

DOI: 10.7251/GFP1202099A.

UDC: 336.226.322

**Originalni naučni rad**

*Datum prijema rada:*  
15. maj 2012.

*Datum prihvatanja rada:*  
22. juni 2012.

**Doc. dr  
Dinka Antić**

*Fakultet pravnih nauka  
Panevropski univerzitet  
"Apeiron" Banja Luka*

# Primjena principa fiskalnog jedinstva u sistemu pdv-a

**Sažetak:** Princip fiskalnog jedinstva u oporezivanju podrazumijeva oporezivanje grupe lica međusobno povezanih određenim personalnim ili ekonomskim vezama kao jedinstvenog obveznika. U ekonomskom smislu princip se primjenjuje kod oporezivanja dobiti i poreza na dodanu vrijednost (PDV) grupe preduzeća, koja povezuju zajednički većinski vlasnik, zajednički interesi, poslovne i finansijske veze. Oporezivanjem grupe preduzeća u sistemu PDV-a ostvaruju se višestruke ekonomske, finansijske i fiskalne koristi za obveznike i poreske uprave. U cilju osiguranja jedinstvene primjene principa fiskalnog jedinstva unutar EU Evropska komisija je donijela set jedinstvenih pravila za oporezivanje PDV grupa. Iako Zakon o PDV-u u BiH omogućava zajedničku registraciju složenog preduzeća kao jedinstvenog poreskog obveznika zbog rigidnih zakonskih odredbi koncept PDV grupe do danas nije implementiran. U interesu BiH je da se pravila za formiranje PDV grupa relaksiraju da bi se poboljšala likvidnost kompanija i ohrabrila poslovna spajanja i okrupnjavanje preduzeća u BiH.

**Ključne riječi:** princip fiskalnog jedinstva, porez na dodanu vrijednost, PDV grupe

---

## UVOD

Poreskopравни odnos podrazumijeva postojanje poreskog obveznika i poreskog povjerioca. Evolucija finansijske teorije u segmentu definiranja poreskog obveznika dovela je do diferen-

ciranja poreskog obveznika na pojedinačnog obveznika i grupu lica. Oporezivanje grupe lica kao jedinstvenog poreskog obveznika temelji se na principu fiskalnog jedinstva (engl. *fiscal unity*). Fiskalna odrednica u nazivu ovog principa ukazuje da se grupiranje obveznika vrši samo u fiskalnom smislu, u svrhu oporezivanja sa jedinstvenim poreskim brojem i jedinstvenog istupanja prema poreskoj upravi (fiskusu).

## POJAVNI OBLICI OPOREZIVANJA GRUPE LICA

Oporezivanje grupe lica javlja se kod poreza na dohodak, poreza na dobit i poreza na dodanu vrijednost (PDV). Grupa lica u smislu oporezivanja dohotka može obuhvatiti supružnike, porodicu ili cijelo domaćinstvo. Zagovornici oporezivanja dohotka grupe lica svoje stajalište temelje na potrošnji stečenog dohotka, te na ekonomskom i socijalnom položaju pojedinca. Bračni status i broj članova domaćinstva koji se izdržavaju iz stečenog dohotka su faktori koji opredjeljuju ekonomski i socijalni položaj pojedinca, te trebaju biti uzeti u obzir prilikom oporezivanja dohotka.

U području oporezivanja dobiti postoji problem oporezivanja složenih kompanija koje imaju zavisna preduzeća u više država. Problem je posebno naglašen u fiskalno decentraliziranim državama, poput Bosne i Hercegovine. Entitetski propisi u BiH na različiti način tretiraju oporezivanje dobiti poslovnih jedinica obveznika koji ima sjedište u drugom entitetu/distriktu. U cilju otklanjanja dvostrukog oporezivanja dobiti ostvarene van Federacije BiH, a u BiH, Federacija BiH odobrava umanjene porese obaveze obvezniku-rezidentu za iznos poreza plaćenog na dobit van Federacije BiH, a koja je uključena u dobit obveznika. Poslovne jedinice čije je sjedište izvan Federacije BiH, a u BiH, oslobađaju se plaćanja poreza na dobit za dobit koju ostvare poslovanjem u FBiH. Ovakav princip je bio nužan da se izbjegne dvostruko oporezivanje i osigura kompatibilnost sa propisima u Republici Srpskoj, prema kojima su obveznici poreza na dobit poslovne jedinice obveznika sa sjedištem u BiH, a izvan Republike Srpske, za dobit ostvarenu u Republici Srpskoj. S druge strane, Republika Srpska je propisala mogućnost podnošenja konsolidirane poreske prijave i formulu alokacije dobiti između entiteta i Distrikta, koja se, ipak, u praksi ne primjenjuje.

Na nivou Evropske unije integrirani su samo indirektni porezi, dok je oporezivanje dobiti korporacija koje posluju na teritoriji EU ostavljeno u isključivoj nadležnosti članica<sup>1</sup>. Širenjem poslovanja kompanija na tržištu Unije pokazalo se da ciljevi nacionalnih poreskih politika članica dolaze u koliziju sa ciljevima Unije. Posmatrano sa nivoa Unije poreska konkurencija između članica dovodi do neefikasne alokacije kapitala i drugih resursa Unije, odnosno do narušavanja principa neutralnosti oporezivanja. Odluke o investiranju, uspostavi kompanije i zapošljavanju donose se na bazi povoljnijeg poreskog tretmana, a ne na temelju preferencija potrošača i efikasnosti ulaganja. Neefikasna alokacija kapitala, poreska fragmentacija i poreska konkurencija unutar EU najviše pogađaju kompanije iz EU koje posluju na svjetskom tržištu, a koje postaju nekonkurentne u poređenju sa glavnim globalnim konkurentima SAD i Japanom zbog viših troškova i neefikasnosti. S druge strane, postojanje 27 različitih poreskih sistema ne samo da otežava i poskupljuje poslova-

