

Harmonizacija propisa na području oporezivanja porezom na dodanu vrijednost s pravnom stečevinom Europske unije

Šegudović, Petra

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **VERN University of Applied Sciences / Veleučilište VERN**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:146:360543>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-24**



Repository / Repozitorij:

[VERN' University Repository](#)



VELEUČILIŠTE VERN'

Zagreb

Specijalistički diplomski stručni studij

Računovodstvo i financije

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

**HARMONIZACIJA PROPISA NA PODRUČJU
OPOREZIVANJA POREZOM NA DODANU
VRIJEDNOST S PRAVNOM STEČEVINOM
EUROPSKE UNIJE**

Petra Šegudović

Zagreb, 2019.

VELEUČILIŠTE VERN'

Specijalistički diplomski stručni rad

Računovodstvo i financije

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

**HARMONIZACIJA PROPISA NA PODRUČJU
OPOREZIVANJA POREZOM NA DODANU
VRIJEDNOST S PRAVNOM STEČEVINOM
EUROPSKE UNIJE**

Mentor: Velimir Vučinić, pred.mr.spec.

Studentica: Petra Šegudović

Zagreb, lipanj 2019.

| | |
|---|----|
| SAŽETAK | I |
| ABSTRACT | II |
| 1. UVOD | 1 |
| 1.1. Problem istraživanja i predmet istraživanja | 2 |
| 1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja..... | 4 |
| 1.3. Metode istraživanja | 5 |
| 2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST NA JEDINSTVENOM TRŽIŠTU EUROPSKE UNIJE | 6 |
| 2.1. Teorijski aspekti sustava poreza na dodanu vrijednost..... | 6 |
| 2.1.1. Povijest i razvoj poreza na promet proizvoda i usluga | 8 |
| 2.1.2. Porez na dodanu vrijednost | 12 |
| 2.1.3. Trošarine..... | 16 |
| 2.1.3.1. Trošarine i trošarinski proizvodi | 17 |
| 2.1.3.2. Kretanje trošarinskih proizvoda | 21 |
| 2.2. Propisi poreza na dodanu vrijednost i njihova primjena | 23 |
| 3. PROCES HARMONIZACIJE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST S EUROPSKIM DIREKTIVAMA | 30 |
| 3.1. Obveza usklađivanja hrvatskog poreznog zakonodavstva s europskim poreznim zakonodavstvom | 30 |
| 3.2. Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost..... | 32 |
| 3.3. Primjena odredbi Direktive (<i>may/must</i> odredbe) | 33 |
| 3.4. Najznačajnije promjene porezne harmonizacije poreza na dodanu vrijednost i uspješnost procesa | 38 |
| 4. EFEKT HARMONIZACIJE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST NA HRVATSKO GOSPODARSTVO | 43 |
| 4.1. Problem kružnih prijevara – analiza slučaja | 45 |
| 4.1.1. Porezna evazija u sustavu poreza na dodanu vrijednost | 46 |
| 4.2. Alati i aktivnosti za suzbijanje kružnih prijevara | 54 |
| 4.3. Potencijalne smjernice za buduće spriječavanje kružnih prijevara..... | 61 |
| 5. ZAKLJUČAK | 66 |
| LITERATURA | 68 |
| POPIS SLIKA I TABLICA | 74 |

| | |
|-----------------|----|
| ŽIVOTOPIS | 75 |
|-----------------|----|

SAŽETAK

Porez na dodanu vrijednost je najvažniji i najizdašniji porezni oblik u Republici Hrvatskoj. Harmonizacija poreznih sustava zemalja članica Europske unije izvjesno je važan čimbenik uspostave i djelovanja jedinstvenog tržišta. Nakon pristupanja Europskoj uniji, Republika Hrvatska obvezala se uskladiti svoj porezni sustav sa pravnom stečevinom Europske unije. Danas gotovo svi elementi PDV-a imaju visok stupanj usklađenosti sa Šestom smjernicom, koja predstavlja zakonodavni okvir na polju usklađivanja PDV-a. Cilj rada je analizirati način na koji se hrvatsko zakonodavstvo uskladilo sa zakonodavstvom Europske unije i do kojih promjena je to dovelo. Republika Hrvatska kao dio jedinstvenog europskog tržišta, postala je izložena tzv. kružnim prijevarama koje su karakteristične za područje EU. U radu se govori o raznim oblicima izbjegavanja poreza i poreze evazije koje rezultiraju oštećenjem državnog proračuna. Osim toga, govori se i o aktivnostima i alatima koji su potrebni za njihovo suzbijanje.

KLJUČNE RIJEČI: porez na dodanu vrijednost, harmonizacija, Europska unija, porezna evazija, kružne prijevare

HARMONIZATION OF THE TAXATION REGULATIONS IN THE VAT ADDED VALUE WITH THE LEGAL ECONOMY OF THE EUROPEAN UNION

ABSTRACT

Value added tax is the most important and the most prominent tax form in Republic of Croatia. Harmonization of the tax systems of the member states of the European Union is a significant factor in establishing and functioning of a single market. After joining the European Union, the Republic of Croatia has committed itself to align its tax system with the *acquis communautaire*. Today, almost all VAT elements have a high degree of compliance with the Sixth Directive, which represents the legislative framework for VAT harmonization. The aim of the paper is to analyze the way in which Croatian legislation is aligned with the EU legislation and the changes that led to it. Republic of Croatia as part of a single European market has become exposed to circular frauds that are characteristic of the EU. The paper deals with various forms of tax avoidance and evasion taxes resulting damage to the state budget. In addition, it also discusses the activities and tools needed for their suppression.

KEY WORDS: Value Added Tax, Harmonization, European Union, Tax Evasion, Circular Fraud

1. UVOD

Porez na dodanu vrijednost (PDV) smatra se najznačajnijim fiskalnim instrumentom jer čini većinski dio prihoda državnog proračuna. Predstavlja suvremeni oblik oporezivanja potrošnje, a plaća se na isporučena dobra i na obavljene usluge. Uvođenjem samostalnosti, početkom 90-tih godina, Hrvatska je kao jedna od tranzicijskih zemalja doživjela poreznu reformu, prvenstveno radi uspostave novoga i tržišno orijentiranog sustava, usklađenoga s poreznim sustavima u razvijenim zemljama. Slijedom trendova suvremenih poreznih reformi u drugim (europskim) zemljama, u hrvatski porezni sustav je početkom 1998. godine uveden porez na dodanu vrijednost.

Republika Hrvatska je 1. srpnja 2013. godine postala 28 punopravna članica Europske unije. Europska unija predstavlja jedinstveno područje bez unutarnjih granica, s obilježjem slobodnog kretanja roba, osoba, informacija i kapitala. Republika Hrvatska je ulaskom u Europsku uniju između ostaloga pristala uskladiti lokalno porezno zakonodavstvo s pravnom stečevinom Europske unije. U stručnoj terminologiji spomenuti proces usklađivanja poreznog zakonodavstva se naziva poreznom harmonizacijom. Harmonizacija se provodi putem implementacije Poreznih Direktiva Europske unije u lokalno porezno zakonodavstvo.

Temeljem navedenog, hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost usklađen je s pravnom stečevinom Europske unije na području oporezivanja porezom na dodanu vrijednost, odnosno Direktivom Vijeća 2006/112/EZ-a od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu PDV-a (SL L 347 od 11. prosinca 2006, str. 1). Porez na dodanu vrijednost značajan je instrument fiskalne politike svake zemlje i upravo zbog njegove važnosti na nacionalnom tržištu, ali i na zajedničkom europskom tržištu, Europska komisija teži ujednačenju propisa o porezu na dodanu vrijednost među državama članicama Europske unije. Upravo u navedenome očituje se glavni motiv za pisanje ovog specijalističkog diplomskog stručnog rada. Radom se nastoji ustanoviti koje efekte je harmonizacija poreznih propisa s pravnom stečevinom Europske unije imala na hrvatsko gospodarstvo. Uz analizu procesa porezne harmonizacije, koja će se obraditi u teorijskom djelu, poseban naglasak se postavlja na istraživanje poreznih evazija u sustavu poreza na dodanu vrijednost, te se u tom djelu očituje i stručan doprinos pisanju rada. Naime, porezna evazija kroz porezne prijevare u oporezivanju

porezom na dodanu vrijednost danas predstavlja veliki problem u ostvarenju planiranih prihoda državnog proračuna, a koji kao takav nije zaobišao ni Republiku Hrvatsku. Radom se želi istražiti i prikazati koje aktivnosti se poduzimaju (i već su poduzete) za spriječavanje poreznih prijevара i na koji način se uopće Europska unija bori s poreznim prijevarama te će se isto obraditi u istraživačkom djelu ovog specijalističkog diplomskog stručnog rada.

1.1. Problem istraživanja i predmet istraživanja

Ovo istraživanje će analizirati proces i efekte harmonizacije hrvatskih poreznih propisa iz područja poreza na dodanu vrijednost s pravnom stečevinom Europske unije. Sam proces harmonizacije proveden je usklađivanjem poreznih propisa koji su prouzročili značajne obveze hrvatskim poduzetnicima u međunarodnom poslovanju.

Novi propisi su postavili izazov poreznim vlastima da provedu procese poput digitalizacije poreznog izvještavanja i razmjene informacija s drugim državama članicama. Također su postavili značajne izazove poreznim obveznicima da usklade svoje poslovanje s novim pravilima.

Danas se javlja problem u kojoj je mjeri harmonizacija uspješna, te koliki je efekt imala na hrvatsko gospodarstvo. U ovom radu će se analizirati upravo taj problem s aspekta hrvatskih poreznih vlasti i hrvatskih poreznih obveznika, ali će se osvrnuti i na druge konkretne probleme poput dvostrukog oporezivanja, te opasnosti od prijevара koje su se javile uvođenjem novih poreznih propisa u području poreza na dodanu vrijednost.

Ovi problemi su prilično zastupljeni u stručnim časopisima i publikacijama državnih tijela, te bude velik interes među profesionalnim krugovima.

Ulaskom na jedinstveno tržište Europske unije, u srpnju 2013.godine, koje obilježava slobodno kretanje roba, osoba, informacija i kapitala dolazi do uvođenja zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.

Predmet istraživanja biti će implementacija odredbi zajedničkog sustava oporezivanja porezom na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj. Analizirati će se prilagodba sustava za sprečavanje prijevара s pravnom stečevinom Europske unije kod oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Najvažnije promjene u načinu

oporezivanja transakcija poreznih obveznika iz različitih zemalja članica Europske Unije također će biti dotaknute u ovom istraživanju.

Zbog slobode kretanja i smanjenih kontrola, te promjena zakonodavstva došlo je i do snažnijih poticaja kreiranja poreznih evazija koje narušavaju stabilnost države. Problem poreznih prijevара duboko je ukorijenjen u cjelokupnom društvu diljem svijeta, pa tako nije zaobišao ni teritorij Europske unije, odnosno Republiku Hrvatsku. Najveća opasnost prijevара leži u tome da ozbiljno štete društvu i gospodarstvu, pritom ponajviše kroz ugrožavanje socijalnog mira i usporavanje gospodarskih i ekonomskih aktivnosti. Porezne evazije prvenstveno najviše štete čine proračunu, a koji se upotrebljava za raznovrsno djelovanje, prvenstveno za ekonomsku i socijalnu sigurnost države i svih građana. Zbog obaveze porezne harmonizacije koja uvodi niz promjena i reforma u hrvatski porezni sustav te ulaska na jedinstveno europsko tržište, Republika Hrvatska je također součena s poreznim malverzacijama i prijevarama te se u navedenome očituje poticaj istraživanja ove problematike. Problem istraživanja poreznih prijevара temelji se na dosadašnjim proučavanjima i analizama ekonomskih stručnjaka, a posebno analizama, studijama i izvješćima Europske komisije. Naime, iste su pokazale da problem prijevара predstavlja aposolutno velik izazov kako njihovom ranom otkrivanju, tako i suzbijanju. Točnije, prijevare čine jedan od najvećih izazova s kojim se Europska unija trenutno suočava jer štetno utječe na javne financije i tako narušava financijske interese svih građana te njihovu sigurnost i povjerenje u sustav.

1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačka pitanja

Cilj istraživanja jest izložiti na koji način se hrvatsko zakonodavstvo uskladilo s zakonodavstvom Europske unije i koje promjene su uslijedile nakon 1. srpnja 2013. i to prvenstveno primjena Direktive 2006/112/EZ te glavna zadaća Europskoga suda (engl. European Court of Justice – ECJ) koji ima svrhu osigurati pravilno tumačenje i primjenu prava Europske unije te spriječiti zlouporabu ovlasti institucija i tako zaštititi interese svih građana Unije.

Naime, kako je nastupilo poslovanje na jedinstvenom tržištu uz slobodu kretanja važno je postići harmonizaciju poreznog sustava i poznavati nove propise kako bi se točno znalo u kojoj zemlji i po kojim uvjetima se roba ili usluge oporezuju, a i kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Osim dvostrukog oporezivanja, nastoje se izbjeći financijske prijevare zlouporabom sustava poreza na dodanu vrijednost koje rezultiraju oštećenjem državnog proračuna – takozvane kružne prijevare. U navedenome se očituje cilj istraživanja koji se odnosi na problem nastanka kružnih prijevara, te se radom nastoje izložiti posljedice koje ima nastanak kružne prijevare te koje aktivnosti i alati su potrebni za njihovo suzbijanje.

Istraživačka pitanja na koja će ovaj specijalistički diplomski stručni rad dati odgovore su slijedeća:

1. Koje promjene su nastale u procesu harmonizacije hrvatskih propisa o porezu na dodanu vrijednost s pravnom stečevinom Europske unije?
2. U kojoj će se mjeri primijeniti institut presuda Europskog suda pravde pred hrvatskim poreznim sustavom?
3. Kako su implementirane mjere za sprečavanje prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u hrvatskom poreznom sustavu?

1.3. Metode istraživanja

U okviru istraživanja će se koristiti primarni podaci (analiza sadržaja) i sekundarni podaci (istraživanje za stolom), koji obuhvaćaju stručnu literaturu domaćih i stranih autora iz područja financija, računovodstva i poreza, kao i stručne časopise iz netom navedenih područja te internet. Metodologija istraživanja u radu se očituje u sintezi relevantne literature iz spomenutih područja te u analizi poznavanja i trenutne primjene poreznih propisa i njihove harmonizacije. Uz navedeno će se izvršiti analiza sadržaja dostupnih studija na temu kružnih prijevара, prvenstveno studija i izvješća Europske komisije, ali i stručnjaka s hrvatskog Instituta za javne financije koji su također obrađivali i istraživali temu kružnih prijevара.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST NA JEDINSTVENOM TRŽIŠTU EUROPSKE UNIJE

Osnovni financijski instrumenti prikupljanja prihoda svake suvremene države su porezi. Porezi se kao instrument fiskalne politike koriste prvenstveno u cilju financiranja javnih rashoda. U poreznom sustavu Republike Hrvatske postoji velik broj različitih vrsta poreznih oblika kojima se nastoje postići određeni gospodarski, fiskalni i socijalni ciljevi. Pritom najznačajniju ulogu ima porez na dodanu vrijednost. Porezi ne služe samo za financiranje javnih usluga. Njima se može i podupirati rast, zapošljavanje, ulaganje, gospodarska konkurentnost i socijalna pravednost. Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) primjenjuje se u Hrvatskoj od 1. siječnja 1998. godine. U suglasju je sa Šestom smjernicom Europske unije (u daljnjem tekstu: EU-a) odnosno potrošnog je tipa, prema načelu odredišta isporuke, a pri obračunavanju porezne obveze primjenjuje se kreditna metoda koja omogućuje odbitak pretporeza. U nastavku se nalazi detaljni prikaz o sustavu poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj uz prikaz najznačajnijih poreznih promjena.

2.1. Teorijski aspekti sustava poreza na dodanu vrijednost

Porezi su u svim suvremenim državama vrlo važan instrument prikupljanja prihoda, ali i jedan od najdominantnijih instrumenata javnih financija. Porezi su obvezna davanja, što znači da svi moramo plaćati dio svojih prihoda državi kako bi nam država mogla financirati obrazovanje, sigurnost, zdravstvenu zaštitu, brigu za starije i siromašne i slično. Porezi kada dođu na naplatu, moraju biti i plaćeni, u suprotnom država ih može prisilnim putem naplatiti.

Porezi su propisani zakonima kojima se oporezuje dohodak, imovina ili potrošnja, a sve zajedno čini porezni sustav svake države. Porezni sustav svake zemlje predstavlja tradiciju, iskustvo i naviku, a istovremeno, podložan je stalnim i trajnim promjenama. Naime, osnovna načela na kojima je utemeljen hrvatski porezni sustav su smjernice kojima se želi postići pravednost u oporezivanju, gospodarski rast i konkurentnost hrvatske privrede. Porezni sustav u Republici Hrvatskoj dijeli se prema pripadnosti prihoda na državne poreze, županijske, gradske ili općinske, zajedničke poreze,

poreze na dobitke od igara na sreću i naknada na priređivanje igara na sreću te naknada za priređivanje nagradnih igara što je prikazano u Tablici 2.1.

Tablica 2.1. Porezni sustav Republike Hrvatske

| | | |
|--|---|---|
| 1. DRŽAVNI POREZI | 1.1 POREZ NA DODANU VRIJEDNOST | |
| | 1.2 POREZ NA DOBIT | |
| | 1.3 POSEBNI POREZI I TROŠARINE | 1.3.1 Posebni porez na motorna vozila |
| | | 1.3.2 Posebni porez na kavu i bezalkoholna pića |
| 1.3.3 Porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila | | |
| 1.3.4 Trošarinski sustav oporezivanja alkohola, alkoholnih pića, duhanskih proizvoda, energenata i električne energije | | |
| 2. ŽUPANIJSKI POREZI | 2.1 POREZ NA NASLJEDSTVA I DAROVE | |
| | 2.2 POREZ NA CESTOVNA MOTORNA VOZILA | |
| | 2.3 POREZ NA PLOVILA | |
| | 2.4 POREZ NA AUTOMATE ZA ZABAVNE IGRE | |
| 3. GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI | 3.1 PRIREZ POREZU NA DOHODAK | |
| | 3.2 POREZ NA POTROŠNJU | |
| | 3.3 POREZ NA KUĆE ZA ODMOR | |
| | 3.4 POREZ NA KORIŠTENJE JAVNIH POVRŠINA | |
| | 3.5 POREZ NA PROMET NEKRETNINA | |
| 4. ZAJEDNIČKI POREZI | 4.1 POREZ NA DOHODAK | |
| 5. POREZI NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE NA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU | 5.1 LUTRIJSKE IGRE | 5.1.1 Mjesečna naknada za priređivanje lutrijskih igara |
| | | 5.1.2 Porez na dobitke od lutrijskih igara na sreću |
| | 5.2 IGRE U CASINIMA | |
| | 5.3 IGRE KLAĐENJA | 5.3.1 Naknade za priređivanje klađenja |
| | | 5.3.2 Porez na dobitke od igara klađenja |
| 5.4 IGRE NA SREĆU NA AUTOMATIMA | | |
| 5.5 NAKNADA ZA PRIREĐIVANJE PRIGODNIH JEDNOKRATNIH IGARA NA SREĆU | | |
| 6. NAKNADA ZA PRIREĐIVANJE NAGRADNIH IGARA | 6.1 PROPISANA UPLATA PRIREĐIVAČA NAGRADNIH IGARA U KORIST HRVATSKOG CRVENOG KRIŽA | |

Izvor: Ministarstvo financija, Porezna uprava, Preuzeto s : https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx , (08.12.2018.)

Porez na dodanu vrijednost državni je porez i prihod je državnog proračuna. Kako državni prihodi u potpunosti pripadaju državnom proračuna, tako županijski porezi pripadaju županijskom proračunu, a gradski ili općinski pripadaju proračunima gradova ili općina.

Dobar porezni sustav obilježavaju slijedeća načela:¹

1. Efikasnost - porezi moraju što je moguće manje utjecati na odnose cijena kako bi se efikasno upotrijebili rijetki gospodarski resursi
2. Pravednost - porezi trebaju biti pravedno raspoređeni među članovima neke zajednice
3. Izdašnost - porezi moraju osigurati dovoljan iznos javnih prihoda za pokrivanje razumne visine javnih rashoda
4. Jednostavnost - porezi moraju biti što jednostavniji, jasniji i razumljiviji kako bi troškovi njihova ubiranja za poreznu administraciju i porezne obveznike bili što niži
5. Stabilnost - porezni se sustavi ne smiju često mijenjati jer je poduzećima i kućanstvima potrebna stabilnost za donošenje ispravnih ekonomskih odluka.

Kako bi država mogla normalno funkcionirati potrebna su joj sredstva za ispunjavanje njezinih osnovnih javnih zadaća te ta sredstva prikuplja izravnim ili neizravnim oporezivanjem. Izravne poreze plaćamo iz rada, oni umanjuju našu ekonomsku snagu, a određuju se u postotku od dohotka ili dobiti. Oni se ne mogu prevaliti na drugu osobu nego onaj tko porez plaća taj ga i snosi. Neizravni porez se prevaljuje na krajnje potrošače tj. na građane. Najpoznatiji neizravni porez je PDV, a osim njega neizravni porezi su trošarine i porez na promet nekretnina.

