

Mr. sc. Željko ŠANTIĆ, Ekonomski i Pravni fakultet, Mostar

HRVATSKI MODEL UVOĐENJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Porezni sustav svake zemlje ovisi o cjelokupnom gospodarskom, političkom i socijalnom sustavu. Usporedno s promjenama ovih sustava neminovno slijede i promjene u poreznom sustavu. Velike promjene u poreznom sustavu nazivaju se poreznim reformama. One su osamdesetih i devedesetih godina zahvatile praktično čitav svijet. Ni Hrvatska tu nije iznimka. U vezi s tim mlada hrvatska vlast u 1994. godini donosi Zakon o porezu na dohodak, Zakon o porezu na dobit, Zakon o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave, te mnoge sustavne zakone imovinsko-porezne naravi. Oporezivanje prometa se praktično još i dalje obavlja na stari način porezom na promet, carinama i porezima na usluge. Zbog toga u lipnju 1995. godine Sabor donosi Zakon o hrvatskom porezu na dodanu vrijednost, čime se naš hrvatski porezni sustav u potpunosti zaokružuje i približava europskom. Različitost poreznih stopa, zavisno od socio-političkih ciljeva, i nulta opcija, su, po autoru, temeljne pretpostavke učinkovitosti hrvatskog poreza na dodanu vrijednost.

Ključne riječi: dodana vrijednost, porez, pravičnost, načelo destinacije, luksuzna roba, socijalni transferi, regresija.

1. UVODNA RAZMATRANJA

Porez na dodanu vrijednost PDV (Mehrwertsteuer, Value-added Tax) je oblik poreza na promet koji se ostvaruje obračunavanjem i naplaćivanjem poreza na svaku dodanu vrijednost u svakom stadiju procesa proizvodnje i raspodjele. Porez na dodanu vrijednost obračunava se i uplaćuje uzastopno, prilikom svake prodaje, ali samo za neto vrijednost ostvarenu u svakoj fazi poslovne aktivnosti. Povijesno gledajući, javlja se početkom 20. stoljeća. U svoj porezni sustav u 1928. godini uvodi ga Republika Francuska, a potom i Japan. S porezom na dodanu vrijednost je eksperimentirala i američka savezna država Michigan u formi Business Activity Tax. Na federalnoj razini u SAD još se nije uveo.

U spomenutim slučajevima primjena poreza na dodanu vrijednost bila je ograničene naravi, obično se plaćao samo u fazi proizvodnje, a nije se odnosio ni na sve proizvode i usluge, te se zato s pravom može reći da se istinski, u pravom smislu riječi, ovaj porez inaugurira tek počev od 1957. godine i to u okviru Europske ekonomske zajednice. Naime, izravna i mnogo konkretnija potreba za djelovanjem na području harmonizacije oporezivanja prometa javlja se osnivanjem EEZ 1957.

godine, a proizlazi iz samog Sporazuma o EEZ (članak 99.), i iz potrebe da se izbjegnu utjecaji različitih sustava oporezivanja na konkurentnost. U vremenu od 1959. do 1962. godine Komisija EEZ je osnovala tri radne skupine¹, sa zadatkom da ustanovi određena rješenja u pogledu ujednačivanja neizravnog oporezivanja među zemljama članicama. U istom razdoblju osnovana je tzv. Neumarkova komisija², čiji je osnovni zadatak bio odrediti optimalni oblik općeg poreza na promet, koji bi se primjenjivao u svim zemljama članicama. Povjerenstvo financijskih stručnjaka Zajednice, na čelu s prof. F. Neumarkom, predložilo je da sve članice Europske ekonomske zajednice, danas Unije, napuste dotadašnje **kaskadne (bruto) poreze na promet** i prijeđu na oporezivanje prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost. Valja istaći da je Kraljevina Danska, koja tada nije bila članica EEZ, 1967. godine usvojila i već počela primjenjivati cjelovit sustav oporezivanja prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost. Počev od 1969. Njemačka i Francuska (ovaj put u potpunosti) su prešle na primjenu ovog novog oblika poreza na promet. U narednim godinama porez na dodanu vrijednost uvršten je u veliki broj poreznih sustava drugih europskih država (u Nizozemskoj i Švedskoj u 1969., u Luksemburgu i Norveškoj u 1970. godini, u Belgiji u 1971., u Irskoj u 1972., u Italiji, Velikoj Britaniji i Austriji u 1973. itd.). Sedamdesetih godina porez na dodanu vrijednost usvajaju mnoge latinskoameričke države (Argentina, Brazil, Ekvador, Urugvaj, kao i neke afričke: Mali, Obala Bjelokosti, Maroko i dr.) Porez na dodanu vrijednost se potom uvodi i u Novom Zelandu, Indoneziji, Republici Koreji, Kanadi, Filipinima, Bangladešu, Mađarskoj, Rusiji, Bugarskoj, Poljskoj, Češkoj, Rumunjskoj, Kini, Armeniji, Venecueli, Južnoafričkoj Republici, kao i u mnogim drugim državama, njih oko osamdeset.³

