

PRAVILO O TRANSFERNIM CENAMA KAO ANTIABUZIVNA MERA U ZAKONODAVSTVU EU I PRAKSI SUDA PRAVDE EU***

Sažetak

U zakonodavstvu Evropske unije u oblasti poreza na dodatu vrednost pravilo o transfernim cenama predstavlja posebnu antiabuzivnu meru. Nasuprot tome, Zakon o porezu na dodatu vrednost Republike Srbije omogućava poreskim obveznicima prodaju robe ispod tržišne, odnosno nabavne cene ili cene koštanja. To bi u slučaju isporuke između povezanih lica moglo da deluje podsticajno na vršenje zloupotreba, dok u isto vreme navedeni zakon ne predviđa pravila o transfernim cenama koja se mogu primeniti kao sredstvo prevencije zloupotreba u domenu poreza na dodatu vrednost. Imajući u vidu pozitivnopravne propise na nacionalnom nivou, u slučaju zloupotrebe, načelo fakticiteta je jedino alternativno sredstvo koje stoji poreskim vlastima na raspolaganju, ali ne bi bilo ispravno primeniti ga na usklađivanje poreske osnovice PDV-a sa tržišnom ili nabavnom cenom. Stoga bi propisivanje pravila o transfernim cenama bilo značajno ne

* Doktorka pravnih nauka, viša naučna saradnica, Institut za uporedno pravo, Beograd.

E-mail: j.kostic@iup.rs

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6032-3045>

Dr Jelena Kostić je Odlukom Naučnog veća Instituta za uporedno pravo broj 343 od 22.04.2024. godine imenovana za mentora Milošu Vasoviću, M.A., istraživaču saradniku Instituta za uporedno pravo i doktorantu Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu. Ovaj rad je jedan od rezultata mentorstva sa navedenim kandidatom.

** M.A., Istraživač saradnik, Institut za uporedno pravo, Beograd,.

E-mail: m.vasovic@iup.rs

ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-4218-3350>

*** Rad je nastao u okviru naučnoistraživačkog rada Instituta za uporedno pravo koji finansira Ministarstvo nauke, tehnološkog razvoja i inovacija Republike Srbije prema Ugovoru o realizaciji i finansiranju naučnoistraživačkog rada NIO u 2024. godini (evidencioni broj: 451-03-66/2024-03/200049 od 5. 2. 2024. godine).

samo radi usaglašavanja nacionalnog zakonodavstva sa evropskim standardima već i sa aspekta zaštite nacionalnog fiskalnog sistema. Polazeći od pretpostavke da je nacionalno zakonodavstvo potrebno dodatno uskladiti sa zakonodavstvom Evropske unije u oblasti poreza na dodatu vrednost, u radu smo primenili dogmatsko-pravni i metod analize sadržaja sa posebnim osvrtom na praksu Suda pravde Evropske unije. Na taj način nastojali smo da damo preporuke za unapređenje nacionalnog zakonodavstva u oblasti poreza na dodatu vrednost.

Ključne reči: transferne cene, porez na dodatu vrednost, cena van dohvata ruke, poreska evazija, načelo fakticiteta.

OPEN MARKET VALUE PROVISION AS AN ANTI-ABUSE MEASURE IN SERBIAN VAT LEGISLATION

Summary

In the value-added tax system of the European Union, the open market value provision is considered as a special anti-abuse measure. Serbian Law on Value-Added Tax allows the taxpayers to make supplies for the consideration lower than the open market value. In addition, the Law does not stipulate any anti-abuse measure similar to the open market value provision in EU VAT legislation. Between the connected parties, this could become an incentive to taxpayers to abuse VAT in certain situations. Within the current domestic legislation, the principle of facticity is the only alternative measure to combat VAT abuse, but it should not be used for the correction of the taxable amount following the open market value. The stipulation of the open market value provision in domestic VAT legislation would be highly beneficial from the point of harmonizing the Serbian regulations with those of the European Union, as well as from the point of the protection of national fiscal system. Following the hypothesis that national legislation needs to be further harmonised with the EU VAT legislation, the authors in this paper used the normative dogmatic and content analysis methods with particular reference to the case law of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: open market value, value-added tax, price out of reach, tax evasion, the principle of facticity.

1. Uvod

Pravilo o transfernim, odnosno tržišnim cenama¹ predviđeno je članom 80 Direktive o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrednost 2006/112 (u daljem tekstu: PDV direktiva), a u kojem se navode tri situacije² u kojima se može vršiti korekcija poreske osnovice PDV-a suprotno principu subjektivne vrednosti naknade.³ Cilj propisivanja takve odredbe jeste prevencija evazije⁴ poreza na dodatu vrednost. Navedeni cilj se razlikuje od cilja koji se želi postići propisivanjem pravila o transfernim cenama koji uvode direktni porezi, a koji se tiče ispravne alokacije osnovice poreza na dobit kod multinacionalnih preduzeća između različitih poreskih jurisdikcija. Na nivou Evropske unije od značaja je i praksa Suda pravde Evropske unije koji je u više predmeta tumačio odredbu kojom je propisano pravilo o transfernim cenama u oblasti poreza na dodatu vrednost. Praksa ovog suda je od značaja i za postupanje sudova na nacionalnom nivou.

