

DOI: 10.7251/GFP16120A

UDC: 339.13(4-672EU)

**Originalni naučni rad**

*Datum prijema rada:*  
20. april 2016.

*Datum prihvatanja rada:*  
15. maj 2016.

## Primjena načela fiskalne neutralnosti u presudama suda pravde Evropske unije

**Rezime:** Neutralnost poreza na dodanu vrijednost (PDV) nije samo pitanje teorije i nedostižan mit već potreba za sve savremene ekonomije. Veći stepen neutralnosti PDV-a dovodi do smanjenja distorzija koje selektivno oporezivanje proizvodi na mikro, makro i globalni ekonomski sistem, sa pozitivnim posljedicama po efikasnost alokacije kapitala na nacionalnom, regionalnom i globalnom nivou. EU, kao supranacionalna integracija, pokrenula je sve raspoložive pravne mehanizme za uklanjanje štetne prakse i politika koje narušavaju neutralnost PDV-a u članicama i na nivou EU. Cilj EU je povećanje efikasnosti sistema PDV-a u EU i koherentnosti sa globalnim sistemom PDV-a koji promovira OECD. Aktivnostima na reformi pravnog okvira EU u području oporezivanja PDV-om obveznici u EU su dovedeni u ravnopravnu poziciju kako na tržištu Unije, tako i na svjetskom tržištu. Pravni okvir PDV-a na nivou EU se dograđuje direktno zahvatima u Direktivi Vijeća 2006/112/EC i drugim povezanim direktivama Vijeća, a indirektno, preko opsežne prakse Suda pravde EU. Praksa Suda i obavezna implementacija case law na indirektan način doprinosi uniformnosti primjene pravila PDV-a, njegovoj efikasnosti i neutralnosti u odnosu na položaj obveznika na nivou EU. Presude Suda postale su moćan mehanizam nadnacionalne intervencije u sistemu PDV-a u EU u pravcu ostvarenja većeg stepena harmonizacije sistema PDV-a na nivou EU. Stavom Suda da načelo neutralnosti PDV-a ima supremaciju u odnosu na nacionalne propise i pravila oporezivanja PDV-om presude proizvode i sistemske implikacije po poreske sisteme članica.

**Ključne riječi:** fiskalna neutralnost, PDV.

*Prof. dr*

**Dinka Antić**

*Vanredni profesor na Fakultetu  
pravnih nauka Panevropskog  
univerziteta „Apeiron“,  
Banjaluka i šef Odjeljenja za  
makroekonomsku analizu  
Upravnog odbora Uprave za  
indirektno oporezivanje BiH,  
Banjaluka  
dinka.s.antic@apeiron-edu.eu*

### UVOD

Puna neutralnost oporezivanja u realnim ekonomskim tokovima nije moguća zbog intervencija država, koje svojim zakonima na različite načine ograničavaju i derogiraju načelo neutralnosti poreza. Ipak, u svjetlu ostvarenja efikasnosti alokacije kapitala na globalnom nivou, a u cilju osiguranja najviše mogućeg stepena neutralnosti oporezivanja na ekonomski položaj kompanija na svjetskom/regionalnom/nacionalnom tržištu, najrazvijenije države, pod okriljem OECD, definirale su smjernice za ostvarenje fiskalne neutralnosti u transakcijama međunarodne razmjene dobara i usluga. Imajući u vidu da

oporezivanje ne predstavlja zajedničku politiku EU svako prilagođavanje globalnim standardima oporezivanja ujedno znači i veći stepen koherentnosti legislative i prakse članica. Harmonizacija nacionalnih poreskih sistema u EU sprovodi se putem zakonodavnih, sudskih i institucionalnih mehanizama<sup>1</sup>. Sudska integracija poreskih sistema sprovodi se djelovanjem Suda pravde EU (*Court of Justice of the European Union*). Presude Suda pravde EU („Sud“) kao „*case law*“ su obvezujuće za sve članice. Za razliku od zakonodavnih mehanizama, koji, zbog aktivnog sudjelovanja svih članica u procesu donošenja propisa, predstavljaju pozitivnu poresku integraciju, presude Suda predstavljaju osnovni mehanizam negativne poreske integracije<sup>2</sup>. Ne samo da su članice koje su stranka u sporu dužne da usklade nacionalne poreske propise sa presudama Suda i ostale članice su primorane da usklade nacionalno zakonodavstvo sa presudama da ne bi u budućnosti došle pod udar Suda. Na taj način sudske presude postaju mehanizam putem kojeg se prisilno, bez inicijativa članica ili nadnacionalne intervencije institucija EU, vrši harmonizacija nacionalnih poreskih propisa i integracija nacionalnih poreskih sistema.

Polazeći od ingerencija EU u području oporezivanja *case law* Suda se, uglavnom, odnosi na indirektno poreze, odnosno porez na dodanu vrijednost („PDV“), kao najznačajniji indirektni porez. U kontekstu savremene ekonomske misli neutralnost PDV-a se poistovjećuje i sa poreskom nediskriminacijom obveznika i neselektivnošću poreske politike. Neutralnost PDV-a, kao neto svefaznog poreza na promet dobara i usluga, primarno se ostvaruje primjenom kreditne metode, koja podrazumijeva pravo na odbitak ulaznog poreza od izlaznog poreza. Apsolutna neutralnost PDV-a postoji samo u teorijskom smislu, budući da države nastoje različitim mjerama poreske politike ili prakse poreskih administracija ograničiti pravo obveznika na odbitak ulaznog poreza. Neutralnost se može narušiti i odstupanjem od teorijskog koncepta u pogledu obuhvata djelatnosti (obveznika) koji se oporezuju PDV-om, u smislu opsega dobara ili usluga koje se oporezuju, primjenom oslobađanja, nultih stopa ili diferenciranih stopa PDV-a, različitim pristupima u administriranju poreza kojima se u osnovi derogira neutralnost sistema PDV-a i dr.

Cilj rada je da se na bazi analize opsežnog *case law*<sup>3</sup> iz područja ostvarenja fiskalne neutralnosti PDV-a u posljednjih 30-tak godina ukaže na glavne smjernice Suda koje su doprinijele ostvarenju neutralnosti sistema PDV-om na nivou EU. U svrhu sprovođenja strukturalne analize za potrebe rada evropski *case law* iz područja fiskalne neutralnosti PDV-a je načelno strukturiran u četiri grupe presuda: (i) presude u vezi sa odbitkom ulaznog PDV-a; (ii) presude u vezi sa diferenciranim oporezivanjem; (iii) presude u vezi sa administracijom PDV-a i (iv) presude sa sistemskim implikacijama.

## NAČELO NEUTRALNOSTI POREZA U FINANSIJSKOJ TEORIJI I PRAKSI

Porezi, ukoliko nisu neutralni, mogu u značajnoj mjeri utjecati na ekonomske odluke privrednih subjekata. Logično je da će kompanije seliti sjedište u države koje nude

<sup>1</sup> Antić, D. (2011). „Poreska integracija u EU: mehanizmi i postkrizna evolucija“, *Godišnjak Fakulteta pravnih nauka*, 1(1), pp. 209-220.

<sup>2</sup> Više: Terra, B.J.M. & Wattel, P.J. (2008). *European Tax Law*. Netherlands: Kluwer Law International.

<sup>3</sup> Izvor za istraživanje: The Court of Justice of the European Union, Case-law (data base): <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>

niže stope oporezivanja dobiti. I radnici će biti podložni migracijama izazvanim poreskom politikom ukoliko su stope poreza na dohodak previsoke. Porezi mogu utjecati i na investiranje i izbor grane ili djelatnosti u kojoj će kompanija poslovati. Ukoliko postoje određeni poreski preferencijali za određene grane ili djelatnosti, proizvode i usluge normalna reakcija investitora i kompanija jeste da alociraju kapital i resurse u grane, djelatnosti, dobra i usluge koje su manje pogođene porezima. Distorzivan efekat poreza na ekonomsko ponašanje poreskih obveznika proizvodi negativne posljedice po efikasnost alokacije resursa. Kapital i resursi usmjeravaju se u države, grane i djelatnosti koje imaju poreski povoljniji položaj, a ne u države, grane i djelatnosti koje su profitabilne zbog efikasne interne ekonomije (ekonomičnost) i postojanja preferencija kupaca (efektivnost). Savremene države oporezivanjem, osim fiskalnih, žele ostvariti i niz nefiskalnih ciljeva (ekonomskih, socijalnih, razvojnih, redistributivnih, demografskih, ekoloških, zdravstvenih i dr.). S druge strane, savremene države imaju sve veću ulogu u otklanjanju nesavršenosti tržišta pomoću fiskalnih instrumenata (porezi, subvencije, transferi i dr.). Imajući navedeno u vidu, u određenim situacijama otklon od neutralnosti u oporezivanju je neizbježan, a u nekim čak i poželjan, pogotovo ukoliko postoji isprepletenost fiskalnih i političkih ciljeva.

