

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Милош С. Милошевић

НЕЗАКОНИТА ЕВАЗИЈА
ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

докторска дисертација

Београд, 2012

UNIVERSITY OF BELGRADE

FACULTY OF LAW

Miloš S. Milošević

VAT FRAUD

Doctoral Dissertation

Belgrade, 2012

ПОДАЦИ О МЕНТОРИМА И ЧЛАНОВИМА КОМИСИЈЕ

	Титула	Име и презиме	Звање	Назив универзитета и факултета
Ментор	Доктор правних наука	Дејан Поповић	Редовни професор	Универзитет у Београду Правни факултет
Ментор	Доктор правних наука	Гордана Илић- Попов	Редовни професор	Универзитет у Београду Правни факултет
Члан комисије	Доктор правних наука	Миле Врањеш	Редовни професор	Универзитет у Новом Саду Правни факултет

Датум одбране: _____

ПОДАЦИ О ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

Наслов	Незаконита евазија пореза на додату вредност
Резиме	<p>Концепт пореза на додату вредност, који је у Европској унији установљен пре више од четири деценије, у Републици Србији је имплементиран почетком 2005. године, Законом о порезу на додату вредност. За релативно кратко време (у поређењу са традицијом коју овај порески облик ужива на подручју Европске уније), са учешћем од 30,28% у укупно оствареном пореском приходу у 2011. години, ПДВ је у Србији изборио титулу најиздашнијег <i>пореског</i> (у ужем смислу) прихода.</p> <p>Успех у наплати ПДВ захваљује механизму убирања у свакој фази прометног циклуса (систем фракционе наплате), индиректном карактеру (порез се преваљује на крајњег потрошача који га плаћа кроз цену добара и услуга), релативно ниском броју пореских обвезника са значајним учешћем у укупно оствареном пореском приходу, али и предностима, које са аспекта подложности незаконитој пореској евазији, поседује у односу на најзначајнијег конкурента – општи порез на промет у малопродаји.</p> <p>То, међутим, не значи да је овај порески облик у потпуности имун на ову појаву. Штавише, специфичности владајућег концепта пореза на додату вредност не само да погодују одређеним облицима незаконите евазије, већ је и подстичу. Наиме, интегрални део <i>modus operandi</i>-ја пореза на додату вредност је потраживање према фискусу. По томе је он јединствен и не наликује ни једном другом пореском облику у савременим пореским системима. Све што је потребно да се то потраживање уновчи јесте рачун добављача. Лако је закључити да већ површно познавање владајућег концепта пореза на додату вредност може, у најмању руку, деловати интригантно на потенцијалног</p>

починиоца да се обогати на штету фискаса. Парадоксално, док ПДВ пуни буџет истовремено је и модалитет за његово пражњење.

С обзиром на доминантно учешће овог пореза у структури јавних прихода Србије, тренд пораста буџетског дефицита и алармантне сигнале (пре свега из земаља Европске уније) о размерама његове евазије, чини се да смо изабрали право време за израду дисертације са циљем да идентификујемо и анализирамо основне облике незаконите евазије ПДВ; да их доведемо у везу са важећим концептом ПДВ; и да укажемо на могућности које фискус има на располагању при супротстављању евазионом поступању, како у контексту комунитарног законодавства, тако и ван њега.

У истраживању појавних облика незаконите евазије пореза на додатну вредност ослонили смо се на методе интервјуа и анализе садржаја (расположиве документације пореских органа о откривеним случајевима незаконите евазије ПДВ). Основни разлог за овакав приступ је тешка доступност поузданих извора у овој области. Постојећа литература пружа тек полазну основу за даља истраживања.

Нормативни и догматички методи примењени су у настојању да утврдимо фундаменталне принципе европског ПДВ. И историјскоправни метод био је незаобилазан како бисмо схватили шта је европског законодавца навело да се определи управо за општи, свефазни, индиректни, економски неутрални порез на потрошњу. Спознаја фундаменталних принципа европског концепта пореза на додатну вредност била је кључна у давању одговора на неколико питања. Најпре, могу ли се појавни облици незаконите евазије довести у везу са његовим системским карактеристикама и да ли су алтернативни приступи у процесу дизајнирања ПДВ прикладно решење за проблем евазије? Затим, с ослонцем на компаративни метод, у којој се мери европски и српски систем опорезивања суштински подударају и да ли

су исти евазиони облици обострано замисливи, а анти-евазионе мере обострано примењиве? И коначно, може ли се ефикасна анти-евазиона стратегија базирати на конвенционалним мерама или је коренита реформа постојећег система неизбежна?

Исте методе користили смо и да утврдимо шта је иницирало заснивање анти-евазионе политике у Европској унији на конвенционалним мерама, као и до које су мере државе чланице спремне на системске измене постојећег комунитарног законодавства (историјскоправни метод). Нормативни и догматички методи примењени су у испитивању помирљивости предложених мера са постојећим комунитарним законодавством. Компаративни метод омогућио је да стекнемо увид у искуства других држава у примени анти-евазионих мера.

На основу предузетог истраживања дошли смо до следећих закључака:

1. Специфичности владајућег концепта пореза на додату вредност погодују одређеним облицима његове незаконите евазије. Међутим, алтернативни приступи у процесу дизајнирања ПДВ нису прихватљиво решење за овај проблем.
2. Европски и српски модели пореза на додату вредност су засновани на идентичним основним принципима. Из тога произлази:
 - да су државе чланице и наша земља изложене опасности од истих евазионих облика пошто се они најчешће могу довести у везу са неком од системских карактеристика. Изузетак су „рингишпил“ и „ланчане“ трансакције у облику који је специфичан за подручје Европске уније;
 - да су ефикасне европске мере анти-евазионе политике прихватљиве за српског законодавца и *vice versa*, под условом да су у складу са комунитарним законодавством;

	<ul style="list-style-type: none"> • да се анти-евазиона политика у Србији може, додуше, заснивати на одступању од фундаменталних принципа европског ПДВ, али да би тиме био учињен корак уназад у процесу хармонизације српског законодавства са комунитарним. <p>3. Европска комисија инсистира на ефикасној примени конвенционалних мера. Оне су свеобухватне и разноврсне, уподобљене су основним принципима европског ПДВ законодавства и постојећем правном оквиру. Међутим, њима се не отклања узрок проблема и у томе се огледа њихов „ограничен домашај“ у поређењу са системским мерама, које представљају супериорније решење. Нажалост, досадашњи предлози за системску измену ПДВ се или косе са фундаменталним принципима, и/или су им својствене мањкавости које их не могу квалификовати као адекватне опције постојећем систему.</p> <p>4. Имајући у виду наведено, уверени смо да Србија треба да следи пут којим је кренула Европска унија. Конвенционалним мерама је могуће на различите начине заштити интерес фискаса. Службеницима Пореске управе су, у склопу посебног програма на нивоу Европске уније, непосредно доступна искуства држава чланица. И коначно, заснивање српске анти-евазионе политике на европској је компатибилно са процесом усаглашавања српског и европског права.</p>
Кључне речи	Порез на додату вредност; незаконита пореска евазија; фантомско предузеће; „рингишпил“ трансакције; анти-евазионе мере; Директива 2006/112/ЕС.
Научна област	Правне науке
Ужа научна област	Јавне финансије и финансијско право
УДК	336.2 (043.3)

DATA ON DOCTORAL DISSERTATION

Title	VAT Fraud
Summary	<p>The concept of Value Added Tax (VAT), which was established in the European Union over four decades ago, was implemented in the Republic of Serbia at the beginning of 2005, with the introduction of the Law on Value Added Tax. It took a relatively short period of time (compared to the tradition enjoyed by this form of tax in the EU), for VAT to gain the reputation of the most lucrative <i>tax</i> (in narrow sense) revenue, participating with 30,28% in the total amount of tax revenues obtained in 2011.</p> <p>The success of VAT collection is owed to the levying mechanism in each stage of the turnover cycle (the fractionated payment system), to its indirect character (the tax is transferred to the final consumer who pays it through the price of goods and services), to a relatively small number of taxpayers with a significant participation in the total amount of tax revenues, but also to the advantages it features from the aspect of its susceptibility to tax evasion in comparison to its biggest competitor - retail sales tax.</p> <p>However, this does not imply that this form of tax is utterly immune to tax evasion. What's more, the specificity of the leading VAT concept is not only favorable for certain forms of evasion, but also stimulating. Namely, an integral part of VAT's <i>modus operandi</i> is the claim from the fisc. This is what makes it unique and unlike any other tax form in modern tax systems. All it takes to collect a claim is supplier's invoice. It is easy to conclude that even superficial knowledge of the leading VAT concept may seem intriguing (to say the least) to a potential perpetrator to make an attempt at getting rich at the expense of the treasury. Paradoxically, while VAT does feed the budget, it also represents a channel for its discharge.</p> <p>Having in mind the dominant participation of this type of tax in the</p>

structure of Serbia's public revenues, the growth tendency of the budget deficit, and alarming signals (above all from EU countries) about the proportion of its evasion, the time seems right to produce a thesis with an aim to identify and analyze the basic forms of VAT fraud; to bring them into connection with the leading VAT concept and also, to point to the possibilities at exchequer's disposal when fighting evasion, both in the context of the Acquis Communautaire and beyond it.

In the research of forms in which evasion of VAT appears, we relied on the interview and content analysis methods. The basic reason for such approach is that it is difficult to find reliable sources in this domain. The existing literature provides only the starting point for further research. We have reached relevant information via discussion and analysis of the available documentation provided by tax bodies about the detected cases of VAT fraud.

Both normative and dogmatic methods were applied in order to establish the fundamental principles of the European VAT. The historical-legal method was also essential for understanding what made the European legislator opt for the general, all-stage, indirect, economically neutral consumption tax. Getting to know the fundamental principles of the European VAT concept was crucial to answering several questions. First, can the forms in which VAT fraud appears be related to its system characteristics, and are the alternative approaches in the process of VAT designing an appropriate solution for the evasion issue? Then, relying on the comparative method, to what extent are the European and Serbian taxation systems similar, whether the same forms of fraud may occur in the EU as well as in Serbia and whether anti-evasion measures are mutually applicable? And finally, can an efficient anti-evasion strategy be based on conventional measures, or is a radical reform of the existing system inevitable?

The same methods were used to determine what initiated the establishment of anti-evasion policy in the EU based on conventional measures, as well as how ready are the member-states to implement system changes of the existing *Acquis Communautaire* (the historical-legal method). The normative and dogmatic methods were applied in the investigation of the reconcilability of the proposed measures with the existing *Acquis Communautaire*. In addition, the comparative method provided us with an insight into the experiences of other countries in the implementation of anti-evasion measures.

Based on the given research, we have reached the following conclusions:

1. The specificity of the leading VAT concept is favorable for certain forms of its evasion. However, alternative approaches in the process of VAT designing are not an acceptable solution for this issue.
2. The European and Serbian VAT models are based on identical fundamental principles. The implications are:
 - that member-states, as well as our country are threatened by the same evasion forms, since those can most commonly be related to one of the system's characteristics. The exception are "carousel" and "chain" transactions in a form specific for the EU territory;
 - that efficient European anti-evasion policy measures are acceptable for the Serbian legislator and *vice versa*, as long as they are in compliance with the *Acquis Communautaire*;
 - that anti-evasion policy in Serbia can be based on a deviation from the fundamental principles of the European VAT, but that would be a step back in the process of harmonization of the Serbian legislation with *Acquis Communautaire*.
3. The European Commission insists on an efficient implementation of

	<p>conventional measures. They are comprehensive and diverse, in line with the basic principles of the European VAT legislation and the existing legal framework. However, they do not eliminate the cause of the problem, and precisely this is their “limited range” in comparison with system measures, which are a superior solution. Unfortunately, prior suggestions for the system change of VAT were either contrary to the fundamental principles and/or had flaws which could not qualify them as adequate options in the existing system.</p> <p>4. Having in mind everything given above, we firmly believe that Serbia should follow the EU path. Conventional measures enable the treasury interest protection in various ways. The experiences of member-states are directly available to tax administration officers within a special program at the EU level. And finally, basing the Serbian anti-evasion policy on the European model is compatible with the process of harmonization of the Serbian and European law.</p>
Key words	Value added tax; tax fraud; missing trader; “carousel” fraud; anti-evasion measures; Directive 2006/112/EC.
Scientific area	Legal Sciences
Specific scientific area	Public Finance and Financial Law
UDK	336.2 (043.3)

САДРЖАЈ

УВОД.....	1
-----------	---

ДЕО ПРВИ

СИСТЕМ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ.....	5
--	----------

I Порез на додату вредност у Европској унији.....	5
1. Историјски развој пореза на додату вредност у Европској унији.....	6
1.1. Почети - без хармонизованог пореза на промет нема ни заједничког тржишта.....	6
1.2. Прва и Друга директива.....	7
1.3. Шеста директива.....	8
1.4. Прелазак на „дефинитиван режим опорезивања“.....	9
1.5. Важећи „прелазни режим опорезивања“.....	13
1.6. Директива 2006/112/ЕС.....	14
2. Карактеристике пореза на додату вредност у Европској унији.....	16
2.1. Порез на додату вредност је општи порез.....	16
2.2. Порез на додату вредност је порез на потрошњу.....	16
2.3. Порез на додату вредност је индиректан (посредни) порез.....	17
2.3.1. Опорезивање према принципу дестинације.....	18
2.3.2. Опорезивање према принципу порекла.....	19
2.3.3. Помирљивост принципа порекла са квалификацијом „пореза на потрошњу“.....	22
2.4. Порез на додату вредност је свефазни порез.....	23
2.5. Порез на додату вредност је економски неутралан.....	23
2.5.1. Порез на додату вредност не сме се одражавати на конкурентност обвезника.....	25
(a) Одсуство кумулативног ефекта.....	25
(б) Обезбеђење једнаког пореског третмана.....	26
2.5.2. Забрана двоструког опорезивања.....	27
2.5.3. Одбитак претходног пореза на набавку опреме и објеката за вршење делатности.....	28
2.6. Остала обележја европског модела пореза на додату вредност.....	28
2.6.1. Порез на додату вредност је директно пропорционалан исказаној вредности промета.....	28
2.6.2. Порез на додату вредност заснован је на принципу фактурисане реализације.....	29
2.6.3. Бројна одступања од владајућег режима опорезивања.....	29
II Порез на додату вредност у Србији и његова обележја.....	30
III Преклапање позитивноправног решења са комунитарним законодавством.....	34
IV О појму „пореске евазије“.....	35

ДЕО ДРУГИ

ПОЈАВНИ ОБЛИЦИ НЕЗАКОНИТЕ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ.....	38
---	-----------

I Порез на додату вредност – порески облик отпоран на евазију.....	38
II Размере губитака пореза на додату вредност.....	43
1. Европска унија.....	43
2. Србија.....	47
III Типологија незаконите евазије пореза на додату вредност.....	48

IV	Класификације незаконите евазије пореза на додату вредност.....	51
V	Неосновано истицање претходног пореза.....	53
1.	Фактура – conditio sine qua non одбитка претходног пореза.....	54
	Коришћење лажних фактура	55
2.1.	Коришћење лажних фактура у намери извлачења готовог новца из регуларних новчаних токова обвезника.....	56
2.2.	Коришћење лажних фактура у циљу „легалizације“ незаконито стечених добара.....	57
3.	Новоосновани обвезници.....	57
4.	Злоупотреба инструмента ПДВ надокнаде	59
5.	Одбитак претходног пореза за набавке које су изузете од одбитка претходног пореза	62
5.1.	Одбитак претходног пореза при набавкама које су намењене приватној потрошњи.....	62
5.2.	Одсуство исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности	63
5.3.	Невршење и неисправно вршење поделе претходног пореза и сразмерног пореског одбитка.....	64
VI	Непријављивање оствареног промета.....	64
1.	Потпуно непријављивање промета	65
1.1.	Неподношење пореске пријаве.....	65
1.2.	Неподношење евиденционе пријаве	66
1.3.	Фантомска предузећа.....	67
1.4.	Пријављивање лажних података у намери избегавања плаћања пореза у пуном износу.....	68
2.	Делимично непријављивање промета.....	68
2.1.	Непријављивање промета добара и услуга које обвезник врши другом обвезнику	69
2.2.	Непријављивање промета добара и услуга које обвезник врши крајњем потрошачу, обвезнику чије су испоруке ослобођене без права на одбитак претходног пореза и необвезнику	70
2.3.	Непријављивање сопствене потрошње	71
2.4.	Остали фактори ризика	72
2.4.1.	Упечатљива несразмера у вредности улазног и излазног промета добара и услуга.....	72
2.4.2.	Одсуство „уредне“ евиденције оствареног промета	73
2.4.3.	Непостојање „комплетне и уредне“ документације	76
VII	Коришћење изузетака од стандардног режима опорезивања	77
1.	Преквалификација промета у циљу примене ниже пореске стопе.....	78
2.	Преквалификација промета у циљу ослобођења од опорезивања	79
2.1.	Преквалификација промета у циљу избегавања плаћања пореза на додату вредност при увозу („увозна евазија“)	81
2.2.	Преквалификација домаћег промета у извоз праћена двојним фактурисањем	83
3.	Преквалификација неопорезивог промета у опорезиви промет	84
4.	Преквалификација промета у циљу примене посебног поступка опорезивања	84
VIII	Интра-комунитарни евазиони облици.....	86
1.	„Рингишпил“ трансакције.....	86
1.1.	Размере евазије.....	87
1.2.	О разлозима нарочите распрострањености „рингишпил“ трансакција на подручју Европске уније	88
1.3.	Лукративни потенцијал „рингишпил“ трансакција	94
1.4.	Уобичајене стратегије за „маскирање“ преварне трансакције.....	96
1.5.	Учесници „рингишпил“ трансакција	99
1.6.	Предмет „рингишпил“ трансакција.....	102
1.7.	Интересна подлога за организовање „рингишпил“ трансакција	106
2.	„Ланчане“ трансакције	107
2.1.	Степен подудараности „рингишпил“ и „ланчаних“ трансакција	108
2.2.	Разлике између „рингишпил“ и „ланчаних“ трансакција.....	109

IX	Избегавање пореза на додату вредност при трговини нафтним дериватима	111
1.	Евазија пореза на додату вредност при регистрованом увозу нафтних деривата	111
2.	Евазија пореза на додату вредност код илегално допремљених нафтних деривата	113
X	Сива економија	114
1.	Дефиниција „сиве економије“	114
2.	Главни узрочници „сиве економије“	116
2.1.	Забране које намеће правни поредак	116
2.2.	Порези и доприноси за социјално осигурање	116
2.3.	Правила предвиђена правним поретком	116
2.4.	Квалитет јавног сектора и проблем „зачараног круга“	117
2.5.	Опште стање привреде	118
3.	Размере „сиве економије“	118
4.	Губици пореза на додату вредност који су последица „сиве економије“	119
4.1.	Илегалне делатности	119
4.1.1.	Начело фактицитета (чл. 9 ЗПППА)	119
4.1.2.	Јуриспруденција Европског суда правде	120
4.2.	Легалне активности које пред фискусом остају скривене примарно у евазионом циљу	125
4.2.1.	Делимична евазија пореза на додату вредност	125
4.2.2.	Потпуна евазија пореза на додату вредност	127
XI	Проузроковање стечаја код обвезника у намери оштећења фискаса	128
1.	Порез на додату вредност – последња шанса за испуњење обавеза	129
2.	Евазиони подухвати инспирисани криминалним мотивима који укључују стечај	131
3.	Проузроковање лажног стечаја (чл. 236 КЗ)	134

ДЕО ТРЕЋИ

СИСТЕМСКА ПОДЛОЖНОСТ ВЛАДАЈУЋЕГ КОНЦЕПТА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ НЕЗАКОНИТОЈ ЕВАЗИЈИ	136	
I	Недостаци опорезивања у земљи одредишта промета	136
II	Ограничења „потрошног типа“ пореза на додату вредност	137
III	Мане опорезивања према принципу фактурисане реализације	138
IV	Недостаци индиректног утврђивања додате вредности	139
V	Изузеци од општег режима опорезивања	140

ДЕО ЧЕТВРТИ

ПРИМЕНА КОНВЕНЦИОНАЛНИХ МЕРА У СУЗБИЈАЊУ НЕЗАКОНИТЕ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ	142	
I	Правни основ за увођење анти-евазионих мера које нису предвиђене комунитарним законодавством	142
II	Ефикасна размена информација	145
1.	Сарадња пореских администрација у Европској унији	145
1.1.	Размена информација на захтев државе чланице	147
1.2.	Симултане контроле	148
1.3.	Размена информација без претходног захтева државе чланице	150

1.3.1.	Аутоматска размена информација.....	151
1.3.2.	Спонтана размена информација	151
1.3.3.	<i>Eurocanet</i>	152
1.4.	Чување и размена одређених информација	153
1.5.	<i>Eurofisc</i>	157
1.6.	Програм <i>Fiscalis</i>	159
1.6.1.	Сврха и циљеви <i>Fiscalis</i> програма.....	160
1.6.2.	Врсте активности које се финансирају из <i>Fiscalis</i> програма.....	161
2.	Правна помоћ у пореским стварима према ЗПППА	162
2.1.	Унутрашња правна помоћ у пореским стварима	163
2.2.	Међународна правна помоћ у пореским стварима	164
III	Увођење обавезе месечног подношења пореске пријаве за све обвезнике	167
1.	Важећа регулатива пореског периода у својству олакшавајуће околности при организацији евазионих подухвата	167
2.	Порески период у позитивном законодавству држава чланица Европске уније	168
3.	Порески период и рокови за обрачун и уплату пореза према ЗПДВ	172
3.1.	Рокови за повраћај претходног пореза – препрека за правовремену реализацију евазионог подухвата	173
3.2.	Једномесечни порески период за новоосноване обвезнике	174
3.3.	Ирелевантност прописаног цензуса за злоупотребу двојног пореског периода	175
4.	Решење - увођење обавезе месечног подношења пореске пријаве за све обвезнике	175
IV	Пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза	176
V	Појачана контрола пореских обвезника	178
1.	Контрола при евидентирању нових пореских обвезника.....	178
1.1.	Регистрација пореских обвезника у складу са ЗПППА	178
1.2.	Евидентирање пореских обвезника у складу са ЗПДВ.....	182
2.	Контрола евидентираних обвезника на основу фактора ризика	185
3.	Контрола основаности повраћаја претходног пореза.....	188
VI	Обавеза месечног пријављивања интра-комунитарних трансакција	189
1.	Сумарне изјаве	190
1.1.	Случајеви у којима се подноси сумарна изјава	192
1.2.	Рокови и начин подношења сумарних изјава.....	193
1.3.	Подаци садржани у сумарној изјави	193
1.4.	Јемство подносиоца сумарне изјаве за неплаћен порез у држави набавке	194
2.	Одсуство обавезе подношења сумарне изјаве у ЗПДВ	195
VII	Одговорност за туђу пореску обавезу	195
1.	Оспоравање права на одбитак претходног пореза другом учеснику прометног ланца.....	196
1.1.	Питање над питањима – савесност другог учесника прометног ланца.....	196
1.2.	Смернице Европског суда правде.....	199
2.	Ускраћивање права на ослобођење приликом извоза	204
3.	Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса	208
3.1.	Правни основ за имплементацију јемства	208
3.2.	Смернице Европског суда правде.....	208
3.3.	Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса у ПДВ законодавству држава чланица Европске уније	209
4.	Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса у законодавству Србије	214
VIII	Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције	216
1.	Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције у ПДВ законодавству Европске уније	217
1.1.	Смернице Европског суда правде.....	217

1.2.	Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције у појединим државама чланицама	218
2.	Пружање гаранције у законодавству Србије	220
IX	Ускраћивање повраћаја у случају ненаплаћене реализације	221
1.	Неповољан положај фискаса као последица постојеће комунитарне регулативе	221
1.1.	C-330/95 (<i>Goldsmiths (Jewellers) Ltd v Commissioners of Customs & Excise</i>)	222
1.2.	Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања у ПДВ законодавству држава чланица Европске уније	223
1.3.	Опорезивање према принципу наплаћене реализације - адекватна алтернатива	225
2.	Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања према одредбама ЗПДВ	226
X	Ограничавање права на одбитак претходног пореза за набавку основних средстава	227
1.	Злоупотребе потрошног облика пореза на додату вредност у евазионе сврхе	227
2.	Претходни порез при набавци основних средстава у законодавству Европске уније	228
3.	Порески третман опреме и објеката за вршење делатности у ЗПДВ	228
XI	Примена савремене технологије у правцу сузбијања ПДВ евазије	229
1.	Базе података и анализа ризика	229
2.	VAT Locator Number (VLN)	232
2.1.	Опис мере	232
2.2.	Отклањање опасности од интра-комунитарних евазионих облика	234
2.3.	Потенцијал предложене мере у борби са другим облицима незаконите евазије	235
2.4.	Тешкоће у примени	236

ДЕО ПЕТИ

ПРЕДЛОЗИ ИЗМЕНЕ ВАЖЕЋЕГ СИСТЕМА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У ЕВРОПскоЈ УНИЈИ 238

I	Модел ослобођења од опорезивања у претпотрошачким фазама прометног циклуса	239
1.	Опис модела	239
1.1.	Начин функционисања	239
1.2.	Јединствени број	241
1.3.	Бројније административне обавезе у циљу ефикасније контроле	242
1.4.	Порески третман свакодневних трансакција ниже вредности	243
2.	Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност	243
2.1.	Без института претходног пореза нема ни његове злоупотребе	243
2.2.	Без института претходног пореза нема извлачења готовог новца из државне касе	244
2.3.	Позитивни резултати у домену излазне евазије	245
3.	Ризик од ескалације постојећих и појаве нових облика евазије	245
3.1.	Експанзија „мрављег криминалитета“ (<i>Ameisenkriminalität</i>)	245
3.2.	Миграција фантомских предузећа ка В2С трансакцијама	247
3.3.	Напуштањем система фракционе наплате фискаса у потпуности остаје без пореског прихода	247
4.	Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске администрације	248
5.	Фискална очекивања	250
6.	Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додату вредност	250
6.1.	Напуштање система фракционе наплате пореза	250
6.2.	Удаљавање од начела хармонизоване пореске основице	251
6.3.	Унилатерална примена Митлер модела	253
7.	Митлер модел као адекватна алтернатива постојећем систему	253
II	Reverse-charge модел	253
1.	Опис модела	254
1.1.	Начин функционисања	254
1.2.	Јединствени број	256

1.3.	Бројнице административне обавезе у циљу ефикасније контроле	257
1.4.	Порески третман трансакција ниже вредности и готовински плаћеног промета	257
2.	Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додатну вредност	258
2.1.	Мање простора за неосновано истицање претходног пореза	258
2.2.	Елиминација интра-комунитарних евазионих облика	259
2.3.	Елиминација губитака који су последица одласка обвезника у стечај	260
2.4.	Позитивни резултати у домену излазне евазије	260
3.	Ризик од ескалације постојећих и појаве нових облика евазије	260
3.1.	Експанзија „мрављег криминалитета“	260
3.2.	Миграција фантомских предузећа ка В2С трансакцијама	261
3.3.	Максимизовање „профита“ одлагањем евазије до фазе малопродаје	262
4.	Привредна оријентисаност предложеног решења	262
4.1.	Утицај <i>reverse-charge</i> модела на ликвидност обвезника	262
4.2.	Отклањање тржишних дисторзија	263
5.	Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске администрације	264
6.	Фискална очекивања	265
7.	Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додатну вредност ...	266
7.1.	Привид система фракционе наплате пореза	266
7.2.	Генерални трансфер пореске обавезе на купца добара и услуга	267
7.3.	Унилатерална примена <i>reverse-charge</i> модела	268
8.	<i>Reverse-charge</i> модел као адекватна алтернатива постојећем систему	268
III Модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером.....		268
1.	Опис модела	269
1.1.	Општи прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације	269
1.2.	Отклањање ризика од ускраћивања права на одбитак директном уплатом пореза фискусу	270
1.3.	Механизам унакрсне провере података (<i>cross-check</i>)	272
2.	Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додатну вредност	273
2.1.	Отклањање опасности од интра-комунитарних евазионих облика	273
2.2.	Губици који су последица одласка обвезника у стечај	274
2.3.	Ограничене могућности за неосновано истицање претходног пореза	274
2.4.	Трансфер излазне евазије ка В2С трансакцијама	275
2.5.	„Мрављи криминалитет“	276
3.	Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске администрације	276
4.	Фискална очекивања	278
5.	Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додатну вредност ...	278
5.1.	Генерални прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације	279
5.1.1.	Прво мишљење: измена комунитарног законодавства није неопходна	279
5.1.2.	Друго мишљење: измена комунитарног законодавства је неопходна	281
5.2.	Предложено решење коси се са принципом сразмерности у опорезивању	281
5.3.	Унилатерална имплементација предложеног решења	283
6.	Модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером као адекватна алтернатива постојећем систему	284
IV Предлог ИФО института: „прво плати, па поврати“		285
1.	Опис модела	286
1.1.	Процедура у случају безготовинског плаћања	286
1.2.	Процедура у случају готовинског плаћања	287
2.	Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додатну вредност	288
2.1.	Ограничене могућности за неосновано истицање претходног пореза	288
2.2.	Елиминација интра-комунитарних евазионих облика и губитака узрокованих стечајем	289
2.3.	Редукција излазне евазије	289
3.	Бугарско искуство са ПДВ рачунима	290
3.1.	Опис бугарског модела	291
3.2.	„Х варијанта“ ПДВ преваре	293
3.3.	Оцена система ПДВ рачуна на испиту „Х варијанте“ ПДВ преваре	294

4.	Предности IFO модела у односу на до сада описана решења	295
4.1.	IFO модел наспрам <i>reverse-charge</i> модела.....	296
4.2.	IFO модел наспрам модела опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером	297
5.	Опасност од озбиљног нарушавања ликвидности пореског обвезника.....	298
6.	Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске администрације	299
7.	Фискална очекивања	300
8.	Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додату вредност... 301	
8.1.	Имплементација IFO модела на нивоу Европске уније.....	301
8.2.	Унилатерална имплементација IFO модела	302
9.	IFO модел као адекватна алтернатива постојећем систему	302
V	Предлози разматрани на нивоу Европске уније.....	303
1.	Опорезивање интра-комунитарних трансакција у држави чланици испоруке	303
1.1.	Раније иницијативе Европске комисије за прелазак на опорезивање према пореклу промета	304
1.2.	Опорезивање интра-комунитарних трансакција - решење за „рингишпил“ трансакције	305
1.2.1.	Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност	306
1.2.2.	Опасност од нових облика евазије	307
1.2.3.	Закључак Европске комисије.....	309
1.3.	<i>Viable Integrated VAT (VIVAT)</i>	310
1.3.1.	Предности VIVAT решења у борби са евазионим облицима у границама поједине државе чланице	311
1.3.2.	Предности VIVAT решења у борби са интра-комунитарним евазионим облицима	312
1.3.3.	Опасност од појаве „мрављег криминалитета“	312
2.	<i>Reverse-charge</i>	312
2.1.	Унилатерална примена <i>reverse-charge</i> -а по основу чл. 395 Директиве 2006/112/EC ...	313
2.1.1.	Италија, Немачка и Аустрија.....	313
2.1.2.	Летонија	314
2.1.3.	Литванија.....	314
2.1.4.	Холандија.....	315
2.1.5.	Румунија	316
2.1.6.	Уједињено Краљевство	316
2.2.	Унилатерална примена <i>reverse-charge</i> -а у складу са Директивом 2006/69/EC	317
2.3.	Даљи покушаји ограниченог увођења <i>reverse-charge</i> -а	320
2.4.	Генерална примена <i>reverse-charge</i> -а	324
2.4.1.	Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност	325
2.4.2.	Борба са новим облицима евазије изискује мере које компликују систем и узрокују додатне трошкове привредним субјектима и пореским администрацијама	327
2.4.3.	Опционо увођење генералног <i>reverse-charge</i> -а угрозиће кохерентност постојећег решења, отежати хармонизацију и будући развој европског система пореза на додату вредност.....	333
2.4.4.	Закључак Европске комисије.....	335
VI	Технолошки интензивни предлози системских измена пореза на додату вредност	336
1.	Дигитални порез на додату вредност (D-VAT).....	336
1.1.	Порекло идеје о дигиталном порезу на додату вредност	336
1.1.1.	Европски утицај	336
1.1.2.	Утицај САД	339
1.2.	Дигитални порез на додату вредност - решење за Европску унију.....	341
2.	<i>Real-time VAT (RTVAT)</i>	342
2.1.	Опис RTVAT модела	343
2.2.	Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност	348
2.2.1.	Отклањање опасности од интра-комунитарних евазионих облика	348

2.2.2.	Елиминација губитака који су последица одласка обвезника у стечај	349
2.2.3.	Ограничене могућности за неосновано истицање претходног пореза	349
2.2.4.	Позитивни резултати у борби са излазном евазијом	350
2.3.	RTVAT модел као адекватна алтернатива постојећем систему	350
2.3.1.	Позитиван фискални учинак	350
2.3.2.	Помирљивост са комунитарним законодавством	351
2.3.3.	Привредна оријентисаност RTVAT модела	351
2.3.4.	Најзначајније мане предложеног модела у односу на постојеће решење	351

ДЕО ШЕСТИ

ИНКРИМИНАЦИЈА НЕЗАКОНИТЕ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ 353

I	Пореска кривична дела	353
1.	Пореска утаја (чл. 229 КЗ)	353
1.1.	Законски опис кривичног дела	354
1.2.	Заштитни објекат	355
1.3.	Радња извршења	355
1.3.1.	Давање лажних података о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја за утврђивање пореза	355
1.3.2.	Непријављивање законито стечених прихода, односно предмета или других чињеница које су од значаја за утврђивање пореза, кад је за то постојала обавеза	356
1.3.3.	Прикривање података на други начин који се односе на утврђивање пореза	357
1.4.	Давање лажних података и непријављивање чињеница које су резултат противправног поступања	357
1.5.	Виност	359
1.6.	Објективни услов инкриминације	360
1.7.	Извршилац	361
1.8.	Последица	365
2.	Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит (чл. 173а ЗПППА)	366
2.1.	Законски опис кривичног дела	366
2.2.	Објективни елементи кривичног дела	367
2.3.	Субјективни елемент кривичног дела	370
3.	Остала кривична дела	370
II	Порески прекршаји	371
1.	Порески прекршаји прописани у ЗПДВ	371
2.	Порески прекршаји прописани у ЗПППА	372
2.1.	Неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза (чл. 177 ЗПППА)	373
2.2.	Пријављивање мањих износа пореза (чл. 178 ЗПППА)	374
III	Однос пореских кривичних дела из чл. 229 КЗ и чл. 173а ЗПППА и пореских прекршаја са сличним обележјима	374
IV	Однос пореских прекршаја из ЗПППА и пореских прекршаја из ЗПДВ	376
V	Оцена учинковитости кривичних и прекршајних санкција на терену сузбијања евазије ПДВ	377

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА 379

ЛИТЕРАТУРА МОНОГРАФИЈЕ, ЧЛАНЦИ И ЗБОРНИЦИ i

СПИСАК ПРОПИСА И ДРУГИХ ДОКУМЕНАТА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ	vii
СПИСАК ПРОПИСА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ.....	xi
СПИСАК ОДЛУКА СУДОВА И ДРУГИХ ДРЖАВНИХ ОРГАНА.....	xii
СПИСАК ИНТЕРНЕТ И ДРУГИХ ИЗВОРА.....	xiv
БИОГРАФИЈА АУТОРА.....	xvii

УВОД

Порез на додату вредност, уз порез на доходак физичких лица, представља најзначајнији облик јавног прихода данашњице. О његовој фискалној издашности најбоље сведоче подаци према којима овај порез учествује са близу 20% у укупно оствареном пореском приходу држава чланица Организације за економску сарадњу и развој (ОЕЦД).¹ У укупно оствареном пореском приходу у Републици Србији у 2011. години порез на додату вредност учествује са читавих 30,28%, што га чини најиздашнијим *пореским* (у ужем смислу речи) приходом у Србији.² М. Кин (*M. Keen*) га сматра „машином за новац“ (*money machine*)³, док га Г. Егре (*G. Egret*) назива „највећим пореским открићем 20. века“ (*la plus grande innovation fiscale du XX^{ème} siècle*)⁴.

Доминацији пореза на додату вредност над његовим најзначајнијим конкурентом у области опорезивања промета - општим порезом на промет у малопродаји допринео је, *inter alia*, виши степен резистентности на (незакониту) пореску евазију.⁵ То, међутим, не значи да је овај порески облик у потпуности имун на ову појаву. Штавише, у стручној јавности све су учесталије оштре критике на рачун

¹ Подаци се односе на 2006. годину, вид.: **Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administration issues**, OECD, Paris 2008, стр. 46.

² У 2011. години укупни порески приходи у Србији износили су 1.130.946,1 милиона динара од чега је 342.445,7 милиона динара приход од пореза на додату вредност, вид.: **Билтен јавних финансија за јануар 2012. године**, Министарство финансија Републике Србије, Београд 2012, стр. 37.

³ Вид.: Michael Keen, **VAT Attacks!**, International Monetary Fund, 2007, WP/07/142, стр. 7.

⁴ Цитирано према: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, International VAT Association, Bruxelles 2007, стр. 10.

⁵ Порез на додату вредност је придобио своје присталице широм света и за кратко време, имплементацијом у преко 140 држава, стекао „славу“ најраспрострањенијег облика општег пореза на потрошњу. Примењују га све државе чланице ОЕЦД (једини изузетак представљају Сједињене Америчке Државе, које су остале привржене систему општег опорезивања промета у фази малопродаје), као и Кина, Индија и Русија.

владајућег концепта пореза на додату вредност,⁶ чији се системски недостаци неретко окривљују за алармантне сигнале (пре свега из високоразвијених западноевропских земаља) о размерама његове незаконите евазије.⁷

Питамо се да ли изнете критике треба схватити озбиљно и у Србији? Одговор је потврдан. Српски законодавац је (као и већина других) инспирацију за дизајн позитивноправног модела пореза на додату вредност нашао у „европском“ систему. Реч је о концепту установљеном пре више од четири деценије - општем, свефазном, посредном, пропорционалном, економски неутралном порезу на потрошњу, са индиректном методом утврђивања додате вредности и опорезивањем међународних трансакција сходно начелу одредишта. Стога слободно можемо рећи да су изазови (укључујући и супростављање незаконитој пореској евазији) са којима се државе чланице Европске уније сусрећу у примени овог пореског облика једнаки онима које смо (или ћемо) искусити и ми, док су стечена искуства обострано примењива.

Манифестације незаконите евазије пореза на додату вредност су бројне и разноврсне. Њена анализа делује изазовно, с обзиром на тешку доступност поузданих извора у овој области. Неки појавни облици посве су једноставни и широко распрострањени. Други су компликовани и изискују експертизу. Замисливи су у националним границама или су, пак, карактеристични за одређено подручје.⁸ Без обзира на конкретан вид испољавања, најчешће их можемо довести

⁶ Изнете критике су оправдане. Интегрални део *modus operandi*-ја пореза на додату вредност је потраживање према фискусу. По томе је он специфичан и не наликује ни једном другом пореском облику у савременим пореским системима. Све што је потребно да се то потраживање уновчи јесте рачун добављача. Лако је закључити да већ површно познавање владајућег концепта пореза на додату вредност може, у најмању руку, деловати интригантном на потенцијалног учиниоца да се обогати на штету фискаса.

⁷ На нивоу Европске уније процене обима незаконите евазије варирају од „оптимистичних“ 60 до „песимистичних“ 250 милијарди евра годишње, вид.: доле, стр. 43.

⁸ Дobar пример представљају „рингишпил“ трансакције, које се већ читаву деценију налазе у фокусу европских институција када је у питању незаконита евазија пореза на додату вредност. Оне представљају реалну претњу и нашем буџету у случају да у будућности дође до жељеног отварања наших граница према суседним државама.

у везу са системским слабостима владајућег концепта пореза на додату вредност. Да ли би онда (од раније познати) алтернативни приступи у поступку нормирања овог пореског облика (независно од тога да ли је реч о само теоријским или практично примењеним) могли оснажити његов анти-евазииони потенцијал? Или решење треба тражити другде - у примени конвенционалних и/или системских мера?

Неке конвенционалне мере су прихватљиве или, чак, изричито допуштене и пожељне из угла комунитарног законодавства.⁹ Дobar пример представља ограничена примена *reverse charge* механизма¹⁰ којем се приписују и завидни учинци. Међутим, да ли су конвенционалне мере и довољне за вођење ефикасне анти-евазиионе политике? У литератури исувише често наилазимо на негативан одговор. Истиче се њихов ограничени домашај за свођење размера евазије у прихватљиве оквири и заговарају се системске мере, односно модели.

Циљ модела је да кроз системске корекције пореза на додату вредност „у корену сасеку“ подложност овог пореског облика незаконитој евазији. Нажалост, ни један од (до данас предложених) модела (у потпуности) се не уклапа у постојеће контуре пореза на додату вредност дефинисане комунитарним законодавством. Њихова практична примена може бити веома дискутабилна, будући да измене комунитарног законодавства изискују једногласност држава чланица. Консензус је, међутим, мало вероватан с обзиром на различите интересе држава чланица када је реч о порезу на додату вредност. Примера ради, опорезивање према принципу одредишта значајно фаворизује земље увознице над земљама извозницама, док се управо прелазак на опорезивање према принципу порекла помиње као решење за озлоглашене „рингишпил“ трансакције. С обзиром на изнето, модели могу остати само у домену теорије, практично непримењиви, барем у оквиру Европске уније. Иако нас комунитарно законодавство у овом

⁹ Разлог због кога нашу пажњу у раду усредсређујемо управо на ове мере је тај што је њихово увођење у наше законодавство, уколико већ нису присутне, могуће без даљих измена постојећег позитивноправног решења, док су искуства држава чланица непосредно примењива.

¹⁰ Код *reverse charge*-а долази до трансфера пореске обавезе са продавца на купца добара и услуга.

тренутку (бар формално) не обавезује, изучавање модела пружиће јасне смернице (имајући у виду аспирације Србије ка приступању Европској унији) ако би се поставило питање модификација система у нас, независно од разлога који би такву измену иницирали.

Живимо у добу које карактерише стална оскудица буџетских ресурса и поред релативно високог пореског оптерећења. Искушењу да се уштеди на штету фискаса још теже је одолети у кризним временима, којих смо, већ неколико година уназад, сведоци у глобалном размерама. Поред непосредне штете по државну касу, пореска евазија негативно се одражава на укупно стање у привреди и води њеном даљем урушавању. У склопу наведеног, а имајући у виду доминантно учешће пореза на додату вредност у структури јавних прихода Србије и тренд пораста буџетског дефицита, тема *Незаконита евазија пореза на додату вредност* свакако се може сматрати актуелном, а дисертација која претендује да буде оквалификована као „свеобухватна анализа“ ове појаве, у најмању руку, интригантном.

ДЕО ПРВИ

СИСТЕМ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Систем пореза на додату вредност у Србији конципиран је с ослоном на комунитарну регулативу у овој области. Чини се стога исправним, почетак овог рада посветити историјском развоју пореза на додату вредност у Европској унији и његовим основним карактеристикама.¹¹ Потом ћемо се укратко осврнути на позитивноправну регулативу овог пореског облика, у намери да покажемо да се српски и европски модел пореза на додату вредност суштински преклапају. На томе базирамо полазну хипотезу о примењивости европских искустава из сфере предмета рада на домаће околности и *vice versa*. Штавише, узимајући у обзир да је превасходно европски систем иницирао имплементацију и послужио као модел за израду система пореза на додату вредност у безмало свим осталим државама верним овом пореском облику,¹² ризница потенцијално примењивих искустава у области која је предмет рада готово да је неисцрпног карактера.

I Порез на додату вредност у Европској унији

Порез на додату вредност није творевина Европске уније. У литератури се његов настанак приписује Вилхелму фон Сименсу (*Wilhelm von Siemens*) који је 1919. године предложио његово увођење у Немачкој под именом „побољшани (префињени) порез на промет“ (*veredelte Umsatzsteuer*). Порез на додату вредност је први пут на „старом континенту“ уведен 1953. године у Француској (*Taxe sur la*

¹¹ О развоју европске регулативе пореза на додату вредност и других облика индиректног опорезивања већ је опширно писано у домаћој литератури, вид.: Гордана Илић-Попов, **Пореско право Европске уније**, Службени гласник, Београд 2004. Стога ћемо се у предстојећем тексту усредсредити на најзначајније моменте у обликовању европског система пореза на додату вредност данашњице.

¹² Вид.: Victor Thuronyi, **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International, The Hague 2003, стр. 312-313.

Valeur Ajoutée). Међутим, тек по увођењу пореза на додату вредност у Европској унији (тадашњој Европској заједници) долази до његовог рапидног ширења у светским размерама.¹³

1. Историјски развој пореза на додату вредност у Европској унији

1.1. Почети - без хармонизованог пореза на промет нема ни заједничког тржишта

У Европској унији су у протеклих пола века учињени значајни напори у правцу хармонизације пореза на додату вредност међу државама чланицама. Потреба за усаглашавањем система опорезивања промета иманентна је настојању да се установи „европско тржиште“ у смислу заједничког тржишта које обухвата територију више држава, а по својим карактеристикама наликује унутрашњем тржишту. Будући да се износ индиректног пореза на промет непосредно одражава на цену производа, значајна одступања држава чланица у висини пореза и/или обухвату опорезивања онемогућила би здраву тржишну утакмицу привредних субјеката на заједничком тржишту.

Правни основ за хармонизацију пореза на додату вредност унутар Европске уније био је чл. 99 Уговора о оснивању Европске економске заједнице од 25. марта 1957. године. Њиме је Европској комисији поверена обавеза да испита на који се начин „законска регулатива држава чланица која се односи на порезе на промет, акцизе и друге облике индиректног опорезивања (...) може хармонизовати у интересу заједничког тржишта“.

¹³ Вид.: Ben J. M. Terra, Jörg Menger, Thomas Dangel, **Einführung in das Umsatzsteuerrecht der EG ab 1993**, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1992, стр. 1. Опширније о пореклу идеје пореза на додату вредност и динамици његовог ширења у свету, вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, **The modern VAT**, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001, стр. 4-14.

У том циљу Комисија је 1960. године основала Фискални и финансијски комитет (*Fiscal and Financial Committee*) са задатком да испита у којој мери постојећи системи пореза на промет држава чланица колидирају са успостављањем заједничког тржишта.¹⁴ Председавајући Комитета био је немачки професор Фриц Нојмарк (*Fritz Neumark*). Извештај Комитета из 1962. године, познат под називом „Нојмарков извештај“ предложио је укидање кумулативног пореза на промет у државама чланицама и увођење пореза на додату вредност (до тада примењеног једино у Француској).¹⁵

1.2. Прва и Друга директива

Прва директива¹⁶ од 11. априла 1967. поставила је темеље заједничког система пореза на додату вредност у Европској унији. У чл. 2 предвиђена је примена општег, свефазног, индиректног, економски неутралног пореза на потрошњу са индиректном методом утврђивања пореске основице.¹⁷ Државе чланице обавезане су на његову имплементацију до 1. јануара 1970. године.¹⁸ Она је допуњена

¹⁴ Истовремено су образоване и три радне групе, од којих је првој (подељеној на подгрупе А, В и С) поверен задатак да испита могућности за хармонизацију пореза на промет у Заједници. Закључци истраживања ових радних група садржани су у „АВС-извештају“ (*ABC-Report*). Вид. детаљније: Ben J. M. Terra, Jörg Menger, Thomas Dangel, *op. cit.*, стр. 1.

¹⁵ Закључци „Нојмарковог извештаја“ у основи се поклапају са онима из „АВС-извештаја“. „Нојмарковим извештајем“ малопродајна фаза прометног циклуса била је искључена из система пореза на додату вредност.

¹⁶ **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.

¹⁷ Реч је о фундаменталним принципима европског система пореза на додату вредност, упоред.: Ben. J. M. Terra, Peter J. Wattel, **European Tax Law**, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, стр. 121. У овом облику европски систем пореза на додату вредност одржао се до данашњих дана, упоред.: чл. 1 Директиве 2006/112/ЕС.

¹⁸ Вид.: чл. 1 Директиве 67/227/ЕЕС. Немачка је на нови систем прешла 1968. године, Холандија почетком 1969. године, а Луксембург годину дана касније. Кад је постало очигледно да Белгија и Италија не могу испунити рок утврђен Директивом 67/227/ЕЕС, дошло је до његовог пролонгирања. Трећом директивом (**Third Council Directive 69/463/EEC of 9 December 1969 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – introduction of value added tax in Member States**, OJ L 320 of 20 December 1969) он је продужен до 1972. године.

Другом директивом,¹⁹ која регулише основне елементе пореског чињеничног стања (предмет опорезивања, пореског обвезника, пореску основицу, пореске стопе и олакшице). Међутим, Друга директива оставила је на диспозицију државама чланицама да самостално утврде битна питања, попут броја и висине пореских стопа, случајева који су изузети од опорезивања, обухвата опорезивања (само су одређене услуге обавезно биле предмет опорезивања), третмана одбитка претходног пореза по основу набавке опреме и објеката за вршење делатности и сл.²⁰

1.3. Шеста директива

Одлуком Савета министара од 21. априла 1970. године предвиђено је да се од 1975. године напусти систем финансирања институција Европске уније путем доприноса држава чланица и да се пређе на финансирање сопственим средствима, међу којима су и приходи од пореза на додату вредност.²¹ Како би свака држава чланица партиципирала у европском буџету пропорционално своме пореском потенцијалу, предвиђена је примена јединствене пореске стопе у висини од

У 1971. години и Белгија је прешла на нови систем. Четврта директива (**Fourth Council Directive 71/401/EEC of 20 December 1971 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – introduction of value added tax in Italy**, OJ L 283 of 24 December 1971) и Пета директива (**Fifth Council Directive 72/250/EEC of 4 July 1972 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – introduction of value added tax in Italy**, OJ L 167 of 18 July 1972) биле су неопходне како би се имплементација у Италији, током 1973. године, могла назвати „правовременом“.

¹⁹ **Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax**, OJ 71 of 14 April 1967.

²⁰ Упоред.: Ben. J. M. Terra, Peter J. Wattel, *op. cit.*, стр. 123. Слобода остављена државама чланицама при уређивању законског описа пореског чињеничног стања за последицу је имала коезистенцију девет (различитих) система опорезивања у 1973. години, уместо једног, заједничког, вид.: *ibid.*, стр. 124.

²¹ О изменама у области финансирања институција Европске уније које су уследиле, вид.: детаљније: Ben Terra, Julie Kajus, **A Guide to the European VAT Directives**, Vol. 1, IBFD, Amsterdam 2010, стр. 77-79.

максималних 1%, која се примењује на јединствену основицу пореза на додату вредност прописану комунитарним законодавством. Правична дистрибуција пореског терета међу државама чланицама није била могућа на основу, до тада, постигнутог степена усаглашености националних законодавстава. Стога је даља хармонизација пореске основице била директан повод за усвајање Директиве 77/388/ЕЕС²² (Шесте директиве) 17. маја 1977. године, која представља прекретницу у процесу хармонизације пореза на додату вредност у Европској унији.²³

1.4. Прелазак на „дефинитиван режим опорезивања“

Идеал којем су креатори заједничког система пореза на додату вредност од самог почетка били посвећени је опорезивање према принципу порекла промета (енг. *origin principle*; нем. *Ursprungslandprinzip*).²⁴ Порез на додату вредност у оквирима заједничког тржишта треба да функционише подједнако као и у условима унутрашњег тржишта. Интра-комунитарне трансакције морају имати једнак порески третман као и домаће, тако да обвезници буду суочени само са две ситуације: када трансакција укључује трећу земљу (која није чланица Европске уније) и када се трансакција обавља унутар Европске уније.

Директива 77/388/ЕЕС је интра-комунитарне трансакције иницијално третирао као обичне спољнотрговинске трансакције. Извоз је био ослобођен од

²² 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.

²³ Вид.: Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 76. Шестом директивом на јединствен начин регулисана су сва значајнија питања из области опорезивања порезом на додату вредност, те се тек од њеног доношења може говорити о стварној хармонизацији позитивног законодавства држава чланица. О којим се питањима конкретно ради, вид.: Ben J. M. Terra, Jörg Menger, Thomas Dangel, *op. cit.*, стр. 6-13.

²⁴ Вид.: European Commission, **A common system of VAT, A programme for the single market**, COM (96) 328 final, стр. 5. Овај циљ прокламован је у чл. 4 Директиве 67/227/ЕЕС и до данас се од њега званично није одустало, вид.: чл. 402 Директиве 2006/112/ЕС. Опширније о опорезивању према принципу порекла, вид.: доле, стр. 19-22.

опорезивања са правом на одбитак претходног пореза, док се при увозу порез одмах (на граници) обрачунавао и плаћао.²⁵ Генерално је, дакле, опорезивање вршено у складу са принципом одредишта (енг. *destination principle*; нем. *Bestimmungslandprinzip*), и то како у односу на В2В (*business to business*), тако и В2С (*business to customer*) трансакције. Како је стратешки циљ Заједнице био установљивање јединственог унутрашњег тржишта до краја 1992. године,²⁶ Комисија је јуна 1985. године објавила тзв. „Белу књигу“²⁷ (*White Paper*), у којој се залаже за опорезивање према пореклу промета са прерасподелом оствареног пореског прихода унутар Заједнице (механизам клиринга).²⁸

Међутим, идеја о клириншком механизму *per se* није могла да понуди адекватне гаранције да ће постојеће разлике у висини пореза, у одсуству граница између држава чланица, отворити простор евазији великих размера²⁹ и пружити снажан подстицај становништву да набавке врши у државама нижег пореског оптерећења.³⁰ Због тога је за прелазак на опорезивање према принципу порекла

²⁵ Вид.: Гордана Илић-Попов, *op. cit.*, стр. 73; Michael Keen, Stephen Smith, **The Future of Value Added Tax in the European Union**, *Economic Policy*, Vol. 11, No. 23 (Oct., 1996), стр. 380-381.

²⁶ Јединственим европским актом (**Single European Act**, OJ L 169 of 29 June 1987) у чл. 13 одређен је 31. децембар 1992. године као крајњи рок за укидање граница између држава чланица.

²⁷ European Commission, **Completing the Internal Market: White paper from the Commission to the European Council**, COM(85) 310 final.

²⁸ Порез на додату вредност квалификује се као порез на потрошњу, вид: чл. 2 Директиве 67/227/ЕЕС. Стога је држава чланица крајње потрошње она која треба да приходује у висини пореза на укупну вредност трансакције. Опорезивање према принципу порекла промета могуће је само у комбинацији са механизмом клиринга, путем кога би порез наплаћен у држави промета био трансферисан држави крајње потрошње. У економском смислу, коначни резултат опорезивања према принципу порекла једнак је оном који настаје при опорезивању сходно принципу дестинације. Комисија је у „Белој књизи“ изашла са првом варијантом предлога клириншког механизма, вид.: Гордана Илић-Попов, *op.cit.*, стр. 74.

²⁹ Обвезници из земаља са високим стопама своје набавке вршили би у земљама са ниским стопама, при чему би исте накнадно „уклонили“ из свог књиговодства. Још би озбиљнији били проблеми са малим предузетницима ван система пореза на додату вредност који сасвим легитимно могу да купују у земљама у којима је порез низак, вид.: пар. 173 и 174, COM(85) 310 final.

³⁰ Вид.: *ibid.*, пар. 176. Страхovalo се и да би крајњи потрошачи масовно користили предности различитог пореског оптерећења између држава чланица тако што би своје набавке вршили у

промета, поред успостављања механизма клиринга, било неопходно учинити даље напоре у правцу усаглашавања броја и висине пореских стопа,³¹ као и унификације пореске основе (пре свега, укидањем одступања које допушта Шеста директива).

С ослонцем на стратегију утемељену „Белом књигом“, Комисија је августа 1987. године дала неколико конкретних предлога који су се тicali отклањања пореских баријера између држава чланица.³² Учињени су предлози у правцу усаглашавања броја, висине и обухвата пореских стопа (предложена је примена стандардне и највише две снижене стопе у распону између 14% и 20%, односно 4% и 9%, при чему је опорезивање сниженом стопом ограничено на прехранбене производе, осветљење и грејање, воду за пиће, лекове, књиге, новине и путнички саобраћај), преласка на опорезивање према принципу порекла, уз примену новог клириншког

земљама ниског пореског оптерећења (*cross border shopping*). Посебно рањива била је граница између Данске (са стопом од 25%) и Немачке (са стопом од 15%), вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 384.

³¹ Комисија је предлагала да распон између највише и најниже стандардне стопе не пређе пет процентних поена и залагала се за примену што мањег броја стопа, по могућству само једне стандардне стопе, вид.: пар. 185 и 198, COM(85) 310 final. Хармонизација пореских стопа била је неопходна из још једног разлога. Наиме, када је стопа у земљи промета виша од стопе у земљи потрошње, ова друга би се могла наћи у ситуацији да (захваљујући одбитку предходног пореза) предфинансира износе који би јој били враћени тек по спровођењу клиринга.

³² Реч је о следећим документима: **Completion of the internal market: approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure. Global Communication from the Commission**, COM (87) 320 final; **Completing the internal market – the introduction of a VAT clearing mechanism for intra-community sales. Working document from the Commission**, COM (87) 323 final; **Proposal for a Council Directive supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT Rates**, COM (87) 321 final; **Proposal for a Council Directive completing and amending Directive 77/388/EEC –Removal of fiscal frontiers**, COM (87) 322 final и **Proposal for a Council Directive instituting a process of convergence of rates of value added tax and excise duties**, COM (87) 324 final/2 и COM (87) 324 final/3.

механизма (поједностављеног у односу на предлог из 1985. године) и промене места промета услуга³³.

И ови предлози Комисије одбачени су као сувише радикални.³⁴ Зато је Комисија маја 1989. године изнела нове, мање амбициозне предлоге.³⁵ Међутим, ни они нису добили потребну подршку Савета. Савет је, наиме, заступао гледиште да би модификација постојећег система опорезивања до краја 1992. године, базирана на ставовима Комисије, представљала претенциозан подухват и заложио се за опорезивање према принципу дестинације, у својству „прелазног режима“, до дефинитивног преласка на систем опорезивања према пореклу промета.

³³ У Директиви 77/388/ЕЕС местом пружања услуге начелно се сматра место у којем пружалац услуге има своју сталну базу из које врши услуге. Неке су услуге, међутим, везане за земљу у којој се налази корисник услуге, па се тада наплаћује порез те државе. Предлог Комисије састојао се у томе да се интра-комунитарне услуге третирају на исти начин као и испоруке добара. Сматрало се да нема више разлога да се неке услуге везују за земљу у којој се налази корисник услуге, јер ће, у складу са клириншким системом, порез плаћен у земљи пружаоца услуге бити одбијен од пореза који у својој земљи обрачунава корисник услуге на своје даље испоруке, вид.: Гордана Илић-Попов, *op. cit.*, стр. 75. Директива 2008/8/ЕС (**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) уноси радикалне измене у до тада важећу регулативу места промета услуга. Потпуно супротно предлогу из 1987. године, место промета услуга начелно се код В2В трансакција одређује према месту у којем се налази прималац услуге, док је место пружаоца услуге остало (уз бројне изузетке) релевантно у односу на В2С трансакције, опширно о томе, вид.: Милош Милошевић, **Место промета услуга у пореском праву ЕУ**, *Правни живот*, 12/2011, Београд, стр. 381-397.

³⁴ Од свих држава чланица једино је Немачка подржала предлоге Комисије, вид.: Kurt Faltlhauser, **Der aktuelle Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in der EG**, *Steuer und Wirtschaft* 1991, стр. 331. Цитирано према: Jens Pahne, **Maßnahmen zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs**, Josef Eul Verlag, Köln 2006, стр. 31.

³⁵ Вид.: European Commission, **Completion of the internal market and approximation of indirect taxes. Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament**, COM (89) 260 final.

1.5. Важећи „прелазни режим опорезивања“

Савет је 1991. године усвојио Директиву 91/680/ЕЕС,³⁶ којом је имплементиран тзв. прелазни режим опорезивања, чије је напуштање првобитно планирано до краја 1996. године. Директива 91/680/ЕЕС задржала је концепт опорезивања интра-комунитарних трансакција према принципу одредишта у домену В2В трансакција. Вршилац промета и даље је ослобођен од опорезивања с правом на одбитак претходног пореза. Међутим, услед одсуства граница од 1. јануара 1993. године, пријава и наплата пореза није се могла вршити непосредно при увозу,³⁷ већ је одложена до истека пореског периода (*deffered payment system, postponed accounting system*).

Са друге стране, В2С трансакције начелно се опорезују према принципу порекла промета.³⁸ Како би се елиминисала опасност од масовне злоупотребе неуједначеног пореског оптерећења у оквирима заједничког тржишта, опорезивање према принципу земље одредишта важи без изузетка код набавке нових аутомобила и других саобраћајних средстава,³⁹ као и код трговине поужећем, под одређеним условима.⁴⁰

Европска комисија је јула 1996. године изашла са још једним предлогом за установљавање дефинитивног режима опорезивања, чија је реализација планирана

³⁶ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376 of 31 December 1991.

³⁷ Уместо термина „извоз“ и „увоз“ уводе се термини „интра-комунитарна испорука“ (*intra-community supply*) и „интра-комунитарна набавка“ (*intra-community acquisition*).

³⁸ Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 382; Paul Kirchhof, **Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2002, стр. 547.

³⁹ Вид.: чл. 2 (1) (b) (ii), у вези са чл. 2 (2) Директиве 2006/112/ЕС.

⁴⁰ Вид.: чл. 33 и 34 Директиве 2006/112/ЕС.

у више етапа.⁴¹ Међутим, ни овај предлог није спроведен у дело, те је прелазни режим опорезивања опстао до данашњих дана.⁴²

1.6. Директива 2006/112/ЕС

Савет је 28. новембра 2006. године усвојио Директиву 2006/112/ЕС⁴³ којом се укидају и замењују легендарна Директива 77/388/ЕЕС (Шеста директива)⁴⁴ и

⁴¹ Вид.: COM (96) 328 final. Комисија озбиљно критикује „прелазни режим опорезивања” који има неповољних ефеката: (а) по обвезника (који морају да познају позитивно право различитих држава чланица, што дискриминише интра-кунитарне трансакције у поређењу са домаћим, повлачи веће трошкове - говори се о 5-6 пута већим трошковима у односу на домаће трансакције и изазива правну несигурност), (б) по потрошаче (који не уживају све предности јединственог тржишта) и (в) по пореску администрацију (губитак суверенитета када је реч о контроли, могућност евазије, неизвесност у погледу остваривања прихода и сл.), вид.: Гордана Илић-Попов, *op. cit.*, стр. 78.

⁴² Занимљиво да су државе чланице пристале да се у оквиру „прелазног режима“ у далеко изразитијој мери изложе „евазији великих размера и опасностима од масовног таласа набавки за потребе крајње потрошње у државама нижег пореског оптерећења“. Наиме, будући да су испоруке ослобођене од опорезивања, „прелазни режим“ ствара још снажнији подстицај за набавке у другим државама чланицама које би потом „нестале“ из књиговодства обвезника. Поред тога, у домену В2С трансакција, „прелазни режим“ начелно предвиђа примену опорезивања према пореклу промета. Стога, није одбојност према дефинитивном режиму опорезивања створио „страх од евазије“. Државе чланице просто нису биле спремне да се одрекну свог пореског суверенитета када је у питању висина пореских стопа. Исто тако, нису желеле да убирање значајног дела свога пореског прихода повере другим државама чланицама (између осталог, из страха да држава промета неће имати подстицај да буде доследна у наплати пореза на интра-кунитарне испоруке, а у корист државе набавке). Због тога је „прелазни режим опорезивања“ и даље на снази. Додуше, у међувремену се радило на његовом сталном побољшању. Опширније о изменама које су уследиле по његовом установљавању, вид.: Ben. J. M. Terra, Peter J. Wattel, *op. cit.*, стр. 146-157. Иако се званично никада није одустало од преласка на опорезивање према пореклу промета (чл. 402 Директиве 2006/112/ЕС), Комисија сматра да више нема валидних основа за праћење овог циља и у 2011. години најавила је његово напуштање, вид.: 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, стр. 5.

⁴³ 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.

Директива 67/227/ЕЕС (Прва директива). Директива 2006/112/ЕС ступила је на снагу 1. јануара 2007. године⁴⁵ и сада представља најзначајнији комунитарни пропис у области европског система пореза на додату вредност.⁴⁶

⁴⁴ Директивом 2006/112/ЕС обухваћене су све измене и допуне Шесте директиве. Она, такође, обухвата релевантне одредбе раније садржане у другим правним актима и искључује оне којима је место у другим актима. Ранији правни оквир суштински није измењен, иако је текст (језички) ревидиран и 53 чланова Директиве 77/388/ЕЕС подељено је у 414 чланова Директиве 2006/112/ЕС, вид.: Ben. J. M. Terra, Peter J. Wattel, *op. cit.*, стр. 267.

⁴⁵ Вид.: чл. 413 Директиве 2006/112/ЕС. Државама чланицама остављен је *terme de grace* до 1. јануара 2008. године да своје позитивно законодавство прилагоде новим одредбама Директиве 2006/112/ЕС, тачније чл. 2 (3), 44, 59 (1), 399 и тач. 18 анекса III, вид.: чл. 412 Директиве 2006/112/ЕС.

⁴⁶ До краја 2010. године Директива 2006/112/ЕС допуњавана је и мењана 10 пута следећим актима: **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; **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 и **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.

2. Карактеристике пореза на додату вредност у Европској унији

У чл. 1 (2) Директиве 2006/112/ЕС постављено је (фундаментално) начело заједничког система пореза на додату вредност у Европској унији. Оно подразумева „примену на добра и услуге општег пореза на потрошњу који је тачно пропорционалан цени добара и услуга, без обзира на број трансакција које се одвијају у процесу производње и дистрибуције пре фазе у којој се порез наплаћује. На сваку трансакцију, порез обрачунат на цену добара или услуга по стопи која се примењује на таква добра или услуге, наплаћује се по одбитку пореза који је обрачунат на поједине трошковне компоненте. Заједнички систем пореза на додату вредност примењује се све до фазе малопродаје, укључујући и ту фазу“.

Из цитиране дефиниције произлази неколико основних карактеристика овог пореског облика.

2.1. Порез на додату вредност је општи порез

Порезом на додату вредност опорезује се промет свих, односно широког круга добара и услуга.⁴⁷ Реч је о синтетичком порезу, за разлику од акциза које су аналитичког карактера и којима се традиционално оптерећује промет појединачних добара.

2.2. Порез на додату вредност је порез на потрошњу

У литератури се прави разлика између потрошње у ужем смислу, код које се акт потрошње исцрљује у тренутном чину (нпр. куповина аутобуске карте за превоз лица на одређеној релацији), и употребе, односно дуготрајне потрошње (нпр. коришћење електричних уређаја у домаћинству).⁴⁸ За потребе опорезивања

⁴⁷ Порезом на додату вредност треба да буду погођени *сви* приватни расходи, вид.: Ven Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 248.

⁴⁸ Вид.: *ibid.*, стр. 249-250.

поменута дистинкција је ирелевантна. Порез на додатну вредност заправо погађа расходе које неко лице има како би обезбедило своју потрошњу, било да се ради о потрошњи у ужем смислу или о употреби.⁴⁹ Код пореза на промет, дакле, важи правило: „потрошња – то су расходи“. Битно је, међутим, разликовати производне и потрошне расходе. Порез на додатну вредност погађа само потрошне расходе.⁵⁰

То, међутим, не значи да је потрошач редовно и порески обвезник.⁵¹ По интенцији законодавца он економски сноси терет пореза, док се као обвезник одређује лице које врши промет добара и услуга, под условом да то чини самостално и у оквиру обављања делатности.⁵² Дакле, у правно-техничком смислу порез на додатну вредност везује се за акт промета.

2.3. Порез на додатну вредност је индиректан (посредни) порез

Према намери законодавца, трошак пореза преваљује се кроз цену производа на купца при чему коначно пореско оптерећење треба да сноси крајњи потрошач.⁵³

⁴⁹ Тако се порез на додатну вредност одређује као контрапункт порезу на доходак грађана, који представља најзначајнији облик пореза на приходе.

⁵⁰ Вид.: Ven Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 250.

⁵¹ Другачије, у случају субјектног и директног пореза на расходе физичког лица (енг. *expenditure tax*; нем. *Ausgabensteuer*). У овом случају, ради се о алтернативи порезу на доходак грађана, код које се обухват опорезивања ограничава на онај део оствареног дохотка који бива утрошен. Овај порез остао је само у домену теорије (тзв. „Калдоров порез“) и данас се ни у једној држави не примењује у пракси. Опширно о теоријској поставци, вид.: Rolf Peffekoven, **Persönliche allgemeine Ausgabensteuer**, (у: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, F. Neumark, N. Andel, H. Haller (Hrsg.), Bd. II, Tübingen 1980, стр. 417-452.)

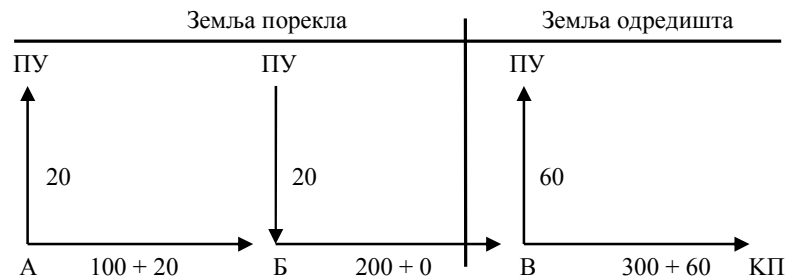
⁵² Најизраженија одступања од овог принципа у Европској унији представљају увоз добара на њено подручје и интра-комунитарне набавке нових аутомобила и других саобраћајних средстава, када се директно опорезује физичко лице као крајњи потрошач.

⁵³ Намера законодавца да потрошач економски сноси терет пореза не мора се поклапати са ефективном инциденцом пореза на додатну вредност. Код пореза на додатну вредност законска инциденца пада на обвезника, док намеравана инциденца пада на потрошача. Каква ће бити ефективна (стварна) инциденца у конкретном случају зависи од тржишних услова, а нарочито од еластичности тражње за добрима и услугама, као и од конкуренције привредних субјеката, вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 15.

Ова карактеристика пореза на додату вредност иде „руку под руку“ са претходно наведеном. Преваљивање пореског терета на следбеника у пореском циклусу представља заправо механизам којим се *de facto* обезбеђује опорезивање расхода, односно крајње потрошње. У пракси се преваљивање пореског терета врши обрачуном и исказивањем износа дугованог пореза у рачуну који се испоставља купцу.

2.3.1. Опорезивање према принципу дестинације

Индијектна природа пореза на додату вредност у међународним трансакцијама остаје очувана захваљујући принципу дестинације. Овај принцип подразумева опорезивање укупне вредности оствареног промета према прописима позитивног законодавства земље крајње потрошње, која је уједно и власник укупног пореског прихода.⁵⁴ У пракси се овај принцип реализује ослобађањем извоза од пореза, уз истовремено право на повраћај претходног пореза, док се увоз опорезује према одредбама домаћег законодавства. Илустрације ради, погледајмо следећи пример:



Слика 1. Опорезивање према принципу дестинације

Обвезник А обрачунао је и уплатио порез по стопи од 20% у земљи порекла робе. Извозник Б ослобођен је пореза на своју испоруку у земљу одредишта, уз право на повраћај пореза плаћеног кроз фактуру претходника. Увозник В обавезан је да

⁵⁴ Вид.: *ibid.*, стр. 176. Као трећа релевантна детерминанта у литератури се помиње и надлежност пореске јурисдикције за убирање прихода, вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 379.

плати порез при увозу робе у земљу одредишта према домаћим правилима, али му се исти износ признаје као претходни порез на име пореске обавезе по основу испоруке крајњем потрошачу. Укупан приход припашће земљи одредишта.⁵⁵

Захваљујући принципу дестинације, пореско оптерећење робе из увоза нивелише се са домаћим и избегавају тржишне дисторзије, те га стога правила ГАТТ-а (сада Светске трговинске организације - *World Trade Organisation*) прописују у међународној трговини.⁵⁶

2.3.2. Опорезивање према принципу порекла

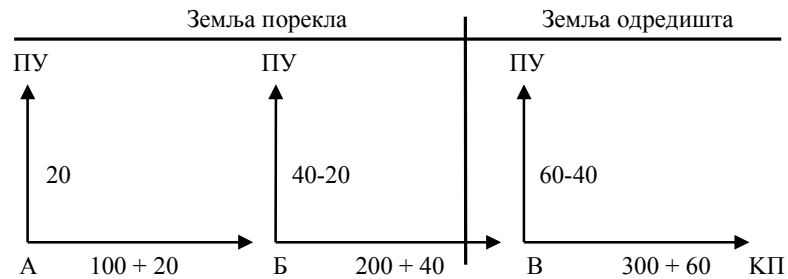
Опорезивање међународних трансакција алтернативно се може вршити сходно принципу порекла промета. Порез који је плаћен у земљи порекла, у складу са њеним позитивним законодавством, тада се не може повратити при извозу и остаје трајни приход њеног буџета.⁵⁷ У земљи одредишта опорезује се искључиво вредност генерисана у фазама прометног циклуса које су извршене на њеној територији, тако да расподела укупног пореског терета непосредно зависи од комбинације пореских стопа земље порекла и земље одредишта.⁵⁸ Погледајмо следећи пример:

⁵⁵ Опорезивање према принципу дестинације погодује увозно оријентисаним државама, будући да се приход од пореза на додату вредност, иако делимично генерисан у земљи извозници, у потпуности „прелива“ у буџет државе увоза. Његова мана је у томе што изискује додатне мере контроле на страни пореске администрације, јер „прекид“ ланца опорезивих трансакција (*break in the VAT chain*), као што ћемо видети, отвара врата евазионом поступању.

⁵⁶ Вид.: Дејан Поповић, Стеван Алексић, **Примена Закона о порезу на додату вредност**, СЕКОС-ИН, Београд 2006, стр. 5.

⁵⁷ Супротно принципу дестинације, примена принципа порекла погодује извозно оријентисаним земљама, будући да се део укупног прихода задржава у њиховом буџету.

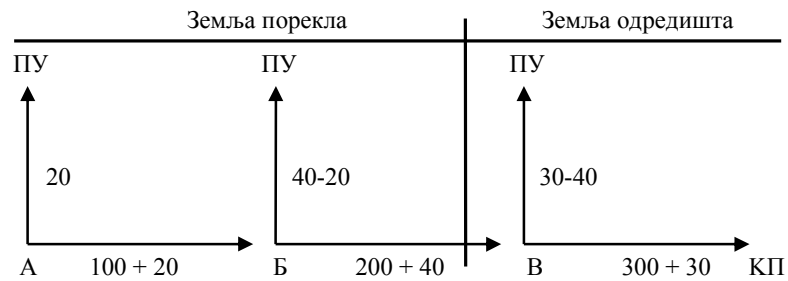
⁵⁸ Вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op.cit.*, стр. 176-177. У литератури се наводи и „чист“ облик опорезивања према принципу порекла, који представља антипод опорезивању према принципу одредишта и подразумева опорезивање укупне вредности реализованог промета према прописима позитивног законодавства земље порекла, која је уједно и власник укупног пореског прихода, вид.: Jens Pahné, *op. cit.*, стр. 41.



Слика 2. Опорезивање према принципу порекла

У условима примене принципа порекла, испорука извозника Б биће третирана на једнак начин као и сваки други унутрашњи промет. Увозник В реализује одбитак претходног пореза у земљи одредишта. Укупан порески приход дели се између земље порекла и земље одредишта, сразмерно вредности промета који је остварен на њиховим територијама.

Уколико обвезник В не би био у могућности да у земљи одредишта у потпуности поврати порез обрачунат по прописима земље порекла, наступио би кумулативни (каскадни) ефекат, који би се негативно одразио на његову тржишну конкурентност у домаћим оквирима. Дакле, ако не желимо да нарушимо економски неутралан карактер пореза на додату вредност, признање пуног износа претходног пореза у земљи одредишта чини се неизбежним. На овом месту настају компликације у практичној примени принципа порекла које произлазе из различитих пореских стопа у појединим државама. Нарочито је занимљива ситуација у којој је стопа у земљи порекла виша од стопе у земљи одредишта, као што ћемо на следећем примеру видети:



Слика 3. Опорезивање према принципу порекла када је пореска стопа у земљи порекла већа од пореске стопе у земљи одредишта

Уместо да приходује, земља одредишта претрпела би додатне расходе у условима примене дупло ниже пореске стопе у поређењу са земљом порекла (10%). У супротној ситуацији, буџет земље одредишта увећао би се у износу вишем од оног који је пропорционалан делу вредности промета који је остварен на њеној територији, у поређењу са ситуацијом да је промет у целини остварен у њој. Тако би при примени стопе од 30% земља одредишта на додату вредност од 100 н.ј. приходовала у износу од 50 н.ј., док би од тог дела укупне вредности, да је у њој извршен целокупан промет, инкасирала 30 н.ј. Једино, дакле, при примени јединствене пореске стопе земља одредишта остварила би приход на који полаже право према позитивном законодавству, док би порез на додату вредност очувао свој економски неутралан карактер.

Поменути проблем може се превазићи повраћајем претходног пореза у земљи одредишта до износа који би применом њеног прописа био обрачунат на цену извозника (у нашем примеру 20 н.ј., односно 60 н.ј.).⁵⁹ Укупно пореско оптерећење варираће тада у зависности од односа пореских стопа држава у питању. Оно може бити више (уколико је стопа у земљи порекла виша од стопе у земљи одредишта), ниже (уколико је стопа у земљи порекла нижа од стопе у земљи одредишта), или једнако (уколико је стопа у земљи порекла иста као и

⁵⁹ Ово је одлика опорезивања према принципу порекла описаног у: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 179.

стопа у земљи одредишта) пореском оптерећењу које би се применом прописа земље одредишта обрачунало на укупну вредност промета. Овакав приступ, међутим, угрозио би економски неутралан карактер пореза на додату вредност и одразио би се на конкурентност обвезника на тржишту земље одредишта. Проблема је, стога, једино могуће превазићи потпуном хармонизацијом стопа или њиховим уједначавањем, уз незнатна одступања.⁶⁰

2.3.3. Помирљивост принципа порекла са квалификацијом „пореза на потрошњу“

Са теоријског аспекта, занимљиво је разматрање у којој је мери примена принципа порекла компатибилна са правном природом пореза на додату вредност, будући да је реч о порезу на потрошњу. Да подсетимо, порез на додату вредност експлицитно се одређује као „општи порез на потрошњу“⁶¹. Логично је да приход остварен порезом чији је циљ опорезивање потрошње у потпуности припадне држави крајње потрошње, што омогућује принцип дестинације, али не и принцип порекла. Потоњи би пре био уподобљив одредници пореза на додату вредност као пореза на промет, где држава промета приходује од пореза. Међутим, порез на додату вредност се искључиво из правно-техничких разлога везује за акт испоруке (промета).

Због тога се примена принципа порекла на „европски“ систем пореза на додату вредност увек помињала у комбинацији са механизмом клиринга, чији је циљ трансфер укупног пореског прихода у земљу крајње потрошње.⁶² На овај начин,

⁶⁰ У литератури се зато наводи да је опорезивање према принципу порекла једино погодно између држава са идентичним или блиским пореским системима и стопама, упоред.: Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 254. Подсећамо да је управо неспремност држава чланица да се у потпуности одрекну свог суверенитета при одређивању висине пореских стопа један од главних разлога што опорезивање промета према принципу порекла никада није доживело примену на нивоу Европске уније.

⁶¹ Чл. 1 (2) Директиве 2006/112/ЕС.

⁶² У литератури се говори о суштинском (*essential*) значају трансфера пореског прихода земљи крајње потрошње, вид.: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, фуснота 14.

принцип порекла у економском смислу водио би једнаком резултату као и принцип дестинације.

2.4. Порез на додату вредност је свефазни порез

У Европској унији, порез на додату вредност се обрачунава и наплаћује у *свим* фазама прометног циклуса, укључујући и фазу малопродаје.

Међутим, овај порески облик може бити конципиран и као вишефазни или, чак, једнофазни порез на промет. Подсећамо да се Фриц Нојмарк у свом извештају из 1962. године залагао за концепт вишефазног пореза на додату вредност, инсистирајући на искључењу малопродаје из обухвата опорезивања.⁶³ Сматрало се да субјекти у малопродаји нису способни да ваљано испуне формалне обавезе по основу пореза на додату вредност.⁶⁴ Поред тога, мањи број потенцијалних обвезника (изузимањем субјеката малопродаје из овог круга), водио би значајним административним уштедама при наплати пореза. Примери једнофазног пореза на додату вредност ретки су у пракси. Примера ради, у Бангладешу је порез на додату вредност ограничен на фазу производње⁶⁵ (која, сама по себи, има више стадијума, у којима се спроводи опорезивање додате вредности).

2.5. Порез на додату вредност је економски неутралан

Порез на додату вредност у домену В2В трансакција (тј. у фазама прометног циклуса које претходе крајњој потрошњи) мора бити економски неутралан. Овај принцип прокламован је у чл. 1 (2) Директиве 2006/112/ЕС, који предвиђа да се „на сваку трансакцију, порез обрачунат на цену добара или услуга по стопи која

⁶³ Вид.: горе, стр. 7. Ни Директива 67/227/ЕЕС у чл. 2 није прописивала обавезну примену пореза на додату вредност у фази малопродаје, до преласка на „дефинитиван режим опорезивања“.

⁶⁴ Мишљења смо да је увођење цензуса изнад кога евиденција за потребе пореза на додату вредност постаје обавезна управо компромисно решење између генералне примене пореза на додату вредност на фазу малопродаје и изопштавања из круга пореских обвезника великог броја „малих трговаца“.

⁶⁵ Вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 2.

се примењује на такву робу или услуге, наплаћује по одбитку пореза који је обрачунат на поједине трошковне компоненте.“ Захваљујући институту претходног пореза, порез који је плаћен у ранијој фази прометног циклуса за обвезника не представља трошак, тј. по њега је економски неутралан.

На овај начин реализује се индиректна метода утврђивања додате вредности (*invoice-credit method*), која се још назива методом фактуре или методом пореског кредита.⁶⁶ Порез се наплаћује „фракционо“ (*fractioned payment system*), „у кришкама“ (*in slices*), тачно пропорционално додатом вредности у односној фази прометног циклуса (отуда и назив: „порез на додату вредност“).

Према устаљеној пракси Европског суда правде,⁶⁷ право на одбитак претходног пореза је интегрални део система пореза на додату вредност које, у принципу, не сме бити ограничено.⁶⁸ Одбитак претходног пореза (који је постао наплатив по основу улазних трансакција) мора се вршити одмах (тј. у првој пореској пријави по истеку пореског периода у ком је право на одбитак настало).⁶⁹

⁶⁶ Примењујући индиректну методу, порески обвезник заправо и не утврђује колико износи његова додата вредност, него до ње долази индиректно, тако што од пореза који дугује на испоруке добара и пружање услуга одбије порез плаћен приликом набавке добара и услуга, док физиксу уплаћује разлику између укупног износа пореске обавезе и износа претходног пореза, вид.: Дејан Поповић, Стеван Алексић, *op. cit.*, стр. 236.

⁶⁷ Вид.: ECJ, Case C-62/93 (*BP Supergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprosopion v Greek State*) [1995] ECR I-1883, пар. 18; ECJ, Joined Cases C-110/98 – C-147/98 (*Gabalfrija S.L. and others v Administración Estatal de la Agencia Tributaria*) [2000] ECR I-1577, пар. 43; ECJ, Case C-465/03 (*Kretztechnik AG v Finanzamt Linz*) [2005] ECR I-4357, пар. 33.

⁶⁸ Најзначајнија ограничења права на одбитак претходног пореза предвиђена Директивом 2006/112/ЕС су ослобођења без права на одбитак претходног пореза (чл. 132-137) и изузимања од одбитка претходног пореза на набавке добара и услуга чију је употребу тешко надзирати (чл. 176).

⁶⁹ Вид.: чл. 179 Директиве 2006/112/ЕС.

2.5.1. Порез на додату вредност не сме се одражавати на конкурентност обвезника

(а) Одсуство кумулативног ефекта

Захваљујући институту претходног пореза, порез на додату вредност не подлеже недостацима иманентним вишефазном кумулативном порезу на промет (енг. *turnover tax*; нем. *Mehrphasen-Brutto-Umsatzsteuer*). Кумулативан (каскадни) ефекат је резултат обрачуна и наплате пореза на укупну цену добра (а не само на додату вредност) при свакој испоруци у прометном ланцу. При томе, порески обвезник не може повратити порез плаћен кроз продајну цену претходника у прометном циклусу, те његов износ укључује у своју продајну цену (како би избегао трошак). Обрачун пореза на цену увећану за износ претходно плаћеног пореза води плаћању „пореза на порез“.

Кумулативни ефекат је израженији што је већи број фаза прометног циклуса,⁷⁰ затим уколико је виша пореска стопа и ако је у ранијим фазама прометног циклуса додата већа вредност. На тај начин, порез директно утиче на економске одлуке привредних субјеката (фаворизована су она добра чији је пут до крајњег потрошача краћи) и делује дисторзивно.⁷¹

Вишефазни кумулативни порез није кадар одговорити захтевима које пред њега поставља опорезивање према принципу дестинације, стварајући на тај начин озбиљне тешкоће у спољнотрговинској размени. Фактура којом располаже извозник не показује укупан износ пореског оптерећења акумулисаног у фазама прометног циклуса које претходе фази извоза. Његов значајан део остаје „скривен“ у продајној цени извозничовог добављача.⁷² Стога и повраћај

⁷⁰ У циљу смањења пореског оптерећења и постизања ниже цене, учесници прометног ланца су се вертикално интегрисали како би смањили број његових фаза.

⁷¹ Вид.: Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд 1997, стр. 782-784.

⁷² „Скривени“ порез практично је немогуће утврдити јер, као што смо констатовали, зависи од броја ранијих фаза прометног циклуса, примењене пореске стопе и величине додате вредности у

транспарентно исказаног пореза (из фактуре издате извознику) само му делимично компензује порески трошак.

Државе у којима је коришћен кумулативни вишефазни порез биле су принуђене да повраћај одређују паушално, чиме је стваран простор да одређена добра добију олакшицу већу него што би требало да им припадне, а нека мању (тима би поједини извозници били фаворизовани у односу на друге). При увозу се морао увести „порез на изравнавање“, који је такође арбитражан, јер се не може тачно утврдити колико износи пореско оптерећење код истих добара домаћег порекла у фазама које претходе оној у којој се примењује „порез на изравнавање“: ако је тај порез превисоко одмерен радило би се о прикривеној царини; у супротном, увезена добра била би фаворизована на рачун домаћих.⁷³

С обзиром на дисторзије које кумулативни порез на промет изазива у оквирима домаћег и међународног пословања, „Нојмарковим извештајем“ из 1962. године предвиђено је његово укидање у државама чланицама као први корак хармонизације пореза на промет у Заједници.⁷⁴

(б) Обезбеђење једнаког пореског третмана

Из принципа економске неутралности изводи се захтев да се промет сличних добара (која су конкурентна једна другима) за потребе опорезивања порезом на додату вредност третира на једнак начин.⁷⁵ У свакој држави чланици слична добра

свакој од фаза, упоред.: Paul Kirchhof, **40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch**, *Deutsches Steuerrecht*, 1-2/2008, стр. 2.

⁷³ Вид.: Барбара Јелчић, Божидар Јелчић, **Порез на промет производа у теорији и пракси**, Привредни вјесник, Загреб 1977, стр. 39. Цитирано према: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 784.

⁷⁴ Вид.: Ben J. M. Terra, Peter J. Wattel, *op. cit.*, стр. 120.

⁷⁵ Вид.: ECJ, Case C-384/01 (*Commission v. France*) [2003] ECR I-4395, пар. 25. Исто важи и за промет сличних услуга, вид.: ECJ, Case C-363/05 (*JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc and The Association of Investment Trust Companies v The Commissioners of HM Revenue and Customs*) [2007] ECR I-5517, пар. 47. На истом месту Суд наводи и да принцип фискалне

треба да носе једнак порески терет, независно од дужине производног и дистрибутивног ланца.⁷⁶ Механизам пореског одбитка намењен је потпуном пореском растерећењу обвезника од пореза који је плаћен или треба да буде плаћен у оквиру вршења свих његових економских активности. Заједнички систем пореза на додату вредност отуда осигурава да се све економске активности, независно од њихове сврхе или резултата, под условом да су и саме изложене опорезивању, опорезују на потпуно неутралан начин.⁷⁷ Учесници промета који врше исте трансакције не смеју имати различит третман са аспекта убирања пореза на додату вредност.⁷⁸

2.5.2. Забрана двоструког опорезивања

Из принципа економске неутралности изводи се и принцип забране двоструког опорезивања. Опорезивање промета (услуга) у држави чланици (примаоца услуге) који је првобитно, у складу са законом, подвргнут опорезивању у земљи пружаоца услуге води двоструком опорезивању, које је противно принципу економске неутралности.⁷⁹ Исто тако, ако обвезник набави добро од лица које није порески обвезник за пословне сврхе, па га потом користи у приватне сврхе, неће се вршити опорезивање сопствене потрошње, будући да се претходни порез (услед набавке од лица које није порески обвезник) није могао одбити. И када се за приватне сврхе употребљавају добра у односу на која је самим законом искључен одбитак претходног пореза важи исто правило.⁸⁰

(економске) неутралности обухвата такође и принцип елиминације дисторзивног утицаја различитог пореског третмана на конкуренцију.

⁷⁶ Вид.: ECJ, Case C-317/94 (*Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise*) [1996] ECR I-5339, пар. 20. То значи и да добра домаћег и иностраног порекла не смеју бити различито третирана.

⁷⁷ Вид.: ECJ, Case C-268/83 (*D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën*) [1985] ECR 655, пар. 19; ECJ, Case C-465/03 (*Kretztechnik AG v Finanzamt Linz*) [2005] ECR I-4357, пар. 34.

⁷⁸ Вид.: ECJ, Case C-382/02 (*Cimber Air A/S v Skatteministeriet*) [2004] ECR I-8379, пар. 24.

⁷⁹ Вид.: ECJ, Case, C-155/01 (*Cookies World Vertriebsgesellschaft mbh iL v Finanzlandesdirektion für Tirol*) [2003] ECR I-8785, пар. 60.

⁸⁰ Вид.: ECJ, Case C-50/88 (*Dr. Heinz Kühne v Finanzamt München III*) [1989] ECR 1925.