Zakon o porezu na dodatu vrednost Republike Srbije (u daljem tekstu: ZPDV) zasniva se na principu subjektivne vrednosti naknade i ne predviđa mogućnost izmene poreske osnovice prema tržišnoj, odnosno nabavnoj vrednosti, osim u slučaju da naknada ili deo naknade nisu izraženi u novcu, već u obliku prometa dobara i usluga, kao i kod prometa dobara ili usluga koji čine ulog u privredno društvo (čl. 17, st. 1, 4 i 5). S obzirom na to da su sve države članice Evropske unije, osim Malte, implementirale navedeno pravilo, trebalo bi da to učini i Republika Srbija, što bi se i očekivalo od Srbije budući da je potpisala Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju Evropskoj uniji 2013. godine. Pravilo o transfernim cenama bi predstavljalo značajno antiabuzivno pravilo u nacionalnom zakonodavstvu kada se ima u vidu da najveći deo poreskih prihoda predstavljaju upravo prihodi od poreza na dodatu vrednost. Osim toga, Republika Srbija se potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju Evropskoj uniji⁵ obavezala da svoje nacionalno zakonodavstvo uskladi sa evropskim standardima, što podrazumeva i potpuno usklađivanje sa PDV direktivom.

¹ PDV direktiva koristi termin *open market value*, odnosno *tržišna vrednost*. U ovom istraživanju umesto navedenog koristimo termin *pravilo o transfernim cenama*, s obzirom na to da se princip korekcije poreske osnovice PDV-a odnosi na transakcije između povezanih lica.

² Vid. podnaslov 2.1.

³ Princip subjektivne vrednosti naknade podrazumeva da se oporezivi iznos sastoji od subjektivnog a ne objektivnog iznosa koji neko lice prima ili treba da primi, zato što PDV pogađa realne rashode koje neko lice ima kako bi obezbedilo potrošnju.

⁴ PDV direktiva u čl. 80 navodi da pravilo o transfernim cenama služi prevenciji izbegavanja plaćanja poreza. Više o izbegavanju plaćanja poreza se može videti iz prakse Suda pravde Evropske unije (Lazarov, 2018, p. 90; Živković, 2022, p. 371) Više o poreskoj utaji vid. u: Kostić& Pavlović, 2020.

⁵ Tekst Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju je dostupan na internet stranici: https://www.mei.gov.rs/upload/documents/sporazumi_sa_eu/ssp_prevod_sa_anexima.pdf (12. 5. 2024).

Imajući u vidu pozitivnopravne propise na nacionalnom nivou Republike Srbije, u slučaju zloupotrebe, načelo fakticiteta je jedino sredstvo koje stoji poreskim vlastima na raspolaganju, ali ono ne bi bilo ispravno primeniti na usklađivanje poreske osnovice PDV-a u skladu sa tržišnom ili nabavnom cenom i zbog nepostojanja objektivnih okolnosti koje opravdavaju takvu nižu cenu, što predstavlja dodatni razlog za propisivanje pravila o transfernim cenama. U radu polazimo od pretpostavke da je ovakav pristup ispravan sa aspekta prevencije zloupotreba, kao i da je pomenuti pristup, imajući u vidu navedene razloge, neophodno usvojiti na nacionalnom nivou.

U Izveštaju Evropske komisije o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja EU za 2023. godinu (Izveštaj Evropske komisije o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja EU za 2023. godinu, 2023, p. 115) navodi se da se od Srbije u narednim godinama očekuje da svoje nacionalno zakonodavstvo u oblasti poreza na dodatu vrednost dodatno uskladi sa evropskim standardima u navedenoj oblasti. U Izveštaju se navodi da je u prethodnom periodu Republika Srbija unapredila i povećala svoje operativne kapacitete u poreskoj administraciji u pogledu ljudskih resursa i adekvatne tehnike, što je doprinelo izvesnijoj naplati poreza na dodatu vrednost u slučajevima evazije (Izveštaj Evropske komisije o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja EU za 2023. godinu, 2023, p. 115). Međutim, propisivanje pravila o transfernim cenama na nacionalnom nivou dodatno bi omogućilo poreskim vlastima da uspešnije pristupe prevenciji poreske evazije u oblasti poreza na dodatu vrednost.

Cilj ovog istraživanja jeste da se ukaže na razloge zbog kojih je potrebno da i Republika Srbija implementira pravilo o transfernim cenama u svoje nacionalno zakonodavstvo, kao i da se ukaže na prednosti rešenja koje postoji u evropskom zakonodavstvu.

Struktura rada je podeljena na tri dela. U prvom delu rada bavimo se analizom pravila o transfernim cenama u evropskom zakonodavstvu i ulogom koje ono ima u državama članicama Evropske unije. Sledi analiza presuda Suda pravde Evropske unije, koji je dodatno ustanovio pravila kojih države članice moraju da se pridržavaju u slučaju implementacije pomenutog pravila. U trećem delu rada ukazali smo na nedostatke u nacionalnom zakonodavstvu uz navođenje razloga za implementaciju pravila o transfernim cenama u zakonodavstvo u oblasti poreza na dodatu vrednost Republike Srbije. Na taj način nastojali smo da primenom dogmatsko-pravnog metoda i metoda analize sadržaja damo preporuku za unapređenje nacionalnog zakonodavstva u vezi sa prevencijom evazije poreza na dodatu vrednost.

