

UDK 336.223 (497.5)

Pregledni članak

**Dr. sc. Branimir Marković,
Zvonko Pavić, dipl. oec.**

UVOĐENJE NULTE STOPE PDV-a I NJENA KONKRETNA PRIMJENA U PRAKSI

Porez na dodanu vrijednost u hrvatskom poreznom sustavu funkcionira od početka 1998. sa jednom poreznom stopom od 22% na poreznu osnovicu. Uvidjevši određene nepravilnosti jednostopnog sustava, porezne vlasti početkom listopada 1999. godine u hrvatsku praksu uvode nultu stopu oporezivanja PDV-om za određene vrste proizvoda i to za sve vrste kruha, mlijeka, knjige određenog karaktera, lijekove i proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo. Time se promijenio i izgled računa koji porezni obveznik mora izdavati prilikom prodaje robe, na kojem PDV mora biti razvrstan po poreznim stopama.

KLJUČNE RIJEČI: porez na dodanu vrijednost, porezna stopa, račun, porezni sustav

1. UVOD

Kao završetak reformi hrvatskoga poreznog sustava od osamostaljenja Republike Hrvatske smatra se uvođenje poreza na dodanu vrijednost. Iako su prijedlozi za njegovo uvođenje bili poznati već krajem 1994. godine, porez na dodanu vrijednost (PDV) profunkcionirao je u praksi hrvatskoga gospodarstva 1. siječnja 1998. godine kao praktična zamjena zastarjelog i u svijetu ranije odbačenog poreza na promet proizvoda i usluga, koji je imao niz nedostataka.

Znanstvena teorija iz područja javnih financija poznaje nekoliko oblika općeg poreza na promet, koji prema broju oporezivih faza možemu podijeliti u tri skupine. To su a) jednofazni, b) višefazni i c) svefazni porez na promet. Do uvođenja PDV-a u našoj zemlji je bio u primjeni jednofazni porez na promet, koji se obračunavao samo u trgovini na malo, dok su faze proizvodnje i trgovine na veliko bile oslobođene plaćanja poreza na promet. To je pogodovalo određenom broju sudionika u prometu proizvoda i usluga koji su kupujući robu izravno od proizvođača ili trgovine na veliko izbjegavali na nezakoniti način plaćanje poreza.

Upravo zbog visoke porezne evazije, zbog mogućega dvostrukog oporezivanja istim porezom, zbog visokih troškova vezanih za ubiranje poreza i drugih negativnosti porez na promet proizvoda i usluga je ukinut krajem 1997. godine i zamijenjen suvremenim i u svijetu priznatim porezom na dodanu vrijednost.

