

Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost

Šafran, Maja

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

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:199:901043>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-15**



Repository / Repozitorij:

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



PRAVNI FAKULTET SVEUČILIŠTA U ZAGREBU
STUDIJSKI CENTAR ZA JAVNU UPRAVU I JAVNE FINACIJE
PREDDIPLOMSKI STRUČNI POREZNI STUDIJ

Maja Šafran

SOCIJALNI UČINCI POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Završni rad

Mentorica: prof. dr. sc. Sonja Cindori

Zagreb, lipanj 2024.

Izjava o izvornosti

Ja, Maja Šafran, 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 osim onih navedenih u radu.

Maja Šafran

SAŽETAK

Fiskalna politika ne kontrolira samo globalne čimbenike koji utječu na nacionalno tržište i gospodarstva, već postaje unutarne jamstvo osiguravajući društveni razvoj. Oporezivanje je važan izvor državnih prihoda. To je ključni instrument makroekonomske politike koji pridonosi osiguravanju društvene pravde i smanjenju nejednakosti dohotka i bogatstva u gospodarstvu. Također, ovaj izvor je preferiran izvor prihoda u državnom proračunu iz razloga što ne uključuje plaćanje kamata, nego pomaže u imobilizaciji maksimalnih ušteda u društvu kroz izravno i neizravno oporezivanje.

Jedan od najvažnijih elemenata poreznog sustava je porez na dodanu vrijednost. Taj se porez proširio svijetom brže od bilo kojeg drugog novog poreza u modernoj povijesti te kao takav glavni je mehanizam osiguranja ekonomskog razvoja. Porez na dodanu vrijednost u odnosu na ostale poreze po udjelu u proračunskim prihodima jedan je od značajnijih poreza i čini najveći dio prihoda državnog proračuna. U Republici Hrvatskoj stope ovog poreza određene su Zakonom o porezu na dodanu vrijednost. Danas se prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost predviđa opća stopa od 25%, uz dvije snižene stope od 13% i 5%. Porez na dodanu vrijednost posjeduje različite učinke, a središnje mjesto u ovom radu zauzimaju socijalni učinci. Od drugih učinaka, postoje i fiskalni te gospodarski učinci.

Ključne riječi: oporezivanje, porezi, dodana vrijednost, socijalni učinci, regresivnost, stope

Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Pojam poreza općenito.....	2
2.1. Temeljne karakteristike poreza.....	2
2.2. Podjela poreza	3
3. Porez na dodanu vrijednost.....	4
3.1. Osnovna obilježja poreza na dodanu vrijednost.....	4
3.2. Povijesni razvoj poreza na dodanu vrijednost.....	4
3.3. Stope poreza na dodanu vrijednost.....	6
3.3.1. Jednostopni sustav PDV-a	6
3.3.2. Višestopni sustav poreza na dodanu vrijednost.....	7
3.4. Stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	8
4. Analiza socijalnih učinaka poreza na dodanu vrijednost	10
4.1. Općenito o učincima poreza na dodanu vrijednost	10
4.2. Regresivnost poreza na dodanu vrijednost.....	12
4.3. Smanjenje regresivnosti poreza na dodanu vrijednost kroz nulte i povlaštene stope ...	15
4.4. Promjene u stopama i poreznoj osnovici i socijalni učinci	18
4.5. Smanjenje negativnih socijalnih učinaka kroz povrat poreza na dodanu vrijednost.....	19
4.6. Direktiva Europske unije o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost	20
5. Zaključak	23
Literatura.....	25

1. Uvod

Porezi su derivatni novčani prihod države koji se ubire u javnom interesu na osnovi financijskog suvereniteta, za koji se ne daje naknada. Porezi se mogu koristiti za usmjeravanje gospodarstva kako bi se postigli određeni društveni ili ekonomski ciljevi. Stoga je važan problem odrediti optimalni iznos poreza i strukturu poreznog sustava koji će omogućiti stvaranje gospodarskog rasta, poticanje proizvodnje, potrošnje i investicija. Izgradnja učinkovitog poreznog sustava jedna je od osnovnih zadaća fiskalne politike. S jedne strane, ovaj sustav bi državi trebao osigurati značajne prihode potrebne za pokrivanje proračunskih rashoda, a s druge strane, ne bi trebao djelovati kao kočnica gospodarskog rasta. Porez na dodanu vrijednost danas je porez koji proračunima država donosi najveće prihode.

Ovaj završni rad sastavljen je od pet poglavlja. Nakon uvoda, slijedi teorijsko razmatranje o porezima, njihovim karakteristikama te podjeli. U trećem poglavlju stavlja se naglasak na porez na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: PDV) njegov povijesni razvoj, stope PDV-a te koje stope susrećemo u Republici Hrvatskoj. U četvrtom poglavlju analiziraju se socijalni učinci PDV-a. U sklopu tog poglavlja govori se o regresivnosti ovog poreza, načinima smanjenja regresivnosti, utjecaju promjena u sustavu PDV-a na socijalne učinke te o Direktivama Europske unije koje reguliraju zajednički sustav PDV-a u državama članicama. U posljednjem poglavlju nalazi se zaključak, nakon kojeg još predstoji popis literature.

2. Pojam poreza općenito

Svrha ovog rada je na učinkovit i konkretan način objasniti pojam i važnost PDV-a te njegov socijalni učinak. Za postizanje ovoga cilja potrebno je objasniti pojam poreza.

Porezi su derivatni novčani prihod države koji se ubire u javnom interesu na osnovi financijskog suvereniteta, a za koji se ne daje naknada. Porezi su osnovni financijski instrument prikupljanja prihoda kojim države podmiruju rashode.¹ Za državu porez predstavlja instrument pomoću kojeg prikuplja sredstva da bi financirala državne potrebe.²

2.1. Temeljne karakteristike poreza

U temeljne karakteristike poreza u suvremenim državama možemo ubrojiti:³

- a) Prisilnost poreza
- b) Nepovratnost poreza
- c) Odsutnost neposredne naknade (protučinidba)
- d) Porezi se ubiru u javnom interesu
- e) Porezi su prihod države

Prisilnost poreza ogleda se u njegovoj obveznosti, odnosno porezu kojeg porezni obveznik mora platiti. Ako porezni obveznik ne plati porez, naplata će se izvršiti prisilno.

Ubrani porez se ne vraća poreznom obvezniku, već samom uplatom porezni prihodi postaju trajno dio državne imovine. Porezni obveznik uplatom poreza ne stječe nikakvu protučinidbu. Korist poreznog obveznika ne ovisi o visini plaćenog poreza.

Porezni prihodi mogu se koristiti samo za zadovoljavanje javnog interesa, a ne mogu se koristiti za zadovoljenje privatnih interesa limitiranog broja ljudi.⁴ U poreznom sustavu modernih zemalja nitko nije oslobođen poreza, a sredstva prikupljena oporezivanjem nisu namijenjena zadovoljenju potreba ograničenog broja ljudi.⁵

¹ Jelčić, Božidar, Rječnik javnih financija i financijskog prava, Informator, Zagreb, 1981., str. 146.

² Kliska, Srđan, Santini, Guste, Vodič za razumijevanje poreza, Rifin, Zagreb, 2006., str. 8.

³ *Ibid.*, str. 11.

⁴ Jelčić, Barbara, Porezi (opći dio), Visoka poslovna škola Libertas, Zagreb, 2011., str. 31.

⁵ Jelčić, Barbara, Javne financije, RRiF, Zagreb, 2001., str. 44.

Porezi se u modernim državama ubiru u novcu što je posljedica razvoja tržišta. Sa stajališta pripadnosti poreza u imovinskom smislu, prihodi od poreza pripadaju državi. Ovdje se ne misli samo na središnju vlast nego i na teritorijalne lokalne zajednice, uprave i samouprave (županije, gradove i općine).