Iz izloženog da se zaključiti da oporezivanje prometa *primjenom poreza na dodanu vrijednost* nije rezervirano samo za visokorazvijene zemlje, već da je ono svojstveno za mnoga gospodarstva, kako razvijena tako i nerazvijena, kako za gospodarstva u tranziciji, tako i za gospodarstva koja su već uveliko ušla u tržišni način poslovanja. Iako je porez na dodanu vrijednost porez koji prevladava u većini zemalja Europe, Azije i Južne Amerike, on se redovito povezuje s EU, u kojoj je obvezatan. Pored toga što je obvezatan, PDV je u EU i u velikoj mjeri ujednačen porez. Ujednačenost zahvaljuje Šestoj smjernici EU⁴ koja uređuje većinu bitnih pitanja usklađivanja nacionalnih sustava PDV-a unutar Unije. Ako usporedimo hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost sa Šestom smjernicom EU, da se zaključiti da je on

¹ Radna skupina A proučavala je mogućnosti harmonizacije oporezivanja prometa, radna skupina B bavila se razvojem zajedničke obračunske metode za točno utvrđivanje graničnog izravnjanja u postojećim uvjetima režima oporezivanja bruto prometa, radna skupina C izučavala je postojeće probleme vezane uz oporezivanje potrošnje.

² Komisija za fiskalna i financijska pitanja.

³ B. Jelčić : *Financijsko pravo i finacijska znanost*, Birotehnika, Zg, 1994., str.281.

⁴ Šesta smjernica EU, jedna od smjernica EU, značajna za PDV. U cilju harmonizacije(->) sustava neizravnog oporezivanja u EU izdano je niz smjernica od kojih je najznačajnija Šesta smjernica. Komisija EEZ je u lipnju 1973. godine predložila Vijeću ministara nacrt Šeste smjernice. Šesta smjernica kojoj je cilj bio određivanje zajedničke porezne osnovice, prihvaćena je u Vijeću ministara tek 17. svibnja 1977. godine. Ona je postala osnovnom smjernicom za harmonizaciju sustava PDV-a između članica.

uglavnom preuzeo rješenja iz Smjernice (potrošni tip, načelo odredišta i kreditnu metodu). Razloge za uvođenje poreza na dodanu vrijednost u fiskalni sustav mnogih država treba tražiti u činjenici što se primjenom poreza na dodanu vrijednost uveliko neutraliziraju *negativni kumulativni učinci* višefaznog oporezivanja prometa.

Otklanjaju se, znači, sve negativne komponente nadoporezivanja i plaćanja poreza na porez⁵, što je, inače, osobeno za bruto svefazni i višefazni porez na promet.

Iznimno velike pogodnosti ima porez na dodanu vrijednost u odnosu na bruto porez u sferi vanjskotrgovinske razmjene. Pogodnosti se ogledaju u tome što se u razmjeni s inozemstvom, pri uporabi poreza na dodanu vrijednost, koristi načelo zemlje destinacije, odnosno *nulta porezna opcija*, čime se neutraliziraju negativni efekti međudržavnog dvojnog oporezivanja. U mnogim se zemljama koristi nulta stopa za oporezivanje nekih proizvoda i usluga, premda je praksa pokazala da je sustav povrata PDV-a što ga primjena nulte stope za sobom povlači vrlo složen. Sukladno nultoj poreznoj opciji, izvezena se roba ne oporezuje porezom na promet, odnosno, ako je taj proizvod oporezovan, onda se izvozniku vraća porez sadržan u cijeni proizvoda, koji se izvozi, što znači da pravo oporezivanje izvezenog proizvoda ima zemlja uvoznica. Zemlja u koju je proizvod uvezen, oporezivati će uvezeni proizvod isto kako oporezuje isti ili sličan takav domaći proizvod. Kod primjene nulte stope postiže se to da u cijeni izvezenog proizvoda nije sadržan porez na dodanu vrijednost, čime se proizvodi koji se izvoze stavljaju u ravnopravniji i konkurentniji položaj na svjetskom tržištu u odnosu na domaću robu.

