

Usklađivanje europskog PDV-a – povijesni prikaz

NIKOLA MIJATOVIĆ

Pravni fakultet, Zagreb, Republika Hrvatska

U radu se najprije daje prikaz rada Neumarkove komisije. Zatim se pobliže obrađuje tijek uvođenja poreza na dodatnu vrijednost (PDV) u europske zemlje, kao i izgradnja europskog sustava PDV-a i harmonizacije njegove porezne osnovice. Posebna se važnost pritom pridaje Prvoj, Drugoj i Šestoj smjernici PDV-a. Navode se i razni prijedlozi Komisije za prevladavanje problema neusklađenosti PDV-a u europskim državama, a detaljnije se obrađuje prijelazno rješenje europskog sustava PDV-a koje je sada na snazi, a u budućnosti bi trebalo biti zamijenjeno konačnim rješenjem.

Ključne riječi: Europska unija, usklađivanje poreza na dodatnu vrijednost, načelo porijekla

1. Općenito

U samim počecima gospodarske suradnje različitosti onodobnog svijeta nisu previše dolazile do izražaja zbog toga što je gospodarska suradnja bila skromnijeg opsega i teritorijalno ograničena. Tek u novije doba, kada ta suradnja poprima masovne i neslućene razmjere, problem različitosti i s tim povezan problem neusklađenosti pravnih propisa sve se više nameće kao njezin ograničavajući čimbenik.

Upravo zbog uklanjanja tih pravnih različitosti i često suprotnosti, u posljednje se vrijeme velika pozornost pridaje usklađivanju propisa. Sve to s jasnim ciljem – usklađenjem nacionalnih propisa žele se otkloniti formalne prepreke i otvoriti nesmetan put gospodarskoj suradnji među državama. Usklađeni propisi trebali bi predstavljati samo formalni okvir u kojem će se razvijati gospodarska suradnja, a nipošto ne bi smjeli biti njezin ograničavajući čimbenik. Među svim propisima koji uređuju gospodarsku suradnju po svome se značaju posebno ističu porezi i naponi usmjereni prema njihovom usklađivanju.¹

¹ Kao suprotnost težnjama za usklađivanjem poreza, u znanosti postoji i pravac koji teži poticanju konkurencije među poreznim sustavima. Pritom iznosi tvrdnju o štetnosti usklađivanja zbog sljedećih razloga:

- države same znaju što je najbolje za njih i za njihove građane;

Europska unija susreće se s usklađivanjem poreza od svoga osnutka 1958.² Razlozi tome mogu se svrstati u sljedeće četiri skupine:³

- osnivanje zajedničkog tržišta i uspostava pravila koja bi jamčila poticajno djelovanje konkurencije;
- postupno približavanje i ujednačavanje gospodarskih politika zemalja članica;
- uvođenje niza zajedničkih politika u različitim područjima;
- financiranje EU vlastitim sredstvima.

No, za razliku od usklađivanja neposrednih poreza s kojim se nije daleko odmaklo,⁴ na području usklađivanja *općeg poreza na promet* (posrednog poreza) u razdoblju od 1968. do 1984. postignuti su veliki koraci.^{5 6} Postojeće razlike između država članica u promatranome su razdoblju u znatnoj mjeri

-
- porezni sustavi pojedinih država odraz su njihove društvene, kulturne i političke tradicije, te bi njihova zamjena porezima EU dovela do gubitka blagostanja u tim državama;
 - usklađivanje smanjuje prostor za djelovanje nacionalne gospodarske države;
 - međunarodni ugovori u pravilu vode povećanju poreznih stopa; stoga treba podržati međunarodnu poreznu konkurenciju jer bi ona mogla utjecati na države s iznimno visokim poreznim stopama da se odluče na njihovo snižavanje.

Usp. Dieter BRÜMMERHOFF, *Javne financije*, Zagreb 2000., 379.

² Europska ekonomska zajednica osnovana je 1957., 1986. mijenja ime u Europska zajednica, a od 1993. javlja se pod imenom Europska unija. Osnivači Europske ekonomske zajednice bili su Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska i SR Njemačka. Tijekom vremena, toj su zajednici pristupale i brojne druge europske države. Danas EU čine sljedeće države (ukupno dvadeset i pet država): Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska, Njemačka (sve osnivači), Danska, Irska, Velika Britanija (pristupile 1973.), Grčka (1981.), Španjolska, Portugal (1986.), Austrija, Švedska, Finska (1994.), Cipar, Estonija, Latvija, Litva, Malta, Poljska, Češka, Slovačka, Slovenija i Mađarska (2004.). U tekstu će se radi jasnoće za sve te tvorevine koristiti naziv Europska unija (EU), neovisno o kojem je razdoblju riječ. Isto tako, prilikom navođenja unija odredbi EU koristiti će se i pojam *Zajednica*, budući da se u europskim pravnim propisima uobičajeno upotrebljava taj izraz (Zajednica - Gemeinschaft).

³ D. BRÜMMERHOFF, n. dj., 377.

⁴ Usklađivanje posrednih poreza s uvođenjem zajedničkog tržišta 1. siječnja 1993. relativno je daleko odmaknulo, dok se usklađivanje neposrednih poreza nalazi na samom početku. Heinz Jürgen SELING, «Steuerharmonisierung in europäischen Binnenmarkt», *Internationales Steuerrecht*, 14/2000., 417. U području neposrednih poreza nisu postignuti praktično nikakvi koraci usklađenja od osnutka EU. Tek se devedesetih godina 20. st. nešto pokušava s usklađivanjem oporezivanja kapitala. Kako je mobilnost kapitala sve veća, to je i spremnost i zainteresiranost država članica za pitanje njegovog usklađivanja također veća. Joseph E. STIGLITZ, Bruno SCHÖNFELDER, *Finanzwissenschaft*, München, Wien 2000., 714.

⁵ Iako je EU osnovana 1957. i od tada radi na usklađivanju općeg poreza na promet, prvi rezultati vide se tek 1968. kada dolazi do ugradnje PDV-a u porezne sustave nekih država članica.

⁶ Govoreći o usklađivanju općeg poreza na promet misli se prije svega na porezni oblik koji tereti porezne obveznike poduzetnike. U svezi s fizičkim osobama kao obveznicima općeg poreza na promet, Komisija je ciljala na uvođenje poreznih oslobođenja. Godine 1969. prvi je put za fizičke osobe u putničkom prometu u sklopu EU uvedeno porezno oslobođenje za uvoz robe nekomercijalnog karaktera i otada se stalno to oslobođenje proširuje (Smjernica Vijeća od 28. svibnja 1969. za usklađivanje pravnih i upravnih propisa o oslobođenju od općeg poreza na promet i trošarina prilikom uvoza u prekograničnom putničkom prometu, 69/169/EEZ). Opširnije o tome vidjeti: Michael TUMPEL, *Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr*, Wien 1997., 141.

uklonjene tako da od 1984. možemo govoriti o velikome stupnju usklađenosti PDV-a između država članica. Unatoč tim uspjesima, postignuti su rezultati ipak manji od očekivanih i željenih. Također je i sam postupak usklađivanja općeg poreza na promet bio mukotrpniji od predviđanoga.

2. Pripremne radnje za usklađivanje općeg poreza na promet

PDV je nastao u sklopu jedne nadnacionalne tvorevine – Europske unije. Time se razlikuje od većine ostalih poreza koji potječu iz pojedinih država, točnije njihovih nacionalnih zakonodavstava te su preuzimani i preslikavani u porezne sustave drugih država. Presudna godina za stvaranje PDV-a bila je 1967., ali sam začetak PDV-a seže petnaestak godina unazad, u razdoblje kada su udarani temelji EU. Posebne zasluge za stvaranje europskog PDV-a pripadaju Neumarkovoj komisiji, ali se ne smiju zaobići i ne spomenuti vrijednosti rada i Tinbergenove i ABC-komisije.

2. 1. Tinbergenova komisija

Sam problem usklađivanja općeg poreza na promet u sklopu europskog integracijskog procesa, prilikom osnivanja Europske unije 1957. nije bio nov.

Prije stupanja na snagu *Ugovora o osnutku Europske ekonomske zajednice* (tzv. Rimskog ugovora), postojale su određene financijsko-pravne činjenice koje su dale poticaj usklađivanju općeg poreza na promet. Točnije, riječ je o tzv. *poreznom sporu* koji je nastao između Njemačke i Francuske, nakon sklapanja *Ugovora o osnutku Europske zajednice za ugljen i čelik*.⁷ Problem je nastao prilikom prometa robe iz jedne države u drugu, tj. prilikom prekograničnog izravnavanja općeg poreza na promet. Dok se u SR Njemačkoj kao opći porez na promet primjenjivao bruto-svefazni porez na promet, u isto je vrijeme u Francuskoj na snazi bio neto-porez na promet s pravom na odbitak pretporeza. Posljedica toga bila je da SR Njemačka, zbog kumulativnog učinka bruto-svefaznog poreza na promet, prilikom izvoza nije mogla vratiti točan iznos plaćenoga poreza, dok je Francuska istovremeno mogla vratiti točan iznos. Stoga se njemačka industrija bojala iskrivljene tržišne konkurencije. Stajalište je njemačke vlade bio da se navedeni problem može riješiti primjenom načela podrijetla. Nasuprot tome, francuska je vlada bila za primjenu načela odredišta, tvrdeći da se jedino na taj način visina poreza u državi u kojoj potrošnja slijedi može izjednačiti.

Sa zadaćom rješavanja tog poreznog spora Visoko je poglavarstvo Europske zajednice za ugljen i čelik u ožujku 1953. osnovalo radnu skupinu. Na čelu te

⁷ Europska zajednica za ugljen i čelik međunarodna je organizacija osnovana 18. travnja 1951. sa sjedištem u Luksemburgu. Činili su je Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska i SR Njemačka. Njezina je zadaća bila ukidanjem carina i bilo kakvih količinskih ograničenja na području država-članica stvoriti jedinstveno tržište za ugljen i čelik. Opširnije o tome: Dieter BIRK, *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Berlin 1995., 682.-684.

skupine bio je Tinbergen. Zadaća *Tinbergenove komisije* bila je ispitati različite sustave općeg poreza na promet koji postoje u državama-članicama, kao i probleme koji iz toga proizlaze za slobodnu razmjenu robe na zajedničkom tržištu.

