

Doc. dr Miloš Milošević\*

## ZNAČAJNIJA Odstupanja Zakona o porezu na dodatu vrednost od komunitarne PDV regulative

**Apstrakt:** Zakon o porezu na dodatu vrednost poštuje osnovne principe i strukturu evropskog zakonodavstva u oblasti PDV-a. Međutim, on nije u potpunosti usklađen sa najrelevantnijim komunitarnim propisom o PDV-u – Direktivom 2006/112/EC. Republika Srbija je 21. januara 2014. godine zvanično otpočela pristupne pregovore sa Evropskom unijom. Cilj ovih pregovora jeste da Srbija u celosti usvoji pravne tekovine Evropske unije i osigura njihovo potpuno sprovođenje i primenu. Pravne tekovine Evropske unije obuhvataju i oblast oporezivanja u okviru koje se po značaju izdvaja PDV. U predstojećem radu analiziraćemo odstupanja Zakona o porezu na dodatu vrednost od Direktive 2006/112/EC na koja je Evropska komisija ukazala u godišnjim izveštajima o napretku Srbije u periodu od 2005. do 2014. godine. Analizom sadržaja, primenom normativnog i komparativnog metoda u istraživanju, utvrdićemo u čemu se pomenuta odstupanja sastoje i u zaključnom delu dati konkretne preporuke u cilju njihovog otklanjanja.

**Ključne reči:** PDV, Evropska unija, pridruživanje, harmonizacija prava, Direktiva 2006/112/EC.

### 1. UVOD

Sistem PDV-a će 1. januara 2015. godine navršiti prvu deceniju primene u Republici Srbiji. Izrađen je po ugledu na evropski model.<sup>1</sup> Evrop-

\* Docent Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu  
e-mail: milosevic@ius.bg.ac.rs

1 Upravo je evropski sistem PDV-a inicirao usvajanje i poslužio kao model za izradu sistema PDV-a u bezmalo svim ostalim državama vernim ovom poreskom obliku, Thuronyi, V., 2003, *Comparative Tax Law*, The Hague, Kluwer Law International, pp. 312–313. U kasnim šezdesetim godinama prošlog veka, PDV se primenjivao u svega desetak država. U poslednjih pedeset godina dolazi do njegovog rapidnog širenja i sada se primenjuje u više od 150 država, OECD, 2012, *Consumption Tax Trends 2012, VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, Paris, OECD, p. 31. Za-

ska komisija potvrdila je poštovanje osnovnih principa i strukture evropskog zakonodavstva u oblasti PDV-a.<sup>2</sup> Član 1. stav 2, u vezi sa članom 27. Zakona o porezu na dodatu vrednost<sup>3</sup> (u daljem tekstu: ZPDV) gotovo na jednak način definiše PDV kao i Direktiva 2006/112/EC.<sup>4</sup> Porez na dodatu vrednost određen je kao: „opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim ako ovim zakonom nije drukčije propisano”, pri čemu obveznik može iznos dugovanog poreza umanjiti za iznos poreza koji mu je obračunat u prethodnoj fazi prometa dobara i usluga, odnosno koji je platio pri uvozu dobara.<sup>5</sup> Međutim, to ne znači da je ZPDV u potpunosti prilagođen evropskoj regulativi u ovoj oblasti.

Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica, sa jedne strane, i Republike Srbije, sa druge strane,<sup>6</sup> (u daljem tekstu: SSP) u članu 72. stav 1. predviđa obavezu naše zemlje da svoje pozitivno zakonodavstvo uskladi sa *acquis communautaire*, kao i da obezbedi da važeće i buduće zakonodavstvo EU bude pravilno primenjeno i sprovedeno.<sup>7</sup> Evropski savet je 28. juna 2013. godine doneo odluku da se otvore pristupni pregovori sa Srbijom. Pregovori su zvanično otpočeli 21. januara 2014. godine u Briselu, Prvom međuvladinom konferencijom o pristupanju Srbije EU.

ključujemo da talas širenja PDV-a zapravo koincidira sa njegovom implementacijom u tadašnjoj Evropskoj ekonomskoj zajednici 1967. godine.

- 2 Commission staff working paper, Analytical report accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, SEC(2011) 1208, 12.10.2011, p. 86.
- 3 Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 6/14.
- 4 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006.
- 5 Upered.: gore, fusnota 4, član 1(2) Direktive 2006/112/EC. Opširnije o preklapanju fundamentalnih načela srpskog i evropskog sistema PDV-a, Milošević, M., 2014, *Nezakonita evazija poreza na dodatu vrednost*, Beograd, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, str. 33–47.
- 6 Zakon o potvrđivanju Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica, sa jedne strane, i Republike Srbije, sa druge strane, *Sl. glasnik RS – Međunarodni ugovori*, br. 83/08.
- 7 SSP je stupio na snagu 1. septembra 2013. godine. Međutim, član 72. stav 2. SSP predviđa da će se sa usklađivanjem otpočeti od dana njegovog potpisivanja (29. aprila 2008. godine). Usklađivanje će se postepeno proširivati na sve elemente pravnih tekovina Zajednice na koje SSP upućuje – do kraja prelaznog perioda za pridruživanje u trajanju od najviše šest godina.

Cilj pristupnih pregovora upravo jeste da Srbija u celosti usvoji pravne tekovine EU (podeljene na 35 poglavlja) i osigura njihovo potpuno sprovođenje i primenu. Otvaranju svakog poglavlja prethodi tzv. *screening*, odnosno analitički pregled važećeg zakonodavstva iz određene oblasti u Srbiji i EU. U okviru eksplanatornog skrininga (*explanatory screening*) Evropska komisija predstavlja državi kandidatu pravne tekovine EU, dok se kroz bilateralni skrining (*bilateral screening*) procenjuje nivo usklađenosti pravnog sistema države kandidata sa komunitarnim pravnim sistemom. Evropska komisija predvidela je da proces skrininga za našu zemlju traje od septembra 2013. do juna 2015. godine.<sup>8</sup> U oblasti oporezivanja (poglavlje 16 korpusa pravnih akata EU) eksplanatorni skrining održan je sredinom oktobra 2014. godine, dok je bilateralni skrining zakazan za 14. i 15. mart 2015. godine u Briselu.

Imajući u vidu suštinu procesa pridruživanja Evropskoj uniji, u radu ćemo analizirati odstupanja ZPDV-a od komunitarne PDV regulative na koja je Evropska komisija eksplicitno ukazala u godišnjim izveštajima o napretku Srbije od 2005. do 2014. godine i time im pridala poseban značaj. Rad predstavlja tek mali doprinos predstojećem izazovu potpune harmonizacije s evropskim zakonodavstvom u ovoj oblasti.

## 2. RAZLOZI ZA USAGLAŠAVANJE SISTEMA OPOREZIVANJA PROMETA U EVROPSKOJ UNIJI

U Evropskoj uniji je oduvek veliki značaj pridavan harmonizaciji indirektnih poreza.<sup>9</sup> Potreba za usaglašavanjem sistema oporezivanja prometa imanentna je nastojanju da se ustanovi „evropsko tržište” u smislu zajedničkog tržišta koje obuhvata teritoriju više država, a po svojim karakteristikama nalikuje unutrašnjem tržištu. Budući da se iznos indirektnog poreza na promet neposredno odražava na cenu proizvoda, značajna odstupanja država-članica u visini poreza i/ili obuhvatu oporezivanja

---

8 Ministarstvo spoljnih poslova Republike Srbije, *Proces pristupanja Republike Srbije Evropskoj uniji*, (<http://www.mfa.gov.rs/sr/index.php teme/proces-pristupanja-republike-srbije-eu?lang=lat>, 26.10.2014).

9 Tako je već u članu 99. Ugovora o osnivanju Evropske ekonomske zajednice od 25. marta 1957. godine (Treaty establishing the European Economic Community), Evropskoj komisiji poverena obaveza da ispita na koji se način „zakonska regulativa država članica, koja se odnosi na poreze na promet, akcize i druge oblike indirektnog oporezivanja [...] može harmonizovati u interesu zajedničkog tržišta”. Važeći pravni osnov za harmonizaciju propisa iz oblasti PDV-a u Evropskoj uniji predstavlja član 113. Ugovora o funkcionisanju Evropske unije (Consolidated version of the Treaty on the functioning of the European Union, OJ C 326 of 26 October 2012).

onemogućila bi zdravu tržišnu utakmicu privrednih subjekata na zajedničkom tržištu. Pored toga, s izuzetkom Francuske koja od 1953. godine primenjuje PDV (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*), države-osnivači Evropske unije primenjivale su kumulativni (kaskadni) porez na promet. Ovaj oblik poreza na promet onemogućava da se sagleda stvarni poreski teret koji je sadržan u ceni dobra. Posledica toga bila je stalno prisutna opasnost od (namernog ili slučajnog) subvencionisanja izvoza od strane pojedine države-članice refundacijom većeg iznosa poreza izvozniku.<sup>10</sup>

Stoga su u proteklo pola veka učinjeni značajni naponi u pravcu harmonizacije poreza na dodatu vrednost među državama članicama. Njihov rezultat je sveobuhvatan pravni okvir koji čine Direktiva 2006/112/EC<sup>11</sup>,

- 10 I obrnuto, naplaćivanjem poreza pri uvozu država-članica mogla je uticati na konkurentnost uvezenog proizvoda u odnosu na domaći. Naime, pri uvozu se primenjivao „porez na izravnaje“, koji je takođe arbitraran, jer se ne može tačno utvrditi koliko iznosi poresko opterećenje kod istih dobara domaćeg porekla u fazama koje prethode onoj u kojoj se primenjuje „porez na izravnaje“: ako je taj porez previsoko odmeren radilo bi se o prikrivenoj carini; u suprotnom, uvezena dobra bila bi favorizovana na račun domaćih, Jelčić, B., 1977, *Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi*, Zagreb, Privredni vjesnik, str. 39. Citirano prema: Popović, D., 1997, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Budimpešta i Beograd, COLPI i Savremena administracija, str. 784. O ovim problemima govori se i u preambuli Prve direktive o harmonizaciji zakonodavstva država-članica posvećenog porezima na promet (First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71 of 14 April 1967).
- 11 Vid.: fusnota 4. Po stupanju na snagu 1. januara 2007. godine Direktiva 2006/112/EC dopunjavana je i menjana sledećim aktima: Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, OJ L 384 of 29 December 2006; Council Directive 2007/75/EC of 20 December 2007 amending Directive 2006/112/EC with regard to certain temporary provisions concerning rates of value added tax, OJ L 346 of 29 December 2007; Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ L 44 of 20 February 2008; Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions, OJ L 14 of 20 January 2009; Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax, OJ L 116 of 9 May 2009; Council Directive 2009/69/EC of 25 June 2009 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to imports, OJ L 175/12 of 4 July 2009; Council Directive 2009/162/EU of 22 December 2009 amending various provisions of Directive 2006/112/E on the common system of value added tax, OJ L 10 of 15 January 2010; Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, OJ L 72 of 20 March 2010;

druge PDV direktive<sup>12</sup> i dve uredbe o sprovođenju Direktive 2006/112/EC.<sup>13</sup> Pored navedene regulative, Srbija će do dana pristupanja Evropskoj uniji morati da uspostavi kapacitete neophodne za realizaciju administrativne saradnje u oblasti PDV-a shodno Uredbi 904/2010.<sup>14</sup>

Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules of invoicing, OJ L 189/8 of 22 July 2010; Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax with regard to the duration of the obligation to respect minimum standard rate, OJ L 326 of 10 December 2010; Council Directive 2013/42/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards a Quick Reaction Mechanism against VAT fraud, OJ L 201 of 26 July 2013; Council Directive 2013/43/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud, OJ L 201 of 26 July 2013 i Council Directive 2013/61/EU of 17 December 2013 amending Directives 2006/112/EC and 2008/118/EC as regards the French outermost regions and Mayotte in particular, OJ L 353 of 28 December 2013.

