

Posebni postupci oporezivanja u sustavu poreza na dodanu vrijednost

Vražić, Božica

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:199:734252>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-25**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Pravni fakultet
Preddiplomski stručni porezni studij

ZAVRŠNI RAD
POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA U SUSTAVU
POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Mentor:
Prof. dr. sc. Sonja Cindori

Student:
Božica Vražić, 0066328958

Zagreb, kolovoz 2023.

Izjava o izvornosti

Ja, Božica Vražić, pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Božica Vražić, v.r.

SADRŽAJ

1. UVOD	4
2. OSNOVNA OBILJEŽJA POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE.....	5
2.1. Porezi i vrste poreza	5
2.2. Sudionici porezno - pravnog odnosa	6
2.3. Porezni sustav Republike Hrvatske.....	7
2.4. Značaj poreznih prihoda u javnim приходima Republike Hrvatske.....	9
2.5. Usporedba poreznog sustava Republike Hrvatske s drugim državama članicama Europske Unije i administrativna suradnja	11
3. POJAM I OBILJEŽJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ	13
3.1. Pojmovno određenje poreza na dodanu vrijednost.....	13
3.2. Osnovica i obveznici poreza na dodanu vrijednost	15
3.3. Stope oporezivanja i oslobođenja.....	16
3.4. Metode izračuna i podjela poreza na dodanu vrijednost	20
3.5. Značaj Poreza na dodanu vrijednost u poreznim приходima RH.....	21
4. POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA U SUSTAVU PDV-A REPUBLIKE HRVATSKE	23
4.1. Posebni postupak oporezivanja za male porezne obveznike.....	24
4.2. Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija	27
4.3. Posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete i za prodaju putem javne dražbe	30
4.4. Posebni postupak oporezivanja investicijskog zlata	34
4.5. Ostali posebni postupci	37
5. ZAKLJUČAK	40
6. POPIS LITERATURE.....	41
7. POPIS TABLICA	43
8. POPIS GRAFIKONA	43

1. UVOD

Tema završnog rada je posebni postupci oporezivanja u sustavu poreza na dodanu vrijednost. Svrha posebnih postupaka oporezivanja je pojednostavljenje obračuna poreza na dodanu vrijednost za točno određene isporuke dobara ili obavljanje usluga. Temeljni cilj ovoga rada je objasniti posebne postupke oporezivanja u sustavu poreza na dodanu vrijednost, nakon što se objasni porezni sustav Republike Hrvatske i porez na dodanu vrijednost.

Strukturu završnog rada čini 5 poglavlja, zajedno s uvodom i zaključkom. Nakon uvoda, u drugom dijelu objašnjen je termin porez, navedene su vrste poreza te je prikazan porezni sustav Republike Hrvatske i uspoređen sa sustavima drugih država članica. Također, obrazložen je značaj poreznih prihoda u javnim приходima na temelju državnog proračuna iz 2021. godine. U trećem poglavlju prikazan je porez na dodanu vrijednost, objašnjena je porezna osnovica, porezni obveznik, navedene su stope, metode i podjela poreza na dodanu vrijednost. Na kraju poglavlja je prikazan značaj poreza na dodanu vrijednost u poreznom sustavu Republike Hrvatske. Četvrto poglavlje posvećeno je posebnim postupcima oporezivanja u sustavu poreza na dodanu vrijednost. To su: poseban postupak oporezivanja za male porezne obveznike, poseban postupak oporezivanja putničkih agencija, poseban postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetničkih djela, kolekcionarske ili antikne predmete i za prodaju putem javne dražbe, poseban postupak oporezivanja investicijskog zlata, posebni postupci oporezivanja za porezne obveznike koji obavljaju usluge osobama koje nisu porezni obveznici ili prodaju dobra na daljinu ili obavljaju određene isporuke na domaćem tržištu i postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama. Nakon zaključka nalaze se popisi literature, tablica i grafikona.

Završni rad pisan je uz korištene stručne literature kao što su: zakoni, pravilnici, knjige, članci i časopisi. Korištena je i internetska stranica Porezne uprave i druge navedene stranice. Određeni podaci prikazani su pomoću tablica i grafikona.

2. OSNOVNA OBILJEŽJA POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE

2.1. Porezi i vrste poreza

Pretpostavlja se da su se porezi pojavili još u razdoblju prije Krista, kada se u Egiptu za vrijeme dinastije Ptolemejevića prikupljala glavarina. Iz toga možemo uočiti da porezi imaju davnu prošlost i da će bez sumnje imati i budućnost jer su porezi potrebni za dobro funkcioniranje države. Bez oporezivanja građana nema države. Zbog značajnog povijesnog razvoja i promjene same uloge poreza u društvu postoje bezbrojne teorije poreza. Prema definiciji iz Općeg poreznog zakona, porezi su redovna novčana davanja i prihod državnog proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka. Osim poreza, javna davanja su i carine, doprinosi, pristojbe i druga javna davanja čije su utvrđivanje, naplata ili nadzor posebnim propisom dodijeljeni u nadležnost poreznom tijelu. U članku 51. Ustava Republike Hrvatske piše da je svatko dužan sudjelovati u podmirivanju javnih troškova u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima i da ono mora biti pravedno i jednako. Da bi se neko prikupljanje prihoda smatralo porezom, moraju biti ispunjene određene pretpostavke.

Karakteristike bez kojih nema poreza su: prisilnost, nedestiniranost, derivativnost, ubiranje u javnom interesu, ne očekuje se neposredna protunaknada od države za plaćeni porez i u pravilu se plaćaju u novcu. Porezi su prisilni prihod države i ako porezni obveznik ne plati svoju poreznu obvezu na vrijeme i u cijelosti, provest će se mjere kako bi se taj određeni iznos naplatio. Derivativnost poreza očituje se u činjenici da država može ubirati prihode od građana na osnovi svojeg unutarnjeg suvereniteta. Država je najviša vlast na svojem teritoriju i nijedan pojedinac niti društvena organizacija nemaju višu vlast. Porezi se ubiru u javnom interesu i služe za podmirivanje javnih rashoda. Kod plaćanja poreza nema neposredne protunaknade, odnosno nije prisutno načelo do ut des kao što je slučaj kod pristojbi. To znači da ne postoji povezanost između visine poreza koju je platio porezni obveznik i koristi koju će imati porezni obveznik od korištenja javnih usluga koje se financiraju porezima. Za razliku od doprinosa, porezi služe za podmirivanje svih javnih izdataka, nemaju unaprijed točno određenu namjenu. Danas se porezi utvrđuju i ubiru u novčanom obliku, a u prošlosti je postojala mogućnost plaćanja u naturi ili radom.

Porezima suvremene države smanjuju ekonomsku snagu poreznim obveznicima, fizičkim i pravnim osobama, i tako ostvaruje prihode kako bi osigurala financiranje svojih ciljeva. Područja koja se financiraju prihodima od poreza su: obrazovanje, kultura, znanost,

socijalna i zdravstvena zaštita, održavanje i izgradnja cesta i pruga i druga područja od općeg interesa. U poreznom sustavu svake države postoji velik broj poreza, uobičajeno više od dvadeset. Postoje mnoge klasifikacije poreza. Neke od najpoznatijih su podjela na: neposredne i posredne, subjektne i objektne, opće i namjenske, redovne i izvanredne, osnovne i dopunske poreze i na poreze središnjih i lokalnih tijela. Svaka navedena podjela objašnjena je u tablici (Jelčić, i dr., 2008).

Tablica 1 - Podjela poreza

PODJELA POREZA	
<u>Neposredni porezi</u> se plaćaju u trenutku trošenja dohotka. Na primjer porez na dohodak i dobit.	<u>Posredni porezi</u> su se plaćaju prije trošenja dohotka. Primjerice porez na dodanu vrijednost.
<u>Subjektne porezi</u> su porezi kod kojih su bitna osobna svojstva poreznog obveznika. Postoje subjektne porezi u užem i širem smislu. Primjer subjektne poreza u širem smislu je porez na dohodak kada se uzima u obzir i ekonomska snaga poreznog obveznika.	<u>Objektne porezi</u> su porezi kod kojih nije bitna osoba poreznog obveznika, nego je bitan određeni porezni objekt kao što su imovina, dar i slično. Primjer: porez na nasljedstva i darove.
<u>Opći porezi</u> služe za podmirivanje svih državnih izdataka.	<u>Namjenski porezi</u> služe za podmirivanje određenih državnih izdataka, imaju unaprijed točno utvrđenu namjenu. Primjerice, mogu se ubirati radi uklanjanja posljedica rata ili potresa.
<u>Redovni porezi</u> su porezi koji se prikupljaju trajno, redovno, iz godine u godinu i služe za podmirivanje redovnih rashoda.	<u>Izvanredni porezi</u> mogu biti uvedeni na razdoblje od nekoliko godina i služe za financiranje izvanrednih, nepredvidivih rashoda. Primjerice jednokratni porez na ratnu dobit.
<u>Osnovni porezi</u> su porezi čija naplata čini najveći dio poreznih prihoda. To su porez na dohodak, porez na dobit i porez na dodanu vrijednost.	<u>Dopunski porezi</u> mogu imati kontrolnu ulogu.
<u>Porezi središnjih tijela</u> – u RH porez na dobit	<u>Porezi lokalnih tijela</u> - porez na cestovna motorna vozila (županijski) i porez na promet nekretnina (općinski)

Izvor: Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, Jure i dr. Financijsko pravo i financijska znanost, (2008)

2.2. Sudionici porezno-pravnog odnosa

Porezno-pravni odnos je društveni odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku. Prema tome, porezno-pravni odnos bi trebao biti popis prava i obveza, koja mogu biti ostvarena u poreznom postupku. Opći porezni zakon uređuje bitne postupovne odredbe ovog odnosa. Kao što i sam naziv kaže, on je opći propis (*lex generalis*) i primjenjuje se supsidijarno. To znači da će se odredbe Općeg poreznog zakona primjenjivati na porezno-pravne odnose ako „posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drugačije.“ Sudionici porezno-pravnog odnosa su porezno tijelo, porezni obveznik i porezni jamac, odnosno određeno je tko naplaćuje porez, tko ga plaća i tko jamči da će biti plaćen. (Arbutina, i dr., 2017).

Porezno tijelo je subjekt koji je ovlašten utvrđivati i naplaćivati poreznu obvezu, a to su država i tijela jedinice lokalne i područne samouprave (Matković, 2005). Prema odredbi Općeg poreznog zakona, porezni obveznik je svaka osoba koja je kao takva predviđena zakonom kojim je uređena određena vrsta poreza. Fizičke i pravne osobe postaju porezni obveznici po snazi zakona, bez svoje slobodne volje i njihova imovina će biti umanjena za iznos porezne obveze. Svaka vrsta poreza utvrđuje se zakonom i u svakom zakonu postoje odredbe o tome tko je porezni obveznik tog poreza. Porezni obveznik u poreznom postupku može imati zastupnika, pomagatelja i poreznog savjetnika. Porezni jamac supsidijarno odgovara za porezni dug, samo ako ga porezni obveznik nije platio na vrijeme i u cijelosti.

2.3. Porezni sustav Republike Hrvatske

Porezni sustav razlikuje se od države do države, ovisno o vanjskim okolnostima, a to je ukupnost svih poreza koji postoje u određenoj državi. Ne postoje dva ista porezna sustava i oni su podložni brojnim promjenama i nadogradnjama. Potrebna obilježja poreznog sustava su jednostavnost i jeftinoća. Hrvatski porezni sustav počeo se razvijati nekoliko godina kasnije u odnosu na ostale tranzicijske zemlje, a razlog tome je Domovinski rat i borba za samostalnost. Postoje dva važna događaja. Prvi važan događaj je uvođenje poreza na dohodak pojedinca, poreza na dobit i trošarina 1994. godine. Neke od tih trošarina postoje i u današnjem poreznom sustavu. Drugi važan događaj bio je 1998. godine kada je uveden novi oblik poreza na promet, porez na dodanu vrijednost. Time je završila nužna reforma poreznog sustava. Hrvatska je tada bila jedina država koja je dosljedno primjenjivala

alternativni sustav potrošnje i imala potrošno orijentirani sustav. To znači da je porezna obveza poreznih obveznika veća za one dijelove dohotka i imovine koji su namijenjeni potrošnji, a u povoljnijem poreznom položaju ili neoporezovani trebali bi biti dohoci za investiranje i štednju.

