

POREZNI IZDACI I EFIKASNOST POREZA NA DODANU VRIJEDNOST HRVATSKE

PETAR SOPEK¹

JEL KLASIFIKACIJA: E62, H21

doi: 10.3326/bpi.2012.11

SAŽETAK

Hrvatski udio poreznih izdataka u BDP-u u iznosu od nepunih 4% najmanji je od udjela svih novih članica EU, kao i od prosjeka EU-27 koji je čak dvostruko viši. Možemo zaključiti da je hrvatski sustav oporezivanja dodane vrijednosti efikasan u tom smislu, a to se pokazalo i analizom prema kojoj je Hrvatska u 2010. imala najbolje pokazatelje efikasnosti od svih promatranih zemalja članica EU. Hrvatski je sustav PDV-a uglavnom usklađen s europskim smjernicama, a očekuje se još samo ukidanje nulte stope pri čemu će prihodi države porasti otprilike 0,4-0,8% BDP-a ovisno o odabranom scenariju. Preporučuje se iniciranje provedbe detaljne analize cjelokupnog poreznog sustava oporezivanja dodane vrijednosti s ciljem optimizacije troškova i koristi, pri čemu bi se trebalo fokusirati na određivanje optimalnog praga za ulazak u sustav PDV-a, troškove i koristi uvedenih olakšica i oslobođenja u poreznom sustavu te potencijalne učinke ukidanja nulte stope.

Ključne riječi: porez na dodanu vrijednost (PDV), porezni izdaci, efikasnost, hrvatsko gospodarstvo, Europska unija

1. UVOD

Temeljni cilj i svrha svakoga poreznog sustava treba biti povećanje prihoda za financiranje javnih, općih potreba na najučinkovitiji mogući način (što manji troškovi i što veći prikupljeni prihodi), uz istodobno osiguranje što pravednije raspodjele poreznog opterećenja (Bratić, 2011:37). Hrvatska je za financiranje javnih potreba u 2010. izdvojila 39,9% BDP-a (Ministarstvo financija). Za tako veliku javnu potrošnju nužno je osigurati i dostatne prihode. Porezno opterećenje u Hrvatskoj je iznosilo 33% BDP-a u 2010. i značajno je niže od europskog prosjeka, 39,5% BDP-a u 2010. (Eurostat baza podataka)². S druge strane, porezno opterećenje općenito je više u starim negoli u novim članicama Europske Unije (EU), pa je porezno opterećenje u Hrvatskoj za nekoliko postotnih bodova više od neponderiranog prosjeka opterećenja novih zemalja članica koje je u 2010. iznosilo 31,2% BDP-a (Eurostat baza podataka).

¹ Autor teksta zaposlen je u Privrednoj banci Zagreb u Sektoru za upravljanje rizicima. Navodi u tekstu isključivo su osobni stavovi autora te ni u kojem slučaju ne izražavaju stajalište ili mišljenje institucije u kojoj je zaposlen.

² Porezno opterećenje u ovom kontekstu obuhvaća ukupno porezne prihode i doprinose proračuna opće države.

Ekonomska teorija uglavnom zastupa model većeg oslanjanja na prihode od oporezivanja potrošnje, koji je osobito prikladan za tranzicijske zemlje. Oporezivanje potrošnje smatra se jednostavnijim, učinkovitijim te je manje podložno inflatornim utjecajima. Stoga hrvatski model s dominantnijim oporezivanjem potrošnje ne bi trebalo mijenjati (Kuliš, 2007a:1).

Ideja o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost (PDV) prema podacima iskazanim u financijskoj literaturi prvi se put javila 1918., tj. 1919. godine, ali posebnu važnost za stvaranje i uvođenje PDV-a imala je EU. PDV je postupno uveden u sve države članice EU, a ubrzo su ga počele uvoditi i države koje nisu bile članice. Danas se primjenjuje kao oblik oporezivanja finalne potrošnje u svim zemljama u svijetu, izuzev u samo nekoliko federativnih država među koje se ubraja i SAD (Cindori i Pogačić, 2010:227-228).

Nakon uvoda, u drugom dijelu rada bit će detaljno opisan sustav oporezivanja dodane vrijednosti u Hrvatskoj zajedno sa svim važnijim promjenama u zakonu o PDV-u. U trećem dijelu obradit ćemo porezne izdatke uz usporedbu sa zemljama članicama EU. Četvrti dio orijentiran je na razmatranje efikasnosti hrvatskog sustava PDV-a pomoću standardnih mjera te uz usporedbu sa zemljama članicama EU, a nakon toga slijedi zaključak rada.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U HRVATSKOJ

Hrvatska je početkom 1990-ih, poput brojnih drugih tranzicijskih zemalja, doživjela poreznu reformu, ponajprije zbog novostvorene samostalnosti i potreba uspostave novoga, tržišno orijentiranog sustava, usklađenoga s poreznim sustavima u razvijenim zemljama (Bratić i Urban, 2006:129). Do uvođenja poreza na dodanu vrijednost potrošnja u Hrvatskoj oporezivala se porezom na promet proizvoda i usluga. Velik broj poreznih stopa te brojna oslobođenja stvarali su teškoće u provedbi propisa i kontroli naplate poreza, što je stvaralo povoljne preduvjete za poreznu evaziju. U razdoblju 1993.-95. postupno je smanjivan broj stopa poreza na promet, što je naznačilo određene pripreme za uvođenje PDV-a (Kuliš, 2007b:25).

Zakon o porezu na dodanu vrijednost donesen je u srpnju 1995., ali se njegova primjena odgađala sve do 1. siječnja 1998. Pretpostavljalo se da bi njegovo uvođenje izazvalo mogući inflatorni učinak. Međutim, izazvao je jednokratno povećanje cijena za samo 2,4% u prvim mjesecima 1998. Već nakon prvog tromjesečja kretanje cijena se stabiliziralo. Najveći pritisak na standard stanovništva nakon uvođenja PDV-a nastao je povećanjem cijena komunalnih usluga koje su u prosjeku poskupjele od 2% u Koprivnici do čak 31,4% u Bjelovaru (Kliment i Dražić Lutilsky, 2005:286).

Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj neizravan je državni porez, potrošnog tipa, zasniva se na načelu odredišta i pri obračunu se primjenjuje kreditna metoda. PDV čini neto svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koja je stvorena u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje. Uveden je zbog potrebe reformiranja cjelokupnoga hrvatskog poreznog sustava u novim gospodarskim i političkim okolnostima, fiskalnih zahtjeva koji se nameću suvremenom poreznom sustavu te zbog potrebe usklađivanja hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima EU (Kuliš, 2007b:25-26).

Važnost PDV-a u smislu njegova udjela u prihodima proračuna opće države prikazuje Tablica 1.

Tablica 1.

Udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim poreznim prihodima proračuna opće države i u BDP-u, 2002.-10. (u mlrd. kn i u %)

	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
BDP	208,8	228,9	247,4	266,7	291,0	318,3	345,0	335,2	334,6
Prihodi proračuna opće države	82,9	89,3	96,4	103,1	112,3	126,7	134,7	128,1	123,7
Ukupni porezni prihodi	50,7	53,8	56,4	60,5	66,8	73,4	79,7	73,6	71,7
Prihodi od PDV-a	26,0	28,1	29,9	32,2	34,9	37,7	41,3	37,1	37,7
Udio u BDP-u	12,4	12,3	12,1	12,1	12,0	11,9	12,0	11,1	11,3
Udio u ukupnim prihodima	31,3	31,5	31,0	31,3	31,1	29,8	30,7	28,9	30,5
Udio u poreznim prihodima	51,2	52,3	52,9	53,3	52,3	51,4	51,8	50,4	52,5

Izvor: Ministarstvo financija; autorov izračun

Prihodi od PDV-a u promatranom razdoblju 2002.-10. prosječno iznose 52%, dok je prosječan udio u ukupnim prihodima proračuna opće države 30,7%. Nominalno, prihodi od PDV-a su u razdoblju 2002.-10. porasli za 45% s 26 milijardi kuna u 2002. na čak 38 milijardi u 2010. Ipak, udio prihoda od PDV-a se u BDP-u smanjio za čak 1 postotni bod u promatranom razdoblju, a prvenstveno zbog značajnih promjena u Zakonu o PDV-u, o čemu će više riječi biti u zakonskom okviru. Svakako možemo zaključiti da je PDV najizdašniji porezni prihod proračuna opće države s najširim krugom poreznih obveznika.

Zakonski okvir. Zastupnički dom Sabora Republike Hrvatske na sjednici 21. lipnja 1995. donio je odluku o proglašenju Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95), a Pravilnikom o PDV-u (NN 60/96) podrobnije se opisala primjena tog zakona, koji se službeno trebao početi primjenjivati 1. siječnja 1997. Ipak, Zakonom o odgodi primjene zakona o PDV-u (NN 106/96) primjena Zakona o PDV-u odgodila se na 1. siječnja 1998. Od početka službene primjene PDV-a stopa je bila jedinstvena i iznosila je 22% (čl. 10. Zakona o PDV-u, NN 47/95), a predmet oporezivanja svaka je isporuka dobara ili usluga obavljena u tuzemstvu uz naknadu, vlastita potrošnja, uvoz dobara u tuzemstvo, te isporuke dobara i usluga što se obave uz naknadu, bez naknade ili povoljnije uvjete vlasnicima udjela i članovima njihove uže obitelji kao i drugim primateljima, ako su ispunjeni ostali Zakonom propisani uvjeti (čl. 2. Pravilnika o PDV-u, NN 60/96).