2.5.3. Одбитак претходног пореза на набавку опреме и објеката за вршење делатности

У складу са принципом економске неутралности је и право обвезника да одбије порез обрачунат при набавци опреме и објеката за вршење делатности одмах и у пуном износу. Реч је о „потрошном типу“ пореза на додату вредност (*consumption-type*).

2.6. Остала обележја европског модела пореза на додату вредност

Поред фундаменталних начела, износимо још неке карактеристике европског система пореза на додату вредност које су од значаја предмет овог рада.

2.6.1. Порез на додату вредност је директно пропорционалан исказаној вредности промета

Стопе пореза на додату вредност су пропорционалне. Директива 2006/112/ЕС допушта примену једне стандардне (опште) стопе, која не може бити нижа од 15% и једне или две снижене (посебне) стопе, које не смеју бити ниже од 5%.⁸¹

Мишљења смо да је захтев прокламован у чл. 1 (2) Директиве 2006/112/ЕС, тј. да је порез „*тачно* пропорционалан цени добара и услуга“, инициран потребом да се утврди стварно пореско оптерећење генерисано у ранијим фазама прометног циклуса, како би вршењем одбитка порез заиста могао бити економски неутралан.⁸²

⁸¹ Вид.: чл. 97, 98 (1) и 99 (1) Директиве 2006/112/ЕС.

⁸² Подсећамо да је један од главних разлога за оцену кумулативног пореза на промет као неприкладног за „заједничко тржиште“ био немогућност спознаје стварног пореског терета који је садржан у цени добара у тренутку напуштања земље порекла, са дисторзивним последицама.

2.6.2. Порез на додату вредност заснован је на принципу фактурисане реализације

Директива 2006/112/ЕС настанак пореске обавезе генерално везује за извршење промета добара и услуга.⁸³ Исти тренутак релевантан је и за настанак права на одбитак претходног пореза.⁸⁴ Обвезник је редовно дужан да изда рачун поводом извршене трансакције.⁸⁵ Уколико то ипак не учини, и даље ће дуговати порез. Због тога је уобичајено да се рачун издаје истовремено са извршењем промета, како порез не би морао да буде „предфинансиран“.⁸⁶ Дакле, иако се настанак пореске обавезе не везује за тренутак издавања рачуна, купац је описаним механизмом *de facto* „привољен“ на ажурно испуњење ове обавезе, те се у пракси опорезивање врши према фактурисаној реализацији.⁸⁷

2.6.3. Бројна одступања од владајућег режима опорезивања

Као најзначајнија одступања од редовног режима опорезивања можемо навести примену посебних пореских стопа (чл. 98-105 Директиве 2006/112/ЕС) и ослобођења од опорезивања (чл. 131-166 Директиве 2006/112/ЕС), мада и неки посебни поступци опорезивања (*special schemes*), као што ћемо касније видети, могу бити злоупотребљени у евазионе сврхе.

⁸³ Вид.: чл. 63 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁴ Вид.: чл. 167 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁵ Вид.: чл. 220 Директиве 2006/112/ЕС. Рачун има тројаку улогу: пружа информацију о примењеном пореском третману, омогућава пореској администрацији да изврши контролу и представља *conditio sine qua non* за вршење одбитка претходног пореза, вид.: Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 1027.

⁸⁶ Рачун представља основ за наплату трансакције. Поред тога, купац неће пристати да измири цену без припадајућег рачуна будући да му је исти неопходан за реализацију одбитка претходног пореза, вид.: чл. 178 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁷ Уколико би перцепција „фактурисане реализације“ била буквална, те настанак пореске обавезе био инициран тек издавањем рачуна, пролонгирањем извршења ове обавезе и плаћање пореза могло би се произвољно одложити. Директива 2006/112/ЕС у чл. 66 (а) оставља могућност државама чланицама да (под одређеним условима) настанак пореске обавезе у односу на домаће трансакције вежу за тренутак издавања рачуна.

II Порез на додату вредност у Србији и његова обележја

Законом о порезу на додату вредност (у даљем тексту: *ЗПДВ*),⁸⁸ у примени од 1. јануара 2005. године, Србија је своје позитивно законодавно решење умногоме прилагодила комунитарном законодавству.

Чл. 1, ст. 2 ЗПДВ готово на једнак начин дефинише порез на додату вредност као и Директива 2006/112/ЕС. Порез на додату вредност одређен је као: „општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара, осим ако овим законом није друкчије прописано.“ Цитирану дефиницију ваља на овом месту допунити одредбом чл. 27 ЗПДВ, по којој обвезник може износ дугованог пореза умањити за износ пореза који му је обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно који је платио при увозу добара.

Укратко, порез на додату вредност у Србији је:

- *општи порез*. Предмет опорезивања порезом на додату вредност су све испоруке добара и услуга које порески обвезник у оквиру обављања делатности изврши у Републици уз накнаду, као и увоз добара у Републику.⁸⁹ Из обухвата опорезивања изузимају се искључиво трансакције које не задовољавају неки од кумулативно постављених услова предвиђених у чл. 3, ст. 1, тач. 1) ЗПДВ, трансакције наведене у чл. 6 ЗПДВ,⁹⁰ увоз услуга у Србију и трансакције које се, с обзиром на њихову

⁸⁸ Закон о порезу на додату вредност, „Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05 и 61/07.

⁸⁹ Вид.: чл. 3 ЗПДВ.

⁹⁰ Прометом добара и услуга не сматра се: пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља ту делатност; промет путничких аутомобила, мотоцикала, пловних објеката и ваздухоплова за које при набавци обвезник није имао право на одбитак претходног пореза у потпуности или сразмерно; замена добара у гарантном року; бесплатно

економску природу, не могу сматрати као испорука добара или пружање услуга (нпр. замена заменљиве амбалаже, повраћај добра у року за рекламацију или у уговореном року, итд.).⁹¹ Поред ових, неопорезивих трансакција, одредбама чл. 24, 25 и 26 побројане су трансакције, које иницијално задовољавају услове из чл. 3 ЗПДВ, али су из техничких⁹², социјалних⁹³ или других разлога ослобођене од опорезивања;

- *порез на потрошњу*. Интенцију законодавца да порезом на додату вредност оптерети крајњу потрошњу најбоље одсликава одредба чл. 29, ст. 1 ЗПДВ, којом је право на одбитак претходног пореза ускраћено код расхода чију је употребу тешко контролисати (тј. када је спорно да ли се у стварности ради о производним или потрошним расходима);⁹⁴
- *индиректан (посредни) порез*. Нормативно уређење ове карактеристике пореза на додату вредност изражено је обавезом обвезника да износ дугованог пореза обрачуна и искаже у рачуну који испоставља купцу, предвиђене чл. 37, у вези са чл. 42, ст. 3, тач. 8) ЗПДВ. Опорезивање међународних трансакција врши се сагласно принципу дестинације;⁹⁵
- *свефазни порез*. Порез на додату вредност је порез „који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара, осим ако овим законом није

давање пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену купцима или будућим купцима; давање поклона мање вредности, ако се дају повремено различитим лицима.

⁹¹ Вид. детаљније: Дејан Поповић, Стеван Алексић, *op. cit.*, стр. 5.

⁹² Тако је нпр. промет добара који обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство у складу са чл. 24, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ ослобођен уз право на одбитак претходног пореза. Комбинацијом оваквог решења са опорезивањем увоза, порез на додату вредност омогућава економски неутралне трансакције између субјеката из различитих држава, што је у складу са принципом опорезивања према месту одредишта.

⁹³ Нпр. услуга смештаја и исхране ученика и студената у школским и студентским домовима или сличним установама која је ослобођена пореза у складу са чл. 25, ст. 2, тач. 12) ЗПДВ.

⁹⁴ О којим је набавкама конкретно реч, вид.: доле, стр. 62-63. Ускраћивање права на одбитак претходног пореза у оваквим случајевима управо има за циљ да обезбеди опорезивање крајње потрошње, вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 17.

⁹⁵ Вид.: чл. 24, ст. 1, тач. 2), у вези са чл. 3, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ.

друкчије прописано“.⁹⁶ Најзначајнија одступања од режима свефазности чине пореска ослобођења код промета добара и услуга са или без права на одбитак претходног пореза, као и пореска ослобођења код увоза добара;⁹⁷

- *економски неутралан порез*. И у српском систему пореза на додату вредност примењује се индиректан начин утврђивања пореске основице. Порез који обрачуна на сопствене излазе обвезник ће умањити за износ пореза који му је обрачунат у претходној фази прометног циклуса, односно који је плаћен при увозу добара.⁹⁸ Захваљујући описаном механизму, порез плаћен у претходној фази прометног циклуса обвезнику не представља трошак, под претпоставком да добра набављена у Републици или из увоза, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга (а не за крајњу потрошњу) који подлеже опорезивању; који је ослобођен пореза са правом на одбитак претходног пореза; који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.⁹⁹ За остваривање права на одбитак претходног пореза неопходно је испунити само један формалан услов - поседовати рачун издат од стране другог обвезника, односно документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац или увозник исказани порез

⁹⁶ Вид.: чл. 1, ст. 2 ЗПДВ.

⁹⁷ Вид.: чл. 24-26 ЗПДВ. У литератури се ослобођење са правом на одбитак претходног пореза поистовећује са опорезивањем „нултом стопом“, на шта упућује и израз који се на овом месту примењује у англоамеричкој терминологији „*zero-rating*“. Ослобођење без права на одбитак претходног пореза (*exemption*) представља одступање од генерално неутралног карактера пореза на додату вредност и може изазвати тржишне дисторзије. Неповратан порез наплаћен у претходној фази прометног циклуса може утицати на одлуке привредних субјеката. У томе се састоји парадокс овог пореског облика, према коме је „ослобођен заправо опорезован“, док је „опорезован заправо ослобођен“, вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 808-810. Терминологија аустралијског пореза на добра и услуге (*Goods and Services Tax*), који заправо представља порез на додату вредност, на најбољи начин одсликава поменути парадокс. Ослобођење са правом на одбитак претходног пореза назива се „*GST-free*“ док ослобођење без права на одбитак претходног пореза носи назив „*input-taxed*“.

⁹⁸ Вид.: чл. 27 ЗПДВ.

⁹⁹ Вид.: чл. 28, ст. 1 ЗПДВ.

платио приликом увоза.¹⁰⁰ Обвезник који испуњава наведене услове може одбити претходни порез од дугованог, односно тражити његов повраћај, ако је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе.¹⁰¹

Поред тога, српски законодавац дозволио је одбитак пореза плаћеног при набавци основних добара по истеку првог пореског периода у пуном износу.¹⁰² Код нас је, дакле, заступљен „потрошни тип“ пореза на додату вредност.

Коначно, порез на додату вредност у Србији је:

- *заснован на принципу фактурисане реализације.* Пореска обавеза редовно настаје даном када је извршен промет добара (чл. 14 ЗПДВ), односно даном када је пружена услуга (чл. 15 ЗПДВ).¹⁰³ Чл. 42, ст. 1 ЗПДВ предвиђа да је обвезник дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга другим обвезницима. У пракси се најчешће рачуни издају истовремено када се изврши промет добара и услуга или дан касније. Дакле, иако не везује настанак пореске обавезе за издавање рачуна, ЗПДВ фактички примењује приступ фактурисане реализације;¹⁰⁴
- *директно пропорционалан исказаној вредности промета.* Стопе пореза на додату вредност су пропорционалне;¹⁰⁵
- *базиран на великом броју одступања од владајућег режима опорезивања.* Најзначајнија одступања од редовног режима опорезивања огледају се у примени ниже пореске стопе (чл. 23 ЗПДВ), више пута помињаним ослобођењима од опорезивања (чл. 24-26 ЗПДВ) и посебним поступцима опорезивања (чл. 33-36 ЗПДВ).

¹⁰⁰ Вид.: чл. 28, ст. 2 ЗПДВ. Није неопходно да је претходник до тог момента извршио промет добара и услуга, нити да је извршени промет плаћен.

¹⁰¹ Вид.: чл. 28, ст. 3 и чл. 52, ст. 1 ЗПДВ.

¹⁰² Вид.: чл. 28, ст. 1 и 3 ЗПДВ.

¹⁰³ Вид.: чл. 16 ЗПДВ.

¹⁰⁴ Вид.: Дејан Поповић, Стеван Алексић, *op. cit.*, стр. 99.

¹⁰⁵ Вид.: чл. 23 ЗПДВ.

III Преклапање позитивноправног решења са комунитарним законодавством

Из досадашњег разматрања можемо извести недвосмислен закључак да се српски модел пореза на додату вредност у свим кључним сегментима подудара са европским.¹⁰⁶ Да резимирамо, у оба случаја порез на додату вредност конципиран је као:

- општи;
- свефазни;
- индиректни порез на потрошњу;
- директно пропорционалан исказаној вредности промета;
- с индиректном методом утврђивања пореске основе;
- потрошног типа (по питању пореског третмана основних средстава);
- заснован на фактурисаној реализацији;
- базиран на великом броју одступања од владајућег режима опорезивања;
- са пореским третманом међународних трансакција према начелу одредишта.

То је довољно за потврду првобитно постављене хипотезе о примењивости европских искустава из сфере предмета рада на домаће околности и обратно. Иако би се за безмало сваку одредбу ЗПДВ могао наћи адекватан европски пандан, свеобухватно поређење српског са комунитарним прописом није у фокусу аутора, нити је доказивање њихове идентичности неопходно за потребе предмета рада.

¹⁰⁶ Као најзначајније разлике наводимо одсуство (из објективних разлога) посебног режима опорезивања интра-комунитарних трансакција у ЗПДВ, неуподобљеност регулативе места промета услуга у ЗПДВ изменама које су у комунитарно законодавство имплементирани Директивом 2008/8/ЕС и генералну примену опорезивања према принципу порекла крајњих потрошача у границама Европске уније (са друге стране, код нас се и крајњи потрошачи опорезују према принципу одредишта, будући да ЗПДВ обрачун и наплату пореза при увозу добара не везује за квалификацију увозника, вид.: чл. 3, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ).

Јер, као што ћемо видети, управо се описани (кључни) механизми функционисања пореза на додату вредност окривљују за подложност овог пореског облика евазији широких размера.

За нас су фундаментални принципи пореза на додату вредност од значаја из још једног разлога – сви покушаји њихове измене у настојању да се систем пореза на додату вредност учини резистентнијим на пореску евазију нису наишли на одобравање Европске комисије.¹⁰⁷ Иако нас, додуше, комунитарно законодавство у овом тренутку (макар) формално не обавезује, имајући у виду изражене аспирације Србије ка приступању Европској унији и недавно добијену кандидатуру, сваку меру анти-евазионе политике пожељно је уподобити постојећем европском (српском) правном оквиру.

IV О појму „пореске евазије“

„Порези и евазија су неодвојиви као човек и његова сенка“¹⁰⁸. Сваком пореском обвезнику (тачније, носиоцу пореског терета) инхерентан је отпор плаћању пореза. Интензитет отпора зависи од бројних елемената попут висине пореског оптерећења, намене трошења средстава прикупљених порезом,¹⁰⁹ пореског облика (непосредни или посредни порез), перцепције јавности да ли је порески систем правичан или није¹¹⁰ и сл.¹¹¹

¹⁰⁷ Напомињемо да једино Комисија може пред Саветом иницирати измену постојећег правног оквира, вид.: Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 9. Стога је, у најмању руку, неекономично тражити решење за проблем евазије у генералној ревизији важећег система пореза на додату вредност.

¹⁰⁸ G. Tixier, **Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion**, (у: *International Tax Avoidance and Evasion*. Colloquy of 5 – 7 March 1980 (Strasbourg), IBFD, Amsterdam 1981, стр. 26). Цитирано према: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 450.

¹⁰⁹ Сетимо се само „случаја Ковачевић“ који се, из мноштва других примера за јачање отпора плаћању пореза у демократској Србији, издваја по својој упечатљивости (плаћање из буџета /дакле, из пореских прихода/ компензације америчком држављанину коме је Ковачевић нанео тешку телесну повреду).

¹¹⁰ Са друге стране, управо је пореска евазија модалитет нарушавања „(хоризонтално-) правичне расподеле пореског терета у друштву“. Занимљиво је да неки од аутора, који порез на додату

Пореска евазија може бити законита или незаконита. Поступање обвезника којим он свесно избегава остварење законског описа пореског чињеничног стања (нпр. употреба бицикла уместо моторног возила у саобраћају) или којим настоји да редукује пореско оптерећење тако што користи могућности које му је законодавац ставио на располагање (нпр. куповина возила са нижом кубикажом) представља не само легалан, већ и легитиман чин.¹¹² Другачије је, међутим, када порески обвезник, у настојању да минимизује своју пореску обавезу, употребљава артифицијелне правне конструкције које немају плаузибилно економско оправдање, када злоупотребљава рупе у закону или када законска решења користи за сврхе које законодавац није имао у виду. Тада говоримо о „неприхватљивој“, тј. „нелегитимној“ законитој пореској евазији, код које, иако закон није прекршен, долази до онемогућавања остваривања циљева ради којих је он донет.

Са друге стране, незаконита пореска евазија обухвата поступке пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза којима се крши закон. Ти се поступци своде било на сам чин неплаћања пореза (у потпуности или делимично), било на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског управног односа, који су пореском обвезнику наметнути да би се обезбедило да главна пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти пореску контролу и др.).¹¹³

вредност услед системских слабости сматрају нарочито подложним евазији, из овог разлога оспоравају његову помирљивост са начелом хоризонталне правичности у опорезивању, упоред.: Gernot Mittler, *Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, ifo Schnelldienst*, 2/2004, стр. 6.

¹¹¹ Вид. опширније: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 450-452.

¹¹² Увођење пореза не мора нужно бити мотивисано фискалним циљем. Сврха бројних пореских одредаба је стимулација одређеног облика понашања код пореског обвезника. Примера ради, примарни циљ еколошких пореза је да подстакну загађивача на еколошки прихватљивије поступање, вид.: Гордана Илић-Попов, *Еколошки порези*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2000, стр. 32-33.

¹¹³ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 452.

Обухват истраживања за потребе ове докторске дисертације ограничен је искључиво на област незаконите евазије, и то једног конкретног пореског облика – пореза на додатну вредност.

ДЕО ДРУГИ

ПОЈАВНИ ОБЛИЦИ НЕЗАКОНИТЕ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

I Порез на додату вредност – порески облик отпоран на евазију

У литератури се као једна од најзначајнијих предности пореза на додату вредност над његовим главним конкурентом у области опорезивања промета, порезом на промет у малопродаји, наводи ефикасност у супротстављању евазији. У условима једнаке пореске стопе порез на промет у малопродаји треба да генерише једнак износ пореског прихода као и порез на додату вредност.¹¹⁴ Ипак, порезу на додату вредност приписује се већа сигурност у наплати из следећих разлога:

1. Наплата пореског прихода врши се у деловима (*in slices*), односно порез на додату вредност одликује систем фракционе наплате, који ризик од неуспешне наплате фрагментује у оквиру прометног циклуса. Код пореза на промет у малопродаји успешна евазија значи да ће фискус остати без пореског прихода од одређене трансакције у потпуности. Код пореза на додату вредност, и поред евазије у фази малопродаје, држави остаје порез који је наплаћен у ранијим фазама прометног циклуса, док је губитак ограничен на порез пропорционалан додатој вредности у фази малопродаје.¹¹⁵

¹¹⁴ Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, **VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?**, International Monetary Fund, 2007, WP/07/31, стр. 5.

¹¹⁵ Вид.: *ibid.*, стр. 6.

Будући да у пракси највећи део реализованог прихода потиче од малог броја великих и поузданих обвезника¹¹⁶, из фаза које претходе малопродаји (80% пореског прихода наплаћеног у државама чланицама Европске уније потиче од мање од 10% обвезника)¹¹⁷, може се рећи да порез на додату вредност гарантује фискусу висок степен наплате дугованог пореза.

Међутим, овај аргумент важи једино ако трговац на мало послује у потпуности „ван система“, односно у сектору сиве економије. Ако је реч о обвезнику који је регистрован, он ће настојати да прикрије само део својих испорука, да би могао да реализује право на одбитак (повраћај) пореза плаћеног на своје улазе. Тада је и код пореза на додату вредност угрожен приход наплаћен у претходним фазама прометног циклуса. Другим речима, у таквим околностима, код оба облика пореза на промет опасност се надвија над целокупним пореским приходом.¹¹⁸

2. Могућност надокнаде пореског прихода из ранијих фаза прометног циклуса представља још једну предност својствену механизму фракционе наплате. Уколико испорука регистровано обвезнику из неког разлога остане неопорезована, дуговани износ пореза биће укључен у порез који он обрачунава на своје испоруке.¹¹⁹ Будући да у оваквом случају обвезник нема право одбитка претходног пореза, првобитно ненаплаћен порез биће у потпуности надокнађен.
3. Код ПДВ су шире могућности за откривање евазионог поступања, јер је један од предуслова за одбитак (повраћај) претходног пореза оригинални рачун

¹¹⁶ Вид.: Christian Amand, Kris Boucquez, **A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?**, *International VAT Monitor*, 4/2011, стр. 234.

¹¹⁷ Вид.: Fabrizio Borselli, **Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union**, *International VAT Monitor*, 5/2008, стр. 341.

¹¹⁸ Вид.: **Taxing Consumption**, OECD, Paris 1988, стр. 102. Цитирано према: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 794.

¹¹⁹ Обвезник ће порез обрачунати на укупну вредност своје испоруке, која садржи и неопорезовани износ из раније фазе прометног циклуса.

испоручиоца. Исти тај рачун испоручилац користи као доказ о висини обрачунаог пореза који декларише у својој пореској пријави. Рачун садржи детаљне податке о извршеном промету:

- назив, адресу и ПИБ обвезника – издаваоца рачуна;
- место и датум издавања и редни број рачуна;
- назив, адресу и ПИБ обвезника – примаоца рачуна;
- врсту и количину испоручених добара или врсту и обим услуга;
- датум промета добара и услуга и висину авансних плаћања;
- износ основице;
- пореску стопу која се примењује;
- износ пореза који је обрачунат на основицу;
- напомену о пореском ослобођењу.¹²⁰

Рачун, стога, представља драгоцен траг у поступку пореске контроле. Унакрсном провером могуће је утврдити да ли је промет код оба учесника трансакције пријављен у једнаком износу.¹²¹

Треба напоменути и то да продавац и купац, услед супротстављених интереса, неће моћи да се договоре око износа исказаног у фактури. Купац жели да набавна цена исказана у фактури буде што виша, како би остварио што већи порески одбитак. Продавац, опет, жели да продајна цена исказана у фактури буде што нижа, како би минимизовао своју пореску обавезу. Отуда је мало вероватно да ће се моћи договорити око лажне фактуре.¹²²

¹²⁰ Вид.: чл. 42, ст. 3 ЗПДВ.

¹²¹ У литератури се наводи да су позитивна очекивања у правцу сузбијања незаконите пореске евазије, заснована на описаној одлици пореза на додатну вредност, пренаглашена. Досадашњи покушаји масовне унакрсне контроле остали су без успеха (у Кореји у касним седамдесетим годинама прошлог века) и вероватно ће тако и остати у блиској будућности, и поред значајног напретка у области информационих технологија, вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 6, фуснота 6.

¹²² Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 794. Поред тога, ако би издао фактуру у нижем износу (што је у склопу наведеног у његовом интересу с аспекта пореза), продавац би се изложио далеко већој

Порез на додату вредност смањује могућности за евазију при увозу добара, јер се обрачунава и наплаћује на царинском прелазу,¹²³ за разлику од пореза на промет у малопродаји, чија се наплата, по правилу, одлаже до прве продаје увезеног добра на домаћем тржишту.¹²⁴

Пошто се подаци из пореске пријаве морају поклапати са прометом обрачунатим у улазним и излазним фактурама, у склопу контроле пореза на додату вредност могуће је контролисати и да ли је обвезник порез на доходак (добит) платио у дугованом износу. Право одбитка подстиче обвезника да у потпуности пријави своје испоруке и да уредно сачува све улазне фактуре.¹²⁵ На тај начин, порески инспектори ће пре увидом у евиденције за потребе пореза на додату вредност стећи исправну слику о оствареном приходу, него у склопу контроле пореза на доходак (добит), где је интерес обвезника управо супротан, тј. он ће настојати да умањи износ реализованог прихода, а тиме и основицу пореза на доходак (добит).

опасности – сâм би себи ускратио основ за наплату праве (првобитно договорене) вредности промета. Постоје, међутим, случајеви у којима долази до преклапања интереса оба учесника трансакције. Примера ради, у интересу обе стране могло би бити исказивање ниже цене (те тако и припадајућег пореза), уколико је купац обвезник чији је промет ослобођен без права на одбитак претходног пореза.

¹²³ Не чуди што је по укидању граничних контрола између држава чланица Европске уније забележен значајан пораст броја интра-комунитарних евазионих облика, упоред.: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, стр. 26; Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 9.

¹²⁴ Вид.: **Taxing Consumption**, стр. 103. Цитирано према: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 795.

¹²⁵ Вид.: Christian Amand, Kris Boucquez, *op. cit.*, стр. 234. Захваљујући одбитку претходног пореза, обвезник нема неки посебан интерес (осим, евентуално, привременог побољшања ликвидности) да добра и услуге набавља на неопорезованој, недокументованој основи. На тај начин, порез на додату вредност подстиче добровољну регистрацију и уредни обрачун пореза на излазни промет, чак и код оних субјеката, чији је промет нижи од износа преко ког је регистрација законски обавезна, уколико редовно послују с обвезницима, вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 7.

Ситуација у којој је обвезник пријавио позитиван пословни резултат, при чему за исти период потражује повраћај пореза на додату вредност, треба, у најмању руку, да иницира контролу од стране пореске администрације.¹²⁶

Међутим, стваран учинак набројаних предности пореза на додату вредност над порезом на промет у малопродаји не треба преценити. Иако ће обвезници настојати да им њихови испоручиоци издају исправан рачун, како би осигурали своје право на одбитак претходног пореза, они немају никакав интерес да се постарају да порез заиста и буде уплаћен фискусу. Штавише, један недостатак својствен порезу на додату вредност могао би оспорити све изложене предности у поређењу са порезом на промет у малопродаји, али и сваким другим пореским обликом. Утајом сваког другог пореза фискус ће у најнеповољнијем случају остати ускраћен за дуговани износ, али се његов постојећи биланс не нарушава. Обвезник, са друге стране, не увећава своје богатство у односу на стање које претходи настанку пореске обавезе.¹²⁷ Једино се утаја пореза на додату вредност, захваљујући институту претходног пореза, може претворити у профитоносан подухват, чији је непосредан резултат *de facto* увећање богатства у односу на постојеће стање, праћено погоршањем биланса државе у једнаком износу.¹²⁸ На овај начин, порез на додату вредност великодушно отвара врата трезора организованим криминалним структурама.

¹²⁶ Чињеница да је оваква ситуација могућа не мења ништа у изнетом ставу. Примера ради, приликом улагања у основна средства у условима потрошног типа пореза на додату вредност, порески обвезник се лако може наћи у позицији да, и поред исказане добити, тражи повраћај претходног пореза. Одступање је последица признавања улазног пореза на укупну вредност набавке, док се као трошак, за потребе утврђивања опорезиве добити, признаје (нижи) износ амортизације. Одступање неће настати ако се примењује доходни тип пореза на додату вредност. Супротан пример представљао би пословни губитак узрокован вишим трошковима зарада од оствареног прихода, уз истовремену обавезу плаћања преосталог износа пореза на додату вредност по одбитку претходног пореза.

¹²⁷ Индиректно, додуше, свако неизмирење дуговане обавезе може се посматрати као увећање богатства.

¹²⁸ За разлику од утаје другог пореза, овде долази до непосредног (а не индиректног) обогаћења.

II Размере губитака пореза на додату вредност

1. Европска унија

Не постоје сасвим поуздане процене о размерама незаконите евазије пореза на додату вредност на нивоу Европске уније.¹²⁹ Постојеће углавном варирају између 60 и 100 милијарди евра годишње¹³⁰, док крајње песимистичне говоре о вртоглавих 200-250 милијарди евра годишње.¹³¹ Неке државе чланице своје губитке процењују на близу 10% прихода од пореза на додату вредност.¹³²

Иако овакве процене представљају неизоставан део у научним и стручним радовима посвећеним овој тематици, готово увек недостаје јасан опис методологије спроведеног истраживања. Изузетак у том смислу чини истраживање које је, по налогу Европске комисије, Reckon LLP¹³³ спровео 2009. године, са циљем да се процене губици пореза на додату вредност на нивоу Европске уније.¹³⁴ Студија почива на тзв. *top-down* приступу - компарацији података о стварно оствареном приходу и хипотетичкој обавези по основу пореза на додату вредност - приходу који је требало да буде остварен, полазећи од макроекономских података о опорезивој потрошњи у комбинацији са

¹²⁹ Овакво стање може се објаснити скривеном природом подухвата чије размере тежимо спознати, али и чињеницом да су оперативни подаци којима располажу надлежне службе, а који представљају полазну основу за сваку анализу ове врсте, недоступни широј јавности.

¹³⁰ Вид.: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, стр. 7.

¹³¹ Вид.: **Eurofisc against eurofrauds**, од 20.8.2009. године, <http://www.EUobserver.com> [20.1.2012.].

¹³² Вид.: European Commission, **Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against Vat fraud**, COM(2004) 260 final, стр. 5.

¹³³ Реч је о компанији са седиштем у Лондону која пружа саветодавне услуге економског карактера, а специјализована је за области анализе података, економске регулације и права конкуренције, вид.: <http://www.reckon.co.uk/solutions/>, [3.9.2012.].

¹³⁴ Вид.: Reckon LLP, **Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States**, од 21.9.2009, <http://www.reckon.co.uk/item/cb5873cb>, [7.12.2011.]. Истраживањем су обухваћене све чланице Европске уније у 2006. години, с изузетком Кипра.

примењеном пореском стопом.¹³⁵ На основу података из 2006. године, Reckon LLP долази до следећих резултата:

Табела 1. Процене губитака¹³⁶ пореза на додату вредност у милијардама евра у 2006. години

Држава чланица	Хипотетичко пореско оптерећење	Остварен приход	Губици	Учешће губитака у хипотетичком пореском оптерећењу
Аустрија	22,844	19,735	3,108	14%
Белгија	25,360	22,569	2,791	11%
Чешка	9,216	7,541	1,675	18%
Немачка	164,115	147,150	16,965	10%
Данска	23,611	22,560	1,051	4%
Естонија	1,325	1,215	0,111	8%
Шпанија	63,013	61,595	1,418	2%
Финска	15,176	14,418	0,758	5%
Француска	140,817	131,017	9,800	7%
Грчка	21,746	15,183	6,563	30%
Мађарска	8,882	6,813	2,070	23%
Ирска	14,043	13,802	0,241	2%
Италија	119,197	92,860	26,337	22%
Литванија	2,335	1,826	0,510	22%
Луксембург	1,961	1,941	0,020	1%
Летонија	1,751	1,374	0,378	22%
Малта	0,463	0,410	0,053	11%
Холандија	41,269	39,888	1,381	3%
Пољска	23,784	22,127	1,657	7%
Португалија	14,371	13,757	0,614	4%
Шведска	29,294	28,487	0,807	3%
Словенија	2,764	2,647	0,116	4%
Словачка	4,632	3,320	1,312	28%
Уједињено Краљевство	155,697	128,721	26,976	17%
ЕУ-24	907,667	800,955	106,712	12%

Извор: Reckon LLP, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, стр. 9.

Табела 2. Процене губитака пореза на додату вредност у милијардама евра, 2000-2006. година

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
ЕУ-24	90,9	104,5	107,1	108,7	112,3	113,3	106,7

Извор: Reckon LLP, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, стр. 8.

¹³⁵ Базирано на истом приступу Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) још од 1992. године објављује годишње процене губитака пореза на додату вредност у Уједињеном Краљевству, вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 15-16.

¹³⁶ Под губицима се подразумевају како они који су последица незаконите евазије пореза на додату вредност, тако и они који су последица нелегитимне законите евазије и стечаја који је наступио у границама регуларног пословања, вид.: Reckon LLP, *op. cit.*, стр. 5.

Ослањајући се на резултате и методологију предочене анализе, Pricewaterhouse Coopers, у студији такође израђеној по налогу Европске комисије, проценио је губитке пореза на додату вредност на нивоу свих 27 држава чланица у 2009. години.¹³⁷

Табела 3. **Процене губитака пореза на додату вредност у милијардама евра у 2009. години**

Држава чланица	Хипотетичко пореско оптерећење	Остварен приход	Губици	Учешће губитака у хипотетичком пореском оптерећењу
Аустрија	25,056	21,646	3,410	14%
Белгија	27,816	24,755	3,061	11%
Бугарска	2,404	2,060	0,343	14%
Кипар	1,491	1,278	0,213	14%
Чешка	10,108	8,271	1,837	18%
Немачка	180,012	161,404	18,608	10%
Данска	25,898	24,745	1,152	4%
Естонија	1,453	1,332	0,120	8%
Шпанија	69,117	67,561	1,555	2%
Финска	16,646	15,814	0,831	5%
Француска	154,457	143,708	10,749	7%
Грчка	23,852	16,653	7,198	30%
Мађарска	9,742	7,472	2,269	23%
Ирска	15,403	15,138	0,264	2%
Италија	130,743	101,855	28,888	22%
Литванија	2,561	2,002	0,558	22%
Луксембург	2,150	2,129	0,021	1%
Летонија	1,920	1,507	0,413	22%
Малта	0,507	0,449	0,058	11%
Холандија	45,266	43,751	1,514	3%
Пољска	26,087	24,270	1,817	7%
Португалија	15,763	15,089	0,673	4%
Румунија	8,896	7,625	1,270	14%
Шведска	32,131	31,246	0,885	3%
Словенија	3,031	2,903	0,128	4%
Словачка	5,080	3,641	1,439	28%
Уједињено Краљевство	170,779	141,190	29,589	17%
ЕУ-27	1008,384	889,509	118,874	12%

Извор: Pricewaterhouse Coopers, **Study of the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or intermediaries**, стр. 122.

Ако упоредимо резултате представљених анализа можемо извести следеће закључке:

¹³⁷ Вид.: Pricewaterhouse Coopers, **Study of the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or intermediaries**, од 20.9.2010. године, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf, [10.12.2011.], TAXUD/2009/AO-05.

- Губици на нивоу ЕУ-24 у 2009. години, са 117,048 милијарди евра, бележе пораст од 10,33 милијарде евра у односу на 2006. годину.
- Учешће губитака у хипотетичком пореском оптерећењу на нивоу ЕУ-24 остало је непромењено.
- Највише учешће губитака у хипотетичком пореском оптерећењу и даље бележе Грчка (30%), Словачка (28%), Мађарска (23%), Италија, Литванија и Летонија (са по 22%).
- У апсолутном износу, земље које трпе највеће губитке пореза на додатну вредност и даље су Уједињено Краљевство (29,589 милијарди евра), Италија (28,888 милијарди евра) и Немачка (18,608 милијарди евра), с тим што губици у сва три случаја бележе пораст у односу на 2006. годину.

Pricewaterhouse Coopers је, с ослонцем на категоризацију губитака и податке о учешћу појединих категорија губитака у укупним губицима у Уједињеном Краљевству у 2001-2002. години¹³⁸, проценио њихово учешће у укупним губицима у 2009. години на нивоу 27 држава чланица Европске уније. Добијени су следећи резултати:¹³⁹

¹³⁸ Вид.: Pricewaterhouse Coopers, *op. cit.*, стр. 127-128. Публикација на коју се аутор позива: HM Customs and Excise, **Tackling VAT Fraud (Report by the comptroller and auditor general)**, HC 357 Session 2003-2004, од 3.3.2004, стр. 11, http://www.nao.org.uk/publications/0304/hm_customs_tackling_vat_fraud.aspx, [30.12.2011.]. Категоризација је сачињена и губици процењени применом *bottom-up* приступа - који се ослања на оперативне податке.

¹³⁹ Pricewaterhouse Coopers наглашава да се поуздане процене могу вршити искључиво на основу података из сваке појединачне државе чланице, који нису доступни. Стога позива на изузетан опрез када је реч о резултатима предочене анализе, вид.: Pricewaterhouse Coopers, *op. cit.*, стр. 129.

Табела 4. Категорије губитака и њихово учешће у укупним губицима у 2009. години у милијардама евра (ЕУ-27)

Категорија:	Распон учешћа	Мин. учешће	Макс. учешће
Интра-комунитарни евазиони облици	17 – 26%	19, 849	30,840
Губици који су последица нерегистравања за потребе пореза на додатну вредност	4 – 5%	4,485	5,607
Губици који су последица грешака у обрачунању пореза или намерног умањења пореске обавезе кроз делимично непријављивање оствареног промета или неосновано истицање претходног пореза	24 – 38%	28,036	44,858
Губици по основу нелегитимне законите евазије пореза на додатну вредност	24 – 28%	28,036	33,643
Остали губици (стечај, неосновано истицање повраћаја претходног пореза ¹⁴⁰ и други облици незаконите евазије и губитака)	3 – 32%	3,925	38,466

Извор: Pricewaterhouse Coopers, *Study of the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or intermediaries*, стр. 129.

2. Србија

Током 2005. године, износ избегнутог пореза по свим пореским облицима на основу кривичних пријава Пореске полиције достигао је висину од 8.725.957.481,06 динара. Око 5% тог износа, тачније 448.091.278,74 динара приписано је избегавању плаћања пореза на додатну вредност. Кривичним пријавама из 2006. године обухваћен је укупан износ избегнутог пореза од 18.148.625.898,14 динара, од чега се 5.310.157.259,65 динара односи на избегавање пореза на додатну вредност, што представља 29% поменутог укупног износа. У првих шест месеци 2007. године избегнуто је плаћање пореза у висини од 10.042.463.796,51 динара. Од тога је 32,44%, односно 3.257.468.840,34 остварено утајом пореза на додатну вредност.¹⁴¹ Наведени подаци сведоче не само о сталном порасту обима евазије пореза на додатну вредност у посматраном периоду, већ и о све значајнијем учешћу евазије пореза на додатну вредност у

¹⁴⁰ Починиоци се региструју као обвезници пореза, затраже повраћај претходног пореза, а потом нестану.

¹⁴¹ Вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додатну вредност и ПДВ превара**, Централна Пореска управа Министарства финансија Републике Србије, 5.7.2007. године, необјављен извештај, стр. 1.

укупној евазији по свим пореским облицима. Нарочито је забрињавајућа упечатљива динамика пораста обима евазије.

Током 2006. године у Србији је остварено 225.136.700.000 динара прихода од пореза на додату вредност, док је учешће губитака (по основу незаконите ПДВ евазије) у оствареном приходу износило близу 2,36%. У 2007. години реализован приход износио је 265.392.600.000 динара, те учешће губитака у оствареном приходу са приближно 2,45% бележи благи пораст.¹⁴² Како се овде ради о откривеним облицима евазије можемо само претпоставити да је прави проценат далеко виши.

III Типологија незаконите евазије пореза на додату вредност

Постоје бројни начини на које се може избећи плаћање пореза на додату вредност. Модалитет конкретног евазионог облика зависиће, пре свега, од креативности оних који га осмишљавају и ризика којем се излажу. Неки од њих крајње су једноставни и услед тога широко распрострањени. Други, пак, подразумевају изванредан степен експертизе и пажљиво планирање. Јасне границе на основу којих бисмо сачинили недвосмислену категоризацију евазионих облика тешко је (ако не и немогуће) повући. Специфичности појединих облика се преплићу и честе су њихове мутације. Додатно, инвентивност прекршилаца прописа је таква да сваки списак ове врсте убрзо постаје застарео.

Као најшире категорије евазије пореза на додату вредност у литератури се најчешће помињу:

- сива економија;
- стечај;

¹⁴² Подаци о оствареном приходу од пореза на додату вредност преузети из: **Билтен јавних финансија за јануар 2008. године**, Министарство финансија Републике Србије, Београд 2008, стр. 24.

- евазиони облици са фантомским фирмама, укључујући и „рингишпил“ трансакције; и
- други облици пореске утаје.¹⁴³

Неки аутори су отишли корак даље у настојању да наброје разноврсне евазионе подухвате. Као посебне облике, они издвајају модалитете заправо једног истог евазионог облика, базирајући их на њиховим специфичностима.

Нарочито екстензиван у том смислу је Алан А. Тејт (*Alan A. Tait*), који разликује, чак, 16 облика евазије пореза на додату вредност.¹⁴⁴

- неподношење евиденционе пријаве;
- одбитак прекомерно исказаног претходног пореза;
- непријављивање излазног промета који је плаћен готовински;
- одбитак претходног пореза по фактурама нерегистрованих субјеката;
- одсуство корекције одбитка претходног пореза по издавању књижног одобрења у корист купца;
- прекомеран одбитак претходног пореза од стране обвезника који обавља опорезиви промет и ослобођени промет без права на одбитак претходног пореза;
- одбитак претходног пореза на набавке које не дозвољавају овакву олакшицу;
- продаја илегално увезене робе по цени увећаној за износ пореза који затим остаје непријављен;
- делимично пријављивање оствареног излазног промета;

¹⁴³ Вид.: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, стр. 6. Малверзације са фантомским фирмама и (намерно изазван) стечај чине две од укупно четири категорије евазионог поступања које немачком фискусу узрокују годишње губитке у милијардама евра, вид.: **Bericht nach § 99 ВНО: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, Bundesrechnungshof, од 3.9.2003. године, ВТ-Drs. 15/1495, стр. 18-19.

¹⁴⁴ Вид.: Alan A. Tait, **The Value-Added Tax: International Practice and Problems**, IMF, Washington, D. C. 1988, стр. 306-315.

- порез наплаћен од купца не буде уплаћен пореској администрацији;
- злоупотребе диференцираних пореских стопа и преквалификација промета;
- непријављивање сопствене потрошње;
- извозна евазија;
- малверзације са фантомским фирмама;
- манипулације у вези са компензацијом; и
- књиговодствене „грешке”.

Мајкл Кин (*Michael Keen*) и Стивен Смит (*Stephen Smith*) као најзначајније облике незаконите евазије пореза на додату вредност наводе:

- непријављивање оствареног излазног промета;
- неподношење евиденционе пријаве;
- злоупотребе диференцираних пореских стопа и преквалификација промета;
- непријављивање сопствене потрошње;
- порез наплаћен од купца не буде уплаћен пореској администрацији;
- избегавање плаћања пореза на увезену неопорезовану робу;
- одбитак прекомерно исказаног претходног пореза;
- прекомеран одбитак претходног пореза од стране обвезника који обавља опорезиви промет и ослобођени промет без права на одбитак претходног пореза;
- одбитак претходног пореза на набавке које не дозвољавају овакву олакшицу; и
- малверзације са фантомским фирмама.¹⁴⁵

У складу са анализом до сада идентификованих и реализованих случајева на нашим просторима, основни појавни облици незаконите евазије пореза на додату вредност могу се систематизовати у неколико категорија:

¹⁴⁵ Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 7-10.

- непријављивање чињеница од значаја за утврђивање пореза на додатну вредност;
- давање лажних података о чињеницама од значаја за обрачун, исказивање и плаћање пореза на додатну вредност; и
- неосновано исказивање износа за повраћај пореза на додатну вредност.¹⁴⁶

За потребе нашег рада користићемо се првим приступом. Одредићемо најзначајније шире категорије евазије, а потом ћемо, у склопу анализе посвећене односној категорији, указати на најчешће варијанте у њиховој практичној реализацији. Ово, тим пре, што се заиста ради о модалитетима истог евазионог облика, а не о посебним облицима евазије.

IV Класификације незаконите евазије пореза на додатну вредност¹⁴⁷

Полазећи од тога да ли је предмет малверзација приходна или расходна страна обвезничког промета, разликујемо излазну и улазну евазију.¹⁴⁸ У неким случајевима, категоризација није спроведена, јер зависи од специфичности конкретног случаја.

¹⁴⁶ Вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додатну вредност и ПДВ превара**, стр. 2.

¹⁴⁷ Класификације су вршене према ауторовој типологији појавних облика незаконите евазије пореза на додатну вредност, а који су предмет детаљне анализе у даљем тексту.

¹⁴⁸ На овај начин појавне облике незаконите евазије порез на додатну вредност класификује и: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 63-69.

Табела 5. Класификација појавних облика незаконите евазије пореза на додату вредност
(излазна и улазна евазија)

Појавни облик незаконите евазије	Категоризација
1. <i>Неосновано истицање претходног пореза</i>	
а) коришћење лажних фактура	улазна
б) новоосновани обвезници	улазна
в) злоупотреба инструмента ПДВ надокнаде	улазна
г) одбитак претходног пореза при набавкама које су намењене приватној потрошњи	улазна
д) одсуство исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности	улазна
е) невршење и неисправно вршење поделе претходног пореза и сразмерног пореског одбитка	улазна
2. <i>Непријављивање оствареног промета</i>	
а) неподношење пореске пријаве	излазна
б) неподношење евиденционе пријаве	излазна
в) фантомска предузећа	излазна
г) пријављивање лажних података у намери избегавања плаћања пореза у пуном износу	зависно од околности случаја
д) варијанте делимичног непријављивања оствареног промета	излазна
е) непријављивање сопствене потрошње	излазна
3. <i>Коришћење изузетака од стандардног режима опорезивања</i>	
а) преквалификација промета у циљу примене ниже пореске стопе	излазна
б) преквалификација промета у циљу ослобођења од опорезивања	
(1) извозна евазија-тип I	излазна
(2) извозна евазија-тип II	улазна
(3) увозна евазија	излазна
в) преквалификација неопорезивог промета у опорезиви	улазна
г) преквалификација промета у циљу примене посебног поступка опорезивања	зависно од околности случаја
4. <i>Интра-комунитарни евазиони облици</i>	
а) „рингишпил“ трансакције	зависно од околности случаја
б) „ланчане“ трансакције	зависно од околности случаја
5. <i>Избегавање пореза на додату вредност при трговини нафтним дериватима</i>	зависно од околности случаја
6. <i>Сива економија</i>	излазна
7. <i>Намерно изазивање стечаја</i>	
а) тип I (посматрано из угла обвезника који је у стечају)	излазна
б) тип II (посматрано из угла обвезника који је у стечају)	улазна

Модалитете незаконите евазије пореза на додату вредност можемо, даље, класификовати и у зависности од тога да ли су својствени искључиво овом пореском облику или су замисливи и условима примене пореза на промет у малопродаји. У настојању да избегнемо понављање, с позивом на сачињену класификацију, напомињемо да су облици улазне евазије резервисани за порез на додату вредност.¹⁴⁹

Посветимо пажњу, у даљем тексту, најзначајнијим појавним облицима незаконите евазије пореза на додату вредност и њиховим модалитетима.

¹⁴⁹ Упоред.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 7-10.

V Неосновано истицање претходног пореза

Институт претходног пореза представља, као што је напред већ било речено, специфичност пореза на додату вредност у поређењу са осталим пореским облицима у савременим пореским системима. Дефинисан је у чл. 27 ЗПДВ и представља износ пореза који је обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно који је плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од пореза на додату вредност који дугује. Претходни порез, дакле, непосредно утиче на висину пореске обавезе. Штавише, у случају да износ претходног пореза премашује износ пореза који обвезник дугује на сопствене испоруке, разлику у своју корист може потраживати од фискаса. Овај институт широко отвара врата обвезницима да противправним поступањем умногоме умање своју обавезу,¹⁵⁰ или, чак, остваре лукративни учинак на штету постојећег буџета.¹⁵¹ Са извесним сарказмом, Тејт издавање рачуна са исказаним порезом на додату вредност пореди са штампањем новца.¹⁵²

¹⁵⁰ Будући да се износ дугованог пореза може умањити како неоснованим истицањем претходног пореза, тако и непријављивањем оствареног промета, оба евазиона облика могу се подвести под јединствени - давање лажних података о чињеницама од значаја за обрачун, исказивање и плаћање пореза на додату вредност, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 4. Постоји, међутим, прецизна линија раздвајања која оправдава ужу категоризацију. Неосновано истицање претходног пореза подразумева манипулације са обвезниковим улазним прометом, док је у потоњем случају реч о његовом излазном промету. Први је специфичан за порез на додату вредност, док је другом подложен и порез на промет у малопродаји. Поред тога, квалификација следбеника у прометном циклусу има централну улогу код непријављивања оствареног промета (од тога, наиме, зависи да ли ће се издати фактура), док је код неоснованог истицања претходног пореза, с обзиром на то да се увек ради о прет-потрошачкој фази прометног циклуса, ово питање ирелевантно.

¹⁵¹ Стога сматрамо да владајући модел пореза на додату вредност, чак, подстиче незакониту евазију. Лако је закључити да већ површно познавање владајућег концепта пореза на додату вредност може, у најмању руку, деловати интригантно на потенцијалног починиоца да се обогати на штету фискаса.

¹⁵² Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 314.

1. Фактура – *conditio sine qua non* одбитка претходног пореза

У чл. 28 ЗПДВ дефинисани су услови које обвезник мора испунити за одбитак претходног пореза. Први услов је да се добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користе или да ће се користити за опорезиви промет добара и услуга, промет добара и услуга који је у складу са чл. 24 ЗПДВ ослобођен од плаћања пореза (са правом на одбитак претходног пореза) или за промет који је извршен у иностранству, ако би за такав промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици. Други услов је да обвезник поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са ЗПДВ или документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац или увозник тако исказани порез платио приликом увоза. У пореском периоду у којем су испуњени наведени услови обвезник може да одбије од дугованог пореза обрачунати и исказани порез на промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету, односно порез на додату вредност који је плаћен при увозу добара. Право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења наведених услова.

Пажљивије читање цитиране одредбе води закључку да је фактура обвезника кључни предуслов за истицање претходног пореза. Ако не и једини. Није неопходно да је обвезник набављена добра и услуге користио за вршење промета из чл. 28, ст. 1 ЗПДВ. Довољно је да ће их користити. Није неопходно да је издавању фактуре заиста претходио промет добара и услуга. Довољно је да ће такав промет бити извршен. Небитно је да ли је обвезник заиста накнадно извршену му услугу од стране претходника у прометном циклусу, нити да ли је претходник износ пореза уплатио пореској администрацији. Изгледа да је искључиво фактура *conditio sine qua non* одбитка претходног пореза у *тренутку његовог истицања*.

2. Коришћење лажних фактура

Коришћење лажних фактура представља најчешћи *modus operandi* неоснованог истицања претходног пореза.¹⁵³ Јавља се у две основне варијанте - истицање прекомерног претходног пореза на основу реализованих испорука или, пак, на основу испорука које никад нису ни наступиле (фингиране испоруке). Обвезник може самостално, без знања испоручиоца, фалсификовати потребну документацију на основу које истиче прекомерни претходни порез или се послужити услугама фантомских предузећа.¹⁵⁴ Лажну фактуру никад не прати плаћање пореза у претходној фази прометног циклуса. Последица оваквог поступања не мора нужно бити исплата (повраћај) неосновано исказаног претходног пореза. Фискус подједнако кошта и неосновано истакнут порески кредит. Према доступним подацима, на овај начин се избегавају веома велики износи пореза на додату вредност.¹⁵⁵

Уколико претходник обвезника није упућен у његову намеру да истакне прекомерни претходни порез на основу реализоване испоруке,¹⁵⁶ паралелно ће постојати две фактуре које се односе на исту трансакцију, али у различитим износима. То отвара простор пореској администрацији да унакрсном провером разоткрије противправно поступање. Обвезников добављач свакако ће настојати да докаже веродостојност стварне фактуре како себе не би изложио опасности да буде оптужен за умањење излазне обавезе. Подједнако је ризичан и поступак код

¹⁵³ Подсећамо да овај облик евазије, заједно са непријављивањем оствареног промета, чини више од 80% укупно откривених утаја пореза на додату вредност у Србији, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 4. У Холандији је процењено да се 44% евазије пореза на додату вредност може приписати неоснованом одбитку претходног пореза из протекле фазе прометног циклуса, вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 307.

¹⁵⁴ Вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 9.

¹⁵⁵ О којим се сумама у појединим случајевима ради најбоље сведочи пример једног обвезника који је на основу фактура по нерелизованим испорукама, које су му издавала фантомска предузећа, истакао претходни порез у износу од читавих 81.643.218,54 динара, вид.: *ibid.*, стр. 10.

¹⁵⁶ Што је вероватно, узимајући у обзир супротстављене интересе учесника трансакције о висини исказаног пореза у фактури, вид.: горе, стр. 40.

кога обвезник сам фалсификује фактуру за улазну трансакцију која се никад није догодила.¹⁵⁷

Овај ризик не постоји када фактуру издаје фантомско предузеће, будући да је реч о *регистрованим* субјектима који су недоступни пореским властима. Контроли администрације у таквом случају доступна је само фактура обвезника – купца. Да би превара била комплетна, и евиденције које је обвезник дужан да води у складу са чл. 37, ст. 1, тач. 3), у вези са чл. 46, ст. 1 ЗПДВ прилагођавају се жељеном учинку.

2.1. Коришћење лажних фактура у намери извлачења готовог новца из регуларних новчаних токова обвезника

Употреба лажних фактура није ограничена само на описане сврхе. Лажне фактуре представљају ефикасно средство за извлачење готовог новца са рачуна обвезника, без измирења припадајућих пореских обавеза. Поступак је једноставан. Фантомско предузеће изда фактуру у договореном износу која је увећана за износ пореза. Издавање фактуре прати безготовинска уплата на рачун фантомског предузећа у укупно фактурисаном износу. Нето цена се потом исплаћује уплатиоцу у готовини, док је износ пореза „зарада“ фантомског предузећа. Готовинска средства користе се за плаћање нерегистрованих улаза (овакве, неевидентирани набавке отклањају настанак упечатљивог дисбаланса у вредности улазног и излазног промета добара и услуга код делимичног непријављивања оствареног промета), намирења трошкова непријављене радне снаге, исплата дела зарада запослених које се не евидентирају у пословним књигама, корупцију и сл., или представљају неевидентирану дивиденду починиоца. „Зарада“ фантомског

¹⁵⁷ Тако је нпр. један обвезник из Појата у свом пословном књиговодству током 2006. године евидентирао фактуре неколико домаћих предузећа у укупној вредности од 118.231.214,90 динара. Контролом је утврђено да су фактуре фалсификоване и да није постојао апсолутно никакав пословни однос између обвезника и других предузећа. На основу истих фактура обвезник је неосновано истакао претходни порез у вредности од 18.034.989,52 динара, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 15.

предузећа у описаној трансакцији не представља трошак за наручиоца оваквих услуга, будући да он порез који је исказан у лажној фактури неосновано користи као претходни.

2.2. Коришћење лажних фактура у циљу „легализације“ незаконито стечених добара

У пракси су познати случајеви у којима се систем пореза на додату вредност злоупотребљава за „прање“ робе илегалног порекла.¹⁵⁸ Овакви улази нису праћени потребном документацијом (фактуром) која сведочи о пореклу робе, услед чега купац - обвезник не задовољава услове из чл. 28 ЗПДВ за истицање претходног пореза. Будући да купци склони оваквим набавкама, по правилу, располажу потребним контактима, у прометни циклус укључује се фантомско предузеће које фигурира као продавац. Фантомско предузеће обезбеђује улазну фактуру, док купац истовремено предузима потребне књиговодствене уписе. Иста фактура се затим користи за неосновано истицање претходног пореза при даљој продаји робе регуларним предузећима.¹⁵⁹

По истом моделу, готов новац остварен илегалном продајом добара може се вратити у легалне токове. У овом случају, фантомско предузеће наступа у улози купца и безготовински плаћа лажну фактуру власника готовог новца, док им заузврат бива исплаћена илегално стечена готовина.

3. Новоосновани обвезници

Обвезници са разрађеним пословањем зазираће од прекомерног истицања претходног пореза. Таква пракса не само да би привукла пажњу пореске администрације (уколико дође до значајних одступања у односу на пријављене

¹⁵⁸ Попут кријумчарених нафтних деривата, вид.: доле, стр. 113-114.

¹⁵⁹ На исти начин могуће је вршити и преквалификацију неопорезивог промета (нпр. робе набављене од необвезника) у опорезиви, у циљу даље продаје добара по нижој цени (за износ пореза) или увећања профита, вид.: доле, стр. 84.

податке из ранијих пореских периода), већ би *implicite* указивала на релативно лош пословни биланс обвезника.

Тек основаним привредним субјектима, међутим, својствени су високи трошкови (нпр. трошкови набавке опреме за вршење делатности и залиха материјала) који нису праћени излазним прометом у једнаком обиму. За њих је уобичајено да у наредном пореском периоду траже повраћај претходног пореза, те стога нису нарочито упадљиви у очима пореске администрације. Штавише, промптан повраћај пожељан је и како се не би угрозила ликвидност обвезника. Тиме се, уједно, отвара простор за малверзације у неком од описаних облика.¹⁶⁰

Опасност од оваквог модалитета утаје најизвеснија је у условима потрошног типа пореза на додату вредност (заступљеног код нас и у свим земљама Европске уније), код кога обвезник већ у првој пореској пријави може истаћи претходни порез у пуном износу. У земљама Латинске Америке не долази до повраћаја. Прекомерни кредит преноси се у наредне пореске периоде, чиме се систем пореза на додату вредност приближава доходном типу,¹⁶¹ или се висок износ повраћаја, нарочито у случају новооснованих обвезника, одобрава тек по детаљној провери аутентичности основа за повраћај.¹⁶² У Кини се примењује бруто тип пореза на додату вредност, који не дозвољава одбитак претходног пореза по основу набавке основних средстава.¹⁶³

¹⁶⁰ У Европској унији декларишу се непостојеће интра-комунитарне испоруке како би се створио привид пословања и отклонила сумња пореске администрације. Починиоци, при томе, нису уопште у стању да послују, пошто никад није ни дошло до набавке опреме и објеката за вршење делатности, по основу које се потражује претходни порез, вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 65. У Јужноафричкој Републици се управо овакве (тек основане) компаније често користе за остваривање неоснованог повраћаја претходног пореза, вид.: Marlene Botes, **VAT Fraud: the South African Experience**, *VAT Monitor*, 6/2000, стр. 289.

¹⁶¹ Вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 18.

¹⁶² Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 308.

¹⁶³ Вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 18.

4. Злоупотреба инструмента ПДВ надокнаде

Обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода - пољопривредници имају право на надокнаду по основу пореза на додату вредност (ПДВ надокнада).¹⁶⁴ Ако пољопривредник изврши промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга обвезнику, обвезник је дужан да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 5% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје признаницу. Обрачунату ПДВ надокнаду обвезник мора да исплати пољопривреднику у новцу (уплатом на текући рачун, рачун штедње или у готовом), а потом је може одбити као претходни порез.¹⁶⁵

Овако конципиран институт ПДВ надокнаде дозвољава готово идеалну, најмање ризичну превару. Довољно је да обвезник фингира промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга од стране пољопривредника, то поткрепи лажном документацијом (откупним листовима), плати договорену провизију и неосновано умањи свој излазни порез у вредности од 5% наводно купљених добара и услуга. Пореска администрација готово да нема шансу да разоткрије евазионо поступање.

Наиме, крајњи бенефицијар ПДВ надокнаде није фискус, већ пољопривредник. За разлику од обвезника, он није изложен опасности доказивања због чега није уплатио кореспондирајући износ пореза (у висини неосновано истакнутог претходног пореза) администрацији, јер таква обавеза ни не постоји.¹⁶⁶ Довољно

¹⁶⁴ Пољопривредници – необвезници нису дужни да испуњавају обавезе прописане чл. 37 ЗПДВ. Али немају ни права установљена ЗПДВ, пре свега право на одбитак претходног пореза. Добра и услуге, неопходне за обављање пољопривредне делатности, они, по правилу, набављају од пореских обвезника по цени увећаној за износ припадајућег пореза. ПДВ надокнада уведена је како би им се делимично компензовали трошкови пореза који плаћају на своје улазе, вид.: Дејан Поповић, Стеван Алексић, *op. cit.*, стр. 286.

¹⁶⁵ Вид.: чл. 34, ст. 1-4 ЗПДВ.

¹⁶⁶ Упоред.: горе, фуснота 164.

је да потврди да му је надокнада плаћена, што ће, будући да му је у интересу, вероватно и учинити.

Колика ће бити ПДВ надокнада директно зависи од вредности добара и услуга које је пољопривредник продао обвезнику. Нереално висок излазни промет може указати на преварно поступање. Како, међутим, доказати да пољопривредник заиста није имао шта да прода обвезнику? Најпре, овакав пољопривредник није дужан да води евиденције о оствареном промету, јер његову пореску основицу представља катастарски приход. Ни поређење вредности улазног и излазног промета код пољопривредника (под претпоставком да је такав промет евидентиран), где би упечатљив дисбаланс у корист излаза могао оправдати сумњу да је пољопривредник фингирао свој излазни промет и тако омогућио обвезнику да неосновано истакне претходни порез, за пољопривредника готово да не представља фактор ризика. За разлику од нпр. малопродаје, где се на основу вредности улаза може дати поуздана оцена о вредности излаза, овде то готово да није могуће. Произведене количине зависе од низа фактора који нису у директној вези са вредношћу улаза (нпр. плодност земље, технологија обраде, климатски услови, временске прилике и сл.). Евентуално парификација - поређење са подацима о приносу који други пољопривредници на истој или сличној локацији остварују под приближно једнаким условима, може пружити потребне смернице о стварно оствареном промету. Такве смернице, међутим, у одсуству података о укупним количинама продатим свим купцима, за пољопривредника представљају опасност само ако у односу на појединачног обвезника фингира промет у износу који превазилази његове производне могућности.

Заправо једину полазну основу за разоткривање преваре представља преглед евидентираних набавки на страни купца на терену и провера да ли су набављена добра употребљена у даљем вршењу опорезиве делатности. Узимајући у обзир карактеристике добара дискутабилно је колико ће и таква контрола дати резултате. Реч је о кварљивој роби за коју је тешко утврдити да ли је заиста била употребљена за израду финалног производа (рецимо сокова).

Као што смо већ констатовали, висока ПДВ надокнада указује на висок износ промета, а тиме и прихода пољопривредника. Порез на доходак могао би поставити границе оваквом поступању. Међутим, овакви пољопривредници годинама уназад ослобођени су од обавезе плаћања пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства.¹⁶⁷

У пракси су познати случајеви у којима је откуп пољопривредних производа злоупотребљен у сврхе извлачења готовог новца из регуларних новчаних токова обвезника.¹⁶⁸ Поступак је једнак већ описаном у ситуацији са фантомским предузећима. Обвезник ће или уплатити на рачун пољопривредника цену добара и услуга увећану за износ ПДВ надокнаде, која му се потом, по одбитку провизије, враћа у готовом новцу, или ће на име фингиране набавке подићи средства са свог рачуна, из којих плаћа провизију пољопривреднику, док разлику задржава. Будући да ПДВ надокнаду може истаћи као претходни порез, за њега је цела трансакција (и поред плаћања провизије) у коначном резултату бесплатна.¹⁶⁹

¹⁶⁷ За 2012. годину, вид.: Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, „Сл. гласник РС“, бр. 50/11.

¹⁶⁸ Вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 18.

¹⁶⁹ Да се на овај начин може доћи до готовог новца у великим количинама говори пример једног парафинског предузећа. На име фиктивног откупа пољопривредних производа од већег броја лица, за које је, у већини случајева, утврђено да уопште не постоје, ово предузеће код пословне банке подигло је износ од 368.150.614,00 динара, на шта је обрачуната ПДВ надокнада у висини од 17.531.221,00 динара. Износ ПДВ надокнаде обвезник је даље неосновано истакао као претходни порез, вид.: *ibid.*, стр. 20.

5. Одбитак претходног пореза за набавке које су изузете од одбитка претходног пореза

5.1. Одбитак претходног пореза при набавкама које су намењене приватној потрошњи

Обвезник може добра која су иницијално намењена приватној потрошњи исказати као пословни расход и неосновано истаћи претходни порез.¹⁷⁰ Овај случај треба разграничити од непријављивања сопствене потрошње, где се добра првобитно набављају у пословне сврхе, док се накнадно користе за приватне потребе. Стога је и одбитак претходног пореза исправно вршен, али је изостало пријављивање оствареног промета.

Управо је из овог разлога, одредбом чл. 29, ст. 1 ЗПДВ, ускраћено право на одбитак претходног пореза при набавци „осетљивих“ добара, чију је стварну употребу тешко надzirати.¹⁷¹ Обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу:

- набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, пловних објеката и ваздухоплова, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, као и изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава;
- издатака за репрезентацију обвезника;
- набавке или увоза тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене

¹⁷⁰ Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 10.

¹⁷¹ О томе, које су набавке изузете од одбитка претходног пореза у државама чланицама Европске уније, вид.: **EU VAT Compass 2011/2012**, ed. by Walter van der Corput and Fabiola Annacondia, IBFD, Amsterdam 2011, стр. 570-576.

уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање административних просторија.¹⁷²

Међутим, пошто набавка наведених добара може генерисати значајан неповратан трошак за обвезника, оправдано је претпоставити супротно поступање. Ово, тим пре, што оно није видљиво из пореске пријаве, већ се може разоткрити тек у поступку контроле.

5.2. Одсуство исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности

Обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности, дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, односно десет година од момента прве употребе за објекте.¹⁷³ Исправка се врши за период који је једнак разлици између ових рокова и периода у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза.¹⁷⁴

¹⁷² Изузетно, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако наведена добра користи искључиво за обављање делатности утврђене чл. 29, ст. 2 ЗПДВ.

¹⁷³ Са изузетком Финске, која не предвиђа исправку одбитка претходног пореза у случају опреме, све државе чланице на овом месту прописују рок од 5 година. Када су у питању објекти, рок од 5 година предвиђен је у Чешкој и Грчкој (у случају неоптирања за опорезивање), 10 година у Аустрији, Кипру, Данској, Естонији, Финској, Немачкој, Грчкој (у случају оптирања за опорезивање), Италији, Летонији, Литванији, Луксембургу, Холаднији, Пољској, Шпанији, Шведској и Уједињеном Краљевству, 15 година у Белгији и 20 година у Бугарској, Словенији, Француској, Мађарској, Ирској, Малти, Португалији, Румунији и Словачкој, вид.: **EU VAT Compass 2011/2012**, стр. 581.

¹⁷⁴ Обвезник не врши исправку одбитка претходног пореза у случају промета опреме за вршење делатности и у случају преноса целокупне или дела имовине (чији су саставни део и опрема и објекти за вршење делатности), са или без накнаде, или као улог, ако је стичалац порески обвезник или уколико тим преносом постане порески обвезник, и продужи да обавља исту делатност, вид.: чл. 32, ст. 3 ЗПДВ.

Пропуштањем обвезника да изврши овакву исправку, првобитно истакнути претходни порез постаје неоснован.

5.3. Невршење и неисправно вршење поделе претходног пореза и сразмерног пореског одбитка

Неосновано истицање претходног пореза може бити и последица поступања супротног одредбама чл. 30 ЗПДВ. Могуће је да обвезник не изврши адекватну поделу претходног пореза плаћеног кроз цену примљених добара и услуга према економској припадности, иако поред опорезивног излазног промета, односно са њим поистовећеног промета, врши промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза. На овај начин, претходни порез је могуће неосновано истаћи у делимичном или пуном износу. Исто тако, обвезник може просто пропустити да изврши сразмеран одбитак претходног пореза (предвиђен за случај да подела према економској припадности није могућа) и тако умањити своју излазну обавезу за износ неосновано истакнутог претходног пореза.¹⁷⁵

VI Непријављивање оствареног промета

Готово најједноставнији начин да се избегне обавеза по основу пореза на додатну вредност састоји се у *непријављивању* целокупног или дела извршеног опорезивног промета добара и услуга. Обвезник може просто, уз потребне корекције релевантних евиденција, целокупан промет или његов део извршити без пријаве и уплате пореза, независно од тога да ли је износ припадајућег пореза претходно обрачунат и исказан у фактури или је, чак, и таква активност изостала. Можда је, управо захваљујући својој једноставности, овај облик утаје пореза на додатну вредност и најчесталији.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Упоред.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 10.

¹⁷⁶ Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 310; Martin Kemper, **Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2006, стр. 571.

1. Потпуно непријављивање промета

1.1. Неподношење пореске пријаве

У чл. 37, ст. 1, тач. 4) ЗПДВ прописана је обавеза пореског обвезника да обрачунава и плаћа порез и подноси пореске пријаве. Чл. 50, ст. 1 ЗПДВ предвиђа да је обвезник дужан да поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 10 дана по истеку пореског периода. У зависности од обима оствареног, односно процењеног промета, обвезник пореску пријаву подноси месечно или квартално.¹⁷⁷ Пореска пријава подноси се независно од тога да ли је обвезник у односном пореском периоду имао обавезу плаћања пореза или не.¹⁷⁸

Када обвезник не поднесе пореску пријаву избегава се плаћање пореза у пуном износу. Овоме најчешће претходи невођење евиденције о оствареном промету, односно неформирање пословне документације у складу са чл. 37, ст. 1, тач. 3) ЗПДВ.¹⁷⁹

У првим месецима примене ЗПДВ, обвезници су углавном оваквом поступању прибегавали када се радило о нижим износима дугованог пореза на додату вредност. Ипак, крајем 2006. и током 2007. године на овај начин се избегавало плаћање знатно већих износа пореза на додату вредност.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Вид.: чл. 48, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

¹⁷⁸ Вид.: чл. 50, ст. 2 ЗПДВ.

¹⁷⁹ Вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 3.

¹⁸⁰ Вид.: *ibid.*, стр. 3. У прилог тврдњи да је овај облик евазије све више присутан у пракси, као и да су у питању све већи износи избегнутог пореза у релативно кратком периоду пословања, наводимо пример једног обвезника из Београда. За око три месеца пословања у 2005. години, овај обвезник остварио је промет у вредности од 77.307.480,39 динара и избегао плаћање пореза у износу од 13.915.346,57 динара на тај начин што је, и поред обавезе месечног подношења пореске пријаве, у овом периоду поднео само једну пријаву, док преостале две нису ни поднете нити је укупно остварен промет евидентиран.

1.2. Неподношење евиденционе пријаве

У овом погледу, засигурно је најекстремнији случај у коме лице које испуњава услове из чл. 8 ЗПДВ пропусти да поднесе евиденциону пријаву и региструје се као обвезник пореза на додатну вредност. Сходно чл. 38 ЗПДВ обвезник је дужан да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу, ако је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 4.000.000 динара. У истом року евиденциону пријаву подноси и обвезник који при отпочињању обављања делатности процени да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара.

Уколико се обвезник не региструје сагласно наведеним одредбама, у потпуности се избегава плаћање пореза на извршен промет добара и услуга. Поред неплаћања пореза, ови субјекти додатне уштеде остварују тако што избегавају и друге обавезе прописане у чл. 37 ЗПДВ (издавање рачуна о извршеном промету добара и услуга, вођење прописане евиденције и подношење пореских пријава).

У овој групи доминирају мала предузећа и предузетници чији промет незнатно превазилази лимит прописан чл. 38 ЗПДВ.¹⁸¹ Њихови купци су крајњи потрошачи и друга лица која нису регистрована као порески обвезници и која нису заинтересована за истицање претходног пореза, док робу претежно набављају од нерегистрованих добављача. Уколико је набавка робе праћена обрачуном пореза, овакви субјекти немају право на истицање претходног пореза, пошто послују ван система опорезивања. Међутим, и у оваквом случају нерегистровани обвезници само су на први поглед на губитку. Истина, њихови улази су скупљи у поређењу са ситуацијом у којој би пословали као регистровани обвезници. Овај недостатак, међутим, лако се компензује и даље јефтинијим излазом (за износ необрачунатог пореза на њихову додатну вредност) у поређењу са ситуацијом у којој би пословали као обвезници. Тиме они, и поред увећања цене свог излаза у висини

¹⁸¹ Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 306; Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 8.

првобитног трошка (пореза који плаћају на своје улазе), задржавају конкурентију тржишну позицију према обвезницима.¹⁸²

Захваљујући систему фракционе наплате, губици по фискуса у описаним случајевима ограничени су на износ пореза који је пропорционалан додатој вредности у фази у којој долази до евазије. Због тога ни штета по буџет од овог облика утаје не досеже „забрињавајуће размере“.¹⁸³

1.3. Фантомска предузећа

И „пословање“ фантомских предузећа увек за последицу увек има избегавање плаћања фактурисаног пореза на додату вредност у пуном износу. Иза оваквих предузећа, по правилу, стоје субјекти којима је тешко ући у траг. Мотив њиховог деловања управо је избегавање сопствених пореских обавеза или обавеза субјеката са којима „послују“.¹⁸⁴ Није за очекивати да ће овакви субјекти у бризи да не буду ухваћени пријавити и уплатити део дугованог пореза како би створили привид о уредном испуњењу пореских обавеза.

¹⁸² Са друге стране, субјекти који послују са обвезницима, имају интерес да се региструју, нарочито уколико су њихови добављачи обвезници. Наиме, чак и уколико то не учине, биће јефтинији од конкуренције, јер њихова маржа измиче опорезивању. Међутим, то је слаба утеха купцу - обвезнику који би иначе могао одбити порез на целокупну трансакцију. Овако, послујући са нерегистрованим субјектом он нема право одбитка и њему ће порез који на њега преваљује његов нерегистровани добављач (из дела цене која је плаћена при иницијалној набавци) представљати трошак. Другачије је, једино ако нерегистровани добављач умањи своју маржу за износ улазног пореза и тако на себе преузме настали трошак (тј. не превали га на купца – обвезника). Једину корист у овом случају видимо у привременом побољшању ликвидности, јер се у старту неће платити порез на целокупну вредност трансакције.

¹⁸³ Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 306.

¹⁸⁴ Тако се један Београђанин послужио фалсификованом личном картом зарад регистрације предузећа које је током свог тромесечног пословног живота, између осталог, утајило порез на додату вредност у износу од 29.174.957,02 динара. Пореске пријаве нису подношене, нити су вођене одговарајуће евиденције, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 3.

1.4. Пријављивање лажних података у намери избегавања плаћања пореза у пуном износу

За разлику од до сада описаних случаја у којима уопште не долази до подношења пореске пријаве, у пракси су познати случајеви у којима је порески обвезник пријаву уредно подносио, али је уношењем лажних података избегавао да прикаже пореску обавезу која је настала по основу оствареног промета добара и услуга у односном пореском периоду.¹⁸⁵

2. Делимично непријављивање промета

Последица оваквог поступања најчешће је делимично избегавање пореза на додату вредност при чему се, у већини случајева, мањи део промета евидентира и пријави, док се његов већи део уопште не обухвата пријавама за порески период у коме је промет остварен.¹⁸⁶ За разлику од непријављивања целокупног промета (са изузетком пријављивања лажних података у намери избегавања плаћања пореза у пуном износу), обвезник овде подноси пореску пријаву и (делимично) декларише остварени промет. На тај начин, он је у позицији да своју обавезу умањи за износ претходног пореза и угрози порески приход наплаћен у ранијим фазама прометног циклуса.

Овај облик евазије у Србији држи „двоструки рекорд“. Од свих видова евазије пореза на додату вредност он је најчесталији и помоћу њега се избегава плаћање

¹⁸⁵ На овај начин је један обвезник из Параћина избегао плаћање пореза на додату вредност у износу од 57.535.674,00 динара. Остварени промет током 2005. године, у висини од 377.184.178,00 динара, није био евидентиран у складу са чл. 37, ст. 3, у вези са чл. 46, ст. 1 ЗПДВ, нити је било формирано пословно књиговодство. Све пореске пријаве у које су уношени произвољни и лажни подаци о оствареном промету су уредно подношене надлежној филијали Пореске управе, вид.: *ibid.*, стр. 4. Подношење пореске пријаве карактеристично је, као што ћемо видети, за случајеве делимичног непријављивања промета. Ипак, мишљења смо да последица оваквог поступања (избегавање плаћања пореза у потпуности) треба да представља кључни критеријум за сврставање евазионих облика у неку од ове две категорије.

¹⁸⁶ Вид.: *ibid.*, стр. 5.

пореза у појединачно највишим износима. Уз коришћење лажних улазних фактура у циљу неоснованог истицања претходног пореза он чини више од 80% укупно откривених утаја пореза на додату вредност.¹⁸⁷

Спремност обвезника да почини овај облик утаје зависиће, најпре, од квалификације његовог следбеника у прометном циклусу.

2.1. Непријављивање промета добара и услуга које обвезник врши другом обвезнику

Претпоставка је да ће обвезник издати рачун и по основу промета који не намерава да декларише уколико је његов купац други обвезник, како би постојао основ за одбитак претходног пореза.¹⁸⁸ Успех оваког поступања зависиће од способности пореске администрације да утврди да се обим промета који је обухваћен пореском пријавом не поклапа са обимом промета који је обухваћен фактурама по основу којих се потражује претходни порез.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Вид.: *ibid.*, стр. 5. Тако је у једном случају утврђено избегавање плаћања пореза на додату вредност у висини од читавих 101.982.587,00 динара. Ово је уједно доказ да евазија пореза на додату вредност код нас у појединим случајевима достиже „европске размере“.

¹⁸⁸ Обвезнику који улазе користи за вршење опорезивог промета неће бити у интересу да се одрекне права на фактуру са обрачунатим порезом. Чак би и „подела“ пореза за њега представљала већи трошак од плаћања бруто цене. Набавка без рачуна за њега је економски неутрална једино уколико би продавац робу продао по нето цени. Мало је, међутим, вероватно да ће се купац, у циљу делимичног побољшања сопствене ликвидности - у висини пореза који плаћа продавцу а потом истиче као претходни, одважити на такав потез.

¹⁸⁹ Међутим, овај ризик најпре зависи од вероватноће да ће обвезник бити контролисан. Занимљив је, у овом смислу, пример Западне Вирџиније, САД. Према подацима од 1978. до 1980. године обвезник је могао очекивати да ће се у поступку контроле због пореза на промет у малопродаји наћи тек једном у 300 година, вид.: John F. Due, **The Retail Sales Tax: The United States Experience** (у: *Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode*, ed. by Sijbren Cnossen, North-Holland Publishing Co., Amsterdam 1983, стр. 232). Цитирано према: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 310, фуснота 6.

2.2. Непријављивање промета добара и услуга које обвезник врши крајњем потрошачу, обвезнику чије су испоруке ослобођене без права на одбитак претходног пореза и необвезнику

Постоје, међутим, случајеви у којима купац неће бити заинтересован за издавање овакве фактуре, чиме се отклања ризик по починиоца да постане жртва унакрсне провере. Напротив, свестан зараде коју на овај начин остварује продавац, он може наћи непосредан интерес у „подели“ утајеног пореза, односно јефтинијој набавци добара у износу неуплаћеног пореза. То су нарочито случајеви у којима се купац налази у улози крајњег потрошача, обвезника пореза на додатну вредност, чији су излази ослобођени пореза без права на одбитак претходног пореза или лица које набавке врши за потребе обављања делатности, а које није регистровано као порески обвезник. Укратко, сви они случајеви у којима ће обрачунати порез на излазни промет продавца, купцу представљати неповратан трошак.

Јасно је да овде долази до преклапања интереса купца и продавца. Конкументнији продавац лакше долази до купца, и у условима „поделе“ пореза, чак, остварује и додатну зараду, док купац истовремено робу набавља по нето цени, односно цени увећаној за „подељени“ порез, али и даље нижој од тржишне бруто цене.¹⁹⁰

Набавком робе по нето цени крајњи потрошач, односно лице које није регистровано као порески обвезник, заправо, не чини ништа незаконито. Искључиво се руководи својим економским интересом. Он није порески обвезник у смислу чл. 8 ЗПДВ, нити дужник обавеза из чл. 37 ЗПДВ. Према једној анкети спроведеној у Уједињеном Краљевству, 70% испитаника није сматрало „неморалним“ да плате у готовини трговцу који је пристао да цену умањи за износ пореза, док је за 65% испитаника наплата услуга у готовини у циљу избегавања плаћања пореза на промет и доходак прихватљиви облик понашања.¹⁹¹

¹⁹⁰ Мартин Кемпер наводи да је овај облик евазије нарочито распрострањен у области занатских делатности. Њега карактерише заједнички интерес учесника трансакције и директан или конклюдентан договор о оваквом поступању, вид.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 571.

¹⁹¹ Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 305.

Постоје, међутим, примери регулативе који имају за циљ да обесхрабре овакво понашање. Тако је нпр. у Италији гост локала (бара или ресторана) дужан да понесе рачун са исказаним порезом на додату вредност по напуштању истог. Да би томе доскочили, власници ресторана ангажовали би ескорте, чији је задатак био да госте неколико блокова отпрате и потом преузму издати рачун.¹⁹² Српски Закон о фискалним касама прописује обавезу узимања фискалног исечка од стране купца добара, односно корисника услуга и његово право да купљена добра, односно извршене услуге, одбије да плати продавцу уколико му овај не одштапа и изда фискални исечак. Запређена је новчана казна у висини од 1.000 динара уколико купац не узме и не сачува фискални исечак у кругу од 20 метара по изласку из објекта, односно напуштању места у коме је извршен промет и не покаже га овлашћеном раднику министарства трговине који обавља послове контроле, на његов усмени захтев.¹⁹³

2.3. Непријављивање сопствене потрошње

Делимично избегавање излазне обавезе може настати и као последица непријављене сопствене потрошње набављених добара у непословне сврхе, под условом да се порез обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити, у потпуности или сразмерно.¹⁹⁴ Узимање добара из пословне имовине, односно вршење услуга за сопствене потребе оснивача, запослених или других лица (нпр. чланове уже породице оснивача или запослених) оправдано има третман фазе крајње потрошње. Тиме се анулира ефекат одбитка претходног пореза, који би имао смисла да је набављено добро коришћено за пословне сврхе. Обвезник може просто, иако је истакао претходни порез, да пропусти да пријави употребу улаза у сврхе сопствене потрошње и тако у припадајућем обиму делимично умањи своју излазну обавезу.

¹⁹² Вид.: *ibid.*, стр. 312.

¹⁹³ Вид.: чл. 18, ст. 3 и чл. 51 Закона о фискалним касама, „Сл. гласник РС“, бр. 135/04.

¹⁹⁴ Реч је о поступању супротном чл. 4, ст. 4, тач. 1), у вези са ст. 5 и чл. 5, ст. 4, тач. 1), у вези са ст. 5 ЗПДВ.

Оваквом поступању нарочито ће бити склони трговци робом широке потрошње у малопродаји, који део набављених добара користе за потребе себе и своје породице.¹⁹⁵ С обзиром на релативно ограничени круг обвезника код којих би овакво делање могло да поприми шире размере (нпр. пољопривредници који нису у посебном режиму опорезивања, трговци у малопродаји и сл.), утаја која је последица оваквог поступања не представља забрињавајућу опасност по буџет. Пореска администрација је у позицији да одређене уже категорије обвезника циљано проверава на овај облик утаје. Такође, висок лимит за регистрацију обвезника вероватно ће елиминисати из система опорезивања највећи део потенцијалних починилаца овог облика евазије.

2.4. Остали фактори ризика

2.4.1. Упечатљива несразмера у вредности улазног и излазног промета добара и услуга

Свакако да ће пажњу пореске администрације пре или касније привући упадљиво низак обим излазног промета према улазном, тим пре што је тај однос видљив у истом документу (пореској пријави). Да би отклонио овакву сумњу, обвезник може баланс успоставити кореспондирајућим умањењем улазног промета. Тиме се, међутим, улазни порез претвара у трошак, будући да се не може тражити његов одбитак, што подстиче обвезника да врши нерегистроване набавке добара и услуга.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 313.

¹⁹⁶ Изгледа да систем пореза на додату вредност подједнако подстиче како савесне, тако и несавесне обвезнике да тргују са себи сличнима. На овај начин, читав прометни ланац напустиће оквиру пореског система. Што је прометни ланац краћи, већи је ризик да ће се опорезивање у свим његовим фазама избећи.

Овакав проблем не јавља се у услужним делатностима¹⁹⁷ које, услед значајног учешћа фактора рада у вредности услуге, управо карактерише низак улазни и висок излазни промет. У услужним делатностима интерес за пријављивањем излазног промета престаје када порез који је обрачунат на тај промет почне да превазилази износ пореза плаћеног кроз цену добављача. Непријављивање промета води појефтињењу услуга и конкурентнијем пословању. Са аспекта пореске уштеде, обвезник остварује „двоструку дивиденду“. Поред пореза на додату вредност избегава се и порез на доходак.¹⁹⁸

2.4.2. Одсуство „уредне“ евиденције оствареног промета

Изгледа да обвезници не штеде средства за набавку савремене опреме, која им олакшава противзаконито поступање. Касе за регистровање промета опремају се посебним софтвером који „маскира“ стварно остварени промет. Могуће је да је каса произведена и испоручена са оваквим софтвером (*phantomware*) или да је програм накнадно инсталиран путем преносивог медијума (*zapper*).¹⁹⁹ Друга варијанта (назваћемо је: преносиви програм за маскирање промета) пожељнија је, јер се програми налазе на меморијској картици која се физички убацује у касу. У случају неочекиване инспекције меморијска картица може се једноставно извадити из касе. Тиме се елиминише доказ да је програм употребљаван. Поред тога, докаже ли се да је произвођач испоручивао касе са интегрисаним програмом сви купци оваквих касе били би потенцијално сумњиви.

Реч је о софистицираној технологији, која трансакције не скрива насумично. Примера ради, будући да је промет алкохола у већини држава регулисан, овакве продаје редовно се исказују. Исто важи и за сваки промет који је плаћен

¹⁹⁷ Европско искуство показује да је код декоратера, столара, водоинсталатера и баштована овакво поступање уобичајено, вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 311.

¹⁹⁸ Наиме, непријављивањем промета фискус остаје ускраћен за припадајући ПДВ. Како је, уједно, реч о обвезниковом приходу, истим поступком се истовремено умањује и основица пореза на доходак.

¹⁹⁹ Вид.: Richard T. Ainsworth, **Zappers – Retail VAT Fraud**, *International VAT Monitor*, 3/2010, стр. 175.

кредитном картицом које за собом остављају папирни траг. Искључиво се прикривају трансакције које се плаћају у готовом новцу. Нарочито напредни програми чак су у стању да прилагоде инвентуру и податке о ангажовању радника лажираном промету, тако да пореска администрација добија потпуно конзистентне податке о пословању обвезника.²⁰⁰

Иако су чести, програми за маскирање промета ретко се откривају. Разлози за то су вишеструки: преносиви медијум може се уклонити након што се употреби; инспектори пореске администрације, по правилу, не располажу потребном техничком експертизом да би им ушли у траг; њихова примена распрострањена је у сектору који је разуђен и који је стога најтеже контролисати - мали трговци и услужне делатности; ограничени број људи може знати за превару - ако је сама каса опремљена адекватним програмом, запослени не морају бити свесни да део промета аутоматски, и поред издатог рачуна, остаје сакривен.²⁰¹

Нерегистровање промета не повлачи само евазију пореза на додату вредност. И други порески приходи су угрожени. Непријављивање оствареног прихода еродира опорезиву добит обвезника. Из готовог новца, обвезник црпи неопорезовану дивиденду. Како не би привлачио пажњу несразмерно ниским приходом и високим трошковима, обвезник запослене, по правилу, пријављује на минималну зараду, манипулише подацима о временском ангажману радника или раднике уопште не пријављује, чиме се избегава плаћање пореза на зараде и доприноса за социјално осигурање.

Сам евазиони облик је склон вертикалном и хоризонталном ширењу. У једном случају откривеном у Квебеку (*Stratos Restaurants*), починилац је (непријављена) готовинска средства користио за плаћање својих набавки за које није поседовао рачун (у договору са испоручиоцима). То је чинио како би се ослободио прекомерног новца, а уједно и прикрио своје набавке, које реално не би биле

²⁰⁰ Вид.: *ibid.*, стр. 175.

²⁰¹ Са друге стране, програми за маскирање промета ефикасно су средство за поткрадање одсутног власника.

оправдане ниским прометом. На тај начин, узроковао је ширење евазије навише у прометном ланцу, јер ни његови добављачи нису пријављивали своје испоруке. Будући да се радило о ланцу ресторана, успешно примењени модел у једном убрзо је заживео и у осталим, што је довело до хоризонталног ширења евазије.²⁰²

О распрострањености ове појаве сведочи неколико студија. Утврђено је да је у Шведској, чак, 70% фискалних каса било предмет манипулације. Нема доказа да ли су касе, иако технички опремљене, заиста употребљаване за прикривање оствареног промета. У Квебеку су спроведена два истраживања, оба у угоститељском сектору. Прво је засновано на листи клијената једног творца и дистрибутера оваквих програма. Од 70 испитаних система, 41 систем је био опремљен софтвером за маскирање оствареног промета. У истраживању које је уследило, поново у области угоститељства, утврђено је да је 16% свих продаја остало нерегистровано.²⁰³ Резултати неколико истраживања спроведених у Немачкој показали су да је, чак, 50% приноса у готовом новцу остало непријављено захваљујући некој врсти технолошки интензивне преваре. Штета по фискус мери се у милијардама евра.²⁰⁴

Да оваква пракса није непозната и домаћим угоститељима говори следеће: Пореска полиција је у већем броју угоститељских објеката на подручју Новог Сада открила софтвер који омогућује истовремено вођење званичне и незваничне (црне) евиденције оствареног промета. Код сваке појединачне поруцбине могуће је, притиском на одговарајући тастер, издати регуларан фискални рачун, чиме се укупно остварени промет увећава. Са друге стране, по жељи, могуће је заобићи меморију фискалне касе, при чему се та поруцбина евидентира у делу

²⁰² Вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 178.

²⁰³ Пореска администрација Квебека проценила је губитке у угоститељском сектору на CAD 133 милиона пореза на промет и CAD 284 милиона пореза на доходак у фискалној 2007/08. години. Овај износ бива удвостручен ако се у обзир узму федерални порези (ПДВ и порез на доходак). На основу ових резултата, у релацији са оствареним бруто домаћим производом, порески губици у угоститељском сектору од овог облика евазије на нивоу Европске уније процењени су на 23 милијарде канадских долара.

²⁰⁴ Вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 175-177.

незваничног промета. У таквим ситуацијама госту се издаје рачун сличан фискалном, са ознаком артикла и ценом.²⁰⁵ Овај део промета аутоматски се не евидентира у пословном књиговодству, док фискус остаје ускраћен за припадајуће пореске приходе. Власнику угоститељског објекта софтвер је двоструко користан. Поред двојног књиговодства, њему је омогућен увид у пословање и укупно остварен промет, чиме се уједно спречавају различити облици његовог „поткрадања“ од стране запослених. Притиском на тастер, у случају изненадне контроле, целокупна незванична евиденција се брише.²⁰⁶

У упоредној пракси заступљена су два приступа за спречавање ове појаве.²⁰⁷ Први приступ је технолошки интензивнији и почива на прописивању стогих стандарда код израде, односно сертификације каса за регистровање промета. Други приступ је традиционалан, и почива на ослањању на капацитете пореске администрације да свеобухватном контролом (која није ограничена само на један порески облик и подразумева и технолошки обучене специјалисте) предупреди евазионо поступање. Овакве контроле су често ненајављене и њима претходи прикупљање података који се касније у склопу контроле проверавају. Најефикаснија је комбинација оба приступа.