2. KARAKTERISTIKE HRVATSKOG PDV-a

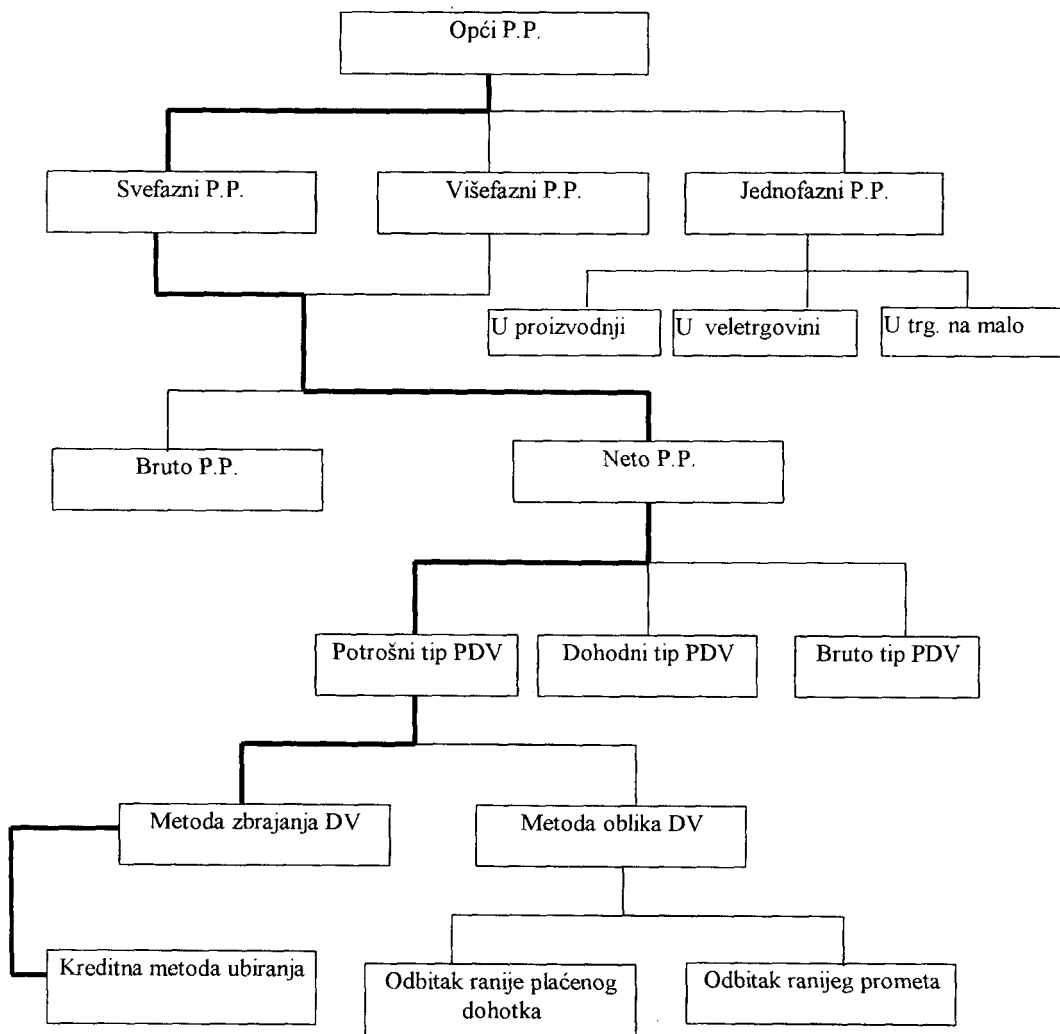
Porez na dodanu vrijednost, kao porez na promet *sui generis*, je "posljednja i vjerovatno završna faza"¹ u povijesnom razvoju općeg poreza na promet.

Republika Hrvatska je prihvatila model PDV-a (na slici 1 prikazan tamnijim crtama sa strelicama) koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali kao neto porez na promet, što znači da se u svakoj fazi oporezuje

¹ Jelčić, Barbara: Javne financije, Informator, Zagreb 1997. str. 247. prema Shoup, C. S.: Public Finance, Aldine Publishing Co., Chicago 1969. str. 250.

Nastanak i razvoj PDV-a možemo prikazati i shematski prema slici 1.

Slika 1. Oblici općeg poreza na promet i nastanak hrvatskog PDV-a



Legenda:

P.P. = Porez na promet

PDV = Porez na dodanu vrijednost

Dv = Dodana vrijednost

Izvor: Jelčić, Barbara: Financijsko pravo i financijska znanost, Birotehnika, Zagreb, 1994, str. 286
(Preuredio Branimir Marković)

samo iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u toj fazi proizvodnog ili prometnog ciklusa. Iako je PDV kao osnovni porez na promet uveden u porezne sustave nekih zemalja sedamdesetih godina (npr. u Danskoj i Brazilu 1967. godine, u Švedskoj 1969. godine, u Norveškoj 1970. godine, Belgiji 1971. godine, u Italiji i Velikoj Britaniji 1973. godine) u našoj zemlji to nije bilo moguće zbog problema političke naravi (socijalističko opredjeljenje bivše Jugoslavije, Domovinski rat i osamostaljanje Republike Hrvatske i porezna reforma).