- 12 Reč je o sledećim direktivama: Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State, OJ L 44 of 22 February 2008; Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory, OJ L 326 of 21 November 1986; Council Directive 2006/79/EC of 5 October 2006 on the exemption from taxes of imports of small consignments of goods of a non-commercial character from third countries, OJ L 286 of 17 October 2006; Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries, OJ L 346 of 29 December 2007 i Council Directive 2009/132/EC of 19 October 2009 determining the scope of Article 143(b) and (c) of Directive 2006/112/EC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods, OJ L 292 of 10 November 2009.
- 13 Council implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77 of 23 March 2011 i Council implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services, OJ L 284 of 26. October 2013.
- 14 Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, OJ L 268 of 12. October 2010. Napominjemo da se od uklanjanja granica 1. januara 1993. godine kontrola intrakomunitarnog prometa prevashodno oslanja na efikasnu saradnju poreskih administracija država-članica. Na ovoj činjenici temeljimo zaključak o naročitoj pažnji koja se oblasti administrativne saradnje na terenu PDV-a pridaje u Evropskoj uniji.

### 3. ZNAČAJNIJA Odstupanja ZPDV-a od Komunitarne PDV regulative

Usaglašavanje u oblasti PDV-a treba da se odvija u dve faze. Prva se sastoji u poređenju elemenata zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja iz ZPDV-a sa onim u Direktivi 2006/112/EC i njihovom usklađivanju. Drugom fazom usaglašavanja treba obuhvatiti odredbe koje naša zemlja mora primenjivati od trenutka pristupanja Evropskoj uniji – pre svega odredbe posvećene intrakomunitarnom prometu.

U redovnim godišnjim izveštajima o napretku Srbije od 2005. do 2014. godine<sup>15</sup> Evropska komisija je u svega dva navrata (2008. i 2011. godine) iznela konkretne kritike na račun srpskog sistema PDV-a. Komisija konstatuje neusklađenost u oblasti snižene poreske stope, posebnih postupaka oporezivanja, poreskih oslobođenja, refakcije prethodnog poreza stranim obveznicima, evidencije stranih obveznika u Srbiji za potrebe PDV-a i mesta prometa usluga. U daljem tekstu analiziraćemo u čemu se sastoje neusaglašenosti ZPDV-a sa regulativom Evropske unije u navedenim oblastima.

#### 3.1. SNIŽENE PORESKE STOPE

Direktiva 2006/112/EC u članu 98(1) i (2) dopušta primenu jedne ili dve snižene poreske stope i to *isključivo* na promet dobara i usluga iz kategorija pobrojanih u prilogu III Direktive. Snižene poreske stope ne smeju se primeniti na usluge koje se pružaju elektronskim putem.<sup>16</sup> Po prethod-

15 Serbia and Montenegro 2005 progress report, SEC(2005) 1428, 09.11.2005; Commission staff working document, Serbia 2006 progress report, SEC(2006) 1389, 08.11.2006; Commission staff working document, Serbia 2007 progress report, SEC(2007) 1435, 06.11.2007; Commission staff working document, Serbia 2008 progress report, SEC(2008) 2698, 05.11.2008; Commission staff working document, Serbia 2009 progress report, SEC(2009) 1339, 14.10.2009; Commission staff working document, Serbia 2010 progress report, SEC(2010) 1330, 09.11.2010; Commission staff working paper, Analytical report accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, SEC(2011) 1208, 12.11.2011; Commission staff working document, Serbia 2012 progress report, SWD(2012) 333 final, 10.10.2012; Commission staff working document, Serbia 2013 progress report, SWD(2013) 412 final, 16.10.2013; Commission staff working document, Serbia 2014 progress report, SWD(2014) 302 final, 08.10.2014.

16 Šta se podrazumeva pod „uslugama koje se pružaju elektronskim putem”, vid.: prilog II Direktive 2006/112/EC. Njegova sadržina gotovo se u celosti poklapa sa sadržinom Pravilnika o utvrđivanju usluga pruženih elektronskim putem, u smislu ZPDV, *Sl. glasnik RS*, br. 107/12.

nim konsultacijama sa Komisijom za PDV (*VAT Committee*), država-članica može sniženu stopu primeniti i na isporuke prirodnog gasa, električne energije i toplotne energije koja se pruža preko daljinskog sistema.<sup>17</sup> Takođe, primena beneficirane stope dopuštena je i u odnosu na isporuke živih biljaka i ostalih proizvoda od uzgoja biljaka, uključujući i krtole, korenja i sličnih proizvoda, sečenog cveća i delova biljaka za vezivanje ili dekorisanje, kao i na isporuke ogrevnog drveta,<sup>18</sup> kao i pri uvozu i određenim isporukama umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikvitetata.<sup>19</sup> Snižene poreske stope se shodno članu 99(1) Direktive 2006/112/EC utvrđuju u procentu poreske osnovice, koji ne može biti niži od 5%.

ZPDV u članu 23. stav 2. predviđa jednu posebnu stopu u visini od 10%, što je u skladu sa navedenim odredbama. U sledećoj tabeli uporedićemo slučajeve u kojima je primena posebne stope dopuštena kod nas sa onima iz Direktive 2006/112/EC. Napominjemo da se primena posebne stope *ne sme* proširivati na slučajeve koji nisu predviđeni prilogom III. Sa druge strane, države-članice *nisu obavezne* da predvide sniženu stopu za svaku kategoriju prometa dobara i usluga iz ovog priloga.<sup>20</sup>

Tabela 1. Primena snižene poreske stope u Direktivi 2006/112/EC i u ZPDV-u<sup>21</sup>

Direktiva 2006/112/EC (prilog III, čl. 102. i 122)	ZPDV (član 23. stav 2)
Isporuke hrane (uključujući pića, s izuzetkom alkoholnih pića) za ljudsku i životinjsku potrošnju; živih životinja, semena, biljaka i sastojaka koji se uobičajeno koriste za pripremu hrane; proizvoda koji se uobičajeno koriste kao dodatak hrani ili kao zamena za hranu (prilog III, tačka 1)	Isporuke hleba i drugih pekarskih proizvoda, mleka i mlečnih proizvoda, brašna, šećera, jestivog ulja od suncokreta, kuku ruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla i meda; svežeg, rashlađenog i smrznutog voća, povrća, mesa (uključujući iznutrice i druge klanične proizvode), ribe i jaja; žitarica, suncokreta, soje, šećerne repe i uljane repice; žive stoke, komposta sa micelijumom, kompletne krmne smeše za ishranu stoke (član 23. stav 2. tač. 1, 2, 2a i 6. ZPDV)

17 Član 102. Direktive 2006/112/EC.

18 Član 122. Direktive 2006/112/EC.

19 Član 103. Direktive 2006/112/EC.

20 Ovakav zaključak proizlazi iz naslova priloga III koji glasi: „Lista prometa dobara i usluga na koje se snižene stope shodno članu 98. (Direktive 2006/112/EC) mogu primeniti?”

21 Pri izradi uporednog pregleda u obzir su uzete i odredbe Pravilnika o utvrđivanju dobara i usluga čiji se promet oporezuje po posebnoj stopi PDV-a, *Sl. glasnik RS*, br. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12.

Direktiva 2006/112/EC (prilog III, čl. 102. i 122)	ZPDV (član 23. stav 2)
Isporuke vode (prilog III, tačka 2)	Isporuke vode za piće, osim flaširane; usluge koje prethode isporuci vode za piće vodovodnom mrežom <sup>22</sup> (član 23. stav 2. tačka 15. ZPDV)
Isporuke farmaceutskih proizvoda koji se obično koriste za zdravstvenu negu, sprečavanje bolesti, kao i za lečenje u medicinske i veterinarske svrhe, uključujući proizvode koji se koriste za kontracepciju i sanitarnu zaštitu (prilog III, tačka 3)	Isporuke lekova, uključujući i lekove za upotrebu u veterini; materijala za dijalizu (član 23. stav 2. tač. 3. i 5. ZPDV)
Isporuke medicinske opreme, pomagala i ostalih sredstava koja se obično koriste za olakšavanje ili lečenje invaliditeta, isključivo za ličnu upotrebu hendikepiranih osoba, uključujući popravke takvih dobara, kao i isporuke automobilskih sedišta za decu (prilog III, tačka 4)	Isporuke ortotičkih i protetičkih sredstava, kao i medicinskih sredstava – proizvoda koji se hirurški ugrađuju u organizam (član 23. stav 2. tačka 4. ZPDV)
Prevoz putnika i njihovog prtljaga (prilog III, tačka 5)	Prevoz putnika u gradskom i prigradskom saobraćaju (član 23. stav 2. tačka 20. ZPDV)
Isporuke knjiga i iznajmljivanje knjiga iz biblioteka u svim fizičkim oblicima (uključujući brošure, letke i slične štampane materijale, slikovnice, knjige za crtanje ili bojenje, notne sveske štampane ili u rukopisu, planove i hidrografske i ostale karte), novina i periodike, osim materijala koji su u celosti ili prevashodno namenjeni reklamiranju <sup>23</sup> (prilog III, tačka 6)	Isporuke udžbenika; dnevnih novina; monografskih i serijskih publikacija (član 23. stav 2. tač. 7, 8. i 9. ZPDV). Isporuke nastavnih sredstava mogu se samo delimično svrstati u ovu kategoriju (član 23. stav 2. tačka 7. ZPDV)

22 U slučaju C-442/05 (*Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien v Finanzamt Oschatz*), [2008] ECR I-1817, Evropski sud pravde zauzeo je stav da se ugradnja cevi u cilju povezivanja vodovoda u zgradi sa vodovodnom mrežom smatra sastavnim delom isporuke vode u smislu priloga III, tačka 2. Direktive 2006/112/EC (tj. u vreme spora važećeg priloga H, tačka 2. Direktive 77/388/EEC – Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ L 145 of 13 June 1977). Mišljenja smo da usluge koje prethode isporuci vode za piće vodovodnom mrežom, kao što su zahvatanje, prečišćavanje i prerada voda, treba tretirati na jednak način.