Do danas porezni sustav je prošao kroz mnoge izmjene i dopune, ali i dalje je pretežito potrošno orijentiran (Dražić Lutilsky, i dr., 2015). Porezni sustav Republike Hrvatske moderan je sustav usklađen s propisima Europske unije i sa sustavima drugih država članica (Bogovac, 2014). Zakon o Poreznoj upravi definira Poreznu upravu kao jedinstvenu i samostalnu organizacija u sastavu Ministarstva financija čija je temeljna zadaća primjena i nadzor primjene poreznih propisa i propisa o prikupljanju doprinosa. U Poreznoj upravi ustrojavaju se: Središnji ured, područni uredi za područje pojedine županije i grada Zagreba i ispostave područnih ureda te Ured za velike porezne obveznike. Ovdje se uočava pojam dekoncentrirane državne uprave. Porezni sustav Republike Hrvatske ima više poreznih oblika, pluralan je.

Prema pripadnosti prihoda od poreza sastoji se od: državnih, županijskih, gradskih ili općinskih poreza i zajedničkih poreza, poreza na dobitke od igara na sreću i naknada za priređivanje igara na sreću i naknada za priređivanje nagradnih igara (Jančiev, i dr., 2016). Kao što se iz same podjele može zaključiti, državni porezi u potpunosti pripadaju državnom proračunu, županijski porezi županijskom proračunu ili proračunu Grada Zagreba, a proračunu grada ili općine pripadaju općinski ili županijski porezi. Zajednički porez, porez na dohodak, dijeli se između države, županije i grada ili općine prema određenim postotcima. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za priređivanje igara na sreću u cijelosti pripadaju državnom proračunu. Posebno mjesto zauzima naknada za priređivanje nagradnih igara koja pripada Hrvatskom crvenom križu.

Tablica 2 - Porezni sustav Republike Hrvatske

POREZNI SUSTAV RH	
DRŽAVNI POREZI	Porez na dobit Porez na dodanu vrijednost Trošarine i posebni porezi
ŽUPANIJSKI POREZI	Porez na nasljedstva i darove Porez na cestovna motorna vozila Porez na plovila Porez na automate za zabavne igre
GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI	Prerez porezu na dohodak Porez na potrošnju Porez na kuće za odmor Porez na korištenje javnih površina Porez na promet nekretnina
ZAJEDNIČKI POREZ	Porez na dohodak
POREZI NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE ZA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU	Lutrijske igre Igre u casinima Igre klađenja Igre na sreću na automatima Naknada za priređivanje prigodnih jednokratnih igara na sreću
NAKNADA ZA PRIREĐIVANJE NAGRADNIH IGARA	Propisana uplata priređivača nagradnih igara u korist hrvatskog crvenog križa

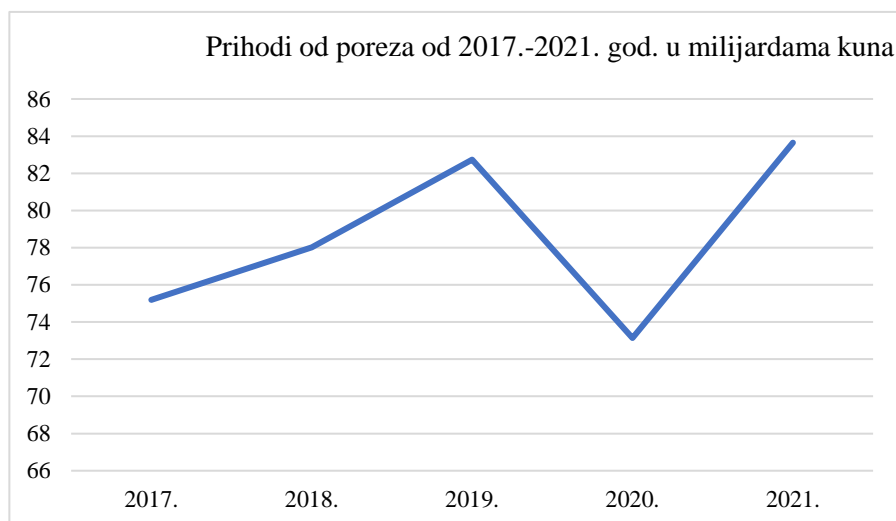
Izvor: Porezna uprava, dostupno na:

https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx

2.4. Značaj poreznih prihoda u javnim приходima Republike Hrvatske

Porezi su najizdašniji i najvažniji prihodi. Njihovu važnost možemo iščitati iz podataka državnog proračuna. Državni proračun je akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci za jednu godinu, u skladu sa zakonom i donosi ga Hrvatski sabor. U приходima državnog proračuna, prihodi od poreza imaju velike brojke. Na prvom grafikonu je prikazano da su 2017. godine prihodi od poreza iznosili su 75,2 milijarde kuna, 2018. godine 78,02 milijardi, a 2019. godine 82,73 milijarde kuna. U ove navedene tri godine možemo zaključiti kako su prihodi od poreza iz godine u godinu rasli. Kobre 2020. godine kada su Hrvatsku pogodili potresi i pandemija, prihodi od poreza smanjili su se za manje od 10 milijardi kuna, odnosno iznosili su 73,14. milijardi kuna. Porast od 10 milijardi kuna bilježimo 2021. kada su prihodi od poreza iznosili 83,65 milijardi kuna.

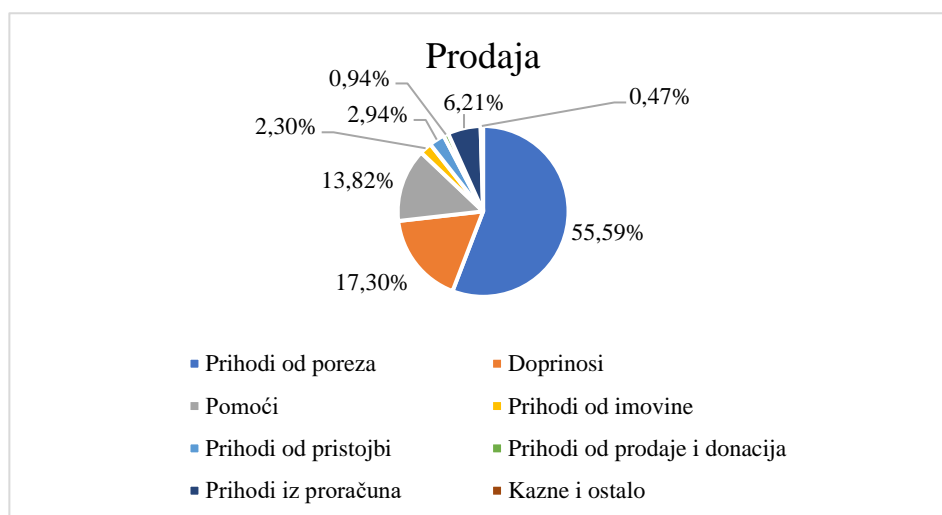
Grafikon 1 - Prihodi od poreza kroz godine



Izvor: <https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/610>

Na temelju proračuna iz 2021. godine pomoću grafikona bit će prikazano koji je udio prihoda od poreza u odnosu na ostale prihode. Ukupni prihodi iznosili su 131,58 milijardi kuna. Najveći udio prihoda je od poreza i doprinosa. Prihodi od poreza iznose 73,14 milijardi kuna što iznosi 55,59% ukupnih prihoda, a prihodi od doprinosa 22,76 milijardi što iznosi 17,3%.

Grafikon 2 - Prihodi proračuna 2021. godine



Izvor: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2022_06_66_948.html

2.5. Usporedba poreznog sustava Republike Hrvatske s drugim državama članicama Europske Unije i administrativna suradnja

Hrvatski porezni sustav je nakon osamostaljenja i reformi provedenih 1990-ih godina, usporediv s poreznim sustavima država članica Europske Unije. Svi bitni porezni oblici, porez na dodanu vrijednost, porez na dobit i porez na dohodak, odgovaraju istovrsnim porezima u zemljama članicama Unije (Arbutina, i dr.). Ne postoje dva ista porezna sustava zbog povijesnih razvoja, veličine zemlje, broja stanovnika i drugih utjecaja. Sličnosti se mogu uočiti zato što su nove države izgradile porezne države po uzoru na porezne sustave bivših matica. Isto tako suvremeni porezni sustavi su pluralni (Jelčić, i dr., 2008). Ne postoje ni isti porezni sustavi na razini Europske Unije. Razlike uočavamo u: visini udjela poreza u BDP-u i visini pojedinih vrsta poreza u prihodima, poreznim oblicima, oslobođenjima, utvrđivanju poreznih osnovica i poreznim stopama. Naravno, nastoji se harmonizirati oporezivanje kako bi se osigurala slobodna konkurencija, ali postignuti su različiti rezultati ovisno o vrsti poreza.

U slučaju neizravnih poreza, poreza na dodanu vrijednost, posebnih poreza i trošarina postignuta je visoka razina usklađenosti, koja gotovo ne treba daljnje nadogradnje. Čak od 1984. godine može se govoriti o visom stupnju usklađenosti poreza na dodanu vrijednost između država članica (Mijatović, 2004). Države članice obvezne su u svoje zakonodavstvo implementirati direktive koje propisuju oporezivanje PDV-om (Cindori, i dr., 2021). S druge strane, kod izravnih poreza, poreza na dohodak i dobit, oporezivanje dohotka nije uopće regulirano općim normama, dok su kod oporezivanja dobiti na snazi direktive i smjernice kojima su regulirana specifična područja. Harmonizacija oporezivanja dohotka ovisi isključivo od presuda Europskog suda (Arbutina). Prepušteno je državama članicama da same uređuju oporezivanje dohotka, ali moraju voditi računa da ono nije suprotno temeljnim načelima jedinstvenog tržišta. Ta načela su slobodno kretanje dobara, ljudi, usluga i kapitala. Kako bi se rasteretilo dohodak fizičkih osoba, u većini zemalja, krajem 20. stoljeća dolazi do smanjenja najviših stopa poreza na dohodak. U isto vrijeme prisutno je i smanjenje osnovne stope poreza na dobit i ukidanje poreznih poticaja što je rezultiralo širenjem porezne osnovice poreza na dobit. Kod poreza na dodanu vrijednost povisuje se visina standardne stope (Arbutina, i dr.).

Usporedit ćemo stope poreza na dodanu vrijednost, poreza na dobit i poreza na dohodak u Hrvatskoj, Italiji i Slovačkoj. U tablici dolje možemo vidjeti da Hrvatska u

odnosu na Italiju i Slovačku ima najveću standardnu stopu poreza na dodanu vrijednost od 25%. Hrvatska ima jednu od najviših stopa poreza na dodanu vrijednost u odnosu na sve države članice. Italija ima jednu od najviših stopa poreza na dobit od 24%, dok Slovačka ima sniženu stopu od 15% i standardnu od 21%, a Hrvatska još niže stope od 10 i 18%. Kod poreza na dohodak Italija ima najveću stopu od 43% za iznose iznad 50 tisuća eura.