Iz izloženog da se zaključiti da porez na dodanu vrijednost nije neki posebni porez, već je on jedan od oblika poreza na promet. Po prof. Carl Shoupu, porez na dodanu vrijednost je: radna i najvjerojatnije posljednja faza u historijskom razvoju općeg poreza na promet⁶. Porez na dodanu vrijednost je *neto porez na promet*, za razliku od bruto svefaznog i bruto višefaznog poreza na promet i porez na promet predstavlja porezni oblik kojim se, u pravilu, oporezuju sve faze prometnog ciklusa, i to tako da se oporezuje samo dodana vrijednost u svakoj od faza oporezivanja, odnosno faza procesa društvene reprodukcije. Iz spomenutog razloga se porez na dodanu vrijednost javlja i pod imenom *neto svefazni porez na promet*. Porez na dodanu vrijednost predstavlja porezni oblik kojim se uklanjaju mnogi nedostaci koji se očituju pri oporezivanju prometa primjenom svefaznog poreza na promet kao i jednofaznog poreza na promet koji se plaća u fazi proizvodnje i trgovine na veliko.⁷ Porez na dodanu vrijednost je, po francuskom prof. A. Laufenburgeru, oblik poreza na promet koji je inspiriran teorijom i odgovara zdravom razumu, dok prof. G. Schmolders napominje da se prelaskom na *neto porezni oblik* dobio s *financijskog stajališta* djelotvoran, a sa *stajališta narodnoga gospodarstva* vrlo koristan porez, porez kod kojeg

⁵ Glavne prednosti poreza na dodanu vrijednost u odnosu na svefazni i višefazni porez se sastoje u tome što je neutralan na broj prometnih faza, što ne disriminiše proizvođače usljed nekumulativnog dejstva, što ne djeluje na sužavanje konkurencija i vertikalne podjele rada i što nema za posljedicu nadoporezivanje. M. Laure: *Traite de politique fiscal*, R.V.F., Paris, 1957.

⁶ C. S. Shoup: *Public Finance*, Aldine Pul. Co., Chicago, 1969., str. 250.

⁷ B. Jelčić: op. cit., str. 280-282.

visina poreznog opterećenja zavisi od visine porezne stope, a ne od broja prometovanih faza u procesu društvene reprodukcije.⁸

2. KARAKTERISTIKE HRVATSKOG MODELA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Porezni sustav svake zemlje ovisi o cjelokupnom gospodarskom, političkom i socijalnom sustavu. S promjenom navedenih sustava slijede i promjene u poreznom sustavu. Velike promjene u poreznom sustavu nazivaju se poreznim reformama. Osamdesetih i devedesetih godina porezne reforme zahvatile su čitav svijet, pa tako i Hrvatsku, koja je bila pod okriljem bivše Jugoslavije. Za razliku od gotovo svih zemalja u tranziciji koje u svojim reformama prije svega preslikavaju iskustva drugih, razvijenih zemalja, Hrvatska je jedna od rijetkih koja je u svoj sustav unijela i najsuvremenija dostignuća (kao oporezivanje dohotka i dobiti⁹ očišćenih od kamata, te čimbenike kojima se neovisno o inflaciji utvrđuju oslobođanja i olakšice).

Uklapanje hrvatske porezne reforme u suvremene trendove i preporuke međunarodnih institucija dokazuju ove činjenice:

- u Hrvatskoj se provodi cjelokupna fiskalna, a ne samo porezna reforma,
- uvode se PDV i trošarine,
- snizuju se carine,
- šire se osnovice za oporezivanje dohotka i dobiti,
- ispravljaju se cijene javnih usluga i uvode izravne naknade za određene usluge javnog sektora,
- oporezivanje se prilagođuje inflaciji i dr.

Pored pobrojanih pozitivnih odlika hrvatske reforme postoje i neki nedostaci i činjenice koje nisu u skladu s uobičajenim praksama, stavovima i preporukama:

- novi porezni sustav je znatno složeniji od bivšeg sustava, pa je usprkos golemim pomacima u veličini i organizaciji porezne administracije teško reći radi li se o poboljšanju ili pogoršanju administrativnih mogućnosti,
- stopa poreza na dohodak nije znatno niža nego u razvijenim zemljama,
- nije ujednačena najviša stopa poreza na dobit,
- javnost je nedovoljno uključena u rasprave o poreznom sustavu,
- umjesto da se smanje, sve više se šire rasprave o izbjegavanju poreza, i porastu nejednakosti u imovini i dohotku,

- idejni kreatori reforme su stranci koji, po mom mišljenju, ne mogu u potpunosti sagledati sve aspekte, niti kontrolirati provedbu svojih prijedloga, pa idealni prijedlozi imaju nedostataka kako u sastavu, tako i u konkretnim zakonima itd.

U svezi s pretvorbom hrvatskog poreznog sustava treba istaknuti da praktično odmah po stjecanju samostalnosti mlada hrvatska vlast u 1994. godini donosi Zakon o porezu na dohodak, Zakon o porezu na dobit, Zakon o financiranju jedinica lokalne

⁸ G. Schmolders: *Finanzpolitik*, Berlin, 1965., str. 202.

