

Porezni sustav Republike Hrvatske

- s k r i p t a -

**POREZ NA DODANU VRIJEDNOST
I
TROŠARINE**

Autor: Mr.sc. Hrvoje Šimović

Zagreb, siječanj 2007.

Sadržaj

1. Porez na dodanu vrijednost	3
1.1. Općenito o porezu na dodanu vrijednost	3
1.2. Šesta smjernica i zakonodavni okvir u Hrvatskoj	7
1.3. Predmet oporezivanja	8
1.3.1. Isporuke dobara i usluga u tuzemstvu uz naknadu	8
1.3.2. Isporuke dobara i usluga koje poduzetnik obavi zaposlenicima	9
1.3.3. Vlastita potrošnja	10
1.3.4. Isporuke dobara i usluga vlasnicima udjela u trgovačkim društvima	10
1.3.5. Uvoz dobara u tuzemstvo	10
1.3.6. Oporezivanje posebnih slučajeva isporuke dobara i usluga	11
1.4. Porezna oslobođenja	11
1.4.1. Porezna oslobođenja bez prava odbitka pretporeza (izuzeća)	12
1.4.1.1. Izuzeće najma stambenih prostorija	13
1.4.1.2. Izuzeće bankarskih usluga i usluga osiguranja	13
1.4.1.3. Ostala izuzeća	14
1.4.2. Porezna oslobođenja s pravom odbitka pretporeza	15
1.4.2.1. Načelo odredišta i porezna oslobođenja pri izvozu	15
1.4.2.2. Nulta porezna stopa na određene promete dobara i usluga u tuzemstvu	16
1.5. Stope poreza na dodanu vrijednost	17
1.5.1. Jednostopni nasuprot višestopnom sustavu PDV-a	17
1.5.2. Stope PDV-a prema Šestoj smjernici	18
1.5.3. Stope PDV-a u Hrvatskoj	19
1.5.4. Mjere za ublažavanje regresivnih učinaka PDV-a	20
1.6. Porezna osnovica	21
1.7. Porezni obveznik	22
1.8. Odbitak pretporeza i ispostavljanje računa	23
1.9. Razdoblje oporezivanja, obračunavanje poreza, postupak oporezivanja i plaćanje poreza	23
1.10. Posebni postupci oporezivanja	24
2. Trošarine	26
2.1. Općenito o trošarinama	26
2.2. Trošarine u Europskoj uniji	27
2.3. Trošarine u Hrvatskoj	28
2.3.1. Posebni porezi na automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove	29
2.3.2. Poseban porez na naftne derivate	30
2.3.3. Poseban porez na alkohol	31
2.3.4. Poseban porez na pivo	32
2.3.5. Poseban porez na bezalkoholna pića	32
2.3.6. Poseban porez na duhan i duhanske proizvode	33
2.3.7. Poseban porez kavu	34
2.3.8. Poseban porez na luksuzne proizvode	34
2.3.9. Porez na potrošnju	35
Literatura	35

1. Porez na dodanu vrijednost

1.1. Općenito o porezu na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost (PDV) je jedan od oblika poreza na promet. Pod porezom na promet podrazumijeva se oporezivanje prometa proizvoda i obavljanja usluga uz naknadu. Oporezivanje prometa proizvoda i obavljanja usluga može se provoditi primjenom većeg broja oblika poreza na promet.

U financijskoj literaturi se susreću različiti kriteriji kojima se vrši sistematizacija poreznih oblika kojima se oporezuju proizvodi i usluge u prometu. Evo nekih od tih kriterija (Šimović J. i Šimović, H. 2006: 112-113):

- (1) prema broju proizvoda koji se oporezuju primjenom određenog oblika poreza na promet (jedan ili grupa istovrsnih proizvoda, te svi ili najveći dio proizvoda i usluga u prometu). Ovaj kriterij obuhvat proizvoda prometu koji se oporezuju čini se i danas jako važnim jer po tom kriteriju porez na promet se dijeli na: opći porez na promet, te posebne (pojedinačne) poreze na promet.
- (2) prema broju faza prometnog ciklusa u kojima se vrši oporezivanje (jedna faza, dvije ili više faza, sve faze). Ovaj kriterij podjele poreza na promet čini se izuzetno važnim i nastavno će o njemu biti još dosta govora.
- (3) prema načinu utvrđivanja poreznog opterećenja (prema vrijednosti proizvoda i obavljenih usluga ili prema nekoj mjernoj jedinici: komad, kilogram, litra i slično).
- (4) koja društveno politička zajednica je nadležna da uvede obvezu ubiranja poreza na promet (općina, republika, savez) pa shodno tome govori se o općinskom, republičkom odnosno saveznom porezu na promet.

Porez na promet dijelimo na opći porez na promet te na pojedinačne porezne na promet (trošarine ili akcize). Oporezivanje prometa općim porezom na promet može se obavljati primjenom različitih oblika općeg poreza na promet. Najčešći kriterij za tu podjelu služi broj oporezovanih faza kroz koje se obavlja oporezivanje. S obzirom na taj kriterij, opći porez na promet moguće je podijeliti na slijedeće oblike: (1) svefazni (bruto i neto) porez na promet, (2) višefazni (bruto i neto) porez na promet, te (3) jednofazni porezi na promet. Slika 1. prikazuje shematski prikaz poreza na promet s obzirom na faze oporezivanja i broj oporezovanih proizvoda.

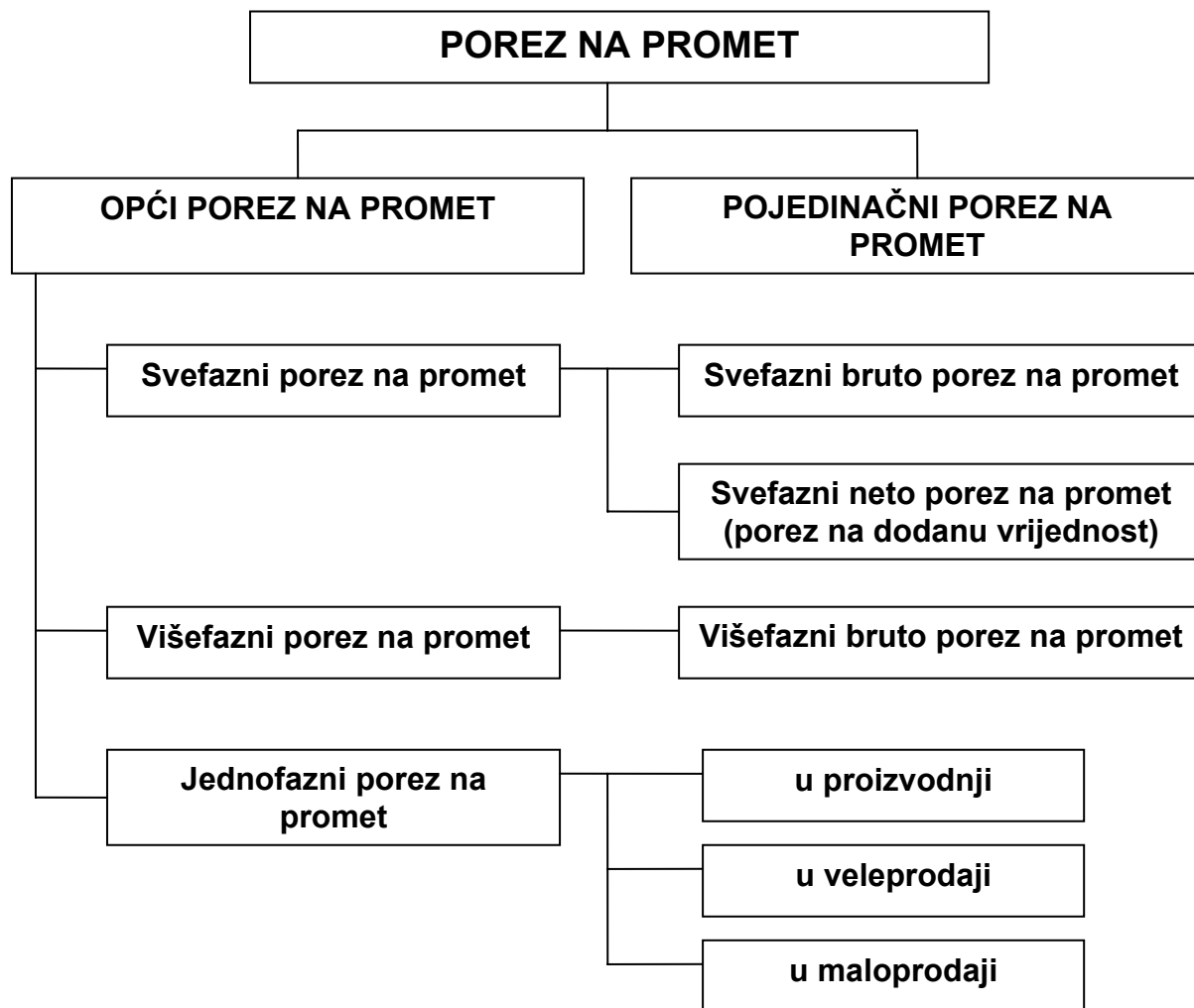
Porez na dodanu vrijednost je jedna od varijanti općeg poreza na promet, točnije neto svefazni porez na promet. Kod PDV-a porez se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali tako da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa.

PDV je porez potrošnog tipa čija se primjena zasniva na sljedećim polaznim pravilima (Šimović, J, 2004: 54):

- 1) svaka isporuka dobara i usluga mora biti oporezovana PDV-om, ako nije oslobođena posebnom odredbom,
- 2) niti jedna isporuka dobara i usluga ne smije biti obuhvaćena PDV-om dva ili više puta,

- 3) PDV u isporukama dobara i usluga u poduzetničke svrhe mora biti putem “pretporeza” odbijen, kako bi se ostvarilo načelo njegove neutralnosti u poduzetničkim aktivnostima, te
- 4) svaki poduzetnik zahtjeva od svojih dobavljača da na računima iskažu zaračunati PDV kako bi ga oni mogli odbiti kao “svoj pretporez”.

Slika 1. Shematski prikaz poreza na promet



Izvor: Šimović J. i Šimović, H. (2006: 114).

Zbog prethodno navedenih karakteristika, PDV je najvažniji preventivni instrument u borbi protiv sive ekonomije, posebno u samokontrolirajućem segmentu gdje poduzetnik zahtjeva izdavanje računa od strane dobavljača kako bi ostvario mogućnost povrata pretporeza.

Kod PDV-a, konačna cijena svakog proizvoda u maloprodaji mora zapravo predstavljati zbroj svih dodanih vrijednosti pojedinih faza proizvodnog i prometnog ciklusa. Postoje različite tehnike ubiranja PDV-a. Najčešće se koristi tzv. kreditna metoda ubiranja. Cilj je da svaki poduzetnik plaća porez na promet samo na dio vrijednosti koji je dodao u svojoj fazi proizvodnog i prometnog ciklusa. U Tablici 1. prikazana su temeljna obilježja djelovanja PDV-a i izračunavanje dodane vrijednosti.

Tablica 1. Temeljna obilježja djelovanja PDV-a i izračunavanje dodane vrijednosti

FAZE	Subjekti prometa	Prodaja u KN	Kupnja (input)	Dodana vrijednost	Bruto obračun poreza	PDV	Porezna stopa 22%
1	2	3	4	5	6	7	8
I faza	Stočar- proiz. kože	200	-	200	(44)	44	
II faza	Industrija kože – cipela	600	200	400	(132)	88	(32-44)
III faza	Trgovina na veliko	800	600	200	(176)	44	(176-132)
IV faza	Trgovina na malo	1000	800	200	(220)	44	(220-176)
V faza	Potrošač plaća 220 kuna poreza, a uplate u državni proračun odvijaju se dinamikom i vremenom kako je to navedeno u koloni 7. ove tablice						

Izvor: prema Šimović J. i Šimović, H. (2006: 128).

PDV je oblik općeg poreza na promet koji je naslijedio porez na promet u maloprodaji. U sustavu PDV-a i u sustavu poreza na promet u maloprodaji u državni proračun je uplaćen isti iznos poreza. Razlika je samo u tome što u sustavu poreza na dodanu vrijednost u državni proračun obračun i uplatu poreza vrši svaki poduzetnik za svoju dodanu vrijednost, dok u sustavu poreza na promet u maloprodaji ukupni iznos poreza obračunava i uplaćuje trgovac na malo.¹

Najvažnije prednosti PDV-a u odnosu na druge oblike oporezivanja prometa su:

- neutralnost PDV-a u poduzetničkom području, odnosno PDV kao porezni oblik ne dovodi u prednost ni jednu djelatnost u odnosu na drugu
- kreditna metoda ubiranja (metoda računa) i izostanku porezne evazije (misli se prije svega na mogućnost odbitka plaćenog pretporeza kao samokontrolirajućeg elementa u ssustavu PDV-a)
- automatsko razlikovanje krajnje potrošnje od utroška za proizvodnju i daljnju prodaju (npr. šećer kao zaslađivač čaja (oporezivo) ili šećer kao input u proizvodnji (neoporezivo))
- izostanku kumulativnog učinka (naime, pri oporezivanju prometa bruto svefaznim porezom na promet oporezuje se svaka faza prometnog ciklusa, ali tako da se za poreznu osnovicu uzima bruto naknada u svakoj fazi prometnog ciklusa, odnosno porez plaćen u prethodnoj fazi ulazi u poreznu osnovicu naredne faze)
- širokoj poreznoj osnovici i izdašnosti prihoda (u pravilu obuhvaćen daleko širi krug oporezivih transakcija nego u drugim oblicima poreza na promet)

Slobodno se može reći da udio pojedinog poreznog oblika u ukupnim poreznim prihodima pokazuje u bitnom značaj koji taj porez uživa u poreznom sustavu zemlje. Porez na promet spada danas među najizdašnije prihode poreznih sustava suvremenih država. Financijski efekt poreza na promet je velik iz dva bitna razloga: (1) kao osnova za oporezivanje on uzima potrošnju koja je prisutna kod svake osobe, bez obzira na njenu dob, imovno stanje i slično, te (2) porezna obveza tereti sve od većine proizvoda i usluga u prometu. U tim uvjetima, čak i uz primjenu relativno niskih poreznih stopa ubiru se znatna sredstva. U Tablici 2. prikazana je porezna struktura u zemljama OECD-a u periodu od 1965 do 2001 godine. Iz tablice je

¹ Za razliku između PDV-a te poreza na promet u maloprodaji, odnosno njihove prednosti i nedostatke vidi Šimović, J. i Šimović H. (2006: 112-131).

vidljivo kako je porez na promet (opći + posebni) najizdašniji porezni oblik zbirno gledajući s čak 29% udjela u ukupnim poreznim prihodima.