2.2. Podjela poreza

Poreze možemo razvrstati prema više kriterija, uključujući vrstu porezne obveze, gdje spadaju porezi poput poreza na dohodak, poreza na potrošnju i poreza na imovinu; prema razini države koja određuje poreze i pripadnost poreznih prihoda kao što su državni porezi, županijski porezi, gradski i općinski porezi; prema načinu utvrđivanja porezne obveze kao što su proporcionalni, progresivni i regresivni porezi te prema vremenskom razdoblju, obuhvaćajući poreze na prošlost, sadašnjost i budućnost; itd.⁶

Međutim, poreze najčešće dijelimo prema objektu oporezivanja i to na izravne (neposredne) te neizravne (posredne) poreze.⁷ Izravni porezi su porezi koji se plaćaju iz tekućih prihoda i padaju na teret osobe koja taj dohodak ostvaruju. Teret porezne obveze pada na nositelja dohotka. Potrebno je naglasiti da poslodavac koji plaća porez na plaću nije nužno i porezni obveznik, već je porezni obveznik osoba koja ostvaruje dohodak prema zakonu. Poslodavac će obaviti tehnički dio posla, obračun i uplatu i tako smanjiti troškove ubiranja na strani države. Kod izravnih poreza porezni obveznik je imatelj dohotka i plaće, a isplatelj poslodavac.

Neizravni porezi su vrsta poreza koja se naplaćuje na dobra i usluge koje se prodaju na tržištu. Porezni obveznik predstavlja osobu koja prodaje ta dobra i usluge i preuzima odgovornost za plaćanje poreznih obveza. To znači da je ona dužna platiti porez na te proizvode, ali taj teret se zapravo prenosi na krajnjeg kupca. Kupac je taj koji snosi konačne financijske posljedice neizravnih poreza.

⁶ Kliska, Srđan, Santini, Guste, op. cit. (bilj.2), str. 17.

⁷ *Ibid*, str. 18.

3. Porez na dodanu vrijednost

PDV jest porez koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti u svakoj fazi. To je oblik općeg poreza na promet, konkretno neto-svefaznog poreza na promet, koji oporezuje sve faze proizvodno-prometnog ciklusa, ali samo vrijednost dodanu u pojedinoj fazi oporezivanja.

Mnogi financijski stručnjaci smatraju da je potrebno oporezovati što je moguće više proizvoda i usluga PDV-om te ga primjenjivati kroz što manji broj poreznih stopa, idealno samo jedne stope.⁸ Na taj način bi se postiglo jednostavnije oporezivanje, smanjila bi se administrativna kompleksnost i izbjegle bi se porezne zloupotrebe.

3.1. Osnovna obilježja poreza na dodanu vrijednost

PDV je porez potrošnog tipa koji se primjenjuje na isporuke dobara i usluga prema određenim pravilima. Prvo je pravilo da svaka isporuka dobra i usluga mora biti oporezovana PDV-om, osim ako nije oslobođena posebnom odredbom. To bi značilo da sve transakcije podliježu plaćanju PDV-a, osim u slučajevima kada postoji poseban propis koji ih oslobađa. Drugo je pravilo da nijedna isporuka dobara i usluga ne smije biti oporezovana PDV-om više od jednog puta. To znači da se ne smije dogoditi da ista transakcija bude oporezovana PDV-om dva ili više puta. Treće pravilo je da se PDV, kod isporuka dobara i usluga u poduzetničke svrhe odbija putem pretporeza. Ovo načelo osigurava neutralnost PDV-a u poduzetničkim aktivnostima. Četvrto pravilo je da svaki poduzetnik zahtijeva od svojih dobavljača da na računima prikažu zaračunati PDV, kako bi ga poduzetnik mogao odbiti kao svoj pretporez.⁹

3.2. Povijesni razvoj poreza na dodanu vrijednost

„Prije Prvog svjetskog rata, 1914. godine jedva da su i postojali porezi na potrošnju. Od tada su se dogodili sljedeći dugoročni razvoji:

- a) 1926.-1924. primjena kaskadnih poraza u određenom broju zemalja Srednje Europe;

⁸ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost, *Ekonomika misao i praksa*, god. 19, br. 1 – 2, 2010., str. 228.

⁹ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 368.

- b) 1932.-1964. primjena jednofaznog poraz na promet u određenom broju drugih zemalja;
- c) 1968.-2000. primjena PDV-a u gotovo svim zemljama.“¹⁰

Godina 1918., odnosno 1919. je godina koja je ključna za razvoj ideja o oporezivanju primjenom PDV-a. Prvi prijedlog zamjene bruto-svefaznog poreza na prometu PDV-om predložio je Wilhelm von Siemens. Njegova ideja bila je da Njemačka treba uvesti novi porez na promet umjesto bruto-svefaznog poreza na promet. Kao druga važna godina u razvoju PDV-a obično se navodi 1921. godina, kada je T. S. Adam predložio uvođenje PDV-a u Sjedinjenim Američkim državama. Povijesni trenutak za uvođenje PDV-a je i 1957. godina kada je osnovana Europska ekonomska zajednica (EEZ), koja je kasnije promijenila naziv u Europsku uniju 1968. godine. Da bi se ostvario taj cilj, osnovana je Komisija za fiskalna i financijska pitanja, koja je 1963. godine predložila zamjenu bruto-svefaznog poreza na promet PDV-om. Na temelju ovog prijedloga, Vijeće Europske ekonomske zajednice donijelo je odluku da se u zemljama članicama PDV treba primjenjivati kao jedini porez na promet.¹¹

Zemlje članice dogovorile su se o općoj stopi od najmanje 15% od porezno čiste maloprodajne cijene, uz najviše dvije dodatne stope koje ne smiju biti niže od 5% za određene proizvode. Više stope od opće i nulte osim izvoza nisu dozvoljene. Nakon 1960-ih, zbog trgovinskih dogovora i regionalnih udruživanja, udio uvoznih carina sve je više padao u udjelu prihoda, a većinu poreza na usluge zamjenjuje PDV.¹²

Republika Hrvatska je PDV uvela u svoj porezni sustav 1995. godine, ali taj je porez na snagu stupio tek 1. siječnja 1998. godine. Zakon o PDV-u je od tada više puta mijenjan i nadopunjavan. Prilikom ulaska Hrvatske u Europsku uniju, došlo je do potrebe za usklađivanjem s Direktivom 2006/112/EZ zbog čega je donesen novi prijedlog zakona o PDV-u koji je stupio na snagu 1. srpnja 2013. godine.¹³

¹⁰ Kesner-Škreb, Marina, Porezi dvadesetog stoljeća i njihova budućnost / Ken Messere, Financijska teorija i praksa, god. 25, br. 2, 2001., str. 264.

¹¹ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, *op. cit.* (bilj. 9) str. 390.

¹² Kesner-Škreb, Marina, *op.cit.* (bilj. 10), str. 264.

¹³ Cindori, Sonja, Pilipović, Ozren, Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Redak, Split, 2019., str. 39.

3.3. Stope poreza na dodanu vrijednost

Jedno od ključnih pitanja vezanih uz PDV je broj poreznih stopa, njihova količina i visina. U praksi postoje dva sustava primjene PDV-a: jednostopni i višestopni sustav. Jednostopni sustav podrazumijeva primjenu samo jedne stope PDV-a, dok višestopni sustav koristi za primjenu dvije ili tri stope PDV-a uz mogućnost primjene nulte stope.¹⁴

„Pojam porezne stope – odnosi se na veličinu poreznog opterećenja u odnosu na poreznu osnovicu, odnosno iznos za koji će se porezna osnovica umanjiti nakon što porezni obveznik podmiri svoje obveze. Iznos se utvrđuje u postotku.“¹⁵

Porezne stope su važan faktor u određivanju poreznog opterećenja. Predstavljaju s jedne strane količinu poreza koji je ubran, a s druge strane utječu na ekonomsku snagu poreznog obveznika. Veličina poreznog tereta ovisi o elementima za utvrđivanje i visini porezne stope.¹⁶

3.3.1. Jednostopni sustav PDV-a

Uvođenjem jednostopnog poreznog sustava uspješnost PDV-a i dalje raste. Odluka o uvođenju jednostopnog sustava PDV-a je u tome što su socijalne prilike u današnjem društvu takve da nema potrebe za uvođenjem povlaštenih poreznih stopa jer PDV zbog svoje regresivnosti predstavlja loš instrument distribucije dohotka.¹⁷

PDV ima nekoliko zamjerki, a najveća od njih je što porezni teret raspoređuje regresivno prema prihodima. To znači da kupci oporezovanih proizvoda plaćaju isti iznos poreza bez obzira na svoje financijske mogućnosti. Regresivni učinak ne vodi računa o načelu pravednosti u raspodjeli poreznog tereta jer kako dohodak raste, relativni udio potrošnje u dohotku pada. To znači da građani s manjom ekonomskom snagom više plaćaju porez i veći dio svog dohotka troše na osnovne životne potrebe. Siromašni građani veći dio svog

¹⁴ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, op. cit. (bilj. 9) str. 392.