<sup>1</sup> Više: Antić D., „Poreska integracija u EU: mehanizmi i poskrizna evolucija“, Godišnjak Fakulteta pravnih nauka br. 1, Univerzitet Apeiron, Banjaluka, juli 2011., str. 209-220.

nje unutar EU, nego odvrća kompanije iz trećih zemalja da ulaze na tržište Unije, što na globalnom planu EU čini manje atraktivnim tržištem za ulaganja i investicije. U cilju prevazilaženja problema EU je ponudila primjenu koncepta zajedničke poreske osnovice za korporativne poreze (engl. *common consolidated corporate tax base* - „CCCTB“), koji se *de facto* temelji na principu fiskalnog jedinstva. Umjesto oporezivanja pojedinačnih kompanija prema novom konceptu porezom na dobit se oporezuje grupa obveznika (složena kompanija) kao jedinstveni poreski obveznik. U prvoj fazi koncept CCCTB podrazumijeva simultanu konvergenciju osnovice poreza na dobit u članicama, a u dugoj fazi pozitivnu integraciju - definiranje zajedničke poreske osnovice i zajedničkog sistema utvrđivanja dobiti na nivou EU. U martu 2011. objavljen je prijedlog Direktive o zajedničkoj poreskoj osnovici za korporativne poreze<sup>2</sup> za kompanije koje posluju na tržištu EU. Predlaže se jedinstven set pravila za utvrđivanje poreske osnovice na nivou EU, dok bi članice zadržale pravo da propisuju stope poreza na dobit<sup>3</sup>. Kompanije bi podnosile jedinstvenu konsolidiranu prijavu poreza na dobit kod poreske uprave u samo jednoj članici za sve ekonomske aktivnosti koje imaju na tržištu EU po modelu „sve na jednom mjestu“ (engl. *one-stop-shop*). Iako sistem zajedničke registracije grupe kompanija za oporezivanje dobiti na nivou EU još nije implementiran prema procjenama Komisije očekuje se značajnije smanjenje troškova poštivanja poreskih propisa koje će tržište Unije učiniti atraktivnijim za širenje poslovanja i investiranje<sup>4</sup>. Važna tehnička pretpostavka za primjenu koncepta „CCCTB“ već postoji od 2005.g. kada je propisana izrada konsolidiranih finansijskih izvještaja za složene kompanije koje kotiraju na berzama u EU u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (IFRS).

Princip fiskalnog jedinstva se u velikoj mjeri primjenjuje i u sistemima PDV-a razvijenih država. Složena kompanija, koja se sastoji iz više podružnica koje posluju na različitim lokacijama, ima mogućnost da se registrira kao jedinstveni poreski obveznik ili da svaku od podružnica registrira kao zasebnog obveznika PDV-a, uz uvjet da podružnica vodi evidencije (poresko knjigovodstvo) koje će omogućiti kontrolu obračuna i uplate PDV-a. U Bosni i Hercegovini registracija više povezanih subjekata se naziva „zajednička registracija“, dok se u EU naziva „PDV grupa“ (engl. *VAT group*) ili grupiranje za PDV (engl. *VAT grouping*). Primjena principa fiskalnog jedinstva u oporezivanju PDV-om donosi veliki broj prednosti i kompanijama i poreskim upravama. Za poreske uprave predstavlja smanjenje administriranja (kod obrade prijave, uplata, povrata, manji broj kontrola), a za kompanije-podružnice znači velike uštede, manje troškova rada i vremena. Velika prednost zajedničke registracije u sistemu PDV-a jeste da sve međusobne transakcije unutar grupe postaju interne transakcije, koje se ne moraju fakturirati i na koje se ne mora obračunati PDV-e. Grupa kompanija, koja djeluje pod jedinstvenim poreskim brojem, fakturira samo eksterne transakcije i samo na te transakcije je dužna obračunavati PDV-e. Grupa treba da vodi jedinstvenu poresku evidenciju i podnosi jednu poresku prijavu za sve čla-

<sup>2</sup> European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2011) 121/4 2011/0058 (CNS), Brussels, 16 March 2011. Prijedlog je u decembru 2011. dobio saglasnost Evropskog ekonomskog i socijalnog komiteta i Komiteta za regije, te se upućuje u dalju proceduru.

<sup>3</sup> Sličan koncept federalnog poreza na dobit se primjenjuje SAD za korporacije koje posluju širom SAD.

<sup>4</sup> Prema procjenama Komisije podnošenje konsolidirane prijave na nivou EU smanjilo bi troškove kompanija čak za 1,3 mlrd EUR

nice. Troškovi administriranja i poštivanja poreskih propisa za grupu su daleko manji od zbirnih troškova pojedinačnih preduzeća ukoliko bi se preduzeća samostalno registrirala za PDV. Registracija u formi grupe preduzeća pozitivno djeluje na likvidnost članica preduzeća, a time i na ukupno poslovanje, budući da se neobračunavanjem PDV-a na interne transakcije prometa između članica grupe oslobađa značajan dio obrtnih sredstava. Da bi se spriječila zloupotreba zajedničke registracije članice EU u svojim zakonima o PDV-u propisuju pojedinačnu i solidarnu odgovornost za sve obaveze grupe koje proistječu iz zakona, a poreske uprave su dužne pokloniti posebnu pažnju složenim kompanijama u smislu pojačanih kontrola poslovanja grupe i preduzeća pojedinačno.

