

Položaj javnopravnih tijela u novom hrvatskom sustavu poreza na dodanu vrijednost

*Stjepan Gadžo**

UDK 336.226.322:35.07(497.5)
339.923:061.1>(4)EU

Review scientific paper / pregledni znanstveni rad

Received / primljeno: 30. 1. 2015.

Accepted / prihvaćeno: 25. 9. 2015.

U radu se analizira poreznopravni tretman djelatnosti javnopravnih tijela (tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinica lokalne i regionalne samouprave te drugih tijela s javnim ovlastima) u hrvatskom sustavu poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) *de lege lata*. Analiza se smješta u novi kontekst hrvatskog prava PDV-a, koje je nakon pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji (EU) u bitnome određeno odnosom domaćeg i supranacionalnog pravnog poretka. Stoga analiza polazi od domaćeg normativnog okvira, ali se relevantne odredbe tumače u svjetlu pravila Direktive o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, a napose njihova tumačenja od Europskog suda (ES). Primjenom osnovnih nalaza iz prakse ES-a na tumačenje hrvatskog normativnog okvira stvoren je jedinstveni analitički model pomoću kojeg se pristupa procjeni

* Stjepan Gadžo, asistent na Katedri za financijsko pravo Pravnoga fakulteta u Rijeci (assistant at the Chair of Financial Law, Faculty of Law, University of Rijeka, Croatia, e-mail: sgadzo@pravri.hr)

poreznog tretmana djelatnosti javnopravnih tijela u sustavu PDV-a. U određenoj se mjeri upozorava i na nedostatke podzakonskog normiranja tematizirane problematike, ali i na prijepore koji se javljaju u praksi.

Cljučne riječi: porez na dodanu vrijednost, javnopravna tijela, predmet oporezivanja PDV-om, Direktiva o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Europski sud

1. Uvod

Za Republiku Hrvatsku povijesnog dana 1. srpnja 2013. na snagu je stupio novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13; ZPDV),¹ čiji je osnovni cilj usklađenje hrvatskog zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije (EU) u području oporezivanja prometa. Proteklo su razdoblje obilježile mnoge dileme i upiti poreznih obveznika suočenih sa značajnim promjenama u ispunjavanju njihovih obveza, što se može pripisati povećanoj složenosti novog pravnog okvira oporezivanja porezom na dodanu vrijednost (PDV-om).

Istinski se izazov krije u tomu što je ZPDV osnovni instrument kojim je u hrvatski pravni poredak implementirana Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (dalje: Direktiva).² Ovaj akt, donesen temeljem čl. 113. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU),³ sadržava pravila koja su sve države članice EU-a dužne implementirati u svoje unutarnje pravo te primjenjivati pri razrezu i naplati PDV-a. Na taj je način na području EU-a uspostavljen harmonizirani sustav PDV-a na području cijele Unije. S obzirom na to da su već

¹ Do 1. srpnja 2013. na snazi je bio Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 127/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09, 94/09, 22/12 i 136/12; dalje: stari zakon) čija je prva verzija donesena 21. lipnja 1995.

² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11. 12. 2006.

³ Konsolidirana verzija Ugovora o funkcioniranju Europske unije, SL C 326, 26. 10. 2012. Navedeni članak glasi: »Vijeće, odlučujući jednoglasno, u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom te Gospodarskim i socijalnim odborom, donosi odredbe za usklađivanje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima posrednih poreza u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje nužno da bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta i kako bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja.«

pri stvaranju hrvatskog sustava PDV-a (1995. godine) u najvećem dijelu prihvaćeni predloži iz tada važećih akata EU-a, može se postaviti sljedeće pitanje: Što se za porezna tijela i obveznike u bitnome promijenilo nakon 1. srpnja 2013., osim potpuno novog (i složenijeg) teksta ZPDV-a i PPDV-a, osnovnih uporišta nacionalnog pravnog okvira?

Najveća promjena proizlazi iz odnosa unutarnjeg prava Republike Hrvatske, najmlađe države članice EU-a, i supranacionalnog pravnog poretka EU-a. Taj se odnos temelji na četiri osnovna stupa, čiji je cilj ostvarenje obilježja djelotvornosti prava EU-a, tj. doktrine *effet utile* (Terra, Wattel, 2012: 113–114). To su: 1) načelo nadređenosti prava EU-a u odnosu prema unutarnjem pravu država članica; 2) priznavanje izravnog učinka određenim pravilima prava EU-a s ciljem osiguravanja njihove učinkovite primjene; 3) doktrina posrednog ili interpretativnog učinka direktiva te općenito prava EU-a te 4) odgovornosti države članice za štetu zbog povrede prava EU-a.⁴ Ukupnost navedenih normi, koje imaju karakter načela prava EU-a, jamči pojedincima učinkovitu zaštitu njihovih subjektivnih prava koja se temelje na pravnim izvorima EU-a. To vrijedi i u području poreznog prava, a napose u onom njegovu dijelu koji je predmet intenzivne regulacije s razine EU-a, kao što je oporezivanje PDV-om. Posebnu pozornost u primjeni hrvatskog prava PDV-a nakon 1. srpnja 2013. treba obratiti na ulogu Europskog suda (ES). To je institucija koja osigurava tumačenje svih relevantnih pojmova u skladu s tekstualnim izričajem odredbi Direktive – ali i drugih relevantnih propisa EU-a – te temeljnim ciljevima zajedničkog sustava PDV-a.

Jedna od bitnih novina koje je donio novi ZPDV odnosi se na poreznopravni tretman onih osoba koje se do stupanja na snagu novog zakona u pravilu nisu smatrale obveznicima PDV-a, tj. čije su isporuke dobara i usluga temeljem izričite zakonske odredbe bile izuzete iz obuhvata PDV-om. U skladu s čl. 6. st. 2. starog ZPDV-a, tijela državne vlasti, tijela državne i lokalne samouprave i uprave, političke stranke, sindikati i komore bili su izuzeti iz pojma poduzetnika, pa time i pojma poreznog obveznika PDV-a, pri obavljanju poslova u okviru svoga djelokruga ili ovlasti. Iznimno, ako bi neoporezivanje takve djelatnosti navedenih subjekata dovelo do »neopravdanih povlastica«, Porezna uprava mogla ih je rješenjem proglasiti obveznicima PDV-a za djelatnost o kojoj je riječ.

Norma kojom novi ZPDV regulira položaj subjekata koje zajednički možemo označiti sintagmom »javnopravna tijela« ima potpuno drukčiju

⁴ O svakom od navedena četiri temeljna obilježja prava EU-a kao »novog pravnog poretka« detaljno: Čapeta, Rodin, 2010: 47–82.

strukturu i izričaj od one iz starog ZPDV-a s obzirom na to da slijedi rješenja propisana u čl. 13. Direktive.

Cilj je ovog rada analizirati položaj javnopravnih tijela u hrvatskom sustavu PDV-a *de lege lata*. Polazišna su točka pozitivni propisi hrvatskog prava koji uređuju ovo područje: važeći ZPDV i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/13 – 157/14; PPDV). Međutim, analizi relevantnih odredbi tih propisa valja pristupiti unutar konteksta međuodnosa domaćeg pravnog poretka i supranacionalnog pravnog poretka EU-a. Stoga je u analizi položaja javnopravnih tijela u hrvatskom sustavu PDV-a poseban naglasak na praksi Europskog suda (ES) te njegovu tumačenju značenja pojedinih odredbi čl. 13. Direktive. U tom smislu moguće je odrediti i osnovni prinos ovog rada: primjenom osnovnih nalaza iz prakse ES-a na tumačenje hrvatskog normativnog okvira stvoren je jedinstveni analitički model pomoću kojeg valja pristupiti procjeni poreznog tretmana djelatnosti javnopravnih tijela u sustavu PDV-a. U domaćoj pravnoj literaturi ne nalazimo cjelovitu analizu tog problema, iako vrijedi upozoriti na veoma koristan stručni prikaz autorice Ljubice Javor (2013: 64–72). U stranjoj se literaturi svojim opsegom i kvalitetom prikaza ističe dosad najcjelovitija studija ovog problema autora Oscara Henkova (2013).

Rad je razložen na pet dijelova. Nakon uvoda, u drugom se dijelu izlažu temeljne postavke položaja javnopravnih tijela u sustavu PDV-a *de lege lata*. Treći dio rada sadržava analizu općeg pravila sukladno kojemu su djelatnosti javnopravnih tijela izuzete iz predmeta oporezivanja. Iznimke od općeg pravila analiziraju se u četvrtom dijelu rada. Peti i posljednji dio rada sadržava zaključna razmatranja.

2. Javnopravna tijela u novom sustavu poreza na dodanu vrijednost

U skladu sa čl. 4./1. ZPDV-a (usporedi: čl. 2. Direktive), predmet oporezivanja (porezni objekt) hrvatskim PDV-om jest svaka isporuka dobara i svako obavljanje (pružanje) usluga koje u tuzemstvu uz naknadu obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.⁵ Sukladno tomu, da bi određena

⁵ Također, predmet oporezivanja je, kad je riječ o prekograničnim isporukama dobara, i uvoz dobara u Republiku Hrvatsku. Ako se dobra uvoze, tj. unose, iz druge države članice EU, transakcija se označava pojmom »stjecanje dobara unutar EU«.

transakcija bila oporeziva PDV-om, potrebno je kumulativno ispunjenje ovih uvjeta:

- 1) da je riječ o isporuci dobara ili pružanju usluga, u smislu odredbi čl. 7. i 8. ZPDV-a, detaljnije razrađenih odredbama čl. 9.–26. PPDV-a;
- 2) postojanje naknade kao bitnog elementa transakcije, kao i uzročne veze između transakcije i naknade, sukladno čl. 8./2. PPDV-a;
- 3) da je mjesto isporuke dobara ili pružanja usluga tuzemstvo, tj. područje RH, a to se određuje pravilima o mjestu oporezivanja, sadržanih u čl. 12.–28. ZPDV-a i čl. 33.–35. PPDV-a, te
- 4) da isporuku obavlja porezni obveznik, kako je definiran čl. 6. ZPDV-a i detaljnije određen čl. 4.–7. PPDV-a, koji djeluje kao takav, u smislu čl. 7. PPDV-a.

