

POTPORE KOMUNALNOM DRUŠTVU ZA IZGRADNJU KOMUNALNE INFRASTRUKTURE I PRIMJENA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, izvanredni profesor
Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci

UDK: 336.22:351.824.11
Ur.: 9. veljače 2012.
Pr.: 24. veljače 2012.
Pregledni znanstveni rad

Sažetak

Potporama se često financiraju djelatnosti od općeg značenja za društvo, posebno djelatnosti komunalnih društava koja dobivena sredstva mogu koristiti u različite svrhe. Najčešće je cilj potpora dodijeljenih komunalnim društvima financiranje izgradnje komunalne infrastrukture, iako mogu biti namijenjene financiranju redovitog poslovanja. Iz prakse poreznih tijela proizlazi prijepor zbog mogućeg različitog poreznog tretmana državnih potpora, budući da može biti dvojbeno pruža li društvo za primljenu potporu protuuslugu ili ne. Domaće sudske prakse nema u tom području, no postoje primjeri inozemne sudske prakse. Brojna je praksa domaćih poreznih, što potvrđuju i javno objavljena mišljenja koja nisu izvor prava, no jesu pokazatelj stavova poreznih tijela ovlaštenih na primjenu zakonskih i podzakonskih normi.

Ključne riječi: *potpore, komunalna društva, porez na dodanu vrijednost, oporeziva usluga, praksa poreznih tijela, gospodarski pristup.*

1. UVODNO RAZMATRANJE

Problematika strukture i načina financiranja lokalnih jedinica podrazumijeva gotovo pretežito pitanja financiranja lokalnih javnih usluga uključujući kompleksna pitanja gradnje komunalne infrastrukture. Već odavno prepoznati trendovi fiskalne decentralizacije i urbanizacije donijeli su značajne promjene u području lokalnih jedinica vlasti budući da su u njihovu nadležnost stavljene brojne javne usluge. Opsežnu decentralizaciju javnih rashoda trebala je pratiti i decentralizacija prihoda s ciljem omogućavanja deklarirane autonomije lokalnih vlasti.¹ Aktualnost

¹ Bajo, Anto i Bronić, Mihaela, *Mogu li sve općine i gradovi u Hrvatskoj pružati adekvatne javne usluge?*, Newsletter, Institut za javne financije, broj 30, rujna 2007., dostupno na <http://www.ijf.hr/newsletter/30.pdf>., Vidi i, Mauhar, Branka, *Fiskalni kapacitet jedinica lokalne*

problematike strukture i načina financiranja lokalnih javnih usluga potvrđuje se kroz brojne znanstvene i stručne radove iz toga područja koji ukazuju na kompleksnost pitanja koja navedena problematika obuhvaća, a posebice nakon donošenja Zakona o komunalnom gospodarstvu kao i njegovih kasnijih izmjena.² Tako se posebno mogu izdvojiti dvije važne zadaće jedinica lokalne samouprave i uprave u današnjem financijskom sustavu. Jedna se odnosi na financiranje javnih potreba koje su lokalne jedinice dužne izvršiti prema odredbama Zakona o lokalnoj samoupravi i upravi³ te na temelju instrumenata financiranja predviđenih istim zakonom. Druga se odnosi na financiranje komunalnih djelatnosti.⁴

2. UKRATKO O FINANCIRANJU KOMUNALNE DJELATNOSTI

Komunalnom djelatnošću koja je od velikog značaja za sve fizičke i pravne osobe bave se komunalna društva. Pojam komunalne djelatnosti definiran je Zakonom o komunalnom gospodarstvu. Komunalno gospodarstvo, sukladno odredbama Zakona o komunalnom gospodarstvu, podrazumijeva obavljanje komunalnih djelatnosti, a posebno pružanje komunalnih usluga od interesa za fizičke i pravne osobe, te financiranje građenja i održavanje objekata i uređaja komunalne infrastrukture kao cjelovitog sustava na području općina i gradova te županija kada je to određeno zakonom.

Komunalne se djelatnosti obavljaju kao javna služba pri čemu su jedinice lokalne samouprave te pravne i fizičke osobe koje obavljaju komunalne djelatnosti obvezne osigurati trajno i kvalitetno obavljanje komunalnih djelatnosti, održavanje komunalnih objekata i uređaja u stanju funkcionalne sposobnosti, obavljanje komunalnih djelatnosti na načelima održivog razvoja te javnost rada.

U smislu zakonskih odredbi komunalne djelatnosti su opskrba pitkom vodom, odvodnja i pročišćavanje otpadnih voda, prijevoz putnika u javnom prometu, održavanje čistoće, odlaganje komunalnog otpada, održavanje javnih površina, održavanje nerazvrstanih cesta, tržnice na malo, održavanje groblja i krematorija i prijevoz pokojnika, obavljanje dimnjačarskih poslova te javna rasvjeta.⁵

i područne (regionalne) samouprave u Republici Hrvatskoj, „Promjene u sustavu javnih prihoda: Zbornik radova sa znanstvenog skupa održanog 27. ožujka 2003. u Zagrebu“, Zagreb, 2003., str. 189-201.

- 2 Zakon o komunalnom gospodarstvu, NN 36/95, 70/97, 128/99, 57/00, 129/00, 59/01, 26/03, 82/04, 110/04, 178/04, 38/09, 79/09, 49/11 (dalje u tekstu: Zakon o komunalnom gospodarstvu), Zakon o cestama, NN 84/11, Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o prostornom uređenju i gradnji NN 90/11.
- 3 Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, NN 33/01, NN 60/01, NN 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 150/11.
- 4 Vidi detaljnije rad autora, Šimović, Jure i Rogić Lugarić, Tereza, Neka obilježja cijene komunalnih usluga kao instrument financiranja komunalnih djelatnosti, Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića, Zagreb, 2010., str. 389-412., Šimović, Jure, Financijska politika i organizacija u komunalnom javnom gospodarstvu“, Zbornik Pravnog fakulteta, vol. 45., br. 6, Zagreb, Pravni fakultet, 1995., str. 663.
- 5 Zakon o komunalnom gospodarstvu, Zakon o cestama, NN 84/11, Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o prostornom uređenju i gradnji NN 90/11.

Zakonom je propisano da komunalne djelatnosti mogu obavljati trgovačko društvo koje osniva jedinica lokalne samouprave, javna ustanova koju osniva jedinica lokalne samouprave, služba – vlastiti pogon, koju osniva jedinica lokalne samouprave, pravna i fizička osoba na temelju ugovora o koncesiji te pravna i fizička osoba na temelju ugovora o povjeravanju komunalnih poslova. Ukoliko jedinica lokalne samouprave ne može samostalno osigurati obavljanje komunalnih djelatnosti, odlukom svoga predstavničkog tijela obavljanje ovih poslova može povjeriti drugoj jedinici lokalne samouprave na području iste ili druge županije na temelju pisanog ugovora.