⁹ Više o tome Ž. Šantić: *Hrvatski model oporezivanja dohotka*, Ekonomska misao i praksa, Dubrovnik, 1997., brl.

samouprave i uprave, te mnoge druge sustavne zakone imovinsko-porezne naravi.¹⁰ Oporezivanje prometa se praktično još uvijek obavlja na stari način. Zbog toga, u lipnju 1995., Hrvatski sabor donosi Zakon o porezu na dodanu vrijednost,¹¹ čime se naš porezni sustav u potpunosti zaokružuje i približava europskom.

Osnovica hrvatskog poreza na dodanu vrijednost, tj. razlika između inputa i outputa poreznog obveznika, jest prema čl. 8. Zakona *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. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost uglavnom su preuzeta rješenja iz Šeste smjernice EU (potrošni tip, načelo odredišta i kreditna metoda). Hrvatski zakon isto kao i Smjernica predviđa i minimalan skup oslobođenja koja se uglavnom odnose na dobra od općeg javnog interesa, usluga banaka, osiguravajućih društava, te iznajmljivanje stambenih prostora. Hrvatski zakon je otišao i dalje od Smjernice u području poreznih stopa i shema oporezivanja. U Hrvatskoj je uvedena jedinstvena stopa PDV-a za sve oporezive transakcije i isključuje postojanje posebnih shema oporezivanja. Međutim, moguće je očekivati izvjesne probleme u provedbi. Naime, za razliku od sustava poreza na promet proizvoda i usluga po kojem se, na primjer, ne plaća porez na opremu, sada će se on morati platiti, ali će se moći odbiti od porezne obveze na output. Isto tako, kreditna metoda npr. zahtijeva vođenje dodatnog računovodstva s pregledima ulaznih i izlaznih računa s jasno iskazanim iznosima PDV-a. Sve ovo zahtijeva da se prijelaz sa sustava poreza na promet proizvoda i usluga na sustav PDV-a mora pažljivo provoditi.

Pritom je podjednako značajna uloga u sprovođenju PDV-a poreznih obveznika, kao i poreznih uprava.

Tablica 1.

Izračunavanje poreza na dodanu vrijednost

U kunama

Faze prometa				Porezna obveza	Prethodno plaćeni	Ukupno plaćeni
Farmer	C.P.	300		66		66
Tvornica tašni	P.V.=300	D.V.=200	500	110	66	44
Robna kuća	P.V.=500		D.V.=100 600	132	110	22

¹⁰ Narodne novine br. 75/93, 109/93 i 117/93.

¹¹ Narodne novine br. 47/95.

C.P. = cijena proizvodnje = 600
 P.V. = prenesena vrijednost
 D. V. = dodana vrijednost 300+200+100
 U.D.V. = ukupna dodana vrijednost
 U.D.V. = C.P.
 Ukupno plaćeni porez = 132 = 66 + 44 + 22

Ilustracije radi (vidjeti tablicu 1), poslužiti ćemo se jednim pojednostavljenim hipotetičkim primjerom. Neka u tu svrhu poduzeće "A" proizvodi kožu potrebnu i dovoljnu za izradu kožnih tašni. Poduzeće "B", tj. tvornica tašni, nabavlja kožu od poduzeća "A", tj. farme, po cijeni, recimo, 300 kuna po komadu. Na to se plaća hrvatski porez na dodanu vrijednost od 22%, što čini 66 kuna, a sve ukupno zajedno s inputom farme iznosi 366 kuna. Farma će, znači, za isporuku kože izdati račun na 300 kuna neto plus 22% poreza na dodanu vrijednost, što čini ukupno 366 kuna po komadu. Porez od 66 kuna farma uplaćuje proračunu Republike Hrvatske, dok neto naplaćeni iznos od 300 kuna ulazi u ukupan prihod farme, odnosno poduzeća "A".

Iz našeg primjera se vidi da tvornica tašni prodaje robnoj kući tašnu za 500 kuna neto, te obračunava 110 kuna poreza na dodanu vrijednost, što čini ukupno 610 kuna po tašni. Istodobno će tvornica tašni na temelju računa farme odbiti 66 kuna pretporeza, te će u državni proračun uplatiti samo neto iznos od 44 kune.

Robna kuća će, slijedom prometnog procesa, prodati tašnu krajnjem potrošaču za 600 kuna neto, plus 132 kune poreza na dodanu vrijednost, što čini ukupno 732 kune po tašni. Od obračunatog poreznog iznosa od 132 kune robna kuća odbija 110 kuna pretporeza i proračunu plaća samo 22 kune. No, državni proračun ovim nije ništa oštećen. On je oprihodovao točno svoje 132 kune i to 66 kuna od farme, 44 kune od tvornice tašni i 22 kune od robne kuće. Sve je na kraju procesa reprodukcije platio kupac, tj. krajnji potrošač, što je uostalom i bio cilj hrvatskog poreza na dodanu vrijednost.

