

Prof. dr. sc. Antun Kliment
Mr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST NA TEMELJU RAČUNA - USPOREDBA HRVATSKE SA ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE

VALUE ADDED TAX BASED ON INVOICE - COMPARISON OF CROATIA WITH COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

SAŽETAK: Postavljeni ciljevi o funkcioniranju internog tržišta Europske unije koji se odnose na slobodno kretanje osoba, robe, usluga i kapitala nailaze na određene prepreke u obliku poreznih propisa unutar pojedinih zemalja Europske unije. Porezni sustav doprinosi prikupljanju poreznih prihoda, njihovoj redistribuciji i stabilizaciji pojedinih ciljeva, kao što su npr. poticaji zapošljavanja i sl. Upravo zbog toga porezni sustav mora biti što transparentniji i jednostavniji. Europska unija treba postati konkurentna, znanju orijentirana ekonomija na svijetu, sposobna za razuman ekonomski rast s više radnih mjesta i boljom socijalnom osjetljivošću. Zato treba harmonizirati i pojednostavniti porezne sustave u svim zemljama Europske unije. U vezi s tim najčešće se postavlja pitanje: Do koje mjere je potrebna ili poželjna usklađenost poreznog sustava? Smatra se kako harmonizacija mora postojati u najmanjoj mjeri da se spriječi diskriminacija u slobodnom kretanju rada, kapitala, robe i usluga, ali i da se spriječi iskrivljena konkurencija koja se pojavljuje na tržištima pojedinih zemalja članica Europske unije. Harmonizacija poreznog sustava unutar internog tržišta najbolje se očituje kod poreza na dodanu vrijednost.

KLJUČNE RIJEČI: Europska unija, harmonizacija, porez na dodanu vrijednost, račun, računovodstvo.

ABSTRACT: In every country, accounting and tax system are interconnected. Harmonization of Croatian tax regulations regarding VAT (value added tax) with the tax regulations of the European Union does not require adjustments of accounting system. Tax system should be transparent and simple in order to provide accounting system with all the necessary information. Harmonization of Croatian tax and accounting systems offers numerous opportunities to Croatia in achieving free movement of capital and competitiveness on the European market. The aim of this research is to determine Croatia's potential in tax and accounting regulations when they are compared to regulations in the European Union.

KEY WORDS: accounting, taxation, harmonization, Croatia, European Union

UVOD

Zakon o porezu na dodanu vrijednost donesen je u srpnju 1995. godine, ali se njegova primjena odgađala sve do 1. siječnja 1998. godine. Nakon uvođenja, sa sigurnošću se može reći da porez na dodanu vrijednost ima najvažniji udio i fiskalni učinak u prihodima državnog proračuna. Eliminiran je izravan ekonomski utjecaj poreza na dodanu vrijednost na poslovni rezultat pravnih i fizičkih osoba obveznika poreza na dodanu vrijednost. Kod ovih pravnih i fizičkih osoba ukupni iznosi poreza na promet odnosno poreza na dodanu vrijednost iskazani u računima za nabavljena dobra (robe), iskazuju se kao financijska obveza i potraživanje za pretporez, a ne kao element troška nabave odnosno rashod (iznimka je reprezentacija i neki vidovi vlastite potrošnje). Jezgrom sustava poreza na dodanu vrijednost smatra se pretporez i *ispostavljanje računa*.¹ Pretporez je iznos poreza na dodanu vrijednost iskazan na *primljenim računima* za isporuke dobara i usluga od drugih poduzetnika. Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza i na povrat poreza ako je iznos pretporeza po *primljenim računima* veći od njegove porezne obveze koja nastaje po *izdanim računima*. Iz navedenog načela vidljivo je da je *RAČUN ili FAKTURA* temelj odnosno osnova prikupljanja poreza na dodanu vrijednost.

1. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U HRVATSKOJ

1.1. Predmet oporezivanja i stope

Zakon o porezu na dodanu vrijednost donesen je u srpnju 1995. godine, ali se njegova primjena odgađala sve do 1. siječnja 1998. godine. Pretpostavljalo se da bi njegovo uvođenje izazvalo mogući inflatorni učinak. Međutim, izazvao je jednokratno povećanje cijena za samo 2,4%² u prvim mjesecima 1998. godine.

Već nakon prvog tromjesečja kretanje cijena se stabiliziralo. Najveći pritisak na standard stanovništva nakon uvođenja PDV-a nastao je povećanjem cijena komunalnih usluga koje su u prosjeku poskupjele od 2% u Koprivnici do čak 31,4% u Bjelovaru.³

Fiskalni učinci koji su postignuti uvođenjem poreza na dodanu vrijednost bili su svakako iznad očekivanja i u 1998. godini prikupljeno je čak 20.228.200 milijuna kuna što je 46,17% ukupnih prihoda. Kao takav, bio je najznačajniji izvor proračunskih prihoda i u 1999. godini jer je prikupljeno čak 42,8% ukupnih proračunskih prihoda.

No, ipak je došlo do smanjenja za 2% u odnosu na godinu prije i to zbog uvođenja nulte stope. Od 1. siječnja 1998. godine do 1. studenog 1999. godine u Hrvatskoj je bila jedna stopa u visini 22%. Tada se uvodi i nulta porezna stopa na određene proizvode i to na

¹ B. Jelčić, O. Lončarić-Horvat, J. Šimović, H. Arbutina i N. Mijatović: "Hrvatski fiskalni sustav", Narodne novine, Zagreb 2004.godine, str.88.

