

Analiza zakonodavnog okvira poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj i zemljama članicama Europske Unije

Kušeta, Jerko

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:367967>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-26**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Porezni studij

Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost

Jerko Kušeta

**ANALIZA ZAKONODAVNOG OKVIRA POREZA NA
DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ I
ZEMLJAMA ČLANICAMA EUROPSKE UNIJE**

Završni rad

Mentor: prof. dr. sc. Sonja Cindori

Zagreb, lipanj 2023. godina

Izjava o izvornosti

Ja, Jerko Kušeta pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristio/-la drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Jerko Kušeta, v.r

(potpis studenta)

Veli Lošinj, 10.06.2023.

(mjesto i datum)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode analize.....	2
1.3. Struktura rada	2
2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	3
2.1. Povijesni i zakonodavni okvir poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	3
2.1.1. Porez na dodanu vrijednost prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju	5
2.1.2. Porez na dodanu vrijednost nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju	7
2.2. Predmet oporezivanja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	11
2.3. Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	12
2.4. Oporezive transakcije poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	12
2.5. Mjesto oporezivanja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....	14
2.6. Oporezivi događaj i obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	16
2.7. Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	16
2.8. Stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	17
3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U ZEMLJAMA ČLANICAMA EUROPSKE UNIJE	20
3.1. Povijesni i zakonodavni okvir poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije.....	20
3.2. Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije	23
3.3. Predmet oporezivanja poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije.....	30

3.4.	Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije	36
3.5.	Stope poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije.....	40
4.	ZAKLJUČAK	43
	Popis literature.....	44
	Popis tablica.....	47

1. UVOD

Tijekom proteklih stoljeća, od vremena kada su se formirale prve organizirane ljudske zajednice, porezi su se javljali kao nužan doprinos normalnom funkcioniranju društva. U današnjim ekonomijama, porezi i porezni sustavi su temeljni stupovi u djelovanju gospodarstva. Svaka suvremena država koristi fiskalnu politiku kao sredstvo za postizanje svojih ciljeva, a oporezivanje, kao bitan dio te politike, zauzima iznimno važno mjesto unutar tog sustava. Oblici poreza koji se primjenjuju u različitim poreznim sustavima država variraju ovisno o ciljevima oporezivanja, kao i o opredjeljenju sustava prema dohotkovnoj ili potrošnoj orijentaciji.

U državama koje se temelje na dohotkovnoj orijentaciji, veći dio poreza prikuplja se putem poreza na dohodak i dobit. Zbog svoje progresivne prirode, ovakav sustav ima pozitivan utjecaj na ravnotežu raspodjele dohotka unutar društva. S druge strane, sustavi koji se fokusiraju na potrošnju, kao što je primjerice porezni sustav Republike Hrvatske, temelje se na porezima na potrošnju. U tim sustavima, porez na dodanu vrijednost (PDV) dominira kao najzastupljeniji oblik poreza na potrošnju. Međutim, takav sustav karakteriziraju regresivnost i nejednaka raspodjela poreznog tereta, pri čemu se naglasak stavlja isključivo na prikupljanje javnih prihoda radi pokrivanja javnih rashoda. Regresivnost poreza na dodanu vrijednost proizlazi iz činjenice da osobe s nižim prihodima snose veći porezni teret, budući da se PDV ugrađuje u cijene proizvoda koje svi kupujemo, ne uzimajući u obzir osobne karakteristike pojedinaca.

Upravljanje poreznim sustavima predstavlja složen zadatak koji zahtijeva uravnoteženje ekonomskih, socijalnih i političkih ciljeva. Dok se države trude ostvariti pravičnu raspodjelu tereta oporezivanja i stimulirati gospodarski rast, suočavaju se s izazovima u pronalaženju optimalnog modela oporezivanja. U svakom slučaju, nužno je promicati transparentnost i uključenost građana u porezne procese kako bi se osiguralo povjerenje i podrška za održavanje održivog i učinkovitog poreznog sustava.

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovo diplomskog rada je komparativna analiza sustava poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj i zemljama Europske unije. Oporezivanje dodane vrijednosti je model na kojem počiva hrvatski porezni sustav, ali ovim radom analizirat će se i ostale države Europske unije kako bi se vidjelo kolika je zastupljenost poreza na dodanu vrijednost tu njihovim sustavima te jesu li oni dohodovno ili potrošno orijentirani.

Ovim radom se kroz komparativnu analizu želi prikazati struktura i utjecaj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj i zemljama članicama Europske unije. Prikazat će se razlike između broja i visina poreznih stopa kod određenih zemalja, broj i vrste poreznih oslobođenja i olakšica kod poreza na dodanu vrijednost u odabranim zemljama.

Cilj ovog rada je analizirati sličnosti i različitosti između sustava poreza na dodanu vrijednosti te će to biti jasan pokazatelj koliko je ovaj porez uistinu harmoniziran na razini Europske unije. Analizom fiskalnih učinaka poreza na dodanu vrijednost u javnim financijama i usporedbu podataka svake zemlje s njezinim BDP-om i ukupnim poreznim prihodima, prikazat će se kolika je ovisnost sustava javnih financija o prihodima od poreza na dodanu vrijednost pojedinih zemalja.

1.2. Izvori podataka i metode analize

U svrhu pisanja ovog rada korištena je znanstvena i stručna literatura iz područja općenito poreza i poreza na dodanu vrijednost. Nadalje, u razmatranju poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji, nezaobilazan izbor su i zakonski propisi zemlja članica i Direktive Europske unije.

Tijekom pisanja rada koristit će se različite metode istraživanja, a to su: metoda analize i sinteze, metoda komparacije, statističke metode. Izvori statističkih podataka bit će brojne baze kao što su: OECD, Svjetska banka te Državni zavod za statistiku.

1.3. Struktura rada

Ovaj rad bit će strukturiran u tri međusobno povezana dijela. U prvom dijelu rada, uvodu, iznosi se kratki uvod tematike rada, definira se predmet i cilj rada. Također, navesti će se izvori podataka te metode analize koji su se koristile pri izradi ovog rada. Drugi dio rada, s naslovom „Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj“ odnosi se na povijesne okolnosti koje su dovele do današnjeg oblika sustava poreza na dodanu vrijednost te povijesni i današnji zakonodavni okvir poreza. Kroz drugo poglavlje se analiziraju same zakonske odredbe poreza na dodanu vrijednost te se iznose načini zakonskog uređenja cjelina: porezni obveznik, predmet oporezivanja, porezna osnovica, porezna stopa te oslobođenja u sustavu poreza na dodanu vrijednost. Treće poglavlje, slično kao i drugo, obrađuje isto područje, no, u ovom slučaju odnosi se na zemlje članice Europske unije, a ne na Republiku Hrvatsku. Posljednje poglavlje ovog rada, odnosi se na zaključak kroz koji se želi sažeti sve spoznaje do kojih se došlo ovim radom te donosi sintezu čitavog rada u cjelini.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ

2.1. Povijesni i zakonodavni okvir poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Prikazivanje razvoja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj ima veliku važnost jer se radi o ključnom i najopsežnijem zakonskom propisu iz područja javnih financija u Hrvatskoj. Povijest razvoja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj započinje još u sedamdesetim godinama 20. stoljeća, za vrijeme postojanja Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije. Međutim, proći će više od 20 godina prije nego što se ovaj porez uvede u Hrvatski porezni sustav. Jelčić (2012) skreće pozornost na činjenicu kako su u oblikovanju prvog i kasnijih prijedloga o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost najznačajniju ulogu imali strani stručnjaci, tako da se može reći da su oni bili glavni kreatori sustava poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj.

U studenom 1994. godine, Ministarstvo financija je predstavilo Nacrt prijedloga Zakona o porezu na dodanu vrijednost Vladi radi pregleda i daljnje upućivanje u saborsku proceduru. Prijedlog zakona je dobio podršku Sabora istog mjeseca i upućen je na javnu raspravu. Izvorni Nacrt i Prijedlog su predviđjeli oporezivanje proizvoda i usluga u prometu primjenom opće stope od 22%, dok bi isporuka kruha, mlijeka, ulja i masti te dnevnog tiska bila oporezovana stopom od 0%. Unatoč tome što javna rasprava nije iznijela primjedbe na nultu i opću stopu poreza na dodanu vrijednost u Nacrtu konačnog prijedloga zakona iz ožujka 1995. godine, zanimljivo je primijetiti da nulta stopa više nije spomenuta, dok je opća stopa bila određena na 20%.

Nakon toga, u travnju 1995. godine, Ministarstvo financija je predstavilo Vladi novi Nacrt zakona, u kojem je zadržana samo jedna stopa od 20%. Međutim, dolazi do novog preokreta kada je konačni Prijedlog zakona o porezu na dodanu vrijednost, datiranog 23. srpnja 1995. godine, koji je Vlada podnijela Saboru na usvajanje, predložio stopu od 22%. Obrazloženje o tome zašto se odstupilo od prijedloga da ta stopa bude utvrđena u visini od 20% – visini koja je bila u ranijem prijedlogu, nije dano, a za opredjeljenje o uvođenju jednostopnog sustava rečeno je da bi se tako “osigurali jednaki uvjeti privređivanja i jednako porezno opterećenje svih dobara i usluga”, kaže Jelčić (2012). Ova dinamika i promjene u prijedlozima zakona jasno ukazuju na proces dubokog promišljanja i preispitivanja koji su se odvijali u vezi s određivanjem prikladne stope poreza na dodanu vrijednost. Vlada i Sabor su pažljivo razmotrili različite faktore, kao

što su gospodarska situacija, socijalne potrebe i pravna pravila, prije nego što su donijeli konačnu odluku o stopi od 22% kao najprikladnijem rješenju. Ovo povijesno putovanje kroz definiranje stope poreza na dodanu vrijednost ističe složenost i važnost odluka o oporezivanju, te pokazuje kako su one podložne promjenama i prilagodbama ovisno o različitim čimbenicima i kontekstu.

Porez na dodanu vrijednost, kao oblik općeg, svefaznog neto poreza na promet, se u Republiku Hrvatsku prvi put uvodi prvim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95) 1995. godine s početnom primjene od 1. siječnja 1997. godine, ali gotovo neposredno pred početak primjene novog Zakona, izmjenama u 1997. godini se početak njegove primjene odgađa do 1. siječnja 1998. godine (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (NN 106/96). Jelčić (2012) kao razloge odgađanja navodi zbivanja u političkoj sferi. Izbori 1997. godine imali su utjecaja na prolongiranje novog poreznog oblika s još nesigurnim utjecajem na hrvatske potrošače i gospodarstvo. Početkom primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *de facto* je završena reforma poreznog sustava, točnije okončana je izgradnja poreznog sustava Republike Hrvatske.

Povijest poreza na dodanu vrijednost od osnutka Republike Hrvatske se može podijeliti u dvije faze. Prva, razdoblje od početka primjene poreza na dodanu vrijednost 1998. godine do ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, a druga, od ulaska u Europsku uniju do danas. Zakon, ali i sam porez kao dio poreznog sustava u Republici Hrvatskoj se bitno razlikuje u te dvije faze, za današnji zakonodavni sustav poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj možemo reći da je jedan od najsloženijih u Europskoj uniji.

Zakonodavni okvir poreza na dodanu vrijednost svoje glavno utemeljenje pronalazi u Ustavu Republike Hrvatske, koji je u hijerarhiji pravnih izvora u Republici Hrvatskoj na prvom mjestu. Ustav Republike Hrvatske u svom 51. članku kaže „Svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima.“ te „Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.“ (Ustav Republike Hrvatske, 1990).

S druge strane, kao bitno Bejaković (2012) napominje da, osim nacionalnog imamo i nadnacionalno odnosno europsko zakonodavstvo koje donosi direktnu primjenu pojedinih propisa na području Europske unije kojima se uređuje porez na dodanu vrijednosti. Hrvatska kao skup cjelokupnoga gospodarskog uređenja morat će primjenjivati i sudsku praksu Europskog suda vezanu za porez na dodanu vrijednosti, odnosno cjelokupnu pravnu stečevinu EU (*acquis communautaire*).

2.1.1. Porez na dodanu vrijednost prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju

Od uvođenja poreza na dodanu vrijednost 1995. godine, s primjenom koja je započela 1998. godine, do 2000. godine nije bilo značajnih promjena. Od tada pa do danas, porez na dodanu vrijednost ostao je najznačajniji izvor prihoda u hrvatskom poreznom sustavu. O detaljima izdašnosti poreza na dodanu vrijednost bit će više riječi u nastavku rada.

Bejaković (2015) ustvrđuje kako je početak primjene poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj donio mnogo poteškoća, najviše u dijelu insolventnosti s kojima se suočila hotelijerska i turistička industrija. Razlog tomu je bila je vremenska diskrepancija, odnosno, činjenica da poduzetnik državi mora platiti poreznu obvezu, iako se on još nije naplatio od primatelja usluge.