Osnovne karakteristike (obilježja) hrvatskog sustava PDV-a temelje se na sljedećim činjenicama:

1. primjenjuje se potrošni oblik PDV-a (kao i u svim zemljama Europske unije) koji je neutralan za poreznog obveznika jer on porez koji plaća dobavljačima za isporučena dobra i obavljene usluge istodobno ima pravo odbiti od svoje porezne obveze, što znači da PDV sadržan u ulaznim računima za njega nije trošak,
2. primjenjuje se kreditna metoda ubiranja koja gotovo onemogućuje pojavu porezne evazije zbog obveznog prikazivanja PDV-a na fakturama (računima), i gdje je stvarna porezna obveza obveznika razlika između izlaznog PDV-a na temelju izlaznih računa (prodaje) i pretporeza na temelju ulaznih računa (kupovina),
3. primjenjuje se načelo odredišta koje određuje da se dobra i usluge oporezuju u mjestu gdje se troše bez obzira gdje su proizvedena što znači da je uvoz oporeziv, a izvoz ne,
4. primjenjuje se vrlo širok opseg oporezivih transakcija, što je sukladno sa šestom smjernicom Europske unije o definiranju oporezivih transakcija, i što ima za cilj povećanje ukupne porezne osnovice uz što nižu poreznu stopu.

Prema navedenim karakteristikama hrvatskog sustava PDV-a on je gotovo u potpunosti usporediv i kompatibilan sustavima PDV-a razvijenih zemalja Europe (npr. Mehrwertsteuer u Njemačkoj, Value Added Tax u Velikoj Britaniji i sl.).

Ono što nas razlikuje po pitanju PDV-a u odnosu na zemlje Europske unije pa i na neke zemlje u tranziciji koje su uvele PDV sastoji se u nedostatku posebnih, pojednostavljenih postupaka oporezivanja malih poduzetnika, poljoprivrednika i drugih malih poreznih obveznika koji imaju niži promet u jednostopnom sustavu oporezivanja.

3. POREZNA STOPA

Možemo reći da je hrvatski sustav PDV-a od 1. siječnja 1998. godine do 1. studenog 1999. godine primjenjivao jednostopni sustav oporezivanja uz primjenu porezne stope od 22% na sve oporezive transakcije koje se odnose na:

- isporuke dobara i usluga u zemlji uz naknadu,
- isporuke dobra i usluga bez naknade zaposlenicima kod poduzetnika,
- vlastitu potrošnju koja se odnosi na izuzimanje dobara i usluga od strane poduzetnika, manjak, kalo, lom i sl. i
- uvoz dobara i usluga.

Neka su dobra i usluge izuzeti iz oporezivanja PDV-om i određena kao porezna oslobođenja, što je definirano Zakonom o porezu na dodanu vrijednost. Opravdanje primjene jednostopnog sustava oporezivanja PDV-om može se naći u karakteristikama kao što su jednostavnost, izdašnost, preglednost, veća neutralnost i jeftiniji način oporezivanja. S druge strane, uvođenje snižene i nulte stope pri oporezivanju osim normalne stope ukazuje na socijalni moment oporezivanja koji više odgovara siromašnijem dijelu pučanstva.

Upravo zbog socijalnog momenta u hrvatski sustav PDV-a je uvedena nulta stopa oporezivanja za određena dobra i usluge, koja poreznim obveznicima koji ju imaju pravo primijeniti omogućava povrat plaćenog PDV-a u svim svojim inputima. To znači da primjena nulte stope zapravo znači izuzeće od plaćanja PDV-a s pravom na odbitak pretporeza.

Osim Danske koja ima normalnu stopu i nultu stopu, neke zemlje kao npr. Belgija, Irska, Španjolska i Velika Britanija imaju također nultu stopu, ali uz primjenu i sniženih stopa oporezivanja.

4. UVOĐENJE NULTE STOPE U HRVATSKI SUSTAV PDV-a

Izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 105/99) usvojena je u Hrvatskom državnom saboru 1. listopada 1999. godine, a njegova primjena je od 1. studenog 1999. godine. Time je izmijenjen Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 47/94, 106/96. i 164/98.).

Prema odredbama novog članka 10.a uvodi se oporezivanje isporuke dobara i usluga po stopi od 0% za sljedeća dobra i usluge:

- a) sve vrste kruha,
- b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje) koje se u promet stavlja pod istim nazivom u tekućem stanju, svježje pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjestak za majčino mlijeko,
- c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog karaktera, udžbenika za predškolski odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje otisnuto na papiru ili na drugim nositeljima teksta,
- d) lijekove određene Odlukom o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje,
- e) proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo - implantati (srčani zalisci, elektronski simulatori, umjetni zglobovi, materijal za osteosintezu, stentovi, intrauterini ulošci i dr.) te ostali medicinski proizvodi za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostatka iz Pravilnika o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.

