

УДК: 336.226.322

Biblid 1451-3188, 24 (2025)

Год XXIV, бр. 89, стр. 67–79

Изворни научни рад

Рад примљен 27. 12. 2024. године

Рад одобрен 20. 1. 2025. године

DOI: https://doi.org/10.18485/iipe_ez.2025.24.89.4

CC BY-SA 4.0

ДЕЛИМИЧНА ИМПЛЕМЕНТАЦИЈА ПРАВИЛА О ТРЖИШНИМ ЦЕНАМА ИЗ ДИРЕКТИВЕ О ЗАЈЕДНИЧКОМ СИСТЕМУ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Милош ВАСОВИЋ*

Апстракт: Порез на додату вредност (ПДВ) представља најиздашнији порески облик, како у ЕУ тако и у Србији. Директива о заједничком систему пореза на додату вредност прописује правило о тржишним ценама као антиевазиону меру у случају манипулације ценама између повезаних лица. Србија је имплементирала део такве антиевазионе одредбе у своје национално законодавство. Предметно истраживање обухвата анализу имплементираних мера и њене самосталности у односу на већ постојећа правила о трансферним ценама у домену пореза на добит, као и утицај делимичне имплементације на фискални национални систем. Полазећи од претпоставке да је потпуна имплементација неопходна како би се пореским властима омогућило да се супротставе евазији у пуном капацитету, као и да је самосталност овог антиевазиног правила неопходна у односу на исто правило које прописују прописи који регулишу порез на добит, аутор рада је кроз примену догматско-правног метода и метода анализе садржаја изнео осврт на праксу Суда правде ЕУ. Коначно, у

* Институт за упоредно право, Београд. E-mail: m.vasovic@iup.rs. ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0007-4218-3350>.

Овај рад је настао као резултат истраживања у оквиру пројекта „Прилагођавање правног оквира друштвеним и технолошким променама са посебним освртом на регулисање вештачке интелигенције” који у 2025. години спроводи Институт за упоредно право уз финансијску подршку Министарства науке, технолошког развоја и иновација (евиденциони број: 451-03-136/2025-03/200049 од 4. 2. 2025).

раду се предлажу одређене препоруке националном законодавцу у циљу унапређења домаћег система ПДВ-а.

Кључне речи: ПДВ, Директива о заједничком систему пореза на додату вредност, пореска евазија, правило о тржишним ценама.

1) УВОД

Директива о заједничком систему пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ Директива) предвиђа многе мере како би се спречила евазија ПДВ-а у сваком облику.¹ Једна од таквих мера је правило о тржишним ценама. Аутор је у претходном истраживању детаљно анализирао поменуто правило са ослонцем на Суд правде ЕУ, где се осврнуо и на могућу имплементацију правила о трансферним ценама у домену ПДВ-а. Овај рад представља надовезивање на претходно истраживање, с обзиром на то да је Србија делимично имплементирала правила о тржишним ценама из ПДВ Директиве.² Сматрамо да је ова тема јако битна, с обзиром на то да поменуто правило у домаћем законодавству не постоји превише дуго да би се успоставила устаљена пракса, а такође, потребно је указати на потенцијалне негативне ефекте норме која није прецизно дефинисана, односно у потпуности имплементирана из ПДВ Директиве. Циљ истраживања јесте анализа домаће норме о тржишним ценама из члана 176 Закона о порезу на додату вредност и утврђивање нивоа самосталности и независности ове норме у односу на исту како је дефинисана у Закону о порезу на добит правних лица. Такође, настојаћемо да утврдимо и разлоге због којих сматрамо да је потребно приступити потпуној имплементацији правила о тржишним ценама из ПДВ Директиве. Структура рада је подељена у три дела. У првом делу изложили смо најбитније карактеристике правила о тржишним ценама из ПДВ Директиве, где смо детаљније описали све три ситуације у којима може доћи до евазије услед манипулације са ценама између повезаних лица. У другом делу детаљније смо анализирали одредбу о тржишним ценама из члана 176 Закона о порезу на додату вредност и испитали њену самосталност и независност у односу на правило о трансферним ценама из

¹ "Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of valueadded tax", *OJ* L347, 11. 12. 2006.