Stajališta ekonomista o značaju načela neutralnosti poreza su uveliko podvojena. Jedni smatraju da je neutralnost odlika samo teoretskog, odnosno idealnog poreskog sistema. Ulogu idealnih (tj. neutralnih) poreskih sistema vide u tome što služe kao osnova za poređenje (*“benchmark”*) realnih poreskih sistema, gdje se svako odstupanje u odnosu na neutralni poreski sistem mjeri poreskim izdacima ili kao standard za mjerenje pravičnosti poreskog sistema (vertikalne i horizontalne)<sup>4</sup>. Drugi teretičari smatraju da je neutralno oporezivanje postalo mit zbog nemogućnosti primjene tog načela u uslovima primjene savremenih teorija javnog izbora. Isto tako, teze, da su slobodno tržište i oporezivanje u osnovi nekompatibilni i da je nemoguće postojanje države bez poreza, se koriste kao opravdavanje državne intervencije u ekonomiji<sup>5</sup>. Prilikom elaboracije poželjnih karakteristika poreskog sistema, R. Musgrave<sup>6</sup> je formulirao set načela oporezivanja, koji pored načela pravičnosti, ekonomičnosti, određenosti, elastičnosti i efikasnosti, uključuje i načelo neutralnosti. Prema Musgraveu fiskalne vlasti se trebaju opredijeliti za poreze koji minimalno utječu na ekonomske odluke na efikasnim tržištima, budući da miješanje izaziva pojavu „mrtvog tereta“. Slično, nobelovac J. Stiglitz<sup>7</sup> smatra načelo neutralnosti, kojeg on naziva načelom efikasnosti, jednim od najvažnijih načela oporezivanja. Prema Stiglitzu ovo načelo podrazumijeva da poreski sistem ne smije biti distorzivan, već da u najvećoj mjeri doprinosi efikasnosti ekonomije. Austrijski ekonomista von Mises definirao je neutralnost kao onaj oblik oporezivanja *“...koji ne bi skrenuo operacije tržišta sa pravca u kojem bi se razvilo u situaciji da ne postoje porezi (prev.aut.)”*<sup>8</sup>. Von Mises naglašava da se danas, pod pritiskom stvaranja “države blagostanja”, sve manje govori o načelu neutralnosti, a

<sup>4</sup> Kahn, A.D. (1990). *The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?*. University of Michigan Law School.

<sup>5</sup> Rothbard, M. (2015). *The Myth of Neutral Taxation*. Economic Policy Journal.

<sup>6</sup> Musgrave, R.A. & Musgrave, P.B. (1984). *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw-Hill Book Company.

<sup>7</sup> Stiglitz, J. (2008). *Ekonomija javnog sektora*. Beograd: Ekonomski fakultet.

<sup>8</sup> Mises, Ludwig von. (1996). *Human Action: A Treatise on Economics*. New York: The Foundation for Economic Education.

sve više o načelu pravičnosti oporezivanja, tako da se porezi sve više koriste za ostvarenje socijalnih ciljeva.

Kako fiskalni ciljevi oporezivanja postepeno gube na značaju tako primarni cilj oporezivanja postaje ostvarenje pravičnosti, da obveznici plaćaju poreze prema ekonomskoj snazi, odnosno "sposobnosti plaćanja" (engl. *ability-to-pay*). Sa takvog stajališta "porezi se čine zadovoljavajućim u većoj mjeri što su manje neutralni i što više služe skretanju proizvodnje i potrošnje sa onog pravca u kojem bi ih usmjerilo slobodno tržište (prev. aut.)"<sup>9</sup>. Polazeći od činjenice da poreski sistem obuhvata brojne poreske oblike prilikom kreiranja poreskog sistema ili uvođenja novih poreskih oblika potrebno je određeno balansiranje ciljeva i načela oporezivanja (*trade-off*). To je nužno i zbog činjenice da se u pogledu efikasnosti poreski sistem, kao mnoštvo poreskih oblika, ocjenjuje kao cjelina, što znači da nije nužno primijeniti sva načela oporezivanja kod determiniranja svakog pojedinog oblika oporezivanja, već da poreski sistem u cjelini treba da zadovolji zadata načela. Pri tome je potrebno uvažavati redoslijed značaja pojedinih načela oporezivanja. Za neutraliziranje odstupanja od nekih od načela oporezivanja vlade posežu za različitim korektivima unutar poreskog sistema, kako bi se na najbolji način iskoristile prednosti svakog oblika. Poreske olakšice, poput oslobađanja, izuzimanja od oporezivanja ili nižih stopa izravno ugrožavaju načelo neutralnosti oporezivanja. Osim što poreski sistem dodatno usložnjava, proizvođači dodatne troškove poreskim upravama i obveznicima, selektivnost u oporezivanju rezultira smanjenjem prihoda zbog pojave poreskih izdataka. Osim toga, diferencirani pristup oporezivanju izaziva legalnu poresku evaziju, jer poreski obveznici i građani, koji u konačnici plaćaju poreze, u situaciji kada je zakonom propisan preferencijalni poreski status određenih kategorija obveznika i/ili poreskog objekta (imovine, prihoda, dohotka, potrošnje) traže načine da zadobiju povoljniji poreski položaj. Nobelovac J. Mirlees<sup>10</sup> smatra da se otklon od poreske neutralnosti mora mjeriti posljedicama koje on proizvodi, a koje se mogu kvantificirati dodatnim troškovima poštivanja poreskih propisa za obveznike, dodatnim budžetom porezne administracije i svim ostalim posljedicama koje donosi kompleksniji poreski sistem. On smatra da država za narušavanje poreske neutralnosti mora imati dobar razlog, poput zaštite okoline, podrške aktivnostima istraživanja i razvoja, podrške obrazovanju i sl.

Proces globalizacije je pokazao da neutralnost oporezivanja nije mit, već standard kojem fiskalne vlasti savremenih država trebaju težiti, budući da njegovo ostvarenje doprinosi ispravnom funkcioniranju tržišta, efikasnijoj alokaciji kapitala i boljoj naplati prihoda. Države trebaju težiti da realne poreske sisteme što više približe teorijskim neutralnim sistemima, pogotovo sistem PDV-a, kod kojeg narušavanje neutralnosti donosi i globalne fiskalne i ekonomske konsekvence. Da bi to ostvarile državama su na raspolaganju različiti instrumenti za korekciju devijacija fiskalne neutralnosti, ekonomski, u smislu mjera ekonomske i fiskalne/poreske politike i pravni instrumenti, u smislu kreiranja adekvatnog pravnog okvira koji će poštivati norme i načela oporezivanja i pravne prakse koja će biti korektiv fiskalnih vlasti.

<sup>9</sup> Ibid.

<sup>10</sup> Mirlees, J. (ed.). (2011). *The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform*, Fiscal Studies, 32(3) 3, pp. 331–359 (2011). London: Institute for Fiscal Studies, [http://www.ucl.ac.uk/~uctp39a/MirrleesReview\\_FS\\_2011.pdf](http://www.ucl.ac.uk/~uctp39a/MirrleesReview_FS_2011.pdf).

## NEUTRALNOST PDV-A I PRAVO NA ODBITAK ULAZNOG POREZA

U svojoj osnovi PDV je neutralna porez, jer je koncipiran na način da ne utječe na ekonomski položaj obveznika. U teorijskom smislu PDV predstavlja porez kojim se oporezuje vrijednost koju svaki sudionik u prometnom lancu dodaje na cijenu koštanja inputa, sa mehanizmima koji omogućavaju odbitak poreza koji je plaćen na nabavljena dobra ili usluge od poreske obaveze na dobra ili usluge koja se prodaju. Prema čl. 17(1) i (2)(a) Šeste PDV Direktive<sup>11</sup> („Direktiva“) pravo na odbitak nastaje u trenutku kada se može zaračunati porez koji se može odbiti, i to u mjeri u kojoj se roba i usluge koriste u svrhe njenih oporezivih transakcija. Ipak, realni modeli PDV-a se u određenoj mjeri razlikuju od teorijskog koncepta. Akcenat prilikom oporezivanja nije na dodanoj vrijednosti, već na oporezivanju potrošnje. Osim toga, pravo na odbitak ulaznog poreza i opseg dobara i usluga koji se oporezuju PDV-om ne može se shvatiti u apsolutnom smislu. Države, zakonskim odredbama, ograničavaju pravo odbitka ulaznog PDV-a na način da iz opsega oporezivanja isključuju određene obveznike, dobra i usluge ili faze prometnog ciklusa.

Osnovno stajalište Suda u vezi sa pravom na odbitak PDV-a jeste da ono predstavlja temelj funkcioniranja zajedničkog sistema PDV-a<sup>12</sup>. Prema stajalištu Suda pravo na odbitak PDV-a integralni je dio PDV sheme i u principu ne smije biti ograničeno. Ono se, u skladu sa važećim *case law*, mora ostvariti odmah u smislu svih poreza zaračunatih na transakcije nabavki<sup>13</sup>. Pravo na odbitak postoji zato da se obveznik u cijelosti rastereti PDV-a koji je platio u toku svoje ekonomske aktivnosti. Sistem PDV-a podrazumijeva da su sve ekonomske aktivnosti oporezovane u cjelini na neutralan način.

Sud svrhu postojanja Direktive stavlja u kontekst neutralnosti i jedinstvenosti pravila odbitka. Sud je *tumači na način da su direktivom „uspostavljeni jednoobrazna osnovica, koja garantira neutralnost sistema i, kako je naznačeno u 12. poglavlju njene preambule, i harmonizirana pravila odbitka do nivoa koji utječe na stvarni iznos naplaćenih prihoda“*<sup>14</sup>.

Važan segment *case law* Suda iz područja ostvarenja prava na odbitak predstavljaju presude u vezi sa ostvarenjem prava na odbitak PDV-a iz faze investiranja poslovnog subjekta koji se registrirao za PDV. Presude su uvijek vrlo aktualne, budući da se zbog učestalih prevara u postupku registracije za PDV-e vrlo često osporava ili prolongira registracija obveznicima koji započinju ekonomsku aktivnost. Prilikom osnivanja kompanije novoformirana kompanija prije početka ekonomskih aktivnosti koje su oporezive PDV-a investira u postrojenja, opremu, sirovine i ostale inpute nužne za početak poslovanja.

<sup>11</sup> Šesta PDV direktiva (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145)) bila je na snazi do 2006. kada je zamijenjena sa re-dizajniranom Direktivom Vijeća 2006/112/EC (Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ 2006 L 347)). Većina presuda iz područja fiskalne neutralnosti se referira na Šestu PDV direktivu.