2. Pravilo o transfernim cenama u zakonodavstvu EU u oblasti poreza na dodatu vrednost i praksi Suda pravde EU

Osnovni princip na kome se zasniva porez na dodatu vrednost prema odredbama PDV direktive podrazumeva da se oporezivi iznos sastoji od subjektivnog, a ne objektivnog iznosa koji neko lice prima ili treba da primi. Razlog za takav stav zakonodavca je u činjenici da porez na dodatu vrednost pogađa realne rashode koje neko lice ima kako bi obezbedilo svoju potrošnju (Terra & Wattel, 2012, p. 348; Milošević, 2014a, p. 33). To zapravo znači da, naknada koja je stvarno plaćena čini subjektivnu vrednost, dok se objektivna vrednost procenjuje na osnovu objektivnih kriterijuma (Value Added Tax Committee, 2017, pp. 12, 15). Prema tome, PDV direktiva se zasniva na načelu subjektivne vrednosti naknade. Takođe, Sud pravde Evropske unije (u daljem tekstu: SPEU) u nekoliko svojih presuda potvrdio je primenu načela subjektivne vrednosti u vezi sa naplatom poreza na dodatu vrednost na nivou Evropske unije. U predmetu *Gåsabäck*, SPEU je naveo u svojoj odluci da je činjenica da je cena plaćena u ekonomskoj transakciji viša ili niža od nabavne cene ili cene koštanja dobara, odnosno usluga, irelevantna za odgovor na pitanje da li se transakcija smatra „isporukom uz naknadu“, a što je definisano članom 2 PDV direktive (*Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket*, para. 22). Sud pravde Evropske unije je takođe u predmetu *Campsa Estaciones de Servicio* naveo da nije bitno sa stanovišta poreza na dodatu vrednost da li su dobra ili usluge isporučene po ceni višoj ili nižoj od nabavne, odnosno cene koštanja, već je bitno da postoji direktna veza između isporuke dobra, odnosno usluga i naknade koja je zaista primljena od strane poreskog obveznika (*Campsa Estaciones de Servicio*, para. 25).

U nastavku rada najpre se bavimo analizom pravila o transfernim cenama u PDV direktivi, a zatim analiziramo sadržaj presuda SPEU u kojima su sadržane dodatne smernice od značaja za primenu navedenog pravila na nivou država članica Evropske unije.

2.1. Definicija i karakteristike pravila o transfernim cenama u PDV direktivi

Nekoliko meseci pre usvajanja PDV direktive, usvojena je Direktiva 2006/69/EC koja je uvela pravilo o transfernim cenama u PDV sistem EU. PDV direktiva je preuzela iz nje pravilo koje se odnosi na transferne cene između povezanih lica (čl. 80). Državama članicama Evropske unije data je mogućnost da dobrovoljno implementiraju pomenuto pravilo iz PDV direktive,⁶ što im je omogućavalo da

⁶ Jedina država članica EU koja nije implementirala čl. 80 PDV direktive jeste Malta. Ceo tabelarni prikaz svih država koje su implementirale pravilo o transfernim cenama sadržan je u: Annacondia, 2022, pp. 842-844.

procenjuju iznos naknade i na taj način da se u velikom obimu udalje od principa subjektivne vrednosti na kome počiva PDV sistem u Evropskoj uniji (Terra & Wattel, 2012, p. 350). Razlog za primenu pravila o transfernim cenama za suzbijanje abuzivnih situacija u oblasti poreza na dodatu vrednost na nivou Evropske unije, između ostalog, jeste i činjenica da se Evropska unija od početka 1975. godine delimično finansira i iz prihoda od PDV-a koji se generiše u državama članicama (Milošević, 2014b, p. 522).

PDV direktiva propisuje da u slučaju evazije PDV-a, i ukoliko su lica povezana lica, PDV osnovicu čini tržišna vrednost, ili ukoliko se ona ne može utvrditi, nabavna vrednost dobra ili usluge. Primena pravila o transfernim cenama je moguća samo u tri slučaja (čl. 72 i 80 PDV direktive):

- 1) kada je naknada niža od tržišne vrednosti i primalac isporuke nema puno pravo na odbitak prethodnog poreza;
- 2) kada je naknada niža od tržišne vrednosti i dobavljač nema puno pravo na odbitak prethodnog poreza i
- 3) kada je naknada viša od tržišne vrednosti i dobavljač nema puno pravo na odbitak prethodnog poreza.

Dakle, ukoliko postoji opasnost od evazije poreza na dodatu vrednost kod povezanih lica, i samo za tri navedene situacije, cene „van dohvata ruke“ se mogu primeniti na osnovicu poreza na dodatu vrednost (Terra & Wattel, 2012, p. 350). Opasnost od evazije postoji samo kada jedno od povezanih lica nema pravo da u potpunosti odbije prethodni porez, odnosno ulazni PDV. Ukoliko oba povezana lica, učesnici transakcije, imaju pravo na odbitak prethodnog poreza u potpunosti, ne postoji opasnost od evazije jer je porez na dodatu vrednost fiskalno neutralan porez, odnosno svako povećanje ili smanjenje osnovice u odnosu na tržišnu, odnosno nabavnu cenu je praćeno korespondirajućom ispravkom prethodnog poreza sa potpuno neutralnim ekonomskim efektom, kako po obveznike tako i za budžet (Milošević, 2014a, p. 45). Dakle, porez koji obračunava na sopstvene izlaze, obveznik će umanjiti za iznos poreza koji mu je obračunat u prethodnoj fazi prometnog ciklusa, odnosno koji je plaćen prilikom uvoza dobara (Milošević, 2014a, p. 45).

