

EFZG WORKING PAPER SERIES  
EFZG SERIJA ČLANAKA U NASTAJANJU  
ISSN 1849-6857  
UDK 33:65

Br. 16-02

Hrvoje Šimović  
Milan Deskar-Škrbić

# **Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj**



SVEUČILIŠTE U  
ZAGREBU



# Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj

Hrvoje Šimović  
[hsimovic@efzg.hr](mailto:hsimovic@efzg.hr)  
Ekonomski fakultet Zagreb  
Sveučilište u Zagrebu  
Trg J. F. Kennedy 6  
10 000 Zagreb, Croatia

Milan Deskar-Škrbić\*  
Erste&Steiermarkische bank d.d.  
[mdskrbic@erstebank.com](mailto:mdskrbic@erstebank.com)

\* Stavovi izneseni u radu osobni su stavovi autora i ne odražavaju stavove institucije u kojoj je zaposlen.

Stajališta iznesena u ovom članku u nastajanju stavovi su autora te ne predstavljaju stavove Ekonomskog fakulteta Zagreb. Članak nije prošao formalnu recenziju i odobrenje. Članak je objavljen kako bi dobio komentare o istraživanjima u tijeku, prije nego što se pojavi u konačnom obliku u akademskom časopisu ili na nekom drugom mjestu.

Copyright January 2016 by Hrvoje Šimović & Milan Deskar-Škrbić.

Sva prava pridržana.  
Dijelovi teksta mogu biti navedene pod uvjetom da se u potpunosti navede izvor.

### **Sažetak**

U radu se analizira efikasnost poreza na dodanu vrijednost (PDV) u Hrvatskoj. PDV je najvažniji i najizdašniji porezni oblik u Hrvatskoj. Tijekom nedavne gospodarske krize Hrvatska je dva puta povisila standardnu stopu PDV-a i danas ima jednu od najviših stopa u EU. Nadalje, Hrvatska je mijenjala i snižene stope PDV-a te dodano proširila obuhvat primjene sniženih stopa. Kad se govori o PDV-u, svakako je važno napomenuti uvođenje Zakona o fiskalizaciji, odnosno poboljšanje naplate PDV-a kod poslovanja s gotovinom. Bez obzira na poduzete mjere, Hrvatska nije poboljšala efikasnost naplate PDV-a. U radu se polazi od hipoteze kako je efikasnost naplate PDV-a pretežno bazirana na visokoj standardnoj poreznoj stopi, a manje na drugim čimbenicima efikasnosti PDV-a. To se prije svega odnosi na snižene stope i izuzeća koja narušavaju poreznu osnovicu, ali i funkcionalnost i neutralnost PDV-a. Efikasnost PDV-a u Hrvatskoj analizirati će se pomoću implicitne porezne stope te pomoću standardnog pokazatelja efikasnosti PDV-a, C-efikasnosti. Također, analiza obuhvaća procjenu izgubljenih poreznih prihoda uslijed primjene sniženih stopa te procjenu potencijalne stope PDV-a.

### **Ključne riječi**

Porez na dodanu vrijednost, standardna stopa, snižene stope, C-efikasnost, implicitna porezna stopa

### **JEL Klasifikacija:**

H21, H25

## 1. UVOD

PDV je u Hrvatskoj uveden 1998. godine i od tada je predmet učestalih promjena. Dio promjena može se pripisati procesu pristupanja Hrvatske Europskoj uniji (EU). Ostale značajnije promjene, kao što su promjene poreznih stopa, odnose se na diskrecijske mjere porezne politike. U tom razdoblju, Hrvatska je prošla put od jednostopnog do višestopnog sustava. Budući da je poznato kako na efikasnost PDV-a najviše utječu razna narušavanja porezne osnovice kao što su snižene stope i izuzeća (exemptions) (npr. vidjeti Ebrill et al., 2001), posebna pozornost u ovom radu biti će posvećena promjenama u tom kontekstu.

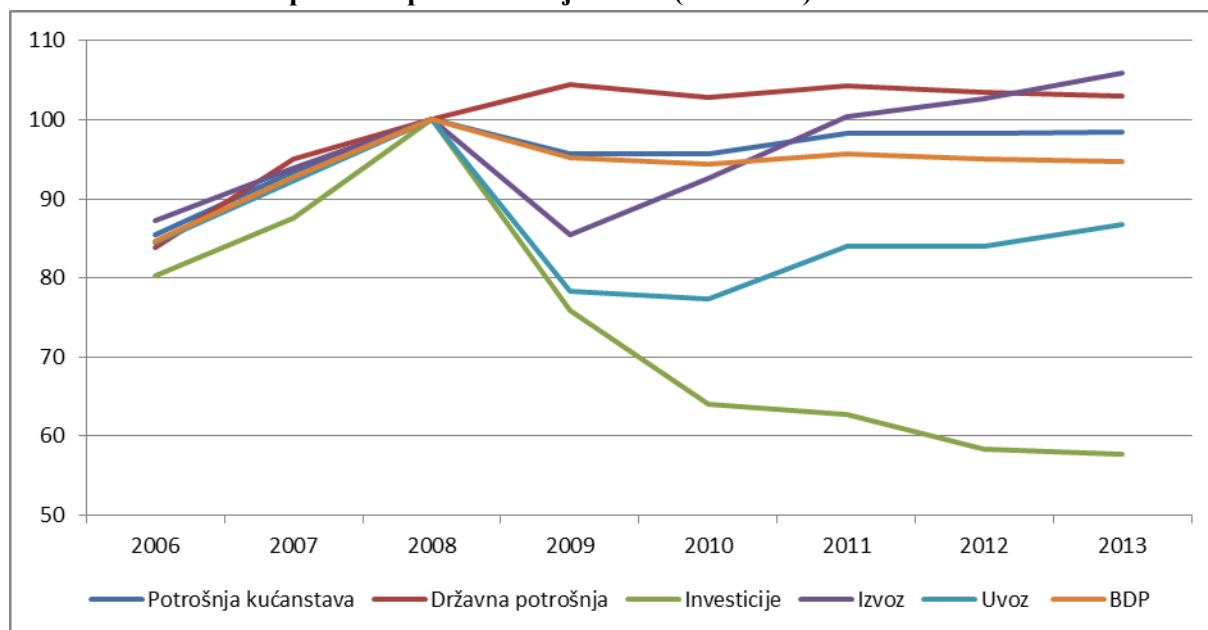
U Hrvatskoj su dosta rijetka istraživanja o efikasnosti hrvatskog PDV-a. Sopek (2012) analizira efikasnosti hrvatskog sustava PDV-a u 2010. godini pomoću standardnih mjera (stopa efikasnosti, stopa C-efikasnosti i stopa prihoda od PDV-a) te daje usporedbu sa zemljama članicama EU. Također, Deskar Škrbić i Šimović (2014) analiziraju efikasnost PDV-a pomoću implicitne porezne stope i stope prihoda od PDV-a za razdoblje od 2011. do 2013. godine. Navedeni radovi ukazuju kako je Hrvatska pripadala višim efikasnostima naplate PDV-a u EU, no posljednjih godina ta efikasnost se narušava.

