

Dr. sc. Sonja Cindori

Viši asistent na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost
Pravni fakultet, Sveučilište u Zagrebu,
Čirilometodska 4, 10 000 Zagreb
E-mail: sonjacindori@yahoo.com

Lana Pogačić

Apsolventica na Pravnom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu.

PROBLEMATIKA UTVRĐIVANJA BROJA I VISINE STOPA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

UDK / UDC: 336.223(497.5:4-67 EU)

JEL klasifikacija / JEL classification: E62

Pregledni rad / Review

Primljeno / Received: 13. srpnja 2010. / July 13, 2010

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 29. studenog 2010. / November 29, 2010

Sažetak

U ovom radu obrađuje se središnje pitanje vezano uz primjenu poreza na dodanu vrijednost, pitanje broja i visine poreznih stopa. Navode se argumenti u korist jednostopnog, tj. višestopnog sustava. Podastiru se podaci o broju i visini stopa poreza na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije, kao i službeni stav Europske unije o toj problematici. Na kraju, pruža se uvid u hrvatsko rješenje vezano uz stope poreza na dodanu vrijednost i predviđaju se promjene koje će Republika Hrvatska morati unijeti u Zakon o porezu na dodanu vrijednost u procesu pregovora o pristupanju Europskoj uniji.

Ključne riječi: porez, dodana vrijednost, stope, regresivnost, potrošnja

1. UVOD

Ideja o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost (u nastavku teksta PDV) prema podacima iskazanim u financijskoj literaturi prvi se put javila 1918., tj. 1919. godine, ali posebnu važnost za stvaranje i uvođenje PDV-a imala je Europska unija.¹ PDV je postupno uveden u sve države članice Europske unije, a ubrzo su ga počele uvoditi i države koje nisu bile članice.

¹ Europska zajednica za ugljen i čelik (ECSC) uspostavljena je 1951. godine, a 1957. osnovane su Europska ekonomska zajednica (EEZ) i Europska zajednica za atomsku energiju (EURATOM). Sve tri europske zajednice stapaju se 1986. godine u jedinstvenu Ekonomsku zajednicu (EZ) sa zajedničkim tijelima, a 1993. godine EZ prerasta u Europsku uniju.

Danas se primjenjuje kao oblik oporezivanja finalne potrošnje u svim zemljama u svijetu, izuzev u samo nekoliko federativnih država među koje se ubraja i SAD.²

„Porez na dodanu vrijednost (njem. Mehrwerstauer, engl. Value – Added Tax) jest porez koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali tako da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa.“³ PDV je jedan od oblika općeg poreza na promet, i to neto svefazni porez na promet⁴ jer se njime oporezuju sve faze proizvodno-prometnog ciklusa, ali samo vrijednost dodana⁵ u pojedinoj fazi oporezivanja.

PDV je vrlo složeni porez stoga razlikujemo tri njegova oblika: proizvodni, dohodovni i potrošni oblik. Svaki od tih oblika može se zasnivati na dva načela, načelu podrijetla i načelu odredišta, dok se sam iznos poreza može izračunati prema tri različite metode: zbrajanja, oduzimanja i kreditnoj metodi.⁶

„U zemljama Europske unije, kao i u najvećem broju ostalih zemalja, u primjeni je potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost, koji se primjenjuje prema načelu odredišta, a iznos porezne obveze izračunava se pomoću kreditne metode.“⁷

Uvođenjem PDV-a nastojali su se ukloniti nedostaci drugih oblika oporezivanja prometa jer PDV, zbog načina na koji se obračunava i plaća, ostvaruje određene prednosti. Najvažnije su prednosti: neutralnost PDV-a u poduzetničkom području, automatsko razlikovanje krajnje potrošnje od utroška za proizvodnju i daljnju prodaju, otežano izbjegavanje plaćanja poreza, izostanak kumulativnog učinka, široka porezna osnovica i izdašnost prihoda.⁸

Veliki broj financijskih stručnjaka smatra da PDV-om treba oporezivati što je moguće više proizvoda i usluga i da se oporezivanje treba provesti primjenom što manjeg broja stopa (idealno samo jedne). Promete proizvoda i usluga oslobođene plaćanja PDV-a treba svesti na najmanju mjeru i izbjegavati

² O povijesnom razvoju PDV-a i razvoju PDV-a u Europskoj uniji vidjeti više u Šimović, J., Šimović, H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb.

³ Preuzeto iz Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2004), Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, str. 54.

⁴ Opći porez na promet moguće je podijeliti na sljedeće oblike: svefazni (bruto i neto) porez na promet, višefazni (bruto i neto) porez na promet i jednofazni porezi na promet.

⁵ „Dodana vrijednost može se definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga te vrijednosti kupovina inputa (ali ne inputa rada) kojima su ta dobra i usluge proizvedeni.“ Preuzeto iz Kesner-Škreb, M., (1996), Pojmovnik PDV-a, Financijska praksa, 2, Zagreb, str. 237.

⁶ O PDV-u, njegovim oblicima, načelima i metodama izračunavanja vidjeti više u Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2008), Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb.

⁷ Preuzeto iz Kesner-Škreb, M., (1995), Porez na dodanu vrijednost, Financijska praksa, 6, str. 656, Zagreb.

⁸ O prednostima PDV-a vidjeti više u Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2008), Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb.

nultu stopu, osim pri oporezivanju izvoza.⁹ Na taj bi način do punog izražaja došlo načelo izdašnosti¹⁰ PDV-a, s obzirom da je glavna svrha ovog poreza prikupljanje poreznih prihoda.

2. PROBLEMATIKA POREZNIH STOPA PDV-a

Pojmom porezne stope označuje se veličina poreznog tereta u odnosu prema poreznoj osnovici, tj. iznos za koji će se porezna osnovica smanjiti nakon što porezni obveznik podmiri svoju poreznu obvezu. Takav iznos obično se određuje u postocima.

Dok se u vrijeme uvođenja PDV-a u suvremene porezne sustave raspravljalo o razlozima za njegovo uvođenje i protiv uvođenja, danas je jedan od glavnih problema vezanih uz njegovu primjenu utvrđivanje broja i visine poreznih stopa. Broj i visina stopa PDV-a nezaobilazna su tema brojnih rasprava i sučeljavanja financijskih stručnjaka, političara i javnosti. „O prosječnoj visini porezne stope poreza na dodanu vrijednosti ovisi u znatnoj mjeri njegova izdašnost, a od broja poreznih stopa (standardna, povišene, povlaštene, nulta stopa) te od širine obuhvata ostalih oslobođenja ovisi i širina djelokruga socijalno-političkih i gospodarskih interesa koji se žele ugraditi u sustav oporezivanja porezom na dodanu vrijednost.“¹¹ Izborom vrste i visine poreznih stopa ostvaruje se svrha oporezivanja, tj. ciljevi porezne politike.

2.1. Broj stopa

Kod primjene PDV-a razlikujemo jednostopne sustave PDV-a od višestopnih sustava u kojima se najčešće primjenjuju dvije ili tri stope PDV-a, uz primjenu takozvane „nulte stope“.

U Europskoj uniji, a i svugdje u svijetu gdje se primjenjuje PDV, vode se žestoke rasprave oko opredjeljenja za jednostopni ili višestopni sustav. I jedan i drugi imaju svoje prednosti i nedostatke stoga u praktičnoj primjeni nije postignuto općeprihvaćeno stajalište o tome treba li se opredijeliti za jednu ili više stopa.

Mišljenja poreznih stručnjaka o broju stopa PDV-a još su uvijek podijeljena. Postavlja se pitanje treba li primjenjivati samo jednu stopu i tako ostvarivati fiskalne i gospodarske ciljeve ili uvesti veći broj stopa ispunjavajući pritom i socijalne ciljeve. U nastavku ćemo razmotriti argumente koji idu u

⁹ Vidjeti više u Kuliš, D., (2007), Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 33, Zagreb.