2.2. Pravilo o transfernim cenama u sistemu PDV-a u okviru prakse Suda pravde EU

Postupajući u jednom predmetu, SPEU je u presudi naveo ograničenja kojih države članice moraju da se pridržavaju prilikom primene pravila o transfernim cenama (Judgment of the 26. of April 2012, ECLI:EU:C:2012:248, paras. 45-46). Prvo, primena tržišne vrednosti je posebno pravilo u odnosu na opšte pravilo PDV direktive

(čl. 73 Direktive) prema kojem poresku osnovicu čini naknada koju prodavac prima ili treba da primi za isporučena dobra ili usluge. Drugo, pravilo o transfernim cenama, odnosno tržišna vrednost, može se primeniti samo u slučajevima evazije, do koje ne može doći ukoliko oba učesnika transakcije imaju puno pravo na odbitak prethodnog poreza (Judgment of the 26. of April 2012, ECLI:EU:C:2012:248, paras. 42, 43, 47,48). Prema tome, do manipulacije cenom može doći samo u slučaju maloprodaje sa krajnjim potrošačem i u slučaju kada jedan od učesnika transakcije ne može da odbije ulazni PDV u potpunosti (Judgment of the 26. of April 2012, ECLI:EU:C:2012:248, para. 47). Pravila o transfernim cenama ne mogu se primenjivati na slučajeve koji nisu propisani u PDV direktivi. To znači da se navedeno pravilo može primeniti isključivo na tri situacije propisane Direktivom (Judgment of the 26. of April 2012, ECLI:EU:C:2012:248, paras. 51-52). Dakle, SPEU je u svojim presudama zauzeo stav da porez na dodatu vrednost na nivou Evropske unije mora da se zasniva na opštem načelu subjektivne vrednosti naknade i da se pravilo o transfernim cenama mora tumačiti restriktivnije u okviru specijalnog pravila (Judgment of the 26. of April 2012, ECLI:EU:C:2012:248, para. 45). Međutim, SPEU navodi da ovakav zaključak ni u kom slučaju ne može zabraniti državi članici da uvede druge obaveze kako bi se izbegla evazija PDV-a, a u skladu sa uslovima iz čl. 273 PDV direktive⁷ (Terra & Kajus, 2024, p. 420). Takođe, Sud je potvrdio da čl. 80 PDV direktive koji propisuje pravilo o transfernim cenama ima direktan efekat (Terra & Kajus, 2024, p. 420).

3. Izuzeci od primene načela subjektivne vrednosti naknade prema odredbama Zakona o porezu na dodatu vrednost

Zakon o porezu na dodatu vrednost Republike Srbije propisuje da ukoliko naknada ili deo naknade nije izražena u novcu, već u obliku prometa dobara i usluga, kao i kod prometa dobara ili usluga, koje čine ulog u privredno društvo, osnovicom se smatra tržišna vrednost tih dobara i usluga na dan njihove isporuke u koju nije uključen PDV (čl. 17, st. 4 i 5). Ukoliko se tržišna vrednost ne može utvrditi, u obzir se uzima cena koja nije niža od nabavne cene dobara, odnosno od iznosa utvrđenih troškova pružanja usluge koje snosi poreski obveznik (čl. 17, st. 8 Zakona o porezu na dodatu vrednost). To je jedini izuzetak od primene načela subjektivne vrednosti naknade koji propisuje zakon, a gde je moguća primena tržišne cene. Međutim njime se ne propisuju dalji uslovi koji ograničavaju

⁷ „Države članice mogu da propišu i druge obaveze koje smatraju potrebnim da bi se osigurala pravilna naplata PDV-a, i da bi se sprečila utaja poreza, uz poštovanje jednakog postupanja sa domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju poreski obveznici između država članica, i pod uslovom da te obaveze, u trgovini između država članica, ne prouzrokuju formalnosti povezane sa prelaskom preko granice.“

primenu navedenog načela. Prema tome, u svim ostalim slučajevima zakon omogućava prodaju ispod tržišne, odnosno nabavne cene, pri čemu u tom slučaju nije propisana mogućnost ispravke odbitka prethodnog poreza (Tatić *et al.*, 2021, p. 504). Imajući u vidu navedeno, budžet može u određenim situacijama biti u gubitku.⁸ Mišljenja Ministarstva finansija Republike Srbije takođe potvrđuju isključivu primenu načela subjektivne vrednosti naknade.

U mišljenju iz 2019. godine (Mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-00030/2019-04, 2019, pp. 59-61) navodi se da ako je kupoprodajna cena stanova (bez PDV-a) niža od cene koštanja tih stanova (bez PDV-a), ta okolnost ne utiče na utvrđivanje osnovice za obračunavanje PDV-a za prvi prenos prava raspolaganja na navedenim stanovima. To znači da osnovicu za obračunavanje PDV-a čini iznos naknade koju obveznik PDV-a, investitor, prima ili treba da primi za promet predmetnih dobara, bez PDV-a. Dakle, Ministarstvo finansija je zauzelo stav da je prodaja ispod nabavne cene u ovom slučaju moguća, iako je ovakav vid evaluacije vrlo realan u građevinskom sektoru u Srbiji.⁹