Osnovni cilj rada je analizirati efikasnost PDV-a za vrijeme recesije u Hrvatskoj, odnosno u razdoblju od 2008-14. Kako bi se ostvario cilj istraživanja, nakon uvoda analizira se makroekonomski okvir u Hrvatskoj posebno u kontekstu kretanja BDP-a i osobne potrošnje. U trećem dijelu ukratko se analiziraju osnovni elementi PDV-a i njihove promjene u promatranom razdoblju. U četvrtom dijelu analizira se efikasnost PDV-a prema stopi C-efikasnosti i implicitnoj poreznoj stopi. Također, analiza obuhvaća procjenu izgubljenih poreznih prihoda uslijed primjene sniženih stopa te procjenu potencijalne stope PDV-a. Posljednji dio je zaključak.

## 2. MAKROEKONOMSKO OKRUŽENJE: POREZNA OSNOVICA NASUPROT POREZNE STOPE

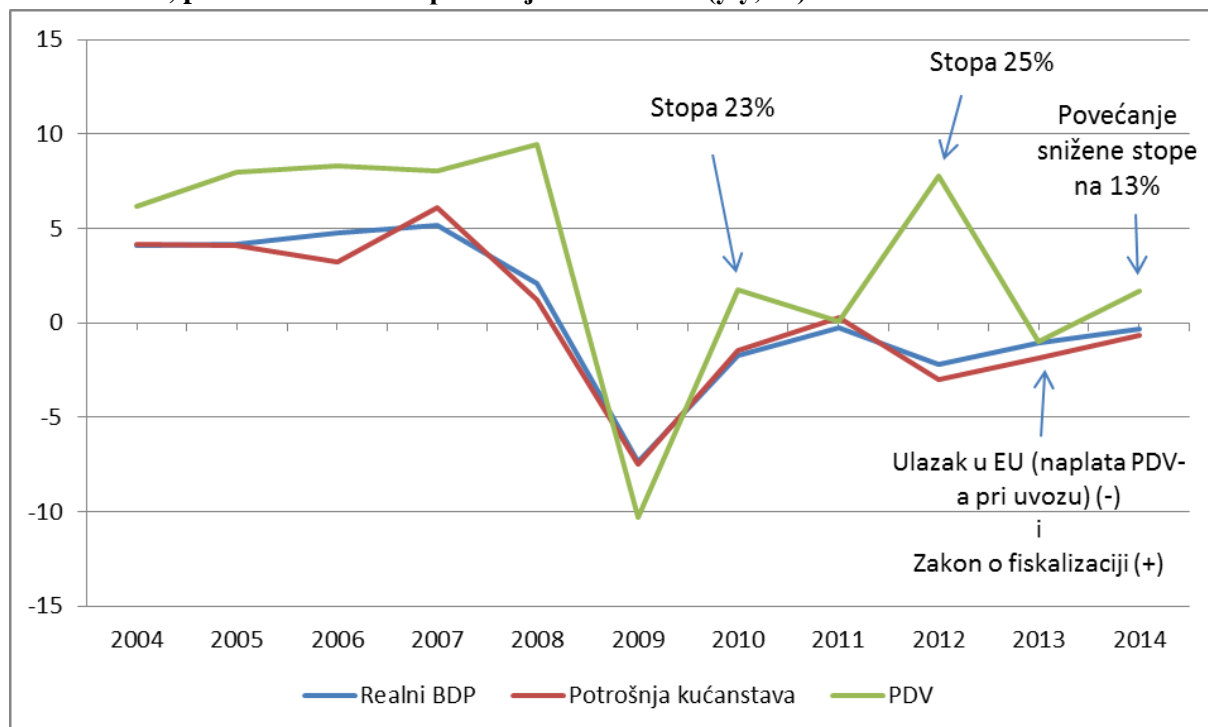
Hrvatska je jedina zemlja u EU koja je šest godina bila u recesiji, odnosno tek se 2015. godine očekuje pozitivna stopa rasta od oko 2%. Čak je i Grčka imala rast od 0.8% u 2014. godini dok je hrvatski BDP iste godine pao za 0.4%. Također, gledano po rashodnoj metodi, najveći udio BDP-a u Hrvatskoj čini upravo osobna potrošnja, odnosno potrošnja kućanstava, prosječno oko 60%.

Budući da je PDV vrsta poreza na potrošnju, jasno je kako kretanje osobne potrošnje kao najvažnije komponente BDP-a u Hrvatskoj najviše determinira prihode od PDV-a. U cijelom promatranom razdoblju potrošnja kućanstava je ispod razine iz 2008. godine (vidjeti Sliku 1). Budući da potrošnja kućanstava, odnosno osobna potrošnja, aproksimira iznos porezne osnovice, logično je da pad porezne osnovice uslijed nepromijenjene porezne stope rezultira gubitkom prihoda od PDV-a.

**Slika 1. Bruto domaći proizvod po rashodnoj metodi (2008=100)**

Izvor: obrada autora prema DZS (razna godišta)

Na Slici 2 prikazane su godišnje promjene (stope rasta/pada) BDP-a, osobne potrošnje i prihoda od PDV-a. Slika jasno prikazuje kako se BDP i osobna potrošnja kao najvažnija komponenta kreću gotovo simetrično. Također, slika pokazuje kako su stope rasta prihoda od PDV-a prije 2008. godine bile stabilne i više od stope rasta BDP-a i osobne potrošnje.

**Slika 2. BDP, prihodi od PDV-a i potrošnja kućanstava (y/y, %)**

Izvor: autori prema DZS i Ministarstvo financija.

Nakon što je nastupila kriza, uslijed značajnog pada osobne potrošnje, došlo je i do značajnog pada u prihodima od PDV-a, čak 10,3% u 2009. godini. Oporavak prihoda od PDV-a pratio je oporavak

osobne potrošnje koja još uvijek nije dostigla pretkrizne razine. Zbog značajnog gubitka prihoda i potrebe financiranja sve većeg proračunskog deficita, Hrvatska je u dva navrata povisila stopu PDV-a, prvo u 2010. godini s 22% na 23%, te u 2012. godini na 25%. Također, na razinu prihoda od PDV-a utjecale su i izmjene u sniženim stopama kao i ulazak Hrvatske u EU kada je došlo do vremenskog pomaka u prikupljanju prihoda prilikom uvoza roba iz EU. Koliko su pojedini elementi doprinijeli efikasnosti PDV-a vidjeti će se u nastavku analize.