² Godišnjaci Ministarstva financija od 1994. do 1997. godine na www.mfin.hr; službena stranica posjećena 15.1.2004. godine.

³ Godišnjaci Ministarstva financija od 1998. godine na www.mfin.hr; službena stranica posjećena 15.01.2004. godine.

kruh, mlijeko, knjige, lijekove te na ortopedska pomagala za invalidne osobe. Od lipnja 2000. godine nulta stopa se počela primjenjivati na znanstvene časopise, od rujna iste godine za usluge javnog prikazivanja filmova, a od 1. siječnja 2001. godine za usluge organiziranog boravka koje se plaćaju doznakama iz inozemstva.

U 2000. godini prikupljeno je čak 10% prihoda više nego u 1999. godini čemu je pridonijela dobra turistička sezona. U 2001. godini prihodi prikupljeni porezom na dodanu vrijednost i dalje imaju uzlazni trend i to za 6% u odnosu na prethodnu godinu. U 2002. godini je prikupljeno oko 11% više prihoda od poreza na dodanu vrijednost nego u 2001. godini. U 2003. godini udio ovih poreza je porastao za 8% u ukupnim prihodima u odnosu na godinu prije. Sa sigurnošću se može reći da porez na dodanu vrijednost ima najvažniji udio i fiskalni učinak u prihodima državnog proračuna.

Eliminiran je izravan ekonomski utjecaj poreza na dodanu vrijednost na poslovni rezultat pravnih i fizičkih osoba obveznika poreza na dodanu vrijednost. Kod ovih pravnih i fizičkih osoba ukupni iznosi poreza na promet, odnosno poreza na dodanu vrijednost, iskazani u računima za nabavljena dobra iskazuju se kao financijska obveza i potraživanje za pretporez, a ne kao element troška nabave odnosno rashod (iznimka je reprezentacija i neki vidovi vlastite potrošnje).

"Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost rađen je na temelju odredaba Šeste smjernice Europske unije i uz pomoć njemačkih poreznih stručnjaka. Zbog toga su temeljna obilježja hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost u značajnoj mjeri sukladna odredbama Šeste smjernice."⁴ Karakteristično je to da se hrvatski sustav poreza na dodanu vrijednost jedino razlikuje u poreznim stopama i u posebnim postupcima oporezivanja u odnosu na Šestu smjernicu.

Hrvatski je zakon o porezu na dodanu vrijednost temeljen na:

- potrošnom obliku PDV-a
- kreditnoj metodi ubiranja
- načelu odredišta
- vrlo širokom opsegu oporezivih transakcija
- načelu jednostopnog sustava oporezivanja i
- načelu ograničene primjene posebnih postupaka oporezivanja.

Porez na dodanu vrijednost je neutralan što se postiže s mogućnošću odbitka pretporeza ali i sustavom prevajivanja poreznog tereta na krajnjeg potrošača. Sukladno Šestoj smjernici hrvatski sustav poreza na dodanu vrijednost nastoji uključiti što veći skup dobara i sluga u poreznu osnovicu kako bi se omogućila viša ekonomska neutralnost.

Financijski teoretičari smatraju da se uspješnost PDV-a znatno povećava uvođenjem jednostopnog sustava oporezivanja. Takav način oporezivanja iskazuje svoje ekonomske i administrativne prednosti pred drugim oblicima oporezivanja prometa i kao takav zadržava sva svoja pozitivna obilježja, kao neutralnost, jednostavnost, široku poreznu osnovicu, izdašne prihode, malu evaziju i izostanak kaskadnog učinka.⁵

Međutim te su prednosti iskazane samo uz nižu jednu stopu poreza na dodanu vrijednost, a ne po vrlo visokoj stopi kao što je kod nas, čak 22%. Isto tako nulta stopa na neke

⁴ Šimović, J.: "Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost", grupa autora, HZRIFD Zagreb, 1996. godina.

⁵ Šimović, J.: "Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost", grupa autora, HZRIFD Zagreb, 1996. godina.

proizvode u sustavu poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj čini ga manje pravednim i neutralnim jer se na taj način proizvođači koji proizvode različite proizvode po nultoj stopi, stavljaju u povoljniji položaj od onih koji te proizvode ne proizvode ili koji su institucionalno oslobođeni plaćanja poreza na dodanu vrijednost.

Uvođenje nulte porezne stope u tuzemnom prometu nije u skladu sa Šestom smjernicom Europske unije koja nultu stopu predviđa samo za izvoz. Smatra se da je uvođenje nulte stope bilo politički motivirano (uvela se prije izbora) i da bi trebalo preispitati svrhotovitost zadržavanja nulte stope odnosno obuhvata proizvoda na koji se nulta stopa primjenjuje.⁶

Također se smatra da porez na dodanu vrijednost ima regresivni učinak odnosno negativni socijalni efekt jer kupci nominalno plaćaju isti iznos poreza neovisno o njihovoj ekonomskoj snazi. Kupci s manjom ekonomskom snagom postotno su jače opterećeni od kupaca čija je ekonomska snaga veća.

Regresivni učinak poreza na dodanu vrijednost ne vodi računa niti o vertikalnoj niti o horizontalnoj pravednosti.⁷ Regresivnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj nastoji se ublažiti socijalnom osjetljivošću poreza na dohodak koji se očituje u primjeni četiriju poreznih razreda i osnovnim osobnim odbitkom.

Predmetom oporezivanja poreza na dodanu vrijednost smatraju se sve isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu te se predmetom oporezivanja smatra i vlastita potrošnja za izuzimanje dobra i korištenje usluga svoga poduzeća.