Tablica 3 - Stope poreza danas u određenim državama

	HRVATSKA	ITALIJA	SLOVAČKA
POREZ NA DODANU VRIJEDNOST	Nulta stopa Snižene stope 5% i 13% Standardna stopa 25%	Nulta stopa Snižene 4%, 5% i 10% Standardna stopa 22%	Snižena stopa 10% Standardna stopa 20%
POREZ NA DOBIT	10% za prihode do 995.421,06 tisuća eura 18% za prihode veće od 995.421,06 eura	24% - jedna od najviših stopa u EU	15% do 49.790 eura Standardna stopa 21%
POREZ NA DOHODAK	20% do 47.780 eura 30% iznad 47,780 eura godišnje	23% do 15.000,00 eura 25% 15.000 - 28.000 35% 28.000 – 50.000 43% iznad 50.000 eura	19 % do 38.553 eura 25% iznad 38.553 eura

Izvori: <https://www.expatica.com/it/finance/taxes/taxes-in-italy-79671/>; <https://gsl.org/en/taxes/tax-zones/slovakia/>; <https://investcroatia.gov.hr/porezni-sustav/>

Sve važnija je suradnja poreznih administracija različitih država zbog širenja međunarodnog poreznog planiranja. Međunarodna pravna pomoć uređena je Općim poreznim zakonom kao pravo poreznog tijela da se u rješavanju određenog poreznog slučaja za pomoć obrati inozemnom poreznom tijelu i temelji se na međunarodnim ugovorima. Pomoć se može pružiti i kada nije sklopljen međunarodni ugovor, ako postoje određeni uvjeti. Suradnja može biti kroz razmjenu informacija ili pomoć u naplati poreza koji pripadaju drugoj jurisdikciji. Na razini Europske unije međunarodna pravna pomoć naziva se administrativna suradnja i kao institut razvijala se dugo. Vezano uz administrativnu suradnju postoje brojne direktive koje je i Republika Hrvatska morala implementirati u svoj pravni poredak ulaskom u Europsku uniju. Hrvatska je to ostvarila donoseći Zakon o administrativnoj suradnji na području poreza (Jelčić, i dr., 2008).

3. POJAM I OBILJEŽJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ

3.1. Pojmovno određenje poreza na dodanu vrijednost

Smatra se da se porez na promet javlja, kao i drugi porezi, u razdoblju prvih civilizacija. Države starog vijeka kao što su Babilon, Egipat i dr. nametale su carine pojedincima koji su uvozili i izvozili robu. Od tada se porez na promet razvija usporedno s ostalim poreznim oblicima. Porezom na promet podrazumijeva se oporezivanje prometa proizvoda i obavljanja usluga uz naknadu (Barišić). Njegove karakteristike su: djelotvornost i elastičnost, njegovo ubiranje je jeftino, a efikasno jer zauzima visoko mjesto u poreznim prihodima i bitan je porez svakog poreznog sustava. On se prevaljuje, odnosno plaćanje porezne obveze prenosi se na kupca tako što se povećava cijena dobra kojeg su kupili ili usluge koje su primili. Može biti opći i posebni. Posebni porezi na promet su oni porez kojima se oporezuju prometni samo nekih proizvoda ili usluga. Danas ih prepoznajemo po nazivu trošarine ili akcize. Opći porez na promet kojim se oporezuje promet gotovo svih proizvoda i usluga dijeli se na:

1. JEDNOFAZNI POREZ NA PROMET – u proizvodnji, u trgovini na malo i u trgovini na veliko
2. VIŠEFAZNI POREZ NA PROMET – bruto i neto
3. SVEFAZNI POREZ NA PROMET – bruto i neto

Porez na dodanu vrijednost je jedan od oblika poreza na promet, točnije neto svefazni porez na promet kojim se oporezuje potrošnja. Obračunava se i plaća u svakoj fazi proizvodnje i prometa, ali ne na cjelokupni iznos nego samo na dodanu vrijednost koja je postignuta proizvodnjom ili prometom. Dodanu vrijednost poduzetnik dodaje inputima prije nego što ih proda kao outpute, odnosno nove proizvode ili usluge. To je razlika između vrijednosti outputa i inputa odnosno razlika između vrijednosti ostvarenih proizvoda ili obavljenih usluga i rada i dobara (inputa) koji su uloženi kako bi se proizveo novi proizvod ili obavila usluga. To znači da je konačna cijena proizvoda zbroj dodanih vrijednosti svih faze proizvodno – prodajnog ciklusa. Iako ovaj oblik poreza postoji od samih početaka civilizacije, njegovo uvođenje je predložio njemački poduzetnik Wilhelm von Siemens 1919. godine. Kao što je gore u radu bilo prikazano, porez na dodanu vrijednost, porez na dobit, porez na dohodak i posebni porezi čine temelj poreznih sustava današnjih država. U takvim

poreznim sustavima, porez na dodanu vrijednost i posebni porezi su neizravni porezi, analitičke naravi i sa značajnom fiskalnom ulogom (Cindori, i dr., 2021).

Porez na dodanu vrijednost je uveden u porezni sustav Republike Hrvatske 1995. godine, ali je stupio na snagu tek 3 godine nakon, 1. siječnja 1998. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost zaokružilo je reformu poreznog sustava koja je bila izrazito bitna jer je hrvatsko gospodarstvo bilo u tranziciji te je postojala potreba prilagodbe sustava tržišnoj ekonomiji (Dražić Lutitsky, i dr., 2015). Od tada je njegovo uređenje doživjelo mnoge promjene i dopune. U Hrvatskoj se primjenjuje PDV potrošnog oblika, što znači da se prilikom izračuna od vrijednosti prodaje oduzimaju svi mogući rashodi, odnosno cjelokupni iznos utrošen za nabavu osnovnih sredstava kako bi se proizveo proizvod ili obavila usluga. Ovaj oblik se primjenjuje i u drugim članicama Europske unije. U ovom sustavu svaka isporuka dobara mora biti oporezovana, ako nije oslobođena i ne smije biti dvostruko oporezovana ili neoporezovana. Porez na dodanu vrijednost u isporukama mora biti odbijen putem pretporeza kako bi se ostvarilo njegovo obilježje neutralnosti. Zato svaki poduzetnik od dobavljača zahtijeva da na svakom računu iskaže porez na dodanu vrijednost kako bi on mogao odbiti svoj pretporez.

Kao što je prethodno navedeno, porez na dodanu vrijednost je na području EU postignuo visok stupanj harmonizacije. Kako bi se roba i usluge kretale što slobodnije unutar granica putem istog poreznog oblika, uspostavljen je jedinstveni sustav oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Osnovna načela oporezivanja su načelo odredišta i podrijetla. Na razini Europske unije primjenjuje se načelo odredišta. Prema načelu odredišta oporezuje se uvoz, a ne izvoz, odnosno oporezuju se krajnja potrošnja dobra, bez obzira na to gdje su proizvedena, unutar ili izvan granica zemlje. Načelo podrijetla je suprotno, oporezuje se izvoz, a ne uvoz. To znači da se porez na dodanu vrijednost plaća u zemlji u kojoj je bilo koje dobro proizvedeno, a ne u kojoj se troši. Kako između država članica Europske unije više nema granica niti carinskih kontrola, umjesto izraza uvoz, primjenjuje se stjecanje dobara iz druge države članice, a umjesto izvoza, upotrebljava se izraz isporuka dobara u drugu državu članicu. Za zemlje koje nisu države članice koriste se termini uvoz i izvoz.

Kako bi se usuglasio s europskim propisima hrvatski sustav poreza na dodanu vrijednost usklađen je s Direktivom 2006/112/EZ i uređen je:

1. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23)
2. Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (NN br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23)

PDV se obračunava i plaća prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost i u potpunosti je prihod državnom proračuna. Predmet oporezivanja je:

1. isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik
2. obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik
3. uvoz dobara
4. stjecanje dobara unutar EU u tuzemstvu uz naknadu.

3.2. Osnovica i obveznici poreza na dodanu vrijednost

Porezna osnovica je naknada, to jest sve ono što je isporučitelj dobara ili usluga primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke. Porezna osnovica povećava se za iznose poreza, carina, pristojbi i slična davanja, osim PDV-a, te sporednih troškova kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara/usluga zaračunava kupcu/primatelju. U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobre u trenutku isporuke ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna/primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke. Prema Zakonu i Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost porezni obveznik je:

1. svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Gospodarska djelatnost je svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda i
2. svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva, koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun na područje druge države članice.

3. Ako tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima obavljaju djelatnosti u okviru svog djelokruga ili ovlasti ne smatraju se poreznim obveznicima. Ako bi neoporezivanje tih djelatnosti dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja navedena tijela smatrat će se poreznim obveznicima.
4. Ministar financija pravilnikom propisuje provedbu članka Zakona o poreznom obvezniku. Propisano je da porezni obveznik i svaka osoba koja na području Republike Hrvatske nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim kada obavlja isporuke dobara ili usluga za koje PDV plaća primatelj dobara ili usluga.

3.3. Stope oporezivanja i oslobođenja

Transakcije koje su predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost su sve transakcije čije je oporezivanje propisano Zakonom, bez obzira na to jesu ili oporezive ili oslobođene plaćanja poreza. Dakle, neoporezive su one transakcije čije oporezivanje nije uređeno Zakonom. Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost imamo podjelu na šest vrsta transakcija. U odredbi Pravilnika piše da je bitno obilježje oporezive transakcije međusobna uzročna veza između transakcije i naknade. Kod utvrđivanja postojanja ovog obilježja mjerodavan je gospodarski interes sudionika, neovisno o tome koju su naziv dodijelili određenom poslu. Oporezive transakcije su:

1. Isporuka dobara je prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika. Materijalnom imovinom se u smislu ovoga Zakona, osim dobara kao što su roba, predmeti i drugo, smatra i isporuka električne energije, plina, grijanja, hlađenja i slično.
2. Obavljanje usluga je svaka transakcija koja se ne smatra isporukom dobara. Ovdje također pripada: prijenos prava, suzdržavanje od neke radnje ili trpljenje neke radnje ili stanja i obavljanje usluga po nalogu nadležnih državnih tijela ili u njihovo ime ili na temelju odredbi zakona.
3. Stjecanje dobara unutar Europske unije je prema Zakonu „stjecanje prava raspolaganja pokretnom materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika, koju prodavatelj ili stjecatelj dobara ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze stjecatelju tih dobara u

državu članicu koja nije država članica u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara.“

4. Trostrani posao se sastoji od transakcija koje obavljaju tri porezna obveznika iz tri različite države članice kada su ista dobra izravno isporučena od prvog isporučitelja neposredno posljednjem kupcu iz jedne države članice u drugu. Prvi kupac je oslobođen plaćanja PDV-a na stjecanje dobara unutar Europske unije, ali mora drugom kupcu izdati račun bez iznosa PDV-a i mora navesti činjenicu da se radi o trostranom poslu.
5. Uvoz dobara je svaki unos dobara u Europsku uniju koja nisu u slobodnom prometu na području Europske unije, u skladu s carinskim propisima. Uvoz je i unos dobara koja su u slobodnom prometu na području Europske unije, a potječu s trećih područja koja su dio carinskog područja Europske unije u skladu s carinskim propisima.
6. Vrijednosni kuponi su instrumenti za koje postoji obveza da ih se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku dobara ili usluga i kada su dobra ili usluge koji se isporučuju ili identitet njihovih potencijalnih isporučitelja naznačeni ili na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući i uvjete uporabe takvog instrumenta. Postoje jednonamjenski i višenamjenski te mogu biti u fizičkim i elektroničkom obliku.

Oporezive transakcije imaju različita mjesta oporezivanja. Izrazito je važno odrediti u kojoj državi će se platiti porez na dodanu vrijednost kada je riječ o isporuci dobara i usluga koja se obavljaju unutar više država članica. Kod isporuke dobara mjesto oporezivanja je različito ovisno o tome prevoze li se dobra ili ne. Mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke. Mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca. U slučaju isporuke dobara na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima, mjesto isporuke je mjesto početka prijevoza putnika. Kod oporezivanja obavljanja usluga mjesto oporezivanja ovisi o tome kome se obavljaju usluge. Ako se usluge obavljaju poreznom obvezniku, mjesto oporezivanja je mjesto gdje taj porezni obveznik ima prebivalište, uobičajeno boravište ili sjedište. Ako se usluge obavljaju osobi koja nije porezni obveznik, mjesto obavljanja usluga je tamo gdje porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište. U slučaju usluga u vezi s nekretninama,

mjesto oporezivanja je tamo gdje se nekretnina nalazi. Kod oporezivanja usluga pristupa kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim i sličnim događanjima, mjesto obavljanja usluga je mjesto gdje se ta događanja stvarno održavaju. Mjesto stjecanja dobara unutar Europske unije je tamo gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju. Mjestom uvoza dobara je država članica na čijem se području dobra nalaze pri unosu u Europsku uniju.