Slijedom toga, Tinbergenova je komisija 8. travnja 1953. podnijela *Izvještaj o problemima na zajedničkom tržištu izazvanim korištenjem općeg poreza na promet*. Zauzeto je stajalište da jedino načelo odredišta s potpunim graničnim izravnanjem vodi slobodnoj i neiskrivljenoj međudržavnoj trgovini. Potpuno granično izravnanje moguće je postići jedino primjenom neto-svefaznog poreza na promet. Nasuprot tome, uvođenje načela podrijetla zahtijevalo bi ujednačavanje neto-svefaznog poreza na promet kao i poreznih stopa, što je dosta složeno. Stoga se Tinbergenova komisija založila za zadržavanje primjene načela odredišta s graničnim izravnanjem.⁸

2. 2. Neumarkova komisija

Uz već spomenute aktivnosti u sklopu Europske zajednice za ugljen i čelik, poticaj usklađivanju općeg poreza na promet u sklopu EU pružilo je i iskustvo i cilj Beneluxa.⁹ Iskustva te dvije organizacije nikako nisu mogla biti zanemarena prilikom osnivanja EU, posebice iskustvo koje je pokazalo da samo *ukidanje carina* nije dovoljno za izjednačavanje cijene uvezene i domaće robe na tržištu.¹⁰ U svrhu izjednačavanja tih cijena trebalo je poduzeti nešto više, tj. pojavila se svijest brze potrebe usklađivanja općeg poreza na promet.

Ozbiljnija potreba djelovanja u tom smjeru javlja se nakon osnutka EU. Tzv. *Rimskim ugovorom* od 25. ožujka 1957. (*Ugovor o osnivanju Europske ekonomske zajednice*), zadnjim put mijenjani *Ugovorom o Europskoj uniji* od 7. veljače 1992. (Maastricht-ugovor), osnovana je jedna nadnacionalna organizacija (Europska ekonomska zajednica odnosno EU) s pravom donošenja vlastitih akata. Ta je međunarodna organizacija počela djelovati 1. siječnja 1958.

Osnovna zadaća koju su osnivači imali na pameti prilikom njezina osnivanja vidljiva je iz čl. 2. tzv. Rimskog ugovora¹¹ - stvaranje jedinstvenog (veli-

⁸ Opširnije o radu Tinbergenove komisije vidjeti: M. TUMPEL, n. dj., 113.-114.

⁹ Benelux je naziv za carinsko-ekonomsku uniju između Belgije, Nizozemske i Luksemburga. Naziv dolazi od početnih slova tih zemalja. Najprije su Belgija i Luksemburg 1921. sklopile carinski savez na 50 godina. Za vrijeme Drugog svjetskog rata vlade tih triju zemalja 1944. u izbjeglištvu u Londonu potpisuju carinsku konvenciju. Iako je konvencija trebala stupiti na snagu odmah nakon povratka u zemlju, stupila je na snagu tek 1. siječnja 1948., nakon što je prethodno 14. ožujka 1947. potpisan sporazum u Haagu kojim je određena zajednička carinska tarifa za uvoz iz trećih zemalja, uz istodobno ukidanje carina između ovih zemalja. Razlog tome kašnjenju jest nemogućnost Nizozemske da odmah nakon okončanja rata uskladi svoje gospodarstvo i carinske tarife s ostale dvije države. Ugovorom iz 1958. uspostavljen je potpuni ekonomski savez između zemalja Beneluxa. Prethodno su 1957. države Beneluxa stupile u EU, pri čemu su zadržale pravo i nadalje samostalno unapređivanju užu ekonomsku integraciju u sklopu svoga saveza, ako to nije ostvarivo u sklopu EU. Opširnije o Beneluxu vidjeti: D. BIRK, n. dj., 681.-682.

¹⁰ Stvaranje zajedničkog tržišta na području EU ukidanjem carina prilikom prekograničnog prometa između država članica ostvareno je 1. srpnja 1968.

¹¹ Čl. 2. tzv. Rimskog ugovora: «Zadatak je Zajednice da osnivanjem zajedničkog tržišta i postupnim usklađivanjem ekonomskih politika država članica, u sklopu čitave Zajednice

kog) tržišta u kojem bi slobodno, bez ikakvih ograničenja mogli kolati kapital, roba, usluge i radna snaga, uz istovremeni napor na skladnom razvoju država članica.¹²

Jedno od područja na kojem je EU trebala djelovati kako bi stvorila pretpostavke za ispunjenje spomenute zadaće bilo je i područje oporezivanja. Tako tzv. Rimski ugovor u svome trećem dijelu pod nazivom «Politika Zajednice» sadrži *Odredbe o porezima* (čl. 95.-99.). Čl. 99. kaže: «Vijeće će jednoglasnom odlukom na prijedlog Komisije i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom usvojiti propise za usklađivanje zakona na porez na promet, potrošnju i druge oblike posrednih poreza, u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje potrebno za uspostavljanje i djelovanje unutarnjeg tržišta u okvirima koji su predviđeni u članku 8 A».¹⁴

unaprijedi ravnomjeran razvoj privrednih djelatnosti, stalan i uravnotežen prirodan razvoj, veću stabilnost, brži porast životnog standarda i bliskije odnose među državama koje joj pripadaju».

¹² Opširnije o svrsi i ciljevima EU: *Pravo Evropske ekonomske zajednice*, Zagreb 1989., 2.-4.

Čl. 3 tzv. Rimskog ugovora: «Radi ostvarivanja ciljeva navedenih u članku 2., a prema uvjetima i u skladu s rokovima predviđenim Ugovorom, djelatnosti Zajednice su:

- a) ukidanje među državama članicama carina i količinskih ograničenja uvoza i izvoza roba, i svih drugih mjera koje imaju isti učinak;
- b) utvrđivanje zajedničke carinske stope i zajedničke trgovinske politike prema trećim državama;
- c) ukidanje prepreka među državama članicama za slobodno kretanje osoba, usluga i kapitala;
- d) usvajanje zajedničke politike u području poljoprivrede;
- e) usvajanje zajedničke politike u području prometa;
- f) uvođenje režima koji će osigurati da konkurencija na zajedničkom tržištu ne bude narušena;
- g) primjena postupaka koji omogućuju usklađivanje ekonomskih politika država članica i otklanjanje neravnoteža njihovih platnih bilanci;
- h) usklađivanje zakona zemalja članica u opsegu koji je potreban za uspješno djelovanje zajedničkog tržišta;
- i) stvaranje Europskog socijalnog fonda da bi se poboljšale mogućnosti zapošljavanja radnika i pridonijelo podizanju njihova životna standarda;
- j) osnivanje Europske investicijske banke da bi se, stavljanjem na raspolaganje novih sredstava, olakšao gospodarski rast Zajednice;
- k) pridruživanje prekomorskih zemalja i teritorija Zajednici da bi se povećala trgovinska razmjena i zajednički unaprijedili gospodarski i društveni razvoj».

¹⁴ Naknadno je taj član u cijelosti izmijenjen člankom 17. Jedinstvenog europskog akta: «Član 99 Ugovora EEZ-a zamjenjuje se sljedećom odredbom: Članak 99. - Vijeće će jednoglasnom odlukom na prijedlog Komisije i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom usvojiti propise za usklađivanje zakona koji se odnose na porez na promet, potrošnju i druge oblike posrednih poreza, u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje potrebno za uspostavljanje i djelovanje unutarnjeg tržišta u okvirima koji su predviđeni u članku 8.A». Kao što se vidi, izmjena je isključivo jezične naravi, ne dira se u smisao odredbe.

Iz teksta čl. 99. vidljivo je da se predviđa samo usklađivanje posrednih poreza. Kako to da se ništa ne govori o usklađivanju neposrednih poreza? Je li razlog tome odsutnost volje država članica za usklađenjem i neposrednih poreza ili mišljenje da njihovo usklađenje nije nužno za ostvarivanje ciljeva EU. Jelčići smatraju da se nespominjanje neposrednih poreza nipošto ne može pripisati propustu ili nepažnji, budući da tzv. Rimski ugovor u drugim

S namjerom ostvarenja toga cilja, Komisija je u razdoblju od 1959. do 1962. osnovala dvije radne skupine sastavljene od financijskih znanstvenika, poreznih stručnjaka i nacionalne administracije kao, i tijela EU.¹⁶ Njihova je zadaća bila pronaći načine usklađivanja posrednih poreza koji postoje u poreznim sustavima država članica.¹⁷

Posebno se istaknula skupina pod nazivom *Porezna i financijska komisija* (Fiscal and Financial Committee), pod vodstvom Fritza Neumark, osnovana 1960. Zadaća je te skupine bila utvrditi, prvo, postoje li razlike u javnim financijama država članica i ako postoje u kojem opsegu predstavljaju smetnju ili čak onemogućavaju zajedničko tržište i, drugo, koje mogućnosti postoje kako bi se otklonile razlike koje ometaju izgradnju i funkcioniranje zajedničkog tržišta.

U sljedeće dvije godine Neumarkova je komisija izradila program za usklađivanje općeg poreza na promet. Ona se pritom nije bavila i pravnom regulativom usklađivanja, očekujući da će potrebne zakone i ugovore izraditi nadležna tijela kada za to dođe vrijeme.