### **3. OSNOVNE IZMJENE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U RAZDOBLJU OD 2008. DO 2014. GODINE**

Prethodno je pokazano kako porezna osnovica, odnosno razina osobne potrošnje, značajno determinira razinu prihoda od PDV-a. Važno je napomenuti kako sustav PDV-a prepoznaje čitav niz izuzeća i sniženih i/ili nultih stopa. Što je veći broj izuzeća i prometa na koje se odnose diferencirane stope, to je narušavanje porezne osnovice veće, a efikasnost PDV-a manja (vidjeti brojne studije kao Ebril et.al., 2001; Copenhagen Economics, 2007 & 2013; Keen, 2013; Bettendorf & Cnossen, 2014).

Što se izuzeća<sup>1</sup> tiče, hrvatski sustav PDV-a nema nekih prevelikih odstupanja u odnosu na europsku praksu i Direktivu o PDV-u 2006/112/EC (VAT Directive 2006/112/EC). Radi se izuzeću prometa dobara i usluga od javnog interesa kao što su razne medicinske usluge, obrazovanje, kultura, umjetnosti i sl.

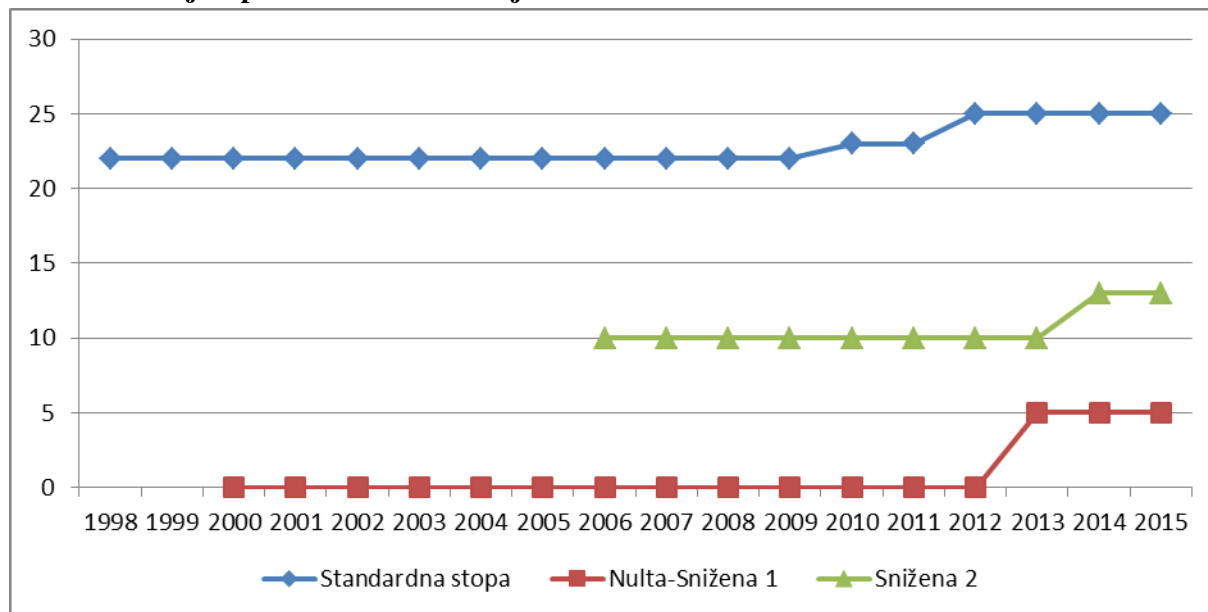
Drugo važno izuzeće odnosi se na male poduzetnike odnosno prag ulaska u sustav PDV-a, odnosno prag prometa za upis u registar obveznika PDV-a. Od uvođenja PDV-a u Hrvatskoj do 2012. godine prag ulaska u sustav PDV-a iznosio je 85.000 HRK. Tijekom 2013. godine taj prag je povećan na 230.000 HRK što je u skladu s današnjom praksom u EU (European Commission, 2015), ali i s trendom narušavanja porezne osnovice.

Vjerojatno najvažniji element kojim se narušava porezna osnovica u Hrvatskoj jesu snižene porezne stope. Nekada su se u Hrvatskoj, ali i u EU, vodile sadržajne rasprave o prednostima i nedostacima jednostopnog odnosno višestopnog sustava PDV-a. Bez obzira na značajan broj zagovornika jednostopnog sustava (npr. Kesner-Škreb, 1996; Wagner & Schmidt, 1996; Šimović J., 2003 i 2004), kako stvari stoje u Hrvatskoj prevladale su polito-ekonomske okolnosti uvođenja sniženih stopa čijih zagovornika je bilo i u znanstveno-stručnoj javnosti (npr. Jelčić Ba. i Bo., 1999; Jelčić Ba. 2003).<sup>2</sup> Slična situacija je i u EU gdje danas jedino Danska ima jednostopni sustav PDV-a (vidjeti Prilog 1.).

Na Slici 3 prikazan je razvoj stopa PDV-a u Hrvatskoj od 1998. godine kada je PDV uveden do 2015. Kao što je prethodno napomenuto Hrvatska je prvo uvela jednostopni sustav PDV-a, ali zbog brojnih socijalno-političkih pritisaka vrlo brzo je uvela i nultu stopu na čitav niz prometa dobara i usluga pretežno socijalnog karaktera. Ti promet se danas oporezuju stopom od 5% (vidjeti Tablicu 1). Ulaskom Hrvatske u EU i potrebe za poštivanjem Direktive o PDV-u 2006/112/EC, nulta stopa zamijenjena je stopom od 5%.

<sup>1</sup> Hrvatski sustav PDV-a koristi termin „oslobođenje“ (bez prava odbitka pretporeza). Smatramo da je prikladniji izraz „izuzeće“ što je uostalom točniji prijevod engleskog termina „exemption“ koji se koristi u Direktivi 2006/112/EC.

<sup>2</sup> Osim navedenih referenci, o prednostima i nedostacima jednostopnog odnosno višestopnog sustava PDV-a vidjeti u Tait (1998) ili Šimović H. (2004 i 2006).

**Slika 3. Razvoj stopa PDV-a u Hrvatskoj**

Izvor: obrada autora.

U Tablici 1 prikazani su promet i usluga koji se oporezuju sniženim stopama u Hrvatskoj, kao i najvažnije promjene u razdoblju od 2008. do 2014. godine. Iz Slike 2 i Tablice 1 vidi se kako je Hrvatska postupno sve više i više narušavala neutralnost i efikasnosti PDV-a. Osim nulte stope, 2006. godine uvela je i drugu sniženu stopu od 10% te postupno proširivala obuhvat prometa dobara i usluga na koje se primjenjuje snižena stopa.