Tablica 2. Porezna struktura u zemljama OECD-a (u % ukupnih poreznih prihoda)

	1965	1975	1985	1995	2001
Porez na dohodak	26	30	30	27	26
Porez na dobit	9	8	8	8	9
Doprinosi (socijalno osig.)	18	22	22	25	25
Payroll	1	1	1	1	1
Imovinski porezi	8	6	5	5	5
Opći porez na potrošnju	12	13	16	18	18
Posebni porezi na potrošnju	24	18	16	13	11
Ostali porezi	2	2	2	3	3
UKUPNO	100	100	100	100	100

Izvor: OECD (2003: 21)

Ti se podaci razlikuju od zemlje do zemlje. No, za one zemlje koje su uvele PDV kao oblik oporezivanja opće potrošnje, slobodno se može reći kako je porez na promet najizdašniji porezni oblik (OECD, 2003). To se prije svega odnosi na zemlje EU ali i Hrvatsku.

U Hrvatskoj je PDV najizdašniji porezni prihod. U Tablici 3. prikazani su prihodi konsolidirane opće države². Prema metodologiji svrstavaju se u opće poreze na dobra i usluge, odnosno u opće poreze na potrošnju. U 2005. godini oni su u Hrvatskoj iznosili više od 32 milijarde kuna, što je čak 53% ukupnih poreznih prihoda ili 31% ukupnih prihoda (uključujući doprinose i pomoći) konsolidirane opće države, odnosno čak 14,1 % BDP-a.

Tablica 3. Prihodi konsolidirane opće države u 2004. i 2005. godini

	(000 HRK)	2004.	% BDP-a	2005.	% BDP-a
1 PRIHODI - ukupno		96.426.967	45,3	103.100.940,9	45,0
11 Porezi		56.425.728	26,5	60.521.399,0	26,4
Porezi na dohodak, dobit i kapitalnu					
111 dobit		12.160.712	5,7	13.396.909,8	5,8
1111 Porez na dohodak		7.764.615	3,6	7.824.668,1	3,4
1112 Porez na dobit		4.396.097	2,1	5.572.241,7	2,4
113 Porezi na imovinu		730.913	0,3	763.635,2	0,3
114 Porezi na dobra i usluge		41.587.966	19,5	44.414.502,5	19,4
1141 Opći porezi na dobra i usluge		30.057.275	14,1	32.446.852,9	14,2
11411 Porez na dodanu vrijednost		29.864.905	14,0	32.243.371,6	14,1
11412 Porez na prodaju		192.370	0,1	203.481,3	0,1
1142 Trošarine		10.625.358	5,0	10.939.144,1	4,8
Porezi na međunarodnu trgovinu i					
115 transakcije		1.590.727	0,7	1.562.930,2	0,7
116 Ostali porezi		355.410	0,2	383.421,3	0,2
12 Socijalni doprinosi		29.477.597	13,9	31.301.339,6	13,7
13 Pomoći		13.992	0,0	28.149,2	0,0
14 Ostali prihodi		10.509.650	4,9	11.250.053,1	4,9

Izvor: Ministarstvo financija (2006).

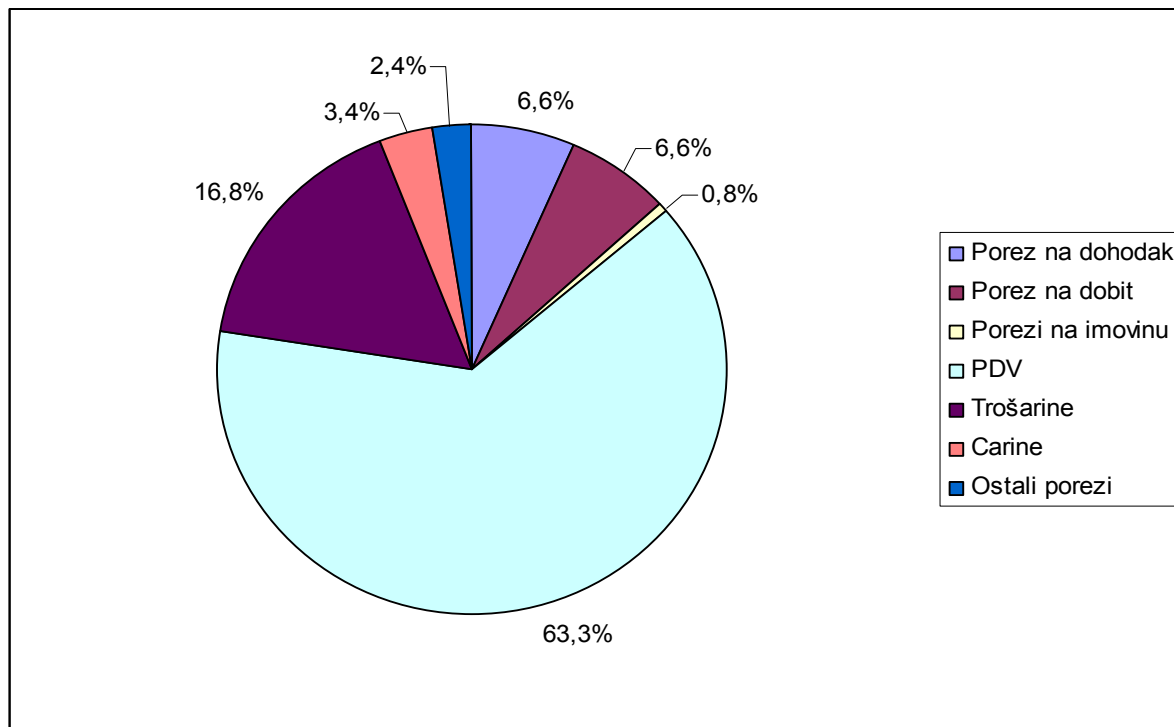
U Hrvatskoj PDV i trošarine³ čine prihod isključivo središnjeg državnog proračuna, dok se ostali porezni oblici po zakonski propisanom ključu dijele između središnjeg-državnog, županijskih i općinskih/gradskih proračuna. Na Slici 2. prikazana je struktura prihoda

² Konsolidiranu opću državu čine ukupni prihodi i rashodi državnog proračuna, izvanproračunskih fondova i lokalnih proračuna umanjeno za međusobne transfere.

³ Izuzetak je prore na potrošnju koji je općinski i gradski porez.

središnjeg državnog proračuna. Pošto je u potpunosti prihod državnog proračuna, udio PDV-a u strukturi prihoda je još izraženiji nego na razini konsolidirane opće države. Udio PDV-a u strukturi središnjeg državnog proračuna u 2005. godini iznosio je 63,3% dok u trošarine iznosile 16,8%.

Slika 2. Struktura prihoda središnjeg državnog proračuna u 2005. godini



Izvor: Ministarstvo financija (2006).

1.2. Šesta smjernica i zakonodavni okvir u Hrvatskoj

Okvir kojim je utemeljen porez na dodanu vrijednost u zemljama Europske unije (EU) sadržan je Šestoj smjernici EU. Točnije, 17. svibnja 1977. godine Vijeće je donijelo Šestu smjernicu 77/388/EEC o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost.⁴ Šesta smjernica predstavlja okvir za svaku zemlju članicu EU u izgradnji vlastitog sustava poreza na dodanu vrijednost.

Zbog nepreglednosti i nerazumljivosti Šeste smjernice, što je posljedica dugogodišnjih izmjena i nadopuna te njenog narušavanja odredbama nekih Ugovora o pristupanju pojedinih zemlja članica, Europska komisija je još prije nekoliko godina donijela odluku o sistematizaciji propisa o PDV-u. Konačno je Vijeće ministara krajem 2006. godine usvojilo novu sistematiziranu smjernicu koja je u primjeni od 1.siječnja 2007. godine. Točan naziv smjernice je Smjernica Vijeća 2006/112/EC od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om⁵. Nova smjernica je zapravo pročišćeni tekst Šeste smjernice, ali sadrži

⁴ Šesta smjernica je od 1977. godine doživjela niz izmjena i dopuna. Za pročišćeni tekst zajedno s posljednjom dopunom Smjernicom 2004/15/EC vidi: Sixth Council Directive – Consolidated text, (2004).

⁵ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

i sve one odredbe koje se trenutno mogu naći u posebnim pravnim aktima. Novom smjernicom⁶

Oporezivanje prometa i usluga porezom na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj uređeno je sljedećim pravnim izvorima:

- Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05),
- Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 60/96, 113/97, 7/99, 112/99, 119/99, 44/00, 63/00, 80/00, 109/00, 54/01, 58/03, 198/03, 55/04, 77/04, 153/05),
- Opći porezni zakon (NN 127/00, 86/01, 150/02),

1.3. Predmet oporezivanja

Definiranje predmeta oporezivanja jedan je od suštinskih problema u svakom sustavu PDV-a. Prema člancima 2., 3. i 4. Zakona o PDV-u te Pravilniku o PDV-u predmeti oporezivanja mogu se svrstati u sljedeće skupine:

1. isporuke dobara i usluga u tuzemstvu uz naknadu,
2. isporuke dobara i usluga koje poduzetnik obavi zaposlenima,
3. vlastita potrošnja,
4. isporuke dobara i usluga vlasnicima udjela u trgovačkim društvima,
5. uvoz dobara u tuzemstvo, te
6. posebni slučajevi isporuka dobara i usluga.

1.3.1. Isporuke dobara i usluga u tuzemstvu uz naknadu

Pod isporuke u tuzemstvu uz naknadu spadaju sve isporuke dobara i obavljene usluge koje poduzetnik u okviru osvoje poduzetničke aktivnosti obavi u tuzemstvu uz naknadu. U ovom slučaju mora postojati međusobna uzročna veza između same isporuke i naknade i to uz sljedeća tri preduvjeta (Šimović J., 2004: 58):

- da za svaku isporuku postoji i protuisporuka (naknada)
- da ima najmanje dva sudionika (poduzetnik isporučitelj i kupac), te
- da postoji gospodarska veza između isporuke i protuisporuke.

U predmete isporuke spadaju: (1) nekretnine (zgrade, stanovi, poslovni prostor, garaže, mostovi i slično), (2) pokretnine (strojevi, vozila, predmeti za namještenje prostorija, vozila i slično), (3) živa bića (biljke, životinje), ali ne ljudi, (4) plinovite stvari (npr. zemni plin), (5) gospodarska dobra koja se smatraju stvarima (grijanje, električna struja, hlađenje i slično), (6) otuđenje poslovne jedinice ili tvrtke ili dijela poslovne jedinice što u suštini predstavlja mnoštvo isporuka dobara.

Isporukom je potrebno kupcu omogućiti i raspolaganje tim dobrom. Trenutak kada se kupcu omogućuje raspolaganje nekim dobrom odlučujuće je za: (1) utvrđivanje mjesta isporuke dobra (članak 5. Zakona), (2) nastanak porezne obveze (članak 7. Zakona), te (3) trenutak za odbitak pretporeza (članak 20. Zakona).

⁶ Novom smjernicom Šesta smjernica i njene izmjene i dopune stavljene su izvan snage, no zbog jednostavnosti i jasnoće u daljnjem tekstu se i dalje koristi naziv „Šesta smjernica“.

U Zakonu nije dovoljno jasno razgraničen pojam isporuke dobara od pojma obavljanja usluga. U Zakonu se samo kaže da su to sve one usluge koje se ne smatraju isporučenim dobrima. Ovaj nedostatak Zakona djelomično je otklonjen definicijom pojma obavljene usluge koji je dan u članku 6. (stavak 1 do 4) Pravilnika o PDV-u.

U gospodarskom životu čest je slučaj da ostvarivanje neke naknade predstavlja istovremeno i isporuku dobra i obavljanje usluga. Primjer prodaje pisma (dobra) i prodaje karte za košarkašku utakmicu (usluga) (vidi Šimović, J. 2004: 59-60).

Najvažnije skupine usluga koje se ostvaruju činjenjem, trpljenjem neke radnje ili suzdržavanjem od neke radnje su:

1. usluge slobodnih zanimanja (odvjetnika, liječnika, računovođa, revizora, inženjera, i druga slična zanimanja),
2. zanatske usluge kod kojih nema isporuka dobara (djelatnost dimnjačara, frizera, usluge popravka vodoinstalatera, električara i slične djelatnosti),
3. usluge prijevoza i pomoćne usluge oko prijevoza (prijevoz dobara, prijevoz ljudi, utovar, istovar, uskladištenje),
4. usluge u svezi s nekretninama (najam, zakup, ustupanje prava zakupa),
5. usluge prijenosa, ustupanja i korištenja autorskih prava, patenata, licenci, zaštitnog znakovlja i sličnih prava, te odricanja od korištenja tih prava,
6. umjetničke, znanstvene, nastavne, sportske, zabavne i slične usluge, te usluge u svezi s njihovim organiziranjem,
7. usluge posredovanja (trgovački putnik),
8. promidžbene usluge,
9. usluge odricanja (odricanje od provedbe ugovora uz naknadu, odricanje od natjecanja na tržištu uz naknadu i slično),
10. bankarske usluge i usluge osiguranja i reosiguranja,
11. razmjena usluga.

Razgraničenje između pojma isporuke dobara i obavljanja usluge vrlo je važno jer su u Zakonu propisani različiti kriteriji za određenje mjesta isporuke dobara u odnosu na kriterije određenja mjesta obavljanja usluga što ima važne posljedice na određenje poreznog obveznika, odnosno mjesta oporezivanja. Kod dobara, mjestom isporuke dobra se smatra tuzemstvo, dok se mjestom obavljanja usluga smatra sjedište tvrtke tj. davatelja usluge (marketing, savjeti i sl.). Da ova problematika kod oporezivanja usluga nije jednostavna pokazuju mnogi izuzeci kao na primjer kod prijevoza gdje se dionica puta gdje je prijevoz obavljen smatra mjestom isporuke.