Kada se sustav komunalne infrastrukture proteže na području više jedinica lokalne samouprave unutar jedne ili više županija, te čini jedinstvenu i nedjeljivu funkcionalnu cjelinu, jedinice lokalne samouprave obvezne su organizirati zajedničko obavljanje komunalnih djelatnosti putem trgovačkih društava u svom suvlasništvu.⁶

Komunalnu djelatnost opskrbe pitkom vodom, odvodnje i pročišćavanja otpadnih voda može obavljati i trgovačko društvo u pretežitom vlasništvu države, odnosno županije, kada se ta djelatnost obavlja za područje ili dijelove područja više jedinica lokalne samouprave putem magistralnih sustava u vlasništvu toga društva. Uvjeti i način obavljanje tih poslova utvrđuju se ugovorom s jedinicom lokalne samouprave.

Zakon propisuje da jedinica lokalne samouprave u trgovačkom društvu, odnosno jedinice lokalne samouprave u trgovačkim društvima, koja obavljaju komunalne djelatnosti i čiji su osnivači, drže većinski dio dionica, odnosno udjela. Upravo navedena trgovačka društva obavljaju najveći broj komunalnih usluga.

Komunalna djelatnost ima specifična obilježja koja proizlaze i iz naravi usluga koje se njima pružaju i iz činjenice da ima zakonom propisane izvore financiranja. Zakon o komunalnom gospodarstvu propisuje u glavi IV. prihode za obavljanje komunalnih djelatnosti. Uređujući izvore prihoda, Zakon propisuje da se sredstva za obavljanje komunalnih djelatnosti osiguravaju iz cijene komunalne usluge, komunalne naknade, proračuna jedinice lokalne samouprave te iz drugih izvora po posebnim propisima.⁷

Iz cijene komunalne usluge osiguravaju se sredstva za obavljanje komunalnih djelatnosti i to: opskrba pitkom vodom, odvodnja i pročišćavanje otpadnih voda, osim odvodnje atmosferskih voda, prijevoz putnika u javnom prometu, održavanje čistoće u dijelu koji se odnosi na skupljanje i odvoz komunalnog otpada, odlaganje komunalnog otpada, tržnice na malo, prijevoz pokojnika i obavljanje dimnjačarskih poslova.

Cijena komunalne usluge može sadržavati i iznos za održavanje i financiranje gradnje objekata i uređaja komunalne infrastrukture na području ili za potrebe jedinice lokalne samouprave na kojemu se isporučuje komunalna usluga, u skladu sa, zakonom uređenim programom gradnje objekata i uređaja komunalne infrastrukture.

6 Vidi, čl. 4. Zakona o komunalnom gospodarstvu.

7 Vidi, čl. 19. Zakona o komunalnom gospodarstvu.

U tom se slučaju iznos za financiranje gradnje objekata i uređaja komunalne infrastrukture u računu za isporučenu komunalnu uslugu iskazuje posebno i ta se sredstva doznaju u proračun jedinice lokalne samouprave prema posebno uređenom postupku, a mogu se upotrebljavati isključivo za te namjene.

Korisničke naknade pokazuju se prikladnim instrumentom financiranja svih usluga s obilježjima privatnih javnih dobara i najbolja su alternativa lokalnim porezima, između ostaloga i zbog činjenice da omogućuju izravnu vezu između trošenja i dobiti. U korisničke naknade, po svojim obilježjima, možemo uvrstiti i cijenu komunalnih usluga. No, cijena komunalnih usluga ima dvojaku narav: s jedne strane služi financiranju izvršenja pojedinih komunalnih djelatnosti gdje je moguća individualizacija troškova poslovanja, dok s druge temeljem zakonskih odredba predstavlja i izvor financiranja građenja objekata i uređenja komunalne infrastrukture. No, kada se cijena komunalnih usluga koristi i za izgradnju komunalne infrastrukture, praksa pokazuje da su takvi izvori nedostadni dok u praksi često nije jasno naznačeno je li taj namjenski dio uveden. U proračunima često takvi prihodi nisu izravno vezani s rashodima za financiranje kojih su uvedeni.

Komunalna naknada prihod je proračuna jedinice lokalne samouprave, a sredstva komunalne naknade namijenjena su financiranju obavljanja komunalnih djelatnosti: odvodnja atmosferskih voda, održavanje čistoće u dijelu koji se odnosi na čišćenje javnih površina, održavanje javnih površina, održavanje nerazvrstanih cesta, održavanje groblja i krematorija te javna rasvjeta. Sredstva prikupljena komunalnom naknadom, odlukom predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave mogu se upotrijebiti i u svrhu održavanja objekata školskoga, zdravstvenog i socijalnog sadržaja. Zakon utvrđuje da je izgradnja objekata i uređaja komunalne infrastrukture od interesa za Republiku Hrvatsku.

Zakon posebno propisuje i uređuje pitanje financiranja građenja objekata i uređaja komunalne infrastrukture za javne površine i nerazvrstane ceste, na način da su kao izvori financiranja posebno predviđeni komunalni doprinos, proračun jedinice lokalne samouprave, naknade za koncesiju te drugi izvori utvrđeni posebnim zakonom.⁸

Građenje objekata i uređaja komunalne infrastrukture i nabava opreme za opskrbu pitkom vodom, odvodnju i pročišćavanje otpadnih voda financira se iz cijene komunalne usluge, naknade za priključenje, proračuna jedinice lokalne samouprave, naknade za koncesije te drugih izvora utvrđenih posebnim zakonom.⁹ Građenje objekata i uređaja komunalne infrastrukture i nabava opreme za prijevoz putnika, održavanje čistoće, odlaganje komunalnog otpada, tržnice na malo financira se iz cijene komunalne usluge, proračuna jedinice lokalne samouprave, naknade za koncesije i drugih izvora utvrđenih posebnim zakonom.¹⁰

Analize poslovanja komunalnih društava¹¹ ukazuju na problem koji je prisutan na višoj razini, odnosno, na nedostatnost sredstava financiranja lokalnih jedinica.

8 Vidi, čl. 30. istog Zakona.

9 Čl. 30. st. 2.

10 Čl. 30. st. 3.

11 Bajo, Anto, Primorac, Marko, *Financijsko poslovanje lokalnih komunalnih trgovačkih društava*, Newsletter, br. 52., 2010., <http://www.ijf.hr/newsletter/52.pdf>.

U znanstvenoj i stručnoj literaturi već se duže vrijeme inzistira na neophodnom razmatranju budućih modaliteta financiranja javnih rashoda na lokalnoj razini.¹² U tom smislu jedan od pokazatelja narušene strukture javnih prihoda lokalnih jedinica može se naći i u sve većoj zaduženosti, lokalnih jedinica,¹³ ali i komunalnih društava i u sve većoj prisutnosti potpora¹⁴ kao prihoda komunalnih društava kojima te jedinice izvršavaju zakonom im povjerene zadaće.

