučilište u Osijeku, Ekonomski fakultet, Osijek, slajd 88.

Sa slike 3 je vidljivo ponajprije da jedino Mađarska ima višu stopu PDV-a, odnosno 27%, također, vidljivo je da brojne države imaju nultu stopu PDV-a koja je kod nas ukinuta. Iako je najavljeno snižavanje opće stope PDV-a od sljedeće godine, vrlo je upitno kakve efekte će imati to snižavanje, budući da se očekuje zadržavanje iste razine cijena, prilikom čega će doći do značajnog smanjivanja prihoda za državni proračun, dok stanovništvo neće osjetiti razliku te će zapravo sva razlika ostati u rukama poduzetnika, odnosno trgovaca (budući da je potrošnja najznačajniji čimbenik prilikom oporezivanja PDV-om).

3.1.2. PDV po stopi od 13%

PDV se po ovoj stopi obračunava i plaća na:²⁷

- Usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene (ovom odredbom su bile diskriminirane usluge posluživanja hrane van smještajnih objekata, odnosno usluge koje nisu bile uključene u cijenu smještaja, što se novim promjenama Zakona o PDV-u nastoji ispraviti, dok je dodatan problem, što je i ranije bilo uočeno da snižavanjem poreznih stopa ne dolazi i do snižavanja cijena, čime dolazi do značajnih gubitaka za državni proračun te se također smanjuje konkurentnost ovog sektora);
- Novine i časopisi koji izlaze periodično i ne sadrže većinom ili u cijelosti oglase ili ne služe oglašavanju te ne sadrže većinom ili u cijelosti videozapise te glazbeni sadržaj;
- Jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog porijekla;
- Dječje sjedalice za automobile, dječje pelene, dječju hranu te prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu (ako se već željelo na ovaj način poticati natalitet, zašto su izričito samo ove stavke uvrštene za oporezivanje po stopi od 13%, dok neke druge stavke koje značajno više koštaju i zapravo se odnose na značajniji trošak djeteta (u situaciji ako roditelji sami djeci prave kašice i sl), kao što su dječja kolica, dječja odjeća i obuća i dalje se oporezuju po općoj stopi);
- Isporuke vode putem sustava vodoopskrbe, isključujući isporuke vode u bocama ili drugoj sličnoj ambalaži;
- Ulaznice za koncerte;
- Isporuku električne energije, uključujući i naknade povezane s isporukom el. energije (iako je ova mjera vrlo značajna za stanovništvo, upitna je efikasnost oporezivanja isporuka el. Energije, budući da značajan udio potrošnje el. energije otpada na poduzetnike koji su u sustavu oporezivanja PDV-om te kojima je zapravo ova mjera naštetila);
- Javnu uslugu prikupljanja miješanog, odvojenog ili biorazgradivog komunalnog otpada;
- Urne i lijesove koji se pod tim nazivom stavljaju u promet (potpuno nelogična stavka koja zapravo nema gotovo nikakav utjecaj na stanovništvo, budući da se jako rijetko ili gotovo nikada ne kupuju navedeni predmeti);
- Sadnice i sjemenje (na prvi pogled, kada se analizira utjecaj uvođenja ove stavke, zapravo je nepotrebno uvedena, budući da se vrlo značajan dio sjemena prodaje u

²⁷ Petarčić, I. (2019.): Primjena stope PDV-a od 13%, RRIF, Zagreb, str. 1.-16.

maloprodajnim lancima pakiran u mala pakiranja po cijeni od 4,99kn te nakon promjene stope PDV-a nije došlo do prodaje cijene, dok se zapravo naškodilo velikim poljoprivrednicima koji su u sustavu PDV-a);

- Gnojiva i pesticide te druge agrokemijske proizvode (koliko je ova stavka nelogično definira pokazuje sama činjenica da se snižena stopa primjenjuje za umjetna gnojiva dok za gnojiva koja su prirodnog porijekla kao što je humus nije, odnosno humus se oporezuje po općoj stopi);
- Proizvode koji se pretežito koriste kao hrana za životinje, osim proizvoda koji se koriste kao hrana za kućne ljubimce;
- Isporuku živih životinja (stavka koja je također vrlo selektivna, ispada da osoba koja uzgaja nojeve, prilikom isporuke nojeva, ako je u sustavu oporezivanja PDV-om mora zaračunati porez po općoj stopi);
- Isporuku svježeg ili rashlađenog mesa i jestivih klaoničkih proizvoda;
- Isporuku svježih ili rashlađenih kobasica i sličnih proizvoda od mesa, mesnih klaoničkih proizvoda ili krvi (postavlja se pitanje: Zašto svježih kobasica, ali ne i suhomesnatih proizvoda?);
- Isporuku žive ribe;
- Isporuku svježe ili rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih bezkralježnjaka;
- Isporuku svježih ili hladjenih rakova;
- Isporuku svježeg ili rashlađenog povrća, korijena i gomolja, uključujući mahunasto suho povrće;
- Isporuku svježeg ili suhog voća i orašastih plodova (kod voća se uključuje suho voće, dok kod povrća ne, što je ponovo nedorečeno);
- Isporuku svježih jaja peradi, u ljusci (diskriminirajuće je, budući da je sve veći trend diljem EU da se prodaju prethodno kuhana jaja koja bi prema ovoj odredbi bila oporezivana općom stopom) te
- Usluge i s njima povezana autorska prava pisaca, skladatelja i drugih umjetnika.