² „Закон о порезу на додату вредност“ (ЗПДВ), чл. 176, *Службени гласник РС*, бр. 84 од 24. јула 2004, бр. 86 од 30. јула 2004 – исправка, бр. 61 од 18. јула 2005, бр. 61 од 30. јуна 2007, бр. 93 од 28. септембра 2012, бр. 108 од 6. децембра 2013, бр. 68 од 3. јула 2014 – др. закон, бр. 142 од 25. децембра 2014, бр. 83 од 3. октобра 2015, бр. 108 од 29. децембра 2016, бр. 113 од 17. децембра 2017, бр. 30 од 20. априла 2018, бр. 72 од 7. октобра 2019, бр. 153 од 21. децембра 2020, бр. 138 од 12. децембра 2022, бр. 94 од 28. новембра 2024.

Закона о порезу на добит правних лица. На крају, осврнули смо се на обим имплементације ове одредбе у национално законодавство, као и разлоге због којих аутор заступа став да је потпуна имплементација неопходна. Овим приступом аутор настоји да применом првенствено догматско-правног метода, као и метода анализе садржаја пружи пропоруку за унапређење фискалног националног система у области пореза на додату вредност.

2) ПРАВИЛО О ТРЖИШНИМ ЦЕНАМА У ЕУ

Како смо се претходно бавили проучавањем правила о трансферним ценама у области ПДВ-а у ЕУ, на овом месту ћемо се у подсетити основних карактеристика ове норме. Пре свега, потребно је рећи да је ПДВ систем у ЕУ заснован на ПДВ Директиви. Даље, с обзиром на то да је ПДВ порез који погађа потрошњу у моменту када се прави расход, ПДВ Директива заступа став да је опорезивање према начелу субјективне а не објективне вредности једно од главних карактеристика ПДВ-а.³ Исто је потврдио и Суд правде ЕУ (СПЕУ) у више случајева, наводећи да је висина накнаде небитна, односно да је једино битно да постоји директна веза између накнаде и испоруке услуге или добра.⁴ Ово је и разумљиво имајући у виду да ПДВ погађа потрошњу, док то није случај са директним порезима, који не погађају дестинатера већ директно пореског обвезника, у којем случају је објективна процена примљеног износа потребна како би се пре свега заштитила тржишна утакмица, и секундарно, спречило избегавање плаћања пореза.⁵ ПДВ Директива је у једном малом обиму ограничила принцип субјективне вредности накнаде како би се спречила евазија пореза.⁶ Наиме, ПДВ Директива предвиђа три ситуације у којима се

³ Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*. sixth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2012, p. 348; Милош Милошевић, *Незаконита евазија пореза на додату вредност*, Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за издаваштво, Београд, 2014, p. 33; Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*. Volume 1: Introduction to European VAT, IBFD, Amsterdam, 2024, pp. 179–194.

⁴ C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket*, ECLI:EU:C:2005:47, Court of Justice of European Union, para. 22; C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*, ECLI:EU:C:2011:381, Court of Justice of European Union, para. 25.

⁵ Neli Capatina-Verdes, "Transfer Pricing and Related Party Transactions: A Bibliometric Analysis", *Central European Economic Journal*, Vol. 56, No. 9, 2022, pp. 238–239; Милош Милошевић, „Цена ван дохвата руке као антиевазиона мера у ПДВ законодавству ЕУ“, *Анали Правног Факултета у Београду*, том 60, број 2, 2012, стр. 284 i фн. 37.

⁶ Аутор користи израз „евазија пореза“ како би обухватио ситуације које чине биће кривичног дела, као и оне које то не чине. ПДВ Директива у члану 80. користи изразе „Tax evasion“ и „Tax avoidance“. Више о разлици између поменутих термина погледати: Милош Васовић, Јелена Костић, „Евазија ПДВ као разлог проширења

