

HRVATSKI ZAKON O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST U KONTEKSTU ZAHTJEVA EUROPSKE UNIJE¹

Zoran BUBAŠ, Institut za javne financije, Zagreb

Martina DALIĆ**, mr., Ministarstvo financija RH

Izvorni znanstveni rad*

UDK 336.223(497.5):339.923EU

Zemlje potpisnice Sporazuma o EEZ željele su uspostavom zajedničkog tržišta unaprijediti gospodarski razvoj, ubrzati porast životnog standarda, te razviti što bliskije odnose među zemljama članicama Zajednice².

Harmonizacija propisa³ koji uređuju poreznu materiju jedan je od instrumenata kojim se želi spriječiti nastanak poremećaja u konkurentnosti, koji proizlaze iz različitosti poreznih sustava zemalja članica. Proces harmonizacije odvijao se postupno i neujednačeno. Najveći napredak postignut je u području oporezivanja prometa, što je posljedica važnosti i uloge zajedničkog sustava oporezivanja prometa u pojednostavnjenju trgovine na zajedničkom tržištu, te potrebe za zajedničkom poreznom osnovom koja bi omogućila ujednačene doprinose zemalja članica proračunu Zajednice.

U lipnju 1995. godine uveden je i u porezni sustav Republike Hrvatske PDV⁴. Razlozi njegovog uvođenja nisu samo ekonomske, već i političke naravi. Tako se Hrvatska značajno približava sustavu oporezivanja potrošnje u EU, a time i europskom integracijskom procesu.

Prvi dio rada prikazuje tijek događaja na polju harmonizacije oporezivanja prometa PDV-om u EU. Drugi dio predstavlja usporedbu hrvatskog Zakona o PDV-u i Šeste smjernice EU.

1. Harmonizacija oporezivanja prometa u Europskoj uniji

U izvornom obliku članak 99. Sporazuma o EEZ nalaže Komisiji EEZ da istraži mogućnosti harmonizacije zakonodavnih rješenja zemalja članica u pogledu neizravnog oporezivanja u okvirima zajedničkog tržišta. U tom smislu Komisija izrađuje prijedloge⁵, čiji je isključivi zadatak ostvarivanje ciljeva Sporazuma. Prijedlozi Komisije upućuju se Vijeću ministara, koje prije nego što će se o njima očitovati, traži mišljenje Europskog parlamenta

* *Primljeno (Received):* 29. 6. 1995.

Prihvaćeno (Accepted): 13. 7. 1996.

** U članku su izneseni stavovi autorice koji ne moraju neminovno biti stavovi Ministarstva financija.

¹ Europska ekonomska zajednica (EEZ) 1986. godine mijenja naziv u Europska zajednica (EZ). Današnji naziv Europska unija uveden je 1993. U ovom radu istoznačno se koriste pojmovi "Zajednica" i "Unija".

² EEZ osnovale su 1957. godine: Belgija, Njemačka, Italija, Francuska, Luksemburg i Nizozemska.

³ Pod pojmom "harmonizacija" ne misli se nužno na unifikaciju; nacionalna zakonodavstva mogu zadržati svoje osobitosti, ali do određene mjere tj. dok ne utječu negativno na funkcioniranje zajedničkog tržišta. U Sporazumu o EEZ koriste se u istom smislu još i izrazi "približavanje" i "izjednačavanje".

⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, "Narodne novine" br. 47 od 12. srpnja 1995. godine.

⁵ Riječ je uglavnom o prijedlozima smjernica budući da su se smjernice do sada pokazale kao najprikladniji instrument harmonizacije oporezivanja u EU. Smjernica (njem. Richtlinie, engl. Directive) obvezuje sve zemlje članice na njenu primjenu. Izbor mjera putem kojih će se ostvariti ciljevi smjernice prepušten je zemljama članicama.

i Komisije za ekonomska i socijalna pitanja. Prije nego se prijedlog daje na glasovanje, u Vijeću se pokušava osigurati jednoglasno očitovanje o prijedlogu⁶, a nerijetko se prijedlog vraća Komisiji na doradu.

Kada Vijeće prihvati smjernicu, ona postaje obvezujuća za sve zemlje članice Zajednice, odnosno za onu zemlju članicu na koju se odnosi. Drugim riječima, članice Zajednice dužne su smjernicu primijeniti u svojem nacionalnom poreznom zakonodavstvu, što zemlje često zbog raznih razloga, nisu u stanju provesti u dogovorenim rokovima. Tako je do danas usvojeno više smjernica kojima se produljuju neki već ranije dogovoreni rokovi⁷, što zorno pokazuje koliko je proces harmonizacije poreznog zakonodavstva spor i osjetljiv.

Glede oporezivanja prometa moguće je razlučiti tri osnovne faze u harmonizacijskom procesu. U prvoj fazi uvodi se PDV u porezna zakonodavstva zemalja članica, u drugoj fazi nastoje se približiti nacionalne porezne osnovice, a u trećoj se radi na ukidanju fiskalnih ograničenja. Cilj je stvaranje jedinstvenog tržišta.

1.1. Uvođenje poreza na dodanu vrijednost

Problem harmonizacije oporezivanja prometa u okviru europskog integracijskog procesa seže još u vrijeme prije osnivanja EEZ, kada je Visoko poglavarstvo Zajednice za ugljen i čelik početkom pedesetih godina osnovalo radnu grupu sa zadatkom da analizira različite sustave oporezivanja prometa, te uz to vezane probleme i utjecaje na slobodni protok roba (Stephenson, 1970.).

Izravna i mnogo konkretnija potreba za djelovanjem na području harmonizacije oporezivanja prometa javlja se osnivanjem EEZ 1957. godine, a proizlazi iz samog Sporazuma o EEZ (članak 99.), i iz potrebe da se izbjegniju pogubni utjecaji različitih sustava oporezivanja na konkurentnost.

U razdoblju od 1959. do 1962. godine Komisija je osnovala tri radne grupe⁸, sa zadatkom da ustanovi određena rješenja u pogledu ujednačavanja neizravnog oporezivanja među zemljama članicama. U istom razdoblju osnovana je i tzv. Neumarkova komisija⁹, čiji je osnovni zadatak bio odrediti optimalni oblik općeg poreza na promet, koji bi se primjenjivao u svim zemljama članicama.

Zaključak radnih grupa i Neumarkove komisije bio je zajednički: ostvarivanje konkurentne neutralnosti u trgovini između zemalja članica moguće je jedino putem uvođenja PDV-a, te proces harmonizacije oporezivanja prometa treba razvijati u tom pravcu. Međutim, pojam harmonizacija značio je za pet, od tadašnjih šest članova Zajednice uvođenje jednog sasvim novog oblika oporezivanja prometa¹⁰.

Poštujući stavove stručnjaka, Komisija je u listopadu 1962. predložila Prvu smjernicu, kojom se predviđalo uvođenje PDV-a u porezne sustave zemalja članica do 1. siječnja 1970. godine. Međutim, Vijeće ministara nije prihvatilo Prvu smjernicu. Italija je strahovala od administrativnih poteškoća vezanih uz uvođenje i primjenu novog poreza, Nizozemska je

⁶ Članak 99. Sporazuma o EEZ predviđa da se odluke o harmonizaciji oporezivanja prometa mogu donijeti samo jednoglasnom odlukom Vijeća ministara, čime su zemlje članice Zajednice željele izbjeći "prisilne" zahvate u nacionalnim poreznim sustavima.

⁷ Vidi: Prilog br. 1, Pregled prihvaćenih smjernica PDV-a.

⁸ Radna grupa A proučavala je mogućnosti harmonizacije oporezivanja prometa, radna grupa B bavila se razvojem zajedničke obračunske metode za točno utvrđivanje graničnog izravnjanja u postojećim uvjetima režima oporezivanja bruto prometa, radna grupa C izučavala je postojeće probleme vezane uz oporezivanje potrošnje.