¹⁵ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 229.

¹⁶ Cindori, Sonja, Pilipović, Ozren, Kalčić, Renata, op. cit. (bilj. 13), str. 103.

¹⁷ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, op. cit. (bilj. 9) str. 400.

ograničenog dohotka troše na osnovne potrebe, dok bogatiji imaju veći udio prihoda koje mogu koristiti za druge svrhe. Iz tog razloga PDV teže pogađa siromašniji nego bogatiji dio pučanstva.

Regresivnost PDV-a nije karakteristična samo za jednostopni PDV, no, pri primjeni samo jedne porezne stope, posebno visoke, jače je izražena. U uvjetima relativnog siromaštva, gdje veći dio populacije raspolaže ograničenim ekonomskim sredstvima te većinu svog prihoda troši na osnovne životne potrepštine poput hrane, nije neopravdano istaknuti pitanje primjene iste porezne stope (ili istog poreznog opterećenja) na različite vrste proizvoda. Na primjer, na proizvode poput lijekova, kruha, mlijeka, ortopedskih pomagala, udžbenika, dječje odjeće i obuće, s jedne strane te na luksuzne proizvode poput parfema, krznenih kaputa, zlatnih ogrlica, fotoaparata, strojeva za pranje suđa, ili glisera, s druge strane.¹⁸

Unatoč ovim zamjerkama, postoji veliki broj financijskih stručnjaka koji zagovaraju jednostopni sustav PDV-a. Oni smatraju da se primjenom ovakvog sustava postižu razni drugi učinci oporezivanja koji su korisni za fiskalnu i gospodarsku stabilnost.¹⁹ Ukratko, iako PDV ima svoje prednosti i doprinosi prihodima države, nepravedna raspodjela poreznog tereta prema prihodima čini ga nepravednim za siromašniji dio pučanstva.

3.3.2. Višestopni sustav poreza na dodanu vrijednost

U višestopnim sustavima PDV-a najčešće se primjenjuju dvije ili tri stope PDV-a, uz primjenu tzv. „nulte stope“.²⁰ Unatoč značajnom broju pobornika jednostopnog modela, kao što su Kesner-Škreb (1996), Wagner i Schmidt (1996) te Šimović (2003. i 2004.), situacija u Hrvatskoj se više oblikovala pod utjecajem političkih i ekonomskih okolnosti, što je rezultiralo uvođenjem sniženih stopa PDV-a. Za takve promjene zalagali su se i pojedinci iz znanstvene i stručne zajednice, poput Jelčića i suradnika (1999.; 2003.). Slično, u Europskoj uniji, osim Danske, većina zemalja primjenjuje višestopni sustav PDV-a.²¹

¹⁸ Jelčić, Božidar, Bejaković, Predrag, Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2012., str. 183.

¹⁹ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 230.

²⁰ Ibid., str. 229.

²¹ Šimović, Hrvoje, Deskar-Škrbić, Milan, Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, EFZG working paper series, br. 2, 2016., str. 6.

Dakle, iako se u Europskoj uniji, kao i u svim dijelovima svijeta gdje je PDV u primjeni, intenzivno raspravljalo o izboru između jednostopnog i višestopnog sustava oporezivanja, samo jedna država primjenjuje jednostopni sustav. Bez obzira na to što oba pristupa imaju prednosti i nedostatke, u praksi je daleko zastupljeniji višestopni model. Međutim, porezne stope kod višestopnog modela također se mogu razlikovati ovisno od sustava do sustava.

„Porezne stope kod višestopnog sustava moguće je sistematizirati na sljedeći način:²²

1. *Standardna ili opća stopa* – po njoj se oporezuje najveći dio proizvoda. Na standardnu stopu ne primjenjuje se snižena, povišena ili nulta porezna stopa niti se primjenjuju propisi o oslobođanju od poreza.
2. *Snižena (povlaštena) stopa* niža je od standardne. Njome se oporezuje promet proizvoda bitnih za životni standard (lijekovi, knjige, prehrambeni proizvodi, itd.).
3. *Povišena (luksuzna) stopa* koja je viša od standardne, a primjenjuje se na promet luksuznih proizvoda.
4. *Nulta porezna stopa* je porezna stopa po kojoj porezni obveznik plaća porez po nultoj stopi, ulazi u sustav PDV-a i ima pravo porez kojeg je platio odbiti kao pretporez. Najčešće se koristi za izvoz, a mnoge zemlje i Republika Hrvatska određuju nultu stopu i na neke tuzemne promete dobara i usluga. Nulta stopa se koristi kao alat za ublažavanje regresivnih učinaka PDV-a.“

3.4. Stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

Prelaskom na oporezivanje PDV-om od 1. siječnja 1998. godine, Hrvatska se pridružila zemljama koje su već ranije uvele taj porezni sustav, koje su porez na promet početkom šezdesetih godina postupno počele zamjenjivati PDV-om. Od 1. siječnja do 31. listopada primjenjivao se jednostopni sustav PDV-a, gdje se na sve oporezive isporuke dobara i usluga primjenjivala standardna stopa od 22%. Nulta stopa primjenjivala se samo na izvoz. Ova promjena u sustavu oporezivanja je važan korak prema usklađivanju s europskim standardima i otvorila je put za daljnje prilagodbe i promjene u budućnosti.

Zakonodavac je uveo jedinstvenu stopu PDV-a iz razloga smanjenja troškova ubiranja poreza kako na strani poreznih obveznika, tako i na strani porezne administracije. Također, jedan od

²² *Ibid*, str. 235.

razloga bio je taj što se ne može na odgovarajući način voditi socijalna i gospodarska politika. Međutim, pritisci interesnih skupina određenih gospodarskih sektora, socijalni razlozi i potreba ublažavanja regresivnog učinka pridonijeli su uvođenju nulte stope i one snižene od 10% koja je stupila na snagu od 1. siječnja 2006. godine. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost iz 1999. godine uvedena je nulta stopa za oporezivanja određenih proizvoda u tuzemstvu, a lista proizvoda je mijenjana naknadnim izmjenama i dopunama. U uvjetima gospodarske krize, povećana je standardna stopa PDV-a kako bi se povećali proračunski prihodi. Od 1. kolovoza 2009. umjesto stope od 22% u RH se primjenjuje stopa od 23%.²³

Danas se prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost predviđa opća stopa PDV-a od 25%, uz dvije snižene stope od 13% i 5%. PDV se obračunava i plaća po 0% na isporuku i ugradnju solarnih ploča na privatne stambene objekte, prostore za stanovanje te javne i druge zgrade koje se koriste za aktivnosti od javnog interesa te isporuku i ugradnju solarnih ploča u blizini takvih objekata, prostora i zgrada.²⁴

²³ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 242.-243.

²⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, čl. 6

4. Analiza socijalnih učinaka poreza na dodanu vrijednost

Kada se analizira utjecaj PDV-a na fiskalne, gospodarske ili socijalne učinke, nužno je promatrati taj porez unutar šireg konteksta poreznog sustava. Za uspješno funkcioniranje poreznog sustava važnu ulogu ima izbor ciljeva, zahtjeva i realnih pretpostavki koje su usklađene s gospodarskim i društvenim uvjetima kako bi se ti ciljevi mogli ostvariti.²⁵

4.1. Općenito o učincima poreza na dodanu vrijednost

Financiranje potrošnje javnih dobra putem odricanja od potrošnje privatnih dobara ključno je za održavanje ravnoteže u tržišnom gospodarstvu. Porezni instrumenti igraju važnu ulogu u osiguravanju sredstava potrebnih za financiranje javnih dobra. Građani se moraju odreći svoje privatne potrošnje kako bi se osigurala dovoljna sredstva za pokriće troškova javnih dobra i usluga. Na taj način, porezni sustav postaje ključni mehanizam za održavanje stabilnosti i pravednosti u društvu.²⁶

Vijeće Europe usvojilo je 1977. godine Šestu smjernicu 77/388/EEC koja se odnosi na usklađivanje zakona država članica u vezi s porezom na promet. Ova smjernica predstavlja okvir za svaku zemlju članicu EU pri izgradnji vlastitog sustava PDV-a, a dijelom se tiče i učinaka PDV-a. Vijeće ministara je krajem 2006. godine usvojilo novu Smjernicu Vijeća 2006/112/EC o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om koja je u primjeni od 1. siječnja 2007. godine, a koja predstavlja pročišćeni tekst Šeste smjernice s uključenim svim odredbama koje se mogu naći u posebnim pravnim aktima.²⁷ O toj će direktivi više govora biti u zasebnom poglavlju, a na ovom mjestu važno je primijetiti kako postoje naponi reguliranja zajedničkog poreznog sustava u Europskoj uniji.

Za državu su, sa stajališta prikupljanja prihoda, najvažniji fiskalni, tj. financijski učinci. Sam izbor porezne osnovice i korištenje kreditne metode ubiranja iskazuje se kroz neutralnost PDV-a za sve poduzetničke djelatnosti. Njime se ostvaruje načelo neutralnosti, odnosno načelo da porezni teret trebaju snositi privatne osobe kroz svoju potrošnju. Kreditnom

²⁵ Šimović, Jure, Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, Revija za socijalnu politiku, god. 5, br. 2, 1998., str. 100.

²⁶ *Ibid.*, str. 101.

²⁷ Šimović, Hrvoje, Porez na dodanu vrijednost i trošarine, Porezni sustav RH, skripta, Zagreb, 2007., str. 7.

metodom ubiranja se može postići da porezna evazija bude svedena na minimum. „Porezna evazija ili porezna utaja nezakonit je način smanjenja poreznih obveza, primjerice, podcjenjivanjem ostvarenog dohotka ili iskazivanjem većih poslovnih odbitaka.“²⁸ Porezna evazija je ozbiljan problem koji može imati negativne posljedice na gospodarstvo države. Modernizacija porezne strukture može biti ključna u borbi protiv ovog problema te njome može u potpunosti biti onemogućena porezna evazija.

Osim financijskih učinaka, važno je sagledati i gospodarske. Analiza gospodarskih učinaka PDV-a bitna je iz različitih perspektiva. Prvo, važno je sagledati kako PDV utječe na razinu cijena. Drugo je važno razmotriti kakav utjecaj PDV ima na gospodarstvo u cjelini. Treće, važno je analizirati utjecaj PDV-a na poduzetničku sferu. PDV utječe na gospodarstvo kroz izravni utjecaj na cijene i razvoj poduzetništva. Generalni je stav da sve zemlje bilježe negativni učinak na gospodarstvo kroz porast cijena po uvođenju PDV-a.²⁹ MMF se bavio istraživanjem ovog problema u 35 država koje su uvele PDV. Rezultati istraživanja kažu da je u manjem broju došlo do jednokratnog porasta cijena, ubrzane inflacije i povećanja potrošačkih cijena, ali u većini zemalja uvođenje PDV-a je imalo mali ili nikakav utjecaj na povećanje cijena. Uvođenje pretporeza smatra se glavnim adutom poreza na promet. Kroz sustav pretporeza PDV ima prednost pred drugim oblicima poreza na promet. Jednostopni sustav PDV-a izaziva najveću zamjerku među poreznim obveznicima, koji koriste povlaštene stope. Pritisak na povlaštene stope dolazi i od zagovornika demografske politike koji će predlagati nižu stopu za dječju obuću i školski pribor čime bi PDV trebao imati ulogu aktivne politike. Možemo reći da ova situacija stvara nesuglasice među sektorima i utječe na cjelokupnu ekonomsku politiku zemlje.³⁰

Zbog snažnog socijalnog djelovanja PDV-a nameću se pitanja je li bolji jednostopni sustav PDV-a ili je prihvatljivija varijanta s jednom ili više povlaštenih stopa. Upitna je i nulta stopa, odnosno dobra i usluga na koje se primjenjuje te na koji način rješavati regresivne učinke PDV-a.

²⁸ Madžarević-Šujster, Sanja, Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, god. 26, br. 1, 2002., str. 119.

²⁹ Šimović, Jure, op. cit. (bilj. 25), str. 103.

³⁰ *Ibid.*

4.2. Regresivnost poreza na dodanu vrijednost

Jednostavno rečeno, regresivnost PDV-a znači da porezni obveznik s nižim prihodima plaća veći postotak svog prihoda kao porez u usporedbi s osobom koja zarađuje više. Regresivnost, odnosno regresivan učinak PDV-a, ne vodi mnogo računa o načelu pravednosti poreznog sustava, kako vertikalnoj, tako ni horizontalnoj.³¹ Horizontalna pravednost zahtijeva da obveznici s jednakom poreznom snagom snose isti porezni teret, dok vertikalna pravednost zahtijeva da obveznici s većom poreznom snagom podnesu veći porezni teret. Ključno je kod oba aspekta odrediti poreznu snagu pojedinca i odabrati odgovarajući koncept oporezivanja i porezne snage.³²

Regresivnost PDV-a predstavlja problem koji negativno utječe na socijalnu ravnotežu zbog nejednake redistribucije poreznog tereta u društvu. Regresivnost je izazov koji se pojavljuje u svim poreznim sustavima koji koriste PDV, a ublažava se kombiniranim djelovanjem poreznih i neporeznih mjera. Ovaj problem ima interdisciplinarnu prirodu te privlači pažnju ekonomista, pravnika i različitih društvenih grupacija.³³

Kod nekih neizravnih poreza primjenjuje se načelo progresije u oporezivanju te se tom načelu podvrgava i ekonomska snaga fizičke osobe. Npr., da bi sustav poreza na dohodak mogao efikasno obavljati svoju funkciju, mora u sebi sadržavati elemente socijalne politike.³⁴ To znači da bi porezne stope trebale biti pravedno raspoređene tako da se visoka primanja oporezuju većim stopama dok se niža primanja oporezuju manjim stopama. Na taj način se osigurava socijalna pravda i ravnoteža među građanima. Kod PDV-a je situacija nešto drugačija, no zemlje i dalje imaju mogućnost korištenja jednostopnog ili višestopnog sustava PDV-a, ne bi li pospješile takozvanu socijalnu pravdu.

Hrvatski sustav PDV-a početno je uvažio jednostopni sustav koji ima pozitivne i negativne strane u odnosu na sustav s više stopa. Porezni teret raspoređuje regresivno u odnosu prema prihodima. Porast državnog dohotka djeluje suprotno u odnosu na potrošnju što najjače

³¹ Kliment, Antun, Dražić Lutitsky, Ivana, Porez na dodanu vrijednost na temelju računa-usporedba Hrvatske sa zemljama Europske unije, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, god. 3, br. 1, 2005., str. 288.

³² Šimović, Hrvoje, Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji, Revija za socijalnu politiku, god. 19, br. 1, 2012., str. 3.

³³ Škarica, Mišela, Realni okviri regresivnosti hrvatskoga poreza na dodanu vrijednost, Ekonomska misao i praksa, god. 18, br. 2, 2009., str. 261.

³⁴ Šimović, Jure, op. cit. (bilj. 25), str. 107.

pogađa siromašno stanovništvo.³⁵ „Regresivnost je karakteristika PDV-a koja se negativno odražava na socijalnu sliku zbog neravnomjerne redistribucije poreznog opterećenja u nekom društvu.“³⁶

Uvođenje PDV-a 1998. godine bilo je planirano radi rješenja porezne neučinkovitosti i nerazmjernosti oporezivanja koje je postojala u tadašnjem poreznom sustavu. Međutim, postavlja se pitanje zašto su nositelji ekonomske politike donijeli ovu odluku, s obzirom na to da PDV ima regresivni učinak na stanovništvo. Njegovo uvođenje mijenja odnos između sadašnje i buduće potrošnje te može dovesti do smanjenja štednje i ekonomskog rasta. Regresivni učinak PDV-a na siromašno stanovništvo neće se ublažiti nultom stopom, veće će dovesti do daljnjeg osiromašenja stanovništva. Stoga, iako je svrha uvođenja PDV-a bila poboljšati porezni sustav, važno je razmotriti i njegove nepoželjne posljedice na socijalno ugrožene skupine stanovništva.