може применити објективна процена накнаде у случају потенцијалне евазије између повезаних лица. Прво, у случају да је накнада нижа од тржишне вредности а прималац испоруке нема пуно право на одбитак претходног пореза, може се применити правило о тржишним ценама.⁷ Пример који илуструје овакву ситуацију можемо детаљније описати кроз пословање на тржишту непокретности у Србији и укључује следећи сценарио: када инвеститор продаје стан директно купцу дужан је да обрачуна ПДВ од 10% ако се ради о првој и директној продаји.⁸ Купац, у ограниченом обиму, према квадратури стана има право на рефундацију тог ПДВ-а.⁹ Уколико је договорена цена стана 200.000 евра, крајња цена са ПДВ-ом износи 220.000 евра. Међутим, како би уштедео на обрачунатом излазном ПДВ-у, инвеститор може продати стан повезаном лицу. Повезано лице нема право на одбитак улазног ПДВ-а приликом наредне продаје, јер је реч о промету ослобођеном од ПДВ-а без права на одбитак претходног пореза.¹⁰ У том случају, нето цена износи 120.000 евра, док је ПДВ 12.000 евра. Након тога, повезано лице продаје стан физичком лицу по цени од 220.000 евра. Уместо иницијалног ПДВ-а од 20.000 евра, сада је обрачунато само 12.000 евра, док продајна цена остаје непромењена. На овај начин, инвеститор и повезано лице остварују уштеду од 8.000 евра на рачун буџета. Повезано лице, искористивши ову уштеду, може стан понудити и по цени од 212.000 евра, што га чини конкурентнијим у односу на инвеститоре који продају директно купцима. Купац који би иначе имао право на повраћај ПДВ-а губи ту могућност ако не купи стан директно од инвеститора, што услед већих размера, може много утицати на тржиште непокретности. Друго, правило о тржишним ценама може се применити када је накнада нижа од тржишне вредности и добављач нема пуно право на одбитак претходног пореза. Ово би била ситуација где порески обвезник набавља добра и услуге и користи их за опорезив промет, као и за промет који је ослобођен од плаћања ПДВ-а без права на одбитак претходног пореза.¹¹ Услед примене сразмерног пореског одбитка, који се добија дељењем промета

обима примене ПДВ Директиве“, *Европско законодавство*, год. XXIII, бр. 87–88, 2024, стр. 188–200. Видети: “Council Directive 2006/112/EC”, чл. 80.

⁷ *Ibid.*

⁸ За детаљније описани пример видети: Јелена Костић, Милош Васовић, „Правило о трансферним ценама као антиабузивна мера у законодавству ЕУ и пракси Суда правде ЕУ“, *Страни правни живот*, год. LXVIII, број 3, 2024, стр. 394, фн. 9; Видети: ЗПДВ, чл. 23, ст. 2, тч. 14.

⁹ *Ibid.*, чл. 56а.

¹⁰ *Ibid.*, чл. 25, ст. 2, тч. 3.

¹¹ Anuschka Bakker, Obuoforibo Belema, *Transfer Pricing and Customs Valuation: Two worlds to tax as one*, IBFD, Amsterdam, 2009, pp. 199–200.

са правом на одбитак претходног пореза са укупним прометом, порески обвезник врши ослобођени промет према повезаном лицу по нижим ценама.¹² На тај начин повећава се проценат сразмерног одбитка и више претходног пореза може да се искористи. На пример, уколико се врши опорезиви промет у износу од 1.000 евра, а неопорезиви у износу од 3.000 евра, проценат се добија дељењем 1000/4000 што износи 25%. Од 3.000 евра, 1.200 евра је вредност испорука према повезаном лицу. Међутим, како би порески обвезник повећао износ претходног пореза који може да оствари, повезаном лицу врши промет у вредности од 200 евра, уместо 1.200 евра, чиме се проценат повећава на 33,33%, односно више претходног пореза се може искористити.¹³ Треће, када је накнада виша од тржишне вредности и добављач нема пуно право на одбитак претходног пореза објективна процена висине накнаде је оправдана. Заправо овде је обрнута ситуација у односу на други случај, али је циљ исти. Што је проценат сразмерног пореског одбитка већи, то више порески обвезник, продавац, може претходног пореза да искористи.¹⁴ Па тако, уколико је износ опорезивог промета 1.000 евра, од чега према повезаном лицу 200, а неопорезивог 3.000 евра, продавац ће моћи да одбије 25% улазног ПДВ-а. Међутим, уколико повезаном лицу изврши промет по цени од 1.200 евра, што повећава опорезиве испоруке на укупно 2.000 евра, проценат се повећава и износи 33,33%.¹⁵ Треба имати у виду да је повезано лице исто порески обвезник регистрован за ПДВ, који има право да ПДВ који је обрачунао продавац искористи као претходни порез у потпуности јер врши опорезиве испоруке.¹⁶ Према томе, колико год порески обвезник да повећа износ накнаде повезаном лицу, оно ће имати право да улазни ПДВ одбије од излазног ПДВ-а, што га ставља у фискално неутрални положај у односу на повећање улазног ПДВ-а од стране пореског обвезника, добављача. У наредном поглављу анализираћемо правило о тржишним ценама које је имплементирано из ПДВ Директиве у национално законодавство. Такође, пробаћемо да утврдимо ниво самосталности и независности овакве норме од правила утврђивања цена „ван дохвата руке“ из Закона о порезу на добит правних лица.¹⁷