<sup>12</sup> Vidi zajedničku presudu za predmete: C-286/94, C-340/95, C-401/95 and C-47/96 Molenheide and Others v Belgian State [1997] ECR I-7281, t. 47.

<sup>13</sup> Vid. predmet: C-62/93 BP Supergas v Greek State [1995] ECR I-1883, t.18.

<sup>14</sup> Ibid.

Prema modelu potrošnog PDV-a i kreditnoj metodi, koju primjenjuju sve članice EU, BiH i mnoge druge države u svijetu, novoosnovana kompanija treba da ima pravo na povrat PDV-a iz investicija i nabavke ostalih inputa. Nakon početka poslovnih aktivnosti novoregistrirani obveznik će ostvarivati oporezivi promet i po toj osnovi plaćati obaveze za PDV-e. Problem nastaje u situacijama kada se radi o većim investicionim poduhvatima koji zahtijevaju višemjesečna ili čak višegodišnja ulaganja prije početka proizvodnje. U takvim situacijama novoosnovana kompanija duže razdoblje ostvaruje pravo povrata PDV-a, dok se prve uplate PDV-a mogu očekivati tek nakon završetka investicije, puštanja u eksploataciju i okončanja probne proizvodnje. Često se dešava da poreske vlasti, u cilju sprječavanja poreskih prevara, prolongiraju registraciju nove kompanije za PDV. S obzirom da kompanija nema pravo odbitka PDV-a ulazni PDV-e iz nabavki kao trošak tereti ukupne troškove investicija sve dok se kompanija ne registrira za PDV-e. Za *case law* iz ovog područja važne su tri presude.

Prema presudama iz 1985.<sup>15</sup> i 1996.<sup>16</sup> Sud smatra da, u osnovi, načelo neutralnosti PDV-a u pogledu poreskog tereta na poslovne subjekte zahtijeva da se izdaci za početne investicije koji su nastali u svrhu i u cilju početka poslovanja moraju smatrati dijelom ekonomske aktivnosti. Polazeći od toga, ograničavanje prava ostvarenja odbitka ulaznog PDV-a sve dok poslovni subjekt ne započne eksploataciju, tj. dok ne počne zarađivati oporezivi dohodak/dobit, predstavljalo bi narušavanje fiskalne neutralnosti. Svako drugačije tumačenje ne samo da bi opteretilo poslovni subjekat toškovima PDV-a koji *de facto* nastaju u toku njegovih ekonomskih aktivnosti, a koje on ne može odbiti u skladu sa čl. 17 Direktive, već bi dovelo i do proizvoljnog stvaranja razlika između izdataka za investicije u kapitalna dobra nastalih prije stvarnog početka rada poslovnog subjekta i kapitalnih izdataka nastalih tokom redovitih aktivnosti. Drugim riječima, osporavanje prava na odbitak u fazi investiranja dovelo bi do diskriminacije kompanija koje investiraju u aktivnosti koje će u budućnosti postati oporezive u odnosu na aktivne kompanije koje vrše oporezive aktivnosti. Prema *case law* prihvatanjem takvih pravila u konačnici bi *“priznavanje odbitka ovisilo o tome da li je investicija rezultirala oporezivom aktivnosti”*<sup>17</sup>. Ipak, čl. 4 Direktive ne isključuje mogućnost da poreske vlasti, želeći da steknu objektivno mišljenje, mogu zahtijevati dokaze koji podupiru izjavljenu namjeru o početku ekonomskih aktivnosti, a koji daju povoda da se smatraju oporezivim aktivnostima. U tom kontekstu važno je navesti da oporeziva osoba stječe taj status samo kada bi u dobroj vjeri izjavila namjeru o započinjanju predviđenih ekonomskih aktivnosti. U slučaju prevara ili zloupotrebe, npr. da osoba stječe dobra u smislu vlastite potrošnje, poreske vlasti bi mogle retroaktivno zahtijevati povrat iznosa PDV-a na temelju činjenica da je obitak PDV-a izvršen na temelju lažne izjave. Iz navedenog proizilazi da se osoba koja ima namjeru da započne neovisnu ekonomsku aktivnost, potvrđenu objektivnim dokazima, i koja snosi početne izdatke za investicije mora smatrati oporezivom osobom. Djelujući u tom kapacitetu oporeziva osoba ima pravo, u skladu sa čl. 17 Direktive, da odmah odbije PDV iz izdataka za investiciju koja je nastala u svrhu transakcija koje namjerava vršiti i koje daju pravo na povrat, bez potrebe za čekanjem na stvarni početak rada.

<sup>15</sup> Vid. predmet C-268/83 Rompelman v Minister van Financiën [1985] ECR 655, t. 19.

<sup>16</sup> Vid. predmet C-110/94 INZO v Belgian State [1996] ECR I-857, t. 16.

<sup>17</sup> Ibid. t. 22.

Za *case law* iz ovog područja od značaja je i presuda<sup>18</sup> iz 2000., koja se odnosi na uslovljavanje prava na odbitak PDV-a plaćenog u transakcijama koje su izvršene prije početka aktivnosti obveznika. Fiskalne vlasti u navedenom sporu su tumačili odredbe Direktive na način da se pravo na odbitak PDV-a može odobriti ukoliko prethodno obveznik-investitor podnese izjavu i ukoliko započne oporezivu ekonomsku aktivnost u zakonski definiranom roku od dana podnošenja izjave. Porezna administracija je izjave investitora koristila i u kontrolne svrhe smatrajući je izjavom u vezi početka aktivnosti, izmjenama ili prestankom aktivnosti, kako to nalaže čl. 22(1) Direktive. U konkretnom predmetu poreska uprava je imala ovlasti da produži rok ukoliko je to bilo potrebno zbog prirode aktivnosti ili ukoliko su to nalagale okolnosti. Zahtjev za produženje roka se trebao podnijeti najkasnije dva mjeseca prije isteka propisanog roka od jedne godine. Evropska komisija je smatrala da članica može jedino u skladu sa čl. 22(1) da nametne obvezu oporezivog osobi da navede kada počinje aktivnosti, kada mijenja poslovnu aktivnost ili prestaje sa radom. No, čak ni propuštanje oporezive osobe da obavijesti poreske vlasti ne može predstavljati razlog za osporavanje ili čak odlaganje prava na odbitak dok oporeziva osoba stvarno ne započne sa redovitim aktivnostima. Nadalje, Komisija je stajališta da primjena čl. 22(8) Direktive ne daje pravo članici da u cilju prevencije prevara ide dalje od onoga što je nužno da bi se postigao taj cilj. Stajalište Komisije je u cijelosti preuzeo Sud pravde koji je odlučio da čl. 17 Direktive isključuje mogućnost da se nacionalnim propisima pravo na odbitak PDV iz transakcija koje oporeziva osoba ima prije početka redovitih aktivnosti uslovljava ispunjavanjem određenih zahtjeva, koji, u konačnici, vode gubljenjem prava na odbitak ili njegovim odlaganjem do stvarnog početka aktivnosti na redovitoj osnovi.

### **ADMINISTRIRANJE PDV-OM I NAČELO NEUTRALNOSTI**

Države su administrativnim pravilima ili ostavljanjem diskrecionih ovlasti poreskim administracijama da odlučuju od slučaja do slučaja u velikoj mjeri derogirale teorijsku neutralnost oporezivanja PDV-om i bez izmjene njegove konceptualne osnove i pravnog okvira (Direktivom, nacionalnog zakona). Prema praksi Suda najčešća kršenja načela neutralnosti PDV-a u članicama registrirana su kod priznavanja validnosti faktura, nametanja pravila za ispravku fakture i uslovljavanja odbitka PDV-a prethodnim plaćanjem PDV-a.

### **PDV faktura u funkciji ostvarenja fiskalne neutralnosti**

U tehničkom smislu načelo neutralnosti PDV-a se ostvaruje putem PDV fakture. PDV faktura, kao temeljni dokument, predstavlja osnovni stub sistema PDV-a. Za obveznike PDV-a faktura je vrijednosni papir, jer na temelju fakture obveznik ostvaruje pravo na odbitak ulaznog poreza obračunatog na nabavke dobara i usluga. Da bi se priznala validnost fakture nužno je da je dobavljač registrirani obveznik PDV-a. Prema Direktivi vrijedi standardno pravilo odbitka ulaznog PDV-a koje omogućava obveznicima odbitak PDV-a plaćenog u vrijeme stjecanja dobara ili usluga za obavljanje njihovih aktivnosti. Kako bi se navedeno pravo odbitka realiziralo podnositelj zahtjeva mora posjedovati fakturu koja se odnosi na predmetnu isporuku dobra ili usluge. Prema Direktivi pravo na odbitak nastaje u momentu obračuna odbitnog poreza. Oporeziva osoba ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a na dobra i usluge nabavljene od oporezive osobe u mjeri u kojoj ta dobra ili usluge služe za svrhe opore-

<sup>18</sup> ECJ, C-110/98, C-147/98, Gabalfrisa SL and Others vs Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

živih transakcija oporezive osobe. Da bi ostvarila pravo na odbitak oporeziva osoba mora da posjeduje fakturu u smislu određene transakcije prometa dobara i usluga, a koja je izdata u skladu sa pravilima koja su propisana Direktivom. Standardna pravila fakturiranja u svrhu PDV-a nalažu oporezivoj osobi da osigura fakturu koju je ona izdala ili druga oporeziva osoba (kupac) ili treća osoba u vezi sa isporukom dobara i usluga koju je ona izvršila oporezivoj osobi ili osobi koja nije obveznik PDV-a. Pri tome, odredbe Direktive omogućavaju pravo članicama da nametnu i druge obaveze u cilju osiguranja ispravnog obračuna i naplate PDV-a, kako bi se spriječila poreska evazija, vodeći računa o ravnopravnom tretmanu transakcija unutarnjeg prometa dobara i usluga i transakcija prometa dobara i usluga na internom tržištu EU, te vodeći računa da time ne opterećuju poslovanje u drugim članicama.