Vrijedna pažnje u radu Neumarkove Komisije jest činjenica da – za razliku od Tinbergenove komisije – nije odvojeno promatrala opći porez na promet i ostale posredne poreze, već ih je promatrala kao dio ukupnog poreznog sustava i utjecaj koji on ima na tržišno natjecanje. Time je udaren jedan sasvim novi i sveobuhvatni smjer u poreznom usklađivanju, kao i u ulozi općeg poreza na promet u tom istom usklađivanju. U svome stručnome mišljenju Komisija je iznijela do tog trenutku neizrečenu tvrdnju prema kojoj povod usklađivanju jesu različite visine udjela poreza na potrošnju (posredni porezi) i poreza na dohodak i imovinu (neposrednih poreza) u ukupnim poreznim prihodima.

Uz neke spoznaje i prijedloge vezane uz neposredne poreze, Neumarkova se komisija 1962. na području općeg poreza na promet zauzela za odustajanje od upotrebe bruto-svefaznog poreza na promet i za uvođenje neto-svefaznog poreza na promet (PDV-a) s pravom na odbitak pretporeza i uz poštovanje načela odredišta.¹⁸ Time su ujedno određene i tri glavne značajke europskog PDV-a. Zamisljeno je da bi pritom od oporezivanja bio oslobođen posljednji stupanj prometa (trgovina na malo), a njegovo oporezivanje vršilo bi se pri-

svojim odredbama prilično detaljno određuje svaku pojedinost. Prema: Barbara JELČIĆ, Božidar JELČIĆ, «Harmonizacija u oporezivanju», *Financijska praksa*, Zagreb, 4/1997., 487.

¹⁶ Komisija Zajednice «djeluje kao pripremno i pomoćno tijelo Vijeća u oblikovanju stajališta o politici Zajednice i redovnim obveznim savjetovanjima s različitim tijelima zajednice i država članica koja prethode konačnim prijedlozima pravnih i drugih akata koje podnosi Vijeću». Komisija je izvršno tijelo Zajednice, a njezini članovi (ukupno 17) imenuju se uz suglasnost svih država članica. Navedeno prema: Pravo Evropske ekonomske zajednice, 8.

¹⁷ U trenutku osnutka EU u svim državama članicama (osim Francuske) na snazi je bio bruto-svefazni porez na promet.

¹⁸ Razloge za iznošenje takvog prijedloga Neumark je našao u činjenici da je ovaj oblik oporezivanja u Francuskoj donio pozitivna iskustva kao i u činjenici da su se u nekim državama (npr. u SR Njemačkoj) već vršile pripreme za uvođenje toga poreznog oblika. Navedeno prema: B. JELČIĆ, «Harmoniziranje oporezivanja prometa u Europskoj ekonomskoj zajednici», *Ekonomski pregled*, Zagreb, 1.-2./1992., 4.

mjenom nekog drugog poreza.¹⁹ Taj je prijedlog kasnije i prihvaćen s tom razlikom što je izvršena manja preinaka u smislu primjene PDV-a u svim fazama prometa.

Ostvarenje zacrtanog cilja trebalo se ostvariti u dva koraka. U prvom koraku išlo bi se na uvođenje jedinstvenog neto-svefaznog poreza na promet u države članice, uz zadržavanje načela odredišta prilikom prekograničnog prometa robe. U drugom bi se koraku pak pristupilo ujednačavanju poreznih oslobođenja i poreznih stopa, pri čemu treba voditi računa o očuvanju visine poreznih prihoda. Također se zalagalo i za zajedničko tržište koje bi uklonilo porezne granice između država članica. Budući da načelo odredišta pretpostavlja postojanje granične kontrole, dugoročno gledano ono nije održivo. To je načelo održivo dok god ne dođe do ujednačavanja poreznih stopa i poreznih oslobođenja. Nakon što se to ostvari postupno bi trebalo prijeći na načelo podrijetla i ukloniti graničnu kontrolu.²⁰

2. 3. ABC – komisija

Uz Neumarkovu komisiju, Komisija je u istom razdoblju (1959.-1962.) osnovala još jednu grupu stručnjaka iz država članica. U svome radu ta se grupa stručnjaka podijelila u tri podgrupe: A, B i C.

Radna skupina A radila je na usklađivanju sustava općeg poreza na promet. Radna skupina B obrađivala je pitanje mogućnosti izrade zajedničke metode obračunavanja graničnog izravnavanja u postojećim bruto-porezima na promet. Radna skupina C radila je na utvrđivanju problema koji postoje pri trošarinskom oporezivanju.²¹

Izvještaj ABC-komisije imao je znatan utjecaj na usklađivanje općeg poreza na promet u Europskoj uniji. Prema jednim, odgovarajući je prijedlog tih skupina pripomogao uvođenju neto-svefaznog poreza s pravom na odbitak pretporeza (PDV) u Europskoj uniji. Prema drugima, prijelazni sustav za zajedničko tržište od 1. siječnja 1993. pokazuje jasne paralele s prijedlogom radne skupine A.²²

¹⁹ Prilikom izrade prijedloga Komisija se našla u dvojbi – treba li prilikom oporezivanja prometa primijeniti (svefazni) PDV ili (jednofazni) porez na promet u trgovini na malo. Konačno se opredijelio za PDV zbog manje porezne utaje koja se javlja njegovom primjenom i zbog nižih poreznih stopa koje on primjenjuje. Pritom je kompromis nađen u rješenju prema kojem bi od oporezivanja PDV-om bila oslobođena trgovina na malo (oporezivala bi se drugim porezom), jer u tom dijelu prometa dolaze do izražaja neke loše strane PDV-a. Navedeno prema B. JELČIĆ, "Harmoniziranje oporezivanja prometa u Europskoj ekonomskoj zajednici", 4.

²⁰ Opširnije o radu Neumarkove komisije vidjeti u: D. BIRK, n. dj., 684.-686.

²¹ Prema: Stefan METTE, *Europäischer Binnenmarkt und Mehrwertsteuerharmonisierung*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1994., 42.

²² Opširnije o radu navedenih skupina vidjeti: M. TUMPEL, n. dj., 115.-116.

3. Zakonodavna nadležnost Europske unije u vezi s pitanjem poreza

Za razliku od područja carinskog prava čija je regulativa na osnovi čl. 28, 100.a i 235. Rimskog ugovora izričito stavljena u nadležnost zakonodavnih tijela EU, u području regulative poreza zakonodavna nadležnost država članica načelno je ostala nedirnutu. Razlog tome jest činjenica da je porezna samostalnost jedno od osnovnih obilježja državnog suvereniteta te su ga žestoko branile države članice. Porezna samostalnost stoga može biti ograničeno jedino kada EU procijeni da je to neophodno radi postizanja zajedničkih ciljeva.

Zahtjev za provođenjem usklađivanja općeg poreza na promet, trošarina i ostalih posrednih poreza jasno je izražen u čl. 99 tzv. Rimskog ugovora. Unatoč tome, taj isti propis ne predviđa nikakvu određenu pravnu normu za provedbu usklađivanja. Izraz «propisi» neodređen je i kao takav ne propisuje oblik pravnih akata.²³ Slijedom toga, u obzir dolaze svi pravni akti navedeni u čl. 189 tzv. Rimskog ugovora.^{24 25}

No, s obzirom na načelo supsidijarnosti (podređenosti), koje predviđa ograničavanje mjera EU samo na bitne zahtjeve, u pravilu su smjernice kao instrumenti usklađivanja općeg poreza na promet određene.²⁶

4. Uvođenje i izgradnja europskog sustava PDV-a

Sam postupak usklađivanja općeg poreza na promet u sklopu EU moguće je promatrati kao tri koraka: najprije se ugrađuje PDV u porezne sustave država članica, zatim se pristupa usklađivanju porezne osnovice PDV-a u tim državama i, konačno, nastoji se izjednačiti broj i visina poreznih stopa. Koliko

²³ Čl. 99. tzv. Rimskog ugovora vidi u poglavlju 2.2. Neumarkova komisija.

²⁴ Pojedinačne forme pravnih akata iz čl. 189 tzv. Rimskog ugovora imaju različite adresate i različiti pravni učinak. Čl. 189.: «U cilju izvršavanja svojih zadataka Vijeće i Komisije donose uredbu, smjernice i odluke, daju preporuke ili mišljenja u skladu s odredbama Ugovora. Uredba ima karakter propisa opće primjene. Ona obvezuje u cjelini i izravno se primjenjuje u svim državama članicama. Smjernica obvezuje svaku državu članicu kojoj je upućena u pogledu cilja koji se valja ostvariti, ali su nacionalni organi slobodni u izboru oblika i sredstava. Odluka obvezuje u cijelosti one kojima je upućena. Preporuke i mišljenja ne obvezuju».

²⁵ Opširnije o pojedinim pravnim aktima koji stoje na raspolaganju EU u cilju izvršavanja njezinih zadaća vidjeti: M. TUMPEL, n. dj., 58.-71.

²⁶ Postupak donošenja smjernica je sljedeći: Komisija izrađuje prijedloge koje zatim upućuje Vijeću ministara na očitovanje. Prije izricanja svoga stajališta Vijeće ministara traži mišljenje Europskog parlamenta i Komisije za ekonomska i socijalna pitanja. Čl. 99 traži jednoglasnost Vijeća prilikom izglasavanja odluke, te se stoga u slučaju neslaganja i nesuglasica prijedlog šalje Komisiji na doradu ili preinaku. Razlog toj jednoglasnosti jest želja za izbjegavanjem nasilnih promjena u pojedinim poreznim sustavima država članica. Nakon što Vijeće izglasuje smjernicu, ona postaje obvezujuća za države članice, s time što se njima na slobodu ostavlja izbor načina na koji će one odredbe te smjernice ugraditi u svoju nacionalnu pravnu regulativu. Time dolazi do pretakanja iznadnacionalnog prava u nacionalno pravo. Često dolazi do kašnjenja te ugradnje, pa se donose smjernice kojima se postojeći rokovi produljuju. Prema: Zoran BUBAŠ, Martina DALIĆ, «Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost u kontekstu zahtjeva Europske unije», *Financijska praksa*, Zagreb, 2./1996., 139.-140.

je sve to skupa bilo zahtjevno za države članice i što je dovelo do njihova otpora, vidi se iz činjenice da je pet od ukupno šest država osnivača bilo prisiljeno u svoj porezni sustav ugraditi potpuno novi porezni oblik.^{27 28}

4. 1. Uvođenje PDV-a (1957.-1967.)