Predmet oporezivanja su također isporuke dobara i usluga što ih trgovačka društva obavljaju vlasnicima udjela i članovima njihove uže obitelji te uvoz dobara u tuzemstvo pri čemu se pod uvozom razumijeva i unos i prijam te drugi oblici uvoza dobara.

1.2. Mjesto oporezivanja

Porez na dodanu vrijednost se plaća prema mjestu isporuke dobara ili obavljanja usluga. Mjestom isporuke dobara smatra se mjesto gdje se dobro nalazi u trenutku isporuke ako nije otpremljeno, a ako je otpremljeno, onda se mjestom isporuke smatra ono mjesto gdje se ono nalazilo prije isporuke. Mjestom obavljanja usluge smatra se sjedište poduzeća koje obavlja usluge ili mjesto gdje se usluge stalno obavljaju. Opće načelo o mjestu oporezivanja za usluge je da se porez na dodanu vrijednost plaća prema sjedištu osobe koja je obavila uslugu. Postoje odstupanja od ovoga općeg načela i to kod prijenosa, ustupanja i korištenja autorskih prava, patenata, licencija i zaštitnih znakova, promidžbenih usluga uključujući i usluge posredovanja, kod usluga inženjera, odvjetnika, revizora, računovođa, tumača i prevoditelja, kod usluge elektronske obrade podataka, kod ustupanja informacija, kod usluga banaka, osiguranja i reosiguranja, kod ustupanja osoblja i sl.

Kod ovih usluga, ako je hrvatski obveznik poreza na dodanu vrijednost isporučitelj inozemnim osobama prethodno navedenih usluga, tada on ne zaračunava porez na dodanu vrijednost. Za iste usluge u tuzemstvu mora zaračunati porez na dodanu vrijednost. Ako

⁶ Ječić, Ba; "Pravednost u oporezivanju", Zbornik radova znanstvenog skupa " Promjene u sustavu javnih prihoda", Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2003. godina.

⁷ vidi: Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., i Mijatović, N.: "Hrvatski fiskalni sustav", Narodne novine, Zagreb, 2004. godine.

hrvatski obveznik poreza na dodanu vrijednost koristi uslugu inozemne osobe, tada je hrvatski obveznik poreza na dodanu vrijednost sukladno članku 19. stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost dužan sam obračunati i uplatiti porez na dodanu vrijednost. Tada uplaćeni porez za obveznike poreza na dodanu vrijednost ima obilježje pretporeza i unosi se u prijavu poreza na dodanu vrijednost u mjesecu u kojem je taj porez uplaćen.

Usluge u svezi s nekretninama, uključujući najam ili zakup, oporezuju se prema mjestu gdje se nekretnina nalazi. Porez na dodanu vrijednost plaća se prema mjestu gdje je usluga stvarno obavljena kod sljedećih vrsta usluga: umjetničkih, znanstvenih, nastavnih i športskih usluga, pomoćnih usluga u prijevozu i usluge koje se obavljaju na pokretnim dobrima.

Usluge prijevoza oporezuju se prema dionici puta, a u Republici Hrvatskoj se oporezuje dionica puta do granice, osim kada se radi o isporuci izvoza koja je oslobođena poreza na dodanu vrijednost. Kod usluga posredovanja, mjestom obavljanja usluge smatra se mjesto obavljene usluge za koje je izvršeno posredovanje.

1.3. Obveznici poreza na dodanu vrijednost

Prema članku 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost utvrđeni su ovi obveznici:

- a) Poduzetnici koji isporučuju dobra i obavljaju usluge iz članka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, osim onih poduzetnika čije su isporuke u jednoj godini u visini iznosa do 85.000,00 kuna (osim ako sami nisu odlučili i prijavili se kao obveznici poreza na dodanu vrijednost).
- b) Uvoznici.
- c) Izdavatelj računa koji inače nije obveznik poreza na dodanu vrijednost, a u računu za određene isporuke dobra ili usluge zaračunava porez na dodanu vrijednost. Ova osoba može tražiti povrat poreza ako provede ispravak računa po propisanom postupku. Primatelj dobra ili usluge pod ovakvim uvjetima nema pravo na odbitak pretporeza.
- d) Domaći poduzetnik koji koristi usluge inozemnog poduzetnika koje se oporezuju prema sjedištu primatelja.

Poreznim obveznicima se ne smatraju tijela državne vlasti, lokalne uprave i samouprave, političke stranke, sindikati i komore, osim ako obavljaju djelatnost kojom mogu stjecati neopravdane povlastice. Tada Porezna uprava rješenjem utvrđuje poreznu obvezu.

1.4. Porezna osnovica

Poreznu osnovicu čini naknada za isporučena dobra ili obavljene usluge.⁸ Pri uvozu poreznu osnovicu čini carinska osnovica utvrđena prema carinskim propisima, uvećana za carinu, pristojbe i posebne poreze koji se plaćaju u postupku uvoza.

⁸ Vidi: članak 8. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00. i 73/00

1.5. Porezna oslobođenja

U sustavu poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj primijenjen je tzv. koncept institucionalnog oslobođenja plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Prema tom konceptu, određene su institucije oslobođene plaćanja ovoga poreza što znači da ne mogu na isporuke svojim kupcima zaračunavati porez na dodanu vrijednost. Također, u rashode ovih institucija uključen je porez na dodanu vrijednost koji je sadržan u računima dobavljača koji su obveznici poreza na dodanu vrijednost. Institucije koje su oslobođene poreza na dodanu vrijednost, nabrojene su u članku 11. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Postoje također porezna oslobođenja pri uvozu (članak 12. Zakona o porezu na dodanu vrijednost) i pri izvozu (članak 13. Zakona o porezu na dodanu vrijednost).