¹⁰ Načelo izdašnosti podrazumijeva da ubiranjem poreza treba prikupiti sredstva koja će zajedno s ostalim državnim prihodima omogućiti podmirenje svih planiranih proračunskih rashoda države.

¹¹ Preuzeto iz Skupina autora, (1999), Hrvatski zakon o PDV-u, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 6.

prilog, ali i one koji predstavljaju nedostatke jednostopnog i višestopnog sustava PDV-a.

2.1.1. Jednostopni sustav

Pored svojih prednosti PDV ima i određene nedostatke, naročito na socijalnom planu. Najveća kritika PDV-u „jest u tome što on u odnosu prema prihodima raspoređuje porezni teret regresivno“.¹² Naime, kupci oporezovanih proizvoda plaćaju nominalno isti iznos poreza bez obzira na svoju ekonomsku snagu. „Stupanj regresivnosti PDV-a još se više povećava ako je on razrezan po ujednačenoj poreznoj stopi (jednostopni sustav).“¹³

Regresivni učinak ne vodi računa o načelu pravednosti¹⁴ u raspodjeli poreznog tereta jer relativni udio potrošnje u dohotku pada kada dohodak raste. Građani s manjom ekonomskom snagom postotno su jače opterećeni porezom i veći dio svoga dohotka izdvajaju za podmirenje osnovnih životnih potreba, a manji dio štede. Iz istih razloga „porez na dodanu vrijednost razrezan po ujednačenoj poreznoj stopi teže pogađa siromašni nego bogati dio pučanstva“.¹⁵ Unatoč navedenoj činjenici veliki broj financijskih teoretičara zalaže se za primjenu jednostopnog sustava PDV-a jer se njime postižu razni drugi učinci oporezivanja, fiskalni ili gospodarski.

2.1.1.1. Argumenti u prilog jednostopnog sustava

2.1.1.1.1. Snižene stope

Zagovornici jednostopnog sustava ističu da nema potrebe za primjenom više (sniženi) stopa jer se regresivnost PDV-a može ispraviti i drugim mjerama¹⁶

¹² Preuzeto iz Šimović, J., Šimović, H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, str. 81.

¹³ Preuzeto iz Šimović, J., (1998), Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, Revija za socijalnu politiku, 2–3, Zagreb, str. 100.

¹⁴ Načelo porezne pravednosti jedno je od osnovnih načela suvremenih poreznih sustava. Podrazumijeva da porezni sustav mora udovoljavati načelu horizontalne i načelu vertikalne pravednosti što znači da se porezi trebaju plaćati ovisno o ekonomskoj snazi obveznika, tj. da onaj koji ima više treba platiti i postotno viši porez. Očito je da je ovo porezno načelo kod PDV-a zanemareno jer neovisno o svojoj ekonomskoj snazi svi građani nominalno plaćaju isti iznos poreza. Vidjeti više u Jelčić, B., (2003), Racionalni porezni sustav, Pravo i porezi, 2, Zagreb, i Jelčić Ba, Jelčić Bo, (1997), Pravednost – osnovno načelo poreznih sustava suvremenih država, Računovodstvo, revizija i financije, 10, Zagreb.

¹⁵ Preuzeto iz Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2004), Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, str. 81.

¹⁶ Da bi se ublažilo regresivno djelovanje poreza na promet u fiskalnoj teoriji su poznate tri grupe mjera kojima se ono provodi: 1) unutar sustava poreza na promet (oslobađanja od plaćanja poreza na promet za određene proizvode, uvođenje sniženih poreznih stopa), 2) unutar poreznog sustava, ali izvan sustava poreza na promet (primjena progresivnih poreznih stopa pri plaćanju poreza na dohodak), te 3) unutar gospodarskog sustava, ali izvan poreznog sustava (sustav socijalnih transfera prema građanima s manjom ekonomskom snagom). Vidjeti više u Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2004), Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb.

kao što su izravni transferi iz proračuna ili socijalnih fondova ciljanim skupinama (kao npr. socijalna pomoć siromašnima, dječji doplatak, besplatne školske knjige, snižene stanarine i slično), progresivno djelovanje poreza na dohodak i ostalih poreznih oblika.

PDV je loše sredstvo za rješavanje socijalnih problema. „Kao da se zaboravlja da je najbolja socijalna politika ona koja svakom pojedincu osigurava zaposlenje i određenu razinu primanja, prvenstveno od rada ili socijalnih fondova, a svatko će najbolje odlučiti na koji će način i po kojim prioritetima ta primanja koristiti.“¹⁷

Ako se zakonodavac odluči za primjenu sniženih stopa, one bi se trebale odnositi na prehrambene proizvode. Na taj bi se način ublažio regresivan učinak PDV-a jer obitelji s nižim primanjima relativno veći dio svog dohotka troše na hranu, za razliku od obitelji s većim primanjima. Međutim, primjena sniženih stopa ne znači ujedno smanjenje socijalnih razlika jer takve snižene stope mogu donijeti dvostruko veću korist bogatima nego siromašnima. Promatrajući u apsolutnom iznosu, bogati troše dvostruko više na hranu od siromašni iako siromašni troše na hranu relativno veći dio dohotka. „To je zbog toga što je u sustavu PDV-a nemoguće razlikovati, na primjer, kvalitetnije prehrambene proizvode od onih jeftinijih (običnih) koje kupuju siromašni građani.“¹⁸ Uvođenjem sniženih stopa na neke proizvode, prije svega na hranu, radi ublažavanja regresivnog učinka pomaže se i građanima s višim primanjima koji na taj način „dobivaju veću neizravnu, nekontroliranu i 'nevidljivu' državnu dotaciju“.¹⁹

2.1.1.1.2. Povišene stope

S druge pak strane, uvođenje povišenih stopa za oporezivanje luksuznih proizvoda dovodi do diskriminacije u potrošnji jer se onemogućava siromašnima da ponekad kupe i neki skuplji proizvod. Jednostopni sustav kojemu bi se regresivnost ublažavala na drugi način, npr. socijalnim transferima, doveo bi do toga da na temelju takva dohotka siromašni prilagođavaju potrošnju svojim željama, a ne poreznoj stopi.

„I u znanstveno-stručnim i u političko-parlamentarnim raspravama došlo je do suglasja da u sustavu poreza na dodanu vrijednost nema mjesta za povišenim poreznim stopama (ili povišenom poreznom stopom) kojim se u pravilu oporezivalo određeni broj proizvoda koji se sa stajališta porezne politike smatraju luksuznim ili koje zbog bilo kojih drugih razloga treba iznad prosječno

¹⁷ Preuzeto iz Iveković, I., (1997), Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje, Računovodstvo i financije, 9, Zagreb, str. 83.

¹⁸ Preuzeto iz Šimović, J., (1998), Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, Revija za socijalnu politiku, 2-3, Zagreb, str. 105.

¹⁹ Preuzeto iz Iveković, I., (1997), Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje, Računovodstvo i financije, 9, Zagreb, str. 83.

oporezivati.²⁰ Ovi se ciljevi mogu uspješnije ostvariti uvođenjem pojedinačnih poreza na promet na takve proizvode (akciza, trošarina), umjesto povišenih stopa PDV-a.

Povišene stope PDV-a uglavnom se primjenjuju na proizvode koji imaju mali udio u potrošnji zbog čega su prihodi od tih stopa mali, dok se s druge strane dodatno povećavaju troškovi administracije.²¹

2.1.1.1.3. Relativiziranje pojma regresivnosti

Za ublažavanje regresivnog djelovanja PDV-a gotovo se uvijek predlaže uvođenje većeg broja stopa ili čak uvođenje nulte stope za osnovne životne potreštine. Regresivni učinak PDV-a financijski teoretičari, zagovornici jednostopnog sustava, nastoje umanjiti drukčijim definiranjem pojma regresivnosti.