Tablica 1: Značajne promjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost do ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju

Godina	Promjena/Događaj	Primjena od:	Objava NN
1995.	donosi se Zakon o sustavu poreza na dodanu vrijednost	1. 1. 1997.	47/1995
1997.	odgoda početka primjene poreza na dodanu vrijednost	11.12.1996.	106/1996
1998.	početak primjene poreza na dodanu vrijednost	1.1.1998.	-
1999.	povećava se iznos praga za ulazak u sustav	1.1.1999.	164/1998
	uvodi se nulta stopa oporezivanja	1.11.1999.	105/1999
2000.	proširuje se primjena oporezivanja po nultoj stopi	1.6.2000.	54/2000
		1.9.2000.	73/2000
2001	proširuje se primjena oporezivanja nulte stope	1.1.2001.	73/2000
2006.	nulta stopa za turizam zamjenjuje se sniženom stopom	1.1.2006.	90/2005
2007.	uvodi se snižena stopa oporezivanja za novine	1.8.2007.	76/2007
2009.	opća stopa od 22% zamjenjuje se stopom od 23%	1.8.2009.	94/2009
2010.	prelazak s institucionalnog na funkcionalno načelo	1.1.2010.	87/2009
	oporezivanje isporuka dobara i usluga u tuzemstvu što ih obave inozemni poduzetnici, osim usluga prema čl. 19. st. 2. Zakona		
	ukidanje oslobođenja od PDV-a za određene ustanove u vezi s uvezom dobara što ih besplatno primaju iz inozemstva ili ih nabavljaju iz inozemne novčane donacije		
	uvode se porezna oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom		

Godina	Promjena/Događaj	Primjena od:	Objava NN
	ograničenje odbitka pretporeza za osobna prijevozna sredstva i reprezentaciju		
	uvođenje posebnog postupka oporezivanja marže i povrat poreza inozemnim poduzetnicima za isporuke dobara i usluga		
2012.	opća stopa od 23% zamjenjuje se stopom od 25%	1.3.2012.	22/2012
	proširuje se primjena snižene stope od 10%		
	ukida se mogućnost odbitka pretporeza za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije		
	ukida se mogući odbitak pretporeza za nabavu i najam sredstava za osobni prijevoz, uključivši nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim sredstvima		
2013.	proširuje se primjena snižene stope 10%, te povećava prag za ulazak u sustav PDV-a te se uvećava svotu koja određuje je li netko tromjesečni ili mjesečni obveznik	1.1.2013.	136/2012
	ukida se nultu stopu, a dobra i usluge što su bila oporeziva nultom stopom oporezuje se s 5%, dodatno se proširuje primjenu stope 5%		

Izradio autor prema (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 1995)

Barac (2002) u svome članku skreće pozornost na to da se hrvatski zakonodavac priklonio rješenju institucionalnog oslobođenja iz razloga jednostavnosti, ali nakon godina prilagodbe i prihvaćanja sustava poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj dolazi do potrebe za usklađenjem sustava sa Šestom Direktivom o porezu na dodanu vrijednost. Potreba za prilagodbom je bila najsnažnija u vrijeme pristupnih pregovora Republika Hrvatske oko ulaska u Europsku uniju, a do konačne tranzicije dolazi izmjenama Zakona (NN 87/2009) u 2010. godini.

Konstantno evoluiranje sustava poreza na dodanu vrijednost oslikava se u primjeni stopa oporezivanja. Prema prvom Zakonu (1995) uvedena je jedna, jedinstvena stopa od 22%, zatim kroz 1999., 2000. i 2001. godinu (NN 195/99, 54/00, 73/00) vidimo uvođenje i proširenje korištenja nulte stope. Takve promjene u sustavu su najzorniji prikaz prilagodbe zakonodavnog sustava na prilike i potrebe hrvatskog gospodarstva tog vremena. Kasnije, točnije 2012. godine (NN 136/12), dolazi do potpunog ukidanja nulte stope poreza te se ona zamjenjuje drugom sniženom stopom od 5% koja je i danas prisutna u sustavu poreza na dodanu vrijednost. Promjena je rezultat, kako Kalčić (2013) ističe, zbog obveze Republike Hrvatske da svoje stope uskladi s Direktivom 2006/112/EZ te kako sustav poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj čeka još usklađenja Zakona i Direktive. Odnosno, Direktiva (Vijeće Europske unije,

2006) u svom članku 98. i 99. jasno određuje kako države članice mogu primjenjivati jednu ili dvije snižene stope, a da one ne mogu biti manje od 5% Promjena opće stope se dogodila u dva navrata (NN 94/09, 22/12), a to su 2009. godine s 22% na 23% te 2012. godine s 23% na 25%.

2.1.2. Porez na dodanu vrijednost nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju 1. srpnja 2013. godine, započinje druga faza poreza na dodanu vrijednost u hrvatskom poreznom sustavu. Ključna karakteristika te promjene je donošenje Zakona o porezu na dodanu vrijednost (2022) (NN 73/13). Novi Zakon u potpunosti je usklađen s odredbama Direktive 2006/112/EZ, što je bila pretpostavka za pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta Europske unije.

Tablica 2: Značajne promjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju

Godina	Promjena/Događaj	Primjena od:	Objava NN
2013.	Novi Zakon o PDV-u (usklađuje se zakonodavstvo RH sa zakonodavstvom EU-a)	1.7.2013.	73/2013
	proširuje se pojam obveznika (uvodi se pojam povremeni obveznik za svaku osobu koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva)		
	proširuje se predmet oporezivanja (dodaje se stjecanje dobara unutar EU-a) i područje primjene Zakona o PDV-u (dodaje se područje EU-a, treće zemlje i treća područja)		
	proširuje se odredbe u vezi s oporezivim transakcijama, mjestom oporezivanja, nastankom poreznog događaja, poreznom osnovicom te pravom na odbitak pretporeza		
2013.	proširuje se primjenu sniženih poreznih stopa (5 i 10%), ukida se sniženu stopu 10% za usluge agencijske provizije što se odnosi na smještaj i prehranu turista u ugostiteljskim objektima	1.7.2013.	73/2013
	izmjena poreznih oslobođenja (ukida se oslobođenja za vjerske zajednice i branitelje te samostalne umjetnike, a uvode se nova porezna oslobođenja)		
	uvodi se izmjene u vezi s međusobnim uvozom/izvozom članica EU-a (PDV ID broj, povrat PDV-a inozemnim poduzetnicima, povrat PDV-a iz drugih članica tuzemnim obveznicima, izmjene u pogledu prijave PDV-a) te izmjene u uvozu/izvozu prema trećim zemljama (koje nisu članice EU-a)		
	uvodi se više osobitih postupaka oporezivanja (putničkih agencija, investicijskog zlata, za prodaju putem javne		

Godina	Promjena/Događaj	Primjena od:	Objava NN
	dražbe, za elektronički obavljene usluge što ih obveznici koji nemaju sjedište na području EU-a obavljaju osobama ne obveznicima)		
	uvodi se pojednostavnjen račun s PDV-om (može se primijeniti na svote ne veće od 700,00 kn)		
	uvodi se reverse charge mehanizam u tuzemstvu (obrnuti postupak oporezivanja) odnosno prijenos porezne obveze		
	od 1. siječnja 2015. i obrtnici moraju obračunavati PDV prema izdanim računima		
	odredba o oporezivanju novina sniženom stopom 5% usklađuje se s Rješenjem USRH – NN 153/13		
	pojašnjava se oporezivanje sniženom stopom 13% novina i časopisa		
	mijenja se oslobođenje od plaćanja PDV-a za isporuke na osnovi diplomatskih i konzularnih sporazuma te međunarodnim tijelima i njihovim članovima		
	proširuje se popis dobara što ih se može smještati u porezna skladišta i isporučivati unutar njih	19.12.2013.	148/2013
	mijenja se odredba o uvjetima i za odbitak PDV-a obračunanog na stjecanje dobara unutar EU-a (izdani račun ne mora biti sukladan hrvatskom zakonu)		
	propisuje se prijenos porezne obveze u tuzemstvu na obveznika upisanog u registar obveznika PDV-a		
2013.	općenitije je oblikovana odredba o obvezi plaćanja PDV-a kad hrvatskom obvezniku isporuku dobara ili usluga obavlja obveznik sa sjedištem u drugoj članici EU-a ili trećoj zemlji	19.12.2013.	148/2013
	pojašnjava se odredbu o poreznoj osnovici pri stjecanju dobara iz druge članice EU-a		
2014.	sniženu stopu PDV-a s 10% povećava se na 13%	1.1.2014.	148/2013
	propisuje se mjesto oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničkih usluga što ih se obavlja osobama ne obveznicima		
2015.	propisuje se mogućnost obračuna PDV-a prema naplaćenim naknadama za sve obveznike čije isporuke u prošloj kalendarskoj godini nisu bile veće od tri milijuna kuna (bez PDV-a)	1.1.2015.	143/2014
	ukida se obvezu podnošenja konačnog obračuna PDV-a (Obrazac PDV-K)		
	uvodi se odredbe o suspendiranju PDV IB-a ako se posumnja na zlouporabu		

Godina	Promjena/Događaj	Primjena od:	Objava NN
	propisuje se što se smatra građevinskim zemljištem za potrebe oporezivanja PDV-om te se potanko propisuje odredbe o oporezivanju prometa nekretnina (uključivši rekonstruirane građevine)		
	uvodi se sniženu stopu (5%) za sve lijekove što ih se izdaje na liječnički recept i imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvod		
2016.	promjena praga za ulazak u sustav s 230.000 kuna na 300.000 kuna	1.1.2018.	115/2016
	obveza trajanja dobrovoljnog ulaza u sustav smanjena s 5 godina na 3 godine		
	uvođenje instituta vrijednosnog kupona u Zakon	1.1.2019.	
2018.	smanjenje opće stope s 25% na 24%	1.1.2020.	106/2018
2019.	povećanje opće stope s 24% na 25%	1.1.2020.	121/2019
	povećanje praga za plaćanje poreza na temelju naplaćenih naknada s 3.500.000 kuna na 7.000.000 kuna		
2020.	povećanje praga za plaćanje poreza na temelju naplaćenih naknada s 7.000.000 kuna na 15.000.000 kuna	1.1.2021.	138/2020
2022.	smanjenje stope oporezivanja isporuka prirodnog plina, na ograničeno vrijeme do 31.3.2023.	1.4.2022.	39/2022
	proširenje primjene snižene stope od 5%		
	proširenje primjene snižene stope od 13%		
	usklađivanje zakona s promjenom valute iz kune na euro	23.09.2023.	113/2022

Izradio autor prema (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

Tablica 2. prikazuje pregled značajnih promjena u sustavu poreza na dodanu vrijednost od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju do danas. Tijekom tog razdoblja dogodilo se niz izmjena koje su, s jedne strane, bile usklađivanje zakonodavstva Republike Hrvatske s pravilima Europske unije, a s druge strane, odgovor države na različite gospodarske prilike i situacije. Izmjene zakona, uključujući Zakon o porezu na dodanu vrijednost, koristile su se kao instrumenti za suzbijanje i prevenciju gospodarskih posljedica u vrijeme pandemije COVID-19 i inflatornih pritisaka 2022. godine, koji su izazvani ratom u Ukrajini.

Godina 2013. označava najveće i najobuhvatnije promjene u zakonodavstvu kroz prilagodbu Europskoj uniji. U prvoj verziji zakona (2022) (NN 73/13) dolazi do proširenja pojma obveznika poreza. U skladu s promjenama u zakonodavstvu, opseg oporezivanja porezom na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj proširen je na različite nove područja. To uključuje dodavanje stjecanja dobara unutar Europske unije te proširenje područja primjene Zakona na područje Europske unije, trećih zemalja i trećih područja. sim toga, izmjene zakona

su donijele uvođenje specifičnih postupaka oporezivanja za određene djelatnosti. Primjerice, putničke agencije, investicijsko zlato, prodaja putem javne dražbe i druge aktivnosti su obuhvaćene ovim promjenama (Hrvatski sabor, 2022). Jedna značajna promjena koja se pojavljuje u hrvatskom sustavu poreza na dodanu vrijednost je prijenos porezne obveze poznat kao "reverse charge". Prema tome, primatelj usluge plaća porez na dodanu vrijednost umjesto davatelja usluge. Ova odredba se primjenjuje u sektoru građevine i temelji se na mogućnostima koje pruža Direktiva Vijeća 2006/112/EZ. Sve ove promjene imaju za cilj usklađivanje hrvatskog zakonodavstva s europskim standardima, proširenje opsega oporezivanja i uvođenje posebnih postupaka oporezivanja kako bi se osigurala pravedna primjena poreza na dodanu vrijednost u različitim sektorima i situacijama. (Kalčić & Cvitić, 2018.)

Izmjena (NN 148/13) koja je predviđala povećanje snižene stope poreza sa 10% na 13% odgođena je za primjenu od 1. siječnja 2014. godine. Bitno je napomenuti da ovo povećanje snižene stope nije bilo isključivo motivirano fiskalnim razlozima, odnosno namjerom povećanja prihoda državnog proračuna, već je proizašlo iz nastojanja da se smanji razlika između opće stope i snižene stope u skladu s praksom drugih članica Europske unije. (Slavulj Pavletić, 2014.)

U daljnjim godinama (NN 115/16), dolazi do promjene praga za ulazaka u sustav poreza na dodanu vrijednost s 230.000 kuna na 300.000 kuna te obveza trajanja dobrovoljnog ulaza u sustav smanjena je s 5 godina na 3 godine u 2016. godini. Izmjenama (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (NN 106/18) 2018. dolazi do smanjenja opće stope poreza na dodanu vrijednost s 25% na 24%, no, prije njezinog stupanja na snagu dolazi do nove izmjene (NN 121/19) kojom se ona vraća na 25%. Nadalje, u 2019. godini (NN 121/19) podignut je prag za plaćanje poreza na temelju naplaćenih naknada s 3.500.000 kuna na 7.000.000 kuna, samo kako bi u 2020. (NN 138/20) godini on opet bio podignut s 7.000.000 kuna na 15.000.000 kuna (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022).

Zadnje promjene u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (NN 39/22) su dio paketa mjera koje je Vlada Republike Hrvatske donijela kako bi se nosila s rastom cijena i posljedicama pandemije COVID-19 koja je pogodila Hrvatsku od početka 2020. godine. Ove promjene su također usklađivanje Zakona s uvođenjem nove nacionalne valute, eura. Od 1. travnja 2022. godine stupile su na snagu nove promjene koje uključuju proširenje primjene sniženih stopa od 5% i 13%. Prirodni plin i grijanje iz toplinskih stanica, ogrjevno drvo, pelete, briket i sječka sada se oporezuju stopom od 13% kako bi se ublažio rast cijena energenata i očuvala razina životnog standarda građana. Također, stopa PDV-a za isporuku električne energije i ostalih

energenata izjednačena je. Važno je napomenuti da je primjena niže stope na oporezivanje isporuke prirodnog plina ograničena i trajala je do 31. ožujka 2023. godine.