⁹ Komisija za fiskalna i financijska pitanja

¹⁰ Do tada je jedino Francuska (1954.) imala uveden PDV, ili bolje rečeno, jedan oblik PDV-a koji se obračunavao u fazi proizvodnje.

odbila prijedlog jer je svoj bruto porez na promet (uveden tek 1955. godine) smatrala u osnovi boljim rješenjem od PDV-a, Njemačka se posebno protivila postupnom pristupu Komisije, a Belgija je odlučila pristati na prijedlog kada ga prihvate Nizozemska i Njemačka¹¹. Tek 1964. godine ostvaruje se značajniji napredak, kada Njemačka počinje podupirati prijedlog Komisije¹². U travnju 1965. godine Komisija je predložila i Drugu smjernicu koja je trebala pobliže urediti primjenu Prve smjernice.

Međutim, od 1965. do 1967. godine harmonizacijski proces usporava Nizozemska, čije primjedbe sprečavaju donošenje već gotovih smjernica. Iako je vlada u Den Haagu aktivno podržavala europski integracijski proces u cjelini, pružala je uglavnom neargumentirani otpor donošenju smjernica¹³.

Napokon, u veljači 1967. godine Nizozemska prihvaća prijedlog Komisije, što je bila izravna posljedica promjena u nizozemskoj vladi do kojih je došlo krajem 1966. godine (Puchala, 1984.). Prihvaćanjem Nizozemske, može se reći, završava prva faza harmonizacijskog procesa oporezivanja prometa, tijekom koje je PDV uveden u svim tadašnjim zemljama članicama. Ipak, rok koji je Komisija predvidjela za uvođenje PDV-a širom Zajednice (do 1. siječnja 1970.) nije mogao biti ostvaren. Italija je još u listopadu 1968. godine zatražila od Komisije produljenje roka, uz objašnjenje kako postoje »administrativne poteškoće u poreznoj upravi«. Međutim, i u Italiji nije bilo suglasja na nacionalnoj razini. Napokon 1. siječnja 1973. godine i Italija, kao posljednja od zemalja osnivača Zajednice, uvodi PDV u svoj porezni sustav¹⁴, a iste godine uvode ga i nove članice EEZ: Danska, Velika Britanija i Irska¹⁵.

1.2. Harmonizacija porezne osnovice

Ubrzo nakon donošenja Prve i Druge smjernice 1967. godine¹⁶, Komisija je osnovala radnu grupu sa zadatkom da predloži određena rješenja koja bi poslužila raspravi o harmonizaciji porezne osnovice. Tek u lipnju 1973. godine Komisija je Vijeću ministara predložila nacrt Šeste smjernice, kojim se trebala odrediti zajednička porezna osnovica¹⁷. Iako su se Komisija i Vijeće zalagali za brže rješavanje ove problematike, pregovori su početkom

¹¹ Tako su za prijedlog Komisije glasovale samo Francuska i Luksemburg. O tome pobliže vidi: Hahn, W., *Steuerpolitische Willensbildungsprozesse in der Europäischen Gemeinschaft*, Frankfurt, 1988.

¹² U Njemačkoj se još od sredine pedesetih godina raspravljalo o uvođenju PDV-a, s čime se vlada u načelu i složila. Međutim, konkretna zakonska inicijativa izostala je iz više razloga. Posebno valja istaknuti otpor različitih interesnih grupa, poput Saveza njemačke industrije (*Bundesverband Deutscher Industrie – BDI*). Osim toga, u javnosti je bio prisutan strah da će uvođenje PDV-a dovesti do poskupljenja osnovnih dobara koja su do tada uglavnom bila ili oslobođena ili povlašteno oporezovana. Početkom šezdesetih godina rasprave na nacionalnom planu dobile su izrazito »europsku« dimenziju, što je za posljedicu imalo promjenu političke klime u korist europske integracije. Istovremeno, njemačka vlada počela se i na međunarodnoj razini zauzimati za harmonizaciju oporezivanja prometa.

¹³ Službeno, nizozemska vlada objašnjavala je svoj otpor nespremnošću Komisije da odgovori na neka sadržajna pitanja na zadovoljavajući način. Međutim, stvarni otpor dolazio je iz Ministarstva financija, gdje je postojao strah od značajnijeg smanjenja proračunskih prihoda koji bi mogao nastati kao posljedica uvođenja PDV-a.

¹⁴ Da bi se potaknulo donošenje zakona u parlamentu, stopa PDV-a je za robu široke potrošnje smanjena s izvornih 6 do 12 posto na 1 do 3 posto. Osim toga, pružena su jamstva da se informacije do kojih porezna uprava dođe ubiranjem PDV-a neće koristiti za kontrolu poreznih prijava građana.

¹⁵ Buduće zemlje članice morale su, kao jedan od uvjeta za pristupanje Zajednici, imati implementiran PDV u svoje porezne sustave.

¹⁶ Smjernice 67/227/EEZ (Prva) i 67/228/EEZ (Druga) od 11. 04. 1967. godine.

¹⁷ Već je prije osam godina na sastanku šefova vlada u Den Haagu dogovoreno da će zemlje članice izdvajati 1 posto svojih prihoda od PDV-a u proračun Zajednice. Prije nego što se ova odluka oživotvorila, Vijeće ministara moralo je dogovoriti zajedničku poreznu osnovicu, čime se trebao omogućiti ujednačeni doprinos svih članica proračunu Zajednice.

1974. godine opet zastali¹⁸. Šestu smjernicu¹⁹ prihvatilo je Vijeće ministara tek 17. svibnja 1977. godine čime je, može se reći, završila druga faza harmonizacijskog procesa.

1.3. Harmonizacija poreznih stopa

Do 1984. godine nije bilo nekih značajnijih događanja u pogledu harmonizacije PDV-a²⁰, budući da su naponi Komisije bili usmjereni isključivo na nadopunjavanje Šeste smjernice koja je zajedničkoj poreznoj osnovici ostavljala dosta otvorenih pitanja i dopuštala neke izuzetke od pravila.

Komisija 1985. godine pred Vijeće iznosi tzv. »Bijelu knjigu«, u kojoj su načelno razloženi koraci potrebni za realizaciju ideje o unutrašnjem tržištu²¹, odnosno ukidanje svih prepreka između zemalja članica Zajednice.

Međutim, iako su prijedlozi izneseni u »Bijeloj knjizi« prihvaćeni s oduševljenjem, iskustvo proteklih godina govorilo je da rješavanje konkretnih problema neće biti lak posao.

Prijedlozi Komisije iz kolovoza 1987. godine koji se tiču PDV-a ukazivali su, prije svega, na potrebu približavanja stopa PDV-a, te uklanjanje granične kontrole u trgovinskim odnosima između zemalja članica Zajednice (uklanjanje poreznog graničnog izravnjanja).

Zaključak Komisije bio je da uklanjanje poreznih granica izravno ovisi o približavanju stopa PDV-a. Stope PDV-a razlikovale su se značajno od zemlje do zemlje članice po visini i po broju primjenjivanih stopa. Stoga je predložena primjena samo dvije stope PDV-a (standardna i snižena stopa), pri čemu bi standardna stopa trebala biti u rasponu od 14 do 20 posto, a snižena u rasponu od 4 do 9 posto. Snižena stopa primjenjivala bi se samo na određene proizvode²² i to širom Zajednice. Dugoročno bi se trebala ukinuti primjena nulte stope, uz mogućnost određenih (privremenih) izuzetaka.

Problem graničnog izravnjanja trebao se riješiti uvođenjem posebnog sustava obračuna, koji je trebao osigurati da prihodi od PDV-a ostanu u zemlji potrošnje. Tim klirinškim mehanizmom upravljala bi Komisija kojoj bi zemlje članice dostavljale mjesečna izvješća o ukupnom iznosu inputa i outputa PDV-a u trgovini između članica. Svaka zemlja članica zatim bi ili uplatila, ili povukla sredstva sa središnjeg računa, ovisno o robnoj razmjeni²³.