3.1.3. PDV po stop od 5%

PDV se po ovoj stopi obračunava i plaća na:²⁸

- Sve vrste kruha;
- Sve vrste mlijeka koje se u promet stavlja u tekućem stanju (znači, na mlijeko u prahu se primjenjuje stopa od 25%);
- Knjige obrazovnog, umjetničkog, stručnog, znanstvenog ili kulturnog sadržaja te udžbenici koji služe za neku od razina obrazovanja, ukoliko ne sadrže oglase u većem ili većem dijelu te osim onih koje u cijelosti ili većem dijelu sadrže videozapise ili glazbeni sadržaj (ponajprije se odnosi na e-knjige);
- Lijekove koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode;
- Medicinsku opremu, pomagala i druge sprave koje se koriste za liječenje invalidnosti, isključivo za osobnu uporabu invalida;
- Kinoulaznice;
- Dnevne novine, osim onih koje u većem dijelu ili cijelosti sadrže oglase ili služe oglašavanju ili u većem dijelu/cijelosti sadrže videozapise ili glazbeni sadržaj;
- Znanstvene časopise.

Ako se analizira skupina proizvoda i usluga koje se oporezuju sniženom stopom od 5%, može se zaključiti da su određene kategorije zapravo diskriminirajuće. Nejasno je zašto se kinoulaznice oporezuju s 5%, a ulaznice za koncerte s 13%, logički bi se oboje trebalo oporezivati po istoj stopi, ili ponajprije po stopi od 25% (općoj stopi). Također, diskriminirajuće je da se dnevni tisak oporezuje po stopi od 5%, a periodični tisak po 13%, također, bilo bi logično da se oporezuju istom poreznom stopom. Kod stavke medicinske opreme, nedorečeno je, budući da ispada ukoliko se ne može dokazati da osoba ima dokazani određeni stupanj invalidnosti te da će medicinsku opremu koristiti isključivo u osobne svrhe, da nema pravo kupnje medicinske opreme oporezivane po stopi od 5%.

3.2. Promjene PDV-a kroz povijest

„Idea o oporezivanju prometa primjenom PDV-a prema podacima iskazanim u financijskoj literaturi prvi put se javila 1918., odnosno 1919. godine, ali posebnu važnost za stvaranje i

²⁸ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 38.

uvođenje PDV-a imala je Europska unija.²⁹ S oporezivanjem PDV-om se započinje 1954. godine u Francuskoj te je ovaj porez vrlo dobro prihvaćen zbog svoje izdašnosti u svim zemljama svijeta, osim u SAD-u. Iako je PDV kao porez odlično zamišljen, problem je što svaka država zasebno određuje stopu koja je u primjeni na njenom teritoriju, uz primjenu nulte stope i poreznih oslobođenja čime se stvaraju brojne mogućnosti izbjegavanja plaćanja PDV-a. Kada se promatra opća razina poreznih stopa PDV-a u Europi, uočljivo je da je s prosječne stope od 19% pod utjecajem gospodarskih kriza došlo do porasta prosječne razine stopa na 21%.³⁰ Iako je rast stope PDV-a nužan za financiranje državnih rashoda, na ovaj način se zapravo produbljuje kriza te povećavaju negativni efekti koje financijske krize imaju na stanovništvo.

PDV je u Hrvatskoj uveden 1998. godine nakon ukidanja općeg poreza na promet³¹ te je otada do danas došlo do vrlo značajnih promjena glede osnovice za obračun PDV-a, kretanja stopa, od uvođenja nulte stope pa do njenog ukidanja, uvođenja sniženih stopa pa njihovih izmjena, ali je vidljivo da je opća stopa PDV-a tijekom godina narasla s 22% na 25%.

²⁹ Cindori, S. i Pogačić, L. (s.a.): Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost, str. 1.

³⁰ Bejaković, P. (s.a.): Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću, Institut za javne financije, Zagreb, str. 2.

³¹ Jelčić, B. i Bejaković, P. (2012.): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, HAZU, Zagreb, str 174.

4. POREZNA OSLOBOĐENJA TE NJIHOV UTJECAJ NA STANOVNIŠTVO I PODUZETNIKE

Kada je riječ o poreznim oslobođenjima od obračunavanja i plaćanja PDV-a, nužno je ovaj pojam razlikovati od nulte stope PDV-a, budući da je ključna razlika da poduzetnici koji su oslobođeni od plaćanja PDV-a nemaju niti pravo priznavanja pretporeza. Ova činjenica ponekad zna vrlo značajno utjecati na poslovanje istih, zbog čega je cijeli sustav upitan, ukoliko poduzetnik koji je oslobođen od obračunavanja i plaćanja PDV-a većinu svog poslovanja temelji na poslovanju s poduzetnicima koji su u sustavu oporezivanja PDV-om.

4.1. Oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa

Plaćanja PDV-a oslobođene su djelatnosti za koje se smatra da su od javnog interesa, odnosno:³²

- Univerzalna poštanska usluga i s njom povezane usluge (postavlja se pitanje koliko je uopće potrebno ovo oslobođenje, budući da stanovništvo sve manje koristi poštanske usluge, dok ih pretežito koriste poslovni subjekti kojima bi se plaćeni porez ionako obračunao kao pretporez);
- Bolnička i medicinska njega te s time usko povezane djelatnosti;
- Obavljanje medicinske njege u okviru bavljenja medicinskim i pomoćnim medicinskim zanimanjima, neovisno o pravnom obliku;
- Isporuke ljudskih organa, krvi i majčinog mlijeka (ako se analiziraju oslobođenja povezana s medicinskim uslugama, vidljivo je da su ova oslobođenja nužna za stanovništvo, posebice zbog značajnog socijalnog utjecaja, dok u situaciji kada zdravstveno osiguranje pokriva troškove medicinskih usluga, nema smisla da država sama sebi zaračunava PDV);
- Usluge što ih obavljaju dentalni tehničari te isporuka zubnih/protetskih nadomjestaka;
- Usluge što ih za svoje članove obavljaju udruženja osoba koja obavljaju djelatnost oslobođenu plaćanja PDV-a ili nisu u sustavu oporezivanja PDV-om, ako su te usluge namijenjene izravno obavljanju njihove djelatnosti, te ako je naknada jednaka ukupnim troškovima, nikako ne veća te ako na taj način ne dolazi do narušavanja tržišnog natjecanja;

³² Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 39

- Usluge i isporuke dobara povezanih sa socijalnom skrbi (posebice je za stanovništvo značajno oslobođenje koje se odnosi na usluge smještaja u staračkim domovima, budući da staračko stanovništvo ima jako male mirovine kojima vrlo teško pokrivaju troškove smještaja u staračkim domovima i na u situaciji da se te usluge oporezuju bi se dodatno narušila njihova financijska stabilnost);
- Usluge i isporuke dobara povezane s zaštitom djece i mladeži koje obavljaju tijela s javnim ovlastima, ustanove ili druge slične osobe;
- Usluge obrazovanja koje obavljaju javne ustanove ili druge osobe sa sličnim ovlastima (u situaciji kada se želi ulagati u obrazovanje i stručno osposobljavanje stanovništva, nipošto se ne smije oporezivati usluge obrazovanja, budući da država na ovaj način neće prikupiti značajna financijska sredstva, ali uvođenje oporezivanja može utjecati vrlo negativno na potražnju za obrazovnim uslugama koje bi značajno poskupile početkom oporezivanja istih);
- Nastava koju privatno obavljaju nastavnici svih razina obrazovanja;
- Ustupanje osoblja vjerskih ili filozofskih institucija u medicinske ustanove, ustanove socijalne skrbi, ustanove za zaštitu djece i mladih te obrazovne institucije s ciljem duhovne skrbi;
- Usluge koje neprofitne pravne organizacije obavljaju svojim članovima u zamjenu za članarinu, u situaciji kada to ne dovodi do narušavanja načela tržišnog natjecanja (ovo je svakako jedno od oslobođenja koje bi trebalo ukinuti, budući da se ovo oslobođenje svakako može na brojne načine zloupotrijebiti te da je članarina zapravo naknada za obavljene usluge te u situaciji kada se prelazi prag za ulazak u sustav PDV-a, svakako bi to trebalo oporezivati);
- Usluge povezane sa sportom i tjelesnim odgojem koje obavljaju neprofitne pravne osobe;
- Usluge u kulturi i s njima povezane isporuke dobara koje obavljaju pravne osobe u kulturi;
- Usluge i isporuke dobara koje obavljaju sve prethodno navedene pravne osobe koje obavljaju iste aktivnosti s ciljem prikupljanja sredstava, uz uvjet da se ne narušavaju načela tržišnog natjecanja;
- Usluge prijevoza bolesnih i ozlijeđenih osoba u za to prilagođenim vozilima te

- Djelatnost javnog radija i televizije, osim komercijalnih (što je svakako nelogično, na ovaj način se diskriminiraju komercijalni mediji i zapravo bi trebalo oporezivati usluge svih medija).

Analizom prethodnih stavki, vidljivo je da bi svakako bilo poželjno uvesti oporezivanje određenih stavki kao što je npr. djelatnost javne televizije i radija, dok kada je riječ o medicinskim uslugama, uslugama socijalne skrbi i sl, nipošto se ne smije uvesti oporezivanje. Vidljivo je i da uza sve moguće definicije, ostaju brojne mogućnosti zlorabe poreznih oslobođenja iz ove skupine, što svakako pojedinci i čine te se time oštećuje državni proračun te se posljedično utječe na smanjeno financiranje rashoda iz proračuna. Dugoročne posljedice takvih prijevara se ogledaju u smanjenoj kvaliteti javnih usluga što svakako ima negativan efekt na kvalitetu života stanovništva.

4.2. Oslobođenja za ostale djelatnosti

Plaćanja PDV-a su oslobođene naredne ostale djelatnosti:³³

- Transakcije osiguranja i reosiguranja te s njima povezane usluge (iako se možda s ovim oslobođenjem htjelo potaknuti stanovništvo da što više koriste usluge osiguranja i reosiguranja, riječ je o vrlo velikim iznosima prihoda te u situaciji da se isti oporezuju, došlo bi do značajnijeg utjecaja na prihodovnu stranu državnog proračuna);
- Odobravanje kredita i zajmova te usluge povezane s istima;
- Ugovaranje kreditnih garancija te sve druge usluge povezane s njima;
- Transakcije povezane s računima u bankama, plaćanjima, dugovima, čekovima i drugim instrumentima, osim naplate duga;
- Transakcije, uključujući i posredovanje s valutama (kovanicama i novčanicama) koje se smatraju zakonskim sredstvom plaćanja;
- Transakcije, uključujući i posredovanje s vrijednosnim papirima, uz određene iznimke;
- Usluge upravljanja investicijskim fondovima;
- Isporuka poštanskih maraka te sličnih biljega;
- Priređivanje igara na sreću, lutrijskih igara, igara u casinima i sl. (ovo nikako ne bi smjelo biti oslobođeno plaćanja PDV-a, posebice zbog vrlo velikog broja ovisnika o

³³ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 40.

klađenju, što za posljedicu ima uništene živote brojnih obitelji. Svakako bi se trebalo oporezivati ove usluge te utjecati na smanjivanje ovakvog vida potrošnje stanovništva);

- Isporuka građevina i dijela zemljišta na kojem se iste nalaze, ako je od prvog nastanjenja do prodaje prošlo više od dvije godine;
- Isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta (u ovom slučaju se plaća porez na promet nekretnina, iako bi s ciljem poticanja razvoja poljoprivredne proizvodnje i općenito, iskorištavanja zemljišta trebalo ukinuti sve poreze kada je riječ o transakcijama s poljoprivrednim zemljištem, ali uz određena ograničenja, da ne bi dolazilo do zlouporabe i prenamjene takvih zemljišta u građevinska) te
- Najam stambenih prostorija (što je za stanovništvo poželjno oslobođenje, ali dodatni problem predstavlja porez na dohodak od imovine, plaćanje kojeg stanodavci najčešće prebacuju na stanoprince ili što je još češće, uopće ne prijavljuju stanoprince te na taj način iznjegavaju plaćanje svih vrsta poreza).

