

THE IMPACT OF CHANGES IN THE LEGISLATION OF VAT ON THE LIQUIDITY OF ENTREPRENEUS

UTJECAJ IZMJENA ZAKONSKE REGULATIVE PDV-A NA LIKVIDNOST PODUZETNIKA

GORJANC, Vera & BUBIC, Jasenka

Abstract: *Taking the law changes on Value Added Tax under considerations, which came into force July 1st 2013, with this elaboration we will try to approach the changes made in the above-mentioned Law. The analyzed changes affect the liquidity of entrepreneurs, as well as state budget. We will also point out the actual business activities, and the difference in the implementation of the legal regulations of VAT prior to the effect of the new Law on Value Added Tax, and after the law has been put into motion.*

Keywords: *value-added tax, liquidity, entrepreneur, state budget*

Sažetak: *S obzirom na izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a koje su stupile na snagu 01. srpnja 2013. godine, ovim radom pokušati ćemo približiti promjene nastale u gore navedenom Zakonu. Analizirane promjene utječu na likvidnost, kako poduzetnika, tako i državnog proračuna. Tako ćemo ukazati na konkretne poslovne aktivnosti, te razliku u provođenju zakonske regulative PDV-a prije stupanja na snagu novog Zakona o porezu na dodanu vrijednost, tako i nakon stupanja na snagu spomenutog Zakona.*

Cljučne riječi: *porez na dodanu vrijednost, likvidnost, poduzetnik, državni proračun*



Authors' data: Vera **Gorjanc**, dipl.oec., Adria Winch d.o.o., Mostine 11B, Split, gorjanc@adriawinch.com; Jasenka **Bubic**, Ass Proff, PhD, University Department of Professional Studies in Split, jbubic@oss.unist.hr

1. Uvod

Od 01. srpnja 2012. godine primjenjuje se novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost [1] (dalje: Zakon), te novi Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost [2], (dalje: Pravilnik) kao i dosadašnje njihove izmjene i dopune objavljene u Narodnim Novinama (Zakon o PDV-u N.N. br. 73/13, 148/13; Rješenje USRH 99/13, 153/13, Pravilnik o PDV-u N.N.br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14).

Promjene u Zakonu, vezane su za pristupanje Hrvatske Europskoj uniji i zajedni kom tržištu Europske unije, te za uvo enje direktiva Vije a Europske unije u pravni poredak Republike Hrvatske.

Vezano za Zakon o PDV-u prenose se sljede e direktive Europske unije [3]:

- Direktiva Vije a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, 11. 12. 2006.) sa zadnjom izmjenom Direktive Vije a 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. kojom se mijenja Direktiva 2006/112/EZ o zajedni kom sustavu poreza na dodanu vrijednost u dijelu koji se odnosi na trajanje obveze pridržavanja minimalne standardne stope (SL L 326, 10. 12. 2010.), (u daljnjem tekstu: Direktiva Vije a 2006/112/EZ),
- Direktiva Vije a 2008/9/EZ od 12. velja e 2008. kojom se utvr uju detaljna pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predvi en u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na podru ju države lanice povrata nego u nekoj drugoj državi lanici (SL L 44, 20. 2. 2009.),
- Trinaesta Direktiva Vije a 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o uskla ivanju zakona država lanica vezano za porez na promet – postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na podru ju Zajednice (SL L 326, 21. 11. 1986.).

Na taj na in u Republici Hrvatskoj uvodi se jedinstven sustav poreza na dodanu vrijednost uskla en s porezom na dodanu vrijednost država lanica Europske unije [4]. U ovom objasniti e se utjecaj primjene nekih od lanaka Zakona o PDV-u, a koji su utjecali na likvidnost poduzetnika i državnog prora una.

2. Oporezivanje isporuke dobara i usluga unutar EU i tre im zemljama

Predmetu oporezivanja do 01.srpnja 2013.g. (isporuka dobara i usluga u zemlji, primitak predujma od doma ih poduzetnika, te uvoz) od uvo enja novog Zakona dodaje se novi – stjecanje dobara i usluga unutar Europske unije od poreznog obveznika.

Naime, pri stjecanju dobara od poreznih obveznika iz EU, a prema 1.9., 1.31.st.1 Zakona i 36.Pravilnika, nastaje porezna obveza, a uvjeti za priznavanje pretporeza prema stjecanju istih nastaje prema 1.60.st.1.e) Zakona. Dakle, ukoliko su ispunjeni svi uvjeti prema navedenom Zakonu obveza i pravo na pretporez nastaju u istom

poreznom razdoblju, dok se prije primjene novog Zakona, pravo na odbitak pretporeza priznavalo za razdoblje u kojem smo izvršili plaćanje PDV-a državi, što je bilo u pravilu bilo mjesec dana nakon, te je bilo evidentno beskamatno kreditiranje države od strane poduzetnika. Isto je bilo primjenjivano i na ino usluge, koje su bile oporezive prema tadašnjem Zakonu. Novi Zakon nam omogućava, da ukoliko su zadovoljeni uvjeti prema kojima porezni obveznik može odbiti pretporez, obvezu i pretporez obračunavamo u istom poreznom razdoblju, te pošto nema stvarnog plaćanja PDV-a, već se obveza i pretporez samo knjigovodstveno i obračunski evidentiraju, utjecaja na likvidnost nema. Iako se još uvijek „priča“ o tome da bi se isto primjenilo i na uvoz dobara iz trećih zemalja, još uvijek nema takve Zakonske odredbe.