¹⁸ Početkom 1974. godine u Velikoj Britaniji na vlast dolaze laburisti, koji ne podržavaju planirani sustav financiranja Zajednice iz vlastitih izvora, te odbijaju bilo kakvo daljnje sužavanje suvereniteta britanskog parlamenta u odlučivanju o financijskoj i fiskalnoj politici. Osim toga, zahtjev Komisije za ukidanjem nultih stopa PDV-a u zemljama u kojima se one primjenjuju nije bio prihvaćen u Velikoj Britaniji, prije svega zbog njihove uloge instrumenta preraspodjele sredstava u socijalnoj politici. Također, odmah nakon pristupa Velike Britanije Zajednici 1973. javnost je u zemlji bila izrazito kritički nastrojena prema europskoj ideji, tako da se svaki kompromis smatrao porazom i diktatom od strane Komisije. Budući da je stav Velike Britanije bio beskompromisan, Komisija je pokušala pronaći rješenje koje bi eventualno mogli prihvatiti i Britanci. Tako je nastao prijedlog po kojem se sva odstupanja od zajedničke porezne osnovice trebaju izravnavati plaćanjem izravne kompenzacije Zajednici. Ovo je Velikoj Britaniji omogućilo zadržavanje nulte stope, te je prihvatila donošenje Šeste smjernice.

¹⁹ Smjernica 77/388/EEZ, L 145/1977., 1 (Smjernica o usklađivanju poreza na promet – o jedinstvenom sustavu PDV-a)

²⁰ Druga naftna kriza 1979./80. izazvala je najtežu poslijeratnu recesiju u Europi. Stoga zemlje članice nisu bile spremne na sužavanje proračunskog manevarskog prostora, do kojeg je eventualno moglo doći tijekom procesa harmonizacije PDV-a.

²¹ Njem. Binnenmarkt, engl. Internal Market; za razliku od ranije spominjanog zajedničkog tržišta (njem. Gemeinsamer Markt, engl. Common Market). Unutrašnje tržište podrazumijeva slobodan promet roba, usluga, kapitala i radne snage.

²² Hrana, toplinska i električna energija, vodoopskrba, farmaceutski proizvodi, knjige, dnevni i tjedni tisak te prijevoz putnika.

²³ Prema nekim procjenama, Njemačka je trebala uplatiti oko 3,5 mlrd. ECU-a godišnje, Nizozemska oko 1,5 mlrd. ECU-a, dok je Francuska trebala dobiti oko 2,4 mlrd., a V. Britanija oko 1,8 mlrd. ECU-a.

S druge strane, trebalo je prilagoditi postojeći oblik PDV-a koji počiva na načelu zemlje odredišta. Prema prijedlogu Komisije, trebalo je uvesti modificirani oblik PDV-a koji bi počivao na načelu zemlje porijekla, uz zadržavanje načela odredišta u trgovini sa zemljama koje nisu članice Zajednice²⁴.

Oba prijedloga Komisije naišla su na snažnu kritiku zemalja članica²⁵, pa je Komisija bila prisiljena znatno izmijeniti svoje prijedloge. Međutim, niti »novo izdanje« starih prijedloga nije naišlo na odgovarajuću podršku u zemljama članicama²⁶. Tek se u prosincu 1991. godine usvaja nova smjernica (tzv. Smjernica o unutrašnjem tržištu)²⁷, koja u prijelaznom razdoblju (koje je počelo 1. siječnja 1993. godine i trebalo bi završiti krajem 1996. godine) predviđa primjenu načela zemlje odredišta robe na transakcije između poreznih obveznika²⁸, dok se u pravilu na kupovine privatnih osoba (za osobnu potrošnju) primjenjuje načelo porijekla robe. Prema smjernici, od 1. siječnja 1997. godine načelo porijekla bilo bi u općoj upotrebi. Komisiji je naloženo da radi na konačnom rješenju – budućem sustavu oporezivanja prometa u Zajednici, a ukoliko se ne steknu uvjeti za prijelaz na konačni sustav, prijelazne mjere ostaju na snazi do uvođenja konačnog sustava. Smjernica o harmonizaciji poreznih stopa konačno je prihvaćena 19. listopada 1992. godine²⁹. Najmanja dozvoljena standardna stopa iznosi 15 posto i dozvoljena je primjena jedne ili dvije snižene stope (ne niže od 5 posto) i to na točno određena dobra i usluge. Zemlje članice koje su do početka 1991. godine primjenjivale nultu stopu ili snižene stope niže od 5 posto mogu do daljnjeg zadržati postojeće stope. »Pravo« približavanje stopa PDV-a ipak nije ostvareno.

U prosincu iste godine usvojena je još jedna smjernica, tzv. Smjernica o mjerama pojednostavnjenja PDV-a³⁰. Sama smjernica veoma je daleko od jednostavnog, budući da uvodi niz izuzetno složenih pravila za naplatu i ubiranje PDV-a u izvjesnim slučajevima³¹.

DIGITALNI REPOZITORIJ

- ²⁴ Prema načelu odredišta, od PDV-a se oslobađa izvoz, a tereti uvoz. Prednost ovog sustava leži u činjenici da konkurentnost domaće i uvozne robe nije narušena razlikama između nacionalnih poreznih stopa. Nedostatak je, naravno, potreba za graničnim izravnanjem. Alternativa načelu odredišta je načelo porijekla robe, gdje se porezno tereti robu u zemlji u kojoj je i proizvedena. U tom slučaju nema potrebe za poreznim graničnim izravnanjem, ali konkurentnost može biti narušena u slučaju značajnijih razlika u poreznim stopama vanjskotrgovinskih partnera. PDV je, po svojoj prirodi, višefazni porez na potrošnju i nije pogodan za primjenu načela porijekla robe. Komisija je stoga predložila primjenu načela porijekla, ali tako da se svaka isporuka oporezuje u zemlji u kojoj je i obavljena, a dodana vrijednost se oporezuje u zemlji u kojoj je i dodana. Dakle, nestaje potreba za graničnim izravnanjem, ali zemlja uvoznica mora odobriti odbitak poreza obračunanog u zemlji izvoznici.
- ²⁵ Iako je standardna stopa PDV-a u većini zemalja već bila između preporučenih 14 do 20 posto, to nije bio slučaj s Danskom i Irskom, koje su trebale spustiti svoje standardne stope, a Danska je trebala uvesti sniženu stopu za široki spektar proizvoda i usluga. Čak je bilo procijenjeno da je Danska trebala izgubiti gotovo 11 posto svog poreznog prihoda. Druge su pak zemlje trebale ostvariti značajne poraste prihoda od PDV-a i to prije svega, Luksemburg i V. Britanija. To je trebala biti posljedica zamjene nulte stope sniženom stopom od najmanje 4 posto. Istovremeno je izražena sumnja u djelotvornost sustava klirinškog obračuna i modificiranog načela porijekla: njegovim uvođenjem porasla bi mogućnost raznoraznih prijevара, fluktuacije tečaja mogle bi izazvati dodatne probleme, a slaba administracija u jednoj zemlji imala bi za posljedicu gubitak za drugu zemlju Zajednice.
- ²⁶ Revidirani prijedlozi iz svibnja 1989. godine predviđali su prijelazno razdoblje do kraja 1992. godine, tijekom kojeg je trebalo pojednostavniti tranzitnu proceduru u Zajednici. Klirinški sustav primjenjivao bi se samo na određene transakcije između poreznih obveznika, a primjenjivala bi se posebna pravila za eventualna problematična područja. Umjesto okvira za standardnu stopu od 14 do 20 posto preporučivala se samo minimalna standardna stopa od 14 posto.
- ²⁷ Smjernica 91/680/EEZ, L 376/1991, 1
- ²⁸ Transakcije između poreznih obveznika čine oko 95 posto transakcija unutar zajednice. Osim na njih, načelo odredišta se primjenjuje i na porezne obveznike koji su izuzeti iz oporezivanja (npr. banke i slične financijske ustanove), te na javne službe.
- ²⁹ Smjernica 92/77/EEZ, L 316/1992, 1
- ³⁰ Smjernica 92/111/EEZ, L 384/1992, 47
- ³¹ Smjernica se, u biti, bavi tehničkim pitanjima, poput primjene PDV-a na transakcije izvršene na brodu, u zrakoplovu ili vlaku, koji prevoze putnike unutar Zajednice; ubiranja PDV-a s obzirom na izuzeta dobra, do primjene PDV-a na teritoriju Kneževine Monako i Otoka Man.

Nakon dugogodišnjeg savjetovanja, usvojena je u veljači 1994. godine Sedma smjernica³², kojom su napokon uvedena i posebna pravila oporezivanja za rabljena dobra, umjetničke predmete, kolekcionarske predmete i antikvitete.