Godinu dana kasnije, Ministarstvo finansija je objavilo još jedno mišljenje (Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-144/2020-04 od 3. 3. 2020, 2020, pp. 92-94) navodeći da ukoliko poreski obveznik koji smrznuta dobra drži u hladnjači, usled kvara na njoj smrznute proizvode prodaje znatno ispod nabavne cene, osnovicu za obračunavanje PDV-a čini iznos naknade koju obveznik PDV-a prima ili treba da primi za isporučena dobra, u koju nije uključen PDV. U istom mišljenju izričito se navodi da propisima kojima se uređuje PDV nije predviđen drugačiji način određivanja osnovice za obračunavanje PDV-a u slučaju prometa dobara za koji obveznik prima ili treba da primi naknadu u iznosu nižem od iznosa nabavne vrednosti predmetnih dobara. Čini nam se da Ministarstvo finansija, kao razlog

⁸ Na primer: poreski obveznik koji je registrovan za PDV, kupuje dobro sa ulaznim PDV-om od 1.000.000 dinara, a prodaje ga sa izlaznim PDV-om od 1.000 dinara. Poreski obveznik može tražiti povraćaj PDV-a u iznosu od 999.000 dinara ili ga iskoristiti kao poreski kredit za naredne svoje isporuke dobara ili usluga. Time postoji direktan odliv sredstava u pomenutom iznosu iz budžeta Republike Srbije ka poreskom obvezniku koji je zloupotrebio čl. 17 Zakona o porezu na dodatu vrednost i iskoristio nepostojanje antiabuzivne mere poput pravila o transfernim cenama u PDV sistemu.

⁹ Ukoliko investitor želi da proda stan za 100.000 evra, prodajna cena sa PDV-om bi iznosila 110.000 evra. Kako bi uštedeo na ime izlaznog PDV-a, investitor prodaje stan povezanom licu, koje neće imati pravo da ulazni PDV odbije pri sledećoj prodaji, jer je u pitanju promet oslobođen od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak prethodnog poreza. Prodajna neto cena je 60.000 evra, dok PDV iznosi 6.000 evra. Dalje, povezana firma prodaje stan fizičkom licu za cenu od 110.000 evra. PDV koji je prvobitno obračunat na prodaju stana iznosi 6.000 umesto 10.000 evra, dok prodajna cena ostaje ista. Na taj način je investitor zajedno sa povezanim licem, na ime budžeta, uštedeo 4.000 evra. Povezano lice može, zbog ušteđenog PDV-a, stan prodavati i za 106.000 evra, čime su ova lica konkurentnija od investitora koji prodaju direktno kupcima. Vid. čl. 23, st. 2, tač. 14; čl. 25, st 2, tač 3; čl. 56a; čl. 25, st. 2, tač. 3 i čl. 52 Zakona o porezu na dodatu vrednost.

omogućavanja prodaje ispod cene navodi i kvar na hladnjači. Međutim, ukoliko bi se u mišljenju čak i navelo da se ne može uvažiti prodaja ispod nabavne cene za svrhu PDV-a, zato što je u pitanju očigledna zloupotreba jer, na primer, nije postojao nikakav kvar na hladnjači, treba imati u vidu da mišljenja Ministarstva ne obavezuju poreskog obveznika, kao ni Upravni sud, već samo poresku administraciju. Takođe, moguće je da se o relativno istoj stvari donesu različita mišljenja. U konačnom ishodu, Upravni sud bi konsultovao Zakon o porezu na dodatu vrednost koji dozvoljava prodaju ispod nabavne cene bez ograničenja, čak i u slučaju zloupotrebe.

Pored Zakona o porezu na dodatu vrednost, Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji na neki način takođe potvrđuje primenu načela subjektivne vrednosti poreza na dodatu vrednost, ne dozvoljavajući primenu tržišne vrednosti. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji propisuje procenu poreske osnovice metodom parifikacije koja se može vršiti i upoređivanjem sa podacima drugih poreskih obveznika koji obavljaju sličnu ili istu delatnost na istoj ili sličnoj lokaciji, pod približno jednakim uslovima (čl. 58a, st. 1, tač. 3). Međutim, metoda parifikacije ne može se koristiti za procenu osnovice PDV-a. Ministarstvo finansija je u svom mišljenju potvrdilo ovaj stav navodeći da činjenica da jedan obveznik PDV-a prodaje dobro po višoj ceni od drugog obveznika PDV-a ne može biti osnov da se obvezniku PDV-a koji prodaje to dobro po nižoj ceni utvrdi osnovica za obračunavanje PDV-a za prodaju tog dobra kao da je predmetno dobro prodao po višoj ceni (Mišljenje Ministarstva finansija br. 430-00-44/2019-04, 2019, p. 20). Razlog za ovakvo mišljenje leži upravo u primeni načela subjektivne, a ne objektivne vrednosti, koje je karakteristično za porez na dodatu vrednost u Republici Srbiji.

S obzirom na to da domaće zakonodavstvo ne predviđa izuzetak od primene načela subjektivne vrednosti naknade, odnosno člana 17 Zakona o porezu na dodatu vrednost, a u vidu pravila o transfernim cenama, čini se da postoji mnogo razloga za implementaciju navedenog pravila u sistem poreza na dodatu vrednost Republike Srbije, a u skladu sa evropskim standardima.