2.2. Predmet oporezivanja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Stavak 1. točka 1. Zakona (2022) navodi da se isporuka dobara u zemlji, uz plaćanje naknade, smatra predmetom oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Stavak 2., 3. i 4. članak 4. Zakona daju definicije pojedinih pojmova u kontekstu Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Prema stavku 2., prijevozna sredstva namijenjena za prijevoz osoba ili dobara obuhvaćaju kopnena motorna vozila, plovila i zrakoplove određenih karakteristika i veličina. Stavak 3. pojašnjava pojam novih prijevoznih sredstava i navodi dva uvjeta koja moraju biti ispunjena. To su isporuka plovila i zrakoplova unutar tri mjeseca od prve uporabe, odnosno unutar šest mjeseci za kopnena motorna vozila, te ograničena kilometraža ili radni sati. Kopnena motorna vozila ne smiju preći više od 6.000 kilometara, plovila ne smiju imati više od 100 radnih sati, a zrakoplovi ne smiju imati više od 40 radnih sati. Četvrti stavak definira da se dobrima koja podliježu trošarinama smatraju alkohol, alkoholna pića, duhanske prerađevine i energenti prema relevantnim trošarinskim propisima. Izuzetak su plinovi koji se isporučuju putem sustava za prirodni plin unutar Europske unije ili bilo koje mreže koja je povezana s takvim sustavom. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

Članak 5, stavak 1. Zakona iznosi da stjecanja dobara unutar Europske unije koja bi bila oslobođena prema Zakonu nisu predmet oporezivanja, u skladu s člankom 4, stavkom 1, točkom 2.a). Nadalje, stjecanje rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta unutar Europske unije nije predmet oporezivanja ako prodavatelj djeluje kao preprodavatelj ili organizator prodaje putem javne dražbe, te ako je porez na dodanu vrijednost obračunat u državi članici u kojoj je započela njihova otprema ili prijevoz, u skladu s posebnim postupkom oporezivanja marže, kako je propisano člankom 95, stavkom 1. ovog Zakona. Stavak 2. članka propisuje visinu praga od 77.000 kuna za sjecanje i određuje način oporezivanja porezom na dodanu vrijednost te primjenu praga na poreznog obveznika. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost detaljnije uređuje provedbu članka u vezi s predmetom oporezivanja. (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

2.3. Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Zakon u svome 6. članku definira poreznog obveznika. Prema prvom stavku, porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultat te djelatnosti. Drugi i treći stavak pružaju pojmovna određenja iz prvog stavka. Gospodarska djelatnost obuhvaća djelatnosti proizvođača, trgovaca, pružatelja usluga, kao i rudarske, poljoprivredne i djelatnosti slobodnih zanimanja. Također, iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine s ciljem ostvarivanja trajnih prihoda također se smatra gospodarskom djelatnošću. Važno je napomenuti da samostalnost ne postoji u slučaju zaposlenika i drugih osoba koje su povezane s poslodavcem putem ugovora o radu ili drugim ugovorom koji uređuje odnos između poslodavca i radnika u pogledu radnih uvjeta, naknada i obveza poslodavca, a koji ispunjava kriterije nesamostalnosti. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

Izuzetak od pojma poreznog obveznika odnosi se na tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima. Ova tijela nisu porezni obveznici kada ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija unutar svog djelokruga ili ovlasti. Međutim, ako bi obavljanje takvih djelatnosti od strane tih tijela kao da nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja načela tržišnog natjecanja, tada bi se ta tijela smatrala poreznim obveznicima u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

2.4. Oporezive transakcije poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Bitno obilježje oporezive transakcije je uspostavljanje uzročne veze između same transakcije i plaćene naknade. Jedan od ključnih faktora za procjenu postojanja tog obilježja je gospodarski interes koji su sudionici imali prilikom izvršenja transakcije, neovisno o nazivu ili opisu samog posla. Odlučujući faktor je stvarni gospodarski učinak i svrha transakcije te je taj element presudan za određivanje oporezivosti transakcije. (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

Isporuka dobara u smislu Zakona je prijenos prava na raspolaganje materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022).

Materijalnom imovinom se podrazumijeva isporuka različitih dobara kao što su električna energija, plin, grijanje, hlađenje i slično. U skladu s time, isporuka dobara također uključuje sljedeće situacije: prijenos vlasništva nad imovinom uz plaćanje prema zahtjevu nadležnih državnih tijela ili u skladu s propisima zakona, stvarna predaja dobara na korištenje prema ugovoru o najmu ili leasingu na određeno vrijeme, ili prodaja dobara s odgodom plaćanja koja određuje da se vlasništvo nad tim dobrima prenosi tek nakon plaćanja posljednje rate. Također, prijenos dobara putem ugovora koji uključuje proviziju za kupnju ili prodaju također se smatra isporukom dobara. Postoje određeni iznimni slučajevi u kojima su uvjeti tretiranja određene isporuke definirani zakonom i pravilnicima.

Svaka transakcija koja ne podrazumijeva isporuku dobara kvalificira se kao pružanje usluge. Pružanje usluge također obuhvaća sljedeće situacije: prijenos prava, suzdržavanje od određenih radnji ili podnošenje nekih radnji te pružanje usluga po nalogu nadležnih državnih tijela ili u njihovo ime ili prema zakonskim odredbama. S druge strane, pružanje usluga uz naknadu obuhvaća i korištenje dobara od strane poreznog obveznika u privatne svrhe za sebe ili njegove zaposlenike, pri čemu se pretporez u potpunosti ili djelomično odbija. Pravilnik propisuje da korištenje osobnih automobila u privatne svrhe neće se smatrati pružanjem usluge uz naknadu za koje je izvršen 50% odbitak pretporeza prema članku 61. stavku 2. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022).

Trostrani posao predstavlja transakciju u kojoj tri porezna obveznika iz različitih država članica zaključe ugovor za ista dobra koja se prevoze ili otpremaju od prvog isporučitelja izravno do posljednjeg kupca. Za stjecanje dobara unutar Europske unije u domaćem tuzemstvu, oslobođenje od poreza primjenjuje se pod sljedećim uvjetima::

1. porezni obveznik nema sjedište ili prebivalište u tuzemstvu, ali je registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji;
2. stjecanje dobara obavljeno je u svrhu daljnje isporuke dobara koju obavlja porezni obveznik iz točke 1.;
3. stečena dobra izravno se otpremaju ili prevoze iz druge države članice u kojoj porezni obveznik iz točke 1. nije registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost primatelju daljnje isporuke;
4. primatelj daljnje isporuke dobara je porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe poreza na dodanu vrijednost u tuzemstvu.

Primatelj oporezive isporuke dobara u trostranom poslu obavezan je platiti porez ako su ispunjeni zakonski uvjeti. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

Uvjetima carinskih propisa, uvozom dobara se smatra unos dobara u Europsku uniju koji nisu već u slobodnom prometu na području Europske unije. Također, uvozom dobara se smatra i unos dobara koja su već u slobodnom prometu na području Europske unije, ali potječu s trećih područja koja su dio carinskog područja Europske unije. Posljednji generalni oblik oporezive transakcije je vrijednosni kupon, a to je kako kaže (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022) instrument za koji postoji obveza da se prihvati kao naknada ili djelomična naknada za isporuku dobara ili usluga. Na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući uvjete uporabe, naznačeni su dobra ili usluge koje se isporučuju ili identitet potencijalnih isporučitelja takvih dobara ili usluga.

2.5. Mjesto oporezivanja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Problematika mjesta oporezivanja je nešto što je bitna stavka svakog zakonodavnog sustava poreza na dodanu vrijednost. Određivanje mjesta oporezivanja može biti ključno u određivanju države porezne obveze, poreznog obveznika i zemlje čiji je to prihod. Stoga, u Republici Hrvatskoj (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022) problematiku mjesta isporuke dobara, obavljanja usluga, stjecanja dobara unutar Europske unije i uvoza dobara. Tablica u nastavku detaljnije će pojasniti mjesto oporezivanja s pregledom slučajeva.

Tablica 3: Pregled odredaba vezanih uz mjesto oporezivanja

Oblik	Mjesto oporezivanja
1. Mjesto isporuke dobara	
1.1. bez prijevoza	mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke
1.2. s prijevozom	mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca
1.3. na brodovima, zrakoplovima ili vlakovima	mjesto početka prijevoza putnika
1.4. putem sustava za prirodni plin, električnu energiju, grijanje ili hlađenje	mjesto gdje preprodavatelj ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu
2. Mjesto obavljanja usluga	
2.1. opće odredbe	a) mjesto sjedišta poreznog obveznika koji je primatelj usluge

Oblik	Mjesto oporezivanja
	b) kad primatelj nije porezni obveznik, mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište
2.2. posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici	mjesto gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje
2.3. u vezi s nekretninama	mjesto gdje se nekretnina nalazi
2.4. prijevoz	<p>a) <i>prijevoz putnika</i> - mjesto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijednim udaljenostima</p> <p>b) <i>prijevoza dobara, osim prijevoza dobara unutar Europske unije</i> - sto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijednim udaljenostima</p> <p>c) <i>prijevoza dobara unutar Europske unije</i> - mjesto početka prijevoza</p>
2.5. u kulturi i njima slične usluge	mjesto gdje se ta događanja i aktivnosti stvarno odvijaju
2.6. pomoćne usluge u prijevozu	mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju
2.7. u vezi s pokretnim dobrima	mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju
2.8. pripremanja hrane i usluge opskrbe pripremljenom hranom i pićem	<p>a) <i>na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima</i> - mjesto početka prijevoza putnika</p> <p>b) <i>sve ostalo</i> - mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju</p>
2.9. iznajmljivanje prijevoznih sredstava	<p>a) <i>kratkoročno</i> - mjesto gdje se ta prijevozna sredstva stvarno stavljaju na raspolaganje primatelju usluge</p> <p>b) <i>sve ostalo</i> - mjesto gdje ta osoba (nije porezni obveznik) ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište</p>
2.10. ostale usluge	mjesto gdje primatelj usluga ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište
3. Mjesto stjecanja dobara unutar Europske unije	mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju
4. Mjesto uvoza dobara	mjesto je država članica na čijem se području dobra nalaze pri unosu u Europsku uniju

Izradio autor prema podacima (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

Iz prikazane Tablice 3. može se primijetiti kako hrvatsko zakonodavstvo precizno definira određene situacije i pripadajuća mjesta oporezivanja. Stoga je jasno da određivanje točnog mjesta ima ključnu ulogu u pravilnom izračunu i ispunjavanju porezne obveze u vezi s porezom na dodanu vrijednost. Pravilnik ima važnu ulogu u davanju detaljnijih smjernica o primjeni zakonskih odredbi koje se odnose na mjesto oporezivanja, osobito u područjima koja zahtijevaju dodatno pojašnjenje.

2.6. Oporezivi događaj i obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Kada su ispunjeni svi pravni uvjeti za nastanak porezne obveze, dolazi do oporezivog događaja. Obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost nastaje kada Porezna uprava ima pravo tražiti plaćanje poreza od obveznika, iako je vrijeme plaćanja poreza odgođeno. Kada se radi o isporuci dobara ili pružanju usluga, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju kada se dobra isporuče ili usluge pruže. U slučaju stjecanja dobara unutar Europske unije, oporezivi događaj smatra se obavljenim kada se prema nacionalnom zakonodavstvu smatra da je isporuka sličnih dobara obavljena u zemlji. Obveza obračuna PDV-a za stjecanje dobara unutar Europske unije nastaje u trenutku izdavanja računa ili na kraju zakonskog roka ako račun do tada nije izdan. Konačno, prilikom uvoza dobara nastaje oporezivi događaj i obveza obračuna poreza. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

2.7. Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost se smatra naknadom za isporučena dobra ili obavljane usluge uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga, kaže (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, 2022). Dalje nastavlja s pojmovnim određenjem naknade, Naknada se definira kao sve što primatelj dobara treba dati ili platiti za ta dobra i usluge. U poreznu osnovicu također ulazi sve što druga osoba, a ne primatelj dobara ili usluga, daje ili plaća poreznom obvezniku za isporučena dobra ili pružene usluge.

Zakon (2022) definira da se u poreznu osnovicu uračunavaju iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim poreza na dodanu vrijednost, te sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju. S druge strane, u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobri u trenutku isporuke.

Konkretno, ako neka dobra privremeno napuste Europsku uniju i ponovno se uvezu nakon što su izvan Unije popravljena, obrađena, prilagođena, doradena ili prerađena, porezna osnovica se određuje na temelju naknade koja je naplaćena za te usluge. Ako takva naknada nije naplaćena, porezna osnovica se utvrđuje prema carinskim propisima i postupcima. (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

2.8. Stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Ranije u ovom poglavlju izneseni su detalji povijesti poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj pa tako i poreznih stopa. One su se kroz vrijeme mijenjale u svojoj postotnoj vrijednosti, ali i obuhvatu. Trenutno, u Republici Hrvatskoj u upotrebi imamo opću stopu od 25% te dvije snižene od 13% i 5%. Valja napomenuti kako Hrvatska iskorištava maksimalni broj sniženih stopa dozvoljen Direktivom o porezu na dodanu vrijednost (2006). Tablica u nastavku želi prikazati obuhvat pojedine porezne stope u Republici Hrvatskoj.