Nakon što je konačno bio prihvaćen prijedlog Neumarkove komisije za usuglašavanje općeg poreza na promet primjenom PDV-a, Komisija taj prijedlog upućuje Vijeću koje 11. travnja 1967. donosi Prvu i Drugu smjernicu.²⁹

²⁷ Francuska je od 1954. imala ugrađen PDV u svoj porezni sustav, te joj kao takav nije bio nepoznat. No, to nije bio PDV u današnjem smislu riječi jer se plaćao samo u stadiju proizvodnje. Sam postupak uvođenja PDV-a u porezne sustave država članica nije teкао jednostavno i naišao je na velike otpore. Nakon shvaćanja Neumarkova prijedloga, Komisija je nacrt izložila. Budući da su, zahvaljujući suradnji Neumarkove komisije s nacionalnim financijskim upravama, prilikom izrade prijedloga bili uzeti u obzir pojedini interesi država članica, to je iznenađujuće bilo odbacivanje nacrta od strane (osim Francuske i Luksemburga). Iako je Italija javno izrazila bojazan od administrativnih teškoća pri uvođenju PDV-a, stvarni razlog odbijanja bilo je masivno protivljenje tome gospodarstvu i javnosti i njihov utjecaj na vladu u Rimu – u razdoblju od 1968. do 1973. bilo je devet vlada i pet ministara financija koji u borbi za vlastito političko preživljavanje nisu htjeli ulaziti u porezno-političke sukobe. Nizozemska je također odbacila prijedlog jer je svoj bruto-porez na promet (uveden 1955.) smatrala boljim rješenjem, dok je Njemačka izražavala otpor pod utjecajem interesnih grupa kao i zbog bojazni od poskupljenja osnovnih proizvoda. Belgija je, pak, svoj pristanak uvjetovala pristankom Nizozemske i Njemačke. Nakon toga iznenađujućeg odbijanja iznesenog nacrta od većine država članica, postupak usklađivanja općeg poreza na promet stagnirao je sve do 1964. Postalo je jasno da je samo Komisija shvatila svu ozbiljnost postupka usklađivanja općeg poreza na promet, a da pritom nije imala nikakvo zaleđe u državama članicama. Do promjene nabolje dolazi tek 1964., kada Njemačka mijenja svoje stajalište i počinje podržavati prijedlog Komisije. Navedeno prema: S. METTE, n. dj., 42.-43.

²⁸ U SR Njemačkoj se od ranih 1950-ih raspravljalo o sveobuhvatnoj promjeni postojećeg bruto općeg poreza na promet. Već od sredine 1950-ih Savezna se vlada načelno odlučila za uvođenje PDV-a. Unatoč tome, izostala je konkretna zakonska inicijativa, budući da je postojao jak otpor interesnih grupa. Posebno je Savez njemačke industrije (Bundesverband der Deutschen Industrie, BDI) htio spriječiti uvođenje PDV-a, budući da su velika industrijska poduzeća od postojećeg bruto općeg poreza na promet ostvarivala veliku zaradu. S druge strane, protiv uvođenja PDV-a bila je i većina stanovništva jer roba namijenjena svakodnevnoj potrošnji prema tada važećem rješenju iz socijalnopolitičkih razloga nije bila ili je bila neznatno oporezivano. Uvođenjem PDV-a to bi se promijenilo. Pitanje uvođenja PDV-a ponovno dolazi do izražaja u trenutku kada je Komisija predložila nacrt smjernice Vijeću. Politička razračunavanja na razini države dobivaju iznadnacionalnu, europsku dimenziju. Tadašnji politički čimbenici nalaze se u dvojbi – s jedne strane teže biti dio Europe, a s druge strane izražavaju sumnju prema uvođenju PDV-a što znači odbacivanje europskih pravila igrā. Ne želeći biti proglašeni protivnicima Europe, i oni koji su se prije tome protivili polako počinju zagovarati uvođenje PDV-a. Istodobno i interesne skupine ublažavaju svoj otpor tako da se 1962./1963. praktično više ne može govoriti o nekome organiziranom otporu uvođenju PDV-a. Posljedica toga je i odgovarajući prijedlog zakona o PDV-u koji se u lipnju 1963. našao pred Saveznim parlamentom. U istom razdoblju Savezna se vlada i na europskoj razini počinje jače zauzimati za uvođenje PDV-a. Posljedica toga je i slabljenje otpora ostalih država članica, tako da Komisija u lipnju 1964. Vijeću predlaže blago izmijenjeni nacrt smjernice te nagovještava novu smjernicu za 1965., kojom bi predloženi sustav PDV-a bio detaljno rastumačen. Nakon prevladavanja toga početnog otpora kasnije je sve išlo puno lakše. Iz izloženog je vidljivo da je postupak usklađivanja PDV-a na europskoj razini bilo moguće postići nakon što je njemačka vlada jasno poduprla nastojanja Komisije, koja je od tada čvršćim korakom grabila prema postavljenome cilju. Opširnije o tome vidjeti: S. METTE, n. dj., 43.-45.

Prva smjernica od država članica traži ugradnju PDV-a s pravom na odbitak pretporeza u njihove porezne sustave. Navedenu je ugradnju trebalo izvršiti do 1. siječnja 1970. Time bi iz primjene nestao bruto svefazni porez na promet koji se do tada primjenjivao. Iako je Neumarkova komisija u svome prijedlogu predložila oslobađanje od oporezivanja zadnjeg stupnja prometa (trgovinu na malo), a to je podržala i Komisija prilikom njegova prosljeđivanja Vijeću, Prvom se smjernicom nalaže primjena PDV-a u svim fazama prometa.

Kasnije je na Prvu smjernicu dodana i Treća, Četvrta i Peta smjernica. Trećom se smjernicom (1969.) za godinu dana produljuje rok do kojeg su Belgija³⁰ i Italija³¹ dužne u svoj porezni sustav ugraditi PDV, a Četvrtom (1971.) i Petom (1972.) se smjernicom samo za potrebe Italije rok uvođenja PDV-a pomiče još za po godinu dana, konačno do kraja 1973.^{32 33}

Druga smjernica daje više pojedinosti. Precizira da to treba biti PDV potrošnog tipa te se pobliže određuje način oporezivanja isporuke dobara i usluga u zemlji, oporezivanje uvoza te oslobođenje od oporezivanja izvoza - prihvaća načelo odredišta robe s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Također određuje da se uz jednu standardnu stopu može uvesti i povišena i snižena porezna stopa, ne precizirajući pritom visinu tih stopa.^{34 35}

Drugom je smjernicom utvrđena obveza oporezivanja PDV-om samo onih usluga koje su u neposrednoj vezi s prodajom robe (npr. transportne usluge, reklamiranje robe), dok se državama članicama ostavlja na volju odluka o (ne)oporezivanju usluga izravno namijenjenih krajnjim potrošačima (npr. liječničke usluge, pravne usluge). Također predviđa i poseban postupak oporezivanja prometa u malim poduzećima i poljoprivredi, kao i obvezu Komisije da svake druge godine podnosi izvještaj o iskustvima u primjeni PDV-a kao i o problemima do kojih dolazi prilikom njihove upotrebe.^{36 37}

²⁹ Vijeće je osnovno tijelo EU, u njemu se nalazi po jedan predstavnik država članica. Odluke donosi većinom glasova, a ako je riječ o odlukama pravne naravi, tada kvalificiranom većinom. Navedeno prema: Pravo Evropske ekonomske zajednice, 6.

³⁰ Belgija je u svoj porezni sustav PDV ugradila 1. siječnja 1971.

³¹ Italija je već u listopadu 1968. od Komisije tražila produljenje roka pozivajući se pritom na administrativne teškoće.

³² Italija je tek sredinom 1973. bruto svefazni porez na promet koji je tada bio u primjeni zamijenila PDV-om.

³³ Razlozi zbog kojih je Italija kasnila s ugradnjom PDV-a u svoj porezni sustav su sljedeći: politička nestabilnost (česte promjene vlada), složenost poreznog sustava i velik broj posrednih poreza. Prema: B. JELČIĆ, Harmoniziranje oporezivanja prometa u Europskoj ekonomskoj zajednici, 6.

³⁴ Prema: B. JELČIĆ, B. JELČIĆ, «Porezni sustav i porezna politika», *Informator*, Zagreb 1998., 95.-96.

³⁵ Opravdanje nepreciziranja visine tih stopa leži u činjenici da su države EU i suviše različite po svojim osnovnim obilježjima te ih je teško razvrstati po nekom kriteriju, pa je samim time i nemoguće izraziti jednu mjeru koja bi odgovarala svakoj pojedinoj državi. Te teškoće najbolje se ogledavaju u činjenici da i danas, tridesetak godina nakon donošenja navedenih smjernica, postoje velike razlike između pojedinih država članica u pogledu broja i visine poreznih stopa.

4. 2. Usklađivanje porezne osnovice (1967.-1977.)

Polazna točka daljnjeg usklađivanja bila je odluka Vijeća 1970. o financiranju EU vlastitim sredstvima koje je trebalo stupiti na snagu od 1975. Uz ostalo, financiranje vlastitim sredstvima veže se i na PDV, točnije iznose ubrane na ime PDV-a.^{38 39 40} Riječ je o proračunu EU (relativno malen) koji će, između ostalog, puniti države-članice dijelom prihoda svoga PDV-a.^{41 42} Kako ne bi došlo do toga da proračunski teret EU zbog različitih i neusklađenih poreznih osnovica PDV-a bude nepravedno raspodijeljen na države članice, pojavila se potreba usklađivanja porezne osnovice PDV-a. U suprotnom, došlo bi do neujednačene visine uplaćenih nacionalnih doprinosa.