Poimanje regresivnosti mijenja se ako se ona promatra na dugi rok, tj. ako se mjerenje regresivnog učinka ne mjeri prema godišnjim, nego prema doživotnim prihodima pojedinog poreznog obveznika. Naime, ako se dohodak promatra kroz cijeli životni tijek tada koncept regresivnosti postaje upitan jer bogatiji pojedinci, iako postotno manje opterećeni PDV-om, pod pretpostavkom da svoj dohodak potroše do kraja života, u konačnici nisu oslobođeni plaćanja PDV-a. Oni ga ipak plaćaju prilikom trošenja svog dohotka. „Porezima na potrošnju (u koje se ubraja i PDV), kako im sam naziv kaže, oporezuje se potrošnja, a ne štednja. Kako je štednja samo odgođena potrošnja, ona će u času kada se pretvori u potrošnju podleći PDV-u.“²² „PDV u takvim uvjetima proporcionalno opterećuje dohodak koji pojedinac stječe tijekom cijeloga života“²³ pa će tako i bogati i siromašni biti jednako opterećeni PDV-om.

Pojam regresivnosti danas se ipak veže uz godišnji dohodak, stoga je siguran njegov regresivni učinak, tj. povećano opterećenje siromašnih. U njihovu dohotku potrošnja ima mnogo veći udio nego u dohotku bogatih, dok im je štednja (dohotka) mala. Jednako tako, to ne znači da se regresivnost mora ispravljati uvođenjem većeg broja stopa PDV-a s obzirom na povećani broj nedostataka višestopnog sustava.

²⁰ Preuzeto iz Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2008), *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, str. 384.

²¹ Vidjeti više u Tait, A.A., (1988), *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Found, Washington.

²² Preuzeto iz Kesner-Škreb M., (1999), *Deset razloga u korist jedinstvene stope PDV-a*, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 2, Zagreb, str. 1.

²³ *Ibidem*, str. 2.

2.1.1.1.4. Načelo neutralnosti²⁴

Jednostopni je sustav PDV-a pretpostavka za ostvarenje neutralnosti.

Višestopni sustav PDV-a dovodi do odsutnosti načela neutralnosti i iskrivljuje sklonosti potrošača. Navodi ih da svoju potrošnju prilagođavaju poreznim stopama, a ne svojim sklonostima jer stopa PDV-a može utjecati na cijenu oporezovanih proizvoda i usluga. Jedinstvena stopa spriječit će orijentiranje potrošača prema porezno povlaštenim proizvodima. Također, višestopni sustav na isti način utječe i na ponašanje gospodarskih subjekata koji se bave proizvodnjom tako što ih potiče na orijentiranje prema robi konkurentnijoj s obzirom na niže porezno opterećenje. „Neutralnošću PDV-a porezni, pa i cijeli gospodarski sustav postaje transparentniji, jasniji i pregledniji.“²⁵

2.1.1.1.5. Definiranje oporezivih proizvoda

Prilikom uvođenja većeg broja stopa postavlja se pitanje kako uopće odrediti na koje će se proizvode takve stope primjenjivati. Proces definiranja proizvoda na koje će se primjenjivati različite stope vrlo je složen i zahtijeva stručnu poreznu administraciju. Poreznoj upravi nameće veći opseg poslova što automatski poskupljuje i komplicira cijeli postupak u odnosu na jednostopni sustav. Iako će se mnogi založiti za uvođenje sniženih poreznih stopa, suglasnost oko toga koje proizvode oporezivati tim stopama teže će se postići jer će svi tražiti razloge i iznositi argumente zašto baš njihov proizvod treba oporezivati sniženom stopom.

Ako će se snižena stopa iz socijalnih razloga primjenjivati za oporezivanje npr. hrane ili osnovnih prehrambenih proizvoda, postavlja se pitanje što je to uopće hrana, tj. koji to proizvodi ulaze u kategoriju osnovnih prehrambenih proizvoda. Nadalje, ako se sniženom stopom oporezuje turizam radi inozemne konkurencije, novine radi poticanja izdavaštva, tj. neki drugi proizvod ili usluga, problem nastaje u trenutku definiranja pojma turizam, novine i definicije proizvoda ili usluge kojima treba omogućiti povoljniji porezni tretman. „Kako se radi o pitanjima koja je objektivno nemoguće jednoznačno dobro odrediti, nakon što su jednom definirana, otvara se prostor za naknadna tumačenja, pa to dovodi do subjektivnog, administrativnog i birokratskog odlučivanja o tome kako će se oporezivati određeni proizvodi ili usluge. To dalje

²⁴ Načelo porezne neutralnosti jedno je od osnovnih načela suvremenih poreznih sustava i znači da porezni sustav ne bi trebao neke gospodarske djelatnosti ni povlašćivati ni diskriminirati tako da na ekonomske odluke gospodarskih subjekata ne utječu porezni sustav ni mjere porezne politike. Vidjeti više u Owens, J., (1998), Ekonomski i distributivni učinci PDV-a, Financijska praksa, 9 – 11, Zagreb, 1998.

²⁵ Preuzeto iz Iveković, I., (1997), Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje, Računovodstvo i financije, 9, Zagreb, str 84.

dovodi do nejednakog položaja pojedinih proizvođača na tržištu²⁶ čime dolazimo do sljedećeg argumenta u prilog jednostopnog sustava.

U nedostatku detaljnog definiranja oporezivih proizvoda mnogi će poduzetnici pokušati svoje proizvode uvrstiti u kategoriju proizvoda oporezovanih nižom stopom i definiciju proizvoda na koje se primjenjuje snižena stopa tumačiti na način koji njima odgovara. Time se otvaraju vrata korupciji, lobiranju i pritiscima pojedinih gospodarskih grana kako bi određeni proizvodi ušli u kategoriju za primjenu niže stope i imali povlaštenu poreznu položaj.

2.1.1.1.6. Oblik poreznog sustava i troškovi administracije

„Veći broj stopa bitno poništava efikasnost i jednostavnost poreza na dodanu vrijednost što su njegove velike prednosti²⁷ u odnosu na jednostopni sustav. Sustav PDV-a s većim brojem stopa složeniji je u provođenju i kontroli za razliku od jednostavnog, poreznoj administraciji i poreznom obvezniku jeftinog jednostopnog sustava. Uvođenjem više stopa poskupljuju troškovi ubiranja i naplate poreza, povećava se administracija i administrativni troškovi oporezivanja jer „država koja primjenjuje PDV s više stopa mora imati više službenika za obradu složenih poreznih prijava nego država sa jednostopnim PDV-om²⁸ što ujedno dovodi i do posljedice smanjenja poreznih prihoda.²⁹ „Sve te povećane materijalne troškove i troškove novozaposlenog administrativnog osoblja poduzetnici moraju ukalkulirati u cijene svojih proizvoda i usluga što ih poskupljuje.“³⁰ Primjena većeg broja stopa zahtijeva kompleksniju kontrolu primjene i ubiranja poreza što znači da otvara i brojne mogućnosti za poreznu evaziju.

Uvođenjem više stopa gube se sve prednosti jednostopnog sustava i „dobiva se administrativno kompliciran, neracionalan i skup sustav koji je teško korektno provoditi i nadzirati“.³¹

2.1.1.1.7. Politika cijena i proračunski prihodi

„Na slobodnom tržištu cijene se formiraju prema odnosima ponude i potražnje³² bez obzira na poreznu stopu, stoga niža porezna stopa PDV-a nije

²⁶ Ibidem, str. 82.

²⁷ Ibidem, str. 84.

²⁸ Preuzeto iz Kesner-Škreb, M., (1999), Deset razloga u korist jedinstvene stope PDV-a, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 2, Zagreb, str. 2.

²⁹ Istraživanja poznatog poreznog stručnjaka i dugogodišnjeg direktora Fiskalnog odjela Međunarodnog monetarnog fonda Vita Tanzia pokazuju kako se prijelazom s jedne na dvije stope administracija povećava pet puta, a prijelazom na tri stope deset puta.

³⁰ Preuzeto iz Iveković, I., (1997), Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje, Računovodstvo i financije, 9, Zagreb, str. 84.