23 Francuska i Luksemburg protivpravno primenjuju sniženu stopu na elektronske publikacije, Borselli, F., Chiri, S., Romagnano, E., 2012, Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union, *International VAT Monitor*, 1, p. 14, footnote 11. Sa druge



Direktiva 2006/112/EC (prilog III, čl. 102. i 122)	ZPDV (član 23. stav 2)
Ulaznice za priredbe, pozorišta, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove, bioskope, izložbe i slične kulturne događaje i ustanove (prilog III, tačka 7)	Usluge koje se naplaćuju putem ulaznica za bioskopske i pozorišne predstave, sajmove, cirkuse, zabavne parkove, koncerte (muzičke događaje), izložbe, muzeje i galerije, botaničke bašte i zoološke vrtove, ako promet ovih usluga nije oslobođen PDV-a (član 23. stav 2. tačka 12. ZPDV)
Prijem radio i TV programa (prilog III, tačka 8)	
Pružanje usluga od strane pisaca, kompozitora i interpretatora, kao i autorske naknade koje im se duguju (prilog III, tačka 9)	
Isporuka, izgradnja, renoviranje i rekonstrukcija stanova, kao deo socijalne politike (prilog III, tačka 10)	
Renoviranje i popravka privatnih stanova bez materijala koji u značajnom delu učestvuju u vrednosti pružene usluge (prilog III, tačka 10a)	
Usluge čišćenja prozora i čišćenja u privatnim domaćinstvima (prilog III, tačka 10b)	
Promet dobara i usluga koje su obično namenjene korišćenju u poljoprivrednoj proizvodnji, osim osnovnih sredstava, kao što su oprema i objekti (prilog III, tačka 11)	Isporuke đubriva, sredstava za zaštitu bilja, semena za reprodukciju, sadnog materijala (član 23. stav 2. tačka 6. ZPDV)
Smeštaj u hotelima i sličnim ustanovama, uključujući smeštaj za odmor, davanje u zakup prostora za kampovanje i za parkiranje kamp prikolica (prilog III, tačka 12)	Pružanje usluga smeštaja u hotelima, motelima, odmaralištima, domovima i kampovima (član 23. stav 2. tačka 11. ZPDV)
Usluge restorana i keteringa uz moguće isključenje isporuke (alkoholnih i/ili bezalkoholnih) pića (prilog III, tačka 12a)	

strane, Evropska komisija ističe da „slična dobra i usluge treba oporezovati istom stopom i da tehnološki razvoj u vezi s tim treba uzeti u obzir i tako skrenuti pažnju na izazov približavanja elektronske i fizičke sredine”, European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 06.12.2011, p. 11.

Direktiva 2006/112/EC (prilog III, čl. 102. i 122)	ZPDV (član 23. stav 2)
Ulaznice za sportske događaje (prilog III, tačka 13)	Ulaznice za sportske događaje (član 23. stav 2. tačka 12. ZPDV)
Korišćenje sportskih objekata (prilog III, tačka 14)	
Promet dobara i usluga od strane organizacija, koje države-članice priznaju kao dobrotvorne i koje se bave socijalnom sigurnošću i zaštitom, ukoliko te transakcije nisu oslobođene u skladu sa čl. 132, 135. i 136. (prilog III, tačka 15)	
Pružanje usluga pogrebnih preduzeća i usluge kremacije, kao i isporuke sa tim povezanih dobara (prilog III, tačka 16)	Upravljanje grobljima i pogrebne usluge (član 23. stav 2. tačka 21. ZPDV)
Pružanje zdravstvenih i stomatoloških usluga i termalnog lečenja, ukoliko te usluge nisu oslobođene u skladu sa članom 132(1), tač. (b) – (e) (prilog III, tačka 17)	
Pružanje usluga u vezi sa čišćenjem ulica, odvoženjem smeća i zbrinjavanjem otpada, osim ako te usluge vrše preduzeća iz člana 13. (prilog III, tačka 18)	
Sitne opravke na biciklima, obući, dobrima od kože, odeći i posteljini (kao i poboljšanja i izmene) (prilog III, tačka 19)	
Usluge kućne nege kao što je kućna pomoć i nega za stare, mlade, bolesne i hendikepirane osobe (prilog III, tačka 20)	
Frizerske usluge (prilog III, tačka 21)	
Prirodni gas (član 102)	Isporuke prirodnog gasa (član 23. stav 2. tačka 13. ZPDV)
Električna energija (član 102)	
Daljinsko grejanje (član 102)	Toplotna energija za potrebe grejanja (član 23. stav 2. tačka 13a ZPDV)
Isporuke živih biljaka i ostalih proizvoda od uzgoja biljaka, uključujući i krtole, korenje i slične proizvode, sečeno cveće i delove biljaka za vezivanje ili dekorisanje, kao i na isporuke ogrevnog drveta (član 122)	Isporuke ogrevnog drveta (član 23. stav 2. tačka 10. ZPDV)

Sledeće vrste prometa dobara i usluga (uključujući i uvoz dobara) iz člana 23. stav 2. ZPDV nemaju adekvatan evropski pandan i treba ih podvrgnuti opštoj stopi PDV-a: prenos prava raspolaganja na stambenim objektima, ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata, kao i vlasničkim udelima na tim dobrima, nezavisno od socijalnih okolnosti (član 23. stav 2. tačka 14. ZPDV);<sup>24</sup> i isporuke nastavnih sredstava koje se ne mogu podvesti pod prilog III, tačka 6 Direktive 2006/112/EC, poput dijaprojektora ili grafoskopa (član 23. stav 2. tačka 7. ZPDV). Usluge prečišćavanja i odvođenja atmosferskih i otpadnih voda,<sup>25</sup> upravljanja komunalnim otpadom, održavanja čistoće na površinama javne namene i održavanja javnih zelenih površina i priobalja (član 23. stav 2. tač. 16–19. ZPDV) mogu se podvesti pod prilog III, tačka 18. Direktive 2006/112/EC, pod uslovom da ih ne pruža lice iz člana 9. ZPDV.

### 3.2. POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA

Direktiva 2006/112/EC predviđa posebne postupke oporezivanja malih poreskih obveznika (čl. 281–294), poljoprivrednika (čl. 295–305),<sup>26</sup> turističkih agencija (čl. 306–310), polovnih dobara, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta (čl. 311–343), investicionog zlata (čl. 344–356) i stranih poreskih obveznika koji pružaju elektronske usluge licima koja nisu poreski obveznici u Evropskoj uniji (čl. 357–369).<sup>27</sup> ZPDV propisuje posebne postupke oporezivanja u prva četiri slučaja (čl. 33–36), a isti status, prema zakonskoj sistematici, ima i oporezivanje po naplaćenom potraživanju (član 36a).

- 24 Evropska komisija je u Izveštaju o napretku Srbije za 2008. godinu kritikovala primenu posebne stope PDV-a u ovom slučaju kao i na isporuke personalnih računara i komponenti od kojih se sastoje personalni računari, SEC(2008) 2698, p. 35. Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS*, br. 108/13, promet personalnih računara i njihovih sastavnih delova podvrgnut je opštoj stopi. Napominjemo da je Direktivom 2007/75/EC (vid.: gore, fusnota 11) Poljskoj odobren prelazni period za usklađivanje pozitivnog zakonodavstva sa komunitarnom regulativom u okviru koga je nastavljeno sa primenom niže stope pri prometu stambenih objekata koji nije deo socijalne politike.
- 25 Primera radi, Češka primenjuje posebnu stopu PDV-a na ovakve usluge, Corput, W. van der, Annacondia, F. (eds.), 2012, *EU VAT Compass 2012/2013*, Amsterdam, IBFD, p. 549.
- 26 Države-članice nisu u obavezi da predvide posebne postupke oporezivanja malih poreskih obveznika i poljoprivrednika.
- 27 Direktivom 2008/8/EC (vid.: gore, fusnota 11) primena ovog posebnog postupka oporezivanja od 1. januara 2015. godine proširena je i na telekomunikacione usluge i usluge radio i televizijskog prenosa. Takođe, predviđena je primena posebnog postupka oporezivanja i kada navedene usluge pruža poreski obveznik iz države-članice Evropske unije, koja nije ujedno i država-članica potrošnje (novi čl. 369a–369k).

### 3.2.1. Mali poreski obveznici i poljoprivrednici

Kada je reč o malim poreskim obveznicima, najznačajnije odstupanje srpskog zakonodavstva od evropskog vidimo u visini ukupnog prometa od 8.000.000 dinara, koji je opredeljujući za obaveznu evidenciju za potrebe PDV-a.<sup>28</sup> Uz svega par izuzetaka, propisani cenzus daleko je viši od onog koji važi u državama-članicama Evropske unije i koji se, najčešće, nalazi u rasponu od 5.000 do 35.000 evra.<sup>29</sup> Pored toga, predstoji usaglašavanje sa članom 283. Direktive 2006/112/EC na osnovu koga se određene transakcije izuzimaju iz posebnog postupka oporezivanja malih poreskih obveznika.<sup>30</sup> I kategoriju „ukupnog prometa” iz člana 33. stav 6. ZPDV treba delimično upodobiti onoj iz člana 288. Direktive 2006/112/EC.

Što se poljoprivrednika tiče, Direktiva 2006/112/EC predviđa obračun PDV nadoknade i kada su kupci poljoprivrednih proizvoda i usluga oporeziva lica iz drugih država-članica ili iz inostranstva, u kom slučaju se, pod propisanim uslovima, vrši refakcija plaćene PDV nadoknade kupcu u skladu sa odredbama Direktive 2008/9/EC, odnosno 86/560/EEC.<sup>31</sup> ZPDV trenutno ne predviđa ovu mogućnost. Na ovom mestu napominjemo i da je ukidanjem mogućnosti isplate PDV nadoknade u gotovom novcu od 1. oktobra 2012. godine bitno olakšana kontrola da li je PDV nadoknada zaista plaćena poljoprivredniku.<sup>32</sup>

### 3.2.2. Turističke agencije

Poseban postupak za oporezivanje turističkih agencija predviđen je još Direktivom 77/388/EEC kao jedini obavezan izuzetak od redovnog režima oporezivanja.<sup>33</sup> U njegovom odsustvu krajnji potrošači (putnici) bili bi ili izloženi duplom oporezivanju (ukoliko turistička agencija ne povрати porez obračunat na dobra i usluge koje joj pružaju drugi obveznici, a koje

28 Član 33. stav 1. i član 38. stav 1. ZPDV. Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS*, br. 93/12, ovaj iznos udvostručen je u odnosu na ranije važeći.