Vidljivo je da su određena ograničenja dobro zamišljena da bi se izbjeglo manipuliranje s poreznim oslobođenjima, ali i kao u prethodnom dijelu, vidljivo je da su određena porezna oslobođenja bespotrebna, a određena i zapravo vrlo loše utječu na stanovništvo kao što je oslobađanje od plaćanja PDV-a na organiziranje igara na sreću i sl.

Nužno je naglasiti da u situaciji kada npr. banka nabavlja opremu koja će joj služiti za obavljanje djelatnosti prethodno navedenih koje su oslobođene oporezivanja PDV-om te plaća PDV na tu opremu, banka nema pravo odbitka pretporeza na takvu opremu. Samo se postavlja pitanje kako riješiti problem kada se ta ista oprema koristi za obavljanje usluga koje su oporezive PDV-om kao što je izdavanje BON-2? Ovom zakonskom odredbom se sprječavaju manipulacije koje su postojale prije kada je u primjeni bilo oporezivanje nultom stopom PDV-a. Ali, iako se sprječavaju manipulacije s pretporezom, zapravo se stvar komplicira kada je riječ o opremi koja se koristi za obavljanje djelatnosti koje su oslobođene oporezivanja PDV-om i obavljanje djelatnosti koje se oporezuju PDV-om.

4.3. Oslobođenja za transakcije unutar EU

4.3.1. Oslobođenja za isporuke dobara unutar EU

Plaćanja PDV-a su oslobođene sljedeće isporuke dobara unutar EU:³⁴

- Isporuke dobara koje prodavatelj, osoba koja stječe dobro ili neka druga osoba za njegov račun isporuči poreznom obvezniku ili drugoj pravnoj osobi koja nije porezni obveznik koji kao takvi djeluju u drugoj državi članici;
- Isporuke novih prijevoznih sredstava;
- Isporuke dobara koja podliježu trošarinama te
- Isporuke dobara koje se premještaju u drugu državu članicu za koje bi postojalo pravo na oslobođenje prema prethodno navedenim točkama ako su isporuke obavljene drugom poreznom obvezniku.

Iz prethodno navedenog vidljivo je da isporuke dobara u EU koje se oporezuju u drugoj državi članici ne podliježu oporezivanju u RH, što je za osobe koje stječu ta dobra povoljno, budući da će najvjerojatnije platiti značajno manji iznos PDV-a (u odnosu da su PDV platili u RH gdje je u primjeni jedna od najviših stopa PDV-a).

4.3.2. Oslobođenja za stjecanje dobara unutar EU

Stjecanje dobara unutar EU je oslobođeno plaćanja PDV-a u situacijama kada:³⁵

- Bi isporuka tih dobara koje obavi porezni obveznik u tuzemstvu svakako bila oslobođena plaćanja PDV-a;
- Ako bi uvoz tih dobara prema članku 44. Zakona o PDV-u bio oslobođen plaćanja PDV-a te
- Ako bi stjecatelj imao pravo povrata PDV-a u cjelokupnom iznosu.

Ovaj članak Zakona o PDV-u se zapravo odnosi na oslobođenja koja su povezana s drugim člancima Zakona te samo definiraju oslobođenja koja se primjenjuju odmah po stjecanju dobara, da bi se smanjila dokumentacija, ali i sngazman poreznih obveznika oko povrata poreza na koji imaju pravo.

³⁴ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 41.

³⁵ Ibid., članak 42.

4.3.3. Oslobodjenja za određene usluge prijevoza

Plaćanja PDV-a su oslobođene usluge prijevoza:³⁶

- Prijovz dobara na otoke koji čine autonomno područje Azori i Madeira te dobara između tih otoka te
- Usluga međunarodnog prijevoza putnika, osim cestovnog i željezničkog.

Postavlja se pitanje zašto se primjenjuje oslobođenje kada je riječ o međunarodnom prometu, osim cestovnog i željezničkog, čime se diskriminiraju ove dvije vrste prijevoza. Pritom bi svakako trebalo izjednačiti porezni tretman svih vrsta prijevoza. A posebice je značajan željeznički prijevoz, budući da EU ulaže značajna sredstva u ovaj vid prijevoza te je taj način prijevoza također i ekološki prihvatljiv.

4.4. Oslobodjenja pri uvozu i izvozu

4.4.1. Oslobodjenja pri uvozu

PDV se pri uvozu ne plaća na:³⁷

- Uvoz dobara čija bi isporuka ionako bila oslobođena plaćanja na području RH;
- Uvoz dobara nekomercijalne naravi u prtljazi putnika (što stanovništvo vrlo često zloupotrebljava, pritom se ponajprije misli na stanovnike koji žive u pograničnim područjima);
- Uvoz osobne imovine fizičke osobe koja je van EU boravila minimalno 12 mjeseci, uz iznimku trošarinskih proizvoda;
- Uvoz imovine osobe koja doseljava u RH s ciljem sklapanja braka, osim trošarinskih proizvoda;
- Uvoz osobne imovine koju su državljani RH ili srani državljani sa stalnim prebivalištem u RH naslijedili, osim trošarinskih proizvoda, imovine za obavljanje gospodarske djelatnosti, stoke, sirovina i materijala te zaliha poljoprivrednih proizvoda u količinama većim u odnosu na količine za osobnu uporabu;
- Uvoz opreme za vlastite potrebe i potrebe školovanja učenika i studenata;
- Uvoz dobara nekomercijalne naravi u malim pošiljkama, uz iznimke;

³⁶ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 43.