Izvoz ima praktično značenje nulte stope jer izvoznici imaju pravo na odbitak pretporeza. Kod institucionalnog oslobođenja poreza na dodanu vrijednost, smatramo kako bi za korisnike njihovih usluga bilo bolje da su u sustavu poreza na dodanu vrijednost (i da imaju pravo na odbitak pretporeza pa makar i po nultoj stopi poreza na dodanu vrijednost) jer na taj način ne bi prevaljivale nastali trošak na korisnike svojih usluga, odnosno njihove bi usluge postale jeftinije.

Jezgrom sustava poreza na dodanu vrijednost smatra se pretporez i ispostavljanje računa.⁹ Pretporez je iznos poreza na dodanu vrijednost iskazan na primljenim računima za isporuke dobara i usluga od drugih poduzetnika. Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza i na povrat poreza ako je iznos pretporeza po primljenim računima veći od njegove porezne obveze koja nastaje po izdanim računima. Po toj osnovici porezni obveznik ima pravo na povrat poreza i tu razliku obvezna mu je vratiti Porezna uprava u roku 15 dana od dana podnošenja prijave. Pretporez se može odbiti samo na temelju računa koji sadrže sve podatke iz članka 15. stavak 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost ili na temelju uvozne carinske deklaracije u kojoj je iskazan porez obračunan pri uvozu.

1.6. Pravila izdavanja računa

Prema Općem poreznom zakonu, članak 55. stavak 7., poslovne knjige i druge evidencije moraju se voditi i radi procesa oporezivanja i u skladu s načinom oporezivanja poreznog obveznika. Sukladno općem poreznom zakonu, u članku 15. Zakona o porezu na dodanu vrijednost navodi se da "porezni obveznik mora ispostaviti račun za isporučena dobra (robu) ili obavljene usluge te mora posebno iskazati porez na dodanu vrijednost" u svrhu oporezivanja.¹⁰ Ako se isporučuju dobra (roba) ili usluge koje su oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost, tada treba napomenuti da PDV nije zaračunat. Faktura ili račun je financijski dokument temeljem čega proizvođač (dobavljač) naplaćuje, a kupac

⁹ B. Jelčić, O. Lončarić-Horvat, J. Šimović, H. Arbutina i N. Mijatović: "Hrvatski fiskalni sustav", Narodne Novine, Zagreb, 2004.godine, str.88.

¹⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00. i 73/00.

podmiruje vrijednost nabavljene robe ili primljene usluge.¹¹ Služi kao dokument pri knjiženju te opravdanju nastale ekonomske promjene u strukturi prihoda i rashoda.¹²

Prema istom članku u stavku 2., navedeno je što svaki račun (to je svaka isprava prema kojoj porezni obveznik ili osoba kojoj on naloži obračunava isporučena dobra ili obavljene usluge (robu), bez obzira na to kako se ta isprava naziva u poslovnom prometu) mora sadržavati da bi se mogao priznati porez na dodanu vrijednost:

1. mjesto izdavanja računa, broj računa i datum računa
2. ime (naziv), adresu, matični broj ili JMBG prodavatelja
3. ime (naziv), adresu, matični broj ili JMBG kupca
4. količinu i trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu robe ili usluge
5. datum isporuke dobara ili obavljene usluge
6. iznos naknade (cijene) isporučenih dobara ili obavljenih usluga razvrstanih prema poreznoj stopi
7. iznos poreza na dodanu vrijednost prema poreznim stopama te
8. zbroj naknade i poreza.

Poslovni promet zahtijeva i druge dokumente uz račune za obračun poreza na dodanu vrijednost. Npr. otpremnica ili dostavnica je dokument prema kojem se evidentiraju promjene u analitičkom knjigovodstvu gotovih proizvoda ili robe u izlazu odnosno otpreme (dostave) kupcu.

U slici broj 1. prikazan je račun – otpremnica koji važi na domaćem tržištu odnosno u poslovnom prometu robe. U gornjem desnom uglu nalazi se ime (naziv), adresa i broj odnosno brojevi telefona prodavatelja. U gornjem lijevom uglu je ime (naziv) i adresa kupca. Zatim se navodi broj računa – otpremnice, matični broj kupca te datum računa i valuta plaćanja računa. Ispod je navedena količina i trgovački naziv isporučenih dobara te vrsta robe, pojedinačna cijena, rabat odnosno popust te ukupna cijena prema artiklima. Na ukupnoj cijeni iskazan je popust te porez na dodanu vrijednost.

¹¹ Kliment, A.: Hrvatska prilagodba uredskim normama EU; grupa autora, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 2004. godina

¹² Kliment, A.: Tradicionalne i digitalne poslovne komunikacije, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 2003. godina.



petris
Veleprodaja i maloprodaja rezervnih dijelova

Petris d.o.o.
Ulica grada Vukovara 237-D
10000 Zagreb

ured: 01/615 51 72
prodaja: 01/615 51 73
01/611 38 05
fax: 01 615 51 74

BERTOL d.o.o.
Pavlinska 32
10408 VELIKA MLAKA

R1 RAČUN-OTPREMNICA
01-5001181
MB kupca: 3511812

Datum računa: **30.05.2005**
Valuta: **29.06.2005**

artikl	količina jmj	VPC	rbt%	Iznos
1 DISK KOČ. Z.101/UNO DDF083 0986478063	2.00 KOM	44.85	25.00	67.27 kn
2 KOČ. CIL. ZAD. UNO 790833-71738328 9411	2.00 KOM	19.80	25.00	29.70 kn
3 VILICA PR.L.MAR./A.145/6/155/BRAVO HGT 1337 F	2.00 KOM	267.90	25.00	401.85 kn

REDOVNE I LATEZNE KAMATE ZARAČUNAT ĆE SE
PREMA VAJEĆIM PROFISIMA.