U slučaju neispunjenja jednog od *supra* navedenih uvjeta, transakcija o kojoj je riječ nije oporeziva, tj. ne potpada u predmet oporezivanja hrvatskim PDV-om. Pritom takvu transakciju treba razlikovati od transakcija koje jesu oporezive PDV-om, ali su, temeljem izričite zakonske odredbe (čl. 39.–56. ZPDV-a), oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza. Sukladno tome, sve isporuke dobara/pružanja usluga koje uz naknadu obavljaju tijela javne vlasti mogu se označiti kao jedan od navedenih triju tipova transakcija:

- 1) neoporezive transakcije;
- 2) transakcije koje su oporezive, ali oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, te
- 3) oporezive transakcije.

S obzirom na širok spektar djelatnosti nekih javnopravnih tijela, često ona istovremeno obavljaju sva tri navedena tipa transakcija, što uvelike otežava pravilnu primjenu ionako kompleksnih pravila o PDV-u. Međutim, mogu se odrediti dva glavna susljedna pitanja na koja je potrebno dati odgovor radi pravilnog utvrđivanja poreznih obveza javnopravnih tijela (De la Feria, 2009: 149): 1) Je li konkretna isporuka dobara/pružanje usluga (transakcija) oporeziva? te 2) Ako jest, je li oslobođena plaćanja PDV-a?

Odgovor na prvo pitanje najviše ovisi o tome smatra li se određeno tijelo poreznim obveznikom s obzirom na konkretnu transakciju. Ako je odgovor negativan, transakcija nije oporeziva, bez obzira na ispunjenje ostalih *supra* navedenih uvjeta. Tada isporučitelj ne obračunava PDV, ali nema niti pravo odbiti PDV koji mu je obračunat na ulazne isporuke kao pret-

porez. Drugim riječima, isporučitelji neoporezivih transakcija porezno se tretiraju kao krajnji potrošači te, sukladno temeljnom ekonomskom učinku (i cilju!) PDV-a (Jelčić, 2001: 332–333), snose puno porezno opterećenje.

Definicija poreznog obveznika u novom ZPDV-u bitno odstupa od prijašnje zakonske definicije, koja je poreznog obveznika određivala indirektno, pomoću pojma »poduzetnik«. ⁶ Nova definicija iz čl. 6./1. ZPDV-a striktno slijedi izričaj odredbe čl. 9./1. Direktive te određuje da je porezni obveznik »svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti«. ES u više je navrata potvrdio široko shvaćanje ove odredbe (Terra, Kajus, 2014: 313–314). Pojam gospodarske djelatnosti normativno je određen u čl. 6./2. ZPDV-a kao »svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda«. U čl. 6. PPDV-a detaljnije je razloženo što je sve obuhvaćeno ovim pojmom. Henkow (2013: 24) u komentaru koncepta »gospodarske djelatnosti« u smislu Direktive zaključuje da »... sve aktivnosti koje uključuju transakcije namijenjene ostvarenju dohotka, koje se poduzimaju samostalno, čine gospodarsku djelatnost, dok god se primljeni dohodak može povezati s poduzimanjem aktivnosti«.

2.1. Poseban položaj javnopravnih tijela u sustavu PDV-a

Evidentno je da *prima facie* javnopravna tijela mogu biti obuhvaćena pojmom poreznog obveznika, s obzirom na to da se u pojam »gospodarske djelatnosti«, u smislu ZPDV-a, može podvesti širok spektar dobara/usluga koje isporučuju/pružaju. Međutim, u čl. 6./5. ZPDV-a određeno je u kojim se slučajevima ona neće smatrati poreznim obveznicima te će njihove transakcije biti izvan predmeta oporezivanja PDV-om. Tako su izvan predmetnog obuhvata PDV-om ove transakcije:

- 1) transakcije javnopravnih tijela koje ona obavljaju u okviru svoga djelokruga ili ovlasti, pod uvjetom da njihovo neoporezivanje ne dovodi do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja;

⁶ Vidi čl. 6./1. u vezi sa čl. 3./2. starog ZPDV-a.

- 2) transakcije javnopravnih tijela koje se ubrajaju u djelatnosti izričito navedene u Dodatku I. ZPDV-a, pod uvjetom da su zanemareni opsega.

Norma iz čl. 6./5. ZPDV-a služi implementaciji norme iz čl. 13./1. Direktive, čija je primarna svrha pružanje posebnog tretmana u sustavu PDV-a javnopravnim tijelima. Države članice EU-a, bez obzira na relativno široku diskreciju u izboru načina implementacije, obvezne su javnopravnim tijelima osigurati poseban režim u sustavu PDV-a, tj. izuzeti njihove transakcije iz predmeta oporezivanja, ako su ispunjeni svi uvjeti iz čl. 13./1. Direktive.⁷ Štoviše, u predmetu *Halle*⁸ ES je potvrdio da promatrana norma Direktive ima izravan učinak. Analiza ciljeva koji se žele ostvariti takvim posebnim tretmanom prelazi granice ovog rada. Načelno se može govoriti o kombinaciji ciljeva poreznotehničke naravi (predvidive teškoće pri nametanju PDV-a na transakcije ovih subjekata) i ciljeva socijalnopolitičke naravi (želja za smanjenjem regresivnog učinka PDV-a te za povećanom potrošnjom tzv. meritornih javnih dobara) (De la Feria, 2009: 148). U tom smislu valja naglasiti da je model izuzimanja (određenih) transakcija javnopravnih tijela iz obuhvata PDV-a, odabran u normativnoj praksi EU-a, tek jedan od mogućih modela tretmana javnopravnih tijela u sustavu PDV-a. Najvažniji su alternativni modeli (Auejan, Poddar, Jenkins, 1999: 148–149; De la Feria, 2009: 162–163; Copenhagen Economics, 2011: 21–35): 1) model punog oporezivanja načelno svih transakcija javnopravnih tijela kakav primjenjuju, primjerice, Australija i Novi Zeland; 2) uporaba posebnih kompenzacijskih instrumenata, po uzoru na tzv. kanadski model, čija je svrha davanje javnopravnim tijelima određenog novčanog iznosa kao naknade za nepriznati pretporez u vezi s neoporezivim i oslobođenim transakcijama te 3) jednak tretman transakcija javnopravnih tijela i transakcija drugih subjekata, uz primjenu posebnih odredbi o oslobođenjima za pojedine transakcije.

Radi ispravnog tumačenja podugačke norme iz čl. 6./5. ZPDV-a korisna je susljedna analiza njezinih sastavnih dijelova. Prva odredba, sadržana u prvoj rečenici čl. 6./5. ZPDV-a, može se označiti općim pravilom o tretmanu javnopravnih tijela u sustavu PDV-a (dalje: opće pravilo). U drugoj i trećoj rečenici istog članka sadržane su odredbe koje predstavljaju dvije iznimke od općeg pravila. U analizi se također uzimaju u obzir i relevantne odred-

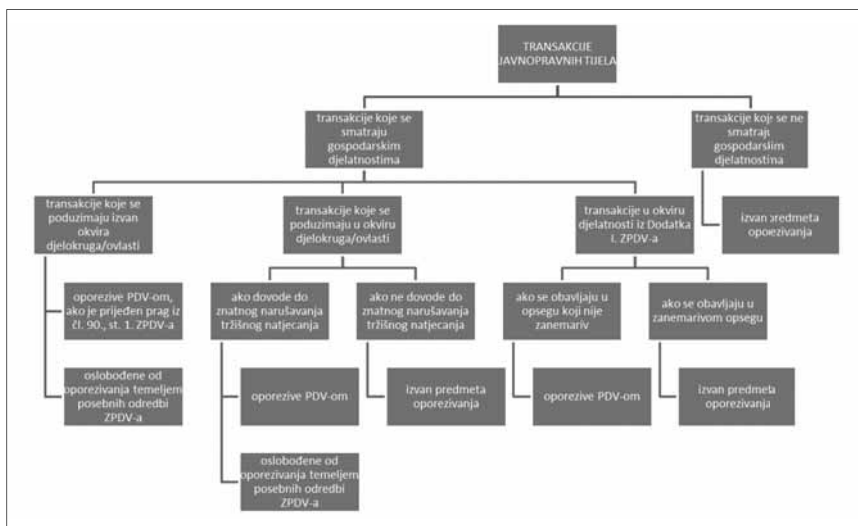
⁷ Vidi u tom smislu presudu ES-a u predmetu *Komisija protiv Portugala*, C-276/98, EU:C:2001:133.

⁸ Presuda *Halle*, C-430/04, EU:C:2006:374.

be PPDV-a, kojima je, sukladno ovlasti koja je ministru financija delegirana temeljem čl. 6./6. ZPDV-a, detaljnije uređen položaj javnopravnih tijela. Kod nekih spornih pitanja koja proizlaze iz specifičnosti hrvatske upravne prakse upozorava se i na stavove poreznih tijela, uglavnom izražene u obliku neobvezujućih mišljenja.

Analitički model poreznopravnog tretmana transakcija javnopravnih tijela u sustavu PDV-a prikazan je u shematskom obliku na slici 1. Radi pojednostavljenja prikaza pojam »transakcije« koristi se za sve djelatnosti javnopravnih tijela.