29 Upored.: *EU VAT Compass 2012/2013*, pp. 499–505. Vid. i: čl. 284–287 Direktive 2006/112/EC.

30 Reč je prevashodno o transakcijama koje imaju intrakomunitarni karakter. Primena ovih odredaba biće obavezna tek od momenta pristupanja Evropskoj uniji.

31 Vid.: član 300, u vezi sa članom 303(2) Direktive 2006/112/EC.

32 Članom 304. Direktive 2006/112/EC predviđena je obaveza država-članica da preduzmu sve neophodne mere u cilju provere da li je PDV nadoknada plaćena poljoprivredniku.

33 Pored njega, postojali su samo posebni postupci oporezivanja za male poreske obveznike i poljoprivrednike čija je pozitivnopravna implementacija, kao i danas, predmet diskrecije država-članica. Ostali posebni postupci oporezivanja usvojeni su naknadno.

putnici neposredno koriste, pa potom obračuna PDV na celokupnu naknadu) ili se oporezivanje u zavisnosti od okolnosti slučaja ne bi vršilo shodno principu destinacije (primera radi, ako turistička agencija ostvari povrat PDV-a po osnovu hotelijerskih usluga pruženih u inostranstvu, tj. zemlji krajnje potrošnje, a potom obračuna PDV na ukupnu vrednost usluge u zemlji u kojoj posluje).

Odredbe ZPDV-a gotovo su u potpunosti usklađene u ovoj oblasti sa odredbama Direktive 2006/112/EC. Poseban postupak oporezivanja ne važi za turističke agencije koje prodaju tuđe turističke aranžmane uz određenu proviziju. Takve agencije plaćaju PDV u redovnom režimu oporezivanja na naknadu koju čini ova provizija.<sup>34</sup> ZPDV ne sadrži odredbu analognu odredbi člana 309. Direktive 2006/112/EC prema kojoj, ako se transakcije koje turistička agencija (koja istupa u svoje ime) poveri drugim poreskim obveznicima obavljaju od strane tih obveznika izvan teritorije Zajednice, usluga turističke agencije bi bila oslobođena sa pravom na odbitak prethodnog poreza kao usluga posredovanja iz člana 153. Direktive 2006/112/EC. Stoga smatramo da se poresko oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 17. ZPDV (koji odgovara članu 153. Direktive 2006/112/EC) ovde ne može primeniti, jer turistička agencija istupa u svoje ime, a ovo poresko oslobođenje odnosi se na uslugu posredovanja, tj. istupanja u ime i za račun drugog. Naravno, usluge koje turistička agencija, istupajući u ime i za račun nekog lica (npr. hotela ili prevoznika), pruža izvan teritorije Republike biće oslobođene u meri u kojoj se radi o posredovanju koje se odnosi na „izvoz usluga” iz člana 24. stav 1. tačka 17. ZPDV.<sup>35</sup> Moguće je, takođe, i da će oporezivanje u Republici izostati jer će mesto prometa usluge posredovanja biti u inostranstvu.<sup>36</sup>

34 Popović, D., Aleksić, S., 2006, *Primena Zakona o porezu na dodatu vrednost*, Beograd, Cekos in, str. 293. Vid. i: član 306(1) Direktive 2006/112/EC.

35 Popović, D., Aleksić, S., 2006, str. 295.

36 Pružanje usluge smeštaja i ishrane u hotelima smatra se neposredno povezanom uslugom sa nepokretnošću, te se i mesto prometa takve usluge utvrđuje shodno članu 12. stav 3. tačka 1. ZPDV, tj. ako je hotel u inostranstvu i mesto prometa usluga biće u inostranstvu. I usluga posredovanja kod prometa usluge smeštaja i ishrane u hotelu smatraće se u ovom slučaju izvršenom u inostranstvu shodno odredbi člana 12. stav 4. ZPDV, Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-64/2011-04, 25.01.2011. Pretpostavljamo da je otklanjanje distorzija koje nastaju kao posledica diferenciranog oporezivanja pri organizaciji inostranih aranžmana i bio cilj ujednačavanja poreskog tretmana turističkih agencija iz člana 306. Direktive 2006/112/EC i turističkih agencija-posrednika. Na ovakvo shvatanje upućuju i odredbe člana 370, u vezi sa prilogom X(A)(4) i člana 371, u vezi sa prilogom X(B)(13) Direktive 2006/112/EC prema kojima države-članice, koje su 1. januara 1978. godine oporezivale usluge turističkih agencija iz člana 306. Direktive 2006/112/EC i turističkih agencija koje deluju u ime i za račun putnika u pogledu putovanja van Zajednice, i dalje mogu da ih oporezuju,

### 3.2.3. Oporezivanje polovnih dobara, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta

Evropska komisija je još u Predlogu Direktive 77/388/EEC<sup>37</sup> iz 1973. godine predvidela poseban postupak oporezivanja polovnih dobara. Trgovac polovnim dobrima utvrdio bi na osnovu nabavne cene dobra iznos koji bi mogao korespondirati PDV-u koji je u njoj sadržan i isti odbiti kao prethodni porez. Na taj način ublažio bi se kumulativni efekat kod ponovnog oporezivanja dobra pri njegovoj daljoj prodaji i tržišne distorzije koje ovakav efekat može izazvati.<sup>38</sup> Predloženi postupak nije prihvaćen. Tek nakon dve decenije od inicijalnog predloga Komisije, usvajanjem Direktive 94/5/EC<sup>39</sup> 1994. godine, u komunitarnom PDV zakonodavstvu zaživeo je poseban postupak oporezivanja polovnih dobara, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta.

Postupak iz člana 36. ZPDV u osnovi je prilagođen odgovarajućim odredbama Direktive 2006/112/EC. Dobra koja podležu posebnom postupku oporezivanja definisana su na identičan način u ZPDV-u i komunitarnom propisu.<sup>40</sup> Isto važi i za obveznike koji se bave prometom ovih dobara.<sup>41</sup> Osnovica je razlika između prodajne i nabavne cene dobra (oporezivanje razlike),<sup>42</sup> primenjuje se ako kod nabavke dobara njihov isporučilac nije dugovao PDV ili je koristio oporezivanje razlike,<sup>43</sup> a obveznik ne može iskazivati PDV u računima i drugim dokumentima.<sup>44</sup>

odnosno mogu i dalje da oslobadaju od oporezivanja obe kategorije u odnosu na putovanja u Zajednici, ako su to činile do navedenog datuma.

- 37 Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, Common system of value added tax: Uniform basis of assessment, COM(73) 950, 20.06.1973.
- 38 COM(73) 950, pp. 23–24.
- 39 Council Directive 94/5/EC of 14 February 1994 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Special arrangements applicable to second-hand goods, works of art, collectors' items and antiques, OJ L 60 of 3 March 1994.
- 40 Član 311. Direktive 2006/112/EC i čl. 1a–4. Pravilnika o utvrđivanju dobara koja se smatraju polovnim dobrima, umetničkim delima i kolekcionarskim dobrima i antikvitetima, *Sl. glasnik RS*, br. 105/04, 118/12.
- 41 Član 311(1)(5) Direktive 2006/112/EC i član 36. stav 1. ZPDV. ZPDV kaže da je reč o obvezniku koji se „bavi prometom” ovih dobara. Član 311(1)(5) takođe iziskuje „bavljenje” (*in the course of his economic activity*), pri čemu nešto bliže određuje šta se pod tim podrazumeva.
- 42 Član 315, u vezi sa članom 312. Direktive 2006/112/EC i član 36. stav 1. ZPDV.
- 43 Član 314. Direktive 2006/112/EC i član 36. stav 2. ZPDV.
- 44 Član 325. Direktive 2006/112/EC i član 36. stav 4. ZPDV. Iz ovoga proizlazi i nemoćnost odbitka PDV-a koji duuguje oporezivi trgovac polovnim dobrima od strane njegovog kupca, što je eksplicitno predviđeno u članu 323. Direktive 2006/112/EC.

Treba istaći da su odredbe Direktive 2006/112/EC preciznije od korespondirajućih odredaba ZPDV-a, te da mogu pružiti smernice ako se pojave nedoumice u pogledu tumačenja.

Izvesna odstupanja ipak postoje. Naime, član 1(2) Direktive 94/5/EC omogućio je primenu beneficirane poreske stope pri uvozu umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta.<sup>45</sup> U slučaju da preprodavac uvozi pomenuta dobra, on može da bira između oporezivanja razlike u skladu sa članom 316. Direktive 2006/112/EC ili redovnog režima oporezivanja shodno članu 319. Direktive 2006/112/EC. Povoljniji izbor zavisiće od okolnosti konkretnog slučaja. Oporezivanje razlike primenjuje se i kada je isporučilac iz člana 314. Direktive 2006/112/EC iz druge države-članice,<sup>46</sup> osim kod novih transportnih sredstava u smislu člana 2(2) Direktive 2006/112/EC.<sup>47</sup>

U čl. 326–332. Direktive 2006/112/EC predviđena su prelazna pravila za promet polovnih transportnih sredstava.<sup>48</sup> Ona važe za države-članice koje su 31. decembra 1992. godine primenjivale poseban postupak oporezivanja obveznika koji se bave prometom polovnih transportnih sredstava drugačiji od postupka iz čl. 312–325. Direktive 2006/112/EC. Član 326. Direktive 2006/112/EC dopušta ovim državama-članicama da zadrže postojeće postupke oporezivanja ukoliko ih prilagode prelaznim pravilima. Budući da se kod nas u ovom slučaju primenjuje postupak iz čl. 312–325. Direktive 2006/112/EC, pomenute odredbe za nas su irelevantne.

Što se tiče posebnih pravila za isporuke u postupku javne prodaje (čl. 333–341. Direktive 2006/112/EC), njihova pozitivnopravna implementacija nije obavezna, te neće biti predmet daljeg razmatranja u ovom radu.

45 Član 103(1) Direktive 2006/112/EC. Pretpostavlja se da je cilj ove odredbe bio da se (donekle) izniviše poresko opterećenje uvoza ovakvih dobara i njihove domaće isporuke koja podleže oporezivanju razlike, Terra, B., Kajus, J., 2013, *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, IBFD, p. 818.