³¹ Ibidem

³² Preuzeto iz Kesner-Škreb, M., (1999), Deset razloga u korist jedinstvene stope PDV-a, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 2, Zagreb, str. 3.

jamstvo da će kupac (krajnji potrošač) platiti i nižu cijenu za te proizvode. Isto tako, uvođenje sniženih stopa ne znači ni povećanje potrošnje niže oporezovanih proizvoda.

Niže stope PDV-a kao najizdašnjeg proračunskog prihoda znače i manje prihode za državni proračun što bi zahtijevalo nadoknadu gubitka iz drugih izvora, povećanje ostalih poreza, tj. smanjenje proračunskih rashoda.

U uvjetima smanjenja proračunskih prihoda uvođenjem sniženih stopa najizglednije bi bilo povećanje opće stope PDV-a radi pokrivanja gubitaka. Međutim, povećanje opće stope moglo bi dovesti do još većeg nezadovoljstva jer se ona primjenjuje na najveći broj proizvoda.

Iako se u zemljama članicama Europske unije većim djelom primjenjuje višestopni sustav PDV-a, od 70-ih je postignut određeni pomak u smanjivanju broja stopa. Usklađivanje poreznih sustava zemalja članica složen je i dugotrajan postupak zbog čega Europska unija teži jednoj stopi te svojim članicama preporučuje smanjenje broja stopa PDV-a na dvije: opću od 15% i sniženu stopu, ali ne nižu od 5%.

2.1.2. Višestopni sustav PDV-a

Porezne stope kod višestopnog sustava PDV-a moguće je sistematizirati na sljedeći način:³³

1. Standardna ili opća stopa po kojoj se oporezuje najveći dio proizvoda, a na koje se ne primjenjuje snižena, povišena ili nulta porezna stopa niti se na njih odnose propisi o poreznim oslobođenjima.
2. Snižena (povlaštena) stopa koja je niža od standardne, a kojom se oporezuje promet proizvoda bitnih za životni standard, proizvoda široke potrošnje (prehrambeni proizvodi, lijekovi, knjige i sl.).
3. Povišena (luksuzna) stopa koja je viša od standardne, a primjenjuje se na promet luksuznih proizvoda.
4. „Nulta“ stopa ili porezno oslobođenje s pravom odbitka pretporeza³⁴ je takva stopa kod koje porezni obveznik plaća porez po „nultoj“ stopi. Takav porezni obveznik ulazi u sustav PDV-a te ima pravo plaćeni porez odbiti kao pretporez.³⁵

³³ Vidjeti više u Šimović, J., Šimović, H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb.

³⁴ Za razliku od nulte stope, porezno oslobođenje bez prava na odbitak pretporeza ili izuzeće znači da porezni obveznik ne obračunava porez na dodanu vrijednost na svoje proizvode i usluge. Takav se porezni obveznik nalazi izvan sustava PDV-a, nema pravo na odbitak pretporeza te se smatra krajnjim potrošačem.

³⁵ Nulta se stopa najčešće koristi pri izvozu, ali mnoge zemlje, uključujući i Republiku Hrvatsku, propisale su nultu stopu i na neke tuzemne promete dobara i usluga iako to nije u skladu s preporukama Šeste smjernice Europske unije. Nulta se stopa rabi kao instrument za ublažavanje regresivnog učinka PDV-a. Iako postoje prednosti nulte stope, mnogi su i nedostaci takva oporezivanja. Argumenti protiv nulte stope uglavnom su argumenti protiv višestopnog sustava PDV-a.

2.1.2.1. Argumenti u prilog višestopnog sustava

2.1.2.1.1. Ublažavanje regresivnosti

„Među prigovorima koji govore protiv jednostopnog poreza na dodanu vrijednost uvijek se iznova ističu naglašene socijalno negativne reperkusije ovakvog opredjeljenja pri oporezivanju prometa primjenom tog oblika poreza na promet.“³⁶ Zagovornici višestopnog sustava ističu da regresivnost jednostopnog sustava PDV-a uzrokuje nepovoljne socijalne učinke. Teže pogađa siromašne građane i dovodi u pitanje njihovu egzistenciju jer su ti građani, s obzirom da je njihova ekonomska snaga manja, postotno jače opterećeni ovim porezom i manji dio svog dohotka štede, a veći dio svoga dohotka izdvajaju za podmirenje osnovnih životnih potreba.

Ovo obilježje jednostopnog sustava narušava načelo pravednosti na kojem bi se trebali zasnivati svi suvremeni porezni sustavi zbog čega zagovornici višestopnog sustava PDV-a predlažu uvođenje sniženih stopa. Takve bi se snižene stope trebale primjenjivati na proizvode nužne za egzistenciju i podmirivanje osnovnih životnih potreba zbog čega bi se proizvodi na tržištu nudili po nižim cijenama, prihvatljivijim siromašnim građanima.

2.1.2.1.2. Ekonomski rast i povećanje konkurentnosti

U prilog višestopnog sustava PDV-a ističe se i činjenica da uvođenje sniženih poreznih stopa na određene proizvode i usluge dovodi do ekonomskog rasta i povećanja konkurentnosti ključnih sektora.³⁷ Primjena sniženih poreznih stopa često se traži u sektoru turizma. „Najčešće se kao razlog za porezno povoljniji tretman turizma iznosi to da će turizam biti u nepovoljnijem položaju u odnosu na inozemnu konkurenciju“³⁸ gdje se turističke usluge niže oporezuju.

Iako Europska unija teži primjeni samo jedne stope, do sada taj cilj još nije postignut. „Unatoč teoretskim stavovima o nedvojbenim prednostima primjene što manjeg broja stopa, odnosno u idealnom obliku samo jedne stope, danas ni u jednoj zemlji članici Europske unije ne postoji jednostopni sustav PDV-a.“³⁹ Činjenica je to koja ide u prilog višestopnom sustavu.

Vidjeti više u Šimović, J., (2004), Mjesto i uloga nulte stope u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Hrvatska pravna revija, 6, Zagreb.

³⁶ Preuzeto iz Jelčić, Bo., (1998), Je li u nas porezni teret ravnomjerno raspoređen, Ekonomija, 3, Zagreb, str. 339.

³⁷ Vidjeti više u Kuliš, D., (2007), Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 33, Zagreb.

³⁸ Preuzeto iz Iveković, I., (1997), Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje, Računovodstvo i financije, 9, Zagreb, str. 82.

³⁹ Preuzeto iz Kuliš, D., (2007), Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 33, Zagreb, str. 4.

2.1.2.1.4. Troškovi oporezivanja i proračunski gubici

Na administrativne troškove utječu i mnogi drugi faktori stoga sama činjenica povećanih troškova ne bi trebala utjecati na poreznu politiku i na odluku o broju stopa.⁴⁰

Gubitak prihoda kao posljedica uvođenja sniženih ili nultih stopa mogao bi biti ublažen povećanjem potrošnje ili povećanjem nekih drugih poreza (npr. trošarina), stoga utjecaj primjene više stopa na smanjenje proračunskih prihoda ne bi trebao biti razlog protiv višestopnog sustava. S druge strane, oporezivanje po nižim stopama PDV-a kupcima (krajnjim potrošačima) stvara ugodnost plaćanja poreza.

2.2. Visina stopa PDV-a

Kao što su mišljenja financijskih stručnjaka podijeljena glede broja stopa, tako nije postignuta ni suglasnost o visini stopa PDV-a. Europska unija ne propisuje gornju granicu stopa PDV-a, već se vode rasprave samo o donjoj granici.

Do povećanja stope PDV-a najčešće dolazi zbog povećane potrebe za prihodima koji trebaju biti prikupljeni tim porezom. Međutim, do pada proračunskih prihoda može doći i zbog primjene snižene stope uz standardnu stopu PDV-a. „Stručnjaci su izračunali da prihod od PDV-a prosječno iznosi nešto više od 0.4% BDP-a za svaki postotni bod porezne stope koja je u primjeni u nekoj državi.“⁴¹ Iz istog razloga može doći i do čestih promjena visine stopa PDV-a, naročito u počecima njegove primjene budući da nema točnih podataka o visini prihoda koji bi mogli biti ostvareni tim porezom.