Kako će biti uređen budući »konačni« sustav PDV-a ostaje u ovom trenutku otvoreno pitanje. Cilj je Komisije da to bude sustav koji će u cijelosti počivati na načelu porijekla i na klirinškom mehanizmu. Međutim, da bi se taj cilj ostvario, svakako je potrebno u većoj mjeri približiti porezne stope, što bi moglo imati značajne proračunske, političke i socijalne posljedice. Skromniji i možda realniji pristup bio bi postupni pristup, na temelju razvoja postojećeg »prijelaznog« sustava, uzimajući u obzir sva iskustva koja on pruža za stvaranje konačnog sustava.

2. Usporedba hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Šeste smjernice Europske unije

Kao što je opisano u prethodnom tekstu izrastanje Rimskog sporazuma u proces europske integracije odnosno u Europsku uniju, između ostalog, bilo je popraćeno mnogobrojnim inovacijama i prilagođavanjima u području porezne politike zemalja članica. Sasvim je sigurno da usvajanje i usavršavanje PDV-a u zemljama članicama označava jednu od najzanimljivijih i najznačajnijih inovacija u području oporezivanja tijekom ovog stoljeća. Istovremeno, suočene s ekonomskim i političkim značajem koji Unija ima na Starom kontinentu i poučene teoretskom efikasnošću i neutralnošću PDV-a, gotovo sve zemlje u tranziciji tijekom posljednjih nekoliko godina odlučile su reformirati svoj porezni sustav u smjeru uvođenja PDV-a. Možemo stoga reći da postoji trend usvajanja PDV-a i Hrvatska u tom trendu ne predstavlja iznimku. Čini se stoga zanimljivim usporediti hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost s odgovarajućom regulativom EU i utvrditi u kojoj mjeri hrvatski Zakon slijedi Šestu smjernicu. Poznajući donekle pozadinu nastajanja hrvatskog Zakona o PDV-u, znajući da Hrvatska ima tradicioalno jake ekonomske veze sa zemljama Unije i imajući na umu da ekonomski razvoj i napredak Hrvatske znači daljnje osvajanje tržišta Unije, razumno je pretpostaviti da su odredbe hrvatskog Zakona uvelike u skladu s odredbama Šeste smjernice. Analizom hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost pokušat će se utvrditi je li to stvarno tako, postoje li područja u kojima se hrvatski Zakon značajno razlikuje od odredaba Šeste smjernice, te postoje li možda područja u kojima hrvatski Zakon nudi ekonomski bolja ili lošija rješenja.

Autori ovih redaka nisu pravnici, niti analiziraju pravni smisao i posljedice odredbi Zakona. Poblža analiza pravnog značenja i pravnih posljedica zakonskih odredaba posao je pravnika. Ovdje se želi usporediti ekonomski sadržaj i ekonomska polazišta hrvatskog Zakona i Šeste smjernice. Cilj usporedbe dvaju propisa jest utvrditi i usporediti na koji se način osigurava potrošni tip PDV-a, na koji se način propisuje primjena načela odredišta i kreditne metode, odnosno u kojoj se mjeri osigurava neutralnost i efikasnost PDV-a. U sedam dijelova uspoređuje se i analizira način provođenja pojedinih vidova prethodno spomenutih obilježja PDV-a.

2.1. Oporezive transakcije

Oporezive transakcije su prema Šestoj smjernici isporuka dobara, pružanje usluga i uvoz dobara (članaci 5-7). Isporuka dobara znači transfer prava raspolaganja »opipljivom« imovinom« (*eng. tangible property*), a uključuje i električnu energiju, plin, grijanje, hlađenje i sl. Oporezivom isporukom dobara također se smatra korištenje i uzimanje poslovne imovine u privatne svrhe. Smjernica dopušta mogućnost da zemlje članice uključe u oporezive transakcije i transfer nekretnina uključujući i zemlju.

³² Smjernica 94/5/EZ, L 60/1994, 16

Pružanje usluga definira se rezidualno, odnosno uslugom se smatraju sve transakcije koje ne sačinjavaju isporuke dobara, a uključuju također i korištenje poslovne imovine u privatne svrhe.

Uvozom dobara smatra se ulazak dobara na teritorij zemlje članice.

Hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost oporezivim transakcijama smatra isporuke svih vrsta dobara i sve usluge obavljene uz naknadu, korištenje poslovne imovine i usluga poduzeća u privatne svrhe te uvoz dobara (članak 2.). Isporukom dobara smatra se isporuka električne energije, plina, hlađenja, grijanja i sl., isporuka novoizgrađenih nekretnina uključujući zgrade, stanove, poslovne prostore, mostove, ceste i slično te razmjena dobara u smislu bartera (članak 3.). Obavljene usluge i u hrvatskom zakonu definiraju se kao sve ono što se ne smatra isporučenim dobrima (članak 4.).

Možemo zaključiti da na ovoj vrlo agregatnoj razini hrvatski Zakon u oporezive transakcije uključuje sve one transakcije koje se smatraju oporezivima i u EU. Oba dokumenta, potpuno u skladu s teoretskim polazištima, nastoje u skup oporezivih transakcija uključiti što je moguće veći skup proizvoda i usluga odnosno osigurati što je moguće širu poreznu osnovicu. Šira porezna osnovica osigurava, s jedne strane, veću neutralnost poreza, a s druge strane moguće je danu veličinu proračunskih prihoda osigurati primjenom niže stope. Na ovom mjestu možemo također istaknuti da oba zakona primjenjuju jednak teoretski pristup oporezivanju usluga – tzv. 'integralni' pristup, što znači da su u pravilu oporezive sve usluge osim onih koje su zakonom izuzete. Iskustvo zemalja koje na ovaj način definiraju oporezive usluge (sve zemlje EU i većina azijskih zemalja) pokazuje da ovakav pristup daje pravilniji rezultat oporezivanja u odnosu na selektivni pristup kojim su izuzete sve usluge osim onih koje se izričito navode u zakonu (Cnossen, 1991.).

2.2. Porezni obveznici i njihove obveze

Šesta smjernica određuje poreznog obveznika kao svaku osobu koja samostalno obavlja bilo koju ekonomsku aktivnost, nezavisno od mjesta svrhe i rezultata te djelatnosti (članak 4.). Ekonomsku aktivnost sačinjavaju sve djelatnosti proizvođača, trgovaca, osoba koje pružaju usluge uključujući rudarstvo i poljoprivredu te aktivnosti samostalnih profesija. Definiranje poreznog obveznika kao osobe koja samostalno obavlja ekonomsku aktivnost znači da osobe koje obavljaju nesamostalan rad (namještenici svih vrsta) nisu dužne zaračunavati PDV u nadoknadi (plaći) koju primaju za svoj rad od poslodavca. Pravne osobe koje čine korporacijske skupine mogu biti tretirane kao jedna osoba što znači da isporuka dobara između različitih ogranaka ili podružnica korporacijske skupine nije podložna oporezivanju.

Tijela državne vlasti, uprave i samouprave nisu porezni obveznici PDV-a ukoliko obavljaju poslove državne vlasti uprave i samouprave. Međutim, ukoliko se bave aktivnostima koje konkuriraju poslovnim subjektima kao što su telekomunikacije, prijevoz putnika, opskrba vodom, strujom, plinom i slično, tada postaju porezni obveznici. Iscrpna lista djelatnosti koje su oporezive ako ih obavljaju državne institucije navedena je u Dodatku D Šeste smjernice.

Iz odredaba koje se bave uvozom proizlazi da je porezni obveznik svaka osoba koja obavlja uvoz na teritorij zemlje članice uključujući i fizičke osobe. To znači da se u odredbama o plaćanju PDV-a na uvoz djelomično gubi indirektni karakter poreza jer porezni obveznici postaju i fizičke osobe.