3. POTPORE KAO INSTRUMENT FINANCIRANJA GRADNJE KOMUNALNE INFRASTRUKTURE

Potporama se pomažu djelatnosti od općeg značaja za društvo. U velikom broju slučajeva, praksa potvrđuje da je cilj potpora dodijeljenih komunalnom društvu financiranje izgradnje komunalne infrastrukture.¹⁵

Stoga danas veliki dio prihoda komunalnih društava čine (državne) potpore. Državne potpore usmjerene su na stavljanje pojedinih poduzetnika ili sektora u povoljniji položaj različitim izravnim ili neizravnim oblicima financijske potpore.

Smatra se da je riječ o državnoj potpori kada su ispunjene tri pretpostavke: određene gospodarske prednosti daju se nekom poduzetniku, potpora se daje selektivno, odnosno samo određenim poduzetnicima ili samo za određene proizvode te postojanje mogućnosti narušavanja tržišnog natjecanja.

Državne potpore pojavljuju se u dva temeljna oblika: izravne i neizravne državne potpore. To mogu biti izravna bespovratna novčana davanja ili određene državne mjere koje poduzetniku olakšavaju financijske obveze. Državne potpore mogu biti u obliku izravnih državnih novčanih pomoći, poreznih olakšica, smanjenja uplata za socijalna davanja, kredita s kamatama nižima od tržišnih, državnih jamstava, prodaje robe i usluga ispod tržišne cijene, prodaje državnog zemljišta ispod tržišne cijene, kupnje robe i usluga po cijenama višima od tržišnih, investicija koje nisu u skladu s tržišnim načelima, oprosta dugova i sl.

S obzirom na oblik pojavljivanja jednako razlikujemo i učinke primjene potpora, budući da potpore mogu imati izravni i neizravni učinak na tržišno natjecanje. Iako državne potpore imaju i negativne učinke ipak su državne potpore dopuštene, u zakonom utvrđenim slučajevima, i imaju pozitivne učinke. Osim što su dopuštene državne potpore socijalnog obilježja, potpore vezane uz sanaciju šteta od elementarnih nepogoda i otklanjanja poteškoća u gospodarstvu, potpore gospodarski nerazvijenim područjima i područjima u kojima je životni standard stanovništva

12 Vidi, npr. Jelčić, Barbara, Decentralizacija i financijska autonomija u RH, „Hrvatska pred vratima EU: Fiskalni aspekti: Zbornik radova znanstvenog skupa održanog 8. studenog 2005. u Zagrebu, Zagreb, 2005., str. 281-292.

13 Mauhar, Branka, Zaduživanje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u RH, „Hrvatska pred vratima EU: Fiskalni aspekti: Zbornik radova znanstvenog skupa održanog 8. studenog 2005. u Zagrebu, Zagreb, 2005., str. 221-231.

14 Koriste se i pojmovi. Naknada, kapitalna pomoć, donacija, i dr.

15 Iako jednim dijelom mogu služiti i financiranju redovita poslovanja komunalnog društva.

izuzetno nizak, potpore vezane uz promicanje kulture i zaštitu kulturne baštine, to su i potpore poduzetnicima čije bi obavljanje službe od javnog interesa bez potpore bilo nemoguće ili pak potpore komunalnim društvima koja obavljaju djelatnosti od općeg interesa.

Zakonom o državnim potporama definirani su kao mogući davatelji državne potpore Republika Hrvatska putem ovlaštenih pravnih osoba i središnjih tijela državne uprave, jedinice lokalne samouprave, jedinice područne (regionalne) samouprave te svaka pravna osoba koja dodjeljuje ili upravlja državnim potporama u smislu zakona dok su korisnici državne potpore, pravne i fizičke osobe koje, obavljajući gospodarsku djelatnost, sudjeluju u prometu roba i usluga.¹⁶

Kada je riječ o komunalnim društvima davatelji potpore su osnivači društva, odnosno tijela lokalne samouprave, općine ili gradovi, koji sredstva isplaćuju iz svog proračuna na račun komunalnog društva kao poduzetnika. Dok se novčane potpore najčešće javljaju kao transferi sredstava, bespovratni zajmovi ili zajmovi s niskom ili nultom kamatnom stopom nenovčane potpore se daju kroz ustupanje raznih resursa poput nekretnina i smanjenje obveza prema tijelima vlasti.

Računovodstveni aspekt državnih potpora komunalnim društvima podrazumijeva odabir između kapitalnog i dobitnog pristupa. Kod kapitalnog pristupa potpora se smatra prvenstveno financijskim instrumentom te kao takva treba biti prikazana u financijskom izvještaju društva. Kako nema otplate potpore u pravilu se to treba priznati izvan dobitka ili gubitka. Budući da potpora, prema zagovornicima kapitalnog pristupa nije naknada za uslugu ili dobro to se ne priznaje kao dobitak ili gubitak, već se odobrava u korist udjela dioničara društva.

Ipak, pristalice dobitnog pristupa ističu kako potpore nisu primitak od dioničara te ih treba prikazati kao dobitak ili gubitak, i to u razdobljima u kojima primatelj potpore troškove pokriven potporom priznaje kao rashod. Dakle, potpore se priznaju u dobitak ili gubitak na sustavnoj osnovi kroz razdoblja u kojima nastaju troškovi koje ona pokriva, a ne u trenutku primitka potpore.¹⁷

3.1. Potpore komunalnom društvu za izgradnju komunalne infrastrukture i primjena poreza na dodanu vrijednost

Kod davanja, odnosno primanja potpora komunalnom društvu potrebno je ispravno odrediti svrhu tih financijskih sredstava. Naime, primljene potpore mogu predstavljati plaćanje za određenu uslugu koju društvo obavlja za osnivača, no može se raditi i o transferima u investicijske svrhe.

Potpore u investicijske svrhe znače financiranje društva u izgradnji infrastrukture ili nabavci dugotrajne imovine. Najčešće je takva infrastruktura vlasništvo

16 Zakon o državnim potporama, NN 140/05 i 49/11, Vidi i, Uredba o državnim potporama (NN 50/06), Odluka o objavljivanju popisa pravila o državnim potporama (NN 12/09).

17 Vidi, opširnije Vuk, Jasna, Posebnosti u godišnjem obračunu komunalnih društava i drugih korisnika državnih potpora za 2011., Računovodstvo, revizija i financije, br. 2., 2012., str. 98-108.

komunalnog društva i kao takva je evidentirana u poslovnim knjigama komunalnog društva.

Tako, u literaturi nalazimo da, „*Iako je danas praksa glede ovog pitanja vrlo različita, prevladavaju slučajevi da se objekti i uređaji komunalne infrastrukture nalaze u vlasništvu trgovačkih društava koja ih grade i održavaju.*”¹⁸ Pri tome „*kao prednost sustava vlasništva objekata i uređaja komunalne infrastrukture od strane pravnih osoba - trgovačkih društava (odnosno ustanova), ističe se mogućnost investiranja u izgradnju novih objekata i uređaja komunalne infrastrukture koristeći pogodnosti odbijanja pretporeza u sustavu PDVa, što investicije izgradnje tih objekata i uređaja čini jeftinijima u odnosu kada bi investitor bile JLS (koje nisu u sustavu PDVa), te što je jedan od osnovnih razloga zbog kojih se u praksi preferira navedeni sustav vlasništva objekata i uređaja komunalne infrastrukture.*“¹⁹

Kada komunalno društvo pruža usluge korisniku usluga, tj. općini ili gradu poput usluge javne rasvjete, čišćenja snijega, uređenja okoliša i sl., za usluge oporezive porezom na dodanu vrijednost društvo ispostavlja račun korisniku s obračunatim porezom na dodanu vrijednost. U slučaju da su sredstva primljena, a usluga nije izvršena društvo ispostavlja račun i obračunava porez na dodanu vrijednost po preračunatoj stopi (za 23% to je 18,6992%).