4. Razlozi za implementaciju pravila o transfernim cenama

Udeo PDV-a u sveukupnom poreskom opterećenju za period 2020–2022. godina iznosio je između 24,3% i 25,3% (Ministarstvo finansija, 2023, pp. 37-38). To ukazuje na činjenicu da je PDV jedan od najizdašnijih poreza u Srbiji i da bi trebalo više pažnje posvetiti prevenciji njegove zloupotrebe. U primeru sa prodajom preko investitora, prikazano je kako se u ovoj grani industrije lako može uštedeti na ime PDV-a.¹⁰ S druge strane, Ministarstvo finansija u svom mišljenju

¹⁰ Vid. fn. 12.

za isti primer navodi da se primenjuje cena po principu subjektivne, a ne tržišne (objektivne) vrednosti (Mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-00030/2019-04, 2019, pp. 59-61). Dakle, Zakon o porezu na dodatu vrednost omogućava poreskim obveznicima prodaju ispod tržišne, odnosno nabavne vrednosti, dok se to istovremeno negativno odražava na državni budžet. Konkretnije, evazija poreza na dodatu vrednost, koju omogućava primena instituta prethodnog poreza, svakako doprinosi povećanju bogatstva poreskog obveznika, dok istovremeno pogoršava bilans države, odnosno postoji odliv novca iz budžeta (Popović, 2016, pp. 445-446).

Potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju 2013. godine Republika Srbija je preuzela obaveze da uspostavi zonu slobodne trgovine i uskladi svoje nacionalno zakonodavstvo sa pravom Evropske unije.¹¹ Prema tome, trebalo bi da Srbija implementira i pravilo o transfernim cenama u oblasti poreza na dodatu vrednost. Nacionalno zakonodavstvo bi u potpunosti trebalo da preuzme rešenje iz evropskog zakonodavstva. Crna Gora, koja se takođe nalazi u procesu pristupanja Evropskoj uniji, propisala je pravilo o transfernim cenama (čl. 20, st. 8, tač. 1 Zakona o porezu na dodatu vrijednost).¹² Međutim, ta odredba nije u skladu sa PDV direktivom i praksom SPEU.

Postojeće mere koje se primenjuju na nacionalnom nivou na korekciju poreske osnovice PDV-a usled prodaje ispod tržišne, odnosno nabavne cene, čak i ukoliko bi objektivne činjenice ukazivale na postojanje zloupotrebe, odnosno da je svrha transakcije poreska ušteda su neadekvatne. Pre svega mislimo na načelo fakticiteta koje se može primeniti na sve vrste poreza. Može se postaviti pitanje da li ukoliko lice kupi neko dobro za 100.000 evra i proda ga za 1 evro povezanom licu, što je u skladu sa ZPDV-om, načelo fakticiteta može da utiče na korekciju poreske osnovice PDV-a? Pre svega, potrebno je reći da je malo verovatno da se ovakva transakcija izvrši između nepovezanih lica jer nedostaje ekonomski *ratio* za dogovor prodavca i kupca oko visine stvarne naknade na štetu jedne od ugovornih strana (Milošević, 2012, p. 276). S obzirom na to da povezana lica učestvuju u transakciji, rizik od zloupotrebe se povećava. Ukoliko ne postoje nikakve spoljne objektivne okolnosti¹³ koje bi uticale na takvo

¹¹ Čl. 2, st. 1 Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju. Dostupan na https://www.mei.gov.rs/upload/documents/sporazumi_sa_eu/ssp_prevod_sa_anexima.pdf (12. 5. 2024).

¹² Prema zakonodavstvu Crne Gore u oblasti poreza na dodatu vrednost, osnovica ne može biti manja od nabavne cene, odnosno cene koštanja, bez obzira na to da li jedan od učesnika ima ili nema pravo da odbije prethodni porez u potpunosti. Takođe, Zakon o porezu na dodatu vrijednost Crne Gore je propisao pravilo o tržišnoj ceni nezavisno od odnosa lica koja učestvuju u transakciji.

¹³ Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-144/2020-04 od 3. 3. 2020, pp. 92-94. U navedenom mišljenju se navodi kvar hladnjače kao objektivna činjenica.