U Hrvatskoj će porezni obveznik prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (članak 6.) biti svaki poduzetnik osim poduzetnika čiji je godišnji promet niži od 50.000 kuna i koji prema odredbama Zakona (članak 22.) nije obveznik PDV-a. Poreznim obveznikom smatrat će se i osoba koja izda račun iako za to nije ovlaštena. Isti zakonski članak utvrđuje da je porezni obveznik i uvoznik. S obzirom na to da se preciznije ne određuje pravna osobnost

uvoznika, slijedi da je porezni obveznik svaka osoba koja obavlja uvoz uključujući i fizičke osobe. Nadalje, tijela državne vlasti, uprave i samouprave, političke stranke, sindikati i komore ne smatraju se poduzetnicima ako obavljaju poslove iz svog djelokruga što također znači da nisu porezni obveznici PDV-a. Istovremeno, ako se te institucije angažiraju u obavljanju gospodarskih djelatnosti tada postaju porezni obveznici.

Isto kao Šesta smjernica hrvatski Zakon predviđa neoporezivanje transakcija između podružnica i ogranaka jednog poduzeća.

Usporedbom prethodno istaknutih najznačajnijih odrednica poreznog obveznika u uvjetima PDV-a vidimo da hrvatski zakon poreznim obveznikom smatra iste kategorije osoba koje se i u Šestoj smjernici definiraju kao porezni obveznik. Način definiranja poreznog obveznika zajedno s načinom na koji se definiraju oporezive transakcije pokazuje da oba zakonska dokumenta prepoznaju višefaznu prirodu PDV-a.

2.3. Mjesto oporezivanja

Mjesto oporezivanja u slučaju isporuke dobara regulira 8. članak Šeste smjernice. Mjesto oporezivanja je mjesto isporuke dobara. Mjestom isporuke dobara se smatra mjesto na kojem se dobro nalazilo u trenutku isporuke. Ako je dobro već otpremljeno tada se mjestom oporezivanja smatra mjesto na kojem se dobro nalazilo u trenutku početka njegove otpreme. Za ugrađena i postavljena dobra mjestom isporuke smatra se mjesto njihove ugradnje.

Mjesto oporezivanja usluga regulira 9. članak Šeste smjernice. Mjestom oporezivanja usluga smatra mjesto obavljanja usluga. Mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište tvrtke koja obavlja uslugu. Ukoliko uslugu obavi poslovna jedinica tada se mjestom obavljanja usluge smatra se sjedište poslovne jedinice. Međutim, od ovog općeg pravila postoji i nekoliko skupina izuzetaka. Usluge u vezi s nekretninama, uključujući najam i zakup smatraju se obavljenima na mjestu gdje se nekretnina stvarno nalazi. Mjestom obavljanja umjetničkih, zabavnih, športskih, znanstvenih, nastavnih i sličnih usluga smatra se mjesto gdje je usluga stvarno obavljena. Savjetodavne usluge (odvjetnika naprimjer), računovodstvene usluge, usluge obrade podataka, bankovne usluge, te usluge osiguranja i reosiguranja smatraju se obavljenima u mjestu sjedišta primatelja usluge. Usluge prijevoza smatraju se obavljenima u polaznoj točki puta.

Hrvatski Zakon propisuje da se PDV plaća prema mjestu isporuke dobara ili obavljanju usluga, pri čemu se tuzemstvo (područje RH isključujući slobodne zone) smatra jednim mjestom isporuke (članak 5.). Mjestom isporuke se kao i u Šestoj smjernici smatra mjesto na kojem se dobro nalazi u trenutku isporuke. Ako je dobro već otpremljeno tada se mjestom isporuke smatra mjesto na kojem se ono nalazilo na početku otpreme. Mjesto isporuke dobara koje se postavlja je mjesto na kojem se dobro postavlja.

Opće pravilo u vezi s obavljanjem usluga određuje da se mjestom obavljanja usluga smatra sjedište poduzeća koje obavlja usluge. Međutim, od ovog općeg pravila postoje sljedeći izuzeci. Prvo, za umjetničke, znanstvene, nastavne, športske, zabavne i slične usluge mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je usluga stvarno obavljena. Drugo, mjestom isporuke usluga najma i zakupa smatra se mjesto gdje se nalazi nekretnina. Treće, za savjetodavne usluge (računovođa, inženjera, odvjetnika i sl.), promidžbene usluge, elektronsku obradu podataka, usluge banaka, osiguranja i reosiguranja, ustupanje osoblja i informacija te prijenos i korištenje autorskih prava i patenata mjestom isporuke smatra se sjedište poduzeća kojem je pružena usluga.

Možemo zaključiti da hrvatski Zakon u pogledu načina definiranja mjesta isporuke dobara i pružanja usluga slijedi Šestu smjernicu. Problem definiranja mjesta oporezivanja u kontekstu PDV-a vrlo je značajan jer definiranje mjesta oporezivanja pokazuje način provođenja načela odredišta. U pogledu oporezivanja dobara ne postoje veći problemi u provođenju načela odredišta jer iz odredaba o teritorijalnoj primjeni PDV-a, definiranju

mjesta isporuke, utvrđivanju poreznog obveznika i oslobođenja pri izvozu slijedi da se izvoz dobara nalazi na nultoj stopi, a uvoz se oporezuje po standardnoj stopi čime je u potpunosti zadovoljeno načelo odredišta. Isti argument vrijedi i za Šestu smjernicu³³. Međutim, sličnost dvaju akata u pogledu načina definiranja mjesta oporezivanja znači da oba dijele iste probleme u pogledu provođenja načela odredišta u oporezivanju usluga. S obzirom na to da su usluge 'neopipljive' nije jednostavno provesti načelo odredišta pa u oporezivanju usluga dolazi do određenih odstupanja od apsolutne dominacije načela odredišta. Opće načelo i Smjernice i hrvatskog Zakona je da se mjestom obavljanja usluga smatra sjedište davatelja usluga. Ovakva odredba zajedno s odredbama o izuzećima pri izvozu znači da se nultom stopom oporezuje samo izvoz dobara, ali ne i usluga. Stoga slijedi da je temeljno načelo oporezivanja usluga ustvari načelo porijekla. Naravno, i u Smjernici i u našem Zakonu ova je odredba ublažena prethodno spomenutim izuzecima koji za točno definirane usluge (a koje se najčešće koriste u poslovne svrhe) propisuju mjesto obavljanja usluge prema sjedištu kupca odnosno korisnika usluga. Može se stoga tvrditi da je za navedeni skup usluga konačni rezultat ovakvih odredaba sličan rezultatu načela odredišta. To znači da iako prema općem pravilu porezna obveza nastaje prema sjedištu davatelja usluga (u zemlji porijekla), za zakonom (smjernicom) određene usluge, porezna obveza nastaje prema sjedištu primatelja usluge (prema odredištu pružanja usluge), što znači da je izvoz tih usluga implicitno oporezovan nultom stopom, a uvoz standardnom stopom. Naravno, ovakav pristup rješavanju problema provođenja načela odredišta kod usluga uzrokuje i određene neželjene učinke. Lista usluga koje se oporezuju prema sjedištu kupca ne može nikada biti sveobuhvatna jer je poslovni život uvijek fleksibilniji od pravnih akata.

2.4. Porezne stope i porezna osnovica

Članak 12. Šeste smjernice propisuje da standardna stopa PDV-a treba biti određena kao postotak porezne osnovice te da treba biti jednaka za isporuke dobara i obavljene usluge. Isti članak propisuje primjenu opće stope od minimalno 15 posto u zemljama članicama. Nadalje, uz primjenu opće stope Smjernica dopušta da se na određena dobra (navedena u Dodatku H Smjernice) primijeni jedna ili dvije snižene stope koje ne smiju biti niže od 5 posto. Zemlje članice imaju pravo same odrediti visinu svoje stope, ali ona mora biti u skladu s općim pravilom o jednakosti stopa za dobra, usluge i uvoz. U ovom trenutku kao što vidimo u tabeli 2 stope PDV-a značajno variraju između zemalja članica. Standardna stopa se kreće u rasponu od 15 posto u Luksemburgu do 25 posto u Švedskoj.

Međutim, osim ovih općih odredaba o poreznim stopama može se tvrditi da Smjernica na posredan način uvodi i treći skup stopa – nultu stopu. Naime, u članku 17. definira se niz transakcija koje su izuzete s pravom povrata pretporeza, a čiji je učinak jednak primjeni nulte stope. Izuzeće s pravom povrata pretporeza – nulta stopa – načelno se odnosi na međunarodne transakcije i njime se nastoji očuvati načelo odredišta u oporezivanju PDV-om. Međutim, istovremeno u članku 28. Smjernica dopušta i zadržavanje nulte stope u zemljama koje su tu stopu primjenjivale prije kraja 1975. godine ako su je primjenjivale zbog socijalnih razloga i dobrobiti krajnjeg potrošača.