Primjena novog obračuna PDV-a važi i za oporezivanje usluga, na način, da se usluge oporezuju (uz propisane iznimke) prema sjedištu primatelja usluge. Pa i stoga tuzemni porezni obveznik, koji je primatelj usluge ino poduzetnika, poreznog obveznika, može i odbiti kao pretporez bez stvarnog plaćanja iznos PDV-a, koji je prikazao u obvezi PDV-a istog obračunskog razdoblja.

Što se tiče isporuke dobara i usluga koju tuzemni porezni obveznik napravi drugom poreznom obvezniku iz država članica EU su na temelju oslobodene PDV-a prema čl. 141 Zakona, ali stjecatelj obračunava PDV u zemlji stjecanja u skladu s propisima te zemlje članice. Kako bi mogli koristiti oslobodnje, isporučitelj dobara mora posjedovati dokumente kojima dokazuje da su dobra uistinu napustila zemlju. Dakle radi se o prijenosu porezne obveze.

3. Primjena posebnog načina oporezivanja isporuka dobara i usluga u RH

Ova izmjena Zakona proizašla je iz europske smjernice (Direktive) br. 23/2010. koja je donesena radi sprječavanja poreznih prijevara u graditeljstvu i u poslovanju s otpadom, a koja je ugrađena u odredbe čl. 199. Direktive Vijeća EU 2006/112. Od uvođenja novog Zakona primjenjuje se poseban način oporezivanja određenih isporuka dobara i usluga koje isporučuje hrvatski PDV obveznici, hrvatskim PDV obveznicima.

Dijelom je ova „povlastica“ rezervirana za uslužne graditelje i sastoji se u tome da kad izvode radove – naručitelju radova, tada u računima za obavljene usluge ne iskazuju svotu obračunatog PDV-a, nego se ta obveza prenosi na naručitelja usluge građevinarstva, a dijelom na isporučitelje rabljenog materijala i otpada. Navedeni postupak naziva se tuzemni prijenos porezne obveze. Tuzemni prijenos porezne obveze nije izbor načina oporezivanja za isporučitelja, već obavezan način primjene ako su ispunjeni propisani uvjeti za prijenos porezne obveze.

Primjenom ove odredbe izbjegavajuće se ili uvelike utjecati na likvidnost poreznih obveznika i državnog proračuna. Naime, svjedoci smo pada aktivnosti građevinskih

poduze a, te velikih dugovanja za porez (PDV), upravo poduze a koja obavljaju gra evinske usluge.

Prijenos porezne obveze za usluge u graditeljstvu u nas ure en je 1. 75. st. 3. pod a.) novog Zakona, te se njime nalaže primateljima gra evinskih usluga da obra unaju PDV na primljene gra evinske usluge, te ga odmah odbiju kao pretporez. Na taj na in država umanjuje povrate PDV-a investitorima, a ujedno smanjuje obvezu za PDV ga evinskim poduze ima utje u i na taj na in na koli inu angažiranih nov anih sredstava.

Dakle, sada e izvo a i gra evinskih usluga imati „problem“, kako od države ostvariti povrat PDV-a (akumulirane tražbine pretporeza po ra una nabave usluga i dobara), koji je do sada imao investitor ili naru itelj radova. Me utim, to e biti znatno manji iznos angažiranih nov anih sredstava i kod države.

Novo pravilo primjenjivati e svaki obveznik registriran za potrebe PDV-a kad mu se obave isporuke dobara i usluga navedene u 1.75 t.3 Zakona. Zakonski okvir kojim se odre uju vrste i obuhvat usluga gra enja iz 1. 75. st. 3. pod a) Zakona o PDV-u proširen je 1. 152. st. 1. Pravilnika o PDV-u. Isti lanak Zakona ure uje da se pri isporuci rabljenog materijala, onoga koji se u jednakom stanju ne može ponovno upotrijebiti u istu svrhu za koju je predvi en, otpada, industrijskog i neindustrijskog otpada, reciklažnog otpada, djelomi no obra enog otpada, te dobara i usluga koje pravilnikom propisuje ministar primjenjuje prijenos porezne obveze, ali samo kada se isporuka obavlja poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a u RH. Zakonski okvir kojim se definira što se smatra takvom vrstom isporuke, proširen je 1. 152. st. 3. Pravilnika o PDV-u.