Tablica 4: Pregled trenutnih stopa poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Stopa	Obuhvat
25%	sve što nije obuhvaćeno jednom od sniženih stopa
13%	<ul style="list-style-type: none"> a) usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma; b) novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, osim onih koji se oporezuju stopom od 5% koji izlaze periodično, osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koji se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja; c) dječje sjedalice za automobile i dječje pelene; d) menstrualne potrepštine; e) isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, u smislu javne vodoopskrbe i javne odvodnje prema posebnom propisu; f) isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, uključujući naknade vezane uz tu isporuku; g) isporuku prirodnog plina i grijanja iz toplinskih stanica, uključujući naknade vezane uz te isporuke; h) ogrjevno drvo, pelet, briket i sječku; i) javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada prema posebnom propisu; j) urne i ljesove; k) usluge i povezana autorska prava pisaca, skladatelja i umjetnika izvođača te nositelja fonogramskih prava koji su članovi odgovarajućih organizacija za kolektivno ostvarivanje

	<p>prava koje obavljaju tu djelatnost prema posebnim propisima iz područja autorskog i srodnih prava te uz prethodno odobrenje tijela državne uprave nadležnog za intelektualno vlasništvo;</p> <p>l) pripremanje i usluživanje jela i slastica u ugostiteljskom objektu i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnom propisu.</p>
5%	<p>a) sve vrste kruha;</p> <p>b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje) koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježje, pasteurizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjeske za majčino mlijeko;</p> <p>c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koje se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja;</p> <p>d) lijekove koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode;</p> <p>e) medicinsku opremu, pomagala i druge sprave koje se koriste za ublažavanje liječenja invalidnosti isključivo za osobnu uporabu invalida propisane općim aktom o ortopedskim i drugim pomagalima Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje;</p> <p>f) kino ulaznice, ulaznice za koncerte, sportska događanja i kulturna događanja, osim onih specificiranih u zakonu;</p> <p>g) novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, koje izlaze dnevno, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koje se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja;</p> <p>h) znanstvene časopise;</p> <p>i) dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu;</p> <p>j) jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, maslac i margarin;</p> <p>k) isporuku živih životinja: goveda, svinja, ovaca, koza, konja, magaraca, domaće peradi, kunića i zečeva;</p> <p>l) isporuku svježeg ili rashlađenog mesa i jestivih klaoničkih proizvoda od: goveda, svinja, ovaca, koza, konja, magaraca, domaće peradi, kunića i zečeva;</p> <p>m) isporuku svježih ili rashlađenih kobasica i sličnih proizvoda od mesa, mesnih klaoničkih proizvoda ili krvi;</p> <p>n) isporuku žive ribe;</p> <p>o) isporuku svježje ili rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih beskralježnjaka;</p> <p>p) isporuku svježih ili rashlađenih rakova: jastoga, hlapova, škampa, kozica;</p> <p>r) isporuku svježeg ili rashlađenog povrća, korijena i gomolja, uključujući mahunasto suho povrće;</p> <p>s) isporuku svježeg i suhog voća i orašastih plodova;</p> <p>t) isporuku svježih jaja peradi, u ljusci;</p> <p>u) sadnice i sjemenje;</p> <p>v) gnojiva i pesticide te druge agrokemijske proizvode;</p> <p>z) proizvode koji se pretežito koriste kao hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce.</p>

Izradio autor prema podacima iz (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 2022)

U Tablici se detaljno prikazuju granice primjene zakonskih stopa poreza na dodanu vrijednost za različite proizvode i usluge koje su određene Zakonom. Međutim, u povijesti Republike Hrvatske također je postojala primjena nulte stope poreza na dodanu vrijednost. Prema Šimoviću (2016), jednostopni sustav poreza na dodanu vrijednost koji je uveden Zakonom iz 1995. godine, a počeo se primjenjivati od 1998. godine, nije dugo trajao zbog socijalno-političkih pritisaka. Već 1. studenog 1999. godine uvedena je nulta stopa poreza na brojne vrste prometa dobara i usluga, posebno onih socijalne naravi.

Današnji zakonodavni okvir Republike Hrvatske ne uključuje koncept "nultih stopa" poreza na dodanu vrijednost i one se trenutno ne primjenjuju. Međutim, postoje obuhvatne odredbe o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost koje rezultiraju istim fiskalnim rezultatom za potrošača, budući da on ne mora platiti porez na dodanu vrijednost.

3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U ZEMLJAMA ČLANICAMA EUROPSKE UNIJE

3.1. Povijesni i zakonodavni okvir poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije

Porez na dodanu vrijednost kao oblik poreza na potrošnju prvi put je uveden na nacionalnoj razini u Francuskoj 1954. godine. Međutim, u to vrijeme njegov doseg bio je ograničen jer nije obuhvaćao širi maloprodajni sektor. Tek 1968. godine Francuska je ispunila tu prazninu i implementirala potpuni sustav poreza na dodanu vrijednost. Prvi cjeloviti sustav poreza na dodanu vrijednost u Europi uspostavila je Danska 1967. godine, iako se zemlja službeno pridružila Europskoj ekonomskoj zajednici tek 1973. godine. (Ebrill, Keen, Bodin, & Summers, 2001).

U prvoj Direktivi Vijeća 1967. godine, donesena od strane Europske Ekonomske Zajednice, iznesena je detaljna definicija poreza na dodanu vrijednost: „Načelo zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednosti uključuje primjenu poreza na dobra i usluge, opći porez na potrošnju točno proporcionalnog cijeni robe i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u procesu proizvodnje i distribucije prije faze u koji se porez naplaćuje. Na svaku transakciju, porez na dodanu vrijednost će biti obračunat na cijena robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, a biti će naplaćen nakon odbitka iznosa poreza na dodanu vrijednost kojeg izravno snose različite troškovne komponente. Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost primjenjuje se do, i uključujući fazu trgovine na malo.“¹ (The Council Of The European Economic Community, 1967).

Značaj poreza na dodanu vrijednost najbolje se oslikava u činjenici da je to jedini porez koji je na razini Europske Unije harmoniziran kroz Direktive Vijeća Europske Unije. Jelčić i Bejaković (2012) pojašnjavaju da obzirom na to da dio naplaćenog poreza na dodanu vrijednost služi kao izvor financiranja velike administracije Europske unije i njezinih namjenskih fondova,

¹ Prijevod izrađen prema slobodnom prijevodu autora.

Original (engl.): The principle of the common system of value added tax involves the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, whatever the number of transactions which take place in the production and distribution process before the stage at which tax is charged. On each transaction, value added tax, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of value added tax borne directly by the various cost components. The common system of value added tax shall be applied up to and including the retail trade stage.

Europska unija pridaje veliku pozornost usklađenosti propisa kojima se u državama pristupnicama oporezuje promet dobara i usluga. Temeljem Sporazuma o funkcioniranju Europske Unije, u svom članku 288. izneseno je „Direktiva je obvezujuća, u pogledu rezultata koji se želi postići, za svaku državu članicu kojoj je upućena, ali prepušta nacionalnim zakonodavstvima izbor oblika i metoda implementacije.“² (Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, 2012).

U području neizravnog oporezivanja najpoznatija Direktiva je Šesta Direktiva o porezu na dodanu vrijednost iz 1977. godine (Terra & Kajus, 2021). Šesta Direktiva je danas zamijenjena Direktivom 2006/112/EZ – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost EU-a. Njome se preinačava i stavlja izvan snage Šesta direktiva o porezu na dodanu vrijednost radi objašnjenja postojećeg zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost u Europskoj uniji.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Direktiva iz 2006. godine predstavlja ključni element harmoniziranog sustava poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji. Ona zamjenjuje prethodnu Šestu direktivu o porezu na dodanu vrijednost i predstavlja poboljšanje u objašnjenju postojećeg zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost u EU.

Ova direktiva jasno definira oporezive transakcije kao isporuke dobara ili pružanje usluga unutar Europske unije, stjecanje dobara između država članica te uvoz robe u Europsku uniju iz trećih zemalja. (Vijeće Europske unije, 2006).

Mjesto oporezivanja uvelike ovisi o prirodi transakcije, vrsti isporučenih proizvoda i prisutnosti prijevoza. Za isporuku dobara, mjesto oporezivanja je obično mjesto gdje se dobra fizički isporučuju. Stjecanje dobara između država članica oporezuje se na mjestu gdje roba stigne ili je konačno smještena nakon prijevoza. U slučaju uvoza, oporezivanje se provodi u državi u koju roba ulazi. Kada je riječ o pružanju usluga, mjesto oporezivanja ovisi o mjestu gdje se usluga pruža, pri čemu se uzimaju u obzir vrsta pružene usluge i status primatelja usluge. Općenito, oporezivanje će se provoditi na mjestu kupca ako je kupac poslovni subjekt, dok će oporezivanje biti na mjestu dobavljača ako je kupac fizička osoba. Važno je napomenuti da

² Prijevod izrađen prema slobodnom prijevodu autora.

Original (engl.): A directive shall be binding, as to the result to be achieved, upon each Member State to which it is addressed, but shall leave to the national authorities the choice of form and methods.

postoje određene iznimke u oporezivanju usluga. Primjerice, usluge povezane s nekretninama, prijevoz putnika, aktivnosti u kulturi i sportu te restoranske usluge mogu imati posebne propise i pravila oporezivanja. (Vijeće Europske unije, 2006).

Oporezivi iznos obuhvaća sve naknade koje se plaćaju dobavljaču za isporuku dobara i pružanje usluga, kao i za stjecanje dobara između država članica. Kada je riječ o uvozu dobara, oporezivi iznos odnosi se na njihovu carinsku vrijednost. U oporezivi iznos uključuju se i davanja, porezi i ostali troškovi, dok se PDV, popusti i rabati isključuju iz tog iznosa (Vijeće Europske unije, 2006).

Direktiva postavlja i pravilo standardne stope poreza na dodanu vrijednost, određeno je kako ona ne smije biti niža od 15%. Država članicama se, uz standardnu stopu, dopušta i uporaba jedne ili dvije snižene stope od najmanje 5% (Vijeće Europske unije, 2006).

Direktiva također regulira oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost. Većina oslobođenja obuhvaća transakcije bez prava na odbitak, kao što su medicinska skrb, socijalne usluge ili financijske usluge i usluge osiguranja. S druge strane, postoji oslobođenje s pravom na odbitak koje se primjenjuje na isporuke dobara između država članica EU-a ili izvoz dobara u treće zemlje koje nisu članice Europske unije. (Vijeće Europske unije, 2006).

Kao i mnogi zakonodavni tekstovi i ova Direktiva je proživjela niz izmjena od donošenja do danas. Neke od najvažnijih izmjena su: pojednostavljenja za male poduzetnike i pravila plaćanja PDV-a, pravila za e-trgovinu te mjere vezane uz pandemiju COVID-19 virusa.

Presude Suda Europske unije

Presude Europskog suda pravde u Luksemburgu predstavljaju važan izvor pravne stečevine Europske unije (*acquis communautaire*). Organizacija Suda pravde Europske unije uređena je Ugovorom o Europskoj uniji, Ugovorom o funkcioniranju Europske unije, Statutom Suda te pravilima poslovnika. Strukturalno, Suda pravde Europske unije sastoji se od dva suda - Suda i Općeg suda. (Ćapeta & Rodin, 2011)

Sud Europske unije pruža poreznim obveznicima dodatnu zaštitu kroz dva postupka - prethodne odluke i postupke zbog povrede. Prethodne odluke odnose se na situaciju kada nacionalni sud ima nedoumice u vezi s tumačenjem prava Europske unije te se može obratiti Sudu za pojašnjenje. Na taj način može se utvrditi usklađenost nacionalnog zakona ili prakse s pravom Unije. S druge strane, postupci zbog povrede pokreću se protiv nacionalnih vlada ako ne djeluju u skladu s pravom Europske unije. Porezni obveznici mogu se naći u takvoj situaciji

kada nacionalni sudovi krše europsko zakonodavstvo. Postupke zbog povrede mogu pokrenuti Europska komisija ili druga zemlja članica Europske unije. (Koharić, 2018.)

3.2. Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije

ZEMLJE SJEVERNE EUROPE – Danska, Finska i Švedska

U Danskoj, fizičke osobe ili trgovačka društva postaju porezni obveznici poreza na dodanu vrijednost kada njihovi godišnji prihodi prelaze prag od 50.000 DKK. Međutim, postoje posebna pravila za male poduzetnike čiji godišnji prihodi ne prelaze 5 milijuna DKK. U Finskoj, poduzetnici su isključeni iz registra poreznih obveznika poreza na dodanu vrijednost sve do razine prihoda od 15.000 EUR godišnje. Nakon toga, stopa poreza postupno raste od 0% do 24% u rasponu od 15.000 EUR do 30.000 EUR, a za isporuke koje prelaze 30.000 EUR, primjenjuje se puna stopa od 24% poreza na dodanu vrijednost. U Švedskoj, porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost definira se kao pravna ili fizička osoba koja ima ili planira imati godišnje prihode veće od 30.000 SEK. Međutim, osoba s nižim prihodom od tog praga može se odlučiti ući u sustav poreza na dodanu vrijednost. Važno je napomenuti da su navedeni pragovi i pravila specificirani za navedene zemlje i mogu se razlikovati od drugih zemalja unutar Europske unije. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

ZEMLJE ZAPADNE EUROPE - Austrija, Belgija, Francuska, Irska, Luksemburg, Nizozemska, Njemačka

Sljedeće osobe su obveznici poreza na dodanu vrijednost u Austriji (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021):

- poduzetnici koji obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga u Austriji;
- poduzetnici u pogledu njihovih akvizicija unutar Zajednice i određenih usluga u vezi s tim;
- mali poduzetnici i drugi poduzetnici koji su izuzeti, osobe koje se bave poljoprivredom ili šumarstvom koje podliježu posebnom režimu i neoporezive osobe javnog prava ako ukupna vrijednost njihovih stjecanja unutar Zajednice prelazi 11.000 EUR godišnje; i
- osobe koje uvoze robu iz država koje nisu članice EU.

U Belgiji, osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost (poduzetnici) i stječu robu unutar Zajednice ili uvoze robu izvan Europske unije su porezni obveznici poreza na dodanu vrijednost. Međutim, postoje određene iznimke i posebna pravila:

1. Mala poduzeća čiji godišnji promet ne prelazi 25.000 EUR su izuzeta od obveze registracije, ali se mogu dobrovoljno registrirati za porez na dodanu vrijednost.
2. Poljoprivrednici su porezni obveznici, ali se mogu odlučiti za oporezivanje prema sustavu paušalnog poreza.
3. Država, flamanska i valonska zajednica, regija glavnog grada Bruxellesa, pokrajine, općine i javne institucije se općenito ne tretiraju kao porezni obveznici za svoje aktivnosti ili transakcije koje obavljaju u svojstvu javnog tijela.
4. Dobrotvorne organizacije koje imaju isključivo političku, kolektivnu, vjersku, humanitarnu, domoljubnu, filantropsku ili građansku svrhu te čije usluge se plaćaju samo fiksnom naknadom prema statutu, općenito su izuzete od poreza na dodanu vrijednost.
5. Osobe koje su zakonski neovisne, ali su financijski, ekonomski i organizacijski povezane osobe, mogu biti tretirane kao jedan porezni obveznik. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Francuskoj, svi poduzetnici koji obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga u sklopu svog poslovanja su obveznici poreza na dodanu vrijednost. Uvoz robe izvan Europske unije također podliježe oporezivanju, bez obzira na vrstu uvoznika. Međutim, mala i srednja poduzeća s godišnjim prometom manjim od 85.800 EUR za dobavljače dobara, odnosno 34.400 EUR za dobavljače usluga, su izuzeta od obveze registracije za PDV, ali imaju mogućnost da se dobrovoljno registriraju kao porezni obveznici. Trenutno u Francuskoj ne postoji mogućnost utvrđivanja porezne obveze na razini grupe poduzeća. Međutim, plaćanje poreza može se konsolidirati prilikom prikupljanja, što znači da se povezana francuska poduzeća koja imaju najmanje 50% vlasničkih veza mogu dogovoriti da zajedno obračunavaju i plaćaju porez na dodanu vrijednost. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Irskoj, svaka osoba koja obavlja oporezive isporuke dobara i usluga unutar zemlje u okviru svog obrta ili profesije, kao i osobe koje uvoze robu, su porezni obveznici poreza na dodanu vrijednost.