Slika 1: Poreznopravni tretman transakcija javnopravnih tijela u hrvatskom sustavu PDV-a



Izvor: Autorova prilagodba prema: De la Feria, 2009: 158

3. Opće pravilo: isključenje javnopravnih tijela iz pojma »poreznog obveznika« PDV-a

Opće pravilo propisuje isključenje javnopravnih tijela iz obuhvata pojma »poreznog obveznika«. I to ako su kumulativno ispunjena dva uvjeta (Henkow, 2013: 31): 1) da je riječ o »javnopravnom tijelu« te 2) da je riječ o transakcijama u kojima javnopravno tijelo – isporučitelj dobra/pružatelj usluge postupa u okviru svog djelokruga ili ovlasti. Ako koji od navedenih

uvjeta nije ispunjen, nema mjesta primjeni posebnih odredbi o položaju tijela s javnim ovlastima u sustavu PDV-a. Takvo restriktivno tumačenje općeg pravila potvrđeno je u više navrata u praksi ES-a, počevši s odlukom u predmetu *Komisija protiv Nizozemske*.⁹

3.1. Pojam javnopravnih tijela u smislu ZPDV-a

Određenjem polja primjene *rationae personae* norme čl. 6./5. ZPDV-a ujedno se određuje i sadržaj koncepta »javnopravno tijelo« u smislu u kojem se upotrebljava za potrebe ovog rada, što valja razlikovati od istog koncepta iz drugih normativnih akata, prvenstveno Zakona o općem upravnom postupku (NN 47/09; ZUP).

U prvoj rečenici čl. 6./5. ZPDV-a izričito je navedeno pet skupina subjekata na koje se promatrana odredba primjenjuje: 1) tijela državne vlasti, 2) tijela državne uprave, 3) tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, 4) komore te 5) druga tijela s javnim ovlastima.

Uočljiv je otklon od izričaja norme čl. 13. Direktive koja se *rationae personae* primjenjuje na »državne, regionalne i lokalne vlasti« (*states, regional and local government authorities*) te »ostala tijela javnog prava« (*other bodies governed by public law*). S obzirom na razlike u državnom uređenju i političko-teritorijalnom ustrojstvu između pojedinih država članica EU-a, navedena formulacija tek je smjerokaz državam članicama koja sve tijela moraju unutarnjim implementacijskim propisima obuhvatiti odredbama o posebnom tretmanu u sustavu PDV-a.

Državna, regionalna i lokalna vlast i njihova tijela. Pritom pojam »državnih, regionalnih i lokalnih vlasti« ne bi trebao biti izvorom nedoumica i problema u praksi. U skladu s normativnim uređenjem državnog uređenja, ustrojstva državne vlasti te lokalne i regionalne samouprave, svaka će država članica, u pravilu tehnikom enumeracije, odrediti koji su sve subjekti obuhvaćeni navedenim pojmom (Jimenez Compaired, 2008: 271–281). U RH to su prve tri *supra* navedene kategorije subjekata – tijela državne vlasti, tijela državne uprave te tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Određenje tih tijela ne čini se prijepornim, s obzirom na to da je to predmet ekstenzivne regulacije na ustavnoj i zakonskoj razini. Napose ističemo odredbe Ustava RH (NN 56/90 – 5/14) o ustrojstvu

⁹ Presuda *Komisija protiv Nizozemske*, C-235/85, EU:C:1987:161.

državne vlasti te odredbe Zakona o sustavu državne uprave (NN 150/11, 12/13) i Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (NN 33/01 – 19/13). Uvidom u zakonom definirani djelokrug tijela državne uprave te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (JLRS) dolazi se do zaključka da ti subjekti obavljaju i niz djelatnosti koje mogu biti obuhvaćene pojmom gospodarskih djelatnosti u smislu ZPDV-a. Stoga i njihov obuhvat posebnim režimom u sustavu PDV-a ima daleko veće značenje nego tijela državne vlasti.

Druga tijela s javnim ovlastima. Uvjerljivo najveće dvojbe u određenju subjektnog obuhvata čl. 6./5. ZPDV-a javljaju se s obzirom na petu kategoriju subjekata koje ova norma izričito navodi: *druga tijela s javnim ovlastima*. Valja primijetiti da navedeni pojam, kojim se označuje rezidualna kategorija subjekata s posebnim položajem u sustavu hrvatskog PDV-a, odstupa od izričaja iz čl. 13./1. Direktive. Navedena odredba izričito navodi da se primjenjuje i na »ostala tijela javnog prava« kao rezidualnu kategoriju subjekata. Međutim, s obzirom na to da nije riječ o autonomnom pojmu prava EU-a (Swinkels, 2009: 370), njegovo se značenje određuje ovisno o institutima unutarnjeg prava svake države članice. Pritom pravni sustavi pojedinih država članica, napose oni koji se ubrajaju u anglosaksonsku pravnu porodicu, ne poznaju razliku između privatnog i javnog prava te u njima navedeni pojam nema specifično pravno značenje (Swinkels, 2009: 370). Sukladno tomu, implementacijski propisi većeg broja država članica, uključujući i RH, odstupaju od izričaja čl. 13./1. Direktive te se odlučuju za onaj prikladniji njihovoj normativnoj praksi (Jimenez Compaired, 2008: 271–281). Takvo je stanje predmetom kritika s obzirom na izravni sukob s temeljnim ciljevima harmonizacije PDV-a unutar EU-a. Ni jurisprudencija ES-a ne pruža zadovoljavajući odgovor na pitanje kako treba tumačiti pojam »drugih tijela javnog prava« u smislu čl. 13. Direktive. Naime, u svojoj je praksi ES zauzeo tek tzv. negativni pristup, isključujući pojedine subjekte iz ovog pojma (De la Feria, 2009: 150). Takav pristup s jedne strane ne pruža dovoljnu razinu sigurnosti u tumačenju u odnosu na svih 28 država članica, ali s druge odražava opći stav ES-a o potrebi za strogim tumačenjem opsega primjene općeg pravila, tj. izuzimanja transakcija javnopravnih tijela iz predmetnog obuhvata PDV-om (Henkow, 2013: 40). Stoga, iako je pri tumačenju pojma »drugih tijela s javnim ovlastima« (za koji se odlučio hrvatski zakonodavac) posezanje za normativnim konceptima i nalazima hrvatske teorije općeg upravnog prava nezaobilazno, potrebno je pridržavati se granica postavljenih u jurisprudenciji ES-a.

Iz presude ES-a u predmetu *Ayuntamiento de Sevilla*¹⁰ jasno je da su subjekti uređeni normama privatnog prava, koji, kao rezultat *outsourcinga* (vanjskog ugovaranja usluga), obavljaju određene aktivnosti iz djelokruga tijela javnog prava, isključeni iz obuhvata ovog pojma. Odluke ES-a u nizu slučajeva s kraja prošlog i početka ovog stoljeća, koji su vezani za oporezivanje cestarina PDV-om,¹¹ još bjelodanije pokazuju da je primjena općeg pravila iz čl. 13./1. Direktive isključena kad je riječ o subjektima čiji je položaj u nacionalnom pravnom sustavu uređen normama privatnog prava, poput trgovačkih društava. Pritom ni činjenica državnog vlasništva i/ili kontrole trgovačkog društva nije relevantna, već se isključenje od primjene navedene odredbe temelji isključivo na pravnom obliku subjekta (Henkow, 2013: 40). Sukladno tomu, iz koncepta »drugih tijela s javnim ovlastima« u smislu čl. 6./5. ZPDV-a valja isključiti sve subjekte koji su u RH osnovani kao trgovačka društva. Naime, trgovačka društva u RH, kao »najčešće privatnopravne osobe hrvatskog pravnog sistema« (Padjen, 2002: 146), nedvosmisleno su uređena normama privatnog prava. S druge strane, praksa upućuje na nezanemariv broj društava koja su u vlasništvu države/JLRS-a i/ili obveznici provođenja upravnog postupka, s obzirom na to da su im podijeljene kakve javne ovlasti. Polazeći od jurisprudencije ES-a, postojanje tih ili drugih javnih elemenata ne bi trebalo biti relevantno s obzirom na privatnopravni karakter normi koje, kao *lex generalis*, uređuju položaj tih subjekata. Čini se da je to prepoznato i od strane primjenjivača ZPDV-a. U mišljenju Ministarstva financija (2014) ističe se razlika poreznog tretmana iste usluge (npr. naplate parkiranja, ustupanja grobnih mjesta na korištenje i dr.), ovisno o tomu pruža li ju jedinstveni upravni odjel JLS-a ili posebno komunalno društvo čiji je osnivač JLS. Vrijedi istaknuti da se detaljnije očitovanje ES-a o potrebi ovako uskog tumačenja može očekivati u bliskoj budućnosti s obzirom na predmet *Saudačor* (C-174/14), u kojem je postupak u tijeku u trenutku pisanja ovog rada.

Izloženo usko tumačenje koncepta javnopravnog tijela dosljedno je i prijašnjoj odluci ES-a u vezi s poreznim tretmanom javnih bilježnika i sudskih službenika. U predmetu *Komisija protiv Nizozemske*¹² Sud je utvrdio da pojam »tijela javnog prava« ne obuhvaća navedene osobe jer one nisu

¹⁰ Presuda *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332.

¹¹ Presude ES-a u predmetima *Komisija protiv Francuske*, C-276/97, EU:C:2000:424, *Komisija protiv Irske*, C-358/97, EU:C:2000:425, *Komisija protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, C-359/97, EU:C:2000:426, *Komisija protiv Nizozemske*, C-408/97, EU:C:2000:427, *Komisija protiv Grčke*, C-260/98, EU:C:2000:429.