¹² *Ibid.*

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, *op. cit.*, p. 350.

¹⁵ Anuschka Bakker, Obuoforibo Belema, *Transfer Pricing and Customs Valuation: Two worlds to tax as one*, *op. cit.*, 200–201

¹⁶ Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, *op. cit.*, стр. 350.

¹⁷ „Закон о порезу на добит правних лица“ (ЗПДПЛ), чл. 59–61, *Службени гласник РС*, број 25/01, 80/02 – др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20, 118/21, 94/24.

3) НОВО ПРАВИЛО О ТРЖИШНИМ ЦЕНАМА У ЗАКОНУ О ПОРЕЗУ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Закон о порезу на додату вредност сада уводи правило о тржишним ценама као антиевазииону меру у национално законодавство у члану 176, које гласи: „Код промета добара, односно услуга између лица која се сматрају повезаним лицима у смислу овог закона, уз накнаду која је нижа од тржишне вредности, код којег стицалац нема право на одбитак претходног пореза у потпуности, основицом се сматра тржишна вредност тих добара, односно услуга, без ПДВ-а. Повезаним лицима у смислу овог закона сматрају се повезана лица у складу са законом којим се уређује порез на добит правних лица, лица код којих постоје породичне или друге личне везе, управљачке, власничке, чланске, финансијске или правне везе, укључујући однос између послодавца и запосленог, односно чланова породичног домаћинства запосленог одређеног сходно члану 56а став 6. овог закона.“ На самом почетку можемо уочити да су повезана лица дефинисана слично према ставу који је заузет у ПДВ Директиви.¹⁸ У нашем претходном раду навели смо да би у случају имплементације овог правила у национално законодавство требало повезана лица дефинисати у Закону о порезу на додату вредност, а не преузимати дефиницију из прописа којима се регулишу директни порези.¹⁹ Међутим, домаћи законодавац је изабрао хибридни приступ где се позвао на Закон о порезу на добит правних лица и увео поред тога и дефиницију повезаних лица која је својствена само порезу на додату вредност. ПДВ Директива омогућава државама чланицама да саме дефинишу категорију повезаних лица, дајући одређене смернице.²⁰ Према томе, можемо рећи да је овај став у сагласности са ПДВ Директивом, али и даље остајемо на становишту да је потребно дефиницију повезаних лица предвидети само у оквиру Закона о порезу на додату вредност јер, у супротном, отварају се врата примени аналогije и екстензивног тумачења. ЗПДВ не помиње коју методу би требало применити да би се утврдила тржишна цена трансакције, већ је то индиректно предвиђено Правилником о порезу на додату вредност (даље: Правилник).²¹ У Правилнику се наводи да ако се за конкретна добра, односно услуге, не може утврдити тржишна вредност, тржишна вредност утврђује се за слична добра или услуге.²²

¹⁸ “Council Directive 2006/112/EC”, чл. 80.

¹⁹ Јелена Костић, Милош Васовић, „Правило о трансферним ценама као антиабузивна мера у законодавству ЕУ и пракси Суда правде ЕУ“, *op. cit.*, стр. 398.

²⁰ “Council Directive 2006/112/EC”, чл. 80: посебно израз „како их дефинишу државе чланице“.

²¹ „Правилник о порезу на додату вредност“, чл. 47а, *Службени гласник РС*, број 37/21, 64/21, 127/21, 49/22, 59/22, 7/23, 15/23, 60/23, 96/23, 116/23, 29/24, 65/24, 101/24.