2.1.1. Povijest i razvoj poreza na promet proizvoda i usluga

Porez na promet proizvoda i usluga zauzimao je značajno mjesto u poreznom sustavu. Radi se o poreznom obliku kod kojeg je porezni teret bio raspodijeljen na sve stanovnike jedne države i kod kojeg su se oporezivali svi dijelovi prometa koji su se obavljali uz naknadu. Porez na promet proizvoda i usluga najprije se pojavio kao pojedinačni (posebni) porez na promet proizvoda i usluga koji je služio za oporezivanje pojedinih predmeta u prometu. Zbog prometne nepovezanosti porez na promet proizvoda i usluga imao je skromnu primjenu i jako mali broj proizvoda se nudio na tržištu no kako je s vremenom došlo do sve većeg prometnog povezivanja tako se

¹ Kesner-Škreb, M. i Kuliš, D. (2010). *Porezni vodič za građane*. Zagreb: Institut za javne financije. str.12, Preuzeto s: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/2010.pdf (10.01.2019.)

proširila i primjena poreza na promet proizvoda i usluga. Oporezivanje prometa ili potrošnje bilo je poznato već u starim civilizacijama. „O tome postoje podaci iz V. stoljeća prije Krista u Grčkoj, Egiptu, Indiji i Kini te u starom Rimu i Bizantu“ (Jelčić, 2001, str. 310-311).² „Tijekom 19. stoljeća porez na promet ubirao se u Sjedinjenim Američkim Državama i u Srbiji, no njegova prava primjena započinje u vrijeme I. svjetskog rata, a među prvima su ga uvele Njemačka 1916. godine, Francuska 1917. godine, a zadnje su ga uvele Velika Britanija, Danska, Švedska i Švicarska i to za vrijeme II. svjetskog rata koji je zahtijevao dodatno financiranje“ (Jelčić, 2001, str. 311).³ „Porez na dodanu vrijednost prvi put se u cijelosti uvodi 1967. godine na području Brazila i Danske dok ga je Francuska djelomično uvela 1954. godine“ (Jelčić, 2001, str. 324).⁴

Republika Hrvatska krajem lipnja 1991. godine donijela je Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 36/91). Ubrzo nakon toga donesen je i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 73/91), koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1992. godine te se time uvela obveza plaćanja poreza na promet proizvoda i usluga na teritoriju Republike Hrvatske. Sastavni dio Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga bila je Tarifa osnovnog poreza na promet koja je također u nekoliko navrata mijenjana (NN 36/91). Tarifom osnovnog poreza na promet određivali su se proizvodi i usluge na koje su se obračunavali i plaćali porezi i utvrđivale porezne stope. „Tarifa je sadržavala 8 tarifnih brojeva koji su se odnosili na oporezivanje proizvoda i 6 tarifnih brojeva kojima su bile utvrđene stope poreza na promet usluga. Na promet svih proizvoda koji su služili krajnjoj potrošnji, osim onih koji su predviđeni u drugim tarifnim brojevima ili koji su Zakonom bili oslobođeni od oporezivanja, porez na promet proizvoda plaćao se po stopi od 50%. Stopa kojima je oporezovan promet određenih proizvoda bilo je više, što pokazuje i primjer tarifnog broja 2, kojim je bilo regulirano oporezivanje prometa derivata nafte, i u kojem je za pojedine vrste derivata, bio utvrđen raspon stopa od 10%, 15%, 20%, 30%, 45%, 65%

² Jelčić, B. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RRif. str.310, Preuzeto s: <https://www.scribd.com/doc/131396291/JAVNE-FINANCIJE-B-Jel%C4%8Di%C4%87-2001> (20.11.2017.)

³ Ibid, str.311.

⁴ Ibid, str.324.

pa sve do 75%“ (Jelčić i Bejaković, 2012, str. 175)⁵. Osnovni porez na promet usluga plaćao se po stopi od 10%.

Uz Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga, donesen je i Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga u prometu (NN 36/91) koji je sadržavao 70 članaka kojim su se propisivale primjene poreznih stopa, poreznih olakšica i oslobođenja, način vođenja evidencije o prometu po različitim stopama, način periodičnoga i konačnog obračuna i plaćanja poreza na promet, mjesto plaćanja poreza, način propisivanja robe za koju se mijenjaju porezne stope te način obračuna i plaćanja razlike poreza na promet proizvoda i usluga.⁶ Porez na promet proizvoda i porez na promet usluga bio je prihod proračuna Republike Hrvatske i općina u Republici Hrvatskoj.

Porez na promet proizvoda

Osnovni porez na promet proizvoda plaćao se na promet proizvoda koji služi krajnjoj potrošnji, na promet opreme i reprodukcijiskog materijala. Prometom proizvoda koji služe krajnjoj potrošnji smatrala se svaka prodaja proizvoda, osim prodaje koja se po Zakonu o porezu na promet proizvoda i usluga ne smatra prometom. Pod prometom proizvoda također se podrazumijevao uvoz, uzimanje vlastitih proizvoda, davanje proizvoda bez naknade koje obavi pravna osoba, manjak proizvoda kod pravne osobe (osim manjka nastalog djelovanjem više sile), rashod (lom, kvar, rasip) veći od rashoda dozvoljenog općim aktom pravne osobe itd.⁷ Porezni obveznik poreza na promet proizvoda bio je pravna osoba i građanin koji su prodali proizvode krajnjem potrošaču, opremu i reprodukcijiski materijal.⁸

Proizvodi koji su bili izuzeti od plaćanja poreza na promet proizvoda su prehrambeni proizvodi (sve vrste kruha, mlijeka, jestivog ulja i masti), proizvodi koji se uvoze, a oslobođeni su plaćanja carine, sredstva naoružanja i opreme za oružane snage, leda,

⁵ Jelčić, B., Bejaković, P. (2012). *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*. Zagreb. Str.175, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf> (25.04.2019.)

⁶ Narodne novine (1995). *Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga*.

Preuzeto s: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1995_01_1_5.html Čl.1 (05.02.2019.)

⁷ Narodne novine (1991). *Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga*. Preuzeto s : https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1991_07_36_993.html Čl.7 (05.02.2019.)

⁸ Ibid, Čl.14

vode i vodene pare, važećih poštanskih maraka, vrijednosnih papira, lijekova, ortopedskih sprava i pomagala, aparata za poboljšavanje sluha i vida.⁹

Porez na promet usluga

Osnovni porez na promet usluga plaćao se na promet usluga koje se obavljaju uz naknadu. Porezni obveznik poreza na promet usluga bio je pravna osoba i građanin koja obavi uslugu za koju je propisano plaćanje poreza po Zakonu o porezu na promet proizvoda i usluga iz kojih su izuzete usluge davanja kredita i usluge deponiranja devizne štednje, usluge prijevoza putnika i robe, zdravstvene i veterinarske usluge te usluge socijalne zaštite, poštanske, telefonske i telegrafске usluge, usluge koje obavljaju državni organi i usluge vjerskih institucija.¹⁰

Tijekom 1991., 1992. i 1993. godine, a najviše u 1994. godini dogodile su se brojne izmjene i dopune Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga na koje je utjecalo uključivanje oporezivanja prometa primjenom pojedinačnih poreza na promet (akciza, trošarina) u porezni sustav te pitanje vremena kada će porez na promet proizvoda i usluga biti zamijenjen porezom na dodanu vrijednost. Temeljem toga, donesen je novi Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga (NN 95/94) krajem 1994. godine koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1995. godine. To je bilo vrlo bitno zbog brojnih izmjena i dopuna prethodnog Zakona, zbog kojih je bilo poreznim obveznicima teško se snalaziti u moru propisa kojima je bila regulirana materija oporezivanja prometa te je uz korištenje općeg poreza na promet, počela primjena većeg broja posebnih poreza (akciza). Također je trebalo olakšati uvođenje poreza na dodanu vrijednost te tako postojeći način oporezivanja prometa zamijeniti novim koji je bio u primjeni u zemljama članicama Europske Unije i u velikom broju drugih suvremenih država. Porez na promet proizvoda i usluga bio je najizdašniji prihod državnog proračuna do 1998. godine kada je uveden PDV. Njegov udio u ukupnim prihodima kretao se od 58,6% u 1994.godini do 45,6% u zadnjoj godini njegove primjene.¹¹

⁹ Ibid, Čl.19

¹⁰ Ibid, Čl.23

¹¹ Ministarstvo financija. *Godišnje izvješće Ministarstva financija od 1994.-1997.* str 25, Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak1994-1997.pdf> (12.02.2019.)

2.1.2. Porez na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost je kruna razvoja poreza na promet i do danas je uvršten kao dio poreznog sustava u više od devedeset zemalja. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost pripremalo se jako dugo te se njegovim uvođenjem zaokružila porezna reforma u Republici Hrvatskoj, a to je bila bitna pretpostavka za uključivanje Hrvatske na europsko i svjetsko tržište.

„Porez na dodanu vrijednost uveden je 1. siječnja 1998. uz primjenu jedne stope od 22%, prema načelu efikasnosti što znači manji broj poreznih stopa uz što manje izuzeća“ (Kuliš, 2003, str.3). Nakon skoro dvije godine uvodi se nulta stopa za proizvode kao što su kruh, mlijeko, knjige, određeni lijekovi. Od polovice 2000. godine lista proizvoda i usluga se proširuje te se nultom stopom oporezuju knjige na CDROM-u, prikazivanje filmova, usluge i isporuke dobara samostalnih umjetnika i umjetničkih organizacija, pri uvozu, određene usluge u turizmu. „Stopa hrvatskog PDV-a je u usporedbi sa zemljama EU-a (osim Danske i Švedske, gdje iznosi 25%) viša, ali je u granicama visine stopa (19- 25%) koje se primjenjuju u tranzicijskim zemljama. Prema mišljenju poreznih analitičara snižavanje opće stope bilo bi prihvatljivije od uvođenja još jedne stope“ (Kuliš, 2003, str.3).

Hrvatska je preuzela sustav PDV-a koji prevladava u zemljama EU i većem broju ostalih zemalja što znači da je u primjeni potrošni oblik poreza na dodanu vrijednost kod kojeg se dozvoljava odbitak ukupnog iznosa utrošenog na bruto investicije, načelo odredišta i kreditna metoda za izračun porezne obveze. Kod kreditne metode porezna obveza se obračunava na način da se vrijednost PDV-a plaćenog na inpute oduzima od PDV-a koji se treba platiti na vrijednost prodaje.¹² Porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu tijelima porezne uprave s podacima o visini poreza koji je platio prilikom nabave dobara koje koristi u svojoj djelatnosti, o vrijednosti prometa koji je ostvario i o visini PDV-a koji je tom prilikom naplatio te sve mora potkrijepiti računima. Prema načelu odredišta dobro se oporezuje u zemlji u kojoj se troši bez obzira u kojoj zemlji je proizvedeno. Izvoz je oslobođen, a uvoz je opterećen plaćanjem PDV-a. Na

¹² Institut za javne financije. Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porezi-na-potrosnju/274/pojmovnik-poreza-na-dodanu-vrijednost/281/> (15.02.2019.)

taj se način hrvatski sustav uklapa u europski. Hrvatska se odlučila za idealan sustav PDV-a s jednom stopom, širokom osnovicom i malim brojem izuzeća.

Porez na promet proizvoda i usluga dijeli se na porez na dodanu vrijednost koji je svefazni porez na promet proizvoda i usluga, i trošarine i posebne poreze koji su jednofazni porez na promet proizvoda i usluga kojim se oporezuje faza kad trošarinski proizvod napušta skladište proizvođača ili kod uvoza. Kada govorimo o općem porezu (PDV) na promet proizvoda i usluga mislimo na oporezivanje svih ili najvećeg broja proizvoda i usluga u prometu dok kod pojedinačnih poreza (akcize, trošarine) na promet proizvoda i usluga oporezuje se promet samo jednog proizvoda ili nekoliko istovrsnih proizvoda. Karakteristike koje najbolje opisuju opći porez na promet proizvoda i usluga: jeftin, izdašan, konstantan, ugodan i jedna negativna regresivan. Troškovi njegovog ubiranja su niski zbog činjenice da je broj poreznih obveznika malen što pojednostavljuje i pojeftinjuje njegovo ubiranje. S obzirom da je porezni teret raspoređen na sve proizvode koje se nalaze u prometu, kao i na jednu ili više faza kroz koje roba prolazi kako bi od sirovine došla do gotovog proizvoda, ubiru se značajna novčana sredstva čak i uz primjenu niske porezne stope. Porez na promet je konstantan priljev prihoda državi koji se prilagođava promjenama u gospodarstvu. Smatra ga se ugodnim jer je porez na promet uključen u cijenu proizvoda te potrošač ni ne zna da ga plaća kupujući oporezovane proizvode, a ako i zna da je porez na promet uračunat u cijenu proizvoda ne zna koji je njegov iznos niti kako do njega doći. Regresivno djelovanje poreza na promet proizvoda i usluga jedan je od njegovih nedostataka. Što znači da će niži dohodci kupujući oporezovani proizvod snositi viši porez na promet proizvoda i usluga, a viši dohodci za isti proizvod niži porezni teret te će djelovanje poreza na promet biti intenzivnije što su veće razlike u dohodcima kupaca oporezovanih proizvoda. Intenzitet regresivnog djelovanja poreza na promet uvelike ovisi o visini dohotka, visini porezne stope i broju članova obitelji koje porezni destinatar uzdržava. Sve suvremene države koje su u svoj porezni sustav uvrstile porez na promet pokušavaju ukloniti ili bar smanjiti regresivni učinak poreza na promet.

Porez na dodanu vrijednost je neto svefazni opći porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno–prodajnog ciklusa za iznos dodane vrijednosti dobara i usluga i prihod je državnog proračuna. Vrlo je bitno da se svaka isporuka dobara i usluga oporezuje PDV-om osim ako je oslobođena te niti jedna isporuka ne smije biti

oporezivana više puta. Obračun poreza prilikom obavljanja neke djelatnosti vrši se korištenjem prava odbitka pretporeza, koji je obračunat prilikom prethodne djelatnosti. Time krajnji potrošač snosi konačnu poreznu obvezu. Porezna osnovica poreza na dodanu vrijednost je razlika između kupovne i prodajne cijene. Dodana vrijednost je razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga (outputa) i vrijednosti kupovina (inputa) kojima su ta dobra i usluge proizvedeni, odnosno dodana vrijednost je vrijednost što je proizvođač dodaje inputima prije nego što ih proda kao nove proizvode i usluge.¹³ Oporezivanje dodane vrijednosti provodi se tako da porezna osnovica ne obuhvaća porez obračunan pri nabavi roba i usluga (ulazni porez) nego se porez plaća na vrijednost dodanu u oporezovanoj fazi (izlazni porez).¹⁴ Primjenom metode oporezivanja prema izdanim računima porezni obveznik pri podmirenju svoje porezne obveze odbija porez plaćen ili obračunan po računima onih poreznih obveznika koji su njemu isporučili dobra ili usluge (dobavljači). Odbitak pretporeza moguće je ostvariti ako poduzetnik posjeduje račun dobavljača na kojem je odvojeno iskazan iznos PDV-a. Račun služi kao dokument za odbitak obračunanog poreza. Obveznici PDV-a su osobe (poduzetnici) registrirane za obavljanje poduzetničke djelatnosti.¹⁵ Obveznikom poreza na dodanu vrijednost su svi poduzetnici čija je godišnja vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj godini bila veća od 50.000 kuna. Poduzetnici koji su imali prihod manji od 50.000 kuna mogli su se dobrovoljno prijaviti u sustav PDV-a. Taj prag je početkom 1999. godine povećan na 85.000 kuna, a danas iznosi 300.000 kuna.

„Od uvođenja Zakona o porezu na dodanu vrijednost 1. siječnja 1998. stope PDV-a mijenjane su nekoliko puta te je 1999. uvedena stopa 0%, 2006. stopa 10%, a opća stopa 22% zamijenjena 1. kolovoza 2009. stopom 23%“ (Kalčić, 2012, str.43).¹⁶ Tri godine kasnije (2012.godine) opća stopa 23% zamijenjena je stopom 25%. „Zbog financijske i ekonomske krize koja je uslijedila bitno se pogoršalo stanje javnih financija u većini zemalja članica Europske unije te su u 2011. i prvoj polovici 2012. mijenjale svoje fiskalne politike. Te ih je gotovo polovica povećala svoje standardne

¹³ Institut za javne financije. *Porez na dodanu vrijednost*. str.43, Preuzeto s: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/pdv.pdf (10.01.2019.)

¹⁴ Ibid

¹⁵ Ibid

¹⁶ Kalčić, R. (2012). *Izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost*. Porezni vjesnik 3/2012. Institut za javne financije. str.43, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/3/kalcic.pdf> (17.02.2017.)

(prosječno s 19,8 na 21%) i/ili snižene stope PDV-a“ (Bratić, 2013, str.1).¹⁷ To je naravno utjecalo i na stanje u Hrvatskoj te su 2012. i 2013. provedene brojne dodatne porezne izmjene. Na sjednici Hrvatskog sabora 17. veljače 2012. donesen je Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a u paketu porezne reforme našle su se i izmjene i dopune Zakona o porezu na dohodak, dobiti i doprinosima. Kada se radi o porezima na potrošnju (PDV i trošarine), čiji je udio u proračunu RH 2012. godine bio veći od 70%¹⁸, a obuhvaćaju i najveći broj poreznih obveznika, i najmanja promjena izaziva višestruke učinke.

Promjene koje su stupile na snagu 1. siječnja 2013.:¹⁹

- Prag za ulazak u sustav PDV-a podiže se s 85.000 na 230.000 kn,
- Snižena stopa PDV-a od 10% uvodi se na ugostiteljske usluge, izuzev alkoholnih pića, tj. na usluge pripremanja hrane i usluga prehrane, te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u ugostiteljskim objektima,
- Prag za tromjesečni obračun PDV-a povećava se s 300.000 na 800.000 kn
- Umjesto nulte stope uvodi se snižena stopa od 5% za kruh, mlijeko, lijekove i knjige.
- Oporezivanje sniženom stopom od 5% za plovila za sport i razonodu koja se stavljaju u carinski postupak puštanja u slobodan promet do 31. svibnja 2013., a koja su prethodno bila u postupku privremenog uvoza.

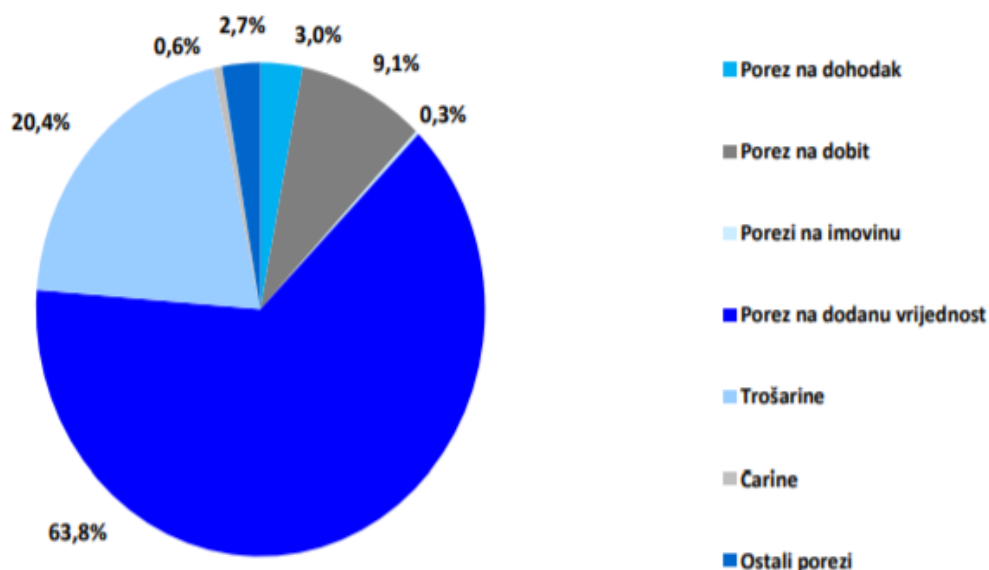
U nastavku je prikazana Slika 2.1. iz koje je vidljiva jasna podjela najvažnijih prihoda državnog proračuna, a to su porezni prihodi.

¹⁷ Bratić, V. (2013) *Porezne reforme u zemljama članicama Europske unije*. Zagreb:Institut za javne financije. str.1, Preuzeto s: https://www.researchgate.net/publication/270185532_Porezne_reforme_u_zemljama_lanicama_Europske_unije (15.01.2017.)

¹⁸ Ministarstvo financija. (2017). *Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2015.godinu*. str 29, Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/GODISNJAK%202015.pdf> (12.02.2019.)

¹⁹ Bratić, V. (2013) *Porezne reforme u zemljama članicama Europske unije*. Zagreb:Institut za javne financije. str.5, Preuzeto s: https://www.researchgate.net/publication/270185532_Porezne_reforme_u_zemljama_lanicama_Europske_unije (15.01.2017.)

Slika 2.1. Struktura poreznih prihoda u 2015.godini



Izvor: Ministarstvo financija, *Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2015. godinu*, Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/GODISNJAK%202015.pdf> (10.12.2018.)

Na Slici 2.1. je vidljivo da najznačajniji udio poreznih prihoda zauzima porez na dodanu vrijednost i to sa 63,8%. Zatim ga slijede prihodi od trošarina koji čine 20,4% ukupnih poreznih prihoda, te prihod od poreza na dobit s udjelom od 9,1%. Ostatak prihoda državnog proračuna čine ostali porezni prihodi koji imaju manji udio u ukupnim porezima.

2.1.3. Trošarine

Na potrošnju proizvoda kao što su alkohol, cigarete ili električna energija često se uz PDV nameće i jedan dodatni porez koji se naziva trošarinom. Trošarine ili kako ih još zovemo posebni porezi na promet, su javna davanja i prihod proračuna Republike Hrvatske. Oporezivanje posebnim porezima na promet u Republici Hrvatskoj provodi se sukladno Zakonu o trošarinama (alkohol i alkoholna pića, duhanske prerađevine, energenti i električna energija) , Zakonu o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića, Zakonu o posebnom porezu na motorna vozila i Zakonu o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila.

Zakonom o trošarinama uređuje se trošarinski sustav oporezivanja alkohola i alkoholnih pića, duhanskih prerađevina, energenata i električne energije.

2.1.3.1. Trošarine i trošarinski proizvodi

Pojam „trošarine“ razlikuje se od pojma „posebni porezi“ u tome što su „trošarine“ harmonizirani sustav trošarinskog oporezivanja na razini Europske unije, dok „posebni porezi“ to nisu te države članice mogu samostalno urediti zakonodavstvo na svom području, pri čemu se moraju pridržavati pravila funkcioniranja Europske unije.

Trošarinski proizvodi koji su harmonizirani na području Europske unije su:²⁰

- alkohol i alkoholna pića (pivo, vino, ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina, međuproizvodi i etilni alkohol)
- duhanske prerađevine (cigarete, cigare, cigarilosi, sitno rezani duhan i ostali duhan za pušenje)
- energenti (motorni benzini, plinsko ulje, kerozin, ukapljeni naftni plin, teško loživno ulje, prirodni plin, kruta goriva (ugljen, koks i lignit) i biogoriva)
- električna energija.