¹² Presuda *Komisija protiv Nizozemske*, EU:C:1987:161.

integrirane u sustav javne uprave, već gospodarsku djelatnost (pružanje usluga pojedincima uz naknadu) obavljaju u drugom organizacijskom obliku – kao samostalnu djelatnost. Činjenica obavljanja djelatnosti u okviru od strane javne vlasti dodijeljenih javnih ovlasti pritom nije relevantna, tj. ne znači da se samo zbog toga promatrani subjekt smatra »tijelom javnog prava« (Terra, Kajus, 2014: 345). Na temelju ovako strogog pristupa, potvrđenog i u kasnijoj praksi ES-a,¹³ Henkow (2013: 40) zaključuje da je koncept javnopravnog tijela za potrebe primjene čl. 13./1. Direktive sadržajno uži od istog koncepta za potrebe primjene općeg prava EU-a. Dakle, i fizičke osobe koje u RH obavljaju djelatnosti tzv. slobodnih zanimanja, a kojima su povjerene neke javne ovlasti (npr. javni bilježnici), valja *a priori* isključiti iz subjektnog obuhvata čl. 6./5. ZPDV-a.

Praksa ES-a upućuje na to da odlučan kriterij definiranja javnopravnih tijela mora biti isključivo javnopravna ili privatnopravna narav normi koje uređuju pravni status subjekta unutar nacionalnog pravnog sustava (Henkow, 2013: 38). Pritom smo suočeni s očitim problemom: unatoč tomu što je u hrvatskom pravnom sustavu, kao i u drugim kontinentalnoeuropskim pravnim sustavima, priznata podjela na javno i privatno pravo (Padjen, 2002: 138–139), kriteriji podjele nisu normativno određeni (Padjen, 2007: 455). Zadatak primjenjivača normi pri klasifikaciji subjekata na javnopravne i privatnopravne stoga nalikuje zadatku navigatora koji određuje geografsku širinu nekog tijela. Polovi predstavljaju područja čistog javnog odnosno čistog privatnog prava.¹⁴ Dakako, usporedba je ograničena zato što je nemoguće ocrtati zamišljenu kružnicu ekvatora između javnopravne i privatnopravne polutke. Naprotiv, status subjekta valja procijeniti u svakom konkretnom slučaju, s obzirom na kriterije koji su relevantni za taj slučaj. Tako je u hrvatskom pravnom sustavu moguće isti subjekt smjestiti na javnopravnu polutku kad se procjenjuje njegov status u području zaštite prava na pristup informacijama ili u području javne nabave te na privatnopravnu polutku kad se procjenjuje njegov status u poreznom pravu.

Suzdržavajući se od iscrpnijeg kazuističkog pristupa, koji uvelike prelazi granice ovog rada, ipak smatramo shodnim neke subjekte odrediti javnopravnim tijelima za potrebe primjene ZPDV-a, polazeći od kriterija koje je razvio ES. To su neprijeporno raznovrsni subjekti koji se označavaju kišobranskim terminom »agencije«, a u RH se u značajnijoj mjeri pojav-

¹³ Vidi: presuda *Karol Mihal*, C-456/07, EU:C:2008:293.

¹⁴ Za stav o nemogućnosti postojanja »čistog privatnog prava« vidi: Padjen (2002: 142).

ljuju tek početkom ovog stoljeća. Musa (2013: 11) agencije definira kao »organizacije strukturno izdvojene iz sustava državne uprave, formalno odvojene od ministarstava, radi obavljanja javnih poslova na nacionalnoj razini na trajnoj osnovi, u kojima su obično zaposleni javni službenici i financiraju se uglavnom iz državnog proračuna te su podložna propisima javnog prava.« Nesporno je da agencije (npr. Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga) kao sastavni dio modernizirane javne uprave, ispunjavaju sve kriterije javnopravnog subjektiviteta koji se, prema ES-u, moraju uzeti u obzir pri tumačenju pojma »tijela javnog prava« (čl. 13./1. Direktive), tj. »tijela s javnim ovlastima« (čl. 6./5. ZPDV-a).

Također, neprijepornim se čini i javnopravni subjektivitet javnih ustanova (isto i: Padjen, 2002: 145). To su subjekti koji se, sukladno Zakonu o ustanovama (NN 76/93, 29/97, 47/99, 35/08; ZUs), osnivaju za obavljanje neprofitne djelatnosti, ako je zakonom određeno njezino obavljanje kao javne službe. Prema Borkoviću (1997: 18), korištenje distinktivne oznake (»javna« ustanova) samo »posebno naglašava javnopravni karakter određenih ustanova iz čega, u pravilu, proizlazi njihov diferencijalni pravni režim«. Normativno uređenje javnih ustanova, poput bolnica, škola, fakulteta i dr., u RH (primarno odredbama ZUs-a) potvrđuje javnopravni subjektivitet javnih ustanova.

S druge strane, prijeporno je mogu li se i druge pravne osobe kojima se mogu dodijeliti javne ovlasti obuhvatiti konceptom »tijela s javnim ovlastima« u smislu ZPDV-a. Paradigmatičan je primjer udruga, uređenih Zakonom o udrugama (NN 74/14), koje iskazuju sastojke i osoba javnog i osoba privatnog prava (Padjen, 2007: 460). Naše je mišljenje, polazeći od strogog pristupa zauzetog u praksi ES-a, da poseban tretman u sustavu PDV-a valja uskratiti udrugama (s javnim ovlastima). Obavljanje javnih ovlasti od strane udruga može se usporediti s primjerima *outsourcinga* djelatnosti državne uprave na privatnopravne subjekte i djelatnosti javnih bilježnika, poznatima iz prakse ES-a (vidi: *supra*). Prvo, riječ je o subjektima koji su i u materijalnom, a ne u tek formalnom smislu, izdvojeni iz organizacijske strukture javne uprave (za razliku od, primjerice, agencija i javnih ustanova). Drugo, osnivanje udruge temelji se na načelu slobodnog i dobrovoljnog udruživanja pravnih i fizičkih osoba, što je ujedno i ključno privatnopravno obilježje ovog pravnog oblika. *A contrario*, kako ističu Dika i dr. (2003: 30), »kolektivni entiteti nastali obligatornim udruživanjem nisu stoga udruge, već najvjerojatnije – ovisno o pravnoj svrsi i konzekvencama udruživanja – osobe javnog prava sui generis«.

Takav je zaključak dosljedan i s pomalo kurioznim – naročito ako se promotre komparativna rješenja – izričitim navođenjem komora kao posebne

kategorije subjekata (uz tijela državne vlasti, tijela državne uprave, JLRS-e i njihova tijela te druga tijela s javnim ovlastima) na koje se primjenjuje opće pravilo iz čl. 6./5. ZPDV-a. Komore se u hrvatskom pravu mogu definirati kao »pravne osobe s javnim ovlastima osnovane radi zaštite i promicanja interesa određene struke« (Barberić, 2010: 43). Javnopravni subjektivitet komora temelji se na njihovu osnivanju na osnovi kogentne odredbe zakona, a ne dobrovoljnim udruživanjem fizičkih ili pravnih osoba. U pravilu se istim zakonom koji je temelj njihova osnivanja komora dodjeljuju javne ovlasti, poput ovlasti izdavanja dozvola za obavljanje određene djelatnosti, obavljanja stručnog nadzora nad obavljanjem tih djelatnosti i dr. (Barberić, 2010: 48). S obzirom na to, moguće je povući paralelu između položaja javnih ustanova i komora, što potvrđuje i određen broj komora osnovanih u pravnom obliku ustanove. Međutim, ključnim opravdanjem za smještaj komora na »javnopravnu polutku« u smislu ZPDV-a nalazimo u obveznom članstvu u komori kao uvjetu za obavljanje određene djelatnosti. U praksi Ustavnog suda RH potvrđena je sukladnost zakonskih odredbi o obvezatnom članstvu u komori s ustavnim pravom na slobodno udruživanje, polazeći, *inter alia*, od argumenta o postojanju javnog interesa pri obavljanju djelatnosti komora (Dika i dr., 2003: 36–37). Može se zaključiti da je obveznost članstva u komorama ključno razlikovno obilježje – ono koje naglašava njihov primarno javnopravni subjektivitet – između tih subjekata i udruga.

3.2. Postupanje u okviru djelokruga ili javnih ovlasti

Drugi kumulativni uvjet za primjenu općeg pravila iz čl. 6./5. ZPDV-a, tj. za isključenje javnopravnih tijela iz obuhvata pojma »poreznog obveznika«, bit će ispunjen kad ti subjekti isporučuju dobra/pružaju usluge u okviru svog djelokruga ili (javnih) ovlasti. Pitanje tumačenja tog uvjeta u središtu je većine odluka ES-a u vezi s položajem javnopravnih tijela u sustavu PDV-a (De la Feria, 2009: 150). Stoga se i primjenjivači promatrane norme ZPDV-a i potencijalni porezni obveznici mogu osloniti na kriterije razvijene u praksi ES-a. Osnovna nit vodilja je narav – javnopravna ili privatnopravna – pravnog režima u okviru kojega javnopravna tijela poduzimaju određenu djelatnost. Promatrani će uvjet za primjenu općeg pravila biti ispunjen jedino ako javnopravna tijela poduzimaju djelatnost u okviru posebnog pravnog režima, različitog od onog koji se primjenjuje na »osobe privatnog prava« (Swinkels, 2009: 370; Henkow, 2013: 40–41). S druge strane, ako su javnopravna tijela u poduzimanju djelatnosti u jed-

nakom pravnom položaju kao i subjekti privatnog prava (npr. trgovačka društva), promatrani uvjet neće biti ispunjen. Normama unutarnjeg prava svake države članice određuje se koje se to djelatnosti poduzimaju u okviru posebnog pravnog režima (nedostupnog privatnopravnim subjektima). Štoviše, ES je u predmetu *Carpaneto Piacentino*¹⁵ eksplicitno odredio da odluku o ispunjenju tog uvjeta u svakom konkretnom slučaju donose nacionalni sudovi.