²² *Ibid.*, чл. 47а ст. 3.

Сличним добрима, односно услугама сматрају се она добра, односно услуге које припадају истој врсти добара, односно услуга за које се не може утврдити тржишна вредност и чије су карактеристике битне за одређивање тржишне вредности истоветне карактеристикама добара, односно услуга за које се не може утврдити тржишна вредност.²³ Уколико се ова дефиниција упоређи са Правилником о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима за сврху пореза на добит правних лица, можемо видети да постоји извесно поклапање са методом упоредиве цене.²⁴ Увидели смо четири проблема са овом дефиницијом из Правилника. Наиме, Правилник наводи да уколико се не може утврдити тржишна вредност добра или услуге, приступа се методи упоредиве цене за слична добра или услуге, што значи да је поменути метода секундарног карактера. Конкретније, на основу језичког тумачења ове одредбе могло би се рећи да је примена осталих метода дозвољена и то пре него што се приступи методи упоредивих цена за сличне испоруке. Ако је тако, сматрамо да би се применом аналогije могле применити методе које су наведене у прописима који регулишу порез на добит правних лица. Овакав приступ би могао угрозити правну сигурност, па стога сматрамо да је боље пружити дефиницију метода који се могу користити, или алтернативно, уколико је то био и примарни циљ законодавца, ради мањег оптерећења привреде и администрације прописати да се обрачун тржишних цена, које се користе за сврху пореза на добит правних лица, могу искористити и за сврху обрачуна тржишне цене у складу са порезом на додатну вредност. Друго – метода упоредиве цене према Правилнику није довољно јасно дефинисана како је то учињено у прописима који регулишу порез на добит правних лица. Конкретно, на пример, није наведено да ли се у обзир узима интерна или екстерна упоредива цена, или обе. Имајући у виду да се повезана лица у ЗПДВ делимично дефинишу према ЗПДПЛ²⁵, сматрамо да се и методе за обрачун тржишне вредности из поменутог закона могу индиректно применити и на порез на додатну вредност. Свакако, уколико се тржишна цена не би могла утврдити, домаћи законодавац је пратио логику ПДВ Директиве, где се у обзир узима набавна вредност или цена коштања.²⁶ Можда је управо то разлог због којег законодавац није желео детаљније да дефинише начин, односно методу

²³ *Ibid.*, чл. 47а ст. 4.

²⁴ „Правилник о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима“, чл 12, 13, 14, *Службени гласник РС*, бр. 61 од 12. јула 2013, бр. 8 од 29. јануара 2014, бр. 94 од 27. децембра 2019, бр. 95 од 1. октобра 2021.

²⁵ ЗПДПЛ, чл. 59.

²⁶ Правилник о порезу на додатну вредност, чл. 47а. ст. 5. и 6.

којом би се обрачунала тржишна вредност. Треће – поставља се питање шта би се десило уколико би порески обвезник за сврху пореза на добит применио једну методу, а затим за исту трансакцију, сада за сврху пореза на додату вредност, применио другу методу и добије различиту тржишну вредност. Да ли би порески инспектор могао у том случају да оспорава тржишну вредност за сврху пореза на додату вредност? С обзиром на то да ЗПДВ и ЗПДПЛ имају своја засебна правила о корекцији тржишних цена, не би требало доводити иста у везу. Међутим, како смо већ навели, законодавац се у делу везаном за повезана лица већ позвао на прописе који регулишу порез на добит правних лица, што би могло да се тумачити као намера законодавца да правила о ценама „ван дохвата руке“ из оба поменута закона увеже, где се примат даје правилима о трансферним ценама из ЗПДПЛ. Четврто – могуће је да порески обвезник за сврху ПДВ-а наведе да тржишну цену није могао да утврди, применивши набавну вредност или цену коштања, док је, с друге стране, за исту трансакцију за сврху пореза на добит правних лица применом неких од метода утврдио тржишну вредност. Уколико је тржишна вредност обрачуната према правилима која важе за директне порезе већа од набавне, или цене коштања, порески инспектор у контроли би могао бити у потенцијалној недоумици да ли прихватити такву тржишну вредност уместо набавне, односно цене коштања. Како би се избегла могућа различита тумачења поводом интеракције правила о трансферним ценама из ЗПДПЛ и ЗПДВ, мишљења смо да је потребно да законодавац преформулише одредбу о повезаним лицима у ЗПДВ, као и да јасно наведе да се правила за одређивање тржишне цене за сврху пореза на додату вредност примењују независно од истих како је то дефинисано у ЗПДПЛ. Свакако, уколико је циљ законодавца био да се правила о трансферним ценама из ЗПДПЛ ипак примењују на прописе који регулишу ПДВ, опет, требало је то јасно нагласити што би онемогућило потенцијално различито тумачење. У наредном делу, видећемо у ком обиму је Србија имплементирала одредбу о трансферним ценама из ПДВ Директиве и какав је ефекат делимичне имплементације. Такође, покушаћемо да дамо препоруке како би се негативни фискални ефекти отклонили.