Za pravilnu primjenu principa fiskalnog jedinstva u sistemu PDV-a potrebno je (i) ispravno definirati složeno preduzeće u svrhu oporezivanja i (ii) utvrditi odgovarajući poreski tretman.

## **POJAM SLOŽENOG PREDUZEĆA - GRUPE**

Složeno preduzeće nastaje kao rezultat eksternog rasta kompanije, za razliku od internog rasta, koji se zasniva na ulaganjima u proširenje postojećeg poslovanja. Eksteni rast kompanije podrazumijeva svaki oblik širenja poslovne aktivnosti preuzimanjem, kupovinom ili pribavljanjem drugih, već formiranih preduzeća ili dijelova poslovanja, bez obzira na izvore finansiranja. Poslovna spajanja predstavljaju jedan od načina ostvarenja eksternog rasta preduzeća spajanjem preduzeća (kompanija) u jedno preduzeće. U poslovna spajanja možemo ubrojiti svako podređivanje jednog preduzeća drugom preduzeću. Međunarodni računovodstveni standardi pod poslovnim spajanjima podrazumijevaju povezivanje samostalnih subjekata u jedan ekonomski subjekt kao rezultat udruživanja ili stjecanja kontrole jednog preduzeća nad neto imovinom i poslovanjem drugog preduzeća. U skladu sa američkim računovodstvenim standardima GAAP (*General Accepted Accounting Principles*) pod poslovnim kombinacijama podrazumijeva se bilo koja transakcija gdje jedno preduzeće stječe kontrolu nad aktivom i imovinom drugog preduzeća, bez obzira koji će oblik preduzeća nastati iz transakcije spajanja.

Poslovnja spajanja se javljaju kao merđžeri (fuzije) ili akvizicije (preuzimanja). Za primjenu principa fiskalnog jedinstva značajne su akvizicije. Prilikom akvizicije kompanije od strane druge kompanije kupljena (preuzeta) kompanija ostaje pravno zaseban subjekt, ali postaje ekonomski ovisna o preduzeću koje ju je preuzelo. Akvizicijama se stvara složeno preduzeće (grupa, stablo) koje se sastoji od matičnog preduzeća i zavisnih preduzeća, koja nemaju ekonomsku samostalnost, već njima zbog većinskog vlasništva upravljaju matična preduzeća. Matično preduzeće usvaja i vodi poslovnu politiku, usmjerava poslovne i finansijske odluke zavisnog preduzeća i cijele grupe. Posljedica širenja akvizicija krajem XX vijeka jeste nastanak multinacionalnih koncerna i korporacija. U praksi se primjenjuju dva oblika akvizicije, akvizicija imovine (engl. *acquisition of assets*), ukoliko jedna kompanija kupi cjelokupnu imovinu druge kompanije, ili akvizicija akcija (engl. *acquisition of stocks*), u slučaju da kompanija kupi samo kontrolni paket akcija u drugoj kompaniji koji joj donosi pravo glasa i upravljanja.

## KRITERIJI ZA PRIMJENU PRINCIPA FISKALNOG JEDINSTVA U SISTEMU PDV-A

Finansijska teorija ne posmatra grupu lica – složeno preduzeće na isti način kao računovodstvena teorija. U računovodstvenoj teoriji konsolidiranja<sup>5</sup> zastupljene su dvije osnovne koncepcije vezano za sastav grupe preduzeća. Jedna koncepcija zastupa stav da u grupu, a time i u krug konsolidiranja, ulaze samo zavisna društva pod kontrolom matičnog preduzeća, dok druga, manje restriktivna koncepcija, zastupa mišljenje da u postupak konsolidiranja treba uključiti i druga preduzeća grupe kojima matično preduzeće ne dominira.

Primjena principa fiskalnog jedinstva u sistemu PDV-a zahtijeva jasno konceptualno poimanje sastava PDV grupe. Definicija složnog preduzeća u svrhu oporezivanja PDV-om, iako načelno crpi obilježja iz definicija Međunarodnih računovodstvenih standarda, sadrži osobine koje su karakteristične za taj poreski oblik. Stoga, sastav složnog preduzeća – grupe u računovodstvenom smislu može, ali i ne mora, da odgovara sastavu PDV grupe. Za razliku od računovodstvenog koncipiranja složnog preduzeća, koje se bazira na krugu konsolidiranja, princip fiskalnog jedinstva se bazira na primjeni dva kriterija: (i) postojanju ekonomske aktivnosti grupe koja je oporeziva u smislu PDV-a i (ii) postojanju kontrole matičnog preduzeća nad zavisnim preduzećima. Pri tome, finansijska teorija ne daje jednoznačan odgovor u vezi sa sastavom PDV grupe. Osnovne dileme u vezi sa sastavom PDV grupe odnose se na pravne forme zavisnih preduzeća i uključivanje fizičkih lica.

Vodeći se osnovnim načelima oporezivanja PDV-om svi ekonomski operatori, pravna ili fizička lica, koja samostalno obavljaju oporezivu djelatnost u svrhu ostvarenja dobiti i imaju status PDV obveznika, treba da se uključe u PDV grupu. Pravna forma društva (društvo lica, društvo kapitala) je irelevantna za oporezivanje PDV-om. Analizirajući sastav PDV-e grupa u različitim zemljama može se zaključiti da nema jedinstvenog pristupa. Neke zemlje, kao Velika Britanija, su dosta restriktivne, te opciju grupiranja omogućavaju samo kompanijama, dok npr. Australija omogućava i uključivanje partnerstava, trustova ili pojedinaca.