2.4.3. Непостојање „комплетне и уредне“ документације

Како би евазија била у потпуности покривена релевантном документацијом, подаци из евиденција и пореске пријаве понекад се поткрепљују фабрикованим излазним фактурама. Такав је случај када се продаја робе врши по вишим ценама од оних које се приказују у књиговодственој документацији и затим пријављују. Овде не долази до умањења обима промета, већ његове вредности. Стога су коректуре документације (фактура) која сведочи о вредности појединачних

²⁰⁵ По томе се овај облик евазије разликује од на стр. 70. описаног случаја, код кога купац профитира од евазионог поступања. Овде купац нема сазнање о намери продавца, нити пролази јефтине, будући да продавац за себе инкасирањем бруто цене задржава укупан износ пореза.

²⁰⁶ Вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 7.

²⁰⁷ На примеру Квебека, Шведске и Белгије више о конкретним мерама, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 179-181.

трансакција неопходне. Уколико се излазна обавеза умањује простим непријављивањем дела оствареног промета, лажирање излазних фактура постаје излишно. Довољно је постојеће уклонити, наравно у обиму неисказаног промета. Следствено томе, оваква активност изостаје и при неподношењу пореске пријаве из раније описаног модалитета утаје. Уколико дође до издавања лажних фактура, оне коегзистирају са стварним, које обвезник издаје своје следбенику у циљу истицања права на претходни порез. Њиховим укрштањем обим утајеног пореза излази на видело. Унакрсна провера рачуна, међутим, ограничена је на претпотрошачке фазе прометног циклуса.

VII Коришћење изузетака од стандардног режима опорезивања

Поједине варијанте незаконите евазије пореза на додату вредност омогућене су прописаним одступањима од стандардног режима опорезивања.²⁰⁸ Постојање већег броја стопа, ослобођења, различито одређивање места промета и сл. ствара подстицај пореском обвезнику да његовом преквалификацијом, на недозвољен начин, искористи погодности специјалног режима опорезивања. Доказивање оваквих радњи отежано је чињеницом да одступања од редовног режима, у свакодневnoj пракси, могу бити резултат пропуста (грешке) обвезника, а не нужно евазионих тежњи. Препоручљиво је стога уводити изузетке само онда када су неопходни, а њиховом тумачењу приступати крајње рестриктивно.²⁰⁹

²⁰⁸ Упоред.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 573. Поред тога, изузеци од општег режима компликују порески систем, повећавају правну несигурност и трошкове опорезивања. У Европској унији неусаглашени изузеци нарушавају хармонизацију пореске основице, чији резултат може бити неједнак допринос појединих држава чланица њеном буџету.

²⁰⁹ Вид.: Alan A. Tait, *op. cit.*, стр. 313.

1. Преквалификација промета у циљу примене ниже пореске стопе

ЗПДВ у чл. 23, поред стандардне стопе од 18%, предвиђа примену једне ниже пореске стопе од 8%.²¹⁰ Увођење ниже пореске стопе углавном је инспирирано социјалним разлозима²¹¹ (нпр. код комуналних услуга, основних прехранбених производа, огревног дрвета), а иста се може користити и у друге сврхе, попут промовисања културе (нпр. код улазница у музеје и галерије), образовања (нпр. код учбеника и наставних средстава) и др. Међутим, постојање бенефициране пореске стопе може подстаћи обвезника да преквалификацијом промета, повећа свој промет при постојећем (или чак вишем) нивоу марже. Опасност од овакве појаве нарочито је изражена код обвезника који тргују у малопродаји, будући да ће купци уштедети купујући по нижој цени омогућеној субвенцијом из буџета.²¹² Обвезникова корист огледа се у постизању вишег обрта, који му је омогућен конкурентнијим положајем на тржишту.

Навешћемо следећи пример. У намери да повећа продају кроасана са филмом у различитим укусима, порески обвезник (пекара) примењује стопу од 8%, исказујући овакав промет као промет пуњеног пецива уместо као промет кондиторског производа, иначе опорезив стандардном стопом.²¹³ Преквалификацијом излазног промета, пекара постаје за готово 10% јефтинија у

²¹⁰ Директива 2006/112/ЕС у чл. 98 и 99 предвиђа да државе чланице могу, уз стандардну, предвидети чак две посебне стопе, које не могу бити ниже од 5%. Примена посебних стопа могућа је само у односу на промет добара и услуга које су набројане у анексу III уз Директиву 2006/112/ЕС. О броју и висини стопа у државама чланицама Европске уније, вид.: доле, стр. 103.

²¹¹ На овај начин ублажава се регресиван карактер пореза на додату вредност и његове неповољне последице. Опширније о регресивном карактеру пореза на промет, вид.: Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет, Београд 2011, стр. 197-198.

²¹² С обзиром на економски неутралан карактер пореза на додату вредност, купац-обвезник неће бити посебно заинтересован да добра и услуге набавља управо од оваквог продавца. Изузетак представља случај у коме је његов промет ослобођен без права на одбитак претходног пореза.

²¹³ О различитом пореском третману у овом случају, вид.: Министарство финансија РС, мишљење бр. 413-00-00294/2005-04, од 4.4.2005. године.

односу на конкуренцију. Штавише, на рачун уштеђеног пореза она може повећати маржу, уз истовремено задржавање конкурентније позиције на тржишту.²¹⁴

Опорезивање излазног промета по нижој стопи може побољшати однос претходно плаћеног и обрачунатог пореза у корист обвезника.

Илустрације ради, обвезник А набавио је добра у вредности од 100.000 динара плус припадајући порез по стопи од 18%. Под претпоставком да је његова маржа 20%, у редовним околностима он би дуговао порез од 3.600 динара. Преквалификацијом промета у циљу примене ниже стопе, он се може довести у позицију да од фискаса потражује 8.400 динара.

2. Преквалификација промета у циљу ослобођења од опорезивања

ЗПДВ у чл. 24, 25 и 26 предвиђа ослобођења од опорезивања. Са аспекта пореске евазије нарочито су атрактивна ослобођења са правом на одбитак претходног пореза. Као и у претходном случају, и овде је циљ на име уштеђеног пореза брже доћи до купца, при истом или чак вишем нивоу марже.

Примера ради, обвезник искаже промет добара на домаћем тржишту као ослобођени извоз са правом на одбитак претходног пореза у смислу чл. 24, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ.

У примеру Србије, оваква утаја могућа је само у спреси са службеницима царине.²¹⁵ Међутим, на територији Европске уније, у одсуству граничних прелаза,

²¹⁴ У нашем примеру, уместо да кроасан продаје по тржишној нето цени од 100 динара, увећаној за 18 динара пореза, пекара ће продају вршити по нето цени од 105 динара (са увећаном маржом), односно бруто цени од 113, 4 динара (уз примену ниже стопе).

²¹⁵ Сарадња са цариницима постаје излишна приликом извоза услуга. Чл. 28, ст. 1, тач. 3) предвиђа одбитак претходног пореза на домаће улазне испоруке и када обвезник промет врши или ће га вршити у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је

обвезник може релативно једноставно свој промет квалификовати као ослобођену интра-комунитарну испоруку, док ће роба заправо завршити на домаћем тржишту. Алтернативно, могуће је при извозу декларисати веће количине добара од оних које се стварно извозе, док би разлика поново завршавала на домаћем тржишту.²¹⁶ У литератури се овај облик евазије појављује под називом „извозна евазија“ (*export fraud*).²¹⁷

У нашем примеру фингирана је извозна трансакција, док се добра продају на домаћем тржишту (преквалификација домаћег промета у извоз). Могуће је, међутим, и при потпуном одсуству добара фингирати извоз, простим издавањем лажне фактуре.²¹⁸ Тада не долази до преквалификације промета, већ до неоснованог истицања претходног пореза. Како се и код овог облика евазије фингира извоз, можемо га назвати „извозна евазија типа II“.

Битно је другачија ситуација у којој се добра заиста извозе, али се у циљу остварења прекомерног повраћаја претходног пореза фингира њихова набавна вредност. Домаћа пракса забележила је случајеве у којима су обвезници набављали веће количина добара од фантомских предузећа, која би потом извозили.²¹⁹ Тржишна вредност оваквих добара је често вишеструко нижа од оне по којој су та добра при набавци наводно плаћена на домаћем тржишту и извезена у иностранство. Пошто је фантомско предузеће недоступно контроли, једини доказ о вредности промета представља (лажна) улазна фактура извозника на

извршен у Републици. Замисливо је да обвезник неосновано истакнути претходни порез, по основу непостојећег улаза, правда наводним пружањем услуга у иностранству. У овом случају, не ради се о преквалификацији промета, већ о евазионом облику неоснованог истицања претходног пореза.

²¹⁶ Вид.: Konstantin Pashev, **Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience**, Center for the Study of Democracy, WP 0606/2, стр. 4. Аутор указује на неопходну сарадњу са цариним за успех подухвата. Напомињемо да Бугарска, у време настанка цитираног рада није била чланица Европске уније.

²¹⁷ Вид.: Christian Amand, Kris Boucquez, *op.cit.*, стр. 234.

²¹⁸ Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 10.

²¹⁹ На примеру половних авио и хеликоптерских гума, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 33.

основу које потражује повраћај претходног пореза. Фантомско предузеће неће измирити своје обавезе и износ неоснованог повраћаја представља директну штету по буџет, односно води његовом умањењу у односу на стање које је претходило трансакцији. Како је извоз заиста наступио, не може бити речи о преквалификацији промета, али ни о „извозној евазији“ која претпоставља да је извоз фингиран. Ради се просто о неоснованом истицању претходног пореза.²²⁰

2.1. Преквалификација промета у циљу избегавања плаћања пореза на додату вредност при увозу („увозна евазија“)

Истим поступком (преквалификацијом промета), обвезницима који су регистровани у Европској унији, важеће комунитарно законодавство допушта остварење још једне користи – неплаћања пореза при увозу добара на територију Европске уније. Директива 2006/112/ЕС у члану 140 (1)(d) предвиђа да је увозник ослобођен плаћања пореза на увезену робу, ако је увоз праћен интра-комунитарном испоруком. Обвезници су ову могућност користили да добра увезу и не плате порез, чак и у одсуству услова прописаног наведеним чланом. Оваква пракса иницирала је измене комунитарног законодавства Директивом 2009/69/ЕС.²²¹ Директива прописује минималне услове који се морају испунити у свакој држави чланици како би увоз био ослобођен.

Слични случајеви забележени су и у Србији, при чему је дошло до злоупотребе одредбе чл. 26, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ. Поменута одредба предвиђа да се порез на додату вредност не плаћа на увоз добара која се, у оквиру царинског поступка, привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања са системом одлагања.

²²⁰ Управо да би се се избегло мешање са „извозном евазијом“, овом модалитету евазионог поступања пажњу смо посветили на овом месту, а не у склопу евазионог облика коме суштински припада.

²²¹ Вид.: горе, фуснота 46.

Починиоци би вршили привремени увоз репроматеријала, наводно ради оплемењивања. Потом се добра нису враћала иностраном добављачу, већ су за готов новац продавана на домаћем тржишту. Раздуживање је вршено фингираним извозом у Републику Црну Гору и на Косово и Метохију, наводно по основу директног налога иностраног добављача.²²² Околности откривених случаја указују на сарадњу са службеницима царине, што отежава доказивање пореских кривичних дела у оваквим трансакцијама.

На овај начин избегава се плаћање царина и пореза на додатну вредност при увозу, као и пореза на додатну вредност по основу испорука на домаћем тржишту. Штавише, будући да врше неевидентирани набавке, купцима материјала омогућено је да избегну плаћање пореза на додатну вредност на своје испоруке готовог производа.

С обзиром на то да порез није плаћен при увозу, није се могао вршити ни његов повраћај при извозу. По томе се овај појавни облик разликује од раније описаног облика „извозне евазије“. Међутим, крајњи биланс „увозне“ евазије идентичан је оном који запажамо код „извозне евазије“. У оба случаја добра се набављају растерећена од пореза. Код „извозне евазије“ - тако што се на основу фингираног извоза остварује повраћај пореза који је плаћен при набавци. Код „увозне евазије“ - тако што се иницијално не плаћа порез на увоз захваљујући даљем фингираном извозу (односно интра-комунитарној испоруци при примени комунитарног законодавства). У оба случаја истовремено се избегава плаћање пореза на домаће испоруке и на тај начин обезбеђује конкурентнија позиција на тржишту. Коначно, у оба случаја неизоставна је спрега са цариницима (са изузетком Европске уније). Са тог аспекта, основано је тврдити да се заправо ради о два варијантама истог облика евазије.

²²² Овај евазиони облик карактеристичан је за један број предузећа са подручја Новог Пазара, која из Турске привремено увозе веће количине конфекцијских тканина, које користе произвођачи конфекције на том подручју, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додатну вредност и ПДВ превара**, стр. 8.

2.2. Преквалификација домаћег промета у извоз праћена двојним фактурисањем

Финансијски интерес државе посебно је нарушен уколико се „извозна евазија“ комбинује са паралелним издавањем двојних фактура, када је могућа даља депресијација цене на штету фискаса. Овакав *modus operandi* вероватан је уколико се добра на домаћем тржишту продају другом обвезнику. Наиме, уколико обвезник робу намерава да прода крајњем потрошачу, онда је преквалификација промета *per se* довољна да му омогући конкурентнију позицију на тржишту. То, међутим, неће бити случај ако се роба продаје другом обвезнику с обзиром на неутралан карактер пореза. Овде ће конкурентнија позиција бити омогућена тек умањењем нето цене нпр. за износ обрачунатог пореза, који ће следбеник у прометном циклусу истаћи као претходни порез. Погледајмо то на следећем примеру:

Лице А намерава да продајом добра на домаћем тржишту оствари *тржишну* нето цену у висини од 1.000 динара. Будући да се ради о обвезнику, његова фактура, у редовним околностима, гласила би на износ од 1.180 динара. Како лице А домаћи промет приказује као извоз, он добра може понудити за нето цену од 1.000 динара (без пореза), што ће *крајњи потрошач* радо прихватити и уштедети 180 динара. Међутим, с обзиром на неутрални карактер пореза, лице А неће имати конкурентнију позицију на тржишту, ако је под описаним околностима његов купац *обвезник* Б. У овом случају, његова нето цена мора бити нижа од 1.000 динара. Најповољнији сценарио ће бити уколико досадашњу нето цену преиначи у бруто цену и изда одговарајућу фактуру (847,45 динара + 152,55 динара на име припадајућег пореза). Тада ће оба учесника трансакције приходовати на штету буџета, и то лице А у износу од 1.000 динара (задржаће порез будући да у пореској пријави исти промет исказује као извоз), а лице Б у износу од 152,55 динара које ће истаћи као претходни порез.

3. Преквалификација неопорезивог промета у опорезиви промет

У пракси су познати и супротни случајеви, где је циљ неопорезиви промет приказати као опорезиви.²²³

Навешћемо следећи пример. Опорезиви трговац отпадом делимично се снабдева преко лица које је одговорно за уклањање отпада у једном металуршком предузећу, купујући потребне количине „на црно“. Како би „легализовао“ настале улазе, он ангажује фантомско предузеће које му иста добра уз провизију „продаје“ или самостално фалсификује улазну фактуру. Исказани порез затим се (неосновано) истиче као претходни, на рачун кога добра може продати по нижој цени или максимизовати своју добит.

4. Преквалификација промета у циљу примене посебног поступка опорезивања

ЗПДВ у чл. 36 прописује посебан поступак опорезивања код продаје половних добара, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета.²²⁴ Обвезници који се баве прометом половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета, утврђују основицу као разлику између продајне и набавне цене добра, уз одбитак пореза који је садржан у тој разлици. Услов за овакво утврђивање основице је да је обвезник добра набавио од испоручиоца који није дуговао порез (тј. лица које није обвезник, малог обвезника, пољопривредника или обвезника који врши промет из чл. 6, ст.

²²³ Овакви случајеви нарочито су чести у трговини половним аутомобилима и отпадом, вид.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 572. Код нас је ова појава распрострањена међу предузетницима регистрованим у облику „самосталне трговинске радње“. За робу коју купују на кванташким и зеленим пијацама за готов новац, они обезбеђују лажне фактуре на основу којих неосновано истичу претходни порез, на име своје излазне обавезе, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 7.

²²⁴ Додатно, ЗПДВ предвиђа посебан поступак опорезивања малих обвезника (чл. 33), пољопривредника (чл. 34) и туристичких агенција (чл. 35).

1, тач. 2) ЗПДВ) или је користио посебан поступак опорезивања. Приликом оваквог промета добара обвезник не може исказивати порез у рачунима или другим документима и нема право на одбитак претходног пореза.²²⁵

Дакле, уколико је обвезник оваква добра набавио од другог обвезника, он ће имати право на одбитак пореза који му је обрачунао добављач, али ће уједно бити у обавези да при даљој продаји добара обрачуна припадајући порез. Ако је његов купац крајњи потрошач, он има интерес да преквалификацијом промета искористи предности описаног поступка опорезивања разлике и своја добра, уз једнаку маржу, јефтиније понуди на тржишту.²²⁶

То ћемо илустровати следећим примером. Обвезник из Суботице бави се продајом половних моторних возила и ауто-делова. Он увезе возило од обвезника из Аустрије по цени од 1.000 евра, за које при увозу плати припадајући порез. Исти порез затим истакне као претходни у наредном пореском периоду.²²⁷ При томе, настојаће да избегне да тражи повраћај тако што ће порез који је платио при увозу одбити од своје излазне обавезе (нпр. од пореза који обрачунава при препродаји ауто-делова које је набавио од локалних добављача - обвезника).²²⁸ При даљој продаји оваквог возила, рецимо по цени од 1.500 евра у динарској противвредности, он је дужан да обрачуна порез по стопи од 18%. Уместо тога, уз посед лажне фактуре, коју му обезбеђује аустријски партнер, он може преквалификовати промет и опорезовати само разлику између продајне и набавне

²²⁵ Вид.: чл. 36, ст. 1-2 и 4 ЗПДВ.

²²⁶ С обзиром на неутрални карактер пореза на додату вредност, други обвезник неће имати користи од оваквог поступања његовог добављача. Изузетно, то неће бити случај када је прописано изузимање од одбитка претходног пореза сходно чл. 29, ст. 1 ЗПДВ.

²²⁷ Чл. 29, ст. 1 ЗПДВ изузима од права на одбитак пореза плаћеног при увозу обвезника који увози путнички аутомобил. Међутим, у овом случају примениће се изузетак прописан чл. 29, ст. 2, тач. 1) ЗПДВ, према коме обвезнику право на одбитак не може бити ускраћено уколико је добро увезао искључиво за обављање делатности његовог даљег промета.

²²⁸ У противном ризикује контролу, која би увидом у рачун издат од стране аустријског партнера могла осујетити намеравању превару. Подсећамо да продаја добара која су набављена од обвезника подлеже редовном режиму опорезивања, вид.: чл. 36, ст. 2 ЗПДВ.

цене, у складу са чл. 36, ст. 1 ЗПДВ. Тиме му је омогућено да по цени од 1.600 евра при једнаком нивоу марже, на штету буџета исто возило прода јефтиније.

Порески третман интра-комунирних трансакција додатно олакшава организацију описаног облика евазије на територији Европске уније. Претпоставка је да значајан део европског тржишта половних возила функционише на тај начин.²²⁹

VIII Интра-комунирних евазионих облици

1. „Рингишпил“ трансакције

Прве „рингишпил“ трансакције су откривене у Холандији 70-тих година прошлог века. Под тзв. „Бенелукс“ режимом опорезивања, порез по основу увоза добара из Белгије или Луксембурга у Холандију није се плаћао на граници, у оквиру царинске процедуре. Увозник је био у обавези да порез по основу увоза декларише у наредној пореској пријави, при чему је у једнаком износу могао истаћи претходни порез.²³⁰ На овај начин омогућена је набавка добара растерећених од пореза коју није пратила кореспондирајућа обавеза плаћања пореза при увозу на граници. Починиоци су набављали добра ослобођена од пореза на која су потом обрачунавали порез на домаће испоруке. Наплаћен порез нису уплаћивали пореској администрацији. Иста добра ротирана су у прекограничном прометном циклусу између истих учесника. По томе су овакве

²²⁹ Вид.: Ludwig Merk, **Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im EG-Binnenmarkt**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/2001, стр. 98. Претпостављамо да је ово разлог због чега се у немачку базу података ZAUBER обавезно бележе сви случајеви прекограничног промета возила (са изузетком промета који врше непосредно произвођачи возила) вредности веће од 5.000 евра.

²³⁰ Иако запажамо упадљиву сличност „Бенелукс“ режима опорезивања и садашњег прелазног режима опорезивања интра-комунирних трансакција, не ради се о идентичном систему, вид.: Christian Amand, Kris Boucquez, *op. cit.*, стр. 237.

транзакције добиле назив „рингишпил“ транзакције (енг. *carousel fraud*; нем. *Karussellgeschäft*).²³¹

Прелазни режим опорезивања у оквиру Европске уније, у примени од 1. јануара 1993. године, који је уведен Директивом 91/680/ЕЕС²³², поплочао је пут за ширење Бенелукс модела „рингишпил“ транзакције на подручје читаве Европске уније.

1.1. Размере евазије

Не постоје сасвим поуздане процене о висини утајеног пореза по основу овог евазионог облика, како у појединим државама чланицама, тако ни на подручју целе Европске уније.²³³ У Уједињеном Краљевству месечна штета од „рингишпил“ транзакција процењена је на око 750 милиона фунти.²³⁴ У Немачкој су губици од свих облика евазије пореза на додату вредност у 2006. години процењени на 2% оствареног прихода од пореза на додату вредност, што износи између 8 и 10 милијарди евра. Трећина овог износа приписује се „рингишпил“ транзакцијама.²³⁵ Годишњи губици од овог облика евазије на нивоу Европске уније процењени су на близу 12 милијарди евра.²³⁶ EUROPOL верује да је штета

²³¹ Вид.: Redmar A. Wolf, **The Sad History of Carbon Carousels**, *International VAT Monitor*, 6/2010, стр. 404.

²³² Вид.: горе, фуснота 36.

²³³ Вид.: Richard T. Ainsworth, **VAT Fraud – Technological Solutions**, Boston University School of Law Working Paper no. 10-28, од 16.9.2010. године, стр. 3, http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/working_papers/2010.html, [30.12.2011.].

²³⁴ Вид.: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, стр. 7.

²³⁵ Вид.: European Commission, **Communication of the Commission to the Council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC**, COM(2006) 404 final, стр. 4. Цитирано према: Richard T. Ainsworth, *op.cit.*, фуснота 20.

²³⁶ Процене Министарства финансија немачке државе Баден-Виртемберг (*Baden-Württemberg*), вид.: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 21.

на нивоу Европске уније далеко већа и да је у 2006. години достигла читаве 23 милијарде евра.²³⁷

Иако износ утајеног пореза варира у зависности од конкретног случаја, најчешћи су примери оштећења буџета у вишемилонским износима. У случају познатом под називом „Chipdeal“, из 2001. године, у коме је учествовало чак 35 лица, већином из иностранства, немачки буџет је оштећен за 368 милиона евра, од којих је повраћено свега 113 милиона.²³⁸ У једном другом случају, из фебруара 2005. године, који су открили службеници нирнбершке пореске администрације, утајен је порез у износу од најмање 200 милиона евра.²³⁹ У највећим појединачним случајевима евазије откривеним у Канади, Италији и Пољској радило се о овом облику.²⁴⁰

1.2. О разлозима нарочите распрострањености „рингишпил“ трансакција на подручју Европске уније

Суштина оваквих трансакција је у томе да један учесник трансакције наплаћени порез од следбеника у прометном циклусу не уплати пореској администрацији, док овај други износ плаћеног пореза потражује као претходни порез. Стога су „рингишпил“ трансакције замисливе на подручју једне или више држава, независно од тога о којој држави је у конкретном случају реч.²⁴¹ Међутим, територија Европске уније чини се посебно погодном за овакву врсту трансакција.

²³⁷ Вид.: Europol Press release, **Experts discuss Missing Trader Intra-Community Fraud**, од 13.12.2006. године.

²³⁸ Вид.: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 21.

²³⁹ Вид.: Stefan von Berg, Jürgen Dahlkamp, Felix Kurz, **Champagner und schwere Autos**, *Spiegel*, 42/2005, стр. 61.

²⁴⁰ Вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 3.

²⁴¹ У литератури се најчешће наводи да међународна организација представља неизоставан елемент код „рингишпил“ трансакција, вид. нпр.: Ludwig Merk, *op. cit.*, стр. 97; Christian Amand, Frederik De Rick, **Intra-Community VAT Carousels**, *VAT Monitor*, 1/2005, стр. 9-10. Има, међутим, и супротних гледишта, према којима је „рингишпил“ трансакцију могуће организовати у

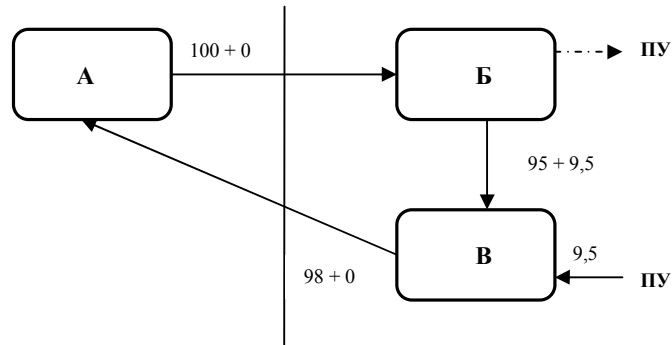
Европски систем пореза на додату вредност карактерише принцип дестинације који, да се подсетимо, у пракси подразумева да је интра-комунитарна испорука ослобођена са правом на одбитак претходног пореза, док је кореспондирајућа набавка опорезива у земљи дестинације добра. Укидање физичких граничних (царинских) прелаза међу државама чланицама крајем 1992. године двоструко је погодновало организаторима „рингишпил“ трансакција. Најпре, контрола стварног преноса добара из једне у другу државу чланицу постала је отежана. Порез се не наплаћује одмах, при уносу робе у другу државу чланицу, већ је наплата пореза одложена до истека пореског периода. Купац робе не мора тражити повраћај пореза, јер га првобитно (при увозу) није ни уплатио. Поред тога, отежана комуникација пореских администрација различитих држава повезаних трансакцијом олакшаће цео подухват. На овај начин, постало је могуће „рингишпил“ трансакцију базирати на простој циркулацији фиктивних фактура између предузећа из различитих држава чланица, и у одсуству стварног промета (у смислу транспорта) добара (како би се макар створио привид стварног пословања), па чак и у потпуном одсуству добара на која се трансакција односи.²⁴²

Овакав подухват је далеко ризичније и скупље организовати ако би ослобођење изискивало доказ о извозу који издаје надлежни (царински) орган, што ће бити у случају да се оваква трансакција простире на територије две или више држава ван Европске уније. Исто тако, ризичније је организовати овакву трансакцију где сви њени учесници комуницирају са пореском администрацијом једне државе (у случају да је преварна трансакција организована у границама једне државе). Међутим, најзначајније је да ће у потоњим случајевима успех трансакције увек зависити од остварења права на повраћај претходног пореза, и то од стране фантомског предузећа. Објаснимо наведено тако што ћемо интра-комунитарну

границама једне државе, упоред. нпр.: Utho Grieser, **Strafrechtliche Analyse der Umsatzsteuerhinterziehung und Ihre Bekämpfung**, Centaurus Verlag, Herbolzheim 2005, стр. 26-27.

²⁴² Вид.: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 22.

„рингишпил“ трансакцију упоредити са њеним организовањем у оквиру једне државе, односно на територији држава ван Европске уније.

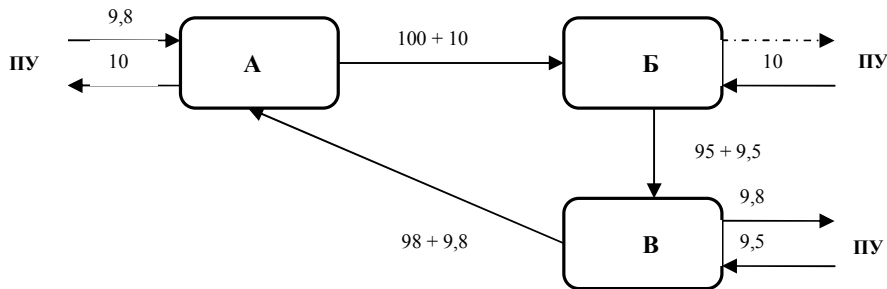


Слика 4. Пример једноставне интра-комунитарне „рингишпил“ трансакције

У представљеној ситуацији обвезник А (дистрибутер) остварио је маржу од 2 н.ј., док маржа обвезника В (такође, дистрибутера) износи 3 н.ј. Оба обвезника у књиговодственом смислу послују са добитком (у одсуству других трошкова). Обвезник Б би према књигама пословао са губитком од 5 н.ј., али је његов *de facto* добитак (захваљујући обрачунатом и наплаћеном ПДВ по стопи од 10%) 4,5 н.ј. Обвезник Б је фантомско предузеће, те неће пријавити износ дугованог пореза из домаће трансакције (према купцу В) нити ће тај износ уплатити пореској администрацији.²⁴³ Како, међутим, при преносу робе из друге државе чланице

²⁴³ Упоред.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 575. Како не би привукао пажњу пореске администрације непријављивањем интра-комунитарне набавке (о чему његова администрација добија информацију из сумарне изјаве обвезника А преко VIES система размене података, вид.: доле, стр. 153-157), обвезник Б ће пријавити своју интра-комунитарну набавку, упоред.: Andre Dathe, **Umsatzsteuerhinterziehung**, CT Salzwasser-Verlag, Bremen 2006, стр. 25-26. У поднетој пријави може бити пријављен и износ дугованог пореза из домаће трансакције, али он свакако неће бити плаћен (јер је износ неплаћеног пореза његова „зарада“). Да су фантомска предузећа често склона оваквом поступању, вид.: Carsten Hentschel, **Neue und erweiterte Befugnisse der Finanzämter durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Neue Juristische Wochenschrift*, 23/2002, стр. 1704; Julia Wilhelm, **Schutz des Umsatzsteueraufkommens durch §§ 26b, 26c UStG – Eine Zwischenbilanz** -, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2005, стр. 474. Са друге стране, и Ричард Т. Ејнсворт наводи да се износ дугованог пореза из домаће трансакције никад не пријављује и не уплаћује,

није платио порез (при увозу) исти не мора ни потраживати. На тај начин се избегава и контрола коју би захтев за повраћај могао иницирати. Неопходно је, међутим, да фантомско предузеће буде први купац робе пореклом из друге државе чланице. У противном, оно би морало захтевати одбитак пореза који би платило кроз цену свога добављача и цела трансакција била би изложена ризику од неуспеха, који је карактеристичан за следећа два примера.²⁴⁴



Слика 5. Пример „рингишпил“ трансакције у оквиру једне државе чланице

У примеру „рингишпила“ у границама једне државе, обвезник А остварио је маржу од 2 н.ј., док маржа обвезника В износи 3 н.ј. Оба обвезника и у књиговођственом смислу послују са добитком (у одсуству других трошкова). Обвезник Б (фантом) би према књигама пословао са губитком од 5 н.ј. Његов *de facto* добитак може износити 4,5 н.ј. (у условима ПДВ стопе од 10%) *искључиво под претпоставком да оствари повраћај претходног пореза* у износу од 10 н.ј. Да би то учинио, он мора поднети пријаву у којој неће пријавити излазни промет ни припадајући порез, а тражити повраћај што је, у најмању руку, веома ризичан потез. Уколико би пријавио излазни промет, висина повраћаја износила би свега 0,5 н.ј. При продаји робе по вишој цени, трансакција неће успети, јер би у тој

вид.: Richard T. Ainsworth, **Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution**, *Tax Notes International*, Vol. 42 (2006), no. 5, стр. 444.

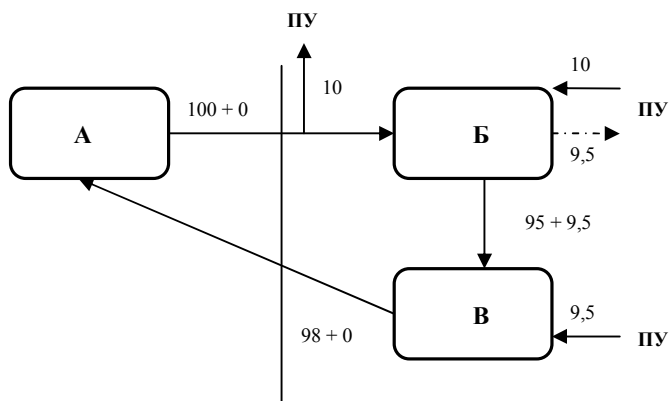
²⁴⁴ Вид. другачије: Martin Kemper, **Umsatzsteuerkarussellbetrug: Organisierte Kriminalität und ihre wirtschaftlichen Zusammenhänge**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2005, стр. 3, фуснота 13. Исти аутор једнако образлаже због чега је неопходно да фантомско предузеће буде *први* купац робе пореклом из друге државе чланице, вид.: Martin Kemper, **Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und Ihre systematische Bekämpfung**, стр. 575.

варијанти обвезник В или А морао свесно пословати са губитком. Уколико се не ради о саучесницима, тако нешто је мало вероватно. У противном, већ сама чињеница да неко стално робу продаје испод набавне цене довољно је сумњива, а контролом би се вероватно брзо ушло у траг свим учесницима трансакције.

Са истим проблемима сусреће се и фантомско предузеће које је порез платило при увозу, па његов повраћај захтева у земљи увоза путем пореске пријаве.²⁴⁵ Изузетак представља увоз из треће земље у Европску унију, где се порез не плаћа одмах при увозу, уколико је непосредно праћен интра-комунитарном трансакцијом.²⁴⁶

²⁴⁵ Ситуација аналогна увозу постојаће и када се добра допремају са територије АП Косово и Метохија (у даљем тексту: *АПКМ*) на територију Србије ван територије АПКМ. ЗПДВ у чл. 58 и 59 прописује да се на ПДВ при увозу добара (из друге државе) примењују царински прописи, док је за обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан царински орган који спроводи царински поступак, осим уколико ЗПДВ друкчије не одреди. Уредба о извршавању ЗПДВ на територији АПКМ за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244, „Сл. гласник РС“, бр. 15/05 и 68/11, такође прописује да при промету добара страног порекла са територије АПКМ на територију Републике ван АПКМ обрачун и наплату ПДВ врши надлежни царински орган, по поступку и на начин којим је регулисан царински поступак. ПДВ *који је плаћен* (при „увозу“) може да служи обвезнику као претходни порез, ако обавља промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, у складу са ЗПДВ, вид.: чл. 2 и 3 Уредбе. При промету добара домаћег порекла са територије АПКМ на територију Републике ван АПКМ обрачун ПДВ врши посебно одељење Пореске управе. Обрачунати ПДВ уплаћује се на прописани уплатни рачун о чему надлежна организациона јединица Управе за терзор издаје потврду, вид.: чл. 6, ст 1-3 Уредбе. Добра на која није плаћен ПДВ не могу иступити преко административне линије са АПКМ на територију Републике ван АПКМ, осим ако је за износ обрачунатог ПДВ и других трошкова положена неопозива банкарска гаранција издата од стране банке са територије Републике ван АПКМ у корист Републике Србије – Министарства финансија, платива у року од осам дана, вид.: чл. 8, ст. 1 Уредбе. Чл. 28, ст. 3, тач. 2 ЗПДВ прописује да ПДВ при увозу *мора бити плаћен* да би се могао одбити као претходни порез. Имајући у виду наведено, могућности за настанак „рингишпила“ при промету добара са обвезницима са територије АПКМ једнаке су онима које постоје у размени са другом државом.

²⁴⁶ Вид.: чл. 143 (1)(d) Директиве 2006/112/ЕС.

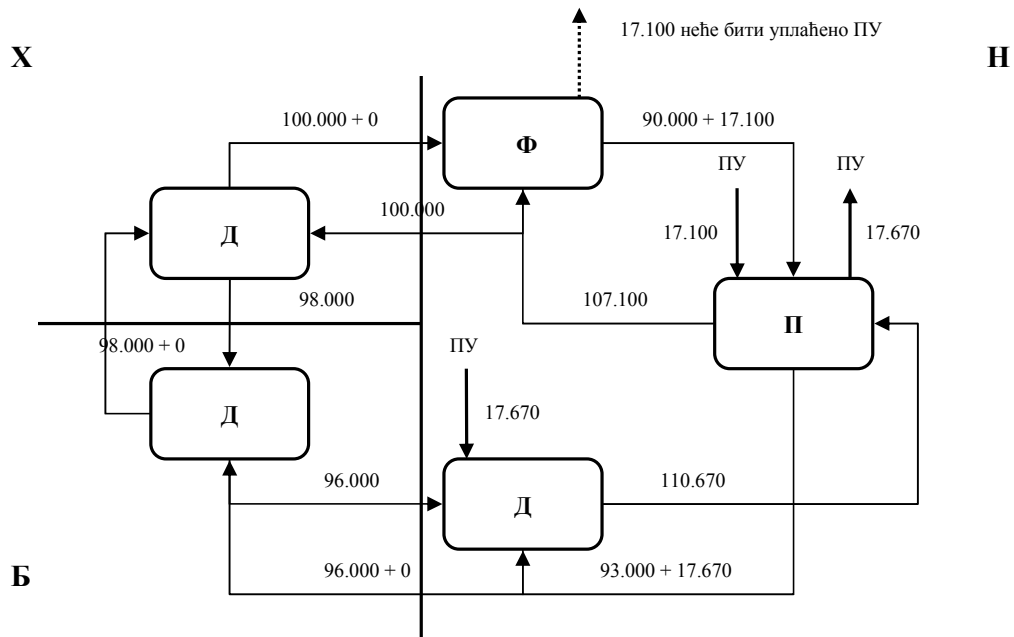


Слика 6. Пример „рингишпил“ трансакције који укључује две државе ван Европске уније

Закључујемо да је за успешност „рингишпил“ трансакција од пресудног значаја **избегавање тражења повраћаја претходног пореза**, најпре због неопходности комуникације са пореском управом која може иницирати контролу, а потом и због неизвесности у погледу остварења повраћаја.

1.3. Лукративни потенцијал „рингишил“ трансакција

Лукративни потенцијал „рингишил“ трансакције директно зависи од броја фантомских предузећа која су укључена у трансакцију и обртног интензитета добара и услуга у оквиру прометног циклуса. Погледајмо следећи пример:

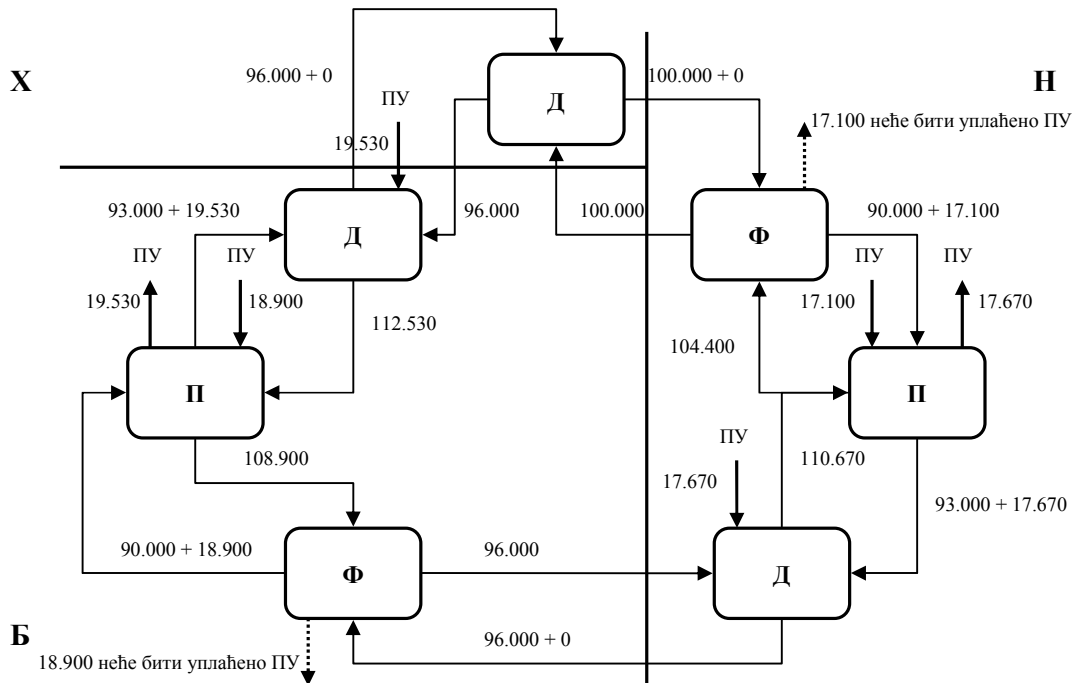


Слика 7. „Рингишил“ трансакција са једним фантомским предузећем

Иницијатор трансакције, предузеће са седиштем у Холандији, продаје фантомском предузећу робу по цени од 100.000 евра. Будући да фантомско предузеће од почетка не намерава да уплати порез који је обрачунао на своју испоруку, он ће смањити цену производа испод набавне, са 100.000 на рецимо 90.000 евра. Тиме постаје конкурентнији на тржишту и лакше налази купца. Умањење цене и његова зарада биће, као што ћемо видети, компензовани из утајеног пореза. Купац фантомског предузећа платиће бруто цену у износу од 107.100 евра, јер је ПДВ 19%. На своју продајну цену у износу од 93.000 евра он уредно обрачунава и уплаћује дуговани порез. У пореској пријави своју обавезу ће умањити у висини пореза који му је обрачунало фантомско предузеће. Плаћањем цене од стране немачког дистрибутера у износу од 110.670 евра остварио је зараду од 3.000 евра. Немачки дистрибутер даље извози робу за

Белгију по цени од 96.000 евра на коју не обрачунава порез, будући да се опет ради о интра-комунитарној трансакцији. Он, међутим, остварује право на повраћај претходног пореза, који је платио по рачуну свога претходника у прометном ланцу и остварује зараду у износу од 3.000 евра. Белгијски дистрибутер извози даље исту робу по цени од 98.000 евра до холандског иницијатора, чиме зарађује 2.000 евра. Из затвореног круга лако се може сагледати и профит холандског учесника „рингишпила“, реч је, такође, о суми од 2.000 евра. Сабирањем зарада сваког појединачног учесника долазимо до износа од 17.100 евра, за који је, заправо, оштећен немачки буџет.

Убацивањем још једног фантомског предузећа, нпр. у Белгији, „рингишпил“ трансакција постаје још лукративнија, а трошак „подељен“ између белгијског и немачког буџета. Разрадио сада претходни пример, како бисмо поменути ефекат сликовитије представили:



Слика 8. „Рингишпил“ трансакција са два фантомска предузећа

Убацивањем белгијског фантомског предузећа, повећава се добитни потенцијал трансакције, овога пута и на штету белгијског буџета, при чему је стопа ПДВ у Белгији 21%. Већ при првом обрту робе, зарада у оваквој конструкцији достиже читавих 36.000 евра, што чини чак 36% првобитне вредности робе. Тешко је, дакле, сликовитије приказати какав подстицај овакви подухвати стварају за потенцијалне починиоце, посебно ако се узме у обзир чињеница да се овде, по правилу, ради о вишемилионској вредности робе.²⁴⁷

1.4. Уобичајене стратегије за „маскирање“ преварне трансакције

„Рингишпил“ трансакције разликују се од осталих облика евазије пореза на додату вредност и по томе што их врше организоване криминалне групе.²⁴⁸ Реч је о добро осмишљеним, прецизно планираним и од стране плаћеног стручног особља саветима пропраћеним трансакцијама.²⁴⁹

Починиоци ће настојати да их максимално закомпликују, како би за пореске администрације било готово немогуће да прозру њихову праву природу. Уобичајене су следеће стратегије за „маскирање“ преварне трансакције:

- укључивање већег броја предузећа са регуларним пословањем (перача);
- развлачење прометног циклуса преко територије већег броја земаља²⁵⁰;
- брзо мењање учесника прометног циклуса и допуна ланца новим²⁵¹;

²⁴⁷ О атрактивности оваквих подухвата, вид. нпр.: Louis Botes, Marlene Botes, **Money-Laundering in South Africa**, *VAT Monitor*, 4/2002, стр. 259.

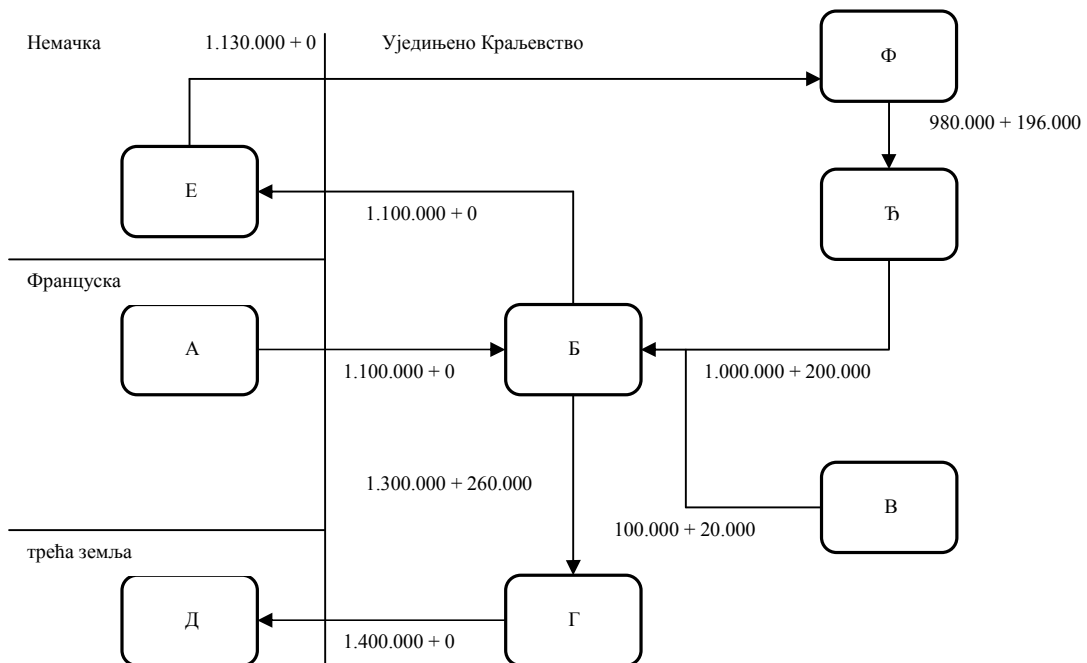
²⁴⁸ Тако се „рингишпил“ трансакције доводе у везу са руском и италијанском (Ndrangheta) мафијом, вид.: Richard T. Ainsworth, **VAT Fraud – Technological Solutions**, стр. 3.

²⁴⁹ Лудвиг Мерк наводи да иза оваквих трансакција стоје особе које располажу неопходним стручним знањима (нпр. познавање језика, иностраног платног промета, знањима у области пружања шпедитерских услуга и у области транспорта, начину размишљања и деловања пореских службеника и сл.), вид.: Ludwig Merk, *op. cit.*, стр. 97.

²⁵⁰ То не морају нужно бити чланице Европске уније. Познати су случајеви који су праћени од Берлина, преко Дубаија, па све до Лахореа у Пакистану, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 3.

- дељење првобитне испоруке у више мањих, које се потом испоручују на различите адресе;
- коришћење преносивих услуга у својству предмета „рингишпил“ трансакција.²⁵²

Погледајмо, на следећем примеру, како је могуће закомпликовати „рингишпил“ трансакцију:



Слика 9. Пример компликоване „рингишпил“ трансакције

Извор: *Combating VAT Fraud in the EU, The way forward*, стр. 8-9.

Предузеће Б из Уједињеног Краљевства купује лиценце за коришћење софтвера од обвезника А из Француске. Том приликом примењује се *reverse charge* и

²⁵¹ Фантомска предузећа управо се одликују кратким трајањем, вид.: **Bericht nach § 99 ВНО: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 30-31.

²⁵² О предностима преносивих услуга над добрима, вид.: доле, стр. 105-106.

обавеза плаћања пореза прелази на купца.²⁵³ Затим купује софтвер од предузећа В на који плаћа британски ПДВ, по стопи од 20%, у износу од 20.000 фунти. Лиценцирани софтвер продаје обвезнику Г на који обрачунава порез у износу од 260.000 фунти. Обвезник Г даље продаје иста добра обвезнику у трећој земљи и захтева повраћај претходног пореза. Б купује у оквиру независне трансакције добра од обвезника Ђ, на која плаћа ПДВ у вредности од 200.000 фунти. У прометном циклусу који претходи овој трансакцији налази се фантомско предузеће које не уплаћује дуговани порез на продата добра, док Ђ истовремено потражује претходни порез. Обвезник Б затим продаје ова добра обвезнику Е из Немачке и потражује претходни порез. Обвезник Е иста добра поново враћа у Уједињено Краљевство продавши их директно фантомском предузећу.

У случају да обвезник Б није набавио лиценце и софтвер и предузећу Е продао искључиво добра која су предмет преварне трансакције, он би од пореске администрације потраживао претходни порез у износу од 200.000 фунти. Тражени претходни порез могао би му бити ускраћен будући је он директан учесник прометног циклуса у који је умешано фантомско предузеће и да су предмет његове продаје предузећу Е иста добра која су била предмет трансакције између предузећа Ђ и фантомског предузећа.²⁵⁴ Међутим, куповином и даљом продајом лиценцираног софтвера предузећу Г, он се од повериоца значајног износа претходног пореза претвара у дужника пореза у износу од 40.000 фунти и тако не изазива сумњу у очима пореске администрације. Повраћајем претходно плаћеног пореза у пуном износу (чији део чине и плаћених 40.000 фунти) од стране обвезника Г трансакција бива окончана. Одлична маска разоружава пореску администрацију у покушају да спасе порески приход. Обвезник Г, ни на који начин, није уплетен у промет добара која су предмет преварне трансакције (купио

²⁵³ Вид.: чл. 56 Директиве 2006/112/ЕС. Напомињемо да је доношењем Директиве 2008/8/ЕС, када је реч о промету услуга, трансфер пореске обавезе са продавца на купца постао опште правило у свим В2В трансакцијама, те су тиме проширене и могућности за експлоатацију *reverse charge* поступка у описане сврхе.

²⁵⁴ О опасности од ускраћивања права на одбитак претходног пореза, вид.: доле, стр. 196-204.

је и даље продао лиценцирани софтвер, а не добра која су предмет спорне трансакције) и тешко је доказати да је он могао поседовати сазнања о истој.

1.5. Учесници „рингишпил“ трансакција

Уобичајено је да се међу учесницима „рингишпил“ трансакција, поред фантомских предузећа, налазе и обвезници који регуларно послују. С обзиром на улогу која им се приписује, међу учесницима „рингишпил“ трансакција разликујемо:

- Фантомско предузеће (енг. *missing trader, bogus trader*; нем. *Scheinunternehmen*)²⁵⁵

Евазиони облици са фантомским предузећима стари су колико и сам порез на додату вредност. Убрзо по увођењу овог пореског облика у Француској 1954. године, забележени су случајеви у којима су трговци без надокнаде сакупљали старо гвожђе, а потом продавали сировину челичној индустрији са обрачунатим порезом. Наплаћени порез нису уплаћивали фискусу. Фактуре су, по правилу, издавале скитнице за које би се установило да су мртве убрзо по откривању преваре. То је иницирало изопштавање трговине гвозденим отпадом из система пореза на додату вредност у Француској.²⁵⁶

За фантомска предузећа карактеристично је да никад не плаћају дуговани порез, чак и уколико испуњавају неке обавезе формалне природе (попут горе поменуте

²⁵⁵ Појам *missing trader*-а одређен је уредбом Европске комисије бр. 1925/2004 (**Commission Regulation No 1925/2004 of 29 October 2004 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation No 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax**, OJ L 331 of 5 November 2004) као предузетник/предузеће, које је регистровано за потребе пореза на додату вредност, и у могућој преварној намери, набавља робу и услуге или се претвара да то чини, не плаћајући при томе ПДВ, а затим даље продаје набављене предмете или услуге и у издатом рачуну обрачунава ПДВ, али дуговани порез не уплати надлежном државном органу.

²⁵⁶ Вид.: Christian Amand, Kris Boucquez, *op. cit.*, стр. 236.

пријаве интра-комунитарних набавки). Уколико надлежним органима и пође за руком да дођу до одговорних лица, искуство показује да је у оваквим случајевима насталу штету тешко надокнадити. У улози одговорног лица неретко се, наиме, ангажује лице без сопствене имовине, особа која болује од болести зависности и сл., са задатком да, као руководилац нпр. једног друштва са ограниченом одговорношћу са најнижим могућим улогом, издаје и потписује излазне фактуре.²⁵⁷ Услед тешког материјалног положаја овакви „руководиоци“ преузимају ризик да буду откривени, задовољавајући се, при томе, просечним зарадама. Чак и ако се уђе у траг оваквом починиоцу, штета се, услед недостатка средстава, не може надокнадити. Прави организатори преваре замениће откривеног фантома новим.²⁵⁸ Фантомска предузећа, по правилу, трају свега неколико недеља, а најдуже неколико месеци.²⁵⁹

Будући да примарна намера оснивача фантомског предузећа није вршење пословне делатности, овакви субјекти најчешће нису ни способни да самостално врше промет добара и услуга. Они служе само као параван другима који то чине, што може створити привид да фантомска предузећа директно врше промет добара и услуга.²⁶⁰ Дешава се и да је њихово пословање у потпуности фингирано.²⁶¹

²⁵⁷ Вид.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 572.

²⁵⁸ Вид.: Andre Dathe, *op. cit.*, стр. 27. Мартин Кемпер говори о зависницима од дроге или алкохола који су спремни да за пар хиљада евра преузму одговорност и који не маре за претњу санкцијом, вид.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 572.

²⁵⁹ Вид.: Fabrizio Borselli, *op. cit.*, стр. 334.

²⁶⁰ Нарочито је у области грађевинарства честа појава да се мали подизвођачи и радници-појединци окупљају око фантомског предузећа, које потом игра улогу равноправне стране у уговорном односу са налогодавцем, док се у реализацији посла ослања на квалификације окупљеног персонала. Такви радници ангажују се „на црно“, док предузеће своје услуге фактурише по бруто цени, али порез не уплаћује фискусу. После неког времена овакво предузеће „нестаје“, а на његово место долази друго, које поново окупља исти персонал, вид.: **Bericht nach § 99 ВНО: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 29.

²⁶¹ Вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 9.

О врстама „услуга“ које пружају фантомска предузећа већ је било речи у делу посвећеном неоснованом одбитку претходног пореза.²⁶² Код „рингишпил“ трансакција задатак је фантомског предузећа да изда рачун који његовог следбеника у прометном ланцу овлашћује на истицање права на одбитак претходног пореза. На име буџетске „субвенције“ омогућено је појефтинијење робе и директно богаћење на штету буџета.

- Перач (*buffer company*)

Перач је следбеник фантомског предузећа у прометном ланцу. Перачи се уводе како би се трансакција закомпликовала и како би се раскинула директна веза између фантомског предузећа и дистрибутера (који инкасира износ неплаћеног пореза од стране фантома). У својству перача може се појавити предузеће које потпуно регуларно послује и чије руководство уопште не наслућује истинску сврху трансакције у коју је уплетено. Фантомско предузеће може, зарад прикривања правог циља организоване трансакције, руководство перача обманути информацијом да поседује веома лукративан контакт за даљу испоруку добара, али да само није у могућности да изврши директну испоруку, услед извесних правних или каквих других разлога. Тиме се уједно роба усмерава у жељеном правцу и спречава се напуштање круга првобитно планираних учесника. Али, и у случају када је перач несавестан, будући да своје обавезе редовно испуњава, пореска администрација ће тешко доказати истиниту природу учешћа ове компаније у преварном прометном ланцу.

- Дистрибутер (*distributor*)

Последња карика у преварном ланцу у оквиру исте земље је извозник у другу државу. Дистрибутер је субјект са крајње регуларним пословањем, који редовно

²⁶² Издавање лажних фактура у циљу „легализације“ промета добара и услуга, преквалификације неопорезивог у опорезиви промет, извлачења готовог новца из регуларних новчаних токова и стварања лажног основа за одбитак претходног пореза.

испуњава своје обавезе, што га чини порески неупадљивим²⁶³. Његове испоруке су ослобођене са правом на повраћај претходног пореза. Реализацијом повраћаја инкасира се износ пореза, који фантомски добављач претходно није уплатио и превара је окончана.²⁶⁴

Штавише, извозом робе ка првобитном иницијатору трансакције омогућено је да се она поново „заврти“ кроз једнаки прометни циклус. Уколико би фантомско предузеће робу испоручило предузећу које савесно послује и које је несвесно његовог учешћа, а оно потом крајњем потрошачу, мањак у државној каси смањио би се за износ пореза који је он обрачунао на своју маржу.²⁶⁵ Поред тога, учесници трансакције морали би пронаћи нову робу са којом ће пословати.

1.6. Предмет „рингишпил“ трансакција

Како је основица пореза на додату вредност продајна цена добара и услуга, износ утајеног пореза у директној је вези са „издашношћу“ основице. Правило је, стога, да се као предмет „рингишпил“ трансакција јавља вреднија роба, која и у мањим количинама генерише висок износ пореза. Пожељно је да се ради о роби која лако може бити апсорбована од стране тржишта. Она уједно не привлачи много пажње, што учеснике трансакције у далеко мањој мери излаже опасности да буду откривени. Таква је нпр. роба чија је цена на тржишту променљива услед честог представљања нових модела и верзија.²⁶⁶ Како укупан износ утајеног пореза зависи од тога колико се пута роба „окрене“ у оквиру затвореног круга учесника прометног циклуса, иста мора бити подложна једноставном и јефтином транспорту. Такође, мора се радити о роби чији је промет, у фази прометног циклуса у којој се порез намерава утајити, опорезован стандардном, тј. вишом

²⁶³ Упоред.: Andre Dathe, *op. cit.*, стр. 24.

²⁶⁴ Тако Константин Пашев наводи да је за извлачење средстава из буџета неопходно да последњи учесник у прометном ланцу буде ослобођен са правом на одбитак претходног пореза (какав је извозник), вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 5.

²⁶⁵ На примеру „ланчаних“ трансакција, упоред.: доле, стр. 110.

²⁶⁶ О карактеристикама робе која је подобна да буде предмет „рингишпил“ трансакције, вид.: Fabrizio Borselli, *op. cit.*, стр. 334.

стопом пореза на додату вредност. Јасно је да се тиме увећава и остварени профит. Посматрано из овог угла, најбоље је „рингишпил“ трансакцију испланирати тако да до утаје дође (од земаља укључених у трансакцију) у оној земљи, у којој је стопа пореза на додату вредност висока. Корисно је, на овом месту, учинити кратак упоредни преглед ПДВ стопа у земљама Европске уније.

Табела 6. Стопе пореза на додату вредност у државама чланицама Европске уније

Држава чланица	Стандардна стопа	Посебна стопа
Аустрија	20	10
Белгија	21	6 / 12
Бугарска	20	9
Кипар	17	5 / 8
Чешка	20	14
Данска	25	-
Естонија	20	9
Финска	23	9 / 13
Француска	19,6	2,1 / 5,5 / 7
Немачка	19	7
Грчка	23	6,5 / 13
Мађарска	27	5 / 18
Ирска	23	4,8 / 9 / 13,5
Италија	21	4 / 10
Летонија	22	12
Литванија	21	5 / 9
Луксембург	15	3 / 6 / 12
Малта	18	5 / 7
Холандија	19	6
Пољска	23	5 / 8
Португалија	23	6 / 13
Румунија	24	5 / 9
Словачка	20	10
Словенија	20	8,5
Шпанија	18	4 / 8
Шведска	25	6 / 12
Уједињено Краљевство	20	5

Извор: EU VAT rates 2012, <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>, [20.6.2012.].

Све ове карактеристике поседују нпр. мобилни телефони, компјутерске компоненте²⁶⁷ и други електронски уређаји, аутомобили²⁶⁸, мотоцикли, делови за наведене²⁶⁹ и сличне производе.²⁷⁰

Последњих година забележен је пораст овог евазионог облика код промета одређене врсте услуга. Директива 2006/112/ЕС под појмом добара подразумева телесне ствари.²⁷¹ Од бестелесних објеката једино се електрична енергија, гас, топлотна и расхладна енергија и сл., као и одређена права на непокретној имовини изричито подводе под појам добара.²⁷² Све остало сматра се услугом.²⁷³

²⁶⁷ Тако HMRC верује да су до 2006. године предмет оваквих трансакција пре свега били мобилни телефони и компјутерски чипови, вид.: House of Lords, European Union Committee, **Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU (Report With Evidence)**, HL Paper 101, од 25. 5. 2007. године, стр. 13. Познат је случај у коме је 21-годишњи починилац између Уједињеног Краљевства и Ирске „завртео“ компјутерске чипове, при чему је промет досегао, чак, 10% светског промета те врсте компјутерских чипова, иако је код себе имао само једну кутију добара, вид.: HMRC press notices, **Healey Hails Success of VAT Crackdown**, од 25. 9. 2003. године, http://www.gov-news.org/gov/uk/news/healey_hails_success_of_vat_crackdown/4315/html, [20.1.2012.]. То је изазвало увођење ограниченог *reverse-charge*-а на промет ових добара у Уједињеном Краљевству, вид.: доле, стр. 316-317.

²⁶⁸ На примеру канадског искуства, вид.: Richard T. Ainsworth, **Tackling VAT Fraud: Car Flipping and Computer Chips on a Carousel**, *Tax Notes International*, Vol. 46 (2007), no. 3, стр. 267-280. На примеру Уједињеног Краљевства, вид.: Richard T. Ainsworth, **Car flipping in the U.K.: The VAT Fraud Marketplace and Certified Solutions**, *Tax Notes International*, Vol. 47 (2007), no. 13, стр. 1157-1167. У Немачкој, вид.: Martin Kemper, **Umsatzsteuerkarussellbetrug: Organisierte Kriminalität und ihre wirtschaftlichen Zusammenhänge**, стр. 2.

²⁶⁹ Највећа откривена превара у Пољској за предмет је имала хепон сијалице за возила. Евидентиране испоруке за неколико месеци превазишле су годишњу потражњу за тим производом на нивоу целе Европске уније (радило се о 253 хиљаде сијалица у вредности од 154 милиона пољских злота), вид.: Violetta Krasnowska-Salustowicz, Wojciech Surmacz, **VAT się kręci, a my z nim**, *Newsweek Polska*, од 13.3. 2010. године, <http://newsweek.pl/wydania/1171/vat-sie-kreci--a-my-z-nim.55162.1.1>, [20.1.2012.].

²⁷⁰ Вид.: Christian Amand, Frederik De Rick, *op. cit.*, стр. 11.

²⁷¹ Вид.: чл. 14 (1) Директиве 2006/112/ЕС.

²⁷² Вид.: чл. 15 Директиве 2006/112/ЕС.

²⁷³ Вид.: чл. 24 (1) Директиве 2006/112/ЕС.

Предмет „рингишпил“ трансакција мора бити преносив, како би се могао „завртети“ и генерисати профитабилан износ пореза. Када је реч о услугама, традиционалне услуге су, по правилу, непреносиве. Разлог томе је њихов једнократни карактер, тј. у моменту извршења оне се у потпуности абсорбују. Класичан пример представљају занатске услуге. Међутим, постоје и преносиве услуге које су подложне даљој продаји све док не буду у потпуности искоришћене. Добре примере представљају улазнице за културне манифестације, емисиони сертификати (преносиве дозволе за загађивање)²⁷⁴, VOIP (*voice-over-Internet-protocol*)²⁷⁵ и кредити за мобилне телефоне и сл. Преносиве услуге, будући да су подложне даљој продаји, подједнако су подобне да буду предмет „рингишпил“ трансакција, баш као и добра.

Разлози за миграцију „рингишпил“ трансакција ка преносивим услугама су двојачке природе. Као прво, пореске администрације су годинама концентрисале своје напоре на сузбијање „рингишпил“ трансакција превасходно у домену промета добара.²⁷⁶ И друго, добра увек остављају материјалан траг, док услуге

²⁷⁴ Europol је штету од интра-комунитарне евазије при трговини емисионим сертификатима у Европској унији у 2009. години проценио на 5 милијарди евра, вид.: Europol press release, **Carbon Credit Fraud Causes More Than 5 billion Euros Damage for European Taxpayer**, од 9.12.2009. године, <http://www.europol.europa.eu/content/press/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-european-taxpayer-1265>, [18.1.2012.]. Штета по француског фиска у периоду август 2008.-јуни 2009. године процењена је на најмање 1,7-1,9 милијарде евра, вид.: Marius Frunza, Dominique Guégan, Antonin Lassoudiere, **Statistical Evidence of Tax Fraud on the Carbon Allowances Market**, од 10.12.2010. године, стр. 8, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1664111, [18.1.2012.].

²⁷⁵ У једном случају, недавно откривеном у Италији, избегнуто је плаћање пореза на додату вредност по основу трговине VOIP-телекомуникационим услугама. Штета по италијанског фиска процењена је на 400 милиона евра, вид.: Redmar A. Wolf, *op. cit.*, стр. 406.

²⁷⁶ И Европска комисија, по први пут у 2009. години, предлаже ограничену примену *reverse-charge*-а и у области промета услуга (конкретно на промет емисионих сертификата), вид.: European Commission, **Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud**, COM(2009) 511 final. У ранијим документима ова мера била је ограничена искључиво на промет добара.

„испаре“ у оном моменту када су у потпуности искоришћене. Тиме се доказивање оваквих трансакција додатно отежава. Битно је другачија ситуација када се једно возило више пута „заврти“ у кругу истих учесника прометног циклуса од ситуације када се нпр. минути разговора константно препродају док се у потпуности не искористе. Поред тога, за разлику од добара, чији транспорт повлачи одређене трошкове и оставља траг за починиоцима, услуге могу инкорпорисати високу вредност, док, истовремено, питање физичких карактеристика постаје потпуно излишно. На тај начин, „рингишпил“ трансакције, чији су предмет преносиве услуге, постају јефтиније за организацију, уз истовремену редукцију ризика од откривања.

1.7. Интересна подлога за организовање „рингишпил“ трансакција

Код „рингишпил“ трансакција учесници су чврсто повезани заједничким интересом.²⁷⁷ То може једноставно бити извлачење новца из буџета кроз повраћај претходног пореза (нпр. у случају циркулације фиктивних фактура између учесника трансакције). Међутим, у пракси су познати случајеви код којих је основни мотив за организовање преварне трансакције лакши долазак до купца добра које се заиста настоји продати на тржишту.²⁷⁸ Конкурентнији положај на тржишту омогућен је „субвенцијом“ из буџета у износу неплаћеног пореза.

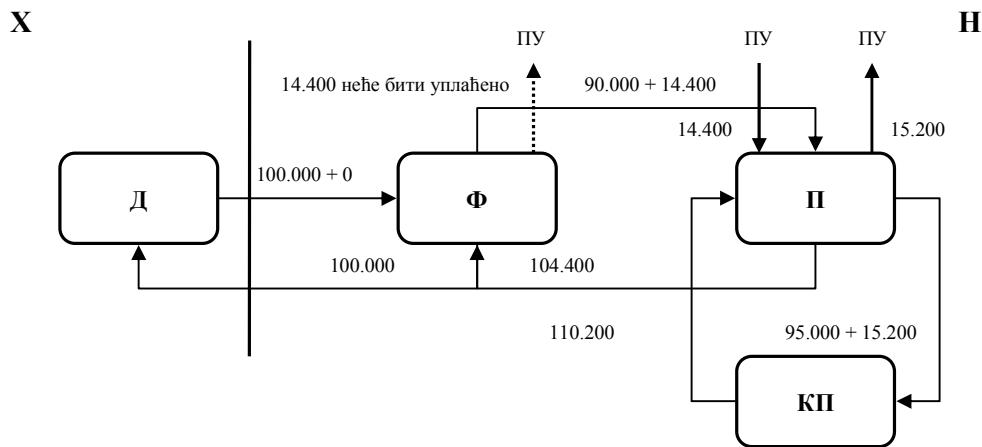
²⁷⁷ Вид.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 3.

²⁷⁸ Вид.: *ibid.*, стр. 2-3. Аутор описује случај из праксе у коме су немачка возила више класе продавана на италијанском тржишту. У представљеном случају на возилу марке BMW X 5 по набавној цени од 47.769,00 евра учесници трансакције зарадили су између 15.000 и 30.000 евра. Истрагом је обухваћено око 50 таквих возила. Исто тако, Гернот Митлер, министар финансија савезне државе Рајнланд-Фалц (Rheinland-Pfalz), на конференцији посвећеној утаји пореза на додату вредност и могућим решењима за њено спречавање, с позивом на извештај немачког Савезног ревизорског тела, помиње лизинг-послове са вредним индустријским добрима, где намерним изазивањем стечаја на страни примаоца лизинга настају значајни губици прихода од пореза на додату вредност, са циљем срозавања цена на тржишно прихватљив ниво, вид.: Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 7.

Чврста интересна подлога оваквих подухвата умањује учинак надлежних органа у откривању ових дела и њихових починилаца. Учесници, по правилу, поричу да су знали, односно могли знати истинску улогу фантомског предузећа, као и какво друго незаконито деловање. Стога се тешко може очекивати да ће број оваквих трансакција у постојећем систему пореза на додату вредност опасти. Према неким ауторима, очекивања су управо супротна.²⁷⁹

2. „Ланчане“ трансакције

Због своје суштинске блискости са „рингишпил“ трансакцијама (и овде се, наиме, ради о интра-кунитарном евазионом облику који укључује фантомска предузећа) поједини аутори²⁸⁰ сматрају „ланчане“ трансакције (енг. *chain transactions*; нем. *Kettengeschäft*) заправо модалитетом „рингишпил“ трансакције. Међу њима, међутим, постоји једна значајна разлика. Док код „рингишпил“ трансакција роба доспева поново у руке њеног првобитног иницијатора, по чему су овакве трансакције и добиле име, код „ланчаних“ трансакција то није случај, и роба завршава свој пут код крајњег потрошача у оквиру истог прометног ланца.



Слика 10. Пример интра-кунитарне „ланчане“ трансакције

²⁷⁹ Вид.: Martin Kemper, *Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und Ihre systematische Bekämpfung*, стр. 575.

²⁸⁰ Вид.: Christian Amand, Frederik De Rick, *op. cit.*, стр. 9. То уопште не чуди, ако се узме у обзир у даљем тексту описани степен блискости између ова два типа трансакција.

Холандско предузеће, као иницијатор трансакције, испоручује робу немачком фантомском предузећу, у вредности од 100.000 евра. Пошто се ради о неопорезивој интра-комунитарној испоруци, на рачун холандског предузећа биће уплаћена његова нето цена. Фантомско предузеће пријављује немачким пореским властима трансакцију третирајући је као опорезиву интра-комунитарну набавку. Дуговани порез на овакву набавку оно истовремено истиче као претходни порез. Затим робу даље ставља у промет и издаје фактуру у којој обрачунава порез на своју испоруку. Планирајући од самог почетка да обрачунати порез не уплати, оно умањује своју цену и на тај начин чини своју испоруку знатно конкурентнијом. Следбеник у ланцу уплаћује на његов рачун бруто цену у износу од 104.400 евра, чиме је фантомско предузеће остварило зараду у износу од 4.400 евра. Роба наставља свој пут по нето цени од 95.000 евра ка крајњем потрошачу, праћена фактуром са уредно обрачунатим порезом у износу од 15.200 евра. Своју пореску обавезу „перач“ умањује за износ претходног пореза и остварује зараду у износу од 5.000 евра. Крајњи потрошач плаћа бруто цену од 110.200 и тако пролази знатно повољније од клијената конкуренције. Он је уштедео читавих 5.800 евра, од којих је 5.000 евра последица умањења нето цене, а преосталих 800 евра представља уштеђени порез, који би био обрачунат на износ умањења да до њега није дошло. Све то поново је субвенционисано од стране фискауса на чију штету је зарада и остварена.

2.1. Степен подударања „рингишпил“ и „ланчаних“ трансакција

На изнетом примеру јасно се види у којој су мери „ланчане“ трансакције блиске „рингишпил“ трансакцијама. Сама суштина преваре идентична је оној код „рингишпил“ трансакције. Исти су учесници и могуће је користити једнаке стратегије за „маскирање“ преварне трансакције. Европска унија представља, из већ описаних разлога, најмање ризично место за организовање оваквих подухвата, иако су и „ланчане“ трансакције подједнако замисливе на подручју једне или

више држава ван територије Европске уније.²⁸¹ Лукративни потенцијал ових трансакција, такође, варира у зависности од њихове поставке. Он расте са повећањем броја фантомских предузећа, са пажљивим лоцирањем конструкције у земљи са високом стандардном стопом и сл. Све учеснике трансакције повезује заједничка интересна спона. И овде се ствара нелојална конкуренција омогућена „финансијском инјекцијом“ из буџета, чиме се директно доприноси урушавању легалног бизниса и повећању стопе незапослености.²⁸² Да је преварни прометни ланац укључио и трећу државу, немачки извозник би инкасирао средства која није уплатило фантомско предузеће, те се и овакве трансакције могу користити за извлачење готовог новца из буџета.²⁸³ Због тога, заједнички интерес отежава откривање оваквих трансакција и подстиче њихову учесталост.

2.2. Разлике између „рингишпил“ и „ланчаних“ трансакција

Поред већ поменуте, основне дистинкције, да роба код „ланчаних“ трансакција напушта круг обвезника и завршава код крајњег потрошача, навешћемо још неколико разлика, у намери да подвучемо прецизну линију раздвајања између ова два евазиона облика и оправдамо њихову одвојену анализу у раду.

Очигледна предност „рингишпил“ трансакција над „ланчаним“ огледа се у томе што се једна иста роба константно врти у круг, чиме су могућности за увећање профита, барем хипотетички, неисцрпне. „Ланчане“ трансакције се *de facto* окончавају у тренутку када се роба нађе у рукама крајњег потрошача. Нова превара подразумева набавку и стављање нове робе у промет, као и проналажење

²⁸¹ У овом случају треба узети у обзир описани проблем са повраћајем претходног пореза од стране фантомског предузећа.

²⁸² Тиме негативни ефекти оваквих подухвата, као и код „рингишпил“ трансакција, умногоме прелазе квантитативно процењиву штету нанету фискусу. Будући да роба на крају завршава у рукама крајњег потрошача, сматрамо да је депресијација цене на име утајеног пореза основни циљ организовања „ланчаних“ трансакција.

²⁸³ Његов купац у трећој држави нужно мора бити обвезник, јер у противном његова трансакција, редовно, неће бити ослобођена.

новог крајњег потрошача, што и неће бити велики проблем с обзиром на остварен „попуст“ у цени.

Мало је вероватно, уколико не и немогуће, да фактуре уопште не буду праћене стварним испорукама.²⁸⁴ У одсуству робе, основна сврха „ланчане“ трансакције – бржи долазак до купца, постаје неостварива. Једино уколико би такав подухват укључио извоз можемо сагледати опипљив интерес за његово организовање и под оваквим околностима. Овај сценарио, међутим, имплицира активно учешће крајњег потрошача у преварној трансакцији, те и поделу оствареног профита са њим.

Код класичне „рингишпил“ трансакције роба не напушта круг обвезника пореза на додату вредност. Докле год роба прелази из руке у руку *обвезника*, буџет не може коначно приходовати захваљујући механизму претходног пореза. По реализацији трансакције буџет ће остати умањен у односу на стање у којем се налазио пре него што је трансакција започета. Када су у питању „ланчане“ трансакције, уплатом пореза обрачунатог на испоруку крајњем потрошачу фискус, чак, *може* и приходовати, што горњи пример јасно показује.²⁸⁵ Са друге стране, да је конструкција другачије постављена, те да је крајњи потрошач резидент у некој трећој земљи, нпр. Белгији, ефекат по немачки буџет био би једнак оном из представљене „рингишпил“ трансакције, али би Белгија приходовала. На основу изнетог, исправно је закључити да последице по буџет односне земље флукутирају у зависности од поставке преварне трансакције, док је у случају „рингишпил“ трансакције ово ирелевантно (буџет сваке државе у којој се налази фантомско предузеће остаје трајно оштећен).

²⁸⁴ Подсећамо да овакав сценарио код „рингишпил“ трансакција није неуобичајен.

²⁸⁵ Немачки фискус, иако оштећен за износ неуплаћеног пореза од стране фантомског предузећа, у крајњем исходу приходовао је у вредности од 800 евра у односу на стање у којем се налазио пре започињања „ланчане“ трансакције.

IX Избегавање пореза на додату вредност при трговини нафтним дериватима

Избегавање плаћања пореза на додату вредност и акциза у промету нафтним дериватима издвојено место заслужује по обиму штете причињене буџету Србије, која је само у 2007. години, према проценама, достигла износ од најмање милијарду динара.²⁸⁶ Расположива процена ограничава се на случајеве регистрованог увоза нафтних деривата. Колика је штета настала услед дистрибуције нафтних деривата који се у земљу кријумчаре преко алтернативних граничних прелаза, због недостатка поузданих података, није могуће утврдити.

1. Евазија пореза на додату вредност при регистрованом увозу нафтних деривата

Закон о акцизама²⁸⁷ у чл. 9 набраја деривате нафте подложне опорезивању и стопе пореза. У складу са словом закона, акцизом се опорезују следећи деривати нафте:

- све врсте моторног бензина;
- све врсте дизел горива;
- остали деривати нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380° Ц;
- течни нафтни гас за погон моторних возила.

Министар надлежан за послове финансија и министар надлежан за послове рударства и енергетике објављују листу деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380° Ц.

²⁸⁶ Вид.: Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара, стр. 32.

²⁸⁷ „Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11 и 6/12.

На основу наведене одредбе, донет је 2005. године Правилник о листи осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380° Ц.²⁸⁸ Правилник предвиђа да се уља добијена од нафте и уља добијена од битуменозних минерала, осим сирових, као и производи на другом месту напоменути или укључени, који садрже по маси 70% или више уља од нафте или уља добијених од битуменозних минерала и ако чине основне састојке тих производа, опорезују *под условом* да се не користе за производњу пластичних маса, гума и гумарских производа, боја и лакова, производа фармацеутске и козметичке индустрије од стране правних лица и предузетника регистрованих за обављање ових делатности.

Захваљујући овој одредби, отворен је простор за евазију акцизе и пореза на додату вредност на нафтне деривате који у Србију пристижу преко регуларних граничних прелаза, кроз редован увоз и спровођење царинског поступка. Наиме, један број нафтних деривата из категорије коју обухвата Правилник има сва својства погонског горива које подлеже опорезивању и које се даље и дистрибуира на домаћем тржишту управо у те сврхе.

Увозници оваквих деривата, иначе предузећа чија је претежна делатност промет моторног бензина и дизел горива на домаћем тржишту, давали су лажне изјаве о намераваној употреби увезених деривата како би се ослободили обавезе плаћања акцизе. Потом би у пословној документацији, на различите начине, фингирали да су све увезене количине прерађене у производе који не подлежу опорезивању (разређивачи, растварачи, боје, лакови и сл.). „Прерада“ је вршена у сопственим погонима или у производним капацитетима неког од постојећих произвођача боја и лакова које би закупили. По напуштању погона „прерађени“ улаз је „продаван“ фантомским предузећима од којих се, у компензацији или издвојеном набавком, преузимају моторни бензин и дизел гориво у готово истој вредности, који се даље пласирају кроз легалну трговинску мрежу.

²⁸⁸ „Сл. гласник РС“, бр. 51/05.

Занимљиво је да сумњу овлашћених лица није привукла горе поменута чињеница да су увозници готово читаве количине спорних нафтних деривата предузећа чија је претежна делатност промет моторног бензина и дизел горива на домаћем тржишту, као ни да је вредност на овај начин увезених нафтних деривата по ступању на снагу Правилника нагло порасла.²⁸⁹ Овај податак, с правом, може указивати на спрегу криминалних група са царинским и другим контролним органима.

На овај начин буџет Србије оштећен је за износ акцизе, али и пореза на додатну вредност, који би у редовном случају био обрачунат и на избегнуту акцизу, у складу са чл. 19, ст. 2, тач. 1) ЗПДВ. Штавише, и овај „крњи“ износ пореза враћен је обвезнику у виду претходног пореза.

Тек 2007. године отклоњена је ова могућност доношењем новог Правилника о листи осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380° Ц, који опорезивање не условљава употребом нафтних деривата.²⁹⁰ У међувремену, буџет Србије је, као што сведоче наведени подаци, претрпео губитке у милијардама динара.²⁹¹

2. Евазија пореза на додатну вредност код илегално допремљених нафтних деривата

На основу расположивих оперативних сазнања, са високим степеном сигурности може се тврдити да се значајан део нафтних деривата на тржиште Србије прокријумчари из иностранства. Набавка кријумчарених нафтних деривата врши

²⁸⁹ Са 1.396.683.366,82 динара забележеног увоза у првом тромесечју 2005. године на 2.984.830.360,63 динара у првом тромесечју 2007. године, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додатну вредност и ПДВ превара**, стр. 27.

²⁹⁰ „Сл. гласник РС“, бр. 63/07.

²⁹¹ Само по основу шест кривичних пријава, у првом тромесечју 2007. године, на овај начин избегнуто је плаћање акциза и пореза на додатну вредност у износу од 575.232.245,35 динара, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додатну вредност и ПДВ превара**, стр. 32.

се готовински. Њиховој даљој продаји претходи фаза легализације, у којој кључну улогу играју фантомска предузећа, под контролом лица која илегално допремају нафтне деривате. Она обезбеђују потребне улазне фактуре, са исказаним порезом на додату вредност и акцизама. Ова фактура се не плаћа, што подразумева и неплаћање у њој исказаних дажбина. Њена је једина сврха фабриковање порекла робе, уз истовремено стварање основа за неосновано истицање претходног пореза од стране обвезника који поменуте нафтне деривате даље пласира на легалном тржишту.²⁹²

Х Сива економија

„Сива економија“ (енг. *gray economy*; нем. *Schattenwirtschaft*)²⁹³ је, према Европској комисији, најзначајнији извор незаконите евазије пореза на додату вредност.²⁹⁴ Међутим, незаконита евазија пореза на додату вредност не представља „покретачку снагу“ која иницира настанак или ширење сектора „сиве економије“, већ њену нуспојаву.²⁹⁵ Стога јој, за потребе овог рада, пажњу посвећујемо само у ограниченом обиму.

1. Дефиниција „сиве економије“

Не постоји општеприхваћена дефиниција „сиве економије“. У најширем смислу, „сива економија“ обухвата све противзаконите привредне активности усмерене на стицање економске користи за лице које је обавља, а на штету фискауса и других

²⁹² Вид.: *ibid.*, стр. 24.

²⁹³ У иностраној литератури срећу се бројни термини за означавање ове појаве: „црна економија“ (*black economy*); „подземна економија“ (*underground economy*); „неформална економија“ (*informal economy*); „паралелна економија“ (*parallel economy*); „скривена економија“ (*hidden economy*); „економија у сенци“ (*shadow economy*); „незабележена економија“ (*unreported economy*) и сл.

²⁹⁴ Вид.: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, стр. 6.

²⁹⁵ Вид.: Beate Wohlfahrt, **The Future of the European VAT System**, *International VAT Monitor*, 6/2011, стр. 387.

лица која легално обављају делатност.²⁹⁶ Светска банка у сектор „сиве економије“ убраја све „пословне активности које нису обухваћене званичном статистиком. Она обухвата илегалне активности и активности које су *per se* легалне, али се у потпуности или делимично не пријављују у циљу евазије пореза“.²⁹⁷ Организација за економску сарадњу и развој под појам „сиве економије“ подводи све „активности, које су продуктивне у економском смислу и донекле легалне (уколико су задовољени одређени стандарди и правила), али које су намерно сакривене од јавних власти из следећих разлога:

- како би се избегло плаћање пореза на доходак, пореза на додату вредност и других пореза;
- како би се избегло плаћање доприноса за социјално осигурање;
- како би се избегло задовољење одређених, законом прописаних стандарда, попут минималних надница, максималног радног времена, стандарда у области безбедности и здравља на раду и сл.;
- како би се избегло поштовање извесних административних процедура, као што је испуњавање статистичких упитника и других административних образаца.²⁹⁸

Из наведених дефиниција закључујемо да „сива економија“, у најширем смислу, заправо обухвата две групе активности:

1. илегалне активности; и
2. активности које су у суштини легалне, али се у циљу „финансијског растерећења“ обављају мимо важећих правних норми.

²⁹⁶ Штета за фискус је непосредна – неостваривање планираних пореских прихода, док је за привредне субјекте најчешће посредна – они привредни субјекти који уредно плаћају порезе дискриминисани су у конкуренцији са сектором „сиве економије“, вид.: Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, стр. 456.

²⁹⁷ Вид.: званичну интернет страницу Светске банке, <http://www.worldbank.org/depweb/english/beyond/global/glossary.htm>, [11.9.2010.].

²⁹⁸ Вид.: званичну интернет страницу Организације за економску сарадњу и развој, <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2879>, [11.9.2010.].

2. Главни узрочници „сиве економије“

2.1. Забране које намеће правни поредак

Законом забрањене делатности неизоставно чине део „сиве економије“. Као типичне примере наводимо: проституцију, производњу и трговину опојним дрогама, трговину оружјем, украденим добрима, људима, пиратерију и сл.

2.2. Порези и доприноси за социјално осигурање

Готово сва истраживања посвећена сектору „сиве економије“ показала су да је укупно пореско оптерећење, узроковано непосредним и посредним порезима, као и доприносима за социјално осигурање, један од главних разлога за постојање „сиве економије“.²⁹⁹ Што је већа разлика између укупних трошкова радне снаге у званичним привредним токовима и остварених нето прихода (од рада), израженији је подстицај да се радници ангажују „на црно“.

2.3. Правила предвиђена правним поретком

Слобода одлучивања учесника у привредним токовима ограничена је позитивним прописом. Што је задирање законодавца у област пословања израженије и прелазак у неформални сектор постаје извеснији. Показало се да је привреда најосетљивија на област радног права - које регулише минималне зараде и поставља ограничења при отпуштању запослених, затим на трговинске баријере

²⁹⁹ Friedrich Schneider, Andreas Buehn, Claudio E. Montenegro, **Shadow Economies All over the World, New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007**, Policy Research Working Paper 5356, The World Bank, Development Research Group, Poverty and Inequality Team and Europe and Central Asia Region, Human Development Economics Unit, July 2010, стр. 5, <http://econ.worldbank.org>; О емпиријским резултатима о утицају пореског оптерећења на појаву „сиве економије“, вид.: Lars P. Feld, Friedrich Schneider, **Survey on the Shadow Economy and Undeclared Earnings in OECD Countries**, January 2010, стр. 10, <http://www.ekon.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatstResearch2010/SurveyShadEconTaxEvasion.pdf>.

попут увозних квота и сл. и прописе који се тичу упошљавања иностране радне снаге.³⁰⁰ Поштовање бројних правила води упечатљивом порасту трошкова званичних привредних токова у поређењу са неформалним сектором. Ангажовањем радне снаге „на црно“ већина ових трошкова преваљује се на запослене.

2.4. Квалитет јавног сектора и проблем „зачараног круга“

Истраживања показују да сектор неформалне економије реагује на промене у квалитету услуга пружених у јавном сектору. Уколико је квалитет буџетски финансираних услуга низак, ако је државна администрација изложена сталним политичким притисцима, ако је државна политика оцењена као лоша или је влада недоследна у спровођењу прокламоване политике, све се то може одразити на обим неформалне економије.³⁰¹

Сектор „сиве економије“ слабији је у земљама са растеређенијим правним системом, нижим степеном корупције и вишим пореским приходима који су остварени применом ниже пореске стопе. Такве су развијеније чланице Организације за економску сарадњу и развој, као и неке источноевропске економије. Са друге стране, државе које се налазе у транзицији неретко су оптерећене великим бројем прописа, што за последицу има висок степен дискреције у одлучивању државних органа и појачану корупцију. Због тога је у оваквим државама и неформални сектор израженији.³⁰²

Пораст неформалне економије узрокује смањење буџетских прихода. То се свакако одражава и на квалитет услуга које се пружају у јавном сектору. Мањак се, по правилу, надокнађује повећаним оптерећењем званичних привредних токова, комбинованим са скромнијим квалитетом услуга јавног сектора. То

³⁰⁰ Вид.: Friedrich Schneider, Andreas Buehn, Claudio E. Montenegro, *op. cit.*, стр. 6.

³⁰¹ Вид.: *ibid.*, стр. 7-8.

³⁰² Вид.: *ibid.*, стр. 7.

поново ствара појачани подстицај за прелазак у неформални сектор и економија запада у „зачарани круг“.

2.5. Опште стање привреде

Уколико се привреда налази у фази конјунктуре, становништво има бројне могућности да заради у званичним привредним токовима. У периоду рецесије мањак новца настоји се компензовати додатним изворима прихода, углавном у сектору неформалне економије.

3. Размере „сиве економије“

Будући да се ради о зони нерегистрованог пословања, немогуће је поуздано утврдити њену распрострањеност. Процена је да се трећина бруто домаћег производа Србије, тј. око осам милијарди евра, налази у домену „сиве економије“.³⁰³ Овакве размере нису непознате у појединим државама чланицама Европске уније. Тако је нпр. обим неформалног сектора у Грчкој током 1997. и 1998. године у просеку износио 29%, 1999. и 2000. године 28,7%, 2005. године 27,6%, а 2008. године 24,3% бруто домаћег производа. У истом периоду тај проценат у Италији износио је 27,3%, 27,1%, 24,4% и 21,4% бруто домаћег производа.³⁰⁴ Просечно учешће „сиве економије“ у бруто домаћем производу, на

³⁰³ Вид.: Србија: Сива економија 30 одсто БДП-а, од 26.3.2009. године, <http://www.bifonline.rs/vesti/article.php?storyid=330>, [11.9.2010.]. До сличних резултата (37,3% бруто домаћег производа) долази и Фридрих Шнајдер за Србију и Црну Гору у 2004/05. години применом DYMIMIC и currency demand приступа, вид.: Friedrich Schneider, **Shadow Economies and Corruption All Over the World: New Estimates for 145 Countries**, од 24.7.2007. године, стр. 19, www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles.