Trošarinskim obveznikom smatra se osoba koja je u obvezi plaćanja trošarine i to:²¹

- ovlaštenu držatelju trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, bilo koja osoba koja otpušta trošarinske proizvode ili osoba za čiji se račun otpuštaju trošarinski proizvodi iz sustava odgode plaćanja trošarine
- uvoznik trošarinskih proizvoda
- proizvođač trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode
- primatelj trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, a koje drži u komercijalne svrhe na teritoriju Republike Hrvatske radi isporuke ili radi potrošnje. Obveznik plaćanja trošarine je i osoba koja isporučuje ili drži trošarinske proizvode radi isporuke

²⁰ Ministarstvo financija. Carinska uprava. *Uvod*. Preuzeto s: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/uvod/3697> (08.02.2019.)

²¹ Narodne novine (2018). *Zakon o trošarinama*. Preuzeto s: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_11_106_2058.html Čl.6 (08.02.2019.)

- prodavatelj iz druge države članice, odnosno njegov porezni zastupnik kod prodaje na daljinu ili primatelj trošarinskih proizvoda u Republici Hrvatskoj ako prodavatelj prije otpreme proizvoda nije nadležnom tijelu prijavio i podnio instrument osiguranja plaćanja trošarine sukladno odredbama Zakona
- opskrbljivač električnom energijom ili prirodnim plinom kada isporuči krajnjem kupcu u Republici Hrvatskoj električnu energiju ili prirodni plin
- opskrbljivač kada električnu energiju ili prirodni plin uvozi ili unosi za vlastitu potrošnju
- proizvođač kada proizvedenu električnu energiju koristi za vlastitu potrošnju
- proizvođač plina kada proizvedeni plin koristi za vlastitu potrošnju
- isporučitelj kada isporuči kruta goriva (kameni i mrki ugljen i koks) krajnjem potrošaču u Republici Hrvatskoj odnosno kada kruta goriva koristi za vlastitu potrošnju
- krajnji potrošač kada uvozi ili unosi kruta goriva za vlastitu potrošnju
- osoba koja duhanske proizvode (prerađeni duhan namijenjen zagrijavanju, tekućina namijenjena konzumiranju u elektroničkoj cigareti) pušta u potrošnju na teritoriju Republike Hrvatske.

Trošarinski sustav usklađen je sa zakonodavstvom Europske unije temeljem slijedećih Direktiva: Direktive 2008/118/EZ, Direktive 92/83/EEZ, Direktive 92/84/EEZ, Direktive 95/60/EZ, Direktive 2003/96/EZ, Direktive 2010/12/EU i Direktive 2011/64/EU. Navedene direktive uređuju opći porezno-pravni okvir (kao što je utvrđivanje porezne osnovice, obračun poreza, naplativost porezne obveze, porezni nadzor i drugi porezno-pravni odnosi), sustav kretanja trošarinskih proizvoda na jedinstvenom europskom tržištu sukladno načelima slobode kretanja roba, usluga, ljudi i kapitala na unutarnjem tržištu te minimalnu visinu oporezivanja te primjenu sniženih stopa oporezivanja na pojedine trošarinske proizvode.²²

U velikom broju zemalja se poseban porez primjenjuje istodobno kao i opći porez na promet te iznos plaćenog posebnog poreza čini dio porezne osnovice za plaćanje

²² Ministarstvo financija. Carinska uprava. *Trošarine u Europskoj uniji – harmonizirani sustav*. Preuzeto s: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/trosarine-u-europskoj-uniji-harmonizirani-sustav/3701> (08.02.2019.)

općeg poreza na promet. Dobra na koja se obračunavaju trošarine su luksuzna dobra čiju proizvodnju i prodaju može kontrolirati država te se smatra da je potrošnja tih proizvoda nekorisna za pojedinca odnosno da stvaraju negativne vanjske učinke.

Kod uvođenja poreza u porezni sustav, pa tako i posebnih poreza na promet, porezna vlast mora imati opravdane razloge zašto to čini. Dijelimo ih na fiskalne i nefiskalne razloge. Fiskalni razlozi podrazumijevaju činjenicu da su trošarine dobar izvor prihoda. Proizvodi koji se oporezuju posebnim porezom na promet u većini slučajeva nije ih moguće nadomjestiti s nekim sličnim proizvodom što bi značilo da je potražnja za njima relativno neelastična, a financijski učinak takvih poreza najčešće na naftne derivate, alkohol, alkoholna pića, duhan, duhanske preradevine, je znatan. Upravo zbog takve fiskalne izdašnosti suvremene države ne žele odustati od prikupljanja javnih prihoda za financiranje javnih potreba. Nefiskalni razlozi se sagledaju u unošenju progresivnosti u porezni sustav te se nastoji potrošače odvratiti od korištenja nekih proizvoda koji su štetni za zdravlje pa se politikom oporezivanja destimulira ponašanje odnosno stjecanje štetnih navika koje su društveno nepoželjne i utječe se na smanjenje zagađenja čovjekova okoliša.

Većina trošarinskih proizvoda podliježe trošarini od trenutka njihove proizvodnje ili uvoza u EU, no u stvarnosti ta trošarina može biti odgođena i potrebno ju je platiti tek nakon što se proizvod pusti u promet, odnosno kada proizvodi više nisu u sustavu odgode plaćanja trošarine. U slučaju ako se prije puštanja u promet trošarinska roba uništi ili izgubi zbog nepredvidljivih razloga ili zbog prirodne nepogode, trošarinu nije potrebno platiti.

Obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem trošarinskih proizvoda u potrošnju na teritoriju Republike Hrvatske:²³

- u trenutku otpuštanja trošarinskih proizvoda iz sustava odgode plaćanja trošarine
- u trenutku proizvodnje gotovih proizvoda od strane proizvođača alkohola i alkoholnih pića izvan sustava odgode,
- držanjem trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode plaćanja trošarine za

²³ Narodne novine (2018). *Zakon o trošarinama*. Preuzeto s : https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_11_106_2058.html Čl.7 (08.02.2019.)

koje trošarina nije obračunata i plaćena

- kada se utvrdi gubitak ili manjak trošarinskih proizvoda koji se dogodio na teritoriju Republike Hrvatske ili je tamo otkriven, a nije moguće utvrditi gdje se dogodio
- u trenutku isporuke duhanskih prerađevina iz trošarinskog skladišta drugom ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta na teritoriju Republike Hrvatske, osim ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta koji vrši prodaju u izdvojenim prodajnim mjestima trošarinskih skladišta u zračnim lukama
- na dan prestanka važenja odobrenja koje je izdao nadležni carinski ured za poslovanje s trošarinskim proizvodima
- pri uvozu trošarinskih proizvoda na teritorij Republike Hrvatske obveza obračunavanja trošarine nastaje danom nastanka carinskog duga u skladu s carinskim propisima o obračunu i naplati carinskog duga, osim kada je obračunavanje trošarine odgođeno sukladno Zakonu o trošarinama.

Kod uvoza trošarinskih proizvoda na teritorij Republike Hrvatske obveza obračunavanja trošarine nastaje danom nastanka carinskog duga, osim kada je obračunavanje trošarine odgođeno. Sustav odgode plaćanja primjenjuje se kada se trošarinski proizvodi primaju, proizvode i/ili skladište u trošarinskom skladištu, ako se smještaju u pogon oslobođenog korisnika i otpremaju u kojem je obveza plaćanja odgođena, a koji nisu obuhvaćeni carinskim sustavom odgode. Također, plaćanje trošarine se odgađa i na trošarinske proizvode koji se neposredno nakon završetka carinskog postupka puštanja robe u slobodni promet smještaju u trošarinsko skladište ili pogon oslobođenoga korisnika ili su poslani osobi u drugoj državi članici koja smije primiti trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine.

Ako ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili oslobođeni korisnik u okolnostima stečajnog postupka ili likvidacije prestane poslovati ili ako odobrenje za oslobođenog korisnika prestane važiti zbog spajanja gospodarskih subjekata, plaćanje trošarine se odgađa, dok se trošarinski proizvodi ne puste u potrošnju.

Obveza obračunavanja i plaćanja trošarine nastaje i kada se utvrdi da su trošarinski proizvodi nezakonito proizvedeni, otpremljeni, primljeni, uvezeni, uneseni, kupljeni, prodani, držani, prevezeni, uporabljeni, potrošeni odnosno nezakonito pušteni u potrošnju ili otpremljeni ili ako su korišteni od strane oslobođenog korisnika u svrhe za koje nije dobio odobrenje.

Ako pošiljatelj za trošarinske proizvode nije primio potvrdu primitka carinski ured, nadležan prema sjedištu pošiljatelja, utvrđuje obvezu obračunavanja i plaćanja trošarine. Obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku otpreme prema trošarinskoj osnovici i stopama koji su na snazi na dan otpreme.

2.1.3.2. Kretanje trošarinskih proizvoda

Kako bi se pravilno primjenjivali trošarinski propisi vrlo je važno poznavanje pravila kretanja trošarinskih proizvoda. „Sukladno općim pravilima unutar EU, trošarinski proizvodi mogu se kretati:

- U sustavu odgode plaćanja trošarine uz primjenu Sustava kontrole kretanja trošarinskih proizvoda (engl. Excise Movement and Control System - EMCS sustav),
- Izvan sustava odgode plaćanja trošarine (kretanje trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju)“ (Mlinarić i sur.,2016, str.5).

Kretanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine

EMCS sustav je računalni sustav nastao kao projekt informatizacije EU, kojim je omogućena razmjena informacija između trošarinskih obveznika i nadležnih tijela država članica u cilju učinkovitog praćenja kontrole kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine. U potpunosti je zamijenio papirni sustav te se u Hrvatskoj primjenjuje od 01. ožujka 2013. godine. Ukoliko se trošarinski proizvodi kreću unutar odgode plaćanja na području Republike Hrvatske između skladišta istog držatelja, ovlaštena carinarnica može odobriti pojednostavljenje postupka. Te se takvo kretanje proizvoda može dokumentirati uobičajenim trgovačkim ispravama.

Elektronički trošarinski dokument (e-TD) temeljni je dokument EMCS sustava i sadrži sve podatke (opis pošiljke, polazište i odredište, podatke o prijevozu, nadležnu administraciju države članice otpreme te podatke o pošiljatelju i primatelju) o pošiljci i kretanju trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja. Izdaje ga ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta prije otpreme proizvoda iz svog trošarinskog skladišta.

U načelu se primjenjuju jednaka Opća pravila nadzora nad kretanjem trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine između država članica Europske unije

i na teritoriju Republike Hrvatske (nacionalna kretanja), uključujući i izvoz, osim kada je to nacionalnim trošarinskim zakonodavstvom propisano drugačije.

„Kretanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine može se odvijati na slijedeće načine:

- Kretanje trošarinskih proizvoda iz jednog u drugo trošarinsko skladište na teritoriju RH uključujući kretanje preko teritorija druge države članice, teritorija treće države ili trećeg teritorija
- Kretanje trošarinskih proizvoda iz trošarinskog skladišta u mjesto direktne isporuke na teritoriju RH
- Kretanje trošarinskih proizvoda iz trošarinskog skladišta u mjesto na teritoriju RH gdje napuštaju teritorij EU-izvoz
- Kretanje trošarinskih proizvoda iz trošarinskog skladišta u pogon oslobođenog korisnika
- Kretanje trošarinskih proizvoda koji se nakon završetka carinskog postupka puštanja robe u slobodan promet unose u sustav odgode plaćanja trošarine u trošarinsko skladište ili pogon oslobođenog korisnika“ (Mlinarić i sur., 2016, str.10).

Kada su trošarinski proizvodi u sustavu odgode plaćanja, obračunavanje i plaćanje trošarine na trošarinske proizvode se odgađa u slučajevima kao što su primanje i otprema trošarinskih proizvoda, proizvodnja, prerada i obrada te skladištenje trošarinskih proizvoda u trošarinskom skladištu ili pogonu oslobođenog korisnika.

Kretanje trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju

Puštanje trošarinskih proizvoda u potrošnju znači:²⁴

- otpuštanje trošarinskih proizvoda, uključujući i nezakonito otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine
- držanje trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode plaćanja trošarine za koje trošarina nije obračunana sukladno odredbama ovoga Zakona
- proizvodnju trošarinskih proizvoda, uključujući i nezakonitu proizvodnju, izvan

²⁴ Narodne novine (2018). *Zakon o trošarinama*. Preuzeto s : https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_11_106_2058.html Čl.4 (08.02.2019.)

sustava odgode plaćanja trošarine

- uvoz trošarinskih proizvoda, uključujući i nezakoniti uvoz, osim ako se ti proizvodi odmah nakon uvoza stavljaju u sustav odgode plaćanja trošarine.

Kada se trošarinski proizvodi s plaćenom trošarinom koji su pušteni u potrošnju u jednoj državi članici Europske unije otpremaju u komercijalne svrhe u drugu državu članicu, temeljni dokument je pojednostavnjeni prateći trošarinski dokument (PPTD). Trošarinski proizvodi koji su pušteni u potrošnju te se kreću na teritoriju RH ne podliježu posebnim mjerama nadzora kretanja, nego se otprema takve robe odvija uz uobičajene komercijalne isprave, u slučaju izvoza - izvozna carinska deklaracija.

Kada bi Republika Hrvatska uspjela riješiti problem utaje i gubitka poreznih prihoda, napravila bi pozitivan pomak u svojim proračunskim prihodima. Boljom i učinkovitijom kontrolom i radom carinskih i poreznih službi te uključivanjem u europski sustav nadgledanja prometa i roba koje se oporezuju trošarinama smanjile bi se nelegalne aktivnosti povezane s krijumčarenjem duhanskih proizvoda i alkohola preko granica.

2.2. Propisi poreza na dodanu vrijednost i njihova primjena

„Republika Hrvatska u postupku pristupanja Europskoj uniji ima obavezu zakonodavstvo poreza na dodanu vrijednost uskladiti s Direktivama Europske unije. Odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost također treba uskladiti s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, od 11. prosinca 2006. (Direktiva 2006/112/EZ) je stupila na snagu 1. siječnja 2007. godine. Direktiva 2006/112/EZ zamijenila je Direktivu 77/388/EEZ i sve dotadašnje izmjene i dopune“ (Kalčić, 2013, str.33).²⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br.73/13,99/13 – Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske 148/13, 155/13 Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske i 143/14) stupio je na snagu pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji. „Zakonom o porezu na dodanu vrijednost uređuje se promet dobara i usluga u tuzemstvu (odnosno na teritoriju Republike Hrvatske), promet na teritoriju Europske unije, promet s „trećim

²⁵ Kalčić, R. (2013). *Porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji*. Porezni vjesnik 5/2013. Institut za javne financije. str.33, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2013/5/kalcic.pdf> (17.01.2017.)

zemljama“ koje označava bilo koju državu ili područje koje nije Europska unija te promet s „trećim zemljama“ koje označava područje država članice koje je izuzeto iz područja Europske unije“ (Markota i sur., 2015, str.1). Sastavni dio Zakona o porezu na dodanu vrijednost čine: Dodatak I – Popis djelatnosti iz članka 6 stavka 5 Zakona o porezu na dodanu vrijednost; Dodatak II – Popis dobara koja se smještaju u skladište iz članka 52 Zakona o porezu na dodanu vrijednost; Dodatak III – Popis dobara na koja se primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže iz članka 95 Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13, 35/14 i 157/14) kao provedbenim propisom detaljnije se uređuje primjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Prilikom primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost moraju se primjenjivati i odredbe Uredbe Vijeća (EU) broj 282/2011 od 15. ožujka 2011. kojom se utvrđuju provedbene mjere Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 77, 23. ožujka 2011) Sastavni dijelovi Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost jesu: Dodatak I – Video i audio materijali obrazovne, znanstvene ili kulturne naravi; Dodatak II – Radovi iz članka 152 stavak 1 točke a Pravilnika Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Porezni obveznici koji isporučuju ili stječu dobra i/ili usluge iz zemalja članica Europske unije obavezni su osim nacionalnih propisa primjenjivati propise Europske unije koji su po pravnoj snazi iznad nacionalnih propisa. To znači da se u odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost ne mogu naći odredbe koje su u suprotnosti s tim propisima (osim za određene isporuke za koje je dobiveno dopuštenje da zakonodavstvo svake države članice može urediti prema svojim uvjetima) te su ih obavezni također primjenjivati. Navedeno se odnosi prvenstveno na poštivanje Direktiva Europske unije, a koje su sljedeće: Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (PDV Direktiva) kako je zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/61/EU od 17. prosinca 2013/61/EU od 17. prosinca 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i 2008/118/EZ u pogledu najudaljenijih francuskih regija, a posebno prekomorske zemlje Mayotte; Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. kojom se utvrđuje detaljna pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđen u Direktivi 2006/112/EZ, a odnosi se na porezne obveznike koji nemaju poslovni nastan na području država članica povrata nego u nekoj drugoj državi članici; Trinaesta Direktiva Vijeća 86/560/EEZ od

17. studenoga 1986. o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Europske unije; Provedbena uredba Vijeća (EU) broj 282/2011 od 15. ožujka 2011 o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. U svemu navedenom značajnu ulogu ima Sud Europske unije te se presudama Suda mogu i trebaju koristiti svi porezni obveznici u svim državama članicama za rješavanje dvojbenih poreznih situacija tim više jer se svi propisi prevode na jezike članica i dostupni su na internetskoj stranici „*EUR-Lex*“ koja nudi besplatan pristup na 23 službena jezika Europske unije i to: Službenom listu Europske unije, zakonodavstvu Europske unije (ugovori, direktive, uredbe, odluke, pročišćeni zakonodavni tekstovi itd.), pripremnim aktima (zakonodavni prijedlozi, izvješća, zelene i bijele knjige itd.), sudskoj praksi Europske unije (presude, odluke itd.), međunarodnim sporazumima, dokumentima EFTA-e te drugim javnim dokumentima (Markota i sur., 2015). Ulaskom na tržište Europske unije uvedeni su i novi termini na području poreza na dodanu vrijednost. Pritom je potrebno razlikovati sljedeće termine (Markota i sur., 2015):

- Tuzemstvo – područje Republike Hrvatske,
- Europska unija, područje Europske unije, država članica i područje države članice – područje država članica i područje Europske unije koje je kao takvo određeno Ugovorom o osnivanju Europske unije, osim područja iz članka 3, stavka 2 (treća područja),
- Treća zemlja – bilo koja država ili područje koje nije područje Europske unije, na koje se ne primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske unije,
- Treće područje – dio područja države članice koje je izuzeto iz područja Europske unije.

Ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju za porezne obveznike koji posluju (prodaju i nabavljaju dobra i usluge) na području Republike Hrvatske i ne surađuju s inozemnim poduzetnicima ne donosi velike promjene u njihovo poslovanje. Međutim, porezni obveznici koji obavljaju transakcije unutar Europske unije: vrše isporuke dobara u druge države članice, stječu dobra iz drugih država članica, obavljaju usluge poreznim obveznicima u drugim državama članicama ili ih primaju od poreznih obveznika iz drugih država članica će uvelike osjetiti promjene u poslovanju. Naime, dolazi do potpuno nove terminologije koju porezni obveznici moraju usvojiti, uvedeni

su novi pojmovi: isporuka dobara unutar Europske unije, stjecanje dobara unutar Europske unije, prag isporuke, prag stjecanja, zbirna prijava. Uvedeni su novi posebni postupci oporezivanja: poseban postupak oporezivanja investicijskog zlata, poseban postupak za oporezivanja putničkih agencija, poseban postupak za prodaju dobara na dražbama te postupak za oporezivanje poreznih obveznika koji imaju sjedište izvan Europske unije, a obavljaju elektroničke usluge na području Unije osobama koje nisu porezni obveznici.

„PDV-u podliježu sljedeće transakcije:

- isporuka dobara uz naknadu na području države članice od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav;
- stjecanje dobara uz naknadu unutar Zajednice na području neke države članice od strane
 - poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, ako je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav, a ne ispunjava uvjete za izuzeće od poreza za mala poduzeća.;
 - u slučaju novih prijevoznih sredstava, poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja ne podliježu PDV-u ili bilo koje druge osobe koja nije porezni obveznik;
 - u slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama, ako se trošarina na stjecanje unutar Zajednice, u skladu s Direktivom 92/12/EEZ, naplaćuje na području države članice, poreznog obveznika, ili pravne osobe koja nije porezni obveznik i čija ostala stjecanja ne podliježu PDV-u;
- pružanje usluga uz naknadu na području neke države članice od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav;
- uvoz dobara“ (Vuraić Kudeljan i sur., 2015, str.21).

Sukladno Direktivi Vijeća 2006/112/EZ proizvodi koji podliježu trošarinama su energenti, alkohol i alkoholna pića, te prerađeni duhan, ali ne i plin koji se isporučuje preko sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Zajednice ili bilo koje mreže priključene na taj sustav.

„Odredbama članka 6 Zakona o porezu na dodanu vrijednost poreznim obveznikom se smatra svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez

obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Poreznik obveznik je i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva, koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun na području neke druge države članice (navedeno se odnosi na poduzetnike koji nemaju registriranu djelatnost trgovine motornim vozilima, već istu vrše povremeno)“ (Markota i sur., 2015, str.8). Međutim, poreznim obveznikom se ne smatraju tijela državne, regionalne i lokalne vlasti i druga javnopravna tijela u okviru svog djelokruga rada ili ovlasti. Prema članku 12 Zakona o porezu na dodanu vrijednost, mjesto oporezivanja određuje mjesto isporuke, a koje se određuje prema zemlji podrijetla (engl. *country of origin*) ili prema zemlji odredišta (engl. *country of destination*). Zemlja podrijetla je zemlja odakle dobra ili usluge potječu, a to znači da se primjenjuje načelo zemlje podrijetla te je to zemlja u kojoj nastaje porezni dug. Zemlja odredišta je zemlja gdje se isporučuju dobra ili usluge, a to je zemlja koja ima pravo oporezivanja. Stoga se za mjesto isporuke dobara unutar Europske unije kada je riječ o isporuci dobara između dvaju poduzetnika koji imaju valjani PDV identifikacijski broj (za Hrvatsku je to porezni broj uz oznaku HR) primjenjuje se načelo odredišta. Kada je riječ o isporukama dobara za krajnju potrošnju, pri čemu kupac prodavatelju dobara ne može dati PDV identifikacijski broj, oporezuje se prema načelu države podrijetla i isporučitelj dobara obavezan je na takve isporuke zaračunati porez na dodanu vrijednost. Postoje i iznimke, a to su: prodaja novih prijevoznih sredstava – država odredišta, isporuka trošarinskih proizvoda – država odredišta, isporuke na daljinu – oporezive u državi podrijetla dok isporučitelj ne prijeđe prag isporuke.