Treba napomenuti kako je Hrvatska napravila i iskorak u povećanju efikasnosti PDV-a. Od 2013. godine u primjeni je Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Njime se dodatno uvodi kontrola naplate poreza u prometima s gotovinom. Ipak, uz taj zakon paralelno se proširila osnovica za primjenu druge snižene stope od 10% (vidjeti Tablicu 1). Snižena stopa se prije svega počela primjenjivati na usluge ugostiteljstva, odnosno usluge pripremanja hrane i posluživanja pića gdje se dobrim dijelom vrši plaćanje gotovinom. To je zasigurno poništilo pozitivne učinke fiskalizacije što će pokazati analiza u nastavku.

**Tablica 1. Snižene stope i njihov razvoj od 2008. do 2014. godine**

Snižena stopa od 5%	Snižena stopa od 13%
a) sve vrste kruha, b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje), koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjestke za majčino mlijeko, c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, u svim fizičkim oblicima, d) lijekove koji se izdaju na liječnički recept i koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode, e) medicinsku opremu, pomagala i druge sprave koje se koriste za ublažavanje liječenja invalidnosti	a) usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnicama i objektima nautičkog turizma, b) usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima, c) novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, osim onih iz stavka 2. točke g) ovoga članka, otisnute na papiru koji izlaze periodično te osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju,

isključivo za osobnu uporabu invalida propisane Pravilnikom o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, f) kino ulaznice, g) novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, otisnute na papiru koje izlaze dnevno, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju, h) znanstvene časopise.	d) jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, e) dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, f) isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, g) bijeli šećer od trske i šećerne repe koji se na tržište stavlja u kristalnom obliku, h) ulaznice za koncerte.
<b>Izmjene 2008-14</b>	<b>Izmjene 2008-14</b>
2013 – povišena stopa s 0% na 5% (ulazak u EU) 2013 – prošireno za (g) (prije toga 10%)	2012 – prošireno za (d)-(h) 2013 – prošireno za (b), suženo za (c) (za one novine koje se oporezuju po 5%) 2014 – povišena stopa s 10% na 13%

Izvor: autori prema Zakonu o PDV-u i pripadajućim izmjenama.

#### 4. EFIKASNOST PDV-A U HRVATSKOJ

U ovom dijelu rada vrši se analiza efikasnosti PDV-a. Hrvatski porezni sustav potrošno je orijentiran te u njemu, u odnosu na prosjek EU, dominiraju potrošni porezi u ukupnim prihodima (European Commission, 2014). U tom kontekstu prvo će se izvršiti izračun i analiza implicitne porezne stope na potrošnju u Hrvatskoj i usporediti s standardnom stopom PDV-a. U drugom dijelu izvršiti će se analiza efikasnosti PDV-a prema stopi C-efikasnosti (C-efficiency ratio – CER) kao standardnom pokazatelju efikasnosti PDV-a, te će se provesti dekompozicija raznih učinaka na kretanje prihoda od PDV-a. U trećem dijelu procijeniti će se potencijalna stopa PDV-a i gubitak poreznih prihoda uslijed primjene sniženih stopa.

##### 4.1. Implicitna porezna stopa na potrošnju

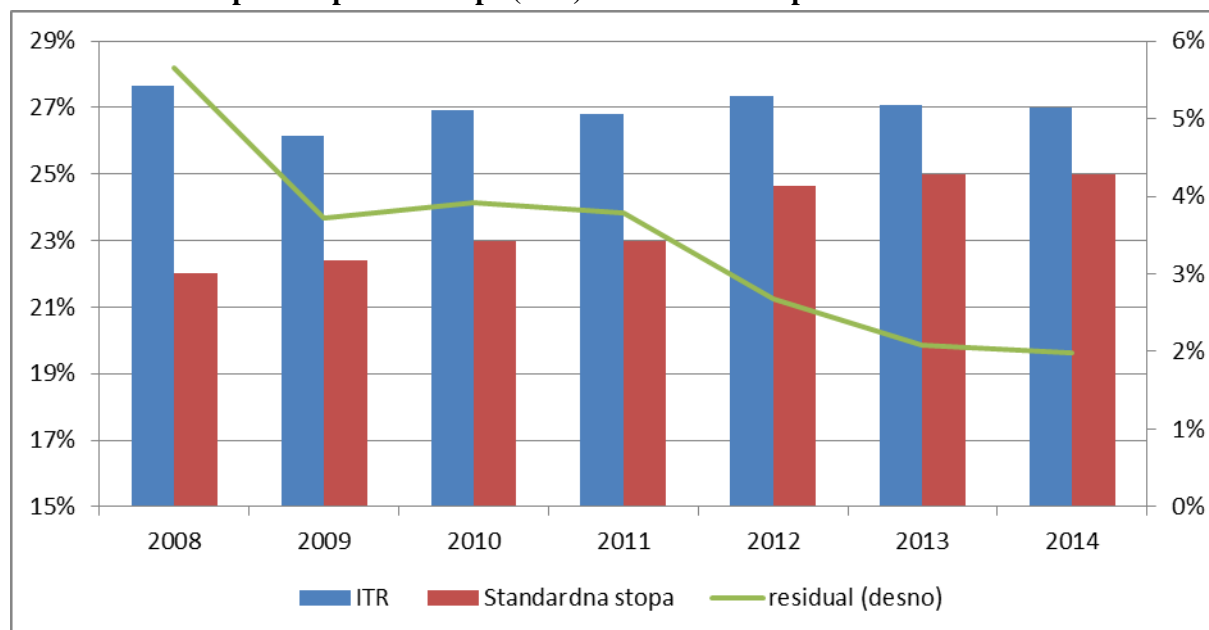
Prema već standardnoj metodologiji Europske komisije (2014) može se izračunati implicitna porezna stopa (engl- implicit tax rate – ITR) na potrošnju. ITR prikazuje odnos ukupnih prihoda od svih poreza na potrošnju (R) te finalne potrošnje kućanstava (FC):

$$ITR = \frac{R}{FC} * 100 \quad (1)$$

Osim PDV-a, u Hrvatskoj od poreza na potrošnju postoje još trošarine, (lokalni) porez na potrošnju te još neki manje značajni porezi koji opterećuju potrošnju. ITR prikazuje svojevrsnu efektivnu poreznu stopu, odnosno stopu po kojoj se oporezuje potrošnja u Hrvatskoj. Na Slici 4 prikazana je ITR na potrošnju u odnosu na standardnu stopu PDV-a.