³⁰⁴ Вид.: Friedrich Schneider, **The Size of the Shadow Economy in 21 OECD Countries (in % of „official“ GDP) using the MIMIC and currency demand approach: From 1989/90 to 2009**, април 2009, стр. 2, http://www.ekon.jku.at/members/Schneider/files/publications/ShadowEconomy21OECD_2009.pdf, [11.9.2010.].

нивоу двадесет једне државе чланице Организације за економску сарадњу и развој обухваћене истраживањем, у 2008. години износило је 13,3%.³⁰⁵

4. Губици пореза на додату вредност који су последица „сиве економије“

4.1. Илегалне делатности

Поставља се питање да ли постоји обавеза обрачуна и наплате пореза на додату вредност с обзиром на противзакониту природу оваквих делатности *per se*. Уколико таква обавеза иницијално не постоји, не можемо говорити о незаконитој евазији пореза на додату вредност по основу противправног поступања.

4.1.1. Начело фактицитета (чл. 9 ЗПППА)

Подсетимо се, на овом месту, на начело фактицитета из Закона о пореском поступку и пореској администрацији које, између осталог, предвиђа дужност Пореске управе да утврди пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза чак и када су приходи остварени, односно имовина стечена на прописима супротан начин.³⁰⁶

Начело фактицитета, заправо, налаже да се пореске чињенице утврђују према економској суштини.³⁰⁷ На тај начин не врши се „легализација“ недозвољене делатности, већ се реализује принцип опорезивања према економској снази.³⁰⁸

³⁰⁵ Реч је о следећим државама - Аустралија, Белгија, Канада, Данска, Немачка, Финска, Француска, Грчка, Уједињено Краљевство, Ирска, Италија, Јапан, Холандија, Нови Зеланд, Норвешка, Аустрија, Португалија, Шведска, Швајцарска, Шпанија и Сједињене Америчке Државе, вид.: *ibid.*, стр. 2.

³⁰⁶ Вид.: чл. 9, ст. 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, „Сл. гласник РС“, бр. 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 и 2/12.

³⁰⁷ Упоред.: чл. 9, ст. 1 ЗПППА.

³⁰⁸ Вид.: Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, СЕКОС-IN, Београд 2003, стр. 20. Начело опорезивања према економској снази у Србији

Уколико *de facto* увећана економска снага пореског обвезника не би била опорезована, пореско право би фаворизовало противправно поступање, прерастајући на тај начин у „неправо“.³⁰⁹

4.1.2. Јуриспруденција Европског суда правде

Одговор на горе постављено питање зависи од уклопљивости конкретног случаја у дефиницију „опорезивог промета“ у смислу чл. 3 ЗПДВ и примењивости начела фактицитета на њега.

Комерцијалне испоруке добара и услуга које се могу вршити у легалним токовима, али се из неког разлога обављају на начин супротан закону, при чему примаран мотив није евазионе природе, опорезиве су са позивом на чл. 9, ст. 3 ЗППА.

Потврду изнетог става налазимо у резонувању Европског суда правде пред којим је неколико пута постављено питање да ли су илегалне трансакције, које се могу вршити и на легалан начин, опорезиве порезом на додату вредност. Неке од случаја наводимо у даљем тексту.

*C-3/97 (Criminal proceedings against John Charles Goodwin and Edward Thomas Unstead)*³¹⁰

У случају *Goodwin* Европски суд правде заузео је став да су испоруке фалсификованих парфема опорезиве порезом на додату вредност и поред тога што се у Уједињеном Краљевству (где је дошло до промета) уговор чији је предмет описана трансакција сматра ништавим, а долази и до повреде права

представља уставно начело, вид.: чл. 91, ст. 2 Устава Републике Србије, „Сл. гласник РС“, бр. 98/06. Опширно о принципу опорезивања према економској снази, вид.: Милош Милошевић, **Начело правичности у опорезивању**, *Право и привреда*, 5-8/2006, стр. 977-993.

³⁰⁹ Вид.: Joachim Lang, Klaus Tipke, **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2002, стр. 149.

³¹⁰ [1998] ECR I- 3257.

интелектуалне својине. Своје становиште Суд правда наводећи да парфеми не припадају кругу добара која се, по својој природи или посебним карактеристикама, не могу наћи у легалним економским токовима. Суд се даље позива на мишљење општег правобраниоца,³¹¹ према коме забрана испорука фалсификованих добара произлази из повреде права (интелектуалне својине) трећих, а не природе или битних карактеристика самих производа. Као таква, она није апсолутна (као у случају трговине наркотицима или фалсификованим новчаницама), већ условљена повредом права трећих. Неопорезивање оваквих испорука фаворизовало би их у односу на испоруке оригиналног производа и узроковало тржишне дисторзије.

C-283/95 (*Karlheinz Fischer v Finanzamt Donaueschingen*)³¹²

С позивом на исту аргументацију као у случају *Goodwin*, Суд је отишао корак даље у случају *Fischer*. Не само да је заузео став да је илегална организација игара на срећу³¹³ иницијално опорезива, већ је критиковао тадашњу одредбу чл. 4 (9)(b) немачког Закона о порезу на додату вредност, према којој се од опорезивања изузима промет јавне играонице само ако поседује прописане дозволе. Суд се позвао на принцип фискалне неутралности, коме није својствена подела на противзаконите и законите трансакције, при чему би само ове друге биле предмет опорезивања. Стога ни изузимање од опорезивања игара на срећу организованих у јавним играоницама не може, према виђењу Суда, остати резервисано искључиво за играонице које поседују прописане дозволе. И игре на срећу, организоване супротно важећим прописима, морају остати изузете од опорезивања, уколико би то био случај да одступања није било.

³¹¹ Opinion of Mr Advocate General Léger, од 12.3.1998. године, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997CC0003:EN:NOT>, [8.2.2012.].

³¹² [1998] ECR I-3369.

³¹³ У предметном случају радило се о рулету за који није била прибављена прописана дозвола услед чега је учињено дело кажњиво према чл. 284 немачког Кривичног законика (*Strafgesetzbuch*).

C-111/92 (*Wilfried Lange v Finanzamt Fürstfeldbruck*)³¹⁴

У случају *Lange* заузет је став да су испоруке компјутерске опреме у земље под ембаргом, који је подржан од стране свих чланица Европске уније, без претходно прибављене дозволе, ослобођене опорезивања са правом на одбитак претходног пореза. Компјутерска опрема не припада кругу добара која се услед своје природе или посебних карактеристика не могу наћи у легалним економским токовима. У складу са принципом фискалне неутралности, не треба правити генералну дистинкцију између законитог и незаконитог извоза. Чињеница да је извоз компјутерске опреме био извршен противно закону није довољна да овакву трансакцију изопшти из система пореза на додату вредност и ускрати ослобођење гарантовано комунитарним законодавством.

Сасвим је, пак, другачија ситуација у којој се учињене, законом забрањене, испоруке никако не могу наћи у легалном саобраћају (нпр. промет опојних дрога, незаконита трговина људским органима итд.). Мишљења смо да у оваквим случајевима не настаје обавеза обрачуна и наплате пореза на додату вредност. У прилог оваквом ставу наводимо неколико пресуда Европског суда правде.

C-289/86 (*Vereiniging Happy Family Rustenburgerstraat v Inspecteur der Omzetbelasting*)³¹⁵

У случају *Happy Family* дилер дроге у оквиру једне установе за младе у Холандији продавао је марихуану на основу ексклузивне дозволе издате од стране те установе. Дистрибуција производа од индијске конопље у Холандији је законом забрањена, али смернице канцеларије јавног тужиоца у Холандији предвиђају, *inter alia*, да органи унутрашњих послова не пријављују „ситне дилере“ јавном тужиоцу, осим уколико дилер промовише своју делатност или на други начин делује у провокативном маниру. Кључно питање постављено Суду било је да ли чл. 2 (1) Директиве 77/388/ЕЕС треба тумачити тако да из њега не произлази

³¹⁴ [1993] ECR I-4677.

³¹⁵ [1988] ECR 3655.

обавеза наплате пореза на додату вредност у случају испоруке опојних дрога у оквиру државе чланице. Да подсетимо, наведени члан у првом ставу предвиђа подвргавање порезу на додату вредност „испорука добара и услуга, које порески обвезник изврши у оквиру обављања делатности уз накнаду у држави чланици.“ Иако се горе описано чињенично стање недвосмислено може подвести под цитирану одредбу, Суд је заузео становиште према коме незаконита испорука опојних дрога не води обавези обрачуна и наплате пореза на додату вредност.

C-294/82 (*Senta Einberger v Hauptzollamt Freiburg*)³¹⁶

Неколико година раније Суд се сусрео са сличним питањем у случају *Einberger*. На територију СР Немачке прокријумчарене су извесне количине морфијума, са намером његове даље дистрибуције на територији Швајцарске. Постављено је питање да ли апсолутна забрана увоза и трговине лековима онемогућава убирање пореза при увозу и поред тога што чл. 2 (2) Директиве 77/388/ЕЕС предвиђа обавезу наплате пореза на додату вредност при увозу добара. Као и у претходном случају, чињенично стање се недвосмислено уклапало у језички смисао наведене одредбе. Суд је, међутим, нашао да је трговина лековима, који нису дистрибуирани каналима строго контролисаним од стране надлежних органа у медицинске и научне сврхе, предмет апсолутне забране у Европској заједници, те да стога ни увоз лекова под оваквим околностима не подлеже опорезивању.

C-269/86 (*W.J.R. Mol v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*)³¹⁷

С позивом на исту аргументацију Суд је одлучио и у случају *Mol*, где је предмет спора било недозвољено трговање амфитаминима у Холандији.

³¹⁶ [1984] ECR 1177.

³¹⁷ [1988] ECR 3627.

У случају *Witzemann* дошло је до уноса фалсификованих америчких долара у СР Немачку. Финансијски суд са седиштем у Минхену, у делу који се тиче опорезивања увоза фалсификоване валуте, обратио се Суду са питањем да ли чл. 2 (2) Директиве 77/388/ЕЕС треба тумачити тако да држава чланица нема право убирања пореза на додату вредност у случају незаконитог увоза добара, чија је производња и пуштање у промет - као у случају фалсификованих новчаница - забрањена у свим државама чланицама. У складу са Међународном конвенцијом о сузбијању фалсификовања валуте³¹⁹, чије су потписнице у то време биле све државе чланице, са изузетком Луксембурга, производња, поседовање, увоз или трговање фалсификованом валутом предмет је забране у свим државама чланицама, те и њен увоз, по мишљењу Суда, не може бити предмет опорезивања порезом на додату вредност у складу са чл. 2 (2) Директиве 77/388/ЕЕС.

Сагласно резонувању Европског суда правде у описаним случајевима, закључујемо да је систему пореза на додату вредност страна генерална подела на илегалне и легалне трансакције, од којих би само легалне, под претпоставком испуњености законског описа пореског чињеничног стања, биле предмет опорезивања. Неопорезивање законом забрањених комерцијалних испорука добара и услуга (а које је могуће обављати на правно прихватљив начин) представља њихову фаворизацију у поређењу са легалним вршењем истих делатности. Овакав приступ противан је начелу фискалне неутралности пореза на додату вредност, нарушава услове здраве конкуренције међу привредним субјектима и подстиче тржишне дисторзије. Стога су овакве трансакције нужно опорезиве, с позивом на начело фактицитета у условима позитивног законодавства. Супротно томе, код незаконитих делатности, које се не могу наћи у легалним токовима (будући да су забрањене у свим државама чланицама)

³¹⁸ [1990] ECR I-4477.

³¹⁹ **International Convention for the Suppression of Counterfeiting Currency**, Geneva 20.4.1929, ступила на снагу 22.2.1931. године, <http://treaties.un.org/doc/Publication/MTDSG/Volume%20II/LON/PARTII-14-a-en.pdf>, [8.2.2012.].

аргумент фаворизације постаје беспредметан јер, пошто се такве делатности не могу вршити на законит начин, немогућа је фаворизација једних у односу на друге. Оне, стога, остају искључене из система пореза на додатну вредност.

4.2. Легалне активности које пред фискусом остају скривене примарно у евазионом циљу

У досадашњем излагању пажњу смо посветили активностима које су *per se* законом забрањене. Направили смо дистинкцију између оних које се могу наћи у легалним токовима и оних за које то није могуће и с ослонцем на праксу Европског суда правде закључили да је опорезивање првих могуће (с позивом на начело фактицитета), док је опорезивање потоњих искључено.

У даљем тексту пажњу усредсређујемо на легалне активности, чије је вршење у сфери „сиве економије“ управо мотивисано евазионим разлозима. У ову групу сврставамо и остале легалне активности, чије је обављање у неформалном сектору можда мотивисано другим разлозима (нпр. избегавање стандарда прописаних радним правом), али које нужно повлаче и губитке на страни фискаса.

4.2.1. Делимична евазија пореза на додатну вредност

Већ смо навели да је избегавање плаћања пореза и доприноса за социјално осигурање примарни мотив за прелазак, иначе легалних делатности, у сферу „сиве економије“. Ангажовањем непријављене радне снаге или њеним пријављивањем на нивоу зараде нижем³²⁰ од стварно исплаћеног, држава остаје ускраћена за припадајући порез на доходак и доприносе за социјално осигурање. Неплаћање поменутих фискалних дажбина отвара простор за појефтињење производа и услуга при истом нивоу профита, услед чега овакви послодавци представљају нелојалну конкуренцију онима који све своје раднике уредно пријављују. Чак и уколико се пријави укупан остварен промет, фискусу измиче приход од пореза на

³²⁰ Најчешће се пријаве минималне законом прописане зараде, док се разлика до договореног износа нето примања исплаћује у готовини.

додату вредност, који почива на разлици између оствареног промета и промета који би био остварен да ниже цене производа и услуга (изазване нижим трошковима радне снаге) у односу на конкуренцију нису биле могуће.

Уколико се промет, пак, врши по тржишним ценама, јавља се значајан дисбаланс између књиговодствено приказаних, нижих трошкова пословања (делимично пријављени радници или радници пријављени на минималну зарату), са једне стране, и стварно оствареног прихода, са друге стране. У пракси је уобичајено да се настала несразмера реализованог прихода и приказаних трошкова (што генерише и високу добит) ублажи, било улазним рачунима за фиктивне услуге других фирми (нпр. подизвођача), при чему се исказани порез истиче на рачун дугованог пореза³²¹, било делимичним непријављивањем стварно оствареног промета. На овај начин фискус остаје ускраћен и за порез на добит, и за порез на додату вредност.

Губици по фискус, у Србији, на сваки динар који се запосленом исплаћује на „црно“ износе:

- 0,1711 динара пореза на зарате³²²
- 0,2553 динара доприноса за обавезно социјално осигурање из зарате (на терет запосленог)³²³
- 0,2553 динара доприноса за обавезно социјално осигурање на зарату (на терет послодавца)³²⁴

³²¹ Вид.: Andre Dathe, *op. cit.*, стр. 44.

³²² На износ који превазилази цензус прописан чл. 15а, ст. 2 Закона о порезу на доходак грађана, „Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 и 7/12. Износ од 0,1711 динара пореза на зарате обрачунат је применом стопе од 12% на пореску основицу (брuto зарату) у висини од 1,4262 динара.

³²³ Независно од цензуса прописаног чл. 15а, ст. 2 ЗПДГ. Износ од 0,2553 динара доприноса за обавезно социјално осигурање из зарате утврђен је применом стопе од 17,9% на основицу доприноса (брuto зарату) у висини од 1,4262 динара.

- 0,3027 динара пореза на додату вредност (под претпоставком да је оствареним прометом покривен укупан трошак зараде).³²⁵

Сабирањем наведених износа долазимо до закључка да динар „на црно“ узрокује мањак у државној каси у готово једнаком износу (0,9844 динара).

4.2.2. Потпуна евазија пореза на додату вредност

За разлику од описане ситуације, у којој порез на додату вредност остаје делимично избегнут, у случајевима попут „дивљег“ таксирања, уличне продаје и сл. избегавање плаћања пореза на додату вредност (као и пореза на доходак) је потпуно.³²⁶

Супротно илегалним активностима, које су, као што смо констатовали, по природи увучене у домен неформалне економије (услед чега повлаче губитке на страни фискаса), у описаним случајевима ради се о чињењу које је управо мотивисано евазионим разлозима. Реч је, дакле, о класичној евазији, те позивање на начело фактицитета за опорезивање оваквих случајева постаје излишно.

³²⁴ Независно од цензуса прописаног чл. 15а, ст. 2 ЗПДГ. Износ од 0,2553 динара доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду утврђен је применом стопе од 17,9% на основицу доприноса (брuto зараду) у висини од 1,4262 динара.

³²⁵ Бруто зарада у висини од 1,4262 динара за послодавца представља трошак у износу од 1,6185 динара (имајући у виду доприносе за социјално осигурање на терет послодавца). Укупан трошак покрива се из прихода на који се обрачунава ПДВ. Примена стопе од 18% на послодавчев трошак доводи до 0,3027 динара неплаћеног ПДВ.

³²⁶ Напомена: Питање евазије пореза на додату вредност поставља се једино ако је годишњи промет превазишао износ прописан чл. 38, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

XI Проузроковање стечаја³²⁷ код обвезника у намери оштећења фискаса

На нивоу Европске уније, губици који се фискусу проузрокују путем стечаја, налазе са на другом месту, одмах из сектора сиве економије.³²⁸ У СР Немачкој је само у 2003. години било око 37.000 стечаја. Није познато колику је штету фискус претрпео, она се може само наслутити.³²⁹ У већини случајева ови губици су нуспојава неуспешног пословања, а не намерног изазивања стечаја у евазионом циљу. Због тога ни примена конвенционалних (административних) анти-евазионих мера не може предупредити њихов настанак. У литератури се одговорност за ове губитке с правом приписује системским недостацима пореза на додату вредност које је неопходно отклонити, ако се постојеће стање настоји изменити у корист фискаса.³³⁰

Штета по фискус, у случају стечаја, замислива је у два ситуацијама:

³²⁷ Услови и начин покретања и спровођења стечаја над правним лицима регулисани су Законом о стечају, „Сл. гласник РС“, бр. 104/09 и 99/11.

³²⁸ Вид.: **Combating VAT Fraud in the EU, The way forward**, стр. 6.

³²⁹ Вид.: Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 7. Свакако се ради о штети забрињавајућих размера са тенденцијом пораста у условима „глобалне економске кризе“, с краја прве деценије XXI века. У нашој земљи, на дан 1.3.2012. године, водило се 2.348 стечајних поступака. До тог датума закључено је 1378 стечајних поступака, и то до 2008. године 291 предмет, у 2008. години 198 предмета, у 2009. години 164 предмета, у 2010. години 304 предмета и у 2011. години 408 предмета, подаци преузети са сајта Агенције за лиценцирање стечајних управника, <http://www.alsu.gov.rs/bap/code/navigate.jsp?Id=298>, [16.3.2012.].

³³⁰ Вид.: Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 8. Губици узроковани стечајем последица су индиректног утврђивања пореске основице и принципа фактурисане реализације. Уколико би В2В трансакције, рецимо, биле ослобођене од опорезивања (Митлер модел) или се применио генерални *reverse-charge*, губици по основу стечаја типа I ограничили би се на фазу крајње потрошње. Прелазак на принцип наплаћене реализације у потпуности би елиминисао губитке услед стечаја типа II. Што је најважније, никако не би могла настати ситуација у којој би се у државној каси појавио мањак у односу на стање које је преходило трансакцији, што је, као што ћемо видети, резултат оба типа стечаја у условима постојећег система.

- када обвезник, коме прети стечај, не уплати порез који је обрачунао и наплатио на свој промет, док купац одбија претходни порез (тип I) и
- када обвезник, коме прети стечај, одбије претходни порез (на основу улазне фактуре), пре него што уплати цену своје добављачу.³³¹ Ако је добављач већ платио порез, а цена му не буде плаћена, нити се из стечајне масе може исплатити, он може изменити пореску основицу и тражити повраћај уплаћеног пореза.³³² Да ли ће фискус и поред обавезне исправке одбитка претходног пореза³³³ моћи и да се наплати зависи од околности конкретног случаја.

Размотримо неколико практичних примера евазионог поступања који укључују стечај. Њихова заједничка карактеристика је да увек подразумевају издашну пореску основицу, која генерише висок износ пореза од кога не профитира фискус. Овакви случајеви, међутим, не морају нужно да буду инспирисани криминалним мотивима. Могуће је да инсолвентан субјект, коме прети стечај, у постојећем систему пореза на додату вредност, чак, види шансу да краткорочно побољша своју ликвидност и измири своје дугове.

1. Порез на додату вредност – последња шанса за испуњење обавеза

Уколико нето вредност имовине неликвидног обвезника (из које би се намиривали повериоци у случају стечаја) није довољна за намирење дугова, он ће

³³¹ Да је уобичајено да обвезник коме прети стечај, као последњи акт пословне активности, одбије претходни порез по основу рачуна које више није у стању да плати, вид.: **Bericht nach § 99 ВНО: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 52.

³³² Обвезник може да измени основицу за износ накнаде који није наплаћен само на основу правноснажне одлуке суда о закљученом стечајном поступку, односно на основу овереног преписа записника о судском поравнању, вид.: чл. 21, ст. 5 ЗПДВ. Ван тога, исправка обрачунаог пореза по основу ненаплаћених потраживања од купаца није могућа.

³³³ Вид.: чл. 31, ст. 3 ЗПДВ.

имати интерес да, у оквиру свог текућег пословања (пре отварања стечајног поступка), исту, у целини или делимично, прода по цени увећаној за износ пореза. Његова способност да измири дугове тада се побољшава у висини обрачунатог пореза. Штета по фискус зависиће у конкретном случају од вредности продате имовине, али се могу претпоставити значајнији износи.

У СР Немачкој је откривено више случајева у којима су инсолвентни обвезници, под притиском поверилаца, продавали земљиште које је део пословне имовине. Такве трансакције редовно су изузете од опорезивања, али је, у складу са немачким законодавством, обвезник могао опирати за опорезивање.³³⁴ Непосредни корисници оваквог поступања били су повериоци којима је, на основу уговора са обвезником, бруто цена директно уплаћивана и потом пребијана са њиховим потраживањима према обвезнику. Фискус би, по правилу, остао „празних руку“ у висини дугованог пореза. Штавише, захваљујући одбитку претходног пореза на страни купца, државна каса би бележила мањак у односу на стање које је претходило трансакцији. Фискусу је недостајао правни основ да своја потраживања према обвезнику наплати од намирених поверилаца. Настала штета није се, најчешће, могла (делимично) компензовати ни изрицањем новчане казне (за пријављени, али неуплаћени порез), услед недостатка средстава на страни обвезника.³³⁵

³³⁴ И ЗПДВ у чл. 25, ст. 2, тач. 2) прописује да је промет земљишта (пољопривредог, шумског, грађевинског, изграђеног или неизграђеног), као и давање у закуп тог земљишта ослобођен од опорезивања без права на одбитак претходног пореза. За разлику од немачког закона, ЗПДВ искључује право опције, чиме се уједно и елиминише овакво поступање. Верујемо да је управо немачко искуство иницирало наше законодавно решење, будући да су случајеви о којима пишемо претходили имплементацији пореза на додату вредност у порески систем Србије и да су немачки консултанци под патронатом GTZ (*Gesellschaft für technische Zusammenarbeit*) имали активну улогу у изради предлога ЗПДВ.

³³⁵ Вид.: **Bericht nach § 99 ВНО: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 42-43.

Губици из описаних трансакција су у сваком појединачном случају били изузетно високи и мере се троцифреним милионским износима на годишњем нивоу.³³⁶

Од 1. априла 2004. године промет земљишта подлеже *reverse-charge* поступку.³³⁷

2. Евазиони подухвати инспирисани криминалним мотивима који укључују стечај

Главни разлог због кога се стечај обвезника „планира“ у оквиру чисто евазионих подухвата је редукација ризика од утврђивања кривичне одговорности учинилаца и поред значајних износа утајеног пореза.³³⁸ Неиспуњење материјалних обавеза из порескоправног односа може се једноставно приписати „лошем пословању“ обвезника.

Средином деведесетих година прошлог века у немачкој пракси откривени су први случајеви тзв. лизинг модела незаконите евазије пореза на додату вредност. Карактерише их висок износ избегнутог пореза (најчешће у двоцифреном милионском износу) и унапред „планиран“ стечај одређеног учесника у прометном циклусу.³³⁹

Модел функционише на следећи начин: најпре се оснује прималац лизинга³⁴⁰, који затим преко даваоца лизинга на лизинг узима опрему високе вредности.³⁴¹ Порез

³³⁶ Тако је у само једном случају износила 784.000 евра, вид.: *ibid.*, стр. 43.

³³⁷ Вид.: Jens Pahne, *op. cit.*, стр. 82.

³³⁸ Са лукративног аспекта, овакви евазиони подухвати парирају „рингишпил“ и „ланчаним“ трансакцијама, о којима је раније било више говора. И интересна спрега учесника је иста. Ликвидна средства се извлаче из буџета, чиме се омогућава депресијација цене добара и услуга на тржишту и уништава конкуренција. О стварању нелојалне конкуренције и тешкоћама код утврђивања преварне намере учесника, вид.: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 50.

³³⁹ Вид.: *ibid.*, стр. 47.

³⁴⁰ По правилу, ради се о друштву са ограниченом одговорношћу са минималним основним капиталом.

на укупну вредност испоруке доспева истеком пореског периода у коме је промет извршен, иако се плаћање цене врши кроз лизинг рате по динамици предвиђеној уговором о лизингу.³⁴² Давалац лизинга одмах би уплатио дуговани порез, док је прималац лизинга тражио повраћај једнаког износа по основу извршене трансакције. Потом би повраћен порез, према одредбама закљученог уговора, био у целости трансферисан даваоцу лизинга. Прималац лизинга би после свега неколико месеци запао у доцњу са испуњењем својих уговорних обавеза.³⁴³ То би узроковало раскид уговора и враћање предмета лизинга даваоцу³⁴⁴ који на основу књижног одобрења у корист другог учесника трансакције коригује своју пореску основицу и тражи повраћај првобитно плаћеног пореза. Корекција узрокује кореспондирајућу пореску обавезу на страни примаоца лизинга. Услед раскида уговора, прималац лизинга има право да од даваоца лизинга натраг добије порез који је повратио од пореске администрације. До тога, међутим, не долази, јер се поменути износ пребија на име права на накнаду штете због неиспуњења уговора у корист даваоца лизинга. Покушај фискаса да се наплати из стечајне масе примаоца лизинга остао би безуспешан. Давалац лизинга потом иста добра прослеђује новом „примаоцу лизинга“ и евазиони подухват почиње изнова. Последица лизинг модела је да учесници лизинг трансакције профитирају у висини пореза обрачунатог на вредност трансакције.

³⁴¹ Најчешће је реч о грађевинским машинама. У једном од откривених случаја, предмет лизинга било је 139 коришћених машина у приближној вредности од 35 милиона евра. Таква трансакција генерисала је порез у висини од 5.600.000 евра.

³⁴² На исти начин врши се опорезивање испорука по основу закљученог уговора о лизингу и код нас сагласно чл. 4, ст. 3, тач. 2), у вези са чл. 17, ст. 1 ЗПДВ. Опширније о пореском третману уговора о лизингу, вид.: Министарство финансија РС, мишљење бр. 413-00-31/12-05-04, од 18.3.2005. године.

³⁴³ Како би се у првим месецима постојања уговорног односа створио привид стварне трансакције и кориснику лизинга (и у одсуству пословне активности) омогућило да испуњава своје обавезе, уговор о лизингу садржао би бројне одредбе у корист корисника лизинга – одсуство учешћа и ниске рате, у комбинацији са високом уплатом на крају уговорног односа.

³⁴⁴ У овом случају неће се сматрати да је извршен опорезиви промет добара, иако је давалац лизинга, поново постао и „економски власник“ ствари, вид.: Гордана Илић-Попов, **Закон о порезу на додату вредност у Србији, Коментар закона и подзаконских аката**, Пословни зборник, Београд 2005, стр. 28.

Лизинг модел иницирао је увођење јемства вршиоца промета добара и услуга за износ пореза који фискус не може повратити од инсолвентног купца.³⁴⁵

У домаћој пракси је све до средине 2007. године, неславан рекорд по висини пореза чије је плаћање избегнуто носио један случај који укључује стечај.³⁴⁶ Приказујемо га у поједностављеној варијанти.

Предузеће А дуговало је свом директору и једној иностраној компанији (такође под контролом директора) новац по основу неколико уговора о улагању. Нема доказа да је улагање и реализовано, нити је дошло до књижења улагања на одговарајућим билансним позицијама. Повериоци су, затим, потраживања према предузећу А уступили предузећу Б по основу закљученог уговора о кредиту са тим предузећем. Занимљиво је и да је предузеће Б под контролом истог директора. Предузеће А дуговање према предузећу Б измирило је тако што је на њега пренело своју целокупну имовину. На тај начин, предузеће А остало је без средстава. Приликом преноса, супротно одредби чл. 6, ст. 1, тач. 1) ЗПДВ³⁴⁷,

³⁴⁵ Вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 85-86. Јемство није ограничено на лизинг послове и долази у обзир у свим случајевима код којих продавац коригује своју основицу, зато што није у могућности да наплати своје потраживање, док фискус није у позицији да поврати првобитно одбијен претходни порез на страни купца због недостатка средстава (стечај тип II). Јемство није условљено кривицом испоручиоца. Мишљења смо да је ова мера супротна фундаменталном принципу фискалне неутралности пореза на додату вредност и начелу сразмерности у опорезивању, упоред.: *ibid.*, стр. 87-88. Сличне дилеме износе се и у вези са предлогом да се ускрати корекција плаћеног пореза у случају ненаплаћене реализације (иначе сагласно са чл. 90 (2) Директиве 2006/112/ЕС), уз закључак да је такво поступање оправдано само у случају када су продавац и купац умишљајно деловали у намери да оштете фискаса, вид.: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 53.

³⁴⁶ Ради се о износу од 412.365.542 динара, вид.: **Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, стр. 35.

³⁴⁷ Чл. 6, ст. 1, тач. 1) ЗПДВ прописује да се пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, неће сматрати прометом добара и услуга у смислу чл. 3, ст. 1, тач. 1) ЗПДВ, ако је стичалац порески обвезник, или ако тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.

обрачунат је порез који предузеће А није могло да плати. Са друге стране, предузеће Б у својој пореској пријави затражило је повраћај претходног пореза на основу реализоване трансакције.

Сходно чл. 6 ЗПДВ и чл. 2 Правилника о утврђивању целокупног или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, који се не сматра прометом добара и услуга у смислу ЗПДВ³⁴⁸, Пореска управа оспорила је право на повраћај претходног пореза. С позивом на преварне намере лица које контролише пословање свих учесника трансакције и које настоји на овај начин да издејствује неоснован повраћај пореза, а што произлази из чињенице да дуговања проистекла из уговора о улагању нису усаглашена са пословним књиговодством и одговарајућим билансним позицијама, против одговорних су поднете одговарајуће кривичне пријаве надлежном јавном тужилаштву.

3. Проузроковање лажног стечаја (чл. 236 КЗ)

На лизинг моделу показали смо како се стечај може унапред испланирати као саставни део евазионог подухвата. Обвезник без средстава представља „празну љуштуру“, чија је једина сврха да створи привид пословања до остварења циља ради којег је основан (неоснованог повраћаја претходног пореза). Такав обвезник своје краткорочно постојање нужно завршава у стечајном поступку.

Могуће је, међутим, одређеним радњама стечај проузроковати и када до њега иначе не би дошло, у намери да се избегне плаћање обавеза субјекта привредног пословања.³⁴⁹ Тада је реч о кривичном делу проузроковања лажног стечаја из чл.

³⁴⁸ „Сл. гласник РС“, бр. 57/05.

³⁴⁹ О једном таквом случају, где је купац земљишта у нето вредности од 4,9 милиона евра, по оствареном повраћају претходног пореза, раскинуо уговор, а потом, на различите начине, повукао средства из привредног субјекта како би онемогућио намирење фискаса, вид.: **Bericht nach § 99 ВНО: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 43.

236 КЗ.³⁵⁰ Оно постоји када „одговорно лице у предузећу или у другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица или предузетник, који у намери да тај субјект избегне плаћање обавеза проузрокује стечај тог субјекта привидним или стварним умањењем његове имовине, на начин што:

- целу или део имовине субјекта привредног пословања прикрије, привидно прода, прода испод тржишне вредности или бесплатно уступи;
- закључи фиктивне уговоре о дугу или призна непостојећа потраживања;
- пословне књиге које је субјект привредног пословања обавезан да води по закону прикрије, уништи или тако преиначи да се из њих не могу сагледати пословни резултати или стање средстава или обавеза или ово стање сачињавањем лажних исправа или на други начин прикаже таквим да се на основу њега може отворити стечај.“

³⁵⁰ Ово кривично дело треба разликовати од кривичног дела проузроковања стечаја из чл. 235 КЗ, које постоји, када одговорно лице у предузећу или другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица, несавесним пословањем (које може бити и нехатно) проузрокује стечај и тиме другог оштети. Овде се не ради о „несавесном пословању“, већ учинилац дела у намери (која подразумева директни умишљај) да субјект пословања „растерети“ имовине и на тај начин избегне испуњење својих обавеза.

ДЕО ТРЕЋИ

СИСТЕМСКА ПОДЛОЖНОСТ ВЛАДАЈУЋЕГ КОНЦЕПТА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ НЕЗАКОНИТОЈ ЕВАЗИЈИ

Из досадашњег излагања наслућујемо да начин на који је систем пореза на додату вредност устројен умногоме утиче на његову подложност пореској евазији. У предстојећем тексту пажњу усредсређујемо на најзначајније системске недостатке владајућег концепта пореза на додату вредност и алтернативне приступе у његовом дизајнирању, који би могли оснажити његов анти-евазиони потенцијал.

I Недостаци опорезивања у земљи одредишта промета

Опорезивањем у земљи одредишта долази до прекида у систему фракционе наплате, односно до прекида у ланцу опорезивих трансакција. Подсећамо да је још у „Белој књизи“ Комисија упозорила на опасност од евазије „великих размера“, која се при тадашњим разликама у пореском оптерећењу између држава чланица могла очекивати у случају преласка на опорезивање према принципу порекла. Сматрало се, наиме, да ће обвезници из земаља са високим стопама бити стимулирани да своје набавке врше у земљама са ниским стопама и да их потом „уклоне“ из свог књиговодства.

Логично је претпоставити да ће код опорезивања према принципу одредишта ефекат стимулације бити још израженији, с обзиром на то да добра напуштају земљу порекла у потпуности растерећена од пореза. Међутим, како се порез наплаћује непосредно при увозу (што је и у Европској унији био случај до краја 1992. године, док је у ванкомунитарној спољнотрговинској размени и даље правило), долази до нивелације пореског оптерећења и ефекат стимулације аутоматски се елиминише.

Комисија је, дакле, 1985. године опорезивање према принципу одредишта сматрала резистентнијим на пореску евазију од опорезивања према принципу порекла, будући да су њене бојазни изнете у склопу предлога да се пређе на принцип порекла.

Верујемо да се није могао ни наслутити евазиони потенцијал иманентан „модификованом“ принципу одредишта (имплементираном Директивом 91/680/ЕЕС), познатијем у Европској унији као „прелазни режим опорезивања“. И њему је, наиме, својствен прекид у ланцу опорезивих трансакција, али са једном битном разликом у односу на до тада важећи - одложеном наплатом пореза у земљи одредишта (тј. порез се не плаћа одмах при увозу). Будући да се износ пореза (на интра-комунитарну набавку) може истовремено истаћи као претходни порез, у Европској унији *de facto* је могуће вршити набавку добара из друге државе чланице без икаквог пореског терета (наравно, у домену В2В трансакција). Дакле, *европски концепт* опорезивања према принципу одредишта довео је до рапидне експанзије озлоглашених интра-комунитарних евазионих облика од 1993. године, са посве интересантним епилогом: поновним предлогом за прелазак на опорезивање према принципу порекла, овај пут у настојању да се сузбије евазија „великих размера“ узрокована (модификованим) опорезивањем према принципу одредишта.³⁵¹

II Ограничења „потрошног типа“ пореза на додату вредност

„Потрошни тип“ пореза на додату вредност „иде на руку“ новооснованим привредним субјектима да порез који је обрачунат на набавке (скупе) опреме за вршење делатности неосновано истакну (у вишем износу) као претходни порез. Пошто је у почетним фазама пословања уобичајен упечатљив дисбаланс између високих инвестиционих трошкова и ниске вредности оствареног промета, овакви

³⁵¹ Ради се о предлогу из 2008. године, опширно о томе, вид.: доле, стр. 305-309.

субјекти налазе се у позицији да „неопажено“ реализују прекомерни повраћај претходног пореза.

Алтернативни концептуални приступи на које наилазимо у упоредној пракси су „доходни“ (*income-type*)³⁵² и „брuto“ (*product-type*) порез на додату вредност. Код „доходног“ пореза на додату вредност допуштен је одбитак годишњег износа амортизације који се обрачунава на набављено средство, док систем „брuto“ пореза на додату вредност у потпуности ускраћује одбитак пореза обрачунатог при набавци оваквих добара. Оба модалитета ефикасно би се супроставила описаним малверзацијама.³⁵³

III Мане опорезивања према принципу фактурисане реализације

У склопу досадашњег излагања навели смо да фискус значајне губитке трпи одласком обвезника у стечај, као и да се у литератури системски недостаци пореза на додату вредност окривљују за овакво стање.³⁵⁴ Захваљујући опорезивању према принципу фактурисане реализације дешава се да обвезник, коме прети стечај, одбије претходни порез (на основу улазне фактуре), пре него што уплати цену своме добављачу. Ако је добављач већ платио порез, а цена му не буде плаћена, нити се из стечајне масе може измирити, он може изменити пореску основицу и тражити повраћај уплаћеног пореза. По правилу, фискус ће и поред обавезне исправке одбитка претходног пореза остати „празних руку“ у недостатку

³⁵² Директива 67/228/ЕЕС (Друга директива) допуштала је државама чланицама да имплементирају „доходни тип“ пореза на додату вредност, вид.: Ven. J. M. Terra, Peter J. Wattel, *op. cit.*, стр. 123.

³⁵³ Међутим, уједно би створила дисторзије, фаворизујући делатности које не изискују значајна улагања у основна средства (тј. које се превасходно ослањају на људски фактор). Поред тога, повећан трошак инвестиције у основна средства ствара неповољну климу за реинвестирање и технолошки напредак. Због тога се у већини земаља (укључујући и све земље Европске уније и нашу државу) примењује „потрошни тип“ пореза на додату вредност, вид.: Ven Terra, Julie Kajus, *op.cit.*, стр. 267, фуснота 297. О другачијим примерима из упоредне праксе, вид.: горе, стр. 58.

³⁵⁴ Вид.: горе, стр. 128.

средстава на страни стечајног дужника из којих би могао да се наплати (стечај типа II).

Овакве губитке могуће је једноставно елиминисати преласком на опорезивање према принципу наплаћене реализације³⁵⁵, код које се настанак пореске обавезе и права на одбитак претходног пореза одлаже до момента наплате фактурисане цене.³⁵⁶

IV Недостаци индиректног утврђивања додате вредности

Код индиректне методе утврђивања додате вредности обвезник је дужан да обрачуна порез на испоруку добара и на пружање својих услуга, а затим има право да од тог износа пореза одбије порез који му је претходник у прометном циклусу исказао у фактури, тј. порез који је платио кроз набавну цену. Захваљујући институту претходног пореза, ова метода утврђивања додате вредности погодује разноврсним облицима улазне евазије.

Као алтернатива индиректној методи утврђивања додате вредности, у литератури се наводи директна метода. Разликујемо методу сабирања (*addition method*), код које се додата вредност утврђује збрајањем свих елемената цене који је конституишу и методу одузимања (*subtraction method*), код које се додата вредност утврђује као разлика између укупне вредности испорука добара и пружених услуга обвезника и укупне вредности његових набавки у датом

³⁵⁵ Прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације налази се на листи приоритета у склопу економског програма Уједињених региона Србије, вид.: <http://ujedinjeniregionisrbije.rs/wp-content/uploads/2012/03/Ekonomski-program-URS.pdf> [5.7.2012.]. Додуше, овај предлог није мотивисан заштитом интереса фискаса, већ обвезника (најпре малог и средњег предузећа, а временом и других предузећа), који се више не би могао наћи у ситуацији да „предфинансира“ порез, а да га претходно није наплатио од свог купца.

³⁵⁶ Видећемо да је опорезивање према принципу наплаћене реализације саставни део, чак, три модела системске ревизије пореза на додату вредност (модела опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером, IFO модела и RTVAT модела).

периоду.³⁵⁷ Обе методе не познају институт претходног пореза, те аутоматски елиминишу могућности за његову злоупотребу.

Примера ради, када би сваки обвезник фискусу искључиво дуговао порез (пропорционално утврђеној додатој вредности), без могућности да потражује претходни порез, „рингишпил“ трансакције постале би излишне. И губици који су узроковани стечајем обвезника редуковали би се на износ који он дугује на своју додату вредност. Штавише, мањак у буџету у односу на стање које претходи трансакцији (карактеристичан за оба примера) био би незамислив. Из описаних разлога, поједини аутори препознали су анти-евазиони потенцијал алтернативних приступа утврђивању додате вредности.³⁵⁸

Ако изузмемо овај, за нас круцијалан аспект, бројне се критике могу упутити на рачун директних метода утврђивања додате вредности у поређењу са индиректном.³⁵⁹ Због тога је индиректна метода данас апсолутно доминантна у савременим системима пореза на додату вредност.³⁶⁰

V Изузeci од општег режима опорезивања

У претходном поглављу детаљно смо анализирали на који се начин изузeci од општег режима опорезивања могу злоупотребити у евазионе сврхе. Стога је пожељно систем пореза на додату вредност дизајнирати тако да изузeci буду сведени на минимум. Дobar пример представља новозеландски порез на додату вредност, у чију се корист, у поређењу са европским системом, управо наводи

³⁵⁷ Вид.: Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, стр. 786. и 787.

³⁵⁸ На примеру методе одузимања, вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 14.

³⁵⁹ Вид.: Дејан Поповић, *op.cit.*, стр. 786-788.

³⁶⁰ О ретким примерима примене директне методе у упоредној пракси, вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 20.

далеко мањи број ослобођења од опорезивања.³⁶¹ Такође, примењује се и само једна (стандардна) стопа у висини од 15% на све облике промета.³⁶²

³⁶¹ Вид.: Alan Schenk, Oliver Oldman, **Value Added Tax, A Comparative Approach**, Cambridge University Press, Cambridge 2007, стр. 69.

³⁶² Вид.: David White, Eugen Trombitas, **New Zealand National report**, стр. 42. и 45. презентације у оквиру конференције: „Improving VAT/GST – Designing a simple and fraud-proof tax system”, Vienna 29.2.-2.3.2012. године.

ДЕО ЧЕТВРТИ

ПРИМЕНА КОНВЕНЦИОНАЛНИХ МЕРА У СУЗБИЈАЊУ НЕЗАКОНИТЕ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Разликујемо конвенционалне и системске анти-евазионе мере.³⁶³ Конвенционалне мере преваходно су административног карактера и не дирају у фундаменталне принципе постојећег система пореза на додату вредност. Њима се заправо садашњи систем побољшава и чини резистентнијим на незакониту евазију. Неке од њих (нпр. јемство, једномесечно подношење сумарних изјава³⁶⁴ итд.) већ су предвиђене комунитарним законодавством и њихова примена у државама чланицама може бити добровољна или обавезна. Конвенционалне мере делују превентивно или представљају „оруђе“ држава чланица за откривање насталог евазионог подухвата и отклањање његових штетних последица. Међутим, оне не елиминишу узроке настанка незаконите евазије. Системске мере, са друге стране, почивају на коренитим изменама важећег модела пореза на додату вредност. Њихови заговорници сматрају да треба унапред отклонити сваку могућност да до евазионог подухвата уопште дође.

I Правни основ за увођење анти-евазионих мера које нису предвиђене комунитарним законодавством

Сагласно чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС (некадашњи чл. 27 Директиве 77/388/ЕЕЦ), Савет може, на предлог Европске комисије, једногласном одлуком, овластити државу чланицу да уведе посебне мере, којима се дерогирају одредбе Директиве у циљу поједностављења процедура за наплату пореза, односно

³⁶³ У актима Европске комисије конвенционалне мере појављују се под називом *conventional measures*, док је за системске мере уобичајен назив *far-reaching measures*.

³⁶⁴ Опширно о сумарним изјавама, вид.: доле, стр. 190-194.

превенције одређених видова законите и незаконите евазије. Овде се ради о изменама националног законодавства, које (у прихватљивој мери) одступају од одредаба комунитарног законодавства, али се односе искључиво на државу чланицу која је увођење такве мере иницирала. И поред тога што Савет одлуку доноси једногласно и што је пут до такве одлуке „трновит“, до почетка 2005. године позитивно је одговорено на преко 140 захтева држава чланица.³⁶⁵ Сагласно описаној процедури, могуће је унилатерално увођење како конвенционалних, тако и „прихватљивих“ системских одступања од постојећег комунитарног законодавства.

Измене комунитарног законодавства ван оквира процедуре из чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС, независно од тога да ли су административног или системског карактера, такође, изискују сагласност свих држава чланица у оквиру Савета.³⁶⁶ Овакве измене, међутим, обавезују све државе чланице. Пракса показује да је постизање сагласности у овом случају неупоредиво теже³⁶⁷, имајући у виду различите интересе држава чланица.³⁶⁸ Док су одређена административна побољшања добила неопходну подршку (нпр. краћи рокови за подношење

³⁶⁵ Вид.: European Commission, **Proposal for a Council Directive 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 and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations**, COM(2005) 89 final, стр. 2-3. Комисија увиђа да су постојеће процедуре за измену комунитарног законодавства и увођење унилатералних мера којима се одступа од комунитарног законодавства недовољно флексибилне да би омогућиле брзу и одговарајућу реакцију у државама чланицама. Државе чланице поздравиле су иницијативу да се уведе правни основ за брзо увођење временски ограничених унилатералних мера како би се реаговало на одређене (нове) облике евазије. Комисија намерава у 2012. години да представи „механизам за брзо реаговање“, вид.: COM(2011) 851 final, стр. 12.

³⁶⁶ Вид.: чл. 113 Уговора о функционисању Европске уније (Treaty on the Functioning of the European Union).

³⁶⁷ Упоред.: Werner Widmann, **Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge - Zum gegenwärtigen Stand der Mehrwertsteuersystem-Debatte in Deutschland** -, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2006, стр. 17.

³⁶⁸ Тако би нпр. прелазак на принцип порекла без клиринга значајно фаворизовао државе извознице у поређењу са увозницама.

сумарних изјава) досадашњи предлози за измену система пореза на додату вредност остали су без ње. Примера ради, потпун прелазак на *reverse-charge* није прихваћен у комунитарном законодавству,³⁶⁹ док је његова унилатерална примена (и у случајевима који нису предвиђени комунитарним законодавством) постала уобичајена.

Можемо закључити да је општеобавезујућа примена конвенционалних мера у анти-евазионе сврхе на нивоу Европске уније реалније решење у односу на ревизију система пореза на додату вредност. Вероватно се, стога, и сама Европска комисија заложила за примену конвенционалних мера у оквирима постојећег система пре него за његове радикалне измене.³⁷⁰ Њихов ефекат је, међутим, по виђењу појединих аутора, веома ограничен.³⁷¹

³⁶⁹ Европска комисија је у 2008. години потпун прелазак на *reverse-charge* разматрала као једну од далекосежнијих мера за измену пореског система у циљу сузбијања евазије, вид.: European Commission, **Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud**, COM(2008) 109 final. Комисија је изразила спремност да предложи пилот пројекат како би се утврдило да ли се потпун прелазак на *reverse-charge* може сматрати адекватним одговором у борби против евазије. Међутим, оваква иницијатива Комисије није добила потребну политичку подршку у Савету министара економије и финансија, вид.: COM(2009) 511 final, стр. 2.

³⁷⁰ Вид.: COM(2004) 260 final, стр. 4. и 20.

³⁷¹ На примеру стечаја о ограниченом ефекту административних мера, вид.: Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 8. У истом смислу види и став немачког Парламента цитиран у: Alfred Kruhl, **Reichen die Maßnahmen des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes zur Betrugsbekämpfung aus oder ist eine Änderung des Umsatzsteuersystems notwendig**, *Betriebs-Berater*, 2002, стр. 1023. На примеру боље размене информација, вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 130-132. Чарлс Џенингс не спори корист и од конвенционалних мера, али сматра да је њихов домет лимитиран, ако се не компромитују фундаментални принципи пореског система, вид.: Charles Jennings, **The EU Vat System - Time for a New Approach?**, *International VAT Monitor*, 4/2010, стр. 257.

II Ефикасна размена информација

1. Сарадња пореских администрација у Европској унији

Значајну компоненту у ефикасној борби против евазије пореза на додату вредност чини стална комуникација у оквиру пореске администрације, како појединачне државе, тако и између држава у контексту Европске уније. Европска комисија сматра брз приступ информацијама кључним за сузбијање евазије пореза на додату вредност.³⁷²

У бројним документима Европске комисије наглашава се потреба за континуираним побољшањем сарадње пореских администрација држава чланица. Још децембра 1977. године усвојена је Директива 77/799/ЕЕС о узајамној сарадњи надлежних служби држава чланица на пољу директног и индиректног опорезивања.³⁷³ Директива је затим допуњена Уредбом Савета бр. 218/92 о административној кооперацији у области индиректних пореза.³⁷⁴ Међутим, паралелно постојање два инструмента која су за предмет имала сарадњу у области индиректног опорезивања, негативно је утицало на ефикасност такве сарадње између државних пореских администрација.³⁷⁵ Стога је јуна 2001. године Комисија учинила предлог³⁷⁶ нове уредбе, како би се објединиле и ојачале могућности за сарадњу установљене наведеним секундарним законодавством у области индиректног опорезивања. Европски савет је 7. октобра 2003. године усвојио предлог и 1. јануара 2004. године ступила је на снагу нова Уредба о

³⁷² Вид.: European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud**, COM(2006) 254 final, стр. 8.

³⁷³ **Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct and indirect taxation**, OJ L 336 of 27 December 1977.

³⁷⁴ **Council Regulation (EEC) 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT)**, OJ L 24 of 27 January 1992.

³⁷⁵ Вид.: тач. 10 преамбуле Уредбе 1798/2003.

³⁷⁶ Вид.: European Commission, **Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on administrative cooperation in the field of value added tax**, COM(2001) 294 final.

административној сарадњи у области пореза на додату вредност³⁷⁷, којом је Уредба 218/92 престала да важи. У наредним годинама уследило је неколико измена и допуна Уредбе 1798/2003. Измене и допуне су инкорпорисане у нову Уредбу о административној сарадњи и сузбијању незаконите евазије пореза на додату вредност од 7. октобра 2010. године³⁷⁸, која се примењује од 1. јануара 2012. године. Овом уредбом, Уредба 1798/2003 престала је да важи.³⁷⁹ Фебруара 2011. усвојена је Директива 2011/16/EU, којом је Директива 77/799/ЕЕС стављена ван снаге.³⁸⁰ Њеним усвајањем могућности за административну сарадњу у области директних пореза усклађене су са онима које у домену пореза на додату вредност пружа Уредба 904/2010.³⁸¹

У даљем тексту пажњу ћемо ограничити на оне области из Уредбе 904/2010 које су од значаја за предмет истраживања овог рада. Реч је о следећим облицима сарадње између држава чланица:

³⁷⁷ **Council Regulation (EC) 1798/2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) 218/92**, OJ L 264 of 7 October 2003.

³⁷⁸ **Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast)**, OJ L 268 of 7 October 2010, вид.: тач. 1 и 2 преамбуле Уредбе 904/2010.

³⁷⁹ Са изузетком неких одредаба, вид.: чл. 61 Уредбе 904/2010.

³⁸⁰ **Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC**, OJ L 64 of 15 February 2011.

³⁸¹ У чл. 2 (2) Директиве 2011/16/EU предвиђено је да се она не односи на порез на додату вредност.

1.1. Размена информација на захтев државе чланице³⁸²

Надлежна служба³⁸³ из једне државе чланице доставиће потребне податке (укључујући и оне које се односе на конкретне случајеве) другој држави чланици, по њеном претходном захтеву. Сви подаци који могу допринети исправном утврђивању пореза, сузбијању незаконите евазије пореза и вршењу надзора над применом пореза, нарочито у вези са интра-кунитарним трансакцијама, могу бити предмет захтева за размену информација.³⁸⁴ Ако прибављање података налаже претходно спровођење (посебне) административне истраге, надлежна служба државе чланице од које се тражи информација дужна је да покрене истрагу. У противном, обавестиће без одлагања другу државу чланицу о разлозима њеног непокретања.³⁸⁵ Расположиве информације и резултати истраге се, на захтев, достављају документовано, у форми извештаја, изјава и других писмена, односно њихових оверених копија или извода.³⁸⁶

Информације се достављају што је пре могуће, а најкасније у року од три месеца од дана пријема захтева. Овај рок скраћује се на месец дана, уколико се подаци већ налазе у поседу службе од које се потражују. Ако не може испоштовати прописани рок, надлежна служба државе чланице обавестиће без одлагања подносиоца захтева о разлозима, као и до када да очекује одговор. У посебним

³⁸² Вид.: чл. 7-12 Уредбе 904/2010.

³⁸³ У проступку размене информација по претходном захтеву под појмом надлежне службе подразумева се свака „централна канцеларија за комуникацију“ (енг. *central liaison office*; нем. *zentrales Verbindungsbüro*), у смислу чл. 2 (а) Уредбе 904/2010, „одељење за комуникацију“ (енг. *liaison department*; нем. *Verbindungsstelle*), у смислу чл. 2 (б) Уредбе 904/2010, односно „овлашћени службеник“ (енг. *competent official*; нем. *zuständiger Beamter*), у смислу чл. 2 (с) Уредбе 904/2010, који у име надлежне службе одређене сходно чл. 3 Уредбе 904/2010 подноси или прима захтев за размену информација, вид.: чл. 2 (д) и (е) Уредбе 904/2010.

³⁸⁴ Вид.: чл. 1 (1) Уредбе 904/2010. Реч је, дакле, о свим информацијама које се тичу исправне примене пореза. Као што Уредба у чл. 1 (2) каже, њен циљ је „да се обезбеди заштита пореског прихода у свим државама чланицама.“

³⁸⁵ Вид.: чл. 7 (3) и (4) Уредбе 904/2010.

³⁸⁶ Вид.: чл. 9 (1) Уредбе 904/2010.

случајевима надлежне службе држава чланица могу се споразумети и о другим роковима.³⁸⁷

У договору надлежних служби, службеници из једне државе чланице (подносиоца захтева) могу бити присутни у службеним просторијама својих колега из друге државе чланице (примаоца захтева) приликом обављања њихових дужности везаних за достављање информација, као и приликом вршења истраге, при чему у њој не могу активно учествовати.³⁸⁸ Ово може убрзати и поједноставити размену информација, нарочито у комплексним случајевима.

1.2. Симултане контроле

Државе чланице могу спровести симултану контролу ако сматрају да ће она бити ефикаснија него да је извршена од стране једне државе чланице. Симултана контрола подразумева координисану проверу пореске ситуације једног или више (повезаних) обвезника у организацији две или више држава чланица, када је то у њиховом заједничком или комплементарном интересу.³⁸⁹

Одлука 1482/2007/ЕС (*Fiscalis 2013*)³⁹⁰ симултане контроле назива мултилатералним контролама, али их дефинише на донекле другачији начин.³⁹¹ Мултилатерална контрола подразумева координисану проверу пореске ситуације једног или више (повезаних) обвезника у организацији две или више држава учесница, када је то у њиховом заједничком или комплементарном интересу *и која се спроводи у најмање једној држави чланици*.³⁹²

³⁸⁷ Вид.: чл. 10, 11 и 12 Уредбе 904/2010.

³⁸⁸ Вид.: чл. 28 (1) и (2) Уредбе 904/2010.

³⁸⁹ Вид.: чл. 29 и чл. 2 (1)(г) Уредбе 904/2010.

³⁹⁰ Више о овом програму и његовој вези са Уредбом 904/2010, вид.: доле, стр. 159-162.

³⁹¹ Вид.: чл. 7 и чл. 2 (4) Одлуке 1482/2007/ЕС.

³⁹² Претходник Одлуке 1482/2007/ЕС, Одлука 2235/2002/ЕС, у чл. 2 (f) садржи дефиницију мултилатералне контроле која је идентична дефиницији симултане контроле из чл. 2 (1)(г) Уредбе 904/2010. Међутим, Одлука 1482/2007/ЕС уноси новине у дефиницију мултилатералне контроле и предвиђа да се она може вршити и на територији једне државе чланице. Разлика није безначајна,

Циљеви мултилатералне контроле су:

- обезбеђивање наплате пореза у складу са прописима комунитарног права и законодавства државе чланице;
- да се подстакну службеници у администрацијама да мултилатералне провере третирају као део уобичајене контролне активности;
- да размењују практична знања и
- да тестирају постојеће процедуре мултилатералне контроле и да их унапређују када је то потребно.³⁹³

Мултилатерална контрола омогућава ефикасну проверу мултинационалних компанија и интра-комунитарних пореских објеката. Додатно, јача се сарадња административних служби држава које партиципирају у таквој контроли.³⁹⁴ Комисија истиче значајан потенцијал овог инструмента у процесу сузбијања незаконите пореске евазије (не само евазије пореза на додату вредност). До марта

јер имплицира спровођење заједничке контроле од стране службеника из различитих држава у једној држави док симултана контрола, заправо, значи истовремену координисану контролу пореске ситуације једног или више лица у више држава чланица, с тим што су службеници односне државе чланице ограничени на територију своје државе. Поред тога, у оквиру интернет презентације *Fiscalis* програма наводи се и да мултилатерална контрола не мора нужно бити организована симултано (ако се спроводи у више држава), што је претпоставка симултане контроле у смислу Уредбе 904/2010. Исти извор, са друге стране, наводи да је правни основ за мултилатералну контролу Уредба 1798/2003, односно сада Уредба 904/2010, вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_mlc_en.pdf, стр. 3, [30.1.2012.].

³⁹³ Вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_mlc_en.pdf, стр. 4 [30.1.2012.].

³⁹⁴ Вид.: European Commission, **Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of the Fiscalis programme (1998-2002)**, COM(2003) 678 final, стр. 19.

2011. године, захваљујући оваквим контролама, откривено је 1,5 милијарди евра утајеног пореза.³⁹⁵

Од 2000. године на нивоу Европске уније бележи се, међутим, пад броја оваквих контрола, спроведених ионако у скромном броју у поређењу са бројем обвезника укључених у интра-комунитарне трансакције (1.500.000 обвезника). 2000. године одржано је 15 контрола, 2001. године 8, 2002. године 4, а 2003. године свега 3 контроле.³⁹⁶

Рапидан пад броја мултилатералних контрола објашњава се одсуством додатних, добро обучених људских ресурса, који познају стране језике.³⁹⁷ Поред тога, ове контроле оптерећене су комплексним и обавезујућим административним процедурама.³⁹⁸ То је супротно сврси контроле, која у случају сумње да се ради о евазији изискује брзо реаговање.

1.3. Размена информација без претходног захтева државе чланице³⁹⁹

Надлежна служба⁴⁰⁰ државе чланице проследиће надлежној служби друге државе чланице информације и без њеног претходног захтева, у поступку аутоматске или спонтане размене, и то у следећим случајевима:

- ако се опрезивање врши у другој држави, при чему ефикасност контроле у њој нужно зависи од информација које се достављају;

³⁹⁵ Вид.: Ramboll Management Consulting, **Mid-term evaluation of Fiscalis 2013, final report**, од 27.7.2011. године, стр. 42, пар. 88.

³⁹⁶ Вид.: COM(2004) 260 final, стр. 12.

³⁹⁷ Одлука 1482/2007/ЕС у преамбули истиче значај овог сегмента, вид.: пар. 7.

³⁹⁸ Вид.: COM(2003) 678 final, стр. 20.

³⁹⁹ Вид.: чл. 13-15 Уредбе 904/2010.

⁴⁰⁰ У поступку размене информација без претходног захтева надлежна служба одређена је чл. 3 Уредбе 904/2010.

- ако постоје разлози за претпоставку да су у другој држави чланици прописи о порезу на додату вредност прекршени или вероватно прекршени;
- ако постоји опасност од умањења пореских прихода у другој држави.⁴⁰¹

1.3.1. Аутоматска размена информација

Поступак аутоматске размене информација (енг. *automatic exchange*; нем. *automatischer Austausch*) подразумева системски пренос *унапред предвиђених* информација другој држави чланици, без њеног претходног захтева.⁴⁰²

Категорије информација које су предмет аутоматске размене и рокови у којима се информације достављају (у односу на сваку категорију информација) утврђени су Уредбом 79/2012⁴⁰³, која је ступила на снагу 21. фебруара 2012. године. Држава чланица може да не учествује у аутоматској размени једне или више категорија информација уколико би прибављање таквих информација захтевало увођење нових обавеза за дужнике пореза или наметнуло несразмеран административни терет држави чланици.⁴⁰⁴

1.3.2. Спонтана размена информација

Поступак спонтане размене информација (енг. *spontaneous exchange*; нем. *spontaner Austausch*) подразумева спонтани пренос (свих, а не само унапред предвиђених) информација другој држави чланици, у сваком тренутку и без њеног претходног захтева.⁴⁰⁵

⁴⁰¹ Вид.: чл. 13 Уредбе 904/2010.

⁴⁰² Вид.: чл. 2. (1)(1) Уредбе 904/2010.

⁴⁰³ **Commission Implementing Regulation (EU) No 79/2012 of 31 January 2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EU) No 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast)**, OJ L 29 of 1 February 2012.

⁴⁰⁴ Вид.: чл. 14 Уредбе 904/2010.

⁴⁰⁵ Вид.: чл. 2 (1)(m) Уредбе 904/2010.

Поступак спонтане размене информација, у извесном смислу, попуњава празан простор између размене информација по претходном захтеву и аутоматске размене информација. Предмет аутоматске размене информација су, као што је напред речено, искључиво унапред предвиђене информације. У поступку размене информација по претходном захтеву држава чланица може затражити и информацију која напушта круг унапред предвиђених. Међутим, ако не зна за постојање такве информације неће упутити потребан захев. У поступку спонтане размене може доћи до података (за које није знала, те их није ни тражила), а који нису унапред дефинисани (као у поступку аутоматске размене).

1.3.3. *Eurocanet*

Како би побољшала спонтану размену информација између држава чланица, у области интра-комунитарних евазионих облика, Белгија је створила *Eurocanet* (*European Carousel Network*). *Eurocanet* омогућава националним пореским администрацијама да брже открију интра-комунитарне евазионе облике путем свеобухватне размене информација и кроз узајамно пружање оперативних административних анти-евазионих услуга у државама чланицама⁴⁰⁶. *Eurocanet* окупља све државе чланице Европске уније, са изузетком Италије, Немачке и Уједињеног Краљевства. *Eurocanet* треба да послужи као платформа за развој *Eurofisc-a*.⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ Примера ради, свака држава чланица може да захтева од друге државе чланице да надзире (максимално пет) обвезника, вид.: **UK involvement in the Eurocanet project**, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/7020615.htm>, [7.9.2012.].

⁴⁰⁷ Вид.: **European Parliament resolution of 4 December 2008 on the European Court of Auditors' Special Report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax (2008/2151(INI))**, ОЈ С 21 Е of 28 January 2010, пар. 14-16 и 29. Опширније о *Eurofisc-у*, вид.: доле, стр. 157-159.

1.4. Чување и размена одређених информација⁴⁰⁸

Свака држава чланица дужна је да води електронску базу следећих података:

- података прикупљених сумарним изјавама у смислу чл. 262 Директиве 2006/112/ЕС;
- података (које прикупи у складу са чл. 213 Директиве 2006/112/ЕС) о идентитету, делатности, правној форми и адреси лица која су у њој регистрована за потребе пореза на додату вредност, као и датум када им је додељен идентификациони број;
- података о невалидним идентификационим бројевима, укључујући и датуме када су престали да важе;⁴⁰⁹
- података до којих је дошла у складу са чл. 360, 361, 364 и 365 Директиве 2006/112/ЕС⁴¹⁰, односно, од 1. јануара 2015. године, у складу са чл. 369с, 369f и 369g исте директиве.⁴¹¹

⁴⁰⁸ Вид.: чл. 17-24 Уредбе 904/2010. У Уредби 1798/2003, и пре ње у Уредби 218/92 на овом месту говори се о чувању и размени одређених информација које се тичу интра-комунитарних трансакција. Реч је о VIES/MIAS (енг. *VAT Information Exchange System*; нем. *Mehrwertsteuer-Informationen-Austausch-System*) бази података која је уведена Уредбом 218/92 и активна је од 1. јануара 1993. године. 2004. године одлучено је да систем треба унапредити, како би одговорио новим потребама и био прилагођен технолошким иновацијама-VIES II. И поред најаве, значајна побољшања су изостала, вид: European Court of Auditors, **Special Report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies**, OJ C 20 of 25 January 2008, пар. 70.

⁴⁰⁹ Државе чланице побринуће се да регистрациони број у електронској бази буде означен као неважећи када обвезник пријави престанак обављања делатности или када пореска администрација сматра да је престао са обављањем делатности. Пореска администрација може претпоставити да је до тога дошло ако обвезник, и поред своје обавезе, не подноси пријаве и сумарне изјаве годину дана по истеку рока за подношење прве пријаве или изјаве коју није поднео. Ако обвезник пријави лажне податке како би се регистровао, или уколико није пријавио промену првобитних података, а то је познато пореској администрацији, одбиће се регистрација, односно додељени број биће укинут, вид.: чл. 23 Уредбе 904/2010.

⁴¹⁰ Реч је о подацима које је обвезник ван територије Европске уније, који пружа електронске услуге лицима која нису регистрована као порески обвезници са подручја Европске уније, дужан да достави. Он треба држави чланици регистрације да пријави када започне или престане да

Подаци се чувају најмање пет наредних година од истека календарске године за коју се пружају. Базе података морају бити ажуриране, тачне и комплетне.⁴¹² Унос података врши се без одлагања. Информације из сумарних изјава уносе се најкасније у року од месец дана по истеку периода на који се сумарна изјава односи.⁴¹³

Свака држава чланица мора да омогући надлежној служби⁴¹⁴ сваке друге државе чланице аутоматски приступ наведеним подацима.⁴¹⁵ Када је реч о подацима из сумарних изјава, минимум доступних информација односи се на:⁴¹⁶

- податке о регистрационим бројевима, које је издала држава која прибавља информацију (држава интра-комунитарне набавке);
- податке о укупној вредности интра-комунитарних испорука добара и услуга субјектима регистрованим у држави која прибавља информацију од стране

обавља делатност у својству пореског обвезника, односно када у вршењу делатности дође до измена услед којих више не задовољава услове за примену посебног поступка опорезивања (чл. 360). Држави регистрације достављају се следећи подаци – име; поштанска адреса; електронске адресе и *website*; порески идентификациони број додељен у држави обвезника и изјаву да обвезник није регистрован за потребе ПДВ на подручју Европске уније (чл. 361). У чл. 364 и 365 прописана је обавеза подношења пореске пријаве у држави регистрације и подаци које она мора да садржи.

⁴¹¹ Вид.: чл. 17 (1) Уредбе 904/2010.

⁴¹² Вид.: чл. 18 и 19 Уредбе 904/2010.

⁴¹³ Вид.: чл. 20 (1) и (2) Уредбе 904/2010. Чини се да ова одредба није усклађена са чл. 263 (1) Директиве 2006/112/ЕС, која предвиђа да обвезник подноси сумарну изјаву за календарски месец у року од најдуже месец дана. Под претпоставком да држава чланица преузме текст наведене одредбе, у истом дану би подаци морали да се унесу и у систем.

⁴¹⁴ У поступку размене одређених информација надлежна служба утврђена је чл. 3 Уредбе 904/2010.

⁴¹⁵ Не ради се о стварању европске базе података, већ о мрежи националних база које су непрекидно доступне другим државама чланицама које им могу, без одлагања, приступити, упоред.: чл. 2 (1)(о) Уредбе 904/2010.

⁴¹⁶ Једино у овој категорији информација прописан је минимум који мора бити доступан. Разлог је значај сумарних изјава за детекцију интра-комунитарних набавки и правовремену акцију у случају опасности од евазионих подухвата.

свих регистрованих испоручилаца у држави чланици од које се прибавља информација;⁴¹⁷

- податке о регистрационим бројевима испоручилаца у држави од које се прибавља информација;
- укупну вредност интра-комунитарних испорука добара и услуга од стране сваког појединачног испоручиоца (регистрованог у земљи из које се прибавља информација) појединачном купцу (регистрованом у земљи која прибавља информацију);⁴¹⁸
- укупну вредност интра-комунитарних испорука добара и услуга од стране сваког појединачног испоручиоца (регистрованог у земљи из које се прибавља информација) учињених појединачном власнику идентификационог броја друге државе чланице (под условима из чл. 21 (е) Уредбе 904/2010).

Подаци се сортирају према периоду за који је држава чланица прописала подношење сумарне изјаве.⁴¹⁹

Како би информације доступне путем електронског система размене биле квалитетне и поуздане, државе чланице дужне су да усвоје мере које треба да осигурају да су подаци који се наводе при регистрацији обвезника тачни и потпуни. Државе чланице треба да предвиде процедуре за проверу ових података. Контрола треба, начелно, да претходи регистрацији, а ако су само прелиминарне провере извршене пре регистрације, контролу треба извршити најкасније у року од шест месеци од регистрације.⁴²⁰

⁴¹⁷ Ови подаци се пореде са подацима о интра-комунитарним набавкама које обвезник декларише у пореској пријави.

⁴¹⁸ Уредба 1798/2003 је допуштала приступ овим информацијама, као и информацијама из претходне тачке, искључиво у циљу превенције кршења ПДВ законодавства, ако надлежна држава прибављање информације сматра неопходним за контролу интра-комунитарних набавки, вид.: чл. 24 Уредбе 1798/2003.

⁴¹⁹ Вид.: чл. 21 Уредбе 904/2010.

⁴²⁰ Вид.: чл. 22 Уредбе 904/2010.

Надлежна служба државе чланице треба да обезбеди да обвезници који врше интра-комунитарне испоруке добара и услуга могу да добију електронску потврду валидности регистрационог броја, назив и адресу субјекта са којим ступају у трансакцију.⁴²¹ У зависности од резултата провере, испоручилац обрачунава порез (по стопи државе порекла) или то не чини (ако се примењује *reverse-charge*). Од 2002. године обвезници су у могућности да на интернет страници „VIES VAT number validation“ изврше *on-line* проверу валидности идентификационог броја купца.

Одредбе Уредбе 904/2010 посвећене чувању и размени одређених информација уносе битне измене у VIES систем размене информација у поређењу са одредбама из Уредбе 1798/2003. Будући да нови правни оквир почиње да се примењује тек од 1. јануара 2013. године⁴²², занимљиво је пружити преглед најзначајнијих недостатака садашње регулативе, који су иницирали такве измене.⁴²³

- Информације из сумарних изјава поднетих у земљи испоручиоца биле су касно доступне у земљи набавке. Од 1993. године сумарне изјаве подносиле су се квартално. Директивом 2008/117/ЕС овај период смањен је на месец дана.⁴²⁴ Држава испоруке била је дужна да ове информације учини доступним што је пре могуће, а најкасније у року од три месеца од истека квартала на који се подаци односе. То значи да су, чак и када су обвезници сумарне изјаве подносили на време, подаци о интра-комунитарним испорукама учињеним у јануару били доступни земљи

⁴²¹ Вид.: чл. 31 (1) Уредбе 904/2010. Уредбе 218/92 и 1798/2003 налагале су искључиво проверу валидности идентификационог броја, вид.: чл. 6 (4) Уредбе 218/92 и чл. 27 (4) Уредбе 1798/2003. Једанаест држава чланица учинило је доступним податке о називу и адреси обвезника при провери његовог броја, три државе чланице омогућиле су читавање назива обвезника, док преосталих тринаест допушта искључиво проверу валидности броја без навођења других података о обвезнику, вид.: European Court of Auditors, *op. cit.*, пар. 67.

⁴²² Вид.: чл. 62 Уредбе 904/2010. Изузетак су одредбе чл. 22 и 23 које се примењују од 1. јануара 2012. године.

⁴²³ Вид.: European Court of Auditors, *op. cit.*, пар. 60-65.

⁴²⁴ Вид.: доле, стр. 190-191.

интра-комунитарне набавке тек у јуну, дакле готово шест месеци касније. Са таквим закашњењем, они су били практично бескорисни.⁴²⁵ Уредба 904/2010 у чл. 20 прописује да се подаци из сумарних изјава уносе у систем без одлагања, а најкасније у року од месец дана. Сада су подаци о интра-комунитарној испоруци учињеној у јануару доступни до краја фебруара;

- Свака држава чланица имала је, у оквиру система, искључиво приступ подацима које се тичу трансакција у које су укључени њени обвезници. Услед тога, кад год је држава чланица настојала да разоткрије интра-комунитарни евазиони облик, који укључује трансакције између других држава чланица, морала је да затражи такву информацију од других држава.⁴²⁶ То изискује време и појачане људске ресурсе у обе државе чланице. Уредба 904/2010 у чл. 21 (е), под одређеним условима, дозвољава аутоматски приступ подацима које се тичу трансакција у које су инволвираны обвезници из других држава чланица;
- Одсуство заједничких стандарда којима би се обезбедио квалитет и поузданост расположивих информација;
- Опасност од погрешне употребе података. С обзиром на велику вероватноћу да се период за који се подноси сумарна изјава неће поклопити са периодом за који се подноси пореска пријава, подаци се могу помешати, док се унакрсна провера података битно компликује.⁴²⁷

1.5. *Eurofisc*⁴²⁸

И Уредба 1798/2003 предвиђала је (додуше у битно рестриктивнијем издању)⁴²⁹ описане поступке за размену информација. Европска комисија још је ту уредбу сматрала „задовољавајућом“ правном основом за ефикасну административну

⁴²⁵ Подсећамо да фантомска предузећа, по правилу, трају свега неколико недеља, а најдуже неколико месеци.

⁴²⁶ Упореди чл. 23 Уредбе 1798/2003 и чл. 21 Уредбе 904/2010.

⁴²⁷ Опширније о овој проблематици, вид.: доле, фуснота 519.

⁴²⁸ Вид.: чл. 33-37 Уредбе 904/2010.

⁴²⁹ Упореди, примера ради, одељак посвећен аутоматском приступу информацијама из Уредбе 1798/2003 са кореспондирајућом регулативом Уредбе 904/2010.

сарадњу држава чланица у области пореза на додату вредност. Међутим, државе чланице недовољно су користиле пружене могућности и ниво сарадње није био сразмеран обиму интра-комунитарне трговине.⁴³⁰ Такво (по схватању Комисије, незадовољавајуће) стање⁴³¹ државе чланице по правилу су правдале језичким баријерама, недостатком људских ресурса, недовољним познавањем прописаних процедура у области сарадње и сл.⁴³²

У намери да се превазиђу поменути недостаци, Уредба 904/2010 представила је једну новину у области административне сарадње између држава чланица. 1. новембра 2010. године формиран је *Eurofisc*, који треба активно да подстакне и олакша размену информација између држава чланица. *Eurofisc* је децентрализована (европска) институција, настала управо у циљу јачања кооперације држава чланица у борби са организованим облицима незаконите евазије пореза на додату вредност.

Свака држава чланица именује најмање једног представника из редова експерата у борби са пореском евазијом. Државе чланице дужне су својим представницима да обезбеде пун приступ информацијама којима располажу, а које су од значаја за

⁴³⁰ Вид.: COM(2006) 254 final, стр. 4 и 5. Само вредност интра-комунитарних испорука добара (без услуга) процењена је годишње на 1.500 милијарди евра, што треба да генерише порески приход у висини од 150-200 милијарди евра, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 5.

⁴³¹ Ваља на овом месту напоменути, да чл. 10 Уговора о оснивању ЕУ обавезује државе чланице да предузму све примерене мере како би обезбедиле испуњење обавеза произашлих из комунитарних аката (каква је и административна сарадња), као и да чл. 280 обавезује државе чланице да ускладе своје активности у циљу заштите њених финансијских интереса. Статистички подаци сведоче о неприхватљиво високом броју закаснелих одговора на захтев државе чланице, док је свега неколико држава чланица поштовало обавезу да обавести државу чланицу која је поднела захтев о кашњењу, вид.: Christian Amand, Kris Boucquez, *op. cit.*, фуснота 34. Број закаснелих одговора порастао је за 27% у 2000. години, 24% у 2001. години и 17% у 2002. години, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 13. Опширније на ту тему, вид.: European Court of Auditors, *op. cit.*, стр. 1-19.

⁴³² Вид.: COM(2006) 254 final, стр. 5.

њихово деловање у подручју рада у коме активно партиципирају.⁴³³ Захваљујући сталном непосредном контакту, они треба да обезбеде правовремену размену информација у оквиру Европске уније. Штавише, њихов задатак је да заједнички изучавају, анализирају и размењују искуства држава чланица у вези са различитим евазионим облицима, да откривају потенцијалне ризике од нових облика евазије на бази унилатерално спроведених анализа и предлажу превентивне мере у ризичним секторима.⁴³⁴ У оквиру *Eurofisc*-а могућ је настанак европског тима инспектора, који ће у оквиру мултилатералне контроле успешно радити на разоткривању комплексних евазионих облика са учесницима из различитих држава чланица.⁴³⁵

Мишљења смо да Уредба 904/2010 представља потпун правни оквир за ефикасну сарадњу држава чланица у борби против незаконите евазије пореза на додату вредност. У којој ће мери државе чланице користити понуђене могућности, остаје да се види.⁴³⁶

1.6. Програм *Fiscalis*

Fiscalis је вишегодишњи акциони програм на нивоу Европске уније, установљен у намери да се побољша функционисање пореских система у границама заједничког тржишта. *Fiscalis* програм отпочео је 1998. године и трајао је до краја 2002.

⁴³³ *Eurofisc* има више подручја рада. Држава чланица одлучује у којој области жели активно да учествује (преко свог представника) и може се накнадно повући из одређене области деловања, вид.: чл. 34 Уредбе 904/2010.

⁴³⁴ Вид.: **Statement of the representatives of the governments of the member states meeting within the Council on Eurofisc, established under Chapter X of the Council Regulation on administrative cooperation and combating fraud in the field of Value Added Tax**, OJ C 275 of 12 October 2010, стр. 4-5.

⁴³⁵ Вид.: COM(2011) 851 final, стр. 13.

⁴³⁶ Упоред.: Christian Amand, Kris Boucquez, *op. cit.*, стр. 240.

године (*Fiscalis programme*)⁴³⁷. У то време програм је био ограничен на област индиректног опорезивања (порез на додату вредност и акцизе).⁴³⁸ 1. јануара 2003. године програм је продужен за наредних 5 година и проширен и на област пореза на доходак, пореза на имовину и пореза на премије осигурања (*Fiscalis programme 2003-2007*).⁴³⁹ Од 1. јануара 2008. године стартовао је *Fiscalis 2013* програм, који треба да буде окончан крајем 2013. године.⁴⁴⁰ У програму, поред држава чланица, учествују и кандидати и потенцијални кандидати за чланство у Европској унији⁴⁴¹.

1.6.1. Сврха и циљеви *Fiscalis* програма

Сврха *Fiscalis* програма је, заправо, да оживи оно што је установљено Уредбом 904/2010 и ранијим комунитарним прописима из ове области. Кроз *Fiscalis* програм финансирају се и подстичу бројне активности из домена административне сарадње држава чланица. О значају који му се придаје на нивоу Европске уније најбоље говори податак да је његов буџет у последњој фази са 156,9 милиона евра више него утростручен у односу на претходну фазу, када је износио 44 милиона евра.⁴⁴²

⁴³⁷ **Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council of 30 March 1998 establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme)**, OJ L 126 of 28 April 1998.

⁴³⁸ Вид.: чл. 1 Одлуке 888/98/EC.

⁴³⁹ **Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council of 3 December 2002 adopting a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis programme 2003-2007)**, OJ L 341 of 17 December 2002. О обухвату, вид.: чл. 2 Одлуке.

⁴⁴⁰ **Decision No 1482/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 11 December 2007 establishing a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis 2013)**, OJ L 330 of 15 December 2007.

⁴⁴¹ Ради се о Хрватској, Македонији, Србији и Турској. *Fiscalis* програм проширен је и на ове државе како би се њихове пореске администрације припремиле за обављање свих задатака у складу са комунитарним правом, вид.: пар. 3 преамбуле Одлуке 1482/2007/EC.

⁴⁴² Вид.: чл. 13 Одлуке 1482/2007/EC и чл. 10 Одлуке 2235/2002/EC.

Општи циљ програма је да појача сарадњу између држава учесница, администрација и службеника и да на тај начин допринесе бољем функционисању пореских система у границама заједничког тржишта. У области пореза на додату вредност прокламовани су следећи посебни циљеви:⁴⁴³

- да се обезбеди ефикасна, ефективна и обухватна размена информација и административна сарадња;
- да се омогући службеницима да постигну висок ниво у разумевању комунитарног законодавства и његове примене у државама чланицама;
- да се путем развоја и ширења најбоље административне праксе осигура континуирани напредак административних процедура и тако узму у обзир потребе администрација и обвезника.

1.6.2. Врсте активности које се финансирају из *Fiscalis* програма

Сваке године Комисија саставља програм планираних активности које треба да допринесу остварењу наведених циљева.⁴⁴⁴ На самом врху приоритета Комисије у 2010. и 2011. години нашло се и питање сузбијања незаконите пореске евазије.⁴⁴⁵

Конкретне активности које се финансирају из програма су:

- одржавање и развој система за комуникацију и размену информација;⁴⁴⁶
- мултилатералне контроле;⁴⁴⁷
- семинари и радне групе (*project groups*);⁴⁴⁸

⁴⁴³ Вид.: чл. 4 Одлуке 1482/2007/ЕС.

⁴⁴⁴ Вид.: чл. 5 Одлуке 1482/2007/ЕС.

⁴⁴⁵ Вид.: European Commission, Annual Work Programme 2010, Fiscalis Committee, Document No 17, TAXUD/A2/NP/D (2010), од 26.2.2010. године, стр. 2. и Decision C(2011)0500 of 2 February 2011 related to the Annual Work Programme 2011 for the implementation of the Fiscalis 2013 Programme, стр. 2.

⁴⁴⁶ Fiscalis програмом, између осталог, финансира се одржавање VIES система за размену информација.

⁴⁴⁷ Вид.: горе, стр. 148-150.

- радне посете,⁴⁴⁹
- обуке,⁴⁵⁰
- остале активности неопходне за остваривање циљева из програма.⁴⁵¹

2. Правна помоћ у пореским стварима према ЗПППА

Опште одредбе о пружању правне помоћи у управним стварима садржане су у Закону о општем управном поступку.⁴⁵² У ЗПППА наилазимо на посебне одредбе

⁴⁴⁸ Вид.: чл. 8 Одлуке 1482/2007/ЕС. Више о појму семинара и његовој организацији, вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_sem_en.pdf, [30.1.2012.]. Када је реч о радним групама, вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_pgg_en.pdf, [30.1.2012.].

⁴⁴⁹ Вид.: чл. 9 Одлуке 1482/2007/ЕС. Радне посете омогућавају службеницима из једне државе да стекну увид у вршење унапред одређених професионалних активности у другој држави, и да у њима активно учествују. Циљ радних посета је да се пореске администрације учине ефикаснијим путем размене узајамних искустава њихових службеника, непосредно у радној средини. Не могу трајати дуже од месец дана. У периоду 1998-2002. године у просеку је било око 400 радних посета годишње, вид.: COM(2003) 678 final, стр. 17. Радне посете не треба мешати са боравком службеника из једне државе чланице у другој у склопу поступка размене информација, у смислу чл. 10-12 Уредбе 904/2010, а чији је циљ да се таква размена олакша и убрза. Опширније о радним посетама, вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_workvis_en.pdf, [30.1.2012.].

⁴⁵⁰ Вид.: чл. 10 Одлуке 1482/2007/ЕС. Основна сврха овог дела програма је унификација обуке која се пружа у оквиру пореских администрација држава учесница. На тај начин кадрови из различитих држава овладавају неопходним вештинама за професионално обављање делатности. Поред тога, предвиђено је да курсеви који се одржавају у појединим државама буду доступни службеницима из других држава. Од 2000. до 2002. године акценат је стављен на обуку из области информационих технологија и страних језика. Нпр. развијен је VISAFIN алат са двојаким циљем - да се обезбеди обука (30 часова) у области опорезивања и, уједно, овлада стручном терминологијом на страним језицима (постоји енглеска, француска, немачка и шпанска верзија истог програма), вид.: COM(2003) 678 final, стр. 21-22.

⁴⁵¹ Вид.: чл. 1 (2) Одлуке 1482/2007/ЕС. Са изузетком прве, учешће у активностима је добровољног карактера.

⁴⁵² Вид.: чл. 30 и 31 Закона о општем управном поступку, „Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/10.

које регулишу пружање правне помоћи у пореским стварима. У зависности од тога да ли се пружање помоћи ограничава на територију наше државе или се одвија у сарадњи са другом државом, правна помоћ у пореским стварима може бити унутрашња или међународна.

2.1. Унутрашња правна помоћ у пореским стварима

Унутрашња правна помоћ је помоћ коју државни органи и организације, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе пружају Пореској управи достављањем информација или применом одређених мера потребних за спровођење пореског поступка, а на основу захтева Пореске управе (правна помоћ по претходном захтеву).⁴⁵³

Пореска управа може да захтева правну помоћ у пореским стварима ако:

- не може сама да обави службену радњу;
- не располаже одговарајућим уређајима или средствима, неопходним за обављање службене радње;
- би службену радњу могла да обави само уз значајно већи трошак него замољени орган, односно организација.⁴⁵⁴

Замољени орган, односно организација дужна је да поступи по замолници без одлагања, а најкасније у року од 30 дана од дана пријема службене замолнице.⁴⁵⁵

У противном, Пореска управа ће обавестити министра финансија о непружању помоћи.⁴⁵⁶

Државни органи и организације, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе дужни су да Пореској управи по службеној дужности доставе

⁴⁵³ Вид.: чл. 155 ЗПППА.

⁴⁵⁴ Вид.: чл. 156, ст. 1 ЗПППА.

⁴⁵⁵ Вид.: чл. 31, ст. 2 Закона о општем управном поступку.

⁴⁵⁶ Вид.: чл. 156, ст. 2 ЗПППА.

чињенице које су сазнали вршећи послове из своје надлежности, а које су од значаја за утврђивање пореске обавезе (правна помоћ без претходног захтева).⁴⁵⁷

2.2. Међународна правна помоћ у пореским стварима

Пореска управа у току пореског поступка може да се обрати иностраном пореском органу за пружање правне помоћи и дужна је такву помоћ да пружи на захтев иностраног пореског органа.

Пружање међународне правне помоћи заснива се на међународним уговорима.⁴⁵⁸ Међународни уговори могу бити специјални - уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине закључени између Србије и односне стране државе⁴⁵⁹ и општи - међународне конвенције између Србије и односне стране

⁴⁵⁷ Вид.: чл. 158, ст. 1 ЗПППА.

⁴⁵⁸ Вид.: чл. 31, ст. 4 Закона о општем управном поступку.

⁴⁵⁹ У уговорима о избегавању двоструког опорезивања одредбе о размени информација између надлежних пореских органа држава-уговорница обично се заснивају на решењима садржаним у чл. 26 Модела конвенције ОЕЦД о двоструком опорезивању дохотка и имовине (*Model Tax Convention on Income and Capital*). Иако је подручје примене оваквих уговора ограничено на област пореза на доходак и имовину, наведени члан (у важећој верзији) предвиђа размену информација у односу на све врсте пореза (*taxes of every kind*), па тако и индиректне. Поред тога, чл. 27 Модела конвенције предвиђа пружање помоћи у наплати пореза. Међутим, Србија је, с позивом на недовољно развијену и кадровски неопремљену пореску администрацију, до краја 2008. године одбијала да овакву клаузулу унесе у билатералне споразуме о избегавању двоструког опорезивања, вид. детаљније: **Приручник за наплату пореза**, Министарство финансија Републике Србије - Пореска управа, Београд 2008, стр. 103. У вези с тим, напомињемо да се Србија у складу са чл. 100, ст. 3 Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, вид.: Закон о потврђивању Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, „Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 83/08, обавезала на сарадњу са државама чланицама у области размене информација ради олакшавања извршења мера које спречавају пореску превару, утају пореза и избегавање пореза. Наша држава треба да комплетира мрежу билатералних споразума са државама чланицама у складу са *последњим изменама* ОЕЦД модела конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине, као и на основу ОЕЦД модела споразума о размени информација у пореским стварима

државе о пружању правне помоћи.⁴⁶⁰ Ако међународним уговорима није предвиђена могућност непосредног општења с иностраним органима, Пореска управа комуницира с иностраним органима преко Министарства иностраних послова.⁴⁶¹

У одсуству међународног уговора, правна помоћ се пружа под следећим условима:

- ако постоји реципроцитет (у случају сумње о постојању узајамности, објашњење даје Министарство иностраних послова)⁴⁶²;
- ако се држава која прима правну помоћ обавезе да примљене информације и документацију користи само у сврху пореског, прекршајног или кривичног поступка, као и да ће бити доступне само лицима, органима управе, односно правосудним органима надлежним за одређени порески предмет или спровођење прекршајног, односно кривичног поступка у вези са тим предметом;
- ако држава којој се пружа правна помоћ изрази спремност да код пореза на доходак, добит и имовину споразумно избегне могуће двоструко опорезивање одговарајућим разграничењем пореске јурисдикције;
- ако задовољење замолнице не угрожава јавни поредак или друге битне интересе Републике;
- ако не постоји опасност да би пружање правне помоћи довело до одавања службене или професионалне тајне или да би се резидентном пореском обвезнику могла нанети штета већих размера.⁴⁶³

(*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*), у мери у којој су државе чланице преузеле обавезу према овим конвенцијама. И потоњим документом предвиђена је могућност размене информација и у области индиректног опорезивања, вид.: чл. 3 (2) ОЕЦД модела споразума о размени информација у пореским стварима.