Za analizu primjene načela fiskalne neutralnosti kod fakturiranja značajne su dvije presude Suda, koje se odnose na uskraćivanje prava na odbitak PDV-a zbog postojanja sumnje poreznih vlasti u validnost primljenih faktura temeljem kojih se potražuje odbitak ulaznog PDV-a. U jednom od predmeta<sup>19</sup> poreska uprava je tokom pregleda prostorija dobavljača ustanovila da količina predmetnih dobara, prema podacima iz računovodstva, u vrijeme isporuke nije bila dovoljna da se u cijelosti fakturira kupcu, premda je kupac dostavio primjerke svih otpremnica dokazujući postojanje transakcije. Poreska uprava je zauzela stajalište da faktura ne odražava autentično obilježje isporuke i uskratila pravo odbitka PDV-a. Pored toga, poreska uprava je stavila primjedbu da je kupac napravio propust u pogledu provjere partnera u smislu poštivanja nacionalnih poreskih obaveza, koja nalažu postupanje s dužnom pažnjom, iako je obveznik izjavio da provjerio validnost poreskog broja dobavljača i njegovog kapaciteta da izvrši transakciju. S obzirom na takvu odluku obvezniku je obračunat dug na ulazni PDV koji je osporen i zatezna kamata, te je izrečena kazna. U drugom predmetu<sup>20</sup> poreske vlasti su odbile zahtjev obvezniku zbog neispravnog postupanja njegovog podugovarača kod izvođenja građevinskih radova, jer je tokom kontrole obveznika ustanovljeno da podugovarač nije imao vlastitih radnika ili opreme za radove koje je preuzeo i u smislu kojih je faktura izdata, te da je većinom fakturirao fakture koje su mu dostavljali njegov podugovarači. U svjetlu ovih činjenica poreska uprava je ustanovila da faktura podugovarača na temelju koje izvođač radova potražuje odbitak nije ispravna, jer podugovarač nije izvršio predmetne ekonomske aktivnosti. Poreske vlasti, smatrajući da obveznik nije postupio s dužnom pažnjom prilikom odabira podugovarača, uskratili su odbitak PDV-a sa fakture, te su obveznika teretile dugom u visini odbijenog PDV-a, zateznom kamatom i kaznom. Zahjev poreskih vlasti za "postupanjem sa dužnom pažnjom" podrazumijeva da oporeziva osoba, koja ostvaruje pravo odbitka, treba da se uvjeri da je osoba koja je izdala fakturu ima status oporezive osobe, da je u posjedu dobra koje je fakturirano i da je u poziciji da ga isporuči, te da je ispunila sve obaveze u vezi sa prijavom i plaćanjem PDV-a. Ona isto tako treba biti u posjedu i ostalih dokumenata kojima se može dokazati ispunjenost uslova za ostvarenje odbitka PDV-a.

Sud je svoje stajalište u gore navedenim predmetima temeljio na sljedećim principima, koji uporište imaju u pravu EU (direktivama i obimnom *case law* Suda):

<sup>19</sup> C-80/11 Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

<sup>20</sup> C-142/11 Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.



- Pravo na odbitak PDV-a jeste temeljni princip sistema PDV-a u EU i integralne sheme oporezivanja PDV-om koji se, u načelu, ne smije ograničiti, o čemu postoji opsežan *case law*<sup>21</sup>;
- Odredbe Direktive trebaju se tumačiti na način da se zabranjuje nacionalna praksa kojom poreske uprave odbijaju pravo odbitka obveznicima zbog nepravilnog postupanja izdavaoca fakture bez utemeljenog saznanja da je oporeziva osoba bila svjesna nepravilnog postupanja ili da je bila umiješana u to<sup>22</sup>;
- Pitanje da li je PDV za koji se traži odbitak već uplaćen u državni trezor je irelevantno sa stajališta prava obveznika na odbitak;
- PDV se primjenjuje na svaku transakciju od proizvodnje i distribucije nakon odbitka ulaznog PDV na ulazne komponente cijene koštanja<sup>23</sup>.

Sud je smatrao da je na poreskim vlastima zadatak da uspostave objektivne dokaze, u smislu poštivanja nužnih pravnih standarda, na osnovu kojih se može donijeti zaključak da je oporeziva osoba znala ili trebala znati da je transakcija za koju se traži pravo odbitka povezana sa poreskim prevarama ili je prevara dobavljača ili drugih trgovaca u prometnom lancu, te da bi uspostava sistema striktno obaveze išla izvan onog što je nužno da se zaštite prava države u pogledu osiguranja budžeta<sup>24</sup>. Iz činjenica obaju predmeta očigledno je da su oporezive osobe ispunile sve materijalne i formalne uslove predviđene Direktivom za ostvarenje prava na odbitak PDV-a. Prema važećem *case law* Suda obveznici koji preduzmu sve mjere predostrožnosti, koje bi se u razumnoj mjeri mogle od njih zahtijevati u cilju osiguranja da transakcija prometa dobara i usluga nije povezana sa prevarama, bila to prevara koja vodi poreskoj evaziji ili neka druga prevara, moraju biti u mogućnosti da se pouzdaju u zakonitost te transakcije bez rizika gubitka prava na odbitak ulaznog PDV-a. Iako članice, ukoliko to smatraju nužnim, mogu uvesti obaveze za osiguranje ispravnog ubiranja i naplate PDV-a u cilju sprječavanja evazije diskrecijsko pravo članice u tom području ne može uključiti pravo uvođenja novih obaveza vezano za fakturiranje PDV-a izvan onih koje su već propisane Direktivom. Drugi uslov za uvođenje diskrecijskih mjera od strane članice jeste da one ne smiju da idu dalje od onoga što se želi mjerom postići. Drugim riječima, nove obaveze se mogu nametnuti za određene slučajeve, a ne da postanu pravilo, kojim će se u potpunosti derogirati standardno pravilo propisano Direktivom, u ovom slučaju, pravo na odbitak PDV-a. Time bi se na sistematičan način podrivao sistem PDV-a u EU, narušavajući njegovu neutralnost, temeljno načelo njegovog funkcioniranja, koje se realizira putem odbitka PDV-a. U tom smislu, stav je Suda da poreska vlast članice ne može, kao stanadardnu praksu, zahtijevati od oporezivih osoba koje potražuju pravo na odbitak obavezu "postupanje sa dužnom pažnjom", jer je sprovođenje kontrole oporezivih osoba, kako bi otkrile neregularnosti i prevare u sistemu PDV-a, te nametanje kazne opo-

<sup>21</sup> Vid. presude u predmetima: C-110/98 - C-147/98 *Gabalfriša and Others* [2000] ECR I1577, t. 43; C439/04 i C440/04 *Kittel and Recolta Recycling* [2006] ECR I6161, t. 47; C392/09 *Uszodaépitó* [2010] ECR I8791, t. 34; i *Commission v Hungary*, t. 43.

<sup>22</sup> Vid. presude u predmetima: *Fini H*, t. 33 i 34; *Kittel and Recolta Recycling*, t. 55; C414/10 *Véleclair* [2012] ECR I0000, t. 32.

<sup>23</sup> Vid. presude u predmetima: C395/02 *Transport Service* [2004] ECR I1991, t. 26; C354/03, C355/03 i C484/03 *Optigen and Others* [2006] ECR I483, t. 54; i *Kittel and Recolta Recycling*, t. 49.

<sup>24</sup> Vid. presude u predmetima: C384/04 *Federation of Technological Industries and Others* [2006] ECR I4191, t. 32, i C271/06 *Netto Supermarkt* [2008] ECR I771, t. 23

rezivim osobama koje su počinile te neregularnosti i prevare, osnovna dužnost poreskih vlasti<sup>25</sup>. Nametanjem dodatnih obaveza oporezivim osobama poreske vlasti su *de facto* prenijele vlastite zadatke u području kontrole i istraga na oporezive osobe.

Drugi segment fakturiranja PDV-a u kojem je od Suda ustanovljeno narušavanje načela fiskalne neutralnosti jeste ispravka fakture. S obzirom da Direktivom nisu propisane odredbe koje se odnose na ispravku fakture u vezi sa pogrešno obračunatim PDV-om članicama je ostavljeno pravo da propišu način ispravke. *Case law* u ovom području čine presude iz dva predmeta<sup>26</sup>, koji se odnose na odbijanje zahtjeva za povrat PDV-a obvezniku koji je pogrešno obračunat i uplaćen na oslobođene isporuke, a obveznik nije bio u mogućnosti da isporavi fakturu zbog nacionalnog pravila koji onemogućava naknadnu ispravku fakture zbog konačnosti rješenja iz kontrole. Sud je smatrao da u cilju osiguranja neutralnosti PDV članice trebaju propisati način za prilagođavanje faktura na kojima je pogrešno obračunat porez ukoliko je osoba koja je izdala fakturu djelovala u dobroj vjeri. Ukoliko je prodavac u dogledno vrijeme u cijelosti eliminirao rizik od gubitka prihoda načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da PDV koji je pogrešno obračunat na fakturi bude ispravljen bez uslovljavanja od strane članice na osnovu dobre volje prodavca. Prilagođavanje ne može ovisiti o diskreciji poreskih vlasti. Članice mogu usvojiti mjere za osiguranje ispravnog obračuna i naplate poreza i u cilju sprječavanja prevara. Uslov da ispravak neispravne fakture mora biti izvršen prije realizacije povrata PDV-a koji je pogrešno fakturiran može, načelno, osigurati rizik od gubitka prihoda. Ipak, mjere ne smiju ići dalje nego što je to nužno da se postignu ciljevi i ne smiju da se koriste na način na podrivaju neutralnost PDV-a, temeljnog načela sistema PDV-a u EU. Posljedično, ukoliko povrat PDV-a postane nemoguć ili se teško može izvršiti kao rezultat uslova pod kojim je zahtijevan načelo neutralnosti i načelo efektivnosti mogu nalagati od članica da osiguraju instrumente i detaljna pravila koja će omogućiti da oporeziva osoba nadoknadi pogrešno obračunati porez. U situaciji kada je rizik od gubitka poreza u cijelosti uklonjen obvezniku treba dozvoliti izmjenu originalne fakture bez omogućavanja diskrecionog prava poreskim vlastima da odlučuju o tome.