Ova široka diskrecija zakonodavca i sudova država članica potvrđena je i u kasnijoj praksi ES-a, prema kojoj se i djelatnosti izvan središnjih funkcija javne vlasti, poput omogućavanja korištenja cesta ili ustupa parkirnih površina, mogu obavljati s autoritetom javne vlasti (*iure imperii*), tj. u okviru posebnog javnopravnog režima (Henkow, 2013: 42–43). De la Feria (2009: 151), na temelju jurisprudencije ES-a, navodi da sljedeći čimbenici nisu relevantnu pri ocjeni je li ispunjen uvjet »postupanja u okviru djelokruga ili javnih ovlasti«: 1) vrsta, predmet ili svrha aktivnosti, 2) vlasništvo nad imovinom u vezi s kojom se aktivnost poduzima, 3) primjena pravila građanskog postupka pri ispunjenju obveza te 4) visina prihoda koje javnopravno tijelo ostvaruje svojim aktivnostima.

Sukladno tomu, pri rasuđivanju o ispunjenju promatranog uvjeta kod javnopravnih tijela u RH valja polaziti od: 1) odredbi pozitivnih propisa koji uređuju djelokrug pojedinih tijela državne vlasti, tijela državne uprave te JLRS-a i njihovih tijela te 2) akata koji predstavljaju pravni temelj dodjeljivanja javnih ovlasti nedržavnim subjektima, poput komora. Pritom je potrebno imati na umu da u pravnim aktima kojima se nedržavnim subjektima dodjeljuju javne ovlasti nerijetko izostaje izričita oznaka da je riječ o poslovima/aktivnostima koji se poduzimaju u okviru javnih ovlasti (Krijan, Krijan-Žigić, 2006: 8). Tada valja pristupiti ciljnom tumačenju, imajući u vidu osnovna obilježja javnih ovlasti (autoritativnost i obavljanje poslova u javnom interesu) na koja upozorava literatura (Krijan, Krijan-Žigić, 2006: 2). U moru mogućih primjera podjele aktivnosti javnopravnih tijela na one u okviru javnih ovlasti i na one izvan tog okvira za potrebe ovog rada izdvajamo dva, po našem mišljenju paradigmatična.

Temeljem čl. 11. Zakona o Hrvatskoj gospodarskoj komori (NN 66/91, 73/91) Hrvatska gospodarska komora (HGK) ima određene javne ovlasti, uključujući i izdavanje različitih javnih isprava. Tako HGK postupa u okviru svojih javnih ovlasti kada, primjerice, temeljem zahtjeva pravne/fizičke osobe uz naknadu izdaje ATA karnet (međunarodni carinski

¹⁵ Presuda *Carpaneto Piacentino*, spojeni predmeti 231/87 i 129/88, EU:C:1989:381.

dokument potreban za provođenje postupka privremenog uvoza robe). S druge strane, u praksi se prijepornim pokazalo pitanje poreznog tretmana zakupa poslovnog prostora od JLRS-a. Bez obzira na to što su pravni odnosi vezani uz zakup poslovnog prostora koji je vlasništvo države ili JLRS-a regulirani posebnim zakonom (Zakon o zakupu i kupoprodaji poslovnog prostora, NN 125/11), kojima se odstupa od rješenja općeg obveznog prava, smatramo da se djelatnost zakupa poslovnog prostora od JLRS-a ne može označiti poduzimanjem u okviru njihova djelokruga ili javnih ovlasti. Naime, sama činjenica postojanja posebnog pravnog uređenja tih djelatnosti kada ih poduzimaju država i JLRS-i – za razliku od zakupa poslovnog prostora od privatnopravnih subjekata – ne znači nužno da je riječ o posebnom javnopravnom režimu, u kojem zakupodavci postupaju s autoritetom javne vlasti. Unatoč tomu što odredbe ZZKPP-a unekoliko odstupaju od pravnog uređenja zakupa propisima općeg obveznog prava (Kontrec, 2012: 461–481), ne nalazimo nikakvu osnovu za izvođenje suda da u promatranom pravnom odnosu JLRS-i postupaju s autoritetom javne vlasti. Slijedi da nema ni mjesta primjeni općeg pravila iz čl. 6./5. ZPDV-a, s obzirom na neispunjenje jednog od za to potrebnih kumulativnih uvjeta.

4. Derogacija od općeg pravila s ciljem zaštite tržišnog natjecanja

Druga i treća rečenica čl. 6./5. ZPDV-a sadržavaju odredbe kojima su postavljene dvije iznimke od *supra* izloženog općeg pravila o položaju javnopravnih tijela u sustavu PDV-a. Tako će se javnopravna tijela smatrati poreznim obveznicima, bez obzira na ispunjenje uvjeta za primjenu općeg pravila, u sljedeća dva slučaja: 1) ako bi neoporezivanje transakcija o kojima je riječ dovelo do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja te 2) ako tijela s javnim ovlastima obavljaju djelatnosti izričito navedene u Dodatku I. ZPDV-u (osim ako ih ne obavljaju u zanemarivom opsegu).

Time promatrana norma ZPDV-a u potpunosti slijedi strukturu (iako ne i izričaj!) norme iz čl. 13./1. Direktive. Primarna je svrha te norme, na što upućuje praksa ES-a, dvostruka: s jedne strane valja iz predmeta oporezivanja isključiti sve transakcije javnopravnih tijela koje ona poduzimaju u okviru posebnog, javnopravnog režima, a s druge one ipak moraju biti obuhvaćene predmetom oporezivanja, u slučaju značajnijeg tržišnog natjecanja između javnopravnih tijela i osoba privatnog prava (Henkow, 2013: 32–33). Druga i treća rečenica promatrane norme služe ostvare-

nju potonje svrhe te ih stoga valja promatrati kao cjelinu, kako je izričito utvrdio i ES u predmetu *Isle of Wight*.¹⁶ Tim se iznimkama u dobroj mjeri oduzima širok prostor diskrecije ostavljen državama članicama pri implementaciji *supra* analiziranog općeg pravila, i to imajući u vidu načelo porezne neutralnosti.

Nastavno se najprije analizira odredba sadržana u trećoj rečenici čl. 6./5. ZPDV-a. Ovo odstupanje od slijeda promatrane norme smatramo logičnim s obzirom na to da se pri obavljanju aktivnosti iz Dodatka I. ZPDV-a od javnopravnih tijela *a priori* pretpostavlja narušavanje tržišnog natjecanja. Naime, pri oporezivanju tih djelatnosti PDV-om nije uopće potrebno analizirati jesu li ispunjeni uvjeti za primjenu odredbi sadržanih u prvoj i drugoj rečenici promatrane norme. One moraju biti oporezive u svakom slučaju – kako upućuje i izričaj Direktive (*in any case*) – osim ako se ne obavljaju u zanemarivom opsegu (Henkow, 2013: 32).

4.1. Slučajevi poduzimanja djelatnosti iz Dodatka I. ZPDV-a

Sukladno trećoj rečenici čl. 6./5. ZPDV-a, javnopravna se tijela u svakom slučaju, tj. bez obzira na ostatak norme sadržane u istom članku, moraju smatrati poreznim obveznicima kad poduzimaju neku od djelatnosti izričito navedenih u Dodatku I. ZPDV-a, koji u potpunosti slijedi strukturu i izričaj Dodatka I. Direktive.¹⁷ Te su djelatnosti sljedeće:

- 1) telekomunikacijske usluge,
- 2) isporuka vode, plina, električne energije i grijanja,
- 3) prijevoz dobara,
- 4) lučke usluge i usluge zračnih luka,
- 5) prijevoz putnika,
- 6) isporuka novih dobara proizvedenih za prodaju,
- 7) transakcije u vezi s poljoprivrednim proizvodima koje obavljaju poljoprivredne interventne službe u skladu s propisima o zajedničkoj organizaciji tržišta tih proizvoda,
- 8) organizacija trgovačkih sajmova i izložbi,

¹⁶ Presuda *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505.

¹⁷ Stoga se dalje u radu koristi samo pojam »Dodatak I.«, bez obzira na to misli li se se pritom na dio ZPDV-a ili na dio Direktive.

- 9) skladištenje,
- 10) djelatnosti pravnih osoba koje se bave komercijalnim oglašavanjem,
- 11) djelatnosti putničkih agencija te
- 12) vođenje trgovina za potrebe osoblja, zadruga, industrijskih kantina i slično.

Međutim, ako javnopravno tijelo koju od navedenih djelatnosti obavlja u zanemarivom opsegu, tada se promatrana iznimka od općeg pravila neće primijeniti te će, sukladno općem pravilu, transakcija o kojoj je riječ biti izvan predmeta oporezivanja PDV-om.

ES je u tek dva slučaja izrijekom pojasnio što se sve ubraja u koju od djelatnosti navedenih u Dodatku I. Odluka u predmetu *Götz*¹⁸ razjasnila je da se sudjelovanje javnopravnog tijela kao posrednika u razmjeni prava na proizvodnju mlijeka (tzv. mliječnih kvota) između proizvođača ne smatra transakcijom u vezi s poljoprivrednim proizvodima iz točke 7. Dodatka I. U predmetu *Zweckverband*¹⁹ sud je odlučio da se postavljanje dijelova vođopskrbne mreže od strane javnopravnih tijela može ubrojiti u djelatnost iz točke 2. Dodatka I., s obzirom na to da je riječ o nužnom elementu isporuke vode korisnicima (Henkow, 2013: 50).