Povećanje stope PDV-a, osim što dovodi do ostvarivanja dodatnih prihoda, ima i mnoge nedostatke. Porast stope PDV-a tako može dovesti do porasta cijena proizvoda i usluga te pogoršanja životnog standarda. Zbog porasta cijena može doći do pada konkurentnosti pojedine gospodarske grane, pada potražnje, a time i do gubitka poreznih prihoda. Povećanje stope PDV-a ujedno dovodi do promjene ponašanja potrošača, odustajanja od ranije namjeravane potrošnje i planiranja potrošnje prema visini porezne stope. Također, ne smijemo zaboraviti činjenicu da povećanje porezne stope podiže troškove plaćanja poreza za poreznog obveznika te poskupljuje poreznu administraciju.

⁴⁰ Vidjeti više u Jelčić, Ba., Jelčić, Bo., (1999), Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja, Ekonomija, 1, Zagreb.

⁴¹ Preuzeto iz Mijatović, N., (2002), Porezne stope u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 6, Zagreb, str. 68.

3. STOPE PDV-a U EUROPSKOJ UNIJI

Europska unija radi na usklađivanju PDV-a od samog svog osnutka. Unatoč velikim naporima oko usklađivanja sustava oporezivanja PDV-om još uvijek postoje velike razlike u visini i broju stopa koje se primjenjuju u pojedinim zemljama članicama.

„Temeljna nakana usklađivanja oporezivanja ne znači izjednačavanje stopa i poreznih postupaka, nego uistinu usklađivanje i smanjivanje razlika u poreznim sustavima, u granicama mogućeg, što će dati kvalitetnu potporu provedbi načela jedinstvenog unutarnjeg tržišta“.⁴²

Problematika poreznih stopa u sustavu PDV-a najprije je bila uređena Šestom direktivom⁴³ (Direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977.) koja je više puta mijenjana i dopunjavana.⁴⁴ Zbog njene nepreglednosti i nerazumljivosti Europska komisija je donijela odluku o nužnosti uređivanja propisa o PDV-u. Tim je povodom usvojena nova sistematizirana Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om od 28. studenog 2006. s primjenom od 1. siječnja 2007. godine. Nova Direktiva je zapravo pročišćeni tekst Šeste direktive čime je Šesta direktiva stavljena izvan snage.⁴⁵

Direktivom 2006/112/EZ nije uspostavljena jedinstvena stopa PDV-a, ali je određen okvir kretanja nacionalnih stopa. Njome se određuje da će države članice primjenjivati standardnu stopu PDV-a koju utvrđuje svaka država članica kao postotak porezne osnovice, isti za isporuku dobara i za pružanje usluga (čl. 96). Od 1. siječnja 2006. do 31. prosinca 2010. standardna stopa ne smije biti niža od 15% (čl. 97. st 1.). Vijeće će odlučivati o visini standardne stope koja će se primjenjivati nakon 31. prosinca 2010. godine (čl. 97. st 2.).

Države članice mogu također primjenjivati jednu ili dvije snižene stope (čl. 98. st 1.).

Snižene se stope primjenjuju samo na isporuke dobara ili pružanje usluga čije su kategorije navedene u Dodatku III (čl. 98. st 2.). Na temelju izvješća Komisije, Vijeće preispituje područje primjene sniženih stopa svake dvije godine te na temelju istog izvješća može izmijeniti popis dobara i usluga naveden u Dodatku III (čl. 100. st 1. i 2.). Dodatak III Direktive 2006/112/EZ nakon izmjena Direktivom 2009/47/EZ sadrži 21 skupinu dobara i usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope PDV-a iz njezina čl. 98. Snižene stope

⁴² Preuzeto iz Kuliš, D., (2005), Stope PDV-a u Europskoj uniji, Porezni vjesnik, 4, Zagreb, str. 40.

⁴³ Za englesku riječ „directive“ u Republici Hrvatskoj se često koristi naziv „smjernica“. Službeni termin koji se koristi u prijevodu pravne stečevine je „direktiva“ zbog čega će se on rabiti i u nastavku ovog rada.

⁴⁴ Može se reći da je proces usklađivanja poreznih stopa započeo 1. siječnja 1993. kada je stupila na snagu Direktiva 92/77/EEZ (usvojena 19. listopada 1992. godine) koja definira politiku stopa PDV-a. O usklađivanju stopa PDV-a pod okriljem Europske unije vidjeti više u Mijatović, N., (2009), Stope PDV-a u Europskoj uniji na dan 1. siječnja 2009. godine, Radno pravo, 2, Zagreb.

⁴⁵ Kako je Šesta direktiva zbog dugogodišnje uporabe postala sinonim za zakonodavni okvir oporezivanja PDV-om često se rabi pojam “Šesta direktiva” iako se radi o Direktivi 2006/112/EZ.

određuju se kao postotak porezne osnovice koji ne smije biti manji od 5%. (čl. 99. st 1.).

Iako je Direktiva 2006/112/EZ uredila pitanje stopa i predvidjela jednu standardnu te do dvije snižene stope, nekim su starim članicama u vrijeme donošenja Šeste direktive ili novim članicama tijekom procesa pridruživanja Europskoj uniji dopuštena određena izuzeća i dopuštenja u prijelaznom razdoblju. Sve je to dovelo do mnogobrojnih odstupanja od općeg modela i velikih razlika u broju i visinama stopa među državama članicama. Danas su u stvarnoj primjeni sljedeće stope⁴⁶:

1. Standardna stopa (eng. standard rate) koja prema Direktivi 2006/112/EZ ne može biti niža od 15%.
2. Snižena stopa (eng. reduced rate) koja ne smije biti niža od 5%.
3. Super snižena stopa⁴⁷ (eng. super reduced rate ili lower reduced rate) je stopa niža od 5%, ali viša od 0%. Prema odredbi Direktive 92/77/EEZ države koje su imale u primjeni super sniženu stopu PDV-a 1. siječnja 1991. mogle su je i dalje zadržati.
4. Tzv. parking stopa⁴⁸ (eng. parking rate) koja je niža od standardne, ali viša od snižene stope PDV-a. Zemlje članice koje su 1. siječnja 1991. godine primjenjivale sniženu stopu na proizvode i usluge koji nisu navedeni u Dodatku III i koje moraju ukinuti primjenu te stope, mogu u prijelaznom razdoblju nastaviti primjenjivati sniženu stopu pod uvjetom da nije niža od 12%. (čl. 118.)
5. Nulta stopa (eng. zero rate) koja je predviđena za izvoz primjenjujući načelo zemlje odredišta, ali Direktiva 2006/112/EZ dopušta u prijelaznom razdoblju primjenu nulte stope i za isporuke u tuzemstvu pojedinim zemljama članicama koje su je primjenjivale prije 1. siječnja 1991. za isporuke unutar zemlje.
6. Tzv. geografska stopa⁴⁹ koja je zapravo snižena standardna stopa, a rabe je radi poticanja ekonomske aktivnosti, pojedine zemlje članice Europske unije u posebnim područjima kao što su turističke regije, udaljeni otoci, slobodne trgovinske zone i sl.

⁴⁶ Vidjeti više u Javor, Lj., (2004), Stope PDV-a u zemljama Europske unije s osvrtom na stope u Republici Hrvatskoj, Suvremeno poduzetništvo, 2, Zagreb.

⁴⁷ Super sniženu stopu primjenjuju Francuska (2,1%), Grčka (4%), Irska (4,4%), Italija (4%), Luksemburg (3%), Španjolska (4%), Poljska (3%). Podatak preuzet iz Šimović J., Šimović H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, str. 134.

⁴⁸ Parking stopu primjenjuju Belgija (12%), Irska (13,5%), Luksemburg (12%) i Austrija (12%). Podatak preuzet iz Šimović J., Šimović H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, str. 134.