46 Član 314. Direktive 2006/112/EC. U članu 4. Direktive 2006/112/EC predviđeno je izuzimanje od oporezivanja intrakomunitarnih nabavki polovnih dobara (uključujući i polovna transportna sredstva), umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta kada je njihov isporučilac obveznik ili organizator javne prodaje, koji je u zemlji isporuke koristio oporezivanje razlike.

47 Član 313(2) Direktive 2006/112/EC. Napominjemo da se i izvesna transportna sredstva, koja se uobičajeno smatraju polovnim, moraju tretirati kao nova shodno članu 2(2) Direktive 2006/112/EC (npr. vozilo koje nije prešlo više od 6.000 kilometara).

48 Prelazna pravila predviđaju postupak oporezivanja polovnih dobara (transportnih sredstava) koji je u osnovi jednak onom iz Predloga Direktive 77/388/EEC.

### 3.2.4. Investiciono zlato

ZPDV ne predviđa poseban postupak oporezivanja investicionog zlata. Na taj nedostatak Evropska komisija je ukazala u Izveštaju o napretku Srbije za 2011. godinu.<sup>49</sup> Po ovom pitanju, neophodno je da dođe do usklađivanja.

### 3.2.5. Posebni postupak oporezivanja stranih poreskih obveznika koji pružaju elektronske usluge licima koja nisu poreski obveznici u Evropskoj uniji

Cilj ovog posebnog postupka je da stranim poreskim obveznicima olakša oporezivanje elektronskih usluga pruženih u Evropskoj uniji. Prema članu 58. Direktive 2006/112/EC, usluge koje poreski obveznik sa mestom poslovanja, odnosno poslovnom jedinicom ili, u njihovom odsustvu, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u trećoj zemlji, pruža elektronskim putem neoporezovanom licu u Evropskoj uniji smatraju se pruženim u mestu primaoca usluge. Bez posebne regulative strani poreski obveznik mogao bi ili da uspostavi neki oblik fizičkog prisustva u jednoj od država-članica (što bi sa aspekta oporezivanja PDV-om za njega čak moglo biti korisno, jer se u tom slučaju shodno članu 45. Direktive 2006/112/EC mestom prometa usluga smatra mesto iz koga je usluga pružena,<sup>50</sup> ali sa sobom povlači nedostatak u vidu potencijalnog podvrgavanja direktnim porezima odnosno države-članice) ili da se za potrebe PDV-a evidentira u svim državama-članicama u kojima pruža svoje usluge (u ovom slučaju komunicirao bi sa 28 poreskih administracija na preko 20 različitih jezika). Posebnim postupkom omogućeno mu je da izabere državu-članicu u kojoj bi se evidentirao i ispunjavao svoje poreske obaveze nezavisno od toga u kojoj je državi-članici usluga stvarno pružena. Reč je o tzv. *one-stop-shop* mehanizmu. Imajući u vidu navedeno, jasno je da će u ZPDV-u potreba za ovim pravilima postojati od momenta pristupanja Evropskoj uniji.

49 SEC(2011) 1208, p. 86.

50 Npr. u Luksemburgu. U tom slučaju bi se usluge pružene elektronskim putem licima koja nisu poreski obveznici u drugim državama-članicama uvek oporezivale po stopi od 15%. Ovakva alternativa stajala je na raspolaganju i poreskim obveznicima iz Evropske unije koji bi jednostavnim dislociranjem mesta pružanja usluga npr. postavljanjem servera u državi-članici nižeg poreskog opterećenja mogli ostvariti značajne poreske uštede. Pretpostavljamo da su upravo antievazionni motivi inicirali izmenu člana 58. Direktive 2006/112/EC, koji od 1. januara 2015. godine predviđa da će mesto prometa elektronskih usluga uvek biti mesto primaoca usluge, nezavisno da li uslugu pruža poreski obveznik iz Evropske unije ili van nje. Zbog toga je, podsećamo, primena posebnog postupka oporezivanja proširena i na slučajeve u kojima elektronske usluge pruža poreski obveznik iz jedne države-članice Evropske unije pošaljući u drugoj državi-članici.



### 3.2.6. Poreska obaveza po naplaćenom potraživanju

ZPDV od 1. januara 2013. godine kao poseban postupak dopušta plaćanje PDV-a po naplaćenom potraživanju. Reč je o izuzetku od opšteg pravila da se PDV plaća prema principu fakturisane realizacije. Pitamo se da li je ova novina srpskog zakonodavca pomirljiva sa komunitarnom regulativom, te da li je njen opstanak u ZPDV-u moguć.

Postojeće odredbe komunitarnog zakonodavstva dopuštaju oporezivanje prema načelu naplaćene realizacije u ograničenom obimu. Član 63. kao opšte pravilo predviđa da poreska obaveza nastaje (tj. porez postaje naplativ) kada je izvršen promet dobara i usluga,<sup>51</sup> dok član 167. Direktive 2006/112/EC pravo na odbitak prethodnog poreza vezuje za nastanak poreske obaveze. Međutim, u odnosu na određene transakcije<sup>52</sup> ili određene kategorije oporezivih lica države-članice mogu predvideti da poreska obaveza nastaje: najkasnije s izdavanjem fakture; najkasnije s naplatom potraživanja; ako račun nije izdat ili je izdat kasno – najdalje do isteka roka koji je država-članica propisala za izdavanje računa u skladu sa članom 222. Direktive 2006/112/EC, odnosno ako takav rok nije predviđen – u određenom periodu od dana kada je izvršen promet dobara i usluga. Izuzetak se ne odnosi na promet usluga kod koga dolazi do transfera poreske obaveze na kupca (*reverse-charge*) u skladu sa članom 196. Direktive 2006/112/EC, isporuke u smislu člana 17. Direktive 2006/112/EC i na intrakomunitarne isporuke dobara.<sup>53</sup> Dakle, oporezivanje prema principu naplaćene realizacije je moguće predvideti (u odnosu na određene transakcije ili određene kategorije obveznika) jedino kada su u pitanju domaće transakcije, koje se realizuju u granicama jedne države-članice. Zahvaljujući članu 167a, od 1. januara 2013. godine države-članice mogu odložiti odbitak prethodnog poreza obvezniku čija poreska obaveza isključivo nastaje u skladu sa članom 66(b) (u okviru posebnog postupka oporezivanja po naplaćenom potraživanju za koji obveznik optira), dok PDV po osnovu ulazne isporuke ne bude plaćen isporučiocu.<sup>54</sup>

ZPDV u članu 36a stav. 1. predviđa da obveznik, čiji ukupan promet dobara i usluga u prethodnih 12 meseci nije veći od 50.000.000 dinara i koji je u tom periodu neprekidno bio evidentiran za obavezu plaćanja

51 Poseban tretman propisan je za određene trajne isporuke dobara i usluga, delimične isporuke i avansno plaćanje, vid.: čl. 64. i 65. Direktive 2006/112/EC.

52 U slučaju C-144/94 (*Italitica SpA v. Ufficio IVA di Trapani*), [1995] ECR I-3653, Evropski sud pravde istakao je da se sve usluge mogu smatrati „određenim transakcijama” u smislu člana 66. Direktive 2006/112/EC.

53 Vid.: član 66, u vezi sa članom 67. Direktive 2006/112/EC.

54 Primena navedene opcije ograničena je na poreske obveznike sa teritorije odnosno države-članice čiji godišnji promet u smislu člana 288. Direktive 2006/112/EC ne premašuje utvrđen iznos, a koji, po pravilu, ne može biti veći od 500.000 evra.

PDV-a, može da podnese zahtev nadležnom poreskom organu za odobravanje plaćanja poreske obaveze po naplaćenom potraživanju za izvršeni promet dobara i usluga pod određenim uslovima. Primena principa naplaćene realizacije, dakle, ograničena je na određene kategorije oporezivih lica i time prilagođena uslovima iz člana 66(b) Direktive 2006/112/EC.<sup>55</sup> I usklađenost sa članom 167a je očigledna budući da se odlaganje odbitka prethodnog poreza može odnositi samo na obveznike čiji je ukupan godišnji promet niži od 500.000 evra.

### 3.3. PORESKA OSLOBOĐENJA

Evropska unija se od početka 1975. godine delimično finansira i iz prihoda od PDV-a koji se generiše u državama-članicama.<sup>56</sup> Kako bi svaka država-članica participirala u evropskom budžetu proporcionalno svom poreskom potencijalu, predviđena je primena jedinstvene poreske stope „evropskog PDV-a“, koja se primenjuje na harmonizovanu osnovicu PDV-a propisanu komunitarnim zakonodavstvom. Ravnomerna distribucija poreskog tereta među državama-članicama bila bi narušena ukoliko bi one imale slobodu da jednostrano propisuju oslobođenja od PDV-a i tako sužavaju (većim brojem oslobođenja) ili šire (manjim brojem oslobođenja) poresku osnovicu.<sup>57</sup> Iz navedenog proizlazi i stav, čvrsto utemeljen u praksi Evropskog suda pravde, da se odredbe posvećene poreskim oslobođenjima moraju striktno tumačiti.<sup>58</sup>

Evropska komisija je u izveštaju o napretku Srbije za 2011. godinu iznela primedbe na račun usklađenosti poreskih oslobođenja iz čl. 24–26. ZPDV sa onima iz Direktive 2006/112/EC.<sup>59</sup> Komisija nije preciznije odredila u čemu se odstupanja sastoje. Imajući u vidu da su oslobođenja od PDV-a veoma brojna i složena<sup>60</sup> i da, stoga, njihov detaljan uporedni

55 Na slične primere nailazimo i u uporednoj praksi. Primera radi, Nemačka i Austrija ovaj princip primenjuju na vršioce samostalnih i određenih delatnosti, privredne subjekte koji nisu dužni voditi poslovne knjige i obveznike sa niskim ukupnim prometom. U Ujedinjenom Kraljevstvu oporezivanje prema principu naplaćene realizacije dozvoljava se obveznicima čiji godišnji promet ne prelazi propisani iznos, Wesselbaum-Neugebauer, C., 2004, Soll- versus Ist-Besteuerung oder die Finanzierungsneutralität der Umsatzsteuer, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8, p. 403.

56 Više o tome, vid.: Terra, B., Kajus, J., 2013, pp. 95–99.

57 Preambula Direktive 2006/112/EC, tačka 35 kaže: „Potrebno je napraviti zajedničku listu oslobođenja kako bi se sopstvena sredstva Zajednice mogla prikupljati na jedinstven način u svim državama-članicama”.

58 Schulyok, F., 2010, The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions, *International VAT Monitor*, 4, p. 266.