4) ОБИМ ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ ПРАВИЛА О ТРЖИШНИМ ЦЕНАМА ИЗ ПДВ ДИРЕКТИВЕ У НАЦИОНАЛНО ЗАКОНОДАВСТВО

Уколико погледамо како је дефинисано правило о тржишним ценама у члану 176 ЗПДВ, можемо уочити да је само прва категорија усвојена из члана 80. ПДВ Директиве. У претходном делу, навели смо и описали све три категорије и ситуације у којима би могло доћи до злоупотребе. Што се тиче чланица ЕУ, напоменимо да осим Малте, која уопште није имплементирала члан 80. ПДВ Директиве, остале чланице ЕУ су у потпуности усвојиле све три

категорије или су делимично усвојиле неке од три категорије ситуација.²⁷ Препоручујемо имплементацију све три категорије из следећих разлога. Прво, ПДВ је најиздашнији порез где исти чини скоро 1/5 свих пореских прихода у Србији.²⁸ Пореским властима је за сада омогућено да примене ову антиевазиону одредбу само у случају да је накнада нижа од тржишне вредности а прималац испоруке нема пуно право на одбитак претходног пореза. У претходном истраживању утврдили смо да друге мере нису у могућности да ефикасно сузбију евазију ПДВ-а по питању тржишних цена.²⁹ Имајући ово у виду, сматрамо да је потребно заштитити националне фискалне интересе. Пореској администрацији је потребно ефикасније средство за борбу против евазије ПДВ-а, стога, закључујемо да је потребно имплементирати све три категорије из ПДВ Директиве. Даље, што се тиче Србије, потребно је напоменути да ЗПДВ прописује да је обвезник дужан да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ-а који дугује.³⁰ Ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге обвезник не може да изврши поделу претходног пореза према економској припадности, а које користи за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ.³¹ Дакле, техника сразмерног пореског одбитка може се користити тек ако се подела претходног пореза према економској припадности не може извршити. ПДВ Директива, с друге стране, прописује само примену технике сразмерног пореског одбитка.³² Друга и трећа категорија ситуација из члана 80. поменуте Директиве заснивају се на злоупотреби услед примене сразмерног пореског одбитка, где се проценат претходног пореза путем трансферних цена повећава.³³ Србији би на први

²⁷ Видети табелу имплементираног члана 80. ПДВ Директиве у свакој држави чланици Европске уније: Fabiola Annacondia ed., *EU VAT Compass 2022/23*, IBFD, Amsterdam, 2022, стр. 841–844.

²⁸ Министарство финансија Републике Србије, *Bilten javnih finansija*, том 12, број 220, 2023, 37–38.

²⁹ Јелена Костић, Милош Васовић, „Правило о трансферним ценама као антиабузивна мера у законодавству ЕУ и пракси Суда правде ЕУ“, *op. cit.*, стр. 396–397.

³⁰ ЗПДВ, чл. 30. ст. 1.

³¹ *Ibid.*, чл. 30. ст. 2.

³² Council Directive 2006/112/EC, чл. 173–175.

³³ Anuschka Bakker, Obuoforibo Belema, *Transfer Pricing and Customs Valuation: Two worlds to tax as one*, *op. cit.*, pp. 200–201.