³⁷ Ibid, članak 44.

- Uvoz dobara s ciljem nastavka ili prijenosa gospodarske djelatnosti poduzetnik unosi u RH, uz iznimke (ovo oslobođenje je svakako poticajno za poduzetnike te se na ovaj način ne ograničava prijenos poslovanja iz drugih država u RH);
- Uvoz poljoprivrednih proizvoda prizvedenih na pograničnom području gdje RH graniči s drugom državom koja nije članica EU (kao što je npr. situacija s BIH);
- Uvoz terapijskih stvari ljudskog porijekla te drugih materijala za znanstvena i laboratorijska istraživanja (ovo oslobođenje je vrlo dobro, budući da se na ovaj način potiču značajna istraživanja koja u konačnici imaju veliki utjecaj na poboljšanje medicine, ali i samu kvalitetu života stanovništva, ujedno i smanjivanje troškova za zdravstveni sustav u dugom roku);
- Uvoz dobara posebno izrađenih te prilagođenih za obrazovanje te poboljšanje kvalitete života osoba s invaliditetom (što bi svakako trebalo utjecati na te osobe, ali uz ovu olakšicu bi za te iste osobe trebalo uvesti i druge povlastice);
- Uvoz besplatno dobivenih dobara za zadovoljavanje osnovnih ljudskih potreba, uz iznimke, koje se ponajprije odnose na trošarinske proizvode;
- Uvoz odličja i priznanja dobivenih na međunarodnim događanjima, osim iznimki;
- Uvoz uzoraka dobara koji služe u svrhe naručivanja tih dobara;
- Uvoz tiskanog promidžbenog materijala koje šalju osobe sa sjedištem van EU;
- Uvoz dobara koje se koriste i troše na sajmovima ili sličnim priredbama, uz iznimke;
- Uvoz dobara koja se koriste u istraživanjima i testiranjima kao što je testiranje kvalitete, a koja se pritom u cijelosti unište;
- Uvoz prava kao što su patenti, trgovački znak i sl.;
- Uvoz turističkih materijala s max 25% proidženog sadržaja, a koji se dijeli besplatno;
- Uvoz dokumenata, isprava, obrazaca i nositelja podataka;
- Uvoz materijala koji služe za zaštitu dobara koja se transportiraju te također za prehranu i njegu kada je riječ o transportu živih životinja;
- Uvoz goriva i maziva saržanih u tvornički ugrađenim spremnicima;
- Uvoz kovčega s tijelima i urni s pepelom mrtvih osoba te pratećih dobara;
- Uvoz pošiljki nekomercijalne naravi koje besplatno osobama u RH šalju osobe iz trećih zemalja;
- Uvoz dobara navedenih u prethodnim stavkama iz trećih područja;
- Ponovni uvoz izvezenih dobara, u istom stanju, ako su ta dobra bila oslobođena od plaćanja carine;

- Uvoz dobara prevezenih ili otpremljenih iz trećih područja na područje RH, ako je ta osoba neposredno pri uvozu u EU bila oslobođena plaćanja PDV-a;
- Uvoz dobara na temelju diplomatskih i konzularnih sporazuma, ako su ta dobra oslobođena od plaćanja carine;
- Uvoz dobara koja obavi EU te njene agencije koja su oslobođena od plaćanja PDV-a prema Protokolu o povlasticama i imunitetima EU u RH;
- Uvoz dobara koja obave međunarodna tijela, koja nisu priznata u prethodnoj točki, ali koja kao takva priznaje RH;
- Uvoz dobara koji obavljaju oružane snage država članica NATO saveza za opskrbu vojnog i pratećeg osoblja, ako te snage sudjeluju u zajedničkim obrambenim aktivnostima;
- Uvoz neprerađenog ili prerađenog ulova ribolovaca;
- Uvoz zlata koji obavi HNB;
- Uvoz energenata;
- Privremeni uvoz dobara u skladu s carinskim propisima te
- Prijevozne i druge usluge u vezi s dobrima koja se prevoze kroz Europsko carinsko područje.

Vidljivo je da kada je riječ o oslobođenjima pri uvozu, ista su vrlo brojna, što dakako stvara brojne mogućnosti manipuliranja istima. Također, u konačnici te manipulacije štete državnom proračunu, ali i stanovnicima.

4.4.2. Oslobođenja pri izvozu

PDV se ne plaća pri izvozu.³⁸

- Dobra koja isporučitelj ili neka druga osoba isporuči van granica EU;
- Isporuke dobara, osim isporuka dobara za opremanje i goriva za prijevozna sredstva za privatne svhe koje iz RH izveze sam kupac ili neka druga osoba za njegov račun;
- Isporuke dobara ovlaštenim tijelima koja ta ista dobra izvoze u humanitarne svrhe te
- Obavljene usluge, uključujući prijevozne i pripadajuće pomoćne usluge, ako su one izravno povezane s izvozom i uvozom dobara u smislu članka 28. stavaka 2. i 3. te članka 52. stavka 1. Zakona o PDV-u.

³⁸ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 45.

U ovoj skupini su navedena oslobođenja s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i nanošenja štete poduzetnicima koji su izvoznici.