Brojni pritisci interesnih grupa dovode do uvođenja nulte stope za određene proizvode pa je od 1. studenog 1999. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (čl. 1., NN 105/99) propisano uvođenje nulte stope PDV-a na kruh, mlijeko, knjige i udžbenike, lijekove, implantate i druge medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja (detaljnije u čl. 4. Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o PDV-u, NN 112/99).

Od 1. lipnja 2000. ta se lista proširuje Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 54/00) i na znanstvene časopise te su propisana i druga porezna oslobođenja (poput usluga prikazivanja filmova), nova oslobođenja pri uvozu i dr. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 73/00) dodatno se proširuje oporezivanje nultom stopom na usluge javnog prikazivanja filmova s početkom primjene 1. rujna 2000. te usluge organiziranog boravka koje se plaćaju doznakama iz inozemstva s početkom primjene 1. siječnja 2001.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 90/05) uvodi se dodatna porezna stopa od 10% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge s početkom primjene 1. siječnja 2006., a od 1. kolovoza 2007. porezna stopa od 10% primjenjuje se i na novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično,

osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u, NN 76/07).

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (NN 87/09) donesenim na sjednici Hrvatskog sabora 10. srpnja 2009., a sa stupanjem na snagu 1. siječnja 2010., značajno je izmijenjen Zakon o PDV-u zbog usklade hrvatskih propisa s odredbama Smjernice 112/2006/EZ Europske Unije (za detalje o provedenim uskladbama vidjeti Vlada RH, 2010:3).

Kao posljedica globalne ekonomske i fiskalne krize, a u svrhu povećanja proračunskih prihoda, od 1. kolovoza 2009. Hrvatska počinje primjenjivati standardnu stopu PDV-a od 23%, umjesto dotadašnjih 22% (Zakon o izmjeni Zakona o PDV-u, NN 94/09). Podrobnija primjena Zakona o PDV-u sa svim izmjenama i dopunama uređena je novim Pravilnikom o PDV-u (NN 149/09) s početkom primjene 1. siječnja 2010.

Posljednje promjene Pravilnika o PDV-u (NN 89/11) stupile su na snagu 1. kolovoza 2011., a uglavnom su vezane za usklađivanje s ostalim zakonskim aktima (Zakon o elektroničkoj ispravi) te nisu od presudne važnosti za ovo istraživanje.

3. POREZNI IZDACI U OPOREZIVANJU DODANE VRIJEDNOSTI U HRVATSKOJ

Porezne izdatke prema Bratić i Urban (2006:133) možemo definirati kao stavke u analiziranim poreznim oblicima koje su gubitak poreznih prihoda državnog proračuna, bilo zato što umanjuju poreznu osnovicu, bilo zato što umanjuju poreznu obvezu. OECD (1996:9) pojašnjava kako su porezni izdaci u najširem smislu ustupci (olakšice) koje izlaze iz okvira poreznih pravila, odnosno normi ili poreznih mjerila (polazišta). Porezna pravila uključuju strukturu poreznih stopa, odbitke prisilne naplate, stavke za olakšavanje porezne administracije, te međunarodne fiskalne (financijske) obveze. Porezni izdaci mogu biti u najrazličitijim oblicima, od izuzetaka, olakšica, kredita, povlaštenih poreznih stopa, poreznih odbitaka itd. (OECD, 1996:9). Porezni izdaci zapravo su instrument intervencionizma kojim se država služi kako bi njima pogodovala određenim skupinama ili kategorijama poreznih obveznika (sektorima, poduzećima ili pojedincima), te potaknula određene gospodarske aktivnosti, grane ili djelatnosti. Pritom država svjesno pristaje na smanjivanje svojih prihoda (Bratić, 2011:40).

U sustavu PDV-a postoje četiri različite vrste poreznih izdataka, od čega tri umanjuju poreznu osnovicu, a četvrta poreznu obvezu. Isporuke koje umanjuju poreznu osnovicu su isporuke koje ne podliježu oporezivanju, isporuke koje su oslobođene poreza i isporuke po nultoj stopi, dok su isporuke po stopi od 10% isporuke koje umanjuju poreznu obvezu. Tablica 2. prikazuje ukupne iznose oporezivih i neoporezivih isporuka.

U razdoblju 2005.-08. rastu sve kategorije u sustavu oporezivanja dodane vrijednosti, pri čemu su ukupno isporuke zabilježile rast od čak 35,7%, ponajprije zbog rasta oporezivih isporuka od 36,5% koje čine prosječno 81% ukupnih isporuka u razdoblju 2005-08. U 2009. zbog značajnog pada potrošnje uslijed financijske krize vrijednost svih isporuka pada za značajnih 12,6%, a u 2010. je zabilježen ponovni rast od 3,8%.

Tablica 2.*Statističko izvješće o PDV-K, nominalni iznosi, 2005.-10. (u mlrd. kn)*

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009. ^a	2010. ^a
1. Isporuke koje ne podliježu oporezivanju i koje su oslobođene – ukupno (a+b+c)	109,2	119,6	134,2	144,4	125,8	195,7
a) Isporuke koje ne podliježu oporezivanju	24,4	27,8	30,9	33,5	27,8	29,8
b) Isporuke oslobođene poreza	58,5	69,4	78,8	84,4	72,2	140,1
Izvozne – s pravom na odbitak pretporeza	56,1	64,5	72,6	78,1	66,1	74,6
Tuzemne – bez prava na odbitak pretporeza	2,4	2,6	2,5	2,5	3,0	59,7
c) Isporuke po stopi od 0%	26,3	22,5	24,4	26,6	25,7	25,8
2. Oporezive isporuke - ukupno (d+e+f)	453,0	515,1	568,1	618,1	540,4	495,6
d) Oporezive isporuke po stopi od 10%		8,2	10,4	12,6	12,1	12,2
e) Oporezive isporuke po stopi od 22%	453,0	506,9	557,7	605,5	307,0	-1,7
f) Oporezive isporuke po stopi od 23%					221,4	485,1
Isporuke – ukupno (1+2)	562,1	634,8	702,2	762,5	666,2	691,3

^a Preliminarni podaci

Izvor: Središnji ured Porezne uprave, Ministarstvo financija; prilagodba autora

Tablica 3 prikazuje gubitak prihoda od poreza na dodanu vrijednost zbog isporuka po nultoj i stopi od 10%.

Tablica 3.*Gubitak prihoda od PDV-a zbog isporuka po nultoj i stopi od 10%, 2005.-10. (u mlrd. kn)*

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009. ^a	2010.
Isporuke koje ne podliježu oporezivanju	5,4	6,1	6,8	7,4	6,2	6,9
Isporuke oslobođene poreza	12,9	15,3	17,3	18,6	16,2	32,2
Isporuke po stopi od 0%	5,8	4,9	5,4	5,9	5,8	5,9
Oporezive isporuke po stopi od 10% ^b		1,0	1,3	1,5	1,5	1,6
Ukupno	24,0	27,3	30,8	33,3	29,7	46,6

^a Primijenjena je stopa od 22,42% (vagani prosjek stopa 22% za prvih 7 mjeseci i 23% za narednih 5 mjeseci).^b Razlika između potencijalnih prihoda po standardnoj stopi i stvarno prikupljenih prihoda po stopi 10%.

Izvor: Autorov izračun temeljem podataka iz Tablice 2

U razdoblju 2005.-10. vrijednost svih isporuka koje ne podliježu oporezivanju, koje su oslobođene poreza i koje se oporezuju po sniženim stopama porasla je za 90%, s 109 na 208 milijardi kuna. Ako bismo te ukupne stavke smatrali poreznim izdacima i gubicima poreznih prihoda, onda bi to, preračunato, značilo da se država u okviru te stavke odricala od 24 u 2005. do 46,6 milijardi kuna u 2010. godini³. Obzirom da se dodana vrijednost oporezuje prema načelu odredišta, izvoz dobara je oslobođen PDV-a, a dobra se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Iz te perspektive izvozne isporuke niti ne možemo smatrati ikakvim poreznim izdatkom. S druge strane, isporuke koje se oporezuju po sniženim stopama svakako predstavljaju porezne izdatke. Vrijednost je tih isporuka porasla s 26,3 u 2005. na 38 milijardi kuna u 2010. Iz Tablice 3. vidimo da je procijenjeni gubitak prihoda od PDV-a po tim stavkama iznosio 5,8 milijardi kuna u 2005., odnosno 7,5 milijardi kuna u 2010. Kumulativno, odricanje države zbog sniženih stopa u razdoblju 2005.-10. iznosilo je čak 40,5 milijardi kuna.

Upravo su snižene stope PDV-a od glavnog interesa za ovu analizu. Smjernicom 112/2006/EZ Europske Unije (2006:46-47) propisano je korištenje jedne standardne stope koja ne smije biti niža od 15% te jedne ili dvije snižene stope, ali ne niže od 5%. To zapravo znači da

³ U ovom istraživanju ne smatramo sve te isporuke poreznim izdacima. O problematici izdataka bit će riječi dalje u tekstu.

je Hrvatska u tom dijelu još uvijek neusklađena sa smjernicama EU. Tablica 4 prikazuje popis stopa PDV-a u zemljama EU i Hrvatskoj.