Ključnu ulogu u primjeni odredbe o kojoj je riječ ima koncept »zanemarivog opsega« (*negligible scale*). Značenje tog koncepta nije razjašnjeno u praksi ES-a. Sud je tek u predmetu *Câmara Municipal do Porto*²⁰ potvrdio da je ugradnja kriterija zanemarivog opsega u unutarnje pravo država članica opcijaska, tj. da države članice mogu odabrati i oporezivanje svih djelatnosti iz Dodatka I. koje poduzimaju javnopravna tijela, bez obzira na njihov razmjer. No, jednom kada taj kriterij ugrade u svoj pravni poređak, poduzimanje aktivnosti u nezanemarivom opsegu postaje kumulativni uvjet za primjenu promatrane iznimke od općeg pravila (De la Feria, 2009: 152). Henkow (2013: 49), polazeći od načela porezne neutralnosti, zaključuje da je svrha ugradnje klauzule o (ne)zanemarivom opsegu pojednostavljenje sustava. Naime, neutralnost PDV-a nije ugrožena čim javnopravno tijelo poduzima djelatnost iz Dodatka I. Direktive, već kad je opseg djelatnosti o kojoj je riječ dovoljno velik. Swinkels (2009: 372) dodaje da iz tumačenja druge i treće odredbe čl. 13./1. Direktive kao cje-

¹⁸ Presuda *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789.

¹⁹ Presuda *Zweckverband*, C-442/05, EU:C:2007:422.

²⁰ Presuda *Câmara Municipal do Porto*, C-446/98, EU:C:2000:691.

line proizlazi da neoporezivanje djelatnosti iz Dodatka I. koje se obavljaju u zanemarivom opsegu ne može narušiti tržišno natjecanje, pa time ni temeljnu svrhu iznimki od općeg pravila.

Hrvatski je zakonodavac ugrađivanjem klauzule zanemarivog opsega u čl. 6./1. ZPDV-a iskoristio opciju koju mu pruža Direktiva. Kriteriji za primjenu klauzule propisani su u čl. 5./4. PPDV-a. Tako se smatra da tijela s javnim ovlastima obavljaju djelatnost iz Dodatka I. u zanemarivom opsegu ako vrijednost obavljenih isporuka u okviru tih djelatnosti u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od iznosa iz čl. 90./1. ZPDV-a. Riječ je zapravo o pragu oporezivanja za »male porezne obveznike«, koji je trenutno postavljen na 230.000 HRK-a. Iako propisivanje kvantitativnog kriterija poput ovoga pri određenju zanemarivog opsega nije u suprotnosti s odredbama Direktive, postavlja se pitanje na koji način taj kriterij primijeniti, tj. procjenjivati njegovo (ne)ispunjenje: 1) za svaku djelatnost iz Dodatka I. zasebno ili 2) skupnim zbrajanjem vrijednosti svih isporuka javnopravnog tijela koje je moguće klasificirati u bilo koju od kategorija iz Dodatka I.

S obzirom na *supra* izloženi cilj odredbe ZPDV-a o obveznom oporezivanju djelatnosti iz Dodatka I., kvantitativni kriterij »zanemarivog opsega« valja primjenjivati za svaku djelatnost zasebno. Dakle, javnopravno se tijelo ima smatrati poreznim obveznikom za konkretnu djelatnost iz Dodatka I. samo ako je vrijednost isporuka u okviru te djelatnosti (npr. djelatnost prijevoza putnika) u prethodnoj godini premašila iznos od 230.000 HRK-a. U suprotnom slučaju valja smatrati da javnopravno tijelo obavlja promatranu djelatnost u zanemarivom opsegu, čime se ne narušava tržišno natjecanje s osobama privatnog prava (vidi: *infra*, poglavlje 3.3.), odnosno ne podriva načelo porezne neutralnosti.

Međutim, praksa primjene klauzule zanemarivog opsega pokazuje da su se porezna tijela opredijelila za dijametralno suprotno tumačenje. U svom mišljenju Porezna uprava (2013) navodi da se ispunjenje kvantitativnog kriterija određuje zbrajanjem vrijednosti isporuka u okviru svih djelatnosti iz Dodatka I. Štoviše, prema hrvatskim poreznim tijelima u izračun praga od 230.000 HRK-a moraju se uključiti i isporuke u okviru djelatnosti najma poslovnog prostora, iznajmljivanja »društvenih domova« i sličnih objekata, prodaje grobnih okvira, prodaje kasete za urne i ostalih sličnih djelatnosti (Porezna uprava, 2013). Iako je riječ o egzemplarnom nabranjanju, evidentno je da Porezna uprava navodi djelatnosti koje javnopravna tijela poduzimaju izvan okvira svog djelokruga ili ovlasti, na koje se ne primjenjuje opće pravilo čl. 6./5. ZPDV-a (vidi: *supra*, poglavlje 3.2.).

Prilikom poduzimanja tih djelatnosti javnopravna tijela nemaju nikakav posebni tretman u sustavu PDV-a te se na njih primjenjuju sva pravila koja vrijede i za sve druge, stalne porezne obveznike. To uključuje i pravilo o neoporezivanju malih poreznih obveznika iz čl. 90./1. ZPDV-a, prema kojem se prelazak praga od 230.000 HRK računa skupnim zbrajanjem vrijednosti većine isporuka dobara i usluga koje obavlja pojedini subjekt (čl. 90./5. i 6. ZPDV-a). Nije jasno zašto Porezna uprava smatra da se pri procjeni ispunjenja praga za konkretno javnopravno tijelo (koji je jednak za sve porezne obveznike) moraju uzimati u obzir i isporuke koje temeljem zakonskih odredbi imaju poseban tretman u sustavu PDV-a (djelatnosti iz Dodatka I.).

Uporište za takav stav može se naći jedino gramatičkim tumačenjem zbu-
njujućih i nomotehnički manjkavih odredbi PPDV-a, napose odredbe čl. 5./4. PPDV-a, s obzirom na uporabu množine u drugom dijelu rečenice.²¹ Smatramo da je do istog zaključka nemoguće doći ciljnim i sistemskim tumačenjem, koje sukladno praksi ES-a mora imati prioritet. Naime, primjena klauzule zanemarivog opsega na način pojašnjen u mišljenju Porezne uprave dovodi do sljedećeg rezultata: javnopravno tijelo bit će porezni obveznik za poduzimanje djelatnosti iz Dodatka I. iako je vrijednost isporuka u okviru te djelatnosti u prethodnoj godini iznosila tek 1.000 HRK-a samo zato što se zbrajanjem te vrijednosti s vrijednostima isporuka u okviru svih ostalih djelatnosti iz Dodatka I., kao i drugih gospodarskih djelatnosti (*sic!*), prelazi prag od 230.000 HRK-a. Takav je rezultat apsurdan ima li se u vidu *ratio* odredbe iz treće rečenice čl. 6./5. ZPDV-a (postizanje porezne neutralnosti u slučaju narušenog tržišnog natjecanja), a posebno u istu odredbu ugrađene klauzule zanemarivog opsega (pojednostavljenje oporezivanja).

Vrijedi ponoviti da oporezivanje svake pojedinačne transakcije koja se može obuhvatiti kojom od djelatnosti iz Dodatka I., bez obzira na njezin zanemarivi opseg, nije protivno pravu EU-a, jer države članice nisu obvezne promatrati kriterij ugraditi u unutarnje pravo. Državama članicama ostavljena je potpuna sloboda odabira relevantnog kriterija i njegove primjene. No, rješenja PPDV-a, a napose njihova provedba od hrvatskih poreznih tijela, podložna su kritici, jer dovode u pitanje sam cilj ugradnje klauzule zanemarivog opsega u hrvatsko porezno pravo. Stoga predlaže-

²¹ U čl. 5./4. PPDV-a navedeno je: »Smatra se da tijela iz članka 6. stavka 5. Zakona obavljaju djelatnost iz stavaka 2. i 3. ovoga članka u zanemarivom opsegu, ako vrijednost obavljenih isporuka u okviru **tih djelatnosti**, u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od iznosa iz članka 90. stavka 1. Zakona.«

mo ili izmjenu zbunjujućih odredbi PPDV-a ili izmjenu načina njihova tumačenja, sukladno stavu iznesenom *supra*, pod 1.

4.2. Slučajevi znatnog narušavanja tržišnog natjecanja

Odredba sadržana u drugoj rečenici čl. 6./5. ZPDV-a također predstavlja derogaciju u odnosu na opće pravilo o položaju javnopravnih tijela u sustavu PDV-a. Naime, čak i ako su oba kumulativna uvjeta za primjenu općeg pravila ispunjena, transakcije o kojima je riječ bit će oporezive PDV-om ako bi njihovo neoporezivanje dovelo do »znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja«. Time hrvatski zakonodavac gotovo doslovno slijedi izričaj odredbe iz druge rečenice čl. 13./1. Direktive. Kako je već istaknuto *supra*, cilj je ove tzv. klauzule narušavanja tržišnog natjecanja osigurati poreznu neutralnost, jedno od osnovnih načela zajedničkog sustava PDV-a. To je izričito potvrdio i ES u predmetu *Halle*.²² U istoj je odluci potvrđen stav prijašnje prakse Suda²³ da primjena ove odredbe dolazi u obzir ako javnopravna tijela poduzimaju djelatnosti u okviru posebnog javnopravnog režima, a iste djelatnosti ili transakcije poduzimaju, ili ih mogu poduzimati, osobe privatnog prava, koje djeluju u okviru privatnopravnog režima ili temeljem dobivenih upravnih koncesija (Henkow, 2013: 46). U tom smislu može se govoriti o tržišnom natjecanju između tijela s javnim ovlastima i osoba privatnog prava, gdje je porezni tretman tržišnih takmaca bitno različit. Ako razlike u poreznom tretmanu, s obzirom na sustav PDV-a, uzrokuju znatno narušavanje tržišnog natjecanja, javnopravna se tijela moraju za djelatnost ili transakciju o kojoj je riječ smatrati poreznim obveznicima, bez obzira na opće pravilo.