Izmjena Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika objavljen je u Narodnim novinama broj 112/99. U njemu se objavljuje i pojašnjena u svezi s oporezivanjem sa stopom od 0%.

Pod nazivom "kruh" podrazumijevaju se sve vrste kruha (crni, bijeli, polubijeli) koji u promet dolaze pod tim nazivom, kao i peciva i drugi pekarski proizvodi kao što su kifle, pereci, žemlje, pogače, lepinje, kajzerice, dok će se stopom od 22% oporezivati sve vrste kolača, bureka i ostalih pekarskih i slastičarskih proizvoda. Porezom od 0% oporezivat će se trajne vrste kruha, kao i kruh koji se pod tim nazivom prodaje u ugostiteljstvu.

Nulta stopa primjenjuje se na sve vrste mlijeka, uključujući i trajno mlijeko, te na mlijeko koje se primjenjuje bilo kao gotov proizvod, bilo kao reprodukcijski materijal, te mlijeko koje se koristi kao nadomjestak za majčino mlijeko. Mlijeko u prahu nije izričito navedeno, što znači da se ono oporezuje po stopi od 22% kao i ostali mliječni proizvodi.

Knjige koje se oporezuju po stopi od 0% su knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog karaktera, udžbenici za predškolski odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko

obrazovanje otisnute na papiru ili na drugim nositeljima teksta kao što su papirus, koža, platno, tekstil.

Knjigama se u smislu ove točke smatraju neperiodične tiskovine koje imaju istodobno sva tri sljedeća obilježja:

1. imaju stručni, znanstveni, umjetnički, kulturni i obrazovni sadržaj, a ne smiju imati promidžbeni sadržaj (promidžbenim sadržajem smatra se onaj sadržaj u kojem se kao pretežiti dio pojavljuju promidžbene poruke),
2. izrađene su u tehničkom smislu u obliku knjige, otisnute na arcima papira ili u obliku slobodnih listova,
3. imaju najmanje 49 stranica ne računajući korice i naslovnu stranicu, osim dječjih knjiga, tiskanih nota i umetaka za knjige u obliku slobodnih listova koji mogu imati i manje od 49 stranica.

Knjigama se ne smatraju: telefonski imenici, vozni redovi, kalendari, rokovnici, različiti prospekti, katalogi, turistički vodiči i turističke karte, mape, izvješća o poslovanju trgovačkih i ostalih društava, prigodni prezentacijski materijal u obliku knjige i sl.

Smatra se da su knjige i udžbenici dobro tek u trenutku kada ih kao u cijelosti dovršenu knjigu nakladnik isporučuje u tuzemstvo, odnosno u svim drugim isporukama nakon toga.

Lijekovi koji se oporezuju po stopi od 0% navedeni su u odluci o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje (Narodne novine broj 27/99 - pročišćeni tekst, 34/99. i 73/99.). Svi ostali proizvodi koji se ne nalaze na popisu oporezuju se stopom od 22%.

Ortopedska pomagala i proizvodi koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo, a oporezuju se po stopi od 0% navedeni su u Pravilniku o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje (Narodne novine broj 108/96, 13/97, 92/98, 97/98, 104/98, 165/98, 34/99 i 73/99).

Što znači za porezne obveznike uvođenje nulte porezne stope? To znači da porezni obveznik koji isporučuje takve proizvode na svojim izlaznim računima zaračunava iznos poreza u iznosu od "0%", što rezultira nikakvom poreznom obvezom. Istovremeno porezni obveznik ima pravo na korištenje, tj. mogućnost odbitka pretporeza na svim ulaznim računima koji su njemu zaračunali njegovi dobavljači, carina ili je sam morao obračunati za sve oporezive usluge inozemnih poduzetnika.

Porezni obveznik koji obavlja isporuke dobara i usluga koje se oporezuju po stopi od 0% mora podnijeti prijavu na obrascu PDV, kao što je mora podnijeti i porezni obveznik koji obavlja isporuku dobara i usluga koji se oporezuju po stopi od 22%, u propisanim obračunskim razdobljima, te i konačni obračun na obrascu PDV-K. S obzirom da mora podnijeti prijavu poreza na dodanu vrijednost, porezni obveznik mora voditi i propisane porezne evidencije: Knjige IRA i URA, kao i posebne evidencije prilikom uvoza robe.