Rasprave stručnjaka o prednostima i nedostacima uvođenja PDV-a vrlo su raznolike. Ekonomisti podržavaju uvođenje PDV-a kako bi se potaknula porezna učinkovitost i potaknuo gospodarski rast. S druge strane, političari se više brinu oko mogućnosti inflacije i negativnog utjecaja na siromašne. Naime, PDV može imati regresivni učinak jer osobe s nižim dohotkom troše veći postotak svog dohotka u odnosu na osobe s višim primanjima. Zato političari često biraju porezne reforme koje se fokusiraju na proširenje porezne osnove kako bi se ublažio taj regresivni učinak PDV-a.

PDV se često smatra pozitivnim za gospodarstvo zbog svoje neutralnosti i porezne učinkovitosti. Međutim, kad je riječ o poreznoj pravednosti, PDV može biti izrazito regresivan. Može poboljšati učinkovitost i neutralnost poreznog sustava, ali istovremeno može narušiti socijalnu sliku zemlje i pravednost u raspodijeli poreznog opterećenja.³⁷

Kad je uveden PDV, trebalo je uzeti u obzir moguće negativne socijalne učinke. Zemlje Norveška, Švedska, Danska, ali i sama Hrvatska odlučile su koristiti jedinstvene stope kako bi nadoknadile negativni društveni utjecaj PDV-a na siromaštvo. Najsiromašniji slojevi su

³⁵ *Ibid.*, str. 102.-105.

³⁶ Škarica, Mišela, op. cit. (bilj. 33), str. 261.

³⁷ Škare Marinko, Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument, *Ekonomija* (Zagreb), god. 9, br. 1, 2002., str. 135.-137.

pogođeni PDV-om jer većinu svojih prihoda troše na osnovne potrepštine, što znači da imaju manje sredstva za trošenje za druge stvari. Nulta stopa nije dovoljna kao socijalni instrument za poboljšanje njihovog položaja. Ono što bi zaista pomoglo siromašnima je stabilno gospodarstvo koje bi omogućilo rast plaća, mirovina i drugih prihoda. Samo na taj način može se povećati životni standard siromašnih. Važno je rješavati probleme PDV-a na način koji će koristiti svima, posebno najranjivijim skupinama u društvu.³⁸

Bilo je raznih pokušaja smanjivanja regresivnih učinka PDV-a koji su se temeljili na životnim primanjima pojedinih građana, a ne na godišnjim primanjima. Veličina prihoda povećava se u kasnijoj životnoj dobi te porezni teret PDV-a poprima proporcionalni, a ne regresivni karakter.

Danas se PDV mjeri na temelju godišnjeg prihoda te će uvijek ima regresivan učinak. Može se koristiti za diferenciranje oporezivanja čime se može smanjiti regresija. Sistem oporezivanja koji je usmjeren na pravedniju raspodjelu tereta među građanima održava se kroz oporezivanje potrošačkih proizvoda. Siromašniji građani koji troše veći dio svog prihoda na osnovne potrepštine trebali bi biti oslobođeni ili oporezivani nižom stopom. S druge strane, bogatiji građani koji kupuju luksuzne proizvode mogu podnijeti višu stopu oporezivanja. Određeni stručnjaci smatraju kako ovaj pristup ne samo da osigurava da porezni teret bude pravedno raspoređen, već i promiče socijalnu pravdu unutar društva.

U smislu ublaživanja regresivnosti, postoje i dokazi protiv korištenja većih broja poreznih stopa. Sama istraživanja pokazuju da bogati građani imaju dvostruku korist u sustavu PDV-a jer se ne može regulirati razlika između kvalitetnijih prehrambenih proizvoda i proizvoda koje koriste siromašni. Stupnjevanje stopa PDV-a radi smanjenja regresivnosti vrlo je skupo sredstvo. Prema istraživanjima MMF-a, prijelaz na dvije ili više poreznih stopa izaziva dodatne troškove administracije čak i do deset puta. Snižena ili nulta stopa utječe na povećanje standardne stope čime se odbacuje načelo neutralnosti jer je preporuka da oporezivanje kroz PDV bude što ujednačenije, sa što manje izuzeća. Da bi se pomoglo siromašnima, trebalo bi prilagoditi ostala sredstva fiskalnog sustava poput poreza na dohodak i transfer proračuna.³⁹

³⁸ *Ibid.*, str. 152.

³⁹ Šimović, Jure, op. cit. (bilj. 25), str. 105.

Iz teorije poznajemo tri glavne mjere poreznog sustava u Hrvatskoj za ublažavanje regresivnog učinka poreza:

- a) Mjere unutar sustava PDV-a
- b) Mjere unutar poreznog sustava i izvan sustava PDV-a
- c) Mjere unutar gospodarskog sustava, ali izvan poreznog sustava

Za ovaj rad, u kontekstu PDV-a, najvažnija je prva skupina mjera, stoga će se ona i zasebno obraditi. Prvu skupinu mjera čini nulta i/ili povlaštene stope poreza na pojedine proizvode i usluge.

4.3. Smanjenje regresivnosti poreza na dodanu vrijednost kroz nulte i povlaštene stope

Da bi se smanjio regresivni učinak, unutar samog sustava moguće je poduzeti neke mjere. Jedna od mjera kojom se može utjecati na smanjenje regresivnog učinka je korištenje poreznih olakšica i oslobođenja. Isključivanje proizvoda masovne potrošnje ili njihovim oporezivanjem nekom nižom od opće stope može ublažiti regresivne učinke poreza na promet za ljude slabijih primanje, odnosno slabije ekonomske snage. Što je veći udio ekonomske snage, to će učinak ublažavanja biti veći.

Stoga, kako bi se smanjio regresivan učinak PDV-a, primjenjuju se nulte i povlaštene stope na određena dobra i usluge. U isto vrijeme, time se može i poticati potrošnja tih istih dobara i usluga.⁴⁰

U mnogim državama zbog socijalne osjetljivosti prisutno je višestopno oporezivanje PDV-om.⁴¹ U Hrvatskoj se također primjenjuju snižene i povlaštene stope. Izuzev opće stope od 25%, PDV se plaća po stopi od 5% na širok spektar proizvoda, uključujući kruh, određene vrste mlijeka, knjige, lijekove, medicinsku opremu, ulaznice za kulturna i sportska događanja, novine, znanstvene časopise, hranu za bebe, jestiva ulja, meso, ribu, povrće, voće, jaja, sadnice i sjemenje, gnojiva i pesticide, kao i proizvode koji se koriste kao hrana za životinje.⁴²

⁴⁰ Orlović, Zrinka, Porez na dodanu vrijednost u članicama Europske unije, <https://finance.hr/porez-dodanu-vrijednost-clanicama-europske-unije/>

⁴¹ Kliment, Antun, Dražić Lutilsky, Ivana, op. cit. (bilj. 31)., str. 298.