Praksa ES-a potvrđuje razmjerno visok stupanj slobode država članica u implementaciji klauzule narušavanja tržišnog natjecanja u unutarnje pravo. Međutim, polazeći od njezina osnovnog cilja, ES je u velikom broju predmeta ocrtao granice te slobode. Prvo, Sud je utvrdio da je riječ o obvezujućoj odredbi Direktive te države članice nemaju mogućnost opcije izuzimanja od njezine primjene (Swinkels, 2009: 371). Odluka u predmetu *Komisija protiv Irske*²⁴ potvrđuje da će države članice udovoljiti ovoj obvezi ako u unutarnje pravo ugrade ili opći kriterij prema kojem se jav-

²² Presuda *Halle*, EU:C:2006:374.

²³ Presuda *Carpaneto Piacentino*, EU:C:1989:381.

²⁴ Presuda *Komisija protiv Irske*, C-554/07, EU:C:2009:464.

nopravna tijela moraju smatrati poreznim obveznicima u slučaju znatnog narušavanja tržišnog natjecanja ili koji drugi kriterij koji predstavlja pravni temelj za diskrecijsko odlučivanje poreznih tijela u provedbi promatrane odredbe. S druge strane, države članice nisu obvezne u svoje unutarnje pravo transponirati doslovni izričaj navedene odredbe, za što se primjerice odlučio hrvatski zakonodavac. Također, nisu obvezne niti u svom unutarnjem pravu odrediti neke detaljnije kriterije za njezinu primjenu, poput kvantitativnih pragova (Henkow, 2013: 45). Odluka ES-a u predmetu *Câmara Municipal do Porto*²⁵ potvrđuje mogućnost diskrecijskog odlučivanja ministarstva financija je li u pojedinim slučajevima tržišno natjecanje narušeno ili ne, pod uvjetom da te odluke podliježu sudskoj kontroli.

Drugo, koncept »narušavanja tržišnog natjecanja« valja tumačiti široko. U predmetu *Isle of Wight*²⁶ potvrđeno je da obuhvaća i stvarno postojeće i tek potencijalno tržišno natjecanje, ako mogućnost za ovo potonje nije tek hipotetična, već realno ostvariva. U istom je predmetu potvrđeno da se narušavanje tržišnog natjecanja mora procjenjivati za točno određenu djelatnost o kojoj je riječ, bez obzira na postojeće odnose na mjerodavnom lokalnom tržištu (Terra, Kajus, 2014: 368). Na sličnom tragu Henkow (2013: 46) pokazuje da je pitanje narušavanja tržišnog natjecanja faktično, a ne pravno pitanje, pri čijem se rješavanju valja koristiti ekonomskom metodologijom. Odluka ES-a u predmetu *Salix*²⁷ potvrdila je izravni učinak klauzule o narušavanju tržišnog natjecanja te se na subjektivna prava koja su njome zajamčena pred tijelima i sudovima država članica mogu pozvati i osobe privatnog prava i osobe javnog prava. Naime, promatrana se odredba primjenjuje i ako je tržišno natjecanje na štetu javnopravnih tijela, što potvrđuje potrebu za širokim tumačenjem (Henkow, 2013: 46).

U hrvatskom normativnom okviru ne nalazimo kriterije temeljem kojih valja procjenjivati narušavanje tržišnog natjecanja. U čl. 5./1. PPDV-a tek se ponavlja njezin izričaj, iako valja upozoriti na teško objašnjivo izostavljanje zakonske sintagme »u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama«. Postupak primjene klauzule narušavanja tržišnog natjecanja propisan je u čl. 5./5. PPDV-a. Tako će Porezna uprava rješenjem utvrditi da je javnopravno tijelo porezni obveznik za određene djelatnosti/transakcije, ali tek nakon što tijelo nadležno za zaštitu tržišnog natjecanja utvrdi da je

²⁵ Presuda *Câmara Municipal do Porto*, EU:C:2000:691.

²⁶ Presuda *Isle of Wight*, EU:C:2008:505.

²⁷ Presuda *Salix*, C-102/08, EU:C:2009:345.

posrijedi znatno narušavanje načela tržišnog natjecanja. Sukladno Zakonu o zaštiti tržišnog natjecanja (NN 79/09, 80/13, ZZTN), tijelo nadležno za zaštitu tržišnog natjecanja u RH jest Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja (AZTN). S obzirom na djelokrug rada AZTN-a i vrste njezinih akata, pretpostavljamo da će porezno tijelo svoje rješenje temeljiti na prethodno zatraženom i donesenom stručnom mišljenju AZTN-a o narušavanju načela tržišnog natjecanja u specifičnim slučajevima, sukladno čl. 25. i 30. ZZTN-a. Dosadašnja praksa suradnje poreznih tijela i AZTN-a u provedbi promatrane odredbe ZPDV-a nije nam poznata, iako valja upozoriti na jedno mišljenje koje je AZTN donio temeljem zahtjeva samog javnopravnog tijela – Hrvatske energetske regulatorne agencije (HERA-e).²⁸

Komparativna praksa država članica EU ne poznaje rješenje slično opisanom, što se može pripisati visokom stupnju slobode država članica u implementaciji promatrane odredbe Direktive. Tako unutarnje pravo nekih država članica sadržava i posebne liste, u kojima se izričito navode određene aktivnosti javnopravnih tijela koje će biti oporezive PDV-om, zbog pretpostavke narušavanja tržišnog natjecanja. Jednako tako, moguće je izričito navođenje određenih subjekata koji se ubrajaju u javnopravna tijela, a čije će aktivnosti uvijek biti oporezive PDV-om. Bez obzira na odabranu implementacijsku tehniku, u praksi ES-a više je puta potvrđen značaj ciljnog tumačenja: koncept zabrane narušavanja tržišnog natjecanja valja promatrati kao dio načela porezne neutralnosti, temeljnog načela zajedničkog sustava PDV-a.²⁹ Ako je tržišno natjecanje između javnopravnog tijela i privatnopravnog subjekta narušeno, tada se ne ostvaruje niti zahtjev porezne neutralnosti.

Stoga i rješenje iz čl. 5./5. PPDV-a valja podvesti kritici. Smatramo da je sudjelovanje AZTN-a u postupku provedbe čl. 6./5. ZPDV-a nepotrebno. Naime, Ministarstvo financija moglo je, temeljem dane zakonske ovlasti, u PPDV-u egzemplarno navesti one aktivnosti tijela s javnim ovlastima za koje se pretpostavlja narušavanje tržišnog natjecanja. Poreznom tijelu je pak mogla biti ostavljena mogućnost da svojim rješenjem utvrdi da je do narušavanje tržišnog natjecanja došlo i u drugim, posebno navedenim slučajevima. S obzirom na mogućnost sudske kontrole zakonitosti takvih rješenja, u postupku pred upravnim sudovima svi zahtjevi prava EU-a bili

²⁸ Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja, dostupno na: <http://www.aztn.hr/articel/1517/neplacanjem-pdv-a-hera-ne-narusava-trzisno-natjecanje> (26. 1. 2015.).

²⁹ Presuda *J. P. Morgan*, C-363/05, EU:C:2007:391.

bi ispunjeni, uz puno jednostavnije ostvarenje temeljnih ciljeva posebnog tretmana javnopravnih tijela u sustavu PDV-a.

5. Zaključak

Prvi je ZPDV (stupio na snagu 1. siječnja 1998.) bio simbol dovršetka porezne reforme kojom je hrvatski porezni sustav prilagođen zahtjevima tržišno orijentiranog gospodarstva. Novi se ZPDV može smatrati simbolom nove faze hrvatskog poreznog sustava, koji je od 1. srpnja 2013. bitno obilježen »europskom odrednicom«, kao jedan od 28 poreznih sustava na području Europske unije. Novi je ZPDV temeljni instrument implementacije Direktive Vijeća EU o zajedničkom sustavu PDV-a u unutarnje pravo RH te se i njegova primjena i tumačenje mora smjestiti u opći kontekst međuodnosa hrvatskog prava i prava EU-a. Problem tematiziran u ovom radu stoga se može promatrati i kao tek djelić slagalice s kojom su nakon 1. srpnja 2013. suočeni hrvatski porezni obveznici i porezna tijela. Specifičnosti hrvatskog pravnog poretka relevantne za oporezivanje PDV-om neumitno će dovoditi do novih pitanja, pri čijem rješavanju pomoć valja tražiti u praksi ES-a, koji je u nekoliko stotina predmeta tumačio pojedina pravila Direktive.

Mnoga pitanja važna za javnopravna tijela i njihov položaj u sustavu PDV-a ostavljena su izvan granica ovog rada. Pitanja primjene i tumačenja pravila o poreznim oslobođenjima zacijelo zaslužuju zasebno istraživanje. Isto vrijedi i za podjelu pretporeza, vlastitu potrošnju, stjecanje dobara iz drugih država članica EU-a te mnoge druge institute prava PDV-a. Međutim, primjena najvećeg dijela pravila koja uređuju ta pitanja nije *rationae personae* ograničena na javnopravna tijela te stoga i iskustva drugih, privatnopravnih subjekata mogu biti od pomoći.