Prilikom formiranja PDV grupe potrebno je utvrditi da li su matično preduzeće i njena zavisna preduzeća podobna da postanu članicama grupe. Podobnost za matična preduzeća ogleđa se u pragu kontrole u zavisnim preduzećima. Budući da najveći broj zemalja dozvoljava grupiranje u PDV svrhe samo društvima kapitala, tada se prag za grupiranje određuje postotkom akcija s pravom glasa, koji matičnoj kompaniji omogućava kontrolu nad zavisnim preduzećima ili podružnicama. Prag za uključivanje u grupu usko je povezan sa konceptom kontrole. Postoje različiti pristupi definiranju praga kontrole matičnog preduzeća nad podružnicama. U načelu, postojanje kontrole unutar grupe se testira sa pravnog (tzv. "kontrola *de iure*") i ekonomskog aspekta (tzv. "kontrola *de facto*").

Pravno stajalište posmatra koncept kontrole u skladu sa tradicionalnim korporativnim pravom u zapadnim zemljama prema kojem postoje dva praga „kontrole *de iure*“ :

<sup>5</sup> Ranković M. L., "Konsolidovani godišnji zaključak", Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 1994.

- 75% glasova ili više, što predstavlja većinski prag potreban da akcionari donesu posebne odluke (npr. odluke o izmjeni statuta i promjeni klase akcija);

- prosta većina od 50%+1 glas koja omogućava kontrolu dnevnih odluka kompanije (npr. za izglasavanje ostalih prijedloga odbora direktora ili za imenovanje direktora i menadžment tima i dr.).

Postojanje kontrole *de iure* je vrlo lako testirati na skupštini akcionara, kod izglasavanja značajnih odluka. Međutim, utvrđivanje kontrole sa ekonomskog stajališta („kontrola *de facto*“) je dosta komplicirano, jer je potrebno definirati kriterije. Neki od kriterija se kriju u odredbama statuta kompanija, na primjer, ukoliko određena grupa akcionara može raznim mjerama („otrovne pilule“ - engl. *poison pills*) spriječiti eventualno preuzimanje od strane druge kompanije ili druge manjinske grupe akcionara. Značajan kriterij postojanja kontrole *de facto* jeste i obaveza izrade konsolidiranih izvještaja za složeno preduzeće u skladu sa MRS<sup>6</sup>. Pored postojanja kontrole izražene u broju akcija s pravom glasa (pravni aspekt), da bi matično preduzeće imalo kontrolu koju traže MRS, ono treba da vrši kontrolu i ta kontrola treba biti uspješna (ekonomski aspekt). Kontrola *de facto*, a time i obaveza konsolidacije, postoji u sljedećim slučajevima: ukoliko je ulagač uključen u upravni odbor, ako postoje značajne poslovne i privatne veze između ulagača i kompanije u koju ulaže, ako se angažiraju menadžeri iz kompanije ulagača, ukoliko ulagač ima utjecaja na kreiranje i sprovođenje poslovne politike (posebno finansijske) i kontrolira informacije od velikog značaja za poslovanje preduzeća. Kontrola *de facto* je moguća i sa relativnom većinom. Praksa je pokazala da često nije potrebno većinsko vlasništvo da bi se podružnica držala pod kontrolom matične kompanije. Poznati su slučajevi velikih korporacija gdje glavni akcionar ima svega 10-15% glasačkih prava, a u punom smislu kontrolira poslovanje korporacije. U situaciji kada postoji velika disperzija glasačkih prava na ogroman broj malih akcionara, pojedinci nemaju nikakvog utjecaja na politiku kompanije, niti imaju interesa da se međusobno udružuju, jer ih interesira samo dividenda od ulaganja.

Posljednjih godina računovodstveni koncept ekonomske kontrole matične kompanije je evoluirao. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB<sup>7</sup>) smatra da kontrola jednog subjekta nad drugim postoji „*ukoliko jedan subjekt ima ekskluzivno pravo nad imovinom i obavezama drugog subjekta, koje omogućuje ostvarenje koristi od tih sredstava i obaveza, kao i povećanje, održavanje i zaštitu tih koristi*“. Novi pristup IASB ogleda se u tome da se koncept kontrole posmatra sa oba stajališta: i koristi i rizika. Prema IASB kontrola postoji i u situacijama kada ulagač posjeduje manje od polovine glasačkih prava u drugom subjektu, što znači da se kontrola može realizirati iako se ostvaruje manje od polovine koristi (korist = dividenda). Da bi se potvrdilo postojanje kontrole matičnog preduzeća nad drugim preduzećem moraju biti zadovoljena tri kriterija:

- kriterij vlasti: matično preduzeće mora biti u poziciji da usmjerava strateške finansijske i poslovne politike;

<sup>6</sup> MRS 27 – Konsolidirani i pojedinačni finansijski izvještaji, IFRS 3 – Poslovne kombinacije

<sup>7</sup> IASB - Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board), [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

- kriterij koristi: matično preduzeće mora imati mogućnost pristupa koristima koji proistječu iz podređenog subjekta;

- kriterij umnožavanja: matično preduzeće mora biti u poziciji da povećava, održava i štiti svoje koristi od podređenog preduzeća.

IASB drži da je kod ocjene postojanja kontrole poslovanja potrebno uzeti u obzir i faktore, poput prava veta manjinskih akcionara ili obaveze traženja saglasnosti za određene odluke, koji mogu ograničiti stvarne ovlasti matičnog preduzeća nad zavisnim preduzećima iako ih ima *de iure*. Ove ovlasti manjinskih akcionara, ukoliko su usmjerene na odluke iz sfere finansija, poslovne politike ili redovnog poslovanja, mogu na kraju derogirati kontrolu *de iure*. Pored toga, ukoliko u strukturi vlasništva niko nema većinski paket posjedovanje prava veta od strane jedne skupine akcionara može značiti da ta grupa *de facto* ima kontrolu nad cijelom kompanijom.