Tablica 4.

Stope PDV-a u zemljama Europske unije i Hrvatskoj (na dan 1. srpnja 2011.)

	Standardna	Snižena	Super snižena	Parkirna	Nulta
Belgija	21	6 / 12		12	da
Bugarska	20	9			
Češka	20	10			
Danska	25				da
Njemačka	19	7			
Estonija	20	9			
Grčka	23	6,5 / 13			
Španjolska	18	8	4		
Francuska	19,6	5,5	2,1		
Irska	21	9 / 13,5	4,8	13,5	da
Italija	20	10	4		da
Cipar	15	5 / 8			
Latvija	22	12			
Litva	21	5 / 9			
Luksemburg	15	6 / 12	3	12	
Mađarska	25	5 / 18			
Malta	18	5 / 7			da
Nizozemska	19	6			
Austrija	20	10		12	
Poljska	23	5/8			
Portugal	23	6 / 13		13	
Rumunjska	24	5 / 9			
Slovenija	20	8,5			
Slovačka	20	10			
Finska	23	9 / 13			da
Švedska	25	6 / 12			da
Ujedinjeno Kraljevstvo	20	5			da
<i>Hrvatska</i>	<i>23</i>	<i>10</i>			<i>da</i>

Izvor: European Commission (2011a); prilagodba autora

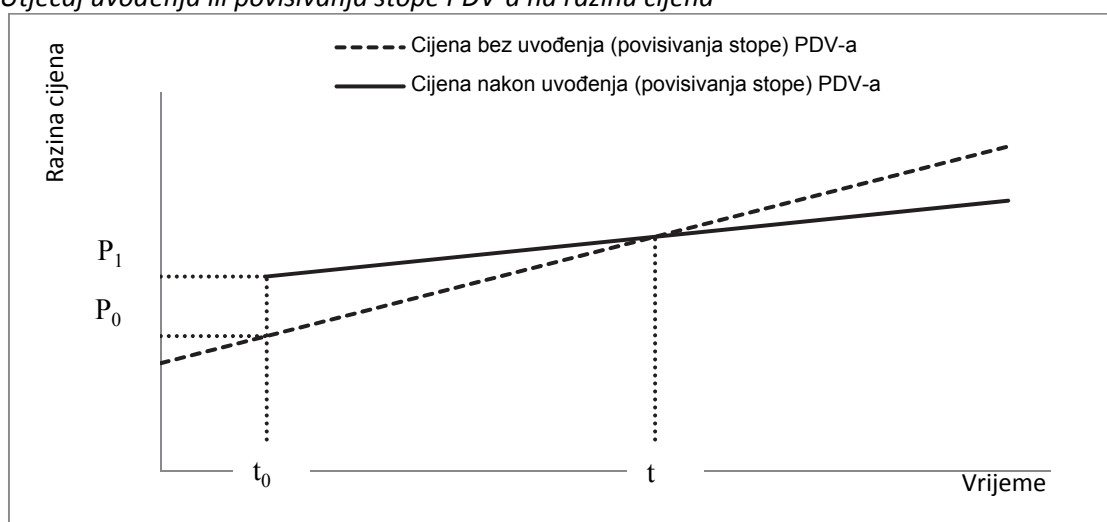
Tablica stopa PDV-a po zemljama članicama EU prikazuje relativno neujednačenu politiku oporezivanja. Standardna stopa kreće se u rasponu od 15% u Cipru i Luksemburgu do najviših 25% u Danskoj, Mađarskoj i Švedskoj. Sve promatrane zemlje, osim Danske, primjenjuju i barem jednu sniženu stopu, dok se super snižena i parkirna stopa primjenjuje samo u nekim starijim članicama EU-a. Korištenje nulte stope generalno je dozvoljeno samo za izvoz, budući da se PDV kod izvezenih dobara i usluga plaća u zemlji uvoza, tj. potrošnje. Ipak, postoje i neka odstupanja od tog pravila pa se tom povlasticom u neodređenom vremenskom razdoblju, odnosno “do uspostave konačnog sustava PDV-a”, uglavnom koriste pojedine stare članice, koje su u vrijeme donošenja Direktive primjenjivale nultu stopu. Kada su pak u pitanju nove članice EU-a primjena nulte stope odobrena je tek za određeno prijelazno razdoblje. Do kraja 2010. Cipar je koristio svoje pravo na nultu stopu na isporuke određene vrste hrane i pića te na isporuke farmaceutskih proizvoda, lijekova i cjepiva, a Poljska na isporuke određenih knjiga i specijalističke periodike. Malta se nultom stopom na prehrambene i farmaceutske proizvode imala pravo koristiti do početka 2010., međutim prema podacima European

Commission (2011a), 1. srpnja 2011. Malta je i dalje primjenjivala nultu stopu, ali će zasigurno biti prisiljena na njeno ukidanje u budućnosti.

Obzirom na skori ulazak Hrvatske u EU, očigledno je da je ukidanje nulte stope PDV-a u Hrvatskoj neminovno, odnosno samo pitanje vremena. Nestić (2008) procjenjuje da proizvodi koji se oporezuju po nultoj stopi u ukupnoj finalnoj potrošnji kućanstava čine oko 7,5% te bi u slučaju uvođenja stope od 10% na te proizvode, rast ukupne razine cijena iznosio 0,8%. Analognom aritmetičkom procjenom možemo zaključiti da bi uvođenje stope od 5%, što je ujedno i minimalna snižena stopa u EU, rast cijena iznosio oko 0,4%. Veoma je izvjesno da bi to bio jednokratni učinak koji se ne bi smio preliti na ostale cijene, pa tako ni utjecati na trajno povećanje stope inflacije (Nestić, 2008). Grafikon 1. prikazuje općeniti utjecaj uvođenja ili povisivanja stope PDV-a na razinu cijena.

Grafikon 1.

Utjecaj uvođenja ili povisivanja stope PDV-a na razinu cijena



Izvor: Minh Le (2003:47)

Prema Minh Le (2003:46-47) u slučaju kad PDV dovodi do povećanja prihoda, vlasti mogu lakše provoditi restriktivnu monetarnu politiku pa PDV može čak vršiti pritisak na silazni trend inflacije, odnosno u tom je slučaju PDV prije deflatoran nego inflatoran. Grafikon 1. prikazuje kako uvođenje, odnosno povisivanje stope PDV-a, dovodi do jednokratnog povećanja cijena s P_0 na P_1 u trenutku t_0 . Kako vlast prikuplja više prihoda i sužava ponudu novca, stopa rasta razine cijena počinje padati. U trenutku t dvije se razine cijena (sa i bez uvođenja/povisivanja stope PDV-a) poklapaju, a nakon tog trenutka dugoročna razina cijena s PDV-om ostaje na nižoj razini od one bez uvođenja (povisivanja stope) PDV-a.

Valja naglasiti da u Hrvatskoj u skupinu koja se oporezuje po nultoj stopi ulaze samo osnovna dobra poput kruha, mlijeka, knjiga te nekih lijekova i medicinskih pomagala te znanstveni časopisi i javno prikazivanje filmova. Prema Copenhagen Economics (2007:8) cjenovno neelastična dobra su tipično osnovna dobra koja konzumiraju u većim udjelima kućanstava nižeg dohotka. Stoga možemo zaključiti da je kod većine dobara koja su u Hrvatskoj oporezivana nultom stopom potražnja neelastična u odnosu na cijenu te bi povisivanje stope oporezivanja vjerojatno imalo tek neznatan učinak na ukupnu potrošnju tih dobara. Drugim riječima, iz podataka o isporukama na koje se primjenjuje nulta stopa (v. Tablicu 2) možemo izračunati okvirni iznos novaca koji bi se slio u državnu blagajnu kad bi se te isporuke oporezivale stopom od 5, odnosno 10%, a što je prikazano u Tablici 5.