⁴⁹ Čak 12 zemalja članica Europske unije koristi geografsku stopu: Danska, Njemačka, Grčka, Španjolska, Francuska, Italija, Austrija, Portugal, Finska, UK, Češka i Cipar. Podatak preuzet iz Šimović J., Šimović H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, str. 141.

Tablica 1.

Stope PDV-a u državama članicama Europske unije (1. siječnja 2009. godine)

Država	Standardna stopa (%)	Snižena stopa (%)	Nulta stopa ⁵⁰
Austrija	20	10/12	---
Belgija	21	6/12	Da
Bugarska	20	7	---
Cipar	15	5//8	Da
Češka	19	9	---
Danska	25	---	Da
Estonija	18	5	---
Finska	22	8/18	Da
Francuska	19,6	2,1/5,5	---
Grčka	19	4,5/9	---
Irska	21,5	4,8/13,5	Da
Italija	20	4/10	Da
Letonija	21	10	---
Litva	19	5/9	---
Luksemburg	15	3/6/12	---
Mađarska	20	5	---
Malta	18	5	Da
Nizozemska	19	6	---
Njemačka	19	7	---
Poljska	22	3/7	Da
Portugal	21	5/12	---
Slovačka	19	10	---
Slovenija	20	8,5	---
Španjolska	16	4/7	---
Švedska	25	6/12	Da
Vel. Britanija	15	5	Da

Izvor: preuzeto iz Mijatović, N., (2009), Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji na dan 1. siječnja 2009. godine, Radno pravo, 2, Zagreb, str. 76-77.

Iz navedenih podataka vidljivo je da mnoge zemlje članice Europske unije nemaju uređen sustav PDV-a (glede broja i visine poreznih stopa) u skladu s preporukama Direktive 2006/112/EZ. Unatoč brojnim prednostima jednostopnog sustava danas se on ne primjenjuje ni u jednoj državi članici. Naime, sve zemlje Europske unije, osim Danske, uz standardnu stopu PDV-a primjenjuju jednu ili dvije snižene stope koje služe ublažavanju regresivnog učinka PDV-a. Danska

⁵⁰ Nulta stopa navedena u Tablici 1. stopa je koju pojedine države članice rabe za oporezivanje isporuka unutar zemlje, a ne odnosi se na oporezivanje izvoza. O prometu u zemljama članicama Europske unije na koji se primjenjuje nulta stopa PDV-a vidjeti više u Šimović, H., (2004), Mjesto i uloga nulte stope u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 6, Zagreb.

nema sniženu stopu, ali zato primjenjuje nultu stopu na određene proizvode. Čak šest zemalja primjenjuje super sniženu stopu PDV-a kojoj je visina ispod 5% što nije u skladu s odredbama iste Direktive koja preporučuje da snižene stope ne budu ispod 5%, a čak deset zemalja primjenjuje nultu stopu PDV-a na određene promete dobara i usluga u tuzemstvu. Uz nultu stopu dvije zemlje primjenjuju po još dvije snižene stope (Cipar i Finska), tri zemlje po još tri snižene stope (Belgija, Italija i Španjolska), a Irska uz nultu stopu primjenjuje čak četiri snižene stope PDV-a.

Od početka primjene PDV-a izražena je tendencija smanjenja broja stopa i razlika u njihovoj visini.

Kada je riječ o povišenim poreznim stopama u sustavu PDV-a kojom su se ranije oporezivali proizvodi smatrani luksuznim, tj. drugi proizvodi zbog fiskalnih, ekoloških ili drugih razloga, države članice Europske unije napustile su njihovu primjenu i zamijenile ih pojedinačnim porezima na promet (akcizama, trošarinama). Međutim, kada se radi o povlaštenim stopama, nema suglasja oko njihova ukidanja, naročito zato što to ne bi išlo u prilog političkim strankama i pridobivanju glasača.

Što se tiče visine stopa PDV-a Europska unija propisuje samo donje granice. Standardna stopa tako ne može biti niža od 15%. Gornja granica standardne stope nije propisana, a kreće se u rasponu od 15% do 25%. U zemljama članicama koje imaju u primjeni super sniženu stopu, ona se kreće u rasponu od 2,1% do 4,4%.

Prevelike razlike u visini poreznih stopa između država Europske unije dovodi u pitanje funkcioniranje zajedničkog tržišta Europske unije, stoga je potrebno smanjiti razlike u visini kako bi se ujednačio porezni tretman svih proizvoda na zajedničkom tržištu i uvelo načelo podrijetla.

Dugotrajni trud Europske unije na uklanjanju razlika u visini i broju stopa PDV-a nije urodio plodom zbog razlika u strukturi javnih prihoda, obujmu i strukturi javnih rashoda te razlika u socijalnom, ekonomskom i političkom životu među državama članicama. Do sada je većina članica Europske unije zadržala više sniženih stopa PDV-a zbog provođenja pojedinih aspekata socijalne politike. Iako svjesna svih prednosti jednostopnog sustava, Europska komisija nije predložila primjenu samo jedne stope „jer bi to dovelo do velike promjene u relativnim cijenama što vjerojatno ne bi bilo prihvaćeno u državama članicama“.⁵¹

⁵¹ Preuzeto iz Šimović, J., Šimović, H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, str. 138.

4. STOPE PDV-a U REPUBLICI HRVATSKOJ

„Prelaskom na oporezivanje dodane vrijednosti od 1. siječnja 1998. Republika Hrvatska se pridružila velikom broju zemalja koje su porez na promet početkom šezdesetih postupno počele zamjenjivati PDV-om.“⁵²

Prihod od PDV-a najizdašniji je porezni prihod u Republici Hrvatskoj. O njegovu značenju najbolje govori 60%-tni udio u ukupnim poreznim prihodima državnog proračuna.

Tablica 2.

Prihodi od PDV-a u državnom proračunu (u %)

Udio	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
U ukupnim prihodima	37,3	37,7	37,1	37,6	37,6	34,9	35,7	33,6
U ukupnim poreznim prihodima	60,6	62,1	63,3	59,2	61,4	59,7	59,4	58,1

Izvor: Godišnja izvješća Ministarstva financija Republike Hrvatske za 2002. – 2009.

PDV se u Republici Hrvatskoj više puta mijenjao, a promjene se mogu očekivati i u budućnosti, posebice vezano uz prilagodbu pravnoj stečevini Europske unije.

Od 1. siječnja do 31. listopada 1999. u primjeni je bio jednostopni sustav PDV-a te se na sve oporezive isporuke dobara i usluga primjenjivala standardna stopa od 22%. Nulta stopa odnosno porezno oslobođenje s pravom odbitka pretporeza primjenjivala se samo na izvoz. „Razlozi kojima je zakonodavac opravdavao uvođenje jedinstvene stope poreza na dodanu vrijednost bili su potrebni prihodi koji se trebaju ubrati od ovog poreza, manji troškovi ubiranja poreza kako na strani poreznih obveznika, tako i na strani porezne administracije te činjenica da se porezom na dodanu vrijednost ne može na odgovarajući način voditi socijalna i gospodarska politika te da primjena jedinstvene stope kojom se oporezuju sve transakcije u jednoj ekonomiji osigurava isti tretman svih poreznih obveznika odnosno svih poreznih grana.“⁵³

S druge pak strane brojni pritisci interesnih skupina branjeni socijalnim razlozima i potrebom ublažavanja regresivnog učinka ovog poreznog oblika te pritisci određenih gospodarskih sektora (turizma), uz politička, često predizborna obećanja i konačno činjenicu da se gotovo u svim zemljama koje primjenjuju

⁵² Preuzeto iz Kuliš, D., (2007), Oporezivanje potrošnje, nasljedstva i darova u K. Ott, ur. Javne financije u Republici Hrvatskoj, treće promijenjeno izd. Zagreb, Institut za javne financije, Zagreb, str. 26.

⁵³ Preuzeto iz Javor, Lj., (2004), Stope PDV-a u zemljama Europske unije s osvrtom na stope u Republici Hrvatskoj, Suvremeno poduzetništvo, 2, Zagreb, str. 64.