Iz slike je vidljivo kako ITR u cijelom promatranom razdoblju iznosi 27%. Najnižu vrijednost (26,1%) je postigla u 2009. godini što je posljedica značajnijeg pada poreznih prihoda uslijed krize. ITR je relativno stabilna u odnosu na standardnu stopu PDV-a koja se u promatranom razdoblju dva puta povećala. Razlika (residual) između ITR i standardne stope kontinuirano se smanjuje iz čega se može zaključiti kako sve više dominira udio PDV-a u ukupnom poreznom opterećenju potrošnje u odnosu na druge poreze. Drugim riječima, u promatranom razdoblju doprinos ITR na potrošnju više se ogledao kroz povećanje PDV-a, dok su trošarine i drugi porezi ostali zanemareni. U tom pogledu može se zaključiti kako u budućnosti ostaje prostora za povećanje postojećih trošarina i uvođenja novih u odnosu na daljnje povećanje stope PDV-a.



**Slika 4. Odnos implicitne porezne stope (ITR) i standardne stope PDV-a**

Napomena: Stopa PDV-a u 2009. godini predstavlja vagani prosjek jer je stopa povišena u kolovozu 2009. godine. Isto vrijedi za 2012. godinu kada je stopa od 25% u primjeni od 1. ožujka 2012. godine.

Izvor: izračun autora.

#### 4.2. Stopa C-efikasnosti i dekompozicija učinaka

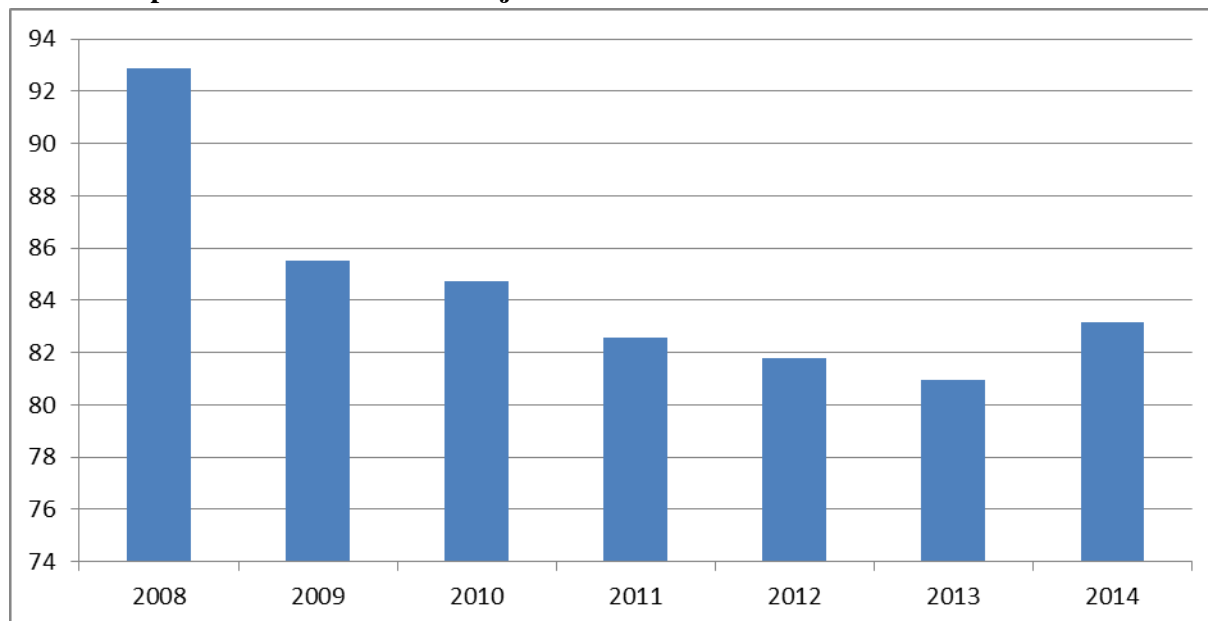
Obzirom da ne postoji jasna ideja efikasnog sustava PDV-a, nemoguće je odrediti preciznu mjeru efikasnosti PDV-a. Postoji više mjera efikasnosti PDV-a, a to su stopa efikasnosti (efficiency ratio - ER) i stopa C-efikasnosti prikupljanja PDV-a (C-efficiency ratio - CER) (prema Ebrill i sur., 2001:40-42). Bez obzira na određene prednosti i nedostatke pojedinih pokazatelja efikasnosti, u stručnoj i znanstvenoj javnosti C-efikasnost se pokazala kao najprimjerenija i najčešće korištena mjera efikasnosti (Ebrill et al., 2001; Keen, 2013). U tom kontekstu stopa C-efikasnosti analizira se u nastavku.

Stopa C-efikasnosti (C-efficiency ratio - CER) može se izraziti kao:

$$CER = \frac{R}{FC+r} * 100 \quad (2)$$

gdje je  $R$  ukupan prihod od PDV-a,  $FC$  finalna potrošnja kućanstava, a  $r$  standardna stopa PDV-a.

Na Slici 5 prikazana je stopa C-efikasnosti u Hrvatskoj u razdoblju od 2008. do 2014. godine. Iz slike je vidljivo kako je u početku krize, odnosno u 2009. u odnosu na 2008. godinu došlo do smanjenja efikasnosti PDV-a. Relativno niža razina efikasnosti prisutna je u cijelom razdoblju nakon 2009. i tek u 2014. godini dolazi do osjetnog poboljšanja C-efikasnosti PDV-a.