spuštanje cene, moglo bi se zaključiti da je svrha transakcije evazija poreza na dodatu vrednost. Međutim, ZPDV dozvoljava ovakve situacije jer se oslanja na načelo subjektivne vrednosti naknade. Primena načela fakticiteta u navedenom primeru u vezi sa usklađivanjem poreske osnovice PDV-a ne bi bila ispravna iz nekoliko razloga. Navedeno načelo je posebno u svom prvom stavu dosta nejasno i široko postavljeno (Kostić, 2016, p. 126).¹⁴ Takođe, u literaturi se može naći mišljenje da načelo fakticiteta uopšte i nije antiabuzivno sredstvo i da se primenjuje nezavisno od postojanja poreske uštede ili namere da se izbegne plaćanje poreza (Živković, 2023, pp. 83-100). Prema tome, ukoliko bi u prethodnom primeru postojale objektivne okolnosti koje bi ukazivale da je namera poreskih obveznika poreska ušteta, odnosno da je svrha transakcije zloupotreba PDV-a, one ne bi bile od uticaja na primenu načela fakticiteta. Dakle, s obzirom na to da načelo fakticiteta ne zahteva utvrđivanje da je svrha određene transakcije bila realizacija poreske uštede, odnosno izbegavanje plaćanja poreza (Kostić, 2016, pp. 116, 117, 125,127) i da je to tek jedan od razloga zbog kojih se može dovesti u pitanje kvalifikacija načela fakticiteta kao opšteg antiabuzivnog pravila (Živković, 2023, p. 84), smatramo da i usled postojanja objektivnih okolnosti koje ukazuju na zloupotrebu i poresku uštedu kao svrhu transakcije, pomenuto načelo ne bi bilo ispravno primeniti na korekciju poreske osnovice PDV-a usled prodaje ispod tržišne, odnosno nabavne cene. Čak i ukoliko bi se načelo fakticiteta od strane poreske administracije primenilo kao opšte antiabuzivno sredstvo, jer objektivne okolnosti ukazuju da je svrha transakcije poreska ušteta, postavlja se nekoliko pitanja: Kako bi se uskladila i obračunala poreska osnovica PDV-a? Koji parametri/metode bi se koristili za obračun tržišne vrednosti? Da li bi se tržišna vrednost uopšte uzela u obzir ili bi se koristila samo nabavna vrednost? Da li bi se tržišna, odnosno nabavna cena koristile za promet između svih ili samo povezanih lica? Ako bi se u obzir uzela samo povezana lica, kako bi se definisala takva kategorija? Ovo su samo neka od pitanja na koja jedna opšta i nedovoljno jasna odredba ne daje odgovor. To bi moglo dovesti do pravne nesigurnosti. Takođe, na ovaj način, sudije Upravnog suda bi stvarale novo pravo, odnosno primenjivalo bi se pravilo o transfernim cenama za porez na dodatu vrednost, dok to propisi koji regulišu oblast poreza na dodatu vrednost ne propisuju, i u isto vreme predviđaju opšte pravilo koje je u suprotnosti sa korekcijom osnovice poreza na dodatu vrednost u skladu sa tržišnom vrednošću.

¹⁴ Čl. 9, st. 1 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/2002...138/2022). Pomenuta odredba može da navede na pogrešan zaključak o antiabuzivnoj prirodi načela fakticiteta. Vid. Živković, 2023, pp. 83-84.

5. Zaključak

Svrha postojanja pravila o transfernim cenama u zakonodavstvu Evropske unije u oblasti poreza na dodatu vrednost jeste prevencija evazije i uspešna naplata PDV-a. Sve države članice Evropske unije, osim Malte, implementirale su navedeno pravilo u svoja nacionalna zakonodavstva. PDV direktiva je definisala osnov primene, dok je SPEU u svojim presudama dao dodatna objašnjenja u vezi sa primenom pravila o transfernim cenama. Porez na dodatu vrednost čini najveći deo prihoda u ukupnom poreskom prihodu Srbije, što ukazuje na neophodnost implementacije dodatnih mera koje bi mogle da posluže efikasnoj prevenciji evazije i naplata poreza na dodatu vrednost. Navedena vrsta poreza je pre svega zbog instituta prethodnog poreza dodatno podložna evaziji. Osim toga, članom 17 Zakona o porezu na dodatu vrednost omogućena je prodaja ispod nabavne cene bez ispravke odbitka prethodnog poreza, dok antiabuzivna mera u vidu pravila o transfernim cenama ne postoji. Upravo zbog toga postoji mogućnost zloupotrebe navedene odredbe od strane poreskih obveznika. Imajući u vidu da se prema Izveštaju Evropske komisije o napretku Republike Srbije u procesu pristupanja Evropskoj uniji očekuje da Srbija dodatno uskladi svoje nacionalno zakonodavstvo sa evropskim zakonodavstvom u oblasti poreza na dodatu vrednost, čini se da bi propisivanje pravila o transfernim cenama trebalo da bude jedan od prioriteta.

Imajući u vidu pozitivnopravne propise na nacionalnom nivou, u slučaju zloupotrebe poreza na dodatu vrednost načelo fakticiteta je jedino alternativno sredstvo koje stoji na raspolaganju poreskim vlastima, ali ono ne bi bilo ispravno primeniti na usklađivanje poreske osnovice PDV-a u skladu sa tržišnom ili nabavnom cenom.

Prilikom implementacije čl. 80 PDV direktive, trebalo bi povezana lica definisati propisima koji uređuju oblast poreza na dodatu vrednost, ne oslanjajući se na one kojima se uređuje porez na dobit. Dakle, metode za utvrđivanje tržišne cene trebalo bi definisati Zakonom o porezu na dodatu vrednost ne oslanjajući se na čl. 61 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, uz navođenje da se izveštaji o transfernim cenama za porez na dobit mogu koristiti i u svrhu poreza na dodatu vrednost, a u cilju manjeg opterećenja privrede i poreske administracije. To znači da ukoliko bi, na primer, Zakon o porezu na dodatu vrednost predvideo primenu metode uporedive cene kao jedinu metodu i ukoliko bi povezana lica u izveštaju o transfernim cenama za svrhu poreza na dobit primenjivala istu metodu, taj izveštaj bi se mogao primeniti i za obračun tržišne vrednosti transakcije za svrhu poreza na dodatu vrednost. Ukoliko izveštaj ne bi primenjivao metodu uporedive cene ili se iz njega ne bi mogla sa sigurnošću utvrditi tržišna vrednost za svrhu PDV-a, primenila bi se nabavna cena dobra, odnosno cena koštanja usluge.