UKUPNO ROBA:	665.10 kn
RABAT:	166.28 kn
POREZ:	109.74 kn
UKUPNO ZA PLATITI:	608.56 kn

OSNOVICA:	498.82 kn
PDV:	109.74 kn
UKUPNO:	608.56 kn

PLAĆANJE: VIRMANOM MODEL 02 POZIV NA BROJ: 01-5001181

Obradio: _____ Odobrio: _____



petris d.o.o.
ZAGREB, Ulica grada Vukovara 237-D

PETRIS d.o.o.

e-mail: petris@zg.hinet.hr, web: www.petris.hr, žiro račun: 2402006-1100053522, porezni broj (MB): 0934291





Hvala na povjerenju!

2. UTVRĐIVANJE OBVEZE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Prema Pravilniku poreza na dodanu vrijednost porezni obveznik mora u svome računovodstvu osigurati sve podatke potrebne za točno, pravilno i pravodobno obračunavanje te točno, pravilno i pravodobno obračunavanje i plaćanje poreza na dodanu vrijednost. Zbog osiguravanja podataka porezni obveznici su dužni voditi knjigu ulaznih računa (U-RA) i knjigu izlaznih računa (I-RA). Ako se radi o uvozu porezni obveznik mora također voditi posebnu evidenciju da bi osigurao točne podatke o plaćenom pretporezu.

S računovodstvenog aspekta, kod obveznika poreza na dobit za evidentiranje pretporeza i obveze za porez na dodanu vrijednost, važno je načelo nastanka događaja dok je kod obveznika poreza na dohodak od samostalnog rada važno načelo blagajne. Prema načelu dokumentiranosti, kod obveznika poreza na dobit važan je račun (R-1) prema kojem se evidentira i priznaje pretporez ili obveza. Po primljenim računima od dobavljača evidentira se na kontu Potraživanje za pretporez iznos poreza na dodanu vrijednost dok se po izdanim računima, najčešće kupcima, evidentira na kontu Obveza za plaćanje poreza na dodanu vrijednost.

Također, ako jedno trgovačko društvo prodaje drugom trgovačkom društvu proizvode ili robu, a ne izda račun, onda trgovačko društvo koje je otpremnicom otpremilo robu, mora u svom računovodstvu evidentirati obvezu poreza na dodanu vrijednost. Trgovačko društvo, koje prima proizvode ili robu temeljem otpremnice, neće evidentirati potraživanje za pretporez, već će isto evidentirati po primljenom računu. Međutim, ako se radi o poreznom obvezniku poreza na dohodak od samostalnog rada, tada se primjenjuje načelo blagajne odnosno naplaćen račun ili plaćen račun (R-2).

Ako porezni obveznik plati račun dobavljaču, onda može evidentirati i obračunati pretporez, a ako porezni obveznik naplaćuje odnosno ako kupac plaća račun, onda može evidentirati i obračunati obvezu za porez na dodanu vrijednost.

Obveznik poreza na dodanu vrijednost dužan je podnijeti poreznu prijavu. Razdobljem oporezivanja smatra se kalendarska godina. Međutim porezni obveznik dužan je podnositi prijavu i za obračunska razdoblja. Obračunsko razdoblje se odnosi na kalendarski mjesec, osim ako porezni obveznik ima vrijednost isporučenih dobara i usluga manju od 300.000 kuna, tada se obračunskim razdobljem smatra jedno tromjesečje. Prilikom podnošenja obračunske porezne prijave (koja se temelji na knjizi ulaznih i izlaznih računa) zbrajaju se iznosi pretporeza i iznosi obveze za porez na dodanu vrijednost.

Kada je pretporez (porez po ulaznim računima) veći od obveze, kažemo da je porezni obveznik pretplatio porez na dodanu vrijednost i pretplaćen iznos se prenosi u drugo obračunsko razdoblje ili se može tražiti povrat. Kada je obveza poreza na dodanu vrijednost veća od pretporeza, porezni obveznik dužan je na račun Državnog proračuna uplatiti razliku. Tada kažemo da je porezni obveznik u poreznom kreditu. Za porezne obveznike je bolje da su u poreznom kreditu nego da je porez na dodanu vrijednost pretplaćen.

3. KARAKTERISTIKE POREZNIH PROPISA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U ZEMLJAMA EU

Proračun Europske unije bi se trebao u potpunosti financirati iz vlastitih sredstava koji uključuju i prihode prikupljene porezom na dodanu vrijednost primjenjujući zajedničku stopu poreza na dodanu vrijednost na jedinstvenu poreznu osnovicu. Usklađivanje zakona država članica i stvaranje zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost, rezultat će lakšim ubiranjem poreza na dodanu vrijednost i omogućit će lakšu administrativnu provedbu kontrole i nadzora.

Glavni ključ u reguliranju i harmonizaciji poreza na dodanu vrijednost je Šesta Direktiva Europske unije gdje su utvrđena načela za porezna oslobođenja te propisi za najnižu opću stopu poreza na dodanu vrijednost i za sniženu stopu poreza na dodanu vrijednost. Tako najniža opća stopa poreza na dodanu vrijednost može biti maksimalno 15%, dok snižena ili povlaštena stopa poreza na dodanu vrijednost ne smije biti niža od 5%, a nulta stopa poreza na dodanu vrijednost bi se morala primjenjivati samo kod izvoza.