## MODEL PDV GRUPA U ČLANICAMA EU

Osnovne odredbe registriranja grupe preduzeća u EU kao jednog obveznika u svrhu oporezivanja PDV-om propisane su 1977.godine prilikom usvajanja Šeste<sup>8</sup> PDV direktive. Nakon redizajna direktive 2007.g. odredbe su inkorporirane u čl. 11 Direktive 2006/112/EC<sup>9</sup>. Prema odredbama Direktive svakoj članici, nakon konsultiranja sa Savjetodavnim PDV komitetom („*VAT Advisory Committee*“), je dato pravo da nacionalnim propisima definiše grupu preduzeća koja će imati tretman jedinstvenog poreskog obveznika. Grupa preduzeća treba da uključi pravno nezavisne osobe koje imaju sjedište u toj članici, a koje su međusobno povezane finansijskim, ekonomskim i organizacijskim vezama. Članice koje prihvate registraciju grupe preduzeća za PDV mogu donijeti i mjere kojima će spriječiti moguću zloupotrebu registracije grupe preduzeća.

Iako mogućnost primjene principa fiskalnog jedinstva postoji već četvrtu deceniju tek posljednjih godina je primjetan trend eskpanzije širom EU, tako da je do danas je dvije trećine (ili 18) članica EU uvelo PDV grupe u nacionalne PDV sisteme<sup>10</sup>. Članice su normiranju kriterija za uspostavu PDV grupa pristupile na različit način. Holandija je predvodnik članica koje zagovaraju primjenu ekonomskog pristupa kontrole grupe preduzeća (*de facto*), dok je Velika Britanija zagovornik pravnog – *de iure* koncepta kontrole.

U skladu sa holandskim modelom u grupu, za potrebe PDV registracije, može se uključiti širok dijapazon subjekata, uključujući i udruženja, ortačka društva, korporacije, javna preduzeća i fondacije. Koncept kontrole u grupi se posmatra sa ekonomskog aspekta. Postojanje kontrole se testira sa aspekta finansijskih, organizacijskih i ekonomskih veza između subjekata koji čine ekonomsku grupu. Finansijske veze se testiraju pomoću glasačkih prava. Minimalni prag postojanja finansijske kontrole podrazumijeva više od

<sup>8</sup> Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment - 77/388/EEC

<sup>9</sup> Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.

<sup>10</sup> Holandija, Njemačka, Austrija, Estonija, Švedska, Finska, Mađarska, Danska, Kipar, Španija, Irska, V. Britanija, Rumunija, Belgija, Češka, Slovačka, Latvija i Estonija.

50% glasačkih prava, što odgovara postotku glasova potrebnom za izglasavanje odluka u kompanijama. Kod subjekata u grupi koji nemaju korporativnu strukturu finansijska kontrola se testira ocjenom stepena finansijske zavisnosti fondacije ili udruženja od matične kompanije i njenih fondova. Snaga ekonomske povezanosti grupe ogleda se u zajedničkim ekonomskim ciljevima članica grupe, postaojanju konvergencije i povezanosti proizvodnje ili prodaje, komplementarnosti proizvoda, postojanju zajedničkog ciljnog tržišta, homogenosti tržišta na kojem djeluju. U postupku ocjene postojanja kontrole vrši se testiranje navedenih kriterija. Smatra se da jake ekonomske veze između članica grupe postoje ukoliko prag (učešće) zajedničkih elemenata prelazi 50%. Organizacijske veze između članica se testiraju preko upravljačkih i rukovodnih struktura. Jake organizacijske veze postoje ukoliko kompanijama *de facto* upravlja zajednički odbor direktora ili direktori kompanija djeluju u jednom tijelu.

U skladu sa britanskim modelom dva ili više subjekata mogu se grupirati u svrhu PDV-a ako jedno od njih kontrolira druge. Pri tome, članica grupe, pored preduzeća, mogu biti i pojedinci i ortačka društva. Kontrolni test za grupiranje kompanija propisan je Zakonom o preduzećima (*Company Act*), prema kome matično preduzeće kontrolira druge subjekte u grupi ukoliko je to statutom definirano ili ukoliko je matično preduzeće registrirano kao holding kompanija. Kompanija se smatra holdingom u sljedećim slučajevima: ukoliko matično preduzeće posjeduje većinski paket glasačkih prava u podružnicama, ukoliko matično preduzeće ima člana u odboru podružnice i ima pravo imenovanja ili smjenjivanja većine u odboru direktora, ukoliko matično preduzeće kontrolira glasačku većinu u podružnici. Većina se odnosi na prostu većinu, tako da prag za grupiranje za svrhu PDV postoji ukoliko matično preduzeće posjeduje više od 50% glasačkih prava, imenuje više od polovine članova odbora direktora i dr. Ukoliko postoji više organizacijskih nivoa (stablo) testiranje postojanja kontrole matičnog preduzeća nad podružnicama provodi se u dubinu po vertikali. Od 2004.godine, pored pravnog pristupa, dodani su i ekonomski zahtjevi. Grupa preduzeća, da bi se mogla registrirati kao jedan obveznik PDV-a, treba imati najmanje 10 mil GBP prometa. No, bez obzira na ukupni nivo prometa, ukoliko, u skladu sa MRS, postoji obaveza konsolidacije, grupa preduzeća će se registrirati kao jedan PDV obveznik.