⁴⁶⁰ Вид.: Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, стр. 230.

⁴⁶¹ Вид.: чл. 31, ст. 6 Закона о општем управном поступку.

⁴⁶² Вид.: чл. 31, ст. 4 Закона о општем управном поступку.

⁴⁶³ Вид.: чл. 157 ЗПППА.

Пођемо ли од тога да се административна сарадња држава чланица, и поред детаљно регулисаних процедура из Уредбе 904/2010, само с крајњим опрезом може оквалификовати као „ефикасна“, није тешко претпоставити о каквом је „степену учинковитости“ српске пореске администрације у овој области реч, узимајући у обзир могућности које јој стоје на располагању. Позитивноправни оквир за међународну размену информација начелног је карактера. Према доступним подацима, конкретнија сарадња, која подразумева и размену информација у пореским стварима, функционише искључиво у региону.⁴⁶⁴ Но, то треба да буде тек први корак. Србија мора настојати да разграна мрежу споразума са конкретно дефинисаним процедурама у овој значајној области. Постојеће стање могло би се (делимично) побољшати закључивањем билатералних уговора на основу ОЕЦД модела споразума о размени информација у пореским стварима, не имајући, при томе, у виду искључиво формалну обавезу из чл. 100, ст. 3 Споразума о стабилизацији и придруживању. Морамо постати свесни значаја који се ефикасној и ажурној размени информација непрекидно придаје у области сузбијања незаконите пореске евазије (акцент стављамо на подручје Европске уније). У противном, нећемо бити оспособљени да, када за то дође време

⁴⁶⁴ На основу Споразума о сарадњи и узајамној помоћи, који је закључен у Скопљу, 11.6.2006. године, између Министарства финансија - Пореске управе Републике Србије и Управе за посредно опорезивање Босне и Херцеговине, Министарства финансија - Агенције за државне приходе Републике Бугарске, Министарства финансија - Службе за јавне приходе Републике Македоније и Министарства финансија - Пореске управе Републике Црне Горе, пореске администрације врше непосредно размену обавештења у вези са свим пореским облицима, вид.: **Одговори на упитник Европске комисије, Поглавље 16: Опорезивање**, стр. 90, објављено на званичној интернет презентацији Канцеларије за европске интеграције Владе Републике Србије, <http://www.seio.gov.rs> [3.6.2012.]. Још један такав споразум (који се односи и на размену података) потписан је 17.3.2011. године у Београду од стране представника пореских администрација Србије, Републике Српске, Федерације Босне и Херцеговине (укључујући и Управу за посредно опорезивање), Словеније и Црне Горе. Том приликом, директор Пореске управе Србије истакао је „да ће споразум омогућити да се спречи сива економија и пореске утаје“, као и да ће сарадња убудуће „бити много боља“, вид.: **Потписан Регионални споразум о сарадњи пореских управа**, објављено на званичној интернет презентацији Владе Републике Србије, <http://www.srbija.gov.rs/vesti/vest.php?id=149507> [6.8.2012.].

(мислимо на тренутак приступања Европској унији), међународну административну сарадњу припишемо кругу рутинских послова службеника пореске администрације.

III Увођење обавезе месечног подношења пореске пријаве за све обвезнике

1. Важећа регулатива пореског периода у својству олакшавајуће околности при организацији евазионих подухвата

Одсуство јединственог пореског периода за све пореске обвезнике може значајно да олакша учесницима преварне трансакције пут до успеха. Обвезник који послује са тромесечним пореским периодом у позицији је да, *пре настанка* законске обавезе подношења пореске пријаве и плаћања пореза, омогући своме купцу, који послује са једномесечним пореским периодом, да значајну суму обрачунатог пореза неосновано истакне као претходни порез. Фискус, практично, предфинансира износ пореза за који се може (буквално) само надати да ће (када обавеза настане) бити поново враћен у буџет.

Поред тога, дуг период (најчешће календарско тромесечје) до настанка обавезе да се први пут комуницира са пореском администрацијом идентификује се у литератури као један од главних разлога за велики успех интра-комунитарних евазионих облика.⁴⁶⁵ Обвезник може месецима несметано „пословати“, не изазивајући сумњу пореске администрације да неће платити порез, будући да његова обавеза у том смислу још није ни настала.

Дуг порески период омогућава и кумулирање промета, што за последицу има евазију пореза у већем износу. Такође, такав порески период може психолошки релаксирати обвезника, који у прва два месеца неће уопште размишљати о

⁴⁶⁵ Вид.: Stephen Smith, **VAT fraud and evasion** (у: *The IFS Green Budget 2007*, The Institute for Fiscal Studies, London 2007, стр. 170).

обавези која наступа тек протеком наредног месеца. Непажљиви обвезник на овај начин може се ненамерно довести у позицију да није у стању да измири своју обавезу према фискусу о њеној доспелости (теоријски посматрано, у условима стопе од 18%, под претпоставком изосталог улазног промета и релативно уједначеног излазног промета током пореског периода, његова обавеза може износити близу 60% нето промета оствареног у последњем месецу).

2. Порески период у позитивном законодавству држава чланица Европске уније

Директива 2006/112/ЕС у чл. 252 предвиђа слободу држава чланица да одреде рок за подношење пореске пријаве по истеку пореског периода, али тај рок не може бити дужи од два месеца. Порески период може износити један, два или три месеца. Државе чланице могу, изузетно, одредити дужи порески период, с тим што он не може бити дужи од годину дана. У складу с одредбама директиве могуће је, дакле, да од започињања обављања делатности и евидентирања обвезника до настанка обавезе подношења прве пореске пријаве протекне, чак, пет месеци.⁴⁶⁶ Реч је о периоду који, у савремено доба, може превазићи и опстанак пословних подухвата покренутих искључиво у економском интересу. Сувишно је говорити у којој мери оваква регулатива олакшава реализацију преварне трансакције.

⁴⁶⁶ Поједина законодавства, попут немачког, допуштају продужење овог рока. У складу са чл. 18 (2) Umsatzsteuergesetz, при годишњој обавези нижој од 7.500 евра периодична пореска пријава подноси се за календарско тромесечје. Чл. 46 Umsatzsteuereinführungsverordnung пружа могућност подношења периодичне пријаве са закашњењем од једног месеца (*Dauerfristverlängerung*). Лудвиг Мерк наводи да се постојећа великодушност законодавца редовно злоупотребљава од стране предузећа која послују у намери да преваре фискус. Наводећи одговарајуће (лажне) податке у пријави пословања (*Gewerbeanmeldung*), ова предузећа користе прописане могућности и током свог кратког времена постојања издају рачуне са вишемилионским износима и обрачунатим ПДВ, које њихови купци сваког месеца истичу као претходни порез. До покретања поступка контроле (тек по истеку петог месеца), починиоци су угашени, док се нова предузећа у исте сврхе оснивају на другим местима. Мерк се стога залаже за потпуно укидање тромесечног пореског периода, вид.: Ludwig Merk, *op. cit.*, стр. 98.

У следећој табели дајемо преглед пореских периода у државама чланицама Европске уније:

Табела 7. Преглед пореских периода у државама чланицама Европске уније

Држава чланица	Порески период
Аустрија	Календарски месец – опште правило
	Квартал – ако обвезников опорезиви промет у протеклој календарској години није премашио износ од 100.000 евра
Белгија	Календарски месец – опште правило
	Квартал – ако обвезников опорезиви годишњи промет, остварен у Белгији, не прелази износ од 1.000.000 евра
	Посебна правила: <ol style="list-style-type: none"> 1. Календарски месец - за обвезника чији је годишњи промет већи од 200.000 евра, а који тргује нафтним дериватима, мобилним телефонима и компјутерима, њиховим компонентама или возилима 2. Календарски месец - за обвезника који врши интра-комунитарне испоруке у обиму већем од 400.000 евра годишње
Бугарска	Календарски месец – опште правило
Чешка	Календарски месец – ако је промет у претходној календарској години достигао износ од 10.000.000 CZK (398.600 евра)
	Квартал – ако је промет у претходној години био једнак или нижи од 2.000.000 CZK или ако је виши од 2.000.000 CZK а нижи од 10.000.000 CZK, а обвезник не оптира за месечни порески период
Немачка	Квартал – опште правило
	Календарски месец – ако је дуговани порез у последњој календарској години премашио износ од 7.500 евра
	Посебна правила: <ol style="list-style-type: none"> 1. Календарски месец - у првој и другој календарској години пословања новооснованог субјекта 2. Календарска година – ако је дуговани порез у последњој календарској години био нижи од 1.000 евра
Данска	Пола године – ако обвезников годишњи промет не достиже износ од 1.000.000 DKK (134.200 евра)
	Квартал – ако се обвезников годишњи промет креће у распону од 1 до 15 милиона DKK
	Календарски месец – ако обвезников годишњи промет прелази 15.000.000 DKK (2.012.600 евра)
	Посебна правила: <ol style="list-style-type: none"> 1. Квартал - за новоосноване субјекте, осим ако је процењени промет у првој години пословања виши од 20.000.000 DKK
Естонија	Календарски месец – опште правило
	Двомесечни или дужи порески период (на захтев)
Финска	Календарски месец – опште правило

	<p>Квартал – ако обвезников годишњи промет не прелази 50.000 евра</p> <p>Календарска година – ако обвезников годишњи промет не прелази 25.000 евра</p>
	<p>Квартал – опште правило</p> <p>Календарски месец предвиђен је за:</p>
Шпанија	<ol style="list-style-type: none"> 1. велике обвезнике са прометом у протеклој години већим од 6.010.120 евра 2. (одређене) обвезнике који су ослобођени са правом на одбитак претходног пореза и чији је промет у протеклој години премашао 120.202,40 евра 3. обвезнике који оптирају за месечни порески период
	<p>Календарски месец – опште правило</p>
Француска	<p>Календарска година – ако годишњи промет добара није достигао 766.000 евра, односно ако се ради о промету услуга нижем од 231.000 евра</p> <p>Квартал - на захтев, ако је годишњи порез нижи од 4.000 евра</p>
	<p>Календарски месец – ако обвезников годишњи промет прелази 1.500.000 евра</p>
Грчка	<p>Квартал – за све остале обвезнике</p>
	<p>Календарски месец - ако је дуговани порез у претходној или текућој пореској години већи од 1.000.000 HUF (3.600 евра), али ако је опорезиви промет који генерише дуговани порез нижи од 8.000.000 HUF обвезник има право на годишњи порески период</p>
Мађарска	<p>Календарска година - за обвезнике чији опрезиви промет у претходној пореској години не прелази 8.000.000 HUF, а дуговани порез не прелази 1.000.000 HUF (осим ако не оптирају за квартални порески период)</p>
	<p>Двомесечни порески период – опште правило</p>
Ирска	<p>Календарски месец – по одлуци пореске администрације, ако је обвезник стално у позицији да захтева повраћај претходног пореза (извозник)</p> <p>Полугодишњи порески период – ако је годишња обавеза нижа од 3.000 евра</p> <p>Квартал – ако је годишња обавеза виша од 3.000, али нижа од 14.000 евра</p>
	<p>Календарски месец – опште правило</p>
Италија	<p>Квартал је предвиђен за:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. обвезнике који искључиво пружају услуге и чији је годишњи промет нижи од 309.874,13 евра 2. остале обвезнике чији је годишњи промет нижи од 516.456,90 евра
	<p>Календарски месец – опште правило за правна лица</p>
	<p>Полугодишњи порески период – опште правило за физичка лица</p>
	<p>Календарски месец (на захтев)</p>
Литванија	<p>Полугодишњи порески период предвиђен је:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. као опција за обвезнике - правна лица чији је прошлогодишњи промет нижи од 57.294 евра 2. за новоосноване субјекте чији је процењени промет нижи од 57.294 евра
	<p>Календарски месец – опште правило</p>
Луксембург	<p>Календарска година – обвезници чији је годишњи промет нижи од 112.000 евра</p> <p>Квартал – обвезници чији је годишњи промет у распону од 112 до 620 хиљада евра</p>
	<p>Календарски месец – за обвезнике чији је прошлогодишњи опорезиви промет био виши од 35.000 LVL (око 49.300 евра) и/или врше интра-комунитарне</p>
Летонија	

	<p>транзакције</p> <p>Полугодишњи порески период – за обвезнике чији прошлогодишњи опорезиви промет не прелази 10.000 LVL (око 14.100 евра) и који не врше интра-кунитарне трансакције</p> <p>Квартал – за обвезнике чији годишњи промет не прелази 35.000 LVL и који не врше интра-кунитарне трансакције</p>
Малта	<p>Квартал – опште правило</p> <p>Календарска година – за мале обвезнике</p> <p>Календарски месец - ако је обвезник у позицији да захтева повраћај претходног пореза (извозник)</p>
Холандија	<p>Квартал – опште правило</p> <p>Календарски месец је:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. могућ на захтев обвезника (нпр. у случају извозника) 2. обавезан (нпр. ако је порез дугован квартално већи од 7.000 евра или ако обвезник константно касни са уплатама пореза) <p>Календарска година – ако годишња пореска обавеза не прелази 2.000 евра</p>
Пољска	<p>Календарски месец – опште правило</p> <p>Квартални порески период предвиђен је за:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. мале обвезнике и пољопривреднике 2. остале обвезнике (на захтев) при чему се плаћање и даље обавља месечно
Словенија	<p>Календарски месец – ако је промет у протеклој календарској години био виши од 210.000 евра или ако обвезник врши интра-кунитарне трансакције. Исти порески период предвиђен је и у првих 12 месеци пословања новооснованог субјекта</p> <p>Квартал – ако нису испуњени услови за месечни порески период</p>
Румунија	<p>Календарски месец – опште правило</p> <p>Квартал – ако обвезников опорезиви и ослобођени промет са правом на одбитак претходног пореза у протеклој календарској години није превазишао 100.000 евра или га неће превазићи (кад су у питању новоосновани субјекти) и ако обвезник не врши интра-кунитарне трансакције</p> <p>Посебна правила:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Полугодишњи порески период – по одобрењу пореске администрације ако обвезник опорезиве трансакције врши током три месеца у полугодишту 2. Годишњи порески период – по одобрењу пореске администрације ако обвезник опорезиве трансакције врши током шест месеци у години
Португалија	<p>Календарски месец – опште правило</p> <p>Квартал – ако опорезиви промет у протеклој години није превазишао износ од 650.000 евра</p>
Кипар	<p>Квартал – опште правило</p> <p>Календарски месец – обвезници ослобођени са правом на одбитак претходног пореза (нпр. извозници) могу аплицирати за месечни порески период</p>
Словачка	<p>Календарски месец – опште правило</p> <p>Квартал – за обвезнике чији прошлогодишњи промет (односно процењени промет ако је реч о новооснованим субјектима) не достиже 331.939,19 евра</p>
Шведска	<p>Квартал – за обвезнике чији се годишњи промет (искључује се вредност увоза и</p>

	интра-комунигарних набавки) креће између SEK 1-40 милиона (4.476.000 евра)
	Календарски месец – за обвезнике чији годишњи промет прелази SEK 40 милиона
	Календарска година - за обвезнике чији је годишњи промет нижи од SEK 1 милион (111.900 евра)
	Квартал – опште правило, с тим што су обвезници подељени у три групе: <ol style="list-style-type: none"> 1. I група - порески период траје до 30.6, 30.9, 31.12. и 31.3. 2. II група - порески период траје до 31.7, 31.10, 31.1. и 30.4. 3. III група - порески период траје до 31.8, 30.11, 28/29.2. и 31.5.
Уједињено Краљевство	Календарски месец – по одобрењу пореске администрације (нпр. у случају извозника) Годишњи порески период – обвезници са годишњим прометом нижим од GBP 1.500.000 могу оптирати за годишњи порески период, при чему су дужни да порез плаћају аконтационо у девет једнаких рата (које утврђује пореска администрација на основу годишњег промета) док се десетом ратом салдирају обавезе

Извор: Позитивни прописи држава чланица Европске уније преузети из IBFD базе података, <http://www.ibfd.org>. Стање на дан 1.9.2011. године.

Као што видимо, већина чланица Европске уније прописује паралелне пореске периоде. Само је у Бугарској предвиђен јединствени порески период за све обвезнике. Напомињемо да и рок за подношење пореске пријаве може бити битна детерминанта у калкулацији расположивог времена за реализацију одбитка (повраћаја) претходног пореза пре настанка обавезе обрачуна и уплате кореспондирајућег износа.⁴⁶⁷

3. Порески период и рокови за обрачун и уплату пореза према ЗПДВ

ЗПДВ у чл. 50 предвиђа обавезу пореског обвезника да поднесе пореску пријаву надлежном органу у року од 10 дана по истеку пореског периода. Порески период

⁴⁶⁷ Дужи рок за подношење пореске пријаве за обвезника који обрачун врши квартално у односу на обвезника који подноси месечни обрачун интензивира временску дискрепанцу у корист организатора преварног подухвата и обратно. Под претпоставком да је рок за подношење пријаве јединствено регулисан, тј. независно од трајања пореског периода (као што је то случај у нашем законодавству), овај фактор постаје ирелевантан. О важећим роковима за подношење пореске пријаве у државама чланицама ЕУ, вид.: **EU VAT Compass**, стр. 627-629.

за који се предаје пореска пријава, обрачунава и плаћа порез је календарски месец за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 20.000.000 динара. Порески период за који се обрачунава порез, предаје пореска пријава и порез плаћа је календарско тромесечје за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет мањи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет мањи од 20.000.000 динара. За обвезнике који први пут започну обављање делатности у текућој календарској години, за текућу и наредну календарску годину порески период је календарски месец.⁴⁶⁸

И ЗПДВ, дакле, „отвара врата“ горе описаним малверзацијама. Обвезник који послује са тромесечним пореским периодом омогућиће своме купцу, за кога важи једномесечни порески период, неосновани одбитак претходног пореза, много пре настанка његове обавезе да поднесе пореску пријаву.

3.1. Рокови за повраћај претходног пореза – препрека за правовремену реализацију евазионог подухвата

Уколико је циљ евазионог подухвата да се у виду повраћаја претходног пореза средства извуку из буџета, организатори морају водити рачуна о прописаним роковима за његову реализацију. ЗПДВ у чл. 52, ст. 4 предвиђа да се повраћај претходног пореза врши најкасније у року од 45 (календарских) дана, односно у року од 15 дана за обвезнике који претежно врше промет добара у иностранство, по истеку рока за предају пореске пријаве, односно од дана подношења захтева за повраћај неискоришћеног износа пореског кредита. Узимајући у обзир прописани рок за реализацију повраћаја, купац би био у стању да оствари повраћај пореза истакнутог једино у првом пореском периоду пре настанка обавезе добављача да пријави и уплати дуговани порез.⁴⁶⁹

⁴⁶⁸ Вид.: чл. 48, ст. 1-2 и 6 ЗПДВ.

⁴⁶⁹ Тако ће прва обавеза добављача да поднесе пореску пријаву и уплати порез у односној календарској години наступити 10. априла, док рок за повраћај претходног пореза у корист

Међутим, рок за повраћај не елиминише могућност да се обрачунати порез у пореској пријави одбије као претходни порез, који непосредно води умањивању излазне обавезе.⁴⁷⁰

3.2. Једномесечни порески период за новоосноване обвезнике

Месечно подношење пореске пријаве у прве две године од почетка започињања делатности успорава настанак предиспозиција за успех евазионог подухвата. У одсуству овакве мере, сваки (по потреби) основани обвезник био би одмах у прилици да евазионом подухвату допринесе на описани начин. Она, међутим, само одлаже настанак предуслова за реализацију преваре, али их не елиминише.⁴⁷¹ Наиме, предузеће формирано као будући учесник евазионог подухвата може легално пословати до испуњења рока из чл. 48, ст. 6 ЗПДВ и стицања услова за прелазак на тромесечни порески период.⁴⁷² Треба водити рачуна да се промет

његовог купца за месец јануар истиче 27. марта. У Бугарској се у просеку на повраћај чека по 6 недеља при законском року од 45 дана, вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 18.

⁴⁷⁰ У овом случају купац за кога важи порески период од месец дана може два пута (10. фебруара и 10. марта) да искористи обрачунати порез добављача пре настанка његове обавезе да поднесе пореску пријаву.

⁴⁷¹ Оваква мера имплементирана је у немачко позитивно законодавство Законом о сузбијању избегавања плаћања пореза (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz) од 1. јануара 2002. године, вид.: Hans Nieskens, **Steueränderungsgesetz 2001 und Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2/2002, стр. 70. и 71-72. Због тога је модел немачког Савезног министарства финансија предвидео генерално увођење једномесечног пореског периода, вид.: BMF, Schr. v. 12.11.2003 – IV B 2 – S 7050 – 107/03, објављено под насловом: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2004, стр. 17.

⁴⁷² У пракси су познати случајеви у којима су ангажована предузећа која су током протеклих година управо пословала са циљем стварања привада редовног пословања у очима пореске администрације, вид.: Hans-Werner Sinn, Andrea Gebauer, Rüdiger Parsche, **The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later**, *CESifo Forum*, 2/2004, стр. 31. Ову препреку могуће је превазићи и куповином предузећа са вишегодишњим пословањем. Да има и таквих случајева, вид.: Gunter Ammann, **Betrugsresistenz der Umsatzsteuer sowie Vertrauensschutz**

одржава на нивоу испод прописаних 20.000.000 динара (што уједно представља услов за прелазак на дужи порески период). У циљу смањења трошкова у припремној фази, а с обзиром на неутрални карактер пореза, овакав промет могуће је фингирати простом циркулацијом фактура у оквиру прометног циклуса. Додатно, чл. 48, ст. 6 ЗПДВ не предвиђа обавезу месечног подношења пореске пријаве за период од две календарске године од дана започињања обављања делатности. Он говори о овој обавези за текућу (година започињања обављања делатности) и наредну календарску годину. Тако је могуће време до преласка на тромесечни порески период свести на свега 13 месеци, кроз започињање обављања делатности и евиденцију за потребе пореза на додату вредност у децембру месецу односне календарске године.⁴⁷³

3.3. Ирелевантност прописаног цензуса за злоупотребу двојног пореског периода

Ни лимит од 20.000.000 динара годишњег промета не представља препреку за злоупотребу дуалног пореског периода.⁴⁷⁴ Квартални режим опорезивања на страни добављача могуће је „вештачки одржавати“ простим непријављивањем укупно фактурисаног излазног промета. Цензус, дакле, не ограничава могући учинак по једном преварном учеснику.

4. Решење - увођење обавезе месечног подношења пореске пријаве за све обвезнике

Опасности иманентне паралелним пореским периодима могуће је у потпуности отклонити једино преласком на јединствени (месечни) порески период, у

für Steuerfreiheit und Vorsteuerabzug sind gleichzeitig möglich, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2005, стр. 536.

⁴⁷³ Упоред.: Гордана Илић-Попов, *op. cit.*, стр. 212.

⁴⁷⁴ Занимљиво да је цензус који опредељује дужину пореског периода код нас виши него у неким развијеним земљама Европске уније, попут нпр. Аустрије. Он је износио у августу 2012. године око 170.000 евра.

комбинацији са јединственим роком подношења пријаве за све обвезнике. То имплицира повећане трошкове администрирања пореза, како на страни управе, тако и обвезника. Вероватно је, управо због тога, постојеће решење уједно и владајуће у упоредноправној пракси.⁴⁷⁵ Једна од мера којом се садашња ситуација може делимично побољшати у корист фиска је већ представљена обавеза једномесечног подношења пореске пријаве за све обвезнике у одређеном периоду по започињању делатности. Сличну меру представља и пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза, којој пажњу посвећујемо у даљем тексту.

IV Пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза

У контексту успешних административних мера помиње се и одлагање повраћаја претходног пореза, нарочито ако има индиција да се ради о преварним радњама. Циљ ове мере је да онемогући повраћај (и на тај начин извлачење средстава из буџета) *пре* настанка обавезе добављача да поднесе пријаву и плати порез. Тако нпр. у Бугарској обвезник не може одмах остварити повраћај претходног пореза. Вишак претходног пореза из односног пореског периода преноси се и истиче као кредит на име обавезе у наредна три пореска периода. Тек након тога, могуће је остварити повраћај у року од 45 дана.⁴⁷⁶ Изузетак су извозници који повраћај остварују у року од 30 дана, како им не би била угрожена ликвидност.⁴⁷⁷

И чл. 183 Директиве 2006/112/ЕС оставља државама чланицама слободу да, у складу са условима које утврде, одлуче да ли ће извршити повраћај или

⁴⁷⁵ Најбоље решење – обрачун и уплата пореза на сваку трансакцију у реалном времену, остало је до данас само у домену теорије, управо из наведеног разлога.

⁴⁷⁶ Вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 7.

⁴⁷⁷ И код нас је рок за повраћај пореза у случају извозника краћи од редовног и износи 15 дана, вид.: чл. 52, ст. 4 ЗПДВ. Ови субјекти, наиме, својим добављачима плаћају бруто цену, а добра потом продају по нултој стопи. Докле год не остваре право на повраћај ПДВ који им је обрачунао добављач, он за њих представља трошак чије се плаћање негативно одражава на ликвидност.

предвидети да се вишак претходног пореза из односног пореског периода преноси као порески кредит у наредни порески период.

Ни ЗПДВ, нити Правилник о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ⁴⁷⁸ не предвиђају експлицитна ограничења права на повраћај претходног пореза. Међутим, модалитет за његово пролонгирање ипак постоји. Наиме, Правилник у чл. 3а предвиђа право обвезника да поднесе захтев за повраћај пореза надлежном пореском органу у складу са ЗПППА, уколико повраћај не буде извршен у року прописаном одредбом чл. 52, ст. 4 ЗПДВ. О поднетом захтеву, надлежни порески орган поступа на начин прописан ЗПППА. Тиме се реализација повраћаја пролонгира за наредних 30 дана (од дана пријема формалног захтева), протеком којих се стиче право на камату.⁴⁷⁹ То, практично, значи да Пореска управа, без икаквих последица, може пропустити да поштује рокове прописане у чл. 52, ст. 4 ЗПДВ.

Успех ове мере веома је ограничен и помиње се, пре свега, у контексту евазионих облика са фантомским предузећима.⁴⁸⁰ Она не елиминише опасност од неоснованог умањења дуговоног пореза у *оквирима кредитног механизма*. Обвезник је у евазионом поступању и даље на „сигурној страни“ докле год не захтева повраћај. Уколико се у преварни ланац укључи извозник (за кога, као што је напоменуто, ова мера не важи⁴⁸¹), пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза остаће у потпуности без ефекта.⁴⁸² Треба напоменути и негативан утицај ове мере по биланс ликвидности предузећа, као и дискутабилну помирљивост са захтевом економске неутралности ПДВ.⁴⁸³

⁴⁷⁸ „Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/06 и 63/07.

⁴⁷⁹ Вид.: Дејан Поповић, **Пореско право**, стр. 428.

⁴⁸⁰ Вид.: СОМ(2004) 260 final, стр. 16.

⁴⁸¹ Код нас се, на описани начин, може пролонгирати и повраћај у корист извозника.

⁴⁸² Упоред.: Fabrizio Borselli, *op. cit.*, стр. 336. Подсећамо да је извоз обавезна карика код „рингишпил“ трансакција, које су „најозлоглашенији“ модалитет евазионог облика са фантомским предузећима.

⁴⁸³ Принцип економске неутралности ПДВ у пракси значи да порез не сме дисторзивно утицати на узајамну конкуренцију предузећа, неодложну реализацију права на одбитак/повраћај претходног

V Појачана контрола пореских обвезника

У литератури се појачана улога контроле види, најпре, приликом испитивања да ли су испуњени услови да се предузеће евидентира за потребе пореза на додату вредност.⁴⁸⁴ Европска комисија очекује од држава чланица да „све предузму, како би спречиле продирање фантомских предузећа у систем пореза на додату вредност“. Пореске администрације морају открити предузећа која се евидентирају искључиво са циљем вршења преварних трансакција. То подразумева побољшану контролу при регистрацији потенцијално сумњивих привредних субјекта.⁴⁸⁵

1. Контрола при евидентирању нових пореских обвезника

1.1. Регистрација пореских обвезника у складу са ЗППА

У позитивном пореском законодавству разликујемо пријаву за добијање пореског идентификационог броја - ПИБ (регистрациона пријава) од пријаве за евидентирање обвезника пореза на додату вредност (евиденциона пријава). Иако је за потребе овог рада кључан поступак евидентирања обвезника за потребе пореза на додату вредност, не можемо а да се претходно не осврнемо на поступак регистрације ради добијања пореског идентификационог броја, будући да је исти

пореза, као и да промет не сме бити изложен двоструком опорезивању (мада је и двоструко неопорезивање подједнако неповољно у наведеном контексту), вид.: Wolfram Reiß, **Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2002, стр. 570.

⁴⁸⁴ Вид.: Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 174.

⁴⁸⁵ Упоред.: СОМ(2004) 260 final, стр. 14. Појачана контрола при евиденцији нових обвезника се, по правилу, комбинује са другим мерама, попут пружања гаранције (за повраћај пореза новооснованим субјектима), увођења обавезе једномесечног подношења пореске пријаве за све обвезнике, у одређеном периоду по започињању делатности, или посебним контролама сумњивих, недавно евидентираних обвезника.

предуслов евидентирању за потребе ПДВ⁴⁸⁶, а уједно и прва прилика за пореску администрацију да сумњивим привредним субјектима онемогући обављање делатности.⁴⁸⁷

Обавези подношења регистрационе пријаве подлежу: резидентно правно лице; државни орган и организација, орган и организација територијалне аутономије или локалне самоуправе без својства правног лица; резидентни предузетник;

⁴⁸⁶ Правилник о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ, „Сл. гласник РС“, бр. 94/04, 108/05 и 120/08, у чл. 3 прописује да се евиденциона пријава подноси на Обрасцу ЕППДВ - Пријава за евидентирање обвезника пореза на додату вредност у који се обавезно уноси ПИБ (код правних лица, предузетника и сталне пословне јединице страног лица), односно ЈМБГ (код пољопривредника који су се определили за обавезу плаћања ПДВ и других физичких лица, обвезника ПДВ). ПИБ за резидентна физичка лица која нису предузетници и за обвезнике пореза и доприноса на приходе од пољопривреде и шумарства представља јединствени матични број грађана (ЈМБГ) додељен од стране Министарства унутрашњих послова, вид.: чл. 2, ст. 9 Правилника о пореском идентификационом броју, „Сл. гласник РС“, бр. 57/03, 68/03, 32/09 и 48/10.

⁴⁸⁷ Како се ПИБ, у складу са чл. 26, ст. 12 ЗПППА обавезно уноси у сваки акт који порески обвезник подноси Пореској управи, организацијама обавезног социјалног осигурања, другим државним органима и организацијама и органима територијалне аутономије и локалне самоуправе, сваки документ којим порески обвезник плаћа порез и споредна пореска давања, налог којим се банци налаже плаћање пореза и споредних пореских давања, сваки акт који порески обвезник подноси органима и организацијама надлежним за вођење регистра и рачуна у смислу чл. 29 и 30 ЗПППА, одбијањем захтева за доделу ПИБ обвезник је *de facto* онемогућен у обављању делатности. Напомињемо и да је доказ о извршеној регистрацији неопходан да би се код банке отворио рачун (са изузетком привременог рачуна који се користи у поступку оснивања правног лица) правном лицу, предузетнику и физичком лицу, вид.: чл. 30 ЗПППА. Поред аката и докумената прописаних у чл. 26, ст. 12 ЗПППА, ПИБ се обавезно уноси у јединствену царинску исправу и евиденциону јединствену царинску исправу, пореску пријаву, фактуру, фискални исечак, сваки инструмент платног промета којим се носиоцу платног промета налаже да обави било коју трансакцију у платном промету, евиденцију продавца о продатој роби купцима са територије АП Косово и Метохија и евиденцију купаца о купљеним производима са територије АП Косово и Метохија, прописане Упутством о начину спровођења поступка издавања и овере пореских изјава, као и начину праћења и контроле промета робе са АП Косово и Метохија, „Сл. гласник РС“, бр. 54/01, вид.: чл. 11, ст. 1 Правилника о пореском идентификационом броју.

резидентно физичко лице (осим предузетника) које остварује приходе или поседује имовину која подлеже опорезивању; стална пословна јединица нерезидентног правног лица; и нерезидентно правно и физичко лице које одређује пуномоћника.⁴⁸⁸ Регистрација пореских обвезника врши се код Пореске управе која издаје доказ о извршеној регистрацији.

Правним лицима (на првом месту, привредним друштвима), предузетницима и другим субјектима (задругама, удружењима), за чију регистрацију је надлежна Агенција за привредне регистре, ПИБ додељује Пореска управа - Централа, преко те Агенције.⁴⁸⁹ Остали субјекти подложни упису у регистар код неког другог државног органа, нпр. суда (установе), односно који не подлежу обавези уписа (физичка лица, државни органи и др.) подносе пријаву за регистрацију за доделу ПИБ непосредно Пореској управи.

На овом месту указујемо на одредбе ЗПППА које експлицитно наводе да се ПИБ не може доделити правном лицу чији оснивач - правно лице, односно предузетник има доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода, настале у вези са обављањем делатности.⁴⁹⁰ Закон, међутим, у даљем тексту предвиђа да се приликом одлучивања по захтеву за доделу ПИБ неће утврђивати постојање ових сметњи, када је регистрациона пријава поднета преко Агенције за привредне регистре.⁴⁹¹ Другим речима, подносилац овакве пријаве добиће ПИБ у року од пет дана од дана њеног подношења Агенцији, уколико испуњава опште услове за

⁴⁸⁸ Вид.: чл. 25, ст. 1, тач. 1), у вези са чл. 27, ст. 2 ЗПППА.

⁴⁸⁹ Вид.: чл. 1, ст. 1 Правилника о додели пореског идентификационог броја правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију је регистрацију надлежна Агенција за привредне регистре, „Сл. гласник РС“, бр. 32/09 и 70/10.

⁴⁹⁰ Вид.: чл. 26, ст. 2 ЗПППА. Изузетно, Пореска управа ће доделити ПИБ ако су доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода до 100.000 динара и уколико буду измирене у року од осам дана од дана подношења захтева за доделу ПИБ, односно ако у том року буду пружена неопозива банкарска гаранција или меница авалирана од стране пословне банке, вид.: чл. 26, ст. 3 ЗПППА.

⁴⁹¹ Вид.: чл. 26, ст. 6 ЗПППА.

регистрацију из чл. 14 Закона о поступку регистрације у Агенцији за привредне регистре.⁴⁹²

Овакво решење, на први поглед, посве је нелогично, нарочито у светлу одредбе чл. 26, ст. 8 ЗПППА која предвиђа да Пореска управа може накнадно, ако у поступку контроле утврди да су у време доделе ПИБ постојале описане сметње, решењем привремено одузети додељени ПИБ - до отклањања тих сметњи. Дакле, регистрација је првобитно *ex lege* загарантована и у случају у коме евентуално постоје чврсти основи да се иста ускрати - неплаћање или, пак, неуредно плаћање пореза од стране оснивача, под претпоставком да су испуњени општи услови за регистрацију. Тек накнадно, она се може оспорити ако се контролом утврди постојање ових чињеница. Не можемо, а да се не запитамо да ли је ова нелогичност прост превид законодавца или се њоме заправо пореској администрацији индиректно сугерише да поводом регистрације обавезно изврши контролу обвезника који је пријаву поднео. На такво размишљање упућује и одредба чл. 26, ст. 7 ЗПППА према којој Пореска управа доноси решење о одбијању захтева за доделу ПИБ, уколико на основу података из своје евиденције и евиденције других надлежних органа, утврди да пријава садржи податке који нису веродостојни или да су против оснивача субјекта изречене заштитне мере,

⁴⁹² „Сл. гласник РС“, бр. 99/11. Регистратор проверава да ли је Агенција надлежна за поступање по регистрационој пријави; да ли је пријаву поднело овлашћено лице; да ли је податак или документ предмет регистрације; да ли је податак или документ чија се регистрација захтева већ регистрован; да ли пријава садржи податке и чињенице потребне за регистрацију; да ли су уз пријаву приложени прописани документи; да ли су чињенице из пријаве сагласне чињеницама из докумената приложених уз пријаву и подацима који су регистровани у регистру који поступа по пријави; да ли је у регистру који поступа по пријави под истим називом већ регистровано друго правно лице или предузетник или је већ поднета пријава за регистрацију под истим називом или је назив већ резервисан у складу са овим законом, односно да ли је назив одређен у складу са законом; да ли су чињенице из докумената рачунски и логички усаглашене у складу са прописима којима се уређује њихова садржина и форма, ако је пријава поднета регистру надлежном за регистрацију финансијских извештаја; да ли је уз пријаву приложен доказ о уплати накнаде за вођење поступка регистрације.

односно мере безбедности забране вршења делатности у прекршајном или кривичном поступку.⁴⁹³

Поред канцеларијске провере података из регистрационе пријаве, неопходно је на лицу места уверити се у њихову истинитост. За новооснована предузећа то би, најпре, значило проверу података:

- везаних за седиште предузећа - да ли седиште предузећа (место, улица, број и спрат) постоји и да ли је тачно одређено, да ли на седишту предузећа постоје пословне просторије, по ком основу се користе пословне просторије, тј. да ли су у својини власника предузећа или самог предузећа или је можда закључен уговор о њиховом закупу, да ли је истакнута фирма предузећа, да ли у пословним просторијама постоји телефон/факс наведен у пријави и сл.;
- везаних за лице овлашћено за заступање и осниваче - провера идентитета лица овлашћеног за заступање увидом у податке из личне карте, да ли је место пребивалишта оснивача и лица овлашћеног за заступање у месту седишта предузећа или у другом месту и сл.;
- везаних за пословну документацију - да ли су у предузећу доступна документа попут оригиналних оснивачких аката предузећа, уговора са овлашћеним рачуновођом и сл.⁴⁹⁴

1.2. Евидентирање пореских обвезника у складу са ЗПДВ

Закон о порезу на додату вредност предвиђа обавезу подношења евиденционе пријаве, и то за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет

⁴⁹³ Чл. 5, ст. 7 Правилника о пореском идентификационом броју предвиђа да Централа одређује и додељује ПИБ на основу расположивих података, односно *фактичких околности*. Правилник, међутим, даље не говори шта се подразумева под „фактичким околностима“, нити како се оне утврђују.

⁴⁹⁴ Упоред.: Упутство о поступању Пореске управе у поступку пореске контроле ради откривања и спречавања рада предузећа која у знатном обиму избегавају плаћање пореза бр. 43-1463/2003-10 од 2.12.2003. године, тач. 2.4.

већи од 4.000.000 динара или који при отпочињању делатности процени да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара.⁴⁹⁵ Мали обвезници и пољопривредници имају опцију подношења евиденционе пријаве. Неопходан услов за евиденцију малог обвезника је да је у претходних 12 месеци остварио или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 2.000.000 динара. Кад је реч о пољопривреднику, потребно је да је у претходних 12 месеци остварио укупан промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга у износу већем од 2.000.000 динара. У оба случаја обавеза плаћања ПДВ траје најмање две календарске године. Евиденциона пријава подноси се надлежном пореском органу најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве.⁴⁹⁶ О извршеном евидентирању за ПДВ обвезнику се издаје потврда.

У евиденциону пријаву уносе се следећи основни подаци о обвезнику:⁴⁹⁷

- ПИБ, односно ЈМБГ (кад је у питању пољопривредник и друго физичко лице);
- матични број правног лица, радње и сталне пословне јединице страног лица;
- фирма (пуна и скраћена ознака), у облику у коме је наведена у статуту, односно регистрована код органа надлежног за регистрацију;
- име и презиме пољопривредника, односно другог физичког лица;
- подаци о седишту, односно пребивалишту;

⁴⁹⁵ Вид.: чл. 38, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

⁴⁹⁶ То значи до 10. дана у наредном месецу, ако је порески период календарски месец (за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет од најмање 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет од најмање 20.000.000 динара), односно до 10. дана у наредном тромесечју, ако је порески период календарско тромесечје (за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет који је мањи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет који је мањи од 20.000.000 динара), вид.: чл. 48, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

⁴⁹⁷ Вид.: чл. 5 Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ.

- шифре и називи делатности за које обвезник процењује да ће у наредном периоду по основу обављања тих делатности остварити највећи промет у укупном промету и проценат учешћа тих делатности у укупном промету;
- датум почетка обављања делатности која подлеже опорезивању;
- износ укупног промета добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, без ПДВ, у претходних 12 месеци - за обвезнике који су у том периоду обављали делатност;
- износ очекиваног укупног промета добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, без ПДВ, у наредних 12 месеци - за обвезнике који почињу обављање делатности;
- податке о рачуну у банци;
- податке о повезаним лицима⁴⁹⁸.

Када је обвезник тек отпочео обављање делатности и на основу „очекиваног будућег промета“ поднео евиденциону пријаву, контрола испуњености услова за стицање статуса евидентираног обвезника ПДВ своди се на контролу у општем поступку регистрације, на основу горе описаних критеријума.

Из угла незаконите евазије пореза на додату вредност, могућност евиденције на основу „очекиваног будућег промета“ заслужује нарочиту критику, будући да се њоме ствара простор за истовремену евиденцију свих новооснованих субјеката, уз крајње ограничене могућности њихове провере (која се своди на истинитост и исправност основних података о обвезнику) од стране пореске администрације.⁴⁹⁹ На овај начин, Законом предвиђени доњи лимит за добровољну регистрацију за

⁴⁹⁸ Повезаним лицима сматрају се лица која поседују више од 50% или појединачно највећи део акција или удела, лица која поседују више од 50% или појединачно највећи број гласова у органима управљања, као и лица која непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу обвезника.

⁴⁹⁹ Наиме, отпорнији на продирање фантомских предузећа био би систем који евидентирање за потребе пореза допушта само на основу фактичког промета из ранијег периода (већег од 2.000.000). Будући обвезник тада већ има извесну „историју“ пословања (репутацију) и провера оваквог кандидата далеко је поузданија.

потребе ПДВ практично је обезвређен.⁵⁰⁰ Овакво решење, могло би се рећи, није у складу са горе наведеним препорукама Европске комисије државама чланицама да „све предузму, како би спречиле продирање фантомских предузећа у систем пореза на додату вредност“. Поред тога, велики број регистрација узрокује пораст трошкова на страни пореске администрације.

2. Контрола евидентираних обвезника на основу фактора ризика

Ако се, и поред превентивне контроле при евидентирању, деси да преварни обвезник продре у систем,⁵⁰¹ неопходно је на време га лоцирати и ускратити му могућност даљег „пословања“ у оквиру система опорезивања брисањем из евиденције обвезника. Сигнал за правовремену детекцију сумњивих обвезника пружају унапред утврђени потенцијални фактори ризика са којима би се могао довести у везу (нпр. непоклапање података из сумарних изјава његовог испоручиоца са подацима из његове пореске пријаве, уклапање у профил ризичног обвезника у складу са оперативним подацима са терена (анализа ризика)⁵⁰², добијање информације путем система размене информација о потенцијалном фантомском предузећу и сл.).

⁵⁰⁰ У Бугарској је изменама Закона о порезу на додату вредност из 2006. године омогућена добровољна регистрација при промету од 12.500 евра и тиме ПДВ статус учињен доступним малим и тек започетим пословним подухватима, вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 11, који сматра да ће ширењу евазије погодовати увођење нижег лимита за регистрацију ПДВ обвезника. Иначе, у Бугарској је регистрација за потребе ПДВ обавезна при промету већем од 25.000 евра.

⁵⁰¹ За очекивати је да ће обвезник који је основан у евазионе сврхе проћи контролу при евидентирању. Наиме, оваква контрола може се очекивати, а с обзиром на њен ограничен домашај (као што смо констатовали, она се своди на испитивање истинитости основних података о обвезнику), лако је правовремено се припремити за исту.

⁵⁰² Пример платформе за израду профила ризичних обвезника представља ZAUBER, вид.: доле, стр. 230-232.

Битно је да овакве контроле буду ненајављене. ЗПППА не предвиђа обавезу претходног обавештавања обвезника о спровођењу теренске контроле. Налог за теренску контролу доставља се обвезнику непосредно пре почетка контроле.⁵⁰³

Управо је ова околност иницирала увођење посебног облика контроле у немачко законодавство, који је ограничен искључиво на заштиту прихода од пореза на додату вредност (*Umsatzsteuer-Nachschau*)⁵⁰⁴, и одвија се ван прописаног режима опште теренске контроле (*Außenprüfung*)⁵⁰⁵. Службеницима пореске администрације омогућено је да, од 1. јануара 2002. године, током радног времена, *без претходне најаве*, изврше контролу обвезника у циљу утврђивања чињеница које су значајне за опорезивање.

Из образложења Закона⁵⁰⁶ којим је овај облик контроле имплементиран у немачки порески систем може се закључити да је циљ њеног увођења заправо правовремено откривање могућих починилаца, односно пре њиховог нестанка. Искуство, наиме, показује да општа правила о теренској контроли нису адекватна код превенције избегавања плаћања пореза на додату вредност. Теренска

⁵⁰³ Вид.: чл. 124, ст. 1 ЗПППА. Контролу је могуће вршити и без достављања налога, ако се врши на основу ванредног плана контроле, у складу са чл. 118, ст. 3 ЗПППА. Претходна најављена теренска контрола је законска обавеза пореске администрације у 14 држава чланица Европске уније. У 7 држава чланица, не постоји законска обавеза, али се првобитна најављена праксује у пракси. Преосталих 6 држава чланица не најављује теренску контролу, вид.: Lisette van der Hel, **Intra-Community Tax Audit**, IBFD, Amsterdam 2011, стр. 261.

⁵⁰⁴ Вид.: чл. 27b немачког Закона о порезу на додату вредност. Поједини аутори су мишљења да је од пакета административних мера које су у Немачкој имплементирани кроз *Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz* једино ова мера показала одређени ефекат у сузбијању пореске преваре, вид.: Hans-Werner Sinn, Andrea Gebauer, Rüdiger Parsche, *op. cit.*, стр. 31; Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 8. Опширно о овој мери, вид. и: Ulf-Christian Dißars, **Im Blickpunkt: Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG nach dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Betriebs-Berater*, 2002, стр. 759-763; Ulf-Christian Dißars, **Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG - Schreiben des BMF vom 23. 12. 2002**, *Betriebs-Berater*, 2003, стр. 556-558.

⁵⁰⁵ Пореска администрација је у Немачкој дужна да пошаље писано обавештење (*Prüfungsanordnung*) обвезнику о датуму отпочињања контроле, уз назнаку инспектора који ће контролу вршити, вид.: Lisette van der Hel, *op. cit.*, стр. 262.

⁵⁰⁶ RegE StVBG, BT-Drucks. 14/6883.

контрора мора се претходно најавити, што потенцијалним починиоцима оставља довољно времена да фингирају редовно пословање (нпр. да уреде до тада неуређене пословне просторије, обезбеде присуство овлашћеног лица и персонала и сл.) или да правовремено нестану. Пореска администрација није, на основу постојећих правила, у могућности да стекне поуздану (исправну) слику о обвезнику. Ефикасна борба с евазијом пореза на додату вредност изискује познавање стварних прилика у којима послује обвезник, пре свега његових пословних просторија, ангажованог персонала и свакодневног пословања. Само је на тај начин пореској администрацији могуће да разликује обвезнике регистроване у циљу обављања пословне делатности од оних чија је регистрација обављена како би се оштетио фискус.

Током контроле службеници пореске администрације могу обављати исте радње као и у уобичајеном поступку теренске контроле, тј. прегледати евиденције, књиге, пословну папирологију и друга документа обвезника и тражити од њега да пружи потребне информације. Улаз у приватне просторије, противно вољи власника, могућ је зарад превенције непосредне опасности по јавни ред и безбедност.⁵⁰⁷

Од преко стотину критеријума који могу иницирати покретање овакве контроле, као најзанимљивије издвајамо:⁵⁰⁸

- тражење повраћаја пореза;
- истицање високог улазног пореза и промета код новооснованих предузећа;
- упечатљив пораст промета и претходног пореза код обвезника који дуже послују;
- порез се пријављује али се не уплаћује;

⁵⁰⁷ Стога поједини саветници препоручују клијентима да документацију везану за порез на додату вредност у принципу не чувају у пословном простору. Исправност оваквог савета је веома дискутабилна, јер управо такво поступање подстиче сумњу да је контрола основана, вид.: Andre Dathe, *op. cit.*, стр. 94.

⁵⁰⁸ Вид.: *ibid.*, стр. 188-189.

- плаћање високих рачуна у готовом новцу;
- удаљено место становања руководиоца (одговорног лица) од седишта фирме;
- руководиоца је странац са пребивалиштем у иностранству;
- (висока) старосна доб руководиоца;
- одсуство пореског саветника;
- трговина мобилним телефонима, компјутерским компонентама или путничким возилима;
- често сељење седишта фирме;
- доступност искључиво преко мобилног телефона;
- неуписаност у телефонски именик;
- непостојање меморандума на пословној кореспонденцији;
- промена бранше дуго по оснивању фирме;
- ненавођење адресе, броја телефона и броја рачуна на пословним писмима;
- инострани рачуни;
- нередовно подношење пореских пријава;
- висок промет без запослених лица;
- непријављивање обавеза по основу пореза на зараде;
- непотпуни рачуни;
- руком исписани рачуни.

3. Контрола основаности повраћаја претходног пореза

Последњу „ризичну ситуацију“ која изискује претходну теренску контролу у домену пореза на додату вредност представља провера поднетог захтева за повраћај претходног пореза. Видели смо да такав захтев може иницирати контролу обвезника у СР Немачкој. У Бугарској је повраћај пореза чак условљен претходном теренском контролом.⁵⁰⁹ У ранијој пракси српских пореских органа

⁵⁰⁹ Вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 7. За време трајања контроле прописани рок од 45 дана за реализацију повраћаја престаје да тече. На тај начин могуће је додатно пролонгирати остварење права на повраћај.

било је уобичајено да се повраћај пореза врши тек по спроведеној теренској контроли.⁵¹⁰ Оваква пракса, међутим, у међувремену је напуштена.⁵¹¹

Као и претходно описана мера - пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза, ни ова мера не елиминише опасност од неоснованог истицања претходног пореза на име излазне обавезе.

VI Обавеза месечног пријављивања интра-комунитарних трансакција

У излагању посвећеном „рингишпил“ трансакцијама констатовали смо да подручје Европске уније представља нарочито погодно тле за њихово одвијање услед одсуства граничне контроле промета и ослобођења од опорезивања интра-комунитарних испорука, које је праћено одложеним (у првом наредном пореском периоду, а не одмах по преласку робе на територију државе чланице дестинације) плаћањем пореза на интра-комунитарне набавке. Поред тога, пракса показује да је први купац робе из друге државе чланице фантомско предузеће, које избегава да уплати порез на своје испоруке.⁵¹²

Јасно је, стога, да је правовремена и тачна информација о интра-комунитарном купцу добара у држави чланици дестинације кључна за предузимање корака у правцу заштите њеног фискалног интереса. Наиме, податак о купцу који би држава набавке, по могућству, добила у реалном времену, омогућио би јој да изврши његову проверу и у случају сумње предузме даље мере (попут нпр. обезбеђивања гаранције за дуговани порез) пре него што му пође за руком да нестанком неповратно избегне плаћање дугованог пореза.

⁵¹⁰ Чл. 3, ст. 1 Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ предвиђа да се повраћај врши тек по „спроведеном поступку“, без назнаке шта се подразумева под тим поступком.

⁵¹¹ Верујемо да су додатни трошкови, како на страни пореске администрације, тако и обвезника, изазвали напуштање некадашње праксе.

⁵¹² Опширније о разлозима оваквог позиционирања фантомског предузећа, вид.: горе, стр. 90-91.

1. Сумарне изјаве

Подаци о интра-комунитарним трансакцијама достављају се у форми сумарних изјава (енг. *recapitulative statement*⁵¹³; нем. *zusammenfassende Meldung*), које се подносе од 1993. године. О значају правовременог подношења сумарне изјаве најбоље говори чињеница да је у овој области комунитарно законодавство претрпело битне измене. Наиме, марта 2008. године Европска комисија учинила је предлог за измену Директиве 2006/112/ЕС у циљу борбе против пореске евазије у вези са интра-комунитарним трансакцијама.⁵¹⁴ Истим документом учињен је и предлог измене Уредбе бр. 1798/2003 о административној сарадњи држава чланица на пољу пореза на додату вредност. Најзначајније измене предвиђене предлозима састоје се у скраћењу периода за који се подноси сумарна изјава о интра-комунитарним трансакцијама и врши размена информација између пореских администрација држава чланица. Њихов циљ био је да пореска администрација државе у којој се врши интра-комунитарна набавка буде далеко брже информисана него до тада и да јој се на тај начин омогући да, ако је потребно, брже реагује.⁵¹⁵ У домену одредаба које регулишу подношење сумарне изјаве, на основу предлога, донета је Директива 2008/117/ЕС⁵¹⁶, која је у дотадашњи чл. 263 Директиве 2006/112/ЕС унела следеће измене:

⁵¹³ Сумарне изјаве појављују се и под називом „*European Sales List*“, вид.: Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 1036.

⁵¹⁴ European Commission, **Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions**, COM(2008) 147 final.

⁵¹⁵ Вид.: European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee on a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union**, COM(2008) 807 final, стр. 6.

⁵¹⁶ Вид.: горе, фуснота 46.

- период за који се подноси сумарна изјава скраћен је са ранијих три месеца на календарски месец.⁵¹⁷ Док је једномесечно подношење сумарне изјаве ранијом регулативом предвиђено само као могућност, сада је то постало правило.⁵¹⁸ Квартално подношење сумарне изјаве предвиђено је убудуће само изнимно;
- дефинисан је крајњи рок за подношење сумарне изјаве, који је исти за све државе чланице, док су пре тога оне задржавале право да овај рок самостално одреде.⁵¹⁹ У пракси је то водило значајном одступању позитивних прописа држава чланица.

⁵¹⁷ Како би унакрсна провера информација (подаци из сумарне изјаве пореде се са подацима из пореске пријаве купца који је у складу са чл. 251 (а) Директиве 2006/112/ЕС дужан навести укупну вредност интра-комунитарних набавки за дати порески период) била целисходна у сузбијању евазије, интра-комунитарне трансакције треба пријавити за исти порески период од стране оба учесника трансакције, вид.: пар. 4 преамбуле Директиве 2008/117/ЕС. Разлог за то је што се у сумарној изјави наводи укупна вредност промета добара и услуга у односу на појединачног купца, без навођења појединачних трансакција и њихове вредности. Стога, ако би испоручилац подносио сумарну изјаву на месечном нивоу, док купац у пореској пријави интра-комунитарне набавке декларише квартално, унакрсна контрола била би значајно отежана.

⁵¹⁸ Будући да држава чланица у којој се подноси сумарна изјава од тога нема директне користи, свега су четири државе чланице до марта 2008. године предвиђале месечно подношење, вид.: COM(2008) 147 final, стр. 3.

⁵¹⁹ У пар. 2 преамбуле Директиве 2008/117/ЕС, као препрека за ефикасну употребу податка (о извршеној интра-комунитарној трансакцији) у борби против евазије, наведено је време које протекне од трансакције до сазнања о њој у држави набавке. Реч је о периоду од 3-6 месеци, вид.: COM(2008) 147 final, стр. 3. Преамбула даље говори да таква информација мора заинтересованој држави чланици бити доступна у року не дужем од једног месеца, вид.: пар. 3. С обзиром да се унакрсна провера информација може вршити тек по подношењу пореске пријаве у држави набавке, било би пожељно да се рокови за подношење пријаве и сумарне изјаве поклапају. Директива 2006/112/ЕС, међутим, у чл. 252 оставља држави чланици да самостално одреди рок за подношење пореске пријаве, који не може бити дужи од два месеца по истеку пореског периода. Ако се узме у обзир да је државама чланицама остављена значајна слобода у утврђивању дужине пореског периода, реално је очекивати да у великом броју случаја неће доћи до жељеног поклапања. Уколико су држави набавке подаци из сумарне изјаве доступни пре настанка обавезе подношења пореске пријаве, правовремена реакција је свакако могућа, с тим што се поређење података донекле компликује. Треба свакако избећи ситуацију (и даље могућу с аспекта комунитарног законодавства) у којој подаци из сумарне изјаве постају доступни тек по

1.1. Случајеви у којима се подноси сумарна изјава

У важећој верзији, Директива 2006/112/ЕС у чл. 262 предвиђа да је сваки порески обвезник, регистрован за потребе пореза на додату вредност, дужан да поднесе сумарну изјаву:

- о купцима регистрованим за потребе пореза на додату вредност којима су добра испоручена сходно одредбама чл. 138 (1) и 138 (2)(с) (интра-комунитарна испорука и интра-комунитарни пренос добара);
- о лицима регистрованим за потребе пореза на додату вредност којима су добра испоручена, а која (добра) су претходно у склопу интра-комунитарне набавке сходно чл. 42 испоручена даваоцу сумарне изјаве (триангуларне испоруке);
- о обвезницима и неопорезивим правним лицима регистрованим за потребе пореза на додату вредност којима су пружене услуге за које је прималац услуге дужан да плати порез према чл. 196 (*reverse-charge*), ако се не ради о услугама које су ослобођене од пореза у држави чланици у којој се услуга сматра извршеном.

Државе чланице дужне су да обезбеде подношење сумарне изјаве од стране примаоца добара и услуга у складу са чл. 194, односно пореског пуномоћника у

претходном подношењу пореске пријаве за исти период, што је могуће комбинацијом дужег рока (у оквиру максимума од једног месеца) за месечно подношење сумарне изјаве у земљи испоруке и краћег рока за месечно подношење пореске пријаве у земљи набавке. Напомињемо да је Предлог за измену Директиве 2006/112/ЕС у циљу борбе против пореске евазије у вези са интра-комунитарним трансакцијама предвидео јединствени порески период од месец дана (изузетно, државе чланице слободне су да предвиде дужи период, под претпоставком да он не прелази годину дана, за пореске обвезнике код којих укупна вредност интра-комунитарних набавки добара и услуга у претходној календарској години за коју су дужни да плате порез, сходно чл. 196 Директиве 2006/112/ЕС, не прелази 200.000 евра или еквивалент у националној валути). Међутим, овај предлог није заживео у комунитарном законодавству, вид.: COM(2008) 147 final, стр. 11.

складу са чл. 204, уколико су та лица дужна да плате порез уместо пореског обвезника који се налази на територији друге државе чланице.⁵²⁰

1.2. Рокови и начин подношења сумарних изјава

Сумарна изјава даје се за сваки календарски месец у року и у поступку предвиђеном од стране државе чланице, с тим што тај рок не сме бити дужи од месец дана. Квартално подношење сумарне изјаве државе чланице могу увести изузетно, у складу са условима прописаним комунитарним законодавством. Државе чланице дужне су да омогуће и могу захтевати да се сумарна изјава подноси електронским путем.⁵²¹

1.3. Подаци садржани у сумарној изјави

Сумарна изјава мора садржати следеће податке:⁵²²

- регистрациони број обвезника у држави чланици у којој подноси сумарну изјаву, с позивом на који је извршио интра-комунитарну испоруку добара, сходно чл. 138 (1) Директиве 2006/112/ЕС, односно промет услуга обвезнику из друге државе чланице, сходно чл. 44 Директиве 2006/112/ЕС;
- регистрациони број купца добара, односно примаоца услуга из друге државе чланице, с позивом на који су му добра и услуге испоручене;
- регистрациони број обвезника у држави чланици у којој подноси сумарну изјаву, с позивом на који је извршио интра-комунитарни пренос добара сходно чл. 138 (2)(с) Директиве 2006/112/ЕС, као и број на основу кога се може идентификовати у држави дестинације;

⁵²⁰ Вид.: чл. 267 Директиве 2006/112/ЕС.

⁵²¹ Вид.: чл. 263 Директиве 2006/112/ЕС. Даља одступања од општег правила да се сумарна изјава подноси за календарски месец предмет су претходног одобрења Европског савета, вид.: чл. 269, у вези са чл. 270 и 271 Директиве 2006/112/ЕС.

⁵²² Вид.: чл. 264 (1) Директиве 2006/112/ЕС. Посебна правила о садржини сумарне изјаве прописана су за триангуларне испоруке, вид.: чл. 265 Директиве 2006/112/ЕС.

- укупну вредност промета добара и промета услуга у односу на сваког купца;
- укупну вредност интра-комунитарног преноса добара сходно чл. 138 (2)(с) Директиве 2006/112/ЕС, а која је утврђена сходно одредбама чл. 76 Директиве 2006/112/ЕС;
- износе измена учињених сходно чл. 90 Директиве 2006/112/ЕС.

Државе чланице могу, поред наведених, захтевати да и други подаци морају бити унети у сумарну изјаву.⁵²³

1.4. Јемство подносиоца сумарне изјаве за неплаћен порез у држави набавке

Сумарна изјава може да ефикасно заштити фискални интерес државе дестинације, уколико учесници интра-комунитарне трансакције нису уједно и саучесници у преварном подухвату. То је, међутим, по правилу случај код „рингишпил“ трансакција. Испоручилац може једноставно пропустити да у сумарној изјави пријави промет учињен фантомском предузећу и на тај начин онемогућити правовремену контролу у држави набавке.⁵²⁴

Ипак, прописивање обавезе подношења сумарне изјаве оставља могућност државама чланицама да за њено неиспуњење вежу друге мере у циљу заштите свог интереса. Европска комисија предложила је увођење јемства испоручиоца у интра-комунитарној трансакцији за неплаћени порез (од стране фантомског предузећа) у држави набавке, ако је испоручилац томе допринео неподношењем сумарне изјаве (или подношењем сумарне изјаве са нетачним или непотпуним подацима) у својој држави.⁵²⁵ Уколико оваква обавеза не би постојала, јемство

⁵²³ Вид.: чл. 266 Директиве 2006/112/ЕС.

⁵²⁴ Упоред.: Ven Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 1023.

⁵²⁵ Вид.: European Commission, **Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to import and other cross-border transactions**, COM(2008) 805 final, стр. 11. Према виђењу Комисије, оваква мера водила би

испоручиоца долази у обзир једино ако се докаже да је учествовао у превари, односно да је знао или могао знати за преварно поступање следбеника у прометном циклусу. У оба случаја ради се о тешко доказивим оптужбама.

Питање одговорности испоручиоца (и поред пропуста) неће се поставити уколико купац у држави набавке трансакцију уредно декларише у пореској пријави, односно ако пружи прихватљиво образложење за свој пропуст.⁵²⁶

Предложена мера од стране Комисије није, међутим, прихваћена у комунитарном законодавству.

2. Одсуство обавезе подношења сумарне изјаве у ЗПДВ

С обзиром на сврху сумарне изјаве (извештавање о интра-комунитарним трансакцијама), српски законодавац није предвидео обавезу њеног подношења.

VII Одговорност за туђу пореску обавезу

Питање које се нужно намеће код свих евазионих облика са фантомским предузећима гласи: На који начин фискус може повратити утајени износ пореза, уколико се преварна трансакција открије?⁵²⁷ У пракси се наплата таквог пореза не може остварити од фантомског предузећа. Одговорним лицима је по гашењу фантомског предузећа тешко ући у траг или њихово проналажење надлежним органима није од претеране користи, будући да не могу доћи до сазнања о правим организаторима подухвата.

битном напретку кад је у питању квалитет извештавања (правовремено подношење изјава са истинитим подацима), што је кључно за успешну контролу. Поред тога, отежало би се организовање преварних трансакција. Вид. и: European Commission, **Report on the state of play of the discussions on the conventional measures to combat VAT fraud proposed by Member States**, SEC(2007) 1584, стр. 6.

⁵²⁶ Вид.: COM(2008) 805 final, стр. 11.

⁵²⁷ Исто питање може се поставити и код евазионих облика са намерно изазваним стечајем.

1. Оспоравање права на одбитак претходног пореза другом учеснику прометног ланца

Поједине државе решење су тражиле у ускраћивању одбитка претходног пореза оном учеснику трансакције који је доступан пореским органима. Обвезник мора на себе преузети обавезу плаћања пореза који дугује његов партнер у трансакцији, ако је за његове преварне намере знао или могао знати.⁵²⁸

1.1. Питање над питањима – савесност другог учесника прометног ланца

Овакав концепт одбране изискује претходно доказивање да је други учесник у трансакцији знао или могао знати за постојање фантомског предузећа у прометном циклусу. Сумњу може изазвати нпр. висок промет са конкретним добављачем, за кога се касније испостави да је фантомско предузеће, набавка добара од истог добављача, при чему се та добра даље препродају истом купцу, одсуство доказа о озбиљним преговорима око цене добара, подаци о препродаји робе испод набавне цене и на тај начин свестан улазак у губитак, директни контакти између купца фантомског предузећа и његовог страног добављача и сл.⁵²⁹ У противном, уколико фискал буде настојао да заштити свој интерес не водећи рачуна о савесности учесника, чије се право на одбитак претходног пореза оспорава, економска неутралност пореза на додату вредност озбиљно се доводи у питање.

⁵²⁸ Вид.: COM(2004) 260 final, стр. 15.

⁵²⁹ Das Umsatzsteuerkarussell (Oder: Wie man unschuldig wegen Umsatzsteuerhinterziehung in Verdacht geraten kann), www.spormann.de/banken.htm, [24.6.2011.]. О мерама предострожности које савестан обвезник треба да предузме, како би се уверио да не послује са фантомским предузећем, и тако отклонио ризик од ускраћивања права на одбитак претходног пореза, вид.: Philipp Matheis, Simone Krieg, **Neues zum Vorsteuerabzug beim Import und Export von Handelswaren – Die aktuelle Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug im Umsatzsteuer-Karussell**, *Bilanzbuchhalter und Controller*, 12/2007, стр. 345.

У пракси је одлука о ускраћивању права на одбитак претходног пореза често резултат давања предности фискалном интересу државе над принципом неутралности пореза или обратно, што води правној несигурности. Тако је Финансијски суд немачке савезне државе Сар (*Finanzgericht des Saarlandes*) ускратио право на одбитак претходног пореза на основу учешћа у трансакцији са субјектима који криминалним деловањем настоје за себе прибавити економску корист, иако други учесник за такву околност није знао нити је могао знати.⁵³⁰ Са друге стране, Финансијски суд немачке државе Баден-Виртемберг (*Finanzgericht Baden Württemberg*), с позивом на неутрални карактер пореза на додату вредност, заступа становиште према коме, уколико је промет заиста извршен, право на одбитак претходног пореза не може да се оспори, чак, и ако је конкретан промет део „рингишпил“ трансакције. Не смета, при томе, што је иста роба више пута прошла кроз руке истих субјеката по унапред утврђеној шеми. Такво поступање својствено је привредној пракси данашњице.⁵³¹

Навешћемо још једно занимљиво становиште које ускраћивање права на одбитак претходног пореза правда одсуством стварног промета. Такав је случај код симулованих правних послова, код којих се одсуство добара чија је продаја уговорена ни не покушава прикрити или где се нпр. тргује празним паковањима.⁵³² Исти је случај са трансакцијама које немају видљиву економску суштину. Тако је нпр. Финансијски суд државе Хесен (*Finanzgericht Hessen*) разматрао случај у коме је 1.000 мобилних телефона у истом дану испоручено, чак, шест пута, при чему су купопродајни уговори састављани накнадно (по испоруци), односно добра су фактурисана наредном учеснику прометног циклуса без претходног стицања од стране добављача.⁵³³

⁵³⁰ FG Saarland, 13.5.2003 – 1 V 22/03, EFG 2003, 1049.

⁵³¹ FG Baden Württemberg, 7.5.2004 – 12 V 10/04.

⁵³² Вид.: Helmut Nieuwenhuis, **Umsatzsteuerkarusselle: Eine Zusammenfassung der Rechtslage, zugleich Anmerkung zum Urteil des Hessischen Finanzgerichts zum „Buffer II“**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2005, стр. 179.

⁵³³ FG Hessen, 30.6.2004 – 6 K 4328/01, EFG 2004, 1558. Цитирано према: *ibid.*, стр. 179.

Али, и када се промет одвија преко лица које је постављено искључиво у намери да иступа у пословању према трећем и које у промету не делује самостално, може се догодити да право на одбитак буде ускраћено, с позивом на исту аргументацију. У таквом случају, наиме, промет добара и услуга приписује се налогодавцу постављеног лица који остаје „у сенци“. У односу истуреног лица и купца није било стварног промета, те због тога испостављен рачун не представља валидан основ за потраживање претходног пореза.⁵³⁴

Право на одбитак претходног пореза могло би се ускратити и на основу тврдње да фантомско предузеће нема својство пореског обвезника.⁵³⁵ Одбитак претходног пореза условљен је набавком добара и услуга од пореског обвезника. Спорно је, међутим, да ли се фантомско предузеће, и поред регистрације, може сматрати пореским обвезником.

Мишљења смо да оцену о основаности ускраћивања права на одбитак претходног пореза у конкретном случају не треба темељити на одмеравању значаја нужно супротстављених принципа у предоченој ситуацији - заштите економске неутралности ПДВ, с једне, и заштите фискалног интереса државе, с друге стране. Јер, с позивом на економску неутралност ПДВ дозволићемо одбитак чак и ако је други учесник трансакције био несавестан, тј. ако је знао или могао знати за преварно поступање у прометном циклусу. И обратно, ако инсистирамо на заштити фискалног интереса, оспорићемо одбитак претходног пореза и када је други учесник трансакције био савестан, тј. када није знао нити је могао знати за преварно поступање у прометном циклусу. Суштина је у савесности обвезника. Уколико он није знао нити је могао знати да у трансакцију ступа са фантомским предузећем⁵³⁶, нема основа за ускраћивање права на одбитак претходног пореза. Заштита економски неутралног карактера ПДВ само је додатни аргумент у прилог

⁵³⁴ Вид. детаљније: Tobias Liebau, **Die Versagung des Vorsteuerabzugs im Umsatzsteuerkarussell**, *Betriebs-Berater*, 2005, стр. 415-420; Hans-Hermann Heidner, **Strohmanngeschäfte und Gutgläubenschutz im Umsatzsteuerrecht**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2002, стр. 445-451.

⁵³⁵ Опширније о томе, вид.: доле, стр. 361-362.

⁵³⁶ Провером валидности идентификационог броја фантомског предузећа уверио се да се ради о регистрованом обвезнику и добра и услуге набавио под „несумњивим“ условима.

изнетом становишту, а уједно и контрааргумент заштити фискалног интереса. Обрнуто, уколико је поступао несавесно, онда је заштита фискалног интереса само додатни аргумент да се оспори одбитак претходног пореза, а уједно и контрааргумент заштити економске неутралности ПДВ.

1.2. Смернице Европског суда правде

Европски суд правде сусрео се са неколико случаја, чија је суштина у оспоравању права на одбитак претходног пореза обвезнику који је савесно или несавесно учествовао у преварном прометном ланцу. Навешћемо следеће случајеве: C-354/03 (*Optigen Ltd v Commisioners of Customs & Excise*), C-355/03 (*Fulcrum Electronics Ltd v Commisioners of Customs & Excise*) и C-484/03 (*Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise*)⁵³⁷.

У случају *Optigen and Others*, суд је заузео становиште да обвезници, који су без свога знања увучени у „рингишпил“ трансакцију, задржавају право на одбитак, односно повраћај претходног пореза. Предузећа *Optigen Ltd*, *Fulcrum Electronics Ltd* и *Bond House Systems Ltd*, са седиштем у Уједињеном Краљевству, обављала су економске активности које су се превасходно састојале у набавци компјутерских процесора од домаћих предузећа, и њиховој даљој продаји предузећима са седиштем у другим државама чланицама Европске уније. Свако од ових предузећа увучено је, без свога знања, у „рингишпил“ трансакције, при чему се ни једно није налазило у директном економском контакту са фантомским предузећем нити је било, или могло бити упознато са правом сврхом прометног циклуса. Поменути предузећима ускраћено је у пореском поступку право на повраћај претходног пореза у вишемилионским износима.

Британске пореске власти су оспоравање права на повраћај пореза из претходне фазе прометног циклуса базирале на становишту да „рингишпил“ трансакција мора бити посматрана као целина. Цео прометни ланац постављен је у циљу противправног прибављања имовинске користи на штету фискалца, чиме се

⁵³⁷ [2006] ECR I-0000.

уобичајена економска природа сваке појединачне трансакције у прометном ланцу дезавуише. Оваква трансакција у *целини* губи своју економску супстанцу и бива искључена из система пореза на додату вредност, повлачећи са собом исте последице за сваку појединачну трансакцију у преварном прометном циклусу.⁵³⁸ Тако и учесник овакве трансакције, будући ван система пореза на додату вредност, нема права и обавезе њему иманентне, независно од тога да ли је знао или могао поседовати знања о истинској сврси целе трансакције.⁵³⁹

Европски суд правде одбацио је овакво становиште, заузевши став да сваки промет добара и услуга, као конститутивни део „рингишпил“ трансакције, треба засебно сагледати, ослањајући се на објективне критеријуме. Чињеница да су иницијатори неке од трансакција, која претходи или следи трансакцији у питању, имали преварне намере не може водити њеном изопштавању из система пореза на додату вредност, те тиме ни ускраћивању права својствених том систему. Ово тим пре, што обвезник није знао нити је могао знати за постојање такве чињенице. Штавише, ни сама преварна намера учесника (субјективан критеријум) није довољна да појединачну трансакцију искључи из режима пореза на додату вредност, уколико је део економске активности обвезника с објективног аспекта.⁵⁴⁰

⁵³⁸ У литератури је, симболично, становиште британских пореских власти оквалификовано као „Теорија инфекције“ (*Infektionstheorie*), вид.: Stefan Rolletschke, **Karussellprobleme - Anmerkungen zum EuGH-Urteil in den Rechtssachen Optigen u.a. vom 12.1.2006** -, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2006, стр. 192. О резонувању немачке пореске администрације у сличним случајевима, вид.: Markus Füllsack, **Klarstellung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Umsatzsteuerkarussellen – Anmerkung zum Urteil vom 12. 1. 2006**, *Deutsches Steuerrecht*, 11/2006, стр. 457-458.

⁵³⁹ Пореска администрација Уједињеног Краљевства у бројним случајевима оспоравала је одбитак, односно повраћај претходног пореза, ако је постојала сумња да је трансакција део „рингишпила“. Задржан износ претходног пореза процењен је на близу једне милијарде британских фунти, вид.: Robert F. van Brederode, **Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU**, *International Tax Journal*, 1/2008, стр. 46.

⁵⁴⁰ Вид.: пар. 22 и 36 Opinion of advocate general Poiares Maduro in joined cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03. На основу одлуке Европског суда правде, првобитно задржане суме претходног пореза (вид.: претходну фусноту) враћене су обвезницима, али је пореска администрација то одбила да учини у једном броју случајева где је сматрала да може аргументовати у прилог тези да

У случајевима C-439/04 (*Axel Kittel v État belge*) и C-440/04 (*État belge v Recolta Recycling SPRL*)⁵⁴¹ Суд је разматрао ситуације које се битно разликују од оне из претходно описаног случаја *Optigen and Others*. Најпре, у овим случајевима обвезници су се налазили у директном контакту са фантомском фирмом. Штавише, у случају C-439/04 обвезник је знао или је барем могао знати за преварну намеру другог учесника трансакције.

Белгијска компанија *Computime Belgium* бавила се велепродајом компјутерских компонената које је набављала у Белгији, а потом извозила у друге чланице Европске уније, преваходно у Луксембург. Луксембуршки купац је добра испоручивао трећем субјекту, који их је потом поново пласирао на белгијско тржиште, тачније у руке добављача *Computime Belgium*. Добављач није плаћао порез који је фактурисао *Computime Belgium*, што је потоњем било познато.⁵⁴² *Recolta Recycling SPRL* је, без свога знања, уpletена у једну „рингишпил“ трансакцију, чији је предмет био промет 16 луксузних возила. Трансакција је у потпуности реализована на територији Белгије.

Белгијски грађански законик, у чл. 1131 проглашава ништавим уговоре чија је правна основа незаконита. У својој ранијој пракси, Касациони суд Белгије (*Cour de cassation*) пресудио је да је уговор апсолутно ништав, ако се закључује у циљу

је обвезник знао или могао знати да је укључен у преварну трансакцију, вид.: Robert F. van Brederode, *op. cit.*, стр. 46. У немачкој пракси су познати случајеви у којима је пореска администрација ускраћивала право на одбитак обвезнику, који не само да није знао нити је могао знати да послује са фантомским предузећем (на основу предузетих мера предострожности), већ је порез (уместо фантомском предузећу) директно уплаћивао пореској администрацији, тако да фискус није био на губитку, вид.: Michael Spörl, Harald Steinhauser, **Die Versagung des Vorsteuerabzuges bei Scheinfirmen am Beispiel der Bauindustrie**, *Deutsches Steuerrecht*, 36/2002, стр. 1507.

⁵⁴¹ [2006] ECR I-6161.

⁵⁴² Тако је, према наводима инспектора белгијске пореске администрације, за релативно кратко време (у периоду од 10. јануара до 30. јуна 1997. године), *Computime Belgium* више пута трговао истим контингентом робе. Од 3.290 трансакција, 736 је извршено у кутијама које су више пута прошле кроз исти прометни ланац, неке од њих кружиле су и до шест пута.

евазије пореза на додату вредност. Довољно је, при том, да је само једна уговорна страна при закључењу имала интенције супротне закону. Ирелевантно је да ли је друга страна поступала савесно, тј. да ли је била свесна истинске сврхе закљученог уговора. Трансакција заснована на оваквом уговору не може се квалификовати као „промет добара“ у смислу релевантних одредби белгијског Закона о порезу на додату вредност. Искључена из система пореза на додату вредност, оваква трансакција не конституише право обвезника на одбитак претходног пореза, чак и ако је платио порез фактурисан од стране његовог сауговорача и није био свестан његових правих мотива при уласку у трансакцију.⁵⁴³

Касациони суд Белгије, пред којим су завршила оба случаја, обратио се Европском суду правде са питањем да ли ништавост уговора, закљученог у евазионом циљу, искључује право на одбитак претходног пореза, уколико је сауговорач поступао у доброј вери (C-440/04), односно ако је учествовао у евазионом подухвату (C-439/04).⁵⁴⁴

Европски суд правде заузео је став да трансакција остаје у опсегу опорезивог промета иако је уговор на коме је базирана, према правилима позитивног законодавства, ништав. Комунитарном законодавству страна је генерална дистинкција између законитих и незаконитих трансакција. Чињеница да је правни основ једне трансакције незаконит, те ништав, не доводи до аутоматског издвајања такве трансакције из система пореза на додату вредност, ако је трансакција, објективно, реализована.⁵⁴⁵ Доказ да је таква трансакција покренута у

⁵⁴³ Вид.: пар. 10-12 мишљења општег правобраниоца Ruiz-Jarabo Colomer, од 14.3.2006. године.

⁵⁴⁴ Иста питања белгијски Касациони суд поставио је Европском суду правде и у правним стварима C-42/05 (*État belge v Ring Occasions SA and Fortis Banque SA*) и C-387/05 (*État belge v Samotor SPRL*). Оба случаја брисана су из судског регистра по налогу председника Европског суда правде.

⁵⁴⁵ Објективно, то није случај, када су трансакције фингиране, нпр. када циркулишу само фактуре, упоред.: Christian Lohse, **MwSt-Schein- und –Karussellgeschäfte im Gemeinschaftsrecht – zugleich Anmerkungen zum Schlussantrag des Generalanwalts Maduro vom 16. 2. 2005 in den**

евазионој намери (макар то била и евазија пореза на додату вредност) суштински не мења ништа. Учеснику у оваквој трансакцији не може се оспорити право на одбитак претходног пореза који је платио продавцу, уколико није знао нити је могао знати да је односна трансакција иницирана у евазионој намери. Уколико је, пак, учесник трансакције, полазећи од објективних критеријума, знао или могао знати да учествује у оваквој трансакцији, мора му се оспорити право на одбитак претходног пореза.⁵⁴⁶

Резимирајмо, на овом месту, ставове Европског суда правде:

- чињеница да је једна трансакција незаконита (будући да је организована у евазионој намери) не доводи до њеног аутоматског изопштавања из система пореза на додату вредност. Комунитарном законодавству страна је генерална подела на законите и незаконите трансакције, од којих би само прве биле у опсегу система;
- није битно да ли је трансакција иницирана у евазионој намери;
- када обвезник за евазиону намеру другог учесника прометног циклуса није знао нити је могао знати, а трансакција је реализована на основу објективних чинилаца, не може му се оспорити право на одбитак претходног пореза;
- резултат је исти чак и ако је обвезник знао за евазиону намеру другог учесника прометног циклуса, али у њој активно не партиципира, нити остварује какву финансијску корист;

Rechtssachen Optigen, Fulcrum Electronics und Bond House Systems-, *Internationales Steuerrecht*, 9/2005, стр. 300.

⁵⁴⁶ Суд следи мишљење општег правобраниоца који прави разлику између ситуације у којој је обвезник знао за преварно поступање сауговорача (субјективни елемент), али не учествује у организацији оваквог подухвата, нити остварује било какву корист од истог, и ситуације у којој он сам незаконито профитира од трансакције (објективни елемент). Само у потоњем случају може се оспорити одбитак претходног пореза, вид.: пар. 63 мишљења општег правобраниоца Ruiz-Jarabo Colomer, од 14.3.2006. године. Овакво резонавање је у складу и са начелом правне сигурности, вид.: Christian Lohse, **Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung und Missbrauch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung**, *Betriebs-Berater*, 2006, стр. 2226.

- тек ако је на бази *објективних критеријума* утврђено да је обвезник знао или могао знати за евазију (нпр. препродаја празних паковања, упадљиво ниска цена исказана у фактури за добра која се купују, стално циркулисање истих добара кроз руке истих учесника и сл.), у њој учествовао и од таквог поступања непосредно профитирао, онда му се мора оспорити одбитак претходног пореза, чак и ако је трансакција објективно реализована;
- небитно је да ли је обвезник у директном односу са учиниоцем или је преварна трансакција претходила или следила трансакцији у којој је он учествовао, а у оквиру истог прометног циклуса.

2. Ускраћивање права на ослобођење приликом извоза

У пракси су познати случајеви у којима је фискус свој интерес штитио тако што би ускратио ослобођење интра-комунитарне испоруке услед неплаћања пореза следбеника у прометном циклусу (у другој држави чланици). Пред Европским судом правде је недавно закључен један такав случај, C-285/09 R.⁵⁴⁷, који презентујемо у даљем тексту.

Немачка компанија којом је руководио R. трговала је луксузним возилима, превасходно са купцима из Португалије. Током 2002. и 2003. године испоручено је више од 1.100 возила у приближној вредности од 19 милиона евра.

Трансакције су праћене бројним манипулацијама, чији је циљ био да се прикрије идентитет правих купаца, а у намери да се у земљи набавке избегне плаћање пореза на додату вредност. Испоручилац би, за потребе званичног евидентирања, издавао лажне фактуре, на име фингираних купаца, који су фигурирали као стварни купци возила. Рачуни су садржали назив (наводног) купца, његов идентификациони број, опис возила, цену и назнаку да се ради о интра-комунитарној испоруци, која је имплицирала да ће порез бити плаћен у земљи набавке (*reverse-charge*). Увек се радило о обвезницима регистрованим у

⁵⁴⁷ Европски суд правде донео је пресуду 7. децембра 2010. године. Пресуда још увек није званично објављена.

Португалији, при чему су неки од њих и знали за које сврхе се њихово име користи.

Испоручилац је промет редовно исказивао у пореским пријавама, али као интра-комунитарни ослобођени промет. У сумарним изјавама фингиране купце наводио је као уговорне партнере и на тај начин онемогућио идентификацију стварних купаца путем VIES система у оквиру Европске уније.

Прави купци затим би препродавали возила крајњим потрошачима у Португалији, али нису декларисали интра-комунитарне набавке нити плаћали припадајући порез. Фискална субвенција омогућила је продају возила по далеко повољнијој цени и стварање значајног профита.

Против испоручиоца је покренут кривични поступак и пресудом Регионалног суда у Манхајму (*Landgericht Mannheim*) од 17.9.2008. године, он је осуђен на трогодишњу казну затвора по основу евазије пореза на додату вредност у 2002. и 2003. години у износу који премашује 2,5 милиона евра. По виђењу овог суда, лажне испоруке нису интра-комунитарне испоруке у смислу чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС.⁵⁴⁸ Намерна злоупотреба правила комунитарног законодавства оправдава ускраћивање права на ослобођење од опорезивања у Немачкој. Као последица неиспуњења обавезе пријаве и плаћања пореза у Немачкој, починилац је извршио евазију немачког пореза на додату вредност.

⁵⁴⁸ Иако се случај нашао пред Европским судом правде у време важења Директиве 2006/112/ЕС, предмет спора била је евазија у 2002. и 2003. години, што је условило примену тада важеће Директиве 77/388/ЕЕС. Занимљиво је да се одредба чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС у једном делу, веома релевантном за потребе случаја, разликује од кореспондирајуће одредбе чл. 138 (1) и 139 (1) Директиве 2006/112/ЕС. Стога је спорно да ли би исход случаја у условима садашњег прописа био исти. Према одредби чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС, ослобођење је зависно од испуњења услова у држави чланици испоруке, које она прописује у циљу, између осталог, спречавања евазионе праксе. Овај текст није унет у одредбу чл. 138 (1) Директиве 2006/112/ЕС. Како је немачки испоручилац, давањем лажних података о купцима у Португалији, поступао супротно својим обавезама у Немачкој, није се ни квалификовао за ослобођење, те је утајио немачки порез на додату вредност.

Немачки Савезни суд (*Bundesgerichtshof*), поступајући по жалби, подржао је донету пресуду. Међутим, у паралелном поступку, који се против испоручиоца водио и пред Финансијским судом у немачкој држави Баден-Виртемберг посумњало се у исправност става Савезног суда да се у описаном случају искључи постојање интра-комунитарне испоруке и ускрати прописано ослобођење.

Уколико би се следило становиште Финансијског суда, испоручилац није починио евазију немачког пореза на додату вредност, те би и исход поступка вођеног против њега био значајно другачији. Наиме, инволвираност немачког обвезника у евазију у Португалији не може се, у одсуству реципроцитета, третирати као кривично дело у Немачкој. Уколико се евазија пореза у Немачкој оспори, противправна радња испоручиоца своди се искључиво на давање лажних података о купцу, и представља прекршај, са запређеном новчаном казном до 5.000 евра.

У светлу различитих гледишта немачких судова, Савезни суд се обратио Европском суду правде са питањем да ли релевантну одредбу чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС треба тумачити тако да искључује постојање интра-комунитарне испоруке (иако је неспорно дошло до физичког преноса добара из једне у другу државу чланицу), ако је, на бази објективних чинилаца, доказано да је испоручилац знао за евазију, односно у њој активно учествовао.

Европски суд правде је истакао да је управо превенција незаконите евазије један од циљева Директиве 77/388/ЕЕС. Доследно постојећој јуриспруденцији, Суд наводи да постојање интра-комунитарних трансакција (баш као и домаћих) треба ценити на бази објективног критеријума, независно од сврхе и резултата такве трансакције. Интра-комунитарна испорука подразумева физички трансфер добара из једне у другу државу чланицу (при чему је неопходно да је економско власништво, као предуслов за промет добара уопште, пренето на купца⁵⁴⁹). Међутим, у надлежности државе чланице је да обезбеди исправну наплату пореза.

⁵⁴⁹ Занимљиво да се Суд у пресуди није освртао на овај предуслов за постојање интра-комунитарне испоруке, иако је дискутабилно да ли је исти и испуњен, с обзиром на чињеницу да су добра завршавала у рукама купаца различитих од оних који су назначени у званичној документацији.

На њој је да пропише услове који се морају испунити да би се остварило право на ослобођење, те гарантовала исправна наплата пореза и отклонио ризик од пореске евазије. Третман ослобођене интра-комунитарне испоруке стога је условљен доследним испуњењем предвиђених обавеза, чиме испоручилац доказује да се квалификовао за ослобођење.⁵⁵⁰ То овде није био случај. Стога Суд овлашћује државу испоруке (на једном месту у пресуди, чак, захтева) да ускрати ослобођење на објективно извршену интра-комунитарну испоруку.

Суд је оваквим ставом потврдио своје гледиште у предмету *Axel Kittel*. Иако је (интра-комунитарни) промет добара објективно реализован, право на пореску привилегију остаје ускраћено јер је, на бази објективних критеријума, доказано да је обвезник учествовао у евазионом подухвату.

Занимљиво је прочитати и мишљење општег правобраниоца у овом предмету⁵⁵¹, које сугерише потпуно супротан приступ, са опширном и посве убедљивом аргументацијом. По нашем мишљењу, разилажење ставова Суда и општег правобраниоца, јасан је сигнал степена одлучности у борби са овом појавом на нивоу Европске уније.

⁵⁵⁰ Опширно о обавезама које се морају испунити, као и о условима под којима немачком интра-комунитарном испоручиоцу ослобођење не може бити ускраћено, вид.: Carsten Theile, **Die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns im Umsatzsteuerrecht**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/93, стр. 73-77; Martin Schiessl, Alexander Krüger, **Rechtssicherheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an einen 'Scheinunternehmer'?**, *Betriebs-Berater*, 2003, стр. 1468-1472; Jörg Kraeusel, **Verhältnis der Nachweispflichten nach §6a Abs. 3 UStG zum Vertrauensschutztatbestand des §6a Abs. 4 UStG**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2005, стр. 187-193; Franz Bielefeld, **Atempause im Streit über Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen - Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 25. 11. 2005**, *Deutsches Steuerrecht*, 9/2006, стр. 355-359.

⁵⁵¹ Opinion of advocate general Cruz Villalón, од 29.6.2010. године.

3. Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса

У литератури се јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног ланца разликује од оспоравања одбитка претходног пореза.⁵⁵² Међутим, ефекти обе мере су, у економском смислу, идентични.

3.1. Правни основ за имплементацију јемства

Правни основ за увођење мере јемства у позитивно законодавство држава чланица Европске уније представља чл. 205 Директиве 2006/112/ЕС (чл. 21 (3) Директиве 77/388/ЕЕС), према коме су државе чланице, у одређеним случајевима, слободне да друге учеснике трансакције сматрају солидарно, односно супсидијарно одговорним за дуг обвезника.