PDV rabi više stopa, pridonijeli su uvođenju nulte stope i one snižene od 10%. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 105/99) uvedena je od 1. studenog 1999. godine nulta stopa za oporezivanje određenih proizvoda u tuzemstvu, a lista proizvoda je proširivana i smanjivana naknadnim izmjenama i dopunama.⁵⁴

Nulta stopa se danas primjenjuje na sve vrste kruha, mlijeka, knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje, lijekove određene Odlukom o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo – implantati te ostale medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostatka iz Pravilnika o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, znanstvene časopise i usluge javnog prikazivanja filmova.⁵⁵

Uvođenjem nulte stope na neke promete dobara i usluga u tuzemstvu Republika Hrvatska odstupila je od preporuke Europske unije koja nultu stopu predviđa samo za izvoz, čime je stavila u privilegirani položaj niz proizvoda i usluga, a time narušila jedno od osnovnih načela PDV-a – načelo neutralnosti. „Ako bi se uvođenje nulte stope PDV-a na isporuke dobara i usluga u tuzemstvu promatralo s gledišta alokativne neutralnosti sustava PDV-a, onda se može reći da ovo rješenje, s poreznog stajališta, dovodi u povoljniji položaj one porezne obveznike čija se dobra i usluge oporezuju nultom stopom“.⁵⁶

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 90/05) od 1. siječnja 2006. u Republici Hrvatskoj uvodi se i jedna snižena stopa PDV-a od 10% i to na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za navedene usluge. U razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2005. na usluge organiziranoga boravka koje su se plaćale doznakama iz inozemstva primjenjivala se nulta stopa koja je dovodila u neravnopravan položaj domaće turiste u odnosu na one inozemne. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 76/07) primjena stope od 10% proširena je na novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično, osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili službe oglašavanja.⁵⁷

U uvjetima gospodarske krize, a radi povećanja proračunskih prihoda, Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 94/09) povećana je

⁵⁴ Vidjeti više u izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 54/00, 73/00, 90/05).

⁵⁵ Čl 10a st.1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09 i 94/09).

⁵⁶ Preuzeto iz Fabijančić, Z., (2003), Da li promjene PDV-a, Zbornik radova znanstvenog skupa Promjene u sustavu javnih prihoda, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 62.

⁵⁷ Čl 10a st 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

standardna stopa PDV-a te se od 1. kolovoza 2009. umjesto stope od 22% u Republici Hrvatskoj primjenjuje stopa od 23%.

Sukladno navedenom, u Republici Hrvatskoj se tako primjenjuju tri stope PDV-a (0%, 10%, 23%) uz brojna oslobođenja od plaćanja PDV-a.

Porezno je opterećenje u Republici Hrvatskoj vrlo visoko. Naša standardna stopa od 23% među najvišima je u Europi i najviša u odnosu na države u regiji, međutim u sadašnjim je uvjetima teško pretpostaviti da ima prostora za njezino sniženje.

Povećanje stope PDV-a možda u prvom trenutku dovodi do nešto većeg prihoda državnog proračuna, ali istodobno krajnje negativno djeluje na troškove proizvodnje i poskupljuje konačni proizvod što u konačnici smanjuje konkurentnost naših proizvoda i kupovnu moć građana. Uzevši u obzir da je osnovni nedostatak PDV-a njegov regresivni učinak, svako povećanje najviše pogađa siromašne jer dovodi do daljnje preraspodjele poreznog opterećenja tako da siromašni snose veći dio poreznog tereta. Visoke stope također potiču sivu ekonomiju. Što je stopa PDV-a viša, veće su šanse da se poveća siva ekonomija nego da proračunski prihod znatnije skoči.

Sniženje stope PDV-a s druge strane možda dovodi do pada proračunskih prihoda, ali bi se time potaknulo poduzetnike na prijavu većeg broja transakcija. Siva ekonomija bi se na taj način znatno smanjila, a posljedično prihod od PDV-a bio bi čak i veći.

Usprkos utvrđenoj visokoj stopi cilj je uvođenja PDV-a ponajprije izdašan porezni prihod, a ne rješavanje određenih socijalnih ili političkih problema. Stoga je mnogo bolje zadržati svojstva izdašnosti i neutralnosti te pojednostaviti ubiranje poreza nego narušavati njegovu učinkovitost uvođenjem većeg broja stopa.

Republika je Hrvatska u osnovi preuzela sustav PDV-a koji prevladava u zemljama Europske unije (potrošni oblik, načelo odredišta i kreditnu metodu) i na taj se način hrvatski sustav PDV-a uklapa u europski. Direktiva 2006/112/EZ dopušta primjenu sniženih stopa PDV-a na određene proizvode i usluge, a nulta je stopa predviđena samo za izvoz. Republika Hrvatska primjenjuje nultu stopu za izvoz i sniženu stopu od 10% za usluge smještaja, polupansiona i punog pansiona u turizmu te za novine i časopise što je u skladu s istom Direktivom.

Veći je problem nulta stopa koju Republika Hrvatska primjenjuje na isporuke određenih proizvoda i usluga u tuzemstvu jer Europska unija dopušta samo sniženu stopu.

Težnja Republike Hrvatske za što bržim ulaskom u Europsku uniju uvjetovat će određene promjene u postojećoj zakonskoj regulativi. Iz tog je razloga potrebno uskladiti Zakon o PDV-u sa Direktivom 2006/112/EZ. „Danom pristupanja Europskoj uniji, Republika Hrvatska postaje dio jedinstvenog europskog tržišta i mora usvojiti i početi primjenjivati nove principe oporezivanja

u prometu dobara i usluga, jer među zemljama članicama Europske unije ne postoje granične kontrole, nema klasičnog uvoza i PDV se ne ubire na granicama unutar Europske unije, a promet dobara iz jedne zemlje članice u drugu zemlju članicu nije više izvoz već isporuka unutar jedinstvenog europskog tržišta.⁵⁸

Izmjene hrvatskog sustava PDV-a u skladu s preporukama Direktive 2006/112/EZ značile bi napuštanje nulte stope koja se sada primjenjuje na proizvode i usluge iz članka 10a. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te uvođenje jedne ili dvije snižene stope PDV-a, ali ne manje od 5% za te iste proizvode i usluge. Proizvodi i usluge na koje se trenutno primjenjuje nulta stopa u skladu su s Dodatkom III Direktive 2006/112/EZ te bi bilo najjednostavnije zamijeniti nultu stopu za jednu sniženu od najmanje 5%. Time bi se Zakon o PDV-u, barem što se tiče poreznih stopa, uskladio s pravnom stečevinom Europske unije. Ukoliko bi porezno opterećenje bilo manje (npr. 5%) i dalje bi značajno privilegiralo proizvode i usluge na koje se trenutačno primjenjuje nulta stopa.

5. ZAKLJUČAK

Imajući u vidu početke primjene PDV-a i rasprave o opravdanosti njegova uvođenja, rasprave su danas poodmakle i usmjerile se prije svega na središnje pitanje broja i visine poreznih stopa. O odgovoru na to pitanje ovisi fiskalna izdašnost PDV-a s jedne strane i ublažavanje njegovog regresivnog učinka i ostvarenje socijalnih ciljeva s druge strane.

Kako cilj PDV-a nije provođenje mjera socijalne politike već prikupljanje proračunskih prihoda, iz ovog rada jasno proizlazi da se do tog cilja može najlakše doći jednostopnim sustavom. Pitanje socijalne pravednosti i jednakosti te socijalna pitanja kao što je regresivno djelovanje PDV-a, umjesto uvođenjem većeg broja poreznih stopa daleko je racionalnije i efikasnije rješavati mjerama izvan sustava PDV-a (npr. progresivnim oporezivanjem dohotka i mjerama izvan poreznog sustava kao što su izravni transferi iz proračuna u obliku socijalne pomoći siromašnima i drugi instrumenti gospodarskog i socijalnog sustava). „Ekonomska teorija i praksa pokazuju da je primjena ciljanih mjera koje su usmjerene na jasno odabranu skupinu stanovnika mnogo učinkovitija i za proračun jeftinija od općih, neselektivnih mjera koje namijenjene kao pomoć nekima, pomažu i onima kojima pomoć nije potrebna.“⁵⁹

Analiza jednostopnog i višestopnog sustava PDV-a upućuje na važno obilježje jednostavnosti i jeftinoće jednostopnog sustava PDV-a. S tim u svezi, uvođenjem više stopa gubi se njegova neutralnost i komplicira cijeli sustav.