Ukoliko se sredstva potpore koriste u izgradnji infrastrukture ili nabavci kapitalne opreme smatra se da nije riječ o naknadi za obavljene usluge i isporučena dobra budući da su takva sredstva u vlasništvu društva, a ne jedinice lokalne samouprave te primljena sredstva ne podliježu obračunu poreza na dodanu vrijednost.

U praksi često komunalna društva grade objekte komunalne infrastrukture, javna dobra koja nisu u poslovnim knjigama društva već jedinice lokalne samouprave. Prevladavajuće mišljenje nadležnog ministarstva, koje proizlazi iz objavljenih javnih mišljenja,²⁰ jeste da se u takvim slučajevima radi o oporezivim isporukama. Takvo stajalište najčešće se argumentira u stručnim krugovima činjenicom da takva (izgrađena ili nabavljena) komunalna infrastruktura (objekti i druga imovina) nije u vlasništvu primatelja potpore.²¹ Drugim riječima, stajalište je poreznih tijela kako se primljena novčana sredstva od općina i/ili gradova ne mogu smatrati potporom za izgradnju objekata komunalne infrastrukture već naknadom za

18 Đerđa, Dario, Komunalne djelatnosti i pravo vlasništva na građevinskim objektima komunalne infrastrukture, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, v. 27, br. 1, 211-239, (2006), str. 229.

19 Sarvan, Desanka, Pretvorba komunalnih poduzeća i vlasništvo objekata i uređaja komunalne infrastrukture, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, v. 28, br. 1, 839-866, (2007), str. 860.

20 Vidi, http://porezi.net/datoteke/porezi/Doc/Misljenja_PDV.rtf (10. prosinca 2011.) te druga mišljenja na www.pu.mfin.hr. O pravnoj naravi takvih mišljenja kao neobvezujućih akata za sudionike poreznog postupka, vidi opširnije, Žunić Kovačević, Nataša, Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci, vol. 31, br. 1, Suppl., (2010), str.133-150.

21 Vidi detaljno, Vuk, Jasna, Godišnji obračun u komunalnim društvima i drugim korisnicima državnih potpora, Računovodstvo, revizija i financije, br. 2., 2010., str. 84.

uslugu i to u svim onim slučajevima kada izgrađeni ili rekonstruirani objekti nisu evidentirani u poslovnim knjigama komunalnih društava. Tada se smatra da jedinice lokalne samouprave na taj način plaćaju usluge investicijskog održavanja i gradnje vlastitih objekata, a te iste usluge pružaju komunalna društva.

U stručnim se krugovima zato smatra da zbog povoljnijeg poreznog tretmana potpora komunalnim društvima za izgradnju komunalne infrastrukture, lokalne vlasti trebaju prepustiti izgradnju komunalnim društvima koja će takvu investiciju evidentirati u svojim poslovnim knjigama.

U hrvatskoj sudskoj praksi za sada nema predmeta koji bi bili dostupni i iz kojih bi se dalo zaključiti kakav će biti stav suda glede navedenoga. Porezna tijela objavljujući javna mišljenja svoj stav su potvrdila – ako objekti komunalne infrastrukture financirani transferom iz proračuna nisu u poslovnim knjigama društva, primatelja potpore te ako nisu u vlasništvu primatelja sredstava potpore tada je riječ o oporezivoj isporuci, odnosno plaćanju usluge.

No, za predmetni i prijeporni porezni tretman potpora u hrvatskom poreznom pravu značajna je i ilustrativna inozemna sudska praksa. Tako je u praksi njemačkoga financijskog suda, presudom Financijskog suda Donje Saske iz 2009. godine²² potvrđena višekratna praksa Saveznog financijskog suda. Njome je potvrđeno da je jedan od kriterija za kvalifikaciju potpore kao neoporezive porezom na dodanu vrijednost (te da potpora nije naknada za uslugu koja je oporeziva) upravo činjenica da potpora služi unaprjeđenju davatelja, a ne pretežitom interesu primatelja potpore. Podredni kriterij, odnosno pretpostavka razmjene dobara i usluga utvrđen je na način da primatelj usluge treba primiti korist koja vodi potrošnji da bi se radilo o oporezivoj naknadi.²³

U tom kontekstu postaje dvojbenim navedeno pretežito stajalište koje proizlazi iz navedenih objavljenih mišljenja poreznih tijela o poreznom tretmanu potpora za investicijsku namjenu komunalnim društvima, koje su usmjerene izgradnji objekata komunalne infrastrukture. Njemački je sud u navedenom slučaju presudio da potpore (Europske unije) ne podliježu obračunu poreza na dodanu vrijednost ako su namijenjene uspostavi općedruštveno poželjnih situacija te stoga što primatelj potpore nije obavio uslugu, već je primljena sredstva koristio za razvoj konkretnog projekta.²⁴

Prijeporno je, je li u slučaju kada komunalno društvo gradi komunalnu infrastrukturu kojom upravlja, gospodari i raspolaže, a financiranje te gradnje odvija se putem potpora iz lokalnih proračuna to nužno podrazumijeva da se radi o obavljanju usluge uz naknadu za primatelja, lokalnu vlast onda kada se izgrađeno dobro ili infrastruktura ne vode u poslovnim knjigama komunalnog društva. Drugim riječima,

22 Inozemna sudska praksa i stajališta, *Pravo i porezi*, br. 1., 2010., str. 114/115.

23 Ipak, u istom je predmetu sud utvrdio kako potpore, tj. transferi države mogu biti naknada za uslugu, ako primatelj te isplate po nalogu davatelja potpore preuzima neku zadaću iz njegove nadležnosti pa je isplata s time povezana. Usluga mora biti usmjerena upravo na dobivanje protuusluge, loc. cit.

24 Ibid.

je li činjenica vlasništva nad izgrađenim objektima komunalne infrastrukture kriterij za kvalifikaciju potpore kojom je gradnja financirana kao oporezive, tj. kvalifikaciju izgradnje ili održavanja komunalne infrastrukture kao usluge koja je oporeziva?

U prethodno navedenom slučaju iz njemačke sudske prakse navodi se da je pretpostavka kvalificiranja neke radnje kao usluge obavljene uz naknadu činjenica postojanja neposredne povezanosti između obavljene usluge i primljene protuvrijednosti te da primatelj usluge mora primiti korist koja vodi potrošnji u smislu poreza na dodanu vrijednost.