3.2. Смернице Европског суда правде

У пресуди донетој 11. маја 2006. године, поводом случаја C-384/04 (*Commissioners of Customs & Excise, Attorney general v. Federation of Technological Industries and others*)⁵⁵³, Европски суд правде поставио је ограничења којих се државе морају придржавати у прописивању обавезе јемства за неплаћени порез другог обвезника у прометном циклусу. Обвезник може солидарно или супсидијарно јемчити за потпуно или делимично неплаћен порез како из трансакције у којој је непосредно учествовао, тако и из неке од ранијих или каснијих трансакција у оквиру прометног циклуса. Јемство изискује да је обвезник знао или је имао разуман основ да посумња да порез неће бити плаћен. Сазнање, односно основана сумња о преварној намери другог учесника прометног циклуса мора постојати у тренутку

⁵⁵² Вид.: **EU VAT Compass 2011/2012**, стр. 606; Robert F. van Brederode, *op. cit.*, стр. 45 и 48; Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 306; Sibylle Vandenberghe, Howard J. Sharkett, **Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow**, *International VAT Monitor*, 4/2006, стр. 262.

⁵⁵³ [2006] ECR I-4191.

остварења промета. Накнадно сазнање је ирелевантно. Претпоставља се да је обвезник у исправност трансакције могао посумњати уколико је цена по којој је набавио добра нижа од најниже цене која се оправдано могла очекивати за односна добра на тржишту, или је нижа од цене по којој су иста добра раније плаћана у оквиру прометног циклуса. Претпоставка је оборива ако се докаже да је ниска цена резултат околности које нису у вези са неплаћањем пореза. Националне одредбе не смеју бити у супротности са општим принципима комунитарног законодавства, а нарочито са начелима правне сигурности и пропорционалности. Тако се обвезницима, који се у разумној мери увере да њихова трансакција не представља део преварног прометног циклуса, мора обезбедити да могу да се ослоне на њихову законитост, без ризика од јемства за неплаћен порез од стране другог лица. Што се начела пропорционалности тиче, примена јемства легитимна је искључиво у мери која је неопходна да се заштити интерес фискаса.⁵⁵⁴

3.3. Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса у ПДВ законодавству држава чланица Европске уније

Погледајмо, најпре, на примеру СР Немачке, због чега је ова мера имплементирана у њено ПДВ законодавство, као и у чему се она састоји.

Мера јемства за дуговани порез претходника у прометном циклусу у примени је у позитивном законодавству СР Немачке од 1. јануара 2002. године.⁵⁵⁵ Уведена је превасходно у циљу сузбијања интра-комунитарних евазионих облика.⁵⁵⁶ Чл. 25d

⁵⁵⁴ О дилемама по питању помирљивости јемства за неплаћени порез другог учесника трансакције са принципом сразмерности у опорезивању, вид.: горе, фуснота 345. Европска комисија види у чл. 205 Директиве 2006/112/ЕС правни основ за увођење мере јемства само под условом да је поштован поменути принцип, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 15.

⁵⁵⁵ Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, од 27.10.2001. године, BGBl I 2001, 3922; BStBl I 2002, 32.

⁵⁵⁶ Вид.: Dieter Völkel, Helmut Karg, **Umsatzsteuer**, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004, стр. 512. Међутим, „рингишпил“ трансакције биле су само повод за имплементацију ове мере у ПДВ законодавство Немачке. Њена примена није ограничена искључиво на овај облик евазије, вид.:

немачког Закона о порезу на додату вредност у првој верзији предвидео је јемство обвезника за обрачунати порез из *ранијег* промета, под следећим условима који морају бити кумулативно испуњени:

- Порез на додату вредност из једне од ранијих трансакција у прометном циклусу у који је укључен јемац остане неплаћен;
- Поводом те трансакције издат је рачун са исказаним порезом на додату вредност;
- Првобитна интенција издаваоца рачуна је да не уплати дуговани порез или да се намерно доведе у позицију да исказани порез не може платити;
- Обвезнику (јемцу) је таква намера приликом закључења уговора *била позната*.

Од 1. јануара 2004. године⁵⁵⁷ одредба је пооштрена и јемство се предвиђа не само ако је обвезнику оваква намера била позната, већ и ако је за њу уз „пажњу уредног трговца“ (*Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns*) могао знати. Уколико сазнање о учешћу у преварном прометном циклусу поседује више лица, она солидарно одговарају до износа неуплаћеног пореза.⁵⁵⁸

Сазнање о преварном поступању претходника у прометном циклусу претпоставља се:

- уколико обвезник (јемац) даљи промет врши по цени нижој од тржишне⁵⁵⁹, која важи на дан промета;

Beate Leingang-Ludolph, Gabriele Wiese, **Der neue Haftungstatbestand des §25d UStG-Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer**, *Der Betrieb*, 29/2002, стр. 1473. На примеру стечаја, вид.: Eduard Forster, Eva Schorer, **Anwendbarkeit der neu eingeführten Umsatzsteuerhaftung nach §25d UStG auf Insolvenzfälle**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8/2002, стр. 361-363.

⁵⁵⁷ Steueränderungsgesetz, BGBl I 2003, 2645.

⁵⁵⁸ Вид.: чл. 25d (1) UStG.

⁵⁵⁹ Под тржишном ценом подразумева се цена „ван дохвата руке“, која би се уговорила између неповезаних трећих лица у односној фази прометног циклуса, вид.: Axel Leonard (у:

- уколико је цена по којој је добро набављено од стране обвезника (јемца) нижа од тржишне или је нижа од цене по којој је добро продато у некој од ранијих фаза истог прометног циклуса.

У оба случаја претпоставка је оборива, ако се докаже да исказана цена има економско оправдање (нпр. продаја са попустом).⁵⁶⁰ Тада терет доказивања да је обвезник знао или могао знати за преварну намеру претходника прелази на пореску администрацију. Накнадно сазнање о преварном поступању претходника (нпр. из новина) не оправдава јемство.⁵⁶¹

Јемство није ограничено искључиво на трансакцију у којој је дошло до неплаћања пореза. Оно се простире на сваку ранију трансакцију у оквиру истог прометног циклуса. Овакав приступ исправан је, јер би се, у противном, циљ одредбе лако могао изиграти простим укључивањем још једног фантомског предузећа са ниском пореском обавезом.⁵⁶²

Примера ради, уколико би немачко фантомско предузеће А добра набавило из Холандије по нето тржишној цени од 1.000 евра, а затим иста продало обвезнику В за бруто износ од 1.071 евра испуњени су услови за јемство и фискус се може регресирати од јемца у износу неплаћеног пореза (171 евра). Међутим, ако се јемство ограничи на износ неплаћеног пореза из *конкретне* трансакције са фантомским предузећем, укључивање фантомског предузећа Б заштитиће обвезника В. Под претпоставком да Б добра даље прода обвезнику В за бруто износ од 1.094,8 евра (920 + 174,8 евра) и не уплати дугованих 3,8 евра пореза, за тај износ јемчио би обвезник Б, док би порез дугован из претходне трансакције трајно остао ненадокнађен.

Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Johann Bunjes, Reinhold Geist (Begr.), Verlag C.H. Beck, München 2005, стр. 966).

⁵⁶⁰ Вид.: чл. 25d (2) UStG.

⁵⁶¹ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 966-967.

⁵⁶² Вид.: *ibid.*, стр. 964. Супротно, вид.: Alfons Kühn, Matthias Winter, **Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung, Ist die Gesetzgebung das Richtige Mittel?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 11/2001, стр. 479.

Док се дефинитивно не утврди да ли основ за регрес од јемца постоји, пореска администрација може ускратити своју сагласност са пријавом обвезника којом он тражи повраћај претходног пореза или умањење првобитно утврђеног пореза.⁵⁶³ Исто важи и уколико обвезник не поднесе пријаву или ако пореска администрација не сматра податке из пријаве веродостојним и то на штету обвезника, те би поновно утврђивање пореске обавезе водило повраћају пореза.⁵⁶⁴ Од оваквог поступања обвезник се може одбранити једино пружањем одговарајуће гаранције.⁵⁶⁵

Овакво решење крајње је занимљиво с обзиром на то да је могућа ситуација у којој су, према прописаним критеријумима, испуњени услови за јемство (најчешће случај „перача“), али се не тражи повраћај претходног пореза нити умањење првобитно утврђеног пореза, већ одбитак претходног пореза на име више излазне обавезе. Пореска администрација тада не може ускратити сагласност са поднетом пријавом до разрешења питања постојања јемства. Међутим, такво поступање није јој у интересу, јер би пролонгирало уплату обрачунатог пореза у корист фиска. Ако се касније дефинитивно констатује постојање услова за јемство, фискус се може накнадно наплатити.

Накнада од јемца не изискује претходни покушај наплате из имовине обвезника који није уплатио порез, што је и логично, ако се узме у обзир да је овде реч о фантомском предузећу (не ради се о супсидијарном јемству).⁵⁶⁶

⁵⁶³ Вид.: чл. 25d (4) UStG, у вези са чл. 168 АО и смерницама пореске администрације посвећеним чл. 168 АЕАО. Чл. 168 АО у случају самоопорезивања предвиђа да се пореска администрација мора сагласити са пријавом којом се тражи повраћај пореза или умањење првобитно утврђеног пореза. Сагласност може бити неформална. Ради се, заправо, о раније описаној мери – пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза.

⁵⁶⁴ Вид.: чл. 25d (4) UStG, у вези са чл. 167 (1) АО.

⁵⁶⁵ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 968.

⁵⁶⁶ Вид.: чл. 25d (5) UStG.

У следећој табели пружамо податке о примени ове мере у другим државама чланицама Европске уније; Аустрија, Белгија, Чешка, Финска, Мађарска и Пољска не примењују ову меру.

Табела 8. Примена јемства у другим државама чланицама Европске уније

Држава чланица	Опис трансакције	Обухват и услови за јемство
Бугарска	Промет добара и услуга	Поред сауговорача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Шпанија	Промет добара и услуга	Поред сауговорача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој ранијој фази прометног циклуса. Индицију несавесног поступања представља набавка добара и услуга по цени која је знатно нижа од тржишне, при чему нема доказа да таква цена није резултат противправне активности, нити се може оправдати на бази комерцијалних критеријума.
Француска	Промет добара	Сваки активни учесник преварне трансакције, као и онај, који је могао знати да порез из претходне трансакције није плаћен, јемчи у износу неплаћеног пореза.
Велика Британија	Телекомуникације, компјутерска опрема и програми	Поред сауговорача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Ирска	Промет добара и услуга „летећих трговаца“, промотера и забављача	Добављачи „летећих трговаца“, промотера и забављача који нису регистровани у Ирској, јемче у висини њихове пореске обавезе, под условом да су о томе претходно уредно обавештени од пореске администрације.
Италија	Телекомуникације, компјутерска опрема и возила	Сауговорач учиниоца јемчи за неплаћени порез ако је набавке вршио по цени која је знатно нижа од тржишне, при чему нема доказа да таква цена није резултат противправне активности, нити се може оправдати на бази комерцијалних критеријума или посебних околности.
	Трансакције које нису интра-кунитарне	У оквиру посебне процедуре, сауговорач учиниоца јемчи ако у периоду од четири месеца, по извршењу промета, није добио рачун од добављача, или је добио рачун који гласи на износ нижи од договореног.
Луксембург	Интра-кунитарне трансакције	У оквиру посебне процедуре, сауговорач учиниоца јемчи ако у периоду од једног месеца, по извршењу промета, није добио рачун од добављача, или је добио рачун који гласи на износ нижи од договореног.
	Промет добара и услуга	По општим одредбама о јемству, сауговорач учиниоца јемчи за неплаћени порез, осим ако докаже да је порез платио свом добављачу.
Холандија	Телекомуникације, хардвер и софтвер, аудио и видео опрема и возила	Поред сауговорача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
	Опорезиве испоруке непокретних добара	Испоручилац непокретних добара јемчи за порез који је купац, по основу трансакције, одбио као претходни, осим ако докаже да није знао нити је могао знати да купац није испунио услове да оптира за опорезивање.
	Промет добара и услуга	Свако ко је поступао супротно пореском закону, што је довело до тога да други није (у потпуности) платио порез или је остварио неоснован повраћај пореза, јемчи за износ дуваног пореза.
Португалија	Промет добара и услуга	Сауговорач учиниоца јемчи за неплаћени порез ако му добављач није издао рачун или му је издао нетачан рачун,

		а овом то било познато. Опште одредбе о јемству примењују се када је сауговарач учиниоца, или било који учесник у трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса, знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Румунија	Промет добара и услуга	По општим одредбама о јемству, сауговарач учиниоца јемчи за неплаћени порез, осим ако докаже да је порез платио свом добављачу у исправном износу.
Словенија	Промет добара и услуга	Поред сауговарача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Словачка	Промет добара и услуга	Опште одредбе о јемству примењују се ако је, у тренутку закључивања уговора, словачки купац знао да добављач намерно неће платити порез исказан у рачуну или да ће се намерно довести у позицију да није у стању да плати порез на домаће испоруке.

Извор: EU VAT Compass 2011/2012, стр. 607-610. Стање на дан 1.1.2011. године.

Из изнетог упоредног приказа закључујемо да је јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса, по правилу, условљено савесношћу јемца (што је у складу и са резонувањем Европског суда правде). Најзначајније разлике своде се на одређивање јемца (то може бити или само сауговарач учиниоца, или и сваки учесник у трансакцијама које следе, односно следе и претходе фази прометног циклуса у којој је избегнуто плаћање пореза).

4. Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса у законодавству Србије

Порески јемац је физичко или правно лице које одговара за плаћање обвезничковог пореског дуга и које Пореска управа може позвати да тај дуг плати ако га порески обвезник о доспелости не намири.⁵⁶⁷ Пореско јемство се, по правилу, установљава пореским⁵⁶⁸ или неким другим законом⁵⁶⁹, мада може бити установљено и

⁵⁶⁷ Вид.: чл. 12, ст. 3, тач. 1) ЗПППА.

⁵⁶⁸ Вид. нпр.: чл. 157, 158, 160 и 161 ЗПДГ и чл. 42 Закона о порезима на имовину, „Сл. гласник РС“, бр. 26/01, „Сл. лист СРЈ“, бр. 42/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10 и 24/11.

⁵⁶⁹ Вид. нпр.: чл. 17 Закона о привредним друштвима, „Сл. гласник РС“, бр. 36/11 и 99/11.

уговором између пореског обвезника и Пореске управе⁵⁷⁰ или између два или више пореских обвезника. Пореско јемство може бити солидарно или супсидијарно, у зависности од тога како је закон (уговор) то питање уредио. Ако се у закону (уговору) не помиње о којој је врсти јемства реч, сматраће се да је у питању солидарно јемство, јер је циљ института јемства да пружи што јачу гаранцију повериоцу, па и пореском повериоцу.⁵⁷¹

ЗПДВ не познаје меру јемства за неплаћени порез сауговарача, односно учесника друге трансакције у оквиру истог прометног циклуса. Мало је вероватно да ће уговорне стране предвидети јемство за неуплаћен порез продавца, ово, тим пре, што износ пореза који треба да „проследи“ пореској администрацији наплаћује кроз цену од купца. Могуће је, евентуално, оспорити одбитак претходног пореза сауговарачу учиниоца, уколико се, на бази објективних критеријума, докаже да је знао или могао знати да продавац неће платити порез (смернице у оваквом поступању може пружити описана пракса Европског суда правде).

Међутим, чл. 31, ст. 2, тач. 2) ЗПППА предвиђа секундарну пореску обавезу лица, која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица, за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избегнуто. С позивом на ову одредбу, могуће је регресирати се за износ неуплаћеног пореза од сауговарача учиниоца, али и од другог учесника прометног ланца.

Закон о привредним друштвима предвиђа одговорност чланова друштва за обавезе друштва у складу са одредбама овог закона које уређују поједине правне форме друштва, као и у случајевима када долази до пробијања правне личности друштва.⁵⁷² Чланови друштва са ограниченом одговорношћу одговарају за обавезе

⁵⁷⁰ Нпр. као мера обезбеђења наплате код одлагања плаћања пореског дуга, вид.: чл. 74, ст. 2, тач. 4) ЗПППА.

⁵⁷¹ Вид.: Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, стр. 24.

⁵⁷² Вид.: чл. 17 Закона о привредним друштвима.

друштва једино ако злоупотребе правило о ограниченој одговорности друштва.⁵⁷³

Сматра се да постоји злоупотреба ако члан друштва:

- употреби друштво за остварење циља који му је иначе забрањен;
- користи имовину друштва или њоме располаже као да је његова лична имовина;
- користи друштво или његову имовину у циљу оштећења поверилаца друштва;
- ради стицања користи за себе или трећа лица умањи имовину друштва, иако је знао или морао знати да друштво неће моћи да извршава своје обавезе.⁵⁷⁴

Полазећи од циља оснивања и улоге фантомских предузећа (по правилу, друштво са ограниченом одговорношћу), може се поставити питање одговорности чланова за износ неплаћеног пореза друштва. Међутим, покушај наплате с позивом на овај основ у пракси не би дао резултате, јер се у случају фантомског предузећа, по правилу, не може ући у траг овим лицима.⁵⁷⁵

VIII Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције

Још једна конвенционална мера која треба да заштити интерес фискалца је и гаранција да ће дуговани порез бити плаћен. За разлику од претходно описане мере, која увек подразумева неког другог (а не дужника пореза), гаранцију је

⁵⁷³ Вид.: чл. 139, у вези са чл. 18, ст. 1 Закона о привредним друштвима.

⁵⁷⁴ Вид.: чл. 18, ст. 2 Закона о привредним друштвима.

⁵⁷⁵ Подједнако безуспешан био би и покушај наплате од законских заступника фантомског предузећа на основу законског јемства директора за неплаћен порез обвезника. И овим лицима тешко је ући у траг, а иако пореским органима пође за руком да их открију, реч је, по правилу, о лицима без сопствене имовине. Такво јемство предвиђа нпр. белгијски Закон о порезу на додату вредност, вид.: чл. 93 С VAT Code. Чл. 31, ст. 2, тач. 1) ЗПППА предвиђа секундарну пореску обавезу законског заступника за износ неплаћеног пореза, који је свесно или без дужне пажње пропустио да испуни своју обавезу да реализује плаћање пореза за пореског обвезника, иако је овај био у могућности да то уради.

могуће захтевати како од самог дужника, тако и од другог лица. Њена примена нарочито је погодна у фази „провере“ основаности захтева за повраћај претходног пореза (нпр. у случају новооснованих обвезника⁵⁷⁶ или извозника). Поред тога, она може олакшати положај потенцијалног јемца, те ју је стога препоручљиво предвидети у комбинацији са том мером.⁵⁷⁷ Наиме, ликвидност обвезника може се озбиљно нарушити уколико се обвезнику, до момента дефинитивног разрешења основаности захтева за повраћај, односно утврђивања услова за јемство, његова права ускраћују. Пружањем одговарајуће гаранције порески обвезник може да се ослободи овог терета без ризика по фискус.

1. Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције у ПДВ законодавству Европске уније

Правни основ за увођење ове мере у позитивно законодавство држава чланица Европске уније представља чл. 273 Директиве 2006/112/ЕС (чл. 22 (8) Директиве 77/388/ЕЕС) према коме чланице, под прописаним условима, могу поред предвиђених обавеза наметнути и друге, ако их сматрају неопходним у циљу исправне наплате пореза и превенције евазије.

1.1. Смернице Европског суда правде

У раније описаном случају С-384/04, Европски суд правде заузео је став и по питању пружања гаранције за неплаћени порез од стране неког од учесника прометног циклуса. С позивом на чл. 22 (8) Директиве 77/388/ЕЕС, државе чланице могу предвидети обавезу пружања гаранције за испуњење пореске обавезе само за лица која су чл. 21 (1) и (2) те директиве одређена као порески дужници, као и лица која су с ослонцем на њен чл. 21 (3) потенцијални јемци за порез дугован од стране другог учесника прометног циклуса. Тражење гаранције од стране јемца претпоставља да је националним законодавством предвиђен

⁵⁷⁶ Вид.: COM(2004) 260 final, стр. 14.

⁵⁷⁷ Вид.: Anja Hillmann-Stadtfeld, *Umsatzsteuernachsicht und Verschärfung der Strafrechtssituation durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz*, *Deutsches Steuerrecht*, 11/2002, стр. 435.

институт јемства, сходно чл. 21 (3) Директиве 77/388/ЕЕС. Прописивање обавезе пружања гаранције од стране трећих лица (која нису порески дужници у смислу чл. 21 (1) и (2), односно јемци, сагласно чл. 21 (3) Директиве 77/388/ЕЕС) супротно је одредбама комунитарног законодавства.⁵⁷⁸

1.2. Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције у појединим државама чланицама

Од 1. јануара 2002. године пореска администрација у СР Немачкој може да, у договору са обвезником, сагласност са пријавом којом обвезник тражи повраћај пореза или умањење првобитно утврђеног пореза услови гаранцијом. Исто важи и ако се пореска администрација не слаже са истинитошћу података у пореској пријави или обвезник не поднесе пријаву, а према њеном решењу долази до повраћаја.⁵⁷⁹

У интересу је обвезника да се сагласи са пружањем гаранције уколико се очекује временски дуга провера основаности његовог захтева. До доношења чл. 18f немачког Закона о порезу на додату вредност пореска администрација је у спорним случајевима редовно одбијала повраћај пореза, чиме је нарушавана ликвидност обвезника.⁵⁸⁰

⁵⁷⁸ У судском поступку, владе Уједињеног Краљевства, Ирске, Кипра и Португалије заступале су становиште да се, с позивом на чл. 22 (8) Директиве 77/388/ЕЕС, гаранција може тражити од сваког лица за порез дугован од стране другог, уколико је то у интересу исправне наплате пореза и превенције евазије и у складу са генералним начелима комунитарног законодавства, вид.: ЕСЈ, Case C-384/04, пар. 38-40. Другачије, становиште Комисије које је Суд пресудом очигледно подржао, вид.: пар. 41 наведене пресуде.

⁵⁷⁹ Вид.: чл. 18f UStG.

⁵⁸⁰ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 833. Овакво поступање пореске администрације нарочито погађа новоосноване субјекте, који се неретко налазе у ситуацији да траже повраћај претходног пореза, а немају средстава да пруже одговарајућу гаранцију, вид.: Matthias Winter, **Aktuelles Beratungs-Know-how Umsatzsteuerrecht**, *Deutsches Steuerrecht*, 22/2002, стр. 892. Наиме, овакви субјекти немају историјат пословања, те иначе важе за ризичне. То не значи да им се произвољно може пролонгирати повраћај пореза. Међутим, прописивањем обавезе коју они објективно не могу испунити, администрацији је практично омогућено да *lege artis* управо поступа на тај начин.

Гаранција се може тражити најдуже за период трајања провере основаности захтева, што зависи од околности конкретног случаја. Тако је за очекивати да ће у случају сумње да је реч о „рингишпил“ трансакцијама оваква провера трајати далеко дуже од редовног случаја у коме се тражи повраћај. Смерницу за пореску администрацију представља период од шест недеља испод кога се, по правилу, не пристаје на гаранцију, већ се ускраћује повраћај.⁵⁸¹

Пореска администрација фаворизује, због „једноставности пружања“, банкарску гаранцију. Обвезник, међутим, може понудити и друга средства обезбеђења побројана у немачком Закону о пореском поступку.⁵⁸² Вредност гаранције одређује се према износу пореза чији се повраћај тражи, али се и други критеријуми узимају у обзир, попут ризика наплате по пореску администрацију и ликвидности обвезника. Трошкове гаранције сноси обвезник. Додатно оптерећење сматра се оправданим, јер повраћај пореза води уштеди трошкова евентуалног кредита, који мора подићи како би измирио обавезе према осталим повериоцима. Чл. 18f немачког Закона о порезу на додату вредност не дефинише минималан износ за који се захтева гаранција. За очекивати је да ће пореска администрација обезбеђење тражити уколико се ради о значајним износима.⁵⁸³

У Бугарској се захтевани повраћај одлаже до окончања поступка контроле пореског обвезника, ако је такав поступак покренут. Уколико су, поред пореза на додату вредност, предмет контроле и друге пореске обавезе, контрола може трајати, чак, до три године. Међутим, ако обвезник обезбеди банкарску гаранцију на период од најмање четири месеца (који се може продужити до максималних осам месеци), повраћај пореза не сме бити одложен. Повраћај је ограничен висином пружене гаранције. Поред тога, банкарска гаранција може се захтевати и при евидентирању лица за које се зна или сумња да већ има неизмирене обавезе по основу пореза на додату вредност, или, ако је реч о правном лицу, чији су

⁵⁸¹ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 833-834.

⁵⁸² Вид.: чл. 241 АО.

⁵⁸³ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 834.

законски заступници у прошлости поступали супротно законској регулативи у области пореза на додату вредност. Банкарска гаранција је у овом другом случају ограничена на износ од 125.000 евра. У противном, пореска администрација може одбити да евидентира обвезника.

У Словенији се повраћај претходног пореза, у случају сумње у његову оправданост, такође може условити пружањем одговарајућег обезбеђења на страни пореског обвезника.⁵⁸⁴ Обезбеђење могу захтевати и пореске администрације Шпаније⁵⁸⁵ и Италије.⁵⁸⁶

2. Пружање гаранције у законодавству Србије

У ЗПДВ не постоје норме које предвиђају пружање гаранције. Поставља се питање евентуалне примене одредаба ЗПППА у односу на ПДВ. Порески обвезник дужан је, сходно чл. 74, ст. 1 ЗПППА да пружи средства обезбеђења наплате, али само у склопу поступка одлучивања о одлагању плаћања пореског дуга у смислу чл. 73 ЗПППА. И чл. 66, ст. 5 ЗПППА омогућава пореском обвезнику да се пружањем средстава обезбеђења наплате ослободи установљених привремених мера обезбеђења наплате пореза, које Пореска управа може решењем да установи у односу на порез који није доспео за наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, а постоји опасност да порески обвезник осујети, онемогући, односно учини неефикасном његову наплату. Обе одредбе примењиве су и на ПДВ, али искључиво у склопу наведених околности. Пореска управа не може захтевати од обвезника гаранцију при провери основаности захтева за повраћај ПДВ.

⁵⁸⁴ Вид.: Lucijan Klemencic, Slovenia – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_si, [18.9.2012].

⁵⁸⁵ Вид.: Carlos Gómez Barrero, Arantxa de Luis, Maria Teresa Deltell, Spain – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_es, [18.9.2012].

⁵⁸⁶ Вид.: Alberto Ladevaia, Italy – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_it, [18.9.2012].

IX Ускраћивање повраћаја у случају ненаплаћене реализације

Поједине државе значајне губитке трпе када обвезник, који је у поднетој пријави одбио претходни порез, оде у (планирани) стечај, при чему његов добављач, услед немогућности наплате, исправи своју пореску основицу и тражи повраћај пореза уплаћеног по основу ненаплаћеног промета (стечај типа II).⁵⁸⁷

1. Неповољан положај фискаса као последица постојеће комунитарне регулативе

Овакво стање последица је крајње нелогичног решења комунитарног законодавства у овој области. Директива 2006/112/ЕС у чл. 90 (1) најпре предвиђа (обавезну) корекцију пореске основице и у случају потпуне или делимичне ненаплативости извршеног промета, под условима прописаним у држави чланици. Међутим, уместо да предвиди и обавезну кореспондирајућу исправку претходног пореза, Директива 2006/112/ЕС у чл. 185 (2) допушта, а не налаже државама чланицама, да предвиде такву корекцију. Описане нелогичности исправља чл. 90 (2), тако што оставља могућност државама чланицама да ускрате корекцију пореске основице, ако потраживање остане ненаплаћено.

Управо је чл. 90 (2) разматран као мера којој би државе чланице могле прибећи, у оквиру постојећег комунитарног законодавства, како би заштитиле свој фискални интерес.⁵⁸⁸ Међутим, из праксе Европског суда правде произлази да би генерално ускраћивање права на корекцију пореске основице у случају да потраживање остане у потпуности или делимично ненаплаћено било супротно одредбама комунитарног законодавства.

⁵⁸⁷ На примеру лизинг модела незаконите евазије, вид.: горе, стр. 131-133.

⁵⁸⁸ Вид.: SEC(2007) 1584, стр. 5. Вид. и: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 53.

1.1. C-330/95 (*Goldsmiths (Jewellers) Ltd v Commissioners of Customs & Excise*)⁵⁸⁹

У пресуди донетој поводом случаја C-330/95 Европски суд правде истакао је да је право да се ускрати корекција пореске основице, у случају ненаплативости потраживања, базирано на становишту да је у одређеним околностима тешко утврдити да накнада није плаћена или такво стање може бити само привремено. Из тога произлази да држава чланица мора навести разлоге због којих ускраћује право на корекцију пореске основице.⁵⁹⁰

Из даљег текста пресуде могуће је закључити да превенција пореске евазије представља оправдан разлог за примену ове мере. То, међутим, не значи да се с позивом на превенцију евазије може генерално ускратити право на корекцију пореске основице у случају ненаплативости потраживања; такав је поступак могућ само у границама неопходним да се оствари тај специфичан циљ.⁵⁹¹

Дакле, уколико се са сигурношћу може рећи да ће потраживање остати ненаплаћено, а никакве индиције не указују да је то последица евазионог поступања, не може се ускратити корекција пореске основице, чак, и уколико држава није у стању да поврати првобитно одбијени претходни порез из неплаћене трансакције.⁵⁹²

Овакво резонување чини се исправним. Предвиђање генералне забране да се пореска основица коригује и плаћени порез поврати у случају да се потраживање не може наплатити коси се са начелом економске неутралности пореза на додату

⁵⁸⁹ [1997] ECR I-3827.

⁵⁹⁰ Вид.: ЕЦЈ, Case C-330/95, пар. 18.

⁵⁹¹ С позивом на пресуду донету поводом случаја C-324/82 (*Commission v Belgium*), [1984] ECR 1861, вид.: *ibid.*, пар. 21.

⁵⁹² И Bundesrechnungshof ову меру сматра адекватном, нарочито у случајевима заједничког деловања оба учесника трансакције на штету фискаса, вид.: **Bericht nach § 99 ВНО: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 53.

вредност. Таква мера није помирљива ни са принципом сразмерности у опорезивању. Ризик пословања не може бити искључиво пребачен на привредне субјекте. Равнотежу у заштити интереса фиска и савесног пореског обвезника могуће је успоставити тако што ће држава имати статус привилегованог повериоца при наплати из стечајне масе.⁵⁹³ Ускраћивање корекције треба ограничити искључиво на случајеве у којима постоје чврсти докази да је мањак у државној каси последица евазионог поступања.

1.2. Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања у ПДВ законодавству држава чланица Европске уније

Погледајмо, у следећој табели, које су државе чланице, са стањем на дан 1. јануара 2011. године, предвиделе корекцију пореске основице за случај да је цена за извршени промет добара и услуга, у потпуности или делимично, остала ненаплатива (*bad-debt relief*). Напомињемо да је корекција зависна од испуњења претходних услова, који излазе из оквира овог рада.⁵⁹⁴

⁵⁹³ У својству „привилегованог повериоца“ фискус може повећати своје шансе за намирење од стечајног дужника по основу кореспондирајуће корекције првобитно одбијеног претходног пореза. „Привилеговани“ положај фиска у наплати из стечајне масе заговаран је у Немачкој управо као мера заштите пореског прихода у случају одласка обвезника у стечај, вид.: *ibid.*, стр. 54. Занимљиво је да од свих држава чланица ЕУ у 2003. години једино немачки фискус није имао такав статус. Наплата дугованог ПДВ из стечајне масе код нас има извршан приоритет у односу на потраживања других стечајних поверилаца, вид.: чл. 54 Закона о стечају, који регулише редослед намирења из стечајне масе.

⁵⁹⁴ О условима који се морају испунити у свакој од држава чланица, вид.: **EU VAT Compass 2011/2012**, стр. 509-512.

Табела 9. **Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања у чланицама ЕУ**

Државе чланице које допуштају корекцију	Државе чланице које не допуштају корекцију
Аустрија	Бугарска
Белгија	Чешка
Кипар	Естонија
Немачка	Грчка
Данска	Мађарска
Шпанија	Литванија
Финска	Словачка
Француска	
Велика Британија	
Ирска	
Италија	
Луксембург	
Летонија	
Малта	
Холандија	
Пољска	
Португалија	
Румунија	
Словенија	
Шведска	

Извор: *EU VAT Compass 2011/2012*, стр. 509-512.

Занимљиво је да се међу државама чланицама које не допуштају корекцију преваходно налазе апсолутни рекордери по учешћу ПДВ губитака у хипотетичком пореском оптерећењу у 2009. години. Реч је о Грчкој (30%), Словачкој (28%), Мађарској (23%), Литванији (22%) и Чешкој (18%).⁵⁹⁵

⁵⁹⁵ Изузетак су Италија и Летонија, које и поред значајног учешћа ПДВ губитака у хипотетичком пореском оптерећењу (22%), дозвољавају корекцију, вид.: горе, стр. 45.

1.3. Опорезивање према принципу наплаћене реализације - адекватна алтернатива

Алтернативно се фискус може заштитити преласком на опорезивање према принципу наплаћене реализације.⁵⁹⁶ У ограниченом обиму, опорезивање према начелу наплаћене реализације може се базирати на постојећим одредбама комунитарног законодавства. Чл. 167 Директиве 2006/112/ЕС, наиме, право на одбитак претходног пореза везује за настанак пореске обавезе.⁵⁹⁷ Чл. 63 као опште правило предвиђа да пореска обавеза настаје (тј. порез постаје наплатив) када је извршен промет добара и услуга.⁵⁹⁸ Међутим, у односу на одређене трансакције⁵⁹⁹ и одређене категорије опорезивих лица државе чланице могу предвидети да пореска обавеза настаје: најкасније с издавањем фактуре; најкасније с наплатом потраживања; ако рачун није издат или је издат касно, у одређеном периоду од дана када је извршен промет добара и услуга. Изузетак се не односи на промет услуга код кога долази до трансфера пореске обавезе на купца (*reverse-charge*)⁶⁰⁰ и на интра-комунитарне испоруке добара.⁶⁰¹ Дакле, опорезивање према принципу

⁵⁹⁶ Вид.: SEC(2007) 1584, стр. 6.

⁵⁹⁷ Од 1. јануара 2013. године почиње примена чл. 167а Директиве 2006/112/ЕС, који предвиђа да државе чланице могу одложити одбитак претходног пореза обвезнику чија пореска обавеза искључиво настаје у складу са чл. 66 (b) (у оквиру посебног поступка опорезивања за који обвезник оптира), до измирења цене на његове улазне испоруке.

⁵⁹⁸ Посебан третман прописан је када су у питању услуге са трајним извршењем, делимичне испоруке и авансно плаћање, вид.: чл. 64 и 65 Директиве 2006/112/ЕС.

⁵⁹⁹ У случају C-144/94 (*Italitica SpA v Ufficio IVA di Trapani*), [1995] ECR I-3653, Европски суд правде истакао је да се све услуге могу сматрати „одређеним трансакцијама“ у смислу чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС.

⁶⁰⁰ Вид.: чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС. У том случају важе општа правила чл. 63, 64 и 65 Директиве 2006/112/ЕС.

⁶⁰¹ Вид.: чл. 67, 68 и 69 Директиве 2006/112/ЕС. Разлог за овакву регулативу састоји се у следећем: различита правила о настанку пореске обавезе када су у питању интра-комунитарне трансакције онемогућила би ефикасну унакрсну проверу података између држава чланица, вид: COM(2008) 147 final, стр. 5. Примера ради, уколико би држава А везивала настанак обавезе за тренутак испоруке, а држава Б за тренутак плаћања, онда би испорука која је извршена у априлу, а плаћена у мају, у условима једномесечног пореског периода, била обухваћена априлском сумарном изјавом испоручиоца, а мајском пореском пријавом купца.

наплаћене реализације је могуће предвидети (у односу на одређене трансакције и одређене категорије обвезника) једино када су у питању домаће трансакције, које се реализују у границама једне државе чланице.⁶⁰²

Међутим, и када би се увео у границама једне државе, принцип наплаћене реализације елиминисао би губитке фискаса који су последица одласка у стечај (типа II).⁶⁰³ Оваква измена додатно би поговорила привредним субјектима који више не морају „предфинансирати“ порез на додату вредност (пре него што наплате своје потраживање) и заправо би најтеже погодила неуредне платише, које фаворизује постојећи систем, тако што им омогућава да на основу (неплаћене) фактуре умање своје обавезе према држави на основу „субвенције“ плаћене из џепа повериоца. Интерес фискаса додатно је заштићен, јер под претпоставком да је у описаном случају угрожена и ликвидност добављача, услед чега ни он сам није у стању да плати дуговани порез, одбитак се (уместо из његовог џепа) директно финансира из државне касе.

2. Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања према одредбама ЗПДВ

ЗПДВ у чл. 21, ст. 5 предвиђа да обвезник може да измени основицу за износ накнаде који није наплаћен само на основу правоснажне одлуке суда о закљученом стечајном поступку, односно на основу овереног преписа записника о судском поравнању. Измена пореске основице повлачи кореспондирајућу корекцију одбитка претходног пореза на страни купца.⁶⁰⁴ Ако обвезник који је

⁶⁰² Примера ради, у Италији и Француској се промет услуга опорезује према принципу наплаћене реализације, Немачка и Аустрија овај принцип примењују на вршиоце самосталних и одређених делатности, привредне субјекте који нису дужни водити пословне књиге, и обвезнике са ниским укупним прометом. У Уједињеном Краљевству опорезивање према принципу наплаћене реализације дозвољава се обвезницима чији годишњи промет не прелази прописани износ, вид.: Claudia Wesselbaum-Neugebauer, **Soll- versus Ist-Besteuerung oder die Finanzierungsneutralität der Umsatzsteuer**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8/2004, стр. 403.

⁶⁰³ Стечај типа I имун је на ову меру.

⁶⁰⁴ Вид.: чл. 31, ст. 1 и 3 ЗПДВ.

изменио основицу прими накнаду или део накнаде за испоручена добра и услуге, дужан је да на примљени износ накнаде обрачуна порез.⁶⁰⁵

Мишљења смо да је решење српског законодавца у потпуности у складу са резонувањем Европског суда правде у горе описаном случају C-330/95. ЗПДВ не предвиђа апсолутно одсуство корекције пореске основице у случају да потраживање остане ненаплаћено. То је помирљиво са циљем одредбе чл. 90 (2) Директиве 2006/112/ЕС, који (сагласно тумачењу Суда) допушта да се корекција ускрати само из оправданих разлога, примера ради, када је спорно да ли је накнада уопште плаћена, када је ненаплативост привременог карактера или када је стечај последица евазионог поступања. Српски обвезник слободан је извршити корекцију основице и тражити повраћај првобитно плаћеног пореза уколико постоје чврсти докази да потраживање не може бити наплаћено.

Х Ограничавање права на одбитак претходног пореза за набавку основних средстава

1. Злоупотребе потрошног облика пореза на додату вредност у евазионе сврхе

Како се при набавци опреме и објеката за вршење делатности, по правилу, ради о добрима веће вредности, обвезник може доћи у искушење да претходни порез (неупадљиво) истакне у вишем износу од стварног и у ликвидним средствима реализује кроз повраћај. Опасност од оваквог поступања, као што је раније истакнуто, нарочито је изражена када су у питању новонастали пословни подухвати.⁶⁰⁶ Поред тога, обвезнику је омогућено да оствари значајне уштеде на име претходног пореза при набавци добара која потом користи супротно сврси овог института (нпр. у приватне сврхе). Овоме су, пре свега, подложни грађевински објекти.

⁶⁰⁵ Вид.: чл. 21, ст. 6 ЗПДВ.

⁶⁰⁶ Више о томе, вид.: горе, стр. 57-58.

Разумно је запитати се да ли би ограничење права на одбитак претходног пореза у оваквим случајевима било оправдано у светлу описаних опасности по фискус. У виду имамо, пре свега, бруто и доходни тип пореза на додату вредност, чија квалификација управо почива на посебном третману одбитка претходног пореза при набавци основних средстава.⁶⁰⁷

2. Претходни порез при набавци основних средстава у законодавству Европске уније

Европски порез на додату вредност је, да поновимо, потрошног карактера. Државе чланице могу, у потпуности или делимично, искључити сва или поједина основна или друга добра из система одбитка претходног пореза *из цикличних економских разлога* (не и зарад супротстављања незаконитој евазији пореза) и по претходном консултовању ПДВ комитета.⁶⁰⁸ Ни једна држава чланица не ограничава право обвезника да порез плаћен при набавци опреме и објеката за вршење делатности, у првој пореској пријави, у потпуности истакне као претходни порез.

3. Порески третман опреме и објеката за вршење делатности у ЗПДВ

ЗПДВ не познаје ограничења одбитка, односно повраћаја претходног пореза који је плаћен при набавци опреме и објеката за вршење делатности. Он зависи од општих услова, важећих у свим другим случајевима - тј. да се опрема и објекти користе или да ће се користити за вршење опорезивог промета, промета у смислу чл. 24 ЗПДВ или промета који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици (што је логична претпоставка када су у питању средства за обављање делатности), као и

⁶⁰⁷ Више о томе, вид.: горе, стр. 137-138.

⁶⁰⁸ Вид.: чл. 177 Директиве 2006/112/ЕС.

да обвезник поседује рачун, односно документ којим се потврђује да је порез при увозу опреме плаћен.

Сматрамо да таква ограничења нису оправдана с аспекта економске неутралности пореза на додату вредност. Њихово увођење представљало би несразмерно оптерећење за привреду, у поређењу са користима које се остварују у заштити фискалног интереса државе.

XI Примена савремене технологије у правцу сузбијања ПДВ евазије

1. Базе података и анализа ризика

У намери да повећају свој контролни потенцијал, државе чланице развијају системе који су у стању да детектују ризичне трансакције и ризичне обвезнике. Овакве „анализе ризика“ сматрају се битним елементом успешне стратегије за сузбијање незаконите евазије пореза на додату вредност.⁶⁰⁹ Модерне информационе технологије омогућавају државама чланицама⁶¹⁰ да на основу постојећих података о обвезницима⁶¹¹, узимајући у обзир показатеље ризика⁶¹², издвоје оне случајеве који заслужују повећану пажњу.

⁶⁰⁹ „Оскудни (људски и материјални) ресурси чине овакве системе кључним за ефикаснију контролу“, вид.: СОМ(2004) 260 final, стр. 11.

⁶¹⁰ Примера ради, Уједињено Краљевство, Холандија, Белгија, Шпанија, Француска, Италија и Мађарска опремљене су оваквим системима, вид.: Fabrizio Borselli, *op. cit.*, стр. 336, фуснота 24.

⁶¹¹ Нпр. када је обвезник регистрован за потребе пореза, у ком економском сектору тргује, колико је у прошлости био доследан у испуњавању својих пореских обавеза, да ли је против њега био вођен неки поступак, колико често тражи повраћај претходног пореза, вредност пријављених интра-комунитарних набавки и сл.

⁶¹² Нпр. реч је новооснованом предузећу, предузећу које тргује добрима и услугама за које је доказано да су чест предмет евазионих трансакција, предузећу које често касни са подношењем пореских пријава или их не подноси редовно, предузећу које се појављује у сумарним изјавама испоручиоца из других држава чланица, а не пријављује интра-комунитарне набавке или су уочена одступања и сл.

У даљем тексту описаћемо један систем овог типа. Реч је о централној бази података, оперативној на територији Немачке од 1. јануара 2001. године, која чува и вреднује информације о досадашњим случајевима евазије пореза на додату вредност и на основу њих генерише профил ризичног обвезника (*Zentrale Datenbank zur Auswertung und Speicherung von Umsatzsteuerbetrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen-ZAUBER*).⁶¹³

У базу се уносе подаци који се групишу у следеће категорије:

1. Општа евазија пореза на додату вредност

Реч је о свим откривеним случајевима евазије пореза на додату вредност поводом којих је дошло до покретања кривичног или прекршајног поступка у Немачкој.

2. Фантомска предузећа

У овој категорији садржани су подаци о домаћим и иностраним правним субјектима који стварају фикцију да се ради о обвезнику, док у стварности не обављају никакву привредну делатност. Ради се о:

- непостојећим обвезницима⁶¹⁴ и
- привредно неактивним offshore фирмама (*Briefkastengesellschaft, Domizilgesellschaft*).

3. Фиктивни рачуни

⁶¹³ Вид.: **Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs – Online-Verfahren mit dem Bundesamt für Finanzen (BfF) – Verfahren ZAUBER**, OFD Koblenz, Vfg. v. 9.4.2001 – S 7420 A – St 44 5/ZD 1642, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2001, стр. 416.

⁶¹⁴ Примера ради, субјекти који се крију иза туђег идентитета.

Овде потпадају случајеви у којима су вршене манипулације са фактурама:

- фалсификовани рачуни регистрованих обвезника,
- рачуни који су издати непостојећим обвезницима или привредно неактивним offshore фирмама (из претходне тачке),
- рачуни по основу непостојећег промета.

4. Возила

У ову категорију бележе се сви случајеви прекограничног промета возила (са изузетком промета који врше непосредно произвођачи возила) вредности веће од 5.000 евра.

5. Корекције вредности веће од 125.000 евра

Случајеви у којима је у поступку контроле утврђено одступање у износу већем од 125.000 евра на штету фискауса паушално се уносе у базу података.⁶¹⁵

На основу прибављених података дефинишу се показатељи ризика и утврђује профил ризичног обвезника. Добијени резултати могу иницирати поступак контроле (нпр. код новооснованих субјеката који се сматрају ризичним, јер послују у сектору који је подложен евазији) или послужити пореском инспектору да се адекватно припреми за предстојећу контролу. Поред тога, захваљујући *on-line* приступу бази података, могуће је извршити проверу конкретног обвезника (нпр. да ли је у прошлости био умешан у неки облик евазије и сл.).

Концентрација података о случајевима са подручја целе Немачке у јединственој бази, омогућује инспекторима из једне државе да једноставно дођу до информација о случајевима из других држава и да успоставе директан контакт са колегама које су извршиле унос података о конкретном случају. Доступност информација о случајевима који се простиру на територији више немачких

⁶¹⁵ Вид.: Jens Pahne, *op. cit.*, стр. 110-112; Andre Dathe, *op. cit.*, стр. 186-187.

држава или укључују и друге државе чланице Европске уније олакшава проналажење веза између различитих прометних циклуса и правовремено предузимање других мера.⁶¹⁶

2. *VAT Locator Number (VLN)*

VLN представља технолошко побољшање постојећег система, чији је циљ да спречи интра-кмунитарне евазионе облике. Предложен је 25. маја 2007. године у британском Парламенту (Дому лордова) од стране Мајкла Читама (*Michael Cheetham*).⁶¹⁷

VLN не предвиђа структурне промене важећег система пореза на додату вредност. Заправо, неопходне измене кмунитарног законодавства за његово увођење су минималне. Стога се овде не ради о моделу, већ пре о технолошки интензивној конвенционалној мери.

2.1. Опис мере

Према замисли предлагача, испоручилац у трансакцији (како домаћој, тако и интра-кмунитарној) дужан је да на свој рачун стави посебан број (који му, на захтев, додељује пореска администрација), а који заправо представља шифрован опис појединости везаних за односну трансакцију.⁶¹⁸ Купац је дужан да провери број са фактуре испоручиоца, и уколико број није валидан или недостаје на рачуну, да одбије да плати продавцу ПДВ компоненту садржану у цени. У

⁶¹⁶ Вид.: Wirtschaft- und sozialpolitisches Forschungs- und Beratungszentrum der Friedrich-Ebert-Stiftung, Abteilung Wirtschaftspolitik, **Volkssport Steuerhinterziehung? Für mehr Steuerehrlichkeit und Steuergerechtigkeit**, стр. 26, <http://library.fes.de/pdf-files/fo-wirtschaft/01842.pdf>, [30.1.2012].

⁶¹⁷ Вид.: House of Lords, European Union Committee, *op. cit.*, стр. 81.

⁶¹⁸ Шифрују се основни подаци из рачуна - о добрима и услугама који су предмет трансакције, количини, цени и евиденционим бројевима испоручиоца и купца, вид.: Richard T. Ainsworth, **VAT Fraud – Technological Solutions**, стр. 10.

противном, ускратиће му се право на одбитак претходног пореза.⁶¹⁹ Ако је број валидан, он је извршио неопходан *due diligence* и уплаћује (без бојазни да би му претходни порез могао бити ускраћен) бруто цену на рачун продавца. Пратећа испорука шифрује се са новим бројем, који садржи детаље претходне трансакције. Захваљујући низу надовезујућих бројева, могуће је електронски пратити трансакције у оквиру прометног циклуса.

Уколико је трансакциони број на рачуну испоручиоца нерегуларан или ако недостаје, то не доводи нужно до обуставе трансакције. Аутоматски одговор купца на такву ситуацију је директна уплата припадајућег пореза на рачун фиска (у противном, ризикује да му се оспори одбитак претходног пореза) и нето цене на рачун добављача. На овај начин купац ће обезбедити наредни трансакциони број, који му је неопходан за даљу препродају. Са друге стране, обвезник који је испоруку извршио без валидног трансакционог броја, може се суочити са тешкоћама да у будућности брзо обезбеди такав број за своје трансакције, јер ће бити предмет строже контроле у оквиру процене ризика пореске администрације за добијање трансакционог броја.⁶²⁰

Погледајмо на конкретном примеру како оваква мера функционише.⁶²¹

Обвезник А из Немачке испоручује добра обвезнику Б из Холандије. У условима прелазног режима опорезивања, таква испорука је ослобођена са правом на одбитак претходног пореза (VLN не мења ништа на овом месту). Пре него што испоручи добра, А ће затражити трансакциони број из централног компјутерског система немачке пореске администрације-VLN-1.

⁶¹⁹ Под претњом конкретне санкције (ускраћивање права на одбитак претходног пореза), јача се само-регулаторна компонента пореза на додату вредност.

⁶²⁰ Вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.* стр. 9.

⁶²¹ Вид.: Richard T. Ainsworth, **Technology Can Solve MTIC Fraud-VLN, RTvat, D-VAT certification**, *International VAT Monitor*, 3/2011, стр. 155-156.

VLN-1 садржи све битне елементе из фактуре испоручиоца. Немачке пореске власти извршиће процену ризика (базирану на прошлости обвезника у испуњењу пореских обавеза (*compliance history*), вредности трансакције, као и других критеријума, како би се утврдило да ли је трансакција „уобичајена“ за тог обвезника). Ако се ради о „неризичном извознику“, пореске власти издаће VLN-1.

Б декларише интра-комунитарну набавку код холандске пореске администрације. За потоњу испоруку (обвезнику В у Холандији), Б ће затражити трансакциони број од холандских пореских власти. Том приликом, Б подноси све битне елементе трансакције (из рачуна), укључујући и број претходне трансакције (VLN-1). Ако захтев прође холандску анализу ризика, издаће се нови број-VLN-2.

Б ставља додељени број на свој рачун. Када добије рачун од Б, В не треба да плати припадајући порез докле год не провери валидност трансакционог броја VLN-2. Ако то ипак учини, преузима ризик да ће му бити ускраћен одбитак претходног пореза уколико се испостави да је број на рачуну неважећи. Чак и ако Б, из било ког разлога, добра испоручи без валидног трансакционог броја, то неће довести до обустављања трансакције. В, поновимо, једноставно треба у том случају да уплати порез директно фискусу, како би обезбедио валидан трансакциони број за даљу препродају добара.

Како VLN-2 не садржи само податке о трансакцији између Б и В, већ и о трансакцији између А и Б, пореска администрација је у стању да реконструише прометни ланац у потпуности.

2.2. Отклањање опасности од интра-комунитарних евазионих облика

VLN елиминише интра-комунитарне евазионе облике тако што спречава (под конкретном претњом ускраћивања права на одбитак претходног пореза) да се порез уплати испоручиоцу којем није додељен валидан трансакциони број (будући да није прошао процену ризика пореске администрације). Могућности за

интра-комунитарне преваре зависиће од степена ригорозности процене ризика коју спроводи пореска администрација. Уколико се валидан трансакциони број буде додељивао искључиво обвезницима за које је у прошлости доказано да редовно испуњавају своје обавезе, и у односу на трансакције које (по вредности и предмету) не одударају од ранијих, мале су шансе за фантомско предузеће (с обзиром на његове особености) да дође у посед таквог броја. Како би се избегло несразмерно оптерећење привреде, трансакција се увек (и без опасности по купца) може реализовати, уз директну уплату пореза на рачун фискаса.⁶²²

2.3. Потенцијал предложене мере у борби са другим облицима незаконите евазије

Иако је предлог инициран искључиво са намером да се сузбије интра-комунитарна евазија, он би могао да има позитиван учинак и када су у питању други типови евазионог поступања. Истицање претходног пореза у износу вишем од кореспондирајуће пореске обавезе постаје ризичан подухват. Основаност поднетог захтева једноставно је проверити (и то у оквиру канцеларијске контроле, без неопходног изласка на терен), увидом у трансакционе бројеве на којима купац базира своје право.⁶²³ Међутим, тиме и даље није пружена адекватна заштита од неоснованог истицања претходног пореза у границама претходно плаћеног.

Консеквентним приступом у фази малопродаје, тј. прописивањем обавезе кодирања трансакција према крајњим потрошачима, могуће је смањити обим излазне евазије. У упоредној пракси познат је пример Квебека, где је предвиђено кодирање фискалних исечака који се издају гостима угоститељског сектора. Инспектори су у стању да у оквиру кратке, получасовне контроле, посматрају да ли гости ресторана добијају фискални исечак, а затим да скенирањем бар кода

⁶²² На овај начин, мера може подстицајно деловати у правцу преласка на потпуни *tax withholding* систем (попут IFO модела или RTVAT модела), јер ће купац, директном уплатом припадајућег пореза фискусу, за себе осигурати право на одбитак.

⁶²³ Прописивањем обавезе уношења свих трансакционих бројева на основу којих се претходни порез потражује у пореску пријаву дестимулисао би се и сам покушај оваквог поступања.

провере да ли је промет заиста регистрован у фискалној каси (или је задовољена само форма). Уколико констатују нерегуларности, инспектори могу започети редовни поступак контроле.⁶²⁴

Мана предложене мере је у томе што није кадра да елиминише оне губитке по фискус који су директна последица *modus operandi*-ја важећег система. Овде нарочито имамо у виду губитке узроковане стечајем пореског обвезника. Сасвим је могуће да испоручилац наплати порез од купца, по основу трансакције са валидним бројем, а да потом пропусти да исти износ уплати фискусу пре одласка у стечај, остављајући купца са непобитним правом на одбитак претходног пореза (стечај типа I).⁶²⁵ Будући да предложена мера не предвиђа прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације, губици који су последица стечаја типа II подједнако су замисливи као и сада.

2.4. Тешкоће у примени

Проблем система трансакционих бројева огледа се и у његовој партикуларности.⁶²⁶ Сваком добру, односно (преносивој) услузи додељује се индивидуални број у намери да се прате кроз цео прометни ланац. Теоретски, мобилни телефон који је продат у малопродаји може се пратити све до произвођача. Међутим, сваки мобилни телефон садржи делове, чији је промет такође праћен низом трансакционих бројева, а које је потом неопходно интегрисати у трансакциони број додељен том мобилном телефону.

Нарочите тешкоће настају када се иста добра купују од више добављача, а потом у оквиру једне или више испорука даље препродају. Добра која је лако идентификовати (попут мобилних телефона) могу добити индивидуални трансакциони број, али кад су у питању добра попут нпр. нафте (која би била

⁶²⁴ Вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, фуснота 17.

⁶²⁵ Прописивањем обавезне примене *tax withholding* механизма фискус се може осигурати од губитака који су последица стечаја типа I и у границама постојећег система.

⁶²⁶ Вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 156.

испоручена од различитих добављача и до препродаје се чувала у једном резервоару), практично је немогуће утврдити од ког испоручиоца потичу добра која су предмет даље препродаје. Поред тога, немогуће је доделити индивидуалне трансакционе бројеве укупном фонду добара и (преносивих) услуга који циркулишу у привреди. Због тога је меру реалније ограничити на „сумњиве“ привредне секторе (трговину мобилним телефонима, компјутерским чиповима, возилима, емисионим сертификатима и сл.), као што се то чини са *reverse-charge*-ом.

Спорно је и колико брзо пореске власти могу спровести процену ризика у процесу одлучивања да ли ће издати трансакциони број или не. Исто важи и за степен поузданости предложеног механизма.

Иако се предложена мера оптимално уклапа у постојећи правни оквир и одликује приличним анти-евазионим потенцијалом, практичне тешкоће у њеном спровођењу и високи трошкови администрања остављају је само у домену теорије.⁶²⁷

⁶²⁷ Ограниченом применом *reverse-charge* механизма могуће је остварити подједнако добар učinак у борби са интра-комунитарним евазионим облицима и при томе избећи све недостатке предложене мере.

ДЕО ПЕТИ

ПРЕДЛОЗИ ИЗМЕНЕ ВАЖЕЋЕГ СИСТЕМА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

У литератури се, као што смо већ напоменули, истиче да је домашај конвенционалних мера практично исцрпљен, јер незаконита евазија пореза на додату вредност свој успех заправо дугује системским недостацима овог пореског облика. Институт претходног пореза помиње се као „Ахилова пета“ постојећег система.⁶²⁸ Кредитни механизам окривљује се за претрпљене енормне губитке по основу разноврсних облика улазне евазије. Логично је запитати се због чега ову компоненту једноставно не елиминисати из важећег система, или је макар модификовати, и на тај начин отклонити узрок за настанак евазије.

При доношењу суда о прихватљивости неког од понуђених решења морамо првенствено водити рачуна о следећим аспектима:

- предложено решење мора умањити евазиони потенцијал постојећег система;
- оно не сме отворити врата другим, евентуално опаснијим облицима евазије;
- оно се мора уклопити (у што је могуће већој мери) у фундаменталне принципе европског облика пореза на додату вредност, тј. мора се и даље радити о општем, свефазном, економски неутралном и индиректном порезу на потрошњу;

⁶²⁸ Вид.: Wolfram Reiß, *op. cit.*, стр. 561-576; **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2001, стр. 385; Heike Jochum, **Kann der Betrugsanfälligkeit des geltenden Umsatzsteuerrechts allein durch einen Systemwechsel wirksam begegnet werden?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2/2005, стр. 89.

- субјективно пореско право сваке државе чланице мора остати очувано у садашњем обиму;
- порески приход мора се одржати на постојећем нивоу;
- понуђено решење не сме узроковати несразмерно (административно) оптерећење на страни обвезника и пореске администрације.

Упознајмо се сада са неким од предлога „генералне ревизије“ важећег система, које је наука изнедрила у протеклој деценији.

I Модел ослобођења од опорезивања у претпотрошачким фазама прометног циклуса

Гернот Митлер (*Gernot Mittler*), тадашњи министар финансија немачке савезне државе Рајнланд-Пфалц (*Rheinland-Pfalz*), у свом обраћању 8. августа 2001. године представио је модел ослобођења од опорезивања у претпотрошачким фазама прометног циклуса,⁶²⁹ који је по њему у литератури добио име Митлер модел (*Mittler Modell*).

1. Опис модела

1.1. Начин функционисања

Према предложеном решењу, сваку испоруку добара обвезнику, који испуњава законске услове за одбитак претходног пореза, не треба опорезовати. Опорезивање се одлаже све до фазе крајње потрошње, односно фазе која се поистовећује са фазом крајње потрошње.⁶³⁰ Претходне фазе прометног циклуса

⁶²⁹ Вид.: Werner Widmann, **Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2002, стр. 15.

⁶³⁰ Ради се о случајевима у којима купац добара своје улазе користи за вршење неопорезивог промета, односно ослобођеног промета без права на одбитак претходног пореза.

изузимају се из обухвата опорезивања. У области промета услуга задржао би се, међутим, постојећи режим опорезивања⁶³¹ и тако увео дуални систем.⁶³²

У појединим земљама представљени модел већ је имплементиран у ограниченом обиму. Тако су нпр. у СР Немачкој још од 1968. године (када је уведен систем свефазног нето пореза на промет) набавке предузећа за прекоморске пловидбе и ваздушни саобраћај ослобођене од опорезивања.⁶³³ Сврха ове мере је да се купци добара високе вредности (попут прекоморских бродова и авиона) финансијски растерете, а њихова ликвидност побољша.

Поборници описаног модела очекују да би се његовом имплементацијом ефикасно сузбили евазиони облици базирани на злоупотреби института претходног пореза.⁶³⁴ На место система фракционе наплате ступа систем ослобођеног промета. Добављач обвезника (који под уобичајеним околностима испуњава законске услове за одбитак претходног пореза) у свом рачуну исказује нето цену. Он није дужник пореза. Одсуство материјалне пореске обавезе претходника у прометном циклусу аутоматски искључује право на одбитак

⁶³¹ Иако је примена овог модела могућа и код промета услуга, његови предлагачи не сматрају је хитном у овом домену и остају при даљој примени кредитног механизма код промета услуга. Разлози за то су двојаки. Наиме, 2001. године није било доказа да су и услуге подложне интра-комунитарним евазионим облицима (што више није случај). Друго, избегавају се тешкоће код утврђивања да ли се пружене услуге врше за потребе крајње потрошње (када долази до опорезивања) или не (када би биле ослобођене), вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 387.

⁶³² Предложено решење умногоме наликује некадашњем систему општег пореза на промет у малопродаји у Србији. Пре 2005. године, промет добара вршен је у ланцу неопорезивих трансакција, док је промет услуга имао посебан порески третман у оквиру свефазног бруто опорезивања.

⁶³³ Вид.: чл. 4 (2), у вези са чл. 8 UStG. У Француској су евазиони облици са фантомским предузећима узроковали издвајање трговине гвозденим отпадом из система пореза на додатну вредност, вид.: горе, стр. 99.

⁶³⁴ „Ако нема претходног пореза, нема ни његове злоупотребе“, вид.: Gabriele Himsel, **Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels, Sicht des Bundesministeriums der Finanzen, Umsatzsteuer-Rundschau**, 12/2002, стр. 594.

претходног пореза следбеника, те се тако елиминишу сви облици улазне евазије. „Где нема рачуна са исказаним порезом, нема ни претходног пореза, па ни могућности за превару“.⁶³⁵

1.2. Јединствени број

Сваки обвезник у промету иступа са јединственим бројем којим доказује своје својство обвезника са правом на одбитак претходног пореза, а који додељује пореска администрација.⁶³⁶ На основу овог броја, испоручилац добара знаће да ли ступа у ослобођену трансакцију с обвезником или у опорезиву трансакцију с крајњим потрошачем. Он је дужан да увек провери купчев број у електронској бази података пореске администрације.⁶³⁷ У складу са резултатом електронске провере броја, испоручилац издаје рачун с обрачунатим порезом или фактурише искључиво нето цену. У случају да купац добара, који се бројем легитимисао као обвезник са правом на одбитак претходног пореза, иста користи као крајњи потрошач, испоручилац ужива заштиту, уколико је својој обавези провере броја

⁶³⁵ Вид.: Werner Widmann, *op. cit.*, стр. 15. Чак и ако би се фактурисало с обрачунатим порезом, купац нема право на одбитак претходног пореза по основу промета који је словом закона ослобођен од опорезивања. Стога он неће ни прихватити овакав рачун. Додатно, продавац дугује порез који је (противно закону) исказао у рачуну (све до исправке рачуна). Поред тога, купац ће увек, у настојању да побољша своју ликвидност, инсистирати да добра набавља по нето цени. Тиме се умногоме редукује опасност од неоснованог истицања претходног пореза, вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 387. и 388.

⁶³⁶ У иностраној литератури овај број познат је као F-број (енг. *Free-Number*; нем. *F(rei)-Nummer*). Из разлога транспарентности нови број не би се придодавао већ постојећим бројевима за идентификацију обвезника у односима са пореском администрацијом. Предложено је да се један од већ додељених бројева допуни словом „F“. Тиме би учесник промета доказао своје својство ослобођеног обвезника (*freier Erwerber*), вид.: Dorothee Nöhren, **Die Hinterziehung von Umsatzsteuer**, Verlag Dr. Kovač, Hamburg 2005, стр. 301-302.

⁶³⁷ Слично електронској потврди валидности регистрационог броја коју врше интра-кунитарни испоручиоци у оквиру VIES система, вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 387.

приступио са потребном пажњом (*Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns*). У противном, он јемчи за уплату неплаћеног пореза произашлог из трансакције.

Ако обвезник добра, која су предмет трансакције, намерава да користи у сврхе које искључују право на одбитак претходног пореза (за потребе крајње потрошње, неопорезивог промета⁶³⁸ или промета који је ослобођен без права на одбитак претходног пореза), он се при набавци не сме позвати на јединствени број. Алтернативно, могуће је предвидети посебан третман опорезивања при даљој употреби ослобођених набавки у наведене сврхе, слично опорезивању сопствене потрошње у постојећем систему.⁶³⁹ Овакав режим назван је „опорезивом употребом“ (*steuerpflichtige Verwendung*).⁶⁴⁰

1.3. Бројније административне обавезе у циљу ефикасније контроле

Учесници ослобођеног промета морају испунити извесне обавезе контролног карактера. Испоручилац добара дужан је електронским путем да пријави пореским органима сваку ослобођену испоруку, уз назнаку јединственог броја купца. Поред тога, све испоруке морају се евидентирати⁶⁴¹ и у збиру декларисати у пореској пријави (при чему се у посебна поља уносе опорезиве и ослобођене трансакције). Купац добара евидентира ослобођене трансакције уз назнаку броја испоручиоца и исте (збирно) пријављује пореској администрацији путем пореске

⁶³⁸ Неопорезиви промет обухвата трансакције које не испуњавају кумулативно постављене услове одредбе чл. 3 ЗПДВ, трансакције таксативно набројане у чл. 6 ЗПДВ, трансакције које се с обзиром на своју економску природу не могу сматрати прометом добара и услуга у смислу ЗПДВ (нпр. замена заменљиве амбалаже, повраћај добра у року за рекламацију или у уговореном року, замена добра у гаранцијском року другим добром исте врсте, једнаког квалитета и техничких карактеристика, итд.), као и увоз услуга у Србију. Вид. детаљније: Дејан Поповић, Стеван Алексић, *op. cit.*, стр. 5.

⁶³⁹ Вид.: чл. 4, ст. 4 и чл. 5, ст. 4 ЗПДВ.

⁶⁴⁰ Пореску основицу у овом случају чини нето цена, вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 388.

⁶⁴¹ Овде се подразумева евиденција у смислу чл. 37, ст. 1, тач. 3), у вези са чл. 46 ЗПДВ.

пријаве. На тај начин, пореским органима омогућено је да изврше сумарну унакрсну проверу ослобођених трансакција.

1.4. Порески третман свакодневних трансакција ниже вредности

Како би се избегло несразмерно административно оптерећење свакодневних трансакција,⁶⁴² практични разлози налажу њихово изузимање из режима ослобођеног промета. Овде се, пре свега, мисли на набавке мале вредности (нпр. до 1000 евра),⁶⁴³ набавке плаћене у готовом новцу и сл. Купац тада задржава своје право на одбитак претходног пореза (под законом предвиђеним условима).

2. Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност

2.1. Без института претходног пореза нема ни његове злоупотребе

Митлер модел се ефикасно супротставља евазионим подухватима који се заснивају на злоупотреби института претходног пореза. Овде првенствено имамо у виду неосновано истицање претходног пореза на основу лажних фактура⁶⁴⁴ и

⁶⁴² Узроковано провером валидности јединственог броја купца и електронском пријавом сваког ослобођеног промета.

⁶⁴³ Вид.: Gunter Ammann, **Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 6/2002, стр. 259.

⁶⁴⁴ Неосновано истицање претходног пореза по основу набавки које обвезник користи за потребе сопствене потрошње, неопорезивог промета или ослобођеног промета без права на одбитак претходног пореза, у измењеном облику, и даље је могуће. Уместо да одбије претходни порез, иако на то није имао право, обвезник се може позвати на јединствени број, а потом пропустити да се подвргне режиму „опорезиве употребе“. У економском смислу ефекат ће бити исти, с тим што се у условима Митлер модела овај облик евазије трансферише у домен излазне евазије.

интра-комунитарне евазионе облике.⁶⁴⁵ Процењено је да би се имплементацијом овог модела, само по овом основу, немачком фискусу обезбедио годишњи прилив од 1,5 милијарди евра.⁶⁴⁶

Додатних милијарду евра инкасирано би се отклањањем губитака, који су последица неизмирења пореских обавеза обвезника у стечају.⁶⁴⁷ Подсећамо да је у условима важећег система уобичајено да инсолвентни обвезник, непосредно пред одлазак у стечај, истакне претходни порез, док његов испоручилац корекцијом пореске основице из ненаплаћене трансакције поврати првобитно уплаћен порез (стечај типа II). Исто важи и када обвезник наплати цену, али фискусу не проследи износ пореза пре одласка у стечај (стечај типа I). У потоњем случају, губици би се ограничили на ситуације у којима долази до обрачуна пореза (фазу крајње потрошње, односно фазу која се поистовећује са фазом крајње потрошње).

2.2. Без института претходног пореза нема извлачења готовог новца из државне касе

Постојећем систему иманентан је лукративни потенцијал, који инспирише организовано криминално удруживање с *искључивим* циљем противправног богаћења на терет фискуса. Учесници евазионог подухвата непосредно приходују из државне касе када обвезник поврати претходни порез, који његов фантомски саговорач није уплатио фискусу. Буџет не само да остаје ускраћен за дуговане пореске износе, већ се у њему појављује мањак у односу на стање које претходи трансакцији. Уколико би све B2B трансакције биле ослобођене од опорезивања, „профитоносна“ природа постојећег система престала би да егзистира, а мањак у државној каси у односу на стање које претходи трансакцији био би незамислив.

⁶⁴⁵ Укидањем претходног пореза губи се интересна подлога за вршење интра-комунитарних евазионих облика. Фантомско предузеће нема одакле да црпи средства која би омогућила депресијацију цене. Његова испорука је ослобођена. Исто тако, последњи учесник прометног циклуса у односној држави (извозник) не може по основу ослобођене набавке остварити повраћај и на тај начин трајно оштетити буџет.

⁶⁴⁶ Вид.: IFO-Forschungsbericht Nr. 13, стр. 85. Цитирано према: Jens Pahnke, *op. cit.*, стр. 139.

⁶⁴⁷ Вид.: *ibid.*, стр. 87. Цитирано према: Jens Pahnke, *op. cit.*, стр. 140.

2.3. Позитивни резултати у домену излазне евазије

Имплементацијом Митлер модела излазна евазија ограничила би се на трансакције са крајњим потрошачима, као и на, са њима, изједначене трансакције, тј. трансакције са обвезником који не остварује право на одбитак претходног пореза.

3. Ризик од ескалације постојећих и појаве нових облика евазије

3.1. Експанзија „мрављег криминалитета“ (*Ameisenkriminalität*)

Предложено решење може се озбиљно критиковати јер подстиче ситан, неорганизовани криминалитет, у литератури познат као „мрављи криминалитет“, чије размере никако не треба потценити.⁶⁴⁸

Обвезник може доћи у искушење да набавке за потребе крајње потрошње редовно врши с позивом на јединствени број. Међутим, на ову појаву није имун ни постојећи систем. О томе сведоче примери истицања претходног пореза у случајевима када обвезник на то нема право (један од њих је управо случај крајње потрошње). У одбрану свог предлога ово наводе и његови заговорници.⁶⁴⁹ Оно што се, при том, изоставља је далеко шири круг потенцијално неопорезованих крајњих потрошача. То би, наиме, могао бити сваки купац, а не само обвезник. Да би робу набавио по нето цени довољно је да се просто „послужи“ туђим јединственим бројем.⁶⁵⁰

⁶⁴⁸ Процењује се да би немачки фискус по основу овог облика евазије могао претрпети губитке у распону од 1,5 па до читавих 5 милијарди евра, вид.: *ibid.*, стр. 89. и 90. Цитирано према: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 141.

⁶⁴⁹ Вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 387. и 388. То свакако не може бити аргумент који би предложено решење кандидовао као алтернативу постојећем.

⁶⁵⁰ Набавка робе по нето цени, у условима владајућег режима опорезивања, по правилу, претпоставља остваривање повраћаја плаћеног пореза. Да би се повраћај реализовао, потребно је

Једина практична препрека оваквом поступању огледа се у томе да ће купац добара морати да објасни испоручиоцу због чега се адреса на коју треба испоручити добра не поклапа са оном коју он добија електронским читавањем јединственог броја.⁶⁵¹ Овакву сумњу могуће је отклонити директним преузимањем робе код испоручиоца од стране примаоца или трећег лица по његовом налогу.⁶⁵²

Трансакције у вредности нижој од предвиђеног цензуса (набавке мале вредности) нису подложне овом облику евазије. Међутим, интерес крајњег потрошача да добра набавља ослобођена од пореза директно је условљен уштедом коју остварује, а она је пропорционална цени добра. Стога је мала корист од прописаног лимита, пошто ће у пракси овом облику евазије бити изложене управо набавке које га превазилазе.⁶⁵³

поднети пореску пријаву. Стога је, под постојећим системом, битно компликованије, али и ризичније доћи до крајње потрошње по нето цени. Подносилац пореске пријаве увек може рачунати са ненајављеном контролом пре него што му се тражени износ одобри. Покушаји скривања иза туђег евиденционог броја на овај начин лако би били осујећени. Код Митлер модела та препрека не постоји. Обвезник се својим јединственим бројем не легитимише пред пореском администрацијом, већ пред својим испоручиоцем. У време када пореска администрација дозна за превару (тако што прави власник броја исте набавке неће навести у својој пореској пријави) до учиниоца је немогуће доћи. Уколико је испоручилац у трансакцију ступио са потребном пажњом (за шта је довољна електронска провера јединственог броја), порез остаје неповратно изгубљен. Вернер Видман наводи да оваква могућност и сада постоји када крајњи потрошач, с позивом на туђи евиденциони број, врши ослобођене интра-кoмунитарне набавке, али да није познато да је овакво поступање широко распрострањено, вид.: Werner Widmann, *op. cit.*, стр. 18. То, међутим, не значи да неће постати распрострањено када купац схвати да при свакој набавци (не само интра-кoмунитарној) може проћи јефтине у висини пореза.

⁶⁵¹ Вид.: *ibid.*, стр. 18.

⁶⁵² Вид.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 319.

⁶⁵³ Вид.: Gabriele Himself, *op. cit.*, стр. 595.

3.2. Миграција фантомских предузећа ка В2С трансакцијама

Ослобођене испоруке добара крију лукративни потенцијал, који ефикасно могу искористити фантомска предузећа. Њих ништа не спречава да добра редовно купују с позивом на јединствени број, потом депресирају цену⁶⁵⁴ и препродају добра крајњем потрошачу, без уплате припадајућег пореза фискусу. На тај начин брже долазе до купца (поново на штету конкуренције), док зараду остварују на име неплаћеног пореза. Дакле, своју „пословну делатност“ просто би преселили из сфере В2В ка В2С трансакцијама које се врше са исказаним порезом.⁶⁵⁵

3.3. Напуштањем система фракционе наплате фискус у потпуности остаје без пореског прихода

Како не би привукао пажњу пореске администрације несразмерним односом улазног и излазног промета, обвезник који је склон непријављивању извршених испорука може баланс успоставити кореспондирајућим умањењем улазног промета на који неће одбити претходни порез. Фискусу ће остати порески приход, који је пропорционалан вредности добара у претпотрошачкој фази прометног циклуса. Имплементацијом предложеног модела претходне фазе прометног циклуса порески су растерећене, што значи да непријављивање излазног промета за последицу има губитак пореза, који се обрачунава на укупну вредност трансакције.⁶⁵⁶ Евазија у фази малопродаје постаће профитабилнија.⁶⁵⁷

⁶⁵⁴ Депресијација цене извесна је само ако се добра набављају ослобођена од пореза, а потом препродају уз обрачун пореза. Сада је то могуће код домаћих В2В и В2С испорука којима претходи интра-комунитарна набавка. У оквиру предложеног решења, свака домаћа В2С испорука којој претходи домаћа набавка може се вршити по нижој нето цени која се субвенционише из пореза. Наравно, порески растерећену набавку могуће је реализовати и повраћајем претходног пореза, с тим што је успех оваквог делања далеко неизвеснији.

⁶⁵⁵ На ову опасност указује и Европска комисија, вид.: СОМ(2004) 260 final, стр. 16.

⁶⁵⁶ Вид.: Gabriele Himsel, *op. cit.*, стр. 595. Мишљења смо да је опасност од оваквог поступања мања него што је то сада случај. Према важећем законодавству, не постоји обавеза испоручиоца да сваку испоруку пријави пореској администрацији са знаком евиденционог броја купца. Пријаве оба учесника трансакције, такође, не садрже овакве податке, и у редовним околностима, ако се

Summa summarum, не може се порећи да предложено решење умногоне подстиче неорганизовани, разуђени криминалитет, који је далеко теже контролисати и искоренити. Тиме се његов потенцијал у борби са пореском евазијом озбиљно доводи у питање.

4. Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске администрације

У литератури се акценат ставља на „привредну оријентисаност“ предложеног решења. Обвезнику ће се ослободити средства намењена плаћању пореза. Ликвиднији обвезник ће инвестирати. Отклањају се узајамни новчани токови између обвезника, односно обвезника и администрације који не генеришу порески приход,⁶⁵⁸ а стварају трошкове, док се порески систем поједностављује.⁶⁵⁹

улази не евидентирају и прихвати трошак пореза, они постају невидљиви (податке може пружити само документација продавца о извршеном промету, али она је доступна тек у поступку контроле). Предложено решење, стога, пружа пореским органима ефикасније контролне механизме.

⁶⁵⁷ У већини пост-комунистичких привреда, крајњи добављач је у најбољој позицији да избегне плаћање пореза, и то из два разлога. Као прво, потрошачу ретко треба рачун, те стога нема ни интерес да га тражи, услед чега промет остаје неевидентан. И друго, највећи број трговаца у малопродаји тешко је опорезовати, јер измичу контроли и спровођењу права. У оваквом окружењу, порез на додату вредност је бољи инструмент опорезивања од пореза на промет у малопродаји, вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 13.

⁶⁵⁸ Заиста, фискални ефекат постојећег система је неутралан све до фазе крајње потрошње (односно фазе која се изједначава са фазом крајње потрошње), тј. води нултом резултату (*Nullsummenspiel*), вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 385. Економска неутралност се у постојећем систему обезбеђује кружењем истог износа пореза, који се плаћа, чак, три пута: купац га плати продавцу, продавац пореској администрацији, а пореска администрација поново купцу. Према подацима из Немачке и Аустрије, највише 25% пореза који циркулише између пореских обвезника, односно између пореских обвезника и пореске администрације, завршава у буџету. Од 720 милијарди евра, које су у Немачкој трансферисане са рачуна на рачун у 2010. години, порески приход износио је 180 милијарди евра, вид.: Beate Wohlfahrt, *op. cit.*, стр. 388.

⁶⁵⁹ Вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 389.

Ако изузмемо поменути аспект, од „поједностављивања“ постојећег система не остаје много, имајући у виду да Митлер модел предвиђа различите режиме опорезивања зависно од вредности извршеног промета добара (тј. да ли је реч о набавци мале вредности или не), квалификације купца (обвезник са правом или без права на одбитак претходног пореза или крајњи потрошач) и квалификације промета (промет добара или промет услуга).

Предложеном решењу својствене су и додатне обавезе формалне природе, које обе стране порескоправног односа излажу повећаном административном трошку. За разлику од важећег система, где је квалификација купца ирелевантна за продавца, овде је порески третман сваког промета добара опредељен резултатом електронске провере статуса купца. Да би се електронска провера могла вршити, обвезник (осим малих трговаца који продају добра ниже вредности) мора располагати адекватном опремом. Како би открио неопорезовану крајњу потрошњу, порески инспектор ће контролисати ланац ослобођених испорука, па зато мора имати податке о свакој појединачно извршеној таквој испоруци. За обвезника то значи још једну обавезу деклараторног карактера (поред подношења пореске пријаве).

Пореска администрација мора рачунати са појачаним људским и технолошким капацитетима. Електронска провера јединственог броја претпоставља централизовану базу података. Да би правна сигурност обвезника била загарантована,⁶⁶⁰ а порески приход осигуран,⁶⁶¹ базу је неопходно свакодневно ажурирати поузданим подацима. Пореска администрација мора бити у стању да се

⁶⁶⁰ Не заборавимо да обвезник јемчи за ненаплаћени порез ако је крајњем потрошачу извршио ослобођену испоруку. Неопходно је да се он може ослонити на резултат провере јединственог броја.

⁶⁶¹ Примера ради, ако обвезник престане да обавља делатност, његов јединствени број мора се брисати из базе како не би дошло до његове злоупотребе. Случајеви у којима подаци из базе не одговарају стварном стању морају се свести на минимум.

избори са енормним приливом информација које треба унакрсно проверити.⁶⁶² Поред тога, значајно се повећава број обвезника које треба контролисати, с обзиром на то да се терет наплате укупног износа пореза трансферише у последњу фазу прометног циклуса.

5. Фискална очекивања

Митлер модел нема утицаја на факторе који се одражавају на висину пореског терета. Предмет опорезивања, фазе прометног циклуса које су обухваћене опорезивањем, пореска стопа, као и све друге детерминанте потенцијалног пореског прихода, остају исти. Теоретски, овај порез генерисао би једнак приход као и постојећи. Међутим, виши трошкови администрирања и дискутабилна резистентност предложеног решења на незакониту евазију не кандидују га по овом основу као адекватну алтернативу важећем систему.

6. Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додату вредност

6.1. Напуштање система фракционе наплате пореза

Заговорници Митлер модела не споре да би његова имплементација на нивоу Европске уније претпостављала измене важећег правног оквира. Међутим, они негирају да се њиме постојећи систем укида или коренито мења; пре се ради о модификацији иманентној постојећем систему.⁶⁶³

⁶⁶² Претпоставља се да би немачка пореска администрација морала бити ојачана са од 1.400 до 8.400 кадрова, вид.: Gabriele Himsel, *op. cit.*, стр. 596.

⁶⁶³ Вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 389.

Европска комисија не дели исто становиште. Генерално изопштавање из обухвата опорезивања В2В трансакција коси се са једним од фундаменталних принципа европског система пореза на додату вредност – принципом фракционе наплате.⁶⁶⁴

Мишљења смо да је гледиште Европске комисије исправно. У чл. 1 (2) Директиве 2006/112/ЕС недвосмислено стоји да је порез на додату вредност *наплатив* на сваку трансакцију, по одбитку претходног пореза. Порез се убира „у кришкама“ (*in slices*).⁶⁶⁵ „Модификовани“ постојећи систем више се не би могао назвати свефазним. Свефазност подразумева обрачун и *наплату* пореза у свакој фази прометног циклуса, укључујући и фазу малопродаје. Аргумент, према коме је обавеза евиденције и формалне пријаве ослобођених трансакција за „свефазност“ довољна, није убедљив.⁶⁶⁶ Делимичним задржавањем кредитног механизма (у домену промета услуга и на трансакције „ниже вредности“) свефазност, додуше, остаје парцијална одлика предложеног система, али само до његове потпуне имплементације. Након тога, предлагани систем би неодољиво подсећао на једнофазни порез на промет у малопродаји.⁶⁶⁷

6.2. Удаљавање од начела хармонизоване пореске основице

Одлуком Савета министара од 21. априла 1970. године предвиђено је да се од 1975. године напусти систем финансирања институција Европске уније путем

⁶⁶⁴ Вид.: COM(2004) 260 final, стр. 16.

⁶⁶⁵ Са друге стране, заговорници Митлер модела кредитни механизам жигошу као „Ахилову пету“ читавог система и, уједно, извор разноврсних малверзација на штету буџета. Његова елиминација била је њихова главна инспирација. „Свефазно опорезивање је перманентна позивница организованим криминалним групама за превару у великом стилу...“, вид.: Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 7.

⁶⁶⁶ Вид.: **Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung**, стр. 387-388.

⁶⁶⁷ Упоред.: Hans-Martin Grambeck, **Überlegungen zur umgekehrten Steuerschuldnerschaft bei der Umsatzsteuer - Die Neuregelung setzt ein falsches Signal -**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2002, стр. 419; Rolf Krahnert, Sabine Seibold, **Das Bestimmungslandprinzip auf dem Prüfstand – Eine kritische Reflexion zur europäisierten Umsatzsteuer im Kontext aktueller Gesetzesänderungen -**, *Internationales Steuerrecht*, 11/2003, стр. 371.

доприноса држава чланица и да се пређе на финансирање сопственим средствима, међу којима су и приходи од пореза на додату вредност. Како би свака држава чланица партиципирала у европском буџету пропорционално своме пореском потенцијалу, предвиђена је примена јединствене пореске стопе у висини од максималних 1%, која се примењује на јединствену основицу пореза на додату вредност прописану комунитарним законодавством. Правична дистрибуција пореског терета међу државама чланицама није била могућа на основу до тада постигнутог степена усаглашености националних законодавстава. Због тога је даља хармонизација пореске основице била директан повод за доношење Директиве 77/388/ЕЕС, која предстаља прекретницу у процесу хармонизације пореза на додату вредност у Европској унији.⁶⁶⁸

Из начела хармонизоване пореске основице изводи се и захтев ограничене примене ослобођења од опорезивања.⁶⁶⁹ Пореска ослобођења су строго прописани изузеци у европском систему пореза на додату вредност. Она су супротна принципу хармонизоване пореске основице, изазивају тржишне дисторзије и нарушавају једнако учешће држава чланица у сопственим средствима Европске уније.⁶⁷⁰

Будући да се Митлер моделом строго контролисани изузеци претварају у правило, његова имплементација немогућа је без ревизије постојећег комунитарног законодавства.⁶⁷¹

⁶⁶⁸ Вид.: Ven Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 75-76.

⁶⁶⁹ У пар. 35 преамбуле Директиве 2006/112/ЕС стоји да је неопходно усагласити ослобођења у државама чланицама, како би се омогућило да се сопствена средства Заједнице прикупљају на једнообразан начин у свим државама чланицама.

⁶⁷⁰ Вид.: ECJ, Case C-203/87 (*Commission of the European Communities v Italian Republic*), [1989] ECR 371. Цитирано према: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 52.

⁶⁷¹ Упоред.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 143-144.

6.3. Унилатерална примена Митлер модела

Полазећи од наведене аргументације мало је вероватно да би унилатерална имплементација предложеног решења добила подршку у Савету.⁶⁷²

7. Митлер модел као адекватна алтернатива постојећем систему

Резимирајући изложену аргументацију, можемо закључити да предложено решење отклања опасност од интра-комунитарних евазионих облика и ограничава могућности за оштећење фискаса злоупотребама института претходног пореза. Међутим, оно отвара врата другим, потенцијално опаснијим облицима евазије, као што је поменути „мрављи криминалитет“. Стога је дискутабилно да ли би се у коначном билансу његова имплементација одразила у корист или на штету фискаса. Штавише, Митлер модел није помирљив са фундаменталним принципима европског система пореза на додатну вредност и повлачи веће трошкове администрација. Из ових разлога, не можемо га третирати као озбиљну алтернативу важећем систему.

II *Reverse-charge* модел⁶⁷³

Инспирисан пореским третманом интра-комунитарних набавки, немачки порески експерт Гунтер Аман (*Gunter Ammann*) предложио је 1994. године измене

⁶⁷² Упоред.: са аргументацијом Европске комисије поводом опционе примене генералног *reverse-charge*-а, вид.: доле, стр. 335-336. Предложено решење одразило би се и на порески третман интра-комунитарних трансакција. Институт интра-комунитарне набавке постао би сувишан (и оне се *de facto* не би ни вршиле), јер је ланцу ослобођених В2В трансакција својствено аутоматско прилагођавање пореског оптерећења правилима државе крајње потрошње (*border tax adjustments*).

⁶⁷³ Напомињемо да је *reverse-charge* модел разматран као једно од системских решења за сузбијање незаконите евазије пореза на додатну вредност у Европској унији. Опширније о ставовима Европске комисије по том питању, као и о случајевима ограничене имплементације *reverse-charge*-а у појединим државама чланицама, вид.: доле, стр. 312-336.

постојећег система пореза на додату вредност, са циљем сузбијања његове незаконите евазије.⁶⁷⁴

1. Опис модела

1.1. Начин функционисања

Суштина *reverse-charge* модела огледа се у трансферу пореске обавезе са испоручиоца на примаоца добара и услуга, уколико се ради о обвезнику са правом на одбитак претходног пореза. Извршени промет плаћа се у висини обрачунате нето цене. Порез се не исказује у рачуну.⁶⁷⁵ Обавезе обрачуна и уплате пореза на плаћену нето цену прелазе на купца. Истовремено, настаје право на одбитак претходног пореза, који се пребија на име излазне обавезе (*Vorsteuerverrechnung*).⁶⁷⁶

Коначан резултат оваквог пребијања, по правилу, биће једнак нули. Уколико обвезник користи улазе у потпуности за вршење опорезивог промета, износ обрачаног пореза на набавке биће идентичан износу претходног пореза. Једино

⁶⁷⁴ Вид.: Gunter Ammann, **Plädoyer für das Umsatzsteuer-System „Erwerbsbesteuerung mit Vorsteuerabzug“ auch in Deutschland, Ein Beitrag zur Vermeidung von Vorsteuererschleichungen**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/1994, стр. 109-112.

⁶⁷⁵ Вид.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 296. Вид. и: Gunter Ammann, **Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand**, стр. 259. Исти аутор помиње и могућност издавања рачуна са бруто ценом, од чега се само нето цена плаћа испоручиоцу, вид.: Gunter Ammann, **Vorsteuerverrechnung verhindert Umsatzsteuerbetrug**, (у: *Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002*, Hans Nieskens (Hrsg.), Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2002, стр. 86.) Разлика је у томе што у потоњем случају испоручилац обрачунава порез. Мишљења смо да је такав поступак исправан будући да испоручилац најбоље зна (с обзиром на карактеристике извршеног промета) у ком износу треба обрачунати припадајући порез.

⁶⁷⁶ У условима постојећег система испоручилац је дужник пореза на испоруку, док примаоца има право на одбитак претходног пореза (најчешће) у једнаком износу. Потраживања и обавезе различитих субјеката у њиховом односу са пореском администрацијом не могу се пребити. Ако бисмо, међутим, обавезу уплате пореза пренели на примаоца добара и услуга, он би претходни порез могао пребити са порезом који се из трансакције дугује пореској администрацији.