Porezna osnovica u EU definira se kao cjelokupni iznos naknade primljene za isporučena dobra ili obavljene usluge. U poreznu osnovicu se uključuju i troškovi kao što su različiti porezi i pristojbe osim samog PDV-a, troškovi transporta, osiguranja i sl., dok se

³³ Potrebno je napomenuti da se EU u procesu čvršćeg povezivanja svojih članica kreće u pravcu primjene načela porijekla unutar Unije, odnosno u razmjeni između zemalja članica Unije. To znači da bi se nakon završetka prijelaznog razdoblja (to bi trebalo nastupiti 31. prosinca 1996.) unutar Unije trebalo primjenjivati načelo porijekla za sve transakcije. Naravno, u transakcijama između zemalja članica i trećih zemalja (a upravo je to područje koje nas ovdje najviše zanima) nastavilo bi se primjenjivati načelo odredišta.

iz porezne osnovice isključuju sniženja cijena zbog prijevremenog plaćanja i odobreni rabati. Poreznu osnovicu pri uvozu čini carinska osnovica uvećana za carinske pristojbe i troškove carinjenja.

Članak 10. hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji se odnosi na stopu PDV-a izuzetno je kratak i sadrži samo jedan redak – Porez na dodanu vrijednost se plaća po stopi od 22 posto. Naravno, iz načina na koji su definirana porezna oslobođenja pri izvozu slijedi da se na izvoz primjenjuje nulta stopa, ali se nulta stopa kao takva izričito ne spominje u zakonu.

Porezna osnovica prema hrvatskom Zakonu je naknada odnosno sve ono što primatelj dobara treba dati ili platiti za isporučena dobra ili obavljene usluge. U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja i popusti. Poreznu osnovicu pri uvozu čini carinska osnovica uvećana za carinu, pristojbe i posebne poreze koji se plaćaju u trenutku carinjenja.

Područje stopa je područje u kojem postoje značajne razlike između Smjernice i hrvatskog Zakona. Primjena PDV-a po jednoj stopi i s vrlo malo izuzetaka je teorijski ideal i jedini način da se u praksi u potpunosti iskažu i iskoriste sve ekonomske i administrativne osobine PDV-a. Detaljno obrazloženje ekonomskih argumenata u prilog PDV-u s jednom stopom kao i mogući prijedlozi za uklanjanje socijalnih posljedica takvog rješenja izneseni su u drugim dijelovima ovog projekta i njima se ovdje nećemo baviti. Namjera Šeste smjernice bila je maksimalno smanjiti broj stopa u zemljama članicama. Smjernica radi toga tvrdi da zemlje članice ne bi trebale primjenjivati više od dvije stope – standardnu i sniženu. Međutim, praksa većine zemalja članica još je uvijek daleko od ovog ideala. Odredbe hrvatskog Zakona o broju stopa u tom su smislu ispred odredaba Šeste smjernice i prakse većine zemalja članica jer u pogledu broja stopa predviđaju teoretski najefikasnije rješenje. U pogledu definiranja porezne osnovice hrvatski Zakon u potpunosti prati Šestu smjernicu.

2.5. Porezna izuzeća

Različitim vrstama izuzeća Šesta smjernica se bavi u 13., 14., 15., 16. i 28. članku. U 13. članku definiraju se izuzeća unutar teritorija članica Unije. Izuzeća povezana s međunarodnom trgovinom predmet su ostalih članaka.

Izuzeća unutar teritorija zemalja članica Unije podijeljena su u dvije skupine:

- izuzeća djelatnosti koje su u javnom interesu i
- druga izuzeća.

Prva skupina propisuje izuzeće od plaćanja PDV-a za djelatnosti kao što su poštanske, medicinske, socijalne, obrazovne usluge i usluge u kulturi. Druga skupina izuzeća uključuje pod određenim uvjetima transakcije vrlo širokog raspona: od financijskih usluga, bankarskih usluga, usluga osiguranja i reosiguranja, iznajmljivanja i zakupa zemljišta i građevina s izuzetkom novogradnje i građevinskog zemljišta, do igara na sreću.

Članak 13. definira također transakcije i uvjete pod kojima zemlje članice mogu za te inače izuzete transakcije ponuditi mogućnost oporezivanja. Radi se u prvom redu o financijskim i bankarskim uslugama, iznajmljivanju i zakupu nekretnina, te prodaji nekretnina i zemlje.

Prema članku 14. isporuke izuzete od PDV-a unutar teritorija zemalja članica, trebaju biti izuzete od PDV-a i prilikom uvoza. Članci 15. i 16. reguliraju izuzeća (s pravom povrata pretporeza) pri izvozu i njihov je cilj očuvanje načela odredišta. Članak 28. utvrđuje okolnosti pod kojima je zemljama članicama dozvoljeno oporezivati djelatnosti za koje Šesta smjernica propisuje izuzeće i obratno.

Porezna oslobođenja predviđena hrvatskim Zakonom obuhvaćaju porezna oslobođenja u tuzemstvu (članak 11.), porezna oslobođenja pri uvozu (članak 12.) i porezna oslobođenja pri izvozu (članak 13.). Porezna oslobođenja u tuzemstvu obuhvaćaju područje najma stambenih prostorija, bankarstva, osiguranja, socijalne skrbi, predškolskog odgoja, osnovnog,

srednjeg i visokog školstva te usluge vjerskih zajednica i određenih javnih ustanova u kulturi.

Vrstu i karakter oslobođenja odnosno pitanje radi li se o oslobođenju s pravom povrata pretporeza ili bez toga prava regulira članak 20. On utvrđuje da za porezna oslobođenja u tuzemstvu ne postoji pravo povrata pretporeza dok za oslobođenja pri izvozu postoji pravo povrata pretporeza.

Namjera Šeste smjernice bila je uključiti u skup izuzeća što je moguće manji broj djelatnosti. Istim načelom rukovodi se i hrvatski Zakon. Ovakav pristup izuzećima (oslobođenjima) ekonomski je opravdan i nužan radi očuvanja načela neutralnosti u oporezivanju PDV-om. Naime, što je skup izuzeća manji to je učinak PDV-a na relativne cijene manji, kaskadni učinak u sustavu je manji, odnosno stupanj neutralnosti poreza je veći. Također, što je skup izuzeća manji to znači da je porezna osnovica šira, odnosno dâni prihodni učinak moguće je postići nižom stopom. Postojeći opseg izuzeća u oba se zakona opravdava argumentima koji ukazuju na postojanje dobara i usluga koje su u općem javnom interesu te nepostojanju zadovoljavajućeg načina uključivanja određenih sektora (na primjer bankarstvo i osiguranje) u sustav PDV-a.

Možemo stoga zaključiti da je u području definiranja izuzeća hrvatski Zakon veoma sličan Šestoj smjernici. Međutim, postoje također i određene razlike. Postavlja se pitanje, je li potrebno medicinske usluge u privatnoj praksi oporezovati na isti način kao i javne zdravstvene usluge. Međutim, na ovo i slična pitanja ipak nije moguće dati jednoznačan odgovor te ne postoji ni potpuno teorijsko suglasje o njemu. Šesta smjernica predviđa da medicinske usluge neće biti izuzete ako je njihova svrha ostvarivanje profita na način koji je u neposrednoj konkurenciji s poduzećima koja su obveznici PDV-a. Drugim riječima, može se tvrditi da se privatnom medicinskom praksom upravlja na načelima profita te da se ona mora u potpunosti oporezovati. Istovremeno moguće je istaknuti argument koji tvrdi da je i privatna medicinska praksa dobro od općeg interesa jer također doprinosi kvaliteti zdravstvene zaštite stanovništva. Tvorci hrvatskog Zakona očigledno su se rukovodili ovim drugim argumentom.