⁴² Zakon o porezu na dodanu vrijednost, op. cit. (bilj. 24), čl. 38, st. 2

Snižena stopa PDV-a od 13% primjenjuje se na razne proizvode i usluge, uključujući usluge smještaja i doručka, polupansiona i punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma, novine i časopise, dječje sjedalice za automobile i dječje pelene, menstrualne potrepštine, isporuku vode (osim vode u bocama ili drugoj ambalaži), isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, isporuku prirodnog plina određene vrste i materijala za ogrjev, javnu uslugu prikupljanja miješanog otpada, urne i ljesove, usluge i povezana autorska prava pisaca, skladatelja i umjetnika te pripremu i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskih objekata u skladu s posebnim propisom o ugostiteljskoj djelatnosti i drugim relevantnim propisima.⁴³

Osim sniženih stopa, postoje i oslobođenja od plaćanja PDV-a, a koja se primjenjuju na također velik broj proizvoda i usluga. Primjenjuju se u različitim djelatnostima kao što su medicinska, obrazovna, poštanska, djelatnosti javnih radija i televizije, bankarskoj djelatnosti, uslugama upravljanja investicijskim fondovima, itd. Oslobođenja od PDV-a razlikuju se ovisno o prirodi aktivnosti, ovisno o tome radi li se o djelatnostima od javnog interesa, drugim djelatnostima, transakcijama unutar EU, uvozu i izvozu, uslugama posredovanja i slično.⁴⁴

Sustav PDV-a u Hrvatskoj doživio je brojne promjene, a jedan od razloga uvođenja promjena je, prema zakonodavcu, bilo i smanjenje regresivnosti. S vremenom je uvedeno oporezivanje nižim stopama, a nakon toga i proširivanje dobara i usluga koje se oporezuju tim stopama. Isto vrijedi i za oslobođenja od plaćanja PDV-a. Npr., promjene koje su stupile na snagu od početka 2017., a nakon toga i od početka 2019., bile su donesene „radi regresivnog učinka PDV-a što pogađa sve građane, ali i poduzetnike“.⁴⁵

No, kako je spomenuto, postoje i stručnjaci koji smatraju kako veći broj poreznih stopa, tj. korištenje nulte i povlaštenih stopa, ne idu u prilog smanjivanju regresivnosti. Ti stručnjaci zagovaraju primjenu jednostopnog sustava PDV-a. Kritičari višestopnog sustava, odnosno zagovornici jednostopnog, smatraju da se regresivnost može i treba umanjiti drugim mjerama,

⁴³ *Ibid.*, čl. 38, st. 3

⁴⁴ *Ibid.*, čl. 39-55

⁴⁵ Nacrt prijedloga zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, s Nacrtom konačnog prijedloga zakona, <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/2016/Sjednice/2022/O%C5%BEujak/107%20sjednica%20VRH/107%20-%205.docx>

među kojima navode transfere iz proračuna ili socijalnih fondova (npr. ciljanim skupinama poput socijalne pomoći siromašnima, dječjeg doplatka, besplatnih školskih knjiga, sniženih stanarina, i sličnog) te progresivni učinak drugih poreza (posebno poreza na dohodak), i drugo.⁴⁶

Važno je i pitanje ne samo na što primjenjivati snižene i nulte stope, već i kada je takve stope potrebno uvesti. Npr., kod uvođenja PDV-a u hrvatski porezni sustav prevladavalo je stajalište kako nulta stopa PDV-a nije socijalni instrument jer neće poboljšati položaj siromašnih.⁴⁷

Zanimljivo je i sljedeće mišljenje: Ukoliko zakonodavac odluči primijeniti snižene stope PDV-a, one bi se trebale odnositi na prehrambene proizvode. Ovo bi moglo umanjiti regresivni učinak PDV-a jer obitelji s nižim primanjima troše veći relativni dio svog dohotka na hranu u usporedbi s obiteljima s većim primanjima. Međutim, važno je napomenuti da primjena sniženih stopa ne bi nužno dovela do smanjenja socijalnih razlika budući da takve snižene stope mogu rezultirati dvostruko većom koristi za bogate u usporedbi sa siromašnima.⁴⁸ S obzirom da hrvatski sustav PDV-a poznaje povlaštene i nulte stope za iznimno širok asortiman dobara i usluga, može se zaključiti kako zakonodavac nije uvažio takvo stajalište.

Dolazimo do zaključka da su financijski stručnjaci većinom suglasni da je za uspješan sustav PDV-a najbolja opcija uvođenje jedne stope. Socijalne prilike su danas takve da nema potrebe za primjenom povlaštenih poreznih stopa. PDV je zbog svoje regresivnosti loš instrument distribucije dohotka pa distribuciju treba ostvariti kroz druge instrumente. Socijalni učinci trebaju se realizirati drugim mjerama, a gospodarski i fiskalni učinci se ostvaruju kroz PDV.

Dakle, PDV ima svoje prednosti i nedostatke. S jedne strane, PDV predstavlja porez na potrošnju i time neizravno postiže smanjenje izravnih poreza. S druge strane, visoka standardna stopa PDV-a može imati negativni utjecaj na gospodarstvo, pogotovo u manje razvijenim zemljama poput Hrvatske gdje se domaće gospodarstvo suočava s izazovima. Regresivnost može posebno biti problematična u malim zemljama jer može dovesti dodatnog opterećenja za građane s nižim prihodima. Stoga je važno promišljati o ravnoteži između

⁴⁶ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 230-231.

⁴⁷ Škare Marinko, op. cit. (bilj. 37), str. 136.

⁴⁸ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 231.

efikasnosti i pravednosti poreznog sustava kako bi se osiguralo održivo gospodarstvo i socijalna pravednost.

Kako je bilo rečeno, i na druge načine nastoje se smanjiti regresivni učinci PDV-a u Hrvatskoj. Kada je riječ o mjerama unutar poreznog sustava, no izvan sustava PDV-a, naglasak je stavljen na socijalnu osjetljivost poreza na dohodak. Smanjenje regresivnosti kroz sustav poreza na dohodak nastoji se postići primjenom različitih poreznih razreda te primjenom osnovnog osobnog odbitka.⁴⁹ Postoji i još jedna skupina mjera kojima se nastoji smanjiti spomenuti učinak, a to je putem transfera iz državnog proračuna, što je već objašnjeno.

4.4. Promjene u stopama i poreznoj osnovici i socijalni učinci

Politički lideri često su preferirali porezne reforme usmjerene na proširenje poreznih osnovica ili kozmetičke promjene u poreznoj strukturi. U uvjetima proračunskih deficita, niskih stopa štednji i investicija te stagnacije proizvodnje, vlade zemalja koje su uvele PDV donosile su takve odluke. Predviđalo se da će intenzivnije oporezivanje potrošnje potaknuti pojedince na štednju, što bi potom rezultiralo povećanjem investicija i rasta proizvodnje.⁵⁰ Mijenjanje stopa i porezne osnovice (predmeta oporezivanja) stoga može imati snažne socijalne učinke.

Povećanje stopa PDV-a provodi se kako bi se povećali fiskalni prihodi države. No, osim što donosi dodatne prihode, ovakva praksa ima i druge učinke. Porast stope PDV-a može rezultirati rastom cijena proizvoda i usluga te smanjenjem životnog standarda. To može dovesti do gubitka konkurentnosti određenih gospodarskih sektora, opadanja potražnje i smanjenja prihoda od poreza. Povećanje stope PDV-a također može promijeniti ponašanje potrošača, potaknuti ih na smanjenje planirane potrošnje i prilagodbu potrošnje prema visini poreza. Također, važno je uzeti u obzir da povećanje poreznih stopa povećava administrativne troškove za porezne obveznike te poskupljuje poreznu administraciju.⁵¹

Porezna osnovica, odnosno iznos na koji se PDV treba platiti također rezultira socijalnim učincima. Porezna osnovica tako je u uskoj vezi s povlaštenim stopama, nultim stopama te izuzećima. Međutim, između stopa i izuzeća potrebno je napraviti razliku. Izuzeće znači da

⁴⁹ Kliment, Antun, Dražić Lutilsky, Ivana, op. cit. (bilj. 31)., str. 288.

⁵⁰ Škare Marinko, op. cit. (bilj. 37), str. 136.

⁵¹ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 237.

porezni obveznik (pravni entitet) nije u sustavu PDV-a te na svoje proizvode i usluge ne naplaćuje PDV, zbog čega nema pravo tražiti povrat poreza i odbijati pretporez.⁵² To ćemo detaljnije objasniti u sljedećem poglavlju.