5. PRIMJENA NULTE STOPE PDV-a U PRAKSI REPUBLIKE HRVATSKE

Uvođenjem nulte stope poreza dovelo se do toga da se moralo mijenjati i izgled računa koji porezni obveznik mora izdavati prilikom prodaje robe i prilikom obavljanja usluge. Ovo se moralo učiniti i zbog toga jer je račun u sustavu poreza na dodanu vrijednost temeljni dokument u kojem se iskazuje porezna obveza kod prodavatelja, a isto tako služi kao osnovica za odbitak pretporeza kod kupca. Izmjenama je navedeno da se mijenja takav račun i on sada treba da sadrži sljedeće stavke:

1. mjesto izdavanja, broj i nadnevak,
2. ime (naziv), adresu i matični broj ili jedinstveni matični broj građana (porezni broj) koji je isporučio dobra ili obavljao usluge (prodavatelj),
3. ime (naziv), adresu i porezni broj poduzetnika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca)
4. količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara, te vrstu i količinu obavljenih usluga,
5. nadnevak isporuke dobara ili obavljenih usluga,
6. iznos naknade (cijene) isporučenih dobara ili obavljenih usluga, razvrstane po poreznoj stopi,
7. iznos poreza razvrstan po poreznoj stopi,
8. zbrojeni iznos naknade i poreza.

Iz navedenih elemenata koje mora sadržavati račun bitno je napomenuti da sada u računu mora biti vidljiv iznos poreza zaračunan po pojedinoj poreznoj stopi, odnosno da budu vidljive porezne osnovice razvrstane po poreznim stopama. I dalje nije bitno kako račun izgleda i kakvog je oblika, već da ima sve propisane elemente.

Primjer takvog računa može izgledati ovako:

R-1

Prodavatelj:
"Tomislav" d.d. Osijek, 2. 11. 1999.
31000 OSIJEK
Zagrebačka 12
MB 3613254
Kupac:
"Slavonija" d.d.
31000 OSIJEK
Splitska 21
MB 3452316

RAČUN BROJ 7621

Nadnevak isporuke dobara: 2. 11. 1999.

	Jed. mj.	Količina	Cijena	Ukupno	Por. stopa
1. Pasterizirano mlijeko 1.0	lit.	100	4,00	400,00	0
2. Jogurt 0,2	kom	100	1,50	150,00	22
3. Kruh bijeli	kom	50	4,00	200,00	0
4. Min. voda "Studenac"	kom	40	2,50	100,00	22
Ukupno				850,00	
Porezna osnovica za 0%			600,00		
Porezna osnovica za 22%			250,00		
Porez na dodanu vrijednost 22%				55,00	
Sveukupno:				905,00	

Računi koje će izdavati porezni obveznik kada se vrši plaćanje za prodaju proizvoda ili obavljanje usluga u gotovini, propisani su člankom 15. točka 6. Zakona i oni moraju sadržavati:

1. broj i nadnevak izdavanja,
2. ime (naziv), adresa i porezni broj poduzetnika koji je isporučio dobra ili obavio uslugu, te naznaku mjesta gdje je isporuka dobra ili usluge obavljena (broj prodajnog mjesta, poslovnog prostora, prodavaonice i sl.),
3. količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara, te vrstu i količinu obavljenih usluga,
4. ukupan zbroj naknade i poreza razvrstan po poreznoj stopi.

Ovi računi i dalje ne moraju sadržavati posebno poreznu osnovicu, a posebno porez na dodanu vrijednost, već samo ukupan iznos, ali sada moraju imati podatak o ukupnom iznosu naknade i poreza razvrstan po poreznoj stopi.

Primjer takovog računa je:

Prodavatelj:
"Tomislav" d.d. 2. 11. 1999.
31000 OSIJEK
Zagrebačka 12
MB 3613254

RAČUN BROJ 66341

	Količina	Ukupno	Porezna stopa
1. Pasterizirano mlijeko 1,0	2	8,00	0
2. Jogurt 0,2	2	3,66	22
3. Kruh bijeli	1	4,00	0
4. Min. voda "Studentac"	2	6,10	22
Ukupno:		21,76	
Ukupno 0%		12,00	
Ukupno 22%		9,76	

6. POSLOVI PRI UVOĐENJU NOVE POREZNE STOPE

Što su porezni obveznici trebali napraviti dana 1. 11. 1999. godine s proizvodima kojima se mijenja porezna stopa?