Potonja navedena pretpostavka nije ostvarena u prijepornim slučajevima hrvatske porezne prakse kada lokalna vlast daje potporu komunalnom društvu, budući da korist koja proizlazi iz obavljene usluge vodi, čini se „potrošnji“ komunalnog društva, a ne lokalne vlasti.

Jedna od pretpostavki koja također treba biti ispunjena kako potporu ne bi tretirali kao naknadu za uslugu, iz prakse njemačkoga Saveznog financijskog suda, jeste činjenica da potpore služe unaprjeđenju davatelja, a ne pretežitom interesu primatelja potpore. Navedena je pretpostavka jednako ispunjena u slučaju kada lokalna vlast daje potporu komunalnom društvu čiji je osnivač, a radi ostvarenja općih interesa u korist davatelja potpore i podupiranja određenih „viših“ društvenih ciljeva.

Ipak, u obrazloženju navedene presude navodi se da potpore mogu biti naknada za oporezivu uslugu ako primatelj te isplate po nalogu davatelja potpore, platitelja preuzima neku zadaću iz njegove nadležnosti.

Dakle, kada komunalno društvo prima od osnivača sredstva koja su plaćanje za određenu uslugu, npr. uređenje grada, čišćenje ulica, javnu rasvjetu ili sl., tada je riječ o uslugama koje su oporezive porezom na dodanu vrijednost te društvo izdaje račun gradu ili općini, svojem osnivaču. Ukoliko su sredstva primljena, a usluga još nije obavljena radi se o predujmu za koji se jednako izdaje račun dok se porez na dodanu vrijednost obračunava po stopi za preračunavanje. Pri tomu nije relevantna činjenica vlasništva nad objektima ili infrastrukturom koji su obuhvaćeni uslugom.

Međutim, kod transfera za investicijsku namjenu posebno za izgradnju komunalne infrastrukture smatra se da primljena sredstva ne podliježu obračunu poreza na dodanu vrijednost te da nije riječ o naknadi za obavljenu uslugu i isporuku dobra ukoliko se nabavljena dobra, tj. izgrađeni objekti komunalne infrastrukture vode u poslovnim knjigama društva. Odnosno takav se porezni tretman uvjetuje vlasništvom komunalnog društva nad izgrađenim ili nabavljenim dobrima i objektima komunalne infrastrukture. Takvo stajalište proizlazi iz velikoga broja mišljenja, pa tako i mišljenja iz 2006. godine: *“Grad N. doznačio je komunalnom društvu sredstva za izgradnju mrtvačnice. Komunalno društvo je na temelju doznačenih sredstava koristilo pravo na odbitak pretporeza po računima izvođača radova, te je ukupnu vrijednost knjižilo u svoju imovinu. U vezi navedenog postavljen je upit je li komunalno društvo pri prijenosu objekta (mrtvačnice) na Grad, obvezno obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost obzirom da je prilikom izgradnje temeljem ulaznih računa koristilo pretporez. Na postavljene upit odgovaramo u nastavku. Ako*

sredstva (transferi), što se doznaju komunalnim društvima za izgradnju objekata komunalne infrastrukture, javnih dobara, iz proračuna jedinica lokalne samouprave, nisu naknada za isporučeno dobro ili obavljenu uslugu, u smislu odredbi članka 2. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, od broja 47/95 do 90/05) i ako nema protuusluge, nego su doznajena sredstva potpora za izgradnju javnih dobara, na njih se ne plaća porez na dodanu vrijednost.

Groblje je prema članku 1. Zakona o grobljima (Narodne novine, broj 19/98) ograđeni prostor zemljišta na kojem se nalaze grobna mjesta, prateće građevine i komunalna infrastruktura. Pratećim građevinama među ostalim smatraju se krematorij, mrtvačnice i slično. Člankom 2. Zakona o grobljima propisano je da su groblja komunalni objekti u vlasništvu jedinice lokalne samouprave na čijem se području nalaze. Obzirom da po završetku gradnje objekt (mrtvačnica) koja je upisana u imovinu komunalnog društva, prelazi u vlasništvo jedinice lokalne samouprave, u ovom slučaju Grada N., komunalno društvo obvezno je po završetku gradnje Gradu dostaviti konačni obračun sa zaračunatim porezom na dodanu vrijednost, budući je riječ o isporuci novoizgrađene građevine koja podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost u smislu članka 2. stavak 1. točka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Napominjemo da sredstva koja Grad doznajuje komunalnom društvu za obavljene usluge podliježe oporezivanju i predstavljaju naknadu. Naime, isporuke dobara i obavljene usluge komunalnih društava nisu izuzete od oporezivanja neovisno o tome kome su učinjene. Stoga, ako grad doznajenim sredstvima komunalnom društvu, plaća naknadu za određene usluge koje je obavilo komunalno društvo za jedinicu lokalne samouprave, primatelj sredstava obvezan je iz primljene naknade preračunatom stopom 18,0328% izračunati obvezu poreza na dodanu vrijednost. Shodno navedenom, ako Grad N. doznajuje sredstva komunalnom društvu za obavljanje usluge održavanja groblja, doznajena sredstva predstavljaju naknadu za obavljenu uslugu u smislu odredbe članka 2. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, pa komunalno društvo treba iz primljenih sredstava obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost.²⁵

Sukladno odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost²⁶ porez na dodanu vrijednost plaća se na isporuke svih vrsta dobara (proizvoda, roba, novoizgrađenih građevina, opreme i sl.) i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje poduzetnik izvrši baveći se svojom gospodarskom ili drugom djelatnosti i koje se obavljaju na osnovi zakonskih odredbi ili odluka državnih tijela.

Isporukom dobara poduzetnik ili njegov opunomoćenik omogućuje kupcu ili njegovu opunomoćeniku raspolaganje tim dobrima.

25 Mišljenje, klasa: 410-19/06 -01/24, ur. br.: 513-07-21-01/06-2, Zagreb, 7. ožujka 2006., dostupno na: http://porezi.net/datoteke/porezi/Doc/Misljenja_PDV.rtf. Brojna su mišljenja koja sadrže takvo stajalište poreznih tijela. Vidi tako, npr., mišljenje, klasa: 410-19/01-01/505, ur. broj: 513-07/03-2, Zagreb, 9.1.2003.; i dr.

26 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09. Vidi i, Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 149/09, 89/11.

Isporukom dobara se prema odredbama zakona smatraju, uz isporuke električne energije, plina, grijanja, hlađenja i sl., i razmjena dobara pod kojom se razumiju isporuke dobara koje se obavljaju kao naknada za isporuke drugih dobara ili obavljenih usluga dok se isporukom dobra u smislu zakona ne smatra isporuka zemljišta (poljoprivrednog, građevinskog, izgrađenog ili neizgrađenog).

Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost propisano je da isporuka u općenitom smislu postoji u slučaju kada isporučitelj daje primatelju gospodarsku vrijednost, što vrijedi i za protuisporuku, odnosno naknadu. Naknada može biti u novcu, ali i obliku protuisporuke dobara i usluga. Pri tomu se navodi kao bitno obilježje oporezive isporuke postojanje međusobne uzročne veze između isporuke i naknade pri čemu je za prosudbu o postojanju ovog obilježja mjerodavan gospodarski interes sudionika, neovisno o tomu kako su sami sudionici određeni posao nazvali.²⁷

Zakon propisuje da se kod isporuke dobara zapravo omogućuje kupcu, odnosno njegovom opunomoćeniku raspolaganje dobrima gdje je pitanje omogućavanje raspolaganja dobrima pretežito činjenične naravi i obično je, ali ne i nužno povezano s prijenosom vlasničkih prava u imovinskopravnom smislu. Pri tomu je mjerodavno postojanje gospodarskog vlasništva, a ne posjeda kao stvarnog vlasništva nad dobrom. U kontekstu izgradnje komunalne infrastrukture potporama potrebno je razlučiti je li svrha takve aktivnosti komunalnog društva omogućiti raspolaganje tim dobrima općini ili gradu, osnivaču društva, ali i tijelu vlasti ili je svrha omogućiti raspolaganje tim dobrima komunalnom društvu u korist šire društvene zajednice.

Ukoliko potpora lokalne vlasti komunalnom društvu predstavlja potporu komunalne djelatnosti koja je neophodna ili pak samo poželjna, iz razloga različite naravi, one nisu naknada pa stoga nije riječ o oporezivoj usluzi.

Kada primatelj potpore kao pružatelj usluge izgradnje komunalne infrastrukture tu uslugu obavlja samo s namjerom primitka protuusluge, tj. naknade, radilo bi se o razmjeni usluga.

Kada potpore lokalnih vlasti komunalnim društvima služe provedbi raznih komunalnih projekata, a ne razmjeni dobara i usluga one tada nisu oporezive porezom na dodanu vrijednost.

Može se zaključiti, kako, za vrijeme dok je komunalno društvo u vlasništvu lokalnih jedinica, a komunalna infrastruktura u gospodarskom vlasništvu društva, nije moguće jednoznačno i nedvojbeno tvrditi da se pri financiranju gradnje komunalne infrastrukture potporama radi o oporezivim isporukama između društva i lokalnih jedinica, u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a polazeći i od kriterija vlasništva nad izgrađenim objektima komunalne infrastrukture.

Kao kriterij postojanja oporezive isporuke Zakon i Pravilnik poznaju gospodarsko vlasništvo nad dobrom, što je pitanje činjenične naravi, a u praksi se najčešće može pripisati upravo komunalnom društvu. Takav zaključak može se temeljiti i na mišljenju poreznog tijela „...Člankom 5. stavak 1. i 2. Pravilnika

²⁷ Vidi, čl. 3. Pravilnika.

*propisano je da se isporukom dobara omogućuje kupcu ili njegovom opunomoćeniku raspolaganje dobrima. Omogućavanje raspolaganja dobrima je pretežito činjenične naravi i obično je, ali ne i nužno povezano s prijenosom vlasničkih prava u imovinsko pravnom smislu. Pri tome je mjerodavno postojanje gospodarskog vlasništva, a ne posjeda kao stvarne vlasti nad dobrom. Iz navoda u upitu proizlazi da će za vrijeme trajanja koncesije tržnica na malo biti u gospodarskom vlasništvu korisnika koncesije GKP 'B', stoga pri završetku objekta tržnice na malo između korisnika koncesije GKP 'B' i Grada 'A' ne postoji isporuka u smislu odredbe članka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Međutim, prilikom prestanka koncesije, ako prema članku 5. stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost objekt tržnice na malo GKP 'B' prenosi u stvarno gospodarsko vlasništvo Gradu 'A', tada će nastati isporuka koja podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost.*²⁸

Drugim riječima, u opisanim i u praksi prijepornim slučajevima, dolazi do, formalno pravno gledano, prijenosa *de iure* vlasništva nad izgrađenim objektima komunalne infrastrukture s komunalnog društva na lokalne jedinice (gradove i općine) dok istodobno komunalna društva zadržavaju gospodarsko vlasništvo nad istima. Naravno, nije isključena mogućnost da dođe naknadno i do prijenosa gospodarskog vlasništva koji bi trebao biti povod oporezivanja.

3.2. Prijenos gospodarskog vlasništva kao pretpostavka kvalifikacije oporezive usluge i primjene poreza na dodanu vrijednost

U svezi s navedenim, pretežito je stajalište da sredstva (transferi) koja se, iz proračuna jedinica lokalne samouprave, doznaju komunalnim društvima za izgradnju objekata komunalne infrastrukture, javnih dobara, nisu naknada za neko isporučeno dobro ili obavljenu uslugu u smislu odredbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost, već da su potpora za izgradnju javnih dobara te se na takvu doznaku ne plaća porez na dodanu vrijednost.

Pri tomu se ističe da glede transfera, koji su naknada za obavljene isporuke dobara i usluga komunalnim društvima, postoji obveza oporezivanja. Isporuke dobara i obavljene usluge komunalnih društava nisu izuzete od oporezivanja, neovisno o tomu jesu li učinjene jedinici lokalne samouprave ili nekom drugom korisniku. Kako se tada radi o doznačenim sredstvima (transferima) iz proračuna jedinice lokalne samouprave komunalnom društvu, za obavljene usluge jedinici lokalne samouprave u svrhu ubiranja komunalne naknade, primatelji sredstava obvezni su iz primljenih svota, preračunatom stopom izračunati obvezu poreza na dodanu vrijednost.

U javno objavljenim i dostupnim mišljenjima poreznih tijela jasno je zauzeto stajalište kako obveza obračuna i uplate poreza na dodanu vrijednost ne obuhvaća doznačena sredstva za izgradnju objekata komunalne infrastrukture pod uvjetom da

²⁸ Mišljenje Porezne uprave, klasa: 363-01/08-01/120, ur. broj: 513-07-21-01/08-2, od 3.3.2008., dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/publikacije/IspisMisljenja.asp?IDKomentara=1419&FileName=363-01_08-01_120_513-07-21-01_08-2.xml.

se radi o nabavci dugotrajne imovine komunalnog društva, odnosno da se „...radi o naknadama za financiranje izgradnje objekata komunalne infrastrukture u tuđem vlasništvu i tuđem korištenju“.²⁹ Komunalno društvo u pravilu je gospodarski vlasnik i korisnik navedenih objekata komunalne infrastrukture. Iz relevantnih zakonskih i podzakonskih odredbi treba zaključiti da je riječ o gospodarskom vlasništvu. Iz razmatranih prijepornih predmeta iz prakse proizlazi da kod izgradnje komunalne infrastrukture najčešće naručitelj radova i investitor nije lokalna jedinica već komunalno društvo pa se čini pogrešnim držati da račune s obračunatim porezom na dodanu vrijednost treba ispostaviti tim istim lokalnim jedinicama kvalificirajući ih krajnjim naručiteljima i investitorima radova. S obzirom na to da po završetku izgradnje navedenih objekata komunalne infrastrukture, koja je najčešće upisana u imovinu komunalnog društva, ne dolazi do prijenosa u gospodarsko vlasništvo lokalne jedinice, komunalno društvo i nije obvezno po završetku gradnje dostaviti konačni obračun sa zaračunatim porezom na dodanu vrijednost istoj lokalnoj jedinici.