4.5. Oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini

Plaćanja PDV-a oslobođene su usluge na pokretnoj imovini stečenoj ili uvezenoj u RH s ciljem obavljanja usluga, koju iz EU otpremi ili preveze pružatelj usluga ili korisnik koji nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili boravište u RH ili neka treća osoba za račun poreznog obveznika.³⁹

4.6. Oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom

Plaćanja PDV-a oslobođene su usluge koje su povezane s međunarodnim prijevozom, odnosno:⁴⁰

- Isporuke dobara i goriva plovila koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru i prijevoz putnika uz naknadu ili u druge komercijalne ili nekomercijalne svrhe;
- Isporuke dobara i goriva ratnim brodovima određene nomenklature koja plove iz luka u RH u luke van granica RH (što znači da se oporezuju isporuke ratnim brodovima koji će ponovo uploviti u luke ili na sidrišta na području RH);
- Isporuke, preinake, popravci, održavanje, iznajmljivanje i unajmljivanje plovila koja se koriste na otvorenom moru te iste radnje kada je riječ o opremi koja je ugrađena na istim plovilima;
- Obavljanje usluga koje nisu prethodno navedene, a koje služe izravno potrebama plovila koja plove po otvorenom moru;
- Isporuke, preinake, popravci, održavanje, iznajmljivanje i unajmljivanje zrakoplova koji pretežito lete na međunarodnim linijama te iste radnje u svezi opreme koja je ugrađena u te zrakoplove (postavlja se pitanje zašto su izuzeti zrakoplovi u pretežito domaćem prometu);
- Obavljanje usluga, osim prethodno navedenih koje služe izravno potrebama zrakoplova u međunarodnom prometu te
- Isporuke goriva i dobara za opskrbu zrakoplova u pretežito međunarodnom prometu.

³⁹ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 46.

⁴⁰Ibid, članak 47.

4.7. Oslobodjenja za određene usluge koje su izjednačene s izvozom

Plaćanja PDV-a su oslobođene usluge koje su izjednačene s izvozom, odnosno:⁴¹

- Isporuka dobara ili obavljanje usluga u okviru diplomatskih ili konzularnih sporazuma;
- Isporuke dobara i obavljanje usluga Europskoj uniji, Europskoj zajednici za atomsku energiju, europskoj središnjoj banci, Europskoj investicijskoj banci ili nekoj od drugih organizacija koje je osnovala EU, a s kojom se primjenjuje Protokol o povlasticama i imunitetima, ukoliko to ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja;
- Isporuka dobara i obavljanje usluga međunarodnim tijelima koja su kao takva priznata od strane RH, a nisu navedena u prethodne dvije točke;
- Isporuke dobara ili obavljanje usluga na području RH za potrebe oružanih snaga zemalja članica NATO saveza ili pratećeg civilnog osoblja kada te snage sudjeluju u zajedničkim obrambenim aktivnostima te
- Isporuke zlata središnjim bankama.

Iz prethodno navedenog vidljivo je da se PDV-om ne oporezuju transakcije kada je riječ o međunarodnim organizacijama s kojima RH ima odnose koji su od javnog interesa te s konzularnim i diplomatskim uredima koji su zakonski drugačije regulirani. Ova skupina poreznih oslobodjenja nema utjecaja na stanovništvo i poduzetnike, osim kroz nekakv indirektan utjecaj koji nastaje kao posljedica manjih prihoda od PDV-a što je povezano sa smanjenim financiranjem javnih rashoda.

4.8. Oslobodjenja za usluge posredovanja

Plaćanja PDV-a oslobođene su usluge posredovanja koje se obavljaju u ime i za račun druge osobe, odnosno:⁴²

- Izvozne isporuke iz članka 45. Zakona o PDV-u;
- Postupci iz članka 46. Zakona o PDV-u;
- Isporuke iz članka 47. i 48. Zakona o PDV-u te
- Transakcije koje se obavljaju izvan EU.

Bitno je napomenuti da obračunavanja i plaćanja PDV-a nisu oslobođene turističke agencije koje u ime i za račun drugih osoba obavljaju usluge u drugim državama članicama.

⁴¹ Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 48.

⁴²Ibid, članak 49

4.9. Oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu

Ova vrsta oslobođenja se primjenjuje ako dobra i usluge nisu namijenjeni za krajnju potrošnju te ako iznos PDV-a koji bi trebalo platiti nakon prestanka primjene postupaka iz tih članaka odgovara iznosu PDV-a koji bi trebalo platiti da je obračunat na teritoriju RH.⁴³

Plaćanja PDV-a oslobođene su sljedeće transakcije:⁴⁴

- Isporuke dobara namijenjenih carinarnici i ako je potrebno, za privremeni smještaj;
- Isporuke dobara koja će se unijeti na područje slobodne zone ili slobodnog skladišta;
- Isporuke dobara koja su u postupku carinskog skladištenja ili postupku unutarnje proizvodnje;
- Uvoz i isporuka dobara trgovinama oslobođenima plaćanja PDV-a te koje se nalaze u zračnoj ili pomorskoj luci;
- Uvoz i isporuka dobara namijenjena poreznim obveznicima koji ta ista dobra isporučuju putnicima, ali pod uvjetom da putovanje završava na području van EU te
- Uvoz i isporuka dobara namijenjena poreznim obveznicima koji obavljaju isporuke temeljem članka 48. Zakona o PDV-u, stavka 1. točaka a-e.

Iako bi se uvođenjem oporezivanja PDV-om isporuka dobara u zračnim i pomorskim lukama te tijekom putovanja avionom ili brodom dodatno otežalo obračunavanje i naplata poreza, vidljivo je da oslobođenje od obračunavanja i plaćanja PDV-a u ovim slučajevima svakako diskriminira porezne obveznike koji ne putuju i dobra kupuju u trgovinama koje obračunavaju PDV.