„Hrvatska je u osnovi preuzela sustav PDV-a koji prevladava u zemljama EU (potrošni oblik, načelo odredišta i kreditnu metodu). Na taj se način hrvatski sustav PDV-a uklapa u europski. Ubiranje poreza na dodanu vrijednost u uvjetima obavljanja transakcija na jedinstvenom tržištu Europske unije zahtjeva usvajanje novih pravila i postupaka koji su u primjeni već s prvim danom pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji. Naime, sve pravne dokumente Hrvatska ima obavezu implementirati u svoje nacionalno zakonodavstvo, što je svakako velika promjena te zahtjeva poznavanje kompletne pravne stečevine Europske unije. Ovdje je potrebno razjasniti da pojam pravne stečevine (engl. *acquis communautaire*) predstavlja ukupnost propisa koji povezuju sve države članice unutar Europske unije. Obuhvaća sadržaj, načela i političke ciljeve osnivačkih ugovora (primarno pravo), sve propise koje su

donijela tijela Europske unije (sekundarno pravo) i sudsku praksu, zatim mjere koje se odnose na pravosuđe i unutarnje poslove (propisi u III stupu), međunarodne sporazume Zajednice i međunarodne sporazume država članica, razne deklaracije, rezolucije i slične akte Unije“ (Javor, 2013, str.15).

Današnja Europska unija svoje temelje nosi iz Rimskog ugovora, kojim je 1957. godine osnovana tadašnja Europska ekonomska zajednica te se taj naziv koristio do 1987. godine. Od 1987. do 1993. godine dolazi do promjene naziva u Europsku zajednicu, a od 1993. uveden je i korišten sadašnji naziv.

Sa 1.1. 2015. došlo je do izmjena propisa o porezu na dodanu vrijednost, a koje su rezultat daljnjeg usklađivanja hrvatskih poreznih propisa o porezu na dodanu vrijednost s Direktivom Europske unije. „U nastavku se nalazi pregled najznačajnijih izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost“ (Markota i sur., 2015, str.4):

- Oporezivanje telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koji nisu porezni obveznici,
- Oporezivanje građevina, građevinskog i ostalog zemljišta; Oporezivanje rekonstruiranih građevina,
- Oslobođenje poreza na dodanu vrijednost za isporuke dobara ili obavljanje usluga u okviru diplomatskih i konzularnih sporazuma; Oslobođenje za isporuke dobara i obavljanje usluga međunarodnim tijelima koje kao takve priznaje Republika Hrvatska,
- Oporezivanje prema naplaćenim naknadama – „dobitaši“ i „dohodaši“ čija isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 3,000.000,00 kn,
- Ispravak odbitka pretporeza na zalihe dobara – primjena od 1.1.2015., odnosno za porezne obveznike koji budu ulazili/izlazili iz sustava poreza na dodanu vrijednost na kraju 2015.,
- Novi obrazac P-PDV Zahtjev za registriranje za potrebe poreza na dodanu vrijednost,
- Novi obrazac PPO Prijava o tuzemnim isporukama s prijenosom porezne obveze (tromjesečno do 20. u tromjesečju),
- Novi obrazac PPO-INO Prijava za isporuke dobara i usluga iz članka 75 stavak 2 Zakona,

- Novi obrazac PZ 42 i 63 isporuka dobara u druge države članice Europske unije prethodno uvezenih u okviru postupaka 42 i 63,
- Novi obrazac PDV,
- Ukidanje predaje V obračuna poreza na dodanu vrijednost na obrascu PDV-K,
- Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija primjenjuje se na sve kupce kojima se obavlja usluga organizacije putovanja.

3. PROCES HARMONIZACIJE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST S EUROPSKIM DIREKTIVAMA

Porezna harmonizacija označava koordinaciju poreznih sustava država članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta, tj. na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala te koje mogu narušiti konkurenciju. Ugovorom o EU utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze, a do danas se nisu mijenjale. Prema njima, svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav, pa čak i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove dijelove (poreznu stopu, osnovicu i sl.) uskladi s odlukama tijela EU. Europska unija donijela je nekoliko posebnih smjernica (direktiva) o harmonizaciji pojedinih poreza, te je postignut određeni minimum usklađivanja poreznih sustava. Tako je postignuta djelomična harmonizacija izravnih poreza, a najdalje se otišlo u harmonizaciji sustava neizravnih poreza, tj. PDV-a i trošarina.

3.1. Obveza usklađivanja hrvatskog poreznog zakonodavstva s europskim poreznim zakonodavstvom

Jedinstveno tržište omogućuje slobodnu prekograničnu trgovinu robom i uslugama unutar EU-a. Kako bi se ona olakšala poduzećima i spriječilo narušavanje tržišnog natjecanja među njima, države članice EU-a složile su se da trebaju uskladiti svoje propise o oporezivanju robe i usluga. Za PDV i trošarine utvrđene su minimalne porezne stope zajedno s pravilima o primjeni tih poreza. Ako žele, vlade mogu primijeniti vlastite nacionalne stope koje su više od minimalnih stopa EU-a. „Pravna osnova za usklađivanje neizravnog oporezivanja definirana je u člancima 90. do 93. Ugovora o EU. Njima se zabranjuje porezna diskriminacija koja bi izravno ili neizravno pogodovala nacionalnim proizvodima na štetu proizvoda iz drugih država članica, te se poziva na harmonizaciju poreza na promet, trošarina i drugih neizravnih poreza. Ciljevi na tom području postignuti su relativno brzo, pa su već u 1970-ima u državama članicama višefazni porezi na promet koji nisu osiguravali poreznu neutralnost zamijenjeni porezom na dodanu vrijednost. Donesena je i Šesta direktiva (77/388/EEC) kao osnovni dokument EU i zakonska osnova za harmonizaciju PDVa. Ta direktiva osigurava primjenu PDV-a na iste transakcije u svim državama članicama.

Postignut je dogovor prema kojemu države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koja ne može biti niža od 15%, te jednu ili dvije snižene stope, koje ne mogu biti niže od 5%. Zajednički sustav trošarina uveden je 1993. godine, a posebno se odnosi na promet duhanskih proizvoda, alkohola i alkoholnih pića te na energente“ (Kesner-Škreb, 2007, str.305). Za neke poreze, kao što su PDV ili porezi na benzin, duhan i alkohol (trošarine), svih 28 nacionalnih vlada dogovorilo je opširno usklađivanje propisa i minimalne stope kako bi se spriječilo narušavanje prekograničnog tržišnog natjecanja unutar EU-a.

Oporezivanje je ključno za nacionalni suverenitet. Porezni prihodi su dio novca koji je državama potreban da bi opstale i učinkovito funkcionirale. Porezni propisi održavaju temeljne odluke država EU važnim područjem javnih rashoda kao što su obrazovanje, zdravlje i mirovine. Oni utječu na privatnu potrošnju i štednju te se njima utvrđuje financijski okvir za poslovne djelatnosti i pitanja zaštite okoliša. Oporezivanje prije svega treba biti pravedno. Poreznim se propisima poduzećima iz jedne države ne bi smjela omogućiti nepoštena prednost u odnosu na konkurente iz drugih država, niti bi se poreznim propisima građanima jedne države trebalo dopustiti izbjegavanje oporezivanja u drugoj. Postizanjem dogovora o pojednostavnjenju određenih poreznih pravila i neučinkovitosti moglo bi se pridonijeti slobodnom protoku roba, usluga i kapitala u EU. Nacionalne vlade obično su slobodne svoje porezne propise oblikovati u skladu s nacionalnim prioritetima. No pritom se moraju poštovati određena temeljna načela, kao što su načela nediskriminacije i poštovanje slobode kretanja na unutarnjem tržištu. Ta načela EU dopunjuje postupcima suradnje i pravnim okvirom kako bi se osiguralo pravedno i učinkovito oporezivanje prekograničnih aktivnosti. Odluke jedne države članice u području politika mogu imati pozitivan ili negativan utjecaj na susjedne države. Zato su se zemlje članice dogovorile da će surađivati u izradi proračunskih i ekonomskih planova. Ukupni cilj je osigurati čvršći temelj javnim financijama, promicati snažnije ekonomsko upravljanje i disciplinu te temeljnim strukturnim reformama potaknuti konkurentnost. To uključuje i ocjenu načina na koji se poreznom politikom može pridonijeti ostvarivanju navedenih ciljeva.

Porezno zakonodavstvo svaka država u pravilu donosi na nacionalnoj razini. Europska komisija može donijeti prijedloge poreznih propisa ako smatra da je djelovanje na razini EU potrebno za pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta. Važno je da se osigura sljedeće: da se na razini EU mogu djelotvorno ostvariti bolji rezultati nego

samostalnim djelovanjem (načelo suspidijarnosti) i da predložena inicijativa ne prelazi ono što je potrebno za rješavanje utvrđenog problema (načelo proporcionalnosti) (Mijatović, 2015).²⁶ Sve porezne propise EU prije stupanja na snagu jednoglasno moraju dogovoriti sve države EU-a jer se time osigurava uvažavanje interesa svih država. Zakonodavstvo na području neizravnog oporezivanja, kojem pripada porez na dodanu vrijednost može uključivati usklađivanje nacionalnih propisa. Porezna pravila za robu i usluge koji se međusobno previše razlikuju mogu narušavati tržišno natjecanje poduzeća i otežavati prekograničnu kupnju i prodaju proizvoda.

3.2. Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Do sedamdesetih godina prošlog stoljeća svaka država EU imala je svoj sustav oporezivanja proizvodnje te potrošnje robe i usluga. To je otežavalo prekogranično poslovanje i narušavalo tržišno natjecanje. Godine 1977. države EU su dogovorile zajednički skup poreznih pravila za robu i usluge te opći okvir poreznih stopa. Direktiva 2006/112/EZ propisuje pravila oporezivanja isporuka dobara i usluga na području Unije. Republika Hrvatska danom pristupanja Europskoj uniji mora zakonodavstvo uskladiti s direktivama Europske unije te ih ugraditi u Zakon o PDV-u, kako bi se u Hrvatskoj primjenjivala jednaka pravila oporezivanja kao u drugim državama članicama. Direktiva, međutim, često dopušta državama članicama da samostalno urede određena pravila oporezivanja na svome području. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost mora se u potpunosti provesti usklađenje s pravnom stečevinom Europske unije na području oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Ovo usklađenje odnosi se na implementaciju Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu PDV, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007. uključujući sve njene izmjene i dopune, izravnu primjenu Uredbi Europske unije i uvažavanje presuda Europskog suda pravde.

²⁶ Mijatović, N. (2015). *Oporezivanje u Europskoj uniji: promicanje unutarnjeg tržišta i ekonomskog rasta*. Porezni vjesnik 4/2015. Institut za javne financije. str.122, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/4/mijatovic.pdf> (01.03.2017.)

Direktiva 2006/112/EZ sadrži pravila o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja se primjenjuju u svim državama članicama. Usvajanjem zajedničkih odredaba o provedbi Direktive 2006/112/EZ trebala bi se osigurati bolja usklađenost primjene sustava PDV-a s ciljevima unutarnjeg tržišta, kada se u primjeni pojave ili se mogu pojaviti odstupanja koja nisu u suglasju s pravilnim funkcioniranjem unutarnjeg tržišta. Takve provedbene mjere u cijelosti obvezuju jedino od datuma stupanja ove Uredbe na snagu i ne dovode u pitanje valjanost pravnih propisa i tumačenje koje su države članice ranije usvojile.²⁷ Provedbenom uredbom Vijeća EU br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. namjerava se osigurati ujednačena primjena postojećeg sustav PDV-a utvrđivanjem pravila za primjenu Direktive 2006/112/EZ, posebno u pogledu poreznih obveznika, isporuke dobara i obavljanja usluga i mjesta oporezive transakcije. Prema načelu proporcionalnosti, kako je određeno člankom 5.(4) Ugovora o Europskoj uniji, ova se Direktiva odnosi samo na ono što je potrebno za ostvarenje ovoga cilja. Budući da obvezuje i neposredno se primjenjuje u svim državama članicama, ujednačenost primjene najbolje će se osigurati Uredbom.

3.3. Primjena odredbi Direktive (*may/must* odredbe)

Zakon o PDV-u koji je stupio na snagu s 1.7.2013. danom pristupanja EU usklađen je sa sljedećim direktivama: Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Direktiva Vijeća EU 2008/9/EZ što utvrđuje detaljna pravila za povrat PDV-a predviđen u Direktivi 2006/112/EZ poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države članice povrata nego u nekoj drugoj državi članici i s Direktivom Vijeća 86/560/EEZ o usklađivanju zakona država članica u vezi s porezom na promet – postupci za povrat poreza obveznicima koji nemaju sjedište na području Zajednice. Pri oporezivanju PDV-om, primjenjuje se i Uredba Vijeća EU 282/2011 te Pravilnik o PDV-u (NN 79/13 – ispravak i 85/13). Direktiva Vijeća 2006/112/EZ utvrđuje zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost

²⁷ Ministarstvo financija. Porezna uprava (2011). *Službeni list Europske unije. Provedbena uredba vijeća (EU) br.282/2011. L 77/1*, Preuzeto s: [http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Provedbena%20Uredba%20vije%C4%87a\(EU\)%20br.%20282%202011\(09.07.2013\).pdf](http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Provedbena%20Uredba%20vije%C4%87a(EU)%20br.%20282%202011(09.07.2013).pdf) (01.03.2017.)

(PDV), a načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava. Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente. Zajednički sustav PDV-a primjenjuje se do i uključujući razinu maloprodaje.²⁸

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ u jednom zakonu kodificira sve izmjene i dopune originalne Šeste direktive o PDV-u, objašnjavajući zakon EU-a o PDV-u koji je trenutačno na snazi, a u primjeni je od 1. siječnja 2007. PDV se primjenjuje na sve transakcije unutar EU-a (plaćanje) od strane poreznog obveznika, to jest bilo koje fizičke ili pravne osobe koja isporučuje oporeziva dobra i usluge tijekom poslovanja.²⁹ Uvozi od strane takvog obveznika također podliježu PDV-u. Oporeziva transakcija uključuje isporuku dobara i usluga unutar jedne zemlje EU-a, stjecanje dobara unutar EU-a (dobra isporučena i poslana od strane poslovanja jedne zemlje EU-a u poslovanje koje se nalazi u drugoj zemlji) i uvozi dobara u EU izvana. U odnosu na mjesta transakcije, primjenjuju se različita pravila ovisno o prirodi transakcije, vrsti isporučenog proizvoda i je li uključen prijevoz, stoga je potrebno razlikovati sljedeće pojmove:³⁰

- Isporuka dobara – mjesto oporezivanja gdje se isporučuju dobra.
- Stjecanje dobara unutar EU-a – mjesto oporezivanja jest mjesto u kojemu strana koja stječe dobra preuzima dostavu, tj. zemlja EU-a u kojoj se nalaze dobra nakon prijevoza iz druge zemlje EU-a.
- Uvoz dobara u EU iz zemalja koje nisu članice EU-a uglavnom se oporezuje u zemlji EU-a u koju stigne.
- Isporuka usluga – mjesto oporezivanja odnosi se na mjesto u kojemu se isporučuju usluge. Navedeno ovisi ne samo o prirodi isporučene usluge već i o

²⁸ Službeni list Europske unije (2006). *DIREKTIVA VIJEĆA 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost*, Glava 1, čl.1 Preuzeto s : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> (05.03.2017.)

²⁹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) EU-a, Preuzeto s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:I31057&from=HR> (10.03.2017.)

³⁰ Ibid

statusu potrošača koji prima uslugu. Kako bi se osiguralo da se usluga oporezuje tamo gdje se konzumira, postoje iznimke kao što su: usluge povezane s nepokretnom imovinom (nekretnine), prijevoz putnika, aktivnosti vezane uz kulturu, sport, obrazovanje i zabavu, restoranske usluge.

PDV postaje oporeziv ovisno o prirodi transakcije, na primjer kad su dobra i usluge isporučeni. Oporezivi događaj za stjecanje dobara unutar EU-a (kupnja) obično se događa kad su dobra stečena, to jest kad bi se isporuka sličnih dobara u zemlji stjecanja unutar EU-a smatrala završenom. Za uvoze unutar EU-a, oporeziv događaj nastaje kad su dobra donesena u zemlju EU-a. Oporeziv iznos u slučaju isporuke dobara i usluga i stjecanje dobara unutar EU-a uključuje sve uplate dobavljaču u zamjenu za isporuku. Tamo gdje su dobra uvezena, oporeziv iznos predstavlja njihovu vrijednost za potrebe carine. Davanja, porezi i drugi troškovi uključeni su u oporezivi iznos, dok su PDV, cjenovni popusti i rabati koji se odobravaju kupcu isključeni. Standardne stope PDV-a, primjenjive u svim zemljama EU-a na dobra i usluge, nisu niže od 15%. Zemlje EU-a mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope od 5% na određenu robu ili uslugu u određenim kategorijama.

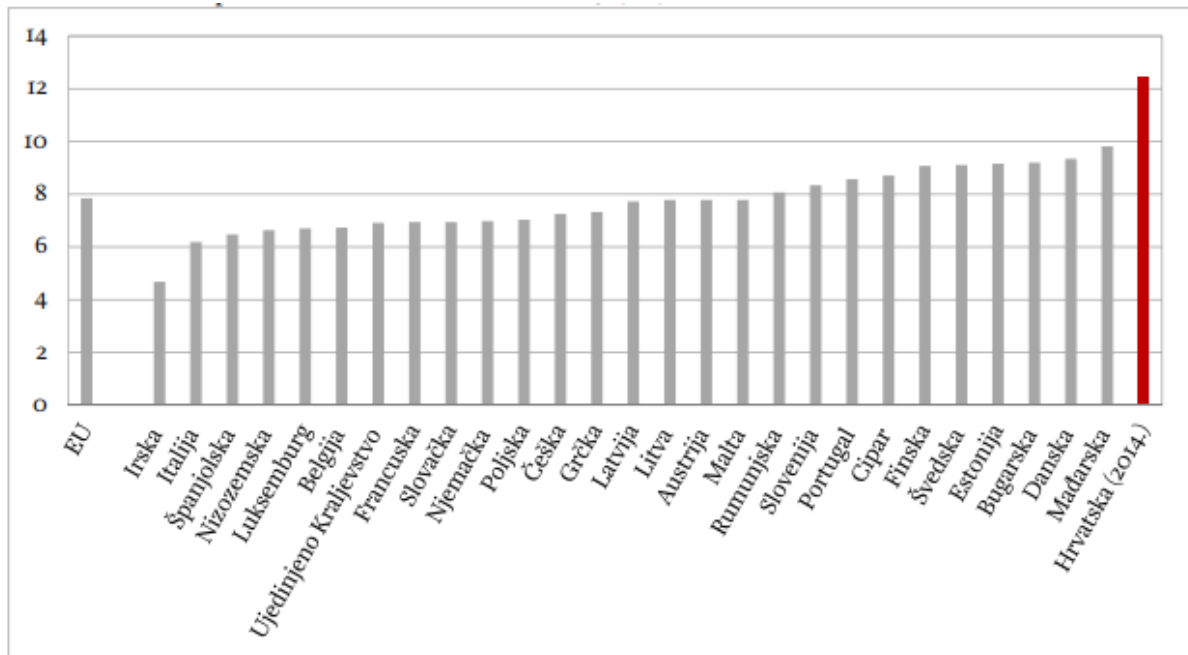
Tablica 3.1. Stope PDV-a u EU 2017. (%) (prema visini standardne stope)

| Država članica | Standardna stopa | Snižene stope |
|------------------------|-------------------------|----------------------|
| Luksemburg | 17 | 3; 8; 14 |
| Malta | 18 | 5; 7 |
| Cipar | 19 | 5; 9 |
| Njemačka | 19 | 7 |
| Rumunjska | 19 | 5; 9 |
| Austrija | 20 | 10; 13 |
| Bugarska | 20 | 9 |
| Estonija | 20 | 9 |
| Francuska | 20 | 2,1; 5,5; 10 |
| Slovačka | 20 | 10 |
| Ujedinjeno Kraljevstvo | 20 | 5 |
| Belgija | 21 | 6; 12 |
| Češka | 21 | 10; 15 |
| Latvija | 21 | 12 |
| Litva | 21 | 5; 9 |
| Nizozemska | 21 | 6 |
| Španjolska | 21 | 4; 10 |
| Italija | 22 | 4; 5; 10 |
| Slovenija | 22 | 9,5 |
| Irska | 23 | 4,8; 9; 13,5 |
| Poljska | 23 | 5; 8 |
| Portugal | 23 | 6; 13 |
| Finska | 24 | 10; 14 |
| Grčka | 24 | 6; 13 |
| Danska | 25 | - |
| Hrvatska | 25 | 5; 13 |
| Švedska | 25 | 6; 12 |
| Mađarska | 27 | 5; 18 |

Izvor: Institut za javne financije, Aktualni osvrti br.101, *Prijedlozi novih stopa PDV-a u Europskoj uniji*,
Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/101.pdf> (02.05.2019.)

Najnižu standardnu stopu ima Luksemburg 17%, dok najveću standardnu stopu ima Mađarska 27% te ju slijede Hrvatska, Danska i Švedska sa 25%. Najveći broj članica koristi standardne stope u rasponu od 20 -24%. Snižene stope PDV-a koriste sve države članice osim Danske. Većina ih koristi po dvije snižene stope, dok je najveća od 18% u Mađarskoj, a najniža 2,1% u Francuskoj. U Hrvatskoj se primjenjuju snižene stope od 5% i 13% koje po visini bitno ne odstupaju od stopa primjenjivih u drugim članicama.

Slika 3.1. Udio prihoda od PDV-a u BDP-u u 2015. (u%)



Izvor: Institut za javne financije, Aktualni osvrti br.101, *Prijedlozi novih stopa PDV-a u Europskoj uniji*,
Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/101.pdf> (02.05.2019.)

Na Slici 3.1. je vidljivo da Hrvatska primjenjuje jednu od najviših standardnih stopa PDV-a te je unatoč tome u 2014.godini od tog poreza ubrala čak 12,5% BDP-a što je znatno više od prosjeka EU-a (2015. – 7,8% BDP-a) i najviše od svih država članica EU-a.