Kako bi se smanjili negativni socijalni učinci, vrijedi sljedeće – što je manji broj stopa, porezna osnovica treba biti šira, odnosno porezni teret treba biti raspoređen na što veći broj dobara i usluga koje se stavljaju u promet. Na primjer, u jednostopnom sustavu PDV-a to bi značilo da je mali broj stopa (idealno samo jednu, uz eventualno jednu sniženu) potrebno primijeniti na široku poreznu osnovicu, dok bi nulte stope u tom slučaju bilo preporučeno primjenjivati isključivo na izvoz.⁵³ Kao što smo napomenuli, negativni socijalni učinci i regresivnost PDV-a mogu se smanjivati i kroz sustav povrata PDV-a.

4.5. Smanjenje negativnih socijalnih učinaka kroz povrat poreza na dodanu vrijednost

Za poslovne subjekte, PDV predstavlja porez na ulazne i izlazne proizvode. Kako bi se smanjio regresivni učinak, moguće je koristiti pretporez, odnosno odbitak istoga te povrat poreza.⁵⁴ Kod PDV-a „trgovci koji kasnije dalje prodaju proizvode ovlašteni su odbiti prethodno plaćene poreze ili ostvariti pravo na povrat plaćenih poreza.“⁵⁵

Pod određenim uvjetima povrat PDV-a mogu ostvariti i fizičke osobe, putnici, odnosno kupci u putničkom prometu (tzv. naknadno oslobođenje od PDV-a).⁵⁶ Ipak, kod povrata PDV-a najčešće se radi o pravnim osobama.

Porezni obveznik ima pravo od PDV-a (iznosa koji plaća prodavajući proizvode i usluge koji sadrže dodanu vrijednost) odbiti iznos pretporeza (iznosa koji plaća prilikom kupovine) koji je obvezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.⁵⁷ Naravno, kako bi uopće to mogao učiniti, porezni obveznik mora biti u sustavu PDV-a.⁵⁸ „Upravo zbog

⁵² Šimović, Jure, op. cit. (bilj. 25), str. 105.

⁵³ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 246.

⁵⁴ Guste, Santini, Porez na dodanu vrijednost – porez budućnosti?, Ekonomija, god. 22, br. 1, 2015., str. 16.-18.

⁵⁵ Kesner-Škreb, Marina, Porez na promet, Financijska teorija i praksa, god. 29, br. 3, 2005., str. 318.

⁵⁶ Carinska uprava, Povrat PDV-a pri izvozu dobara u putničkom prometu, <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/carinsko-postupanje/fizicke-osobe-2715/povrat-pdv-a-pri-izvozu-dobara-u-putnickom-prometu/2781>

⁵⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, op. cit. (bilj. 24), čl. 58

⁵⁸ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 235.

činjenice što takav porezni obveznik ulazi u sustav PDV-a, on ima pravo na povrat poreza koji je platio u svim svojim inputima.“⁵⁹

Ukoliko porezni obveznik tijekom obračunskog razdoblja ima pravo na odbitak pretporeza koji premašuje njegovu poreznu obvezu, postoji mogućnost izbora između dvije opcije. Prvo, može zatražiti povrat viška plaćenog PDV-a ili, alternativno, prenijeti taj iznos viška pretporeza u sljedeće obračunsko razdoblje. U slučaju kada porezni obveznik odluči zatražiti povrat viška pretporeza, Porezna uprava je obvezna vratiti razliku u roku od 30 dana od datuma predaje PDV prijave ili najkasnije u roku od 90 dana od dana pokretanja poreznog nadzora.⁶⁰

U principu, povrat PDV-a korisniji je za one obveznike koji često nabavljaju materijale, sirovine, dobra ili usluge. Također, može biti koristan i za one koji imaju ograničene financijske resurse za plaćanje poreza unaprijed prilikom kupovine. Kako bi takav mehanizam doprinosio socijalnoj jednakosti, treba biti dobro razrađen. Ukoliko je sustav PDV-a takav da se pravnim poreznim obveznicima u njemu ne isplati sudjelovati, oni će tražiti načine da izbjegnu sustav PDV-a, često i putem sive ili neformalne ekonomije.

4.6. Direktive Europske unije o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

S obzirom da je Hrvatska članica Europske unije, u svoje je zakonodavstvo bila obvezna prenijeti i zakonodavstvo koje se odnosi na porez, tako i na PDV. Problematika poreznih stopa u PDV sustavu prvotno je bila regulirana tzv. Šestom smjernicom iz 1977. godine (Smjernica Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977.), koja je kasnije višekratno mijenjana i nadopunjavana. Česte izmjene i dodaci rezultirali su nepreglednošću tada važećih odredbi i stvorili potrebu za njihovim jasnim uređenjem. Kako bi se riješila ta problematika, 2006. godine donesena je Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006.⁶¹

Spomenuta Direktiva uređuje tko se smatra poreznim obveznicima, oporezive transakcije, oporeziv događaj i obvezu obračuna PDV-a, oporezivi iznos, obveze poreznih obveznika i

⁵⁹ Šimović, Jure, op. cit. (bilj. 25), str. 106.

⁶⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, op. cit. (bilj. 24), čl. 66

⁶¹ Mijatović, Nikola, Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji i nekim drugim državama, Pravi i porezi, br. 6, 2008., str. 24-86.

ostalo. U principu, direktivom je utvrđen zajednički sustav PDV-a, koji se primjenjuje do razine maloprodaje (uključujući i maloprodaju).⁶²

Europska unija u velikoj mjeri provela je harmonizaciju neizravnih poreza u državama članicama, no, u harmonizaciji izravnih poreza do sada je postignut vrlo malen napredak. U procesu usklađivanja neizravnih poreza, među kojima se ističu PDV i trošarine kao dva najznačajnija neizravna poreza, postignut je značajan napredak. U tom području ostvaren je daleko veći stupanj harmonizacije u usporedbi s izravnim porezima.⁶³

Iako ne usuglašava stope PDV-a među državama članicama, Direktiva se na određen način dotiče socijalnih učinaka koji PDV donosi. Na primjer, navodi kako snižena stopa PDV-a ne smije biti niža od 5% te da standardna stopa ne može biti niža od 15%. Direktiva dopušta izuzeća od PDV-a, kao i oslobođenja te odbijanje pretporeza.⁶⁴ Propisuje i za što se mogu primjenjivati snižene i povlaštene stope.⁶⁵ Propisane su i određene iznimke od primjene minimalnih sniženih stopa, što znači da postoje slučajevi u kojima stope mogu biti i niže. Iako Direktiva izrijeком ne spominje umanjeње regresivnog učinka, ali spominje kako izuzeća i snižene stope koje države članice primjenjuju moraju biti sukladne zakonodavstvu Unije.⁶⁶

U 2016. godini donesena je Direktiva Vijeća (EU) 2016/856 koja produžuje trajanje obveze poštivanja najniže standardne stope. Naime, Direktivom iz 2006. godine bilo je propisano da od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2015. standardna stopa PDV-a ne smije biti niža od 15 %. Direktivom (EU) 2016/856 to je razdoblje produljeno do 31. prosinca 2017. Razdoblje je naknadno produljivano daljnjim izmjenama direktiva.⁶⁷

Nadalje, Direktivom Vijeća (EU) 2020/285 još jednom izmijenjena je Direktiva 2006/112/EZ, ovaj puta po pitanju posebnih odredbi za mala poduzeća. Na Direktivu 2020/285 nadovezuje se

⁶² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:32006L0112>

⁶³ Kuvač, Luka, Harmonizacija izravnih poreza unutar EU, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, god. 9, br. (1-2), 2015., str. 232.

⁶⁴ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:32006L0112>

⁶⁵ Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, op. cit. (bilj. 8), str. 238.-239.