⁴³Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106, članak 50

⁴⁴Ibid, članak 51 -52

5. ZAKLJUČAK

Da bi uopće bilo riječi o porezu na dodanu vrijednost kao jednom od oblika poreza na promet, nužno je definiranje poreza te razumijevanje istih. PDV je prihod države, za razliku od drugih vrsta poreza koji mogu biti županijski, općinski (gradski) ili zajednički. PDV je ujedno i najznačajniji državni prihod zbog svoje izadšnosti. Ujedno je i vrlo kompleksan porez koji se obračunava i naplaćuje kroz sve faze proizvodnog procesa (samo na dodanu vrijednost prilikom proizvodnog procesa). Za razumijevanje PDV-a je nužno ispravno definiranje poreznog obveznika, porezne osnovice te poreznih stopa. Također, sustav oporezivanja ovim porezom je u RH podložan vrlo čestim promjenama, zbog čega je nužno konstantno pratiti iste.

Kada je riječ o poreznim stopama, u primjeni su porezne stope od 25%, 13% i 5%. Nužno je detaljno praćenje i razlikovanje kada određeni proizvod ili usluga ulazi u kategoriju oporezivanja stopom od 25%, a kada se oporezuje sniženom stopom. Uvođenjem promjena u porezne stope tijekom posljednjih promjena Zakona o PDV-u ostavljene su značajne nedorečene činjenice koje donose konfuziju prilikom obračuna i plaćanja PDV-a, ali također i značajnu mogućnost manipulacije istima.

Iako je prije postojala nulta stopa PDV-a koja je ukinuta, nulta stopa nije isto što i porezna oslobođenja, budući da se kroz porezna oslobođenja stanovnici te poduzetnici oslobađaju od plaćanja PDV-a te ujedno nemaju pravo odbitka poreza, dok je kada je postojala nulta stopa PDV-a odbitak poreza bio moguć poduzetnicima koji su obavljali djelatnost koja se oporezivala nultom stopom PDV-a. Kada je riječ o poreznim oslobođenjima, nužna je diferencijacija u odnosu na korisnike takvih proizvoda, odnosno usluga (odnosno je li riječ o građanima ili poduzetnicima, posebice kada je riječ o poduzetnicima u sustavu PDV-a). Na taj način se može svako porezno oslobođenje analizirati sa svojim prednostima i nedostacima u odnosu na korisnike. Vidljivo je da je potrebno unijeti određene promjene kada je riječ o poreznim oslobođenjima.

Jedno od očitih poreznih oslobođenja koje je uvođenjem PDV-a u porezni sustav RH bilo vrlo poželjno je oslobođenje od plaćanja PDV-a na poštanske usluge. No, s modernizacijom i razvojem tehnologije, vidljivo je da je došlo do značajnog smanjenja korištenja poštanskih usluga od strane stanovništva kojima je ovo oslobođenje najviše i koristilo. S druge strane kada

je riječ o poduzetnicima, uvođenjem PDV-a na ovakve usluge, oni bi imali pravo odbitka pretporeza.

Nužna je i revizija poreznih oslobođenja koja doprinose nejednakosti u oporezivanju, kao što je oslobođenje od oporezivanja PDV-om kada je riječ o prodaji dobara u trgovinama koje se nalaze u zračnim ili pomorskim lukama te u avionima i brodovima na putu prema odredištu koje je van EU. Također, nužno bi bilo ukidanje poreznih oslobođenja koja vrlo negativno utječu na stanovništvo, kao što je primjerice organiziranje igara na sreću, država tu ima prihod kroz druge poreze, ali, ako se analizira koliko je u RH registriranih ovisnika o kockanju, a koliko osoba zapravo sva svoja mjesečna primanja troši u casinima ili sličnim objektima te ugrožava egzistenciju sebe i svoje obitelji, svakako bi se povećanjem postojećih ili uvođenjem novih poreza trebalo utjecati na smanjivanje inteziteta igara na sreću što bi za posljedicu imalo prelijevanje novca u druge djelatnosti te multiplikativan utjecaj na gospodarstvo.

LITERATURA

1. Barišić, A. F. (s.a.): Porez na dodanu vrijednost nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj Uniji, MINGO, Zagreb
2. Bašić, I. (2018.): Nastavni materijali, Porezni management (Porezno planiranje), Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
3. Bejaković, P. (s.a.): Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću, Institut za javne financije, Zagreb
4. Cindori, S. i Pogačić, L. (s.a.): Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost
5. Ekonomski fakultet u Osijeku (2017.): Nastavni materijali, Porezni sustav RH, Sveučilište u Osijeku, Ekonomski fakultet, Osijek
6. Gagić, M. (2016.): Harmoniziranost poreza na dodanu vrijednost u RH sa zahtjevima EU, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
7. HGK (2018.): Analiza utjecaja stope PDV-a na konkurentnost djelatnosti smještaja i ugostiteljstva Hrvatske, Hrvatska gospodarska komora, Zagreb
8. Institut za javne financije (s.a.): Porezni vodič, Porez na dodanu vrijednost, Institut za javne financije, Zagreb
9. Jančiev, Z. i Supić, J. (2016.): Hrvatski porezni sustav, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Zagreb
10. Jelčić, B. (2001.): Javne financije, RRIF, Zagreb
11. Jelčić, B. i Bejaković, P. (2012.): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, HAZU
12. Kesner-Škreb, M. (1996.): Pojmovnik poreza na dodanu vrijednost, Financijska praksa 20 (2), Zagreb
13. Markin, A. (2013.): PDV nakon ulaska u EU – Prag stjecanja i prag isporuke u novom Zakonu o PDV-u, raspoloživo na: <https://profitiraj.hr/pdv-nakon-ulaska-u-eu-prag-stjecanja-i-prag-ispоруke-u-novom-zakonu-o-pdv-u/> (pristupljeno 13.08.2019.)
14. MFIN, Porezna uprava (s.a.): Porez na dodanu vrijednost, raspoloživo na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dodanu_vrijednost.aspx (pristupljeno 12.08.2019.)
15. Narodne novine (2018.): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106