1.3.2. Isporuke dobara i usluga koje poduzetnik obavi zaposlenicima

Oporezuju se sve isporuke koje poduzetnik daje svojim zaposlenicima kao naknadu za rad, osim plaće koja se isplaćuje u novcu i onih koji nisu u sustavu PDV-a. Temelj za oporezivanje ove skupine dobara i usluga jest načelo oporezivanja krajnje potrošnje. Zaposlenici su u ovom slučaju krajnji potrošači te ukoliko ne bi bili oporezovani nalazili bi se u povlaštenom položaju. Također, oporezivanjem se poništio odbitak pretporeza koji poduzetnik ostvari pri nabavki ovih dobara i usluga.

Najčešći primjeri isporuka dobara i usluga koje poduzetnik obavi zaposlenicima su: isporuka plaća u dobrima i /ili uslugama, darivanje zaposlenika, usluge prijevoza zaposlenicima,

troškovi prijevoza zaposlenicima na posao ili s posla, isporuke hrane i pića u restoranima društvene prehrane, kreditiranje zaposlenika, nabavka zimnice za zaposlenike, te davanje dionica bez naknade.

1.3.3. Vlastita potrošnja

Vlastita potrošnja predstavlja izuzimanje dobara i usluga iz poduzetničke sfere za nepoduzetničke (privatne) potrebe. Temelj za oporezivanje ove skupine dobara i usluga jest kao i u prethodnom slučaju ostvarivanje načela oporezivanja krajnje potrošnje. Poduzetnik kao potrošač u krajnjoj potrošnji treba biti izjednačen sa svim drugim potrošačima (poništenje odbitka pretporeza).

Prema stavku 1. članka 2. Zakona o PDV-u vlastitom potrošnjom smatra se:

- a) izuzimanje dobara iz privatnog poduzeća za vlastite potrebe, odnosno za privatne potrebe poduzetnika i članova njihove obitelji ili za potrebe trećih osoba kojima ih ustupa u neposlovne svrhe,
- b) korištenje usluga svog poduzeća za privatne potrebe, dakle u neposlovne svrhe, te
- c) stvaranje rashoda po osnovu reprezentacije i korištenja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se ne mogu odbiti kod oporezivanja dohotka, odnosno dobiti.

U prvom slučaju radi se o rashodima koje je poduzetnik ostvario u neposlovne svrhe, dok drugu skupinu čine rashodi u poslovne svrhe, ali se radi o rashodima kod kojih je teško odrediti u kojoj su neposrednoj vezi s ostvarivanjem poslovnog rezultata .

1.3.4. Isporuke dobara i usluga vlasnicima udjela u trgovačkim društvima

Oporezivanje ove skupine dobara i usluga zasniva se na istim načelima kao i oporezivanje vlastite potrošnje, samo što se ovdje radi u pravilu o većem broju osoba koji su vlasnici udjela u trgovačkim društvima. Time se samo potvrđuje da i društva osoba i kapitala imaju svoju privatnu sferu potrošnje te da i za tu privatnu potrošnju trebaju vrijediti ista načela oporezivanja kao i za privatnu potrošnju poduzetnika pojedinca (Šimović, J., 2004: 63).

1.3.5. Uvoz dobara u tuzemstvo

Kod oporezivanja prometa dobara koji se odvija preko državnih granica mora se voditi računa u kojoj od država će se obaviti oporezivanje PDV-om. U Europskoj uniji, prema Šestoj smjernici, primjenjuje se tzv. *načelo zemlje odredišta*, odnosno dobra i usluge oporezuju se PDV-om u zemlji odredišta tj. krajnje potrošnje.

Načelno gledano oporezivanje PDV-om mora biti uređeno tako da s jedne strane ne dođe do neoporezivanja, a s druge strane da ne dođe do dvostrukog oporezivanja. Suprotno od načela zemlje odredišta, moglo se u tu svrhu koristiti i načelo zemlje porijekla. No, Europska unija je opredijelila za načelo odredišta zbog ostvarivanja *načela neutralnosti* u oporezivanju PDV-om. Ukoliko bi se koristilo načelo zemlje porijekla, to bi imalo za posljedicu da bi tržištu krajnje potrošnje ista dobra bila različito porezno opterećena PDV-om, ovisno iz koje zemlje potječu (uz uvjet da su u zemljama porijekla različite porezne stope). Ovako se primjenom

načela odredišta, oporezuje sva uvoz prema poreznom zakonodavstvu zemlje u koju se roba uvozi. Time s aspekta PDV-a isti porezni tretman imaju i domaća dobra i uvezena dobra bez obzira iz koje zemlje potiču.

Kod oporezivanja usluga problematika je nešto složenija jer je prema Zakonu mjesto obavljanja usluge sjedište poduzeća. U tu svrhu postoje mnogi izuzeci, pa tako postoji i određeni broj uvoznih usluga koje je obavio inozemni obveznik a za koje je domaći poduzetnik kao primatelj dužan obračunati i uplatiti PDV (stavak 4.,5. i 6. Članka 5. Zakona).

1.3.6. Oporezivanje posebnih slučajeva isporuke dobara i usluga

Prema Pravilniku o PDV-u (od članka 11. do članka 21.) propisani su uvjeti oporezivanja za slijedeće posebne slučajeve:

- 1) unos dobara u društvo
- 2) promjene oblika društva
- 3) spajanje i pripajanje
- 4) otuđenje poduzeća
- 5) likvidacija
- 6) stečaj
- 7) ovrha
- 8) nasljeđivanje
- 9) korištenje i prodaja založnog prava
- 10) članski doprinosi, te
- 11) odšteta

Neki od navedenih slučajeva podliježu oporezivanju, a neki ne, ovisno o karakteru isporuke. Na primjer, spajanje i pripajanje ne predstavlja novu isporuku pa nije oporezivo PDV-om, dok su likvidacije oporezive (vidi više komentar u Šimović J., 2004: 65-66).

1.4. Porezna oslobođenja

Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a možemo podijeliti u dvije glavne skupine:

- 1) porezna oslobođenja kod kojih ne postoji pravo na odbitak pretporeza (izuzeća), te
- 2) porezna oslobođenja s pravom odbitka pretporeza (nulta stopa).

Kod poreznog oslobođenja kod kojih ne postoji pravo na odbitak pretporeza (izuzeće) porezni obveznik ne obračunava PDV na svoje proizvode i usluge. On se u ovom slučaju smatra kao krajnji potrošač što znači da nema pravo na odbitak pretporeza, odnosno nema pravo na povrat PDV-a obračunatog na njegove utroške (inpute). Drugim riječima, on je izuzet iz sustava PDV-a te se tretira kao krajnji potrošač.

Kod poreznih oslobođenja s pravom na odbitak pretporeza porezni obveznik nije izuzet iz sustava PDV-a. On se nalazu u sustavu PDV-a te izdaje izlazne fakture, ali na njima obračunava PDV po *nultoj stopi*. Na taj način je neizravno oslobođen plaćanja poreza, a istodobno ima pravo odbitka pretporeza plaćenog na utroške (ulazne fakture).

Prema hrvatskom Zakonu o PDV-u porezna oslobođenja svrstana su u tri skupine: (1) porezna oslobađanja u tuzemstvu (članak 11. Zakona), (2) porezna oslobođenja pri uvozu (članak 12. Zakona), te (3) porezna oslobođenja pri izvozu (članak 13. Zakona).

Od navedenih oslobođenja, porezni obveznik može odbiti pretporez koji se odnosi na usluge i isporuke iz članka 12. točke 15. i 16. te na izvoz dobara i drugih isporuka dobara i obavljenih usluga iz članka 13. Zakona o PDV-u. Njima još treba pridodati sedam skupina prometa dobara i usluga u prometu u tuzemstvu iz članka 10a. na koje se primjenjuje nulta stopa PDV-a. To je uređeno odredbama članka 20. Zakona te članka 71. Pravilnika o PDV-u koji govore o odbitku pretporez u sustavu PDV-a.

Ostala oslobođenja odnose se na izuzeća, odnosno oslobođenja bez prava odbitka pretporeza. To su sva porezna oslobođenja u tuzemstvu iz članka 11. Zakona, te sva porezna oslobođenja pri uvozu iz članka 12. zakona osim točaka 15. i 16. na koje se može odbiti pretporez. Više o obje vrste oslobođenja u nastavku teksta.

1.4.1. Porezna oslobođenja bez prava odbitka pretporeza (izuzeća)

Sva *porezna oslobođenja u tuzemstvu* koja su propisana stavkom 1. članka 11. hrvatskog Zakona o PDV-u su bez prava na odbitak pretporeza. To su:

- 1) najam stambenih prostorija,
- 2) usluge banaka, štedionica i štedno kreditnih organizacija, te društva osiguranja i reosiguranja,
- 3) priređivanje posebnih igara na sreću u igračnicama i automat klubovima, te klađenje,
- 4) usluge i isporuke dobara doktora medicine i stomatologije te medicinskih sestara i fizioterapeutskih tehničara te biokemijskih laboratorija koje pružaju u privatnoj praksi,
- 5) usluge liječenja u zdravstvenim ustanovama: domovima zdravlja, hitnoj medicinskoj pomoći, poliklinikama, općim i specijalnim bolnicama i klinikama kao i usluge liječenja koje pruža zdravstvena ustanova za njegu u kući, te isporuke dobara koje obave navedene ustanove,
- 6) usluge i isporuke dobara što ih obavljaju ustanove socijalne skrbi,
- 7) usluge i isporuke dobara ustanova za dječju skrb i skrb za mladež,
- 8) usluge i isporuke dobara predškolskih, osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanova, te ustanova učeničkog i studentskog standarda,
- 9) usluge i isporuke dobara vjerskih zajednica i ustanova,
- 10) usluge i isporuke dobara javnih ustanova u kulturi i to: muzeja, galerija, arhiva, knjižnica, kazališta, orkestara i drugih glazbeno scenskih te konzervatorskih, restauratorskih i ustanova za zaštitu spomenika kulture, te usluge i isporuke dobara samostalnih umjetnika i umjetničkih organizacija.

Pored navedenih izuzeća iz članka 11. Zakona, bez prava odbitka pretporeza su i ona iz članka 12. Zakona koja se odnose na *porezna oslobođenja pri uvozu*. Porezna oslobođenja pri uvozu su postavljena vrlo restriktivno, također radi što dosljednijeg provođenja načela odredišta. Poreznih oslobođenja pri uvozu ima ukupno 17 različitih prometa dobara i usluga, a među najvažnije spadaju prometi kao što su: privremeni uvoz dobara koji je oslobođen carine i konačni uvoz humanitarne pomoći osim nafte i naftnih derivata, duhana i duhanskih proizvoda, alkohola i alkoholnih pića, uvoz zlatnih poluga koje obavlja HNB, uvoz osobne prtljage itd. Važno je napomenuti kako su svi navedeni prometi porezna oslobođenja bez

prava odbitka pretporeza osim točki 15. i 16. o kojima će više biti riječi kad se govori o poreznim oslobođenjima s pravom odbitka pretporeza.

Najvažnija izuzeća ili porezna oslobođenja bez prava odbitka pretporeza odnose se na porezna oslobođenja u tuzemstvu iz članka 11. Zakona. Navedena izuzeća od PDV-a su svedena na relativno mali broj i to uglavnom na ona koja se odnose na djelatnosti od javnog interesa, ili pak ona koja zbog posebnih gospodarskih interesa nisu obuhvaćena PDV-om (financijske usluge). Što se tiče njihove usklađenosti s Šestom smjernicom EU, možemo ih podijeliti u tri skupine:

- 1) izuzeća koja su sukladna s odredbama Šeste smjernice (najam stambenih prostora),
- 2) izuzeća koja nisu sukladna s odredbama Šeste smjernice (bankarske usluge i usluge osiguranja), te
- 3) izuzeća koja su djelomično sukladna s odredbama Šeste smjernice (ostala oslobađanja u tuzemstvu).

1.4.1.1. Izuzeće najma stambenih prostorija

Izuzeće «najma stambenih prostorija» je porezno oslobođenje u tuzemstvu iz članka 11. stavka 1. točke 1. Zakona. Postoje mnogi razlozi poreznog oslobođenja najma stambenih prostorija. Idealan sustav oporezivanja nekretnina PDV-om teško ostvariv u praksi. Takav sustav bi morao imati 2 elementa: prvo, da se jednoznačno razluče nekretnine po vrstama njihove namjene, te drugo, da sve pravne i fizičke osobe koje posjeduju ili kupuju nekretnine budu registrirane kao obveznici PDV-a (Šimović J., 2004: 68-69).

Prema hrvatskom Zakonu o PDV-u te u skladu s preporukama Šeste smjernice EU, PDV se primjenjuje samo kod novih nekretnina prilikom njihove prve prodaje, a najam je oslobođen. Smatra se da je prodajna cijena nove stambene zgrade jednaka je kapitaliziranoj vrijednosti svih budućih usluga koje će pružiti korištenje te zgrade. U tom slučaju PDV koji se plaća prilikom (prve) nabavke (kupnje) nove zgrade može se smatrati kapitaliziranom vrijednošću poreza koji bi se trebao zaračunavati na budući tijek usluga korištenja te zgrade. Međutim, iznajmljivanje namještenih ili nenamještenih soba i stambenih prostorija radi povremenog boravka bez namjere trajnog življenja, kao što je slučaj iznajmljivanje u turističke i poslovne svrhe nije oslobođeno od plaćanja PDV-a (Šimović J., 2004: 69).

Odredbe hrvatskog Zakona o poreznom oslobađanju najma stambenih u skladu su s odredbama Šeste smjernice EU. Hrvatski Zakon i Pravilnik (članak 58.) o PDV-u je ovdje u potpunosti primijenjeno funkcionalno načelo u reguliranju oslobađanja plaćanja poreza na dodanu vrijednost na prihode od najma stambenih prostorija.