### Režimi plaćanja PDV-a

Uobičajena praksa u članicama, koja podrazumijeva uslovljavanje ostvarenja prava na odbitak PDV-a prethodnim plaćanjem predmetnog poreza, u velikoj mjeri je derogirala neutralnost PDV-a. Sud je još 1984. odlučio<sup>27</sup> da članice u svrhu obračuna i plaćanja PDV-a na uvoz imaju pravo da propišu poreska razdoblja i rokove plaćanja drugačije u odnosu na obračun i plaćanje u zemlji. Pri tome treba voditi računa da ne dođe do diskriminacije bilo koje grupacije obveznika (odnosno uvoznika i domaćih dobavljača). Ipak, bez obzira na navedene odredbe, članice su uvele praksu uslovljavanja prava odbitka PDV-a kod uvoza prethodnim plaćanjem PDV-a. Primjena ovog pravila proizvodi dodatni finansijski teret

<sup>25</sup> Vid. presude u predmetima: C132/06 *Commission v Italy* [2008] ECR I5457, t. 37, i C188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* [2010] ECR I7639, t. 21).

<sup>26</sup> C138/12, *Rusedespred OOD v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* i C-111/14, *GST – Sarviz AG Germania v Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.

<sup>27</sup> ECJ, C-42/83, *Dansk Denkavit ApS v. Ministeriet for Skatter og Afgifter*, 10.07.1984.

uvoznicima, koji, za razliku od obveznika koji posluju sa domaćim dobavljačima i po toj osnovi traže priznavanje prava na odbitak, prvo moraju angažirati finansijska sredstva za plaćanje PDV-a na uvoz, da bi, potom, u rokovima povrata, koji iznose najmanje mjesec dana od dana podnošenja prijave, od države dobili sredstva natrag. S obzirom da se radi o uvozu najčešće su u pitanju velika finansijska sredstva. U slučaju angažiranja vlastitih sredstava obveznik ima oportunitetne troškove (izgubljena dobit zbog propuštanja angažiranja sredstava u druge, profitabilne svrhe), a u slučaju pozajmica dobit obveznika je opterećena rashodima za kamatu.

Sud je posljednjih nekoliko godina donio nekoliko presuda<sup>28</sup> u području odbitka PDV-a vodeći se strateškim opredjeljenjem Unije da se eliminiraju prepreke u nacionalnim sistemima PDV-a koje ugrožavaju konkurentnost obveznika na tržištu EU i svjetskom tržištu. Navedene presude su u toj mjeri značajne da bi mogle iz temelja promijeniti nacionalno pravo i praksu sadašnjih članica EU, a time i država kandidata za članstvo u EU<sup>29</sup>. Sud smatra da pravo na odbitak PDV pri uvozu iz čl. 17(1) Direktive nastaje istovremeno sa "pravom oporezivanja" iz čl. 17(1). Pri tome, uslov da se prethodno porez plati nije naveden u odredbama čl. 17. Štaviše, odredbama čl. 17(2) jasno je rečeno da je za ostvarenje prava na odbitak PDV-a dovoljna dospelost PDV-a. Druga dvojba je nastala zbog situacije u kojoj je osoba koja plaća PDV pri uvozu i potražuje ulazni PDV, što nije predviđeno čl. 17(2)(a). Bez obzira na tu činjenicu, čak i kada bi postojale dvije osobe, odredbama navedenog članka nije ograničeno pravo oporezive osobe na odbitak PDV-a u slučaju da druga osoba (uvoznik) ne plati PDV. U ekonomskom smislu navedena situacija se ne razlikuje od slučaja iz predmeta kada je oporeziva osoba u smislu PDV-a na uvoz ista osoba koja potražuje ulazni porez. U smislu domaće prodaje obveznik je dužan platiti PDV poreskim vlastima bez obzira da li je njegov kupac platio fakturu. Štaviše, kupac ima pravo da odbije PDV iz nabavki i umanji poresku obvezu, bez obzira što dobavljaču nije platio fakturu. Na ovaj način Direktiva *de facto* prihvata mogućnost da imalac prava na odbitak ostvari određenu pogodnost u gotovinskom toku koja je rezultat efikasnog finansijskog menadžmenta koji koristi karakteristiku sistema PDV-a da PDV-e predstavlja finansijsku obvezu/potraživanje, a ne element cijene koštanja. Pravo odbitka se ne može osporiti čak ni u situaciji da dobavljač ne plati PDV-e, tako da, u konačnici, pogodnosti koje Direktiva pruža osobama koje potražuju ulazni PDV-e mogu biti na štetu državnog budžeta. Međutim, treba imati u vidu da država treba da ima na raspolaganju mehanizme kojima može naplatiti potraživanja od obveznika, ukoliko se ustanovi da je neplaćanje PDV-a rezultat dogovorene poreske prevare. Sud zaključuje da se ekonomska suština odnosa između kupca i prodavca u domaćem prometu i prava na odbitak PDV-a ne razlikuje od suštine odnosa kod uvoza, koji predstavlja samo jednu od faza u prometnom lancu. S obzirom da članice uslovljavaju pravo na odbitak plaćanjem PDV-a pri uvozu Sud, pozivajući se na prethodno donesene presude u predmetima koji su se odnosili na pravo na odbitak PDV-a<sup>30</sup>, smatra da čl. 18,

<sup>28</sup> Rad se referira na predmet C414/10, *Veleclair SA v Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État*, 29.03.2012.

<sup>29</sup> Presude Suda u vezi sa praksom uslovljavanja odbitka PDV-a kod uvoza imala je snažan veliki odjek u najstarijim i najvećim članicama poput Francuske, Njemačke, Holandije, V. Britanije i dr. i njihovim nacionalnim poreskim upravama. Još uvijek nije moguće sagledati razmjere finansijskih implikacija presuda na obveznike i budžete članica.

<sup>30</sup> *Joined Cases C354/03, C355/03 and C484/03 Optigen and Others* [2006] ECR I483, t. 54.

kojim se propisuje postupak odbitka ulaznog PDV-a, nije predviđena obaveza oporezive osobe da dostavi dokaz o plaćenom porezu. Obveznik je dužan dostaviti samo dokumentaciju o uvozu koja mora sadržavati podatke na temelju kojih se može obračunati poreska obaveza. Iz navedenog proizilazi da je nastanak i ostvarenje prava na odbitak neovisno o operaciji plaćanja poreza.

U vezi sa stajalištem nacionalnih sudova da je uslovljavanje prava na odbitak PDV-a kod uvoza nužno da bi se spriječila poreska evazija Sud smatra da Direktiva sadrži odredbe kojima je cilj sprječavanje poreske evazije, izbjegavanja plaćanja poreza i poreskih prevara. Obveznik koji zahtijeva odbitak poreza je dužan da zadovolji propisane uslove i ukoliko poreske uprave utvrde da je u pitanju poreska prevara one mogu da retroaktivno potražuju iznos odbijenog ulaznog PDV-a. Nacionalni sudovi mogu uskratiti pravo na odbitak na osnovu objektivnih dokaza iz dosjea obveznika ukoliko oni ukazuju na prevare. Nema ni osnove niti argumenata koje potvrđuju stajalište fiskalnih vlasti članica da u fazi uvoza postoje najveći rizici za nastanak PDV prevara i poreske evazije. Sud smatra da je uvoz fizički akt kojem svjedoče i koji može biti potvrđen od ovlaštenih organa carinske administracije prilikom postupka carinjenja.

U području administriranja PDV-om fiskalna neutralnost može biti ugrožena propisivanjem različitih režima plaćanja PDV-om. Osim navedene presude Sud je donio presudu i u predmetu<sup>31</sup> koji se odnosi na ostvarenje prava na različit način plaćanja PDV kod uvoza uz odobrenje poreske administracije. Radi se o režimu odloženog obračuna i plaćanja PDV-a (engl. *Postponed Accounting*) koji potječe iz uvoza nakon podnošenja prijave PDV-a. Prema odredbama Direktive u slučaju uvoza dobara od strane obveznika PDV-a ili određenih kategorija obveznika članice mogu da propišu da se PDV-e na uvoz ne treba plaćati pri uvozu ukoliko se iznos PDV-a uključi u periodičnu PDV prijavu. Sud smatra da se odredbe Direktive trebaju tumačiti na način da se zabranjuje uslovljavanje primjene režima odloženog obračuna i plaćanja PDV-a ispunjavanjem određenih administrativnih pravila nametnutih od strane poreske administracije (u ovom slučaju pribavljanjem dozvole nadležnog ministarstva) pored obaveze podnošenja periodične PDV prijave. Iz odredaba Direktive proizilazi da članice mogu ograničiti primjenu odloženog obračuna i plaćanja PDV-a samo za određenu kategoriju obveznika. Međutim, prilikom utvrđivanja kategorije obveznika na koju će se režim primjenjivati članice moraju poštivati načelo neutralnosti, koje nalaže da se dobra u međusobnoj konkurenciji i uvoznici koji vrše iste transakcije ne smiju različito tretirati u svrhu PDV-a. Sud praksu članica smatra kompatibilnom pravu EU ukoliko dobijanje odobrenja ne ugrožava princip neutralnosti oporezivanja PDV-om<sup>32</sup>.