Pragovi za registraciju za porez na dodanu vrijednost u Irskoj su sljedeći:

- Za isporuke usluga unutar zemlje: 37.500 EUR godišnjeg prometa.
- Za isporuke robe unutar zemlje: 75.000 EUR godišnjeg prometa.

- Za isporuke dobara ili usluga iz drugih država članica Europske unije: 41.000 EUR godišnjeg prometa. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Porezni obveznici sa sjedištem u Luksemburgu čiji godišnji promet u prethodnoj kalendarskoj godini nije bio veći od 35.000 EUR mogu, pod određenim uvjetima, biti oslobođeni obveze obračunavanja poreza na dodanu vrijednost na svoje isporuke. Porezni obveznici bez ikakvog prava na odbitak ulaznog poreza dužni su se registrirati za potrebe oporezivanja u Luksemburgu (te prijaviti i platiti luksemburški porez), samo ako:

- primaju usluge od dobavljača s poslovnim nastanom izvan Luksemburga (osim ako su te usluge izuzete prema luksemburškom zakonu); ili
- primaju robu iz druge države članice Europske unije, tj. smatrane stjecanja unutar Zajednice iznad godišnjeg praga od 10.000 EUR (bez PDV-a).

Pravila registracije koja se primjenjuju na luksemburške subjekte općenito se primjenjuju i na subjekte koji nisu iz Luksemburga koji obavljaju oporezive isporuke u Luksemburgu. Međutim, za tvrtke koje nisu osnovane u Luksemburgu, prag od 35.000 EUR se ne primjenjuje. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Općenito, u Nizozemskoj su porezni obveznici svi poduzetnici. Poduzetnik je definiran kao osoba koja samostalno obavlja poslovnu djelatnost radi stalnog stjecanja prihoda, uključujući slobodna zanimanja i upotrebu materijalne ili nematerijalne imovine. Ako pojedinci ili pravne osobe imaju poslovni nastan ili stalni poslovni prostor u Nizozemskoj, tretiraju se kao pojedinačni poduzetnici ako postoji financijska, organizacijska i gospodarska povezanost među njima. Nerezidenti su obvezni na isti način kao i rezidentni porezni obveznici ako obavljaju oporezive transakcije u Nizozemskoj. Općenito, nerezidentni poduzetnici moraju se registrirati kod poreznih vlasti i dobiti PDV identifikacijski broj za obavljanje oporezivih transakcija u Nizozemskoj. Također, nerezidentni poduzetnici trebaju podnijeti periodične porezne prijave. Kada nerezidentni poduzetnici isporučuju robu nizozemskim poduzetnicima i organizacijama, primjenjuje se mehanizam „*reverse charge*“. Prema tom mehanizmu, dobavljač ne naplaćuje PDV na isporuku robe kupcu, već je kupac odgovoran za obračunavanje PDV-a putem svoje periodične porezne prijave i povrat PDV-a na vrijednost primljene robe. Nerezidentni dobavljači obično nisu obvezni registrirati se u Nizozemskoj, osim ako isporučuju robu pojedincima. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Svi poduzetnici u Njemačkoj, uključujući osobe koje se bave slobodnim zanimanjem i uvoznike, smatraju se poreznim obveznicima. Ako nerezidentna tvrtka pruža isporuke dobara ili usluga u Njemačkoj, smatra se poduzetnikom za svrhe poreza na dodanu vrijednost. Porez na oporezive isporuke neće se naplaćivati ako je godišnji promet poduzetnika bio manji od 22.000 EUR u prethodnoj kalendarskoj godini i nije vjerojatno da će premašiti 50.000 EUR u tekućoj kalendarskoj godini, osim ako poduzetnik ne donese odluku da želi biti obavezan na porez na dodanu vrijednost. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

ZEMLJE JUŽNE EUROPE – Cipar, Grčka, Italija, Malta, Portugal i Španjolska

Na Cipru, porezni obveznici su poduzetnici koji obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga u svojoj djelatnosti. Bez obzira na to jesu li rezidenti ili nerezidenti, svi koji se bave poslovnom djelatnošću na Cipru moraju se registrirati kod poreznih tijela ako njihove oporezive isporuke prelaze prag registracije od 15.600 EUR godišnje.

Osim toga, obveznici registracije kod ciparskih poreznih tijela uključuju:

- Osobe koje nabavljaju dobra unutar Zajednice na Cipru, ako prelaze godišnji prag registracije za nabavu od 10.251,61 EUR.
- Osobe s poslovnim sjedištem u drugoj državi članici EU-a koje obavljaju prodaju na daljinu na Cipru koja prelazi godišnji prag registracije od 35.000 EUR.
 - Osobe koje pružaju usluge koje su obuhvaćene mehanizmom obrnutog teretnog opterećenja drugim osobama koje su registrirane za PDV u EU-u, bez obzira na vrijednost tih usluga. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Porezni obveznici za svrhe poreza na dodanu vrijednost u Grčkoj uključuju svaku pojedinačnu ili pravnu osobu, kao i poduzeće, bez obzira na državljanstvo ili podrijetlo, koja obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost u Grčkoj. To se odnosi i na državna tijela ili tijela lokalne samouprave kada obavljaju transakcije koje su moguće i u privatnom sektoru. U slučaju uvoza robe iz zemalja izvan Europske unije, vlasnik uvezenih roba se smatra obveznikom prema carinskom zakonodavstvu. Također, svaka osoba koja povremeno opskrbljuje zgrade također se smatra poreznim obveznikom. Općenito, sve tvrtke moraju se registrirati za PDV prije početka poslovanja. U Grčkoj, ne postoji prag registracije koji bi odredio obvezu registracije. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Konkretno, u Italiji, Zakon o porezu na dodanu vrijednost ne uključuje definiciju poreznog obveznika. Porezni obveznici su pojedinci i tvrtke koje obavljaju poduzetničke,

umjetničke ili profesionalne djelatnosti. Stoga, poduzetnici, umjetnici i profesionalci smatraju se poreznim obveznicima. Uvoznici su oporezivi bez obzira na vrstu djelatnosti kojom se bave. Zakon također sadrži posebne odredbe za poljoprivrednike, putničke agente te osobe koje trguju rabljenom robom, tartufima, umjetničkim djelima, antikvitetima ili kolekcionarskim predmetima. Posebne odredbe vrijede i za neprofitne organizacije i javna tijela. Postoji mogućnost grupiranja PDV-a prema kojem se pravno neovisni porezni obveznici s poslovnim sjedištem u Italiji mogu odlučiti da se tretiraju kao jedan porezni obveznik u svrhu oporezivanja. Drugim riječima, dodijeljen bi im bio jedan PDV broj za cijelu grupu poduzeća, pod uvjetom da su međusobno blisko povezani iz financijske, ekonomske i organizacijske perspektive. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Svaka osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost na Malti i vrši oporezive ili oslobođene kreditom isporuke dobara i usluga smatra se poreznim obveznikom i obvezna je registrirati se za PDV na Malti te obračunati primjenjivi PDV. Poduzetnici čiji ukupni godišnji prihodi ne prelaze sljedeće pragove mogu odustati od sustava povrata PDV-a: 35.000 EUR za djelatnosti koje se uglavnom sastoje od nabave robe i 30.000 EUR za sve ostale gospodarske djelatnosti. U tom slučaju, takve osobe bi bile registrirane kao mala poduzeća te ne bi naplaćivale PDV na svoje isporuke niti bi tražile povrat ulaznog poreza. Nadalje, Malta ima zakonodavstvo o grupiranju PDV-a prema kojem dvije ili više pravnih osoba mogu odlučiti da se tretiraju kao jedan porezni obveznik u svrhu oporezivanja, slično kao i u nekim državama Europske unije. Ovo se primjenjuje pod uvjetom da barem jedna pravna osoba posluje u financijskom sektoru ili sektoru igara na sreću. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Porezni obveznici u Portugalu uključuju pojedinačne poduzetnike, korporacije i samozaposlene osobe koje obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga unutar portugalskog teritorija, kao i sve osobe koje uvoze robu na to područje. Prag registracije za osobe koje ostvaruju stjecanja unutar Zajednice iznosi 10.000 EUR, dok koncept PDV grupa nije prisutan u Portugalu. S druge strane, u Španjolskoj, porezni obveznici obuhvaćaju sve fizičke i pravne osobe koje obavljaju oporezive isporuke dobara ili usluga. U pogledu uvoza dobara, porezni obveznik je svaka osoba koja provodi uvoz. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

ZEMLJE ISTOČNE EUROPE – Bugarska, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Poljska, Rumunjska, Slovačka, Slovenija

Svi porezni obveznici u Bugarskoj su osobe, bilo pravne ili fizičke, rezidentne ili nerezidentne, koje obavljaju oporezive isporuke. Osobe čiji oporezivi promet prelazi 50.000 BGN (uključujući isporuke s nulom stopom) u proteklih 12 mjeseci obvezne su se registrirati za porez na dodanu vrijednost. Svaki porezni obveznik može se odlučiti za PDV registraciju čak i ako njihov promet ne prelazi prag, dok je prag za stjecanje unutar Zajednice 20.000 BGN godišnje. Promjene koje su uvedene kroz Direktivu o izmjeni Direktive o PDV-u (2017/2455) i Direktivu o izmjeni Direktive o PDV-u (2019/1995) u vezi s prodajom dobara na daljinu neoporezivim osobama unutar Europske unije prenesene su u bugarsko zakonodavstvo i stupit će na snagu od 1. srpnja 2021. Osobe izvan Europske unije moraju se prijaviti putem zakonskog zastupnika. Osobe s poslovnim sjedištem u Ujedinjenom Kraljevstvu koje su registrirane za potrebe oporezivanja u Bugarskoj trebaju imenovati zakonskog zastupnika prije 31. ožujka 2021., inače će njihova registracija u Bugarskoj biti automatski poništena. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Porezni obveznici prema češkom zakonodavstvu obuhvaćaju osobe koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost ili skupinu djelatnosti. Ako promet poreznog obveznika (isključujući prihode od oslobođenih djelatnosti) premašuje 1 milijun CZK tijekom prethodnih 12 uzastopnih kalendarskih mjeseci, obvezan je registrirati se za porez na dodanu vrijednost. U slučaju osoba koje su "povezane kapitalom" (s udjelom od 40% u kapitalu ili glasačkim pravima) ili "na drugi način povezane" (ako ista strana sudjeluje u njihovom upravljanju), moguće je primijeniti grupiranje PDV-a. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Porezni obveznici u Estoniji uključuju fizičke i pravne osobe, kao i javna tijela i ustanove, koje se bave određenom djelatnošću i koje su registrirane ili su obvezne registrirati se kao porezni obveznici, slijedeći opća pravila država Europske unije. Svaki uvoznik robe također se smatra poreznim obveznikom. Obveza registracije nastaje kada ukupna oporeziva vrijednost isporučenih dobara i usluga prelazi 40.000 EUR od početka kalendarske godine. Prag za prodaju na daljinu za strane tvrtke iznosi 40.000 EUR. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Porezni obveznik u Latviji može biti svaka osoba, bilo fizička ili pravna, koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost na bilo kojem mjestu, neovisno o svrsi ili

rezultatima takve djelatnosti. Porezni obveznici ne moraju se registrirati za porez na dodanu vrijednost ako ukupna oporeziva vrijednost roba i usluga koje su isporučene u prethodnih 12 mjeseci ne prelazi 40.000 EUR. Grupa poreznih obveznika na dodanu vrijednost ima mogućnost registrirati se kao pojedinačni porezni obveznik ako barem jedan član grupe ostvari oporezivi promet od najmanje 355.700 EUR u prethodnih 12 mjeseci. Neregistrirane tvrtke koje nabavljaju robu iz drugih dijelova Europske unije obvezne su se registrirati ako ukupna vrijednost takve robe bez PDV-a doseže ili premašuje 10.000 EUR u bilo kojoj kalendarskoj godini. Prag za prodaju na daljinu stranih tvrtki smanjen je s prijašnjih 35.000 EUR na 10.000 EUR. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Litavski porezni obveznik može biti bilo koja osoba, bez obzira na to jesu li rezidenti ili nerezidenti. To uključuje pravne i fizičke osobe te javna tijela i ustanove koje se bave gospodarskom djelatnošću i koje su već registrirane ili obvezne registrirati se kao porezni obveznici. Svatko tko uvozi robu također se smatra poreznim obveznikom. Obveza registracije za porez na dodanu vrijednost javlja se kada ukupna vrijednost oporezivih dobara i usluga isporučenih tijekom kalendarske godine premaši 45.000 EUR.. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Mađarskoj, porezni obveznici su sve fizičke i pravne osobe koje redovito isporučuju dobra ili usluge u svrhu ostvarivanja dobiti. To uključuje i stalne poslovne jedinice inozemnih poduzetnika, udruge pojedinaca i ortačka društva. Općenito, poduzeća s godišnjim prometom manjim od 12 milijuna HUF mogu odabrati da budu oslobođena obračunavanja i plaćanja poreza. Od 1. srpnja 2021., elektronička sučelja poput tržnica, platformi i web stranica također se smatraju poreznim obveznicima. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U skladu s europskim standardima, Poljska definira porezne obveznike kao sve pravne osobe, fizičke osobe i osobe bez pravne osobnosti koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultate te djelatnosti. To obuhvaća proizvođače, trgovce, pružatelje usluga i stručnjake. Čak i jednokratne aktivnosti uključuju se ako postoji namjera za redovito obavljanje. Gospodarske aktivnosti također uključuju korištenje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu stalnog prihoda. Od 1. siječnja 2017., prag za registraciju iznosi 200.000 PLN, a Zakon ne dopušta grupno obračunavanje poreza. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Rumunjskoj, porezni obveznik može biti svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost, bez obzira na mjesto i svrhu ili ishod te djelatnosti. Čak se i neoporezivi