Tablica 5.*Potencijalni prihodi od PDV-a prilikom usklađivanja sa smjernicama Europske unije (2005.-10.)*

	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
Vrijednost isporuka po stopi od 0% (mlrd. kn)	26,3	22,5	24,4	26,6	25,7	25,8
Bruto domaći proizvod (mlrd. kn)	266,	291,	318,	345,	335,	334,
	7	0	3	0	2	6
Potencijalni prihodi, stopa 5% (mlrd. kn)	1,3	1,1	1,2	1,3	1,3	1,3
Potencijalni prihodi, stopa 10% (mlrd. kn)	2,6	2,2	2,4	2,7	2,6	2,6
Potencijalni prihodi, stopa 5% (% BDP)	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Potencijalni prihodi, stopa 10% (% BDP)	1,0	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8

Izvor: Autorov izračun temeljem podataka iz Tablice 2

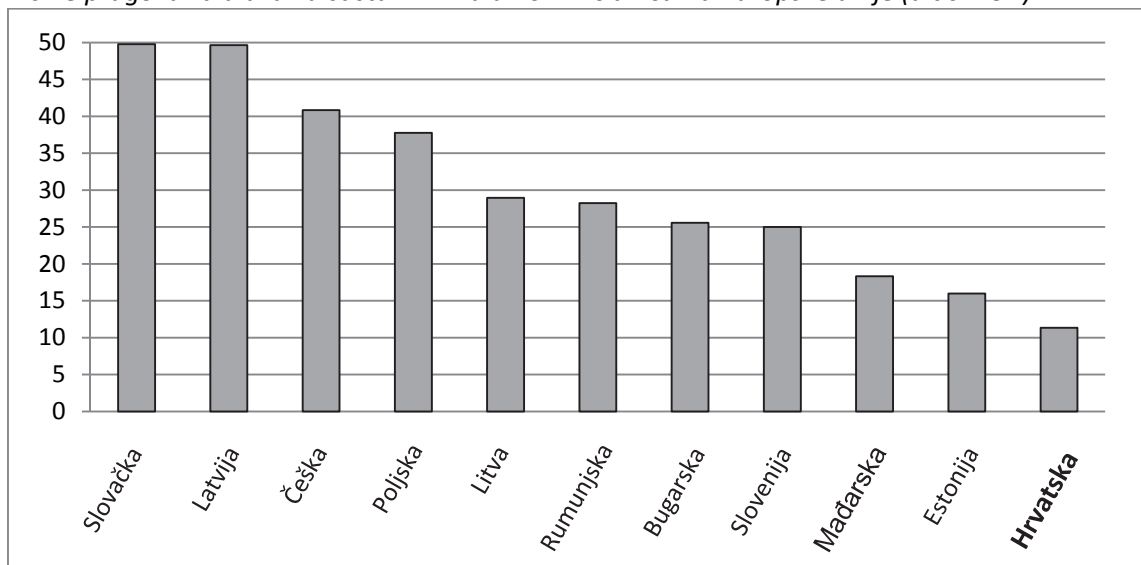
Ukoliko na isporuke oporezivane s nultom stopom primijenimo stopu od 5%, u razdoblju 2005.-10. država bi uprihodila između 1,1 i 1,3 milijarde kuna, dok bi primjenom stope 10% uprihodila dvostruko više, odnosno između 2,2 i 2,7 milijarde kuna. Stoga možemo procijeniti da će prilikom usklađivanja sniženih stopa sa smjernicama EU prihodi države porasti otprilike za iznos ekvivalentan 0,4% BDP-a u slučaju primjene najniže propisane stope od 5% na isporuke koje se trenutno oporezuju nultom stopom, odnosno 0,8% u slučaju primjene stope od 10%. Iz ove mini analize možemo zaključiti da će se i udio poreznih izdataka u BDP-u Hrvatske u trenutku ukidanja nultih stopa smanjiti za 0,4, odnosno 0,8 postotna boda, a ovisno o primijenjenoj sniženoj stopi.

Osim razlika u definiranju poreznih stopa u zemljama članicama EU i Hrvatskoj, jedan od neujednačenih kriterija sustava PDV-a je i definirani prag za ulazak u sustav, odnosno visina ostvarenog prometa u određenom poreznom razdoblju (obično u jednoj godini) koja određuje uvjete kada su se porezni obveznici (poduzetnici) obvezni prijaviti u sustav PDV-a. Poduzetnici koji postanu dijelom sustava PDV-a na sve svoje isporuke dobara i usluga moraju obračunavati PDV, ali imaju pravo odbiti onaj PDV koji je iskazan na njihovim ulaznim računima za nabavljena dobra i usluge.

Visina praga za ulazak u sustav utječe na porezne prihode i troškove oporezivanja. Previsok prag zbog neuključivanja određenog broja poreznih obveznika u sustav PDV-a može prouzročiti gubitak poreznih prihoda za državu. Nasuprot tome, prenizak prag i, slijedom toga, relativno velik broj malih poduzetnika koji ulaze u sustav znatno opterećuje poreznu upravu i povećava troškove oporezivanja (Kesner-Škreb i Medak Fell, 2008). Keen i Mintz (2004:574) ističu da osim administrativnih troškova i koristi od prikupljenih prihoda prilikom određivanja optimalnog praga svakako u obzir treba uzeti i troškove usklađivanja poreznih obveznika te potencijalna iskrivljenja zbog različitog tretmana tvrtki iznad i ispod praga, a važno je i osmišljavanje optimalne strategije revizije sustava. Kim (2005) proširuje tu studiju dodatnim uvažavanjem sklonosti poreznih obveznika poreznoj evaziji u ovisnosti o definiranom pragu. Visine pragova za ulazak u sustav PDV-a u novim državama članicama EU važeće u rujnu 2011. prikazane su na Grafikonu 2.

Grafikon 2.

Visine pragova za ulazak u sustav PDV-a u novim članicama Europske unije (u tis. EUR)



Izvor: European Commission (2011b); prilagodba autora

Hrvatska je s pragom od 85 tisuća kuna (protuvrijednost oko 11,3 tisuće eura) iznad minimalnog propisanog praga od 5 tisuća eura (European Commission, 2011b), ali je ipak na začelju u odnosu prema novim državama članicama EU-a. Važno je napomenuti da je u nekoliko novih zemalja članica došlo do promjena visine praga prilikom pristupanja EU-a (Kesner-Škreb i Medak Fell, 2008).

O upitnosti visine praga za ulazak u sustav PDV-a govori i anketa obrađena u Dimitrić (2004:361) prema kojoj su mišljenja oko opravdanosti praga podijeljena i među poduzećima i među obrtnicima, što znači da bi ga svakako trebalo preispitati. Prema toj analizi među obrtnicima postoji statistički značajna povezanost između stajališta o pitanju visine praga za ulazak u sustav PDV-a i visine godišnjih primitaka te godišnjeg dohotka. Više ispitanika s nižim primitkom i dohotkom smatra taj prag preniskim, što znači da preferiraju biti ili ostati izvan sustava PDV-a. Kako su upravo uslužne djelatnosti najzastupljenije u malim obrtima, a u njima je ulazni PDV niže zastupljen nego u djelatnostima koje nisu radno intenzivne, takvo je stajalište sasvim logično. Biti izvan sustava PDV-a donosi tržišnu konkurentnu prednost u mogućnosti formiranja nižih cijena. Osim toga, činjenica da se u tom slučaju plaća ulazni PDV nema osobit negativan učinak zbog visokog udjela rada u strukturi inputa. Među obrtnicima također postoji značajna negativna povezanost između mišljenja o pragu od 85.000 kn i sezonskog karaktera obrta. Obrtnici čija djelatnost nije sezonska prag od 85.000 kn većinom smatraju preniskim. To upućuje na zaključak da su sezonski obrti u povoljnijem profitnom položaju jer u sezoni ostvaruju optimalan odnos inputa i outputa, pa im PDV nije znatnije opterećenje (Dimitrić, 2004:361).

Ukoliko napustimo razmatranja o faktorima koji utječu na smanjivanje ili proširivanje porezne osnovice, iznos poreznih izdataka možemo procijeniti kao razliku umnoška porezne osnovice i standardne stope PDV-a i stvarno prikupljenih prihoda od PDV-a, što se može prikazati sljedećim izrazom:

$$TE = B \cdot r - R \quad (1)$$

gdje su B osnovica PDV-a, r standardna stopa PDV-a, a R stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a. Umnožak porezne osnovice i standardne stope PDV-a prikazuje nominalni iznos koji bi vlada prikupila kada bi sva oporeziva dobra i usluge oporezivala jedinstvenom stopom. Ipak, valja

naglasiti da situacija u praksi i nije baš toliko jednostavna pa u svrhu ove jednostavne analize moramo nametnuti ograničenje pretpostavljajući da u slučaju primjene jedinstvene stope PDV-a ne bi došlo do raznih ekonomskih iskrivljenja (poput promjene cijena, razina potrošnje, porezne evazije i sl.).

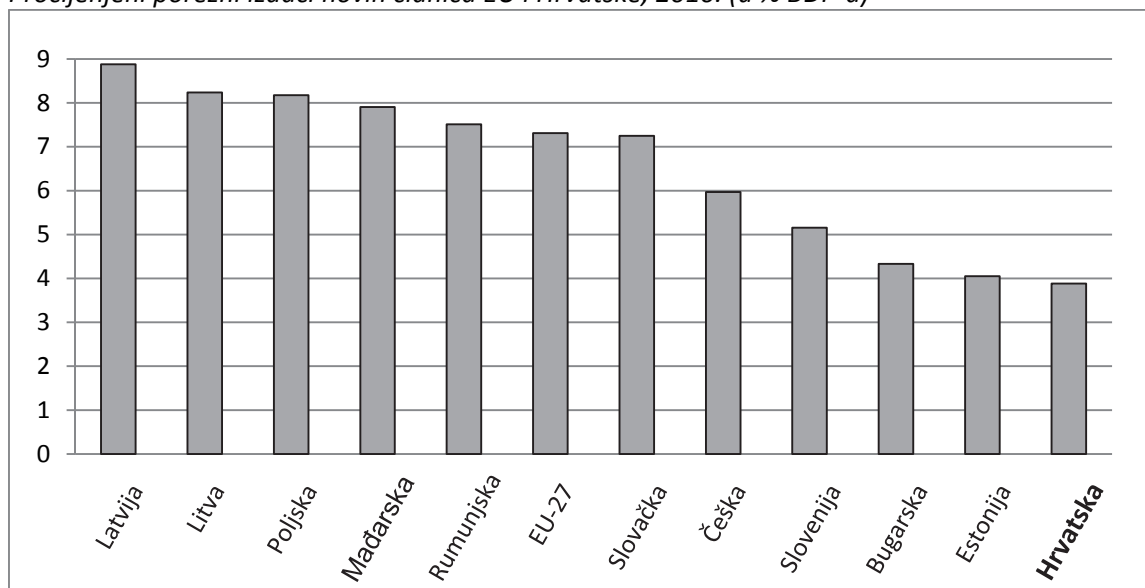
Glavne metodološke poteškoće proizlaze iz nepostojanja javno dostupnih podataka o osnovici PDV-a. Međutim, dobra aproksimacija osnovice PDV-a je iznos rashoda za finalnu potrošnju, budući da je PDV upravo porez na finalnu potrošnju. Nacionalni računi sadrže podatke o rashodima za finalnu potrošnju, međutim ti iznosi već uključuju PDV, pa je od iznosa rashoda za finalnu potrošnju potrebno oduzeti iznos prihoda od PDV-a, budući da teoretska osnovica za oporezivanje ne bi smjela uključivati i sam porez (OECD, 2011:107). Drugim riječima, potrebno je napraviti prilagodbu izraza (1), što je prikazano donjim izrazom:

$$TE = (FC - R) \cdot r - R \quad (2)$$

gdje je FC iznos rashoda za finalnu potrošnju, a sve ostale oznake jednake kao i prije. Prema OECD (2011:107-108), rashodi za finalnu potrošnju uključuju državnu proizvodnju netržišnih dobara, imputirane rente i transakcije koji ne bi trebali biti uključeni u teoretsku osnovicu PDV-a, a ne uključuju iznose za kupnju stambenih objekata koji bi trebali biti sastavni dio osnovice PDV-a. Očito je da ove neusklađenosti teoretske i ovako procijenjene osnovice PDV-a mogu dovesti do greške u izračunu, međutim stvarnu veličinu ove pogreške nije moguće izmjeriti. Grafikon 3. prikazuje procijenjeni udio poreznih izdataka u BDP-u novih zemalja članica EU, prosjeka EU-27 i Hrvatske u 2010., dok su ukupne statistike o poreznim izdacima u razdoblju 2006.-10. prikazane u Tablici A1 u Prilozima.

Grafikon 3.

Procijenjeni porezni izdaci novih članica EU i Hrvatske, 2010. (u % BDP-a)



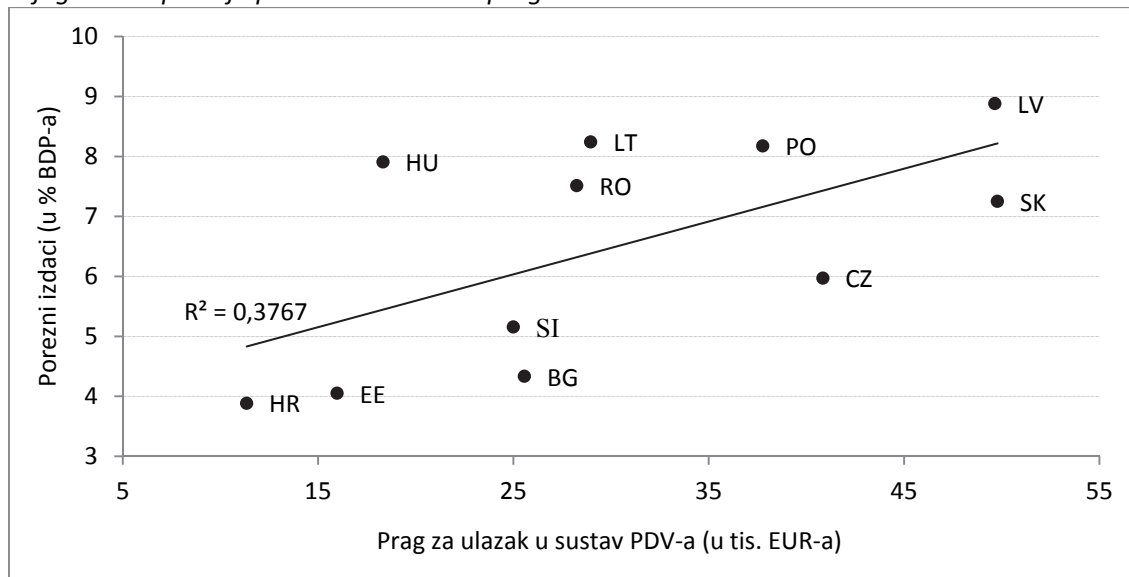
Izvor: Autor temeljem Tablice A1. iz Priloga

Hrvatska je u 2010. imala najniži udio poreznih izdataka u BDP-u od svih promatranih novih članica, kao i od prosjeka svih zemalja EU u iznosu od nepunih 4% BDP-a. Relativno slične udjele zabilježile su i Estonija i Bugarska, a kod većine ostalih zemalja taj je udio znatno viši. Najviši udio poreznih izdataka u BDP-u od gotovo 9% zabilježila je Latvija, a slijede je Litva, Poljska i Mađarska s udjelima oko 8%. Prosjek svih zemalja EU gotovo je dvostruko viši od udjela poreznih izdataka u Hrvatskoj pa možemo reći da je hrvatski sustav oporezivanja dodane vrijednosti relativno efikasan u tom smislu. No, već je ranije naglašeno (v. Grafikon 2.) da je

prag za ulazak u sustav PDV-a u Hrvatskoj najniži od promatranih zemalja. Na Grafikonu 4. prikazan je dijagram raspršenja udjela poreznih izdataka u BDP-u i praga za ulazak u sustav PDV-a.

Grafikon 4.

Dijagram raspršenja poreznih izdataka i praga PDV-a



Izvor: Autorov izračun

Regresijski pravac pokazuje da između propisanih pragova za ulazak u sustav PDV-a i udjela poreznih izdataka u BDP-u postoji pozitivna veza. Zemlje s nižim pragovima PDV-a uglavnom imaju i manji udio poreznih izdataka BDP-u i obratno. Iz koeficijenta determinacije (R^2 statistika) od 38% možemo zaključiti da je definirani prag ulaska u sustav PDV-a jedna relativno značajna odrednica ukupnog iznosa poreznih izdataka. Stoga je svakako potrebno inicirati provedbu detaljne analize adekvatnosti visine hrvatskog praga za ulazak u sustav PDV-a s ciljem optimizacije troškova i koristi sustava oporezivanja dodane vrijednosti.

Još jedna od važnijih problematika u sustavu oporezivanja dodane vrijednosti vezana je uz porezna oslobođenja. Porezna oslobođenja svrstana su u tri skupine: oslobođenja u tuzemstvu, oslobođenja pri uvozu i oslobođenja pri izvozu. Sva su porezna oslobođenja u tuzemstvu bez prava odbitka pretporeza, dok su proizvodi koji se izvoze prema načelu odredišta oslobođeni plaćanja PDV-a, s pravom na odbitak poreza obračunanoga u njihovim inputima (Kuliš, 2007b:29).

Lejeune (2011:274) ističe da PDV u EU ima relativno suženu osnovicu zbog učestalosti oslobođenja bez prava odbitka pretporeza⁴. Međutim, u uvjetima nedozvoljenog odbitka pretporeza obračunanoga u inputima, PDV postaje trošak dobavljača dobara ili pružatelja usluga, a taj se trošak zatim prelijeva na potrošače (tzv. *cascading* efekt). Stoga oslobođenja u PDV-u dovode do različitih iskrivljenja i sprječavaju sustav da bude široko usmjeren i neutralan. S druge strane regresivnost PDV-a na taj način nije efikasno poboljšana, budući da te mjere nisu usmjerene prema onima koji ostvaruju niže dohotke. Osim toga, obzirom na širok skup oslobođenja i pogrešne interpretacije zemalja članica EU o tome da li se pojedina transakcija treba tretirati kao oslobođenje, dolazi do velikog broja sudskih sporova pa je u razdoblju od 2000.-09. čak 57 od ukupno 204 (28%) sporova vezanih za PDV upravo vezano za pitanje interpretacije oslobođenja (Lejeune, 2011:274).

⁴ Ovo se također odnosi i na PDV u Hrvatskoj budući da je hrvatski sustav gotovo u potpunosti usklađen s europskim.

Bratić i Urban (2006:152) također se slažu da različita izuzeća i porezne pogodnosti usložnjavaju porezni sustav, poskupljuju ubiranje poreza te otvaraju mogućnost porezne evazije. Stoga je nužno prije uvođenja nekog od oblika poreznih izdataka u postojeći porezni sustav napraviti analizu troškova i koristi njihova uvođenja. Upravo zato, sve su brojnije zemlje koje nastoje izračunati troškove i koristi uvedenih olakšica i oslobođenja u poreznom sustavu kojima se umanjuje osnovica ili obveza plaćanja poreza (Bratić, 2011:39). Evaluacija poreznih mjera odnosi se na preispitivanje politika oporezivanja po tri glavna kriterija, a to su važnost, efektivnost i efikasnost. Preispitivanje važnosti odgovara na pitanje je li porezna mjera konzistentna s prioritetima te je li usmjerena stvarnim potrebama. Preispitivanje efektivnosti trebalo bi dati odgovor na pitanje da li porezne mjere efektivno postižu svoje ciljeve, u skladu s proračunom i bez neželjenih ishoda. Preispitivanje efikasnosti pak odgovara na pitanje jesu li porezne mjere najprikladnije i dovoljno efikasno sredstvo za postizanje ciljeva u odnosu na alternativne mogućnosti (Lenjosek, 2004:19).