1.4.1.2. Izuzeće bankarskih usluga i usluga osiguranja

Izuzeće «usluge banaka, štedionica i štedno kreditnih organizacija, te društva osiguranja i reosiguranja» je porezno oslobođenje u tuzemstvu iz članka 11. stavka 1. točke 2. Zakona o PDV-u. Što se tiče razloga izuzimanja bankarskih usluga i usluga osiguranja iz oporezivanja PDV-om postavlja se pitanje koji su razlozi njihovog izuzimanja iz sustav PDV-a. Prema načelu neutralnosti trebalo bi ih obuhvatiti PDV-om jer ne bi trebali biti u povoljnijem položaju u odnosu na ostale sudionike prometa dobara i usluga. Međutim, gotovo niti jedna zemlja ne oporezuje financijske usluge PDV-om. Dva su razloga tome (Šimović J., 2004: 70):

prvo, zbog poteškoća kako jednoznačno utvrditi veličinu dodane vrijednosti u poslovima financijskog posredništva, te drugo, u kojoj bi mjeri oporezivanje financijskog posredništva PDV-om utjecalo na visinu kamatnih stopa.

Izuzimanje financijskih usluga iz oporezivanja PDV-om u skladu je sa Šestom smjernicom EU. Ipak, hrvatski model izuzeća financijskih usluga nije u skladu s Šestom smjernicom jer je baziran na institucionalnom načelu, dok je Šesta smjernica bazirana na funkcionalnom načelu.

Šesta smjernica detaljno opisuje koje bi vrste financijskih usluga trebale biti izuzete iz sustava PDV-a. U revidiranom obliku navode se najvažnije financijske usluge (Sixth Council Directive – Consolidated text, 2004):

- „odobranje i izdavanje kredita i upravljanje kreditom kada to čini osoba koja ga odobrava;
- izdavanje kreditnih garancija i svi drugi poslovi po kreditnim garancijama ili bilo kojem drugom osiguranju novca i upravljanje kreditnim garancijama, kada to čini osoba koja odobrava kredit;
- transakcije, uključujući izdavanje, koje se tiču štednih i tekućih računa, plaćanja, transfera, dugova, čekova i drugih negocijabilnih instrumenata, ali ne i prikupljanje duga (debt collection) i factoring itd.
- transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge što ih obavljaju posrednici osiguranja i reosiguranja itd.“

Vidljivo je da se ovim odredbama Šeste smjernice oslobađaju od oporezivanja specifične financijske usluge koje ne moraju biti povezane s bilo kakvom (financijskom) institucijom. Shodno načelu neutralnosti, ove usluge izuzimaju se iz PDV-a bez obzira u okviru koje institucije se bankarske usluge ili usluge osiguranja obavljaju.

U točki 2. stavka 1. članka 11. hrvatskog Zakona o PDV-u navode se „usluge banaka, štedionica i štedno kreditnih organizacija, te društva osiguranja i reosiguranja“. Drugim riječima, izuzete iz PDV-a su usluge koje pružaju banke, štedionice, osiguravajuća društva i druge navedene financijske institucije. Time je Hrvatska primijenila institucionalni umjesto funkcionalnog pristupa koji zagovara Šesta smjernica kod izuzeća financijskih usluga. Iako su izuzeća u hrvatskom Zakonu o PDV-u uvelike usklađena sa Šestom smjernicom, izuzeća bankarskih usluga i usluga osiguranja jedina nisu u potpunosti sukladna s odredbama Šeste smjernice.

1.4.1.3. Ostala izuzeća

Ostala izuzeća odnose se na ostala izuzeća iz stavka 1. članka 11. Zakona (od točke 3. od točke 10.) osim najma stambenih prostorija i izuzeća bankarskih usluga i usluga osiguranja. Ostala porezna izuzeća uglavnom se odnose na ustanove, odnosno zajednice iz djelatnosti odgoja i obrazovanja znanosti, kulture, športa, tjelesne i tehničke kulture, zdravstva, te socijalne skrbi. Ona su postavljena vrlo restriktivno, odnosno samo ako navedene institucije obavljaju djelatnost u skladu s posebnim propisom (stavku 2. članka 11.), ta ako ne obavljaju svoju djelatnost radi stjecanja dobiti.

Ova skupina izuzeća djelomično je u skladu sa Šestom smjernicom jer Šesta smjernica ne predviđa ovako restriktivan pristup pružanja navedenih usluga. Šesta smjernica ostavlja mogućnost da se uključe i druge (privatne) institucije. Međutim, pošto svakodnevna praksa u

svijetu je pokazala da se ove usluge obavljaju uglavnom putem javnih institucija, odstupanje od odredbi Šeste smjernice u ovom slučaju nije toliko značajno.

1.4.2. Porezna oslobođenja s pravom odbitka pretporeza

1.4.2.1. Načelo odredišta i porezna oslobođenja pri izvozu

U prethodnom dijelu teksta kad se govorilo o predmetu oporezivanja, spomenuto je kako se PDV-om oporezuje sav uvoz dobara i usluga radi ostvarivanja načela zemlje odredišta, odnosno oporezivanja krajnje potrošnje. Isto tako spomenuto je kako se EU opredijelila za oporezivanje prema načelu odredišta umjesto načela porijekla zbog ostvarivanja načela neutralnosti. Time s aspekta PDV-a isti porezni tretman imaju i domaća dobra i uvezena dobra bez obzira iz koje zemlje potiču.

Načelo odredišta se treba primijeniti i kod oporezivanja izvoza kako bi se poštivalo načelo neutralnosti, odnosno sav izvoz bi trebao biti oslobođen od PDV-a u zemlji porijekla te se oporezivati u zemlji krajnje potrošnje, odnosno u zemlji odredišta prema tamošnjem poreznom zakonodavstvu. Izvoznici se također ostavlja mogućnost odbitka pretporeza za svoje ulazne fakture, što znači da im se daje porezno oslobođenje s pravom odbitka pretporeza, odnosno da se na izvoz primjenjuje nulta stopa PDV-a. Takav porezni tretman izvoza je i u skladu sa Šestom smjernicom EU.

Hrvatski zakon o PDV-u je pratio europsku praksu te sve izvozne promete dobara i usluga oslobodio od plaćanja PDV-a ali s pravom odbitka pretporeza. *Porezna oslobođenja pri izvozu* su definirana člankom 13. stavak 1. Zakona, a odnose se na:

1. «izvozne isporuke dobara i oplemenjenih dobara uključujući prijevoz i sve druge otpremne usluge,
2. isporuke dobara slobodnim carinskim prodavaonicama i specijaliziranim i skladištima strane robe i robe domaće proizvodnje, te isporuke iz ovih prodavaonica i skladišta,
3. isporuke dobara i obavljene usluge diplomatskim i konzularnim predstavništvima pod uvjetom uzajamnosti,
4. usluge što ih domaći poduzetnici obave u tuzemstvu inozemnim poduzetnicima koji obavljaju pomorski, zračni i riječni prijevoz, a koje propisuje ministar financija u skladu s člankom 27. ovog Zakona,
5. isporuke dobara i usluga u tuzemstvu, osim nafte i naftnih derivata, duhana i duhanskih proizvoda, alkohola i alkoholnih pića, kad se plaćaju iz primljenih inozemnih novčanih donacija danih humanitarnim organizacijama, zdravstvenim, obrazovnim, kulturnim, znanstvenim, vjerskim i socijalnim ustanovama, sportskim amaterskim klubovima te tijelima državne, lokalne i područne (regionalne) samouprave.»

Kako se ova olakšica koja se odnosi na izvoz ne bi zloupotrijebila, Zakon u članku 14. dodatno objašnjava navedene olakšice iz članka 13., odnosno precizno definira izvozne isporuke dobara te pojam inozemnog naručitelja. U protivnom, poduzetnik bi «sam sebi» mogao izvesti dobra i usluge i na taj način zloupotrijebiti Zakon.

Da su porezna oslobođenja pri izvozu iz članka 13. Zakona oslobođenja s pravom odbitka pretporeza definira se tek u članku 20. stavak 4. Zakona koji općenito definira odbitak

pretporeza. Isti članak 20. Zakona uz porezna oslobođenja pri izvozu daje pravo odbitka pretporeza i poreznim oslobođenjima pri uvozu iz članka 12., ali samo na usluge i isporuke iz točaka 15. i 16. Prema članku 12. Zakona točkama 15. i 16. to su:

- «usluge prijevoza što ih u tuzemstvu pri uvozu dobara obave Hrvatske željeznice, i
- dobra u provozu kroz carinsko područje Republike Hrvatske uključujući prijevozne i sve otpremne usluge.»⁷

1.4.2.2. Nulta porezna stopa na određene promete dobara i usluga u tuzemstvu

Osim prethodno navedenih poreznih oslobođenja s pravom odbitka pretporeza, hrvatski sustav PDV-a još primjenjuje nultu poreznu stopu na određene tuzemne promete dobara i usluga.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 105/99) u 1999. godini uvedena je nulta porezna stopa za oporezivanje prometa određenih proizvoda u tuzemstvu. Lista proizvoda na koje se primjenjuje nulta porezna stopa proširivana je još naknadnim izmjenama i dopunama Zakona (NN 54/00, 73/00, 90/05). Danas se PDV plaća po stopi od 0 % na slijedeće promete u tuzemstvu iz članka 10a Zakona:

- a) «sve vrste kruha,
- b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje), koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjeske za majčino mlijeko,
- c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje, otisnute na papiru ili drugim nositeljima teksta uključivo i CD-ROM, video kasetu i audio kasetu,
- d) lijekove određene Odlukom o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje,
- e) proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo – implantati (srčani zalisci, elektronski stimulatori, umjetni zglobovi, materijal za osteosintezu, stentovi, interauterni ulošci i dr.), te ostale medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostataka iz Pravilnika o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje,
- f) znanstvene časopise,
- g) usluge javnog prikazivanja filmova.»

Važno je napomenuti kako navedena oslobođenja iz članka 10a. Zakona na koje se promjenjuje nulta stopa PDV-a nisu u skladu s Šestom smjernicom EU, te kao takva narušavaju načelo neutralnosti jer dovode u povoljniji položaj navedene promete dobara i usluga na koje se promjenjuje nulta stopa. Prema Šestoj smjernici nulta stopa PDV-a (porezno oslobođenje s pravom odbitka pretporeza) dozvoljava se samo pri izvozu dobara i usluga radi ostvarivanja načela zemlje odredišta te načela neutralnosti u oporezivanju.

Od ukupno 25 zemalja članica EU, čak 10 zemalja (Belgija, Danska, Finska, Irska, Italija, Švedska, Ujedinjeno Kraljevstvo (UK), Cipar, Malta i Poljska) primjenjuje nultu stopu PDV-a

⁷ Te dvije točke članka 12. Zakona su iznimka. Članak 12. Zakona se odnosi na porezna oslobođenja pri uvozu koja u općenito porezna oslobođenja bez prava odbitka pretporeza.

na određene unutrašnje promete dobara i usluga. Ta činjenica pokazuje kako i druge zemlje članice EU nisu uskladile u potpunosti svoje sustav PDV-a sa Šestom smjernicom EU (vidi Tablicu 4.).

1.5. Stope poreza na dodanu vrijednost

1.5.1. Jednostopni nasuprot višestopnom sustavu PDV-a

Problemi vezani uz primjenu broja i visine poreznih stopa su zasigurno jedan od središnjih problema vezanih uz primjenu PDV-a, kako sa stajališta fiskalnih, tako isto i sa stajališta socijalno-političkih razloga (Šimović J., 2004: 81). Još uvijek se u EU ali i u Hrvatskoj vode žustre i argumentirane rasprave da li primjenjivati jednostopni ili višestopni sustav PDV-a. Najčešći argumenti za jednostopni sustav PDV-a jest da dvije ili više poreznih stopa poskupljuje troškove porezne administracije (Kesner-Škreb, 1996:53 i Tait, 1988:42). Zagovornici jednostopnog PDV-a kažu ako se već ne može primijeniti najbolje rješenje sa samo jednom stopom, valja upotrijebiti što je moguće manji broj stopa.

Tait (1988:42-44) osim poskupljenja i veće složenosti sustava PDV-a navodi još nekoliko drugih razloga protiv višestopnog PDV-a:

- a) Više poreznih stopa PDV-a iskivljuje potrošačeve i proizvođačeve odluke (zahtjev za neutralnošću).
- b) Nižim stopama PDV-a ne mora se nužno okoristiti krajnji potrošač. Trgovci će svoje cijene formirati ovisno o elastičnosti potražnje, bez obzira na poreznu stopu.
- c) Olakšice i poseban porezni tretman kroz porez na dohodak i razni socijalni transferi bolji su i učinkovitiji instrument za pomoć siromašnijim slojevima stanovništva.
- d) Mnoge zemlje kroz politiku cijena snižavaju cijene «osnovnih» dobara i usluga (kao hrana, struja, plin itd.) pa ima malo smisla koristiti sniženu stopu PDV-a na te proizvode.
- e) Povlašten položaj određenih skupina proizvoda i usluga stvara nezadovoljstvo među potrošačima i trgovcima proizvoda koji nemaju povlašten status.
- f) Uvođenje više poreznih stopa PDV-a uvjetuje i potanko definiranje dobara i usluga na koje bi se primjenjivale pojedine stope. To dodatno iziskuje troškove.
- g) Niže porezne stope PDV-a sužavaju poreznu osnovicu.
- h) Povišene stope PDV-a (osim za automobile) uglavnom se odnose na proizvode koji imaju mali udio u ukupnoj potrošnji. Prihodi od tih stopa su mali, a dodatno se povećavaju troškovi administracije.

U domaćoj literaturi, prilikom uvođenja PDV-a, spominjali su se argumenti protiv višestopnog PDV-a koji se teško mogu prihvatiti kao takvi. Jedan od njih je da primjena većeg broja stopa PDV-a znači povratak, odnosno oživljavanje planske privrede (Wagner, Schmidt, 1996:30).

Uz nedostatke višestopnog PDV-a, postoje mnogi argumenti koji govore njemu u prilog (Jelčić Ba. i Bo., 1999: 51-55):

- a) Ne smijemo odbaciti mogućnost korištenja poreza na dodanu vrijednost za ostvarivanje nekih nefiskalnih ciljeva oporezivanja.