поглед одговарала највише прва категорија, с обзиром на то да је подела претходног пореза према економској припадности примарна техника. Међутим, требало би имати у виду да су неке ситуације јако сложене и тешко је применити поменућу технику и једино решење представља примена сразмерног пореског одбитка. Према томе, сматрамо да је ипак пожељно имплементирати све три категорије које прописује члан 80. ПДВ Директиве. На крају, требало би напоменути да је и даље могуће за две ситуације које нису предвиђене домаћим законом применити друге мере попут начела фактицитета, где би правна сигурност додатно била угрожена.³⁴ О примени начела фактицитета на евазију у виду манипулација ценама у домену ПДВ-а смо раније већ писали и нећемо се даље на тој анализи задржавати.³⁵

5) ИЗВОРИ

- Annacondia, Fabiola ed., *EU VAT Compass 2022/23*, IBFD, Amsterdam, 2022.
- Bakker, Anuschka, Belema, Obuoforibo, *Transfer Pricing and Customs Valuation: Two worlds to tax as one*, IBFD, Amsterdam, 2009.
- Capatina-Verdes, Neli, "Transfer Pricing and Related Party Transactions: A Bibliometric Analysis", *Central European Economic Journal*, Vol. 56, No. 9, 2022.
- Ministarstvo finansija Republike Srbije, *Bilten javnih finansija*, tom 12, broj 220, 2023.
- Terra, Ben, Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives. Volume 1: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2024.
- Terra, Ben, Wattel, Peter, *European Tax Law*, sixth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2012.
- Васовић, Милош, Костић, Јелена, „Евазија ПДВ као разлог проширења обима примене ПДВ Директиве“, *Европско законодавство*, год. XXIII, бр. 87–88, 2024.
- Костић, Јелена, Васовић, Милош, „Правило о трансферним ценама као антибузивна мера у законодавству ЕУ и пракси Суда правде ЕУ“, *Страни правни живот*, год. LXVIII, број 3, 2024.
- Милошевић, Милош, *Незаконита евазија пореза на додату вредност*, Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за издаваштво, Београд, 2014.
- Милошевић, Милош, „Цена ван дохвата руке као антиевазиона мера у ПДВ законодавству ЕУ“, *Анали Правног Факултета у Београду*, том 60, број 2, 2012.

³⁴ Јелена Костић, Милош Васовић, „Правило о трансферним ценама као антибузивна мера у законодавству ЕУ и пракси Суда правде ЕУ“, *op. cit.*, стр. 396–397.

³⁵ *Ibid.*

6) ЗНАЧАЈ ЗА РЕПУБЛИКУ СРБИЈУ

ПДВ Директива омогућава државама чланицама да заштите своје националне фискалне интересе у домену ПДВ-а и спрече евазију путем манипулација цена између повезаних лица. Наведене су три ситуације које државе могу да имплементирају и да тиме ограниче принцип утврђивање накнаде према субјективним а не објективним критеријумима. Србија је такође имплементирала правило о тржишним ценама. ЗПДВ је поменуто правило предвидео у члану 17б и Правилнику, у већој мери по угледу на исту норму из ПДВ Директиве. Анализом имплементираног правила утврдили смо да законодавац није имао намеру да у потпуности правило о тржишним ценама одвоји од правила о трансферним ценама из ЗПДПЛ. Пре свега, у једном делу дефиниције о повезаним лицима, ЗПДВ се позива на дефиницију повезаних лица из ЗПДПЛ. Ово заправо може угрозити правну сигурност, јер услед прешироког тумачења и примене аналогije, умрежавање два закона би се могло посматрати тако да уколико ЗПДВ нешто није предвидео, или је предвидео али не довољно јасно, увек треба применити правила о тржишним ценама из ЗПДПЛ где је све детаљније дефинисано. Тако, на пример, методе за утврђивање тржишне цене нису у потпуности јасно дефинисане у ЗПДВ и Правилнику, а једина метода која је предвиђена добија секундарни карактер, јер се може применити само у случају да се на други начин тржишна цена није могла утврдити. Примарна метода није утврђена. На крају, све ово доводи до потенцијалног неслагања између тржишних цена које су утврђене за сврху пореза на добит и пореза на додату вредност. У том случају, поставља се питање како би порески обвезник и инспектор у контроли требало да поступе. Конкретно, могуће је да порески обвезник за сврху пореза на добит примени једну методу, а затим за исту трансакцију, сада за сврху пореза на додату вредност примени другу методу и добије различиту тржишну вредност. Такође, могуће је да порески обвезник за сврху ПДВ-а наведе да тржишну цену није могао да утврди, применивши набавну вредност или цену коштања као дозвољену алтернативу, док је, с друге стране, за исту трансакцију за сврху пореза на добит правних лица применом неких од метода утврдио тржишну вредност. Препоручујемо домаћем законодавцу да изменом ЗПДВ и Правилника предвиди повезана лица без позивања на ЗПДПЛ и да јасно наведе да се таква мера примењује независно од исте коју предвиђа ЗПДПЛ. Такође, потребно је јасно навести које методе се могу користити за обрачун тржишне вредности и исте дефинисати у домену ЗПДВ. Алтернативно, уколико је циљ законодавца да се смањи оптерећење привреде и администрације, предлажемо да се само методе за обрачун тржишне вредности из ЗПДПЛ примењују на правила о тржишним ценама из ЗПДВ, али свакако законодавац би морао да наведе јасно које су то методе. Према томе, уколико законодавац сматра да су то само неке, или све, методе