## NEUTRALNOST I DIFERENCIRANO OPOREZIVANJE U SISTEMU PDV-A

Države primjenom nacionalnih zakonskih pravila oporezivanja PDV-om narušavaju teorijske postavke sistema PDV-a. Neka pravila, poput praga za registraciju, mogu se opravdati neproporcionalnim troškovima poštivanja poreskih propisa koje bi snosili mali obveznici. Druga pravila, poput oslobađanja određenih usluga, se pravdaju javnim intere-

<sup>31</sup> ECJ, C79/12, SC Mara IPR SRL v Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu, Directia Județeană pentru Accize și Operatiuni Vamale Sibiu, 21.02.2013.

<sup>32</sup> Izvor: ECJ Cases. (2013). *International VAT Monitor*, 24(2), pp. 143-144. Amsterdam: IBFD.

som ili tehničkim problemima kod razreza poreza (npr. oporezivanje finansijskih usluga), dok se uvođenje nulte ili sniženih stopa PDV-a opravdava socijalnim i redistributivnim ciljevima oporezivanja. Da jednak poreski tretman sličnog dobra ili usluge predstavlja važno obilježje neutralnosti poreza apostrofirano je već u preambuli Prve PDV direktive EZ<sup>33</sup>, gdje je navedeno da je *”zamjena kumulativnog višefaznog poreskog sistema na snazi u većini članica zajedničkim sistemom PDV-a obvezujuća, čak i ukoliko stope i oslobađaja nisu harmonizirani u isto vrijeme da rezultiraju neutralnošću u konkurenciji, tako da unutar svake zemlje slična dobra nose isto poresko opterećenje”*.

### Oslobađanja

Oslobađanja PDV-a predstavljaju područje ozbiljne devijacije realnih sistema PDV-a u odnosu na teorijski koncept. Oslobađanja se moraju posmatrati u odnosu na činjenicu da je PDV višefazni porez. U svjetlu toga korist od oslobađanja poreza mogu imati samo oni obveznici koji isključivo prodaju za krajnju potrošnju. Međutim, za firme koje su u svom poslovanju uglavnom upućene na dobavljače i kupce koji imaju status obveznika PDV-a oslobađanje predstavlja svojevrsnu kaznu. Firma koja je oslobođena PDV-a ne može da odbije ulazni PDV iz nabavki od obveznika. Ulazni PDV tereti troškove i dobit ukoliko firma u narednoj fazi prometa (tj. prilikom prodaje dobra/usluge) nije u mogućnosti da porez prevali na prodajnu cijenu, odnosno na krajnjeg potrošača. Nabavkom od kompanija koje su izvan sistema PDV-a PDV iz ranijih faza prometnog ciklusa se kumulira u cijeni koštanja i prenosi kaskadno u naredne faze prometa, čime se grubo narušava neutralni karakter PDV-a. Zbog više cijene firme koje su oslobođene nisu konkurentne firmama koje su obveznici PDV-a, a na makro planu više prodajne cijene doprinose rastu cijena na malo, što negativno utječe na potrošnju i ekonomski rast.

Princip neutralnosti PDV-a prema *case-law* Suda isključuje različit poreski tretman sličnih dobara ili usluga, koja su u međusobnoj konkurenciji<sup>34</sup>. Sličnost dobara ili usluga povlači konkurenciju između njih, jer su dobra/usluge uzajamni supstituti. Činjenica da postoji konkurencija između dva dobra/usluge ne predstavlja neovisan i dodatni uslov za kršenje načela neutralnosti ukoliko se radi o isporukama koje su identične ili slične iz ugla potrošača i ukoliko one zadovoljavaju iste potrebe. S druge strane, ukoliko se dvije identične ili slične isporuke koje zadovoljavaju iste potrebe potrošača različito oporezuju PDV-om dolazi do ugrožavanja konkurencije, a time i načela fiskalne neutralnosti.

U pogledu kršenja načela neutralnosti PDV-a kod oslobođenih isporuka Sud je donio niz smjernica, pogotovo u sporu<sup>35</sup> između V. Britanije i kompanije koja priređuje igre na streću<sup>36</sup>. Prema odredbama čl. 13B(f) Direktive kladenje, lutrija i drugi ublici kockanja su oslobođeni PDV-a, prema uslovima i ograničenjima koje propišu članice. Članicama je

<sup>33</sup> First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, *OJ 071*, 14/04/1967 P. 1301 – 1303.

<sup>34</sup> Case C-481/98 *Commission v France* [2001] ECR I-3369, t. 22; Case C-498/03 *Kingscrest Associates and Montecello* [2005] ECR I-4427, t. 41 t. 54; Case C-309/06 *Marks & Spencer* [2008] ECR I-2283, t. 47, and Case C-41/09 *Commission v Netherlands* [2011] ECR I-0000, t. 66).

<sup>35</sup> C-259/10, *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs v The Rank Group plc*.

<sup>36</sup> Radi se o kompaniji vodi kazina i klubove za bingo u kojima klijenti imaju pristup cash-bingo aparatima („MCB”) i slot mašinama. Izvor: *Ibid*.

ostavljeno diskreciono pravo da urede oslobađanje navedenih usluga, kao i oporezivanje<sup>37</sup>, ali kod propisivanja uslova dužne su da vode računa o načelu fiskalne neutralnosti, koje predstavlja temelj PDV sistema u Uniji. Pri određivanju da li neke igre na sreću oporezovati ili ne u konkretnom slučaju poreske vlasti V. Britanije su se vodile regulatornim okvirom, koji se razlikuje za slot mašine u odnosu na cash-bingo aparate. Međutim, važeći *case law* u vezi primjene načela fiskalne neutralnosti, osim uslova vezano za determiniranje postojanja sličnosti između dobara ili usluga, isključuje bilo kakvo drugo razlikovanje, pogotovo vezano za zakonite ili nezakonite transakcije. Sud je zaključio da takva distinkcija, kao ni različit identitet igrača ili pravna forma za održavanje igara na sreću, ne mogu biti uzeti u obzir kod ispitivanja postojanja sličnosti između dvije vrste igara na sreću. Isto tako, za razlikovanje poreskog tretmana nisu relevantni ni lokacija održavanja igara na sreću, niti atmosfera u kojoj se odvijaju ili mogućnost pristupa igrača. Važno je samo da li se potrebe prosječnog potrošača (tj. igrača) zadovoljavaju na isti način. Za opredjeljenje igrača za neku od igara bitne su razlike u dozvoljenom minimalnom i maksimalnom ulogu i nagradi, razlike u šansama za pobjedu, različiti oblici igra i mogućnosti interakcije između igrača i slot mašine. Opcija koja je data članicama da same urede oporezivanje igara na sreću ne znači da sve igre na sreću trebaju biti oslobođene PDV-a, ali ukoliko se članice opredijele za oporezivanje one trebaju poštivati načelo fiskalne neutralnosti. Prevedeno na konkretni slučaj to znači da se neke igre ne mogu oporezovati samo na osnovu detalja u njihovoj sadržini, aranžmana ili pravilima igre, bez sagledavanja sličnosti oporezovanih igara sa oslobođenim igrama na sreću iz ugla potrošača. Prema Sudu za različit poreski tretman igara na sreću razlozi ne mogu biti ni različita pravila licenciranja igara ili podložnost različitim pravnim režimima kontrole i regulacije, već samo razlike u zadovoljavanju potreba potrošača.

### Diferencirane stope PDV-a

*Case law* u ovom području utemeljen je presudom Suda 1998. godine u predmetu koji je Evropska komisija vodila protiv Francuske a u vezi sa diferenciranom primjenom sniženih stopa<sup>38</sup>. Francuska je primjenjivala supersniženu stopu na lijekove koji se refundiraju u odnosu na ostale lijekove. Sud je ustanovio da su se različite stope PDV-a primjenjivale na slične proizvode, što je suprotno načelu fiskalne neutralnosti PDV-a iz preambule Prve PDV direktive. Ipak, konkretnom predmetu Sud je odlučio da nema kršenja načela fiskalne neutralnosti, budući da niže stope PDV-a nisu opredjeljujuće za korištenje „lijekova na recept“ nego zdravstvena politika vlade koja vrši refundaciju troškova. Značajno je i tumačenje načela fiskalne neutralnosti koje je Sud dao u presudi. Prema Sudu iz načela fiskalne neutralnosti proizilaze i druga dva načela: načelo jednoobraznosti, koje nalaže oporezivanje sličnih porizvoda istom stopom, i načelo eliminacije distorzija u konkurenciji, koje nalaže ukidanje rezličitih stopa poreza kojima se određeni proizvod stavlja u povoljniji položaj.

Za *case law* u području diferenciranih stopa značajne su presude u vezi sa oporezivanjem e-knjiga. Načelo neutralnosti PDV-a podrazumijeva da se ista ili slična dobra (ili usluge) trebaju oporezivati na isti način kako bi se održala fer konkurencija. Razvoj in-

<sup>37</sup> Najčešće se pružanje igara na sreću oporezuje posebnim propisom, a dobici zakonom o porezu na dohodak.