Zbog odbitaka poreza koji je poduzetnicima, kao poreznim obveznicima, zaračunat kao *pretporez*, porezno opterećenje snose samo krajni potrošači. Kako se odbija pretporez, ne opterećuje se cjelokupni promet, nego samo onaj višak vrijednosti - dodana vrijednost, koji ostaje kad se odbiju troškovi nabave dobara ili usluga. Zato se taj porez i zove porez na dodanu vrijednost¹².

Prema hrvatskom Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, obveznici hrvatskog poreza na dodanu vrijednost su svi poduzetnici koji uz naknadu isporučuju proizvode i usluge, a to su sve fizičke i pravne osobe čija je djelatnost usmjerena na samostalno i trajno postizanje prihoda. U poduzetnike, kao porezne obveznike, zakon uključuje i sportske klubove, i udruge, i odvjetnike, prevoditelje a i sve druge osobe koje samostalno obavljaju neku djelatnost. Svojstvo poduzetnika može se odnositi i na samo dio djelatnosti fizičke osobe, primjerice kao što su honorarna predavanja, honorarni rad u turizmu i sl. Djelatnost tijela državne uprave, tijela lokalne samouprave

¹² B. Prka: *Porez na dodanu vrijednost*, Ministarstvo financija, Zg., 1996., str. 8.

i uprave, djelatnost političkih stranaka, sindikata i komora se ne smatra poduzetničkom djelatnošću, te sukladno tom njihova djelatnost ne podliježe plaćanju poreza za dodanu vrijednost.¹³

3. STOPE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST I IZUZEĆA OD PLAĆANJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Iako većina razvijenih zemalja koristi veći broj stopa, ipak je vidljiva sklonost ka smanjenju broja stopa. Većina zemalja u tranziciji primjenjuje dvije stope PDV-a. I komisija EU usmjerena je prema smanjenju broja poreznih stopa. EU zbog otpora promjenama nije kadra nametnuti uvođenje samo jedne stope, zato preporuča dvije stope, i to opću stopu (15 do 20 posto) i sniženu stopu (4-9 posto).

Najviše stope imaju Danska i Švedska, 25 posto, dok najniže opće stope imaju Kanada 7 posto, Švicarska 6,5 posto i Japan 5 posto.

Za porez na dodanu vrijednost svojstveno je postojanje relativno malog broja poreznih stopa (vidjeti tablicu 2.). Kod primjene bruto svefaznog i višefaznog poreza na promet kao i jednofaznog poreza na promet koristilo se i po nekoliko desetaka poreznih stopa, dok se pri oporezivanju prometa porezom na dodanu vrijednost koristi nekoliko poreznih stopa, ili samo jedne kao što je, primjerice, u Danskoj i Norveškoj. Iz prezentiranih podataka u tablici br.2. da se zapaziti da se u većini europskih država najčešće primjenjuju dvije stope poreza na dodanu vrijednost. Primjera radi, u Belgiji i Irskoj se, pored opće stope, primjenjuju i po tri snižene stope poreza na dodanu vrijednost. Za Portugal i Španjolsku je osobeno, uz opću i sniženu poreznu stopu, postojanje i povišene *luksuzne porezne stope*, koja je, moglo bi se reći, rezervirana za oporezivanje luksuznih proizvoda.

¹³ "Pravilno primijenjen porez na dodanu vrijednost jednak je odgovarajućem jednofaznom porezu." R. and P. Musgrave: *Public Finance I.J.F.*, Zg., 1993., str. 427.

Tablica 2.

**Stope poreza na dodanu vrijednost u 1995. godini
u zemljama - članicama OECD**

Država	Visina porezne stope u postotku		
	Snižena stopa	Opća stopa	Povišena stopa
Belgija	11; 6; 12	19,5	-
Danska	-	25	-
Francuska	5,5	18,6	-
Njemačka	7	15	-
Grčka	8; 4	18	-
Irska	12,5; 10; 2,3	21	-
Italija	12; 4	19	-
Luksemburg	6; 3	15	-
Nizozemska	6	17,5	-
Portugal	5	16	30
Španjolska	6	15	28
Velika Britanija	-	17,5	-
Norveška	-	22	-
Švedska	21	25	-
Austrija	10; 6	20	-
Bugarska	2; 10	22	-
Poljska	7	22	-
Češka i Slovačka	5	23	-
Mađarska	6	25	-
Rusija	10	20	-

Izvor: European Tax Handbook, IBFD, Amsterdam, 1995.