4. EFIKASNOST POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Ne postoji općeprihvaćeno mišljenje o tome što je i kako bi trebao izgledati efikasan sustav PDV-a, međutim najviše kontroverzi povezanih s efikasnosti PDV-a svakako izaziva primjena različitih stopa oporezivanja. Zastupanje oporezivanja po jedinstvenoj poreznoj stopi svakako je učestalije kod poreznih stručnjaka koji smatraju da PDV treba ostvarivati isključivo fiskalne i gospodarske ciljeve, dok je opredjeljenje za veći broj stopa vidljivo kod pojedinaca koji smatraju da PDV ujedno treba ispunjavati i socijalne ciljeve. Argumentacija za i protiv jedinstvene stope PDV-a prikazana je u Tablici 6.

Tablica 6.

Argumenti u korist i protiv jedinstvene stope PDV-a

Razlog	Argumenti u korist jedinstvene stope	Argumenti protiv jedinstvene stope
Regresivnost	Pojam regresivnosti teško je jednoznačno definirati, jer nije svejedno u odnosu prema kojoj se osnovici promatra - dohotku ili potrošnji, te na koji se rok promatranje odnosi. Međutim, eventualnu regresivnost valja ispravljati socijalnim transferima ili progresivnim djelovanjem ostalih poreza.	Pojam regresivnosti uobičajeno se veže za godišnji dohodak pa PDV s jednom stopom više opterećuje siromašne, odnosno uzrokuje nepovoljne socijalne učinke.
Porezna administracija	Uvođenje više stopa zahtijeva i potanko definiranje oporezivih proizvoda komplicira i poskupljuje poreznu administraciju u usporedbi sa sustavom s jednom stopom.	Troškovi oporezivanja ne ovise samo o broju stopa, pa taj tehnički aspekt ne bi trebao utjecati na odluku o broju stopa i na poreznu politiku.
Porezna evazija	Sve proizvode koji nisu jednoznačno definirani porezni će obveznici pokušati ugurati u kategoriju niže stope, što otvara vrata korupciji i lobiranju, odnosno poreznoj evaziji.	Niže porezne stope (a time i niže cijene) mogu imati utjecaj na odluke pojedinih potrošača da prestanak potrošnje u neformalnom gospodarstvu (primjerice prilikom izgradnje ili raznih popravaka).

Cijene	Niže stope PDV-a nisu jamstvo nižih cijena. Na slobodnom tržištu cijene se formiraju prema odnosima ponude i potražnje pa će trgovci svoje cijene formirati u ovisnosti o elastičnosti potražnje, odnosno prema onome što tržište može podnijeti, bez obzira na utvrđenu poreznu stopu.	Snižavanje stopa PDV-a na pojedine proizvode (usluge) svakako dovodi do snižavanja cijena tih proizvoda, a pogotovo u djelatnostima s izraženom konkurentnosti.
Sklonosti potrošača	Različite stope PDV-a dovode do odsustva načela neutralnosti i iskrivljenja sklonosti potrošača pa se, primjerice, oporezivanjem luksuznih proizvoda višim stopama obeshrabruju siromašni da svoju potrošnju katkad obogate i ponekim skupim proizvodom.	Određenim ključnim sektorima radi ekonomskog rasta i povećanja konkurentnosti prihvatljivo je dopustiti snižene stope za određene proizvode ili usluge. Primjena sniženih poreznih stopa često se traži u sektoru turizma argumentiranjem da će turizam biti u nepovoljnijem položaju u odnosu na inozemnu konkurenciju gdje se turističke usluge oporezuju nižim stopama.
Prihodi proračuna	Niže stope PDV-a znače i manje prihoda za državni proračun.	Gubitak prihoda uvođenjem sniženih ili nultih stopa mogao bi biti ublažen povećanom potrošnjom ili povećanjem nekih drugih poreza (npr. trošarina).

Izvor: Autor temeljem Kesner-Škreb (1999), Copenhagen Economics (2007), Kuliš (2007a) i Cindori i Pogačić (2010)

Obzirom da ne postoji jasna ideja efikasnog sustava PDV-a, nemoguće je odrediti preciznu mjeru efikasnosti PDV-a. U ovom dijelu rada obradit će se tri najčešće korištene mjere efikasnosti PDV-a sa svim svojim prednostima i nedostacima. Ebrill i sur. (2001:40-42) definiraju dvije mjere efikasnosti sustava prikupljanja prihoda od PDV-a, a to su stopa efikasnosti (*efficiency ratio* - *ER*) i stopa C-efikasnosti prikupljanja PDV-a (*C-efficiency ratio* - *CER*).

Stopa efikasnosti ili stopa produktivnosti PDV-a definirana je sljedećom formulom:

$$ER = \frac{R}{Y \cdot r} \cdot 100 \quad (3)$$

gdje su R stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a, Y nominalni BDP, a r standardna stopa PDV-a. Stopa efikasnosti pokazuje koji postotak BDP-a je prikupljen svakim postotnim bodom standardne stope PDV-a. Međutim, ova mjera može ukazivati na pogrešne zaključke, budući da PDV oporezuje potrošnju, a ne proizvodnju koju mjeri BDP (Bird i Gendron, 2006:11-12). Stoga bi savršena stopa efikasnosti od 100% bila postignuta jedino u slučaju primjene jedinstvene stope na PDV proizvodnog tipa (što ovdje nije slučaj budući da sve zemlje EU, pa i Hrvatska, koriste PDV potrošnog tipa), a statistiku bi narušile i greške u mjerenju BDP-a (Ebrill i sur., 2001:41). Ta se problematika vrlo jednostavno može zaobići korištenjem stope C-efikasnosti, koja zamjenjuje BDP s potrošnjom, a što se može prikazati sljedećom formulom:

$$CER = \frac{R}{FC \cdot r} \cdot 100 \quad (4)$$

gdje su R stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a, FC finalna potrošnja, a r standardna stopa PDV-a. Kao i ranije, savršena stopa efikasnosti od 100% bila bi postignuta jedino u slučaju primjene jedinstvene stope, dok bi se u slučaju primjene nulte ili sniženih stopa PDV-a na pojedina dobra ili usluge stopa C-efikasnosti spustila ispod 100 posto. S druge strane, uključivanje investicija u osnovicu PDV-a ili prekidi u lancu PDV-a koji rezultiraju oporezivanjem

finalne potrošnje, ali i pojedinih intermedijarnih dobara, doveli bi do stope C-efikasnosti od preko 100 posto (Ebrill i sur., 2001:41-42).

Teoretski, porezni sustav bi se trebao smatrati potpuno efikasnim u slučaju kad pokriva cijelu osnovicu za oporezivanje (potrošnju konačnih potrošača) po jedinstvenoj stopi te kad porezna administracija uspije prikupiti cijelu poreznu obvezu. Prema OECD (2011:106-113), jedan relativno prikladan pokazatelj za tu svrhu je stope prihoda od PDV-a (*VAT Revenue Ratio* - *VRR*). *VRR* mjeri razliku između stvarno prikupljenih prihoda od PDV-a i prihoda koji bi teoretski mogli biti prikupljeni kad bi se na cijelu osnovicu PDV-a primijenila jedinstvena porezna stopa, što se može prikazati sljedećim izrazom:

$$VRR = \frac{R}{B \cdot r} \cdot 100 \quad (5)$$

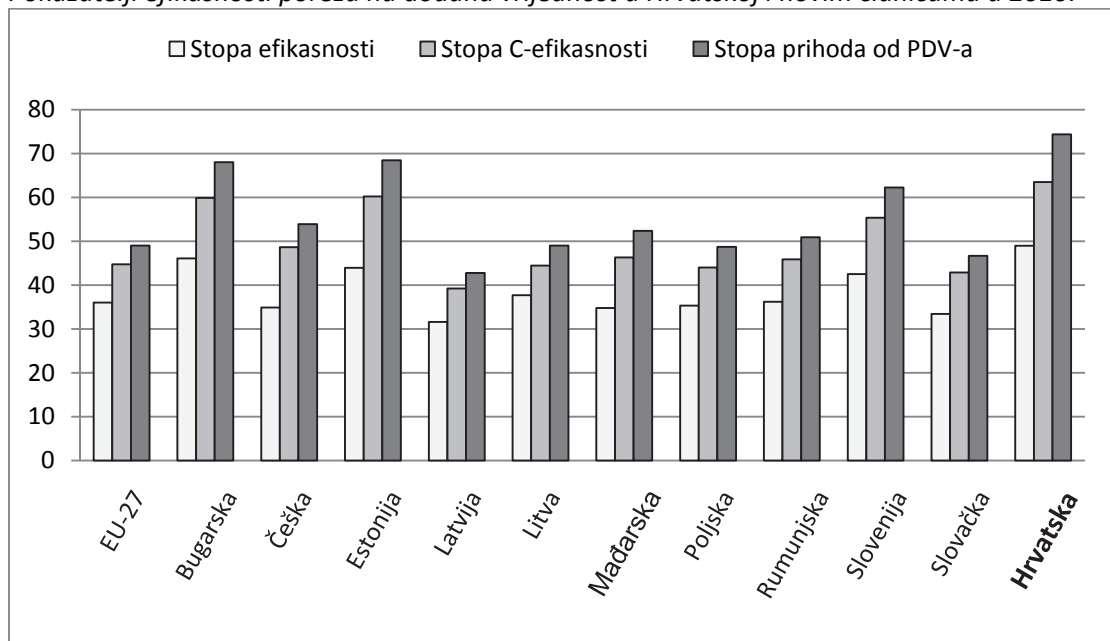
gdje su *R* stvarno prikupljeni prihodi od PDV-a, *B* osnovica PDV-a, a *r* standardna stopa PDV-a. Kao što je već ranije naglašeno, dobra aproksimacija osnovice PDV-a može se izraziti kao razlika rashoda za finalnu potrošnju i stvarno prikupljenih prihoda od PDV-a pa je potrebno napraviti prilagodbu izraza (5), što je prikazano donjim izrazom:

$$VRR = \frac{R}{(FC - R) \cdot r} \cdot 100 \quad (6)$$

gdje je *FC* iznos rashoda za finalnu potrošnju, a sve ostale oznake jednake kao i prije. Sva tri pokazatelja efikasnosti PDV-a novih zemalja članica i Hrvatske prikazana su na Grafikonu 5., dok su ukupne statistike o svakom pokazatelju efikasnosti u razdoblju 2006.-10. prikazane u Tablicama A2., A3. i A4. u Prilozima.

Grafikon 5.

Pokazatelji efikasnosti poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i novim članicama u 2010.



Izvor: Autor temeljem Tablica A2., A3. i A4. iz Priloga

Hrvatska je u 2010. imala najviše pokazatelje efikasnosti od svih promatranih zemalja članica EU. Odmah nakon Hrvatske po efikasnosti sustava oporezivanja dodane vrijednosti slijede Estonija i Bugarska, dok je Latvija na posljednjem mjestu. Valja naglasiti da su ovi rezultati i očekivani, obzirom na procijenjeni udio poreznih izdataka u BDP-u, što je vidljivo na Grafikonu 3, a koji su u direktnoj vezi s efikasnošću. Međutim, iz same definicije sva tri pokazatelja efikasnosti možemo uočiti njihove manjkavosti zbog kojih ih valja interpretirati s posebnim oprezom. Naime, administrativni i troškovi usklađivanja nisu zastupljeni niti u jednoj od promatranih mjera efikasnosti. Osim toga, ove se mjere ne bave razmatranjima mogućih ekonomskih poremećaja uzrokovanim porezima.

Oporezivanje općenito donosi tri vrste troškova: iznose poreza koje treba platiti, različite ekonomske poremećaje (iskrivljenosti) uzrokovane porezima te troškove svih poslova koje treba učiniti da bi se porezi prikupili. Posljednji troškovi čine svojevrstan transakcijski trošak funkcioniranja poreznog sustava i u financijskoj se literaturi još označavaju kao operativni troškovi oporezivanja. Dijele se na troškove poreznih vlasti, odnosno administrativne troškove oporezivanja, i troškove poreznih obveznika (Blažić, 2004:274). Iako katkad nije jasno što su točno troškovi poreznih vlasti, prema definiciji koju koriste Sandford, Godwin i Hardwick (1989) to su svi troškovi javnog sektora koji se pojavljuju pri provedbi postojećih poreznih zakona, uključujući i prijedloge za njihovu promjenu. Bratić i Pitarević (2004:379) navode da troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj sadržavaju troškove poslovanja (za zaposlene, za utrošeni materijal, energiju, računala itd., financijske i ostale troškove te troškove za nabavu kapitalnih sredstava). Nasuprot troškovima porezne vlasti, prema Sandford (1995:1), troškovi poreznih obveznika obuhvaćaju sve one troškove koje su ostvarili porezni obveznici u udovoljavanju zahtjevima poreznog zakonodavstva i poreznih vlasti, uz iznose stvarno plaćenog poreza i sve ostale troškove izazvane ekonomskim poremećajima (distorzijama) prouzročeni samom prirodom poreza.

Blažić (2004:280-281) navodi da je u slučaju PDV-a udio troškova poreznih obveznika u BDP-u u 2001/2002. iznosio oko 0,81%, što je tek 6% prihoda od PDV-a. Što se tiče troškova Porezne uprave, oni se ne prate prema vrstama poreza nego prema kontnom planu i drugoj obračunskoj metodologiji i stoga je nemoguće utvrditi troškove oporezivanja za porezne obveznike prema pojedinim vrstama poreza (Bratić i Pitarević, 2004:382). Ipak, autori procjenjuju ukupan trošak poreznih vlasti (koji uključuje troškove prikupljanja svih poreza) od oko 0,5% BDP-a u 2001. Obzirom da udio PDV-a u ukupnim poreznim приходima u čitavom razdoblju 2002.-10. iznosi tek neznatno više od 50% (v. tablicu 1), možemo vrlo neprecizno zaključiti da se oko 0,25% BDP-a odnosilo na troškove prikupljanja PDV-a. Stoga možemo zaključiti da su ukupni troškovi oporezivanja iznosili oko 1% BDP-a. Ipak, obzirom da su od posljednjih dostupnih podataka nastupile značajne promjene u poreznom sustavu, svakako je potrebno napraviti analizu s ažuriranim podacima kako bi se utvrdilo stvarno stanje troškova oporezivanja u sustavu dodane vrijednosti, kao i točna mjera efikasnosti hrvatskog PDV-a.

5. ZAKLJUČAK

Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj najizdašniji je porez proračuna opće države s najširim krugom poreznih obveznika. Prihodi od PDV-a u razdoblju 2002.-10. prosječno iznose 52%, a prosječan udio u ukupnim приходima proračuna opće države 30,7%. Od početka primjene PDV-a do danas sustav oporezivanja doživio je značajne promjene u pogledu promjena stopa, oslobođenja, praga ulaska u sustav itd. Trenutno je PDV gotovo u cijelosti usklađen s europskim smjernicama, a manje usklade očekuju se još do trenutka pristupanja EU, prvenstveno vezano uz ukidanje nulte stope. Obzirom da će Hrvatska biti primorana ukinuti nulte stope pokušali smo izračunati procijenjeni utjecaj tih promjena na proračun. Analiza

pokazuje da će prihodi države porasti otprilike za iznos ekvivalentan 0,4% BDP-a u slučaju primjene najniže propisane stope od 5% na isporuke koje se trenutno oporezuju nultom stopom, odnosno 0,8% u slučaju primjene stope od 10%. Za isti iznos će se smanjiti i ukupan iznos poreznih izdataka.

U razdoblju 2005.-10. vrijednost svih isporuka koje ne podliježu oporezivanju, koje su oslobođene poreza i koje se oporezuju po sniženim stopama porasla je za 90%, s 109 na 208 milijardi kuna. Od toga vrijednost isporuka koje se oporezuju po sniženim stopama porasla je s 26,3 u 2005. na 38 milijardi kuna u 2010. Procijenjeni gubitak prihoda od PDV-a zbog sniženih stopa tretira se kao porezni izdatak, a procijenjen je na 5,8 milijardi kuna u 2005., odnosno 7,5 milijardi kuna u 2010. Kumulativno, odricanje države zbog sniženih stopa u razdoblju 2005.-10. iznosilo je čak 40,5 milijardi kuna.

Procjena pokazuje da je Hrvatska u 2010. imala udio poreznih izdataka u BDP-u u iznosu od nepunih 4%. Taj je udio manji od udjela novih članica EU, kao i dvostruko niži od prosjeka svih zemalja EU. Stoga možemo reći da je hrvatski sustav oporezivanja dodane vrijednosti relativno efikasan u tom smislu. To je pokazala i analiza efikasnosti prema kojoj je Hrvatska u 2010. imala najbolje pokazatelje efikasnosti od svih promatranih zemalja članica EU.

Međutim, u ukupnu analizu efikasnosti nije bila uključena analiza ukupnih troškova poreznih vlasti, odnosno administrativnih troškova oporezivanja, i troškova poreznih obveznika, kao ni ostali troškovi izazvani ekonomskim poremećajima prouzročeni samom prirodom poreza. Stoga je svakako potrebno inicirati provedbu detaljne analize cjelokupnog poreznog sustava oporezivanja dodane vrijednosti s ciljem optimizacije troškova i koristi. Ta bi analiza trebala najmanje obuhvatiti određivanje optimalnog praga za ulazak u sustav PDV-a, troškove i koristi uvedenih olakšica i oslobođenja u poreznom sustavu kojima se umanjuje osnovica ili obveza plaćanja poreza te potencijalne učinke ukidanja nulte stope na sve koji će biti direktno ili indirektno pogođeni time.