Broj odredbi koje odstupaju od ovih pravila (niže stope, snižene stope na ostala dobra i usluge i slično) također se primjenjuju pod određenim uvjetima. Direktiva jamči izuzeće od PDV-a. Većinu čine izuzeća bez prava na odbitke, na primjer financijske i osiguravajuće usluge, medicinska skrb ili socijalne usluge. No, izuzeća s pravom na odbitke također postoje, na primjer isporuke dobara unutar EU-a ili izvozi dobara u zemlje koje nisu članice EU-a. Određeni izuzeci obavezni su za države članice, dok su drugi neobavezni.

Porezni obveznik ima pravo na odbitak iznosa plaćenog PDV-a za stečena dobra ili usluge u zemlji EU-a u kojoj su provedene spomenute transakcije. Taj ulazni PDV može se odbiti od PDV-a koji se treba platiti na oporezive transakcije, na primjer domaće isporuke dobara i usluga. U slučaju izuzetne gospodarske aktivnosti obično nema prava na odbitak, kao i u slučaju kada porezni obveznik ispunjava kriterije za

posebne programe. U određenim slučajevima odbici mogu biti ograničeni ili prilagođeni. Direktiva postavlja obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici. Općenito, PDV plaća bilo koji porezni obveznik koji čini oporezive isporuke dobara ili usluga. Iznimke uključuju posebne transakcije u kojima potrošač plaća PDV, npr. isporuke prirodnog plina i transakcije u kojima zemlja EU-a može donijeti odluku da potrošač plati PDV, kao što je slučaj s isporukama podložnima prijevari, poput emisijskih jedinica (do 31. prosinca 2018.). Ujedno, Direktiva zemljama EU-a omogućuje odstupanja od standardnih pravila o PDV-u, na primjer kako bi se spriječile određene vrste izbjegavanja plaćanja poreza. Također postoje posebne odredbe PDV-a oblikovane kako bi se smanjila papirologija, na primjer za mala poduzeća i poljoprivrednike. Sustavom PDV-a postiže se najviši stupanj jednostavnosti i neutralnosti kada se porez ubire na što je moguće općenitiji način i kada njegov opseg obuhvaća sve faze proizvodnje i distribucije, kao i isporuku usluga. Stoga je donošenje zajedničkog sustava koji se također primjenjuje na maloprodaju u interesu unutarnjeg tržišta i država članica. Pritom se nastoji postići usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV), kojim će se, što je više moguće, ukloniti čimbenici koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.

3.4. Najznačajnije promjene porezne harmonizacije poreza na dodanu vrijednost i uspješnost procesa

Zakon o PDV-u mora se uskladiti s pravnom stečevinom Europske unije na području oporezivanja PDV-om. Izmjene Zakona odnose se na izmjenu opće stope PDV-a, na proširenje popisa dobara i usluga što podliježu sniženoj stopi, ali i na ograničenje prava na odbitak pretporeza te na povećanje praga za upis u registar obveznika poreza.

Tijekom posljednjih nekoliko godina, radi gospodarske krize i zbog nužnoga povećanja priljeva sredstava u državni proračun, povećavane su opće stope PDV-a u mnogim državama članicama Europske unije. Na sjednici Hrvatskog sabora 17. veljače 2012. donesen je Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u u kojem je opća stopa 23% zamijenjena stopom 25% te je se primjenjuje na sve isporuke dobara i usluga, osim na isporuke na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a. Članak 98. Direktive

Vijeća 2006/112/EZ određuje da opća stopa poreza ne može biti niža od 15% te da države članice EU-a mogu primjenjivati najviše dvije snižene stope koje ne mogu biti niže od 5%. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji je stupio na snagu 1.siječnja 2013., a odnosio se na promjenu stope PDV-a za dobra koja su do tada bila oporeziva stopom od 0%, kao što su kruh, mlijeko, knjige, lijekovi, ortopedska pomagala, znanstveni časopisi i usluge javnog prikazivanja filmova, od 1.siječnja 2013. povećava se na 5%. S prvim izmjenama Zakona o PDV-u došlo je i do povećanja snižene stope PDV-a s 10% na 13%, tako da se isporuke dobara odnosno usluge koje su do 31.12.2013. bile oporezive po stopi od 10%, od 1.1.2014. oporezuju novom stopom PDV-a od 13%. Ta snižena stopa od 13% primjenjuje se na usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima. Također, se po stopi od 13% oporezuju usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, novine i časopisi novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, otisnute na papiru koji izlaze periodično te osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju, jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, bijeli šećer od trske i šećerne repe koji se na tržište stavlja u kristalnom obliku, ulaznice za koncerte. Isporuka svih ostalih dobara i obavljene usluge, za koje nije propisana primjena sniženih poreznih stopa, podliježu oporezivanju po općoj stopi PDV-a od 25%.

„Dosadašnje 70%-tno odbijanje pretporeza za nabavu, najam i održavanje osobnih automobila i drugih prijevoznih sredstava otvaralo je mogućnosti izbjegavanja porezne obveze te umanjeње poreznih prihoda. Samo porezni obveznici koji su nabavljali osobne automobile i prijevozna sredstva iznad 400.000 kuna nisu mogli koristiti odbitak pretporeza. Porezna je uprava uočila nedostake i netransparentnost u provođenju ovih odredbi, pa se izmjenama Zakona od 1. ožujka 2012. propisuje potpuno ograničenje odbitka pretporeza za nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima. Navedene se odredbe ne primjenjuju ukoliko se radi o plovilima i zrakoplovima za prijevoz putnika i dobara,

za iznajmljivanja ili za daljnju prodaju, te ako se radi o osobnim automobilima i drugim prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz koja se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, prijevoz putnika i dobara, prijevoz umrlih, iznajmljivanje ili za daljnju prodaju.

Nepriznavanje odbitka pretporeza održavanja prijevoznog sredstva (popravci, novi dijelovi, cestarine, gorivo) poduzetnicima će povećati troškove, ali će moći kao trošak iskazati ukupan iznos računa (s PDV-om). Do izmjena Zakona moguće je bilo odbiti 30% pretporeza troškova reprezentacije. Novim odredbama propisuje ograničenje odbitka pretporeza za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije. Reprezentacijom se smatraju izdaci za ugošćivanje i darivanje poslovnih partnera, plaćanje njihovih izdataka za odmor, sport i razonodu, za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i sl. Kad se ta dobra kasnije isporučuju, a za njih pri nabavi nije mogao biti odbijen pretporez, propisano je oslobođenje od plaćanja PDV-a“ (Kuliš, 2012, str.4).³¹

„Previsok prag može zbog neuključivanja određenog broja poreznih obveznika u sustav PDV-a dovesti do gubitka poreznih prihoda. Dok s druge strane, prenizak prag znatno opterećuje poreznu upravu i porezne obveznike i povećava troškove oporezivanja. Premda je odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ propisana minimalna visina praga od 5.000 eura, u pregovorima o pristupanju EU-u postignuta je mogućnost povećanja praga s 85.000 kuna do 230.000 kuna. Ova je visina praga ugrađena u Zakon s primjenom od 1. siječnja 2013. Poduzetnicima s manjim obujmom poslovanja trebala bi pojednostaviti, a time i pojeftiniti poslovanje jer neće biti obvezni utvrđivati obvezu poreza niti podnositi zakonom propisane obrasce. Obveznici koji i dalje žele ostati obveznici PDV-a ne moraju se ispisati iz registra, ali su obvezni idućih pet kalendarskih godina ostati u sustavu. Ovim se izmjenama i dopunama povećava s 300.000 na 800.000 kn i iznos koji određuje je li porezni obveznik tromjesečni ili mjesečni obveznik. “Mali poduzetnik” će u tom slučaju umjesto dvanaest, podnositi samo četiri obrasca tijekom godine, što će smanjiti administriranje i obveznika i porezne uprave“ (Kuliš, 2012, st.4).³²

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 143/14) stupio je na snagu u dva koraka. Od 11.prosinca 2014. na snagu su stupile odredbe

³¹ Kuliš, D. (2012). *Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost*. Newsletter. Institut za javne financije. str.4, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/newsletter/67.pdf> (01.04.2017.)

³² Ibid

o proširenju odgovornosti poreznog obveznika u cilju sprečavanja prijevara i zaštite državnog proračuna. Porezni obveznik kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga u tuzemstvu odgovarat će za plaćanje PDV-a ako račun nije izdan ili je u njemu krivo obračunan PDV te ako poreznom obvezniku koji mu je obavio isporuku nije platio najmanje iznos PDV-a obračunanog u računu u ugovorenom roku. Cilj je proglašiti odgovornim za plaćanje PDV-a osobu koja je koristila pravo na pretporez, a da istovremeno račun koji sadržava pretporez nije platila dobavljaču. Od 01.siječnja 2015. na snagu su stupile odredbe o mjestu oporezivanja elektroničkih i telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i TV emitiranja koje se obavljaju osobama koje nisu porezni obveznici. Ukida se i obveza podnošenja konačnog obračuna PDV-a (Obrazac PDV-K). Također, propisane su i odredbe o postupku oporezivanja PDV-a prema naplaćenim naknadama za sve porezne obveznike čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 3.000.000,00 kuna bez PDV-a koji mogu sami odlučiti hoće li primjenjivat postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama ili ne.

Zakonom o PDV-u koji je u primjeni od 1. siječnja 2017. došlo je do preraspodjele stopa PDV-a od 25% i 13% na određena dobra i usluge. Tako se u ugostiteljstvu stopa PDV-a od 13% od 1. siječnja 2017. godine ne primjenjuje na uslugu pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te na pripremanje i usluživanje svih pića i napitaka u ugostiteljskim objektima, nego se primjenjuje stopa PDV-a od 25%. Primjena stope od 13% ostaje i dalje za ugostiteljske usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma. Također snižena stopa od 13% više se ne primjenjuje na isporuku bijelog šećera, već se oporezuje stopom od 25%. Proširena je i lista dobara i usluga na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a od 13% te ona uključuje: dječje auto sjedalice, isporuka električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, javna usluga prikupljanja komunalnog otpada, urne i ljesovi, sadnice i sjemenje, gnojiva i pesticidi i stočna hrana. Promjene u primjeni snižene stope od 13% imaju dva cilja: smanjiti regresivni učinak PDV na način da se u primjenu snižene stope prebacuju isporuke proizvoda i usluga koje koriste svi građani te potaknuti razvoj poljoprivredne djelatnosti kroz smanjenje troškova proizvodnje. Izmjenama Zakona o PDV-u nije se diralo u

najnižu stopu od 5%, pa ona i nadalje ostaje za kruh, mlijeko, lijekove i ortopedska pomagala te knjige. Visina praga za ulazak u sustav PDV-a nije se mijenjala te je ona i dalje 230.000 kn međutim porezni obveznici koji su do sada bili ispod praga, ali su se dobrovoljno prijavili u sustav PDV-a i bili obvezni ostati u sustavu slijedećih pet kalendarskih godina, od sada ga prijava obvezuje na ostanak u sustavu slijedeće tri kalendarske godine. Dobrovoljni porezni obveznici kojima je rješenjem određeno da ih to obvezuje 5 kalendarskih godina, mogu zatražiti izlaz iz PDV-a ako su prošle 3 godine (ako im je promet ispod praga). Također, potpuno je ograničeno pravo na odbitak pretporeza za nabavu i najam plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima. Iznimno, odbitak pretporeza dozvoljen je ako se radi o plovilima i zrakoplovima kojima se obavlja djelatnost prijevoza putnika i dobara te iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju te ako se radi o osobnim automobilima i drugim prijevoznim sredstvima za osobni prijevoz koja se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju. Poreznom obvezniku može se osporiti pravo na pretporez ako iz objektivnih okolnosti proizlazi da je znao ili morao znati da će zbog prijevornih aktivnosti dio ili cijeli iznos PDV-a, vezan za isporuku koju je primio, ili bilo koju prethodnu ili sljedeću isporuku istih dobara ili usluga ostati neplaćen.

Od 01.siječnja 2018. godine omogućava se odbitak od 50% pretporeza na nabavu ili najam osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz čija vrijednost ne prelazi 400.000,00 kuna. Povećava se prag za ulazak u sustav PDV-a sa 230.000,00 kn na 300.000,00 kuna. Poreznim obveznici koji uvoze strojeve i opremu vrijednosti veće od 1.000.000,00 kuna ne plaćaju PDV pri uvozu, nego ga iskazuju kao obvezu u prijavi PDV-a. Ulaskom u novu 2019. godinu proširila se primjena stope PDV-a od 13 % na dječje pelene, svježe meso, ribu, voće i povrće.

Sve provedene i predložene porezne promjene u Hrvatskoj prate najnovija kretanja i preporuke EU-a o potrebi snižavanja poreznog opterećenja rada i povećanja poreza na imovinu i potrošnju.

4. EFEKT HARMONIZACIJE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST NA HRVATSKO GOSPODARSTVO

PDV predstavlja jedan od glavnih izvora poreznih prihoda država kojima se u državama članicama EU svake godine prikupi više od 700 milijardi eura. Svaka promjena PDV-a utječe na promjene na proračunskom, gospodarskom i socijalnom planu. Povećanjem poreznih stopa želi se ostvariti cilj punjenja državnog proračuna i smanjenja deficita što predstavlja uobičajeni instrument porezne politike kojim bi se povećali porezni prihodi. U Hrvatskoj je povećana opća stopa PDV-a s 23% na 25%, a kako bi se donekle ublažio povećani porezni teret koji je nastupio tom mjerom, proširio se obuhvat proizvoda koji su se prije oporezivali sa sniženom stopom od 10%, a danas od 13% (Kuliš, 2012).³³

Kada se radi o porezima na potrošnju (PDV i trošarine), njihov udio u proračunu Hrvatske je oko 60% i najmanja promjena izaziva višestruke učinke. Visina poreza utječe na proračunske prihode, ali i na količine i cijene dobara i usluga, a posredno i na dohotke, potrošnju, konkurentnost na tržištu te životni standard građana. Analize stanja koje su uslijedile nakon povećanja poreznih stopa u prijašnjim godinama dovode do zaključka da povećanje porezne stope ne garantira i povećanje prihoda u državnom proračunu. Naime, povećanje porezne stope sa sobom povlači niz drugih učinaka koje u konačnici ne rezultiraju ostvarenim višim prihodima od poreza kako to izgleda u teoriji. Primjer toga je „povećanje porezne stope u 2012. godini za dva postotna boda što predstavlja dodatni prihod državnom proračunu od oko 3 milijarde kuna na godišnjoj razini. Snižavanje stope poreza na dodanu vrijednost s 23% na 10% za ulja i masti umanjuje prihode za oko 220 milijuna kuna godišnje, za dječju hranu oko 75 milijuna kuna i za opskrbu vodom 160 milijuna kuna. Kombinirani godišnji efekt svih predloženih izmjena u sustavu poreza na dodanu vrijednost povećava prihode proračuna od oko 2,5 milijardi kuna. U prijedlogu Državnog proračuna za 2012., zbog promjena u sustavu PDV-a predviđeno je povećanje prihoda za 1,2 mlrd. kuna, dakle 1,3 mlrd. kuna manje nego što je planirano Smjernicama“ (Kuliš, 2012, str.2).³⁴

Sljedeća promjena koju povećanje stope PDV-a povlači sa sobom jest povećanje cijena proizvoda i usluga na koje se nameće porez (na formiranje cijena osim PDV-a

³³ Kuliš, D. (2012). *Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost*. Newsletter. Institut za javne financije. str.2, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/newsletter/67.pdf> (01.05.2017.)

³⁴ Ibid

utječu i drugi čimbenici kao što su konkurentnost, trgovačke marže itd.). Bez obzira na uzroke, povećanje cijena izaziva promjene u ponašanju potrošača, proizvođača i trgovaca. Standardnom stopom se ne oporezuju osnovne životne namirnice, kao što je slučaj sa sniženim stopama, već se ovdje radi o oporezivanju dobara čija je cjenovna elastičnost viša nego kod osnovnih prehrambenih i kućanskih proizvoda. Samim time je potražnja osjetljivija na promjene cijena, pa je realno očekivati veći pad potražnje za proizvodima uslijed porasta cijena. Sljedeća zamjerka na račun povećanja stope PDV-a ide na račun regresivnosti. Povećanje stope PDV-a najviše će ugroziti građane s najnižim prihodima. Regresivno djelovanje PDV-a trebalo bi ispraviti sustavom socijalnih transfera ili progresivnim djelovanjem ostalih poreznih oblika. Ott (2012) tvrdi da je umjesto sniženih stopa PDV-a bolje osigurati izravnu pomoć najsiromašnijim građanima i povećati osnovni odbitak poreza na dohodak.³⁵

„Od početka 2013. godine ukinula se nulta stopa koja je zamijenjena stopom od 5% na proizvode koji su većinom cjenovno neelastični. Upravo zbog cjenovne neelastičnosti povisivanje stope najvjerojatnije neće imati značajan učinak na potrošnju tih dobara. Međutim, ukidanje nulte stope PDV-a uzrokuje regresivno fiskalno djelovanje i povećava nejednakosti u raspodjeli“ (Nestić i sur, 2011, str.10).³⁶

„Previsok prag za ulazak u sustav PDV-a može dovesti do gubitka poreznih prihoda zbog neuključivanja određenog broja poreznih obveznika u sustav PDV-a. Prenizak prag znatno opterećuje poreznu upravu i porezne obveznike i povećava troškove oporezivanja. Odredbama Šeste direktive propisana je minimalna visina praga od 5.000 eura, u pregovorima Hrvatske s EU postignuta je mogućnost povećanja praga s 85.000 na 230.000 kuna. Ova je visina praga ugrađena u Zakon o PDV-u s primjenom od 1. siječnja 2013. godine. Ovako definiran prag za ulazak u sustav PDV-a pojednostavljuje i pojeftinjuje poslovanje poduzetnicima s manjim obujmom poslovanja jer neće biti obvezni utvrđivati obvezu poreza niti podnositi zakonom propisane obrasce. Nadalje, obveznici koji i dalje žele ostati obveznici PDV-a ne

³⁵ Ott, K. (2012). *Uvođenje sniženih stopa PDV-a je loše jer komplicira porezni sustav*. Poslovni dnevnik. Dostupno na: <http://www.poslovni.hr/vijesti/ott-uvoenje-snizenih-stop-pdv-a-je-lose-je-je-komplicira-porezni-sustav-196734> (18.05. 2019.)

³⁶ Nestić, D., Olenković M. (...), Švaljek S. (2011). *Učinak ukidanja nulte stope PDV-a na nejednakost i siromaštvo*, Zagreb: EIZ studije, str.10, Preuzeto s: https://www.academia.edu/7784520/U%C4%8Dinak_ukidanja_nulte_stope_PDV-a_na_nejednakost_i_siroma%C5%A1tvo (19.05.2019.)

moraju se ispisati iz registra, ali su obvezni idućih pet kalendarskih godina ostati u sustavu PDV-a. Ulaskom Hrvatske u EU povećava se i iznos koji određuje je li porezni obveznik tromjesečni ili mjesečni obveznik s 300.000 na 800.000 kuna“ (Kuliš, 2012, str.4).³⁷

4.1. Problem kružnih prijevара – analiza slučaja

PDV je za svaku članicu najveći dio prihoda proračuna, te im je u interesu da gubici za proračun budu što manji. Prijevare s PDV-om su se pojavile kao odgovor na temeljni nedostatak sustava PDV-a među zemljama članicama. Tvrtke koje sudjeluju u prijevarama iskorištavaju manjkavost u dizajnu sustava PDV-a koja postoji od 1. siječnja 1993. godine, od kada je osnovano zajedničko tržište kad su prepreke u unutarnjem prometu među državama članicama ukinute. Usvojen je prijelazni sustav pod kojim se unutar zajednice poslovne transakcije oporezuju u državi članici odredišta po stopi i pod uvjetima te države. Transakcije se u osnovi oporezuju kao da su izvoz jedne države članice i uvoz druge države članice. To znači da se na takvu prodaju primjenjuje nulta stopa poreza, te se ne zaračunava PDV na kupovinu. U usporedbi s pravim uvozom i izvozom unutar Unije transakcija roba ne kontrolira se fizički na granicama, već samo kroz kontrolu dokumenata. Dobra i usluge u međunarodnoj razmjeni mogu se oporezivati prema načelu podrijetla ili prema načelu odredišta. Prema načelu podrijetla PDV-om se oporezuju sva dobra koja su proizvedena u nekoj zemlji, bez obzira troše li se ona u toj zemlji ili se ona kasnije izvoze. Prema ovom načelu sva dobra koja se u zemlju uvoze te se u njoj prodaju i troše ne oporezuju se. Primjena načela podrijetla znači da su sva dobra i usluge koji se izvoze opterećeni PDV-om, dok su istodobno sva dobra i usluge koji se uvoze u zemlju oslobođeni PDV-a. Suprotno od načela podrijetla, prema načelu odredišta dobra i usluge oporezuju se u mjestu gdje se troše, bez obzira jesu li proizvedena u tuzemstvu ili su uvezena. Zbog toga se načelo odredišta naziva još i načelom mjesta potrošnje. Ovo načelo pretpostavlja da je izvoz oslobođen od plaćanja PDV-a, dok je uvoz dobara i usluga u pravilu oporeziv. Davanje prednosti načelu odredišta u sustavu oporezivanja PDV-om opravdano je činjenicom što su tako domaći i uvezeni proizvodi

³⁷ Kuliš, D. (2012). *Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost*. Newsletter. Institut za javne financije. str.4, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/newsletter/67.pdf> (01.05.2017.)

porezno izjednačeni na domaćem tržištu (Sixth Council Directive, OJ L 145, 1977). Upravo sustav oporezivanja po načelu odredišta čini MTIC (*Missing Trader Intra-Community Fraud*) prijevare mogućima jer dobavljač ima pravo na odbitak PDV-a ili povrat ulaznog PDV-a pri izvozu u državu članicu.

„Međutim, svake godine gotovo petina potencijalnih prihoda od PDV-a u cijelom EU-u ostaje nenaplaćena, a podatci pokazuju da je u 2011. godini u 26 država članica svota neplaćenog PDV-a iznosila 196 milijarda eura, što predstavlja 1,5 % BDP-a, a ista je posljedica prijevare, stečajeva, insolventnosti, statističkih pogrešaka, zakašnjelih plaćanja i nepoštovanja propisa“ (Radusin Lipošinović, 2014, str.117). Komisija trenutačno radi na reformi sustava PDV-a u EU-u kako bi bio jednostavniji, siguran od prijevare i učinkovitiji po pitanju prihoda koje donosi nacionalnim vladama.