U Republici Hrvatskoj postoji višestopni sustav poreza na dodanu vrijednost. Porezna stopa množi se s poreznom osnovicom kako bi se dobio iznos porezne obveze. Ona označuje veličinu poreznog tereta u odnosu prema poreznoj osnovici i najčešće se utvrđuje u postotku. Visina porezne stope utječe na visinu porezne obveze, ali isto tako o njoj ovisi kolika će ekonomska snaga ostati poreznom obvezniku (fizičkoj ili pravnoj osobi) nakon oporezivanja (Jelčić, i dr., 2008). Zakon predviđa primjenu standardne stope od 25% te dvije snižene stope od 5 i 13% za taksativno navedena dobra. Snižene stope se primjenjuju kako bi se smanjio regresivan učinak poreza na dodanu vrijednost. Isto tako, primjena sniženih stopa trebala bi poticati otvaranje novih radnih mjesta, pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i gospodarski rast, uz rizik utjecaja na poreznu neutralnost (Cindori, i dr., 2021). Snižena stopa od 5% koristi se primjerice za sve vrste kruha i mlijeka, a snižena stopa od 13% za usluge smještaja, dječje sjedalice za automobile i ogrjevno drvo.

U tablici ispod će biti prikazano za koja se sve to dobra koriste snižene stope. Za sva ostala dobra koristi se standardna stopa, osim u slučaju poreznih oslobođenja. U kojim slučajevima neće doći do oporezivanja navedeno je ispod tablice.

Tablica 4 - Snižene stope PDV-a u RH

SNIŽENA STOPA OD 5% PRIMJENJUJE SE NA:	SNIŽENA STOPA OD 13% PRIMJENJUJE SE NA:
<ul style="list-style-type: none"> • sve vrste kruha • sve vrste mlijeka • knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja • lijekove koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode • medicinsku opremu i pomagala • kinoulaznice, ulaznice za koncerte, sportska i kulturna događanja • dnevne novine • znanstvene časopise • dječju hranu i prerađenu hranu za dojenčad i malu djecu • sva jestiva ulja i masti, maslac i margarin • isporuku živih životinja • isporuku žive ribe • isporuku svježeg ili rashlađenog povrća, korijena i gomolja • isporuku svježeg i suhog voća i orašastih plodova • druga dobra i usluge navedene u Zakonu 	<ul style="list-style-type: none"> • usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili sl. objektima • novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija • dječje sjedalice za automobile i dječje pelene • menstrualne potrepštine • isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži • isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika • isporuku prirodnog plina i grijanja iz toplinskih stanica • ogrjevno drvo, pelet, briket i sječku • javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada • urne i ljesove • usluge i povezana autorska prava • pripremanje i usluživanje jela i slastica u ugostiteljskom objektu • i druga dobra prema Zakonu

Izvor: Zakon o porezu na dodanu vrijednost. (NN br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23)

Od oporezivanja su prema Zakonu oslobođene određene kategorije, a to su:

1. oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa
2. oslobođenja za ostale djelatnosti
3. oslobođenja za transakcije unutar Europske unije
4. oslobođenja pri uvozu i oslobođenja pri izvozu
5. oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini
6. oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom
7. oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom
8. oslobođenja za usluge posredovanja
9. oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu

3.4. Metode izračuna i podjela poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost može se izračunati na različite načine. Poznajemo tri metode izračuna poreza na dodanu vrijednost. Postoji direktna metoda koja se dijeli na metodu zbrajanja i metodu oduzimanja i indirektna metoda. U Republici Hrvatskoj primjenjuje se indirektna metoda koju još nazivamo kreditnom metodom. Kod metode zbrajanja porez na dodanu vrijednost se obračunava tako da se pomnože porezna osnovica i porezna stopa. Porezna osnovica u tom slučaju je zbroj nadnica, renta, kamata i neto-profita. Kod metode oduzimanja, formula je ista, PDV jednak je umnošku porezne osnovice i porezne stope, ali kod ove metode porezna osnovica se dobiva tako što se od ukupne vrijednosti prodaje oduzme ukupna vrijednost kupnje. Svrha ovih metoda je izračunati poreznu osnovicu na koju će se primijeniti porezna stopa. Neovisno o tome koja se direktna metoda koristi, metoda zbrajanja ili metoda oduzimanja, iznos porezne osnovice biti će isti. Primjena ovih metoda je ograničena i zato se koriste samo kod jednostopnog sustava poreza na dodanu vrijednost (Cindori, i dr., 2021).

Za višestopni sustav je prikladna indirektna metoda kod koje se neposredno izračunava iznos porezne obveze poreza na dodanu vrijednost, a ne izračunava se porezna osnovica koja će se kasnije množiti sa stopom. Zato se i u Republici Hrvatskoj koristi indirektna metoda. Prema ovoj metodi porezni obveznik će svoju poreznu obvezu izračunati tako da od PDV-a u prodaji oduzme pretporez odnosno PDV u kupnji. Ova metoda je najjednostavnija i jamči najbolju kontrolu ispunjavanja porezne obveze poreza na dodanu vrijednost. Prednost ove metode je što se utvrđuje prilikom svake transakcije i svaka transakcija ima fakturu kao pisani dokaz. Bez dokaza, svaki poduzetnik ne bi mogao odbiti iznos pretporeza. Zato mora svaki put zatražiti račun. Ova metoda se provodi toliko dugo dok krajnji potrošač, kupac, ne plati iznos poreza na dodanu vrijednost u cijeni proizvoda ili usluge zato što on ne može odbiti pretporez jer nije u sustavu PDV-a. Ovom metodom ostvaruje se neutralnost poreza na dodanu vrijednost i zato se koristi u svim zemljama OECD-a.

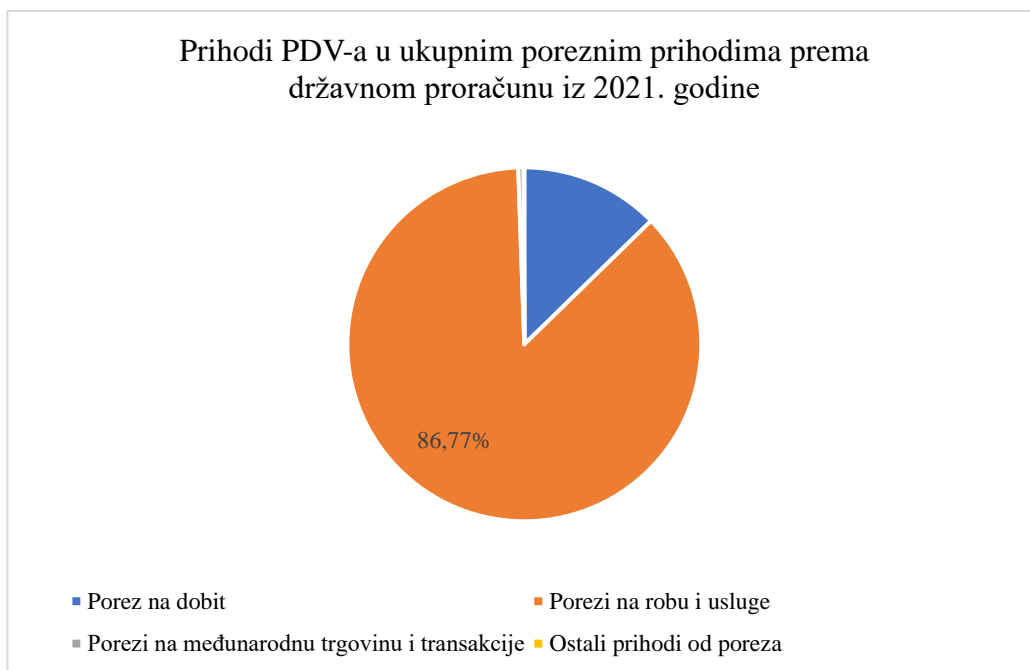
Postoje tri oblika poreza na dodanu vrijednost. Može biti proizvodni, dohodovni ili potrošni. Kao što je prethodno navedeno u Republici Hrvatskoj koristi se potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost. Potrošni oblik je najneutralniji i općenito se najviše koristi u praksi. Kod potrošnog oblika porezna osnovica se izračunava tako da se iz porezne osnovice izuzima čitav iznos utrošen za nabavu sredstva od drugih poduzetnika. Osnovica je ukupna

osobna potrošnja. Od vrijednosti prodaje proizvoda oduzima se vrijednost kupnje sirovina, trošak amortizacije i iznos utrošen za nabavku osnovnih sredstava. Proizvodni oblik naziva se još i porezom na bruto dodanu vrijednost. Od vrijednosti prodaje proizvoda oduzima se vrijednost kupnje sirovina. U poreznu osnovicu ulaze troškovi nabave kapitalnih dobara i amortizacije i osobna potrošnja. Ovaj oblik poreza na dodanu vrijednost nije u primjeni jer nije u skladu s načelima gospodarstvenog poslovanja, obeshrabruje se štednja, ne oporezuje potrošnju te ne potiče poduzetnike na ulaganja u osnovna sredstva. Drugi naziv za dohodovni oblik je porez na neto dodanu vrijednost. Od vrijednosti prodaje proizvoda oduzima se vrijednost kupnje sirovina i trošak amortizacije. Porezna osnovica je trošak nabavke kapitalnih dobara i osobna potrošnja. Proizvodni i dohodovni oblik imaju negativni efekt jer se vrši oporezivanje kapitalnih dobara.

3.5. Značaj Poreza na dodanu vrijednost u poreznim prihodima RH

Nakon uvođenja, može se reći da porez na dodanu vrijednost ima najvažniji udio i fiskalni učinak u prihodima državnog proračuna (Kliment, i dr.). To ćemo dokazati pomoću grafikona u kojem ćemo prikazati porezne prihode Republike Hrvatske u 2021. godini. Može se reći da je glavna prednost PDV-a to što pridonosi velike prihode u proračun (Miljak). Ukupni porezni prihodi 2021. godine iznosili su 73,14 milijardi kuna. Od toga porezi na robu i usluge čine 86,77% ukupnih poreznih prihoda, što se može vidjeti iz grafikona. Od 63,47 milijardi poreza robu i usluge, porez na dodanu vrijednost iznosi 47,20 milijardi kuna. Uz porez na dodanu vrijednost, značajan je i porez na dobit od poduzetnika koji iznosi 9,21 milijardi kuna i posebni porezi i trošarine koje su donijele 14,53 milijardi kuna u hrvatski proračun.

Grafikon 3 - Prihodi od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima 2021.



Izvor: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2022_06_66_948.html

Može se zaključiti da je hrvatski porezni sustav potrošno orijentiran te da u njemu, za razliku od prosjeka drugih država članica, dominiraju potrošni porezi u ukupnim prihodima (Šimović, i dr., 2016). Nakon što su potrebne stvari objašnjene, moguće je krenuti s posebnim postupcima oporezivanja u sustavu poreza na dodanu vrijednost.

4. POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA U SUSTAVU PDV-A REPUBLIKE HRVATSKE

Svrha posebnih postupaka oporezivanja je pojednostavljenje obračuna poreza na dodanu vrijednost za točno određene isporuke dobara ili obavljanje usluga. Ulaskom u Europsku uniju, Republika Hrvatska se morala uskladiti s Direktivom 2006/112/EZ i preuzeti obvezne posebne postupke oporezivanja u svoje zakonodavstvo. Posebni postupci oporezivanja uređeni su Zakonom o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost. Osim obveznih, Direktiva propisuje i opcionalne posebne postupke oporezivanja od kojih je Republika Hrvatska preuzela poseban postupak oporezivanja za male porezne obveznike, ali nije preuzela poseban postupak paušalnog oporezivanja poljoprivrednika (Cindori, i dr., 2021). Primjena posebnih postupaka oporezivanja je mogućnost, a ne obveza. Porezni obveznici mogu svojevrijedno odlučivati hoće li primjenjivati posebne postupke oporezivanja ili ne (Markota, 2021).