Želeći ostvariti taj zadatak, Komisija 29. lipnja 1973. predaje Vijeću službeni nacrt Šeste smjernice. Iako su i Komisija i Vijeće bili zainteresirani za postizanje brze suglasnost, odlučivanje je u Vijeću proteklo nadasve tromo, da bi 1974. potpuno zapelo. Razlog tome jest protivljenje novoizabrane britanske vlade svakom daljnjem zadiranju u suverenitet britanskog parlamenta u području financijske i porezne politike, kao i zahtjev Komisije za ukidanjem nulte stope koja je u Vel. Britaniji bila dobro prihvaćena.⁴³ Kako bi prevladala nastali sporazum i vremenski tjesnac – financiranje vlastitim sredstvima EU trebalo je početi 1975. - Komisija je 1975. predložila kompromis. Prema njemu, ona i dalje ostaje pri zahtjevu za ujednačavanjem porezne osnovice, ali ostavlja pravo zadržavanja nulte stope državama članicama. Time je konačno i britanska vlada podržala Komisiju u njezinoj namjeri, čime su stvoreni uvjeti

³⁶ Prema: B. JELČIĆ, «Harmoniziranje oporezivanja prometa u Europskoj ekonomskoj zajednici», 6.

³⁷ Opširnije o Prvoj i Drugoj smjernici vidjeti: M. TUMPEL, n. dj., 116.-119.

³⁸ Vlastita sredstva EU, prema odluci iz 1988., sastoje se od sljedeće četiri kategorije: carine, agrarne i ostale tržišne pristojbe, prihodi od PDV-a (vlastita sredstva), doprinosi država (vlastita sredstva; u ovisnosti o njihovu BDP-u). Navedeno prema: Ewald NOWOTNY, *Der öffentliche Sektor*, Berlin-Heidelberg 1999., 157.

³⁹ Opširnije o vlastitim sredstvima EU vidjeti: Christoph OHLER, *Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft*, Baden-Baden 1997., 386.-392.

⁴⁰ Ukupne financijske obveze EU za 1999. iznosile su 1,25% BDP-a EU i time se sasvim približile gornjoj granici vlastitih sredstava. Za ukupni iznos vlastitih sredstava EU vrijedi gornja granica od 1,27% BDP-a EU. Ova bi gornja granica trebala vrijediti za financijsko razdoblje 2000.-2006., te i u budućnosti. Prema: E. NOWOTNY, n. dj., 157.

⁴¹ Riječ je o udjelima u prihodima od PDV-a država EU u visini od 0,5 % (2004.; 1% do 2002., 0,75% do 2003., 0,5% u 2004.) ujednačene porezne osnovice PDV-a. Ujednačena porezna osnovica odgovara svoti vrijednosti svih isporuka dobara i usluga koje podliježu PDV-u u posljednjem stupnju prometnog ciklusa, tj. kada se isporučuju krajnjem potrošaču. Potrebno je pritom napomenuti da se od 1988. porezna osnovica PDV-a ne računa više u punom opsegu, nego samo do (od 1995.) 50%-tne visine BDP-a odnosno države. Prema: E. NOWOTNY, n. dj., 156.-157.; Nikola MIJATOVIĆ, «EU-porez – moguć oblik financiranja Unije», *Porezni vjesnik*, Zagreb, 6./2004., 61.

⁴² O EU-proračunu vidjeti: N. MIJATOVIĆ, n. dj., 61. i dalje.

⁴³ Razlog otporu britanske vlade bio je i zahtjev Komisije za ukidanjem nulte stope PDV-a. I stara konzervativna vlada službujuća do 1974., kao i nova laburistička vlada od 1974. protivile su se i nisu htjeli politički provesti zahtjev Komisije za ukidanjem nulte stope PDV-a jer

za prihvaćanje Šeste smjernice 17. svibnja 1977. Šesta je smjernica trebala biti ugrađena u nacionalno zakonodavstvo do 1. siječnja 1978. Istovremeno sa stupanjem na snagu Šeste smjernice, prestala je vrijediti Druga smjernica.⁴⁴

Dok je Druga smjernica dala samo osnovna načela članicama o oporezivanju prometa PDV-om, Šesta smjernica pobliže određuje i usklađuje odredbe europskog PDV-a, točnije, njome se određuje jedinstvena porezna osnovica za članice.⁴⁵ Tako Šesta smjernica, između ostalog, određuje obuhvat PDV-a, porezne obveznike, oporezive transakcije kao i mjesto njihova oporezivanja, trenutak nastanka poreza, način određenja oporezivog iznosa, izuzeća od plaćanja PDV-a, odbitke prilikom plaćanja PDV-a, posebne oblike oporezivanja (mali poduzetnici, poljoprivrednici, putnički agenti). U svezi s poreznim stopama, državama članicama i nadalje ostaje sloboda određivanja njihove visine. Također im ostavlja pravo na uvođenje povišene i snižene porezne stope u određenim slučajevima.

Unatoč prihvaćanju Šeste smjernice u Vijeću 1977., većina država članica nije pravodobno (do 1. siječnja 1978.) ugradila njezine odredbe u svoje zakonodavstvo. Stoga su morale biti donesene još Deveta, Petnaesta i Dvadeset i prva smjernica kojom se produljuje rok za ugradnju Šeste smjernice u nacionalno zakonodavstvo. Zahvaljujući tom kašnjenju, odredba o vlastitim financijskim sredstvima EU planirana za 1975. stupila je na snagu tek 1. siječnja 1980.

Za postupnu nadopunu određenih pravnih praznina u Šestoj smjernici naknadno su donesene još i Osma (naknada inozemnim poreznim obveznicima) i Jedanaesta smjernica (isključenje francuskog *Departementsa* od područja uporabe Šeste smjernice).⁴⁶

4. 3. Stagnacija usklađivanja PDV-a (1978.-1984.)

Iako je Komisija od 1978. do 1984. predala Vijeću 16 nacrti smjernica za daljnje usklađivanje PDV-a, Vijeće je proglasilo samo 5 smjernica, koje su uglavnom služile kao nadopuna Šestoj smjernice iz 1977.^{47 48}

Svojim nacrtima smjernica Komisija je željela ostvariti tri različita cilja: 1) ograničiti mnogobrojne iznimke predviđene Šestom smjernicom; 2) proširiti prava putnika vezana uz prekogranični promet robe u Europskoj zajednici; 3)

je ta nulta stopa bila dobro prihvaćena u Vel. Britaniji (duga tradicija kao i instrument socijalne politike). Osim toga, u javnosti je vladala i sumnja prema EU pa bi svaki ustupak vlade bio shvaćen kao poraz, te se, štoviše, od EU tražilo da europski PDV prilagodi po uzoru na britanski. Također su i neke druge države članice izražavale rezervu prema prihvaćanju Šeste smjernice. Opširnije o britanskom protivljenju, kao i o protivljenju drugih država članica vidjeti: S. METTE, n. dj., 47.-50.

⁴⁴ M. TUMPEL, n. dj., 120.

⁴⁵ Cjeloviti tekst Šeste smjernice vidjeti u: *Umsatzsteuerrecht* (22. Auflage), München 2004., 593.-704.

⁴⁶ D. BIRK, n. dj., 687.

⁴⁷ S. METTE, n. dj., 49.

⁴⁸ Pregled tih i kasnije prihvaćenih smjernica dan je u: Z. BUBAŠ, M. DALIĆ, n. dj., 152.-153.

ujednačiti stope PDV-a u državama članicama s ciljem ukidanja poreznih granica i posljedično širenje trgovine.⁴⁹

Kao što to pokazuje razmjerno malen broj prihvaćenih smjernica, vlade su bile spremne i dalje nastaviti raditi na usklađivanju PDV-a, ali je ta volja bila skromnog karaktera. Razlog tome gospodarske je naravi. U to je doba druga naftna kriza (1979./1980.) pokrenula najdublju recesiju poslijeratnog razdoblja. Zbog toga su se države članice susretale s proračunskim manjkovima te nisu bile nimalo voljne dopustiti dalje zadiranje u njihov nacionalni PDV i time ograničiti svoj proračunsko-politički prostor. Navedena je gospodarska kriza dovela do stagnacije i gotovo prekidanja usklađivanja PDV-a, te je bila pokazatelj i političke krize koja je vladala unutar EU. Tome treba pridodati i činjenicu da je Komisija, umjesto da se bave usklađivanjem cjelovitog PDV-a, pažnju posvetila više-manje različitim detaljima.⁵⁰

5. Mjere za odbacivanje poreznih granica

Nakon provođenja navedenih smjernica pristupilo se ukidanju granične kontrole u međusobnim trgovinskim odnosima država EU, te smanjenju razlika u broju i visini poreznih stopa i zamjeni načela odredišta načelom podrijetla.⁵¹ Veliku ulogu i poticaj tome predstavljalo je i sve veće zaostajanje država članica za velikim gospodarskim silama svijeta (SAD i Japan) i želja da se taj jaz smanji.

5. 1. Bijela knjiga za dovršenje zajedničkog tržišta

Misao o stvaranju zajedničkog tržišta iznesena na sastanku Vijeća u Kopenhagenu krajem 1982., ponovno je oživljena na sastancima u Dublinu i Fontainbleauu 1984.⁵² Komisija iznosi svoju viziju stvaranja zajedničkog tržišta u tzv. *Bijeloj knjizi za dovršenje zajedničkog tržišta (Weißbuch zur Vollendung des Binnenmarktes)*, koja je i prihvaćena 1985. u Milanu na sastanku Vijeća. Komisija u Bijeloj knjizi izlaže program i vremenski redoslijed njegova provođenja s namjerom - postići jedinstveno veliko tržište od 1992. i time stvoriti povoljniju okolinu za poticanje poduzetništva, konkurencije i trgovine u Europskoj uniji.⁵³ Drugim riječima, zahtijeva se uklanjanje poreznih granica u cilju stvaranja zajedničkog tržišta. Traži se izjednačavanje poreznog tretmana prekograničnog prometa robe i prometa robe u državama članicama. Pritom ne pokriva detaljno sve moguće posljedice koje mogu utjecati na stvaranje toga tržišta. Mjere za njegovo ostvarenje razvrstava u sljedeća poglavlja: dio I. – uklanjanje fizičkih prepreka; dio II. – uklanjanje tehničkih prepreka; dio III.