## EVROPSKI MODEL PDV GRUPA

Sporadična primjena principa fiskalnog jedinstva i primjena različitih modela nije mogla proizvesti ozbiljnije posljedice po jedinstveni ekonomski prostor Unije. Međutim, masovna primjena PDV grupa posljednjih godina rezultirala je usvajanjem divergentnih nacionalnih odredaba, koje su, u nekim slučajevima, postale diskriminatorne za određene grupacije kompanija ili sektore. U cilju osiguranja ispravnog funkcioniranja jedinstvenog tržišta Unije postalo je nužno donijeti jedinstvena pravila za grupiranje kompanija u svrhu opozivanja PDV-om<sup>11</sup>, kojima će se eliminirati diskriminacije i podstaknuti pozitivne

<sup>11</sup> U cilju osiguranja uniformne primjene pravila grupiranja u svrhu PDV-a Evropska komisija je, nakon što je analizirala usklađenost nacionalnih propisa članica koje su uvele PDV grupe sa zakonom EU u ovoj oblasti, 20.11.2009. uputila zahtjev Holandiji, Irskoj, Španiji, Finskoj, Švedskoj, V. Britaniji, Češkoj i Danskoj da usklade nacionalne propise i vezi primjene PDV shema. Članicama su stavljene sljedeće zamjerke: Švedska i Finska ograničavaju opseg sheme samo na finansijske usluge i usluge osiguranja, a Holandija nije ugradila

strane PDV-e grupa na likvidnost, troškove poštivanja poreskih propisa i konkurentnost kompanija iz EU na svjetskom tržištu<sup>12</sup>. U julu 2009.g. Evropska komisija je usvojila kominike<sup>13</sup> kojim je propisala pravila u vezi sa opsegom i načinom primjene sheme PDV grupiranja. Propisivanje jedinstvenih pravila u ovoj sferi oporezivanja treba dovesti do harmonizacije pravila PDV grupiranja između članica. U širem kontekstu jedinstvena pravila PDV-e grupa doprinose pozitivnoj integraciji nacionalnih poreskih sistema članica EU. Budući da je Evropska komisija, prema odredbama Ugovora, zadužena da osigura ispravnu primjenu Ugovora o osnivanju EU stajališta Komisije i pravila za PDV grupe se mogu smatrati obavezujućim pravnim normama za sve članice.

Komunike Komisije propisuje sljedeća jedinstvena pravila grupiranja u svrhu PDV-a unutar EU:

*Konsultacija sa Savjetodavnim PDV komitetom je obavezna prije uvođenja nacionalne sheme PDV grupa. Pravilo podrazumijeva da se shema PDV grupa može uvesti samo ukoliko je članica prethodno osigurala odobrenje Komiteta.*

*Pojam „jedinstvena oporeziva osoba“ postoji samo u smislu oporezivanja PDV-om. Grupa je fikcija, posebna vrsta oporezivog lica koje postoji samo u svrhu PDV-a. Grupa se temelji na stvarnim finansijskim, ekonomskim i organizacijskim vezama između kompanija članica grupe. Ekonomska suština grupe prevladava pravni status članica grupe, iako svaka članica grupe zadržava svoj pravni status i formu. Za svrhu PDV-a postaje bitna samo grupa kao oporezivo lice. Status grupe kao jedinstvenog obveznika potvrđuje se jedinstvenim PDV brojem, u skladu sa čl. 214 Direktive. Individualni PDV brojevi se zadržavaju samo u internim evidencijama poreskih administracija u svrhu nadzora internih transakcija unutar grupe.*

*Članicom PDV grupe mogu postati samo ona lica koja ispunjavaju kriterije oporezivog lica u sistemu PDV-a i koja imaju sjedište na teritoriju te članice. Lice koje je neoporezivo u smislu PDV-a ne može biti članica PDV grupe. Iz načela da grupa lica djeluje kao jedno oporezivo lice implicira da članice grupe mogu biti samo oporeziva lica koja bi, u slučaju da ne postoje PDV grupe, bila uključena u sistem PDV-a kao pojedinačni obveznici. Uključivanje lica koja nisu podložna plaćanju PDV-a u PDV grupu značilo bi derogiranje definicije oporezivog lica u smislu Direktive o PDV-u i zaobilaženje kriterija koji određuju oporeziva lica. Pravilo ukazuje na opredjeljenje Komisije da, za sada, ne dozvoli uključivanje oporezivih osoba u PDV grupe koja imaju sjedište u drugoj članici. Komisija precizno*

---

obavezu da se o izmjenama u primjeni sheme PDV grupa obavazno izvijesti Komisija. Svim pomenutim članicama osim Švedske i Holandije stavljen je prigovor da dozvoljavaju licima koja nisu oporeziva u smislu PDV-a da se uključe u shemu. Zahtjev je upućen u obliku utemeljenog mišljenja (engl. *reasoned opinion*), što predstavlja drugu fazu procedure u slučaju povrede prava EU, u skladu sa čl. 226 Ugovora. Izvor: European Commission, Press Release, IP/09/1768, 20 November 2009.

<sup>12</sup> Više o tome: Massin I., Vyncke K., “EC Communication on VAT Grouping: An Attempt to Harmonize or to Restrict the Use of Group Registration”, *International VAT Monitor* Vol. 20, No 6, IBFD, Amsterdam, November/December 2009, pp. 454-461.

<sup>13</sup> Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT Group option provided in the Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM/2009/325, Brussels, 2.7.2009.

definira pojam sjedišta ili rezidenta. Resident je kompanija koja ima sjedište svoje ekonomske aktivnosti na teritoriju članice, s tim da ne uključuje stalne poslovne jedinice u drugoj članici, koje mogu biti članice PDV grupe u zemlji članici u kojoj posluju.