Posebni postupci oporezivanja u sustavu PDV-a Republike Hrvatske su:

1. Poseban postupak oporezivanja za male porezne obveznike
2. Poseban postupak oporezivanja putničkih agencija
3. Poseban postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete
4. Poseban postupak za prodaju putem javne dražbe
5. Poseban postupak oporezivanja investicijskog zlata
6. Posebni postupci oporezivanja za porezne obveznike koji obavljaju usluge osobama koje nisu porezni obveznici ili prodaju dobra na daljinu ili obavljaju određene isporuke na domaćem tržištu
7. Postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama

4.1. Posebni postupak oporezivanja za male porezne obveznike

Opcionalni posebni postupak oporezivanja za male porezne obveznike primjenjuje se u Republici Hrvatskoj od uvođenja sustava oporezivanja PDV-om. Poseban postupak oporezivanja malih poreznih obveznika uveden je radi ispunjavanja načela jeftinoće ubiranja poreza i kako bi se olakšalo i pojednostavilo ispunjavanje njihovih poreznih obveza. Prema načelu jeftinoće ubiranja troškovi ubiranja poreza trebaju biti najniži mogući kako bi državi ostalo što više sredstava da podmiri one rashode na koje je obvezna na temelju ustava, zakona i drugih propisa. Propisivanjem posebnih postupaka za oporezivanje malih poreznih obveznika se Zakonom o porezu na dodanu vrijednost utvrđuje visina godišnjeg prometa ispod kojeg ne postoji obveza uključivanja u sustav poreza na dodanu vrijednost. Mali porezni obveznik je pravna ili fizička osoba sa sjedištem ili stalnom poslovnom jedinicom odnosno prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije veća od 39.816,84 eura, odnosno prijašnjih 300.000,00 kuna.

Takav porezni obveznik upisuje se u registar PDV-a od 1. siječnja tekuće godine ili od prvog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavio isporuke dobara ili usluga iznad propisanog iznosa. Prilikom izračuna ove vrijednosti u obzir se uzima vrijednost oporezivih isporuka dobara ili usluga, vrijednost isporuka koje su oslobođene plaćanja PDV-a i vrijednost isporuka nekretnina i transakcija koje nisu pomoćne. Vrijednost isporuka i dobara ne obuhvaća isporuke materijalnih i nematerijalnih gospodarskih dobara poreznog obveznika. Mali porezni obveznik oslobođen je plaćanja PDV-a na isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak pretporeza. Oslobođenje od plaćanja porezne obveze poreza na dodanu vrijednost ne primjenjuje se na nova prijevozna sredstva i u slučaju prijenosa poreze obveze na male porezne obveznike (na primjer kad im usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu).

Isti taj obveznik može zatražiti od Porezne uprave da se na njega primjenjuje redovni postupak oporezivanja i to ga obvezuje sljedeće tri kalendarske godine. Nakon isteka roka od 3 kalendarske godine, porezni obveznik može tražiti izlazak iz registra obveznika poreza na dodanu vrijednost, ako vrijednost njegovih isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 39.816,84 eura. Zahtjev se podnosi Poreznoj upravi do 15. siječnja tekuće godine. Ukoliko je porezni obveznik ušao u registar

obveznika poreza na dodanu vrijednost po službenoj dužnosti, ne mora čekati protek roka od tri kalendarske godine, nego može do 15. siječnja tekuće kalendarske godine podnijeti zahtjev za brisanje iz registra, ako prethodne godine nije ostvario više od 39.816,84 eura vrijednosti isporuka dobara ili obavljenih usluga. Kod prijelaza s redovitog oporezivanja na poseban postupak oporezivanja malih poreznih obveznika i kod prijelaza s ovog posebnog postupak na redoviti, mora se voditi računa da pojedine isporuke ne ostanu neoporezive ili da se ne oporezuju dvostruko. Zahtjev za upis u registar obveznika podnosi se na Obrascu P-PDV uz Obrazac prijava činjenica bitnih za oporezivanje, a smatrat će se odobrenim ako u roku od 8 dana Porezna uprava ne donese rješenje o odbijanju zahtjeva.

Kod malih poreznih obveznika bitan je prag stjecanja od 10.000,00 eura. Oni nisu obvezni plaćati PDV na stjecanje dobara iz Europske unije, ako ne prijeđu navedeni prag ili ne odustanu od njega. U tom slučaju moraju tražiti izdavanje PDV identifikacijskog broja i obvezni su obračunavati i plaćati PDV na stjecanje dobara iz drugih država članica. Bez obzira na prag stjecanja, ako stječu trošarinska dobra, mali porezni obveznici moraju obračunavati i plaćati PDV jer se na trošarinska dobra ne primjenjuje prag stjecanja (Štefica Oštrec Čunčić i Ines Tomić Dukši, 2023). Mali porezni obveznik (obveznik iz članka 90. stavka 1.) u računu mora navesti da su isporuke dobara ili usluga oslobođene plaćanja PDV temeljem čl. 90. st. 2. Zakona koji glasi: „Porezni obveznik iz stavka 1. ovoga članka oslobođen je plaćanja PDV-a na isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak pretporeza.“

Postoje presude Suda EU vezane uz poseban postupak oporezivanja malih poreznih obveznika. U predmetu C-420/18 IO traži se odgovor od Suda na pitanje obavlja li se član nadzornog odbora zaklade samostalno gospodarsku djelatnost. Mišljenje Suda je da član nadzornog odbora zaklade u tom slučaju obavlja gospodarsku djelatnost, ali ju ne obavlja samostalno te se zato ne može smatrati obveznikom PDV-a. U definiciji kao što je prethodno navedeno porezni obveznik je svaka osoba koja obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost samostalno. Sud je zaključio da ovaj član odbora ne djeluje samostalno jer ne djeluje u svoje ime i za svoj račun nego za račun i odgovornost odbora te ne snosi gospodarski rizik koji proizlazi iz njegove djelatnosti.

U slučaju C-265/18 Jarmuškiene porezni obveznik je isporukom dijela kuće i zemljišta na kojoj se ta kuća nalazi, a koja podliježe plaćanju PDV-a, premašio prag propisan za primjenu posebnog postupka oporezivanja malih poreznih obveznika. Pitanje je treba li

porezni obveznik platiti PDV na isporuku u cijelosti s obzirom da je premašen prag za primjenu posebnog postupka oporezivanja za male porezne obveznike ili se ta isporuka može podijeliti na dva dijela, zemljište i dio kuće. Tada bi prvi dio isporuke bio izuzet od oporezivanja PDV-om na temelju posebnog postupka oporezivanja za male porezne obveznike, a drugi dio isporuke kojim se prelazi prag bi bio oporezovan PDV-om. Sud je donio odluku da je riječ o jedinstvenoj nedjeljivoj isporuci koja u cijelosti podliježe oporezivanju PDV-om jer je njome premašen godišnji prag za primjenu posebnog postupka oporezivanja za male porezne obveznike.

Ministar financija pravilnikom propisuje provedbu članka o malim poreznim obveznicima. Specifičnosti malih poreznih obveznika propisane su Pravilnikom u slučaju prijelaza s redovitog postupka na poseban postupak oporezivanja malih poreznih obveznika i obrnuto.

Tablica 5 - Specifičnosti malih poreznih obveznika

Ako je mali porezni obveznik prije prijelaza na redovito oporezivanje primio predujmove propisano je sljedeće:	Kod prijelaza s redovitog postupka na postupak za male porezne obveznike za isporuke koje porezni obveznik naplati nakon prijelaza primjenjuje se:
1. ako se nakon prijelaza porez na dodanu vrijednost obračunava prema obavljenim isporukama, isporuke za koje su prije prijelaza na redovni postupak oporezivanja primljeni predujmovi u cijelosti se oporezuju u razdoblju oporezivanja u kojem su obavljene,	1. ako je porezni obveznik prije prijelaza obračunavao porez na dodanu vrijednost prema obavljenim isporukama, isporuke koje su obavljene prije prijelaza ne oporezuju se nakon prijelaza
2. ako porezni obveznik nakon prijelaza obračunava porez na dodanu vrijednost prema naplaćenim naknadama, predujmovi za isporuke, koje je porezni obveznik primio prije prijelaza na redovno oporezivanje, oporezuju se u prvom razdoblju oporezivanja nakon prijelaza	2. ako je porezni obveznik prije prijelaza obračunavao porez na dodanu vrijednost prema naplaćenim naknadama, isporuke obavljene, a nenaplaćene prije prijelaza uključuju se u prijavu PDV-a koja se podnosi za razdoblje oporezivanja kao naplaćene

4.2. Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija

Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija odnosi se na poslovanje putničkih agencija odnosno organizatora putovanja, ako posluju s kupcima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. Usluge koje putničke agencije koriste od drugih poreznih obveznika mogu biti usluge prijevoza, smještaja u hotelu, usluge turističkog vodiča, ulaznica u muzeju. To znači da ako se putničke agencije koriste vlastitim prijevoznim sredstvom (na primjer autobusom) za prijevoz putnika, imaju svoje vodiče ili koriste vlastite smještajne jedinice – apartmane ili hotele, neće biti primijenjen poseban postupak oporezivanja, nego će se porez na dodanu vrijednost obračunati po redovitom postupku. Ovaj se postupak ne primjenjuje na putničke agencije kada djeluju samo kao posrednici odnosno kada djeluju u tuđe ime i za tuđi račun.

Za primjenu ovog postupka važno je da se obavlja jedna od usluga vezana uz putovanje, kao što su smještaj ili prijevoz (Cindori, i dr., 2021). Poseban postupak oporezivanja putničkih agencija primjenjuje se i ako organizator putovanja u svoje ime obavlja uslugu organizacije putovanja kojom se pribavlja kupcu usluge kao što su prijevoz i turističke usluge, a koje nisu noćenje. Primjer toga bio bi izlet. Ovaj poseban postupak oporezivanja mogu koristiti i drugi porezni obveznici koji nisu registrirani kao putničke agencije, kao što su škole, športski klubovi i slična društva (Štefica Oštrec Čunčić i Ines Tomić Dukši, 2023). Transakcije što ih putnička agencija obavi u vezi s putovanjem smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnička agencija obavlja kupcu, a ta usluga oporeziva je prema mjestu sjedišta ili stalne poslovne jedinice putničke agencije iz koje se usluge obavljaju. Poseban postupak ne primjenjuje se na transakcije koje se obavljaju izvan Europske unije. Oporezuje se razlika u cijeni koju ostvari putnička agencija umanjena za iznos PDV-a koji je sadržan u toj razlici.

Porezna osnovica je marža, odnosno razlika između ukupne naknade bez PDV-a koju plaća kupac i stvarnih troškova dobara ili usluga koje su putničkoj agenciji obavili drugi porezni obveznici ako su te transakcije obavljene izravno kupcu. Transakcije koje putnička agencija obavi u vezi s putovanjem nazivaju se jedinstvenom uslugom koju putnička agencija obavlja kupcu. Prema tome porez na dodanu vrijednost se obračunava na razliku u cijeni koju ostvari putnička agencija između naknade koju je platio kupac i troškova isporuka dobara i usluga drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. Kod primjene posebnog postupka razlika u cijeni oporezuje se standardnom stopom od 25%, a iznos koji

putnička agencija mora platiti izračunava se putem preračunane stope PDV-a od 20% na ostvarenu razliku u cijeni (Barišić).

Primjerice putnička agencija iz Zadra organizirala je sedmodnevno putovanje u Veneciju za 20 osoba u iznosu od 4.000,00 po osobi. Hotel u Budimpešti izdao je agenciji račun za noćenje 20 osoba u iznosu od 45.000,00 u kojem je sadržan talijanski PDV. Putovalo se avionom i putnička agencija dobila je račun od zrakoplovne agencije u iznosu od 30.000,00 eura bez PDV jer je međunarodni zračni prijevoz putnika oslobođen PDV-a. Troškovi agencije su troškovi prijevoza i smještaja, a to je 75.000,00. Prihodi agencije iznose 80.000,00 eura. Razlika u cijeni iznosi 5.000,00, a PDV se obračunava putem preračunate stope i iznosi 1.000,00 eura. Kada bi agencija koristila vlastiti prijevoz, na primjer autobusa, izračun bi bio drugačiji.