4.1.1. Porezna evazija u sustavu poreza na dodanu vrijednost

Pojava neplaćanja poreza nije novost i potreba za tim porivom već je odavno aktualna prvenstveno jer je „u prirodi svakog čovjeka ucrtana težnja za postizanjem željenih ciljeva, što u nemalom broju slučajeva rezultira materijalnom dobiti, jasno je da se obveza prema državi oduzimanjem djela ekonomske snage obveznika ne prima s oduševljenjem“ (Šimović i sur, 2007, str.593). Izbjegavanje plaćanja poreza postoji od pojave prvih država i financiranja njezinih izdataka prikupljanjem poreza. „Neplaćanje poreza ima dva aspekta: legalno ili prihvatljivo izbjegavanje poreza za što u anglosaksonskoj literaturi postoji naziv *tax avoidance* i nelegalno, kažnjivo izbjegavanje poreza, ili porezna utaja što je se u istoj literaturi naziva *tax evasion*“ (Bejaković, 2011, str.98).³⁸ „Izbjegavanje poreza (*tax avoidance*) definira se kao potpuno iskorištenje svih mogućnosti smanjenja porezne obveze u granicama zakonskih propisa, a utaja poreza (*tax evasion*) pak svodi se na neplaćanje zakonom utvrđenih poreza“ (Bejaković, 2011, str.98).³⁹

Porezna evazija označava način „izbjegavanja plaćanja poreznih obveza iskorištavanjem zakonskih rupa i nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza što i danas

³⁸ Bejaković, P. (2011). *Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza*. Porezni vjesnik 10/2011. Institut za javne financije. str.98, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2011/10/bejakovic10-11.pdf> (01.05.2017.)

³⁹ Ibid

predstavlja veliki globalni problem“ (Vranko, 2015, str.112).⁴⁰ Naime, porezne evazije ozbiljno štete gospodarstvu i društvu, ometajući gospodarski razvoj, potkopavajući demokraciju i šteteći socijalnoj pravdi. „Porezna evazija nastaje kao rezultat otpora koji porezni obveznik osjeća prema plaćanju poreza“ (Jelčić, 2001, str.144).⁴¹ Otpor plaćanju poreza javlja se u oblicima porezne evazije koju karakteriziraju radnje koje porezni obveznik poduzima radi izbjegavanja plaćanja poreza. Porezna evazija znači izostanak prihoda od prikupljanja poreza i to za svotu neplaćenog poreza, što je suprotno ciljevima porezne politike koji se oporezivanjem žele postići. „Porezna evazija može biti rezultat svjesnog nastojanja poreznog obveznika da netočnim prikazivanjem relevantnih činjenica ili pak njihovim prikrivanjem pred poreznim organima smanje svoju poreznu obvezu, to jest, porezni dug. U takvim se slučajevima govori o *aktivnom izbjegavanju plaćanja poreza*. Međutim, izostanak podmirenja porezne obveze može biti i: rezultat neznanja odnosno nedovoljne informiranosti poreznih obveznika o njihovoj poreznoj obvezi, posljedica neadekvatne organiziranosti, nedovoljne efikasnosti, stručnosti, motiviranosti porezne administracije, nekvalitetnih propisa kojima je regulirana obveza plaćanja poreza (praznine i nejasnoće u zakonima i drugim propisima, njihova nepreglednost i slično). U tim se slučajevima govori o *pasivnom izbjegavanju poreza*“ (Križanec, 2016).⁴² „Uzroci porezne evazije mogu se klasificirati u tri skupine sukladno njihovim zajedničkim obilježjima:⁴³

- Institucionalna infrastruktura – stupanj demokracije, institucionalne slabosti, učinkovitost i brojnost administracije, diskrecijska prava državnih službenika, povjerenje u vladajuću strukturu države, korupcija
- Pravni sustav – učinkovitost pravnog sustava (jasne i precizne zakonske odredbe, učinkovitost sustava sankcija, zakonske praznine, primijenjeni porezni stil ili modalitet oporezivanja, nepostojeći ili neučinkoviti nadzor

⁴⁰ Vranko, A. (2015). *Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza*, Porezni vjesnik 7-8/2015. Institut za javne financije. str.112, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/7/vranko.pdf> (04.05.2017.)

⁴¹ Jelčić, B. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RRif. str.144, Preuzeto s: <https://vdocuments.site/javne-financije-barbara-jelcic-2001-bolja-koppdf.html> (05.05.2017.)

⁴² Križanec, J. (2016). *Porezne evazija*. Institut pravo/finansije. Preuzeto s: <http://ipf.rs/porezna-evazija/> (05.05.2017.)

⁴³ Ibid

poreznih obveznika, velik broj zakona ili stalne promjene zakona koji reguliraju poreznu materiju).

- Socio-ekonomski uzroci – svrha trošenja ubranih poreza, moral poreznih obveznika (kultura neplaćanja), makroekonomska stabilnost države, redistribucija nacionalnog bogatstva, visina poreznog opterećenja, pravedna raspodjela poreznog tereta“ (Križanec, 2016).

„Izbjegavanje plaćanja poreza pojavljuje se u dva slučaja:⁴⁴

- zakonita porezna evazija ili dopuštena (legalna) evazija poreza – najpoznatiji primjeri su porezne oaze
- nezakonita porezna evazija ili nedopuštena (ilegalna) evazija poreza“ (Križanec, 2016).

Nezakonita porezna evazija dijeli se na potpunu poreznu utaju ili potpunu defraudaciju poreza – primjerice ukoliko obveznik poreza ne prijavi cijeli iznos ostvarenog prihoda, ukoliko ne prijavi posjedovanje imovine koja je predmet oporezivanja ili ako prikrije određene relevantne činjenice, događaje ili djelatnosti koje služe kao povod za oporezivanje te djelomičnu poreznu utaju ili djelomičnu defraudaciju poreza koja postoji onda kada obveznik poreza podnosi nepotpunu ili lažnu deklaraciju o veličini primitka i dohotka, o vrijednosti imovine, o činjenicama, događajima ili djelatnostima koje se uzimaju u obzir pri oporezivanju, odnosno kad da nepotpune podatke o objektu (objektima) oporezivanja te tako utječe na smanjenje porezne obveze. „Poreznu evaziju često se proglašuje poslovnim prijevarama ili provalama, odnosno jednim od oblika kriminalnog ponašanja. No usporedba ipak upućuje kako u vezi s evazijom postoji bitna razlika, jer se njome opterećuje poseban ekonomski subjekt: državu i državna tijela“ (Bejaković, 2011, str.99).⁴⁵

Najteži oblik PDV prijevara su **kružne prijevare**. „Kružne prijevare predstavljaju način organiziranog i sustavnog izvlačenja novca iz državnog proračuna iskorištavanjem nedostataka europskog poreznog sustava. Načelom odredišta omogućuje se isti

⁴⁴ Ibid

⁴⁵ Bejaković, P. (2011). *Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza*. Porezni vjesnik 10/2011. Institut za javne financije. str.99, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2011/10/bejakovic10-11.pdf> (05.05.2017.)

porezni tretman i isti tržišni položaj domaće i uvezene robe, ali ono isto tako omogućava činjenje kružnih prijevара. Posljednjih godina njihovo praćenje i suzbijanje postaje sve zahtjevnije jer se njihovo težište preselilo u domenu nematerijalne imovine, a odvijaju se sve više internetom“ (Buterin i sur, 2014, str.91). Za počinitelje kružnih prijevара nematerijalna imovina vrlo je privlačna jer nema transportnih troškova, a praćenje i nadzor daleko su složeniji i teži. Kružna prijevара ili *carousel fraud* jedan je od najznačajnijih oblika tzv. MTIC *fraud*⁴⁶ prijevара na PDV-u u EU-u. Prema definiciji „MTIC fraud prijevара uključuje sljedeće obvezne elemente: transakcije poduzeća u najmanje dvjema država članicama, velik broj kupoprodajnih transakcija više poduzeća u kratkom razdoblju kako bi se prikrilo stvarne namjere te najmanje jednog nedostajućeg trgovca tzv. *Missing tradera*“ (Buterin i sur, 2014, str.92). MTIC prijevare sustavan su napad na sustav PDV-a otkriven u brojnim članicama Unije. Naime, počinitelji prijevара registriraju se u sustav PDV-a kako bi bez poreza mogli nabavljati robu iz druge zemlje članice. Nakon toga prodaju robu po cijeni s uključenim PDV-om te nestanu ne plaćajući PDV što su ga naplatili od kupca. Prijevaru se najčešće izvodi vrlo brzo i počinitelji nestaju prije nego porezne vlasti u redovitom poreznom postupku stignu reagirati. Što je sustav jednostavniji, to je poreznim obveznicima lakše poštovati pravila, a mogućnosti prikrivanja prijevара su manje. Složeni porezni sustavi s velikim brojem poreznih stopa mogu pridonijeti nepridržavanju propisa, isto kao i porezni zakoni koji se često mijenjaju.

„Postoje dvije osnovne vrste MTIC prijevare: kružna prijevара – *carousel fraud* i akvizicijska prijevара – *acquisition fraud* te hibridna inačica *contra trading*.

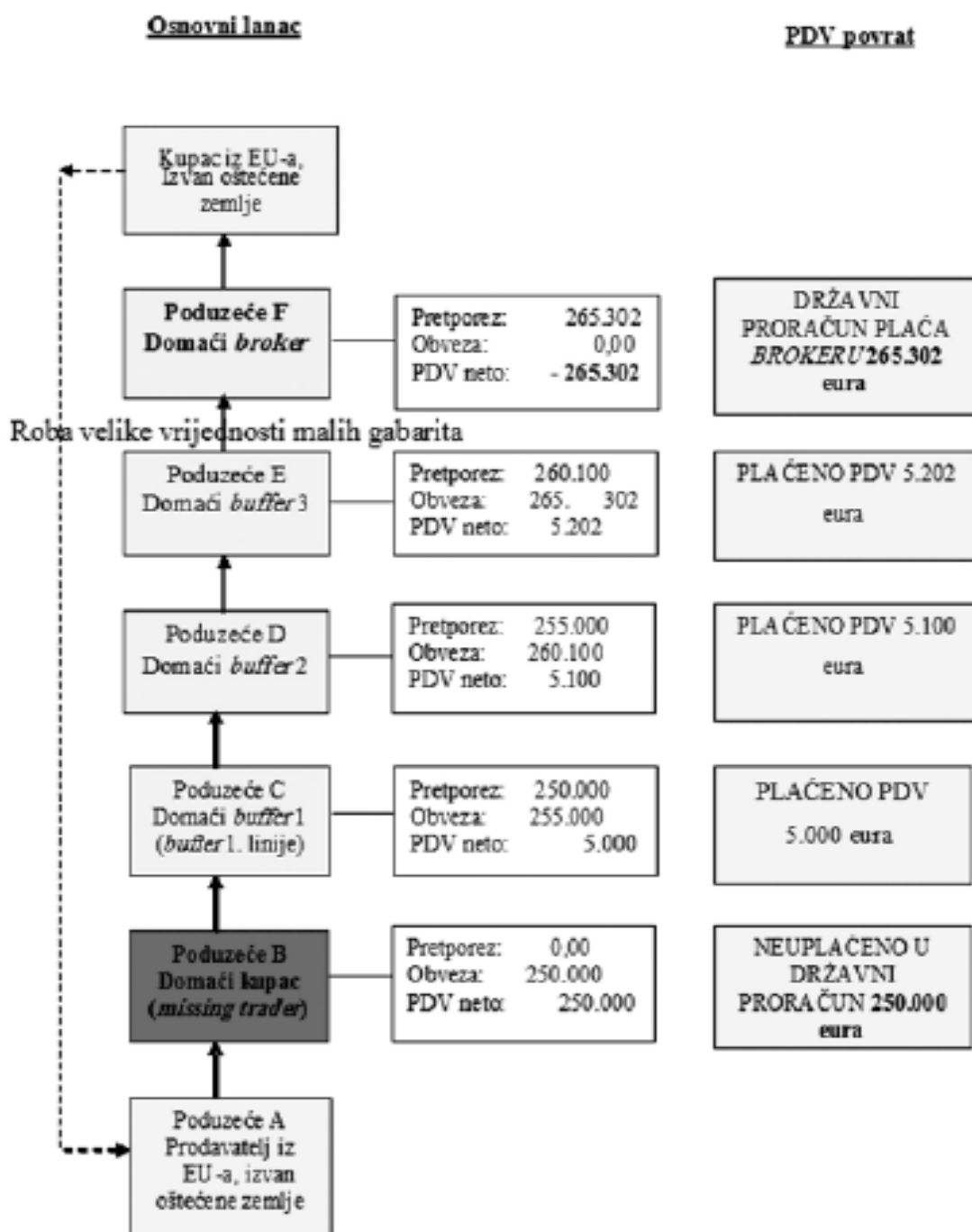
Carousel fraud – Kružna prijevара, financijska prijevара koja rezultira oštećenjem državnog proračuna zloporabom sustava PDV-a. Roba ili usluge nabavljaju se po nultoj stopi PDV-a iz zemalja članica EU-a. Stjecatelj prodaje robu s uračunatim PDV-om i nestaje prije plaćanja PDV-a državi, a krajnji kupac potražuje pretporez od države. Nabavljena dobra ponovno se prodaju velikom broju poduzeća. Nikad ne završe u maloprodaji na domaćem tržištu, odnosno ne postaju dostupna za potrošnju, nego ih se vraća fiktivno ili stvarno u zemlju podrijetla ili ih se iskorištava za pokretanje novog lanca prijevare otkuda potječe naziv kružna prijevара.

⁴⁶ Engl. *missing trader – intra community fraud*: prijevара unutar zajednice putem trgovca koji nestaje.

Acquisition fraud – Akvizicijska prijevarena, podrazumijeva prodaju uvezene robe po nultoj stopi PDV-a na domaćem crnom tržištu. Uvoznik nakon prodaje ne zaračunava PDV na oporezive isporuke, čime može robu prodati jeftinije od ostalih sudionika na tržištu. Budući da ne naplaćuje PDV, izravno oštećuje državni proračun. U ovom slučaju kazneno djelo lako je dokazivo, pa je i procesuiranje lakše.

Contra trading – Kontra prijevarena, radi sprječavanja otkrivanja MTIC prijevarena počinitelji je često pokušavaju prikriti komplicirajući načine trgovanja. Jedan od opisanih načina je tzv. *contra trading*. Pojam kontra trgovac odnosi se na poreznog obveznika koji sudjeluje u dvije odvojene vrste lanca transakcija, od kojih je jedna vrsta transakcija legalna, a provodi se s ciljem da se prikrije kružna prijevarena“ (Buterin i sur, 2014, str.93).

Slika 4.1. Kružna prijevara

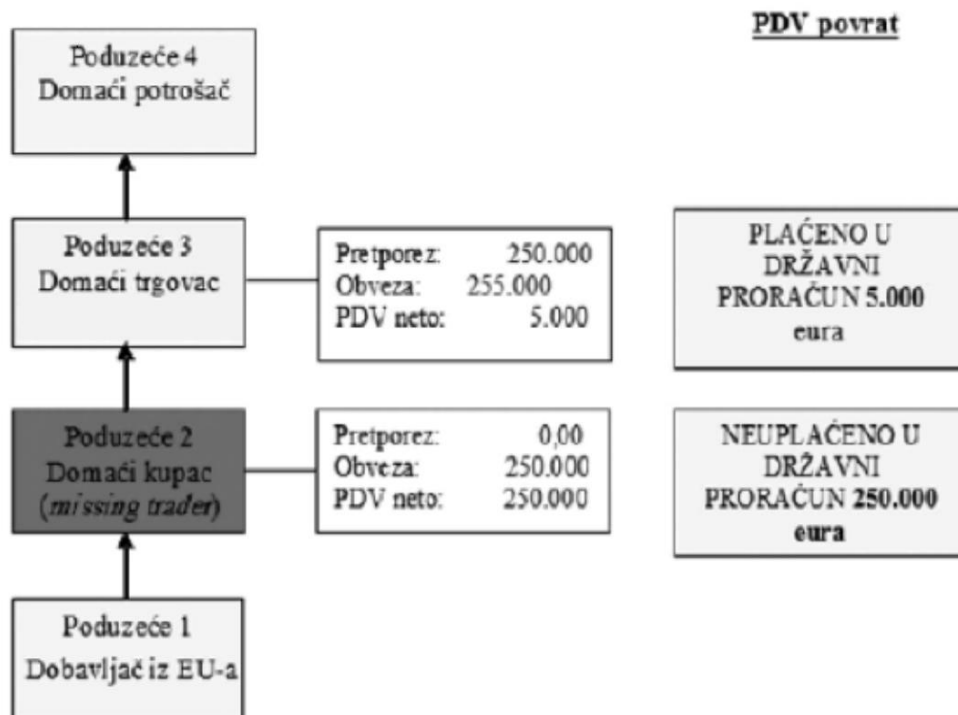


Izvor: Buterin, D., Blašković, N. i Ribarić Aidone, E. (2014). Suzbijanje kružnih prijevara u cilju zaštite javnih financija Hrvatske. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci*, (91-105). Rijeka

Na Slici 4.1. je opisan način funkcioniranja kružne prijevare: poduzeće A iz EU-a prodaje robu vrijednu 1.000.000 eura poduzeću B na domaćem tržištu, te je oslobođeno plaćanja poreza. Zatim poduzeće B prodaje robu poduzeću C za

1.250.000 eura s uračunatim PDV-om. Iznos od 250.000 eura poduzeće B treba unutar roka uplatiti u državni proračun, dok poduzeće C taj PDV iskazuje kao pretporez. Međutim poduzeće B prestaje poslovati, odnosno nestaje (*missing trader*), a država je prevarena za 250.000 eura. Porezna uprava će blokirati poduzeće B i pokrenuti ovršni postupak, ali poduzeće B posluje u unajmljenom prostoru, bez zaposlenih i bez novca na računu, pa od blokade i ovrhe neće biti koristi. Za to vrijeme poduzeće C dalje prodaje robu poduzeću D, ono prodaje poduzeću E, a poduzeće E prodaje robu poduzeću F. Svako od navedenih poduzeća zaračunava određenu maržu i uredno plaća razliku PDV-a da bi posao izgledao istinit. Poduzeće F potom robu prodaje bez poreza natrag poduzeću A ili nekom drugom poduzeću kojem takva roba treba. Poduzeća C, D i E služe kako bi omele praćenje traga novca i kako bi prikazale transakcije istinitim i pravim poslovnim događajem. Ta se poduzeća nazivaju bufferi. To su poduzeća koja inače posluju na domaćem tržištu i koja uglavnom ranije nisu bila upletena u porezne prekršaje. Na svaku isporuku robe u lancu zaračunavaju određeni postotak zarade kako bi dio kružne transakcije koji se na njih odnosi izgledao kao istinit i ekonomski opravdan poslovni događaj te se tako postiže da cijela prijevarena nema izgled prividnog pravnog posla, što je vrlo bitno ako eventualno porezna ili druga nadzorna tijela otkriju prijevare. Osnovica za oporezivanje je prikriveni pravni posao, ali kako se ovdje radi o poduzećima koja na tržištu posluju od ranije i kako na svaku isporuku zaračunavaju određeni iznos zarade te kako je roba na transportnom sredstvu zaista prešla graničnu crtu, zajedno sa svom pratećom dokumentacijom, dokazivanje prividnog pravnog posla vrlo je težak zadatak. Budući da je za učinkovito provođenje klasične kružne prijevare nužno da roba u stvarnosti prijeđe graničnu crtu domaće zemlje, uglavnom se radi o skupoj robi malih gabarita radi što manjih transportnih troškova. Namjeru utaje poreza gotovo je nemoguće dokazati s obzirom da poduzeće B uredovno prijavljuje svoju poreznu obvezu iako ju kasnije nikad ne plati. Poduzeća bufferi – C, D i E smješteni su u različitim gradovima zemlje, tako da je provođenje vezanih poreznih nadzora dodatno otežano pravilima o teritorijalnoj nadležnosti poreznih tijela. Također, poduzeća B i F su smještena u različitim gradovima što otežava nadzor kretanja robe i novca. Poduzeće F, koje kupuje robu od poduzeća E, naziva se broker. Ono robu izvozi u drugu zemlju članicu, najčešće poduzeću A od kojeg je roba i krenula. Uglavnom je slučaj da su sva uključena poduzeća svjesni sudionici prijevare, iako kod opsežnijih kružnih prijevarena nekad bivaju uključivane i ozbiljne tvrtke koje prijevare niti ne opaze.

Slika 4.2. Akvizicijska prijevarena



Izvor: Buterin, D., Blašković, N. i Ribarić Aidone, E. (2014). Suzbijanje kružnih prijevarena u cilju zaštite javnih financija Hrvatske. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci*, (91-105). Rijeka

Na slici 4.2. opisan je način funkcioniranja akvizicijske prijevarena. Poduzeće 1 iz EU-a prodaje robu vrijednu 1.000.000 eura poduzeću 2 na domaćem tržištu te je oslobođeno plaćanja poreza. Zatim poduzeće 2 prodaje robu poduzeću 3 za 1.250.000 eura s uračunatim PDV-om. Iznos od 250.000 eura poduzeće 2 mora unutar roka uplatiti u državni proračun, dok poduzeće 3 taj PDV iskazuje kao pretporez. Međutim poduzeće 2 prestaje poslovati, odnosno nestaje (*missing trader*), a država je prevarena za 250.000 eura. Za razliku od prethodnog primjera, poduzeće 3 robu ne izvozi već ju prodaje poduzeću 4 na domaćem tržištu, koji je krajnji kupac i koji najčešće ni ne zna da sudjeluje u prijevarenju i služi da bi se sudionici prijevarena riješili robe. Poduzeće 3 prodaje robu uz minimalnu maržu i s uračunatim PDV-om, primjerice za 1.020.000 eura plus 255.000 eura PDV-a. Poduzeće 3 u poreznoj prijavi iskazuje 255.000 eura PDV-a umanjeno za 250.000 eura pretporeza, što čini 5.000 eura ukupne obveze, koju je država uspjela naplatiti. Iz cijele transakcije, država je oštećena za 245.000 eura.