*Pretpostavka za uspostavu PDV grupa jeste simultano postojanje finansijskih, ekonomskih i organizacijskih veza između članica grupe.* Finansijske, ekonomske i organizacijske veze moraju postojati dok god postoji PDV grupa. Pravilo se odnosi na dvije situacije. Prestankom postojanja najmanje jedne od navedenih veza prestaje da postoji i PDV grupa u cjelini. Međutim, ukoliko se gubitak neke od veza dešava između jednog preduzeća i ostalih u grupi tada preduzeće koje je izgubilo veze sa grupom mora napustiti PDV grupu. Pravilo sprječava pojavu artifičijelnosti, odnosno, formiranja vještačkih PDV grupa koje mogu dovesti do nastanka poreskih prevara. Finansijske veze postoje ukoliko udio matičnog preduzeća u kapitalu ili glasačkim pravima podružnice premašuje 50% ili ukoliko postoji franšizni ugovor. Ekonomske veze se određuju prema postojanju najmanje jedne od sljedećih situacija koje dokazuju čvrstu ekonomsku saradnju unutar grupe: ukoliko su glavne aktivnosti članica grupe međusobno slične, komplementarne ili međuzavisne, te ukoliko jedna članica grupe obavlja aktivnosti koje u cijelosti ili u većini koriste ostalim članicama grupe. Organizacijske veze se definiraju prema postojanju zajedničke ili djelimično zajedničke upravljačke strukture.

*Sve aktivnosti članica grupe treba da budu uključene u PDV grupu.* S obzirom da se grupa posmatra kao jedna oporeziva osoba, identificirana jedinstvenim PDV brojem, potrebno je uključiti sve ekonomske aktivnosti članica u oporezivanje PDV grupe. Iz ovoga proizilazi da jedna kompanija može biti članicom samo jedne PDV grupe, odnosno, da nacionalnom shemom za PDV grupe treba zabraniti oporezivim osobama da se uključuju u više PDV grupa. Pored toga, u smislu odredaba Direktive, nedopustivo je da se uspostavljaju bilo kakva ograničenja ekonomske aktivnosti za ulazak u PDV grupu. Svaki drugi tretman bio bi u koliziji sa načelom fiskalne neutralnosti sistema PDV-a i doveo bi do diskriminacije ostalih sektora ekonomije.

*Status članice PDV grupe isključuje pojedinačnu komunikaciju članica sa poreskim upravama.* Sve aktivnosti grupe se obavljaju pod jedinstvenim PDV brojem koji mora biti naveden na svim fakturama koje izdaju članice grupe. PDV grupa podnosi jedinstvenu prijavu i rekapitulacije. S obzirom na status jedinstvenog obveznika grupa za PDV ima jednake administrativne obaveze kao i ostali pojedinačni obveznici. Prema presudi Suda pravde EU oporezivoj osobi nakon što pristupi PDV grupi zabranjuje se da dalje podnosi pojedinačne PDV prijave<sup>14</sup>. Na prijavi se trebaju navesti neto pozicije PDV-a koje potječu od aktivnosti svake članice grupe (neto obaveza ili povrat). Interne transakcije između članica grupe, budući da se međusobno potiru, nemaju utjecaja na neto PDV poziciju grupe. U smislu gornjeg pravila PDV grupa se može posmatrati kao mehanizam poreskog sistema koji treba doprinijeti pojednostavljenja administriranja PDV-om i smanjenju troškova poštivanja propisa obveznicima, ali i troškova administriranja i kontrole poreskih uprava.

*Članice moraju popisati minimalno vremensko razdoblje postojanja PDV grupe ili*

<sup>14</sup> Presuda C-162/07, Amplificientifica Srl and Amplifin SpA v Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate, 22 May 2008, para 19.

*članstva u PDV grupi.* Minimalno razdoblje je potrebno kako bi se spriječile poreske pre-  
vare. Napuštanjem grupe ili prestankom postojanja PDV grupe bivše članice grupe ponovo  
preuzimaju status pojedinačnog PDV obveznika.

## **OPOREZIVANJE GRUPE PREDUZEĆA U SISTEMU PDV-A U BOSNI I HERCEGOVINI**

U skladu sa čl. 59 Zakona o PDV-u u BiH u situaciji kada više obveznika zajednički  
obavlja oporezive djelatnosti na zahtjev obveznika omogućena je zajednička registracija.  
Zajednička registracija može se odobriti ukoliko obveznici obavljaju i oporezive i oslobo-  
đene djelatnosti. Da bi se odobrila zajednička registracija grupi kompanija nužno je da  
matično preduzeće direktno ili indirektno, kroz posjedovanje svih akcija, u potpunosti  
posjeduje ostala preduzeća – članice grupe. Ukoliko uporedimo uvjete za zajedničku re-  
gistraciju koji vrijede u BiH sa uvjetima za registraciju grupe preduzeća za PDV-e u dru-  
gim zemljama može se zaključiti da je zahtjev da postoji potpuna i apsolutna kontrola  
matičnog preduzeća (posjedovanje 100% vlasništva u podružnicama) previše rigorozan  
i neostvariv za kompanije bivša državna preduzeća<sup>15</sup>. U skladu sa modelima privatizacije  
državnih preduzeća koji su primjenjivani u BiH, koji su uključivali i tzv. vaučer-privatiza-  
cije i obavezne udjele vanbudžetskih fondova (fondovi PIO i fond restitucije), jasno je da je  
zakonskim rješenjima u startu onemogućeno da kupac državnog dijela kapitala preuzme  
100% vlasništva. Iz iskustava drugih zemalja i analize koncepta kontrole jasno je da za  
kontrolu matičnog preduzeća nad ostalim zavisnim preduzećima u grupi dovoljan mnogo  
manji procent vlasništva nego što je propisano Zakonom. Fiskalne vlasti u BiH bi trebale u  
Zakon o PDV-e inkorporirati najbolja iskustva članica EU i pravila iz Kominikea Komisije,  
relaksirati kriterije za vršenje kontrole matičnog preduzeća i povezati ih sa međunarodnim  
računovodstvenim standardima. Na taj način bi i konsolidirano poresko knjigovodstvo  
grupe preduzeća bilo usklađeno sa međunarodnim računovodstvenim standardima, kao  
što je slučaj sa poreskim knjigovodstvom pojedinačnih PDV obveznika.