- b) Troškovi oporezivanja primjenom PDV-a ne ovise samo o broju stopa ugrađenih u taj porez. Porezno-tehnički aspekti ne bi smjeli determinirati poreznu politiku.
- c) Pri izboru proizvoda na koje bi se primjenjivala snižena stopa PDV-a mogu se koristiti rješenja i iskustva koja se koriste u drugim državama.
- d) Jednostopni PDV ima socijalno nepovoljni učinak. Regresivnost PDV-a pogoduje ekonomski snažnijim poreznim obveznicima
- e) Primjena snižene stope PDV-a pozitivno utječe na odnos širokog kruga krajnjih potrošača prema plaćanju poreza.
- f) Sama činjenica da se koristi dvije ili više poreznih stopa ne znači da će se i porezna evazija povećati.

I jedno i drugo rješenje može se braniti i napadati. Ovo pitanje je specifično upravo za Hrvatsku, jer u usporedbi s 25 zemalja članica EU Hrvatska je uz Dansku i Slovačku do 1.1. 2006. imala jednostopni sustav PDV-a.

Tablica 4. Stope PDV-a u EU (stanje 1. rujna 2006)

Zemlja članica	"Super" snižena stopa	Snižena stopa	Opća stopa	Parking stopa	Nulta stopa
Belgija		6	21	12	Da
Danska			25		Da
Njemačka		7	16		
Finska		8; 17	22		Da
Francuska	2,1	5,5	19,6		
Grčka	4,5	9	19		
Irska	4,4	13,5	21	13,5	Da
Italija	4	10	20		Da
Luksemburg	3	6	15	12	
Nizozemska		6	19		
Austrija		10	20	12	
Portugal		5; 12	19		
Švedska		6; 12	25		Da
Španjolska	4	7	16		
UK		5	17,5		Da
Češka		5	19		
Estonija		5	18		
Cipar		5; 8	15		Da
Latvija		5	18		
Litva		5; 9	18		
Mađarska		5	25		
Malta		5	18		Da
Poljska	3	7	22		Da
Slovenija		8,5	20		
Slovačka			19		

Izvor: European Commission (2006).

1.5.2. Stope PDV-a prema Šestoj smjernici

Šesta smjernica uz opću stopu ne manju od 15 % preporuča upotrebu jednu ili dvije snižene stope ne manje od 5 %.

Šesta smjernica, točnije njezin Aneks H, primjenu snižene stope je ograničava na određene promete dobara i usluga. Aneks H točno definira 17 skupina dobara i usluga na koje se može primjenjivati snižena stopa PDV-a, a to su:

- a) Hrana i piće (izuzev alkoholnih pića) za ljude i životinje u krajnjoj potrošnji; žive životinje koje se koriste za proizvodnju hrane; proizvodi koji se obično koriste za kao dodatak ili supstitut hrani i piću,
- b) Opskrba vodom,
- c) Farmaceutski proizvodi koji se koriste za zdravstvene i preventivne potrebe, za medicinske i veterinarske potrebe, uključujući kontracepcijske proizvode i sanitarni materijal,
- d) Medicinska oprema, pomoć i druge stvari koju koriste invalidi samo za osobnu upotrebu, uključujući popravke i dijelove za takvu opremu; dječje sjedalice za automobile,
- e) Transport putnika i njihove prtljage,
- f) Nabava, uključujući posudbe iz knjižnice, knjiga (uključujući brošure, letke i sličan materijal, dječje slikovnice, crtanke, glazbene note i sl.); novine i periodika osim materijala za reklamne svrhe,
- g) Ulaznice za kazalište, priredbe, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove, kina i slične kulturne događaje i objekte; usluge emitiranja (TV i sl),
- h) Usluge od pisaca, skladatelja, umjetnika,
- i) Nabava, izgradnja, obnova domova (kuća, stanova) u sklopu socijalne politike,
- j) nabava dobara i usluga koje se koriste u poljoprivrednoj proizvodnji, osim kapitalnih dobara kao mašinerija i zgrade,
- k) Hotelski smještaj i usluge sličnih objekata, uključujući boravišne naknade, naknade za automobilske kampove i sl.,
- l) Ulaznice za sportske događaje,
- m) Uporaba sportskih objekata,
- n) Nabava dobara i usluga od strane humanitarnih organizacija i ostala dobra i usluge vezane uz socijalni rad itd.
- o) Usluge pokopa, groblja, krematorija i sličnih usluga,
- p) Medicinske i stomatološke usluge, usluge toplica (lječilišta) i sl.,
- q) Usluge vezane uz odvoz smeća, čišćenje ulica, upravljanje otpadom (deponiji) i sl.

Tablica 4. prikazuje stope PDV-a u EU u 2006. godini. Da se Šesta smjernica uvijek ne poštuje pokazuje već prije spomenuta primjena nulte stope na određene promete u tuzemstvu. Osim nulte stope mnoge zemlje članice EU uz opću i sniženu stopu primjenjuju i tzv. «super» sniženu stopu⁸ te tzv. parking stopu⁹ koje također nisu u skladu s Šestom smjernicom EU.

1.5.3. Stope PDV-a u Hrvatskoj

⁸ «Super» snižene stope su one stope koje su ispod 5 %, odnosno nisu u skladu s Šestom smjernicom koja preporuča da snižene stope PDV-a ne budu ispod 5 %. Činjenica koja popravljaja dojam jest da prometi dobara i usluga na koje se primjenjuje «super» snižena stopa PDV-a su iz skupine prometa dobara i usluga navedenih u Aneksu H Šeste smjernice.

⁹ Parking stopa primjenjuje se na određene promete dobara i usluga u onim zemljama članicama EU koje su imale uveden PDV prije 1.1.1991., te im je standardna stopa PDV-a za pojedine tuzemne promete bila ispod 15 % što sada Šesta smjernica ne preporuča. Tim zemljama članicama EU je dozvoljeno zadržavanje parking stope za «prijelazno» razdoblje. Paradoksalno, to prijelazno razdoblje nikad nije točno definirano pa se može govoriti od svojevrsnom privilegiranom položaju tih zemalja članica EU, a uz to prometi na koje se primjenjuje parking stopa nisu sadržani u Aneksu H što znači da ni se na njih trebala primjenjivati opća stopa PDV-a.

Primjena stope PDV-a u Hrvatskoj regulirana je člankom 10. Zakona o PDV-u. U Hrvatskoj opća stopa PDV-a iznosi 22%.

Osim opće stope od 1.1.2006. u Hrvatskoj se primjenjuje i jedna snižena stopa PDV-a od 10%. Prema stavku 2. članka 10a. Zakona ona se primjenjuje «na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge».

Prije je postojala nulta stopa «na usluge organiziranog boravka koje se plaćaju doznakama iz inozemstva (smještaj ili smještaj s doručkom, polu ili puni pansion u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata, usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge, ture, transferi autobusima i plovilima)». Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 90/05) uvedena je snižena stopa na gore navedene turističke usluge, a ukinuta nulta stopa.

Osim opće stope od 22% i jedne snižene stope od 10%, hrvatska primjenjuje i nultu stopu PDV-a na sedam skupina prometa dobara i usluga u tuzemstvu navedenih u stavku 1. članak 10a. Zakona. Prometi dobara i usluga na koje se primjenjuje nulta stopa navedeni su prethodno kad se govorilo o poreznim oslobođenjima s pravom odbitka pretporeza.

Uvođenjem nulte stope na neke promete dobara i usluga u tuzemstvu, Hrvatska je izabrala najlošiju varijantu promjena u sustavu poreznih stopa. Na taj način Hrvatska je odstupila od preporuka Šeste smjernice i stavila u privilegirani položaj niz proizvoda i usluga i time narušila jedno od temeljnih načela PDV-a – načelo neutralnosti.

Pretpostavka je da će Hrvatska u procesu pregovaranja i pristupanja punopravnom članstvu u EU nastupiti u skladu sa Šestom smjernicom EU. Tijek reforme hrvatskog sustava PDV-a koji bi bio u skladu s preporukama Smjernice EU značio bi napuštanje nulte stope na sve za sada primjenjivane proizvode iz članka 10a. te uvođenje jedne ili dvije snižene stope PDV-a ne manje od 5% za iste promete dobara i usluga na koje se trenutno primjenjuje nulta stopa. Prometi na koje se trenutno primjenjuje nulta stopa u skladu su s Aneksom H Šeste smjernice te bi najjednostavniji način bilo «zamjena» nulte stope za jednu sniženu od primjerice 5%. Time bi se Zakon u kontekstu poreznih stopa uskladio s pravnom stečevinom EU, a porezno opterećenje od 5% i dalje bi značajno privilegiralo promete dobara i usluga na koje se trenutno primjenjuje nulta stopa (Šimović H., 2005).

1.5.4. Mjere za ublažavanje regresivnih učinaka PDV-a

Kao što uvodno rečeno, temeljno obilježje općeg poreza na promet, bez obzira o kojem se obliku poreza na promet radilo, jest da porezni teret snosi krajni kupac iz svog dohotka. Kupci proizvoda obuhvaćenim PDV-om plaćaju nominalno isti iznos poreza bez obzira na veličinu dohotka. Time su kupci proizvoda sa manjim dohotkom, odnosno manjom ekonomskog snagom razmjerno više opterećeni PDV-om od onih kupaca čiji je dohodak veći. Ovo djelovanje općenito poreza na promet, time i PDV-a, u teoriji javnih financija je poznato kao *regresivni učinak* te i negativni socijalni efekti su veći što je razlika u ekonomskoj snazi građana veća (Šimović J., 2004: 85).

Da bi se ublažio regresivni učinak PDV-a, moguće je koristiti tri različite skupine mjera:

- 1) mjere unutar sustava poreza na promet (PDV-a),

- 2) mjere unutar poreznog sustava, ali izvan sustava poreza na promet, te
- 3) mjere unutar gospodarskog sustava, ali izvan poreznog sustava.

Mjere unutar sustava poreza na promet, odnosno PDV-a podrazumijevaju prije svega uvođenje nultih i/ili sniženih (povlaštenih) stopa PDV-a na određene poremete proizvoda i usluga. Teorija i praksa je dokazala kako je to vjerojatno najlošiji instrument distribucije dohotka te kako primarna uloga PDV-a treba biti ostvarivanje što boljeg fiskalnog učinka, a da se socijalni ciljevi trebaju ostvarivati putem drugih mjera fiskalne politike. Osim nulte i snižene stope, unutar sustava PDV-a još se koriste izuzeća te posebni postupci oporezivanja.

Mjere unutar poreznog sustava, ali izvan sustava PDV-a podrazumijevaju prije svega progresivno oporezivanje dohotka. Porez na dohodak je vjerojatno najbolji instrument unutar poreznog sustava za ostvarivanje toga cilja.

Mjere izvan poreznog sustava odnose se prije svega na mjere proračunske politike koje se ogledaju kroz proračunske transfere. Također, ova skupina čini najširu skupinu mjera ekonomske politike koje se mogu ogledati ne samo kroz fiskalnu politiku, nego i kroz politiku cijena, dohodaka itd.

Hrvatski porezni sustav ima ugrađen sve tri vrste navedenih mjera koji izravno i/ili neizravno smanjuju regresivni učinak PDV-a. Prethodno navedenom listom proizvoda na koju se primjenjuje nulta porezna stopa, Hrvatska je izabrala vjerojatno najlošiju varijantu promjena u sustavu poreznih stopa. Uvođenje nulte stope PDV-a u unutrašnjem prometu znači dovođenje u povoljniji položaj onih djelatnosti čiji se proizvodi i usluge oporezuju nultom poreznom stopom. Uvođenjem snižene stope PDV-a od 10 % na dio turističkih usluga postiže se veća usklađenost hrvatskog sustava PDV-a sa Šestom smjernicom EU i općenito pravnom stečevinom EU. Isto tako, turizam kao jedna od najvažnijih gospodarskih grana ostaje povlaštena uporabom snižene stope, dok istovremeno fiskalni učinak te snižene stope neće biti mali. Ovom prilikom treba napomenuti da Šesta smjernica EU predviđa posebne postupke oporezivanja poslovanja turističkih poduzeća i putničkih agencija s ciljem njihovog povoljnijeg poreznog tretmana, pa bi kod naredne izmjene i dopune Zakona o PDV-u o ovoj činjenici trebalo voditi računa, te oporezivanje ovih usluga uskladiti s pravnom stečevinom EU.¹⁰

1.6. Porezna osnovica

Prema članku 8. Zakona o PDV-u, «osnovica poreza na dodanu vrijednost je u naknada za isporučena dobra ili obavljene usluge. Naknadom se smatra sve ono što primatelj dobara ili usluga treba dati ili platiti za isporučena dobra i obavljene usluge, osim poreza na dodanu vrijednost. U poreznu osnovicu ulazi i sve ono što neka druga osoba, a ne primatelj dobara ili usluga, treba dati ili platiti poduzetniku za isporučena dobra ili obavljene usluge. U poreznu osnovicu ne ulaze iznosi koje poduzetnik zaračuna, primi ili izda u ime i za račun druge osobe».

Osim što ulazi u poreznu osnovicu, Zakon i Pravilnik o PDV-u točno definiraju što ne ulazi u poreznu osnovicu (npr. sniženja cijena i popusti itd.), zatim slučajeve kada se naknada za

¹⁰ O posebnim postupcima oporezivanja u sustavu PDV-a više kasnije u tekstu.

isporučena dobra i obavljene usluge ne može uzeti kao porezna osnovica. Izuzeci od pravila da je porezna osnovica naknada javljaju se u slijedećim slučajevima:

- 1) za vlastitu potrošnju
- 2) za novoizgrađene građevinske objekte
- 3) pri razmjeni
- 4) pri prijenosu gospodarske cjeline
- 5) pri isporuci rabljenih osobnih vozila
- 6) pri uvozu
- 7) pri privremenom uvozu radi dorade ili oplemenjivanja, te
- 8) za rashod na koje se plaća porez na dodanu vrijednost.