Zemlje članice Europske unije i Šesta Direktiva Vijeća Europske unije ne poznaju institucionalna porezna oslobođenja poreza na dodanu vrijednost. Usklađenost poreznih propisa zemalja članica u skladu sa Šestom Direktivom trebala je biti postignuta do 31. prosinca 2000. godine. Međutim taj rok je produžen do 31. prosinca 2005. godine.

U tablici broj 1 vidljivo je da udio poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima ima vrlo visoke postotke osobito u novo pridruženim zemljama članicama dok je u starim članicama taj udio nešto je manji. Porez na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije ima značajan udio u BDP-u tijekom dugog razdoblja.¹³ Međutim Hrvatska ima daleko najveći udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima. To je zapravo posljedica činjenice da Hrvatska ima jednostopni sustav oporezivanja po visokoj stopi koja je gotovo prosjek svih zemalja EU. Navedeni podaci iz tablice 1 također su vidljivi i u grafikonima 1 i 2.

¹³ www.europa.eu.int ; "Structures of the taxation systems in the EU" službena stranica posjećena 20.2.2004. godine.

Tablica 1. Udio prihoda poreza na dodanu vrijednost u strukturi ukupnih prihoda zemalja EU od 1995. do 2003. godine¹⁴

ZEMLJA	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.	2002.
Austrija	18,4	18,9	18,8	18,6	19,1	18,7	17,9	18,7
Belgija	15,1	15,3	15,2	14,8	15,7	15,9	15,2	15,4
Cipar	-	-	-	17,9	16,9	19,3	19,6	22,9
Češka	18,1	17,9	18,9	18	19,2	19,2	18,7	18,2
Danska	19,3	19,5	19,7	19,7	19,1	19,5	19,4	19,9
Estonija	-	-	-	-	-	-	-	27,1
Finska	17,4	17,1	18,4	18	18	17,4	17,8	18,2
Francuska	17	17,4	17,3	17,1	16,9	16,5	16,2	16,3
Grčka	21,1	21,2	21,1	20,5	21,2	20,8	22,5	21,9
Irska	21,3	21,6	22	22,4	22,3	23,2	23,2	24,8
Italija	13,8	12,8	12,9	14,3	14,3	15,5	15	15,2
Latvija	27,8	26,8	25	23,8	25,1	24,9	23,8	24,7
Litva	27	25,1	28,5	25,3	24,7	24,7	25	25,6
Luksemburg	14	13,9	13,9	14,3	14,5	14,7	14,9	14,9
Mađarska	-	-	-	-	-	-	21	20,6
Malta	22,8	23,1	21,8	18,8	19,7	21,4	21,5	20,8
Nizozemska	16,2	16,6	16,9	17,1	17,3	17,3	18,9	19,1
Njemačka	16,3	15,9	15,8	16,1	16,5	16,2	16,5	16,2
Poljska	15,8	17,5	19,3	19,7	20,2	22,1	21,6	22
Portugal	22,4	22,5	22,2	22,8	22,7	23,2	22,9	22,7
Slovačka	23	21,6	21,1	20	21,1	22,5	22,9	23,3
Slovenija	-	-	-	-	12,5	23	22	22,6
Španjolska	15,9	16,1	16,3	16,6	17,7	17,7	17,2	16,9
Švedska	18,7	16,7	16,9	16,9	16,8	16,5	17,3	18,1
Velika Britanija	19	19,2	19,2	18,1	18,6	18,2	18,4	19,3
Hrvatska	-	-	-	-	45,4	42,7	48,9	43,5

Izvor: www.europa.eu.int ; "Structures of the taxation systems in the EU"

¹⁴ Vidi Graf 1. i 2.

Graf 1

Graf 2

U sustavu poreza na dodanu vrijednost zemlje EU su postigle mnogo, ali još uvijek je naglašen problem neujednačene primjene poreznih stopa.

U tablici broj 2 dane su stope poreza na dodanu vrijednost zemalja članica Europske unije gdje je vidljivo da zemlje primjenjuju različite visine i broj poreznih stopa:

Tablica 2. Stope poreza na dodanu vrijednost zemalja članica EU

ZEMLJA	Stope poreza na dodanu vrijednost
Austrija	10,20
Belgija	6,12,21
Cipar	5,15
Češka	5,22
Danska	25
Estonija	5,18
Finska	8,17,22
Francuska	2.1,5.5,19.6
Grčka	4,8,18
Irska	4.3,13.5,21
Italija	4,10,20
Latvija	9,18
Litva	5, 9, 18
Luksemburg	3,12,15
Mađarska	12,25
Malta	5,15
Nizozemska	6,19
Njemačka	7,16
Poljska	0,3,7,22
Portugal	5,12,19
Slovačka	14,20
Slovenija	8.5,20
Španjolska	0,4,7,16
Švedska	6,12,25
Velika Britanija	5,17.5
Hrvatska	0,22

Izvor: IBFD, 2004. godina

Raspon opće stope se kreće od 15 do 25% . Sve zemlje također primjenjuju jednu ili više sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost kao i nultu stopu.

Prema podacima iz tablice, vidljivo je da još uvijek postoje neujednačenosti s Direktivom Europske unije jer se još uvijek koriste snižene stope koje su niže od 5%, a u ponekim se zemljama još uvijek primjenjuju i nulte stope i to najčešće zbog socijalnih prilika u zemlji. Zbog socijalne osjetljivosti još uvijek je naglašeno višestopno oporezivanje porezom na dodanu vrijednost.