ако се добра и услуге набављене под окриљем *reverse-charge*-а, у целости или делимично, користе у приватне сврхе, резултат пребијања био би позитиван у корист државе.⁶⁷⁷ Дужник обавезе обрачуна и уплате пореза остаје продавац у два случаја: код испоруке за потребе крајње потрошње и код испоруке обвезнику који улазе намерава да користи за вршење неопорезивог промета, односно ослобођеног промета без права на одбитак претходног пореза.⁶⁷⁸

Но, да ли је могуће да је једноставан пренос пореске обавезе на купца адекватно средство за решавање проблема које фискусу узрокују мањкавости кредитног механизма? У чему су његове предности над потоњим? Постојећи систем обавезу плаћања дуговоаног пореза и њој кореспондирајуће право на одбитак приписује различитим субјектима. Обавеза и право су предмет самосталних, потпуно независних односа учесника трансакције према пореској администрацији. Одбитак претходног пореза није условљен претходним испуњењем обавезе испоручиоца. Овакво решење чини се исправним. У противном, обвезник који је уредно испунио своју обавезу и платио бруто цену био би доведен у незавидан положај у коме не може одбити претходни порез, јер његов саговорач исти није уплатио пореској администрацији. Са друге стране, у постојећим условима фискус је у незавиданом положају, пошто обвезник може реализовати претходни порез иако други учесник трансакције није испунио своју обавезу. *Reverse-charge* модел отклања описану дилему. Обвезник може остварити претходни порез по „уплати“ дуговоаног пореза *за који је сам одговоран*.

Децентрализовано администрирање пореза на додату вредност додатно олакшава неосновано истицање претходног пореза у постојећем систему. Редовно ће поверилац дуговоаног пореза и дужник претходног пореза бити различите

⁶⁷⁷ Вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 146. Исто важи и када се улази користе за вршење неопорезивог промета, односно ослобођеног промета без права на одбитак претходног пореза.

⁶⁷⁸ Вид.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 296. Алтернативно је могуће предвидети да се све В2В трансакције врше уз примену *reverse-charge*-а, при чему би купац био обавезан да обрачуна и плати порез, ако добра и услуге користи за потребе крајње потрошње, вршење неопорезивог промета или ослобођеног промета без права на одбитак претходног пореза, вид.: Gunter Ammann, **Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand**, стр. 258.

филијале пореске администрације. У условима *reverse-charge* модела, сва права и обавезе из конкретне трансакције остварују се пред истом јединицом пореске администрације, што умногоме олакшава контролну делатност.

Коначно, кредитни механизам не познаје системске препреке за прекомерни одбитак претходног пореза, који може прерасти у повраћај. *Reverse-charge* модел овакве бојазни отклања. Обвезник никада не може доћи у ситуацију да му се претходни порез *исплаћује*. У најбољем случају (одбитак целокупног претходног пореза), његова обавеза према држави биће једнака нули. Фискус ће, у најгорем случају, остати без додатног прихода. Умањење буџета у односу на стање које претходи трансакцији постаје незамисливо.⁶⁷⁹

1.2. Јединствени број

У садашњем систему је квалификација купца ирелевантна за поступање продавца. Штавише, ситуација је управо обрнута. Купац ће имати интерес да размишља од кога набавља добра и услуге, будући да једино по основу испорука које му врши други обвезник може одбити претходни порез. У условима *reverse-charge* модела, испоручиоцу је веома битно да зна са ким ступа у трансакцију. Од тога зависи да ли ће продају вршити по нето цени без даљих пореских обавеза, или по бруто цени, уз обавезу да дуговани порез пријави и уплати.

Он мора да буде у позицији да може поуздано да утврди идентитет другог учесника трансакције. У том циљу, сваки евидентирани обвезник добија свој јединствени број. Употребом јединственог броја купац се пред продавцем легитимише као дужник пореза из трансакције. Продавац је дужан при свакој

⁶⁷⁹ „Претходни порез не може се претворити у готов новац“, вид.: Gunter Ammann, **Vorsteuerverrechnung verhindert Umsatzsteuerbetrug**, стр. 82. У немачкој пракси познат је случај Валтера Шлајера (*Walter Schleier*), који је за пет година из државне касе успео да извуче 192.000.000 немачких марака у виду повраћаја претходног пореза.

транзакцији да изврши електронску проверу јединственог броја купца.⁶⁸⁰ Ако је, при томе, поступао са потребном пажњом, неће јемчити за дуговани износ пореза, чак, и ако купац није био овлашћен да добра и услуге набавља под окриљем *reverse-charge* механизма.

1.3. Бројније административне обавезе у циљу ефикасније контроле

Испоручилац је дужан да сваки појединачни промет, код кога је дошло до трансфера пореске обавезе на купца, евидентира и пријави. Пријава се врши на прописаном обрасцу и обухвата порески идентификациони број испоручиоца, јединствени број купца, број рачуна, датум издавања рачуна и висину пореске основице. Пријављивање је централизовано. Купац је дужан да у пореској пријави сумарно прикаже све трансакције које су вршене по нето цени.

Описана процедура треба пореској администрацији да омогући унакрсну проверу пријављених података. Евентуална одступања треба да иницирају пореску контролу.⁶⁸¹

1.4. Порески третман трансакција ниже вредности и готовински плаћеног промета

Промет вредности ниже од 500 евра (промет мале вредности) се подвргава постојећем режиму опорезивања.⁶⁸² Исто важи и за трансакције које се плаћају у

⁶⁸⁰ Електронска провера претпоставља централизовану базу података, која је технички предуслов за успешну имплементацију предложеног решења, вид.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 296.

⁶⁸¹ Вид.: Jens Pahne, *op. cit.*, стр. 147.

⁶⁸² Вид.: Gunter Ammann, **Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand**, стр. 258. Касније је предложено да се наведени цензус повиси на 5.000 евра, вид.: Jens Pahne, *op. cit.*, стр. 146. Претпостављамо да је до тога дошло како би се ограничила опасност од „мрављег криминалитета“. Тада би свега око 0,47% укупно издатих рачуна у Немачкој било подложно *reverse-charge* поступку, вид.: Hans Nieskens, **Die Umsatzsteuermissbrauchsbekämpfung**

готовом новцу.⁶⁸³ У овим случајевима, испоручилац је дужан да сам пријави и уплати порез. Уколико се износ нижи од 500 евра плаћа безготовински, може се оптимизирати између паралелних пореских третмана.⁶⁸⁴

2. Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност

Из излагања посвећеног опису *reverse-charge* модела могуће је наслутити његов потенцијал на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност.

2.1. Мање простора за неосновано истицање претходног пореза

Одбитак претходног пореза лимитиран је износом који је обвезник првобитно „платио“. Није могуће, нпр. с позивом на лажну фактуру, претходни порез истаћи у износу који превазилази кореспондирајућу пореску обавезу. Међутим, *reverse-charge* модел не нуди адекватну заштиту од истицања прекомерног пореза у границама „плаћеног“. Обвезник који има право на делимичан одбитак претходног пореза и даље га може одбити у потпуности, пропуштајући да позитивну разлику уплати у корист фиска. Исто важи и за случај у коме се

durch Reverse-Charge mit R-Check und seine Auswirkungen auf die Beratungspraxis, Fluch oder Segen?, Betriebs-Berater, 2006, стр. 358.

⁶⁸³ Примена *reverse-charge* модела ограничава се на случајеве безготовинског плаћања, јер оно оставља траг који се, по потреби, може пратити. Изузимање трансакција које се плаћају у готовом новцу треба да спречи злоупотребу јединственог броја обвезника. Ако су трансакције плаћене готовински, а с обзиром на предвиђени цензус није реч о промету мале вредности, одбитак претходног пореза биће оспорен, чак, и ако је је порез (кроз цену) плаћен добављачу, вид.: Gunter Ammann, **Vorsteuerverrechnung verhindert Umsatzsteuerbetrug**, стр. 88. У противном, паралелна егзистенција оба режима опорезивања отворила би простор за експанзију домаћих „рингишпил“ трансакција. Фантомском предузећу вршила би се безготовинска домаћа испорука под окриљем *reverse-charge*-а. По депресирању цене, набављена добра препродавала би се за готовину другом обвезнику. Он одбија претходни порез из трансакције који фантомско предузеће задржи за себе. Добра настављају свој пут по набавној цени увећаној за маржу ка првобитном продавцу у оквиру *reverse-charge* процедуре.

⁶⁸⁴ Вид.: *ibid.*, стр. 88.

претходни порез одбија у односу на набавке које се користе за потребе крајње потрошње.

2.2. Елиминација интра-кунитарних евазионих облика

У важећем систему, добављач фигурира као „убирач пореза“ у корист пореске администрације. Претходни порез може се одбити, јер фискус „верује“ да ће пореска обавеза у једнаком износу бити измирена од стране претходника у прометном циклусу. При нижој излазној обавези, купац (нпр. извозник) своје право на одбитак претаче у готов новац. Изигра ли његов претходник указано поверење, одбитак прераста у „зараду“ сауговараца на штету буџета.

Reverse-charge модел право и обавезу из исте трансакције везује за исто лице. Отпада пуко ослањање на поверење и порески морал. Одбитак претпоставља истовремену „уплату“ пореза. Чак и ако је целокупни улаз даље подвргнут извозу не може се остварити повраћај. У најбољем случају, обвезник ништа не плаћа пореској администрацији. Елиминацијом ефекта „зараде“, систем пореза на додату вредност брише се са листе извора прихода организованих криминалних удружења са искључивим циљем противправног богаћења на терет фискаса.⁶⁸⁵

⁶⁸⁵ Консеквентна примена *reverse-charge* механизма затвара простор за депресијацију цене. Фантомско предузеће не може „оборити“ цену интра-кунитарне набавке, јер нема одакле да црпи средства која би то компензовала. Процењено је да би се у одсуству интересне подлоге за организовање интра-кунитарних евазионих облика немачком фискусу обезбедио годишњи прилив од 1,5 милијарди евра, вид.: IFO-Forschungsbericht Nr. 13, стр. 85. Цитирано према: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 149. У литератури се, међутим, наводи да би паралелни опстанак кредитног, уз *reverse-charge* механизам могао анулирати описани учинак. Обвезници могу готовинским плаћањем „оптирати“ за примену постојећег режима опорезивања и тако отворити простор за организовање интра-кунитарних евазионих облика или прекомерно истицање претходног пореза, упоред.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 309. Међутим, у таквом случају купац ризикује да му се оспори одбитак претходног пореза. Савесни купац ће, стога, увек преферирати безготовинско плаћање, како не би постао жртва противзаконитог поступања другог учесника трансакције. Штавише, може се основано сумњати да је сауговарац фантомског предузећа уједно његов саучесник, јер нико други ни нема интерес да на себе, без преке потребе, презузме описани ризик. А тада је и оправдано ускратити одбитак.

2.3. Елиминација губитака који су последица одласка обвезника у стечај

Reverse-charge модел уштедеће фискусу и губитке који су последица стечаја. Како одбитак претпоставља „уплату“ пореза, стечај типа II *de facto* више не би био могућ. Губици који су последица стечаја типа I ограничили би се на ситуације у којима долази до обрачуна пореза.

2.4. Позитивни резултати у домену излазне евазије

Потенцијал *reverse-charge* модела идентичан је потенцијалу Митлер модела - излазна евазија ограничила би се на трансакције са крајњим потрошачима и на са њима изједначене трансакције, тј. трансакције са обвезником који не остварује право на одбитак претходног пореза.⁶⁸⁶

3. Ризик од ескалације постојећих и појаве нових облика евазије

3.1. Експанзија „мрављег криминалитета“

И код *reverse-charge* модела, порески третман је опредељен квалификацијом купца добара и услуга. Добављач добија „зелено светло“ да промет изврши по нето цени, ако се купац позове на свој јединствени број. Стога су оправдане претпоставке да би овакав режим опорезивања погодовао честим злоупотребама

⁶⁸⁶ *Reverse-charge* не пружа адекватну заштиту ни од извесних облика излазне евазије, који су последица злоупотребе диференцираног пореског третмана. Примера ради, без разлике у односу на постојеће стање, испоручилац крајњем потрошачу може преквалификовати промет у циљу примене ниже пореске стопе. Извозна евазија типа I, чак, би се битно олакшала. Обвезник више не мора потраживати (од пореске администрације) претходни порез, како би „растеретио“ набавке у односу на које фингира извоз. Довољно је да сам, у пореској пријави, изврши пребијање са једнаким резултатом.

јединственог броја.⁶⁸⁷ Крајњи потрошачи могу доћи у искушење да фингирају својство обвезника и тако остваре уштеде у висини припадајућег пореза. Велики број ситних превара може створити подједнаку штету као и неколико великих.⁶⁸⁸ Штавише, њих је из објективних разлога далеко теже контролисати, о чему је напред већ било речи.

Међутим, за разлику од Митлер модела, који би дословно капитулирао пред овим обликом евазије, *reverse-charge* моделу својствени су заштитни механизми чији ефекат не треба олако потценити. Свакодневне трансакције ниже вредности опорезују се без обзира на квалификацију купца.⁶⁸⁹ Што је још важније, све готовинске трансакције, независно од њихове вредности, подвргнуте су постојећем режиму опорезивања. Стога „лажни обвезник“ нужно мора на себе да преузме ризик безготовинског плаћања ако добра и услуге настоји да купи по нето цени.⁶⁹⁰

3.2. Миграција фантомских предузећа ка В2С трансакцијама

Описане препреке за ширење „мрављег криминалитета“ могу се превазићи укључивањем фантомских предузећа у прометни циклус као „анонимне споне“ између обвезника и крајњег потрошача. *Modus operandi* остаје исти – добра се набављају с позивом на јединствени број, плаћају безготовински, цена се потом

⁶⁸⁷ Вид.: Dirk Ehlscheid, Björn Büscher, **BB-Forum: Ist-Besteuerung mit Treuhandkonto – ein betrugssicheres Umsatzsteuermodell!**, *Betriebs-Berater*, 2006, стр. 523; Walter Tiedtke, **Umsatzsteuerbetrug in Theorie und Praxis – Von Karussellen, Schwindeleien und Gesetzgebungsarbeiten -**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2004, стр. 9.

⁶⁸⁸ Процене су да би губици приписиви овом облику евазионог поступања достигли износ уштеда које би настале имплементацијом *reverse-charge* модела, вид.: IFO-Forschungsbericht Nr. 13, стр. 85. Цитирано према: Jens Pahnke, *op. cit.*, стр. 149.

⁶⁸⁹ Са изузетком случаја у коме обвезник оптира за безготовинско плаћање.

⁶⁹⁰ Трагом новчаних токова надлежни органи би релативно једноставно могли открити учиниоца, вид.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 311. До неопорезоване крајње потрошње и даље би могло доћи ако би нпр. при отварању рачуна код банке били пружени лажни подаци о идентитету власника рачуна. Тада би истрага остала без успеха. Међутим, нереално је очекивати да би овакво поступање могло попримити размере достојне квалификације „мрављег криминалитета“.

депресира (на штету конкуренције) и добра се препродају крајњем потрошачу, без уплате припадајућег пореза фискусу. Дакле, и овде је (као и код Митлер модела) основана бојазан да би фантомска предузећа просто трансферисала своју „пословну делатност“ из сфере В2В ка В2С трансакцијама, које се врше с исказаним порезом.⁶⁹¹

3.3. Максимизовање „профита“ одлагањем евазије до фазе малопродаје

Reverse-charge модел повећава атрактивност евазије у фази малопродаје. Из система наплате *de facto* се искључују поуздани обвезници, попут произвођача или трговаца на велико. Порез на укупну вредност трансакције кумулира се у фази крајње потрошње. Обвезник више не мора да врши интра-комунитарне набавке или да ризикује контролу (тражењем повраћаја) у намери да улазе „растерети“ од пореза генерисаног у ранијим фазама прометног циклуса. За то је довољан позив на јединствени број и безготовинско измирење цене било ког домаћег испоручиоца.

4. Привредна оријентисаност предложеног решења

4.1. Утицај *reverse-charge* модела на ликвидност обвезника

Reverse-charge модел има импликација на ликвидност оба учесника трансакције. Добављач се не може наћи у неповољној позицији да мора да предфинансира износ пореза, тј. да мора да измири своју обавезу према пореској администрацији, иако његов следбеник претходно није испунио своје уговорене обавезе (*Vorfinanzierungseffekt*). Међутим, партнер уредног платише изгубиће привилегије које нуди постојећи систем – привремено побољшање ликвидности које је последица задржавања (током пореског периода) наплаћеног пореза до доспелости његове пореске обавезе. И обрнуто, уредни платиша не мора чекати истек пореског периода како би повратио претходни порез, који је (током

⁶⁹¹ Упоред.: COM(2004) 260 final, стр. 16.

пореског периода) платио добављачу као интегрални део фактурисаног износа. „Уплата“ пореза се временски преклапа са вршењем одбитка. На губитку је једино неуредни платиша који је у важећем режиму опорезивања фаворизован, будући да може одбити претходни порез (и тако побољшати своју ликвидност) и онда када није платио фактурисану цену.

Изгледа да постојеће решење опонира здравој логици. Оно погодује неуредном платиши, а штети уредном. Ефекат *reverse-charge* модела дијаметрално је супротан – погодује уредном платиши, а не фаворизује неуредног. Оно што је нелогично постаје логично. Текући инвестициони потенцијал обвезника се побољшава, или се барем не нарушава (уколико наиђе на несавесног партнера).

4.2. Отклањање тржишних дисторзија

Reverse-charge модел елиминише тржишне дисторзије. У литератури се наводи да постојећи систем опорезивања умањује конкурентност домаћих испоручилаца у односу на добављаче из других држава чланица.⁶⁹² Погледајмо ово на примеру немачког обвезника.

Уколико добра набавља од домаћег испоручиоца немачки обвезник:

- порез плаћен кроз цену може повратити најраније по истеку пореског периода (предфинансирање пореза);⁶⁹³
- у случају да захтева повраћај, (нарочито новоосновани субјект) може рачунати са пореском контролом;

⁶⁹² И обрнуто, јача конкурентност интра-кунитарног купца у односу на домаћег, вид.: Gunter Ammann, *op. cit.*, стр. 80-81. и 86. С обзиром на то да се порез наплаћује при увозу, предстојеће разматрање ирелевантно је за нашу земљу. Повраћај пореза који је плаћен при увозу одлаже се до истека пореског периода, баш као и порез који је плаћен при домаћој набавци.

⁶⁹³ Што је порески период дужи, то су и негативни учинци овог ефекта израженији.

- у случају да захтева повраћај, од њега се може тражити да пружи гаранцију у висини пореза, чији повраћај тражи до окончања провере основаности захтева за повраћај;
- може јемчити за обавезу испоручиоца, ако је знао или могао знати да сауговорач неће платити порез.

Уколико добра набавља од добављача из друге државе чланице немачки обвезник:

- неће предфинансирати порез, јер је интра-комунитарна испорука ослобођена док се порез на интра-комунитарну набавку аутоматски пребија са претходним порезом у једнаком износу;
- неће бити контролисан, јер повраћај не може ни настати;
- из истог разлога сувишни постају и гаранција, и јемство.

Предности интра-комунитарних набавки (на које се примењује *reverse-charge*) у поређењу са домаћим испорукама су евидентне. Имплементацијом предложеног решења у европским оквирима елиминишу се описане ненеутралности.

5. Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске админитрације

С обзиром на то да би се плаћање пореза у највећем броју случајева суспендовало до фазе крајње потрошње, имплементацијом предложеног решења оствариле би се уштеде на име трошкова фракционе наплате која у бити не генерише порески приход. Нажалост, тиме се исцрпљује листа аргумената које можемо истаћи у прилог предложеног решења, по основу административног растерећења пореског система.

Кредитни механизам паралелно коегзистира са *reverse-charge* механизмом и порески систем се додатно компликује. Порески третман ће зависити од квалификације купца, вредности промета и начина плаћања.

Предложеном решењу својствене су и нове обавезе формалне природе, које обе стране порескоправног односа излажу повећаном административном трошку. Обвезник (па чак и мали трговци који испоручују добра ниже вредности)⁶⁹⁴ мора располагати адекватном опремом за електронско читавање јединственог броја купца. Поред тога, он мора рачунати са додатним обавезама деклараторне природе (нпр. пријављивање сваке појединачне испоруке власнику јединственог броја).

Електронска провера јединственог броја претпоставља централизовану базу података. Зарад правне сигурности испоручиоца и заштите пореског прихода таква база треба да буде поуздана. Појачани људски ресурси на страни пореске администрације неопходни су, како би се савладао прилив додатних информација, а база редовно одржавала. Ефикасна унакрсна провера података и истрага уочених одступања, као и значајан пораст броја обвезника које треба контролисати (будући да се терет наплате укупног износа пореза трансферише у последњу фазу прометног циклуса) оптеретиће постојеће контролне капацитете.

6. Фискална очекивања

Reverse-charge модел не предвиђа измене фактора који се одражавају на висину пореског терета. Отпорнији је на разноврсне облике улазне евазије. Истовремено, он отвара врата озлоглашеном „мрављем криминалитету“, иако у битно другачијим размерама у поређењу са Митлер моделом. Ако узмемо у обзир и неизбежни пораст административних трошкова, тешко је дати поуздану оцену о кретањима у државној каси које би његова имплементација покренула.

⁶⁹⁴ Подсећамо да модел и у том случају допушта примену *reverse-charge*-а ако се плаћање врши безготовински.

7. Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додату вредност

7.1. Привид система фракционе наплате пореза

Заговорници *reverse-charge* модела истичу да се њихово решење оптимално уклапа у фундаменталне принципе европског система пореза на додату вредност. Пошто одбитак претходног пореза претпоставља његову „уплату“ у свакој фази прометног циклуса, начело фракционе наплате пореза (свефазност) остаје нетакнуто. Једина разлика у односу на владајуће решење види се у томе што се порез, уместо да буде плаћен другом учеснику трансакције, директно „уплаћује“ фискусу.⁶⁹⁵

Европска комисија, међутим, не дели ово становиште. По њеном виђењу, генерални трансфер пореске обавезе на купца добара и услуга коси се са поменутиим начелом.⁶⁹⁶ Мишљења смо да је гледиште Европске комисије исправно. Фракциона наплата постаје привидна, „празна љуштура“, јер се у стварности прилив буџету суспендује све до фазе крајње потрошње.⁶⁹⁷

Reverse-charge фракциона наплата се не уклапа ни у контуре механизма фракционе наплате дефинисаног у чл. 1 (2) Директиве 2006/112/ЕС. Порез на додату вредност своје име управо дугује техници (фракционе) наплате, где се од пореза обрачунатог на излазни промет одбија порез плаћен на улазни промет

⁶⁹⁵ Вид.: Gunter Ammann, *op. cit.*, стр. 84. Вид. и: Gunter Ammann, **Anmerkungen zum Entwurf des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes - Umsatzsteuer-Betrug mit Vorsteuer-Verrechnung vermeiden** -, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2001, стр. 433.

⁶⁹⁶ Вид.: European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, Review and update of VAT strategy priorities**, COM(2003) 614 final, стр. 19; COM(2004) 260 final, стр. 16.

⁶⁹⁷ Да то није тако, не би стајао ни аргумент да се из система наплате пореза искључују поуздани обвезници из ранијих фаза прометног циклуса. О фактичком одсуству фракционе наплате код *reverse-charge* модела, упоред: Barbara Hendricks, **Ist-Versteuerung und ein Cross-Check-Verfahren**, *ifo Schnelldienst*, 2/2004, стр. 39.

услед чега се, у крајњем ефекту, опорезује само додата вредност из односне фазе прометног циклуса. Фискус фрагментарно приходује пропорционално додатом вредности генерисаној у прометном циклусу. У условима *reverse-charge* технике (фракционе) наплате, обвезник увек обрачунава и „уплаћује“ порез на укупну вредност (а не само додату) трансакције. Кумулативан ефекат елиминише се одбитком претходног пореза у једнаком износу, што у бити води приходавању тек у последњој фази прометног циклуса, и то у висини пореза који је сразмеран укупној вредности трансакције. Није више реч о порезу на додату вредност, већ о порезу на укупну вредност трансакције, тј. порезу на промет у малопродаји. Свефазна наплата пореза само је привидна.

У следећој табели упоредићемо ефекте фракционе наплате у условима постојећег и *reverse-charge* система:

Табела 10. Ефекти фракционе наплате у условима постојећег и *reverse-charge* система ПДВ

Фаза промета	ФРАКЦИОНА НАПЛАТА				REVERSE-CHARGE ФРАКЦИОНА НАПЛАТА			
	A ¹⁾	B ²⁾	B ³⁾	Г ⁴⁾	A	Б	В	Г
I	100	10%	10	10	100	10%	0 (10-10)	0
II	100	10%	10 (20-10)	20 (+10)	100	10%	0 (20-20)	0
III (малопродаја)	100	10%	10 (30-20)	30 (+10)	100	10%	30	30 (+30)

¹⁾ Додата вредност у односној фази прометног циклуса.

²⁾ Пореска стопа.

³⁾ Пореска обавеза генерисана у односној фази прометног циклуса (обрачунати порез – претходни порез).

⁴⁾ Промене стања у државној каси по окончању односне фазе прометног циклуса.

7.2. Генерални трансфер пореске обавезе на купца добара и услуга

Предложено решење коси се са одредбом чл. 193 Директиве 2006/112/ЕС, по којој је дужник пореза редовно обвезник који врши промет добара и услуга; само изузетно је то друго лице. *Reverse-charge* модел изврће однос правила и изузетка. Стога је његово увођење незамисливо без измене важећег правног оквира.

7.3. Унилатерална примена *reverse-charge* модела

Предложено решење не ремети важећи порески третман интра-комунитарних трансакција. Штавише, он је послужио као инспирација његовим творцима. Са друге стране, консеквентна примена *reverse-charge* механизма суштински мења постојећу технику наплате пореза, те би унилатерална имплементација нарушила остварени степен хармонизације комунитарног законодавства и негативно се одразила на атрактивност „европског привредног простора“. Због тога је Европска комисија опциону примену генералног *reverse-charge* механизма одбацила као концепт.⁶⁹⁸

8. *Reverse-charge* модел као адекватна алтернатива постојећем систему

Мишљења смо да аргументација која се може изнети на штету *reverse-charge* модела има превагу над оним што се може истаћи у његову корист. Његов анти-евазиони потенцијал посве је непредвидив. Он се коси са фундаменталним принципима европског система пореза на додату вредност и повлачи веће трошкове администрирања. Њему су, заправо, иманентне исте слабости као и Митлер моделу. Стога се ни наш коначни суд о прихватљивости предложеног решења у смислу адекватне алтернативе важећем систему не може разликовати од оног који смо раније дали.

III Модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером

Представљени модели (Митлер модел и *reverse-charge* модел) ефикасно би се супротставили интра-комунитарним евазионим облицима и редуковали могућности за неосновано истицање претходног пореза и настанак губитака по

⁶⁹⁸ Вид.: COM(2008) 109 final, стр. 10.

основу стечаја. Њиховом имплементацијом, међутим, буџет би се изложио новим опасностима, нимало слабијег интензитета од отклоњених. Дуалним режимом опорезивања промета постојећи систем додатно би се закомпликовао. Уз све то, и измена комунитарног законодавства била би неизбежна.

У намери да отклони слабе тачке описаних модела, уз истовремено очување њихових позитивних учинака у пуном обиму, Савезно министарство финансија Немачке (*Bundesministerium der Finanzen*) представило је крајем 2003. године модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером.⁶⁹⁹

1. Опис модела

1.1. Општи прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације

У условима постојећег система, настанак пореске обавезе редовно се везује за извршење промета.⁷⁰⁰ Уколико је остварењу промета претходила делимична наплата, односно наплата у целости, онда ће ова чињеница постати примарна за одређивање настанка пореске обавезе.⁷⁰¹ Обвезник је дужан да пријави опорезиви промет из пореског периода и да уплати припадајући порез, чак, и ако од следбеника није наплатио уговорену цену. Са друге стране, за одбитак претходног пореза морају се испунити кумулативно прописани законски услови из чл. 28 ЗПДВ. Измирење цене није један од услова за реализацију претходног пореза. Довољно је да обвезник поседује фактуру другог обвезника. Дакле, за опорезивање је релевантно да је износ накнаде фактурисан (*Besteuerung nach vereinbarten Entgelten, Soll-Besteuerung*), али не и наплаћен (*Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, Ist-Besteuerung*). Прелазак на другу варијанту опорезивања представља суштину предложеног решења.

⁶⁹⁹ Вид.: *Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check*, стр. 16-19.

⁷⁰⁰ Вид.: чл. 16, ст. 1, тач. 1) ЗПДВ.

⁷⁰¹ Вид.: чл. 16, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ.

Испоручилац би био дужан да промет пријави и порез плати тек по пријему уговорене накнаде. И право на одбитак претходног пореза настало би у истом моменту. Међутим, одбитак се у стварности може вршити тек по испуњењу извесних обавеза од стране испоручиоца. Овде нарочито имамо у виду пријаву и уплату пореза.⁷⁰²

1.2. Отклањање ризика од ускраћивања права на одбитак директном уплатом пореза фискусу

Уколико се одбитак претходног пореза не услови претходним испуњењем пореске обавезе, домашај предложеног решења у сузбијању незаконите евазије пореза биће посве ограничен. Измирење рачуна *per se* није никаква гаранција да ће продавац припадајући порез пријавити и уплатити док би купац и даље вршио одбитак.⁷⁰³

Међутим, ако до условљавања дође, то би практично значило да и фискална неутралност пореза на додату вредност зависи од ажурности испоручиоца у испуњењу законских обавеза. Купац се може наћи у неповољној ситуацији да и поред измирења цене не може остварити своје право због тога што његов сауговорач није благовремено пријавио дуговани порез. Оваквом решењу својствене су и тешкоће у практичној примени. Примера ради, на који ће начин купац знати да ли је и у којој мери продавац пријавио и платио порез?

⁷⁰² Предлагачи на више места помињу „нарочито пријаву пореза“ (*insbesondere angemeldet hat*) од стране вршиоца промета, вид.: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, стр. 17. и 18. Међутим, условљавање одбитка претходног пореза „нарочито пријавом пореза“ *a priori* не искључује условљавање одбитка претходним измирењем пореске обавезе. То наговештавају и сами предлагачи, вид.: *ibid.*, стр. 18. Упоред. и: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 304.

⁷⁰³ Упоред.: Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 8.

Описани проблем могуће је превазићи тако што ће купац имати алтернативу да порез исказан у рачуну директно плати пореској администрацији.⁷⁰⁴ Пореска обавеза тада се не преноси на примаоца добара и услуга као што је то случај код *reverse-charge* модела. Дужник пореза и даље остаје испоручилац. Он се једино ослобађа обавезе плаћања пореза уколико купац оптира за понуђену могућност, с тим што га је и даље дужан пријавити. Разуман обвезник редовно ће користити ову алтернативу. На тај начин, без додатних трошкова, осигураће своје право.⁷⁰⁵ Као допунску меру заштите пореског прихода, предлагачи помињу и јемство купца за неиспуњење пореске обавезе продавца. Ово би, сигурни смо, учврстило опредељење купца у правцу директне уплате дугованог пореза.

На овом месту се инсистира на истовременој уплати нето цене и износа пореза током пореског периода. Тиме се одступа од општих правила о доспелости пореске обавезе.⁷⁰⁶ Превремена уплата пореза образлаже се тиме што ће једино тако добављач знати да порез треба искључиво да пријави.⁷⁰⁷ Битан недостатак описане технике наплате видимо у нарушавању ликвидности купца ако и његови купци редовно оптирају за директну уплату.⁷⁰⁸

⁷⁰⁴ Зарад једноставности и лакше провере извршених уплата, предлаже се да се сва плаћања врше централно, на рачун једне пореске службе, вид.: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, стр. 17.

⁷⁰⁵ Одбитак се тада може вршити независно од тога да ли је продавац пријавио порез, вид.: *ibid.*, стр. 18.

⁷⁰⁶ Уколико би измирење пореске обавезе и при директној уплати било подвргнуто општим роковима, онда би описани систем неодољиво подсећао на *reverse-charge*, упоред.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 305.

⁷⁰⁷ Вид.: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, стр. 18. Истина, ако купац плаћање изврши, рецимо, 30. априла, до доспелости продавчеве обавезе 10. маја већ ће се знати да ли он треба да плати порез или не (подсећамо да оптирање за директну уплату не води трансферу пореске обавезе, те је дужник пореза и даље продавац). Ако би и при директној уплати важила општа правила о доспелости, онда се пре 10. маја не би знало да ли је порез заиста и плаћен, а тада је већ касно да продавац правовремено измири своју пореску обавезу.

⁷⁰⁸ У таквом случају обвезник би редовно из наплаћене нето цене (на своје излазе) морао измиривати бруто цену (на своје улазе). Реч је о проблему својственом IFO моделу, вид.: доле, стр. 298.

1.3. Механизам унакрсне провере података (*cross-check*)

Сваки обвезник дужан је да по истеку пореског периода⁷⁰⁹ поднесе пореску пријаву, у којој исказује сваки појединачно остварени промет за који је плаћена цена, са изузетком промета ниже вредности.⁷¹⁰ Пријава се врши електронски. Испоручилац у пријави наводи вредност сваког промета, износ обрачунатог пореза и јединствени број сваког купца. Издати рачун мора да садржи јединствене бројеве оба учесника трансакције. Купац је, такође, дужан једном месечно да пријави сваку појединачну набавку са издвојеном назнаком њене вредности, износа претходног пореза и јединственог броја добављача.

Пореска администрација врши електронску унакрсну проверу пријављених података.⁷¹¹ Овај поступак треба да осигура буџетски приход, тако што ће одбитак претходног пореза бити одложен најраније до момента пријаве пореза на страни

⁷⁰⁹ Предвиђено је увођење јединственог месечног пореског периода за све обвезнике, вид.: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, стр. 17. Оптимално функционисање предложеног модела, заправо, не би ни било могуће у одсуству јединственог пореског периода. Унакрсна провера података била би отежана. Поред тога, право купца на одбитак претходног пореза (ако за њега важи месечни порески период) било би неосновано пролонгирано све до настанка обавезе продавца да излазни промет декларише (ако за њега важи квартални порески период). Тиме би се, уједно, отклониле опасности иманентне дуалном пореском периоду, вид.: горе, стр. 167.

⁷¹⁰ Како систем и порески обвезници не би били преоптерећени, испоруке ниже вредности се посебно не пријављују нити се врши њихова унакрсна провера. Реч је о промету који се, по правилу, плаћа у готовом новцу износа до 500 евра, вид.: *ibid.*, стр. 17. Помиње се и цензус од 1.000 евра, вид.: Barbara Hendricks, *op. cit.*, стр. 40. и 5.000 евра, вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 160. И када је реч о промету ниже вредности, опорезивање се врши према принципу наплаћене реализације.

⁷¹¹ У постојећем систему оваква унакрсна провера могућа је тек у поступку теренске контроле. Пријава обвезника не пружа податке службеницима пореске администрације на основу којих они могу утврдити да ли је истакнути претходни порез заиста и пријављен од стране другог учесника трансакције.

испоручиоца. Претпоставка је да је промет плаћен тек када се изврши његова пријава.⁷¹²

2. Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност

Успех предложеног модела у борби са незаконитом евазијом пореза на додату вредност варираће у зависности од карактера пореских обавеза које се морају испунити пре него што се дозволи одбитак претходног пореза. Стога се исправним чини и учинак предложеног решења ценити у склопу наведеног.

2.1. Отклањање опасности од интра-комунитарних евазионих облика

Сам прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације са собом не носи видан бољитак у борби са интра-комунитарним евазионим облицима. Уместо да фискусу не плати „обрачунати“ порез, фантомско предузеће неће платити „наплаћени“ порез, пошто се мења догађај који иницира настанак пореске обавезе. И даље је цену могуће депресирати баш као и у условима постојећег система. И даље се одбитак може вршити независно од испуњења пореске обавезе другог учесника трансакције.⁷¹³ Због тога, и интересна подлога за организовање интра-комунитарних евазионих облика у потпуности остаје очувана. Не видимо ни како би се стање у корист фискаса изменило ако се одбитак претходног пореза услови искључиво пријавом оствареног промета. Међутим, уколико се одбитак учини зависним од претходне уплате дугованог пореза, малверзације овог типа приписале би се прошлости. Једнак ефекат има директна уплата пореза фискусу.

⁷¹² Вид.: *Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check*, стр. 18.

⁷¹³ Упоред.: Werner Widmann, *Mittel und Wege zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung*, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2005, стр. 17.

2.2. Губици који су последица одласка обвезника у стечај

Овде би већ сам прелазак на принцип наплаћене реализације дао позитивне резултате. Фискус се више не може наћи у ситуацији да сноси трошак претходног пореза, који је инсолвентни обвезник реализовао непосредно пред одлазак у стечај, док његов добављач корекцијом пореске основице из ненаплаћене трансакције поврати првобитно уплаћен порез (стечај типа II). Са друге стране, продавац и даље може по наплати цене отићи у стечај, а да порез претходно није платио пореској администрацији (стечај типа I). Ништа не мења ни што би одбитак претходног пореза био могућ тек по пријави остварене трансакције. Једино трећа опција (условљавање одбитка претходном уплатом пореза) фискусу пружа адекватну заштиту. Губици би се тада ограничили на фазу крајње потрошње.

2.3. Ограничене могућности за неосновано истицање претходног пореза

Унакрсном провером пријављених података лако се може открити *самостални* покушај обвезника да претходни порез реализује у вишем износу од оног који је други учесник трансакције пријавио.⁷¹⁴ Међутим, она неће дати резултат када су учесници трансакције истовремено и саучесници у евазионом поступању. Неосновани захтев једноставно се може утемељити пријавом излазне обавезе у једнаком износу.⁷¹⁵ Једино би претходна уплата пореза у висини траженог одбитка у потпуности елиминисала подложност овом облику евазионог поступања - још један доказ да она нема праву алтернативу.

⁷¹⁴ Саморегулаторна функција пореза на додату вредност би у условима предложеног модела била нарочито ефикасна. Ако купац истакне претходни порез у прекомерном износу разоткриће га нижа пријава пореске обавезе (јер продавцу није у интересу да пријави више од онога што дугује). Уколико продавац пријави нижу излазну обавезу, разоткриће га пријава вишег претходног пореза (јер купац неће пристати на одбитак претходног пореза у нижем износу од оног који је стварно платио).

⁷¹⁵ „Пријава лажних података који се подударују сигурно није тежа од издавања лажних фактура“, вид.: Werner Widmann, *op. cit.*, стр. 17.

Предложено решење ни на који начин не стоји на путу истицању прекомерног претходног пореза у границама пријављеног (плаћеног). Обвезник који има право на делимичан одбитак претходног пореза и даље га може одбити у већем износу од законом дозвољеног, или потраживати претходни порез на добра и услуге које користи као крајњи потрошач.

2.4. Трансфер излазне евазије ка В2С трансакцијама

Прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације неће се, сам по себи, одразити на постојеће могућности за вршење излазне евазије, те ни на њене размере. Резистентност предложеног решења на овај облик евазије последица је интегрисаног механизма унакрсне провере. Сумњамо да ће се обвезник одважити да остварени промет пријави у износу који се не подудара са износом исказаног претходног пореза, када поуздано зна да ће тиме иницирати пореску контролу.

Због тога је основано очекивати да ће се излазна евазија трансферисати ка сфери В2С трансакција како би измакла унакрсној провери. Међутим, иако код ових трансакција није могуће простим поређењем података разоткрити евазионо поступање, оне нису сасвим изопштене из домаћаја унакрсне провере. Испоручилац крајњем потрошачу, који је склон непријављивању оствареног промета у стварном износу, и даље је изложен ризику да буде откривен. Наиме, на његово поступање може указати упечатљиво висок улазни промет (који више није могуће једноставно „сакрити“ одрицањем од претходног пореза), о чему пореска администрација добија податке од његовог добављача, у односу на излазни промет. Изузетак представља услужни сектор коме оваква несразмера није страна.

Предложено решење није имуно ни на малверзације са диференцираним пореским третманом. Обвезник може своју пореску обавезу умањити применом ниже пореске стопе од законом прописане. Подједнако је могуће пријавити извоз у намери реализације претходног пореза, иако добра у стварности завршавају на домаћем тржишту (извозна евазија-тип I).

2.5. „Мрављи криминалитет“

За разлику од Митлер модела и *reverse-charge* модела, који предвиђају диференцирани порески третман у зависности од квалификације купца, услед чега врата отварају озлоглашеном „мрављем криминалитету“, овде то није случај. Обвезник је дужан да у фактури искаже припадајући порез, независно од тога ко се појављује у улози његовог сауговарача. Он не мора „познавати“ свога купца.⁷¹⁶ Тиме се отклања опасност од могућег лажног представљања у циљу набавке добара и услуга по нето цени.

3. Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске администрације

Предложено решење оптимално се уклапа у контуре постојећег система.⁷¹⁷ То је његова предност у односу на алтернативе. Њему није својствен дуални режим опорезивања, те се порески третман додатно не компликује.

Међутим, његова имплементација изазвала би осетни пораст трошкова администрирања пореза. Сви обвезници морају вршити пријаву сваког појединачно оствареног промета (са изузетком промета вредности ниже од предвиђеног цензуса)⁷¹⁸. И динамика пријављивања била би интензивирана преласком на јединствени месечни порески период. Како се пријава обавезно врши електронским путем, обвезници морају бити адекватно технички опремљени. Свакодневно пословање оптеретиле би и чешће контроле, јер свака грешка при уносу података може иницирати њено покретање. Укратко речено,

⁷¹⁶ Напротив, у интересу му је да „познаје“ свога добављача, како се не би изложио ризику од ускраћивања права на одбитак претходног пореза или јемства за неплаћени порез.

⁷¹⁷ Вид.: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, стр. 18.

⁷¹⁸ Фаза малопродаје, за коју би увођење предложеног модела проузроковало несразмерно оптерећење и практичне тешкоће у реализацији, на овај начин би се растеретила.

административни трошкови не би се никако могли одржати на постојећем нивоу.⁷¹⁹

Додатно оптерећење привреде не споре ни предлагачи. За утеху, они наводе извесна побољшања у корист обвезника. Тако би се нижи евазиони потенцијал понуђеног решења позитивно одразио на конкурентност обвезника. Поред тога, данас је обвезник на штету своје ликвидности дужан да плати ПДВ који још није наплатио од следбеника у прометном циклусу. Преласком на опорезивање према принципу наплаћене реализације не долази више до предфинансирања пореза.⁷²⁰

Увођење поузданог система електронске унакрсне провере претпоставља појачане људске и технолошке капацитете пореске администрације.⁷²¹ Пореска администрација мора бити у стању да се избори са енормним приливом информација које треба унакрсно проверити. Поред тога, ненамерне грешке при уносу података у пореску пријаву увек би биле повод за додатни ангажман пореске администрације, чије је размере готово немогуће сагледати. Тиме би се, уједно, скренула пажња пореске контроле од евазионих подухвата, код којих случајних одступања сасвим сигурно неће бити.

Са друге стране, наплата пореза постаје сигурнија, а штеди се и ликвидност физикуса. Данас пореска администрација мора одобрити одбитак претходног пореза када су законски услови испуњени, чак, и ако пореска обавеза није

⁷¹⁹ Претпоставка је да би додатно административно оптерећење немачке привреде превазишло износ од милијарду евра, вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 163. Због тога је оправдано очекивати да би имплементација предложеног решења наишла на снажан отпор привреде, вид.: Werner Widmann, *op. cit.*, стр. 17.

⁷²⁰ Вид.: Barbara Hendricks, *op. cit.*, стр. 40-41.

⁷²¹ Претпоставља се да би се додатно оптерећење пореске администрације могло упоредити с оним које са собом носе Митлер модел и *reverse-charge* модел. Количина информација које треба подвргнути унакрсној провери значајно би се редуковала прописивањем цензуса за утврђивање промета ниже вредности (који не би био подвргнут унакрсној провери), вид.: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, стр. 19.

измирена. Тада она предфинансира износ пореза. Уколико очекивана уплата дефинитивно изостане, у буџету настаје мањак у односу на стање које претходи трансакцији. Предложено решење нуди механизме са којима овако нешто више не би било могуће.

4. Фискална очекивања

Ни модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером нема утицаја на факторе који се одражавају на висину пореског терета. Оправдано је очекивати пораст пореског прихода на име већег анти-евазионог потенцијала предложеног система опорезивања у односу на постојећи. У којој мери, зависи од његовог конкретног концепта. Прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације, сам по себи, не би значио много. Дискутабилно је да ли би додатни приход био довољан да компензује високе трошкове механизма унакрсне провере. Међутим, уколико одбитак условимо претходним испуњењем пореске обавезе, основано можемо тврдити да би његовом имплементацијом фискус био на добитку. Ово тим пре, што предложено решење не отвара врата новим облицима евазије.

5. Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додату вредност

Модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером не води драстичним модификацијама система пореза на додату вредност. Фундаментални принципи опстају у неизмењеном облику. Без сумње, и даље је реч о општем, свефазном⁷²², индиректном, економски неутралном порезу на потрошњу. Ипак, његова имплементација није могућа без одређених измена важећег правног оквира.

⁷²² За разлику од Митлер модела и *reverse-charge* модела, код којих је свефазност само привидна, то овде није случај. Механизам фракционе наплате је нетакнут. Обвезник је дужан да у свакој фази прометног циклуса обрачуна и плати припадајући порез.

5.1. Генерални прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације

Директива 2006/112/ЕС у чл. 63 настанак пореске обавезе везује за извршење промета добара и услуга. Исти моменат релевантан је и за настанак права на одбитак претходног пореза сходно чл. 167. Постојеће комунитарно законодавство, дакле, као опште правило предвиђа принцип фактурисане реализације. Код принципа наплаћене реализације пореска обавеза настаје када је рачун плаћен, а не (као код принципа фактурисане реализације) када је промет извршен. То иницира и настанак кореспондирајућег права на одбитак претходног пореза.⁷²³

Међутим, чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС оставља могућност државама чланицама да у односу на „одређене трансакције и одређене категорије обвезника“ предвиде опорезивање према принципу наплаћене реализације. То је у литератури покренуло дискусију око неопходности измене комунитарног законодавства за имплементацију предложеног решења. Схватања су подељена.

5.1.1. Прво мишљење: измена комунитарног законодавства није неопходна

Захваљујући чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС, опорезивање према принципу наплаћене реализације начелно је допуштено важећим комунитарним законодавством. Стога ни имплементација предложеног решења не изискује његову измену. Холгер Штади (*Holger Stadie*) не спори да важећа комунитарна регулатива везивање настанка пореске обавезе за измирење договорене цене допушта само код „одређених трансакција“, односно „категирија обвезника“. Али, она не прецизира о којим је то „одређеним трансакцијама“, односно „категиријама обвезника“ заправо реч, нити по питању њиховог могућег броја познаје било каква ограничења. Због тога би свака држава чланица примену оваквог третмана могла предвидети за (произвољно) широк круг обвезника (трансакција). Последица тога била би прерастање изузетка *de facto* у правило, док би преостале

⁷²³ Вид.: Dirk Ehlscheid, Björn Büscher, *op. cit.*, стр. 523.

групе обвезника (трансакција) остале подвргнуте постојећем режиму, и тако се нашле у неједнаком и уједно неповољнијем положају. Из овога нужно произлази да су на основу чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС државе чланице овлашћене да самостално предвиде примену оваквог „општег изузетка“ на све обвезнике (трансакције).⁷²⁴

У прилог свом становишту Штади наводи и пресуду Европског суда правде из 1995. године у случају C-144/94 (*Italitica v Trapani VAT Office*).⁷²⁵ Суд сматра да је, по основу чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС, држави чланице допуштено да опорезивању према принципу наплаћене реализације подвргне сваки промет услуга. Суд се ограничио на конкретно питање и није се изјаснио да ли се примени овог принципа, поред промета услуга, може подврћи и сваки промет добара. Аутор је, међутим, сигуран да би и на ово питање Суд дао потврдан одговор, будући да, према виђењу Суда, израз „одређене трансакције“ не познаје посебна ограничења.⁷²⁶ У коначном резултату, то би водило потпуном преласку на опорезивање према принципу наплаћене реализације.

Штади истиче и да се опорезивање према принципу фактурисане реализације коси са сврхом института претходног пореза, који треба да „растерети“ обвезника од „пореског оптерећења“ и тако загарантује економску неутралност пореза на додату вредност. У постојећем систему опорезивања одбитак није условљен претходним намирењем цене. Дакле, „растерећење“ може претходити „оптерећењу“, а то се не може оправдати.⁷²⁷

⁷²⁴ Вид.: Holger Stadie, **Das unsinnige sog. Soll-Prinzip bei der Umsatzsteuer**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/2004, стр. 137.

⁷²⁵ [1995] ECR I-3653.

⁷²⁶ Вид.: Holger Stadie, *op. cit.*, стр. 138.

⁷²⁷ Вид.: *ibid.*, стр. 137.

5.1.2. Друго мишљење: измена комунитарног законодавства је неопходна

Супротно становиште инсистира на недвосмисленој дикцији одредбе чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС. Опорезивање према принципу наплаћене реализације ограничено је на „одређене трансакције и одређене категорије обвезника“. Реч је о изузетку од општег правила. Да је европски законодавац желео да предвиди општу примену овог принципа чл. 63 Директиве 2006/112/ЕС би гласио: „Државе чланице могу настанак пореске обавезе одредити према тренутку извршења промета или намирне цене“. Тада не би ни било потребно посебно правило на основу кога је могуће предвидети опорезивање према принципу наплаћене реализације.⁷²⁸

Мишљења смо да је друго гледиште исправно и да имплементација предложеног модела нужно претпоставља измену комунитарног законодавства са којом се морају сагласити све државе чланице Европске уније.⁷²⁹

5.2. Предложено решење коси се са принципом сразмерности у опорезивању

Уколико би одбитак претходног пореза који је купац платио испоручиоцу био условљен претходном уплатом пореза пореској администрацији,⁷³⁰ овај систем, по

⁷²⁸ Вид.: Werner Widmann, **Soll oder Ist – das ist jetzt nicht die Frage!**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2004, стр. 179. Уколико следимо изнету аргументацију, предлог Уједињених региона Србије (вид.: горе, фуснота 355) био би помирљив са чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС искључиво ако се ограничи на мала и средња предузећа.

⁷²⁹ Неопходност измене постојећег правног оквира за генерални прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације не споре ни предлагачи, вид.: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, стр. 18.

⁷³⁰ Исто важи и ако би се одбитак условио претходном пријавом промета од стране другог учесника прометног циклуса, или ако се предвиди безусловно јемство за неиспуњење пореске обавезе сауговарача.

нашем мишљењу, колидирао би са принципом сразмерности у опорезивању.⁷³¹ У пракси већег броја европских уставних судова, укључујући Европски суд правде⁷³² и институције Савета Европе, формулисано је начело да мора постојати нека пропорционална (сразмерна) веза између циљева који се желе постићи и средстава које користи законодавац.⁷³³ Оваквим системом финансијске последице евазије почињене од стране једног учесника у прометном циклусу (фантомског предузећа) биле би померене на другог (купца), који можда није знао нити је могао знати за преварно поступање претходника, није имао било какве користи од таквог поступања и при томе испунио све своје уговорне обавезе (платио у потпуности цену са обрачунатим порезом).⁷³⁴ Иако је сузбијање незаконите евазије неспорно легитимни циљ сваке мере, потпун и безуслован трансфер ризика од евазије на другог (савесног) учесника прометног циклуса чини се да

⁷³¹ Право на одбитак претходног пореза је један од основних принципа пореза на додату вредност (економска неутралност пореза) и свака мера којом се ово право ограничава мора да буде у потпуности у складу са принципом сразмерности у опорезивању, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 17.

⁷³² Принцип сразмерности је један од општих принципа комунитарног законодавства и утемељен је у пракси Европског суда правде. Овај принцип налаже да мере које се усвајају не иду изван граница онога што је примерено и неопходно за остварење легитимних циљева које следи конкретно законодавство; код избора између више примерених мера, треба тежити онима које су најмање тегобне, а настали недостаци не смеју бити несразмерни циљу који се следи, вид.: ECJ, Joined cases C-96/03 and C-97/03 (*A Tempelman (C 96/03) and Mr and Mrs T.H.J.M. van Schaijk (C 97/03) v Directeur van de Rijksdienst voor de keuring van Vee en Vlees*), [2005] ECR I-1985, пар. 47. Значај циљева који се следе мора бити такав да оправдава чак и знатне негативне економске последице за одређене трговце, вид.: ECJ, Case C-331/88 (*The Queen v Minister of Agriculture, Fisheries and Food and Secretary of State for Health*), [1990] ECR I-04023, пар. 17; ECJ, Case C 86/03 (*Hellenic Republic v Commission of the European Communities*), [2005] ECR I-10979, пар. 96.

⁷³³ Вид.: Дејан Поповић, **Пореско право**, стр. 64-65.

⁷³⁴ Вид.: Beate Wohlfahrt, *op. cit.*, стр. 394. Уколико је на бази објективних критеријума утврђено да је купац знао или могао знати за преварно поступање претходника у прометном циклусу може му се ускратити право на одбитак претходног пореза, вид.: ECJ, Case C 439/04 (*Axel Kittel v État belge*), [2006] ECR I-6161.

умногоме превазилази „оно што је примерено и неопходно“ за његово остварење.⁷³⁵

Поред тога, овакво условљавање у потпуности је страном реалности. На који начин ће купац знати да ли, и у ком обиму, испоручилац испуњава своје законске пореске обавезе? Шта се дешава уколико испоручилац уопште није у обавези да уплати порез услед негативног биланса прихода и расхода у односном пореском периоду? У таквом случају, недвосмислену везу између уплаћеног пореза и кореспондирајућег одбитка није могуће успоставити.⁷³⁶

5.3. Унилатерална имплементација предложеног решења

Модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером уклапа се у фундаменталне принципе европског система пореза на додату вредност и не ремети постојећу регулативу интра-комунитарних трансакција. Са друге стране, он одступа од Директиве 2006/112/ЕС (изузетак претвара у правило) и, што је још важније, носи дилеме по питању помирљивости са принципом сразмерности у опорезивању. Из изнетих разлога, прилично смо резервисани у процени да ли би предложено решење добило подршку у Савету.⁷³⁷

⁷³⁵ Упоред.: Holger Stadie, *op. cit.*, стр. 141. Помирљивост са принципом сразмерности у опорезивању могуће је засновати на праву купца да оптира за директну уплату пореза фискусу, вид.: Dorothee Nöhren, *op. cit.*, стр. 305.

⁷³⁶ Вид.: Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 8.

⁷³⁷ Неки аутори су убеђени да Европска комисија не би толерисала општу примену опорезивања према принципу наплаћене реализације, макар била и унилатерална, вид.: Werner Widmann, *op. cit.*, стр. 179. То је супротно хармонизацији пореза на додату вредност у Европи, вид.: Werner Widmann, **Mittel und Wege zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung**, стр. 17. Аргументује се и да чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС допушта држави чланици искључиво примену *посебних (изузетних) мера*, те да би тако само парцијалан прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације задовољно поменути услов, вид.: Jens Pahne, *op. cit.*, стр. 168. Вид. и: Markus Achatz, **Spielräume für eine Umsatzsteuerrechtsreform aus europarechtlicher Sicht - Erfahrungsbericht aus Österreich** -, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2003, стр. 579.

6. Модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером као адекватна алтернатива постојећем систему

Добре стране предложеног решења су помирљивост са фундаменталним принципима европског система пореза на додату вредност и висок степен резистентности на пореску евазију, додуше, само у ситуацији када се одбитак претходног пореза услови испуњењем пореске обавезе.⁷³⁸ За разлику од Митлер модела и *reverse-charge* модела, овај модел не отвара врата новим, потенцијално опаснијим евазионим облицима. Нажалост, упечатљиво високо административно оптерећење које би изазвало увођење механизма унакрсне провере и дилеме по питању компатибилности са принципом сразмерности у опорезивању превазилазе његове предности, те стога предложено решење не можемо сматрати адекватном алтернативом постојећем систему опорезивања.⁷³⁹

⁷³⁸ У противном, анти-евазиони потенцијал предложеног решења мањи је од Митлер модела и *reverse-charge* модела.

⁷³⁹ Наводимо да је овај модел одбачен и у земљи предлагача (Немачкој) из страха да би његово увођење могло изазвати мањак текућих прихода у државној каси због одложене наплате пореза. Наиме, за разлику од предложеног решења које настанак пореске обавезе везује тек за наплату потраживања од купца (што у условима опште неликвидности и проблема у наплати може значајно одложити наплату пореза), важећи режим опорезивања настанак пореске обавезе везује за промет добара и услуга и порез доспева независно од тога да ли је купац платио цену, што фискус ставља у повољнији положај са аспекта ликвидности, вид.: Beate Wohlfahrt, *op. cit.*, стр. 394, фуснота 67. Вид. и: Werner Widmann, **Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge - Zum gegenwärtigen Stand der Mehrwertsteuersystem-Debatte in Deutschland** -, стр. 15-16. Изнету аргументацију треба узети у обзир и при разматрању предлога Уједињених региона Србије (вид.: горе, фуснота 355), нарочито имајући у виду непрекидан раст буџетског дефицита у Србији, вид.: Аница Телесковић, Дефицит у буџету ближи се суми од две милијарде евра, *Политика*, од 31.7.2012. године, стр. 1. Интерес фискуса посебно је угрожен у комбинацији фактурисане и наплаћене реализације у зависности од квалификације обвезника. Тада обвезник (купац) за кога важи фактурисана реализација стиче право на одбитак претходног пореза чим доспе у посед фактуре, док ће кореспондирајућа пореска обавеза обвезника (продавца) за кога важи наплаћена реализација настати тек по наплати промета. У пракси ће фискус редовно предфинансирати порез. На овом месту, треба имати у виду и потенцијалну колизију са чл. 167 Директиве 2006/112/ЕС који настанак права на одбитак везује за тренутак наплативости пореза.

IV Предлог IFO института: „прво плати, па поврати“

Немачки IFO⁷⁴⁰ институт за економска истраживања из Минхена (*IFO Institut für Wirtschaftsforschung*) предложио је септембра 2003. године измену постојећег система пореза на додату вредност, чија је суштина у преласку са принципа фактурисане на принцип наплаћене реализације.⁷⁴¹ Одбитак претходног пореза везан је за претходну уплату кореспондирајућег износа фискусу. Отуда и назив IFO модела: „прво плати, па поврати.“

Према истраживањима овог Института, током 2003. године немачки фискус је остао ускраћен за готово 18 милијарди евра прихода од пореза на додату вредност. Губици се приписују пореским преварама⁷⁴² и стечају. До наведене суме дошло се поређењем оствареног пореског прихода са приходом који је теоретски требало остварити према подацима Савезног статистичког завода (*Statistisches Bundesamt*) о обиму приватне потрошње и неопорезивог промета.⁷⁴³ Заговорници овог модела сматрају да би његово увођење уштедело фискусу додатних 6,5 милијарди евра годишњег пореског прихода. Разлика од 11,5 милијарди евра између пројектованог губитка и уштеде приписује се сектору сиве економије и на овај начин не може бити надокнађена.⁷⁴⁴

⁷⁴⁰ IFO је акроним за информацију и истраживање (*Information und Forschung*).

⁷⁴¹ Модел је представљен на конференцији организованој под окриљем IFO института и Министарства финансија немачке савезне државе Рајнланд-Пфалц на тему „Незаконита евазија пореза на додату вредност и модели за њено избегавање“, вид.: ifo Pressemitteilung, од 29.9.2003. године, стр. 1.

⁷⁴² Појмом пореске преваре обухваћена је и сива економија.

⁷⁴³ Обим незаконите евазије пореза на додату вредност утврђен је с ослонцем на *top-down* приступ. Исти приступ користио је и Reckon LLP у настојању да процени размере ове појаве у Европској унији, вид.: горе, стр. 43-44.

⁷⁴⁴ Вид.: Hans-Werner Sinn, Rüdiger Parsche, Andrea Gebauer, **Das ifo-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten**, ifo *Schnelldienst*, 2/2004, стр. 34.

1. Опис модела

Модел ИФО института предвиђа паралелно постојање две различите процедуре, чија примена зависи од тога да ли се плаћање рачуна врши безготовински или готовински.

1.1. Процедура у случају безготовинског плаћања⁷⁴⁵

Код безготовинског плаћања путем платног налога или кредитне картице, обрачунати порез се аутоматски издваја из бруто износа и трансферише на прописани рачун јавних прихода, док се продавцу уплаћује само нето цена. У пракси то треба да изгледа овако:

- 1) Продавац у оквиру своје пословне делатности испоручује купцу добра или му пружа услуге.
- 2) Уколико се добра не плаћају непосредно при испоруци, њих прати отпремница са назнаком пореског идентификационог броја продавца и броја отпремнице.
- 3) Продавац затим издаје купцу рачун са обрачунатим порезом. Поред броја рачуна, наводи се и број отпремнице и ПИБ продавца.
- 4) Купац плаћа бруто цену, давањем налога банци или путем кредитне картице, уз назнаку (у налогу) броја рачуна, свог и продавчевог пореског идентификационог броја.
- 5) Плаћање се врши на посебан рачун, преко кога се обрачунати порез аутоматски издваја из бруто износа и прослеђује фискусу, док се продавцу приписује нето цена.⁷⁴⁶
- 6) По плаћању износа из рачуна, купац добија фискални исечак и посебну потврду о плаћеном порезу. Када се плаћање врши давањем налога банци, она је дужна да изда потврду о плаћеном порезу. Ако се плаћање врши

⁷⁴⁵ Вид.: *ibid.*, стр. 35-36.

⁷⁴⁶ „ПДВ рачун“ одржава банка у својству државног повереника и тако осигурава уплату дугованог пореза фискусу, вид.: *ibid.*, стр. 36.

- кредитном картицом, подаци о плаћеном порезу биће одштампани уз остале податке везане за трансакцију на слипу.
- 7) Са оваквом потврдом купац може повратити претходни порез. Уколико се појави сумња у истинитост приложене потврде, пореска администрација може, на основу исказаног броја рачуна и пореских идентификационих бројева учесника трансакције, проверити да ли је порез заиста плаћен.

1.2. Процедура у случају готовинског плаћања⁷⁴⁷

Приликом готовинског плаћања фискус се обезбеђује тако што ће продавац унапред уплатити порез. То је могуће остварити на два начина:

- 1) Продавац предфинансира порез на додату вредност уплатом на неку врсту рачуна. Порез обрачунат приликом продаје се употребом посебног уређаја скида са стања на рачуну, док продавац истовремено инкасира бруто цену.
- 2) Уколико не располаже потребним уређајем, као и у посебним случајевима, примењује се систем пореских маркица.⁷⁴⁸ Продавац купује у својој филијали пореске администрације маркице одређене вредности у апоенима аналогним готовом новцу. Износ обрачунатог пореза ће се „залепити“ на фискални исечак.

Описане процедуре у пракси треба да изгледају на следећи начин:

- 1) Продавац у оквиру своје пословне делатности испоручује купцу добра или му пружа услуге.
- 2) Купац плаћа бруто цену.
- 3) Продавац му издаје фискални исечак са припадајућим бројем, својим пореским идентификационим бројем и одштампаном, односно залепљеном (у случају пореских маркица) потврдом о плаћеном порезу.

⁷⁴⁷ Вид.: *ibid.*, стр. 36.

⁷⁴⁸ Пореске маркице наликују поштанским, таксеним или акцизним маркицама.

- 4) На основу добијене потврде купац може повратити претходни порез, уколико на то полаже право.
- 5) У сваком случају (чак и ако се ради о крајњем потрошачу), он мора по напуштању радње сачувати фискални исечак.⁷⁴⁹

2. Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност

2.1. Ограничене могућности за неосновано истицање претходног пореза

Обвезник неће ризиковати да претходни порез потражује у износу већем од оног који је легао на ПДВ рачун.⁷⁵⁰ Прописивањем (интерне) обавезе службеника пореске администрације да упореди листинг ПДВ рачуна са подацима наведеним у пореској пријави једноставно је осујетити покушај пореског обвезника да претходни порез реализује у износу који превазилази излазну обавезу његових добављача.⁷⁵¹ Модел, међутим, не пружа адекватну заштиту од истицања

⁷⁴⁹ Аутори сматрају да ће овакав систем генерално отежати активности у области сиве економије. И у Италији је купац дужан да сачува фискални исечак (*scontrino fiscale*) по напуштању радње, с тим што он само показује износ обрачунатог пореза. То, међутим, не значи да ће порез заиста бити уплаћен фискусу. Прописивањем овакве обавезе италијански законодавац настојао је, пре свега, да сузбије сиву економију. Модел IFO института иде један корак даље. Фискалним исечком купац гарантује не само да добра и услуге нису купљене „на црно“, већ и да је приликом трансакције плаћен припадајући порез.

⁷⁵⁰ Подсећамо да је један од најчешћих облика евазије пореза на додату вредност у садашњем систему случај код кога обвезник (нпр. по основу лажне фактуре) одбије претходни порез, који превазилази износ уплате на име кореспондирајуће пореске обавезе претходника у прометном циклусу.

⁷⁵¹ У постојећем систему, оваква провера далеко је опсежнија и скупља, јер изискује контролу сваког појединачног улазног рачуна који у суми треба да дају износ истакнутог претходног пореза. Треба напоменути и да пореска администрација у редовним околностима не располаже документацијом потребном да изврши овакво поређење, с обзиром на то да није прописана обавеза да се рачуни приложе пореској пријави. Увид у рачуне остварује се тек у поступку контроле. Предложени модел омогућава поређење без наметања додатних трошкова пореској

прекомерног пореза у *границама* уплаћеног. Описани контролни механизам неће спречити обвезника, који има право на делимичан одбитак претходног пореза, да га одбије у већем износу од законом дозвољеног или да потражује претходни порез на добра и услуге које користи као крајњи потрошач.

2.2. Елиминација интра-комунитарних евазионих облика и губитака узрокованих стечајем

Продавац не врши наплату пореза у корист фискаса, већ приходује у нето износу. Не може се десити да прими бруто цену па потом оде у стечај, а да порез претходно није проследио пореској администрацији (стечај типа I). Исто важи и за случај код кога инсолвентни обвезник, непосредно пред одлазак у стечај, истакне претходни порез, док његов испоручилац корекцијом пореске основице из ненаплаћене трансакције поврати првобитно уплаћен порез (стечај типа II). Без претходног измирења обавезе нема ни одбитка. На описан начин, IFO модел у потпуности отклања опасност од интра-комунитарних евазионих облика.

2.3. Редукција излазне евазије

На примеру стечаја типа I показали смо да IFO модел може бити успешан и када је реч о излазној евазији. Приликом безготовинског плаћања, обвезник неће инкасирати бруто цену, те је непријављивање оствареног промета беспредметно.

Код готовинског плаћања ситуација није тако једноставна. Неопходно је да продавац сваки промет региструје нпр. путем сертифициване фискалне касе. Ако је потрошач (под претњом санкције) обавезан да сачува фискални исечак по напуштању радње, он ће имати интерес да од продавца увек затражи да промет региструје. Како би се фискус осигурао да ће порез по основу регистрованог

администрацији (кроз контролу великог броја рачуна) и пореском обвезнику (кроз обавезу да свакој пореској пријави приложи улазне рачуне). Такође, данас је пореску администрацију могуће преварити лажном фактуром. Са IFO моделом, овакво поступање није могуће. На ПДВ рачуну једноставно или има, или нема новца, у висини траженог износа од пореске администрације.

промета заиста бити плаћен, IFO модел предвиђа већ описани поступак предфинансирања пореза.

Ипак, није за очекивати да ће се на овај начин искоренити излазна евазија. Инсистирање купца на рачуну једина је гаранција да ће промет бити евидентиран и порез плаћен. А оно зависи од опасности за купца да по напуштању објекта буде ухваћен без рачуна и од запрећене казне. Оба фактора не пружају основ за чврсто уверење да ће до тога у пракси заиста и доћи. Тешко да ће пореска администрација, с обзиром на ограничене људске ресурсе, ефикасно контролисати купце по напуштању објекта.⁷⁵² А и казне су у овом случају, по правилу, симболичне.⁷⁵³ На крају, како оспорити да добра нису праћена рачуном, јер просто нису купљена у тој радњи.

Модел не пружа заштиту ни од случаја у коме лице (физичко или правно) које испуњава услове из чл. 8 ЗПДВ пропусти да поднесе евиденциону пријаву и региструје се као обвезник пореза на додату вредност, као ни од неких облика злоупотребе изузетака од стандардног режима опорезивања.⁷⁵⁴ Такође је немоћан у борби са сивом економијом.

3. Бугарско искуство са ПДВ рачунима

У Бугарској је порез на додату вредност уведен 1994. године.⁷⁵⁵ Пореска превара постаје, међутим, проблем тек од 1997. године када је отклоњена висока

⁷⁵² Од описаног заштитног механизма нема користи код услуга које се пружају у месту примаоца (попут занатских услуга).

⁷⁵³ Код нас свега 1.000 динара, те набавка добара у нето вредности већ од 6.000 динара (са 1.080 динара пореза) оправдава преузимање ризика.

⁷⁵⁴ Продавац и даље може обрачунати порез по нижој стопи од законом предвиђене (преквалификација промета у циљу примене ниже пореске стопе), или тврдити да је извршио ослобођену интра-комунитарну испоруку или извоз на основу кога захтева повраћај претходног пореза, иако су добра завршила на домаћем тржишту (извозна евазија типа I).

⁷⁵⁵ Вид.: Alan Shenk, Oliver Oldman, *op. cit.*, стр. 459.

инфлација. Пре тога, услед дугачких рокова за остваривање повраћаја пореза и високе стопе инфлације овакви подухвати били су непрофитабилни.⁷⁵⁶

Пореске власти Бугарске су, на основу откривених случаја преваре у периоду од 2000. до 2004. године, утврдили просечне годишње губитке у висини од 280-300 милиона бугарских лева, односно 10-12% оствареног прихода од пореза на додату вредност. Процењује се, међутим, да је реалан губитак 2-4 пута већи и да износи 600-1.200 милиона бугарских лева годишње, односно 20-45% оствареног прихода од пореза на додату вредност.⁷⁵⁷

Последњих година 20. и на сâмом почетку 21. века, Бугарска је представила различите мере у настојању да умањи размере евазије пореза на додату вредност.⁷⁵⁸ Једна од њих је и варијанта описаног IFO модела, која се у Бугарској почела да примењује 2003. године.⁷⁵⁹

3.1. Опис бугарског модела

Сви обвезници пореза на додату вредност дужни су да отворе посебан рачун који се користи искључиво за уплате и исплате пореза, независно од осталог платног промета. Пребијања улазног и излазног пореза врше се директно преко рачуна. До

⁷⁵⁶ Вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 6.

⁷⁵⁷ Вид.: *ibid.*, стр. 6-7.

⁷⁵⁸ Повраћај претходног пореза могуће је остварити у року од 45 дана, али тек по протеклу трећег пореског периода од његовог настанка. До тада је претходни порез могуће повратити искључиво у форми пореског кредита. Повраћају претходи обавезна теренска контрола током које рок од 45 дана престаје да тече. Чл. 109 бугарског Закона о пореском поступку 2000. године је уведен принцип солидарне одговорности на основу кога је пореска администрација могла ускратити повраћај претходног пореза, ако било који учесник прометног циклуса није испунио обавезу плаћања пореза. У пракси је то водило оспоравању права на повраћај, чак, и у одсуству било каквог доказа о заједничком деловању учесника промета. Након неколико случајева са судским епилогом, 2002. године овај члан Закона је престао да важи, али је принцип солидарне одговорности и даље опстао у чл. 65 бугарског Закона о порезу на додату вредност, вид.: *ibid.*, стр. 7.

⁷⁵⁹ Вид.: Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 176.

повраћаја пореза долази када рачун доспе у минус.⁷⁶⁰ Сваки износ пореза преко 1.000 бугарских лева мора да се уплати на ПДВ рачун. Реч је о износу који, при стандардној стопи од 20%, кореспондира лимиту испод кога се плаћање може вршити готовински, у висини од 5.000 бугарских лева. Заузврат, обвезници добијају две врсте олакшица. Обвезници који најмање 80% пореза који им је обрачунат уплаћују на ПДВ рачун (тј. више од 80% платног промета врше безготовински) остварују право на повраћај у року од 45 дана од подношења пореске пријаве.⁷⁶¹ Поред тога, принцип солидарне одговорности не примењује се уколико је порез уплаћен на ПДВ рачун по истеку пореског периода за који се тражи повраћај.⁷⁶²

Очекивало се да ће се систем ПДВ рачуна ефикасно супротставити трансакцијама са фантомским предузећима и, уједно, олакшати позицију обвезника који се придржавају закона. Међутим, након свега годину дана његове примене, остварен резултат био је супротан првобитним очекивањима. Починиоци су у тзв. „Х варијанти“ пореске преваре (која је добила име због укрштања прометних ланаца у облику слова Х, а у циљу пражњења ПДВ рачуна фантомског предузећа) нашли модалитет да „разоружају“ систем ПДВ рачуна, док их је његова формална примена заштитила од административних мера.⁷⁶³

⁷⁶⁰ Примера ради, ако је цена добра 1.200 лева, регистровани купац уплатиће 1.000 лева на пословни рачун продавца, док ће 200 лева бити уплаћено на његов ПДВ рачун. Када се продавац нађе у улози купца и добро набавља по цени од рецимо 600 лева, 500 лева уплаћује са свог пословног рачуна на рачун продавца, док 100 лева са свог ПДВ рачуна пребацује на такав рачун продавца. Позитиван салдо од 100 лева трансферише се на крају пореског периода пореској администрацији. Негативан салдо на ПДВ рачуну значио би да обвезник има право на повраћај претходног пореза.

⁷⁶¹ Мера описана у фусноти 758, према којој се повраћај може остварити тек протеком трећег пореског периода, не примењује се. Поред тога, сада евентуална (а не обавезна) пореска контрола не пролонгира рок од 45 дана за остварење права на повраћај.

⁷⁶² Вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 7-8.

⁷⁶³ Систем ПДВ рачуна укинут је у Бугарској по њеном приступању Европској унији, 1. јануара 2007. године, вид.: Richard T. Ainsworth, **Tackling VAT Fraud: 13 Ways Forward**, *Tax Notes International*, Vol . 45 (2007), no. 12, стр. 1209. Наводно је систем ПДВ рачуна у Бугарској управо

3.2. „X варијанта“ ПДВ преваре

У основној верзији, „X варијанта“ ПДВ преваре функционише на следећи начин:⁷⁶⁴

Нерегистровани добављач А испоручује робу у вредности од 1.000 лева обвезнику Б. Он даље продаје добра по бруто цени од 1.320 лева (1.100 + 220) организатору трансакције О, који 220 лева уплаћује на ПДВ рачун обвезника Б. Пошто уплату врши на ПДВ рачун, његово право на повраћај није условљено описаним административним мерама. Б затим набавља добра (за којима постоји велика тражња на тржишту) од обвезника В по нето цени од 1.100 лева, при чему 220 лева трансферише са свог на ПДВ рачун продавца. Купљена добра потом продаје за готовину (крајњим потрошачима, необвезницима или обвезницима где износ пореза није већи од 1.000 лева), задржавајући обрачунати порез. Организатор О продаје добра на домаћем тржишту по бруто цени од 1.320 лева, при чему 220 лева не плаћа фискусу, јер у једнаком износу има право на повраћај пореза из трансакције са обвезником Б. Алтернативно, он извози добра и остварује повраћај у висини од 220 лева.

На овај начин фискус остаје ускраћен за 220 лева (које обвезник Б остварује из готовинских трансакција) и приходоваће у износу од свега 220 лева из трансакције Б и В. У случају да О извезе добра, фискус неће приходовати, јер је прилив од 220 лева (уплаћених на ПДВ рачун обвезника В) једнак његовој обавези према извознику.

Штета по фискус може бити још већа уколико би О фингирао извоз, а добра „на црно“ продао на домаћем тржишту. У таквом случају и његова маржа из продаја „на црно“ остала би неопорезована. Резултат по фискус је исти и у случају

напуштен, јер је иницирао евазију широких размера, вид.: Christian Amand, Kris Boucquez, *op. cit.*, стр. 238.

⁷⁶⁴ Вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 8-10.

стварног извоза, где би фактурисана цена ка иностраном купцу била нижа од стварно плаћене (иностранци купац - крајњи потрошач или необвезник, може имати такав интерес, јер ће при увозу платити нижи порез).

3.3. Оцена система ПДВ рачуна на испиту „Х варијанте“ ПДВ преваре

Поставља се питање да ли су Х-ПДВ трансакције доказ да је систем ПДВ рачуна (чију варијанту представља и IFO модел) неефикасно оружје у борби против евазије пореза на додату вредност. Исправно је тврдити да је резултат „Х варијанте“ ПДВ преваре једнак оном код „рингишпил“ трансакције. Обвезник Б избегава своју излазну обавезу, док његов купац реализује претходни порез. На рачун претходног пореза могуће је продати добра испод тржишне цене готовинским купцима на штету конкуренције.

Но, ово нема везе са ПДВ рачунима, већ са чињеницом да су добра купљена (од нерегистрованог лица А) ослобођена од пореза, а потом продата крајњим потрошачима, с исказаним порезом који није завршио у буџету. Нето приход организатора О и фантомског предузећа Б је 220 лева (који потичу из трансакције са крајњим потрошачима). Исти приход остварио би се препродајом (без замене добара) првобитно набављених добара крајњим потрошачима. Да је, том приликом, нето цена депресирана и зарада (на име неуплаћеног пореза) би била нижа, али једнака оној коју би под истим околностима остварили учесници Х-ПДВ трансакције да су депресирали цену у истом износу. Бугарски модел заказао је, дакле, код трансакција са крајњим потрошачима, а не на примени ПДВ рачуна.⁷⁶⁵

⁷⁶⁵ Стога је исправна оцена по којој бугарски модел само штити обвезника од административних мера, али не и фискус од неуплаћеног пореза, вид.: *ibid.*, стр. 10. Међутим, ограничења бугарског модела нису ПДВ рачуни, већ одсуство озбиљнијих контролних механизма када су у питању готовинске трансакције, а који одликују IFO модел.

„Рингишпил“ трансакције уз мали број учесника имају висок лукративни потенцијал. Успех Х-ПДВ трансакције, са друге стране, зависи од великог броја готовинских купаца, пошто је једино у том случају механизам ПДВ рачуна ван дејства. Стога реализација профитабилне Х-ПДВ трансакције изискује више времена, што повећава ризик за починиоце да ће бити ухваћени пре њеног окончања. „Рингишпил“ трансакција могућа је само на бази циркулације фактура, док је овде присуство робе неопходно (јер без робе нема купаца) и то из два извора (иницијална и допунска набавка). Поред тога, уплата на ПДВ рачун спречиће извлачење новца из буџета (осим уколико би Б могао подићи средства и сâм испразнити рачун).⁷⁶⁶ Чак и ако би касније дошло до извоза, буџет ће бити на нули (тј. на нивоу који претходи првој трансакцији). Код „рингишпил“ трансакција могуће је нето приходовати на терет буџета (када продавац не уплати порез, а купац - извозник оствари право на повраћај, буџет улази у минус у поређењу са стањем које претходи трансакцији).

Због тога је спорно да ли би овај облик евазије (успешан у бугарском систему ПДВ рачуна) успео и у условима IFO модела, с обзиром на то да он располаже озбиљнијим контролним механизмима када су у питању готовинске трансакције.

4. Предности IFO модела у односу на до сада описана решења

У литератури се истичу значајне предности IFO модела на пољу сузбијања пореске евазије у односу на претходно описане моделе. Погледајмо у чему се оне састоје, уз напомену да је излагање посвећено поређењу IFO модела са *reverse-charge* моделом аналогно примењиво и на Митлер модел.

⁷⁶⁶ Напомињемо да класичне „рингишпил“ трансакције не напуштају круг обвезника. Њима би се, дакле, и бугарски модел ефикасно супротставио. Када купац (обвезник) фантомског предузећа порез уплати на његов ПДВ рачун, потоњи је онемогућен да избегне плаћање пореза, а да се истовремено реализује претходни порез у једнаком износу од стране сауговорача.

4.1. IFO модел насрам *reverse-charge* модела

У поглављу посвећеном *reverse-charge* моделу истакнуто је да овај модел у себи крије битан подстицајни потенцијал у домену излазне евазије. Фингирајући својство обвезника, купац може уз значајне уштеде доћи у посед добара и услуга намењених крајњој потрошњи.⁷⁶⁷ Напуштањем система фракционе наплате, поуздани учесници прометног циклуса, попут произвођача и трговаца на велико, бивају изузети из наплате пореза. Обавеза на целокупну вредност трансакције кумулира се у последњој фази прометног циклуса. На тај начин, примена *reverse-charge* модела са собом носи опасност од пораста случајева излазне евазије у броју и обиму. Са друге стране, код IFO модела порез се и даље плаћа у свакој фази прометног циклуса, независно од квалификације примаоца добара и услуга.

Друго, IFO модел предвиђа контролне механизме код трансакција ниже вредности, превасходно са крајњим потрошачима. Ниједан од њих није својствен *reverse-charge* моделу. Стога су могућности излазне евазије код трансакција са крајњим потрошачима потпуно једнаке онима које се јављају у условима постојећег система пореза на додату вредност. Штавише, *reverse-charge* модел може подстаћи неликвидног обвезника да добра набавља по нето цени, а затим да их коначним потрошачима продаје по бруто цени. Непријављивањем излазног промета уз корекцију евиденција он може значајно да побољша своју ликвидност, без привлачења пажње пореских органа. Да би се исти ефекат постигао у условима IFO модела, потребно је да се купац одрекне рачуна (јер издавање рачуна имплицира уплату пореза) и преузме ризик да буде ухваћен у „уличној контроли“. Поред тога, продавац мора повратити порез из претходне фазе прометног циклуса.⁷⁶⁸

⁷⁶⁷ Подсећамо да је ово могуће и у постојећем систему, али под отежаним околностима. Лажни обвезник мора за добра и услуге најпре платити бруто цену, а затим потраживати претходни порез, што имплицира активан однос са пореском администрацијом и повлачи опасност да учинилац буде разоткривен. *Reverse-charge* модел омогућава нето набавку без неопходне комуникације са пореском администрацијом, вид.: Hans-Werner Sinn, Rüdiger Parsche, Andrea Gebauer, *op. cit.*, стр. 37.

⁷⁶⁸ Вид.: *ibid.*, стр. 37.

Треће, *reverse-charge* модел само делимично штити фискус од губитака насталих као последица стечаја обвезника.⁷⁶⁹ Уколико обвезник оде у стечај након продаје добара крајњим потрошачима, фискус може остати ускраћен за износ пореза пропорционалан укупној вредности трансакције.⁷⁷⁰ Код IFO модела оваква могућност је отклоњена уколико потрошачи при набавци захтевају да им се изда рачун.

На крају, треба навести да *reverse-charge* модел значајно оптерећује привреду, јер порески третман условљава квалификацијом купца добара и услуга. Уз то, он предвиђа постојање паралелних режима опорезивања, што значајно компликује систем.

4.2. IFO модел наспрам модела опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером

Оба модела базирана су на генералном преласку са принципа фактурисане на принцип наплаћене реализације у опорезивању. Ипак, неколико аргумената говори у прилог IFO моделу.

Ефикасност модела опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером зависи од обима обавеза које испоручилац мора да испуни пре него што се купцу омогући реализација претходног пореза. Уколико је реч само о пријави промета, овакав модел неће пружити очекивани резултат. Шта спречава продавца да по наплати бруто цене порез уредно пријави, али оде у стечај без претходног измирења пореске обавезе? Тада се купцу не може ускратити реализација претходног пореза. Везивање права на одбитак претходног пореза за претходну

⁷⁶⁹ Подсећамо да *reverse-charge* модел елиминисе губитке који су последица стечаја типа II, док се губици од стечаја типа I ограничавају на фазу крајње потрошње и са њом изједначене фазе прометног циклуса. Оба модела елиминису могућност да се буџет нађе у минусу у односу на стање које је претходило трансакцији.

⁷⁷⁰ Вид.: Dirk Ehlscheid, Björn Büscher, *op. cit.*, стр. 523.

уплату пореза од стране продавца ефикасно би се супротставило оваквом поступању, али није помирљиво са принципом пропорционалности у опорезивању. Ако купац, како би осигурао своје право на одбитак, оптира за директну уплату пореза фискусу, модел опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером прерастао би у варијанту IFO модела.

Учинци IFO модела на пољу сузбијања излазне евазије далеко надмашују могућности овог „конкурента“. Потоњи не предвиђа апсолутно никакве контролне механизме када се ради о продаји „ниже вредности“, који би постојеће стање изменили у корист фискуса.

Коначно, компликовани и мањкави систем унакрсне провере створиће додатне трошкове и тако изазвати ерозију увећаног пореског прихода.

5. Опасност од озбиљног нарушавања ликвидности пореског обвезника

У условима безготовинског плаћања код IFO модела, на рачун испоручиоца леже нето цена, а припадајући порез се аутоматски трансферише фискусу. Из остварене нето цене он током пореског периода финасира своје набавке у бруто износу, док повраћај пореза на плаћене улазе може очекивати тек истеком пореског периода. Разлика у висини нето прихода и бруто расхода може током пореског периода изазвати тешкоће обвезнику у правовременом испуњавању његових обавеза према повериоцима. Проблем постаје озбиљнији што је дужи порески период.⁷⁷¹

⁷⁷¹ У постојећем систему описани проблеми оптерећују извоз. Са IFO моделом њему би се изложили сви обвезници.

6. Додатни административни трошак на страни обвезника и пореске администрације

Ако би се обрачунати порез увек уплаћивао директно на ПДВ рачун, одбитак претходног пореза од излазне обавезе више не би био могућ. Обвезнику ће се увек вршити повраћај уколико је испунио законске услове за истицање претходног пореза.⁷⁷² Платни промет са пореском администрацијом добио би несагледиве размере. И кредитном механизму се приговара циркулација високих износа пореза који се до фазе крајње потрошње (и у другим случајевима са истим ефектом) неутрално одражавају на стање у буџету.⁷⁷³ Ова, посве основана, критика на рачун кредитног механизма у условима IFO модела значајно добија на интензитету.

IFO модел повећава трошкове банака у свакодневном пословању. Сваки обвезник дужан је да отвори ПДВ рачун на који купци врше уплату фактурисаног износа. Банка из бруто цене обуставља припадајући порез и трансферише га на рачун пореске администрације, док на рачун продавца истовремено леже нето износ. Ако је банци дат налог за плаћање, она је обавезна да изда и потврду о плаћеном порезу.⁷⁷⁴

⁷⁷² Кредитни механизам подразумева одбитак претходног пореза од обрачунаог, при чему се позитиван салдо уплаћује пореској администрацији, док се негативан реализује у виду повраћаја (пореског кредита). Ако је улаз једнак излазу, пореска обавеза је једнака нули. Пребијање се врши у пореској пријави, а са пореском администрацијом нема платног промета. Уобичајено, платни промет је једностран и одвија се од обвезника ка пореској администрацији. Супротан смер могућ је једино уколико се тражи повраћај претходног пореза. Код IFO модела двосмерност платног промета је редовна појава. И када је обавеза једнака нули долази до платног промета са пореском администрацијом, и то до повраћаја пореза који је плаћен на ПДВ рачун при набавкама, јер је обвезник на своје излазне испоруке приходовао у нето износу; једноставно речено, нема од чега да одбије свој претходни порез. Резултат у државној каси биће исти (као и код кредитног механизма), али уз виши административан трошак, пре свега, по администрацију.

⁷⁷³ Вид.: горе, фуснота 658.

⁷⁷⁴ Поставља се питање како ће банка знати који износ на име пореза треба да обустави. Он варира у зависности од тога да ли је промет опорезив стандардном, сниженом или нултом стопом. IFO модел не садржи решење овог проблема, вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 176. Могуће је сваком

Додатни трошак на страни обвезника узрокује набавка адекватних уређаја, односно пореских маркица за готовинске продаје и обавеза да сваком купцу обезбеди потврду о плаћеном порезу. Пореска администрација мора рачунати са појачаним људским капацитетима за вршење ефикасне „уличне контроле“ и проверу основаности захтева за повраћај претходног пореза.

Иако се IFO модел не одликује паралелним постојањем различитих режима опорезивања (попут *reverse-charge* модела или Митлер модела), компликована техника наплате пореза негативно се одражава на укупан порески терет.

7. Фискална очекивања

IFO модел не повлачи измене фактора од којих зависи висина пореског терета. Он је резистентнији на пореску евазију од постојећег система, а не отвара врата новим, потенцијално опаснијим евазионим облицима.⁷⁷⁵ Стога мислимо да би се његова имплементација позитивно одразила на стање у државној каси. Ако је веровати на почетку изнетим прогнозама, онда ни *trade-off* који је последица повећаних трошкова на страни пореске администрације не може IFO моделу оспорити квалификацију озбиљне алтернативе постојећем систему.

платном налогу приложити рачун из кога је видљив обрачунати порез. Међутим, то није решење за плаћање кредитном картицом. Код готовинског плаћања овакав проблем не постоји, будући да се оно врши у директном контакту са продавцем.

⁷⁷⁵ Заговорници IFO модела процењују да би се његовом имплементацијом на терену сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност могли очекивати више него двоструко бољи резултати у поређењу са *reverse-charge* моделом и моделом опорезивања наплаћеног промета с унакрсном провером, вид.: Christian Lohse, Rüdiger Parsche, Andrea Gebauer, **Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung**, *Betriebs-Berater*, 2006, стр. 1483.

8. Помирљивост са фундаменталним принципима европског пореза на додату вредност

8.1. Имплементација IFO модела на нивоу Европске уније

IFO модел се уклапа у фундаменталне принципе европског система пореза на додату вредност. И даље се ради о општем, свефазном, економски неутралном и индиректном порезу на потрошњу. Ипак, генерални прелазак на принцип наплаћене реализације иницирао би измене комунитарног законодавства са којима се морају сагласити све државе чланице Европске уније.

Директива 2006/112/ЕС у чл. 63 настанак пореске обавезе везује за извршење промета добара и услуга. Исти моменат релевантан је и за настанак права на одбитак претходног пореза, сходно чл. 167. Постојеће комунитарно законодавство, дакле, као опште правило предвиђа принцип фактурисане реализације. Код принципа наплаћене реализације, пореска обавеза настаје када је рачун плаћен, а не (као код принципа фактурисане реализације) када је промет извршен. То иницира и настанак кореспондирајућег права на одбитак претходног пореза.⁷⁷⁶

Међутим, чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС већ отвара врата преласку на принцип наплаћене реализације, али само у односу на „одређене трансакције и одређене категорије обвезника“. Поред тога, изузетак је лимитиран на домаће испоруке и не може се проширити на интра-комунитарне трансакције, где је настанак пореске обавезе јединствено регулисан у складу са чл. 67-69 Директиве 2006/112/ЕС.⁷⁷⁷

⁷⁷⁶ Вид.: Dirk Ehlscheid, Björn Büscher, *op. cit.*, стр. 523.