Putničke agencije obvezne su primjenjivati ovaj poseban postupak oporezivanja i ne mogu se odlučiti za primjenu redovnog oporezivanja kao što je slučaj kod malih poreznih obveznika. PDV koji putničkoj agenciji obračunaju drugi porezni obveznici na transakcije koje su obavljanje izravno putnicima, ne može biti odbijen ili vraćen. Povrat se ne može ostvariti niti u jednoj državi članici. Tako se postiže da krajnja potrošnja turističkih usluga pruženih putem agencija bude oporezovana u onoj državi u kojoj se došlo do krajnje potrošnje tih usluga, a samo će marža biti oporezovana tamo gdje je sjedište agencije. Ali, putnička agencija ima pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost za primljene isporuke dobara i usluga koje predstavljaju troškove agencije i koje nisu provedene s ciljem ostvarivanja izravne koristi samog putnika, na primjer računi za nabavljenu opremu, najam poslovnog prostora, troškovi grijanja, telefona, električne energije i slično.

Putnička agencija koristi poseban postupak oporezivanja putničkih agencija, bez obzira na to kome ona obavlja uslugu organizacije putovanja. Uslugu može obavljati svakoj osobi, građaninu ili svakoj fizičkoj ili pravnoj osobi koja putovanje nabavlja za svoje potrebe ili zbog prodaje putovanja. Taj zaključak proizlazi iz presude Suda C-189/11 EK v. Španjolska od 26. rujna 2013. godine, a značajan je za područje cijele Unije (Markota, 2018). Uvjet za primjenu posebnog postupka je da organizator putovanja kupcu obavlja usluge koje se sastoje od usluga prijevoza, smještaja i drugih turističkih usluga koje čine cjelinu. Nužno je da se obavlja jedna od usluga vezana uz putovanje kao što su prijevoz ili smještaj, dok druga može biti i samo pružanje informacija ili organizacija putovanja.

Porezna uprava donijela je određena mišljenja vezana uz poseban postupak oporezivanja putničkih agencija. Prvo mišljenje (KLASA: 410-19/13-01/251, UR.BROJ: 5 31-07-21-01/13-01) doneseno je vrlo brzo nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju. Tim mišljenjem nastoji se detaljnije objasniti odredbe Zakona i olakšati razumijevanje samog postupka pomoću primjera. U mišljenju sadržana je bitna činjenica da postupak moraju primijeniti sve osobe koje se bave prodajom putovanja te nije bitno tko obavlja uslugu, već da se radi o uslugama u vezi s putovanjem koju porezni obveznici obave izravno putnicima. Također, nije nužno da se određena pravna osoba registrira kod nadležnog suda kao putnička agencija da bi se njezine usluge oporezivale prema posebnom postupku. S obzirom da se putnikom za primjenu ovog postupka smatra svaka fizička osoba koja koristi usluge putničke agencije za potrebe svoga putovanja, pojavlja se pitanje može li se taj postupak primijeniti u slučaju kada porezni obveznik kupuje aranžmane za službene potrebe svojih djelatnika. Porezna uprava odgovorila je mišljenjem (KLASA: 410-19/13-01/618, UR. BROJ: 513-07-21-01/13-2) da posebni postupak putnička agencija primjenjuje neovisno o tome kome obavlja uslugu organizacije putovanja. Ta odredba sadržana je u presudi Europskog suda pravde C-189/11 od 26. rujna 2013. godine koja je prethodno objašnjena. Također navedeno je da su presude Europskog suda pravde dio pravne stečevine Europske unije te su ih države članice Europske unije obvezne primjenjivati.

Porezna uprava primila je upit može li turistička agencija koja primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija, uz ispunjenje propisanih uvjeta, primjenjivati postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama za račune koji se ne odnose na posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. Mišljenje (KLASA: 410-19/14-01/680, UR.BROJ: 513-07-21-01/15-2) je da turistička agencija koja primjenjuje posebni postupak oporezivanja može, pod uvjetom da zadovoljava zakonom propisane uvjete, primijeniti postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama za sve transakcije, osim za one za koje je Zakonom propisano da se na njih ne primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, neovisno o tome primjenjuje li na određene transakcije posebni postupak oporezivanja putničkih agencija ili redovni postupak oporezivanja.

4.3. Posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete i za prodaju putem javne dražbe

Obveznici PDV-a mogu primjenjivati ovaj poseban postupak još od 2010. godine (Vuk, i dr., 2013). Posebni postupak oporezivanja razlike u cijeni koju preprodavatelj ostvari primjenjuje se za isporuke rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih ili antiknih predmeta koje obavi preprodavatelj. Posebni postupak oporezivanja marže ne primjenjuje se na isporuke novih prijevoznih sredstava, ali se može primijeniti u slučaju rabljenih osobnih automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova (Štefica Oštrec Čunčić i Ines Tomić Dukši, 2023). Glavna karakteristika posebnog postupka oporezivanja marže je ta što preprodavatelj koji primjenjuje taj postupak iz marže obračunava porez na dodanu vrijednost. Preprodavatelj je porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti, radi preprodaje kupuje ili uvozi za potrebe svoje djelatnosti rabljena i/ili umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete. Nebitno je djeluje li za svoj račun ili za račun druge osobe prema ugovoru kojim je utvrđeno plaćanje provizije pri prodaji ili kupnji.

Preprodavatelj ne može koristiti poseban postupak kada nabavlja dobra koja će koristiti za vlastite potrebe. Isto tako, ovaj postupak može se primijeniti samo ako preprodavatelju dobra isporuče osobe na području Europske unije, a ne može u slučaju uvoza iz trećih zemalja i trećih područja. Ako su preprodavatelju navedena dobra isporučila jedna od sljedećih osoba, primjenjuje se poseban postupak oporezivanja marže. Te osobe su: osoba koja nije porezni obveznik, porezni obveznik koji nema pravo na odbitak pretporeza, mali porezni obveznik čija je isporuka dobara oslobođena plaćanja PDV-a i drugi preprodavatelj koji primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže. Na isporuke dobara za koje se primjenjuje ovaj postupak, ne vrijedi pravilo da je mjesto oporezivanja tamo gdje otprema završava kada se radi o isporuci u drugu državu članicu pod Zakonom utvrđenim uvjetima.

Porezna osnovica za isporuke dobara jest marža koja je jednaka razlici između prodajne i nabavne cijene isporučenih dobara, umanjena za iznos PDV-a koji je sadržan u toj marži. Nabavna cijena je cijena koju je preprodavatelj platio dobavljaču za određeni predmet, a prodajna cijena je sve ono što će preprodavatelj primiti od kupca ili treće osoba uključujući i ostale troškove prodaje. Ako je nabavna cijena dobara za koje se primjenjuje ovaj poseban postupak veća od prodajne cijene, smatra se da je porezna osnovica jednaka nuli i ne obračunava se PDV. Iznos porezne obveze poreza na dodanu vrijednost kod ovog posebnog postupka uvijek se obračunava preračunatom stopom od 20%. To znači da se na

maržu uvijek primjenjuje standardna stopa od 25%, bez obzira kojoj stopi oporezivanja podliježe predmet u redovnom postupku. Preprodavatelj može primijeniti poseban postupak po vlastitom izboru kada sam uvozi umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete ili kada mu umjetnička djela isporuči njihov autor ili njegovi pravni sljedbenici. Porezna osnovica drugačija je za isporuke umjetničkih djela, kolekcionarskih ili antiknih predmeta koje oporezivi preprodavatelj sam uveze. Porezna osnovica jednaka je razlici između prodajne i nabavne cijena, ali nabavnoj cijeni mora se dodati iznos PDV-a.

Kada se odluči za primjenu posebnog postupka, preprodavatelj je obavezan primjenjivati taj postupak dvije kalendarske godine. Preprodavatelj može primijeniti redovni postupak oporezivanja za bilo koju isporuku dobra za koju je propisan posebni postupak oporezivanja marže (primjerice ako prodaje dobra kupcima koji su obveznici PDV-a i imaju pravo na odbitak). Ako se odluči za primjenu posebnog postupka oporezivanja marže, preprodavatelj mora o tome obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave u pisanom obliku. Rok za izvještavanje Porezne uprave o tome je rok za predaju prijave PDV-a za prvo razdoblje kalendarske godine u kojem je obveznik primijenio poseban postupak oporezivanja marže. Isto tako, ako preprodavatelj nakon isteka roka od dvije godine, želi odustati od posebnog postupka oporezivanja marže za navedena dobra, o tome mora izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave na način i u roku kao i u prethodnoj situaciji. Ako ne podnese pravodobno pisanu obavijest nadležnoj ispostavi, preprodavatelj nastavlja koristiti poseban postupak sljedeće dvije kalendarske godine.

Marža koja je ostvarena prilikom isporuke dobara na koje se primjenjuje ovaj postupak, može biti oslobođena plaćanja PDV-a, ako se poštuju pravila u vezi s oslobađanjima pri izvozu, oslobađanjima kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini, oslobađanjima u vezi s međunarodnim prijevozom i oslobađanjima za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom (Cindori, i dr., 2021). Preprodavatelj nije obavezan primijeniti ovaj poseban postupak. On može za svaku isporuku dobara, za koju je propisan ovaj poseban postupak, koristiti redoviti postupak. Ako je isporuka vezana uz predmete koje sam uvozi, ima pravo od iznosa PDV-a koji je dužan platiti odbiti iznos PDV-a koji je platio pri uvozu. Ako mu umjetnička djela isporuče njegov autor ili njegovi pravni sljedbenici, ima pravo odbiti iznos PDV-a koji mu je obračunan za isporučena djela. Ako preprodavatelj koristi poseban postupak za navedene situacije, ne može odbiti PDV koji je platio pri uvozu ili koji mu je obračunan od PDV-a koji je dužan platiti. Ako istovremeno kombinira primjenu

redovitog postupka i posebnog postupka oporezivanja marže, preprodavatelj mora voditi posebnu evidenciju za svaki postupak. Ministar financija pravilnikom propisuje provedbu članka vezanog uz ovaj posebni postupak.

Ako preprodavatelj koji koristi poseban postupak oporezivanja marže, proda rabljeni automobil koji je platio 15.000,00 za 25.000,00 eura, marža iznosi 10.000,00 eura. PDV obračunava se preračunatom stopom od 20% koja se primjenjuje na iznos marže od 10.000,00 i dobijemo iznos porezne obveze od 2.000.00 eura. Na računu za isporuku dobara na koju je preprodavatelj primijenio poseban postupak oporezivanja marže ne smije biti iskazan iznos PDV-a i na računu mora se navesti da se radi o posebnom postupku oporezivanja marže i o kojoj vrsti dobra je riječ.

Posebni postupak oporezivanja marže može se primijeniti i u slučaju kada maržu ostvari organizator prodaje putem javne dražbe za isporuke rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih ili antiknih predmeta u svoje ime i za račun osoba iz članka 106. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, temeljem ugovora prema kojemu se plaća provizija za prodaju tih dobara putem javne dražbe. Organizator prodaje putem javne dražbe je porezni obveznik koji obavlja poslove prodaje dobara putem javne dražbe, sa svrhom da se ona prodaju najboljem ponuditelju. Nalogodavac organizatora je svaka osoba koja organizatoru prodaje putem javne dražbe predaje dobra na temelju ugovora kojim je utvrđeno plaćanje provizije za prodaju. Osobe iz članka 106. su osobe koje nisu porezni obveznici, porezni obveznici koji nemaju pravo na odbitak pretporeza, mali porezni obveznik čija je isporuka dobara oslobođena plaćanja PDV-a i drugi preprodavatelji koji primjenjuju posebni postupak oporezivanja marže. Postupak iz stavka 1. ovoga članka ne primjenjuje se na isporuke novih prijevoznih sredstava koje su obavljene u skladu s oslobađanjima za isporuke dobara unutar EU, ali se može primijeniti u slučaju kada organizator prodaje putem javne dražbe prodaje rabljene osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove.