LITERATURA

- Blažić, H., 2004.** „Troškovi oporezivanja u Hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti“. *Financijska teorija i praksa* 28 (3), 271-291.
- Bračić, V., 2011.** *Skriivena javna potrošnja – porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.
- Bračić, V. i Pitarević, M., 2006.** „Troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj“. *Financijska teorija i praksa* 28 (3), 377-399.
- Bračić, V. i Urban, I., 2006.** „Porezni izdaci u Hrvatskoj“. *Financijska teorija i praksa* 30 (2), 129-194.
- Cindori, S. i Pogačić, L., 2010.** „Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost“. *Ekonomski misao i praksa*, 19 (2), 227-249.
- Copenhagen Economics, 2007.** *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union.* Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf].
- Dimitrić, M., 2004.** „Kvalitativna analiza poreznih troškova poslovnih subjekata“. *Financijska teorija i praksa* 28 (3), 355-376.
- Ebrill, L. [et al.], 2001.** *The Modern VAT.* Washington: International Monetary Fund.
- European Commission, 2011a.** *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union – Situation at 1st July 2011.* Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf].
- European Commission, 2011b.** *Where to tax?.* Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm].

- Eurostat baza podataka.** [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database].
- Keen, M. i Mintz, J., 2004.** „The optimal threshold for a value-added tax“. *Journal of Public Economics* 88 (3-4) 559-576.
- Kesner-Škreb, M., 1999.** „Deset razloga u korist jedinstvene stope poreza na dodanu vrijednost“. *Newsletter*, br. 2. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/2.pdf>].
- Kesner-Škreb, M. i Medak Fell, D., 2008.** „Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i EU: porezni prag, nulta stopa, građevinsko zemljište i izuzeća“. *Newsletter*, br. 36. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/36.pdf>].
- Kim, S., 2005.** *Optimal Threshold for a VAT in the Presence of Tax Evasion* [online]. Dostupno na: [http://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=iipf2005&paper_id=107].
- Kliment, A. i Dražić Lutislky, I., 2005.** „Porez na dodanu vrijednost na temelju računa – usporedba Hrvatske sa zemljama Europske unije“. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*.
- Kuliš, D., 2007a.** „Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine“. *Newsletter*, br. 33. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/33.pdf>].
- Kuliš, D., 2007b.** „Oporezivanje potrošnje, nasljedstva i darova“ u: K. Ott, ur. *Javne financije u Republici Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javne financije, 25-34.
- Lejeune, I., 2011.** „The EU VAT Experience: What Are the Lessons?“ u: *The VAT Reader - What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*, 257-282.
- Jenjosek, G. J., 2004.** „A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues“ u: H. Polackova Brix, C. M. A. Valenduc i Z. L. Swift, ur. *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System*. Washington: The World Bank, 19-44.
- Minh Le, T., 2003.** *Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues*. Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries. Washington: The World Bank.
- Ministarstvo financija. Vremenske serije podataka.** Dostupno na: [<http://www.mfin.hr/hr/vremenske-serije-podataka>].
- Ministarstvo financija, Porezna uprava, 2011.** *Statistička izvješća Središnjeg ureda Porezne uprave Republike Hrvatske o porezu na dodanu vrijednost od 2005. do 2010. godine*. Zagreb: Ministarstvo financija, Porezna uprava.
- Nestić, D., 2008.** „Konvergencija razina cijena i njezin utjecaj na inflaciju u Hrvatskoj“. *Ekonomski pregled*, 59 (1-2) 3-37.
- OECD, 1996.** *Tax Expenditures – Recent Experiences*. Paris: OECD.
- OECD, 2006.** *Consumption Tax Trends 2006: VAT/GSV and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publishing.
- OECD, 2011.** *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GSV and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publishing.
- Sandford, C. (ed.), 1995.** *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications.
- Sandford, C., Godwin, M. and Hardwick, P., 1989.** *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications.
- Smjernica 112/2006/EZ Europske Unije, 2006.** Dostupno na: [<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:EN:PDF>].
- Vlada Republike Hrvatske, 2010.** *Izvješće o ispunjavanju obveza iz poglavlja 16. Porezi*. Dostupno na: [<http://www.mvpei.hr/custompages/static/hrv/files/pregovori/5/p16.pdf>].
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 47/95, 60/96, 106/96, 105/99, 112/99, 54/00, 73/00, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09, 149/09, 89/11.** Zagreb: Narodne novine.

PRILOZI

Tablica A1.*Procjena poreznih izdataka u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)*

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27 ^a	6,3	6,5	6,8	7,3	7,3
Bugarska	4,2	4,7	3,5	5,1	4,3
Češka	5,6	5,3	5,0	5,4	6,0
Estonija	2,2	2,3	3,9	3,8	4,1
Latvija	4,7	4,7	6,9	9,8	8,9
Litva	6,2	5,2	5,9	9,1	8,2
Mađarska	6,2	5,7	5,9	6,9	7,9
Poljska	7,8	7,1	7,8	8,4	8,2
Rumunjska	6,8	6,1	6,1	7,4	7,5
Slovenija	4,1	3,8	4,1	5,1	5,2
Slovačka	5,6	5,9	6,0	7,4	7,2
<i>Hrvatska</i>	<i>2,4</i>	<i>2,7</i>	<i>2,5</i>	<i>3,7</i>	<i>3,9</i>

^a Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.

Izvor: Autorov izračun

Tablica A2.*Stopa efikasnosti u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)*

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27 ^a	37,5	36,7	36,0	35,3	36,0
Bugarska	53,5	51,8	54,5	45,2	46,1
Češka	33,6	33,4	35,6	36,4	34,9
Estonija	50,4	49,2	43,9	46,5	43,9
Latvija	47,7	45,8	37,3	28,5	31,6
Litva	42,1	45,0	44,4	37,5	37,7
Mađarska	38,0	40,3	39,0	38,0	34,8
Poljska	37,0	37,9	36,4	33,8	35,3
Rumunjska	41,7	42,5	41,6	35,0	36,2
Slovenija	42,6	42,3	42,5	42,3	42,5
Slovačka	39,3	35,5	36,3	35,3	33,4
<i>Hrvatska</i>	<i>54,6</i>	<i>53,9</i>	<i>54,4</i>	<i>49,3</i>	<i>49,0</i>

^a Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.

Izvor: Autorov izračun

Tablica A3.*Stopa C-efikasnosti u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)*

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27 ^a	47,8	47,4	46,0	43,7	44,7
Bugarska	62,7	60,5	65,7	56,8	59,9
Češka	48,4	49,4	51,9	50,6	48,7
Estonija	70,4	69,7	59,6	61,6	60,2
Latvija	57,9	57,1	45,2	35,2	39,2
Litva	50,0	54,9	52,3	41,1	44,4
Mađarska	49,5	52,5	51,3	49,3	46,3
Poljska	45,8	48,3	45,5	42,4	44,0
Rumunjska	48,7	51,3	50,8	43,3	45,9
Slovenija	59,5	60,6	59,6	55,6	55,4
Slovačka	51,7	48,5	48,6	43,6	42,9
<i>Hrvatska</i>	<i>70,3</i>	<i>68,9</i>	<i>70,2</i>	<i>64,1</i>	<i>63,5</i>

^a Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.

Izvor: Autorov izračun

Tablica A4.*Stopa prihoda od PDV-a u Hrvatskoj i novim zemljama članicama, 2006.-10. (u % BDP-a)*

	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
EU-27 ^a	52,4	52,2	50,5	47,6	49,0
Bugarska	71,6	68,9	75,6	64,1	68,0
Češka	53,3	54,5	57,5	56,0	53,9
Estonija	80,7	79,7	66,8	69,8	68,5
Latvija	64,6	63,7	49,2	38,0	42,8
Litva	55,0	60,9	57,7	44,8	49,0
Mađarska	55,0	58,7	57,1	55,4	52,4
Poljska	50,9	54,1	50,6	46,8	48,7
Rumunjska	53,7	56,8	56,3	47,2	50,9
Slovenija	67,6	69,0	67,6	62,5	62,3
Slovačka	57,3	53,4	53,6	47,6	46,7
<i>Hrvatska</i>	<i>83,1</i>	<i>81,3</i>	<i>83,0</i>	<i>74,9</i>	<i>74,4</i>

^a Za EU-27 primijenjena je standardna stopa kao vagani prosjek standardnih stopa svih članica pri čemu je težinski udio pojedine zemlje određen iznosom rashoda za finalnu potrošnju.

Izvor: Autorov izračun

TAX EXPENDITURES AND EFFICIENCY OF VALUE ADDED TAX IN CROATIA

PETAR SOPEK

JEL CLASSIFICATION: E62, H21

SUMMARY

The proportion of tax expenditures in Croatia's GDP of nearly 4% is the lowest of all the new EU members' proportions, as well as of the EU27 average, which is twice as high. We can conclude that the Croatian system of value added taxation is efficient, which has been proved by an analysis, according to which Croatia has the best efficiency indicators among the observed EU member states. The Croatian VAT system is largely harmonized with the European guidelines. The only thing to expect is the zero rate abolition, which would increase budget revenue by about 0.4%-0.8% of GDP, depending on the chosen scenario. It is recommended that detailed analyses of the entire value added tax system should be made with a view to optimizing costs and benefits. In doing so, focus should be on determining the optimal VAT registration threshold, estimating the costs and benefits of implemented tax reliefs and exemptions and potential effects of the zero rate abolition.

Keywords: value added tax (VAT), tax expenditures, efficiency, Croatian economy, European Union