Kako je prethodno istaknuto, prema odredbama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost za raspolaganje dobrima mjerodavno je postojanje gospodarskog vlasništva, a ne posjeda kao stvarne vlasti nad dobrom. U tom smislu, porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza za sva ulaganja na nadogradnji i obnovi nekretnine koja se nalazi u njegovom gospodarskom vlasništvu, uz uvjete propisane odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost a to stoga što transferi sredstava općine komunalnom društvu nisu naknada za obavljenju isporuku, već financijska potpora za nadogradnju i rekonstrukciju objekta koji jesu u gospodarskom vlasništvu komunalnog društva.

Prema tomu, tada ne postoji obveza komunalnog društva nakon završetka investicija dostaviti konačni obračun obavljenih radova sa zaračunatim porezom na dodanu vrijednost jer komunalno društvo i nije ugovorilo isporuku dobara ili obavljanje građevinskih usluga, jer komunalno društvo obavlja radove na objektima/ nekretninama koje su u njegovom gospodarskom vlasništvu.³⁰ Gospodarsko vlasništvo nije definirano niti je pravni pojam, već se radi o činjeničnom utvrđenju, ali se može označiti i kao pravo poreznog obveznika da zahtijeva pogodnosti u vezi s uporabom predmeta oporezivanja tijekom gospodarske djelatnosti pod uvjetom da prihvati s time povezane rizike.

Komunalna društva gradnjom komunalne infrastrukture ne omogućuju lokalnim jedinicama kao nositeljima vlasti raspolaganje dobrom, odnosno izgrađenim objektima komunalne infrastrukture, stoga ne bi trebali izdati račun, odnosno obračunati i uplatiti porez na dodanu vrijednost. Naime, i Opći porezni zakon³¹ u svojim uvodnim odredbama, uređujući načela oporezivanja uređuje načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama koje su bitne za oporezivanje kao jedno od

29 Mišljenje Porezne uprave, Područni ured Pazin, klasa: 410-19/04-02/32 od 6. svibnja 2005. godine.

30 Vidi, mišljenje klasa: 410-19/05-01/83 Ur. broj:513-07-21-01/05-3, od 8.7.2005.

31 Opći porezni zakon, NN 147/08, 18/11. Vidi, čl. 10. i u svezi sa čl. 34.

temeljnih načela poreznog postupka. Upravo se priračunavanje gospodarskih dobara smatra načinom oživotvorenja navedenoga načela pa se pri tomu radi o odnosu koji možemo opisati kao ekonomski *versus de iure* ili pravni vlasnik. Naime, dok u građanskom pravu - vlasnik snosi pravne i gospodarske posljedice koje proizlaze iz vlasništva, odnosno činjenice da je netko *de iure* vlasnik u poreznom pravu može doći do priračunavanje gospodarskih dobara osobi koja nije vlasnik *de iure*. Priračunavanje znači uspostavljanje novih pravnih odnosa između te osobe i poreznog vjerovnika pri čemu se uzima kao pokazatelj ili relevantni čimbenik upravo odgovor na pitanje: tko ima stvarnu vlast na gospodarskim dobrima koja isključuje druge osobe od utjecaja na ta dobra. Dakle, vlasnik prema građanskom pravu ustupa mjesto ekonomskom vlasniku ili vlasniku u gospodarskom smislu. Komunalna društva u predmetnim slučajevima, mogu se kvalificirati kao gospodarski vlasnici navedenih objekata komunalne infrastrukture. Lokalne jedinice daju na gospodarenje komunalnim društvima navedene objekte komunalne infrastrukture i ovlašćuju ih kao investitore različitih komunalnih infrastrukturnih zahvata i građevinskih radova. Pri tomu, lokalne jedinice često osiguravaju financijska sredstva iz proračuna koja transferiraju društvima. Komunalna su društva nositelji gospodarskog vlasništva na objektima komunalne infrastrukture i nositelji gotovo svih poslova na navedenim objektima komunalne infrastrukture za što lokalne jedinice plaćaju godišnju naknadu uvećanu za porez na dodanu vrijednost. Lokalne jedinice mogu biti, i jesu često, *de iure* vlasnici objekata komunalne infrastrukture no bit uvođenja instituta gospodarskog vlasništva može se naći i u tomu da je porezno relevantno upravo gospodarsko vlasništvo onda kada je došlo do razdvajanja od *de iure* vlasništva. Odredbe Općeg poreznog zakona uređuju da se porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarstvenoj biti. Tako je jasno uređeno da „ako neka druga osoba, a ne vlasnik, ima pravo raspolaganja gospodarstvenim dobrom na način da može vlasnika gospodarstveno isključiti od utjecaja na to dobro, tada se u poreznom smislu smatra da to gospodarstveno dobro pripada toj drugoj osobi.“³²

4. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Autor u radu sagledava odabrana pitanja lokalnih financija kroz prizmu opsežne decentralizacije rashoda koja nije praćena dostatno opsežnom decentralizacijom prihoda. Imajući na umu da su komunalne djelatnosti u nadležnosti lokalnih jedinica i imaju općedruštveni značaj te da cijena komunalnih usluga i zakonom predviđeni drugi izvori financiranja nisu dostatni za pokriće svih troškova i financiranje građenja komunalne infrastrukture, autor je u radu nastojao istražiti posebnosti jednog aspekta primjene sustava državnih potpora u financiranju komunalnih društava potporama radi izgradnje komunalne infrastrukture i to s aspekta poreza na dodanu vrijednost.

32 Opći porezni zakon, čl. 34.

Praksa poreznih tijela pokazuje da transferi lokalnih jedinica za investicijske namjene komunalnom društvu, a gdje je nositelj investicija komunalno društvo ne podliježu plaćanju poreza na dodanu vrijednost, samo i onda kada komunalno društvo upravlja i gospodari objektima i dobrima koji su rezultat investicije te izgradnju i nabavu opreme vodi u svojim poslovnim knjigama te ako su vlasnici tih objekata. Dakle, u situaciji gdje su sredstva osigurana u lokalnom proračunu te doznačena komunalnom društvu radi financiranja projekata izgradnje javnih dobara te se isti objekti komunalne infrastrukture daju na korištenje društvu, temeljem odluke lokalnog poglavarstva ta sredstva nisu naknada za isporučeno dobro ili uslugu.