Za razliku od Šeste smjernice, hrvatski Zakon ne predviđa mogućnost uključivanja određenih transakcija (naprimjer bankarskih usluga i usluga osiguravajućih društava) u sustav PDV-a. Smatramo da bi ovakva mogućnost u Zakonu bila dobrodošla jer nisu banke isključene iz sustava PDV-a zbog toga što pružaju usluge od općeg interesa već zbog toga što ne postoji zadovoljavajući način mjerenja njihove dodane vrijednosti te stoga i njihova oporezivanja PDV-om.

2.6. Posebni postupci oporezivanja

Šesta smjernica nudi posebne postupke oporezivanja za male poduzetnike i poljoprivrednike, putničke agencije, trgovce rabljenom robom, umjetničkim djelima, antikvitetima te za kolekcionare (članci 24–26.). Očigledno je da se radi o onim kategorijama poreznih obveznika za koje se očekuje da neće biti u mogućnosti izdavati račune i voditi knjigovodstvo u skladu sa Smjernicom, odnosno čiji bi troškovi vođenja knjigovodstva vjerojatno bili neproporcionalni njihovoj poreznoj obvezi. Posebna shema za male poduzetnike nudi mogućnost primjene pojednostavnjenih postupaka oporezivanja malih poduzetnika, odnosno nudi mogućnost izuzimanja poduzetnika čiji je godišnji promet (isključujući PDV) manji od 5000 EURO-a (oko 30.000 kuna). Istovremeno Smjernica određuje način za izračunavanje godišnjeg prometa koji se treba izračunati kao zbroj vrijednosti prodanih dobara i usluga isključujući PDV. Cilj pojednostavnjenog poreznog tretmana za male poduzetnike jest umanjiti administrativni teret malih poduzetnika, ali ne i njihovu poreznu obvezu.

Posebni postupak oporezivanja također se predviđa za poljoprivredni sektor jer se smatra da poljoprivrednici također čine skupinu koja može imati poteškoća s ispravnim vodenjem knjigovodstva. Za poljoprivrednike se nudi posebna shema oporezivanja – tzv. zajed-

nička linearna stopa jer bi primjena izuzeća vodila snažnom kaskadnom učinku budući da poljoprivrednici većinom prodaju svoje proizvode drugim oporezivim osobama. Mehanizam ove posebne metode pobliže je opisan u poglavlju o primjeni PDV-a u poljoprivredi.

Posebni postupak oporezivanja za putničke agencije primjenjuje se kada putnička agencija nastupa prema putnicima u vlastito ime, a za organizaciju putovanja unutar Unije koristi usluge drugih poreznih obveznika. U ovom slučaju mjesto oporezivanja je mjesto sjedišta organizatora putovanja, a poreznu osnovicu čini njegova marža. U slučaju organizacije putovanja u inozemstvo primjenjuje se pravilo o oslobođenju posredničke djelatnosti iz članka 15. Smjernice.

Hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost ne predviđa posebne postupke oporezivanja za niti jednu kategoriju poduzetnika. Jedina mogućnost koju nudi naš zakon je oslobođenje od plaćanja PDV-a za poduzetnike s godišnjim prometom nižim od 50.000 kuna (članak 22.). To znači da ovi poduzetnici nisu dužni izdavati račune, ali nemaju ni pravo na odbitak pretporeza. Očigledno je prag za isključivanje malih poduzetnika iz sustava PDV-a znatno viši nego prag koji predviđa Šesta smjernica. Upravo je visina praga način na koji se željelo izbjeći primjenu posebnih postupaka oporezivanja. Međutim, veličina prometa često nije najbolji pokazatelj administrativnog i poreznog kapaciteta. Ova se činjenica već dokazala u praktičnoj primjeni ovakvog pravila u EU te se tamo razmišlja o mogućnostima nadopune i promjene. Istovremeno, treba istaknuti da su ovakva rješenja u pogledu (ne)postojanja posebnih postupaka oporezivanja u hrvatskom Zakonu u skladu s općom nakanom Zakona da propiše provođenje PDV-a na način koji će povećati učinkovitost i neutralnost poreza.

2.7. Odbitak pretporeza

Šesta smjernica propisuje da porezni obveznici mogu umanjiti svoju ukupnu poreznu obvezu za porez plaćen u cijeni nabavljenih dobara i korištenih usluga odnosno uvezenih dobara (članak 17.). Veličina pretporeza utvrđuje se prema primljenim računima, a pravo na odbitak pretporeza nastaje u trenutku izdavanja računa. Pravo na odbitak pretporeza ograničeno je na dobra i usluge koje se koriste za obavljanje oporezivih transakcija ili za izvoz. Drugim riječima, porezni obveznik nema pravo odbitka pretporeza za dobra i usluge nabavljene i korištene za obavljanje oslobođenih transakcija ili korištene u neposlovne svrhe.

Šesta smjernica predviđa da se porez plaćen pri nabavama investicijskih i kapitalnih dobara može odbiti kao pretporez u cijelosti i trenutačno nakon primitka računa (članak 20.). Na ovaj se način osigurava potrošni karakter PDV-a. Kako bi se spriječile neopravdane koristi odnosno štete za poreznog obveznika, Smjernica predviđa ispravljanje ovog iznosa tijekom petogodišnjeg razdoblja koje odgovara uobičajenom razdoblju amortizacije.

Prema hrvatskom Zakonu pravo na odbitak pretporeza imaju porezni obveznici za dobra i usluge koje su nabavili od drugih poreznih obveznika (članak 20.). Porezni obveznik može odbiti kao pretporez PDV plaćen na uvezena dobra. Pretporez nije moguće odbiti ako se primljena dobra i usluge koriste za obavljanje usluga i isporuku dobara oslobođenih od plaćanja PDV-a odnosno ako se koriste u neposlovne svrhe. Visina pretporeza utvrđuje se prema iznosu iskazanom na računu za nabavljena dobra i korištene usluge.

Mogućnost odbitka pretporeza plaćenog u inputima je suština sustava PDV-a. Odbitak pretporeza osigurava da je iznos koji porezni obveznici uplaćuju državi na ime PDV-a zaista porez na *dodanu vrijednost* dane faze proizvodno distribucijskog lanca.

Dodajmo da se hrvatski Zakon niti u jednom članku ne bavi izričito odbitkom pretporeza na investicijska i kapitalna dobra. Međutim, budući da je u članku 2. predmet oporezivanja definiran kao isporuka svih vrsta dobara (proizvoda, robe, nekretnina, opreme i sl.) te s obzirom na način kako je u članku 20. definirano pravo odbitka pretporeza, može se zaključiti da hrvatski Zakon jednostavno ne smatra potrebnim izričito praviti razliku između

đu kapitalnih i ostalih dobara te da će investicijska i kapitalna dobra imati isti porezni položaj kao i sva ostala dobra. Drugim riječima, porez plaćen u cijeni kapitalnih i investicijskih dobara moći će se odbiti kao pretporez odmah i u cijelosti. Na ovaj način i u hrvatskom Zakonu je osiguran potrošni karakter PDV-a.

Način na koji oba propisa definiraju pravo odbitka pretporeza zajedno s odredbama koje definiraju poreznog obveznika pokazuje da su pravno porezni obveznici svi registrirani poduzetnici u lancu dodane vrijednosti, ali ekonomski porezni teret snosi krajnji potrošač. Pretpostavka PDV-a je da porezni obveznici u potpunosti prevaljuju porezni teret prema naprijed što znači da u konačnici porez plaća krajnji potrošač te je on taj koji zaista snosi porezni teret.