које су дефинисане у ЗПДПЛ, а које би се могле користити и у сврху корекције пореске основице у домену ПДВ-а, то би морало јасно да се наведе у ЗПДВ или Правилнику. Имајући у виду да је ПДВ Директива предвидела три категорије ситуација где може доћи до евазије и да је Србија имплементирала само једну, сматрамо да је пре свега због фискалних интереса потребно усвојити све три ситуације. Пореским властима би требало омогућити превенцију евазије сваког облика специјалним антиевазионим нормама, посебно имајући у виду да општије одредбе попут начела фактицитета не би било исправно применити на корекцију основице ПДВ-а у случају манипулације ценама између повезаних лица. Најважније, у националном законодавству техника сразмерног пореског одбитка може се користити тек ако се подела претходног пореза према економској припадности не може извршити. Према томе, уколико су фактичне околности сличне онима из друге и треће категорије ситуација из ПДВ Директиве, а такође се у конкретном случају једино техника сразмерног пореског одбитка може користити, према важећој регулативи не би постојао начин да се сузбије евазија ПДВ-а, осим у случају примене других антиевазионих мера које могу нашкодити правној сигурности. Можда се опредељење законодавца само за једну ситуацију може правдати тиме што се тржиште непокретности у великој мери развија у Србији, где је циљ био спречити евазију у том сектору, без даљег ограничавања основног принципа ПДВ-а о субјективној вредности накнаде. Препоручујемо домаћем законодавцу да имплементира правило о тржишним ценама за све ситуације где може доћи до евазије ПДВ-а, јер ће такво поступање омогућити пореској администрацији да се ефикасније супротстави свим облицима евазије услед манипулације са ценама између повезаних лица. Такође, фискални ефекат по буџет Републике Србије би потенцијално био већи.

PARTIAL IMPLEMENTATION OF THE OPEN MARKET VALUE PROVISION FROM THE DIRECTIVE ON THE COMMON SYSTEM OF VALUE ADDED TAX

Miloš VASOVIĆ*

Abstract: Value-added tax (VAT) is the most generous form of taxation, both in the European Union (EU) and Serbia. The Directive on the Common System of VAT 2006/112 prescribes the open market value rule as an anti-evasion measure in the case of price manipulation between related parties. Serbia has implemented part of such an anti-evasion provision in its national legislation. The subject research includes an analysis of the implemented measure and its independence in relation to the already existing transfer pricing rules in the domain of corporate income tax, as well as the impact of partial implementation on the national fiscal system. Starting from the assumption that full implementation is necessary to enable tax authorities in order to combat evasion in full capacity and that the independence of this anti-evasion rule is necessary in relation to the same rule prescribed by the regulations governing corporate income tax, the author of the paper, through the application of the dogmatic-legal method and the method of content analysis, presented a review of the case law of the Court of Justice of the EU. Finally, the paper proposes certain recommendations to the national legislator in order to improve the domestic VAT system.

Keywords: VAT, Directive on the common system of value added tax, tax evasion, open market value provision.

*Institute of Comparative Law, Belgrade. E-mail: m.vasovic@iup.rs; ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0007-4218-3350>.