S druge strane, transferi sredstava, koji su naknada za poslove koje društvo treba učiniti ili treba nadoknaditi troškove, podliježu plaćanju poreza na dodanu vrijednost. Financiranje komunalne djelatnosti i investicijskog održavanja koju obavlja društvo jeste plaćanje izvršene usluge pa su takvi transferi oporezivi porezom na dodanu vrijednost. Ako komunalno društvo temeljem doznačenih sredstava iz proračuna jedinica lokalne samouprave obavlja redovite komunalne djelatnosti obvezno je iz primljenih novčanih doznaka, proračunatom stopom, izračunati i platiti pripadajući iznos poreza na dodanu vrijednost.

S obzirom na izložene zakonske i druge normativne postavke u radu se ukazuje na moguće prijedornu praksu.

Porezna tijela očitovale su se u velikom broju mišljenja glede oporezivanja porezom na dodanu vrijednost novčanih doznaka (transfera) koje općina doznačuje komunalnom društvu za financiranje komunalne djelatnosti i investicija koje se odnose na izgradnju kapitalnih objekata komunalne infrastrukture (poput financiranja projekata, npr. uređenje parkova, luka, lučica, stambenih zgrada, cesta i javne rasvjete). Pretežito je stajalište poreznih tijela da se u slučajevima gdje su sredstva osigurana iz općinskog proračuna, a nakon završetka izgradnje kapitalni objekti komunalne infrastrukture postaju vlasništvo lokalne jedinice, a ne komunalnog društva radi o oporezivoj isporuci.

Ipak, Zakon o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost ne poznaju vlasništvo kao kriterij ili pretpostavku kvalifikacije oporezive usluge, odnosno primjene poreza na dodanu vrijednost. Zakon i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost govore o gospodarskom vlasništvu što je pitanje činjenične naravi. To je potvrđeno u procesnim odredbama poreznog prava, odnosno Općem poreznom zakonu koji je temelj gospodarskom pristupu činjenicama bitnima za oporezivanje.

Zakonskom normom utvrđena mogućnost razdvajanja gospodarskog od *de iure* vlasništva potvrđuje činjenicu da u poreznom pravu gospodarske činjenice jesu povod oporezivanju. Budući da materijalne i procesne norme poreznog prava zahtijevaju prepoznavanje gospodarske biti činjenica bitnih za oporezivanje, praksa primjenjivanja tih normi treba slijediti i potvrditi gospodarski pristup.

Aktualnu problematiku lokalnih financija, u smislu nedovoljno provedene decentralizacije prihoda koja je trebala slijediti decentralizaciju rashoda, potvrđuju

brojni pokazatelji narušene strukture javnih prihoda lokalnih jedinica te njihove sve veće zaduženosti. U tomu ih slijede i komunalna društava gdje se zamjećuje sve veća prisutnost potpora kao prihoda. Zbog značaja potpora u poslovanju komunalnih društava njihov porezni tretman treba biti preciznije i potpunije pravno uređen.

Summary

SUBSIDIES TO MUNICIPAL COMPANIES FOR CONSTRUCTION OF COMMUNAL INFRASTRUCTURE AND VALUE ADDED TAX APPLICATION

It is not a rare occasion that subsidies are used to finance activities having common significance for the society, especially the activities of companies providing municipal services which are free to use the funds received for different purposes. In most cases the subsidies are granted to municipal companies with the aim to finance a construction of communal infrastructure, although the subsidies can be used for financing regular business activities. The analysis of practices of revenue bodies shows that it is possible to have different revenue treatment of state subsidies due to the fact that in certain cases it is not clear whether the company provides or does not provide a service for received subsidy. Croatian courts have not yet delivered a judgement to resolve this issue. On the other hand, there are some indicative examples of foreign court practise. Domestic revenue bodies have developed an intensive practice consisting of numerous, publicly pronounced opinions which are not a source of law, however, they are indicators of stands taken by revenue bodies with powers to implement provisions of laws and sub-law regulations.

Key words: *subsidies, municipal companies, value added tax, taxable service, practice of revenue bodies, economic approach.*

Zusammenfassung

DIE DER KOMMUNALGESELLSCHAFT ZU ZWECKEN DES KOMMUNALEN INFRASTRUKTURAUSBAUS GEWÄHRTEN UNTERSTÜTZUNGEN UND MEHRWERTSTEUERANWENDUNG

Mit Unterstützungen werden oft Tätigkeiten von allgemeiner gesellschaftlichen Bedeutung finanziert, insbesondere Tätigkeiten der Kommunalgesellschaften, welche die gewährten Mittel zu unterschiedlichen Zwecken benutzen können. Meistens ist das Ziel von den zu den Kommunalgesellschaften gewährten Unterstützungen Finanzierung des Kommunalinfrastrukturausbaus, obwohl sie auch für die Finanzierung der ordentlichen Geschäftsführung zugeteilt werden können. Aus der Praxis der Steuerbehörden geht die Streitigkeit hervor, dass die Steuer für staatliche Unterstützung unterschiedlich erhoben werden kann, da es zweifelhaft sein kann, ob die Gesellschaft einen Gegendienst für die gewährte Unterstützung erweisen muss oder nicht. Es gibt keine inländische Rechtsprechung in diesem Bereich, aber es

gibt Beispiele aus der ausländischen Rechtsprechung. Die Rechtsprechungen der inländischen Steuerbehörden sind zahlreich, was auch von zahlreichen öffentlich erklärten Meinungen bestätigt wird, welche keine Rechtsquellen darstellen, aber doch ein Anzeichen für Standpunkte der für die Anwendung von gesetzlichen und untergesetzlichen Normen zuständigen Steuerbehörden sind.

Schlüsselwörter: *Unterstützungen, Kommunalgesellschaften, Mehrwertsteuer, steuerpflichtige Leistung, Praxis der Steuerorgane, wirtschaftlicher Ansatz.*

Riassunto

LE SOVVENZIONI ALLE SOCIETA' COMUNALI PER LA COSTRUZIONE DELLE INFRASTRUTTURE COMUNALI E L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Attraverso le sovvenzioni sovente si finanziano opere di interesse collettivo, specie opere delle società comunali, le quali possono utilizzare le risorse ricevute per finalità varie. Di frequente lo scopo delle sovvenzioni ripartite alle società comunali è di finanziare le costruzioni di infrastrutture comunali, sebbene tali sovvenzioni possano essere al pari destinate al finanziamento dei lavori di ordinaria amministrazione. Dall'esame della prassi degli organi fiscali emerge un contrasto a causa della possibile diversità di trattamento delle sovvenzioni statali, visto che possono sorgere perplessità se la società comunale per la sovvenzione ricevuta offra o no una controprestazione. Sul punto non v'è prassi giurisprudenziale nazionale, mentre esiste quella straniera. La prassi degli organi fiscali nazionali è copiosa, il che è confermato anche dai numerosi pareri pubblicati in materia. Per quanto questi pareri non costituiscano fonte di diritto, senza dubbio rappresentano un indicatore delle posizioni degli organi fiscali deputati all'applicazione delle norme di legge e dei regolamenti.

Parole chiave: *sovvenzioni, società comunali, imposta sul valore aggiunto, prestazione imponibile, prassi degli organi fiscali, approccio economico.*