Ako se gore navedene isporuke dobara i usluga isporu uju nekome tko nije upisan u registar obveznika PDV-a ili poreznim obveznicima koji nemaju sjedište u RH, ne primjenjuje se prijenos porezne obveze s prodavatelja na kupca. U tom slu aju PDV je obavezan obra unati porezni obveznik koji isporu uje dobra ili obavlja usluge.

4. Izmjene Zakona vezane za obra un PDV-a obveznika poreza na dohodak

Obveznici poreza na dohodak, obveznici PDV-a, koji su do sada utvr ivali poreznu obvezu prema napla enim naknadama i odbijali pretporez nakon pla anja ra una dobavlja ima i dalje to mogu na isti na in utvr ivali do 31.prosinca 2014. (uz neke iznimke). Možemo zaklju iti da e se nakon tog datuma dogoditi, izmjene koje e takve obveznike izjedna iti sa ostalim obveznicima PDV-a (prema obra unskom na elu), dobitašima. Prema 1.197.st.4.Zakona, propisano je da su obeznici poreza na dohodak do 31.prosinca 2013.morali na ra unima navoditi oznaku R2 i napomenu „obra un prema napla enoj naknadi“, me utim nakon tog datuma oznaka R2 više nije obavezna.

Odredba 1.133. novog Pravilnika o PDV-u u kojem stoji da Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u obra unskom razdoblju u kojem je primljeno dobro ili izvršena usluga i primljen ra un sa svim potrebnim podacima, tako er je utjecao na poboljšanje likvidnosti poduzetnika, jer sukladno navedenom, obveznici poreza na

dobit, za ulazne R-2 račune koji su izdani od 1.srpnja 2013. mogu odbiti pretporez po primitku računa, a ne po plaćanju računa, kao za račune izdane do 1.srpnja.2013.. Posebno napominjemo da prema čl. 84. st. 4. Zakona i čl. 173. st. 4. Pravilnika, svi porezni obveznici koji obavljaju isporuke dobara unutar EU ne mogu biti tromjesečni obveznici PDV-a, već isključivo mjesečni obveznici PDV-a, stoga je i ta činjenica utjecala na likvidnost poduzetnika i državnog proračuna.

5. Zaključak

Republika Hrvatska je zbog članstva u EU, između ostalog, morala napraviti i izmjene Zakona o PDV-u, te uvesti direktive Vijeća Europske unije u pravni poredak Republike Hrvatske. U ovom radu je napravljen jedan „segmentirani pristup“, koji u prvom redu sagledava utjecaj izmijenjenog Zakona o PDV-u na likvidnost, ne prati smanjenje prihoda državnog proračuna zbog ulaska u EU, a zbog ukidanja carina i ulaska na jedinstveno europsko tržište.

Likvidnost je sposobnost, bilo poduzeća, države ili nekog drugog subjekta da podmiri kratkoročne obveze i tekuće aktivnosti. Ako poduzeće nije likvidno ono posluje s poteškoćama, nema dovoljno sredstava za nabavu sirovina i materijala, robe, za isplatu plaćanja, poreza i drugih obveza. Stoga su od velikog značaja bile kakve izmjene zakona koje utječu na poboljšanje likvidnosti i smanjenje novih aktivnosti, a mišljenja smo da su članici Zakona i Pravilnika obrađeni u ovom radu upravo takvi.

Pristupanjem Hrvatske Europskoj uniji donijelo je, između ostalog i smanjenje troškova kod poduzetnika koji su bili okrenuti uvozu. Troškovi špeditera, te plaćanja carine i PDV-a na uvoz robe i usluga su zahtjevali angažiranje većih novih sredstava kod poduzetnika prije uvođenja novog Zakona. Nove izmjene Zakona, koje su bile najavljene odmah nakon uvođenja trenutno važećeg, a vezane za primjenu obradunskog pristupa PDV-u pri uvozu iz trećih zemalja, kao i primjena nekih članaka važećeg Zakona koje stupaju na snagu početkom 2015. vezane za obradunskog PDV-a kod obveznika poreza na dohodak tj. obveznika po naplatnoj naknadi, te izmjene vezane za promet nekretnina, dodatno će utjecati na likvidnost poduzetnika.

6. Literatura

- [1] *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*, NN br. 73/13., 148/13., 153/13., Narodne novine d.d. Zagreb
- [2] *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost*, NN br. 79/13., 85/13 ispravak, 160/13., 35/14., Narodne novine d.d. Zagreb
- [3] Direktive Vijeća (EU), *dostupno na*: <http://eur-lex.europa.eu>
- [4] Skupina autora (2014). *Porez na dodanu vrijednost*, VI.potpuno izmijenjeno izdanje, RRiF plus d.o.o. Zagreb, ISBN 978-953-272-100-3, Zagreb



Photo 022. Cyclist after Sulkovci / Biciklist poslije Sulkovaca