**Slika 5. Stopa C-efikasnosti u Hrvatskoj**

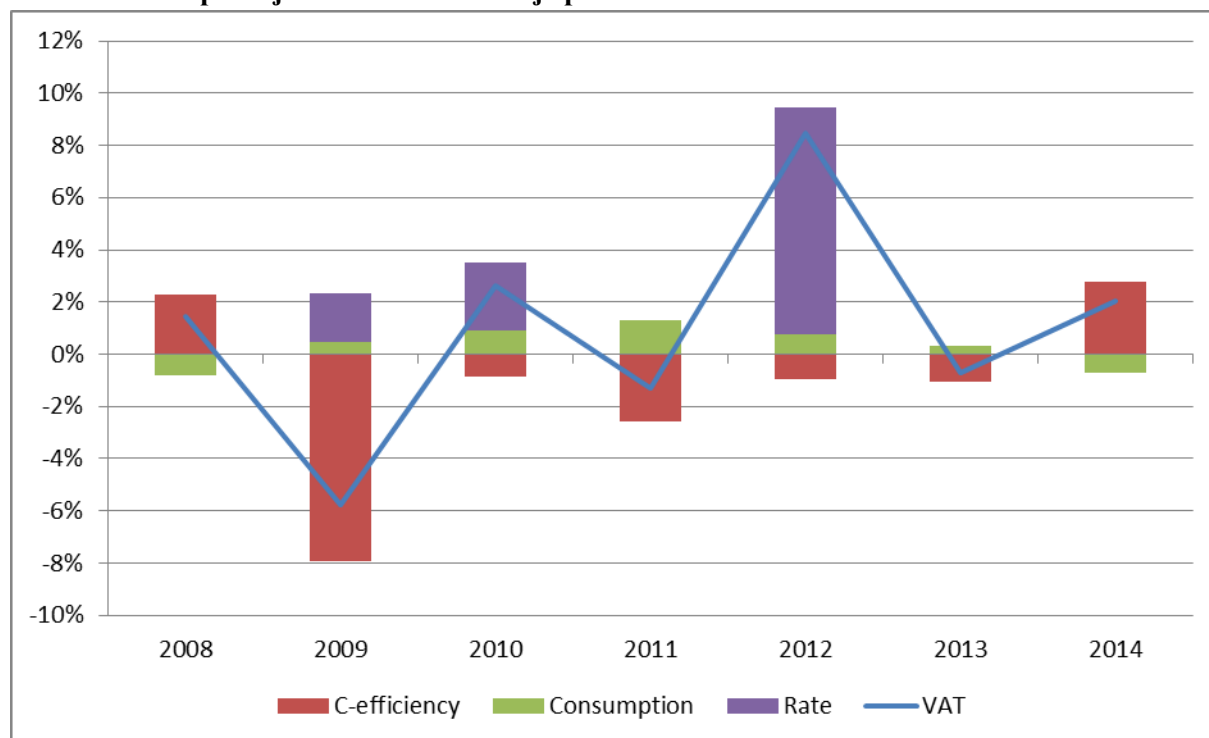
Izvor: izračun autora.

Važno je istaknuti kako povećanje standardne stope PDV-a i primjena Zakona o fiskalizaciji u 2013. nisu doprinijeli povećanju efikasnosti. Naprotiv, efikasnost u promatranom razdoblju se smanjila. Djelomično slabiju naplatu PDV-a u 2013. godini treba pripisati ulasku Hrvatske u EU gdje je došlo do vremenskog pomaka kod naplate PDV-a pri uvozu. Budući da je Hrvatska postala dio unutrašnjeg tržišta EU, naplata PDV-a kod uvezenih dobara ostvaruje se sada tek pri prodaji istih na tržištu u Hrvatskoj. Također, slabiju naplatu PDV-a treba pripisati i primjeni snižene stope PDV-a na ugostiteljske usluge što je prethodno spomenuto u radu.

Kako bi se utvrdilo koliko su pojedini čimbenici doprinijeli efikasnosti PDV-a, odnosno rastu/padu prihoda od PDV-a, potrebno je izvršiti dekompoziciju promjena PDV-a prema mjerama efikasnosti, promjenama u poreznoj osnovici (osobnoj potrošnji) i promjenama u poreznoj stopi.

Na Slici 6 prikazana je dekompozicija kretanja prihoda od PDV-a prema tri čimbenika: C-efikasnosti, osobnoj potrošnji (poreznoj osnovici) i standardnoj poreznoj stopi.<sup>3</sup> Iz slike se jasno vidi kako je najveći doprinos rastu prihoda od PDV-a imao rast standardne stope PDV-a, dok je C-efikasnost negativno djelovala na prihode od PDV-a. To se može pripisati već spomenutom narušavanju porezne osnovice kroz izuzeća i snižene stope. Iznimka je jedino 2014. godina gdje se prvi puta jasno vide pozitivni učinci Zakona o fiskalizaciji u prometu s gotovinom. Osobna potrošnja se u promatranom razdoblju sporo oporavljala i imala je izuzetno blagi utjecaj na efikasnost PDV-a.

<sup>3</sup> Dekompozicija odnosno doprinos sniženih stopa PDV-a kretanju prihoda izostavljena je zbog nemogućnosti da se iz nacionalnih računa zasebno obuhvati potrošnja na koju se primjenjuju snižene stope PDV-a.

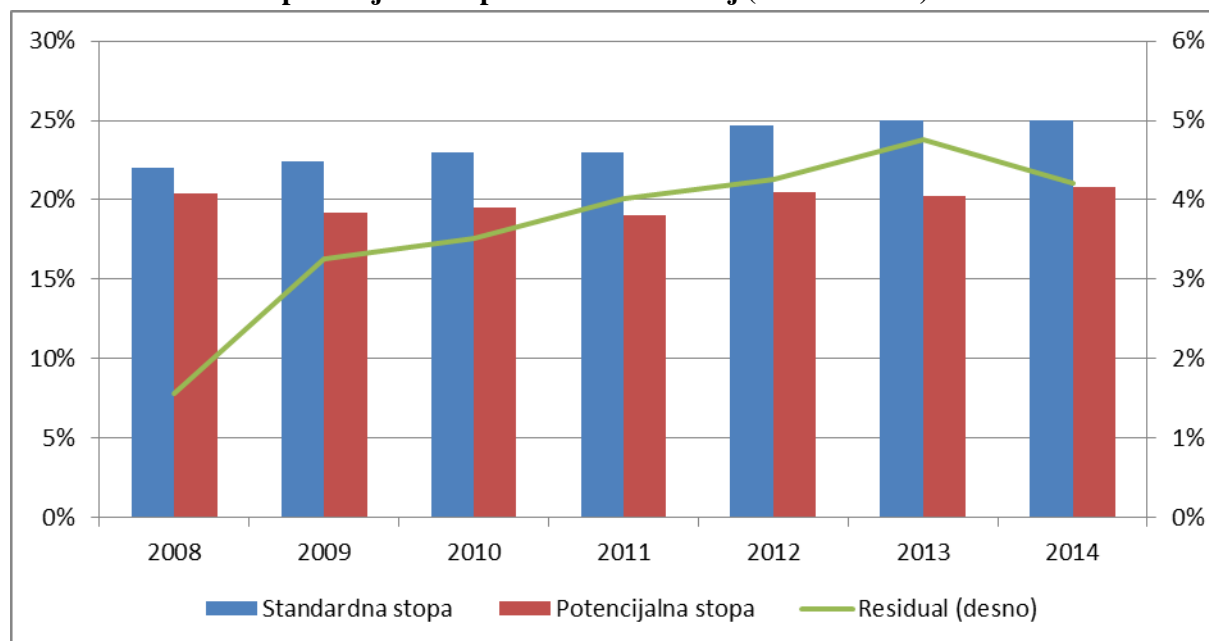
**Slika 6. Dekompozicija učinaka na kretanje prihoda od PDV-a**

Izvor: izračun autora.