⁴⁹ S. METTE, n. dj., 49.

⁵⁰ Opširnije o problemima koji su doveli do stagnacije u usklađivanju PDV-a vidjeti: S. METTE, n. dj., 49.-50.

⁵¹ B. JELČIĆ, B. JELČIĆ, *Porezni sustav i porezna politika*, 98.

⁵² Prema: B. JELČIĆ, n. dj., 9.

⁵³ Prema: Ben TERRA, Peter WATTEL, *European Tax Law*, Deventer-Boston 1993., 56.

– uklanjanje poreznih prepreka. Aneks Bijele knjige izlaže detaljni vremenski redoslijed provođenja tih mjera.⁵⁴

Vrijednost programa zajedničkog tržišta koji je Komisija iznijela Vijeće je načelno prepoznalo i pozitivno ocijenilo 1986. Početkom te godine taj je program uklopljen u Jedinствeni europski akt (JEA), kojim se, između ostalog, mijenjaju i neke odredbe tzv. Rimskog ugovora iz 1957.⁵⁵

JEA-om od 1. siječnja 1993. stvoreno je zajedničko tržište (*Binnenmarkt*). Razvojem zajedničkog tržišta dolazi do ukidanja graničnih prijelaza i graničnih kontrola. Time otpada i osnova za generalnu upotrebu načela odredišta prilikom oporezivanja prekograničnog prometa robe. Do uklanjanja graničnih kontrola to se rješavalo nultim oporezivanjem izvoza i ubiranjem općeg poreza na promet prilikom uvoza u neku državu – načelo odredišta. Otpadanjem čvrstih graničnih prijelaza i kontrola na tim prijelazima, takav sustav postaje neodrživ. On je zamijenjen tzv. prijelaznim rješenjem koje je trebalo vrijediti do 31. prosinca 1996., no ono i nadalje vrijedi dok se države članice ne suglase oko jedinstvenog konačnog rješenja, što do sada nije slučaj.

Zajednička konstanta koja se provlači u navedenim aktima jest sljedeća: države EU prilikom prometa robe i usluga ne zadovoljavaju se samo Europom s pojednostavljenom kontrolom na granicama, već žele jedinstveno europsko tržište bez granica.⁵⁶ Zajedničko tržište utječe na porast proizvodnje, potrošnje i trgovine i time jača gospodarsku konkurenciju Zajednice nasuprot Japanu i SAD-u. Čl. 13. (8.A) JEA određuje rok do kojeg treba uspostaviti zajedničko tržište, kao i samo zajedničko tržište: «Zajednica će usvojiti mjere u cilju postupnog uspostavljanja unutarnjeg tržišta za razdoblje koje istječe 31. prosinca 1992. (...) Unutarnje tržište obuhvaća područje bez unutarnjih granica na kojem je osiguran slobodan promet roba, osoba, usluga i kapitala u skladu s odredbama Ugovora».⁵⁷ Nestaju granice kao fizičke prepreke, a samim time i mogućnost granične kontrole. Nameće se pitanje kako oporezivati prekogranični promet roba i usluga, ako nestaju granice na kojima je to do sada bilo fizički moguće.

Taj se, inače dosta složeni problem tzv. graničnog izravnavanja, najpraktičnije može riješiti zamjenom načela odredišta prilikom oporezivanja prometa s načelom podrijetla, prema kojem bi u cijenu svakog proizvoda bio uključen PDV koji je na snazi u zemlji njegova podrijetla. No, to je moguće postići tek ako države članice uspiju približiti svoje porezne sustave u pogledu broja i visine poreznih stopa i time otklone međusobne drastične razlike. U suprotnom, ako na snazi ostanu drastične razlike u rješenjima, neće se moći u praksi provoditi izražena težnja o «Europi bez poreznih granica» zbog jednosti-

⁵⁴ Opširnije o tim mjerama vidjeti: B. TERRA, P. WATTEL, n. dj., 56.-60.

⁵⁵ Potpisan u Luksemburgu 17. veljače 1986. i Haagu 28. veljače 1986.

⁵⁶ Prema: B. JELČIĆ, B. JELČIĆ, Porezni sustav i porezna politika, 98.

⁵⁷ Prema: Pravo Evropske ekonomske zajednice, 26.

⁵⁸ Primjer: U Danskoj stopa PDV-a iznosi 25%, a u susjednoj Njemačkoj 16%. Jasno je da je proizvod kupljen u Danskoj značajno skuplji od istog takvog proizvoda kupljenog u Njemačkoj.

vnog razloga – jedan proizvod će biti privilegiran u odnosu na drugi s obzirom na porezno opterećenje i time konkurentno sposobniji.⁵⁸

Vijeće je ovlastilo Ministarsko vijeće za financijska pitanja za izradu prijedloga za provedbu iznesene vizije zajedničkog tržišta, a ono je zatim tu zadaću prenijelo na posebnu grupu stručnjaka.

5. 2. Prijedlozi Komisije iz 1987.

Zahvaljujući radu grupe stručnjaka, Komisija u kolovozu 1987. podastire Vijeću svoje prijedloge u svezi s daljnjim usklađivanjem PDV-a. Osnovu tog prijedloga čini zahtjev za približavanje visine poreznih stopa, uklanjanjem poreznih granica i uvođenjem klirinškog sustava obračuna. Sve to kako bi se stvorile, stvoriti pretpostavke za uspostavu zajedničkog tržišta od 1. siječnja 1993. i kako bi sve prekogranične isporuke bile oporezivane. U tu svrhu Komisija je iznijela sljedeće prijedloge:⁵⁹

- Ograničenje na samo dvije porezne stope, redovnu i sniženu. Redovna stopa trebala bi se kretati u rasponu od 14% do 20%, a snižena u rasponu od 4% do 9%. Nulta stopa ne bi smjela postojati.
- Uvođenje načela podrijetla prilikom prekograničnog prometa, pri čemu bi porezni obveznici imali mogućnost odbitka pretporeza.
- Uvođenje klirinškog sustava obračuna (Ausgleichsmechanismus) kako bi se porez naplaćen u zemlji podrijetla mogao doznačiti zemlji potrošnje. To bi se provodilo preko klirinškog računa EU na koji bi se uplaćivala sredstva plaćena na ime PDV-a. Zatim bi se ta sredstva raspodjeljivala među sudionicima trgovine u skladu sa statističkim podacima o obavljenoj trgovini između država članica.

Države članice su, osim Njemačke, s negodovanjem prihvatile iznesene prijedloge. Izrazile su bojazan da bi uvođenje klirinškog sustava previše ojačalo položaj EU, kao i da bi ujednačavanje broja i visine poreznih stopa dovelo do znatnih proračunskih gubitaka.^{60 61}

5. 3. Prijedlozi Komisije iz 1989.

Kako prethodno izneseni prijedlozi promjena nisu naišli na odobravanje od država članica, Komisija je svoje prijedloge prilagodila i u svibnju 1989. predložila nove.⁶²

⁵⁹ Prema: D. BIRK, n. dj., 689.

⁶⁰ Bojazan da bi usklađivanje poreznih stopa vodilo proračunskim gubicima bila je na prilično klimavim nogama. Naime, samo bi četiri države trebale prilagoditi svoje porezne stope, pri čemu bi jedino Danska sa svojom visokom stopom PDV-a trpjela značajne proračunske gubitke. Prema: D. BIRK, 690.

⁶¹ Opširnije o prijedlozima Komisije, kao i o reakciji država članica vidjeti: M. TUMPEL, n. dj., 124.-126.

⁶² Prema: M. TUMPEL, n. dj., 126.

- Uvođenje jedne minimalne redovne porezne stope i ostajanje pri postojećem rasponu sniženih poreznih stopa (4 – 9 %).
- Zadržavanje postojećih nultih poreznih stopa, ako one nisu tržišno značajnije relevantne.
- Zadržavanje načela odredišta prilikom oporezivanja nekih prometa (npr. prometa novih vozila). U ostalim slučajevima primjenjivalo bi se načelo podrijetla.
- Uvođenje klirinškog postupka na osnovi statističkih podataka. Raspodjela prihoda obavljala bi se neposredno između država prometa, a ne preko EU.

I tako izmijenjeni i prilagođeni prijedlozi Komisije ponovno nailaze na odbijanje od država članica.⁶³

5. 4. Francuski prijedlog i odluka Vijeća 1989.

Prema francuskome prijedlogu, roba u prekograničnom prometu ne bi smjela biti porezno opterećena, te bi umjesto graničnih kontrola bila uvedena obveza podnošenja prijave od poduzeća u cilju omogućavanja kontrole prekograničnog prometa. Granična kontrola bila bi, dakle, zamijenjena međudržavnom razmjenom informacija o opsegu i vrijednosti prometa. Prijava prometa morala bi u sebi sadržavati sljedeće podatke: identifikacijski broj isporučitelja i primatelja, oznaku vrste, količine i cijene robe kao i datum isporuke i primitka robe. Tako sastavljena prijava mogla bi zatim biti podvrgnuta međudržavnoj razmjeni informacija o obavljenom prometu. Tim je prijedlogom samo donekle izmijenjeno načelo odredišta, dok je za prekogranični promet u privatnome putničkom prijevozu i nadalje predviđeno oporezivanje prema načelu podrijetla.