Hrvatska stopa poreza na dodanu vrijednost će, prema čl.10. Zakona, iznositi 22%. Njom će se oporezovati svi proizvodi i usluge. Ona će vrijediti za promet u zemlji kao i za uvoz. Jedinstvena porezna stopa omogućit će, smatra naša Vlada, da se hrvatsko gospodarstvo razvija *slobodno na tržišnim načelima*, bez bilo kakve državne intervencije. U tržišnom gospodarstvu, ističu predstavnici Vlade, svi moraju imati iste uvjete tržišne utakmice. Porezi moraju biti *neutralni* u odnosu na gospodarske odluke, tj. ne smiju utjecati na donošenje tih odluka. Rezultati poslovanja određuju se na temelju stvarnih troškova proizvođača i trgovaca te želje potrošača.

Porez na dodanu vrijednost treba donositi, zapravo, *prirodne cijene*, jer svaki proizvod ili usluga nastaju u porezno jednakim uvjetima, tako da država neće imati nikakvog utjecaja na odluke proizvođača i potrošača.¹⁴

Iz izloženog se vidi da Vlada u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost nije predvidjela neka značajnija porezna oslobađanja osim u slučaju izvoza.

Kada se radi o oslobađanju od PDV-a ono se može provesti na dva načina: izuzećima i nultom stopom. Izuzeća sužavaju poreznu osnovicu i na taj način stvaraju, moglo bi se reći, pritisak na porast opće stope PDV-a i mogu izazvati kaskadni učinak u poreznom sustavu i na taj način ne osiguravaju da konačni kupci budu u potpunosti oslobađeni od PDV-a. Po mom mišljenju, jedini sigurni način da se u cijelosti osigura oslobađanje nekog proizvoda ili pak usluge od plaćanja PDV-a jest da se oporezuje *nultom stopom*. Oporezivanjem nultom stopom osigurava se povrat cjelokupnog PDV-a plaćenog na inpute. Istina, ako se primijeni ova metoda, bitno se umanjuje porezna osnovica, a troškovi administracije rastu.

Hrvatskim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost nisu predviđena neka značajnija porezna oslobađanja, jedino se predviđa primjena nulte stope samo za proizvode koji idu u izvoz, a svi ostali proizvodi i usluge oprezuju se jednom jedinstvenom stopom.

U sustavu poreza na dodanu vrijednost je na međunarodnoj razini (WTO sustav) prihvaćeno načelo da se potrošnja oporezuje u zemlji odredišta robe, po načelu destinacije.

Hrvatskim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost predviđen je vrlo mali broj izuzeća. Porez na dodanu vrijednost, znači, plaćati u nas, odnosno imaju pravo na povrat pretporeza (input tax), sukladno čl. 13. Zakona, svi oni poduzetnici koji obavljaju:

- izvozne isporuke dobara i oplemenjenih dobara, uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge,
- isporuke dobara slobodnim carinskim prodavaonicama i specijaliziranim skladištima strane robe i robe domaće proizvodnje,
- isporuke dobara i obavljene usluge diplomatskim i konzularnim predstavništvima pod uvjetom reciprociteta.

Iz sustava PDV-a u Hrvatskoj su izuzeti i mali poduzetnici čija godišnja isporuka dobara i obavljenih usluga nije u prethodnoj kalendarskoj godini premašila 50.000 kuna. Oni neće plaćati PDV, nemaju pravo iskaza poreza na izdanim računima, ne mogu dobiti porez koji im zaračunaju ostali porezni obveznici, znači, nemaju pravo na povrat odnosno dobitak pretporeza.

Isti porezni tretman predviđen je i za najam stambenog prostora, usluge banaka, štedionica i štedno-kreditnih zadruga, društava osiguranja, reosiguranja, dohodak liječnika medicine, stomatologije, medicinskih sestara, usluge liječenja u zdravstvenim ustanovama, usluge škola, ustanova učeničkog i studentskog standarda, usluge vjerskih zajednica i sl.

Izuzeće iz sustava poreza na dodanu vrijednost ne mora za izuzeto poduzeće predstavljati prednost. Izuzeto poduzeće smatra se krajnjim potrošačem, tako da ne mora obračunavati porez na svoj output, ali mora platiti PDV na kupljene inpute. Nameće se pitanje jesu li izuzeti porezni obveznici, na primjer, škole, bolnice i drugi, svjesni

¹⁴ B. Prka: *Porez na dodanu vrijednost*, op. cit. str. 6.

financijskih promjena koje ih primjenom Zakona o porezu na dodanu vrijednost očekuju. Njihove financijske teškoće stvarat će i dodatne pritiske na fondove i državni proračun. Oporezivanje financijskih usluga PDV-om smatra se jednim od najnerješenijih područja, a oporezivanje nekretnina jednim od najsloženijih područja njegove primjene.