<sup>38</sup> Case C-481/98 Commission v France [2001] ECR I-3369.

formatike, telekomunikacija i elektronskih usluga doveo je do ekspanzije korištenja publikacija i knjiga putem Interneta ("e-knjige" ili "digitalne knjige"). Već duže vrijeme vode se rasprave o poreskom tretmanu e-knjiga, s obzirom da veliki broj članica ima niže stope PDV-a za štampane knjige<sup>39</sup>. Izdavači e-knjiga smatraju da su diskriminirani budući da se snižene ili nulte stope primjenjuju samo za štampane knjige i publikacije, dok su e-knjige oporezovane po standardnoj stopi. Pod njihovim pritiskom Francuska i Luksemburg su 2013. smanjile stopu PDV-a na 5,5% i 3%, respektivno. Budući da su se u to vrijeme primjenjivala pravila oporezivanja usluga prema sjedištu pružatelja usluge smanjenje stopa je dovelo do migracije sjedišta kompanija koje prodaju digitalne knjige u članice sa najnižim stopama. Takva poreska mjera je dovela u nepovoljan položaj njihove glavne konkurente u Njemačkoj i V. Britaniji koje na e-knjige primjenjuju standardne stope<sup>40</sup>. Stajalište ovih članica je bilo da nema mogućnosti smanjenja stope, jer se prodaja digitalnih knjiga prema pravu EU klasificira u elektronske usluge, a ne u promet dobara. Prema odredbama Direktive elektronske usluge ne ulaze u opseg dobara/usluga iz Aneksa III Direktive Vijeća 2006/112/EC (bivši Aneks H Šeste PDV direktive) na koje se mogu primijeniti niže stopa PDV-a, iz čega proizilazi da se oporezuju standardnom stopom. Da bi se e-knjige, odnosno elektronske usluge, uvrstile u opsega dobara/usluga na koje se primjenjuju snižene stope potrebna je izmjena Direktive, odnosno konsenzus svih članica EU.

Evropska komisija je zauzela stajalište da su Francuska i Luksemburg prekršile pravo EU te je prvo dala rok za usklađivanje nacionalnih PDV zakona sa odredbama Direktive, a kada se to nije desilo godine protiv obje zemlje pokrenula postupak pred Sudom. U očekivanju početka reforme oporezivanja digitalnih usluga<sup>41</sup> Sud se o istoj stvari prvo očitovao u predmetu protiv Finske<sup>42</sup>, koji je poznat pod nazivom "papirne knjige vs knjige na USB i CD". Stajalište finskog Središnjeg poreskog odbora je bilo da izdavačka kompanija koja se bavi izdavanjem literature i knjiga, kao i audio knjiga i e-knjiga, ne može primijeniti snižene stope, jer se radi o izdavanju na fizičkim medijima drugačijim od papira. Radi se o audio- i e-knjigama, koje se objavljuju u obliku elektronskih dokumenata na fizičkim medijima (CD, CD-ROM, USB i ostali ekvivalenti), a koje originalno reproduciraju knjigu u papirnom obliku. Stajalište poreskih vlasti da štampana knjiga i knjiga koja se prodaje na nekom mediju nemaju isti (tj. povlašteni) poreski tretman kompanija je smatrala ugrožavanjem načela neutralnosti PDV-a. Prema ranijim presudama<sup>43</sup> Suda načelo neutralnosti PDV-a isključuje mogućnost da se slična dobra ili usluge koja predstavljaju konkurenciju

<sup>39</sup> Prema stanju od 1.1.2015. od 28 članica 26 propisuje sniženu stopu PDV-a za knjige, s tim da V. Britanija i Irska primjenjuju 0%. Izvor: European Commission, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 1 September 2015.

<sup>40</sup> Standardna stopa iznosi 19% i 20%, respektivno. Izvor: European Commission. (2015, Sep 1). VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf), 23.03.2016.

<sup>41</sup> Reforma oporezivanja usluga u EU je formalno-pravno započela 2008. kad je izmijenjena Direktiva, a faktički tek od 2010. g. zbog opsežnih priprema u članicama i potrebe za usklađivanjem nacionalnih propisa sa izmjenama Direktive. Reforma je implementirana u četiri faze, a posljednja faza, koja se odnosila na digitalne usluge je startala 1.1.2015.

<sup>42</sup> ECJ, C219/13, K Oy ('K') v Keskusverolautakunta (Središnji poreski odbor Finske)

<sup>43</sup> Vid. presude u predmetima C384/01, Commission v France, C259/10 and C260/10, The Rank Group.

na tržištu oporezuju različito. Da li su određena dobra ili usluge supstituti primarno ovisi o mišljenju potrošača. Dobra ili usluge su slični ukoliko imaju slične karakteristike i ukoliko zadovoljavaju iste potrebe iz ugla potrošača, odnosno ukoliko razlike između njih nemaju značajan utjecaj na odluku prosječnog potrošača da koristi jedno ili drugo dobro ili uslugu<sup>44</sup>. U smislu konkretnog slučaja prosječni potrošač je razvojem tehnike i tehnologije pod stalnim utjecajem tehnoloških inovacija koje mogu mijenjati njegove preferencije za način na koji će čitati knjige.

U prvobitnoj verziji Direktive 2006/112/EC, u Aneksu III., snižene stope PDV-a mogle su se primijeniti i na nabavu ... *“knjiga (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, muzička djela, tiskana ili u rukopisu, geografske i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju“*. Izmjenama iz 2009<sup>45</sup> odredbe su usklađene sa tehnološkim napretkom. U tom smislu gore navedene odredbe su izmijenjene na način da se snižene stope mogu primijeniti na isporuku ... *“knjiga u svim fizičkim oblicima (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, crtanke ili bojanke, muzičke note u tiskanom obliku ili u obliku rukopisnih bilješki, geografske te hidrografske ili slične grafičke prikaze), novina i časopisa, osim materijala koji je u cijelosti ili većim dijelom posvećen oglašavanju“*. O ovome se na saslušanju očitovala i Evropska komisija, smatrajući da ni odredbe Direktive 2009/47 niti ranije odredbe Direktive ne mogu primorati članice da primjenjuju identične snižene stope PDV-a na sve knjige bez obzira na kojem fizičkom mediju su objavljene. S obzirom da se izmjene Direktive odnose na “sve” fizičke medije na članici je da u skladu sa načelom fiskalne neutralnosti odrede fizički medij na koji će se primijeniti snižena stopa. Do nacionalnih sudova je da utvrde da li postoji sličnost knjiga u papirnom izdanju i knjiga na drugim fizičkim medijima u smislu karakteristika sličnosti koje je Sud dao u svojim presudama, polazeći od preferencija i mišljenja prosječnog potrošača. Ukoliko se radi o onome što je za potrošača od suštinske važnosti, da se radi o sličnom sadržaju svih knjiga, bez obzira na fizičku platformu, tada nije opravdano selektivno oporezivanje. Iz navedenog slijedi da je do nacionalnog suda da ustanovi da li je u skladu sa nacionalnim propisima da se knjige u papirnoj formi i knjige na ostalim fizičkim medijima oporezuju sniženom stopom PDV-a.

Prema presudi Suda članice imaju slobodu da odrede različite stope PDV-a na štampane knjige i knjige u nekom drugom fizičkom obliku poštujući stavove prosječnog potrošača. Sud je ustanovio da nema povrede načela fiskalne neutralnosti u tome što će se za različite forme knjiga primjenjivati različite stope PDV-a.

U međuvremenu, sve članice su se pripremale za primjenu novih pravila oporezivanja digitalnih usluga. Posljednja faza reforme oporezivanja usluga u EU koja se odnosi na digitalne usluge startala je 1.1.2015. Reforma je donijela oporezivanje digitalnih usluga prema mjestu potrošnje, a ne prema mjestu pružanja usluge kao što je do tada bilo. Promjenom mjesta oporezivanja u razmjeni članica postalo je irelevantno gdje je lociran isporučitelj, a jedina relevantna činjenica za oporezivanje postaje mjesto primaoca usluga.

<sup>44</sup> Vid. presudu The Rank Group

<sup>45</sup> Council Directive 2009/47/EZ of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax



Nakon stupanja na snagu novih pravila Sud se mogao konačno očitovati i o predmetima<sup>46</sup> koje je pokrenula Evropska komisija u vezi oporezivanja e-knjiga.

U osnovi problema je tumačenje suštine transakcije, da li se radi o prometu dobra ili usluge. Sud je podržao stav Komisije da se u slučaju prometa e-knjiga radi o prometu usluga, a ne prometu dobara. E-knjige se svrstavaju u elektronske usluge, a ne u digitalne verzije štampane knjige. Provedbenom uredbom br. 282/2011<sup>47</sup> u čl. 7. st 1. i 2. propisuje se definicija elektronskih isporučenih usluga. Ove usluge *„uključuju usluge koje su dostavljene putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim čovjekovim sudjelovanjem, te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati.“* U Aneksu I Uredbe, koja predstavlja popis elektronski isporučene usluge, navode se i usluge isporuke digitaliziranog sadržaja knjiga ili drugih elektroničkih publikacija.

Komisija je smatrala da isporuka digitalnih ili elektroničkih knjiga znači isporuku knjiga u elektroničkom obliku koje se mogu čitati na računaru, pametnom telefonu, čitaču elektroničkih knjiga ili bilo kojem drugom uređaju za čitanje, uz naknadu, i koja se izvršava preuzimanjem ili prenosom podataka bez njihovog prethodnog pohranjivanja (*streaming*) s internetske stranice. Francuska je istaknula da se prema nacionalnom zakonu snižene stope primjenjuju isključivo na tzv. „homotetične“ knjige, odnosno na knjige koje su istovjetne tiskanim knjigama ili onima koje su isporučene u drugom fizičkom obliku i koje se razlikuju od potonjih samo po nekim elementima u odnosu na svoj format. Prema navodima Francuske Komisija je svojom tužbom nužno zahvatila širu kategoriju digitalnih ili elektroničkih knjiga od one na koju se primjenjuje snižena stopa PDV-a u Francuskoj, odnosno, drugim riječima, digitalne ili elektroničke knjige na koje se odnosi tužba Komisije definirane su prema načinu na koji su isporučene. U svojim navodima Komisija je pobijala argumente Francuske polazeći od sadržine Aneksa III Direktive u kojoj se eksplicitno navodi da se snižena stopa može primijeniti na isporuku knjiga u svim fizičkim oblicima. Iz te odredbe proizlazi da se snižena stopa PDV-a može primijeniti na transakciju koja se sastoji od isporuke knjige samo u fizičkom obliku, te svako ekstenzivno tumačenje bi derogiralo smisao odredbe. Prema Komisiji isporuka e-knjiga predstavlja „elektronički isporučenu uslugu“, „isporuka usluga“ znači svaku transakciju koja ne čini isporuku robe, dok „isporuka dobara“ znači prenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnika. Iz toga proizlazi da se isporuka e-knjiga ne može smatrati „isporukom dobra“, jer se e-knjiga ne može kvalificirati kao materijalna imovina.