16. Nikolić, N. (1999.): Počela javnog financiranja, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
17. Petarčić, I. (2019.): Primjena stope PDV-a od 13%, RRIF, Zagreb
18. RRIF (2017.): Obveznici PDV-a u 2018. godini – ulazak/izlazak iz sustava PDV-a, raspoloživo na: https://www.rrif.hr/Obveznici_PDV_a_u_2018_godini_ulazakizlazak_iz_sus-1449-vijest.html (pristupljeno 10.08.2019.)
19. Santini, G. (2014.): Porezna načela Abrahama ekonomske misli – Adama Smitha, raspoloživo na: <http://www.rifin.com/harac/1885-porezna-naela-abrahama-ekonomske-misli-adama-smitha> (pristupljeno 01.08.2019.)
20. Skukan, I. (2016.): PDV u Republici Hrvatskoj, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac
21. Šimović, J., Šimović, H. (2006): Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb
22. Zaloker, D. (2016.): Ne zaboravite na prag stjecanja dobara!, raspoloživo na: <https://www.teb.hr/novosti/2016/ne-zaboravite-na-prag-stjecanja-dobara/> (pristupljeno 13.08.2019.)
23. Zuber, M. (2019.): Obvezan je ulazak u sustav PDV-a cijelu 2019. premaši li se prag od 300.000 kuna, raspoloživo na: <https://lider.media/znanja/marija-zuber-obvezan-je-ulazak-u-sustav-pdv-a-cijelu-2019-premasi-li-se-prag-od-300-000-kuna/> (pristupljeno 10.08.2019.)

POPIS SLIKA:

Slika 1: Podjela poreza na promet.....	11
Slika 2: Porezna osnovica	16
Slika 3: Prikaz stopa PDV-a u EU	18

SAŽETAK

PDV kao najznačajniji porez ima vrlo značajan utjecaj kako na državni proračun te financiranje stavki koje se iz njega financiraju, ali i na stanovništvo te poduzetnike. PDV kao porez ima vrlo značajan na gospodarstvo, budući da je uključen u krajnju cijenu proizvoda ili usluge ako je poduzetnik u sustavu PDV-a čime se izravno utječe na konkurentnost na tržištu. Da bi određene usluge bile dostupne svim korisnicima, ali i što manje ugrožavale njihovu egzistenciju, te također da bi se povećala konkurentnost poduzetnika, uvedena su porezna oslobođenja od plaćanja PDV-a na određene proizvode i usluge. Iz toga proizlazi problem istraživanja je koji se može definirati kao prikaz načina kako funkcioniraju porezna oslobođenja te njihov utjecaj na stanovništvo i poduzetnike. Cilj rada je analiza poreznih oslobođenja te njihov utjecaj na stanovništvo i poduzetnike.

U radu su definirani porezi kao temelj ostvarivanja prihoda svake države. Porezni sustav svake države je vrlo kompleksan te ovisan o brojnim faktorima, čine ga brojni porezi, dok je u radu fokus na porezu na dodanu vrijednost kao najizdašniji porez. Definira se pojam PDV-a, definiraju se pojam poreznog obveznika, pojam porezne osnovice s posebnim naglaskom na porezne stope koje su trenutačno u primjeni. Sustav oporezivanja PDV-om se u RH značajno mijenja gotovo svake godine, zbog čega je vrlo nužno pratiti nastale promjene. Također, nužno je razlikovati porezna oslobođenja koja se obrađuju u empirijskom dijelu rada od oporezivanja nultom stopom PDV-a, budući da kada je riječ o poreznim oslobođenjima, porezni obveznik nema pravo obračunavanja pretporeza. Porezna oslobođenja su vrlo brojna te ih je nužno vrlo detaljno proučiti da bi se izbjegle pogreške u tumačenju Zakona o PDV-u.

Ključne riječi: PDV, porezna oslobođenja, porezi

SUMMARY

VAT, as the most significant tax, has a very significant impact on both the state budget and the financing of its financed items, as well as the citizens and entrepreneurs. VAT as a tax is very important for the economy, as it is included in the final price of a product or service if the entrepreneur is in the VAT system, which directly affects at their competitiveness on the market. In order to make certain services accessible to all users, but also to minimize the risk of their existence, and also to increase the competitiveness of entrepreneurs, tax exemptions from VAT on certain products and services were introduced. This implies a research problem that can be defined as an account of how tax exemptions work and their impact on the population and entrepreneurs. The aim of the paper is to analyze tax exemptions and their impact on the citizens and entrepreneurs.

The paper defines taxes as the basis for each state's revenue generation. The tax system of each state is very complex and dependent on many factors, made up of numerous taxes, while the paper focuses on value added tax as the most generous tax. VAT is defined, the term of the taxpayer is also defined, the concept of a tax base with special emphasis on the tax rates currently in use. The VAT system in the Republic of Croatia changes significantly almost every year, which is why it is very necessary to keep track of the changes that have occurred. It is also necessary to distinguish the tax exemptions that are dealt with in the empirical part of the work from the taxation of zero VAT, since when it comes to tax exemptions, the taxpayer does not have the right to levy taxes. Tax exemptions are very numerous and it is necessary to study them very closely in order to avoid errors in the interpretation of the VAT Act.

Key words: VAT, tax-exemptions, taxes