4.2. Alati i aktivnosti za suzbijanje kružnih prijevара

„Prema istraživanju Friedricha Schneidera, objavljenog u siječnju 2015. godine, koji je ispitivao veličinu ekonomije u sjeni i utaju poreza na primjeru 28 zemalja članica EU u razdoblju od 2003. do 2015. godine, došlo se do zaključka kako veličina sive ekonomije i porezne evazije u većini članica EU lagano opada“ (Križanec, 2016).⁴⁷ Za pretpostaviti je da je navedenom doprinijelo donošenje direktiva, odnosno Vijeće EU-a je 22. srpnja 2013. godine donijelo Direktivu Vijeća 2013/42/EU o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om i Direktivu Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. godine o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari, a Komisija je donijela 10. siječnja 2014. godine Provedbenu Uredbu Komisije (EU) br. 17/2014 od 10. siječnja 2014. godine o utvrđivanju standardiziranog obrasca za obavješćivanje o posebnoj mjeri u okviru mehanizma brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om. Cilj je navedenih direktiva poduzeti hitne mjere u okolnostima neočekivanih i golemih prijevara u vezi s PDV-om (mehanizam brze reakcije) i omogućiti primjenu obrnute obveze plaćanja PDV-a (mehanizam obrnutog oporezivanja), radi sprječavanja pojedinih vrsta prijevara s PDV-om u vezi sa sljedećim isporukama: plin i električna energija, telekomunikacijske usluge, igraće konzole, tableti i prijenosna računala, žitarice, industrijski usjevi, uključivši uljano sjemenje i šećernu repu te sirove i poluobrađene kovine, uključivši plemenite. Mehanizam brze reakcije omogućuje državama članicama primjenu mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke osobitih dobara i usluga u kratkome roku (ubrzan postupak), odstupajući od Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Obje direktive primjenjuju se do 31. prosinca 2018, a primjenom navedenih direktiva, uz poštovanje Provedbene Uredbe Komisije te razmjenom informacija i suradnjom između država članica, pri čemu značajnu ulogu ima mreža EUROFISC, očekuju se značajni rezultati pri suzbijanju PDV prijevara u državama članicama u narednom razdoblju. EUROFISC je

⁴⁷ Križanec, J. (2016). *Porezne evazija*. Institut pravo/finansije. Preuzeto s: <http://ipf.rs/porezna-evazija/> (05.05.2017.)

decentralizirana mreža bez pravne osobnosti, koju su uspostavile članice EU-a, radi olakšavanja decentralizirane i multilateralne suradnje koja omogućuje brzu razmjenu informacija u ranoj fazi. Ciljevi su što učinkovitije se suprotstaviti kružnim prijevarama uspostavljenim sustavom analize rizika, proširiti pristup podacima, uskladiti akcije i mjere te što ranije slati upozorenja poreznim tijelima svih zemalja članica.

„U RH je česta pojava društava provodnika (conduit) koji, nasuprot nestajućim trgovcima (*missing traders*), kakvi su nedostupni Poreznoj upravi, najčešće surađuju s poreznim tijelom, dostavljaju dokumentaciju i prividno su uredni obveznici. Uglavnom ne moraju plaćati PDV, jer kupuju u jednoj državi članici, a prodaju u drugoj. Često izbjegavaju platiti druge porezne obveze (npr. porez na dobit), vlasnici i direktori su stranci, a s obzirom da nemaju imovinu, nastale porezne obveze Porezna uprava nema iz čega naplatiti. Takva društva sudjeluju u lančanim prijevarama na području nekoliko članica, te je vrlo teško dokazati porezne prijevare bez suradnje s drugim zemljama. Jedan od mehanizama kontrole takvih društava je pokretanje postupka multilateralnih kontrola“ (Dorić Škeva i Ramljak, 2015, str.39-40).⁴⁸

Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost određeno je da je svaki porezni obveznik koji obavlja transakcije koje uključuju oporezivu isporuku robe ili usluga obvezan plaćati PDV, dok je za prekogranične transakcije i za određene visoko rizične domaće sektore predviđen prijenos obveze plaćanja PDV-a na osobu kojoj su isporučene roba ili usluge. Člankom 199. Direktive Vijeća 2006/112/EZ propisano je da države članice mogu odrediti da je odgovorna osoba za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

- a) građevinski radovi, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano za nekretnine te predaju građevinskih radova koji se smatraju isporukom robe
- b) osiguravanje osoblja uključenog u aktivnosti iz točke a)
- c) isporuka nepokretne imovine - zgrada ili njihovih dijelova i zemljišta te neizgrađenog zemljišta

⁴⁸ Dorić Škeva, A. i Ramljak, G. (2015). *Uloga analize rizika u sprječavanju PDV prijevare*. Porezni vjesnik 11/2015. Institut za javne financije. str.39-40, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/11/doric.pdf> (07.05.2017.)

- d) isporuka rabljenog materijala te rabljenog materijala koji kao takav nije moguće ponovno uporabiti, smeća, industrijskog i neindustrijskog otpada, otpada koji je moguće reciklirati, djelomično prerađenog otpada i određenih roba i usluga kako slijedi: nabava željeznog i neželjeznog otpada, ostataka i rabljenih materijala, uključujući poluproizvode koji proizlaze iz prerade, proizvodnje ili taljenja željeznih i neželjeznih kovina i njihovih legura; nabava željeznih ili neželjeznih polupreradenih proizvoda i određenih povezanih usluga prerade; nabava ostataka i ostalog materijala koji se može reciklirati te koji se sastoji od željeznih ili neželjeznih kovina, njihovih legura, troske, pepela, šljake i industrijskih ostataka koji sadržavaju kovine ili njihove legure, kao i isporuka usluga odabira, rezanja, drobljenja i prešanja; nabava i određene usluge prerade, željeznog i neželjeznog otpada, odrezaka, otpada i rabljenog materijala koji se može reciklirati te koji se sastoji od otpadnog stakla, stakla, papira, kartona i ljepenke, krpa, kostiju, kože, umjetne kože, pergamenta, sirove kože s dlakom i bez nje, tetiva i žila, konopa, uzica, kabela, gume i plastike; nabava materijala iz ovog priloga, nakon prerade u obliku čišćenja, laštenja, odabira, rezanja, drobljenja, prešanja ili odlijevanja u ingotima; te nabava ostataka i otpada nakon obrade osnovnih materijala
- e) isporuka robe koju porezni obveznici daju kao osiguranje drugom poreznom obvezniku u vezi s izvršavanjem tog jamstva
- f) isporuka robe pri odstupanju pridržavanja prava vlasništva cesionaru te izvršavanje prenesenog prava od strane cesionara
- g) isporuka nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi.

Da bi se porezna evazija spriječila, kako nezakonita tako i zakonita, primjenjuju se različite mjere. Tako su, na primjer, carinici i carinarnice opremljeni raznim tehničkim pomagalicama za otkrivanje i sprečavanje krijumčarenja, provode se zaštitne mjere na kopnu, vodi i u zraku radi otkrivanja krijumčara, prikupljaju se podaci o sumnjivim osobama, osigurava se suradnja financijskih i drugih državnih tijela (npr. sudskih, policijskih), formiraju se posebni laboratoriji. Poreznim obveznicima može se nametnuti obveza da vode poslovne knjige, tako da omogućuje financijskim organima uvid u vjerodostojne podatke koji su relevantni za oporezivanje, može se propisati obveza da se svaka uplata poreznom obvezniku i svaka isplata koju on obavlja izvršava preko banke, može ga se obvezati da svaki račun registrira kod poreznog

tijela, može se uvesti institut dokazivanja porijekla imovine i sl. Postoji mogućnost da se u sprečavanju i otkrivanju porezne evazije angažiraju financijska tijela iz dviju ili više država.

Današnje suvremeno tehnološko okruženje otvara golem prostor za utajivača poreza u području digitalne ekonomije, što zbog stalnog seljenja poslovnih jedinica, što zbog iskorištenja različitih poreznih jurisdikcija, stoga je jedan od najvećih izazova učinkovita primjena raznovrsnih forenzičkih metoda i tehnika, računalnih programa i drugih IT alata kako bi se u što kraćem roku prepoznalo, prikupilo i analiziralo prijevare radnje i učinkovito otkrivalo čvrste dokaze o nezakonitu poslovanju. Osobito su pritom važni različiti alati i računalna rješenja za podršku u prepoznavanju internetskih prijevara povezanih s poreznim utajama. Porezne uprave velikog broja država članica EU-a već uvelike primjenjuju forenzičke i IT alate u otkrivanju, istragama i procesuiranju poreznih utaja pri raščlanjivanju podataka s interneta ili iz informatičkih sustava obveznika. „Među najvažnije smjernice u sprečavanju porezne utaje i izbjegavanja plaćanja poreza dakle, pripadaju sljedeće:⁴⁹

- sprečavanje različitih modaliteta porezne evazije i izbjegavanja plaćanja poreza,
- uporaba različitih alata u otkrivanju porezne evazije i izbjegavanja plaćanja poreza u ranom nastajanju, u različitim djelatnostima i područjima (regijama),
- učinkovita međunarodna razmjena informacija o činjenicama bitnima za sprečavanje porezne evazije i izbjegavanja plaćanja poreza,
- oblici izvješćivanja javnosti, radi podizanja svijesti i povjerenja obveznika u porezni sustav (transparentnost, kooperativnost, partnerstvo),
- pokazatelji (indikator) korisni pri prepoznavanju porezne evazije i izbjegavanja plaćanja poreza te analiza ponašanja obveznika u poreznom postupku“ (Vranko, 2015, str.113).

U najvažnije načine sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreznih obveza i poreznih utaja pripada podizanje svijesti obveznika o nužnosti porezne discipline edukacijom i

⁴⁹ Vranko, A. (2015). *Sprečavanje porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza*, Porezni vjesnik 7-8/2015. Institut za javne financije. str.113, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/7/vranko.pdf> (06.05.2017.)

poticanjem transparentnosti i unapređenjem poreznih usluga kako bi sprječavanje poreznih utaja bilo što učinkovitije.

U siječnju 2015. pri Ministarstvu financija osnovana je zasebna jedinica „Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevара kao središnje nacionalno mjesto prikupljanja, kontrole, analitičke obrade i razmjene podataka, radi otkrivanja:⁵⁰

- rizičnih obveznika koji sudjeluju u organiziranim poreznim prijevarama i velikima poreznim utajama, osobito u međunarodnim prijevarama s PDV-om (kružne i lančane transakcije, fiktivne isporuke i sl.), što se odnose na namjerno izbjegavanje prijavljivanja i plaćanja poreza, a ne na činjenicu da je netko porezni dužnik (što samo po sebi nije kazneno djelo),
- fizičkih osoba koje posjeduju imovinu znatne vrijednosti, stečenu na nezakonit način, bez pokrića u zakonitu poslovanju (čl. 63. Zakona o porezu na dohodak),
- imovine poreznih dužnika neobuhvaćene mjerama ovrhe ili, radi onemogućivanja naplate poreznog duga, prenesene na druge osobe te
- radi stručne pomoći (analitički i operativno) tijelima kaznenog progona u otkrivanju kaznenih djela povezanih s gospodarskim kriminalom odnosno utajama poreza i drugih javnih davanja“ (Dorić Škeva i Lonza, 2015, str.35).

Od 17. ožujka 2015. stupile su na snagu izmjene i dopune Općeg poreznog zakona. Sukladno čl. 43. st. 1. Općeg poreznog zakona (NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13. i 26/15), poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza te primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja obavljaju Porezna odnosno Carinska uprava u sastavu Ministarstva financija te ostale ustrojstvene jedinice nadležne za prikupljanje, kontrolu, analitičku obradu i razmjenu podataka bitnih za oporezivanje koje primjenjuju odredbe ovoga Zakona. SSOPP je, tako, sukladno OPZ-u, dobio ovlasti za provođenje postupaka u vlastitoj nadležnosti iz čl. 25a. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija. „Za razliku od Porezne uprave, SSOPP je osnovan radi analize i obrade podataka iz ukupno raspoloživih izvora Ministarstva (npr. Carinska uprava, Proračunski nadzor i slično) te drugih tijela državne uprave i javne

⁵⁰ Dorić Škeva, A. i Lonza, P. (2015). *Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevара (SSOPP)- od osnivanja do praktičnog rada*. Porezni vjesnik 6/2015. Institut za javne financije. str.35, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/6/doric.pdf> (08.05.2017.)

vlasti, dakle ima veće ovlasti i osiguranu dostupnost podataka iz znatno više izvora. Osnovni cilj je prepoznati rizične fizičke i pravne osobe, ponašanje kojih daje naslutiti neki oblik porezne prijevare, dodatno prikupiti i obraditi podatke u postupku dubinske analize te zahtijevati pokretanje: ⁵¹

- poreznih (upravnih) postupaka u Poreznoj upravi radi obračuna i naplate utajena poreza, pri čemu SSOPP ima pravo usklađivanja i praćenja postupanja (očekivani rezultat: povećanje prihoda proračuna),
- kaznenih postupaka u DORH-u posumnja li se u počinjenje kaznenih djela u vezi s utajom poreza (očekivani rezultat: učinkovitije procesuiranje poreznih utajivača) te
- pravodobnih analiza rizika, kako bi sprječavanje poreznih utaja neizravno utjecalo na znatno povećanje prihoda proračuna“ (Dorić Škeva i Lonza, 2015, str.36).

Nakon završene obrade, SSOPP o sumnji na porezne utaje, organizirane prijave i ostale nepravilnosti izvješćuje nadležna tijela radi daljnjeg postupanja. Prema potrebi sudjeluje u postupcima, daje stručnu pomoć te usklađuje rad nadzornih tijela u daljnim postupcima s predmetom. „SSOPP je dosad u stotinjak otkrivenih rizičnih društava predložio mjere kakve su onemogućile sudionike kružnih prijevera, kako slijedi:⁵²

- suspenzija PDV identifikacijskog broja
- dostava pisma upozorenja rizičnim obveznicima
- monitoring rizičnih društava koji trenutno djeluju kao društva provodnici
- stavljanje društava pod monitoring u EUROFISC
- pokretanje poreznih nadzora u obveznika kada postoji opravdana sumnja na utaju
- bolja predregistracijska kontrola dodjele PDV identifikacijskog broja (preoblikovan predregistracijski upitnik)
- ispis iz sustava PDV-a
- radni posjeti obveznicima (jer se ne bi smjelo događati da se u roku od tri do

⁵¹ Ibid, str.36

⁵² Dorić Škeva, A. i Ramljak, G. (2015). *Uloga analize rizika u sprječavanju PDV prijevera*. Porezni vjesnik 11/2015. Institut za javne financije. str.47-48, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/11/doric.pdf> (08.05.2017.)

šest mjeseci ne posjeti novoosnovano društvo), pa i u suradnji s mobilnim carinskim jedinicama i dr.

- pojačano carinsko praćenje rizičnih obveznika“ (Dorić Škeva i Ramljak, 2015, str.47-48).

„Određene teškoće još postoje u praksi te ih se mora postupno otklanjati: ⁵³

- nestajući trgovci nakon ukidanja PDV identifikacijskog broja ostaju u Registru trgovačkih društava
- veći broj društava ima jednoga osnivača, koji je u prošlosti sudjelovao u poreznim prijevarama
- osobitu pozornost valja usmjeriti stalnoj izobrazbi poreznih službenika, djelatnika u ispostavama i inspektora o prijevarama s PDV-om (napose kružnima), jer je to područje vrlo složeno i teško prepoznatljivo
- najvažnija je dobra suradnja služba na svim razinama središnjeg praćenja, s obzirom da svi težimo jedinstvenome cilju – smanjenje proračunskih gubitaka“ (Dorić Škeva i Ramljak, 2015, str.48).

„Djelovanjem SSOPP-a kao jedinice za prikupljanje, kontrolu, analitičku obradu i razmjenu podataka, unapređuje sustav i skraćuje rokove otkrivanja rizičnih obveznika koji sudjeluju u organiziranim poreznim prijevarama, dok još postoji imovina iz koje će se osigurati naplata i spriječiti širenje kruga poduzetnika koji osnivanjem novih društava nanose štetu državnom proračunu i zdravoj tržišnoj utakmici. Rad ovog Sektora usmjeren je na smanjenje gubitaka državnog proračuna nastalih zbog prijevara na području PDV-a, poboljšanje suradnje sa središnjim jedinicama za borbu protiv poreznih utaja u drugim državama članicama EU-a, sustavno i stalno praćenje imovine fizičkih i pravnih osoba stečene na nezakonit način, te uz učinkovitiju naplatu poreznih davanja, pridonosi bržem završetku najsloženijih predmeta DORH-a i USKOK-a“ (Dorić Škeva i Lonza, 2015, str.37).⁵⁴

⁵³ Ibid, str.48

⁵⁴ Dorić Škeva, A. i Lonza, P. (2015). *Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevara (SSOPP)- od osnivanja do praktičnog rada*. Porezni vjesnik 6/2015. Institut za javne financije. str.37, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/6/doric.pdf> (08.05.2017.)

4.3. Potencijalne smjernice za buduće sprječavanje kružnih prijevara

Raširenost PDV prijevara na području Europske unije u različitim oblicima nezakonitog djelovanja, od sive ekonomije do lanca kružnih prijevara s nestajućim trgovcem (*missing trader*) smanjuje porezne prihode nužne za financiranje javnih potreba svake države članice. Uz Direktivu Vijeća, kao temeljni dokument EU-a o zajedničkom sustavu PDV-a što je ugrađena i u važeći hrvatski Zakon o PDV-u, obveza je svake države članice primijeniti presude Europskog suda pravde (ESP) u postupku ispravnosti iskazivanja prava na odbitak PDV-a odnosno prava na oslobođenje PDV-a na isporuke u EU. Zakonski propisi svih država članica izravno se oslanjaju na presude ESP-a, jer su izravno preneseni u nacionalno zakonodavstvo. Presuda Kittel važna je kada se radi o ostvarivanju prava na odbitak pretporeza, jer se temelji na mogućoj uskrati prava na odbitak pretporeza, ako se pribavi objektivne dokaze da poduzetnik posluje s nestajućim trgovcem, odnosno da je kao primatelj isporučenih dobara znao ili mogao znati da je ta isporuka povezana s prijevarama u PDV-u (Kapetanović, 2015, str.133).⁵⁵

Postoje razne varijante funkcioniranja kružnih prijevara. Ipak, većina njih temelji se na „nestajućem trgovcu“. U kružnoj prijevori roba se uvozi iz druge zemlje članice, a obveza plaćanja PDV-a nastaje tek kad se roba proda na domaćem tržištu. Obveznik plaćanja PDV-a porez prijavljuje, ali ga ne uplaćuje te prestaje poslovati, odnosno nestaje (*missing trader*). Posljedično, država je oštećena jer ne može naplatiti PDV od nestajućeg trgovca. U trenutku kada država shvati da je riječ o prijevori, poduzeće koje duguje PDV više ne postoji i on se ne može naplatiti. Budući da je država ostala bez poreza, u takvim uvjetima se pokušava naplatiti od društva koje je kupilo robu od nestajućeg trgovca i taj PDV iskazala kao pretporez, a koje potencijalno niti ne zna da je sudjelovalo u prijevori. Postoji veći broj presuda Europskog Suda Pravde (koje su obvezujuće i za Hrvatsku) gdje je država pokušala osporiti pretporez poduzetnicima na ime toga „da su znali ili morali znati da su transakcije povezane s prevarom“. U navedenim presudama država je ponekad bila uspješna, a ponekad manje uspješna,

⁵⁵ Kapetanović, S. (2015). *Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevora s PDV-om*. Porezni vjesnik 4/2015. Institut za javne financije. str.133, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/4/kapetanovic.pdf> (10.05.2017.)

a sve u ovisnosti o tome da li su društva poduzela razumne korake pri poslovanju s „nestalim trgovcem“. Kako bi izbjegli osporavanje pretporeza, porezni obveznici trebali bi izvršiti uobičajene provjere svojih kupaca i dobavljača poput: provjera da li dobra kojima trguju stvarno postoje; osigurati dokumentaciju koja dokazuje obavljeni transport; provjera PDV registracije svojih poslovnih partnera.⁵⁶

Naime, poznavanje i primjena načela presuda Europskog suda pravde nezaobilazan su dio sustava suprotstavljanja zlouporabama na području PDV-a te se često u stručnim krugovima kao dobar primjer spominje „slučaj Kittel“. Bit ovog slučaja da je obveznik znao ili trebao znati kako sudjeluje u prijevarnim transakcijama. Zato je ova presuda ključna pri osporavanju prava na odbitak pretporeza za isporuke povezane s prijevarama u PDV-u. Njezina je primjena obvezujuća za sve države članice u borbi protiv gubitaka u proračunu što ih prouzročuju lanci poreznih prijevara. Sažeti prikaz slučaja nalazi se u nastavku: „Slučaj je dobio ime po Axelu Kittelu, vlasniku belgijske tvrtke „Computime“ koja je od nestajućeg trgovca kupila računalne komponente i našla se u lancu PDV prijevare. Bit je slučaja pitanje je li tvrtka znala ili mogla znati da posluje s nestajućim trgovcem, tj. da je dio prijevarnog PDV-vrtuljka. Nacionalni britanski sud presudio je da Kittel nema pravo na povrat pretporeza, zbog poslovanja s nestajućim trgovcem, dok je ESP presudio da jedino ako je „Computime“ znao ili mogao znati da posluje s nestajućim trgovcem ne može odbiti pretporez. ESP je pritom u slučaju Kittel utvrdio sljedeće:

- obveznika koji je znao ili mogao znati da je svojom kupnjom sudjelovao u prijevornoj transakciji utaje PDV-a, mora se, prema odredbama Direktive PDV-a, smatrati sudionikom prijevare, svejedno je li profitirao takvom preprodajom dobara,
- obveznik u takvoj situaciji pomaže počiniteljima prijevare i postaje njihov sudionik,
- takvo tumačenje zakonskih odredba otežavajuće za počinjenje prijevarnih transakcija, radi njihova sprječavanja djeluje preventivno,
- ako se utvrdi, uzimajući u obzir objektivne čimbenike, da je isporuka obavljena obvezniku koji je znao ili mogao znati, da je svojom kupnjom sudjelovao u

⁵⁶ *Kružne prijevare: Izbjegnite osporavanje pretporeza ovim koracima*, Mazars, Preuzeto s: http://www.mazarscinotti.hr/EasyEdit/UserFiles/Kru%C5%BEne%20prijevare_final.pdf (10.05.2017.)

prijevari povezanoj s utajom PDV-a, može se odbiti pravo na odbitak pretporeza.