Sud, prihvatajući stajalište Komisije u cijelosti, zaključio je da fizičko sredstvo koje omogućuje čitanje knjige (npr. računar, mobitel, tablet) koje se može kvalificirati kao „materijalna imovina“, nije uključeno u isporuku e-knjige. Slijedom toga, Sud je mišljenja da se isporuka e-knjiga mora kvalificirati kao isporuka usluga. Iako su Francuska i Belgija, koja je sudjelovala u raspravi kao zainteresirana strana, smatrale da je tumačenjem Komisije dovedeno u pitanje načelo poreske neutralnosti koje je u području PDV-a uveo zakono-

<sup>46</sup> ECJ, C-479/13 *Commission v France*; C-502/13 *Commission v Luxembourg*, 5 March 2015.

<sup>47</sup> Council implementing regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (recast), OJ L 77, 23.3.2011.

davac Unije Sud je smatrao da načelo poreske neutralnosti ne dopušta proširenje područja primjene snižene stope PDV-a bez postojanja jasne odredbe u pravu EU. Sud je presudom<sup>48</sup> od 5.3.2015. potvrdio stajalište Komisije, prema kojem članice nemaju pravo uvođenja diferenciranih stopa na e-knjige, odnosno nemaju pravo povlaštena poreski položaj štampanih knjiga proširiti i na e-knjige. Presudom je naloženo Francuskoj i Luksemburgu da vrata standardne stope PDV-a na e-knjige<sup>49</sup>. Osim kršenja načela fiskalne neutralnosti Sud je ustanovio da su navedene članice prekršile i odredbe Direktive kojima je propisano da se ne mogu uvesti supersnižene stope, ispod minimalne propisane stope (5%)<sup>50</sup>.

### NADNACIONALNA SUPREMACIJA NAČELA NEUTRALNOSTI

Sud je u nekoliko predmeta iz područja fiskalne neutralnosti PDV-a utvrdio nadnacionalnu supremaciju načela neutralnosti PDV-a, odnosno da primjena načela neutralnosti ima primat u odnosu na nacionalne propise članica.

U predmetu C-111/14<sup>51</sup>, koji je pokrenula kompanija iz Njemačke protiv Bugarske, Sud je donio odluku kojom je potvrđena supranacionalna primjena načela neutralnosti PDV-a. Presuda Suda je proizvela dvije konsekvence. Prva se odnosi konkretno na obveznike kojima se uskraćuje pravo na povrat PDV-a u sličnim situacijama, kada poreska uprava razrezuje porez i gdje je u cijelosti uklonjen rizik od poreske evazije. Slijedeći obaveznost odluke Suda Bugarska i zemlje koje imaju slične odredbe trebaju što prije da usklade nacionalne propise sa odlukom Suda. Drugo, presuda Suda proizvodi i sistemske implikacije. Ustanovljavajući povredu načela neutralnosti PDV-a Sud je *de facto* utvrdio da ono ima supremaciju u odnosu na domaće nacionalne propise i pravila. Prema Sudu neutralnost predstavlja osnovno načelo harmonizacije PDV-a na nivou EU i primjena ovog načela ne može se ograničiti nacionalnim propisima **članica**.

### ZAKLJUČAK

Prema teorijskom konceptu PDV je neutralan porez. Za ostvarenje neutralnosti oporezivanja PDV-om značajan je mehanizam odbitka ulaznog PDV-a. Neutralnost se očituje sa stajališta obveznika PDV-a koji u ime države prikupljaju i uplaćuju PDV-e, a ne sa stajališta krajnjih potrošača koji snose cjelokupni poreski teret. EU je u posljednja tri desetljeća intenzivirala aktivnosti kojom je povećan stepen koherentnosti sistema PDV-a sa zahtjevima načela fiskalne neutralnosti. Pravni okvir PDV-a na nivou EU se dograđuje direktno zahvatima u relevantnim direktivama, te indirektno, preko opsežne prakse Evropskog suda pravde, čije se presude, kao *case law*, moraju primjenjivati od strane svih članica. Presude Suda se ne ograničavaju samo na nacionalno zakonodavstvo, u pravcu postizanja veće kohezije nacionalnih sistema PDV-a u članicama, već predstavljaju moćan mehanizam za nadnacionalnu intervenciju u sistemu PDV-a u EU u pravcu ostvarenja većeg stepena

<sup>48</sup> ECJ, C-479/13 Commission v France & C-502/13 Commission v Luxembourg, judgments, 5 March 2015.

<sup>49</sup> Prema presudi Francuska treba da vrati stopu PDV-a na e-knjige od 20%, a Luksemburg od 17%.

<sup>50</sup> Court of Justice of the European Union, PRESS RELEASE No 30/15, Luxembourg, 5 March 2015 (Judgments in Cases C-479/13 and C-502/13 Commission v France and Commission v Luxembourg).

<sup>51</sup> ECJ, C-111/14, GST – Sarviz AG Germania v Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

harmonizacije sistema PDV-a na nivou EU. U situaciji kada se do poreskih mjera dolazi uz velike napore, kao što je slučaj sa EU u kojoj se propisi iz sfere oporezivanja donose uz konsenzus svih članica, pravna praksa treba da posluži kao korektiv nacionalnih legislativa i politika, odnosno, treba da pruži smjernice za korekciju devijacija u nacionalnim poreskim sistemima koje su proizvod selektivnog pristupa pri kreiranju nacionalnih poreskih politika i propisa koji ih prate.

### LITERATURA:

- Antić, D. (2011). „Poreska integracija u EU: mehanizmi i postkrizna evolucija“, *Godišnjak Fakulteta pravnih nauka*, 1(1), pp. 209-220.
- The Court of Justice of the European Union, Case-law (data base): <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>.
- ECJ Cases. (2013). *International VAT Monitor*, 24(2), pp. 143-144. Amsterdam: IBFD.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington: IMF.
- Kahn, A.D. (1990). *The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?*. University of Michigan Law School.
- Mirrlees, J. (ed.). (2011). The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform, *Fiscal Studies*, 32(3) 3, pp. 331-359 (2011). London: Institute for Fiscal Studies, [http://www.ucl.ac.uk/~uctp39a/MirrleesReview\\_FS\\_2011.pdf](http://www.ucl.ac.uk/~uctp39a/MirrleesReview_FS_2011.pdf)
- Mises, Ludwig von. (1996). *Human Action: A Treatise on Economics*. New York: The Foundation for Economic Education.
- Musgrave, R.A. & Musgrave, P.B. (1984). *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw-Hill Book Company.
- Rothbard, M. (2015). The Myth of Neutral Taxation”. *Economic Policy Journal*.
- Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145).
- Stiglitz, J. (2008). *Ekonomija javnog sektora*. Beograd: Ekonomski fakultet.
- Terra, B.J.M. & Wattel, P.J. (2008). *European Tax Law*. Netherlands: Kluwer Law International.
- Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, consolidated version, OJ C 115, 9.5.2008, čl. 113.
- First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, *OJ 071*, 14/04/1967 P. 1301 – 1303.
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (*OJ* 2006 L 347).
- Council Directive 2009/47/EZ of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax
- Council implementing regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (recast), *OJ L* 77, 23.3.2011
- European Commission. (2015, Sep 1). VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf), 23.03.2016.

## Prof. Dinka Antić, Ph.D

*Associate Professor, Faculty of Law Sciences, PanEuropean University „Apeiron“ Banja Luka and Head of Department for Macroeconomic Analysis of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority of BiH, Banja Luka, E-mail: dinka.s.antic@apeiron-edu.eu*

### Application of Fiscal Neutrality Principle in the Case Law of the Court of Justice of the European Union

**Abstract:** Neutrality of value added tax (VAT) is not only a theoretical issue and unattainable myth but also a need for all modern economies. Higher degree of neutrality brings to a reduction of distortions on micro, macro and global economic system caused by selective taxation, with positive consequences on capital allocation efficiency at the national, regional and global level. The European Union, as a supranational integration, has mobilised all available legal mechanisms for elimination of harmful practice and policies that jeopardise VAT neutrality in the Member States and at the EU level as well. The EU is aiming at increasing the efficiency of the VAT system and coherence with the global VAT system promoted by OECD. By activities on reforming the EU legal framework in the field of VAT taxation taxpayers in the EU are brought to the level playing field at the EU Single Market and the world market as well. Legal framework at the EU level has been updated directly by amendments to the Council Directive 2006/112/EC and other related Council directives, and indirectly, via comprehensive case law of the Court of Justice of the EU. The practice of the Court and mandatory implementation of its case law indirectly contribute to uniformity of application of the VAT rules, its efficiency and neutrality in relation to position of taxpayers at the EU level. The Court decisions have become a powerful mechanism of supranational intervention in the EU VAT system aiming at achieving a higher degree of harmonisation of VAT system at the EU level. Due to the attitude of the Court that a principle of VAT neutrality has a supremacy over national VAT legislation and rules, the decisions have produced systematic implications for national tax systems as well.

**Key words:** fiscal neutrality, VAT