Primjerice, kod vlastite potrošnje porezna osnovica je tržišna cijena dobra ili usluge. Zatim, porezna osnovica pri isporuci novoizgrađenih objekata se izračunava tako da se od vrijednosti isporučenog novoizgrađenog objekta odbije vrijednost zemljišta te vrijednost naknade za komunalno uređenje zemljišta prema odluci mjerodavnih tijela. Drugim riječima, PDV-om se oporezuje njena građevinska vrijednost, dok se vrijednost zemljišta na kojem je izgrađena oporezuje prema Zakonu o porezu na promet nekretnina (5%). Nadalje, porezna osnovica pri uvozu naknada koja se uvećava za carinu, druge pristojbe i posebne poreze i druge troškove pri uvozu.¹¹

1.7. Porezni obveznik

Porezni obveznik PDV-a je poduzetnik, a poduzetnik je pravna ili fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda, te koja je u prethodnog godini ostvarila oporezive isporuke dobara i usluga u iznosu većem od 85.000 kn.

Temeljna obilježja poreznog obveznika koja moraju postojati istovremeno su:

- samostalnost (obavlja djelatnost samostalno za vlastiti račun i vlastitu odgovornost)
- trajnost (podrazumijeva se djelatnost koja se ponavlja) te
- namjera ostvarivanja prihoda mora uvijek postojati pri obavljanju bilo koje djelatnosti.

Prema stavku 1. članka 6. Zakona porezni obveznik je:

1. Poduzetnik (fizička ili pravna osoba) koji isporučuje dobra ili obavlja usluge,
2. Uvoznik (kada uvozi dobra u tuzemstvo pri čemu se pod uvozom razumijeva i unos i prijam i drugi oblici uvoza dobara),
3. Izvoznik za izvozne isporuke dobara i oplemenjenih dobara, uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge koje nisu naplaćene u skladu s propisima o deviznom i vanjskotrgovinskom poslovanju,
4. Izdavatelj računa ako na računu za isporučena dobra i obavljene usluge izdvojeno iskaže PDV iako za to nije ovlašten,
5. Domaći poduzetnik kojem uslugu obavi poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu,

Prema stavku 2. članka 6. Zakona, porezni obveznici mogu biti iznimno i tijela državne vlasti, tijela državne i lokalne samouprave, političke stranke, sindikati i komore ako navedeni obavljaju gospodarsku ili drugu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti dovelo bi do

¹¹ Za objašnjenja ostalih izuzetaka od pravila da je naknada porezna osnovica PDV-a vidjeti Šimović J. (2004: 79-80).

stjecanja neopravdanih povlastica (tada PU rješenjem utvrđuje da su porezni obveznici za tu djelatnost).

Porezno obveznici nisu tijela državne vlasti, pravne i fizičke osobe čija je isporuka u prethodnog godini bila manja od 85.000 kn, i svi oni koji su oslobođeni od PDV-a u tuzemstvu (članak 11.), odnosno nemaju pravo na odbitak pretporeza.

1.8. Odbitak pretporeza i ispostavljanje računa

Pretporez i izdavanje računa jezgra su sustava PDV-a. Odbitkom pretporeza oporezivanje PDV-a svodi se na oporezivanje samo dodane vrijednosti, odnosno poduzetnik se oslobađa PDV-a kojeg je platio prethodnom poduzetniku unutar prometno-proizvodnog lanca. Time se ostvaruje načelo neutralnosti ali dolazi i do izostanka porezne evazije. Svakom poduzetniku je cilj dobiti valjani račun od svoga dobavljača kako bi mogao odbiti plaćeni pretporez na osnovu svojih ulaznih faktura.

Odbitak pretporeza moguć samo ako postoji valjani račun. Valjani račun mora sadržavati slijedeće podatke:

- 1) mjesto izdavanja, broj i nadnevak,
- 2) ime (naziv), adresu i matični broj ili jedinstveni matični broj građana (porezni broj poduzetnika), koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja),
- 3) ime (naziv), adresu i porezni broj poduzetnika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca),
- 4) količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga,
- 5) nadnevak isporuke dobra ili obavljenih usluga,
- 6) iznos naknade (cijene) isporučenih dobara ili obavljenih usluga,
- 7) iznos poreza,
- 8) zbrojni iznos naknade i poreza.

1.9. Razdoblje oporezivanja, obračunavanje poreza, postupak oporezivanja i plaćanje poreza

Razdoblje oporezivanja je kalendarska godina, odnosno razdoblje poslovanja ako je porezni obveznik poslovao samo tijekom dijela godine. Obračunska razdoblja su od prvog su posljednjeg dana u mjesecu, odnosno od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju ako je vrijednost isporučenih dobara i usluga s PDV-om iznosila manje od 300.000 kuna (članak 16. Zakona o PDV-u).

Porezni obveznik obračunava PDV prema izdanim računima za isporučena dobra i obavljene usluge u obračunskom razdoblju (članak 17. Zakona).

Porezni obveznik mora za obračunsko razdoblje sam utvrditi obvezu PDV-a i prikazati je u prijavi poreza. Prijava se mora predati mjerodavnoj ispostavi Porezne uprave do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po proteku obračunskog razdoblja. Konačni obračun PDV-a porezni obveznik mora predati nadležnoj Poreznoj upravi do kraja travnja tekuće godine za proteklu

godinu, odnosno u roku tri mjeseca od prestanka poslovanja. Porezni obveznik koji je obveznik poreza na dohodak, a PDV obračunava prema primljenim (naplaćenim) naknadama, konačni obračun PDV-a mora predati do kraja veljače tekuće godine za proteklu godinu (članak 18. Zakona).

Obračunati i prijavljeni PDV za obračunsko razdoblje porezni obveznik mora platiti u rokovima koji su propisani za podnošenje prijave, odnosno konačnog obračuna poreza (članak 19. Zakona).

1.10. Posebni postupci oporezivanja

Unutar sustava PDV-a u povoljniji položaj moguće se dovesti određene promete dobara i usluga putem izuzeća od plaćanja PDV-a, zatim nultom i/ili sniženom stopom PDV-a te posebnim postupcima oporezivanja. Posebni postupci oporezivanja su obuhvaćeni i Šestom smjernicom i ti za:

- 1) male poduzetnike,
- 2) poljoprivrednike,
- 3) turističke organizacije,
- 4) prodaju rabljenih stvari, umjetničkih djela, zbirki i antikviteta, te
- 5) isporuku investicijskog zlata

Hrvatski sustav PDV-a nije u dovoljnoj mjeri usklađen, izuzev posebnih postupaka za oporezivanje “malih” poduzetnika, te pri isporuci rabljenih osobnih automobila. Ostali posebni postupci oporezivanja predviđeni Šestom smjernicom nisu ugrađeni u hrvatski sustav PDV-a.

Kod oporezivanja malih poduzetnika utvrđuje se visina godišnjeg prometa ispod kojeg ne postoji obveza uključivanja u sustav PDV-a. Prema hrvatskom Zakonu o PDV-u (članka 22.) poduzetnik čija godišnja vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća 85.000,00 kuna izuzet je iz sustava PDV-a. To znači da nema pravo iskazivanja poreza na izdanim računima i ne može odbiti pretporez.

Hrvatski Zakon o PDV-u ne sadrži više ni jedne posebne postupke oporezivanja. Jedini izuzetak kod toga je odredba kod definiranja porezne osnovice kada se radi o isporukama rabljenih osobnih vozila za koje pri nabavi nije mogao biti odbijen pretporez. Prema članku 8. stavak 7. Zakona o PDV-u, poreznu osnovicu u tom slučaju čini naknada za isporučeno dobro umanjena za nabavnu cijenu ako pri nabavi nije mogao biti odbijen pretporez.

Dok je pri prodaji rabljenih automobila dana mogućnost da porezni obveznik umanju poreznu osnovicu za obračun poreza kad se radi o osobnim vozilima za koja pri prvoj nabavi nije mogao biti odbijen pretporez, to nije slučaj sa drugim rabljenim proizvodima što se posebno odnosi na umjetnička djela, zbirke, antikvitete i drugih proizvoda koji su često predmetom preprodaje. Kako se radi o proizvodima koji su već jednom oporezovani kao proizvodi krajnje potrošnje, njihovo ponovno oporezivanje dovodi do dvostrukog oporezivanja, odnosno kumulativnih učinaka u oporezivanju koji bi svakako, kroz postupke posebnog oporezivanja, trebalo izbjeći (Šimović J., 2004: 93-94).

Osim prethodno spomenutih posebnih postupaka oporezivanja, važno je napomenuti još posebne postupke oporezivanja poljoprivrednika paušalnom stopom. Hrvatski Zakon o PDV-

u ne sadrži nikakve posebne postupke oporezivanja za poljoprivrednika, osim ako se ne tretiraju kao i svaki drugi mali poduzetnici ispod godišnjeg prometa od 85.000 kuna. Naime, prema članku 25. Šeste smjernice porezni status poljoprivrednika može biti reguliran kroz tri opcije:

- 1) poljoprivrednici se mogu odlučiti da budu takozvani obični porezni obveznici,
- 2) poljoprivrednici mogu biti izvan sustava PDV-a, odnosno mogu imati status malog poduzetnika, te
- 3) oporezivanje poljoprivrednika paušalnom stopom koja se još naziva i kompenzacijskom paušalnom stopom.

Prva dva slučaja su do sad prethodno objašnjenja. Treća opcija podrazumijeva da poljoprivrednici «paušalisti» pri isporuci svojih proizvoda i usluga oporezivim osobama moraju na vrijednost dobara i usluga zaračunati propisanu paušalnu stopu. Taj iznos predstavlja paušalni dodatak za koji će poljoprivrednik povećati cijenu svojih proizvoda. Iznos koji poljoprivrednik dobije putem paušalne stope za isporučena dobra i usluge predstavlja paušalnu “kompenzaciju” za porez kojeg je poljoprivrednik platio pri nabavci svojih inputa. Visinu paušalne kompenzacijske stope utvrđuje svaka zemlja za sebe posebno.

2. Trošarine

2.1. Općenito o trošarinama

Trošarine čine poseban podsustav poreza na promet, odnosno poreza na potrošnju. Naime, kod PDV-a je spomenuto kako trošenje dohotka u suvremenim državama podliježe oporezivanju u pravilu na slijedeća dva načina: (1) putem općeg poreza na promet, te (2) putem posebnih poreza na promet (akciza, trošarina) (vidi Sliku 1.).

Trošarine se još nazivaju posebni ili pojedinačni porez na promet te akcize. Trošarina je prema tome takav porezni oblik kojim se oporezuje samo jedan ili nekoliko istovrsnih proizvoda

U teoriji javnih financija često se puta neopravdano žele naglasiti razlike između trošarina i akciza na jednoj, te pojedinačnih potrošnih poreza na drugoj strani, kao što je slučaj s porezom na piće. Međutim, posljednjih godina prevladava pristup sveobuhvatnog definiranja pojma trošarina. Naime, trošarine treba promatrati kao porez koji se plaća prilikom izuzimanja robe iz gospodarskog okruženja u svrhu njezine upotrebe u daljnjoj poduzetničkoj ili državnoj proizvodnji ili u svrhu potrošnje od strane krajnjeg potrošača. Pri tome ekonomska snaga poreznog obveznika ne igra nikakvu ulogu, jer trošarine ne terete ekonomsku snagu, nego ekonomsku upotrebu dohotka, bez obzira radi li se o fizičkoj ili pravnoj osobi (Šimović J. & Šimović H., 2006: 196).

S porezno-tehničkog stajališta postoje tri načina utvrđivanja trošarinske obveze:

- 1) da se trošarina plaća u apsolutnom iznosu po jedinici mjere (jedinični porez),
- 2) da se trošarina plaća u postotku od vrijednosti kupljene robe (ad valorem), te
- 3) da se pri utvrđivanju trošarinske obveze istovremeno primjenjuje i jedinični porez i porez ad valorem (mješoviti porez).

Osim što postoje različiti načini njihova ubiranja, slično kao i kod općeg poreza na promet trošarine karakteriziraju slijedeća obilježja:¹²

- 1) obveza plaćanja posebnih poreza (trošarina, akciza) primjenjuje se na točno određeni krug proizvoda,
- 2) fiskalna izdašnost,
- 3) istodobna primjena posebnog poreza na promet (trošarine) i općeg poreza na promet,
- 4) stabilnost prihoda,
- 5) jeftinoća ubiranja prihoda,
- 6) ugodnost plaćanja, te
- 7) prevarljivost.

Broj proizvoda koji se oporezuju posebnim porezima na promet različit je i može varirati od svega samo nekoliko proizvoda pa do nekoliko desetaka proizvoda. Time varira i broj trošarina, odnosno broj posebnih poreza na promet koje nisu obuhvaćene jedinstvenim zakonskim aktom kao što je slučaj kod općeg poreza na promet (PDV).

¹² Općenito više o osnovnim obilježjima trošarina te o razlozima njihovog uvođenja vidjeti u Šimović J. & Šimović H. (2006: 199-204).

Možda najvažnija karakteristika trošarina su njihova fiskalna izdašnost. Obvezi plaćanja posebnih poreza na promet uglavnom podliježu proizvodi koje upotrebljava veliki broj potrošača i koji služe za postizanje određene kvalitete njihovog življenja. Uglavnom su to proizvodi čija je potražnja relativno neelastična (alkohol, duhan, benzin), odnosno uvođenje trošarina i rast njihovih cijena neće bitno utjecati na smanjenje količina njihove potrošnje. Time trošarine skupa s općim porezom na promet čine jedan od izdašnjih državnih prihoda kako u svijetu tako i u Hrvatskoj (vidi Tablicu 2. i 3. te Sliku 2. iz prethodnog poglavlja).

Stabilnost prihoda s naslova posebnih poreza proizlazi prije svega iz činjenice što se posebni porezi uvode na predmete široke potrošnje, te se potrošači nerado odriču od njihove upotrebe. Za proizvodima koji se oporezuju posebnim porezima postoji u pravilu stabilna potrošnja, te dosta ograničena supstitucijska elastičnost.

U najvećem broju zemalja koje u svom poreznom sustavu imaju trošarine primjenjuju ih istovremeno s primjenom općeg poreza na promet, odnosno PDV-a. To zapravo znači da iznos plaćene trošarine ulazi u poreznu osnovicu PDV-a.