Mišljenja sam da su porezne olakšice poreza na dodanu vrijednost u nas isuviše restriktivno određene, posebice sa sociomedicinskog, agrarnog i sociopolitičkog stajališta. U tom kontekstu bi, po mom sudu, trebalo izvršiti reviziju Zakona o porezu na dodanu vrijednost te normirati 100 % olakšice, odnosno uvesti nultu stopu, ili bar znatno sniženu poreznu stopu: za ortopedska pomagala i sprave; za aparate sluha i vida; za očna pomagala; zubne proteze; za osnovne prehrambene namirnice (kruh, sol, mlijeko, ulje šećer), školske knjige i pribor; dnevni tisak, osnovne lijekove, poljodjelski alat i nužnu mehanizaciju u agraru.

Uvođenje sniženih poreznih stopa i nulte stope u sociomedicinsku djelatnost i agrar uveliko bi smanjilo uobičajene regresivno negativne učinke poreza na dodanu vrijednost. Smanjivanje, odnosno potpuno anuliranje regresivno negativnih efekata poreza na dodanu vrijednost bi se, po mome sudu, moglo postići i primjenom pored PDV-a: posebnih poreznih opterećenja u nas na *luksuzne proizvode*, na primjer, skupe automobile, jahte, zlato, krzno, žestoka alkoholna pića, duhan i sl. Ovo je, po mom mišljenju, u nas nužno što prije učiniti, jer se s regresivnim *socijalno nepovoljnim učincima* poreza na dodanu vrijednost ne može miriti nijedna suvremena država.

Regresivnost PDV-a, po mom sudu, valja ublaživati tako da se vodi računa o cjelokupnom proračunskom sustavu, tj. o svim oblicima proračunskih prihoda i rashoda. S tim u svezi, mišljenja sam da se treba preispitati oporezivanje dohotka i izvršiti analiza poreznog opterećenja pučanstva, te oslanjanje na izravne socijalne transfere. Osim toga, regresivno negativni učinci dovode do povreda i temeljnog *načela pravednosti*, na kojem se treba i mora zasnivati porezni sustav svake moderne države, pa tako i naše Hrvatske.

4. UČINKOVITOST HRVATSKOG MODELA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

U Hrvatskoj, zemlji u kojoj postoje gorka iskustva s dugim razdobljima inflacije, i sama pomisao da bi neka mjera mogla dovesti do porasta cijena opravdano izaziva velike bojazni. Iz tog razloga je i mogući učinak na cijene pri uvođenju PDV-a tema koja zasluhuje posebnu pozornost. Iskustva drugih zemalja ukazuju da u razdoblju nakon uvođenja PDV-a može doći do jednokratnog porasta cijena. Hoće li se ~~jednokratni porast pretvoriti u trajnu inflaciju, to ne ovisi o samoj fiskalnoj reformi.~~ Da bi se jednokratna inflacija pretvorila u trajnu, na to utječu razvijenost i način djelovanja gospodarskog mehanizma, potezi ekonomske politike, faza gospodarskog ciklusa u kojoj se gospodarstvo nalazi, politika dohodaka i brojni psihološki čimbenici.

Učinkovitost, odnosno financijska izdašnost hrvatskog poreza na dodanu vrijednost bi, po mom sudu, trebala da bude u nas vrlo visoka, posebice ako se zna da naš porez na dodanu vrijednost zamjenjuje dosadašnja dva najizdašnija poreza, opći porez na promet i porez na usluge. Po dosadašnjem sustavu oporezivanja prometa

proizvoda i usluga postojale su četiri stope poreza na promet, i to od 20, 15, 10 i 5 posto, i jedne stope poreza na usluge od 10 posto. Prilikom oporezivanja potrošnje na ovaj način bile su ugrađene i brojne olakšice. Ipak, ovaj sustav oporezivanja osiguravao je redovito vrlo izdašne prihode hrvatskom proračunu krećući se po vrlo visokoj razini od 41 do 56 posto od ukupnih državno-proračunskih prihoda (vidjeti tablicu 3.).

Tablica 3.

Struktura prihoda hrvatskog državnog proračuna

	O s t v a r e n j e			S t r u k t u r a		
	1994.	1995.	1996.	1994.	1995.	1996.
UKUPNI PRIHODI I POTPORE	23142632	27880779	27039700	100,0	100,0	100,0
UKUPNI PRIHODI	23142632	27880779	27039700	100,0	100,0	100,0
TEKUĆI PRIHOD	22788882	27287119	26782900	98,5	98,5	99,0
POREZNI PRIHODI	22377482	26505353	25642480	96,7	97,1	94,8
- porez na dohodak	3211607	3497588	4276160	13,9	12,5	15,8
- porez na profit	591585	1009073	1131420	2,6	3,6	4,2
- porez na imovinu	117672	141756	215300	0,5	0,5	0,8
- porez na promet dobara i usluga	13107159	12802257	11307260	56,6	45,9	41,8
- trošarine	1813581	4943916	4919660	7,8	17,7	18,2
- porez na međunarodnu trgovinu	3486771	3939005	3764550	15,1	14,1	13,9
- ostali porezi	49107	171758	28130	0,2	0,6	0,1
NEPOREZNI PRIHODI	411400	781766	1140420	1,8	2,8	4,2
PRIHODI OD KAPITALA	353750	593660	256800	1,5	2,1	1,1
DOTACIJE	0	100000	0	0	0	0

Izvor : M. S. P. Ministarstvo financija, Zg, 1994., 1995., 1996., 1997.