Literatura

- Annacondia, F. (ed.). 2022. *EU VAT Compass 2022/23*. Amsterdam: IBFD.
- Kostić, S. 2016. Načelo fakticiteta u srpskom poreskom pravu. *Harmonius*, 5, pp. 112-129.
- Kostić, J. & Pavlović, Z. 2020. Poreski delikti u zakonodavstvu Savezne Republike Nemačke. *Strani pravni život*, 64(1), pp. 141-153. <https://doi.org/10.5937/spz64-25515>.
- Lazarov, I. 2018. The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. In: Lang, M. et al. (eds.). *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Vienna: Linde, pp. 61-103.
- Milošević, M. 2012. Cena van dohvata ruke kao antievazionna mera u PDV zakonodavstvu EU. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 60(2), pp. 276-291.
- Milošević, M. 2014a. *Nezakonita evazija poreza na dodatu vrednost*. Beograd: Univerzitet u Beogradu, Pravni fakultet, Centar za izdavaštvo i informisanje.
- Milošević, M. 2014b. Značajnija odstupanja Zakona o porezu na dodatu vrednost od komunitarne PDV regulative. *Pravni zapisi*, 5(2), pp. 505-533. <https://doi.org/10.5937/pravzap0-7110>
- Popović, D. 2016. *Poresko pravo*. Beograd: Univerzitet u Beogradu, Pravni fakultet, Centar za izdavaštvo i informisanje.
- Tatić, I. et al. (ur.). 2021. *Knjiga o porezu na dodatu vrednost*. Beograd: Poreska kancelarija Tatić doo.
- Terra, B. J. M. & Wattel, P. J. 2012. *European Tax Law*. 6th edition. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Terra, B. J. M. & Kajus, J. 2024. *A Guide to the European VAT Directives. Volume 1: Introduction to European VAT*. Amsterdam: IBFD.
- Value Added Tax Committee. 2017. *Possible VAT implications of Transfer Pricing*. Working Paper No. 923. Brussels.
- Živković, L. 2023. *Opšta antiabuzivna pravila*, doktorska disertacija. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Živković, L. 2022. O rešenjima koje donosi predlog Unshell Direktive. *Strani pravni život*, 66(4), pp. 367-386. https://doi.org/10.56461/SPZ_22402KJ

Pravni izvori

- Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006 amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion or avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations, *OJ L* 221 of 12/8/2006.
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *OJ L* 347 of 11/12/2006.
- Commission Staff Workig Document, Serbia 2023 Report, SWD(2023) 695 final, Brussels, 8.11.2023.

Zakon o porezu na dodatu vrednost (ZPDV), *Službeni glasnik RS*, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019, 8/2020 - usklađeni din. izn., 153/2020 i 138/2022.

Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji (ZPPPA), *Sl. glasnik RS*, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 i 138/2022.

Zakon o porezu na dodatu vrijednost, *Službeni list Republike Crne Gore*, br. 065/01 od 31.12.2001, 012/02 od 15. 3. 2002, 038/02 od 26. 7. 2002, 072/02 od 31. 12. 2002, 021/03 od 31. 3. 2003, 076/05 od 16. 12. 2005, 004/06 od 27. 1. 2006, *Službeni list Crne Gore*, br. 016/07 od 27. 12. 2007, 073/10 od 10. 12. 2010, 040/11 od 8. 8. 2011, 029/13 od 22. 6. 2013, 009/15 od 5. 3. 2015, 053/16 od 11. 8. 2016, 001/17 od 9. 1. 2017, 050/17 od 31. 7. 2017, 046/19 od 7. 8. 2019, 073/19 od 27. 12. 2019, 080/20 od 4. 8. 2020, 008/21 od 26. 1. 2021, 059/21 od 4. 6. 2021.

Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik RS*, br. 25/2001, 80/2002 - dr. zakon, 80/2002, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - dr. propis, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/19, 153/20, 118/21, Prečišćen tekst zaključno sa izmenama iz *Službeni glasnik RS*, br. 118/21 koje su u primeni od 1. 1. 2022.

Ostali izvori

Mišljenje Ministarstva finansija broj 430-00-44/2019-04 od 11. 2. 2019, *Bilten*, 2, god. LIX, februar 2019.

Mišljenje Ministarstva finansija broj 413-00-00030/2019-04 od 3. 4. 2019, *Bilten*, 3, god. LIX, april 2019.

Mišljenje Ministarstva finansija broj 011-00-144/2020-04 od 3. 3. 2020, *Bilten*, 3-5, god. LX, mart–maj 2020.

Ministarstvo finansija Republike Srbije 2023. *Bilten javnih finansija*, 12(220), 220.

Sudska praksa

CJEU, C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket* (Judgement of the Court of Justice of the European Union of 20 January 2005, ECLI:EU:C:2005:47).

CJEU, C-285/10, *Campsia Estaciones de Servicio* (Judgement of the Court of Justice of the European Union of 9 June 2011, ECLI:EU:C:2011:381).

CJEU, Joined Cases C-621/10 and C-129/11, *Balkan and Sea Properties ADSITS and Pro-
vadinvest OOD v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto'*
— *Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Judge-
ment of the Court of the European Union of 26 April 2012, ECLI:EU:C:2012:248).

Internet izvori

Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju EU. Dostupan na: [https://www.mei.gov.rs/
upload/documents/sporazumi_sa_eu/ssp_prevod_sa_anexima.pdf](https://www.mei.gov.rs/upload/documents/sporazumi_sa_eu/ssp_prevod_sa_anexima.pdf) (12. 5. 2024).