subjekti moraju registrirati za porez na dodanu vrijednost. Porezni obveznici sa sjedištem u Rumunjskoj moraju se registrirati za oporezivanje ako njihovi godišnji prihodi od gospodarskih djelatnosti prelaze protuvrijednost od 88.500 EUR (300.000 RON). Tvrtke također moraju registrirati PDV u određenim situacijama, na primjer, nerezidentne tvrtke moraju se posebno registrirati ako su isporuke unutar Zajednice u Rumunjsku premašile 10.000 EUR godišnje. Također postoje posebni sustavi poreza na dodanu vrijednost koji se primjenjuju na mala poduzeća, putničke agencije, prodaju rabljene robe, umjetnička djela, antikvitete i investicijsko zlato. Porezni obveznici izvan Europske unije koji pružaju elektroničke usluge neoporezivim osobama s prebivalištem u bilo kojoj državi članici EU mogu se registrirati kao porezni obveznici u Rumunjskoj za te usluge. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Slovački porezni obveznici moraju se registrirati za oporezivanje ako njihov promet u bilo kojem uzastopnom razdoblju od 12 mjeseci prelazi iznos od 49.790 EUR. Od 1. listopada 2012., porezni obveznici koji isporučuju nekretnine, odnosno zgrade, također moraju biti registrirani za potrebe oporezivanja pod određenim uvjetima. Postoji mogućnost dobrovoljne registracije za poduzeća s manjim prometom. Od 2009. godine, uvedena su pravila za registraciju pojedinog obveznika za grupu osoba. Prema tim pravilima, više poreznih obveznika koji imaju sjedište, poslovne prostorije ili stalno poslovno mjesto na teritoriju Republike Slovačke, te su financijski, gospodarski i organizacijski povezani, mogu se smatrati pojedinačnim poreznim obveznicima. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Sloveniji, porezni obveznici obuhvaćaju rezidente i nerezidente, kako fizičke tako i pravne osobe, koje obavljaju oporezivi promet iz zakonom navedenih djelatnosti. Rezidentna mala poduzeća s godišnjim prometom manjim od 50.000 EUR oslobođena su poreza na dodanu vrijednost. Međutim, imaju mogućnost dobrovoljnog ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost, pod uvjetom da u njemu ostanu najmanje 5 godina. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

3.3. Predmet oporezivanja poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije

ZEMLJE SJEVERNE EUROPE – Danska, Finska i Švedska

Dansko zakonodavstvo jednostavno određuje predmet oporezivanja kao transakcije nabave robe i usluga u Danskoj uz plaćanje, stjecanje dobara i/ili usluga iz drugih država članica EU ako je prodavatelj registriran za porez na dodanu vrijednost, a kupac je porezni obveznik, te uvoz iz mjesta izvan Europske unije. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Finska, s druge strane, koristi detaljniju definiciju u kojoj navodi da su sve isporuke dobara i usluga, osim ako su oslobođene prema zakonu, predmet oporezivanja. Posebno se ističe prijenos industrijskih prava, poput patenata. Načelo "zemlje podrijetla" primjenjuje se na nekomercijalne prekogranične transakcije unutar Europske unije, dok se načelo "zemlje odredišta" primjenjuje na sve ostale transakcije. Isporuke usluga poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici Europske unije prema poduzetniku sa sjedištem u Finskoj oporezuju se u zemlji u kojoj je primatelj usluga uspostavio svoje poslovanje. Što se tiče usluga potrošačima, mjesto opskrbe određuje se prema mjestu gdje je pružatelj usluga uspostavio svoje poslovanje. Izuzetak su određeni troškovi poput poreza na reprezentaciju i putne troškove zaposlenika, kod kojih se ulazni iznos poreza na oporezive kupnje oduzima od izlaznog iznosa poreza na oporezive isporuke, uz nekoliko specifičnih iznimaka. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Slično kao u Danskoj, u Švedskoj postoji opća norma koja određuje da je predmet oporezivanja isporuka oporezive robe ili usluga u Švedskoj od strane poduzetnika u sklopu svog poslovanja, nabava robe unutar Zajednice te uvoz oporezive robe u Švedsku od strane bilo koje osobe. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

ZEMLJE ZAPADNE EUROPE - Austrija, Belgija, Francuska, Irska, Luksemburg, Nizozemska, Njemačka

U Austriji, predmet oporezivanja je općenito definiran na sličan način kao u većini zemalja Europske unije. To obuhvaća isporuku roba i usluga u Austriji od strane poduzetnika u sklopu njihovog poslovanja, određena samoobavljanja i pružanje usluga za poduzetnike, nabavu unutar Zajednice te uvoz robe iz zemalja koje nisu članice EU. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Belgijsko zakonodavstvo propisuje detaljan popis predmeta oporezivanja, pri čemu se porez plaća na sljedeće transakcije: isporuku robe od strane poduzetnika, uključujući povlačenje robe iz poduzeća u neposlovne svrhe; isporuku usluga, tj. sve transakcije koje nisu isporuke dobara od strane poduzetnika; stjecanja unutar Zajednice od strane poreznih obveznika ili pravnih osoba koje nisu porezni obveznici; uvoz robe od strane bilo koje osobe; opskrbu elektroničkim uslugama (e-trgovina) rezidentnoj tvrtki od strane nerezidentne tvrtke; opskrbu elektroničkim uslugama (e-trgovina) pojedincu ili subjektu koji nije poduzetnik iz zemlje izvan Europske unije. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Francuska je odlučila da su sve robe i usluge, osim ako su izričito oslobođene, uključujući nabave unutar Zajednice i samoopskrbe, podložne oporezivanju porezom na dodanu vrijednost. U nastavku će biti više riječi o oslobođenjima. Prijenos neograničenog poslovanja podliježe oporezivanju, osim ako ne uključuje goodwill, u kojem slučaju se primjenjuju registracijske naknade umjesto poreza na dodanu vrijednost. Prijenos industrijskih prava, kao što su patenti, također podliježe PDV-u. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Irskoj, porez na dodanu vrijednost se obračunava na: opskrbu robom ili uslugama u Irskoj tijekom poslovanja, uvoz robe u Irsku izvan Europske unije (na ulaznoj luci), uvoz usluga i stjecanja unutar Zajednice od strane poreznih obveznika. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Luksemburg, slično kao neke druge države članice, koristi širu normu za definiranje predmeta oporezivanja, navodeći isporuku dobara i usluga koje porezni obveznik obavlja uz naplatu s mjestom isporuke u Luksemburgu tijekom svog poslovanja; stjecanje dobara unutar Zajednice koje porezni obveznik obavlja za naknadu u Luksemburgu tijekom svog poslovanja ili koje obavlja pravna osoba koja nije porezni obveznik; stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice za naknadu u Luksemburgu, koje obavlja porezni obveznik tijekom svog poslovanja ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ili bilo koja druga osoba koja nije porezni obveznik; uvoz robe izvan Europske unije u Luksemburg; opskrbu uslugama u Luksemburgu od dobavljača sa sjedištem u drugoj zemlji (unutar ili izvan Europske unije) prema mehanizmu *reverse charge*. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Nizozemski zakonodavac, poput luksemburškog i belgijskog, donosi široki popis predmeta oporezivanja, koji uključuje: opskrbu robom i uslugama u Nizozemskoj od strane poduzetnika tijekom poslovanja; stjecanje dobara unutar Zajednice u Nizozemskoj od strane poduzetnika tijekom poslovanja ili od strane pravne osobe koja nije poduzetnik; stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice u Nizozemskoj od strane bilo koje osobe; uvoz robe izvan Europske unije u Nizozemsku; opskrbu elektroničkim uslugama (e-trgovina) rezidentnoj tvrtki od strane nerezidentne tvrtke; opskrbu elektroničkim uslugama (e-trgovina) pojedincu ili subjektu koji nije poduzetnik iz zemlje izvan Europske unije; pružanje usluga od strane poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici EU poduzetniku sa sjedištem u Nizozemskoj ili pravnoj osobi koja nije poduzetnik. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Njemačka definira predmet oporezivanja općom normom, ali s određenim specifičnostima koje se odnose na sljedeće transakcije: isporuku roba i usluga u Njemačkoj od

strane poduzetnika tijekom poslovanja, stjecanje robe unutar Zajednice u Njemačkoj od strane poduzetnika tijekom poslovanja, uvoz robe (izvan Europske unije) u Njemačku ili austrijska područja Jungholz i Mittelberg, te stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice u Njemačkoj od strane bilo koje osobe. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

ZEMLJE JUŽNE EUROPE – Cipar, Grčka, Italija, Malta, Portugal i Španjolska

U zakonodavstvima južne Europe primjećuje se različit pristup u odnosu na zapadnoeuropske države, budući da uključuju određene iznimke od općih pravila. Na primjer, na Cipru se PDV obračunava na oporezive isporuke dobara i usluga te na uvoz dobara iz zemalja izvan Europske unije. Ulazni PDV koji poduzetnik plaća na poslovne rashode se oduzima od izlaznog PDV-a koji se naplaćuje na njegove isporuke. Općenito se smatra da su usluge obavljene na mjestu gdje se korisnik nalazi, pod uvjetom da korisnik obavlja poslovne aktivnosti. Međutim, postoje nekoliko iznimaka, kao što su usluge vezane uz nekretnine koje se nalaze izvan Cipra, usluge prijevoza putnika, usluge kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih, obrazovnih i zabavnih aktivnosti izvan Cipra, kratkoročni najam prijevoznih sredstava, opskrba restoranskim i ugostiteljskim uslugama, opskrba restoranskim i ugostiteljskim uslugama za potrošnju na brodovima, zrakoplovima ili vlakovima te telekomunikacijske usluge, usluge emitiranja i elektronički pružene usluge. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Grčkoj se primjenjuje opća norma širokog obuhvata prema kojoj se PDV obračunava na nabavu roba i usluga od poduzetnika u Grčkoj, s izuzetkom kupnje novih zgrada za koje je izdana građevinska dozvola nakon 1. siječnja 2006. godine do 31. prosinca 2022. godine. Također se obračunava PDV na uvoz dobara u Grčku te stjecanje dobara unutar Zajednice. PDV obveza može biti nula ako stjecatelj obavlja transakcije koje su oslobođene od PDV-a ili koje podliježu nultoj stopi. Dodatno, najam imovine koja se koristi za profesionalne djelatnosti podliježe PDV-u ako porezni obveznik odluči da ta djelatnost bude oporeziva.

Italija primjenjuje PDV na sve razine isporuke dobara i usluga unutar zemlje, kao i na stjecanja iz drugih država članica EU. Također se obračunava PDV na uvoz dobara izvan EU. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Na Malti se PDV obračunava na isporuku dobara i usluga od strane poreznih obveznika u okviru njihove gospodarske djelatnosti, stjecanje dobara unutar Zajednice od strane poreznih obveznika tijekom gospodarske djelatnosti ili od strane pravnih osoba registriranih za PDV, stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice na Malti od strane bilo koje osobe te

uvoz dobara izvan Zajednice na Maltu. Porezni obveznici također obračunavaju PDV na nabavu prekograničnih usluga koje se oporezuju putem mehanizma *reverse charge-a*. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Portugalu, zone slobodne trgovine i carinska skladišta isključeni su iz područja primjene PDV-a. Isporuke dobara i srodnih usluga unutar tih područja smatraju se oporezivim nultom stopom, osim ako se ta roba ne koristi ili konzumira unutar tih područja. Ostali predmeti oporezivanja PDV-om u Portugalu uključuju isporuku dobara i usluga od strane poreznih obveznika tijekom poslovne, profesionalne ili umjetničke djelatnosti, uvoz dobara u Portugal, stjecanje dobara unutar Zajednice uz naknadu koja nije novo prijevozno sredstvo u Portugalu od strane poreznih obveznika ili pravnih osoba koje nisu porezni obveznici te stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice u Portugalu radi daljnje prodaje. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

U Španjolskoj je definicija predmeta oporezivanja PDV-om znatno jednostavnija od portugalske i uključuje isporuku oporezivih dobara ili usluga na području oporezivanja od strane poduzetnika tijekom njihove gospodarske djelatnosti, nabavu dobara unutar Zajednice te uvoz oporezivih dobara na teritorij na kojem bilo koja osoba ima pravo. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

ZEMLJE ISTOČNE EUROPE – Bugarska, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Poljska, Rumunjska, Slovačka, Slovenija