2.1. Pravila izdavanja računa prema VI. Direktivi Vijeća Europske unije

Prema VI. Direktivi ili Smjernici, u članku 22. koji je zamijenjen novim člankom 28.h, navedene su obveze osoba koje su dužne plaćati porez na dodanu vrijednost. Važno je naglasiti da se VI. Smjernica mora primjenjivati u prometima između poreznih obveznika iz različitih država članica. To znači da se trgovanje unutar pojedine države članice uređuje posebnim propisima odnosno pravila fakturiranja su pojednostavljena upravo zbog administrativne provedbe lakšeg ubiranja poreza na dodanu vrijednost.

Račun koji se koristi u prometu između dviju država članica odnosno poreznih obveznika mora sadržavati sljedeće podatke:

1. datum izdavanja, broj računa, registracijski broj poreznog obveznika
2. ime (naziv) i adresu poreznog obveznika odnosno prodavatelja i kupca
3. količinu i prirodu isporučenih dobara ili opseg i prirodu obavljenih usluga
4. dan isporuke dobara ili obavljanja usluga
5. poreznu osnovicu (naknadu) razvrstanu prema poreznoj stopi ili izuzeću
6. stope poreza na dodanu vrijednost
7. porez na dodanu vrijednost koji treba platiti.

U VI. Smjernici je navedeno da države članice ne propisuju obvezu potpisivanja računa. Iznosi iskazani u računima također mogu biti iskazani u bilo kojoj valuti pod uvjetom da je iznos poreza koji treba biti plaćen izražen u nacionalnoj valuti države članice u kojoj se obavlja isporuka dobara ili usluga, uz korištenje mehanizama pretvaranja valuta. Isti naputak se odnosi i na jezičnu barijeru, odnosno države članice mogu propisati obvezu prevođenja računa na nacionalne jezike ako je to potrebno zbog nadzora i kontrole ubiranja poreza.

Globalizacija i širenje područja Europske unije daje važnost elektroničkom poslovanju odnosno računima izdanim elektroničkim uređajima. Države članice prihvaćaju takve račune pod uvjetom da je zajamčena vjerodostojnost podrijetla i cjelovitost sadržaja: uz pomoć elektroničkog potpisa koji se temelji na kvalificiranoj potvrdi da se potpis izrađuje uz pomoć naprave za sigurnu izradu potpisa, ako tako zahtijeva država članica ili uz pomoć elektroničke razmjene podataka, ali uz dodatni sažetak u obliku papirnatog dokumenta koji jamči vjerodostojnost podrijetla i cjelovitost sadržaja.

HUNLAND TRADE Kft.

H-2347 Bugyi, Pf. 9 HUNGARY
 Tel.: (0036) 29 347 774
 Fax: (0036) 29 347 775
 www.hunland.hu
 E-mail: hunland@hunland.hu

Our receivables are managed by
 **EULER HERMES**
 Group
 Tel: + 36 1 453 9000
 info.hu@eulerhermes.com

INVOICE / RECHNUNG / SZÁMLA

Invoice No.:	Date of inv.:
Rechnung Nr: 06006	Datum: 10.02.2005.
Számla száma:	Dátum:

Consignee:	Customer:
Empfänger:	Käufer:
Címzett:	Vevő:
Granolio d.o.o	Granolio d.o.o
Zagreb	Zagreb
Budmanijeva 5.	Budmanijeva 5
Croatia	Croatia

Destination country:	Contractor's country:
Land: Croatia	Land: Croatia
Célsország:	Szerződő ország:

Selling point:	Shipping means:
Parität: CIP Vrpolje	Art der Lieferung: Camion: FJZ-960 / XXA-634
Szállítási feltételek:	Szállítóeszköz azonosítása:

Place of loading:	Payment terms: 13.02.2005
Versandstation: Brasov – RO	Zahlungsbedingungen: on K&H Bank Rt.
Rakodás helye:	Fizetési feltételek: acc. nr.: 10201006-60070470
	IBAN: HU84 1020 1006 6007 0470 0000 0000

Date of loading: 10.02.2005.	Bestimmungsort: Emerik d.o.o. B. Jelacica 29
Rakodás dátuma:	Rendeltetési hely: Farma emerik Vrpolje
Rakodás dátuma:	Rendeltetési hely: Samacka b.b. - Croatia

arks and No.	Denomination:	Quantity:	Currency:	Price/unit	Total amount:
Kollianzahl,	Warenbeschreibung:	Quantität:	Währung:	Einzelpreis:	Betrag:
Verpackungsart,	und Warenkode:				
Azonosítás:	Áru megnevezése:	Mennyiség:	Deviza neve:	Egységár:	Fizetendő összeg:

Br.: 17,548 ton

75 db/kom Hízómarha/ Junad za tov N.: 16,495 ton 2.250 EUR/ton

37 113,75 EUR
HUNLAND TRADE Kft.
 2347 Bugyi, Ráda puszta Pf.9.
 Adószám / 12391309-2-13

Die Ware bleibt bis Vollbezahlung Besitz des Verkäufers.**The goods remain the property of the Seller till the settlement of the whole value of the invoice.**

K&H Bank Rt. Fehérvári úti fiók, Budapest, Swift code OKHBHUHB

Bankszámlaszámok / Account nr's:

EUR 10201006 60070470 / IBAN: HU84 1020 1006 6007 0470 0000 0000

USD 10201006 60011130 / IBAN: HU73 1020 1006 6001 1130 0000 0000

HUF 10200971 21524590 / IBAN: HU79 1020 0971 2152 4590 0000 0000

Adószám / VAT nr. HU 12391309

Račun na slici broj 2 predstavlja tipičan primjer pravila fakturiranja prema VI. Direktivi Europske unije. Račun je trojezičan, odnosno stavke su pisane na engleskom, njemačkom i mađarskom jeziku. U gornjem lijevom uglu upisan je naziv i adresa kompanije, na sredini broj računa i datum fakturiranja. Zatim je naveden naziv i adresa kupca te zemlja odredišta koja je definirana točkom prodaje, načinom prijevoza i mjestom utovara robe te datumom utovara. Navedeni su uvjeti plaćanja zapravo datum dospijeca plaćanja računa te ime banke i broj računa. Roba je na računu također denominirana, naveden je naziv robe, cijena po jedinici robe te je iskazana ukupna cijena.

4. IZDAVANJE RAČUNA U HRVATSKOJ I EU

Govoreći o računima odnosno o izgledu računa (fakture) unutar Europske unije može se zaključiti da su računi usklađeni odnosno uređeni prema članku 22. odnosno 28.h. VI. Smjernice, ako se ti računi izdaju između različitih država članica.

Uspoređujući hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost sa VI. Smjernicom Vijeća Europske unije nameće se zaključak da je hrvatska zakonska podloga koja regulira ispostavljanje računa u potpunosti usklađena s direktivama Europske unije i to isključivo u svrhu naplate poreza na dodanu vrijednost. Može se zaključiti također da prilikom ispostave računa iz neke od država članica Europske unije u Hrvatsku ne treba ispostavljati poseban račun, već je identičan onom koji se koristi unutar područja unije. Međutim, ne obračunava se porez na dodanu vrijednost jer izvoz (stimulacija) se oporezuje po nultoj stopi.

ZAKLJUČAK

Harmonizacija poreza na dodanu vrijednost (moglo bi se govoriti o posrednim porezima) djelomično uspijeva Europskoj uniji za razliku od sustava oporezivanja dohotka i dobiti. Hrvatski sustav poreza na dodanu vrijednost dostatno je usklađen sa Šestom direktivom Europske unije. Razlike se javljaju kod koncepta institucionalnog oslobođenja banaka i osiguravajućih društava (prema Šestoj smjernici banke i osiguravajuća društva obveznici su poreza na dodanu vrijednost za promete koji nisu oslobođeni plaćanja poreza). Neusklađenost se javlja i kod nulte stope. Prema Šestoj smjernici Vijeća Europske unije nulta stopa se predviđa samo za izvozne isporuke dok se u Hrvatskoj nulta stopa odnosi na oporezivanje određenih isporuka dobara i usluga u tuzemstvu. Najveći izazov Hrvatskoj bit će osposobljavanje administrativne službe za posebne poreze koja će obuhvaćati njihovu primjenu i nadzor prema direktivama Europske unije (nadzor, statističku evidenciju, računovodstvenu evidenciju i određena upravna rješenja).

U sustavu poreza na dodanu vrijednost i posebnih poreza na promet od 1. siječnja 2005. godine nisu učinjene nikakve promjene, a utvrđeno je da se najveće različitosti hrvatskog poreznog sustava u odnosu na "stečevine Europske unije"¹⁵ primjećuju kod poreza na dodanu vrijednost, ali i posebnih poreza.

U sustavu poreza na dodanu vrijednost očito je da će Hrvatska "morati" prijeći iz jednostopnog sustava oporezivanja na višestopni što bi značilo eventualno napuštanje kon-

¹⁵ *acquis communautaire*

cepta nulte stope i uvođenje dviju ili čak triju povlaštenih stopa poreza na dodanu vrijednost uvažavajući pritom preporuke Šeste Direktive za proizvode i usluge na koje se te stope mogu primijeniti.

LITERATURA:

1. Budić, M., Koharić, Z., Lončarić-Horvat, O., Mratović, V., Perković, M.: Opći porezni zakon s komentarom, IJF, Zagreb, 2001.
2. Šesta Direktiva Vijeća Europske unije 2001/41/EC
3. Godišnjaci Ministarstva financija od 1994. do 2004. godine preuzeti sa www.mfin.hr;
4. Hrvatski porezni propisi 2004., HZRiFD, Zagreb, 2004.
5. IBFD 2004. European tax handbook 2004. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
6. Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., i Mijatović, N.: Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004. godina.
7. Kliment, A.: Tradicionalne i digitalne poslovne komunikacije, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 2003. godina.
8. Kliment, A.: Hrvatska prilagodba uredskim normama EU; grupa autora, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 2004. godina
9. Nacionalni program RH za pridruživanje EU – 2004. godina. Izvor: www.mei.hr (web stranica Ministarstva za europske integracije).
10. Spajić, F.: Porezni sustav u Hrvatskoj, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2000.
11. Spajić, F.: Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i poreznih propisa, HZRiFD, Zagreb, 2001.
12. Spajić, F.: Utjecaj poreza na financijski položaj gospodarskih subjekata, simpozij Hrvatsko društvo ekonomista, Opatija, 1999.
13. Spajić, F.: Ekonomski i financijski učinci promjena u sustavu oporezivanja dobiti od 1. siječnja 2001. godine, X. tradicionalno savjetovanje Hrvatskog društva ekonomista, Opatija, 2002. godine.
14. "Structures of the taxation systems in the EU": www.europa.eu.int