Jeftinoća ubiranja i ugodnost plaćanja, kao i jednostavna kontrola porezne discipline daljina su obilježja trošarina. Premda se posebni porezi na promet razrezuju na predmete široke potrošnje i premda se plaćanje ovih poreza prevaljuje na veliki broj potrošača, broj poreznih obveznika kod trošarina u pravilu je relativno vrlo malen i vrlo lako ih je utvrditi. Samim time i administrativni troškovi ubiranja ovih poreza su dosta maleni u odnosu na ubrane prihode.

Osim fiskalnih razloga uvođenja trošarina, potrebno je spomenuti i one nefiskalne razloge kojima suvremene države nastoje opravdati njihovo uvođenje te time dobili naklonost javnosti i biračkog tijela. Kod toga se u pravilu fiskalni razlozi ne ističu i oni se u pravilu drže u drugom planu. Kao najvažniji nefiskalni razlozi uvođenja posebnih poreza na promet obično se ističu: (1) socijalni razlozi, (2) zdravstveni razlozi, (3) ekološki razlozi, (4) ekonomski razlozi, (5) razlozi zbog načela korisnosti, (6) razlozi zbog poskupljenja uvoznih proizvoda itd. (Šimović J. & Šimović H., 2006: 202-204).

Iz ovih nefiskalnih razloga upravo se lako očituju vrste proizvoda koje su obuhvaćene trošarinama. To su razni luksuzni proizvodi (socijalni razlozi), zatim alkohol i cigarete (zdravstveni razlozi), nafta i naftni derivati (ekološki razlozi) itd. Nadalje, trošarine se mogu promatrati kao svojevrsni nadomjestak ukidanju carina u kontekstu priključivanja EU kao zajedničkom tržištu te se na taj način poskupljuju uvozni proizvodi. Načelo korisnosti kao razlog uvođenja trošarina obično se povezuje s posebnim oporezivanjem naftnih derivata, na primjer, ako netko tko više koristi motorno vozilo te time ostvaruje i određene korisnosti, tada je ispravno da trošarina služi kao svojevrsna naknada za materijalnu korist koju je on ostvario jednim dijelom i uz pomoć naftnih derivata.

2.2. Trošarine u Europskoj uniji

Stvaranje zajedničkog, odnosno jedinstvenog tržišta EU od 1. siječnja 2003. godine zahtijevalo je usklađivanje određenih poreznih propisa vezanih uz trošarine. Kao i kod poreza na promet, usklađivanje posebnih poreza na promet bilo je nužno kako bi se osiguralo

slobodno kretanje dobara, usluga, ljudi i kapitala, odnosno kako bi se osiguralo funkcioniranje jedinstvenog tržišta brisanjem granica i graničnih kontrola između zemalja članica EU.

Za razliku od PDV-a koji je harmoniziran u cijelosti kroz Šestu smjernicu, kod trošarina EU je donijela više smjernica koje uređuju harmonizaciju trošarinskog sustav u EU.

Harmonizacija trošarina u EU započela je stvaranjem zajedničkog tržišta, točnije donošenjem Smjernice Vijeća od 25. veljače 1992. godine o *Općem sporazumu o posjedovanju, kretanju i nadgledanju proizvoda koji se oporezuju trošarinama* (92/12/EEC, 92/108/EC, 94/74/EC, 96/99/EC, 2000/44/EC, 2000/47/EC i 2004/106/EC). Ta se opća smjernica još naziva *Sistemska smjernica*, a ona predstavlja temelj harmonizacije sustava trošarina u EU jer su njome propisana opća pravila za oporezivanje svih grupa dobara koja podliježu trošarinama. Kao što sam naziv kaže, njome je propisano posjedovanje, kretanje i nadzor nad prometom triju osnovnih grupa dobara (Šimović J. & Šimović H., 2006: 206):

- 1) duhanskih proizvoda,
- 2) alkohola i alkoholnih pića te
- 3) mineralnih ulja (kasnije energenata).

Nakon sistemske smjernice koja prije svega propisuje usklađivanje najvažnijih trošarina (nafta, alkohol i mineralna ulja), postoji još nekoliko skupina smjernica i uredbi koje pobliže propisuju strukturu i visinu oporezivanja trošarinama za svaku od ovih skupina proizvoda.

Prve takve smjernice, tzv. *Strukturne smjernice*, odnose se na strukturu trošarina, odnosno definiranje kategorija proizvoda koji su predmet oporezivanja, definiranje osnovica na koje se računa trošarina (npr. kilogrami, komadi, postotak alkohola, hektolitri itd.), te definiranje poreznih oslobođenja.¹³

Drugu skupinu smjernica čine *Smjernice o stopama i visini trošarina*. Kao što sam naziv kaže, njima su propisane minimalne stope, odnosno visina trošarina za proizvode na koje primjenjuju trošarine u EU. Zemlje članice EU mogu slobodno odrediti visinu opterećenja iznad propisanog minimuma. Za svaku od tri skupine proizvoda postoji više smjernica o stopama i visini poreznog opterećenja.¹⁴

2.3. Trošarine u Hrvatskoj

U Hrvatskoj posebnim se porezima (ili trošarinama odnosno akcizama) oporezuje promet određenih proizvoda, a plaćaju ih proizvođači ili uvoznici, i to u apsolutnom iznosu po jedinici mjere tog proizvoda (kilogramu, litri, komadu i sl.). Porez plaćaju proizvođači ili uvoznici te oni koji nabavljaju ili primaju te proizvode iz inozemstva, osim onih koji su prema carinskim propisima oslobođeni takvog plaćanja.

Prva trošarina, uvedena u porezni sustav RH u srpnju 1993. godine, bila je trošarina na kavu. U srpnju 1994. godine uvode se trošarine na naftne derivate, duhanske proizvode, alkohol, pivo, bezalkoholna pića i uvozne automobile. Trošarina na zrakoplove uvodi se 1998. godine.

¹³ O točnim nazivima strukturnih smjernica, njihovim izmjenama i dopunama te njihovoj analizi vidjeti više: Šimović J. & Šimović H. (2006: 207-213).

¹⁴ O točnim nazivima smjernica o stopama i visini trošarina, njihovim izmjenama i dopunama te njihovoj analizi vidjeti više: Šimović J. & Šimović H. (2006: 208-213).

Posljednja trošarina uvedena je na luksuzne proizvode u listopadu 1999. godine. Oporezivanje trošarinama u Hrvatskoj u nadležnosti je Carinske uprave od 1.1.2002. godine.

Oporezivanje trošarina u Republici Hrvatskoj uređeno je sljedećim pravnim izvorima i njima pripadajućim pravilnicima:

- Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove (NN 136/02, 44/03, 95/04),
- Zakon o posebnom porezu na kavu (NN 87/05),
- Zakon o posebnom porezu na bezalkoholna pića (NN 136/02),
- Zakon o posebnom porezu na pivo (NN 136/02),
- Zakon o posebnom porezu na alkohol (NN 136/02),
- Zakon o posebnom porezu na duhanske proizvode (NN 136/02, 95/04),
- Zakon o posebnom porezu na naftne derivate (NN 136/02, 123/03),
- Zakon o posebnom porezu na luksuzne proizvode (NN 136/02),
- Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (NN 117/93, 33/00, 73/00, 59/01, 107/01, 150/02, 147/03)
- Opći porezni zakon (NN 127/00, 86/01, 150/02).

U Hrvatskoj se naplaćuje devet trošarina, odnosno posebnih poreza, a oni su:

- 1) Posebni porezi na automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove
- 2) Poseban porez na naftne derivate
- 3) Poseban porez na alkohol
- 4) Poseban porez na pivo
- 5) Poseban porez na bezalkoholna pića
- 6) Poseban porez na duhan i duhanske proizvode
- 7) Poseban porez kavu
- 8) Poseban porez na luksuzne proizvode
- 9) Porez na potrošnju

Trošarine su uglavnom prihodi državnog proračuna, pa tako i u Hrvatskoj sve postojeće trošarine čine prihode središnjeg državnog proračuna. Iznimka je jedino porez na potrošnju koji čini prihoda proračuna općina i gradova na području kojih se naplaćuje.

2.3.1. Posebni porezi na automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove

Porezni obveznik posebnog poreza na određene osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove je uvoznik (krajnji korisnik za čiji se račun obavlja uvoz proizvoda) ili proizvođač motornih vozila, plovila i zrakoplova.¹⁵

Porezna obveza posebnog poreza na određene osobne automobile, ostala motorna vozila i zrakoplove pri uvozu nastaje s danom nastanka carinskoga duga, a kod proizvođača u trenutku isporuke.¹⁶

Porezna osnovica je:¹⁷

¹⁵ Porezni obveznik posebnog poreza na promet upotrebljivanih osobnih automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova je kupac ili stjecatelj (pravna ili fizička osoba).

¹⁶ Kod upotrebljivanih osobnih automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova porezna obveza nastaje u trenutku kupnje ili stjecanja.

- Prodajna cijena osobnog automobila i motocikla bez poreza na dodanu vrijednost — pri prodaji u tuzemstvu,
- Carinska osnovica uvećana za svotu carine — pri uvozu,
- Plovilo ovisno o dužini mjereno u metrima,
- Zrakoplov ovisno o broju sjedala.

U Tablici 5. prikazana je visina posebnih poreza na osobne automobile i motocikle, zatim je u Tablici 6. prikazana visina posebnih poreza na plovila, te u Tablici 7. visina posebnog poreza na zrakoplove.

Tablica 5. Posebni porez za osobne automobile i motocikle

<i>Osnovica u kunama</i> <i>(prodajna cijena bez PDV-a ili carinska osnovica</i> <i>povećana za iznos carine)</i>		<i>Posebni porez (u kn)</i>	
više od	do		
0	50.000		13%
50.000	100.000	6.500 + 18% na iznos preko	50.000
100.000	150.000	15.500+23% na iznos preko	100.000
150.000	200.000	27.000 + 28% na iznos preko	150.000
200.000	250.000	41.000 + 33% na iznos preko	200.000
250.000	300.000	57.500 + 38% na iznos preko	250.000
300.000	350.000	76.500 + 43% na iznos preko	300.000
350.000		98.000 + 48% na iznos preko	350.000

Tablica 6. Posebni porez na plovila

<i>Dužina u metrima</i>		<i>Posebni porez za plovila s</i>	<i>Posebni porez za plovila s</i>
preko	do	<i>kabinom (u kn)</i>	<i>kabinom i polukabinom (u kn)</i>
8	12	6.000	15.000
12	15	18.000	60.000
15		48.000	150.000

Tablica 7. Posebni porez na zrakoplove

<i>Broj sjedala</i>		<i>Posebni porez (u kn)</i>
od	do	
1	4	7.000
5	12	70.000
13	50	140.000
Preko 50		300.000

Zakon propisuje i određene olakšice i oslobođenja. Posebne poreze ne plaćaju diplomatska i konzularna predstavništva na osnovi uzajamnosti, daroprimalci i nasljednici iz prvog nasljednog reda, izvoznici. Poseban porez ne plaća se i na plovila što se uvoze ili isporučuju za obavljanje registrirane djelatnosti, s time da porezno oslobođenje utvrđuje carinarnica odobrenjem. Na kraju, postoje i porezne olakšice prema Zakonu o pravima hrvatskih branitelja iz domovinskog rata i članova njihovih obitelji.

2.3.2. Poseban porez na nafne derivate

¹⁷ Kod upotrebljivanih osobnih automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova porezna osnovica je tržišna vrijednost upotrebljivanih osobnih automobila, ostalih motornih vozila, plovila i zrakoplova u trenutku nastanka porezne obveze. Porez se plaća po stopi 5%.

Predmet oporezivanja je proizvodnja i uvoz naftnih derivata.

Porezni obveznik je proizvođač i uvoznik naftnih derivata i nadležno tijelo državne uprave za robne zalihe.

Poreznu osnovicu čine naftni derivati po litri (pri temperaturi od +15°C) ili kilogramu neto težine.

Tablica 8. Iznosi posebnih poreza prema vrstama naftnih derivata

Naftni derivati po litri	Iznos poreza
1. Motorni benzini (MB-98 i MB-86), kao i ostale vrste olovnih benzina neovisno o oktana.vrijednosti i komercij. Nazivu	2,40
2. Motorni benzini (BMB-98, BMB-95 i BMB-91),kao i ostale vrste bezolovnih benzina neovisno o oktanskoj vrijednosti i komerc.nazivu	1,90
3. Dizelska goriva (D-1, D-2 i D-3) kao i ostale vrste dizelskih goriva neovisno o komercijalnom nazivu	1,00
4. Eurodizel-dizelsko gorivo obojeno plavom bojom	0,00
5. Ulje za loženje ekstra lako i lako specijalno (EL i LS)	0,30
Naftni derivati po kilogramu neto težine	Iznos poreza
1. Sve vrste ulja za loženje lakoga, srednjeg i teškog	0,00
2. Mlazno gorivo i zrakoplovni benzin	0,00
3. Ukapljeni naftni plin	0,10
4. Sve vrste petroleja	1,40

Zakon propisuje i određene olakšice i oslobođenja tako da se posebni porez na naftne derivate ne plaća: pri izvozu naftnih derivata u inozemstvo, pri isporukama uvezenih naftnih derivata u skladišta, naftnog plina što ga obavi proizvođač naftnih derivata u rafineriji za potrebe proizvodnje derivata itd.

2.3.3. Poseban porez na alkohol

Predmet oporezivanja je proizvodnja i uvoz alkohola i alkoholnih pića.

Porezni obveznik je pravna ili fizičke osoba koja proizvodi ili uvozi alkohol ili alkoholnih pića. Porezni obveznik je i korisnik uvoza, ako se alkohol i alkoholna pića uvoze u svoje ime a za tuđi račun.

Porezna osnovica je litra apsolutnog alkohola sadržanog u etilnom alkoholu, destilatima i alkoholnim pićima koji se izražava u volumnim postocima mjerenim pri temperaturi od 20°C.