#### 4.3. Potencijalna stopa PDV-a i gubitak prihoda

Kao što je ranije spomenuto, primjena sniženih stopa i izuzeća te proširenje osnovica za primjene sniženih stopa dovodi do gubitka prihoda od PDV-a, a time i do pada efikasnosti PDV-a (Ebril et.al., 2001; Copenhagen Economics, 2007 & 2013). Hrvatska je, uz nultu stopu, odnosno sniženu stopu od 5%, 2006. godine uvela drugu sniženu stopu od 10% (od 2014. godine 13%). Nadalje, kao što je prethodno prikazano (Tablica 1), osnovica odnosno prometi na koje se primjenjuju snižene stope nekoliko su se puta proširivali. Najznačajnije izmjene su svakako iz 2012. i 2013. godine kada se uvela snižena stopa za ugostiteljske usluge i niz drugih prometa dobara i usluga. Na žalost, kao što je prethodno prikazano, time se dodatno narušila efikasnost PDV-a. Pad efikasnosti PDV-a podrazumijeva gubitak prihoda od PDV i kompenzaciju istih kroz rast poreznih stopa.

Stoga se postavlja logično pitanje: da li postoji prostor za sniženje opće (standardne) stope PDV-a? Na Slici 7 prikazane su standardna stopa PDV-a i potencijalna stopa PDV-a u Hrvatskoj. Potencijalna stopa predstavlja onu stopu PDV-a koju bi Hrvatska mogla imati kada bi C-efikasnost PDV-a bila na razini 100%. Drugim riječima, kada u Hrvatskoj ne bi postojale snižene stope, imali bi značajan prostor za sniženje standardne stope PDV-a, a da pritom ne dođe do gubitka poreznih prihoda. Stoga, potencijalna stopa PDV-a prikazuje koju je standardnu stopu mogla imati Hrvatska uz uvjet da se ne gube porezni prihodi, ali da se ukinu snižene stope.

**Slika 7. Standardna i potencijalna stopa PDV-u Hrvatskoj (u mlrd. kuna)**

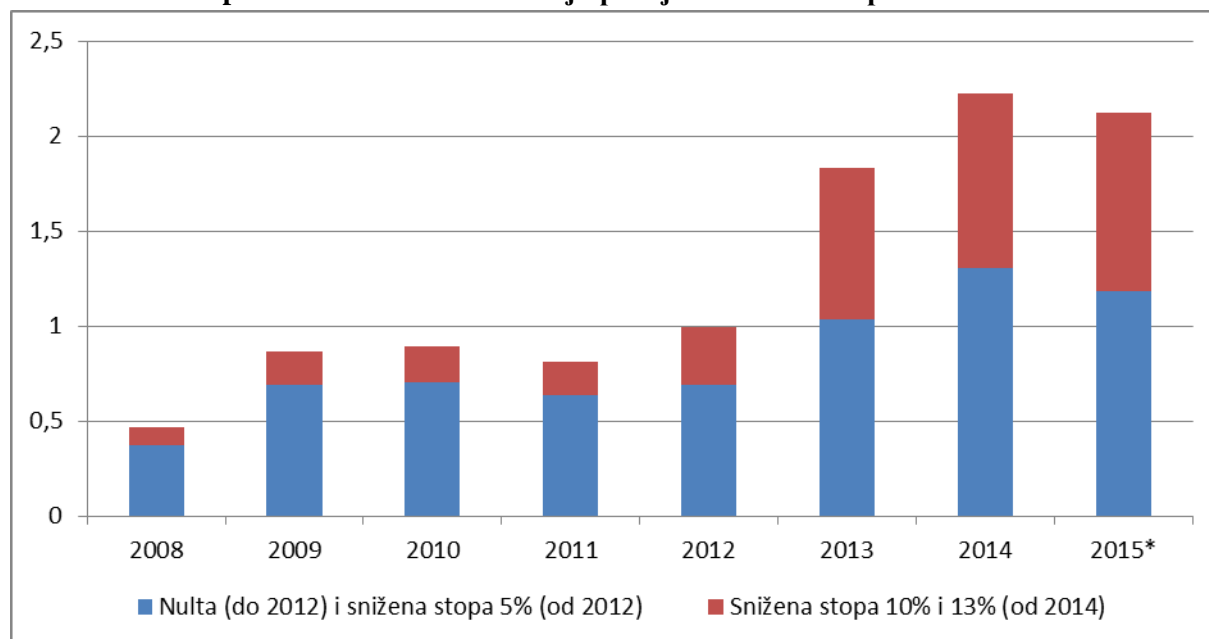
Napomena: Stopa PDV-a u 2009. godini predstavlja vagani prosjek jer je stopa povišena u kolovozu 2009. godine. Isto vrijedi za 2012. godinu kada je stopa od 25% u primjeni od 1. ožujka 2012. godine.

Izvor: izračun autora.

Razlika između standardne i potencijalne stope u promatranom se razdoblju povećava. Kao što je prethodno konstatirano, uzroke povećanja razlike između potencijalne i standardne stope treba tražiti u širenju porezne osnovice na koju se primjenjuje snižena stopa. Najveća razlika ostvarila se u 2013. godini kada je iznosila 4,76 postotnih poena. Drugim riječima, Hrvatska je iste godine mogla imati (potencijalnu) stopu PDV-a od 20,24% uz uvjet da nisu postojale snižene stope i ostvariti iste prihode od PDV-a.

Drugi aspekt koji je potrebno promotriti je koliki je bio gubitak prihoda, odnosno koliko je država mogla dodatno prihodovati da se na sve promete dobara i usluga primjenjuje jedinstvena standardna stopa PDV-a. Na Slici 8 prikazan je gubitak prihoda od PDV-a na temelju primjene sniženih stopa, odnosno slika prikazuje za koliko su prihodi od PDV-a mogli biti viši da se primjenjivala jedinstvena (standardna) stopa PDV-a.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Izračun se temelji na procjenama dodane vrijednosti za svaku pojedinu promatranu godinu na temelju podataka Ministarstva financija (razna godišta). Dodana vrijednost izračunata je kao razlika ukupnih oporezivih isporuka (bruto promet) umanjena za iznos vrijednosti isporuka za koji je obračunat pretporez. Tako izračunata dodana vrijednost predstavlja polaznu osnovicu za procjenu izgubljenih poreznih prihoda uslijed primjene sniženih stopa PDV-a.

**Slika 8. Gubitak prihoda od PDV-a na temelju primjene sniženih stopa**

Napomena: \* za 2015 korišteni su preliminarni podaci za razdoblje od 1-11 mj. 2015. godine.

Izvor: izračun autora na temelju podataka Ministarstva financija (razna godišta).

Prema podacima iz slike, možemo govoriti o dva razdoblja. Prvo razdoblje traje do 2012. godine gdje su gubici po osnovi primjene poreznih stopa uvijek ispod milijarde kuna. Nakon što je 2013. godine značajno proširena osnovica na koju se primjenjuju snižene stope (prije svega ugostiteljske usluge, vidjeti Tablicu 1.), gubici za proračun su se značajno povisili i u prosjeku iznose preko 2 milijarde kuna.