Za primjenu presude Kittel pri osporavanju odbitka pretporeza mora se ispuniti sljedeće uvjete: neizvršenje obveze (izbjegavanje plaćanja poreza), izbjegavanje plaćanja poreza je prijevarena radnja, transakcija je povezana s izbjegavanjem plaćanja poreza na prijevarni način, obveznik je znao ili trebao znati da je transakcija povezana s neplaćanjem poreza odnosno obilježjima prijevare. Prva tri uvjeta se utvrđuju temeljem činjenica, a posljednji se zasniva na vjerojatnosti“ (Kapetanović, 2015, str.128-129).⁵⁷ „U primjeni načela Kittel bitne su tri glavne provjere: je li došlo do utaje PDV-a, je li transakcija bila povezana s tom prijevarnom radnjom, je li obveznik znao ili mogao znati da je transakcija u vezi s prijevarem“ (Kapetanović, 2015, str.129).⁵⁸

Zlouporebe u sustavu PDV-a po modelu kružnih prijevara, u kojima često sudjeluje veći broj kompanija kako bi prijevaru bilo što teže otkriti, Hrvatsku godišnje stoje oko 5 milijardi kuna gubitka. Zbog učestale povezanosti prijevara s organiziranim kriminalom, za koje pored organizatora i počinitelja odgovornost mogu snositi i poduzetnici koji s njima bilo svjesno bilo nesvjesno posluju, poreznici iznose da se isprike za nepoznavanje partnera neće moći uvažiti. S ciljem informiranja poslovne javnosti o navedenom problemu Porezna je uprava izdala obavijest koja sadrži dodatni popis provjera koje je potrebno napraviti s ciljem uočavanja prijevare. Prema popisu, Porezna uprava poziva na dodatan oprez ukoliko je tvrtka s kojom se posluje:

- Novoosnovana tvrtka ili nedavno aktivirana bez poslovne i financijske prošlosti
- Kontakt osoba slabo poznaje ponuđena dobra i specifično tržište
- Ponude/kontakti u kojima se nudi „laka i brza zarada bez poslovnog rizika“
- Ponovljene ponude s istim ili nižim cijenama i malom, ali stalnom dobiti
- Upute za plaćanje trećim poreznim obvezama ili na račune u poreznim oazama
- Ponuđeni zajam bez osiguranja plaćanja s nerealnim kamatnim stopama i/ili uvjetima

⁵⁷ Kapetanović, S. (2015). *Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om*. Porezni vjesnik 4/2015. Institut za javne financije. str.128-129, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/4/kapetanovic.pdf> (10.05.2017.)

⁵⁸ Ibid, str.129

- Upute dobavljača za plaćanjem manje od pune cijene (a često i manje od zaračunatog PDV-a)
- Osobe s prethodnom povijesti trgovine na veliko robom visoke vrijednosti i malog volumena
- Osnovane tvrtke koje su nedavno promijenile vlasnika – novi vlasnici koji nemaju prethodnog iskustva niti povijest poslovanja u djelatnosti
- Nove tvrtke kojima upravljaju osobe bez prethodnog znanja o proizvodima
- Registrirane adrese u stambenim prostorima ili kratkoročno unajmljenim poslovnim prostorima.⁵⁹

„Sud Europske unije je institucija te zajednice čije su glavne zadaće nadziranje zakonitosti akata drugih institucija Europske unije, osiguravanje poštivanja obveza preuzetih ugovorima o osnivanju i funkcioniranju Europske unije te osiguravanje jedinstvenog tumačenja i primjene prava Unije, sve u okviru ovlasti koje su mu dodijeljene sklapanjem temeljnim ugovorima o osnivanju i funkcioniranju Europske unije. Presude Suda Europske unije predstavljaju važan izvor prava Europske unije te su obvezujuće za sve države članice, njihova državna tijela i nacionalne sudove (uključujući one najviše, vrhovne i ustane sudove), u okvirima njihove nadležnost. Presuda Europskog suda koja se odnosi na jednu državu članicu obvezuje sve ostale države članice. U tom smislu, propust upravnog tijela ili suda države članice da uvaži i primijeni normu prava Europske unije na način na koji je tu pravnu normu interpretirao Europski sud u jednoj od svojih ranijih presuda (neovisno o tome u kojoj je grani nadležnost ta presuda donijeta i tko su bile stranke u predmetnom postupku) može dovesti do osobito teške povrede prava EU i odgovornosti države za naknadu štete. Pojedinci i pravni subjekti se u postupcima pred državnim tijelima država članica i

⁵⁹ Porezna uprava upozorava na „kružne prijevare“. Hrvatska obrtnička komora. Preuzeto s: http://www.hok.hr/press/novosti/novi_propisi/porezna_uprava_upozorava_na_kruzne_prijevare (11.05.2017.)

nacionalnim sudovima mogu pozivati na pravo Europske unije, a ta tijela imaju obvezu primjenjivati ga“ (Zakarija i sur, 2017, str.10-11).

Presude Europskog suda pravde oblikuju i hrvatsku poreznu praksu. Potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju 2001. godine, Republika Hrvatska je preuzela obvezu usklađivanja nacionalnog zakonodavstva s pravnom stečevinom EU-a, što znači i obvezu interpretacije prava s praksom EU-a. Ukoliko porezna tijela i sudovi ne uvažavaju i primjenjuju presude Suda EU, mogu dovesti do odgovornosti RH za povredu prava EU, odnosno poreznih obveznika što će rezultirati značajnim financijskim posljedicama za RH (nadoknada štete, kamate). Sud Europske unije osigurava da se pravo Europske unije jednako tumači i primjenjuje u svim zemljama Unije. U slučajevima poreznog postupka kod kojeg nema pravnih lijekova na raspolaganju, hrvatski sudovi mogu se obratiti direktno Sudu Europske unije za tumačenje.

Ulaskom u zajednički sustav PDV-a, RH je postala izložena zloupabama sustava PDV-a i organiziranim PDV prijevarama stoga je vrlo bitna odgovarajuća primjena presuda Suda EU u RH od strane poreznih tijela i sudova s obzirom da su one jedan od važnih i nužnih alata poreznih tijela za sprječavanje ovakvih zlouporaba i prijevara, a često i jedini mogući način nadoknade štete za proračun.

Hrvatski propisi o porezu na dodanu vrijednost usklađeni su te se i dalje kontinuirano usklađuju sa zakonodavstvom EU.

5. ZAKLJUČAK

PDV je značajan instrument fiskalne politike svake zemlje. Upravo zbog njegove važnosti na nacionalnom tržištu, ali i na zajedničkom europskom tržištu, teži se ujednačenju propisa o PDV-u među državama članicama Europske unije. Uključivanjem na europsko tržište, Republika Hrvatska morala je usvojiti nova pravila na području oporezivanja PDV-om, a koja su se morala početi primjenjivati već s prvim danom pristupanja EU.

Hrvatska je dva puta povećavala opću stopu PDV-a te danas ima jednu od najviših stopa u EU, 25%. Novim pravilima došlo je do promjene visina poreznih stopa, proširio se obuhvat primjene sniženih stopa, promjene visine praga za ulazak u sustav, praga za tromjesečni obračun, kao i ukidanje određenih prava na odbitak pretporeza i postrožavanju kaznenih odredbi. Sadašnje stanje u sustavu PDV-a Hrvatske sa jednom standardnom stopom od 25% i dvije snižene stope od 5% i 13% u skladu je sa Šestom smjernicom koja predviđa do dvije snižene stope. Podizanje praga za ulazak u sustav PDV-a, što znači lakši izlazak velikog broja malih poreznih obveznika iz sustava čiji učinci na proračun su neznatni, te time omogućilo učinkovitiji nadzor i kontrolu poslovnih subjekata koji su ostali u sustavu. Ulaskom u Uniju, Hrvatska je postala izložena kružnim prijevarama koje su karakteristične za poslovanje na jedinstvenom europskom tržištu. U kružnoj prijeari roba se uvozi iz druge zemlje članice, a obveza plaćanja PDV-a nastaje tek kad se roba proda na domaćem tržištu. Obveznik plaćanja PDV-a porez prijavljuje ali ga ne uplati, a poduzeće koje je od njega robu kupilo iskazuje pretporez, što državama članicama stvara značajne fiskalne štete. U cilju suzbijanja i prevencije kružnih prijevara Hrvatska treba primjenjivati iskustva i znanja uspješnih zemalja EU-a. Kako bi se pravovremeno otkrile porezne prijearve, Ministarstvo financija RH ustrojilo je Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevara čiji je osnovni cilj prepoznati rizične fizičke i pravne osobe, prikupiti i obraditi podatke u postupku dubinske analize te izvijestiti nadležna tijela radi daljnjeg postupanja.

Uz Direktivu Vijeća i provedbene uredbe Vijeća, obveza je svake države članice da primjenjuje presuda Europskog suda pravde u postupcima ispravnosti iskazivanja prava na odbitak PDV-a odnosno prava na oslobođenje PDV-a na isporuke u EU.

Ukoliko porezna tijela i sudovi ne bi primjenjivali presude Suda EU, to bi uzrokovalo značajne financijske posljedice za RH.

Iako je Hrvatska u području oporezivanja PDV-om znatno uskladila svoje zakonodavstvo i dalje se kontinuirano usklađuje s pravnom stečevinom EU-a.

LITERATURA

KNJIGE

1. Javor, Lj. (2013). *PDV u Republici Hrvatskoj od 1. srpnja 2013*. Zagreb: TEB - Poslovno savjetovanje.
2. Markota, Lj., Božina, A. (...) Vuk, J. (2015). *Porez na dodanu vrijednost*. Zagreb: RriF plus.
3. Mlinarić, H., Kudrna Draženović, S.i Ivanišević, V. (2016). *Kretanje trošarinskih proizvoda*. Zagreb: Institut za javne financije.
4. Vuraić Kudeljan, M., Kalčić, R. (...) Oštrec Čunčić, Š. (2015). *Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost*. Zagreb: Institut za javne financije.
5. Zakarija, A., Čilić, A. i Raspudić, R. (2017). *Presude Suda Europske unije iz područja PDV-a*. Zagreb: Institut za javne financije.

ČLANCI

1. Bejaković, P. (2011). Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza. *Porezni vjesnik 10/2011*. Institut za javne financije. str.98, Preuzeto s:
<https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2011/10/bejakovic10-11.pdf> (01.05.2017.).
2. Bejaković, P. (2011). Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza. *Porezni vjesnik 10/2011*. Institut za javne financije. str.99, Preuzeto s:
<https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2011/10/bejakovic10-11.pdf> (05.05.2017.).

3. Bratić, V. (2013) Porezne reforme u zemljama članicama Europske unije. Zagreb: Institut za javne financije. *Newsletter*. str.1, Preuzeto s: https://www.researchgate.net/publication/270185532_Porezne_reforme_u_zemljama_lanicama_Europske_unije (15.01.2017.).
4. Bratić, V. (2013) Porezne reforme u zemljama članicama Europske unije. Zagreb: Institut za javne financije. *Newsletter*. str.5, Preuzeto s: https://www.researchgate.net/publication/270185532_Porezne_reforme_u_zemljama_lanicama_Europske_unije (15.01.2017.).
5. Buterin, D., Blašković, N. i Ribarić Aidone, E. (2014). Suzbijanje kružnih prijevара u cilju zaštite javnih financija Hrvatske. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci*, (91-105). Rijeka.
6. Dorić Škeva, A. i Lonza, P. (2015). Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevара (SSOPP)- od osnivanja do praktičnog rada. *Porezni vjesnik 6/2015*. Institut za javne financije. str.35,37 Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/6/doric.pdf> (08.05.2017.).
7. Dorić Škeva, A. i Ramljak, G. (2015). Uloga analize rizika u sprječavanju PDV prijevара. *Porezni vjesnik 11/2015*. Institut za javne financije. str.39-40,47-48 Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/11/doric.pdf> (07.05.2017.)(08.05.2017.).
8. Institut za javne financije, *Aktualni osvrti br.101*, Prijedlozi novih stopa PDV-a u Europskoj uniji, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/101.pdf> (02.05.2019.).
9. Kalčić, R. (2012). Izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost. *Porezni vjesnik 3/2012*. Institut za javne financije. str.43, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/3/kalcic.pdf> (17.02.2017.).
10. Kalčić, R. (2013). Porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji. *Porezni vjesnik 5/2013*. Institut za javne financije. str.33, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2013/5/kalcic.pdf> (17.01.2017.).

11. Kapetanović, S. (2015). Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om. *Porezni vjesnik 4/2015*. Institut za javne financije. str.133,128-129
Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/4/kapetanovic.pdf>
(10.05.2017.).
12. Kesner-Škreb, M. (2007). Porezna harmonizacija – pojmovnik. *Financijska teorija i praksa*, 31 (3), 305.
13. Kuliš, D. (2003). Kretanja u hrvatskom poreznom sustavu. Institut za javne financije. *Newsletter*, str.3.
14. Kuliš, D. (2012). Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost. *Newsletter*. Institut za javne financije. str.4, Preuzeto s:
<https://www.ijf.hr/upload/files/file/newsletter/67.pdf> (01.04.2017.) (01.05.2017.).
15. Kuliš, D. (2012). Promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost. *Newsletter*. Institut za javne financije. str.4, Preuzeto s:
<https://www.ijf.hr/upload/files/file/newsletter/67.pdf> (01.05.2017.).
16. Mijatović, N. (2015). Oporezivanje u Europskoj uniji: promicanje unutarnjeg tržišta i ekonomskog rasta. *Porezni vjesnik 4/2015*. Institut za javne financije. str.122,
Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/4/mijatovic.pdf> (01.03.2017.).
17. Radusin Lipošinović, M. (2014). Što donose zadnje Direktive o PDV prijevarama. *Računovodstvo, revizija i financije*, str.117.
18. Šimović, J., Rogić Lugarić, T. i Cindori, S. (2007). Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino spriječavanje. *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*. (591-617). Zagreb.
19. Vranko, A. (2015). Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza, *Porezni vjesnik 7-8/2015*. Institut za javne financije. str.112,113 Preuzeto s:
<https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/7/vranko.pdf> (04.05.2017.) (06.05.2017.).

INTERNETSKI IZVORI

1. Jelčić, B. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RRif. str.310,144 Preuzeto s: <https://www.scribd.com/doc/131396291/JAVNE-FINANCIJE-B-Jel%C4%8Di%C4%87-2001> (20.11.2017.) (05.05.2017.).
2. Jelčić, B., Bejaković, P. (2012). *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*. Zagreb. Str.175, Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf> (25.04.2019.).
3. Kesner-Škreb, M. i Kuliš, D. (2010). *Porezni vodič za građane*. Zagreb: Institut za javne financije. str.12, Preuzeto s: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/2010.pdf (10.01.2019.).
4. Križanec, J. (2016). *Porezne evazija*. Institut pravo/finansije. Preuzeto s: <http://ipf.rs/porezna-evazija/> (05.05.2017.).
5. *Kružne prijevare: Izbjegnite osporavanje pretporeza ovim koracima*, Mazars, Preuzeto s: http://www.mazarscinotti.hr/EasyEdit/UserFiles/Kru%C5%BEna%20prijevare_final.pdf (10.05.2017.).
6. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Preuzeto s : https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx , (08.12.2018.).
7. Nestić, D., Olenković M. (...), Švaljek S. (2011). *Učinak ukidanja nulte stope PDV-a na nejednakost i siromaštvo*, Zagreb: EIZ studije, str.10, Preuzeto s: https://www.academia.edu/7784520/U%C4%8Dinak_ukidanja_nulte_stope_PDV-a_na_nejednakost_i_siroma%C5%A1tvo (19.05.2019.).
8. Porezna uprava upozorava na „kružne prijevare“. Hrvatska obrtnička komora. Preuzeto s: http://www.hok.hr/press/novosti/novi_propisi/porezna_uprava_upozorava_na_kruzne_prijevare (11.05.2017.).

OSTALO

1. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) EU-a, Preuzeto s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:I31057&from=HR> (10.03.2017.).
2. Institut za javne financije. *Porez na dodanu vrijednost*. str.43, Preuzeto s: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/pdv.pdf (10.01.2019.).
3. Institut za javne financije. Preuzeto s: <https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porezi-na-potrosnju/274/pojmovnik-poreza-na-dodanu-vrijednost/281/> (15.02.2019.).
4. Ministarstvo financija. Carinska uprava. *Trošarine u Europskoj uniji – harmonizirani sustav*. Preuzeto s: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/trosarine-u-europskoj-uniji-harmonizirani-sustav/3701> (08.02.2019.).
5. Ministarstvo financija. Carinska uprava. *Uvod*. Preuzeto s: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/uvod/3697> (08.02.2019.).
6. Ministarstvo financija. *Godišnje izvješće Ministarstva financija od 1994.-1997.* str 25, Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak1994-1997.pdf> (12.02.2019.).
7. Ministarstvo financija. (2017). *Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2015.godinu*. str 29, Preuzeto s: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/GODISNJAK%202015.pdf> (12.02.2019.).
8. Ministarstvo financija. Porezna uprava (2011). *Službeni list Europske unije. Provedbena uredba vijeća (EU) br.282/2011. L 77/1,*

Preuzeto s: [http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Provedbena%20Uredba%20vije%C4%87a\(EU\)%20br.%20282%202011\(09.07.2013\).pdf](http://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Provedbena%20Uredba%20vije%C4%87a(EU)%20br.%20282%202011(09.07.2013).pdf) (01.03.2017.).

9. Narodne novine (1995). *Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga*. Preuzeto s: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1995_01_1_5.html Čl.1 (05.02.2019.).

10. Narodne novine (1991). *Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga*. Preuzeto s: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1991_07_36_993.html Čl.7 (05.02.2019.).

11. Narodne novine (2018). *Zakon o trošarinama*. Preuzeto s: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_11_106_2058.html Čl.6,7,4 (08.02.2019.).

12. Ott, K. (2012). *Uvođenje sniženih stopa PDV-a je loše jer komplicira porezni sustav*. Poslovni dnevnik. Dostupno na: <http://www.poslovni.hr/vijesti/ott-uvoenje-sniženih-stop-a-pdv-a-je-loše-je-je-komplicira-porezni-sustav-196734> (18.05.2019.).

13. Službeni list Europske unije (2006). *DIREKTIVA VIJEĆA 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost*, Glava 1, čl.1 Preuzeto s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> (05.03.2017.).

POPIS SLIKA I TABLICA

SLIKE

| | |
|--|----|
| Slika 2.1. Struktura poreznih prihoda u 2015.godini | 16 |
| Slika 3.1. Udio prihoda od PDV-a u BDP-u u 2015. (u%)..... | 37 |
| Slika 4.1. Kružna prijevara | 51 |
| Slika 4.2. Akvizicijska prijevara | 53 |

TABLICE

| | |
|---|----|
| Tablica 2.1. Porezni sustav Republike Hrvatske | 7 |
| Tablica 3.1. Stope PDV-a u EU 2017. (%) (prema visini standardne stope) | 36 |

ŽIVOTOPIS

OSOBN INFORMACIJE

Šegudović Petra

✉ petra.svraka@gmail.com

Datum rođenja 22 rujna 1985 | Državljanstvo hrvatsko

RADNO ISKUSTVO

10/2011–danas

viši stručni referent

Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta, Zagreb

(studeni 2013.-danas) Glavno tajništvo-Služba za nabavu

Glavni poslovi:

obavljanje poslova „bagatelnih“ nabava roba i usluga za potrebe Ministarstva, sudjelovanje u izradi plana „bagatelnih nabava“,obavljanje poslova prijema i raspodjele opreme i materijala, vođenje evidencije o postupcima nabave i evidencije zaključenih ugovora.Sudjeluje u izradi plana nabave i izmjene i dopune plana nabave na temelju dostavljenih potreba nabave pojedinih ustrojstvenih jedinica. Sudjeluje u praćenju izvršenja plana nabave pojedinih ustrojstvenih jedinica Ministarstva. Sudjeluje u pripremi zapisnika o pregledu i ocjeni ponuda i Odluke o odabiru. Dostavlja potrebe Ministarstva Središnjem državnom uredu za redišnju javnu nabave za nabavne kategorije iz njihove nadležnosti. Obavlja i druge poslove u okviru djelokruga Odjela.

(ožujak 2013.-studeni 2013.) Uprava za industrijsku politiku, energetiku i rudarstvo

(siječanj 2012.-veljača 2013.) Ured zamjenice ministra

(listopad 2011.-prosinac 2011.) Uprava za trgovinsku politiku i međunarodne odnose

administrativna tajnica

Glavni poslovi:

organiziranje dnevnog /tjednog /mjesečnog rasporeda
otvaranje i usmjeravanje pristigle korespodencije, vođenje evidencije pristigle i izlazne korespodencije
zaprimanje i odgovaranje ili preusmjeravanje telefonskih poziva na razini zamjenice/uprava, zaprimanje i preusmjeravanje e-maila
organizacija sastanaka, kolegija, službenih ručkova/večera, službenih putovanja,prijam stranaka
obavljanje različitih tajničkih poslova uključujući i pisanje dopisa
vođenje urudžbenog zapisnika, vođenje evidencije djelatnika

07/2005–03/2011 Samostalni komercijalni disponent
 TRANSADRIA dd Međunarodna špedicija, Zagreb
 (travanj 2010.-ožujak 2011.) Carinska ispostava Zračna luka Pleso
 Zamjenica šefice poslovnice

(srpanj 2005.-travanj 2010.) Carinska ispostava Žitnjak
 Samostalni komercijalni disponent
 uvozna i izvozna carinjenja kamionskih i avionskih pošiljaka

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

03/2013–danas

Veleučilište VERN, Zagreb
 Računovodstvo i financije

10/2008–10/2011

Stručna prvostupnica ekonomije
 Sveučilište u Splitu, Sveučilišni odjel za stručne studije, Zagreb
 Računovodstvo i financije

OSOBNJE VJEŠTINE

| Jezici | RAZUMIJEVANJE | | GOVOR | | PISANJE |
|------------|---------------|---------|---------------------|--------------------|---------|
| | Slušanje | Čitanje | Govorna interakcija | Govorna produkcija | |
| engleski | B2 | B2 | B2 | B2 | B1 |
| španjolski | A2 | A2 | A1 | A1 | A1 |

Stupnjevi: A1 i A2: Početnik - B1 i B2: Samostalni korisnik - C1 i C2: Iskusni korisnik

Zajednički europski referentni okvir za jezike

Komunikacijske vještine

- timski duh
- sposobnost prilagodbe
- smirenost u kriznim situacijama
- spremnost za učenje i stjecanje novih iskustava

Digitalna kompetencija
 Položeni tečajevi

Jako dobro vladanje alatima MS Office-a
 Dangerous Goods by Air-Basic, Cargo introductory course C1