59 SEC(2011) 1208, p. 86.

60 Oslobođenja i njihov uticaj na pravo odbitka prethodnog poreza verovatno je najkompleksniji aspekt PDV sistema Evropske unije. Na to upućuje i činjenica da se

pregled zasluđuje da bude predmet posebnog rada,<sup>61</sup> na ovom mestu ćemo tabelarno prikazati isključivo ona oslobođenja iz Direktive 2006/112/EC koja uopšte nemaju svoj pandan u ZPDV-u i *vice versa*.<sup>62</sup> Mišljenja smo, međutim, da i postojeća oslobođenja treba u celosti prilagoditi slovu Direktive 2006/112/EC kako bi se eliminisale sve potencijalne nedoumice po pitanju usklađenosti. U protivnom ne može se govoriti o „harmonizovanoj poreskoj osnovici”.

Tabela 2. Neusklađenost u oblasti oslobođenja bez prava na odbitak prethodnog poreza

Oslobođenja iz Direktive 2006/112/EC koja nisu predviđena u ZPDV-u	Oslobođenja iz ZPDV-a koja nisu predviđena u Direktivi 2006/112/EC
Pružanje usluga od strane nezavisnih grupa lica, koje obavljaju delatnost koja je oslobođena od PDV-a ili u odnosu na koju one nisu poreski obveznici, u cilju pružanja svojim članovima usluga koje su neposredno neophodne za obavljanje te delatnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju tačnu nadoknadu njihovog udela u zajedničkim troškovima, pod uslovom da takvo oslobođenje ne uzrokuje narušavanje konkurencije (član 132(1)(f) Direktive 2006/112/EC)	Poslovanje društava za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima u skladu sa propisima kojima se uređuju dobrovoljni penzijski fondovi i penzijski planovi (član 25. stav 1. tačka 8. ZPDV)
Nastava koju privatno pružaju nastavnici, a koja obuhvata školsko ili univerzitetsko obrazovanje (član 132(1)(j) Direktive 2006/112/EC)	Isporuke građevinskog zemljišta, izgrađenog ili neizgrađenog (član 25. stav 2. tačka 2. ZPDV)
Obezbeđivanje osoblja od strane verskih ili filozofskih institucija za potrebe obavljanja aktivnosti navedenih u tačkama (b), (g), (h) i (i) i u kontekstu duhovnog blagostanja (član 132(1)(j) Direktive 2006/112/EC)	Promet dobara za koja je u prethodnoj fazi prometa postojala obaveza plaćanja poreza u skladu sa zakonom kojim se uređuju porezi na imovinu (član 25. stav 2. tačka 3b ZPDV)

Evropski sud pravde u gotovo 35% slučajeva (iz oblasti PDV-a) bavio ovom tematikom, Lejeune, I., Daou, J., Maeijer, S. de, 2012, The European Commission's Communication on the Future of VAT: A Recipe for Growth?, *International VAT Monitor*, 2, p. 101.

61 U tom smislu, vid.: Popović, D., 2007, Predstojeće poreske reforme u državama pred ulaskom u Evropsku uniju: slučajevi Hrvatske i Srbije, *Ekonomija*, 1, str. 177–198.

62 Izostavljamo oslobođenja posvećena intrakomunitarnom prometu iz čl. 138–142. Direktive 2006/112/EC.

Oslobođenja iz Direktive 2006/112/EC koja nisu predviđena u ZPDV-u	Oslobođenja iz ZPDV-a koja nisu predviđena u Direktivi 2006/112/EC
Pružanje usluga i isporuka dobara od strane organizacija čije su delatnosti oslobođene u skladu sa tačkama (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n), a u vezi sa događajima na kojima se prikupljaju sredstva u korist tih organizacija, pod uslovom da nije verovatno da će takvo oslobođenje uzrokovati narušavanje konkurencije (član 132(1)(o) Direktive 2006/112/EC)	Pružanje usluga iz oblasti nauke i sa njima neposredno povezanog prometa dobara i usluga, od strane lica čija delatnost nije usmerena ka ostvarivanju dobiti, a koja su registrovana za tu delatnost (član 25. stav 2. tačka 15. ZPDV)
Pružanje usluga prevoza obolelih ili povređenih lica vozilima specijalizovanim za te namene, od strane ovlašćenih tela (član 132(1)(p) Direktive 2006/112/EC)	

Tabela 3. Neusklađenost u oblasti oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza

Oslobođenja iz Direktive 2006/112/EC koja nisu predviđena u ZPDV-u	Oslobođenja iz ZPDV-a koja nisu predviđena u Direktivi 2006/112/EC
Isporuka dobara za snabdevanje gorivom i namirnicama ratnih brodova koji spadaju u oznaku kombinovane nomenklature (CN) 8906 10 00, koji napuštaju njenu teritoriju i plove ka lukama ili sidrištima van dotične države-članice (član 148(b) Direktive 2006/112/EC)	Usluge međunarodnog prevoza lica u vazdušnom saobraćaju, s tim što za nerezidentno vazduhoplovno preduzeće poresko oslobođenje važi samo u slučaju uzajamnosti (član 24. stav 1. tačka 9. ZPDV)
	Usluge međunarodnog prevoza lica brodovima u rečnom saobraćaju, s tim što za nerezidentno preduzeće koje vrši međunarodni prevoz lica brodovima u rečnom saobraćaju, poresko oslobođenje važi samo u slučaju uzajamnosti (član 24. stav 1. tačka 12. ZPDV)
	Promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o donaciji zaključenim sa državnom zajednicom Srbija i Crna Gora, odnosno Republikom, u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, a tim ugovorom je predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza (član 24. stav 1. tačka 16a ZPDV)

Oslobođenja iz Direktive 2006/112/EC koja nisu predviđena u ZPDV-u	Oslobođenja iz ZPDV-a koja nisu predviđena u Direktivi 2006/112/EC
	Promet dobara i usluga koji se vrši u skladu sa ugovorima o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između državne zajednice Srbija i Crna Gora, odnosno Republike, i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojem se Republika Srbija pojavljuje kao garant, odnosno kontragarant, u delu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza (član 24. stav 1. tačka 16b ZPDV)
	Promet dobara i usluga koji se vrši na osnovu međunarodnih ugovora, ako je tim ugovorima predviđeno poresko oslobođenje, osim međunarodnih ugovora iz člana 24. stav 1. tač. 16a. i 16b. (član 24. stav 1. tačka 16v ZPDV)

Tabela 4. Neusklađenost u oblasti oslobođenja kod uvoza dobara

Oslobođenja iz Direktive 2006/112/EC koja nisu predviđena u ZPDV-u	Oslobođenja iz ZPDV-a koja nisu predviđena u Direktivi 2006/112/EC
Uvoz gasa preko prirodnog gasnog sistema ili bilo koje mreže priključene na takav sistem, ili gasa koji se puni iz nekog plovila za prevoz gasa u sistem za prirodni gas ili u neku mrežu proizvodnih gasovoda, električne energije ili energije za grejanje ili hlađenje preko mreža za grejanje ili hlađenje (član 143(1)(l) Direktive 2006/112/EC)	

### 3.4. REFAKCIJA PDV-A STRANOM OBVEZNIKU

Evropska komisija je u Izveštaju o napretku Srbije za 2011. godinu s pravom kritikovala u to vreme važeće odredbe člana 53. ZPDV<sup>63</sup> kojima je refakcija PDV-a bila omogućena isključivo stranom obvezniku koji je

63 Sl. glasnik RS, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07.

izlagao na sajmovima u Republici, i to za: iznajmljivanje, uređenje, izradu i popravku izložbenog prostora; dobra potrebna za uređenje izložbenog prostora; električnu energiju, vodu, plin, grejanje, hlađenje, telefonske i telekomunikacione priključke, za potrebe izložbenog prostora; parkiranje i usluge smeštaja.<sup>64</sup> Ovakva regulativa suprotna je ne samo odredbama čl. 170–171a Direktive 2006/112/EC već se kosi i sa fundamentalnim načelom fiskalne neutralnosti PDV-a. Upravo s pozivom na „nastavak procesa usaglašavanja sa standardima Evropske unije u oblasti oporezivanja potrošnje PDV” od 1. januara 2013. godine sadržina člana 53. ZPDV u potpunosti je promenjena.<sup>65</sup> Refakcija PDV-a izvršice se (svakom) stranom obvezniku, na njegov zahtev, za (svaki) promet pokretnih dobara i pružene usluge u Republici pod sledećim uslovima: da je PDV za promet dobara i usluga iskazan u računu i da je račun plaćen; da je iznos PDV-a za koji podnosi zahtev za refakciju veći od 200 evra u dinarskoj protivvrednosti po srednjem kursu Narodne banke Srbije; da su ispunjeni uslovi pod kojima bi obveznik mogao ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza za ta dobra i usluge u skladu sa ZPDV; da pruža samo usluge prevoza dobara koje su u skladu sa članom 24. stav 1. tač. 1, 5. i 8. ZPDV oslobođene poreza, odnosno vrši samo prevoz putnika koji u skladu sa članom 49. stav 7. ZPDV podleže pojedinačnom oporezivanju prevoza i ne vrši drugi promet u Republici. Refakcija se vrši pod uslovom uzajamnosti.<sup>66</sup>

Iako je nova regulativa otklonila ranije nedostatke i dalje postoji potreba za harmonizacijom. Stranim obveznicima treba omogućiti refakciju PDV-a plaćenog pri uvozu, što je predviđeno u članu 170. Direktive 2006/112/EC i u članu 2(1) Direktive 86/560/EEC. Takođe, pravo na refakciju mora postojati i kada strani obveznik, pored prometa dobara i usluga navedenih u članu 53. stav 1. tačka 4. ZPDV, u Srbiji pruža usluge koje podležu *reverse-charge*-u, što nalažu član 171. Direktive 2006/112/EC i član 1. Direktive 86/560/EEC.

Objasnimo izneto na jednom primeru. Strani obveznik, proizvođač građevinskih mašina iz Nemačke, u Srbiju uveze rezervne delove neophodne za popravku mašine u Srbiji. Tom prilikom, on je dužan platiti PDV pri uvozu u skladu sa članom 3. stav 1. tačka 2. i članom 10. stav 1. tačka 5. ZPDV. Delovi se ugrađuju u pogonu srpskog poreskog obveznika, te je mesto prometa usluge, u skladu sa članom 12. stav 3. tačka 3. podtačka 4,

64 SEC(2011) 1208, p. 86.

65 U suštini istu sadržinu imao je i član 53. Zakona o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05, koji je prethodio rešenju kritikovanom od strane Komisije.