Porezna osnovica za isporuku dobara prema posebnom postupku prodaje putem javne dražbe je marža koju ostvari organizator prodaje putem javne dražbe umanjena za iznos PDV-a koji je sadržan u toj marži. Na maržu se uvijek primjenjuje standardna porezna stopa od 25%. Za potrebe PDV-a smatra se da su dobra isporučena organizatoru prodaje putem javne dražbe u ono vrijeme kada se dogodila prodaja tih dobara putem javne dražbe. Organizator prodaje je dužan kupcu i nalogodavcu izdati u pisanom obliku (račun ili

obračun) detaljne informacije kao dokaz o provedenim transakcijama. Organizator je obavezan izdati račun kupcu u kojemu je posebno navedeno: cijena dobra postignuta na javnoj dražbi, porezi, carine, pristojbe i druga slična javna davanja i sporedni troškovi kao što su provizije troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koja je obračunao kupcu dobra, ali ne smije biti izdvojeno prikazan PDV. Organizator prodaje, kojemu se na temelju ugovora plaća provizija, mora svom nalogodavcu izdati obračun u kojem navodi iznos cijene dobra koja je postignuta na javnoj dražbi umanjena za iznos provizije koja je primljena ili će biti primljena od nalogodavca. Obračun služi kao račun koji nalogodavac, koji je porezni obveznik, mora izdati organizatoru prodaje na javnoj dražbi prema zakonskoj odredbi

Na primjer organizator prodaje putem javne dražbe prodao je kupcu umjetničku sliku za najveći ponuđeni iznos od 2.000,00 eura. Za tu sliku sklopljen je ugovor s nalogodavcem i ugovorena je provizija u iznosu od 150,00 eura. Nalogodavac je temeljem ugovora ostvario prihod od 1.850,00 eura, a organizator prodaje ostvario je maržu od 150,00 eura. Na to maržu PDV se obračunava preračunatom stopom od 20% i iznosi 30 eura. Iz toga vidimo da je marža organizatora prodaje jednaka razlici između prodajne cijene dobra i iznosa koji je organizator prodaje platio nalogodavcu (prodajna cijena minus ugovorena provizija) umanjena za iznos PDV-a koji je sadržan u toj marži. Prodajna cijena postignuta na javnoj dražbi umanjena za iznos provizije koju prema ugovoru treba dobiti organizator prodaje putem javne dražbe je neto iznos koji organizator prodaje plaća nalogodavcu. Organizator mora imati vjerodostojnu dokumentaciju i voditi službenu evidenciju podataka o iznosima koje je primio od kupca za dobra prodana javnom dražbom i evidenciju podataka o iznosima koje mora doznačiti svom nalogodavcu.

4.4. Posebni postupak oporezivanja investicijskog zlata

Investicijsko zlata oporezuje se porezom na dodanu vrijednost od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju. Iz toga možemo zaključiti da je Republika Hrvatska puno kasnije krenula s oporezivanjem investicijskog zlata za razliku od drugih država članica. Glavni razlog uvođenja ovog posebnog postupka je kako bi se transakcije s investicijskim zlatom izjednačile s ostalim financijskim instrumentima i uslugama koje su oslobođene plaćanja PDV-a (Vuk, 2013). Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u posebnom postupku oporezivanja investicijskog zlata, investicijskim zlatom smatra se isključivo:

1. zlato u obliku poluga ili pločica, težina koje su prihvaćene na tržištu plemenitih metala, čistoće jednake ili veće od 995 tisućinki, bez obzira je li predstavljeno vrijednosnim papirima ili nije i
2. zlatne kovanice opisane zakonom kao kovanice čistoće jednake ili veće 900 tisućinki, iskovane poslije 1800. godine, koje su trenutno ili koje su bile zakonsko sredstvo plaćanja u državi podrijetla i koje se uobičajeno prodaju po cijeni koja ne prelazi više od 80% vrijednosti zlata na otvorenom tržištu, sadržanog u kovanicama.

Svake godine se u Službenom listu Europske unije objavljuje popis kojim se trguje na području država članica, a koje odgovaraju prethodno opisani uvjetima. Zlato se može koristiti u investicijske i industrijske svrhe. Za investicijske potrebe zlato se kuje u kovanice, poluge ili pločice u svrhu zaštite od inflacije i kao pohrana vrijednosti. Investicijsko zlato oslobođeno je plaćanja PDV-a kako bi se unutar EU potaknula upotreba zlata kao financijskog instrumenta (Štefica Oštrec Čunčić i Ines Tomić Dukši, 2023). Ako se primjenjuje ovaj poseban postupak od plaćanja PDV-a oslobođena je:

- a) isporuka i stjecanje investicijskog zlata unutar EU i
- b) uvoz investicijskog zlata iz trećih zemalja
- c) usluge posrednika koji djeluju u ime i za račun druge osobe ako posreduju u isporuci zlata za svoga nalogodavca.

S obzirom na oslobođenje, porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza. Također, poseban postupak oporezivanja može se primijeniti i na zlato kojim se trguje preko računa za trgovanje zlatom, zajmove u zlatu, zajmove sa zlatom, swap poslove te ročnice i

terminske ugovore u vezi s investicijskim zlatom. Investicijskim zlatom ne smatra se monetarno zlato.

Postoji mogućnost izbora oporezivanja investicijskog zlata. Iznimno porezni obveznik koji proizvodi investicijsko zlato ili pretvara zlato u investicijsko zlato, ima pravo izbora na oporezivanja isporuka investicijskog zlata koje obavlja drugim poreznim obveznicima i porezni obveznik koji u okviru svoje djelatnosti isporučuje zlato za industrijske potrebe drugim poreznim obveznicima. I posrednik se može odlučiti za oporezivanje svojih usluga. Međutim, ako se isporuke investicijskog zlata obavljaju osobama koje nisu porezni obveznici, te usluge su uvijek oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Ako se porezni obveznik odluči za oporezivanje investicijskog zlata, o tome mora izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave i tada ostvaruje pravo na odbitak pretporeza plaćenog za nabave koje se direktno odnose na isporuku zlata. Ako se porezni obveznik odluči za oporezivanje isporuka zlatnog materijala ili zlatnih poluproizvoda čistoće 325 tisućinki ili veće, obveza plaćanja porezne obveze prelazi na primatelja.

Ako se porezni obveznik odluči za oporezivanje isporuka investicijskog zlata, ima pravo odbiti PDV na te isporuke samo u slučaju ako dokaže da se PDV plaćen pri nabavi ne odnosi na oslobođene isporuke investicijskog zlata. Iako je isporuka investicijskog zlata oslobođena plaćanja PDV, porezni obveznik ima pravo odbiti PDV koji mu je platio ili mu je bio obračunan za: investicijsko zlato koje mu je isporučila osoba koja je odabrala oporezivanje, nabavu ili stjecanje zlata unutar EU ili uvoz zlata koje je porezni obveznik ili netko u njihovo ime naknadno pretvorio u investicijsko zlato i za troškove usluga koje su mu obavljene, a koje se odnose na promjenu oblika, težine ili čistoće zlata i investicijskog zlata. Porezni obveznik koji proizvodi investicijsko zlato ili pretvara zlato u investicijsko zlato, ima pravo odbiti PDV koji je platio ili koji mu je obračunan u vezi s proizvodnjom ili pretvaranjem tog zlata, kao da je njegova sljedeća isporuka tog zlata, koja je oslobođena plaćanja PDV-a, oporeziva.

Porezni obveznik koji isporučuje investicijsko zlato mora za te isporuke izdati račune neovisno o tome kome obavlja isporuku i je

li isporuka oslobođena plaćanja PDV-a ili oporezovana. Računi moraju sadržavati zakonom propisane podatke. Prodavatelj isto tako mora voditi evidenciju o transakcijama s investicijskim zlatom i čuvati podatke o njima. Izdane račune i evidenciju prodavatelj je

dužan čuvati prema Općem poreznom zakonu u roku od 10 godina od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze.

U vezi s posebnim postupkom oporezivanja investicijskog zlata pojavio se upit s pitanjima mogu li se zlatnici čistoće 999/1000 smatrati investicijskim zlatom, s obzirom na to da nikad nisu bili i neće biti zakonsko sredstvo plaćanja u Republici Hrvatskoj i kako se treba voditi evidencija o transakcijama s investicijskim zlatom. Također, postavljeno je pitanje može li Republika Hrvatska uvrstiti predmetne zlatnike u seriju „C“ službenog lista Europske unije. Središnji ured Porezne uprave na naveden pitanja odgovorio je mišljenjem (KLASA: 410-01/13-01/4238, UR.BROJ: 513-07-21-01/14-2). Europska komisija svake godine u Službenom listu Europske unije objavljuje popis zlatnih kovanica koje se u svim državama članicama smatraju investicijskim zlatom. Zaključeno je da se navedeni zlatnici ne nalaze na navedenom popisu te da se na njih ne može primijeniti posebni postupak oporezivanja investicijskog zlata. Ali, porezni obveznik može od Hrvatske narodne banke zatražiti mišljenje smatraju li se predmetni prigodni zlatnici u Republici Hrvatskoj investicijskim zlatom. Osim toga, navedeno je da porezni obveznici moraju izdavati račune i voditi evidenciju o transakcijama s investicijskim zlatom te čuvati navedene podatke u skladu s Općim poreznim zakonom. Podaci se moraju temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama.

Porezni obveznik zatražio je uvrštavanje zlatnih kovanica od: 10 kuna, 20 kuna, 500 kuna i 1000 kuna na popis zlatnih kovanica na koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja investicijskog zlata u skladu s člankom 345. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Na upit poreznog obveznika odgovoreno je mišljenjem (KLASA: 410-01/15-01/1402, UR. BROJ: 513-07-21-01/15-3) u kojem piše da je pokrenut postupak uvrštavanja na popis Europske komisije navedenih zlatnih kovanica. Također, istaknuto je da su isporuke zlatnih kovanica, koje nisu temeljem članka 345. Direktive Vijeća 2006/112/EZ uvrštene u popis zlatnih kovanica Europske Komisije, a ispunjavaju uvjete da budu uvrštene na popis, oslobođene plaćanja PDV-a s pravom na odbitak pretporeza.

4.5. Ostali posebni postupci

Osim prethodno objašnjenih postoje još:

1. Posebni postupci oporezivanja za porezne obveznike koji obavljaju usluge osobama koje nisu porezni obveznici ili prodaju dobra na daljinu ili obavljaju određene isporuke na domaćem tržištu i
2. Posebni postupci oporezivanja prema naplaćenim naknadama.

Poseban postupak oporezivanja uveden je 2015. godine za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge kako bi se poreznim obveznicima koji obavljaju te usluge koji nisu porezni obveznici, a koje imaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište olakšalo poslovanje (Štefica Oštrec Čunčić i Ines Tomić Dukši, 2023). Za navedeni postupak osnovan je elektronički sustav MOSS (engl. Mini One Stop Shop). Od 1.7. 2021. svi porezni obveznici koji obavljaju isporuke osobama koje nisu porezni obveznici, a isporuke su oporezive u drugim državama članicama, dužni su se registrirati za potrebe PDV-a u svim državama članicama u kojima je mjesto oporezivanja. Tako se od 2021. primjena proširuje na sve usluge koje se obavljaju osobama koje nisu porezni obveznici i na prodaju dobara na daljinu. Time MOSS postaje OSS (engl. One Stop Shop).

Porezni obveznik koji obavlja usluge osobama koje nisu porezni obveznici ili prodaje dobra na daljinu ili obavlja određene isporuke na domaćem tržištu ima pravo izbora hoće li primijeniti poseban postupak oporezivanja ili ne. Ako ne želi primijeniti poseban postupak, registrira se za potrebe PDV-a u svakoj državi članici u kojoj obavlja usluge osobama koje nisu porezni obveznici ili prodaje dobra na daljinu ili obavlja određene isporuke na domaćem tržištu, odnosno u kojoj je mjesto oporezivanja. Porezni obveznik koji izabere primjenu posebnog postupka oporezivanja podnosi Poreznoj upravi elektroničkim putem prijavu za primjenu posebnom postupka oporezivanja i tada je RH država članica prijave. Prijava sadrži podatke potrebne za utvrđivanje iznosa PDV-a koji pripada pojedinoj državi članici potrošnje u svrhu ovog posebnog postupka oporezivanja (Cindori, i dr., 2021). Porezna uprava obavijestit će poreznog obveznika o odobrenju primjene postupka elektroničkim putem u roku od 8 dana, ako ispunjava sve uvjete. Ako ne ispunjava uvjete, Porezna uprava u roku od 8 dana izdaje poreznom obvezniku rješenje o odbijanju primjene posebnog postupka oporezivanja.