Taj je prijedlog prihvaćen u Vijeću na njihovu zasjedanju od 9. listopada do 13. studenoga 1989., i poslužio je kao misao vodilja Vijeću prilikom daljnjih aktivnosti na uklanjanju poreznih granica. Prijelaz na načelo podrijetla ostao je i nadalje glavni cilj usklađivanja. Prijedlog prihvaćen u Vijeću kasnije Komisija razrađuje u tri prijedloga smjernica i na jednom radnom papiru, koji nakon duljeg raspravljanja Vijeće 11. studenoga 1991. prihvaća kao prijelazno rješenje oporezivanja prometa.⁶⁴

6. Prijelazna rješenja oporezivanja prekograničnog prometa

Odlomak XVI.a Šeste smjernice sadržava prijelazne odredbe za oporezivanje prometa između država članica. Te odredbe predstavljaju osnovu kasnijih smjernica. U svim tim smjernicama kasnije se proteže glavno pitanje usklađivanja PDV-a – treba li primijeniti načelo odredišta ili načelo podrijetla?

⁶³ Opširnije o prijedlozima Komisije i stavu država članica vidjeti: M. TUMPEL, n. dj., 126.-127.

⁶⁴ Opširnije: M. TUMPEL, n. dj., 127.-128.

Slijedom toga, kasnije je donesena i tzv. Smjernica o unutarnjem tržištu od 16. prosinca 1991. kojom se državama članicama nalaže da u svoje porezne sustave do 1. siječnja 1997. prilikom oporezivanja prometa uvedu načelo podrijetla. U svezi s time, ona predviđa uklanjanje graničnih prijelaza do kraja 1992., kao prepreka za slobodan promet u državama EU. Budući da dotad važeće načela odredišta, zbog uklanjanja graničnih prijelaza, nije bilo više tehnički izvedivo, u EU dolazi do jednog kompromisnog rješenja (sustava) za koje je bio predviđen rok važenja od 1. siječnja 1993. do 31. prosinca 1996., ali je taj rok, zbog više razloga i nadalje otvoren.⁶⁵ Kako kontrola na graničnim prijelazima, zbog njihova uklanjanja fizički više nije moguća, preusmjerava se u smjeru odgovarajućih kontrolnih mehanizama među samim poduzetnicima.

Kao što je rečeno, od 1. siječnja 1993. vrijedi prijelazno rješenje kao jedan mješoviti sustav – pri komercijalnoj isporuci u EU oporezivanje se obavlja prema načelu odredišta, dok se pri nekomercijalnoj isporuci oporezivanje obavlja prema načelu podrijetla. Drugim riječima, prilikom oporezivanja prekograničnog prometa u EU većim se dijelom primjenjuje načelo odredišta, a manjim dijelom načelo podrijetla, ovisno o tome tko je sudionik prometa (gospodarski subjekt ili fizička osoba).^{66 67}

6. 1. *Promet koji obavljaju gospodarski subjekti u EU*

Ako je riječ o međusobnom prometu između gospodarskih subjekata u EU, predviđeno je načelo odredišta. Točnije, u zemlji izvoza promet je oslobođen oporezivanja PDV-om s pravom na odbitak plaćenog pretporeza (tzv. nulto oporezivanje), dok obveza plaćanja PDV-a nastaje u zemlji odredišta. Roba u zemlji odredišta dolazi neoporezivana, te tamo podliježe PDV-u.

Budući da kontrola na graničnim prijelazima zbog njihova fizičkog uklanjanja nije više izvediva, ona se preusmjerava u smjeru odgovarajućih kontrolnih mehanizama među samim gospodarskim subjektima, tj. poduzetnicima. Naime, stvara se sustav prema kojemu svaki poduzetnik u EU dobiva svoj PDV-identi-

⁶⁵ Prema: Kurt REDING, Walter MÜLLER, *Einführung in die Allgemeine Steuerlehre*, München 1999., 445.-446.

⁶⁶ Različit tretman prekograničnog prometa, ovisno o tome tko je sudionik, vidljiv je iz sljedećeg primjera: Ako potrošač iz Njemačke putuje u Francusku i tamo kupi vino koje zatim preveze kući, to vino ostaje opterećeno francuskim porezom jer granično izravnavanje zbog nedostatka graničnih kontrola nije moguće provesti. Prema tome, za prekograničnu trgovinu pojedinaca vrijedi načelo podrijetla. Sasvim je obrnuta situacija u slučaju prekogranične trgovine poduzetnika ili pravnih osoba. Ako francuski vinogradar isporučuje vino njemačkom uvozniku, ta isporuka podliježe poreznoj obvezi u državi odredišta. Dakle, francuski vinogradar (izvoznik) izvozi vino bez poreza, a obveza plaćanja poreza tereti njemačkog uvoznika koji je dužan podnijeti prijavu njemačkom poreznom uredu i na osnovi te porezne prijave platiti porez na stjecanje (Erwerbsteuer) koji ima djelovanje jednako uvoznom porezu na promet (Einfuhrumsatzsteuer).

⁶⁷ Na račun takovoga rješenja iznose se određene uvjerljive kritike - kao primjer može se navesti susjedna Njemačka i Belgija. Ako njemački potrošač kupuje kuhinjski namještaj i opremu u Belgiji, bit će opterećen belgijskim (višim) PDV-om. Isto tako, danski potrošač znatno štedi kupujući u susjednoj Njemačkoj jer je stopa poreza u Njemačkoj (16%) znatno niža od Danske (25%). To predstavlja jasnu privilegiju njemačkih graničnih trgovaca u odnosu na Dansku.

fikacijski broj prema kojemu svaki promet između takvih poduzetnika mora biti popraćen podacima o tim brojevima i o opsegu prometa, koji se zatim dostavljaju poreznoj upravi u zemlji poduzetnika i bivaju dalje konačno proslijeđeni na razinu EU na jedno središnje mjesto, otkud je moguća njihova usporedba i kontrola prometa i izvršavanja porezne obveze koja iz toga proizlazi.

Uz to, uvoz iz zemalja izvan EU (*Drittlandsgebiet*), kao i prije podliježe obvezi plaćanja poreza na uvoz proizvoda iz zemalja izvan EU (*Einfuhrumsatzsteuer*). Porezne stope toga uvoznog poreza odgovaraju stopama nacionalnog PDV-a. Prema tome, u odnosu na zemlje izvan EU također se primjenjuje načelo odredišta.

6. 2. Putnički promet u EU

Pod putničkim prometom u EU podrazumijeva se promet za privatne potrebe, točnije, kupovina koju obavi privatna osoba u jednoj državi i njezino unošenje u drugu državu EU. Za razliku od prethodnog slučaja koji se ravna prema načelu odredišta, u ovoj situaciji primjenjuje se načelo podrijetla robe, tj. PDV se plaća u zemlji u kojoj je kupovina obavljena.

Svi ostali oblici prometa, uključivši i prodaju novih automobila kao i prodaju preko dostave (*Versendungslieferung*), podliježu primjeni načela odredišta, pa i onda kada je riječ o isporuci ili prodaji privatnoj osobi.⁶⁸

6. 3. Smjernica o poreznim stopama

Kako postoji mogućnost da zbog razlika u visini poreznih stopa pojedinih susjednih država dođe do gospodarskih poremećaja u smislu da državljani države u kojoj su više porezne stope idu kupovati u susjednu ili blisku državu u kojoj su te stope niže te niza drugih posljedica izazvanih takvim ponašanjem potrošača, donesena je 19. listopada 1992. Smjernica o poreznim stopama. Tom se smjernicom nalaže usklađivanje broja i visine stopa PDV-a u državama EU. Predviđa se usklađivanje na dvije stope, i to jednu redovnu od najmanje 15% i jednu sniženu od najmanje 5% (za privilegirani promet). Predmeti i usluge, koje mogu podlijegati sniženoj poreznoj stopi, navedeni su isključivo u Dodatku H Šeste smjernice.⁶⁹ Iznimno, snižena stopa može biti manja od 5%, ali pod uvjetom da je bila u primjeni 1. siječnja 1991..⁷⁰

Navedena Smjernica svoje polazište nalazi u prijedlozima Komisije iz 1987. i 1990., koje su predviđale ograničenje poreznih stopa na samo dvije: redovnu poreznu stopu u rasponu od 14% do 20%, i jednu sniženu poreznu stopu u

⁶⁸ Opširnije o prijelaznom sustavu europskog PDV-a vidjeti: N. MIJATOVIĆ, «Prijelazni sustav europskog poreza na dodanu vrijednost (PDV)», *Pravo i porezi*, Zagreb, 6./2002., 49.-52.

⁶⁹ Popis tih proizvoda i usluga na hrvatskom jeziku vidjeti: Hrvoje ŠIMOVIĆ, «Mjesto i uloga nulte stope u sustavu poreza na dodanu vrijednost», *Hrvatska pravna revija*, Zagreb, 6./2004., 55.

⁷⁰ Prema: B. JELČIĆ, n. dj., 14.

⁷¹ Snižena bi se stopa odnosila na osnovne prehrambene i energetske proizvode, kao i druge proizvode koji su namijenjeni najširoj potrošnji (novine, lijekovi, higijenski proizvodi, knjige).

rasponu od 4% do 9%,⁷¹ uz izostavljanje upotrebe nulte stope (riječ je o tzv. sustavu dvojnih stopa). Već je 1987. Komisija predložila ukidanje povlaštenih (luksuznih) stopa u sustavu PDV-a, tako da danas niti jedna članica nema povišenu stopu.⁷²

Odlukom Vijeća od 25. svibnja 1999., države članice u svojem su zakonodavstvu trebale osigurati uvjete za uvođenje minimalne redovne stope od najmanje 15% do 31. prosinca 2000.. Zahvaljujući Smjernici (00/41/EU) od 19. siječnja 2001., to je razdoblje produženo do 31. prosinca 2005.^{73 74}

6. 4. Ciljevi europskog PDV-a

Zbog nedovoljne sustavnosti i administrativne složenosti prijelaznih odredbi europskog PDV-a ide se za njihovim postupnim prevladavanjem i otklanjanjem. Unatoč tome, ne postoji suglasnost oko pitanja kakav bi novi sustav PDV-a trebao stupiti na njihovo mjesto. No, ono što je poznato jesu zahtjevi koje je Komisija formulirala i koje taj novi, konačni sustav PDV-a mora ispunjavati:⁷⁵

- treba biti jednostavniji za financijsku upravu i poduzetnike, negoli je to slučaj s prijelaznim rješenjem;
- ne smije dovesti do toga da porez ne bude plaćen niti u jednoj državi članici;
- rizik neplaćanja poreza ne smije se povećati;
- treba osigurati neutralnost konkurencije.