66 Lista država sa kojima postoji uzajamnost dostupna je na sajtu Poreske uprave, (<http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/pdv/783/refakcija-pdv-a-stranom-poreskom-obvezniku.html>, 28.10.2014).

u Srbiji. U skladu sa članom 10. stav 1. tačka 3. srpski primalac usluge biće dužnik poreza. Refakcija PDV-a plaćenog pri uvozu ne može se ostvariti zbog neispunjenja uslova iz člana 53. ZPDV.

### 3.5. EVIDENCIJA STRANIH PORESKIH OBVEZNIKA ZA POTREBE PDV-A U SRBIJI

U Izveštaju o napretku Srbije za 2011. godinu, Evropska komisija kao jedno od odstupanja domaće regulative o PDV-u od komunitarne navodi odsustvo bilo kakve mogućnosti stranih poreskih obveznika da se u Srbiji evidentiraju za potrebe PDV-a, uprkos tome što bi se mogli tretirati kao takvi u našoj zemlji.<sup>67</sup>

Shodno članu 8. stav 1. ZPDV, poreski obveznik je lice (domaće ili strano) koje samostalno obavlja promet dobara i usluga u okviru obavljanja delatnosti. U zavisnosti od toga da li je ukupan ostvareni promet u proteklih 12 meseci niži ili viši od 8.000.000 dinara, postojaće pravo ili obaveza evidentiranja za potrebe PDV-a u Srbiji.<sup>68</sup> Odredbe ZPDV-a, dakle, ne zabranjuju evidentiranje stranih lica (koja u Republici nemaju sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, odnosno prebivalište) kao poreskih obveznika. Međutim, u praksi je poreska administracija, usled odsustva fizičkog prisustva stranog lica u našoj zemlji, odbijala da izvrši evidentiranje. Naime, u Ministarstvu finansija opravdano vlada bojazan da bi se evidencijom stranih lica za PDV stvorio prostor za evaziju tako što bi strani obveznik izdao PDV račun, ali izbegao da plati porez (koji Poreska uprava ne bi mogla da naplati u Republici), ostavljajući primaoca računa sa pravom na odbitak prethodnog poreza.

Kada je u pitanju PDV koji se duguje po osnovu prometa dobara i usluga stranog lica u Republici, poreski dužnik je poreski punomoćnik koga odredi strano lice, odnosno primalac dobara i usluga, ako strano lice ne odredi poreskog obveznika.<sup>69</sup> ZPDV je, dakle, predvideo mehaniz-

67 SEC(2011) 1208, p. 86.

68 Član 33. st. 1. i 3. i član 38. stav 1. ZPDV. Mali obveznik može se evidentirati za potrebe PDV-a i ako pri otpočinjanju obavljanja delatnosti procenjuje da u narednih 12 meseci neće ostvariti ukupan promet veći od 8.000.000 dinara.

69 Član 10. stav 1. tač. 2. i 3. ZPDV. U skladu sa članom 14. stav 2. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sl. glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, poreski obveznik fizičko, odnosno pravno lice – nerezident Republike koji nema stalnu poslovnu jedinicu na teritoriji Republike, odnosno koji ostvaruje prihode ili stiče imovinu na teritoriji Republike van poslovanja svoje stalne poslovne jedinice, dužan je da u roku od deset dana od dana početka ostvarivanja prihoda, odnosno sticanja imovine podložne oporezivanju na teritoriji Republike, obavesti Poresku upravu u sedištu o licu koje je njegov poreski punomoćnik.

me za naplatu dugovanog poreza u ovom slučaju. Sa druge strane, ZPDV uskraćuje mogućnost stranom obvezniku da povрати PDV na kupljena dobra i usluge u Republici. Naime, član 53. ZPDV isključuje mogućnost refakcije PDV-a stranom obvezniku koji vrši promet dobara i usluga u Republici, osim ako se radi isključivo o oslobođenim uslugama prevoza dobara u skladu sa članom 24. stav 1. tač. 1, 5. i 8, odnosno prevozu putnika koji shodno članu 49. stav 7. ZPDV podleže pojedinačnom oporezivanju prevoza. Postavlja se pitanje može li strani obveznik koji je odredio poreskog punomoćnika ostvariti odbitak prethodnog poreza? Čak i ako se određeno lice prihvati dužnosti poreskog punomoćnika,<sup>70</sup> diskutabilno je da li član 28. stav 5. ZPDV dopušta vršenje odbitka u korist stranog obveznika.<sup>71</sup> Ako strani obveznik ne odredi poreskog punomoćnika, pri-

70 U praksi se pokazalo da nije jednostavno naći lice koje će prihvatiti odgovornost za poreske obaveze stranog obveznika bez odgovarajućih garancija. U skladu sa članom 10. stav 3. ZPDV, ukoliko je poreski punomoćnik ujedno i obveznik, dužan je da ispuní sve obaveze koje su u ZPDV-u propisane za obveznika, osim obaveze izdavanja računa.

71 Naime iz dikcije člana 28. stav 5. ZPDV proizlazi da je poreski dužnik u smislu člana 10. stav 1. tačka 2. (poreski punomoćnik) u mogućnosti da odbije PDV *samo* ako *primljena dobra i usluge koristi za promet dobara i usluga iz člana 28. stav 1. ZPDV*. Ova odredba, dakle, implicira da je poreski punomoćnik *ujedno* i primalac dobara i usluga čiji je isporučilac/pružalac strani obveznik, tj. samo u ovakvom kontekstu dozvoljava odbitak prethodnog poreza. Međutim, primalac dobara i usluga biće drugo lice, dok je uloga poreskog punomoćnika upravo da izvrši obaveze stranog obveznika proizašle iz ZPDV-a, budući da potonji to, u odsustvu fizičkog prisustva u Republici, nije u stanju da učini. Logično je i da se preko istog tog poreskog punomoćnika mogu ostvariti i prava iz ZPDV-a, pravo na odbitak prethodnog poreza za dobra i usluge kupljene u Republici, pre svih, kako PDV iz takvih nabavki, suprotno načelu fiskalne neutralnosti, ne bi prerastao u trošak stranog obveznika. Na ovakvo tumačenje odredbe člana 28. stav 5. ZPDV upućuje i mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-329/2011-04 od 04.05.2011. godine prema kome „kada, na osnovu Ugovora o izgradnji 110 kV kablovskih linija od trafostanice Beograd 1 do trafostanice Beograd 28 i proširenja postojećeg 400/110 kV razvodnog polja u TS Subotica, obveznik PDV-a – podizvođač izvrši izvođaču radova – stranom privrednom društvu, tj. privrednom društvu koje na teritoriji Republike Srbije nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu promet dobara (ako izgradnju kablovskih linija, odnosno razvodnog polja vrši od svog materijala), odnosno usluga (ako izgradnju kablovskih linija, odnosno razvodnog polja vrši od materijala naručioca) koji je oporeziv PDV-om, dužan je da za predmetni promet obračuna i plati PDV. Takođe, kada, na osnovu predmetnog ugovora, izvođač radova – strano privredno društvo vrši promet dobara, odnosno usluga koji je oporeziv PDV investitoru – domaćem licu, PDV se obračunava i plaća, a obavezu da na naknadu za izvršeni promet stranog privrednog društva obračuna i plati PDV ima poreski dužnik iz člana 10. stav 1. tačka 2, odnosno 3. ZPDV. Naime, u ovom slučaju obavezu obračunavanja i plaćanja PDV-a ima poreski punomoćnik izvođača radova – stranog privrednog društva, a u slučaju da strano privredno društvo nije odredilo poreskog punomoćnika, obavezu obračunavanja i plaćanja PDV-a ima primalac dobara, odnosno usluga. Poreski dužnik – punomoćnik stranog privrednog društva, odnosno pri-



menjuje se *reverse-charge* u skladu sa članom 10. stav 1. tačka 3. ZPDV sa jednakim ishodom – ulazni PDV iz nabavki dobara i usluga u Srbiji za stranog obveznika prerasta u nepovratni trošak.<sup>72</sup>

Stoga, ukoliko se stav Ministarstva finansija prema kojem se stranim obveznicima bez fizičkog prisustva u Republici ne dozvoljava evidentiranje za potrebe PDV-a ne izmeni, neophodno je nedvosmisleno urediti pravo stranog obveznika da pravo na odbitak ulaznog PDV-a po osnovu domaćih nabavki može ostvariti preko poreskog punomoćnika, ili pravo na refakciju u smislu člana 53. ZPDV proširiti i na situaciju u kojoj se primenjuje *reverse-charge* u skladu sa članom 10. stav 1. tačka 3. ZPDV.

Treba, međutim, reći da Direktiva 2006/112/EC u članu 204(1) *inter alia* propisuje da ukoliko oporezivi promet izvrši poreski obveznik koji nema mesto poslovanja u državi-članici u kojoj se duguje PDV, pri čemu sa državom u kojoj taj poreski obveznik ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ne postoji sporazum o administrativnoj saradnji sa područjem primene sličnom onom iz Direktive 76/388/EEC<sup>73</sup> i Uredbe (EC) br. 1798/2003<sup>74</sup>, države-članice mogu preduzeti mere i predvideti da porez duguje poreski punomoćnik kog odredi strani obveznik. Budući da između Srbije i država-članica EU još uvek ne postoje sporazumi nalik navedenim, i Srbija može insistirati na poreskom punomoćniku.<sup>75</sup>

---

malac dobara i usluga čiji promet vrši strano privredno društvo, a koji je istovremeno i obveznik PDV-a, ima pravo da PDV koji je obračunao na naknadu za promet dobara i usluga koji je izvršilo strano privredno društvo u Republici Srbiji odbije kao prethodni porez, uz ispunjenje svih propisanih uslova – da je na naknadu za primljena dobra i usluge obračunao PDV u skladu sa Zakonom i da primljena dobra i usluge koristi za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza. *Međutim, poreski punomoćnik stranog privrednog društva nema pravo da PDV, koji je za oporezivi promet dobara i usluga izvršen stranom privrednom društvu obračunao obveznik PDV-a – domaće privredno društvo, odbije kao prethodni porez.*”

72 Na ovaj način strani obveznik gubi interes da dobra i usluge kupuje od domaćih obveznika čime su ovi diskriminirani u odnosu na inostranu konkurenciju.

73 Umesto Direktive 76/388/EEC sada se primenjuje Direktiva 2010/24/EU (Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L 84 of 31 March 2010).