2.8. Zaključak

Evolucija integracijskih procesa na području zemalja koje danas obuhvaća EU predstavlja ustvari i evoluciju PDV-a u Europi. Vrlo složeni, neučinkoviti i raznoliki oblici poreza na promet koje su nakon Drugog svjetskog rata primjenjivale zemlje Zapadne Europe, predstavljali su prepreku namjeravanom stupnju integracije. PDV je stoga bio za te zemlje logičan izbor te je primjena PDV-a postavljena kao jedan od osnovnih uvjeta za primanje novih članica. Međutim, samo uvođenje PDV-a u pojedinim zemljama članicama ipak nije bilo dovoljno da omogući željeno kretanje prema čvršćoj integraciji. Drugi korak poreznih reformi u području oporezivanja prometa (prodaje) je proces harmonizacije, ipak prilično raznolikih varijanti, PDV-a u pojedinim zemljama članicama. Proces harmonizacije poreznog zakonodavstva spor je i osjetljiv, s mogućim proračunskim, socijalnim i političkim posljedicama za zemlje članice. Stoga za mnoga područja ni do danas nisu usklađena jedinstvena rješenja. Završetak procesa usklađenja predviđen je za 31. prosinac 1996. godine do kada bi se trebalo provesti ujednačavanje stopa odnosno ujednačavanje svih ostalih odredbi nacionalnih zakonodavstava kako bi se nakon isteka tog datuma moglo početi primjenjivati načelo porijekla unutar Unije. Naravno, u transakcijama sa zemljama nečlanicama primjenjivalo bi se načelo odredišta. Pitanje je, međutim, hoće li Europska komisija uspjeti u vrlo kratkom vremenu koje preostaje do naznačenog datuma riješiti još prisutne probleme, u prvom redu pitanje usklađivanja stopa.

Namjera Hrvatske da u svoj porezni sustav uvede PDV dio je trenda prisutnog posljednjih godina (desetljeća) u Europi, ali i u Aziji te Južnoj Americi. U tom smislu, a posebno za europske zemlje, zakonodavstvo isto kao i praksa te iskustvo zemalja članica EU osigurava polazište i daje osnovne smjernice u izradi vlastitog sustava PDV-a. Uspoređujući hrvatski Zakon sa Šestom smjernicom možemo zaključiti da je on uglavnom preuzeo (preslikao) europska rješenja. Hrvatska će prema tome primjenjivati potrošni tip PDV-a prema načelu odredišta i pomoću kreditne metode. Hrvatski Zakon kao i Smjernica predviđa minimalan skup oslobođenja koja se uglavnom odnose na dobra od općeg javnog interesa plus usluge banaka i osiguravajućih društava te iznajmljivanje stambenih prostora. Područja u kojima se naš zakon značajnije razlikuje od Smjernice su područja poreznih stopa i posebnih shema oporezivanja. Hrvatski zakon predviđa jedinstvenu stopu PDV-a za sve oporezive transakcije i isključuje postojanje posebnih shema oporezivanja. Ekonomski je ovakvo opredjeljenje poželjno i opravdano jer osigurava veći stupanj neutralnosti i učinkovitosti isto kao i administrativnu jednostavnost u odnosu na sustav s većim brojem stopa i posebnih shema oporezivanja.

Iz svega navedenog proizlazi da su se tvorcima hrvatskog Zakona tijekom njegova nastajanja rukovodili s dva temeljna kriterija. Prvo, nastojali su sačiniti zakon koji će biti što je moguće više usklađen sa Šestom smjernicom EU. Drugo, od različitih kriterija 'dobrog poreza' najveći ponder dali su ekonomskim kriterijima neutralnosti i efikasnosti. Na taj su način Hrvatskoj osigurali da u provođenje PDV-a uđe s ekonomski optimalnih polazišta.

Smatramo stoga da Hrvatska u primjenu sustava PDV-a ulazi s teoretski dobro utemeljenim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost koji je već na samom početku dobro usklađen s regulativom EU.

Tabela 1 Pregled prihvaćenih smjernica poreza na dodanu vrijednost

Oznaka smjernice	Datum	(Službeni list EEZ/EZ/EU br.)	Sadržaj
67/227/EEZ (1. smjernica PDV)	11.04. 1967.	71/1967, 1301	Uvođenje zajedničkog sustava PDV-a s odbitkom pretporeza
67/228/EEZ (2. smjernica PDV)	11. 04.1967.	71/1967,1303	Struktura i modaliteti primjene zajedničkog sustava PDV-a
69/463/EEZ (3. smjernica PDV)	9.12.1969.	L 20/1969,34	Produljenje roka za primjenu 1. smjernice PDV-a
71/401/EEZ (4. smjernica PDV)	20.12.1971.	L 283/1971,41	Produljenje roka primjene 1. smjernice za Italiju
72/250/EEZ (5. smjernica PDV)	4.07.1972.	L 162/1972,18	Daljnje produljenje roka primjene 1. smjernice za Italiju
77/388/EEZ (6. smjernica PDV)	17.05.1977.	L 145/1977,1	Jedinstvena porezna osnovica
79/1072/EEZ (8. smjernica PDV)	6.12. 1979.	L 331/1979,11	Povrat PDV-a nerezidentnim poreznim obveznicima
78/583/EEZ (9. smjernica PDV)	26.06.1978.	L 194/1978,16	Produženje roka primjene 6. smjernice PDV-a za određene zemlje do 1.1.1979.
84/386/EEZ (10. smjernica PDV)	31.07.1984.	L 208/1984 58	Mjesto isporuke pri iznajmljivanju pokretne materijalne imovine
80/386/EEZ (11. smjernica PDV)	26.03.1980.	L 90/1980,41	Isključenje francuskih prekomorskih područja od primjene 6. smjernice PDV-a
86/560/EEZ (13. smjernica PDV)	17.11.1986.	L 326/1986,40	Dozvola povrata PDV-a poreznim obveznicima nerezidentima Zajednice
83/648/EEZ (15. smjernica PDV)	19.12.1983.	L 360/1983,49	Produljenje roka za uvođenje PDV-a u Grčkoj

Oznaka smjernice	Datum	(Službeni list EEZ/EZ/EU br.)	Sadržaj
85/362/EEZ (17. smjernica PDV)	16.07.1985.	L 192/1985,20	Oslobođenje od PDV-a privremeno uvezenih dobara (osim prijevoznih sredstava)
89/465/EEZ (18. smjernica PDV)	18.07.1989.	L 226/1989,21	Ukidanje određenih predviđenih posebnih pravila
85/361/EEZ (20. smjernica PDV)	16.07.1986.	L 192/1985,18	Posebna pravila u vezi s novčanim potporama poljoprivrednicima
6/247/EEZ (21. smjernica PDV)	16.06.1986.	L 164/1986,27	Daljnje produljenje roka za uvođenje PDV-a u Grčkoj
91/680/EEZ (smjernica o unutrašnjem tržištu)	16.12.1991.	L 376/1991,1	Nadopunjavanje zajedničkog sustava PDV-a i promjena 6. smjernice u pravcu ukidanja poreznih granica
92/77/EEZ (smjernica o poreznim stopama)	19.10.1992.	L 316/1992,1	Približavanje stopa PDV-a
92/111/EEZ (smjernica o pojednostavnjenju)	14.12.1992.	L 384/1992,47	Promjena 6. smjernice i uvođenje pojednostavnjenja
94/5/EZ (7. smjernica PDV)	14.02.1994.	L 60/1994,16	Posebna pravila za rabljena dobra, umjetničke predmete, kolekcionarske predmete i antikvitete

Prema: Terra, Kajus (1991.)

Tabela 2 Pregled stopa poreza na dodanu vrijednost po zemljama članicama Europske unije za 1995. godinu

Zemlja	Stopa	(%)
Austrija	normalna stopa	20
	snižena stopa	10
Belgija	normalna stopa	20.5
	snižena stopa	12
	osnovna dobra	6
	zlato	1
Danska	jedinstvena stopa	25
	snižena stopa	0
Finska	normalna stopa	22
	snižene stope	7, 12, 6

Zemlja	Stopa	(%)
Francuska	opća stopa	8,6
	snižena stopa	5,5
Njemačka	normalna stopa	15
	snižena stopa	7
Grčka	normalna stopa	18
	snižena stopa	8
	knjige, novine	4
Irska	normalna stopa	21
	snižena stopa	2,5, 2,5, 0
Italija	normalna stopa	19
	snižene stope	13, 9, 4
Luksemburg	normalna stopa	15
	snižene stope	12, 6, 3
Nizozemska	normalna stopa	17,5
	snižena stopa	6
Portugal	normalna stopa	17
	snižena stopa	5
Španjolska	normalna stopa	16
	snižena stopa	6
Švedska	normalna stopa	25
	snižena stopa	21, 12
Velika Britanija	normalna stopa	7,5
	snižena stopa	0

Izvor: IBFD (1995.)