## **UMJESTO ZAKLJUČKA: REGIONALNA I GLOBALNA PERSPEKTIVA PDV GRUPE**

Ekspanzija primjene PDV grupa u posljednje vrijeme pokazuje da je dosadašnja im-  
plementacija principa fiskalnog jedinstva donijela višestruke pozitivne efekte. Danas se  
PDV grupe propagiraju kao novi kvalitet sistema PDV-a koji omogućava niz ekonomskih  
i fiskalnih prednosti kompanijama i državama koje to omogućuje, pogotovo u vrijeme eko-  
nomske i finansijske krize. Sheme PDV grupe doprinose boljoj naplati fiskalnih prihoda,  
likvidnosti kompanija, očuvanju poslovanja i radnih mjesta. Sa stajališta finansijske teo-  
rije princip fiskalnog jedinstva doprinosi ostvarenju neutralnosti oporezivanja PDV-om,  
smanjujući kaskadne (lavinske) efekte PDV-a iz nabavki za oslobođene djelatnosti člani-  
ca grupe, čime *de facto* doprinosi jačanju konkurentosti kompanija. na svjetskom tržištu.

<sup>15</sup> Od članica EU koje omogućavaju uspostavu PDV grupa jedino Danska zahtijeva da matično preduzeće  
posjeduje 100% akcija u zavisnim preduzećima. Izvor: Ernst&Young, "The 2011 worldwide VAT, GST and  
sales tax guide", January 2011.

S obzirom na tu činjenicu, a uvažavajući međunarodni karakter poslovanja korporacija iz EU, pokrenute su inicijative za primjenu principa fiskalnog jedinstva na nivou EU. U proceduri pred institucijama EU već nekoliko godina se nalazi Prijedlog<sup>16</sup> izmjena Direktive 2006/112/EC kojim se propisuju pravila za uspostavljanje PDV grupa na nivou EU u finansijskom sektoru, koji je od svih sektora ekonomije u najvećem stepenu internacionaliziran. Uvođenje prekograničnih (engl. *cross-border*) PDV grupa u finansijskom sektoru predstavljao bi prvi važan korak prema uspostavi evropskog modela PDV-e grupa u svim sektorima poslovanja korporacija u EU.

## LITERATURA:

- Antić D., „Poreska integracija u EU: mehanizmi i poskrizna evolucija“, Godišnjak Fakulteta pravnih nauka br. 1, Univerzitet Apeiron, Banjaluka, juli 2011., str. 209-220.
- Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT Group option provided in the Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM/2009/325, Brussels, 2.7.2009.
- Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.
- Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of insurance and financial services (COM/2007/747), 27 November 2007.
- Ernst&Young, “The 2011 worldwide VAT, GST and sales tax guide”, January 2011.
- European Commission, Eligibility Rules for VAT Grouping, VAT Information Sheet 07/04, www.europa.eu
- European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2011) 121/4 2011/0058 (CNS), Brussels, 16 March 2011.
- IASB, “International Accounting Standards”, www.iasb.org
- Lejeune L., Caluwé .B., Craemer de M., “The Belgian VAT Grouping rules compared with the non-harmonised rules used in the E.U. by 13 other Member States”, PricewaterhouseCoopers, Belgium.
- Massin I., Vyncke K., “EC Communication on VAT Grouping: An Attempt to Harmonize or to Restrict the Use of Group Registration”, International VAT Monitor Vol. 20, No 6, IBFD, Amsterdam, November/December 2009, pp. 454-461.
- Ranković M. L., “Konsolidovani godišnji zaključak”, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 1994.
- Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment - 77/388/EEC.
- Vyncke K., “VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations”, International VAT Monitor Vol. 20, No 6, IBFD, Amsterdam, July/August 2007, pp. 290-261.
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost (“Službeni glasnik BiH”, br. 09/05, 35/05, 100/08).

<sup>16</sup> Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of insurance and financial services (COM/2007/747), 27 November 2007. Prijedlog je prošao prvo čitanje pred Evropskim parlamentom i trenutno se zajedno sa amandmanima Parlamenta razmatra pred Vijećem EU.

**Dinka Antić**

*Faculty of Law*

*Pan-European APEIRON in Banja Luka*

# An Application of Fiscal Unity Principle in VAT System

**Abstract:** Fiscal unity principle in taxation includes a taxing group of persons interconnected with particular personal and economic links as a single taxpayer. In economic sense the principle is used for profit taxation and value added tax (VAT) of group of undertakings, interconnected with majority owner, common interests, business and financial links. By taxing group of undertakings in VAT system multiple economic, financial and fiscal benefits for taxpayers and tax administrations are achieved. Aiming at single implementation of the fiscal unity principle within the EU the European Commission has issued a set of single rules for VAT groups taxation. Although the Law on VAT in BiH enables a joint registration of composed undertaking as a single taxpayer due to rigid legal provisions a concept of VAT groups has not been implemented by now. It is in interest of BiH to relax the rules for VAT grouping, in order to improve liquidity of companies and encourage business combinations and concentration of undertakings within BiH.

**Key words:** fiscal unity, value added tax, VAT groups