Temeljni je doprinos rada analitički pristup problematici poreznog tretmana djelatnosti javnopravnih tijela u hrvatskom sustavu PDV-a *de lege lata*. Osnovni nalazi prakse ES-a primijenjeni su na hrvatski normativni okvir, čije je uporište norma iz čl. 6./5. ZPDV-a. Sukladno promatranom normativnom okviru, sve djelatnosti javnopravnih tijela moguće je podijeliti u tri kategorije, ovisno o njihovoj poreznoj tretmanu u sustavu PDV-a: 1) oporezive transakcije, 2) transakcije izvan predmeta oporezivanja te 3) transakcije koje su temeljem posebnih odredbi oslobođene oporezivanja PDV-om. Norma čl. 6./5. ZPDV-a zbog složene je strukture i izričaja razložena na tri osnovna dijela: 1) opće pravilo o neoporezivanju djelatnosti

javnopravnih tijela, 2) klauzulu o djelatnostima iz Dodatka I. ZPDV-a te 3) klauzulu o narušavanju tržišnog natjecanja. U radu je upozoreno na prijemore u primjeni navedenih odredbi, od kojih neki izvire iz specifičnosti hrvatske upravne prakse (npr. problem definiranja tijela s javnim ovlastima), a drugi su uvelike plod neumješnosti podzakonskog normiranja (npr. primjena kriterija »zanemarivog opsega« sukladno odredbi čl. 5./4. PPDV-a). Unatoč pokušajima poreznih tijela i nadležnog ministarstva da svojim mišljenjima i uputama pojasne primjenu relevantnih pravila, smatramo da željeni stupanj pravne sigurnosti – uz istovremeno poštovanje prava EU-a – nije dosegnut. Naime, u navedenim aktima izostaju jasni kriteriji kvalifikacije djelatnosti javnopravnih tijela, već se u njima tek primjerično, najčešće temeljem upita samih javnopravnih tijela, pojašnjava tretman pojedinih djelatnosti (Porezna uprava, 2013; Ministarstvo financija, 2014). Tako se ugrožava i ostvarenje temeljne svrhe davanja mišljenja, tj. općih javnih informacija od poreznih tijela – jačanje pravne sigurnosti poreznih obveznika (Žunić Kovačević, 2010: 141–142).

Konačno, iako je cilj rada bio prikazati uređenje *de lege lata*, vrijedi istaknuti da je položaj javnopravnih tijela u sustavu PDV-a trenutačno predmet detaljnog razmatranja od institucija EU-a, gdje se ističu i mnogobrojni prijedlozi *de lege ferenda*. Europska je komisija u prosincu 2014. godine objavila rezultate javne rasprave o ovoj temi s predstavnicima javnog i privatnog sektora, iz kojih je vidljiva snažna volja potonje skupine za radikalnim izmjenama poreznog tretmana djelatnosti javnopravnih tijela (Europska komisija, 2014). Zagovornici ukidanja posebnog tretmana javnopravnih tijela u sustavu PDV-a polaze uglavnom od argumenata ekonomske naravi: načelo ekonomske učinkovitosti zahtijeva potpuno jednak, tj. neutralan porezni tretman svih subjekata koji isporučuju dobra i/ili pružaju usluge, bez obzira na to je li riječ o subjektima javnog ili privatnog prava (Auejan, Poddar, Jenkins, 1999: 146–149). Odgovor na pitanje hoće li se na razini EU-a u budućnosti usvojiti model punog oporezivanja javnopravnih tijela (kao npr. u poreznom sustavu Novog Zelanda), ili bar kakvo hibridno rješenje kojim bi se ostvarila veća porezna neutralnost, u najvećoj mjeri ovisi o tomu koji ciljevi oporezivanja (npr. fiskalni cilj, pravednost, učinkovitost, jednostavnost i dr.) u danom trenutku imaju prioritet u očima nositelja porezne politike u pojedinim državama članicama, kao i potencijalu postizanja kompromisa na razini EU-a.

Literatura

- Auejan, Michel, Peter Jenkins, Satya Poddar (1999) A New Approach to Public Sector Bodies. *VAT Monitor* 10(4): 144–149
- Barberić, Hrvoje (2010) Komore u Republici Hrvatskoj. *Pravo i porezi* (4): 43–48
- Borković, Ivo (1997) *Upravno pravo*. Zagreb: Informator
- Copenhagen Economics (2011) VAT in the public sector and exemptions in the public interest: final report for TAXUD/2009/DE/316, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf
- Čapeta, Tamara, Siniša Rodin (2010) Osnove prava Europske unije – na temelju Lisabonskog ugovora: gradivo za cjeloživotno obrazovanje pravnika. Zagreb: Narodne novine
- De la Feria, Rita (2009) The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction. *Intertax* 37(3): 148–165
- Dika, Mihailo i dr. (2003) *Komentar Zakona o udrugama s obrascima*. Zagreb: B.a.B.e.
- Europska komisija (2014) Summary report of the outcome of the public consultation on the Review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest, <https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp>
- Henkow, Oscar (2013) *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International
- Javor, Ljubica (2013), Proračunski korisnici kao obveznici PDV-a od 1. srpnja 2013. *Financije, pravo i porezi* 9(13): 64–72
- Jelčić, Barbara (2001) *Javne financije*. Zagreb: RRIF
- Jimenez Compaired, Ismael (2008) VAT and Public Bodies in EC Member States. *Intertax* 36(6): 268–281
- Kontrec, Damir (2012) Novine u zakupu i kupoprodaji poslovnog prostora. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 33(1): 461–483
- Krijan, Pero, Lidija Krijan-Žigić (2006) Javne ovlasti kao poseban oblik javne vlasti. *Informator* 5461/5462: 1–12
- Musa, Anamarija (2013) *Institucionalni i pravni okvir za dobro upravljanje u hrvatskim agencijama*. Zagreb: GONG
- Padjen, Ivan (2002) Političke stranke kao javnopravne osobe hrvatskog pravnog sistema: pristup problemu. *Politička misao* 39(2): 133–156
- Padjen, Ivan (2007) Javno i privatno pravo: Transfer pravnih teorija. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 44(3–4): 443–461
- Swinkels, Joep (2009) The Tax Liability of Public Bodies under EU VAT. *International VAT Monitor* 20(5): 369–374
- Terra, Ben i Kajus, Julie (2014) *Introduction to European VAT (Recast)*. Amsterdam: IBFD

Terra, Ben i Wattel, Peter (2012) *European Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International

Žunić Kovačević, Nataša (2010), Primjena načela dobre vjere u poreznom postupku – neuspjeli pokušaj uvođenja instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno pravo. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 31(1): 133–155

Propisi Republike Hrvatske

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 79/13, 85/13 – ispravak, 160/13, 35/14, 157/14

Ustav RH, NN 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14

Zakon o Hrvatskoj gospodarskoj komori, NN 66/91, 73/91

Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13

Zakon o općem upravnom postupku, NN 47/09

Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN, 73/13

Zakon o sustavu državne uprave, NN 150/11, 12/13

Zakon o udrugama, NN 74/14

Zakon o ustanovama, NN 76/93, 29/97, 47/99, 35/08

Zakon o zaštiti tržišnog natjecanja, NN 79/09, 80/13

Upravna praksa Republike Hrvatske

Ministarstvo financija (2014), mišljenje br. kl. 410-19/13-01/312, od 31. siječnja 2014.

Porezna uprava (2013), mišljenje br. kl. 410-19/13-01/312, od 6. prosinca 2013.

Propisi Europske unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11. 12. 2006.

Konsolidirana verzija Ugovora o funkcioniranju Europske unije, SL C 326, 26. 10. 2012.

Odluke Suda Europske unije

Presuda *Komisija protiv Nizozemske*, C-235/85, EU:C:1987:161

Presuda *Carpaneto Piacentino*, spojeni predmeti 231/87 i 129/88, EU:C:1989:381

- Presuda *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332
Presuda *Komisija Europskih zajednica protiv Francuske Republike*, C-276/97, EU:C:2000:424
Presuda *Komisija Europskih zajednica protiv Irske*, C-358/97, EU:C:2000:425
Presuda *Komisija protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, C-359/97, EU:C:2000:426
Presuda *Komisija protiv Nizozemske*, C-408/97, EU:C:2000:427
Presuda *Komisija protiv Grčke*, C-260/98, EU:C:2000:429
Presuda *Câmara Municipal do Porto*, C-446/98, EU:C:2000:691
Presuda *Komisija protiv Portugala*, C-276/98, EU:C:2001:133
Presuda *Halle*, C-430/04, EU:C:2006:374
Presuda *JP Morgan*, C-363/05, EU:C:2007:391
Presuda *Zweckverband*, C-442/05, EU:C:2007:422
Presuda *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789
Presuda *Karol Mihal*, C-456/07, EU:C:2008:293
Presuda *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505
Presuda *Salix*, C-102/08, EU:C:2009:345
Presuda *Komisija protiv Irske*, C-554/07, EU:C:2009:464

THE POSITION OF PUBLIC BODIES IN THE NEW CROATIAN SYSTEM OF VALUE ADDED TAX

Summary

The paper analyses the tax regime of public law bodies (bodies of state authority, bodies of state administration, bodies and units of local and regional self-government, and other bodies entrusted with public authority) in the Croatian system of value added tax de lege lata. After the accession to the European Union, the new context of the Croatian value added tax law was determined by the relationship between national and supranational legal orders. Provisions of the Croatian national law are analysed in the light of rules of the Directive on the common system of value added tax and their interpretation by the European Court. A unique analytical model for assessment of the Croatian value added tax regime of public law bodies has been created by the application of the EC court practice to the Croatian regulative framework. Certain shortcomings in secondary legislation and dilemmas in practice have also been described.

Key words: *value added tax, public law bodies, subject of value added taxation, Directive on the common system of value added tax, European Court*