⁵⁸ Preuzeto iz Javor, Lj., (2004), Ubiranje PDV-a na jedinstvenom europskom tržištu, Računovodstvo i financije, 11, Zagreb, str. 53.

⁵⁹ Preuzeto iz Kesner-Škreb, M., (1999), Deset razloga u korist jedinstvene stope PDV-a, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 2, Zagreb, str. 5.

Spram potonje tvrdnje držimo korisnim upozoriti da nije dobro žrtvovati dobre osobine jednostopnog sustava PDV-a kao što su prihodna izdašnost, neutralnost, efikasnost i jednostavnost ubiranja radi administrativno mnogo kompliciranijeg i skupljeg oblika s više poreznih stopa. Iz naznačenog proizlazi da bi se PDV trebao primijeniti na široku poreznu osnovicu i porezni teret rasporediti na što veći broj proizvoda i usluga koje se stavljaju u promet, mali broj stopa (idealno samo jednu i eventualno jednu sniženu), a nultu stopu primijeniti samo za izvoz.

Međutim, unatoč svim prednostima jednostopnog sustava i velikim naporima Europske unije za smanjenjem broja stopa, sve zemlje članice i dalje primjenjuju višestopni sustav PDV-a.

Pitanje stopa PDV-a otvara se i u Republici Hrvatskoj u postupku pregovora oko punopravnog članstva u Europskoj uniji. Iako je PDV u Republici Hrvatskoj uvelike u skladu s preporukama Europske unije, određena rješenja još uvijek odstupaju od Direktive 2006/112/EZ. Standardna i snižena stopa u skladu su sa zadanim europskim okvirima, dok se odstupanje odnosi na primjenu nulte stope u tuzemstvu.

Za sve proizvode i usluge na koje se prema hrvatskom zakonodavstvu primjenjuje nulta stopa, Europska unija dopušta primjenu samo jedne ili dvije snižene stope. Iz istog bi razloga bilo uputno da Republika Hrvatska ukinu nultu stopu i zamijeni je sniženom, ne manjom od 5% ili će joj tijekom pregovora biti dopuštena primjena nulte stope u određenom prijelaznom razdoblju, kao što je to dopušteno nekim državama do 2012. godine. Iako članice Europske unije i dalje u svojim sustavima imaju nultu stopu suprotno preporukama danim u predmetnoj Direktivi, izglednije je da će Republika Hrvatska morati uvesti sniženu stopu, a postojeću nultu stopu ukinuti.

Neovisno o krajnjem rezultatu pregovora, a uzevši u obzir sve istaknute prednosti jednostopnog sustava, držimo potrebnim naglasiti da Republika Hrvatska ne bi trebala primjenjivati više od jedne snižene stope uz primjenu standardne stope. Jedna snižena stopa ne bi bitnije usložnila i poskupila cijeli sustav, niti bi bio narušen zahtjev za neutralnošću i efikasnošću, ali bi se njome umanjila regresivnost PDV-a. Pritom ne treba izgubiti iz vida da se snižena stopa ne bi smjela primjenjivati na proizvode izvan okvira navedenih u Dodatku III Direktive 2006/112/EZ.

LITERATURA

KNJIGE

Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2008), *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb.

Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., (2004), *Hrvatski fiskalni sustav*, Narodne novine, Zagreb.

Skupina autora, (1999), *Hrvatski zakon o PDV-u*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Šimović, J., Šimović, H. (2006), *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet, Zagreb.

Tait, A.A., (1988), *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Found, Washington.

PUBLIKACIJE

Fabijančić, Z., (2003), *Da li promjene PDV-a, Promjene u sustavu javnih prihoda: Zbornik radova znanstvenog skupa održanog 27. ožujka 2003. u Zagrebu*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti.

Iveković, I., (1997), *Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje*, Računovodstvo i financije, 9, Zagreb.

Javor, Lj., (2009), *Izmjena direktive 2006/112/EZ u vezi s primjenom sniženih poreznih stopa*, Računovodstvo, revizija i financije, 8, Zagreb.

Javor, Lj., (2004), *Ubiranje PDV-a na jedinstvenom europskom tržištu*, Računovodstvo i financije, 11, Zagreb.

Javor, Lj., (2004), *Stope PDV-a u zemljama Europske unije s osvrtom na stope u Republici Hrvatskoj*, *Suvremeno poduzetništvo*, 2, Zagreb.

Jelčić Ba, Jelčić Bo., (1997), *Pravednost – osnovno načelo poreznih sustava suvremenih država*, Računovodstvo, revizija i financije, 10, Zagreb.

Jelčić, B., (2003), *Racionalni porezni sustav, Pravo i porezi*, 2, Zagreb.

Jelčić, Ba., Jelčić, Bo., (1999), *Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja*, *Ekonomija*, 1., Zagreb.

Jelčić, Bo., (1998), *Je li u nas porezni teret ravnomjerno raspoređen*, *Ekonomija*, 3., Zagreb.

Kesner- Škreb, M., (1996), *Pojmovnik PDV-a*, *Financijska praksa*, 2, Zagreb.

Kesner - Škreb, M., (1995), Porez na dodanu vrijednost, Financijska praksa, 6, Zagreb.

Kesner-Škreb M., (1999), Deset razloga u korist jedinstvene stope PDV-a, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 2, Zagreb.

Kuliš, D., (2007), Oporezivanje potrošnje, nasljedstva i darova u K. Ott, ur. Javne financije u Republici Hrvatskoj, treće promijenjeno izdanje, Institut za javne financije, Zagreb,

Kuliš, D., (2007), Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine, Newsletter, povremeno glasilo Instituta za javne financije, 33, Zagreb.

Kuliš, D., (2005), Stope PDV-a u Europskoj uniji, Porezni vjesnik, 4, Zagreb.

Mijatović, N., (2002), Porezne stope u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 6, zagreb.

Mijatović, N., (2009), Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji na dan 1. siječnja 2009. godine, Radno pravo, 2, Zagreb.

Owens, J., (1998), Ekonomski i distributivni učinci PDV-a, Financijska praksa, 9-11, Zagreb.

Šimović, J., (2004), Mjesto i uloga nulte stope u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 6., Zagreb.

Šimović, J., (1998), Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, Revija za socijalnu politiku, 2 – 3., Zagreb.

PROPISI

Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, (2010), Porezni vjesnik, Zagreb.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09 i 94/09).

INTERNETSKE STRANICE

www.mfin.hr

- Godišnja izvješća Ministarstva financija Republike Hrvatske za 2002. – 2009.

Sonja Cindori, Ph. D.

Senior instructor
The Chair of Financial Law and Financial Science
The Faculty of Law, University of Zagreb
E-mail: sonjacindori@yahoo.com

Lana Pogačić

The graduate at the Faculty of Law, University of Zagreb

THE ISSUE OF DETERMINING THE NUMBER AND THE RATE OF THE VAT

Abstract

This paper analyzes the main questions related to the implementation of the VAT, the question of its height and issues regarding the number of different rates. Furthermore, the arguments pro and contra flat VAT rate, as well as different rates are set forth. Also, data regarding the number and height of the VAT rates in the EU countries and the official attitude of the EU towards this issue has been explained. In the final part, the review of the Croatian solution related to the VAT rates has been elaborated and certain changes in the Croatian VAT Law in the process of the EU accession have been foreseen.

Key words: tax, added value, rate, regression, expenditure

JEL classification: E62