74 Uredba 1798/2003 zamenjena je Uredbom 904/2010, vid. gore: fusnota 14.

75 Određivanje poreskog punomoćnika za poreske obveznike van Evropske unije obavezno je u Austriji, Belgiji, Bugarskoj, Kipru (osim ukoliko isporučilac obezbedi bankarsku garanciju), Danskoj (osim ukoliko isporučilac ima mesto poslovanja u Norveškoj, Islandu, na Farskim Ostrvima ili Grenlandu), Estoniji, Grčkoj, Španiji (osim ukoliko je isporučilac nastanjen u zemlji sa kojom Španija ima zaključen sporazum o administrativnoj saradnji), Finskoj (osim ukoliko je isporučilac nastanjen u zemlji sa kojom Finska ima zaključen sporazum o administrativnoj saradnji), Francuskoj, Litvaniji, Luksemburgu (osim ukoliko isporučilac obezbedi bankarsku garanciju), Malti, Holandiji (samo ako se radi o isporukama „na daljinu”), Poljskoj, Portugali-

### 3.6. MESTO PROMETA USLUGA

Direktivom 2008/8/EC regulativa posvećena mestu prometa usluga u Evropskoj uniji u potpunosti je revidirana i prilagođena oporezivanju prema principu destinacije. Evropska komisija je u Izveštaju o napretku Srbije za 2011. godinu istakla neusklađenost ZPDV-a sa komunitarnim zakonodavstvom po ovom pitanju.<sup>76</sup> Budući da je u domaćoj literaturi već pisano o ovoj tematici,<sup>77</sup> njome se nećemo detaljno baviti i u ovom radu. Napominjemo, međutim, da različita pravila posvećena mestu prometa usluga mogu za posledicu imati duplo oporezivanje, odnosno potpuno oslobodjenje od oporezivanja PDV-om. Obe pojave suprotne su fundamentalnom načelu fiskalne neutralnosti PDV-a.

## 4. ZAKLJUČAK

Iz sprovedene analize možemo izvesti nekoliko konkretnih zaključaka. U oblasti primene posebne poreske stope ZPDV je u najvećoj meri prilagođen odredbama Direktive 2006/112/EC. Uvođenje opšte stope kod prenosa prava raspolaganja na stambenim objektima, ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata, kao i vlasničkim udelima na tim dobrima, naročito ako je praćeno ukidanjem prava na refundaciju PDV-a kupcu prvog stana iz člana 56a ZPDV,<sup>78</sup> umnogome bi poskupelo rešavanje egzistencijalnog stambenog pitanja za najširu populaciju. Ukoliko Srbija u okviru pregovora ne uspe da izdejstvuje izuzeće od primene opšte stope pri prometu stambenih objekata,<sup>79</sup> po ugledu na Poljsku, ispregovarati makar prelazni period za harmonizaciju po ovom pitanju.

---

ji, Rumuniji, Švedskoj (osim ukoliko isporučilac ima mesto poslovanja u Norveškoj, Islandu, na Farskim Ostrvima, Alandskim Ostrvima i Grenlandu), Slovačkoj i Hrvatskoj, *EU VAT Compass 2012/2013*, pp. 629–632.

76 SEC(2011) 1208, pp. 86.

77 Milošević, M., 2011, Mesto prometa usluga u poreskom pravu EU, *Pravni život*, 12, str. 381–397.

78 Direktiva 2006/112/EC, načelno, ne dopušta da se kupcu prvog stana refundira plaćeni PDV. Međutim, pojedinim državama-članicama dopušteno je da u skladu sa čl. 370, 371. i 375–390b, u vezi sa prilogom X(B)(12) Direktive 2006/112/EC oslobode od oporezivanja isporuke novoizgrađenih građevinskih objekata ili njihovih delova, čime se, zapravo, stvara efekat jednak onom koji nastaje u slučaju refundacije.

79 U prilog izuzeću može se izneti nekoliko argumenata. Najpre, činjenica je da bi u uslovima generalno teške ekonomske situacije u kojoj se naša zemlja već decenijama nalazi primena opšte poreske stope svakako otežala rešavanje stambenog pitanja najvećem broju građana. Drugo, imajući u vidu teritorijalnu povezanost kod prometa nepokretnosti, blaže oporezivanje u Srbiji zasigurno ne bi uzrokovalo distorzije na evropskom tržištu. I konačno, primena posebne stope ne uskraćuje Evropsku uniju za iznos „evropskog PDV-a” koji joj pripada.

Kada je reč o posebnim postupcima oporezivanja, Srbiji predstoje delimična usaglašavanja u domenu postojećih i implementacija potpuno novih posebnih postupaka oporezivanja – za investiciono zlato i (u trenutku pridruživanja Evropskoj uniji) *one-stop-shop* mehanizma. Oporezivanje po naplaćenom potraživanju možemo zadržati u postojećoj formi. Što se tiče oslobođenja od oporezivanja, zalažemo se za potpuno preuzimanje odredaba Direktive 2006/112/EC koje su posvećene ovoj oblasti. Srbija nije u obavezi da dopusti stranim obveznicima evidentiranje za potrebe PDV-a. S pozivom na reciprocitet, naša zemlja i dalje može insistirati na institutu poreskog punomoćnika. Međutim, nije prihvatljivo da se strani obveznici lako mogu naći u situaciji da ne mogu povratiti trošak ulaznog PDV-a iz domaćih nabavki. Ovakvo stanje moguće je prevazići propisivanjem prava stranog obveznika na odbitak ulaznog PDV-a preko poreskog punomoćnika ili proširivanjem refakcije u smislu člana 53. ZPDV i na situaciju u kojoj se primenjuje *reverse-charge* u skladu sa članom 10. stav 1. tačka 3. ZPDV. Usaglašavanju člana 12. ZPDV sa Direktivom 2008/8/EC pridajemo prioritetan značaj. Nesposobnost srpskog zakonodavca da u protekle četiri godine eliminiše prostor za nastanak navedenih posledica neusklađenosti pravila o mestu prometa usluga zaslužuje naročitu kritiku.

Želimo da s optimizmom posmatramo nastojanja Srbije da do kraja 2018. godine „bude u potpunosti spremna da preuzme obaveze iz članstva u Evropskoj uniji”.<sup>80</sup> Čak i ako za trenutak zanemarimo preostala 34 poglavlja i usredsredimo se isključivo na oblast oporezivanja, pravi izazovi tek nam predstoje u drugoj fazi usaglašavanja. Ostaje da vidimo da li je naša zemlja dorasla ostvarenju ovog ambicioznog cilja.

## LITERATURA

1. Borselli, F., Chiri, S., Romagnano, E., 2012, Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union, *International VAT Monitor*, 1.
2. Corput, W. van der, Annacondia, F. (eds.), 2012, *EU VAT Compass 2012/2013*, Amsterdam, IBFD.
3. European Commission, Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, Common system of value added tax: Uniform basis of assessment, COM(73) 950, 20.06.1973.
4. European Commission, Serbia and Montenegro 2005 progress report, SEC(2005) 1428, 09.11.2005.
5. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2006 progress report, SEC(2006) 1389, 08.11.2006.

---

80 Vlada Republike Srbije, *Uvodna izjava na međuvladinoj konferenciji o pristupanju Republike Srbije EU*, Brisel, 21.01.2014, tačka. 33.

6. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2007 progress report, SEC(2007) 1435, 06.11.2007.
7. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2008 progress report, SEC(2008) 2698, 05.11.2008.
8. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2009 progress report, SEC(2009) 1339, 14.10.2009.
9. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2010 progress report, SEC(2010) 1330, 09.11.2010.
10. European Commission, Commission staff working paper, Analytical report accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, SEC(2011) 1208, 12.11.2011.
11. European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 06.12.2011.
12. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2012 progress report, SWD(2012) 333 final, 10.10.2012.
13. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2013 progress report, SWD(2013) 412 final, 16.10.2013.
14. European Commission, Commission staff working document, Serbia 2014 progress report, SWD(2014) 302 final, 08.10.2014.
15. Lejeune, I., Daou, J., Maeijer, S. de, 2012, The European Commission's Communication on the Future of VAT: A Recipe for Growth?, *International VAT Monitor*, 2.
16. Milošević, M., 2014, *Nezakonita evazija poreza na dodatu vrednost*, Beograd, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
17. Milošević, M., 2011, Mesto prometa usluga u poreskom pravu EU, *Pravni život*, 12.
18. Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413-00-64/2011-04, 25.01.2011.
19. Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413-00-329/2011-04, 04.05.2011.
20. Ministarstvo spoljnih poslova Republike Srbije, *Proces pristupanja Republike Srbije Evropskoj uniji*, (<http://www.mfa.gov.rs/sr/index.php/teme/proces-pristupanja-republike-srbije-eu?lang=lat>, 26.10.2014).
21. OECD, 2012, *Consumption Tax Trends 2012, VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, Paris, OECD.
22. Popović, D., 2007, Predstojeće poreske reforme u državama pred ulaskom u Evropsku uniju: slučajevi Hrvatske i Srbije, *Ekonomija*, 1.
23. Popović, D., 1997, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Budimpešta i Beograd, COLPI i Savremena administracija.
24. Popović, D., Aleksić, S., 2006, *Primena Zakona o porezu na dodatu vrednost*, Beograd, Cekos in.
25. Schulyok, F., 2010, The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions, *International VAT Monitor*, 4
26. Terra, B., Kajus, J., 2013, *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, IBFD.

27. Thuronyi, V., 2003, *Comparative Tax Law*, The Hague, Kluwer Law International.
28. Vlada Republike Srbije, *Uvodna izjava na međuvladinoj konferenciji o pristupanju Republike Srbije EU*, Brisel, 21.01.2014.
29. Wesselbaum-Neugebauer, C., 2004, Soll- versus Ist-Besteuerung oder die Finanzierungsneutralität der Umsatzsteuer, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8.

## SIGNIFICANT DEVIATIONS OF THE VALUE ADDED TAX LAW FROM THE COMMUNITY VAT REGULATIONS

Miloš Milošević

### SUMMARY

On January 21, 2014, the Republic of Serbia officially initiated accession negotiations with the EU. The goal of the accession negotiations is that Serbia fully adopts the European *acquis communautaire* and ensures their full enforcement and implementation. The EU *acquis communautaire* cover the field of taxation, in which value added tax occupies a prominent place. Even though the Serbian VAT system is modelled after the European one, the Serbian legislator faces serious efforts in order to achieve complete harmonization with the European regulations in this domain. In its annual progress reports for Serbia in the past decade, the European Commission specified certain deviations. Their analysis is the subject of this paper. In the final part of the paper we provide the exact recommendations which should enable the Serbian legislator to successfully eliminate determined deviations from the European VAT law.

**Key words:** VAT, the European Union, accession, harmonization of law, Directive 2006/112/EC.

Dostavljeno Redakciji: 1. novembra 2014. god.

Prihvaćeno za objavljivanje: 9. decembra 2014. god.