## 5. Zaključak

Hrvatski porezni sustav pretežno je potrošno orijentiran te potrošni porezni čine najvažnije i najizdašnije porezne prihode. Kao mala, otvorena i uvozno orijentirana ekonomija, osobna potrošnja čini najvažniji segment BDP-a. U tom kontekstu stabilnost i izdašnost prihoda od PDV-a postaje ključan segment u stabilizaciji javnih financija i fiskalnih neravnoteža. S druge strane, sve hrvatske Vlade u promatranom razdoblju nastoje zadovoljiti i određene socijalno-političke ciljeve te uvode i šire primjenu sniženih stopa PDV-a. Time narušavaju efikasnost PDV-a, ali pokušavaju negativne efekte kompenzirati povećanjem standardne stope i boljom kontrolom naplate PDV-a, prije svega za gotovinski promet. Posljedica svega navedenog je da Hrvatska danas ima drugu najvišu standardnu stopu PDV-a u EU (Mađarska 27%, a Hrvatska, Švedska i Danska 25%).

Analiza efikasnosti PDV-a potvrđuje prethodno iznesene zaključke. Nastupanjem ekonomske krize i padom osobne potrošnje došlo je do smanjivanja razine C-efikasnosti PDV-a, dok je oporavak prihoda od PDV-a prvenstveno rezultat povećanja standardne stope PDV-a. Potrebno je naglasiti kako uzroke smanjenja efikasnosti treba prvenstveno tražiti u sniženim stopama koje narušavaju samu logiku PDV-a, a to je načelo neutralnosti. Poseban doprinos padu efikasnosti PDV-a događa se u 2012. i 2013. godini kada je uvedena i/ili proširena primjena snižene stope na čitav niz prometa dobara i usluga, prije svega na ugostiteljske i turističke usluge. Uvođenje Zakona o fiskalizaciji nije uspjelo kompenzirati negativne posljedice uvođenja sniženih stopa na rast prihoda od PDV-a. Također,

proširenje osnovice na koje se primjenjuju snižene stope rezultiralo je gubitkom prihoda koje je djelomično kompenzirano povećanjem kako snižene tako i standardne stope PDV-a.

Nadalje, rezultati pokazuju da svakako postoji prostor za snižavanje standardne stope ukoliko bi se u budućnosti, barem djelomično smanjila, ako ne i ukinula primjena snižene stope, a posebno ukoliko dođe do oporavka i rasta osobne potrošnje. Na kraju, važno je napomenuti kako su snižene stope i izuzeća izrazito selektivnog karaktera te narušavaju načelo neutralnosti PDV-a. Narušavanje neutralnosti ujedno znači i uvođenje elemenata nejednakosti jer se selektivna primjena sniženih stopa kompenzira porastom standardne stope na promete preostalih dobara i usluga. Mjere za povećanje ekonomske aktivnosti i socijalne politike treba tražiti izvan sustava PDV-a, odnosno kroz druge porezne oblike (npr. porez na dohodak i porez na dobit) ili politiku (socijalnih) transfera.

## Prilozi

### Prilog 1. Stope PDV-a u EU (stanje 1. rujna 2015)

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

Izvor: European Commission (2015).

## Literatura

- Bettendorf, L. & Cnossen, S. (2014). The Long Arm of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience. *CESifo Working Paper*, No. 4730.
- Copenhagen Economics (2007). *Study on Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union: Final Report*. Brussels: European Commission.
- Copenhagen Economics (2013). *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest: Final Report for TAXUD/2011/DE/334*. Brussels: European Commission.
- Deskar-Škrbić, M. i Šimović, H. (2014), Porezna politika Milanovićeve vlade od 2012. do 2014., *Političke analize*, 5(20), 22-32.
- DZS (razna godišta), Godišnji bruto domaći proizvod, Priopćenje (rana godišta).
- Ebrill L., Keen, M., Bodin, J.-P. & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund.
- European Commission (2014). *Taxation trends in the European Union, 2014 Edition*. Brussels: European Commission.
- European Commission (2015), VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st September 2015, Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)
- European Commission (2015). VAT thresholds (April 2015), available at: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf)
- Jelčić, Ba. i Jelčić, Bo., (1999), Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja, *Ekonomija/Economics*, 6 (1), 31-83.
- Jelčić, Ba., (2003), Pravednost u oporezivanju, *Zbornik radova znanstvenog skupa: Promjene u sustavu javnih prihoda*. Zagreb: HAZU, 31-146.
- Keen, M. (2013). The Anatomy of the VAT. *National Tax Journal*, 66(2), 423–446.
- Kesner-Škreb, M., (1996), Stope poreza na dodanu vrijednost, u Znanstvenom projektu: *Analiza fiskalnog sustava Republike Hrvatske pri uvođenju poreza na dodanu vrijednost*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Ministarstvo financija, Porezna uprava, (razna godišta), Statistička izvješća Središnjeg ureda Porezne uprave Republike Hrvatske o porezu na dodanu vrijednost. Zagreb: Ministarstvo financija, Porezna uprava.
- OECD (2015). *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GSV and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publishing
- Šimović, H. (2004), Mjesto i uloga nulte stope u sustavu poreza na dodanu vrijednost, *Hrvatska pravna revija*, 4 (6), 49-58.
- Šimović, H. (2005), Primjena nulte i snižene stope PDV-a u Europskoj uniji, Zbornik radova 40. simpozija HZRFD *Usklađivanje hrvatskog računovodstvenog i financijskog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije*, D. Gulin (ur.), str. 304-320.
- Šimović, J. (2004), Porez na dodanu vrijednost, u: Jelčić, Bo.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N., *Hrvatski fiskalni sustav*. Zagreb: Narodne novine.
- Šimović, J., (2003), Porez na dodanu vrijednost – što mijenjati?, Zbornik radova znanstvenog skupa: *Promjene u sustavu javnih prihoda*. Zagreb: HAZU, 283-299.
- Sopek, P. (2012). Porezni izdaci i efikasnost poreza na dodanu vrijednost Hrvatske, u Bratić, V.; Fabris, M. (ur.). *Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka*. Institut za javne financije, 131-150.
- Tait, A.A. (1988), *Value Added Tax*. Washington: International Monetary Fund.

VAT Directive 2006/112/EC

Wagner, W.F., Schmidt, P., (1996), Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja, *Računovodstvo i financije*, br. 8.

Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom. *Narodne novine*, 133/12.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost. *Narodne novine*, 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 127/00, 86/01, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09, 22/12, 136/12.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost. *Narodne novine*, 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14.