Svrha OSS sustava je omogućiti poreznim obveznicima ispunjavanje obveze PDV-a prema svim državama članicama u jednoj državi članici. Podnošenjem prijave putem tog sustava podaci će se automatski prenositi onim državama članicama u kojima su isporuke oporezive (Markota, 2021).

Ministar financija pravilnikom propisuje provedbu u vezi ovih posebnih postupaka a to su:

1. Poseban postupak oporezivanja za usluge koje obavljaju porezni obveznici bez sjedišta unutar Europske unije
2. Posebni postupak oporezivanja za prodaju dobra na daljinu unutar Europske unije, za isporuke dobara unutar države članice koje obavljaju elektronička sučelja koja omogućuju te isporuke i za usluge koje isporučuju porezni obveznici sa sjedištem unutar Europske unije, ali bez sjedišta u državi članici potrošnje
3. Poseban postupak oporezivanja za prodaju dobara na daljinu uvezenih iz trećih područja ili trećih zemalja
4. Poseban postupak za prijavu i plaćanje na uvoz

Porezni obveznik sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 2.000.000,00 eura bez PDV-a, može obračunavati i plaćati PDV na temelju naplaćenih naknada za obavljene isporuke. Vrijednost isporuka utvrđuje se na isti način kao i kod posebnog postupka oporezivanja malih poreznih obveznika. Primjena ovog postupka oporezivanja nije obvezna. Porezni obveznik koji želi primjenjivati postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama mora najkasnije do kraja tekuće kalendarske godine podnijeti pisanu izjavu nadležnoj ispostavi Porezne uprave o početku primjene postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama. Kada dostavi izjavu može primjenjivati taj postupak od 1. siječnja kalendarske godine i na to se obvezuje sljedeće tri godine.

Za poreznog obveznika koji primjenjuje poseban postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, obveza obračuna PDV-a nastaje na dan primitka plaćanja, a pravo na odbitak pretporeza ostvaruje u trenutku kada je isporučitelju platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge. Porezni obveznik koji primjenjuje ovaj postupak oporezivanja obavezan je navesti u računu „obračun prema naplaćenim naknadama“. Obračun PDV-a

prema postupku oporezivanja prema naplaćenim naknadama ne može se primijeniti na isporuke i stjecanje dobara unutar Europske unije, na isporuke ili premještanja dobara unutar EU, na usluge za koje dolazi do prijenosa porezne obveze, na isporuke u okviru nekih posebnih postupaka oporezivanja i na uvoz i izvoz dobara. Porezni obveznik koji primjenjuje ovaj poseban postupak mora osigurati sve podatke potrebne za utvrđivanje i plaćanje PDV-a. Ako nadležna Porezna uprava utvrdi da podaci navedeni u izjavi nisu točni, može rješenjem zabraniti poreznom obvezniku primjenu posebnog postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama, a žalba ne odgađanja izvršenje rješenja.

5. ZAKLJUČAK

Nema države bez poreza i oni postoje još od razdoblja prije Krista. Porezi su redovni prihod državnog proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih rashoda. Ustavom je utvrđeno da se ubiru od svih građana prema njihovim gospodarskim mogućnostima. Zanimljivo je da su porezni sustavi unikatni i ne postoje dva ista porezna sustava. To je zbog povijesnog razvoja sustava i svih promjena, utjecaja drugih čimbenika i nadogradnji kroz koje je sustav prošao. Naravno, nove države ugledaju se na stare i u svoje porezne sustave uvode ono što se pokazalo uspješno. Porezni sustav Republike Hrvatske je još u razvoju i relativno mlad, ali i moderan sustav usklađen sa smjericama i propisima Europske unije i sustavima drugih država članica. Porezi su izrazito važni prihodi državnih proračuna bez kojih, kao što je rečeno, ne bi moglo biti države. Činjenica da su porezi prihodi državnog proračuna je bitna jer se iz proračunom utvrđenih podataka može zaključiti da su porezi na vrhu državnih prihoda i koji su porezi najvažniji. Najvažniji porezni oblici porez na dobit, porez na dohodak i porez na dodanu vrijednost. Na vrhu poreznih prihoda nalazi se porez na dodanu vrijednost. Porez na dodanu vrijednost je jedan od oblika poreza na promet, točnije neto svefazni porez na promet kojim se oporezuje potrošnja. Obračunava se i plaća u svakoj fazi proizvodnje i prometa, ali ne na cjelokupni iznos nego samo na dodanu vrijednost koja je postignuta proizvodnjom ili prometom.

Hrvatski sustav poreza na dodanu vrijednost usklađen je s Direktivom 2006/112/EZ i uređen je Zakonom i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost. Harmonizacija oporezivanja unutar Europske unije uspješnija je kod neizravnih poreza kao što je porez na dodanu vrijednost, nego što je izravnih poreza kao što su porez na dobit i porez na dohodak. Za oporezivanje PDV-om izrazito važna harmonizacija na području država članica. Ulaskom u Europsku uniju, Hrvatska je morala uvesti obvezne posebne postupke oporezivanja u sustavu PDV-a i uvela je poseban postupak oporezivanja malih poreznih obveznika koji nije obvezan. Svrha posebnih postupaka oporezivanja u sustavu PDV-a je pojednostavljenje obračuna poreza na dodanu vrijednost za točno određene isporuke dobara ili obavljanje usluga. Primjena posebnih postupaka većinom nije obveza, nego služi kako bi olakšala poreznim obveznicima. Ali, do manjih poteškoća moglo doći kod prijelaza s redovitog na posebni i s posebnog na redoviti postupak oporezivanja (na primjer kao što je slučaj kod malih poreznih obveznika).

6. POPIS LITERATURE

Arbutina, Hrvoje. *Jedan napor za postignuće harmonizacije oporezivanja dobiti u EU: direktiva o matičnom i zavisnom društvu.* Zagreb : Pravni fakultet u Zagrebu.

Arbutina, Hrvoje, Kuliš, Danijela i Pitarević, Mihaela. Usporedba i usklađivanje hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima EU.

Arbutina, Hrvoje, Rogić Lugarić, Tereza i Filković, Marjan. 2017. *Osnove poreznog prava.* Zagreb : Narodne novine, 2017, str. 1, 12, 13, 97-120.

Barišić, Anton Florijan. *PDV nakon pristupanja republike Hrvatske Europskoj uniji, minivodič za poslovnu zajednicu.* Ministarstvo financija.

Bogovac, Jasna. 2014. *Porezni sustav RH, nastavni materijal za izučavanje osnova hrvatskog poreznog sustava iz predmeta Javne financije.* 2014.

Cindori, Sonja, Pilipović, Ozren i Kalčić, Renata. 2021. *Porez na dodanu vrijednost treće izdanje.* Split : Redak, 2021.

Dražić Lutilsky, Ivana, i dr. 2015. *Računovodstvo poreza.* Zagreb : Ekonomski fakultet - Zagreb, 2015. str. 1-56.

Državni proračun - Arhiva. Ministarstvo financija.[Mrežno] [Citirano: 19. 8 2023.] <https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/610>.

Jančiev, Zoran i Supić, Josip. 2016. *Porezni sustav Republike Hrvatske.* Zagreb : Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava, 2016.

Jelčić, Božidar, i dr. 2008. *Financijsko pravo i financijska znanost.* Zagreb : Narodne novine, 2008, str. 83-93.

Kliment, Antun i Dražić Lutilsky, Ivana. *PDV na temelju računa - usporedba Hrvatske sa zemljama EU.*

Markota, Ljerka. 2018. Poseban postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja. *RRIF.* 2018.

Markota, Ljerka. 2021. Posebni postupci oporezivanja - primjena od 1. srpnja 2021. godine. *RRIF.* 2021.

Matković, Berislav. 2005. Porezno-pravni odnos. *Pravo i porezi.* 1, 2005.

Mijatović, Nikola. 2004. *Usklađivanje europskog PDV-a - povijesni prikaz.* Zagreb , 2004.

Miljak, Toni. *Računovodstveno evidentiranje PDV-a kod poduzetnika nakon pristupa Republike Hrvatske Europskoj uniji.* Split : an.

Narodne novine Godišnji izvještaj o izvršenju Državnog proračuna RH za 2021. godinu. [Mrežno] [Citirano: 20. srpanj 2023.] https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2022_06_66_948.html.

Opći porezni zakon. NN br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22).

Porezi, Leksikografski zavod Miroslav Krleža. 2021. *Hrvatska enciklopedija*. [Mrežno] 2021. [Citirano: 7. srpanj 2023.] <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530>.

Porezni sustav. Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja. [Mrežno] [Citirano: 19. 8 2023.] <https://investcroatia.gov.hr/porezni-sustav/>.

Porezni sustav Republike Hrvatske. *Porezna uprava*. [Mrežno] [Citirano: 7. srpanj 2023.] https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx.

Posebni postupak oporezivanja PDV-om putničkih agencija od 1. srpnja 2013. *Porezna uprava*. [Mrežno] [Citirano: 25. kolovoz 2023.] https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18695.

Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *Porezna uprava*. [Mrežno] [Citirano: 25. kolovoz 2023.] https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18891.

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. (NN br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23).

Primjena posebnog postupka oporezivanja investicijskog zlata. *Porezna uprava*. [Mrežno] [Citirano: 25. kolovoz 2023.] https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19021.

Primjena posebnog postupka oporezivanja investicijskog zlata. *Porezna uprava*. [Mrežno] [Citirano: 25. kolovoz 2023.] https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19337.

Proračun. Ministarstvo financija. [Mrežno] [Citirano: 10. srpanj 2023.] <https://mfin.gov.hr/proracun-86/86>.

Rašić Krajnović, Tanja. 2019. Porezni obveznik i posebni postupak oporezivanja malih obveznika. *RRIF*. 2019.

Slovakia tax system. [Mrežno] [Citirano: 19. 8 2023.] <https://gsl.org/en/taxes/tax-zones/slovakia/>.

Šimović, Hrvoje i Deskar-Škrbić, Milan. 2016. Efikasnost PDV-a u Hrvatskoj. *EFZG serija članaka u nastajanju*. 2016.

Štefica Oštrec Čunčić i Ines Tomić Dukši, recenzija Renata Kalčić. 2023. Porez na dodanu vrijednost s komentarom. *Porezni vjesnik*. ožujak 2023, str. 115-155.

The tax system in Italy. [Mrežno] [Citirano: 19. 8 2023.] <https://www.expatica.com/it/finance/taxes/taxes-in-italy-79671/>.

Turistička agencija koja primjenjuje poseban postupak oporezivanja putničkih agencija. *Porezna uprava*. [Mrežno] [Citirano: 25. kolovoz 2023.] https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19248.

Vuk, Jasna i Markota, Ljerka. 2013. Poseban postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete. *RRIF*. 2013.

Vuk, Jasna. 2013. Posebni postupak oporezivanja investicijskog zlata. *RRIF*. 2013.

Zakon o Poreznoj upravi. (NN br. 115/16, 98/19).

Zakon o porezu na dodanu vrijednost. (NN br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23).

7. POPIS TABLICA

Tablica 1 - Podjela poreza	6
Tablica 2 - Porezni sustav Republike Hrvatske	9
Tablica 3 - Stope poreza danas u određenim državama, izradila autorica.....	12
Tablica 4 - Snižene stope PDV-a u RH.....	19
Tablica 5 - Specifičnosti malih poreznih obveznika.....	26

8. POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1 - Prihodi od poreza kroz godine **Pogreška! Knjižna oznaka nije definirana.**
Grafikon 2 - Prihodi proračuna 2021. god..... **Pogreška! Knjižna oznaka nije definirana.**
Grafikon 3 - Prihodi od PDV-a u ukupnim poreznim prihodima 2021. .. **Pogreška! Knjižna oznaka nije definirana.**