⁶⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, op. cit. (bilj. 62)

⁶⁷ Direktiva Vijeća (EU) 2016/856 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u pogledu trajanja obveze poštovanja najniže standardne stope, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/856/oj/hrv>

i Uredba (EU) 904/2010 koja se tiče potrebe za administrativnom suradnjom i razmjenom informacija sa svrhom praćenja ispravne primjene posebnih odredba za mala poduzeća.⁶⁸

Direktiva 2006/112, kao i Direktiva 2020/285, dodatno su izmijenjene Direktivom (EU) 2022/542. Tom su direktivom dodatno uređena pravila o korištenju sniženih stopa PDV-a, primjeni najniže dopuštenih stopa, sprječavanju dvostrukog oporezivanja i drugo.⁶⁹

⁶⁸ Direktiva Vijeća (EU) 2020/285 od 18. veljače 2020. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu posebne odredbe za mala poduzeća, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX%3A32020L0285>

⁶⁹ Direktiva Vijeća (EU) 2022/542 od 5. travnja 2022. O izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive (EU) 2020/285 u pogledu stopa poreza na dodanu vrijednost, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32022L0542>

5. Zaključak

Porez na dodanu vrijednost (PDV) je neizravni porez na potrošnju dobara i usluga koji se naplaćuje u svakoj fazi opskrbnog lanca u kojem se dodaje vrijednost, od početne proizvodnje do mjesta prodaje. Iznos PDV-a koji korisnik plaća temelji se na trošku proizvoda umanjenom za sve troškove materijala u proizvodu koji su već bili oporezovani u prethodnoj fazi.

PDV posjeduje različite učinke, među kojima su naglašeni i socijalni učinci. Socijalni učinci PDV-a ponajviše se očituju kroz jednu od glavnih karakteristika ovog poreza, a to je regresivnost. Zbog te karakteristike, PDV posjeduje veći relativni utjecaj na prihode nižih društvenih slojeva, tj. regresivnost dovodi do toga da PDV veći udio prihoda uzima od onih koji imaju niže prihode, u usporedbi s društvenim slojevima koji ostvaruju veće prihode. Ta karakteristika može imati utjecaj na socijalnu nejednakost s obzirom da veći porezni teret pada na one koji imaju niže prihode.

Porezni sustavi stoga nastoje ublažiti regresivni karakter PDV-a, što je moguće učiniti kroz tri osnovne skupine mjera. Prva se odnosi na mjere unutar samog sustava PDV-a, druga na porezne mjere van sustava PDV-a, a treća na socijalne transfere i ostalo. Države, u pravilu, primjenjuju kombinaciju svih mjera ne bi li ublažile negativan socijalni učinak PDV-a. Na mnoga dobra i usluge plaćaju se povlaštene ili nulte stope PDV-a. Međutim, kako smo prikazali, stručnjaci se uglavnom slažu kako to nije najbolji način smanjenja regresivnog učinka PDV-a, već da bi taj učinak trebalo ublaživati kroz druge mjere.

Možemo zaključiti kako je regresivnost PDV-a nešto što se jednostavno mora prihvatiti i „žrtvovati“ kako bi se ostvarili pozitivni fiskalni i gospodarski učinci ovog poreza. Međutim, učestale promjene bilo kojeg poreza nisu dobre jer mogu narušiti stabilnost fiskalnog sustava, ali i povjerenje građana. Zbog toga bi i mogli reći da, iako se porezni sustavi trebaju mijenjati zajedno s potrebama i okolinom, velike promjene i reforme potrebno je provoditi s oprezom i tomu pristupiti planski.

Većina stručnjaka drži kako bi kod višestopnog sustava PDV-a trebalo primjenjivati što manji broj povlaštenih, odnosno sniženih stopa, kao i da bi se takve stope te nulte stope trebale koristiti na samo ograničen broj dobara i usluga. To pak nije slučaj u Republici Hrvatskoj gdje se danas

snižene, povlaštene stope i nulta stopa koristi za vrlo velik broj dobara i usluga, što nije bio slučaj do unazad desetak godina. Takve promjene rezultat su i usklađivanja hrvatskog poreznog sustava s poreznim sustavom Europske unije. Europska unija donijela je Direktivu o zajedničkom sustavu PDV-a, koja je u nekoliko navrata mijenjana. Između ostaloga, mijenjana su pravila korištenju sniženih stopa PDV-a, primjeni najnižih dopuštenih stopa, sprječavanju dvostrukog oporezivanja i drugo. To pokazuje kako Europska unija na određen način preferira višestopni sustav. Iako države članice imaju slobodu u odabiru sustava PDV-a, kako smo mogli vidjeti, samo jedna država, Danska, koristi takav sustav. To nas dovodi do zaključka kako je jednostopni sustav, barem u Europskoj uniji, iznimka te da države drugim mjerama nastoje umanjiti negativne učinka PDV-a.

Literatura

1. Cindori, Sonja, Pilipović, Ozren, Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Redak, Split, 2019.
2. Jelčić, Barbara, Javne financije, RRiF, Zagreb, 2001.
3. Jelčić, Barbara, Porezi (opći dio), Visoka poslovna škola Libertas, Zagreb, 2011.
4. Jelčić, Božidar, Bejaković, Predrag, Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2012.
5. Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.
6. Jelčić, Božidar, Rječnik javnih financija i financijskog prava, Informator, Zagreb, 1981.
7. Kliska, Srđan, Santini, Guste, Vodič za razumijevanje poreza, Rifin, Zagreb, 2006.

Stručni članci

1. Cindori, Sonja, Pogačić, Lana, Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost, Ekonomska misao i praksa, god. 19, br. 1 – 2, 2010., str. 227.-249.
2. Guste, Santini, Porez na dodanu vrijednost – porez budućnosti?, Ekonomija, god. 22, br. 1, 2015., str. 23.-53.
3. Kesner-Škreb, Marina, Porez na promet, Financijska teorija i praksa, god. 29, br. 3, 2005., str. 317.-319.
4. Kesner-Škreb, Marina, Porezi dvadesetog stoljeća i njihova budućnost, Financijska teorija i praksa, god. 25, br. 2, 2001., str. 261.-287.
5. Kliment, Antun, Dražić Lutilsky, Ivana, Porez na dodanu vrijednost na temelju računa-usporedba Hrvatske sa zemljama Europske unije, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, god. 3, br. 1, 2005., str. 285.-382.
6. Kuvač, Luka, Harmonizacija izravnih poreza unutar EU, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, god. 9, br. (1-2), 2015., str. 231.-239.
7. Madžarević-Šujster, Sanja, Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, god. 26, br. 1, 2002., str. 117.-144.

8. Mijatović, Nikola, Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji i nekim drugim državama, Pravi i porezi, br. 6, 2008., str. 24-86.
9. Šimović, Hrvoje, Deskar-Škrbić, Milan, Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, EFZG working paper series, br. 2, 2016., str. 1-16.
10. Šimović, Hrvoje, Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji, Revija za socijalnu politiku, god. 19, br. 1, 2012., str. 1-24.
11. Šimović, Jure, Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, Revija za socijalnu politiku, god. 5, br. 2, 1998., str. 99.-109.
12. Škare Marinko, Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument, Ekonomija (Zagreb), god. 9, br. 1, 2002., str. 135.-155.
13. Škarica, Mišela, Realni okviri regresivnosti hrvatskoga poreza na dodanu vrijednost, Ekonomska misao i praksa, god. 18, br. 2, 2009., str. 259.-278.

Pravni izvori Republike Hrvatske

1. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24

Nastavni materijali

1. Šimović, Hrvoje, Porez na dodanu vrijednost i trošarine, Porezni sustav RH, skripta, Zagreb, 2007.

Internetski izvori:

1. Carinska uprava, Povrat PDV-a pri izvozu dobara u putničkom prometu, <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/carinsko-postupanje/fizicke-osobe-2715/povrat-pdv-a-pri-izvozu-dobara-u-putnickom-prometu/2781>
2. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:32006L0112>
3. Direktiva Vijeća (EU) 2016/856 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u pogledu

trajanja obveze poštovanja najniže standardne stope, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/856/oj/hrv>

4. Direktiva Vijeća (EU) 2020/285 od 18. veljače 2020. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu posebne odredbe za mala poduzeća, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX%3A32020L0285>
5. Direktiva Vijeća (EU) 2022/542 od 5. travnja 2022. O izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive (EU) 2020/285 u pogledu stopa poreza na dodanu vrijednost, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32022L0542>
6. Nacrt prijedloga zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, s Nacrtom konačnog prijedloga zakona, <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/2016/Sjednice/2022/O%C5%BEujak/107%20sjednica%20VRH/107%20-%205.docx>
7. Orlović, Zrinka, Porez na dodanu vrijednost u članicama Europske unije, <https://finance.hr/porez-dodanu-vrijednost-clanicama-europske-unije/>