Bugarska primjenjuje porez na dodanu vrijednost u sljedećim situacijama: domaće transakcije, prodaja na daljinu, izvoz (s nultom stopom) od strane poreznih obveznika, opskrba unutar Zajednice (s nultom stopom), stjecanje unutar Zajednice od strane poreznih obveznika, usluge pružene od strane nerezidentnih dobavljača bugarskim poreznim obveznicima te uvoz. Čak i stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Zajednice, koje ne obavlja porezni obveznik, podliježe oporezivanju. Također, besplatna isporuka dobara ili usluga (osim reklamnih materijala/usluga beznačajne vrijednosti) također se smatra oporezivom. Prijenos poduzeća ili dijela poduzeća kao neograničeno poslovanje i doprinos imovine (doprinos u naravi) poslovnom subjektu nije smatran isporukom za svrhe PDV-a. Bugarski zakon o PDV-u je uskladio odredbe Direktive o izmjenama i dopunama Direktive o PDV-u, a uključuje i novi koncept "zaliha robe na opoziv" te odredbe koje se odnose na lančane isporuke roba. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Češka porez na dodanu vrijednost primjenjuje na nabavu robe uz naknadu (uključujući pokretnine, toplinsku i električnu energiju, plin i vodu), prijenose nekretnina zbog promjene vlasničkih prava ili prava upravljanja imovinom, isporuku usluga uz naknadu (osim isporuke dobara ili prijenosa nekretnina), nabavu dobara unutar Zajednice i uvoz robe. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Estonija se također pridržava sličnih načela kao većina ostalih zemalja Europske unije, a njezin predmet oporezivanja uključuje opskrbu robom i uslugama u Estoniji, nabavu dobara unutar Zajednice, uvoz robe u Estoniju i isporuku usluga čije mjesto isporuke nije u Estoniji, a koje se ne smatraju izuzetim isporukama. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Sukladno većini zemalja Europske unije i Estonija ima definiran predmet oporezivanja kao: opskrba robom i uslugama u Estoniji, nabava robe unutar Zajednice, uvoz robe u Estoniju i isporuka usluga čije mjesto isporuke nije u Estoniji i koje se ne smatraju izuzetim isporukama. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Latvija oporezuje isporuke dobara ili usluga uz naknadu koje se obavljaju u Latviji tijekom gospodarske djelatnosti. Također, stjecanje dobara unutar Europske unije koje se obavlja u Latviji tijekom gospodarske aktivnosti smatra se oporezivom transakcijom, kao i stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Europske unije i uvoz robe izvan Europske unije, bez obzira na gospodarsku djelatnost ili druge okolnosti. Postoje određeni slučajevi uvoza dobara koji su oslobođeni poreza na dodanu vrijednost, kao što su privremeno uvezene robe, robe uvezene u svrhu daljnje prerade, robe u tranzitu kroz Latviju, robe uvezene u carinsko skladište i robe čija bi isporuka u Latviji bila oslobođena. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Litva jasno definira predmet oporezivanja kao isporuku dobara i usluga od strane poreznog obveznika u zemlji, nabavu dobara unutar Zajednice i uvoz robe, uključujući prodaju na daljinu. Slično tome, Poljska također primjenjuje ista pravila i definira predmet oporezivanja kao isporuku dobara (uključujući materijalnu imovinu, nekretnine, električnu energiju i druge oblike energije) i usluga (osim isporuke dobara) uz naknadu u Poljskoj, izvoz i uvoz robe, nabavu robe unutar Zajednice uz naknadu u Poljskoj te opskrbu robom unutar Zajednice. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Mađarska, Slovačka i Slovenija jednostavno i široko definiraju predmet oporezivanja kao isporuku dobara i usluga od strane poreznih obveznika u zemlji, nabavu unutar Zajednice i uvoz dobara, uključujući prodaju na daljinu. U slovenskom zakonodavstvu postoji posebnost u vezi s pitanjem jesu li isporuke dobara i usluga podložne oporezivanju u Sloveniji ("domaće

isporuke"), što ovisi o pravilima o mjestu isporuke koja se razlikuju za dobra i usluge. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

3.4. Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije

Tablica 5: Pregled zakonske definicije "porezna osnovica" u nacionalnim zakonodavstvima država članica Europske unije

<u>Država</u>	<u>Porezna osnovica</u>
ZEMLJE SJEVERNE EUROPE	
Danska	naknada za oporeziva dobra ili usluge, isključujući PDV + carine, trošarine, prijevoz i provizije za posredovanje
Finska	naknada za oporeziva dobra ili usluge, isključujući PDV + carine, bilo koji drugi nacionalni porez ili naknada osim PDV-a
Švedska	- naknada za oporeziva dobra ili usluge, isključujući PDV + nepovratni poreze i naknade, carina, poštarinu i trošak prijevoza, trošak osiguranja, putne troškove, provizije, financijske troškove
ZEMLJE ZAPADNE EUROPE	
Austrija	- ukupna ugovorena naknada (bez PDV-a) koja je naplaćena osobi koja prima robu ili uslugu
Belgija	- naknada koja je primljena ili koja će se primiti, a uključuje poreze, pristojbe i subvencije koje su izravno povezane s cijenom transakcije - uz to i provizije, premije osiguranja i troškove prijevoza koje ima dobavljač
Francuska	- zaračunata cijena, uključujući osiguranje, proviziju, kamate i slične naknade te neizravne poreze, ali isključujući popuste za prijevremeno plaćanje i naknadu troškova - za uvezenu robu je usklađena carinska vrijednost, uključujući carine
Irska	- je naknada plaćena za dobra i usluge - prilikom uvoza, to je vrijednost za potrebe carine, uvećana za carinsku pristojbu
Luksemburg	- naknada za isporučena dobra i izvršene usluge (bez PDV-a) - za uvezenu robu, oporezivi iznos je carinska vrijednost (uključujući carine), koja općenito odgovara transakcijskoj vrijednosti ili prodajnoj cijeni robe, prilagođenoj za potrebe uvoznog PDV-a
Nizozemska	- primljena naknada (bez PDV-a) za oporezive isporuke dobara i usluga ili vrijednost pri uvozu uključujući carinu - naknada uključuje vrijednost usluga koje su izravno povezane s transakcijom, npr. troškovi osiguranja, transporta i provizija. Ne uključuje

<u>Država</u>	<u>Porezna osnovica</u>
	popuste koje je dobavljač odobrio kupcu i prijelazne troškove (npr. poreze i pristojbe na korištenje isporučene robe)
Njemačka	- ugovorena naknada (bez PDV-a) za isporučenu robu i izvršene usluge - za uvezenu robu oporezivi iznos je vrijednost pri uvozu uključujući carine i troškove (za osiguranje, transport, itd.)
ZEMLJE JUŽNE EUROPE	
Cipar	- ukupna naknada umanjena za popuste
Grčka	- naknada za dobra i usluge, isključujući sam PDV - iznos se može povećati za vrijednost bilo koje usluge izravno povezane s transakcijom, npr. troškovi osiguranja i prijevoza, provizije i subvencijama
Italija	- naknada primljena za dobra i usluge (bez PDV-a) - može se povećati za vrijednost troškova koji su izravno povezani s isporukom, npr. troškovi osiguranja i prijevoza te provizije - za uvezenu robu oporeziva vrijednost je vrijednost za potrebe carine uvećana za carinu
Malta	- ukupna naknade koja se plaća za isporučena dobra i usluge, isključujući sam PDV Naknada uključuje sljedeće: • porezi, pristojbe, namete, pristojbe i druge naknade; i • troškovi provizija, pakiranja, transporta i osiguranja te ostali neželjeni troškovi. - Snižanja cijena, popusti i rabati se odbijaju - za stjecanja unutar Zajednice osnovica je oporeziva vrijednost odgovarajuće isporuke izvršene na Malti, uključujući sve trošarine plaćene u drugim državama članicama
Portugal	- isporuka dobara i usluga na temelju ukupne naknade, isključujući sam PDV - može se povećati za vrijednost bilo koje usluge izravno povezane s transakcijom, npr. osiguranje, troškovi prijevoza, provizije, subvencije.
Španjolska	- ukupna naplaćena naknada - za uvezenu robu, to je vrijednost takve robe za carinske svrhe, uvećana za sve uvozne poreze (osim samog PDV-a), carine i naknade
ZEMLJE ISTOČNE EUROPE	
Bugarska	- cijenu zaračunatu kupcu (bez PDV-a) + sve ostale poreze i naknade povezane s transakcijom, uključujući trošarine i subvencije koje prima dobavljač - za uvoz uključuje carinsku vrijednost i carine na koje dospijevaju na uvezenu robu.

<u>Država</u>	<u>Porezna osnovica</u>
Češka	<ul style="list-style-type: none"> - ukupna naknada zaračunata za isporuku, bez PDV-a, osim ako zakonom nije drugačije određeno - ako se na isporuku plaća trošarina i slično, u poreznu osnovicu ulaze i te pristojbe
Estonija	<ul style="list-style-type: none"> - ukupna prodajna cijena svih dobara i usluga koje je isporučio porezni obveznik, zajedno sa svim drugim naknadama primljenim od kupca ili bilo koje treće osobe - ne uključuje popuste dopuštene kupcu ako se takvi popusti primjenjuju u komercijalne svrhe u trenutku isporuke - za uvoznu robu osnovica je carinska vrijednost robe uključujući uvozne poreze (trošarine i carine)
Latvija	<ul style="list-style-type: none"> - naknada za tu isporuku - u slučaju uvoza, porezna osnovica je carinska vrijednost robe, plus svi dodatni troškovi, uključujući plaćanja za izravno povezane usluge korištene za isporuku robe, osiguranje, pakiranje i prijevoz te poreze i pristojbe - za posredničke usluge, porezni iznos je naknada za takve usluge
Litva	<ul style="list-style-type: none"> - naknada za isporučenu robu ili usluge, uključujući poreze i pristojbe osim samog PDV-a, troškove pakiranja, prijevoza, osiguranja, subvencije i potpore izravno povezane s konačnom cijenom dobara ili usluga - popusti i rabati odobreni u trenutku isporuke, zatezne kamate, kao i iznosi koje je prodavatelj primio kao naknadu troškova nastalih u ime kupca, ne smatraju se dijelom poreznog iznosa. - osnovica za uvezenu robu je carinska vrijednost robe + carina, troškovi prijevoza, osiguranja i pakiranja te provizije
Mađarska	<ul style="list-style-type: none"> - ukupna naknada (bez PDV-a) - u slučaju uvoza iz zemalja koje nisu države članice, oporezivi iznos je vrijednost pri uvozu (uključujući carine, druge pristojbe i troškove osiguranja, prijevoza itd.)
Poljska	<ul style="list-style-type: none"> - naknada za isporuku, bez PDV-a - ako se naknada isplaćuje u naravi, oporezivi iznos je vrijednost naknade izračunata prema prosječnim cijenama za određeno mjesto ili tržište na dan izvršenja, umanjena za PDV - za uvezene robe je carinska vrijednost uvećana za carine i trošarine, ako ih ima
Rumunjska	<ul style="list-style-type: none"> - za isporuke dobara i usluga te stjecanje dobara unutar Zajednice je naknada koju isporučitelj dobije od kupca, korisnika ili treće strane, uključujući subvencije koje su izravno povezane s cijenom takvih transakcija - u slučaju stjecanja robe koja podliježe trošarinama unutar Zajednice, oporezivi iznos uključuje i trošarine koje dopijevaju za naplatu u Rumunjskoj

<u>Država</u>	<u>Porezna osnovica</u>
	- za uvoz dobara je carinska vrijednost robe kojoj se dodaju ostali porezi (osim PDV-a) i uključuje troškove vezane za prijevoz te robe (pod određenim uvjetima)
Slovačka	- ukupna naknada naplaćena za isporuku, isključujući PDV, ali uključujući sve trošarine ili druge poreze i naknade - ako porezni obveznik obavlja isporuke za svoju osobnu potrošnju, osobnu potrošnju svog osoblja, ili obavlja isporuke besplatno ili isporučuje u druge svrhe osim za poslovne, i kada je pripadajući ulazni PDV bio u potpunosti ili djelomično odbit, takve isporuke se trebaju posebno razmotriti. - u slučaju isporuke amortizirane imovine, porezna osnovica je porezno-rezidualna vrijednost imovine.
Slovenija	- plaćanje koje dobavljač prima ili ima pravo primiti za isporuku te uključuje sva plaćanja u novcu ili naturi, sporedne troškove (npr. provizije, troškove pakiranja, prijevoza i osiguranja) kao i sve trošarine, carinu i sva ostala davanja (osim PDV-a)

Izradio autor prema podacima (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Kada je riječ o poreznoj osnovici poreza na dodanu vrijednost, važno je istaknuti da postoji raznolikost, ali istovremeno i sličnost, u tumačenju Tablice 5. Nacionalnih zakonodavstava imaju značajne razlike i specifičnosti u vezi s poreznom osnovicom. Primjerice, u Belgiji postoje posebna pravila za određivanje osnovice za isporuke usluga turističkih agencija i isporuke novih zgrada. S druge strane, Francuska priznaje odbitak iznosa poreza na dodanu vrijednost za sve slučajeve, osim u nekim iznimkama kada se ulazni iznos poreza ne može odbiti za oslobođene transakcije, osim u slučaju izvoza. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Grčka, kao južnoeuropska zemlja, ima iznimne odredbe vezane uz poreznu osnovicu. Na primjer, u slučaju isporuke novih građevina za koje je izdana dozvola nakon 1. siječnja 2006. godine, uzima se u obzir tržišna cijena ako je viša od ugovorene prodajne cijene. Također, u transakcijama između povezanih strana, gdje je naknada za isporuku niža od vrijednosti na "otvorenom tržištu", porezna osnovica se utvrđuje prema potonjoj, pod uvjetom da dobavljač ili primatelj nemaju pravo na potpuno odbijanje ulaznog PDV-a.

Na Malti, uvoz je reguliran na način da se porezna osnovica svakog uvoznog dobra određuje na temelju ad valorem vrijednosti utvrđene prema malteškom Zakonu o uvoznim carinama, koja uključuje CIF³ vrijednost uvećanu za uvozne pristojbe i trošarine.

Kada se radi o isporukama dobara i usluga između povezanih osoba u Portugalu, porezna osnovica je određena kao "normalna cijena" koja se izračunava prema posebnim pravilima portugalskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

Kako bi se spriječila utaja ili izbjegavanje poreza, u Estoniji je propisano da ako se dobra ili usluge isporučuju povezanim osobama, porezna osnovica se određuje na temelju tržišne vrijednosti, uz sljedeće uvjete: ako je naknada za dobra i usluge niža od tržišne vrijednosti i kupac nema pravo na odbitak ulaznog poreza, ako je naknada za dobra i usluge niža od tržišne vrijednosti i isporuka je oslobođena PDV-a, te ako je naknada veća od tržišne vrijednosti i dobavljač nema pravo na potpuni odbitak ulaznog poreza. U Slovačkoj, kada je riječ o isporuci dobara i usluga osobama s posebnim odnosom prema dobavljaču (poput zaposlenika, članova statutarnih tijela ili drugih osoba s obiteljskim, upravljačkim ili financijskim vezama), porezna osnovica se utvrđuje na temelju tržišne cijene, bez obzira na iznos plaćen za pružene usluge ili isporučenu robu. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

3.5. Stope poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije

Tablica 6: Porezne stope poreza na dodanu vrijednost u državama članicama Europske unije poredane od najveće prema najmanjoj

<u>Država</u>	<u>Standardna</u>	<u>Snižena</u>	<u>Vrlo snižena</u>	<u>Parking</u>
Mađarska	27	5 / 18	–	–
Danska	25	–	–	–
Hrvatska	25	5 / 13	–	–
Švedska	25	6 / 12	–	–
Finska	24	10 / 14	–	–
Grčka	24	6 / 13	–	–
Irska	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Poljska	23	5 / 8	–	–
Portugal	23	6 / 13	–	13

³ Incoterms 2020; International Chamber of Commerce

<u>Država</u>	<u>Standardna</u>	<u>Snižena</u>	<u>Vrlo snižena</u>	<u>Parking</u>
Italija	22	5 / 10	4	–
Slovenija	22	9 / 9,5	–	–
Belgija	21	6 / 12	–	12
Češka	21	10 / 15	–	–
Latvija	21	5 / 12	–	–
Litva	21	5 / 9	–	–
Nizozemska	21	9	–	–
Španjolska	21	10	4	–
Austrija	20	10 / 13	–	13
Bugarska	20	9	–	–
Estonija	20	9	–	–
Francuska	20	5,5 / 10	2,1	–
Slovačka	20	10	–	–
Cipar	19	5 / 9	–	–
Njemačka	19	7	–	–
Rumunjska	19	5 / 9	–	–
Malta	18	5 / 7	–	–
Luksemburg	17	8	3	14

Izradio autor prema podacima (Vaša Europa, 2023.)