6. 5. Načelo unutarnjeg (domaćeg) tržišta (prijedlog)

Komisija je više puta predlagala sustav koji počiva na tzv. načelu unutarnjeg (domaćeg) tržišta (*Binnenmarktprinzip*, *Gemeinschaftsprinzip*, *Gemeinsamer-Markt-prinzip*). Taj sustav nikad nije prihvaćen, ali svejedno vrijedi vidjeti njegove osnovne značajke.

Tim je sustavom predviđeno da se komercijalni promet u EU promatra kao tuzemna isporuka i kod izvoznika i kod uvoznika:

- Izvoznik primjenjuje na neto-cijenu važeću stopu PDV-a u njegovoj zemlji i izračunava odgovarajuću bruto-cijenu;
- Uvoznik odbija u računu naznačeni PDV kao pretporez, pod uvjetom da su ispunjene uobičajene pretpostavke za odbitak pretporeza.

Za razliku od prijelaznog rješenja, prema ovom načelu komercijalni izvoz u EU više se ne oporeziva nultom stopom. Prema tome, primjerice, račun ispo-

⁷² Opširnije o stopama PDV-a u EU vidjeti: N. MIJATOVIĆ, «Stope PDV-a u Europskoj uniji», *Računovodstvo i financije*, Zagreb, 10./2003., 51.-55.

⁷³ *European Tax Handbook 2003*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2003., 13.-14.

⁷⁴ Za pregled stopa PDV-a u «starim» i «novim» državama članicama EU prema stanju iz 2003. vidjeti: H. ŠIMOVIĆ, n. dj., 51., 53.

⁷⁵ Prema: Stefan HOMBURG, *Allgemeine Steuerlehre*, München 2000., 296.

ručitelja iz Berlina isporučen primatelju iz Rima, ni po čemu se ne razlikuje od računa isporučenom primatelju iz Hamburga. Slijedom toga, za odbitak naznačenog PDV-a na računu kao pretporez svejedno je dolazi li račun iz inozemstva ili tuzemstva. Time se za poduzetnike stvara jedan jednostavniji sustav u odnosu na prijelazno rješenje.

No, slijedom toga, iako se o načelu unutarnjeg tržišta govori kao o jednostavnijem rješenju u odnosu na prijelazno rješenje, stvarni gospodarski učinak načela unutarnjeg tržišta izjednačen je s prijelaznim rješenjem.

Uz to, na račun unutarnjeg tržišta izriču se i određene negativne kritike. Jedna od njih je i ta da u slučaju primjene načela unutarnjeg tržišta dolazi do pomaka poreznih prihoda između država članica. Razlog tome jest činjenica da država izvoza naplaćuje PDV. Odnosno, porezni prihodi pomiču se u korist država članica s pozitivnom trgovinskom bilancom, a na teret država članica s negativnom trgovinskom bilancom. Kako bi neutralizirala to «bježanje» poreznih prihoda, Komisija je predložila uvođenje klirinškog sustava. Taj su prijedlog sve države članice do sada odbile. Da bi se taj klirinški postupak zaista i pravedno proveo, moralo bi se prilično jasno brojčano iskazati svako plaćeno sredstvo, što je preduvjet za provođenje pravednog kontrolnog postupka u EU.⁷⁶

7. Zaključak

U tekstu se prikazuju pokušaji rješavanja teškoća koje nastaju prilikom prekograničnog prometa robe u EU, vezano uz obvezu plaćanja PDV-a. Pokazalo se da zahtjev nacionalne porezne autonomije država članica, shvaća li se kao zahtjev za samostalnim poreznim zakonima i vlastitim poreznim prihodima, dolazi u sukob s višim ciljevima EU koji zahtijevaju ograničavanje nacionalne porezne samostalnosti, u ovom konkretnom slučaju u svezi s PDV-om.

Po pitanju usklađivanja PDV-a posebno se istaknula Neumarkova komisija. Ocjenjujući s dulje vremenske distance prijedloge koje je ona svojedobno iznijela (prošlo je četrdesetak godina od tada), može se reći da su oni ostvareni samo u jednome svome dijelu. Odnosno, države članice ugradile su PDV i ujednačile njegovu poreznu osnovicu, ali još nema riječi o ujednačavanju visine poreznih stopa pa samim time niti uvjeta za prelazak na načelo podrijetla. Razlozi tome jesu kako objektivne naravi (teško je s obzirom na sve različitosti među državama naći rješenje koje bi bilo prihvatljivo svima), tako i subjektivne naravi (svaka država gleda i štiti svoje interese).

U svezi s poreznim stopama treba istaknuti da se EU u ovome trenutku zadovoljava samo ujednačavanjem broja poreznih stopa (opća i snižena stopa). Činjenica da se ne insistira na uvođenju jedinstvenih stopa PDV-a sasvim je i samo po sebi razumljivo, jer PDV nema jednaku (fiskalnu i soci-

⁷⁶ Opširnije o načelu unutarnjeg tržišta, njegovim pozitivnostima i negativnostima vidjeti: S. HOMBURG, n. dj., 304.-307. Također, opširnije o načelu unutarnjeg tržišta, kao i o načelu odredišta, podrijetla i ostalim modelima harmonizacije za PDV vidjeti: C. OHLER, n. dj., 174.-181.

jalnu) ulogu u državama članicama, pa bi stoga takvo insistiranje dovelo do ozbiljnih poremećaja. No, isto tako, postojanje prevelikih razlika u pogledu visine poreznih stopa (desetak postotnih bodova) dovodi u pitanje uopće djelovanje Zajedničkog tržišta bez poreznih granica zasnovanog na načelu podrijetla. Stoga, se postavlja i pitanje koliko je moguće ustrajavati na jedinstvenoj stopi PDV-a, jer treba insistirati na smanjivanju razlika i približavanju visine poreznih stopa PDV-a, štoviše, prijeko je potrebno želi li se ujednačiti porezni tretman proizvoda na zajedničkom tržištu i uvesti načelo podrijetla.

Kako će izgledati budućnost europskog PDV-a, u ovome je trenutku nejasno. Povratak na načelo odredišta značilo bi negiranje zajedničkog tržišta, te je stoga nezamisliv. Postojeći prijelazni sustav ističe se svojom administrativnom skupoćom i neučinkovitošću. Imajući u vidu da je riječ o jednom prijelaznom rješenju koje iskazuje i neke druge nedostatke, očekuju se promjene na tom području koje će ići u drugom smjeru. Prema nekim anketama, 90-ak posto njemačkih i 70-ak posto ostalih europskih poduzetnika zalaže se za što je moguće ranije uvođenje u primjenu načela podrijetla i time dokidanje postojećeg prijelaznog rješenja.⁷⁷

Osim toga, i jedan od gotovih i konkretnih prijedloga Komisije, koji ide za prevladavanjem toga prijelaznog rješenja, predlaže uvođenje i ubiranje PDV-a prema načelu podrijetla,⁷⁸ a zatim, po odgovarajućem ključu, naknadnu raspodjelu tih prihoda među državama EU prema načelu odredišta.⁷⁹

Također, na kraju treba spomenuti da, iako se s usklađivanjem oporezivanja prometa preko PDV-a otišlo najdalje,⁸⁰ postoji potreba za usklađivanjem i ostalih poreza u EU, kako bi projekt «Europa bez poreznih granica» u praksi stvarno zaživio onako kako je zamišljen i kako se svakog dana izrađuje i doraduje u svome teoretskom obliku.

⁷⁷ Prema: S. HOMBURG, n. dj., 308.

⁷⁸ Uvođenje načela podrijetla kao cilja usklađivanja bilo je naznačeno već i u Prvoj smjernici. Prema: M. TUMPEL, n. dj., 155.

⁷⁹ Prema: K. REDING, W. MÜLLER, n. dj., 446.-447.

⁸⁰ Usklađivanje oporezivanja prometa pomoću trošarina riješena je na sljedeći način: Primjenjuje se načelo odredišta. Za neke proizvode utvrđena je najniža stopa po kojoj mogu biti oporezivani (na osnovi jednog prosjeka Zajednice). U smislu daljnjeg pojednostavljenja administracije i kontrole, trošarine bi u Zajednici trebalo ubirati samo za duhanske proizvode, alkoholna pića i naftne derivate, pri čemu su za pojedine grupe proizvoda porezne stope već utvrđene. Prema: E. NOWOTNY, n. dj., 412.

SUMMARY

HARMONIZING EUROPE'S VALUE ADDED TAX

Despite the good results the EU attained in the area of harmonizing its general sales tax, the success is lesser than was expected, and the process of harmonizing the sales tax was harder than anticipated.

The process of harmonizing the general sales tax within the EU can be examined through three steps: 1. a value added tax (VAT) is introduced into the tax systems of member states, 2. a gradual harmonization of the tax base of the VAT is begun, and 3. an attempt is made to equalize the amount and level of taxation. These demands were realized only in part – the member states introduced a VAT and equalized its base, but have not yet equalized the level of taxation.

These demands are tied to specific legislation of the EU. Most prominently, the First Guideline orders the introduction of the VAT before the end of 1969, the Second Guideline establishes the basic level of the European VAT, and the Sixth Guideline establishes a common tax base. The Guideline from 1992 sets a harmonized level of VAT – a general one of no less than 15% and a reduced one of less than 5%.

Currently (since 1993) a provisional solution the VAT is in effect. According to it, in commercial deliveries within the EU (between business entities) taxation is imposed according to that applicable at destination point, while for non-commercial transactions (physical entities) taxation is imposed according to point of origin. Even though this provisional system was meant to conclude at the end of 1996, it is still in effect.

Key words: European Union, harmonizing a value added tax, tax systems