Iznos poreza je 60,00 kn po litri u njima sadržanog apsolutnog alkohola. Posebni porez na alkohol sadržan u vinu plaća se u iznosu 0 kuna

Zakon propisuje i određenja porezna oslobođenja. Posebni porez na alkohol ili alkoholna pića ne plaća se: (1) na alkohol ili alkoholna pića koje izvozi porezni obveznik (proizvođač), (2) pri isporukama alkohola ili alkoholnih pića iz proizvodnje u vlastito veleprodajno skladište poreznog obveznika, (3) pri isporukama alkohola ili alkoholnih pića iz jednog veleprodajnog skladišta u drugo veleprodajno skladište istog poreznog obveznika, (4) na alkohol ili alkoholna pića koje proizvođač uzme za potrebe proizvodnje alkohola i proizvoda na temelju alkohola, (5) pri isporukama alkohola koji je proizveden na temelju ugovora o uslužnoj preradi alkohola, a ukupna količina tako proizvedenog alkohola isporučuje se naručitelju

prerade, (6) pri isporuci i uvozu alkohola i alkoholnih pića za reprodukciju i to osobama registriranim za proizvodnju alkoholnih pića, lijekova i drugih proizvoda na bazi alkohola itd. (vidjeti članak 10. Zakona o posebnom porezu na alkohol, NN 136/02).

2.3.4. Poseban porez na pivo

Predmet oporezivanja je proizvodnja i uvoz piva u Hrvatskoj.

Porezni obveznici su pravne i fizičke osobe (pivovare, pivari i dr.) koje proizvode ili daju proizvoditi pivo za svoj račun te osobe koje na carinsko područje Republike Hrvatske uvoze, unose ili primaju pivo, osim osoba i količina koje su, prema carinskim propisima, oslobođene od plaćanja carine.

Porezna osnovica je hektolitar proizvedenog ili uvezenog piva

Visina poreza iznosi:

- 200,00 kuna po hektolitr proizvedenog domaćeg piva, odnosno uvezenog piva,
- 60,00 kuna po hektolitr proizvedenog domaćeg i uvezenog bezalkoholnog piva (ispod 0,5% alkohola).

Zakon propisuje i određenja porezna oslobođenja. Od plaćanja posebnog poreza na pivo oslobađa se (članak 15. Zakona o posebnom porezu na pivo, NN 136/02):

1. pivo koje izvozi proizvođač uz dokaz o izvozu i dokaz da je plaćanje iz inozemstva obavljeno u skladu s deviznim i vanjskotrgovinskim propisima (ne odnosi se na izvoz piva putem slobodnih carinskih prodavaonica, specijaliziranih skladišta i slobodnih zona),
2. pivo koje se isporučuje iz pivovare u njezine distribucijske centre ili punionice dislocirane od mjesta proizvodnje,
3. pivo koje se isporučuje u vlastita veleprodajna skladišta poreznog obveznika,
4. pivo koje se isporučuje iz jednoga veleprodajnog skladišta u drugo veleprodajno skladište istoga poreznog obveznika,
5. pivo koje se koristi zbog potrebnih tehničkih proba ili u svrhu kontrole kvalitete,
6. pivo koje se isporučuje slobodnim zonama i slobodnim carinskim prodavaonicama,
7. pivo koje isporučuju slobodne carinske prodavaonice,
8. do 0,5% dokumentiranog skladišnog i transportnog kala, rastepa i loma što nastaje u skladištu i prijevozu piva do distribucijskog centra proizvođača.

2.3.5. Poseban porez na bezalkoholna pića

Predmet oporezivanja je proizvodnja i uvoz bezalkoholna pića u Hrvatskoj.

Porezni obveznici su pravne i fizičke osobe koje proizvode ili daju proizvoditi bezalkoholna pića za svoj račun te osobe koje u carinsko područje Republike Hrvatske uvoze, unose ili primaju bezalkoholna pića osim osoba i količina koje su, prema posebnim propisima, oslobođene od plaćanja carine.

Porezna osnovica je hektolitar proizvedenog ili uvezenog bezalkoholnog pića, a plaća se u iznosi poreza od 40,00 kn po hektolitr.

Od plaćanja posebnog poreza na bezalkoholna pića oslobađaju se (članak 15. Zakona o posebnom porezu na bezalkoholna pića, NN 136/02):

1. bezalkoholna pića koja se izvoze uz dokaz o izvozu (kopija izvozne carinske deklaracije s potvrdom nadležne carinarnice da je obavljeno izvozno carinjenje i da su bezalkoholna pića napustila teritorij Republike Hrvatske) i dokaz da je plaćanje iz inozemstva obavljeno u skladu s deviznim i vanjskotrgovinskim propisima,
2. bezalkoholna pića koja se isporučuju iz proizvodnje u distribucijske centre ili punionice proizvođača,
3. bezalkoholna pića koja se koriste za tehničke probe ili u svrhu kontrole kvalitete,
4. bezalkoholna pića koja se smještaju u slobodne zone radi izvoza, proizvodnje ili potrošnje te radi smještaja u carinska skladišta, kao i na isporuke domaćega bezalkoholnog pića i isporuke uvoznoga bezalkoholnog pića iz slobodnih zona i carinskih skladišta na prodajna mjesta u međunarodnim zračnim lukama.

2.3.6. Poseban porez na duhan i duhanske proizvode

Predmet oporezivanja je proizvodnja i uvoz duhanskih proizvoda u Hrvatskoj.

Porezni obveznik je proizvođač i uvoznik duhanskih proizvoda.

Porezna osnovica je:

- za cigarete — paketić od 20 komada cigareta dužine 120 mm (+ — 2 mm),
- za duhan — 1.000 grama,
- za cigare — komad,
- za cigarilose — paketić od 20 komada.

Iznos poreza je:

- 5,50 kuna po paketiću na cigarete skupine A (popularna skupina)
- 6,40 kuna po paketiću na cigarete skupine B (standardna skupina)
- 10,90 kuna po paketiću na cigarete skupine C (ekstra skupina)
- 38,00 kn po kg duhana
- 1,10 kn po komadu cigare
- 4,40 kuna po paketiću cigarilosa

Posebni porez na duhanske proizvode ne plaća se na:

1. duhanske proizvode koji se izvoze,
2. duhanske proizvode koji se pod poreznim nadzorom uništavaju ili čine neupotrebljivim za maloprodaju,
3. proizvode koji se uvoze, unose ili primaju iz inozemstva, a za koje je Carinskim zakonom propisano oslobođenje od plaćanja carina,
4. proizvode namijenjene analizi kvalitete ili proizvode za znanstvena istraživanja, analize, pokuse te industrijske svrhe
5. cigarete koje se za vlastitu uporabu proizvode ručno ili nekom jednostavnom spravom od duhana na koji je plaćen porez, a nisu namijenjene prodaji i ne stavljaју se u promet,
6. duhanske proizvode koji se isporučuju diplomatskom i konzularnom predstavništvu i njihovu osoblju na osnovi uzajamnosti, na temelju potvrde ovlaštenog tijela,

7. duhanske proizvode koji se isporučuju osobama koje su na temelju potvrde ovlaštenog tijela oslobođene plaćanja posebnog poreza kada je to utvrđeno međunarodnim ugovorom,
8. duhanske proizvode koji se isporučuju iz carinskoga skladišta u slobodne carinske prodavaonice radi prodaje putnicima koji odlaze u inozemstvo, uz predočenje ukrajne karte,
9. duhanske proizvode koji se isporučuju iz slobodne zone i carinskoga skladišta u opskrbna skladišta radi opskrbljivanja pomorskih brodova i zrakoplova u međunarodnom prometu.

2.3.7. Poseban porez kavu

Predmet oporezivanja je proizvodnja i uvoz kave u Hrvatsku.

Porezni obveznik je pravna ili fizička osoba koja u carinsko područje Republike Hrvatske uvozi, unosi ili prima kavu.

Porezna osnovica je kilogram neto težine kave, odnosno prerađevina kave. Iznimno, posebni porez na kavu, za gotove napitke što sadrže kavu, ekstrakt, esenciju ili koncentrat kave (uključujući i one bez kofeina) u vodi, mlijeku ili sličnom, sa ili bez drugih dodataka, plaća se prema postotku učešća kave u jednom kilogramu neto težine proizvoda

Iznos poreza u kunama po kilogramu neto težine je:

- Sirova kava (uključujući i onu bez kofeina) – 5,00 kn
- Pržena kava (uključujući i onu bez kofeina) u zrnu ili mljevena - 12,00 kn
- Kavine ljuške i opne - 15,00 kn
- Ostali proizvodi od kave 20,00 kn

2.3.8. Poseban porez na luksuzne proizvode

Predmet oporezivanja je proizvodnja i uvoz luksuznih proizvoda u Hrvatskoj. Luksuzni proizvodi su:

I. Nakit i srodni proizvodi:

- kultivirani biseri obrađeni (osim nizanih, uokvirenih i montiranih),
- neindustrijski dijamanti obrađeni, neuokvireni i nemontirani,
- drago kamenja obrađeno, osim jednostavno piljeno i grubo oblikovano (osim dijamanta) itd.

II. Satovi:

- ručni, džepni i drugi osobni satovi, s kućištem ili remenom od plemenite kovine ili od kovine prevučene plemenitim metalima,
- remeni i narukvice za ručne satove i dijelove za remene i narukvice od plemenitih kovina ili od kovina platiranih plemenitom kovinom te od pozlaćene i posrebrene kovine;

III. Odjeća i obuća od krzna i od kože reptila,

IV. Pirotehnički proizvodi za vatromete,

V. Oružje:

- revolveri i pištolji,

- lovačke puške, sačmarice, uključujući i kombinacije sačmarica i karabina;

VI. Ostalo:

- bjelokost (slonovača), kornjačevina, koralji, sedef, obrađeni i proizvodi od tih materijala,
- upaljači za cigarete (mehanički ili električni), džepni, stolni i ostali od plemenitih kovina.

Porezni obveznik je pravna i fizička osoba, odnosno proizvođač i uvoznik luksuznih proizvoda.

Porezna osnovica je prodajna vrijednost proizvoda, odnosno prodajna cijena bez poreza na dodanu vrijednost

Porez se plaća po stopi od 30%.

Posebni porez na promet luksuznih proizvoda ne plaća se:

1. na izvoz luksuznih proizvoda koje izvozi porezni obveznik (proizvođač),
2. na prodane luksuzne proizvode tijelima državne vlasti, tijelima državne i lokalne samouprave,
3. na privremeni uvoz luksuznih proizvoda,
4. na prodaju luksuznih proizvoda diplomatskim i konzularnim predstavništvima i stranim međunarodnim organizacijama na osnovi uzajamnosti.

2.3.9. Porez na potrošnju

Porez na potrošnju je jedini posebni porez koji je prihod gradskih ili općinskih proračuna.

Predmet oporezivanja je potrošnja alkoholnih pića (vinjak, rakija i žestoka pića), prirodnih vina, specijalnih vina, piva i bezalkoholnih pića u ugostiteljskim objektima.

Porezni obveznik je pravna ili fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge.

Porezna osnovica je prodajna cijena pića što se proda u ugostiteljskim objektima.

Porez se plaća po stopi od 3%.

Literatura

1. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal of the European Union*, L 347, 1-118.
2. European Commission, (2006), VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, Situation at 1st September 2006, DOC/1829/2006 – EN
3. Jelčić, Ba. i Jelčić, Bo., (1999), Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja. *Ekonomija/Economics*, 6 (1), 31-83.
4. Kesner-Škreb, M., (1996), Stope poreza na dodanu vrijednost, u Znanstvenom projektu: *Analiza fiskalnog sustava Republike Hrvatske pri uvođenju poreza na dodanu vrijednost*. Zagreb: Institut za javne financije.

5. Lončarić-Horvat, O. (2004), Posebni porezi na potrošnju, u: Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbitina, H. i Mijatović, N., *Hrvatski fiskalni sustav*. Zagreb: Narodne novine, 102-112.
6. Ministarstvo financija (2006), *Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2005. godinu*. Zagreb: Ministarstvo financija.
7. OECD (2003), *Revenue Statistics 1965-2002*. Paris: OECD
8. Opći porezni zakon, *Narodne novine* 127/00, 86/01, 150/02
9. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, *Narodne novine* 60/96, 113/97, 7/99, 112/99, 119/99, 44/00, 63/00, 80/00, 109/00, 54/01, 58/03, 198/03, 55/04, 77/04, 153/05
10. Sixth Council Directive – Consolidated text, (2004), Office for Official Publications of the European Communities. 77/388/EEC, zaključno s 2004/15/EC.
11. Šimović, H. (2005), Primjena nulte i snižene stope PDV-a u Europskoj uniji, u: D. Gulin (ur.), *Usklađivanje hrvatskog računovodstvenog i financijskog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije*, 40. simpozij Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Pula, lipanj 2005., 304-320.
12. Šimović, J. (2004), Porez na dodanu vrijednost, u: Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbitina, H. i Mijatović, N., *Hrvatski fiskalni sustav*. Zagreb: Narodne novine, 54-94.
13. Šimović, J. i Šimović, H. (2006), *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*. Zagreb: Pravni fakultet.
14. Tait, A.A. (1988), *Value Added Tax*. Washington: International Monetary Fund.
15. Wagner, W.F., Schmidt, P., (1996), Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja. *Računovodstvo i financije*, br. 8.
16. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, *Narodne novine* 117/93, 33/00, 73/00, 59/01, 107/01, 150/02, 147/03.
17. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, *Narodne novine* 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05
18. Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, *Narodne novine* 136/02, 44/03, 95/04.
19. Zakon o posebnom porezu na alkohol, *Narodne novine* 136/02.
20. Zakon o posebnom porezu na bezalkoholna pića, *Narodne novine* 136/02.
21. Zakon o posebnom porezu na duhanske proizvode, *Narodne novine* 136/02, 95/04.
22. Zakon o posebnom porezu na kavu, *Narodne novine* 87/05.
23. Zakon o posebnom porezu na luksuzne proizvode, *Narodne novine* 136/02.
24. Zakon o posebnom porezu na naftne derivate, *Narodne novine* 136/02, 123/03.
25. Zakon o posebnom porezu na pivo, *Narodne novine* 136/02.