Kada se prihodima od poreza na promet i usluge dodaju prihodi od hrvatskih carina i trošarina, onda se dolazi do cifre cca 75%, što će reći da su posredni, tj. porezi na potrošnju, sudjelovali u nas sa preko 2/3 u opskrbljivanju državnog proračuna, što je rijedak slučaj u svjetskoj fiskalnoj praksi, posebno europskoj.

Sve navedene činjenice upućuju nas na ozbiljnost i oprez pri primjeni poreza na dodanu vrijednost u nas, i to ne samo od strane poreznih vlasti nego i poreznih obveznika, a to smo, manje-više, mi svi, građani Republike Hrvatske.

5. ZAKLJUČAK

U smislu zaključaka o hrvatskom porezu na dodanu vrijednost treba reći sljedeće:

- da je mlada hrvatska vlast odmah po stjecanju samostalnosti pristupila pretvorbi poreznog sustava, te je s tim u svezi donijela Zakon o porezu na dobit, Zakon o porezu na dohodak, niz sustavnih zakona imovinsko-poreznih odnosa, te najzad, u cilju zaokruženja čitavog fiskalnog sustava, i Zakon o porezu na dodanu vrijednost;
- da je oporezivanje potrošnje porezom na dodanu vrijednost relativno novi fiskalni institut, uveden u europski porezni sustav tek od 1967., i to u okviru EEZ, odnosno EU;
- da porez na dodanu vrijednost nije neki posebni porez, nego da je to jedan od oblika poreza na promet. To je zapravo neto porez na promet, kojim se, u pravilu, oporezuju sve faze prometnog procesa, i to tako da se oporezuje samo dodana vrijednost u svakoj od faza proizvodnje;
- da će se hrvatskim porezom na dodanu vrijednost oporezivati sva dobra i usluge i to po jedinstvenoj stopi od 22%. Porez na dodanu vrijednost plaćat će poduzetnici koji obavljaju gospodarsku djelatnost uz naknadu;
- da je cilj hrvatskog poreza na dodanu vrijednost opterećivanje potrošnje a ne proizvodnje. Porez na dodanu vrijednost obračunava i plaća poduzetnik, ali ga on u prodajnoj cijeni prevladuje na sljedećeg kupca, sve do krajnjeg potrošača, koji ga i snosi;
- da će ovako normirani hrvatski porez na dodanu vrijednost imati mnoštvo negativnih agrosocijalno regresivnih posljedica;
- da bi se, po mom mišljenju, porez na dodanu vrijednost trebao dijelom redefinirati tako što bi se za osnovne, sociomedicinske, agrarne i prehrambene proizvode uvela nulta ili pak snižena stopa, dok bi se luksuzni proizvodi trebali posebno oporezivati.

Summary

The tax system of every country depends on the overall economic, political and social system. The changes of these systems are inevitably followed by the changes in the tax system. Sweeping changes of a tax system are called tax reforms. In '80s and '90s these changes affected practically the whole world. Croatia is not an exception, either. In this connection, in 1994 the young Croatian government adopted the Income Tax Law, the Profit Tax Law, the Law on Financing Local Self Rule and Administration Units, and many system laws governing property and tax. Turnover taxing is still being done in the old way by sale tax, custom duties and tax on services. It was for this reason that the Parliament passed the Value Added Tax Law, whereby the Croatian tax system was rounded up completely and brought closer to the European one. The difference in tax rates, depending on socio-political objectives, and the zero-option, are in the author's opinion fundamental prerequisites for the efficiency of the Croatian VAT.

LITERATURA

1. V. Brkanić: *Primjena poreza na dodanu vrijednost*, RRIF, Zagreb, 1996.
2. B. Jelčić: *Financijsko pravo i financijska znanost*, Birotehnika, Zagreb, 1994.
3. B. Jelčić: *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*, Informator, Zagreb, 1995.
4. M. Laure: *Traite de politique fiscal*, R.V.F., Paris, 1957.
5. C. McLure: *The Value-Added Tax*, American Enterprise Institute, Washington, 1987.
6. R. and P. Musgrave: *Public Finance*, I.J.F., Zagreb, 1993.
7. B. Prka: *Porez na dodanu vrijednost*, Ministarstvo financija, Zagreb, 1996.
8. G. Schmolders: *Finanzpolitik*, Berlin, 1965.
9. C.S. Shoup: *Public Finance*, Aldine Pul. Co., Chicago, 1969.