Čak i najmanje promjene u visini poreznih stopa mogu imati značajne posljedice na proračune država. U Hrvatskoj, promjene stope poreza na dodanu vrijednost mogu imati posebno snažan utjecaj na proračun. Analiza podataka pokazuje da je hrvatski porezni sustav izrazito ovisan o porezu na dodanu vrijednost u usporedbi s drugim državama Europske unije. Tablica 5. prikazuje da je Hrvatska, zajedno s Mađarskom, među državama s najvišim stopama poreza na dodanu vrijednost. Osim standardne stope, neke države primjenjuju i snižene stope, kao i posebne stope poput parking i nulte stope. U nekim državama, poput Danske, odlučuje se za jedinstvenu stopu poreza na dodanu vrijednost u cijelom sustavu, iako je ta ideja u Hrvatskoj brzo odbačena zbog političkih pritisaka. S druge strane, države poput Irske i Luksemburga primjenjuju sustav s različitim vrstama stopa.

Sukladno Direktivi o porezu na dodanu vrijednost svaka država članica sama određuje visinu standardne stope oporezivanja, ali ona sukladno pravilima Direktive ne smije biti niža od 15% (Vijeće Europske unije, 2006). Dalje, snižena stopa, kao poseban oblik porezne stope te jedna ili dvije snižene stope mogu se primijeniti na isporuku određene robe i usluga na temelju popisa u Prilogu III. Direktive, ali u većini slučajeva ne na elektronički isporučene usluge (Vijeće Europske unije, 2006). Navedene snižene stope ne mogu biti niže od 5 %.

Posebne stope poreza na dodanu vrijednost su bile osmišljene kao alat koji bi olakšao prijelaz zemalja na pravila Europske unije o porezu na dodanu vrijednost, koje su te zemlje počele primjenjivati u svojim zakonodavstvima od 1. siječnja 1991. godine. Izvorno je planirano da ove stope budu privremene i da se postupno ukinu do stupanja na snagu jedinstvenog tržišta 1. siječnja 1993. godine. Međutim, one su ostale u primjeni do danas. Prva vrsta posebne stope je vrlo snižena stopa koja se primjenjuje samo na određenu robu i usluge u pojedinim zemljama Europske unije, pri čemu ta stopa ne smije biti veća od 5%. Druga vrsta je nulta stopa koja se također primjenjuje na određene prodaje, pri čemu potrošač uopće ne plaća porez, ali i dalje ima pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji je plaćen prilikom kupnje povezane s tom prodajom. Posljednja vrsta posebne stope je parking stopa koja se primjenjuje u nekim zemljama Europske unije na isporuke roba i usluga koje nisu obuhvaćene Prilogom III. Direktive. Tim zemljama je dopušteno da i dalje primjenjuju snižene stope poreza na dodanu vrijednost umjesto standardnih, ali samo ako snižene stope nisu niže od 12%. (Vaša Europa, 2023.)

Kanarski otoci imaju specifično uređeno zakonodavstvo kada je riječ o stopama poreza na dodanu vrijednost, zbog čega Španjolska primjenjuje posebna pravila za to područje. Budući da su Kanarski otoci otočni dio koji je geografski bliži Africi nego Španjolskoj, dodijeljen im je poseban status. Prema tim pravilima, standardna stopa poreza na dodanu vrijednost na Kanarskim otocima iznosi 7%. Postoje i povećane stope poreza, kao što je stopa od 9,5% koja se primjenjuje na prijevozna sredstva s motorima male snage, te stopa od 15% koja se primjenjuje na luksuznu robu, putnička motorna vozila, određena plovila za razonodu i filmove s oznakom X. S druge strane, postoji i smanjena stopa poreza od 3% koja se primjenjuje na energiju, gorivo, hranu i tekstil. Također, na snazi je nulta stopa poreza koja se odnosi na vodu, lijekove, knjige, časopise, prijevoz unutar Kanarskih otoka, izvoz u stranu zemlju ili u kopnenu Španjolsku, Balearske otoke, Ceutu i Melillu. Dodatno, posebne stope poreza primjenjuju se na duhanske proizvode, pri čemu iznosi 20% za tamni duhan i 35% za duhan tipa Virginia. (International Bureau of Fiscal Documentation, 2021)

4. ZAKLJUČAK

U ovom radu je prikazana analiza poreznih sustava pojedinih država članica Europske unije, s posebnim osvrtom na porez na dodanu vrijednost. Porez na dodanu vrijednost je ključni porezni oblik u Hrvatskoj, s preko 60% ukupnih poreznih prihoda koji dolaze od tog poreza. Republika Hrvatska je tijekom godina prošla kroz izmjene i implementirala nove zakone o porezu na dodanu vrijednost u skladu s direktivama Europske unije nakon pristupanja Uniji 2013. godine.

Porez na dodanu vrijednost se temelji na oporezivanju potrošnje i pruža brojne prednosti kao što su velika oporeziva baza, neutralnost te mogućnost prikupljanja visokih prihoda uz niske stope poreza. Međutim, postoje i negativne strane poreza na dodanu vrijednost kao što su regresivnost, administrativna kompleksnost i porezne prijevare.

U usporedbi s drugim državama članicama Europske unije, Hrvatska se ističe po visokoj ovisnosti svojih javnih financija o porezu na dodanu vrijednost. Analiza podataka pokazuje pozitivnu korelaciju između udjela prihoda od poreza na dodanu vrijednost u bruto domaćem proizvodu i razine opće stope poreza na dodanu vrijednost. Međutim, razina potrošačkih cijena nema povezanost s razinom opće stope poreza na dodanu vrijednost, što ukazuje da promjene stope poreza ne ovise o razini cijena.

Hrvatski porezni sustav je kompleksan u usporedbi s drugim državama članicama Europske unije, a porez na dodanu vrijednost igra ključnu ulogu u hrvatskim javnim financijama. Iako su provedene izmjene i smanjene stope poreza na dodanu vrijednost, porez ostaje važan izvor financiranja države. U budućnosti se očekuju daljnje promjene i novi porezni oblici, no sadašnje stanje ukazuje na ovisnost o porezu na dodanu vrijednost kao jednom od glavnih alata fiskalne politike.

Važno je napomenuti da su politički faktori također utjecali na porezne reforme i političke prepirke vezane uz porez na dodanu vrijednost. Daljnja istraživanja će se baviti pitanjem smanjenja ovisnosti o porezu na dodanu vrijednost u budućnosti te razvojem novih poreznih oblika i politika u hrvatskom poreznom sustavu. No, za sada, ovaj porezni oblike ostaje biti dominantan izvor financiranja države.

Popis literature

1. Barac, Z. (lipanj 2002). Odstupanja Zakona o PDV-u od Šeste smjernice EU u vezi s poreznim oslobođenjima u tuzemstvu. *Porezni vjesnik*, 11.
2. Bejaković, D. s. (2015). Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću. *Porezni vijesnik*, str. str. 153 - 162.
3. Čapeta, T., & Rodin, S. (2011). *Osnove prava Europske unije*. Zagreb: Narodne novine.
4. Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund.
5. *European Commission*. (10.. lipanja 2022). Dohvaćeno iz Taxation and Customs Union; Data on taxation: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en
6. European Council. (2012). *Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union* (2012/C 326/01 izd.). Brussels: Official Journal of the European Union.
7. EUROSTAT. (10.. lipanja 2022.). *EUROSTAT*. Dohvaćeno iz EUROSTAT - database: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database>
8. Hrvatski sabor. (1990). *Ustav Republike Hrvatske* (Narodne novine br. 56/1990, 135/1997, 113/2000, 28/2001, 76/2010, 5/2014 izd.). Zagreb: Narodne novine d.d.
9. Hrvatski sabor. (1995). *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (Narodne novine br. 47/1995, 106/1996, 164/1998, 105/1999, 54/2000, 73/2000, 127/2000, 48/2004, 82/2004, 90/2005, 76/2007, 94/2009, 87/2009, 22/2012, 136/2012, 73/2013 izd.). Zagreb: Narodne novine d.d.
10. Hrvatski sabor. (2022). *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (Narodne novine br. 73/2013, 99/2013, 148/2013, 153/2013, 143/2014, 115/2016, 106/2018, 121/2019, 138/2020, 39/2022 izd.). Zagreb: Narodne novine d.d.
11. International Bureau of Fiscal Documentation. (2021). *European tax handbook* . Amsterdam: IBFD.
12. International Bureau of Fiscal Documentation. (13.. Lipnja 2022). Tax Research Platform. Amsterdam.

13. James, K. (2011). Exploring the Origins and Global Rise of VAT. *Tax Analysts*, 15-22.
14. Jelčić, B., & Bejaković, P. (2012). *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*. Zagreb: Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti.
15. Josić, I. (prosinac 2012). Ulazak i izlazak iz sustava poreza na dodanu vrijednost. *Porezni vjesnik*, str. str. 28. - 38.
16. Kalčić, R. (veljača 2012). Izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost. *Porezni vjesnik*, str. str. 43. - 49.
17. Kalčić, R. (siječanj 2013). Primjena stopa PDV-a od 1. siječnja 2013. *Porezni vjesnik*, str. str. 54. - 58.
18. Kalčić, R., & Cvitić, L. (Siječanj 2018.). Promjene u porezu na dodanu vrijednost od 1. siječnja 2018. *Porezni vijesnik*, str. str. 45. - 53.
19. Koharić, Z. (2018.). Primjena prakse Europskog suda u poreznim stvarima. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, str. 221.- 230.
20. Ministarstvo financija. (1996). *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost*. Zagreb: Narodne novine.
21. Ministarstvo financija. (2022). *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost* (Narodne novine br. 79/2013, 85/2013, 160/2013, 35/2014, 157/2014, 130/2015, 115/2016, 1/2017, 41/2017, 128/2017, 106/2018, 1/2019, 1/2020, 138/2020, 1/2021, 73/2021, 41/2022 izd.). Zagreb: Narodne novine d.d.
22. Ministarstvo financija. (2022.). Najznačajnije kategorije prihoda državnog proračuna prema računskom planu do ožujka 2022. Zagreb. Preuzeto 7.. svibnja 2022. iz <https://mfin.gov.hr/pristup-informacijama/statistika-i-izvjesca/vremenske-serije-podataka/98>
23. Schenk, A., Thuronyi, V., & Cui, W. (2015). *Value Added Tax: A Comparative Approach*. New York: Cambridge University Press.
24. Šimović, H. (veljača 2016). Doprinos sniženih stopa (ne)učinkovitosti poreza na dodanu vrijednost. *Porezni vjesnik*, str. str. 58. - 65.
25. Slavulj Pavletić, A. (Rujan 2014.). Stope PDV-a u Republici Hrvatskoj. *Porezni vijesnik*, str. str 87. - 97.

26. Sud Europske unije. (30. travnja 2022). *Presuda Suda od 23. travnja 2015. u predmetu C-111/14*. Dohvaćeno iz Sud Europske unije - CURIA: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=163873&pageIndex=0&doclang=hr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=187515>
27. Sud Europske unije. (30.. travnja 2022.). *Presuda Suda od 13. ožujka 2014. u predmetu C-204/2013*. Dohvaćeno iz Sud Europske unije - CURIA: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=149131&pageIndex=0&doclang=HR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4718627>
28. Sud Europske unije. (30.. travnja 2022.). *Presuda Suda od 17. prosinca 2020. u predmetu C-346/19*. Dohvaćeno iz Sud Europske unije - CURIA: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=235702&pageIndex=0&doclang=hr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=187829>
29. Terra, B., & Kajus, J. (2021). *A Guide to the European VAT Directives: Volume 1&2*. Amsterdam: IBFD.
30. The Council Of The European Economic Community. (1967). *FIRST COUNCIL DIRECTIVE of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes ((67/227/EEC) izd.)*. Brussels: Official Journal of the European Communities.
31. Vaša Europa. (10.. lipnja 2022.). *European Commission*. Dohvaćeno iz Pravila o PDV-u i stope PDV-a: standardne, posebne i snižene stope: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm
32. Vijeće Europske unije. (2006). *Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost* (Službeni list EU: L347/2006, L384/2006, L346/2007, L44/2008, L14/2008, L166/2009, L175/2009, L10/2009, L72/2010, L189/2010, L326/2010, L201/2013, L353/2013, L142/2016, L177/2016, L348/2017, L162/2018, L282/2018, L286/2018, L311/2018, L329/2018, L83/2019 izd.). Brisel: Službeni list Europske unije.
33. Vlada Republike Hrvatske. (27.. listopada 2021.). Državni proračun 2022. godina. Preuzeto 7. svibnja 2022. iz Ministarstvo financija: <https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-2022-godina/3235>

Popis tablica

Tablica 1: Značajne promjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost do ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju	5
Tablica 2: Značajne promjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju	7
Tablica 3: Pregled odredaba vezanih uz mjesto oporezivanja	14
Tablica 4: Pregled trenutnih stopa poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	17
Tablica 5: Pregled zakonske definicije "porezna osnovica" u nacionalnim zakonodavstvima država članica Europske unije.....	36
Tablica 6: Porezne stope poreza na dodanu vrijednost u državama članicama Europske unije poredane od najveće prema najmanjoj	40