Prema odredbama članka 33.a Zakona početkom primjene novih poreznih stopa porezni su obveznici bili dužni popisati zalihe dobara za koje se mijenja porezna stopa. Uobičajeno je da se zalihe vode po prodajnim cijenama s ukalkuliranim porezom. U svom knjigovodstvu trgovci su morali stornirati zaduženje s jedinstvenom stopom poreza od 22%, stornirati iznos ukalkuliranog poreza i novo zaduženje proknjižiti sa stopom poreza od 0% na novu analitiku konta gdje vode zalihe robe.

8. ZAKLJUČAK

Iako je znanstvena i stručna javnost ukazivala, Prijedlogom zakona o porezu na dodanu vrijednost iz studenog 1994. godine, na nužnost primjene nulte stope za isporuke kruha, mlijeka, masti, ulja i dnevnog tiska, nulta je stopa uvedena 1999. godine za neka dobra navedena u ovom radu koja su određena izmjenom Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Time je u Republici Hrvatskoj prestao funkcionirati jednostopni sustav PDV-a pa se primjenom više (dvije) porezne stope mora voditi i posebna evidencija izlaznih računa što ima za posljedicu drugačiji način samog obračuna poreza.

Daljnje približavanje hrvatskog sustava PDV-a zemljama Europske unije, što je u skladu sa šestom smjernicom, moralo bi biti uvođenje sniženih (povlaštenih) stopa oporezivanja za određena dobra i usluge.

LITERATURA

- Guttman, G.: Increasing voluntary Compliance to over 90 percent is unlikely, Tax Notes, vol. 63, br. 2, 1994.
- Habek, M.: (uredništvo) Porez na promet i trošarine, RRIF, Zagreb, 1994.
- Izmjena Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika (NN broj 112/99)
- Jelčić, Barbara: Javne financije, Informator, Zagreb, 1997.
- Jelčić, Božidar: Financijsko pravo i financijska znanost, Birotehnika, Zagreb, 1994.
- Marković, B.: Oporezivanje dobiti, Ekonomski vjesnik, br. 2, str. 157-165., 1995.
- Marković, B. i drugi: "Izravno oporezivanje", Pravni fakultet u Osijeku, 1994.
- Musgrave, R. i P.: Javne financije u teoriji i praksi, Institut za javne financije, Zagreb, 1993.
- Sever, I.: Javne financije (razvoj - osnove teorije - analiza) Ekonomski fakultet Rijeka, Tipografija d.d. Rijeka, 1994.
- Spajić, F.; Šimović, J.: Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost, RRIF, Zagreb, 1997.
- Srb, V.; Marković, B.: Monetarno-kreditna politika, Ekonomski fakultet u Osijeku, 1999.
- Srb, V.; Perić, R.: Financiranje javnih potreba, Prpić Trade d.o.o. Slatina, 1999.
- Upute Ministarstva financija za Porezne uprave.
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN broj 47/99, 106/96, 164/98, 105/99.)
- Zgombić, H.: (ur.) Porezni doprinosi 1999. Važeći pročišćeni tekstovi, Faber&Zgombić plus d.o.o. Zagreb, 1999.

Branimir Marković, Ph. D.,
Zvonko Pavić, B. Sc. (Econ.)

ZERO RATE VAT INTRODUCTION AND ITS CONCRETE USE

Summary

The value added tax in the Croatian tax system has functioned since the beginning of 1998 with the uniform rate of 22% on the tax base. Having seen certain irregularities of the flat tax system, at the beginning of October 1999, the tax authorities introduced zero tax rate of VAT into the Croatian practice for particular products: all kinds of bread, milk, books of particular character, medicines and the products which are surgically built into the human body. This changed the items of the bill the taxpayer has to issue while selling goods and on which VAT must be classified according to the tax rates.

KEY WORDS

value added tax (VAT), tax rate, invoice, tax system