⁷⁷⁷ Исто важи и за фиктивне испоруке и промет услуга на који се примењује *reverse-charge*, вид.: чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС. Јединствен режим настанка пореске обавезе за интра-комунитарне трансакције предвиђен је како се не би десило да државе чланице, путем различитих правила за настанак пореске обавезе, онемогуће унакрсну проверу интра-комунитарних испорука и интра-комунитарних набавки. Примера ради, ако би у једној држави чланице за настанак пореске обавезе био релевантан тренутак испоруке, а у другој плаћања цене, интра-комунитарна испорука која је учињена у априлу, а плаћена у мају би, у условима месечног пореског периода, у држави испоруке

Због тога, имплементација IFO модела на нивоу Европске уније није могућа без одговарајуће измене комунитарног законодавства.

Предложено решење коси се и са чл. 1 (2) Директиве 2006/112/ЕС, који прописује да је порез на реализован промет наплатив тек по одбитку претходног пореза. Подсећамо да би IFO модел у пракси елиминисао категорију одбитка претходног пореза у постојећем контексту.

8.2. Унилатерална имплементација IFO модела

IFO модел не ремети постојећу регулативу интра-комунитарних трансакција (не одступа од принципа дестинације), те је замисливо његово увођење на подручју појединачне државе чланице.⁷⁷⁸ Међутим, ни унилатерална примена није могућа без подршке Савета, јер се одступа од правила комунитарног законодавства (досадашњи изузетак, у условима IFO модела прераста у опште правило).

9. IFO модел као адекватна алтернатива постојећем систему

IFO модел се уклапа у фундаменталне принципе европског система пореза на додату вредност и не одражава се на субјективно пореско право држава чланица. С обзиром на то да је отпорнији на незакониту евазију од садашњег режима опорезивања, IFO модел могао би генерисати и виши порески приход. Компликовану технику наплате пореза и озбиљно нарушавање ликвидности обвезника видимо као најзначајније препреке за имплементацију IFO модела као адекватне алтернативе постојећем систему.

била декларисана за април, а у држави набавке за мај. То би створило значајну конфузију у унакрсној провери података из сумарних изјава и пореских пријава.

⁷⁷⁸ Вид.: Jens Rahne, *op. cit.*, стр. 178.

V Предлози разматрани на нивоу Европске уније

Од системских решења за сузбијање незаконите евазије пореза на додату вредност, у Европској унији су разматрани опорезивање интра-комунитарних трансакција у држави чланици испоруке и генерални трансфер обавезе плаћања пореза на купца добара и услуга (*reverse-charge*).

1. Опорезивање интра-комунитарних трансакција у држави чланици испоруке

У излагању посвећеном „рингишпил“ трансакцијама детаљно је анализирано због чега је Европска унија нарочито погодно тле за њихово успешно организовање. Показали смо да „рингишпил“ трансакције своју распрострањеност у границама Европске уније, поред одсуства граница и уплитања пореских администрација различитих држава, дугују и постојећем пореском третману интра-комунитарних трансакција.⁷⁷⁹ Не чуди, отуда, да се управо у напуштању постојећег режима опорезивања⁷⁸⁰ и преласку на опорезивање промета добара и услуга према пореклу промета трага за адекватним решењем за овај облик пореске евазије.⁷⁸¹

⁷⁷⁹ Постојећи порески третман интра-комунитарних трансакција карактерише ослобађање интра-комунитарних испорука са правом на одбитак претходног пореза и одложено плаћање пореза на интра-комунитарне набавке (тек при подношењу следеће пореске пријаве, а не одмах по преласку „границе“). Упоред.: Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 170.

⁷⁸⁰ Подсећамо да Директива 2006/112/ЕС у чл. 402 (1) (као и пре ње Директива 77/388/ЕЕС у чл. 28I) постојећи режим опорезивања интра-комунитарних трансакција назива прелазним, на снази до усвајања коначног, који би се заснивао на опорезивању у држави чланици порекла промета добара и услуга.

⁷⁸¹ Поред тога, заговорници преласка на опорезивање према принципу порекла промета као његове даље предности наводе већу једноставност система, смањење трошкова пословања и отклањање прекида у ланцу опорезивања, вид.: **Combating VAT fraud in the EU, The way forward**, стр. 17-18.

1.1. Раније иницијативе Европске комисије за прелазак на опорезивање према пореклу промета

Европска комисија је још 80-тих година прошлог века учинила неколико предлога за прелазак на дефинитиван режим опорезивања.⁷⁸² Последњи је уследио 1996. године.⁷⁸³ Прелазак на опорезивање према принципу порекла промета допринео би значајној симплификацији постојећег система опорезивања, што је требало да повећа конкурентност европске привреде у светским размерама.⁷⁸⁴ Као једна од предности коначног режима опорезивања у односу на транзиторни истакнута је и његова отпорност на пореску евазију.⁷⁸⁵

Опорезивање према принципу порекла промета изискује потпуну хармонизацију пореских стопа у европским оквирима или бар њихово блиско уједначавање. Нажалост, досадашњи покушаји измена у поменутом правцу на нивоу Европске уније окончани су с ограниченим успехом. Други „камен спотицања“ представљао је клиринг-механизам, који треба да осигура да ће земљи одредишта бити трансферисан порез који је плаћен у земљи порекла. Предлог из 1987. године предвидео је микроекономски клиринг (на бази информација о промету добијених од пореских обвезника), док је онај из 1996. године као адекватно решење понудио макроекономски клиринг, базиран на статистичким подацима о потрошњи у државама чланицама. Оба предлога нису прихваћена, услед чега је постојећи прелазни режим опорезивања до данас остао на снази.

⁷⁸² Вид. детаљно: горе, стр. 9-12.

⁷⁸³ Вид.: горе, фуснота 41.

⁷⁸⁴ Наводи се да су трошкови администрација пореза у другим државама чланицама 5-6 пута виши од трошкова који поводом таквих трансакција настају у држави седишта, вид.: COM(96) 328 final, стр. 3.

⁷⁸⁵ Комисија наводи да циркулација неопорезованих добара између држава чланица може подстаћи развој „сиве економије“. Годишњи обим интра-комунитарне трговине у то време износио је више од 700 милијарди ECU, при чему је припадајући порез процењен на око 100 милијарди ECU, вид.: *ibid.*, стр. 4, 13. и 20.

1.2. Опорезивање интра-комунитарних трансакција - решење за „рингишпил“ трансакције

Европска комисија овакву реалност узела је у обзир 2008. године и предложила да се од примене постојећих стопа у државама чланицама одступи једино у случају интра-комунитарних испорука, које би уместо ослобођења од опорезивања с правом на одбитак претходног пореза биле опорезоване јединственом стопом од 15%.⁷⁸⁶ Као кореспондирајуће опште правило, не би дошло до опорезивања у земљи набавке (што се у условима постојећег режима чини опорезивањем интра-комунитарних набавки).

Међутим, уколико држава одредишта примењује вишу стопу, купац ће бити дужан да разлику између више и ниже стопе пријави, а затим (уколико на то полаже право) да целокупан износ (како онај који је платио кроз цену купца, тако и разлику између више и ниже стопе коју самостално декларише) истакне као претходни порез. Ова корекција је неопходна како би се очувала неутралност система. Без корекције, интра-комунитарне испоруке биле би фаворизоване у поређењу са домаћим (на које би се применила виша стопа), а држава одредишта не би приходовала у једнаком износу у поређењу са ситуацијом да је испорука у потпуности реализована у њеним границама.⁷⁸⁷ Обрнуто, ако се у земљи набавке примењује нижа стопа од 15% (приликом примене бенефициране стопе), држава одредишта одобриће кредит купцу добара и услуга у висини разлике.

⁷⁸⁶ Вид.: COM(2008) 109 final, стр. 5. Међународна ПДВ асоцијација предвиђа примену јединствене стопе од 10% или стопе државе дестинације, вид.: **Combating VAT fraud in the EU, The way forward**, стр. 27. Мора се радити о стопи довољно високој да отклони подстицај за организовање „рингишпил“ трансакција. Вид. исто: COM(2006) 254 final, стр. 10. Реч је о најнижој допуштеној стандардној стопи сходно чл. 97 (1) Директиве 2006/112/ЕС.

⁷⁸⁷ У одсуству корекције, ослобођени обвезник без права на одбитак претходног пореза, који послује у држави чланица са стопом од 25%, увек би имао интерес да врши интра-комунитарне набавке и тако уштеди 10% вредности промета. Аналогно томе, ни земља одредишта не би приходовала пропорционално стопи која је у њој прописана, што се коси са начелом опорезивања према месту одредишта.

Порески приход остварен у земљи порекла трансферише се у потпуности земљи набавке. Трансфер прихода врши се путем билатералног микроекономског клиринга на основу инпута добијеног од оба учесника трансакције путем сумарних изјава које се месечно подносе.

1.2.1. Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност

Опорезивање интра-комунитарних трансакција ни на који начин неће допринети сузбијању евазионих облика који су карактеристични за подручје индивидуалне државе чланице (попут неоснованог истицања претходног пореза, непријављивања оствареног промета, „сиве економије“, губитака узрокованих стечајем обвезника и сл.). Међутим, имплементација ове мере иницијално није ни била мотивисана елиминацијом евазије пореза на додату вредност *en général*. Њени предлагачи у визиру имају само интра-комунитарне евазионе облике, са нарочитим акцентом на „рингишпил“ трансакције.⁷⁸⁸

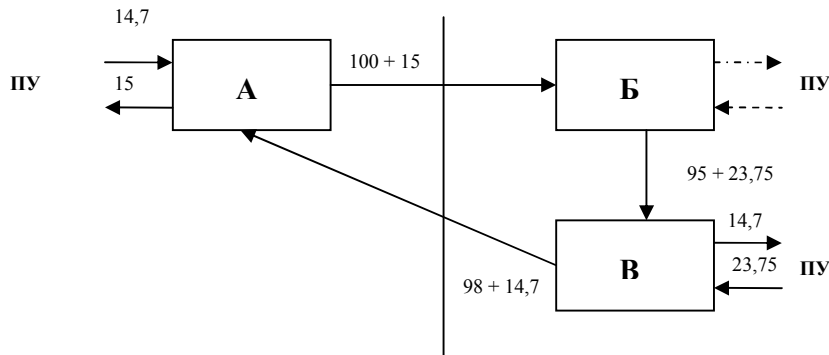
Очекује се да би прелазак на нови систем могао узроковати миграцију интра-комунитарних евазионих подухвата ка трећим државама и ка чланицама са пореском стопом вишом од 15%.

У првом случају, купац добара и услуга од фантомског добављача ће уместо интра-комунитарне испоруке једноставно вршити извоз набављених добара, задржавајући, на тај начин, право на повраћај пореза који му је фантомски добављач обрачунао. Опасност од модификације интра-комунитарних евазионих подухвата у описаном смислу ограничена је царинским контролама, које значајно повећавају ризик по починиоце.

У другом случају, фантомско предузеће може избећи да декларише порез, дугован по основу разлике у висини пореског оптерећења, док истовремено на своју

⁷⁸⁸ Вид.: European Commission, **Commission staff working paper on measures to change the VAT system to fight fraud**, SEC(2008) 249, стр. 8.

испоруку обрачуна порез по вишој стопи, остављајући свог следбеника са правом да истакне претходни порез у једнаком износу. Разјашњења ради, погледајмо следећи пример:



Слика 11. „Рингишпил“ трансакција у условима опорезивања промета према принципу порекла (предлог Европске комисије из 2008. године)

Обвезник А обрачуна на своју интра-комунитарну трансакцију вредности од 100 н.ј. припадајући порез у висини од 15 н.ј. Обвезник Б, у земљи са пореском стопом од 25% иста добра даље прода купцу В по цени од 95 н.ј., увећаној за 23,75 н.ј. припадајућег пореза. Разлику у висини пореског оптерећења не декларише, нити тражи одбитак претходног пореза, избегавајући, на тај начин, комуникацију са пореском администрацијом. Истовремено, нижом ценом обезбеђује за себе конкурентнију позицију на тржишту и лако долази до купца В, који иста добра поново продаје иницијалном добављачу А по цени од 98 н.ј., увећаној за порез у висини од 14,7 н.ј. Порез плаћен по фактури свог добављача В истиче као претходни порез. На тај начин, износ „пореске субвенције“ (8,75 н.ј.) подељен је између учесника трансакције А (2 н.ј.), Б (3,75 н.ј.) и В (3 н.ј.).

1.2.2. Опасност од нових облика евазије

Комисија се прибојава да би прелазак на предложени режим опорезивања могао погодовати следећим облицима евазије:

- одбитак, односно повраћај пореза у земљи набавке без плаћања пореза у земљи испоруке;
- обвезник себе вештачки доводи у позицију (нпр. на основу фалсификованог рачуна) да може захтевати повраћај пореза по основу (непостојеће) интра-комунитарне набавке добара, која затим извози у трећу земљу.

Оба евазиона подухвата нису ни на који начин карактеристична за интра-комунитарне трансакције. Међутим, чињеница да се порез на интра-комунитарне испоруке плаћа у једној држави чланици, док се одбитак истиче у другој, умногоме ће олакшати такве подухвате. Примера ради, обвезник може добра, која потичу са „црног тржишта“ и која су праћена фалсификованом фактуром домаћег добављача, извести у трећу земљу и на основу таквог извоза неосновано потраживати повраћај од пореских власти. Домаће порекло робе, међутим, значајно повећава ризик по обвезника да ће бити ухваћен. Тај ризик може се ублажити фактуром која сведочи о иностраном пореклу добара, будући да је такву трансакцију далеко теже проверити.

Као специфичност предложеног новог система постаје могућа злоупотреба разлике у висини пореског оптерећења државе испоруке и државе набавке у евазионе сврхе. Примера ради, обвезник који добра набавља од домаћег добављача, чији је промет ослобођен, такав промет преквалификује у интра-комунитарну испоруку, а затим по основу даље (ослобођене) испоруке тих истих добара неосновано истиче претходни порез. Исто тако, обвезници који, делимично или у потпуности, немају право на одбитак претходног пореза, могу у своју корист искористити разлике у висини пореског оптерећења тако што ће добра набављати из иностранства по нижој стопи у односу на домаћу, а затим избегавати да пријаве пореским органима трансакције и уплате припадајућу разлику.

1.2.3. Закључак Европске комисије

Комисија верује да ће атрактивност интра-комунитарних евазионих подухвата, у условима новог система, значајно опасти, пошто починиоци могу профитирати једино на основу разлике између стопе од 15% и стандардне стопе у држави набавке. Како је, у таквим околностима, лукративни учинак подухвата директно зависан од висине пореског оптерећења, опасност од миграције ових подухвата лимитирана је на мали број чланица с изразито високим стопама, што би умногоме олакшало контролу.⁷⁸⁹ Остали облици евазије пореза на додату вредност одолеће овој мери, а не треба искључити ни њихов пораст по њеном увођењу.

Иако је оцена предложеног система, барем из угла његове отпорности на интра-комунитарне евазионе облике, повољна у поређењу са постојећим стањем, предлог је остао без неопходне политичке подршке држава чланица у оквиру Савета. Верујемо да су суштински разлози за то исти као и код ранијих предлога за прелазак на опорезивање према принципу порекла - државе чланице просто нису спремне да убирање значајног дела свога пореског прихода (у просеку око 10% оствареног прихода у постојећим околностима⁷⁹⁰) повере другим државама чланицама.⁷⁹¹

⁷⁸⁹ Напомињемо да је 1.1.2009. године свега 7 држава чланица имало стопу вишу од 20%. Очигледно су рецесија и дужничка криза у ЕУ узроковали рапидан пораст ПДВ стопа, те са стањем на дан 1.7.2012. године чак 13 држава чланица има стопу вишу од 20%. Стога се више не би могло говорити о „олакшаној контроли“.

⁷⁹⁰ Реч је о, од прилике, 30 милијарди евра које годишње треба редистрибуирати кроз клиринг механизам, вид.: SEC(2008) 249, стр. 14. и 19.

⁷⁹¹ Тиме је још једном потврђено да је достизање прокламованог дефинитивног режима опорезивања политички практично неостварљив циљ. Комисија сматра да више нема валидних основа за праћење овог циља и у 2011. години најавила је његово напуштање, вид.: COM(2011) 851 final, стр. 5.

1.3. *Viable Integrated VAT (VIVAT)*

Више од деценију пре Европске комисије, тачније 1996. године, опорезивање интра-комунитарних трансакција по јединственој стопи предложили су Мајкл Кин (*Michael Keen*) и Стивен Смит (*Stephen Smith*), под називом „*Viable Integrated VAT*“ (*VIVAT*).⁷⁹²

VIVAT не заснива дуални порески режим на дистинкцији између домаћих и интра-комунитарних трансакција (као што то чини предлог Комисије), већ на разликовању трансакција између обвезника и трансакција према крајњим потрошачима. Прве се опорезују јединственом европском пореском стопом, независно од тога да ли су остварене у појединој држави чланици или између њих, док се потоње опорезују стопом државе чланице у којој је дошло до крајње потрошње.⁷⁹³ Реч је о комбинацији европског пореза на додату вредност и националних пореза на промет у малопродаји.

Иако VIVAT изискује потпуну хармонизацију пореских стопа држава чланица (у домену трансакција међу опорезивим лицима),⁷⁹⁴ у коначном исходу се таква хармонизација не одражава на висину пореског прихода у земљи дестинације, већ само на динамику убирања прихода. VIVAT предвиђа увођење клиринга.⁷⁹⁵

⁷⁹² Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, **The Future of Value Added Tax in the European Union**, стр. 373-411.

⁷⁹³ Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, **Viva VIVAT!**, *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, no. 6/2000, стр. 741.

⁷⁹⁴ Аутори неспремност држава чланица да ближе уједначе своје стопе сматрају главним узроком за неуспех предлога за прелазак на дефинитиван режим опорезивања из 1985. године, вид.: Michael Keen, Stephen Smith, **The Future of Value Added Tax in the European Union**, стр. 409. Разлика је у томе што VIVAT не захтева генералну хармонизацију која би се одразила на коначно пореско оптерећење, а тиме и на висину пореског прихода у држави потрошње.

⁷⁹⁵ Вид.: *ibid.*, стр. 402. Франс Ванистендал (Frans Vanistendael) понудио је 1995. године решење за прелазак на дефинитиван режим опорезивања којим се решава проблем уједначавања пореских стопа, али и клиринга. Његово решење предвиђа опорезивање интра-комунитарних трансакција по стопи државе дестинације. Свака држава чланица основала би у другим државама пореску

Без упуштања у разматрање других предности које се у корист овог модела истичу над постојећим режимом опорезивања, за потребе ове дисертације пажњу усредсређујемо искључиво на његов анти-евазиони потенцијал. Како најзначајнију новину предложеног решења у односу на важећи систем чини потпуно изједначен порески третман интра-комунитарних и домаћих В2В трансакција, чини се исправним овај модел ценити с ослонцем на претходну анализу посвећену већ описаном предлогу Европске комисије из 2008. године.

1.3.1. Предности VIVAT решења у борби са евазионим облицима у границама поједине државе чланице

Инспирисана настојањем да елиминира преваходно интра-комунитарне евазионе облике, Комисија је примену јединствене стопе ограничила искључиво на интра-комунитарне трансакције. Порески режим домаћих трансакција остао је нетакнут. Предлог не пружа заштиту од евазионих облика који су карактеристични за подручје индивидуалне државе чланице.

VIVAT проширује примену хармонизоване стопе и на домаће В2В трансакције. Предлагачи се залажу да ова стопа буде нижа од стопе крајње потрошње (по могућству најнижа допуштена стандардна стопа). Разлог је једноставан: уколико би В2В трансакције биле строже опорезоване од В2С трансакција, испоручилац крајњем потрошачу би редовно захтевао повраћај (преплаћеног) пореза од фискауса.⁷⁹⁶ Ниже пореско оптерећење условиће ниже губитке по фискауса ако до евазије дође.

канцеларију, преко које би се вршиле уплате пореза, одобравао повраћај и регулисала остала прекогранична пореска питања, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 1206.

⁷⁹⁶ Вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 403.

1.3.2. Предности VIVAT решења у борби са интра-комунитарним евазионим облицима

Као што смо показали, разлика у пореском оптерећењу интра-комунитарних и домаћих B2B трансакција не води потпуној елиминацији интра-комунитарних евазионих облика. Иако лукративни учинак оваквих подухвата умногоне бива ограничен, он је и даље присутан. Како VIVAT овакву разлику не прави, логично је закључити да би се његовим увођењем отклонио преостали простор за организовање интра-комунитарних евазионих облика.

Мимо наведеног, мишљења смо да се анти-евазиони капацитет VIVAT решења не разликује од потенцијала приписивог предлогу Комисије.

1.3.3. Опасност од појаве „мрављег криминалитета“

VIVAT у себи крије озбиљан недостатак који прети да у потпуности засени његове позитивне стране. Разлика у пореском оптерећењу домаћих B2B и B2C трансакција отвара простор најопаснијем облику евазије, „мрављем криминалитету“. Свакако не у тако екстремној мери као генерални *reverse-charge* модел или Митлер модел, и VIVAT стимулише фингирање B2B трансакција на страни крајњих потрошача - евазију коју је из практичних разлога готово немогуће контролисати.⁷⁹⁷

2. *Reverse-charge*

Будући да је сам модел детаљно анализиран у ранијем тексту, на овом месту излагање ћемо ограничити на случајеве ограничене имплементације *reverse-charge*-а у појединим државама чланицама, као и на ставове Европске комисије по питању његове генералне примене.

⁷⁹⁷ Упоред.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 1207.

2.1. Унилатерална примена *reverse-charge*-а по основу чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС

Сагласно чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС (некадашњи чл. 27 Директиве 77/388/ЕЕЦ), Савет може, на предлог Европске комисије, једногласном одлуком, овластити државу чланицу да уведе посебне мере, којима се дерогирају одредбе те директиве у циљу поједностављења процедура за наплату пореза, односно превенције одређених видова законите и незаконите евазије.⁷⁹⁸ С позивом на ову одредбу, Савет је у следећим случајевима овластио поједине државе чланице на унилатералну примену *reverse-charge*-а у циљу сузбијања евазије пореза на додату вредност.⁷⁹⁹

2.1.1. Италија, Немачка и Аустрија

Италија, Немачка и Аустрија обратиле су се Европској комисији са захтевима да им се одобри одступање од чл. 193 Директиве 2006/112/ЕС. Поменути члан предвиђа да је опорезиви испоручилац добара и услуга дужник пореза, осим у случајевима када је у складу са чл. 194-199 и чл. 202 Директиве предвиђена примена *reverse-charge*-а. Затражено одступање од комунитарног законодавства састоји се у примени *reverse-charge*-а и на испоруке између опорезивих лица, ако су предмет испоруке мобилни телефони или компјутерски чипови. У образложењу затражене мере наведено је да испоручиоци у овим трансакцијама, у великом броју случајева, не плате дуговани порез, док купац, на основу валидног рачуна, истиче претходни порез. Запажено је да су мобилни телефони и компјутерски чипови неретко предмет „рингишпил“ трансакција. Увођење *reverse-charge*-а елиминисаће могућност организовања оваквих евазионих

⁷⁹⁸ Вид.: горе, стр. 142-143.

⁷⁹⁹ Реч је о случајевима унилатералне примене *reverse-charge*-а на снази 31. децембра 2010. године. Нису обухваћена одступања од комунитарног законодавства, претходно одобрена од стране Савета, која су до тог датума престала да важе, као ни одступања за која су државе чланице потврдиле да их више не примењују. Напомињемо да држава чланица, и поред добијеног одобрења Савета у складу са процедуром из чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС да одступи од комунитарног законодавства, није у обавези да то и учини.

подухвата. Савет је одобрио одступање најдаље до 31. децембра 2013. године, при чему је у случају Немачке и Аустрије, уз поменути услов, за примену *reverse-charge*-а неопходно и да је опорезив износ из трансакције најмање 5.000 евра.⁸⁰⁰

2.1.2. Летонија

Летонија је 2005. године затражила одобрење да настави са применом *reverse-charge*-а у трансакцијама које за предмет имају дрвну грађу. Наиме, специфичности летонског тржишта дрвне грађе (на којем доминирају мале локалне компаније и појединци) створиле су простор за пореску евазију, коју пореска администрација тешко може контролисати. У циљу њеног сузбијања, у летонско ПДВ законодавство унета је посебна одредба, која предвиђа примену *reverse-charge*-а на описане трансакције.⁸⁰¹ Савет је одобрио даљу примену ове мере, најпре до краја 2009. године⁸⁰², а затим до 31. децембра 2012. године.⁸⁰³

2.1.3. Литванија

Литванија се 2005. године обратила Европској комисији са захтевом да одступи од чл. 21(1)(а) у верзији утврђеној чл. 28g Директиве 77/388/ЕЕС (сада чл. 193 Директиве 2006/112/ЕС). Одступање се састоји у примени *reverse-charge*-а на испоруке код којих је испоручилац лице у поступку стечаја или лице у поступку

⁸⁰⁰ **Council implementing decision of 22 November 2010 authorising Germany, Italy and Austria to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC and amending Decision 2007/250/EC to extend the period of validity of the authorisation granted to the United Kingdom**, OJ L 309 of 25 November 2010.

⁸⁰¹ Споразумом о придрживању из 2003. године предвиђено је да Летонија може у ограниченом периоду примењивати меру из свог позитивног законодавства којом одступа од чл. 21 (1)(а) у верзији утврђеној чл. 28g Директиве 77/388/ЕЕС.

⁸⁰² **Council decision of 24 January 2006 authorising Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 21 of the Sixth Council Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes**, OJ L 25 of 28 January 2006.

⁸⁰³ Вид.: чл. 3 **Council implementing decision of 7 December 2009 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax**, OJ L 347 of 24 December 2009.

реструктурирања, испоруке дрвне грађе, услуге у области грађевинарства и испоруке старог гвожђа и негвозденог отпада. У образложењу затражене мере наведено је да обвезници који се налазе у поступку стечаја, односно реструктурирања, често нису у могућности да плате порез обрачунат на испоруке добара и услуга, услед финансијских тешкоћа у којима се налазе. Са друге стране, купац на основу издатог рачуна има право на одбитак претходног пореза. У осталим случајевима, реч је о трансакцијама за које је утврђено да су у знатној мери подложне облику евазије код кога испоручилац нестане без претходног плаћања пореза, док купац одбија претходни порез. Савет се сагласио са предложеним одступањем од комунитарног законодавства најпре до 31. децембра 2009. године,⁸⁰⁴ а потом до краја 2012. године,⁸⁰⁵ с изузетком трансакција у области грађевинарства и трговине отпадом, за које је одступање по основу одлуке Савета престало да важи ступањем на снагу Директиве 2006/69/ЕС.

2.1.4. Холандија

У Холандији је већ три деценије извођач радова дужник пореза по основу испорука подизвођача у области грађевинарства, бродоградње и металургије.⁸⁰⁶ Поред тога, *reverse-charge* се од 1992. године примењује и у текстилној индустрији. Показало се да је овај сектор веома подложен евазији, с обзиром на тешкоће које се јављају при идентификацији и надзирању активности подизвођача. На основу захтева Холандије из 2010. године, примена *reverse-*

⁸⁰⁴ Council Decision of 15 May 2006 authorising the Republic of Lithuania to apply a measure derogating from Article 21 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes, OJ L 150 of 3 June 2006.

⁸⁰⁵ Council implementing decision of 16 February 2010 authorising the Republic of Lithuania to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 45 of 20 February 2010.

⁸⁰⁶ Вид.: Council Communication concerning a request submitted by the Netherlands Government for a derogation from the Sixth Council Directive of 17 May 1977, OJ C 197 of 31 July 1982.

charge-а у текстилној индустрији последњи пут продужена је до 31. децембра 2012. године.⁸⁰⁷

2.1.5. Румунија

Румунија је 2009. године затражила да јој се одобри да одступи од чл. 193 Директиве 2006/112/ЕС применом *reverse-charge*-а код испорука производа од дрвета и код промета добара и услуга где је испоручилац лице у поступку стечаја, са изузетком малопродаје. Образложење румунског захтева подудара се са већ описаним у случају Литваније. Разлика је у томе што се овде *reverse-charge* не примењује на трговце у малопродаји упркос отвореном поступку стечаја, што се правда тешкоћама које они могу искусити у утврђивању (опорезивог) статуса лица са којим послују. Примена мере одобрена је до 31. децембра 2013. године.⁸⁰⁸

2.1.6. Уједињено Краљевство

Уједињено Краљевство затражило је 2006. године одобрење да одступи од чл. 193 Директиве 2006/112/ЕС тако што ће применити *reverse-charge* на испоруке између опорезивих лица, ако су предмет испоруке мобилни телефони или компјутерски чипови. Образложење захтева Уједињеног Краљевства подудара се са већ описаним у случају Италије, Немачке и Аустрије. Примена *reverse-charge*-а додатно је условљена висином опорезивог износа из трансакције, који мора бити најмање 5.000 фунти. Примена мере, првобитно допуштене до 30. априла 2009.

⁸⁰⁷ Council implementing decision of 27 September 2010 authorising the Kingdom of the Netherlands to apply a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 256 of 30 September 2010.

⁸⁰⁸ Council implementing decision of 27 September 2010 authorising Romania to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 256 of 30 September 2010.

године,⁸⁰⁹ продужена је најпре до 30. априла 2011. године,⁸¹⁰ а затим до 31. децембра 2013. године.⁸¹¹

2.2. Унилатерална примена *reverse-charge*-а у складу са Директивом 2006/69/ЕС

Европска комисија је 2005. године учинила предлог измена и допуна Директиве 77/388/ЕЕС са намером да се кодификују поједина одступања од комунитарног законодавства, која су неким државама чланицама, сагласно чл. 27 те Директиве, одобрена у ранијем периоду.⁸¹² Реч је о одступањима која су се показала ефикасним у решавању проблема који нису карактеристични само за поједине државе чланице. На тај начин она би се учинила доступним свим државама чланицама,⁸¹³ али би и њихова примена постала временски неограничена (сем ако поједина држава чланица не предвиди супротно), за разлику од појединачних одобрења која су углавном дата на одређено време.

У образложењу предлога, Комисија истиче да је евазија пореза на додату вредност постала веома распрострањена појава у одређеним секторима током протеклих година, услед чега је, поред мањка у буџету, конкурентност обвезника који уредно испуњавају своје обавезе озбиљно нарушена. Државе чланице све чешће се сусрећу са вештачким конструкцијама које укључују низ трансакција и које су

⁸⁰⁹ Council decision of 16 April 2007 authorising the United Kingdom to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 109 of 26 April 2007.

⁸¹⁰ Council decision of 5 May 2009 amending Decision 2007/250/EC authorising the United Kingdom to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 148 of 11 June 2009.

⁸¹¹ Вид.: чл. 5 Council implementing decision of 22 November 2010 authorising Germany, Italy and Austria to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC and amending Decision 2007/250/EC to extend the period of validity of the authorisation granted to the United Kingdom, OJ L 309 of 25 November 2010.

⁸¹² Вид.: COM(2005) 89 final.

⁸¹³ Поред тога, заобилазећи процедуру из чл. 27 Директиве 77/388/ЕЕС, државама чланицама омогућено је да брже имплементирају понуђена решења.

организоване искључиво у циљу стицања „ПДВ предности“, било путем смањења дугованог пореза, или повећања претходног пореза. Иако је вештачки карактер оваквих прометних циклуса очигледан, правне баријере спречавају њихово ефикасно или брзо сузбијање, будући да контра-мере или судски процеси неизоставно изискују дужи период. У међувремену, искуство у државама чланицама показује да су шеме за избегавање плаћања пореза осмишљене од стране стручњака, при чему се успешне нуде на тржишту. Стога је спорно да ли је парцијалан приступ (на нивоу појединих држава чланица) и даље примерен, када постоји доказ да је реч о заједничком проблему држава чланица.

На основу предлога, 24. јула 2006. године донета је Директива 2006/69/ЕС⁸¹⁴, којом је, као једна од мера, предвиђена и примена *reverse-charge*-а у следећим случајевима:⁸¹⁵

- (1) код грађевинских радова, укључујући и услуге поправке, чишћења, одржавања, реконструкције и рушења у вези са некретнинама, као и предају грађевинских радова који се сматрају испоруком добара

⁸¹⁴ **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 August 2006.

⁸¹⁵ Поред *reverse-charge*-а (чл. 199 Директиве 2006/112/ЕС), с позивом на сузбијање евазије пореза на додату вредност и симплификацију процедуре за наплату пореза, Директивом 2006/69/ЕС предвиђена је: а) примена цене „ван дохвата руке“ на трансакције међу повезаним лицима (чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС); б) могућност увођења анти-евазионих мера када се, у држави чланици, правно независна лица, која су у блиској вези у финансијском, економском и организационом смислу, третирају као јединствени порески обвезник (чл. 11 Директиве 2006/112/ЕС); в) могућност увођења мера у циљу спречавања евазије приликом трансфера имовине у целини или делимично на сукцесора (чл. 19 Директиве 2006/112/ЕС); г) допуштање исправке одбитка претходног пореза при набавци одређених услуга са карактеристикама основних средстава (чл. 190 Директиве 2006/112/ЕС); д) могућност укључивања у пореску основицу промета добара и услуга вредности ослобођеног инвестиционог злата у смислу чл. 346 Директиве 2006/112/ЕС, када је инвестиционо злато изгубило такав статус. Вредност инвестиционог злата утврђује се методом „ван дохвата руке“ у тренутку извршења промета (чл. 82 Директиве 2006/112/ЕС). Опширније и о овим мерама, вид.: Joep Swinkels, **Combating VAT Avoidance**, *International VAT Monitor*, 4/2005, стр. 238-241.

сагласно чл. 5 (5) Директиве 77/388/ЕЕС (чл. 14 (3) Директиве 2006/112/ЕС);

- (2) стављање на располагање особља за пружање услуга из претходне тачке;
- (3) испоруке непокретне имовине у складу са чл. 13 (В)(g) и (h) Директиве 77/388/ЕЕС (чл. 135 (1)(j) и (к) Директиве 2006/112/ЕС), када се испоручилац одлучио за опорезивање испоруке према тач. (С) (b) истог члана (чл. 137 Директиве 2006/112/ЕС);
- (4) испоруке коришћеног материјала, укључујући и материјал који се не може поново употребљавати у истом стању, смећа, индустријског и неиндустријског отпада, отпада који је могуће рециклирати, делимично прерађеног отпада и одређених добара и услуга како је наведено у анексу М⁸¹⁶ уз Директиву 2006/69/ЕС (анекс VI Директиве 2006/112/ЕС);
- (5) испоруке добара која су пружена као гаранција од стране једног обвезника другом у вези са испуњењем те гаранције;
- (6) испоруке робе при одступању придржавања права власништва цесионару, те извршавање пренесеног права од стране цесионара;
- (7) испоруке непокретности које продаје дужник према пресуди, у оквиру обавезне продаје другој особи.

⁸¹⁶ Реч је о: а) испорукама старог гвожђа и негвозденог отпада, смећа и употребљених материјала, укључујући полупроизводе из прераде, производње или топљења гвожђа и негвоздених метала и њихових легура; б) испорукама гвоздених и негвоздених полупрерађених производа и пружању одређених услуга прераде у вези с тим; в) испорукама остатака и осталог материјала који се може рециклирати, а који се састоји од гвоздених и негвоздених метала, њихових легура, троске, пепела, шљаке и индустријских остатака који садрже метале или њихове легуре, као и пружању услуга одабира, сечења, дробљења и пресовања тих производа; г) испорукама и одређеним услугама у вези са прерадом старог гвожђа и негвозденог отпада, као и одрезака, смећа, отпада и коришћеног материјала који је могуће рециклирати, а који се састоји од крхотина, стакла, папира, картона, крпа, костију, коже, вештачке коже, пергаментна, сирове коже и крзна, тетива и жила, конопа, узица, ужади, сајли, гуме и пластике; д) испорукама материјала из овог анекса, након прераде у облику чишћења, полирања, одабира, сечења, дробљења, пресовања и изливања у блокове; е) испоруке смећа и отпада након обраде сировина.

Државе чланице слободне су да одреде на које од наведених испорука, као и на које категорије испоручилаца или прималаца добара и услуга ће се примењивати *reverse-charge*.

У следећој табели дајемо преглед примене *reverse-charge*-а у државама чланицама на основу Директиве 2006/69/ЕС:

Табела 11. Примена *reverse-charge*-а у државама чланицама на основу Директиве 2006/69/ЕС

Држава чланица	Категорија промета која је обухваћена мером							Напомена
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	
Аустрија	X	X	-	X	X	X	X	
Белгија	X	X	-	-	-	-	-	
Данска	X	-	-	-	-	-	-	
Немачка	X	-	X	X	X	-	X	У вези са (1): услуге планирања, надзора и инжењерске услуге издвојене су из обухвата примене мере У вези са (5): ако се испорука врши у оквиру стечајног поступка, <i>reverse-charge</i> се не примењује
Естонија	-	-	-	X	-	-	-	
Грчка	-	-	-	X	-	-	-	
Француска	-	-	-	X	-	-	-	
Мађарска	X	X	X	X	X	-	-	
Ирска	X	-	X	-	-	-	-	
Италија	X	X	X	X	-	-	-	
Холандија	X	X	X	X	X	-	X	У вези са (1): <i>reverse-charge</i> се примењује и на сектор бродоградње
Португалија	X	-	X	X	-	-	-	
Румунија	-	-	-	X	-	-	-	
Словачка	-	-	-	X	-	-	-	У вези са (4): примена мере је ограничена на одређене врсте отпада
Словенија	X	X	X	X	-	-	-	
Шпанија	-	-	-	X	-	-	-	
Шведска	X	X	-	-	-	-	-	

Извор: EU VAT Compass 2011/2012, стр. 598-600. Стање на дан 1.1.2011. године.

2.3. Даљи покушаји ограниченог увођења *reverse-charge*-а

Европска комисија је 29. септембра 2009. године учинила још један предлог измена и допуна Директиве 2006/112/ЕС, са циљем да свим државама чланицама омогући опциону и привремену примену *reverse-charge*-а код промета добара и услуга за које постоји основана сумња да су подложни незаконитој евазији.⁸¹⁷

У образложењу предлога, Комисија идентификује „рингишпил“ трансакције као нарочито распрострањени облик евазије у појединим секторима и у односу на

⁸¹⁷ Вид.: COM(2009) 511 final.

испоруке одређених добара. По први пут се помиње ширење овог облика евазије и на промет одређених услуга. Стога је намера Комисије да заинтересованим државама чланицама омогући ограничену примену *reverse-charge-a*, према њиховом избору, у оквиру претходно сачињене листе добара и услуга, које су државе чланице окарактерисале као нарочито подложне евазији. Увођење *reverse-charge-a* отклониће теоретску могућност за организовање евазионих подухвата. Комисија истиче да ограничена примена *reverse-charge-a* не мења фундаменталне принципе система пореза на додату вредност, с посебним нагласком на принцип фракционе наплате.⁸¹⁸

Новину у односу на претходну иницијативу Комисије у овој области представљају далеко бројније обавезе држава чланица које оптирају за ограничену примену *reverse-charge-a*. Поред тога, предложено је да измене и допуне Директиве 2006/112/ЕС буду временски ограничене најкасније до 31. децембра 2014. године.

Државе чланице би могле оптирати за увођење *reverse-charge-a* у највише три категорије добара и услуга од понуђених, при чему се највише две категорије могу односити на добра. Понуђене су следеће категорије:

А. добра

- (1) мобилни телефони, у смислу уређаја произведених или прилагођених за употребу на лиценцираној мрежи и на одређеним фреквенцијама, независно од тога могу ли се користити у друге сврхе или не;
- (2) компјутерски чипови пре њиховог интегрисања у коначни производ;
- (3) парфеми;
- (4) племенити метали, уколико нису предмет посебног режима опорезивања који важи за половна добра, уметничка дела,

⁸¹⁸ Тиме је Комисија још једном јасно ставила до знања да примена генералног *reverse-charge-a*, нарочито ако се базира на добровољној имплементацији у државама чланицама, за њу не представља прихватљиву опцију. Опширније о томе види у делу посвећеном генералној примени *reverse-charge-a*.

колекционарска добра и антиквитете, сходно чл. 311-343 или посебног режима опорезивања који важи за инвестиционо злато сходно чл. 344-356 Директиве 2006/112/ЕС;

Б. услуга

(1) емисионе дозволе дефинисане чл. 3 Директиве 2003/87/ЕС⁸¹⁹, које се преносе у складу са чл. 12 те Директиве и слични инструменти које оператери могу користити како би испунили обавезе из те Директиве.⁸²⁰

У даљем тексту дајемо детаљан преглед обавеза, које предлог намеће државама чланицама уколико оптирају за примену *reverse-charge*-а у наведеним случајевима. Циљ њиховог увођења је, као што ћемо из предстојећег прегледа видети, стицање прецизних података, на којима је могуће базирати закључак о учинку ограничене примене *reverse-charge*-а у сузбијању незаконите евазије пореза на додату вредност.

Држава чланица која се одлучи за увођење *reverse-charge*-а обавезна је да:

⁸¹⁹ **Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC**, OJ L 275 of 25 October 2003.

⁸²⁰ Марта 2009. године холандска пореска администрација добила је дојаву о „рингишпил“ трансакцијама у трговини емисионим сертификатима. До тада, тржиште емисионих сертификата није се сматрало ризичним када је реч о евазији пореза на додату вредност. Пореска администрација започела је истрагу и „рингишпил“ трансакције су убрзо откривене. У јуну 2009. године, берза за трговину емисионим сертификатима *BlueNext* затворена је на неколико дана и отворена тек пошто су француске власти предвиделе ослобођење промета емисионим сертификатима како би спречиле евазију пореза код домаћих трансакција. Убрзо потом, Холандија је увела *reverse-charge*. Уједињено Краљевство предвидело је ослобођење са важењем од 31. јула 2009. године. Данска и Шпанија су такође 2009. године измениле своје законодавство, како би елиминисале „рингишпил“ трансакције у трговини емисионим сертификатима. Белгија је то учинила у јануару 2010. године, а Норвешка (која је члан Европског економског простора) у марту исте године, вид.: Redmar A. Wolf, *op. cit.*, стр. 405.

- (1) се постара да сваки испоручилац и прималац добара и услуга, на које се мера примењује, буде идентификован индивидуалним бројем, уколико то већ није учињено сагласно чл. 214 (1) Директиве 2006/112/ЕС;
- (2) предвиди прикладне обавезе извештавања, на страни испоручиоца и у односу на сваку трансакцију, у циљу идентификације испоручиоца и примаоца добара и услуга, врсте добара и услуга које се испоручују, њихове вредности и пореског периода у којем је промет извршен;
- (3) примаоцу добара и услуга наметне обавезу извештавања за сваку појединачну трансакцију, или сумарног карактера, а у циљу унакрсне провере података;
- (4) предвиди одговарајуће контролне мере зарад праћења и ублажавања постојећих облика евазије и превенције њиховог преласка на друга добра и услуге, фазу малопродаје или у друге државе чланице.

Држава чланица обавестиће Комисију о својој намери да примени *reverse-charge* и том приликом пружиће јој следеће информације:

- (1) о обухвату примене *reverse-charge*-а и о пратећим мерама, укључујући обавезе извештавања на страни обвезника и контролне мере;
- (2) о критеријуму процене, који се примењује у сврху поређења евазионих активности у таргетираном сектору (пре и након увођења мере), поређења евазионих активности у односу на друга добра и услуге и у односу на друге државе чланице (пре и након увођења мере), утврђивања пораста других облика евазионог поступања (пре и након увођења мере), нарочито у фази малопродаје;
- (3) датум почетка примене и период на који ће се мера примењивати.

Држава чланица која се одлучи за примену *reverse-charge*-а поднеће Комисији извештај, и то најкасније годину дана пре истека периода на који се мера примењује, на основу утврђеног критеријума процене. Извештај треба да пружи детаљну оцену свеукупне ефективности и ефикасности примењене мере, а нарочито податке о:

- (1) утицају на евазионе активности у области промета добара и услуга погођених мером;
- (2) могућем преласку евазионих активности на друга добра и услуге;
- (3) могућој миграцији евазионих активности ка другим државама чланицама;
- (4) могућем трансферу евазионих активности ка фази малопродаје;
- (5) трошковима произашлим из примене мере у сектору привреде;
- (6) трошковима произашлим из примене мере у државном сектору, укључујући и трошкове контроле и ревизије.

Претпостављамо да је управо широк спектар пропратних обавеза, које предлог намеће државама чланицама заинтересованим за ограничену примену *reverse-charge*-а, спречио његову комплетну интеграцију у комунитарно законодавство. У децембру 2009. године, у оквиру ECOFIN Савета, предлог је, у донекле модификованом издању када је реч о пропратним обавезама, добио политичку подршку искључиво у делу посвећеном емисионим сертификатима. У марту 2010. године усвојена је Директива 2010/23/EU.⁸²¹ Директива важи до 30. јуна 2015. године. До 1. јануара 2011. године ова мера примењена је у Аустрији, Белгији, Данској, Немачкој, Шпанији, Финској, Француској, Луксембургу, Уједињеном Краљевству, Ирској, Холандији, Португалији, Румунији, Словенији, Словачкој и Шведској.⁸²² Примена *reverse-charge*-а у осталим случајевима који су првобитним предлогом предвиђени остала је могућа једино под окриљем процедуре из чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС.

2.4. Генерална примена *reverse-charge*-а

Иако се генерална примена *reverse-charge*-а, у смислу далекосежније мере у борби са незаконитом евазијом пореза на додату вредност, помиње и у ранијим

⁸²¹ Вид.: горе, фуснота 46.

⁸²² Вид.: *EU VAT Compass 2011/2012*, стр. 598-600.

документима Комисије,⁸²³ опширан званичан став по овом питању Комисија је заузела у допису упућеном Савету и Европском парламенту од 22. фебруара 2008. године.⁸²⁴ Непосредан повод били су закључци ECOFIN Савета од 5. јуна 2007. године⁸²⁵, на основу којих је од Комисије затражено да, у наведеном контексту, анализира опорезивање интра-комунитарних трансакција и опциону⁸²⁶ примену генералног *reverse-charge*-а на појединачне трансакције у вредности од најмање 5.000 евра.⁸²⁷

2.4.1. Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност

На основу спроведене анализе⁸²⁸, Комисија сматра да би генерални *reverse-charge* значајно редуковао опасност од разноврсних типова улазне евазије, укључујући и интра-комунитарне евазионе облике. Међутим, отворила би се врата другим, па чак и новим облицима евазије.

Оваква опасност почива на следећим трима карактеристикама предложеног *reverse-charge* система:

- могућност набавке добара и услуга по нето цени;
- прописивање минималне вредности трансакције за примену *reverse-charge*-а;

⁸²³ Вид. нпр.: COM(2006) 254 final, стр. 9-10; European Commission, **Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU**, COM(2007) 758 final, стр. 5.

⁸²⁴ Вид.: COM(2008) 109 final.

⁸²⁵ Вид.: Council Conclusions of 5 June 2007, 10319/07 (Presse 126).

⁸²⁶ Будући да су у време разматрања генералне примене *reverse-charge*-а само поједине државе чланице у њему виделе адекватну меру за сузбијање незаконите евазије, ECOFIN Савет затаражио је од Комисије да испита могућности за његову опциону примену, вид.: SEC(2008) 249, стр. 44.

⁸²⁷ Подсећамо да се у Уједињеном Краљевству, Немачкој и Аустрији *reverse-charge* примењује у трансакцијама које за предмет имају мобилне телефоне и компјутерске чипове вредности од најмање 5.000 фунти, односно евра.

⁸²⁸ Вид.: SEC(2008) 249.

- могућност државе чланице да оптира за примену оваквог система.

Полазећи од наведених фактора, очекује се пораст већ постојећих облика евазије међу којима издвајамо:

- Евазија би се концентрисала у фази малопродаје, будући да у тој фази (услед напуштања механизма фракционе наплате) долази до плаћања укупног пореза. Потенцијални губици из ове фазе прометног циклуса могли би у апсолутном износу превазићи постојеће. Овакве процене почивају на чињеници да у малопродаји традиционално послују (мање поуздани) субјекти које је теже контролисати с обзиром на њихов број, величину и статус. Поред тога, евазија у фази малопродаје за фискаса ће, по правилу, значити губитак укупног прихода, генерисаног током прометног циклуса, а не само оног његовог дела, који је пропорционалан додатој вредности у односној фази прометног циклуса, што би био случај у систему фракционе наплате;
- „Крађа“⁸²⁹ ПДВ броја у циљу набавке добара по нето цени. Оваквом искушењу изложени су, пре свега, крајњи потрошачи, али и друга лица која набављена добра, захваљујући „ПДВ субвенцији“, могу понудити на црном тржишту по нижој цени, нарушавајући на тај начин конкурентност легитимних понуђача. У вези са тим, реалан је пораст обима сиве економије;
- Сељење облика евазије у којима учествују фантомска предузећа ка државама чланицама које не примењују *reverse-charge* и имају високу пореску стопу (зарад лукративнијег учинка). Државе које уводе *reverse-charge* могу и даље послужити као „база“ за иницирање подухвата;
- Фалсификовање рачуна (из трансакције на коју је примењен *reverse-charge*), како би се пореска основица вештачки умањила (на износ нижи од 5.000 евра) и тиме испунио предуслов за истицање претходног пореза;
- Прелазак „рингишпил“ трансакција у чисто националне оквире - где починилац добра набавља под окриљем *reverse-charge*-а по нето цени, а затим продаје по цени нижој од прописаног лимита. При том, он фискусу не

⁸²⁹ У енглеској терминологији на овом месту примењује се термин „киднаповање“ (*hijacking*) ПДВ броја.

уплаћује обрачунати порез, већ нестаје, остављајући купца са правом на одбитак претходног пореза.

Од нових облика евазије наводимо:

- вештачко „цепање“ пореске основе у циљу заобилажења лимита за примену *reverse-charge-a*;
- миграцију овог облика евазије ка државама чланицама које примењују *reverse-charge* и имају високе пореске стопе.

С обзиром на то да ни у једној земљи света није у примени систем пореза на додату вредност базиран на генералној примени *reverse-charge-a*, не постоје емпиријски подаци о отпорности таквог система на евазионе подухвате. Комисија стога није у стању да дâ поуздану оцену да ли би увођење *reverse-charge-a* резултовало вишим или нижим губицима по буџете држава чланица у односу на постојеће стање.

Неспорно је да би *reverse-charge* ефикасно сузбио улазну евазију и организоване облике интра-комунитарне евазије. Са друге стране, сивој економији приписују се најзначајнији губици пореза на додату вредност. Будући да *reverse-charge* олакшава пласман добара на такво тржиште, остаје отворена дилема да ли би након увођења *reverse-charge-a* дошло до значајног напуштања легалних прометних токова у корист сектора сиве економије, као и да ли би тиме узроковани губици били већи у односу на постојеће.

2.4.2. Борба са новим облицима евазије изискује мере које компликују систем и узрокују додатне трошкове привредним субјектима и пореским администрацијама

Успех евазионих подухвата умногоме зависи од могућности пореске администрације да их на време открије. Да би се превазишло укидање система фракционе наплате, а са њим и регулаторног механизма који му је својствен,

морале би да се уведу компензаторне обавезе извештавања, јер би оне омогућиле унакрсну проверу информација које потичу од добављача и купца. Комисија је размотрила следеће опције:

(1) Задржавање обавеза извештавања на постојећем нивоу

Пореској администрацији се периодично достављају следеће информације:

- испоручилац подноси пореску пријаву, са укупном вредношћу испорука које су предмет *reverse-charge-a*;
- купац подноси пореску пријаву, са укупном вредношћу дуваног пореза и набавки које су предмет *reverse-charge-a*.

У оваквом случају, није могуће извршити ни иницијалну унакрсну проверу у тренутку подношења пореских пријава, без отварања поступка контроле. Пореска пријава не садржи податке о добављачима, као ни податке о њиховом појединачном учешћу у укупној вредности набављених добара и услуга.

(2) Увођење обавезе подношења периодичног глобалног листинга на страни испоручиоца, уз задржавање обавеза извештавања на постојећем нивоу на страни купца

Пореској администрацији се периодично достављају следеће информације:

- испоручилац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број купца и укупну вредност испорука учињених том купцу, а које су предмет *reverse-charge-a* у односном пореском периоду;
- купац подноси пореску пријаву са укупном вредношћу дуваног пореза и набавки које су предмет *reverse-charge-a*.

У оваквом случају, могуће је извршити иницијалну унакрсну проверу у тренутку подношења пореских пријава. Таква провера, међутим, не указује у односу на ког испоручиоца долази до одступања пријављених података. Тако, ако купац А добра набавља од добављача Б, В и Г, непоклапање вредности испорука које је пријавио А, са збиром вредности испорука Б, В и Г учињених А, указује пореској администрацији на такву чињеницу. Међутим, у односу на ког добављача је наступило непоклапање могуће је утврдити тек у поступку контроле.

(3) Увођење обавезе подношења периодичног глобалног листинга на страни испоручиоца и купца

Пореској администрацији се периодично достављају следеће информације:

- испоручилац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број купца и укупну вредност испорука учињених том купцу, а које су предмет *reverse-charge*-а у односном пореском периоду;
- купац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број испоручиоца и укупну вредност испорука примљених од стране тог испоручиоца, а које су предмет *reverse-charge*-а у односном пореском периоду.

У оваквом случају, могуће је извршити иницијалну унакрсну проверу у тренутку подношења пореских пријава. Таква провера указује и у односу на ког добављача је наступило одступање. Разлог одступања могуће је утврдити у поступку контроле.

(4) Увођење обавезе подношења периодичног листинга на страни испоручиоца са назнаком сваке појединачне трансакције, уз задржавање обавеза извештавања на постојећем нивоу на страни купца

Пореској администрацији се периодично достављају следеће информације:

- испоручилац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број купца и вредност сваке појединачне испоруке учињене том купцу, а које су предмет *reverse-charge*-а у односном пореском периоду;
- купац подноси пореску пријаву, са укупном вредношћу дугованог пореза и набавки које су предмет *reverse-charge*-а.

У оваквом случају, могуће је извршити иницијалну унакрсну проверу у тренутку подношења пореских пријава. Таква провера, међутим, не указује у односу на ког испоручиоца долази до одступања пријављених података.

- (5) Увођење обавезе подношења периодичног листинга на страни испоручиоца са назнаком сваке појединачне трансакције и глобалног листинга на страни купца

Пореској администрацији се периодично достављају следеће информације:

- испоручилац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број купца и вредност сваке појединачне испоруке учињене том купцу, а које су предмет *reverse-charge*-а у односном пореском периоду;
- купац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број испоручиоца и укупну вредност испорука примљених од стране тог испоручиоца, а које су предмет *reverse-charge*-а у односном пореском периоду.

У оваквом случају, могуће је извршити иницијалну унакрсну проверу у тренутку подношења пореских пријава. Таква провера указује у односу на ког добављача је наступило одступање. Разлог одступања могуће је утврдити у поступку контроле.

- (6) Увођење обавезе подношења периодичног листинга са назнаком сваке појединачне трансакције на страни испоручиоца и купца

Пореској администрацији се периодично достављају следеће информације:

- испоручилац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број купца и вредност сваке појединачне испоруке учињене том купцу, а које су предмет *reverse-charge*-а у односном пореском периоду;
- купац, поред пореске пријаве, подноси листинг, који садржи ПДВ број испоручиоца и вредност сваке појединачне испоруке примљене од стране тог испоручиоца, а које су предмет *reverse-charge*-а у односном пореском периоду.

У оваквом случају, могуће је извршити иницијалну унакрсну проверу у тренутку подношења пореских пријава. Таква провера указује у односу на ког добављача и у односу на који трансакцију је наступило одступање. Разлог одступања може се утврдити у поступку контроле.

По виђењу Комисије, минималне обавезе извештавања биле би оне наведене под бројем (3), (5) или (6).

Поред опсежнијих обавеза извештавања, додатно оптерећење по привредне субјекте изазвали би и повећани трошкови фактурисања. Док у постојећем систему испоручилац у фактури исказује припадајући порез, независно од висине пореске основице и статуса купца, у условима *reverse-charge*-а он ће морати да води рачуна о овим елементима у циљу издавања исправног рачуна.

За очекивати је да ће повећана комплексност система опорезивања довести до пораста броја грешака у текућем извештавању и да ће створити ризик по обвезника да може одговорати за неуплаћени порез ако је погрешно утврдио статус купца. Стога је, из угла привреде, једноставно извештавање и висок степен сигурности за пореске обвезнике у вези са утврђивањем и надгледањем статуса субјекта са којим послују *conditio sine qua non* за прелазак на нови систем.

Пореске администрације изразиле су нарочиту забринутост по питању измена у процесу наплате пореза, које са собом носи *reverse-charge*. Произвођачи, који чине главни „извор“ прихода у условима постојећег система, ретко „нестају“. Комисија наводи да је једна држава чланица (без назнаке о којој је конкретно држави реч), на бази спроведене економетријске студије, истакла да више од 30% прихода остварује од мање од 1% пореских обвезника.⁸³⁰ Прелазак пореске обавезе на следбеника у прометном циклусу елиминише овакав „сигуран извор“ прихода. У условима *reverse-charge*-а, последња фаза прометног циклуса ће у далеко значајнијем обиму партиципирати у укупно оствареном приходу (према поменутој студији, проценат учешћа у оствареном приходу порашће са садашњих 1% на 33%, док ће тај проценат, када су у питању велики порески обвезници, опасти са садашњих 47% на 25%). Велики број малих обвезника⁸³¹ теже је и скупље контролисати.

Исто тако, пораст текућих трошкова на страни пореске администрације узроковаће обрада обимне документације, која је последица опсежнијег извештавања.

Генерални *reverse-charge* изнад прописане висине пореске основице довешће до пораста броја захтева за повраћај од стране обвезника, који више неће бити у могућности да од своје излазне обавезе (која остаје „неопорезована“ у условима *reverse-charge*-а) одбију улазни порез на набавке мање вредности (испод предвиђеног износа пореске основице). Будући да државе чланице већ ангажују значајан део својих ресурса како би провериле основаност поднетих захтева за повраћај, испало би да треба да појачају људске ресурсе, како би обезбедили да постојећи ниво контроле буде одржан.

⁸³⁰ Фабрицио Борсели наводи да у условима важећег система 80% пореског прихода наплаћеног у државама чланицама потиче од мање од 10% обвезника. То значи да су пореске администрације кроз контролу малог броја обвезника у стању да осигурају највећи део укупног пореског прихода, вид.: Fabrizio Borselli, *op. cit.*, стр. 341.

⁸³¹ Управо су такви обвезници склони „нестајању“, због чега је и уведен ограничени *reverse-charge* у појединим секторима, вид.: SEC(2008) 249, стр. 40.

У условима опционе примене генералног *reverse-charge*-а повећао би се ризик од миграције евазионих подухвата ка државама које такав систем не примењују.⁸³² Да би се такве државе чланице заштитиле, неопходно је увести јак контролни систем, што додатно повећава административне трошкове.

2.4.3. Опционо увођење генералног *reverse-charge*-а угрозиће кохерентност постојећег решења, отежати хармонизацију и будући развој европског система пореза на додату вредност

Принцип фракционе наплате је, поновимо, један од фундаменталних принципа европског система пореза на додату вредност. Њему је иманентан регулаторни механизам који гарантује висок степен наплате пореза. Утаја пореза на додату вредност у једној фази прометног циклуса води, у већини случајева, делимичном губитку укупно дуговане суме, оном који је пропорционалан додатној вредности у односној фази прометног циклуса. Иако и *reverse-charge* води преваљивању пореског терета на крајњег потрошача (што је у складу са правном природом пореза на додату вредност као пореза на потрошњу), његова наплата у ранијим фазама прометног циклуса *суштински* се разликује од постојећег система. У систему *reverse-charge*-а испоручилац крајњем потрошачу је најчешће дужник укупног износа пореза који се генерише у прометном циклусу. Због тога је у оваквом систему ризик од неплаћања пореза концентрисан на крају ланца трансакција.

Напуштањем принципа фракционе наплате елиминисала би се регулаторна компонента пореза, те таква промена изискује прописивање додатних обавеза извештавања, како би се осигурало да ће порез бити исправно утврђен и плаћен. За разлику од постојећег система, у коме се порез обрачунава независно од статуса обвезника са којим се ступа у трансакцију (са изузетком рестриктивно прописаних испорука добара и услуга), код *reverse-charge*-а ова чињеница је

⁸³² Опциони *reverse-charge*, на тај начин, не елиминише постојеће евазионе шеме, већ само води њиховој трансформацији. Следствено томе, обим евазије, на нивоу Европске уније, могао би остати непромењен.

одлучујућа за порески третман трансакције. Поред тога, прописивање лимита који иницира његову примену и прилагођавање бројних постојећих правила воде даљем компликовању система опорезивања. Увођење додатних обавеза извештавања, стварање довољно поузданих механизма верификације статуса пореског обвезника у циљу гаранције правне сигурности за све обвезнике и неизбежно компликовање система, контрадикторно је редуковању административног оптерећења привредних субјеката за 25% до 2012. године којем се тежи.⁸³³

Reverse-charge би узроковао концентрацију ресурса пореске администрације у оној фази прометног циклуса у којој је порески приход најугроженији, тј. у фази испоруке крајњем потрошачу. То би створило ситуацију у којој би фаза производње и малопродаје биле изложене строжим административним обавезама, док би се истовремено ниво њихове контроле и надзора умањио.

Не треба занемарити ни практичне тешкоће код обрачуна пореза. Веома је могуће да купац не располаже свим неопходним сазнањима, како би правилно утврдио своју пореску обавезу (нпр. дилема се може појавити код примене различитих стопа). Пореској администрацији створиће се тешкоће код разликовања ослобођеног промета од промета који треба опорезовати, пошто обе ситуације воде неплаћању пореза. Такође, појавио би се проблем интеракције одступања од комунитарног законодавства, одобрених на основу чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС, и генералног *reverse-charge*-а. Примера ради, ако је држави чланици примена ове мере одобрена у односу на одређено добро, и то без примене предвиђеног лимита, поставља се питање какве би импликације на њу имало увођење генералног *reverse-charge*-а. Могуће је, наиме, да је *reverse-charge* имплементиран из потпуно другачијих разлога од оних којима се оправдава

⁸³³ Вид.: European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union**, COM(2007) 23 final.

иницијатива за увођење генералног *reverse-charge*-а, па да његово ступање на место раније мере не буде прихватљива опција за односну државу чланицу.

У склопу разматрања опционе примене генералног *reverse-charge*-а, паралелно постојање два фундаментално различита система опорезивања изискује двојако разматрање будућих измена комунитарног законодавства. Дуални систем угрозио би будући развој законодавства у области пореза на додату вредност, јер би се интереси држава чланица, када је реч о побољшањима постојећег правног оквира, разликовали у зависности од система који примењују.⁸³⁴ Опционо увођење генералног *reverse-charge*-а представља, отуда, корак уназад од постигнутог степена хармонизације комунитарног законодавства.

Не заборавимо, на крају, да би дуални систем значајно повећао трошкове пословања и на тај начин директно узроковао пад атрактивности европског тржишта.

2.4.4. Закључак Европске комисије

На основу изнетог, Комисија закључује да генерални *reverse-charge* може имати и позитивне и негативне последице. Она се посебно противи његовој опционој примени и то, пре свега, зато што је такав систем фундаментално различит у односу на постојећи. Установљавање још једног система опорезивања у Европској унији би се негативно одразило на функционисање заједничког тржишта и било у супротности са чл. 93 Уговора о оснивању Европске заједнице (чл. 113 Уговора о функционисању ЕУ). Такође би поткопало хармонизацију и могућности за побољшање постојећег система опорезивања. Поред тога, опциони карактер генералног *reverse-charge*-а идентификован је као значајно оптерећење за привредне субјекте и главни потенцијалан узрочник нових типова евазије у Европској унији.

⁸³⁴ Нпр., с обзиром на значај обавеза извештавања за успешну примену генералног *reverse-charge*-а, приоритети држава могу бити дијаметрално супротни код разматрања њихових будућих измена.

О изнетим закључцима Комисије у ECOFIN Савету није постигнута сагласност, услед чега је изостала неопходна политичка подршка за измену система пореза на додату вредност. Након тога, Комисија је своје напоре концентрисала искључиво на јачање конвенционалних мера у борби против евазије.⁸³⁵

VI Технолошки интензивни предлози системских измена пореза на додату вредност

1. Дигитални порез на додату вредност (D-VAT)

Употреба савремених технологија заузима централно место у предлогу дигиталног пореза на додату вредност америчког професора Ричарда Т. Ејнсворта (*Richard T. Ainsworth*).⁸³⁶ Дигитални порез на додату вредност, заправо, представља потпуно компјутеризовану верзију европског пореза на додату вредност и, по виђењу Ејнсворта, адекватан облик федералног пореза на додату вредност за САД.⁸³⁷

1.1. Порекло идеје о дигиталном порезу на додату вредност

1.1.1. Европски утицај

Идеја о дигиталном порезу на додату вредност потекла је из Европске уније, која је у том правцу кренула још 2002. године, Директивама 2001/115/ЕС⁸³⁸ и 2002/38/ЕС.⁸³⁹

⁸³⁵ Вид.: COM(2009) 511 final, стр. 2; COM(2008) 807 final, стр. 3.

⁸³⁶ Вид.: Richard T. Ainsworth, **The Digital VAT (D-VAT)**, *Virginia Tax Review*, Vol. 25, no. 3/2006, стр. 875-938.

⁸³⁷ Дигитални порез на додату вредност предложен је као нови федерални порез у САД Председничком саветодавном одбору за федералну пореску реформу (*President's Advisory Panel for Federal Tax Reform*), вид.: *ibid.*, стр. 875.

⁸³⁸ **Council Directive 2001/115/EC of 20 December 2001 amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying, modernizing, and harmonizing the conditions laid down for invoicing in respect of value added tax**, OJ L 15 of 17 January 2002.

У европском систему пореза на додату вредност фактура има кључну улогу. Она садржи податак о висини дугованог пореза и представља основ за истицање претходног. Контрола законитости поступања обвезника заснована је на поређењу фактура учесника трансакције. Како је фактуре у савременом свету могуће електронски обрађивати, Ејнсворт је убеђен да је управо европски облик пореза на додату вредност погодан да у условима дигитализације обезбеди сигурну наплату пореског прихода у стварно дугованом износу.⁸⁴⁰

Директивом 2001/115/ЕС учињен је значајан напредак ка дигиталном фактурисању. Државе чланице обавезне су да прихвате рачуне у електронском облику уколико задовољавају прописану форму и ако је њихова аутентичност обезбеђена на прописан начин. Оне, међутим, не могу предвидети обавезно електронско фактурисање и морају прихватити и рачуне у папирном облику.⁸⁴¹ Поред тога, електронско фактурисање условљено је претходном сагласношћу купца.⁸⁴² Фактуру може сачинити и сам купац (eng. *self-billing*),⁸⁴³ а њена израда може се поверити и трећем лицу.⁸⁴⁴ Фактура не мора бити потписана.⁸⁴⁵

У Директиви 2002/38/ЕС Ејнсворт види изолован пример потпуно функционалног дигиталног пореза на додату вредност.⁸⁴⁶ Директивом је предвиђен посебан

⁸³⁹ **Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services**, OJ L 128 of 15 May 2002.

⁸⁴⁰ То није случај са нпр. порезом на додату вредност код кога се основица утврђује директним путем. „Победничко решење“ аутор види у „браку технологије са европским порезом на додату вредност“, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 919. и 925.

⁸⁴¹ Вид.: чл. 218 и 233 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁴² Вид.: чл. 232 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁴³ Вид.: чл. 224 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁴⁴ Вид.: чл. 220 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁴⁵ Вид.: чл. 229 Директиве 2006/112/ЕС. То олакшава електронско фактурисање, али и фалсификовање, што је чест случај код евазије пореза на додату вредност.

⁸⁴⁶ „Article 26c therefore presents in microcosm a fully functional D-VAT“, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 919. и 925.

поступак опорезивања електронских услуга⁸⁴⁷, које неопорезивим лицима са територије Европске уније пружају инострани обвезници (тзв. *one-stop-shop*).

Када су у питању електронске услуге које обвезници ван Европске уније пружају обвезницима са њене територије, место промета услуга налази се у Европској унији и примењује се *reverse-charge*.⁸⁴⁸ Међутим, у случају да се такве услуге пружају неопорезивим лицима,⁸⁴⁹ *reverse-charge* је непримењив. У таквим околностима инострани бизнис може се преселити у границе Европске уније. Место промета услуга биће увек у држави чланици заснивања бизниса⁸⁵⁰, али ће се и њени директни порези примењивати. Алтернативно, инострани обвезник може се регистровати за потребе пореза на додату вредност у свакој држави чланици у оквиру које послује. Ово решење чини се још неповољнијим, јер би у екстремном случају подразумевало 27 регистрација, примену 27 различитих пореских режима и комуникацију на више од 20 различитих језика.

Трећу, далеко повољнију алтернативу представља „*one-stop-shop*“ поступак опорезивања. Инострани обвезник може изабрати једну државу чланицу где ће се регистровати.⁸⁵¹ Иако ће конкретан порески режим поново зависити од позитивног законодавства чланице клијента, инострани обвезник сву комуникацију обавља и порез уплаћује искључиво у држави регистрације, обавезно у електронској форми.⁸⁵²

Директивом 2008/8/ЕС описани режим проширен је и на телекомуникационе услуге, као и на услуге радио-телевизијског преноса.

⁸⁴⁷ О којим је услугама реч, вид.: анекс II Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁴⁸ Вид.: чл. 44, у вези са чл. 196 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁴⁹ Место промета услуга и овде је на подручју Европске уније, вид.: чл. 58 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁵⁰ Вид.: чл. 45 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁵¹ Вид.: чл. 359 Директиве 2006/112/ЕС.

⁸⁵² Вид.: чл. 360, 362, 364 и 369 Директиве 2006/112/ЕС.

1.1.2. Утицај САД

С обзиром на различитост пореза на промет у малопродаји између и унутар америчких држава и опорезивању сходно прописима јурисдикције потрошача (принцип дестинације), привредници који послују у сфери електронске трговине сусрећу се са нарочито високим трошковима исправног администрирања пореза. Због тога се Конгрес заложио за трајну забрану убирања пореза на промет на страни продавца од федералних држава када се ради о електронској трговини.⁸⁵³ Будући да таква забрана може имати озбиљне економске последице по државе⁸⁵⁴ и одразити се на конкурентност локалних трговаца,⁸⁵⁵ марта 2000. године инициран

⁸⁵³ Вид.: Streamlined Sales Tax Project, http://en.wikipedia.org/wiki/Streamlined_Sales_Tax_Project, [13.8.2011.]. Оваквом ставу претходила је одлука Врховног суда САД (*U.S. Supreme Court*) у случају *Quill Corp. v. North Dakota* из 1992. године, према којој су трговци у малопродаји ослобођени обавезе плаћања пореза у држави у којој немају физичко присуство, попут продавнице, канцеларије или складишта. Иако се у конкретном случају радило о каталожкој продаји, одлука је накнадно примењена на све продавце „на даљину“, укључујући и оне које послују у области електронске трговине. Суд је закључио да би обавеза оваквих трговаца да поштују пореска правила 45 држава и готово 7.500 локалних пореских јурисдикција оптретило међудржавну трговину. Напомињемо да се у оваквом случају (код одсуства физичког присуства трговца у односној држави) примењује reverse-charge, те је купац дужник пореза. Међутим, мали број дужника добровољно испуњава своје обавезе и порез је готово немогуће наплатити (с обзиром на број дужника и чињеницу да је углавном реч о крајњим потрошачима), па су овакве продаје *de facto* ослобођене пореза, вид.: Internet Sales Tax Fairness, <http://www.newrules.org/retail/rules/internet-sales-tax-fairness>, [22.8.2011.].

⁸⁵⁴ Губитак који трпе државе наставиће да расте с повећањем обима електронске трговине. Универзитет Тенесија (*University of Tennessee*) проценио је 2009. године да су државе на име ненаплаћеног пореза на промет код електронских трансакција у 2008. години изгубиле 7,7 милијарди америчких долара, вид.: Internet Sales Tax Fairness, <http://www.newrules.org/retail/rules/internet-sales-tax-fairness>, [22.8.2011.]. Поједина истраживања процењују да би губитак могао достићи вртоглавих 23 милијарде америчких долара до 2012. године, вид.: Frequently Asked Questions, <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=faqs>, [22.8.2011.].

⁸⁵⁵ Ослобођењем од пореза продавац у електронској трговини може бити 4-9% јефтинији од локалног продавца исте робе (који је дужан наплатити порез, јер се услед физичке заступљености не примењује reverse-charge). Локална радња претвара се у место у коме се може погледати роба, која ће затим бити поручена преко интернета. Уз то, ослобођењем електронске трговине од опорезивања порез на промет у малопродаји добио би на регресивности, будући да су само лица са

је тзв. *streamlined sales tax* пројекат⁸⁵⁶, у намери да се привредним субјектима олакша да испуне своје пореске обавезе. Циљ пројекта је отклањање тешкоћа које стоје на путу трансферу пореске обавезе са купца на продавца, чак, и у одсуству физичког присуства продавца у држави потрошње.

Од 1. октобра 2005. године примењује се *Streamlined Sales and Use Tax Agreement*, који су у међувремену одобриле 44 државе и дистрикт Колумбија (*District of Columbia*). Споразумом је учињен значајан корак у правцу хармонизације пореза на промет у Сједињеним Америчким Државама. Он предвиђа јединствена пореска правила и појмове,⁸⁵⁷ који постају део позитивног законодавства државе која га ратификује. До сада су то учиниле 24 америчке државе. Поред тога, споразумом је поверено администрирање пореза лиценцираним пружаоцима услуга (*certified service providers*), које финансирају државе. На тај начин, продавци који се добровољно региструју у оквиру пројекта од истог имају вишеструке користи. Добровољна регистрација у неким државама, уз још неке услове, подстакнута је амнестијом за неплаћени порез на промет из периода који претходи регистрацији.⁸⁵⁸ Државе се надају да ће захваљујући описаном пројекту убедити

приступом интернету и кредитном картицом у могућности да профитирају од оваквог ослобођења, вид.: Internet Sales Tax Fairness, <http://www.newrules.org/retail/rules/internet-sales-tax-fairness>, [22.8.2011.].

⁸⁵⁶ Детаљне информације о пројекту могуће је добити на интернет адреси <http://www.streamlinedsalestax.org>.

⁸⁵⁷ Вид. детаљније: Frequently Asked Questions, <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=fags>, [22.8.2011.].

⁸⁵⁸ Већ смо рекли да је продавац у обавези да плати порез само уколико има физичко присуство у држави потрошње. Бројни трговински ланци, и поред тога што су поседовали радње у свим државама, тврдили су да су њихове интернет продавнице издвојени правни ентитети, који нису дужни да плате порез у држави потрошње. Ова пракса позната је као „изолација ентитета“ (*entity isolation*). Међутим, неке од држава успеле су да се успешно супротставе оваквој пракси. Тако је 2001. године у Калифорнији утврђено да *Borders.com* не представља независан ентитет, већ само *on-line* заступљеност *Borders Books & Music* и да због тога мора да плаћа порез на продаје у Калифорнији. Исте акције уследиле су и у другим државама. Стога су 2003. године бројни ланци постигли договор са државама да убудуће плаћају порез уз отпис ранијих дуговања, вид.: Internet Sales Tax Fairness, <http://www.newrules.org/retail/rules/internet-sales-tax-fairness>, [22.8.2011.].

Конгрес да им омогући да пореску обавезу продавца утврђују независно од његовог физичког присуства у држави промета.⁸⁵⁹

Америчка искуства у примени *streamlined sales tax* могла би се ефикасно користити у Европској унији, како би се смањили трошкови иностраних обвезника настали опорезивањем у складу са Директивама 2002/38/ЕС и 2008/8/ЕС. Поред тога, амерички концепт представља савремену верзију предлога професора Ванистендала за дефинитиван режим европског пореза на додату вредност.

1.2. Дигитални порез на додату вредност - решење за Европску унију

Дигитални порез на додату вредност за европске потребе представља комбинацију европских и америчких достигнућа на пољу употребе електронике у пореске сврхе. Он подразумева *обавезну* комуникацију електронским путем у обиму који је предвиђен Директивом 2002/38/ЕС. И употреба електронских фактура је неопходна.⁸⁶⁰ С ослонцем на амерички *streamlined sales tax*, износ дугованог пореза утврђује се применом лиценцираног софтвера, док се наплата пореза и истицање претходног пореза врши преко овлашћених посредника.⁸⁶¹

⁸⁵⁹ Врховни суд САД у поменутом случају *Quill Corp. v. North Dakota* из 1992. године одлучио је да се не може захтевати од продавца да плати порез у држави потрошње у којој није физички присутан, осим уколико Конгрес не предвиди овакву могућност, вид.: Frequently Asked Questions, <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=faqs>, [22.8.2011.]. Зато је регистрација под окриљем *streamlined sales tax* пројекта добровољна. Сенатор Мајк Ензи (*Mike Enzi*) и представник Бил Делакант (*Bill Delahunt*) представили су 2009. године *Main Street Fairness Act*, за који се државе надају да ће бити усвојен у Конгресу. Закон би овластио државе које су имплементирале *streamlined sales tax* да обавезу „велике“ *on-line* и каталожке продавце у малопродаји да плаћају порез на промет, вид.: Internet Sales Tax Fairness, <http://www.newrules.org/retail/rules/internet-sales-tax-fairness>, [22.8.2011.].

⁸⁶⁰ Изузетак су продаје крајњем потрошачу, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 936.

⁸⁶¹ Вид.: Richard T. Ainsworth, *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, стр. 447.

У својим радовима, Ејнсворт види дигитални порез на додату вредност као адекватно решење за европске проблеме у сузбијању пореске евазије.⁸⁶² Његова примена може бити генерална или ограничена на привредне секторе нарочито подложне евазији (нпр. као алтернатива *reverse-charge* механизму у области грађевинске делатности у Аустрији).⁸⁶³ У односу на до сада описане моделе, предност дигиталног приступа је у томе што је уклопљив у контуре европског система пореза на додату вредност.⁸⁶⁴

Претпостављамо да становиште Ејнсворта почива на комплетном измештању администрирања пореза из руку обвезника.⁸⁶⁵ Међутим, због бројних дилема везаних за конкретно функционисање дигиталног пореза на додату вредност и штуро Ејнсвортово излагање на тему која је у фокусу аутора ове дисертације, изостаје даља анализа о могућим ефектима примене дигиталног решења у сузбијању пореске евазије.

2. *Real-time VAT (RTVAT)*

*Real-time VAT (RTVAT)*⁸⁶⁶ је непрофитна организација, настала марта 2006. године,⁸⁶⁷ која окупља професионалце различитих профила и чији је циљ да

⁸⁶² Ејнсворт се превасходно оријентише на „рингишпил“ трансакције.

⁸⁶³ Вид.: Richard T. Ainsworth, **Tackling VAT Fraud: 13 Ways Forward**, стр. 1210; Richard T. Ainsworth, **Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution**, стр. 447. Потенцијално „ризични“ сектори или обвезници могу се идентификовати анализом ризика на чијој примени инсистира и Европска комисија, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 11.

⁸⁶⁴ Дигитализација подразумева промене искључиво административног карактера, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 447. Подсећамо да се за „административан приступ“ у борби са евазијом, без радикалне реформе постојећег система, залаже и Европска комисија, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 19.

⁸⁶⁵ Упоред.: Michael Keen, Stephen Smith, **VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?**, стр. 25.

⁸⁶⁶ Вид.: <http://www.rtvat.eu/>.

⁸⁶⁷ Вид.: Richard T. Ainsworth, **VAT Fraud As a Policy Stimulus – Is the US Watching? VAT Withholding, RTvat, and the Mittler Model**, Boston University School of Law Working Paper no. 11-08, од 24.2.2011. године, фуснота 33.

понуди оптимално решење за измену европског система пореза на додату вредност, како би се систем учинио отпорнијим на незакониту евазију и постао административно подношљивији.⁸⁶⁸ Резултат рада ове организације је истоимени (RTVAT) модел - замишљен као електронско решење (засновано на модерној привредној пракси и информационој технологији) за интра-комунитарне евазионе облике на европском подручју.

2.1. Опис RTVAT модела

Модел садржи две структурне измене важећег европског система пореза на додату вредност. Прво, уместо принципа фактурисане реализације прелази се на принцип наплаћене реализације. Друго, RTVAT модел укида *reverse-charge* на интра-комунитарне трансакције и предвиђа њихово опорезивање. Модел представља одлучујући корак ка дефинитивном режиму опорезивања, у складу са чл. 402 Директиве 2006/112/ЕС, при чему се, за разлику од ранијих предлога, у овом случају не појављују проблеми везани за различите стопе у државама чланицама, нити се поставља питање клиринга.⁸⁶⁹

Суштина RTVAT модела иста је као и код IFO модела: „прво плати, па поврати“ - уместо да продавац првобитно наплаћује порез, који по истеку пореског периода затим плаћа пореској администрацији, порез се аутоматски (електронским путем), поводом сваке трансакције, издваја из плаћеног бруто износа и директно прослеђује пореској администрацији.⁸⁷⁰ Мења се, дакле, техника наплате. Инволвирањем треће, независне стране, у процес наплате могла би се постићи ефикасност наплате својствена порезу на зараде, коју он дугује техници наплате „по одбитку“ (*pay-as-you-earn-PAYE*).

⁸⁶⁸ Постоје индикације да је порез на додату вредност административно најзахтевнији од свих пореских облика, вид.: Charles Jennings, *op. cit.*, стр. 257.

⁸⁶⁹ Вид.: Richard T. Ainsworth, **Technology Can Solve MTIC Fraud-VLN, RTvat, D-VAT certification**, стр. 156.

⁸⁷⁰ Вид.: Charles Jennings, *op. cit.*, стр. 257.

Предуслов за функционисање RTVAT модела је да се плаћање врши безготовински.⁸⁷¹ Фискус приходује у моменту када је плаћена трансакција (у стварном времену), што је уједно и моменат када се средства могу повратити на страни купца. Примена RTVAT- модела види се у области трансакција између пореских обвезника, где је безготовинско плаћање уобичајено. Међутим, могуће је применити га и на трансакције према крајњим потрошачима, поново под претпоставком да се плаћање врши електронским путем -кредитном или дебитном картицом. Једино уколико се плаћање врши готовим новцем или чеком, уплату пореза иницира продавац и то најкасније у тренутку депоновања наплаћеног износа на рачун продавца. Том приликом, уплаћена средства се поново „цепају“ на ПДВ компоненту и нето цену. Алтернативно, пореске администрације могу захтевати дневно измирење обавеза путем дебитне картице или телефонског рачуна.⁸⁷²

Интегрални део RTVAT модела представља посебан алат за откривање преварних трансакција (*Fraud Analysis and Security Tool-FAST*),⁸⁷³ чији је задатак да, с ослонцем на унакрсну проверу фактура, депоноване профиле пореских обвезника⁸⁷⁴ и детаље о извршеним трансакцијама, у периоду од свега неколико секунди:

- идентификује трансакције које је неопходно подвргнути додатној контроли;

⁸⁷¹ Подстицање преласка на електронско плаћање представља битан елемент модела, вид.: Chris Williams, **RTvat: Outline of proposed real-time VAT collection system to increase efficiency of collection, maximise revenue, minimise fraud and reduce administrative burden on businesses**, од 12.5.2009. године, стр. 3, <http://www.rtvat.eu/rtvatdocs/RTvat%20outline.pdf>, [4.12.2011.].

⁸⁷² Вид.: Charles Jennings, *op. cit.*, стр. 258.

⁸⁷³ Идеја о увођењу FAST-алата у RTVAT модел потекла је из индустрије кредитних картица, где су губици приписиви преварима досегли „историјски минимум“, вид.: *ibid.*, стр. 258.

⁸⁷⁴ Предвиђено је да се следећи подаци о пореским обвезницима чувају и редовно ажурирају на националним серверима: идентификациони број; стално место пословања поводом кога је додељен идентификациони број; име и адреса(е) пореског обвезника; основне делатности; структура промета (на месечном нивоу) за последњих 5 година у оквиру државе чланице регистрације, других држава чланица и трећих земаља; структура набавки (на месечном нивоу) за последњих 5 година; подаци о рачуну; и други слични подаци, вид.: Chris Williams, *op. cit.*, стр. 10.

- суспендује реализацију повраћаја, до окончања контроле;
- утврди ситуације које изискују неодложну пажњу;
- идентификује трансакције које не спадају ни у једну од наведених категорија, те се могу обрадити.⁸⁷⁵

Искључиво трансакције које су прошле овај „тест подобности“ доводе до неодложног трансфера претходног пореза на рачун купца.

Модел је, на нивоу поједине државе⁸⁷⁶ чланице, замислив у границама постојеће комунитарне регулативе (у том случају његова примена ограничила би се на домаће трансакције, без нарушавања важећег пореског третмана интра-комунитарних трансакција).⁸⁷⁷ Његова потпуна (европска) имплементација немогућа је без ревизије комунитарног законодавства (пре свега, напуштања прелазног режима опорезивања), која, подсећамо, изискује консензус држава чланица. Међутим, у поређењу са осталим описаним предлозима (са изузетком ИФО модела), „предуслов једногласности“ у случају RTVAT модела не треба да делује обесхрабрујуће. Разлози за такво очекивање су следећи:

- модел је у потпуности прилагођен фундаменталним принципима европског система;
- модел представља корак ка дефинитивном режиму опорезивања;
- модел допушта задржавање постојећих унилатералних специфичности - пореских стопа, ослобођења од опорезивања, административних обавеза и сл.

⁸⁷⁵ Вид.: Charles Jennings, *op. cit.*, стр. 258.

⁸⁷⁶ Подсећамо на систем ПДВ рачуна у Бугарској. У појединим земљама Латинске Америке сличан систем примењује се већ неколико година. У Еквадору, компанија која је издала кредитну картицу дужна је да из цене издвоји 30% пореза на додату вредност и да га директно уплати пореској администрацији, уколико се трансакција плаћа кредитном или дебитном картицом. У Колумбији, 75% пореза код трансакција плаћених кредитном или дебитном картицом директно се уплаћује фискусу. У Мексику, 100% пореза прослеђује се пореској администрацији одмах по уплати, с тим што је то дужност купца, а не компаније која је издала кредитну картицу (*reverse-charge*), вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, фуснота 29.

⁸⁷⁷ Вид.: Charles Jennings, *op. cit.*, стр. 259.

Ако би све државе чланице усвојиле RTVAT модел, било би постављено 27 идентичних сервера (у свакој држави чланици по један), који би умрежени деловали као центар за комуникацију и расподелу средстава између држава чланица. Финансијске институције које желе да се укључе у процес наплате пореза успостављају „заштићену“ везу са мрежом сервера.⁸⁷⁸ Свака држава чланица старала би се о раду свог сервера и све интра-комунитарне и националне трансакције обрађивале би се преко њега. Квалитет доступних информација и директан приступ серверу треба да омогуће пореским администрацијама бољи мониторинг и контролу активности индивидуалног обвезника.⁸⁷⁹

RTVAT модел замислив је у склопу опорезивања промета према принципу порекла (иницијални предлог), али и према принципу дестинације.⁸⁸⁰

Пример RTVAT модела који је заснован на принципу порекла:

Обвезник из Француске испоручује добра обвезнику из Немачке у вредности од 100 евра нето и издаје рачун са обрачунатим порезом у висини од 19,6% (француска стопа).

Трансакција се реализује на следећи начин:

- (1) Немачки купац добија од француског испоручиоца рачун на 119,6 евра;
- (2) Немачки купац овлашћује своју банку да уплати назначену суму у корист француског испоручиоца;
- (3) Немачка банка уплаћује 119,6 евра преко RTVAT мреже сервера;
- (4) RTVAT мрежа сервера дели 119,6 евра на два депозита, и то:
 - (а) 100 евра се уплаћује на рачун банке испоручиоца, а

⁸⁷⁸ RTVAT сматра да је уобичајено спор ангажман дела финансијских институција могуће подстаћи увођењем наменске дебитне B2B платне картице, која би била везана за обвезников идентификациони број и пословни рачун, вид.: Chris Williams, *op. cit.*, стр. 4.

⁸⁷⁹ Вид.: Charles Jennings, *op. cit.*, стр. 258.

⁸⁸⁰ Вид.: Richard T. Ainsworth, **VAT Fraud As a Policy Stimulus – Is the US Watching? VAT Withholding, RTvat, and the Mittler Model**, стр. 12.

- (б) 19,6 евра се уплаћује на рачун француске пореске администрације;
- (5) Немачка пореска администрација прима обавештење о доспелости претходног пореза из трансакције у висини од 19,6 евра;
- (6) Француска пореска администрација враћа 19,6 евра преко RTVAT мреже сервера;
- (7) RTVAT мрежа сервера врши „тест подобности“ трансакције с ослоном на FAST-алат и уколико нема индикација да је трансакција сумњива; -
- (8) RTVAT мрежа сервера уплаћује 19,6 евра немачкој пореској администрацији;
- (9) Немачка пореска администрација уплаћује 19,6 евра купчевој банци;
- (10) Износ леже на рачун немачког обвезника.

Иако процедура изгледа компликовано, она се може по аутоматизму реализовати за свега неколико секунди. У случају принципа дестинације процедура је једноставнија.

Пример RTVAT модела који је заснован на принципу дестинације:

- (1) Немачки купац добија од француског испоручиоца рачун на 119 евра (немачка стопа);
- (2) Немачки купац овлашћује своју банку да уплати назначену суму у корист француског испоручиоца;
- (3) Немачка банка уплаћује 119 евра преко RTVAT мреже сервера;
- (4) RTVAT мрежа сервера дели 119 евра на два депозита, и то:
 - (а) 100 евра се уплаћује на рачун банке испоручиоца, а
 - (б) 19 евра се уплаћује на рачун немачке пореске администрације;
- (5) Немачка пореска администрација прима обавештење о доспелости претходног пореза из трансакције у висини од 19 евра;
- (6) Немачка пореска администрација враћа 19 евра преко RTVAT мреже сервера;
- (7) RTVAT мрежа сервера врши „тест подобности“ трансакције с ослоном на FAST-алат и уколико нема индикација да је трансакција сумњива; -

- (8) RTVAT мрежа сервера уплаћује 19 евра купчевој банци;
- (9) Износ леже на рачун немачког обвезника.

Очито, RTVAT модел заснован на принципу дестинације представља повољнију опцију. Његове даље предности су у томе да не отвара простор за тржишне дисторзије (где би обвезници добра набављали у државама са нижом стопом) и обезбеђује исправно опорезивање уколико се добра набављају од обвезника ван Европске уније.⁸⁸¹ Разлог због кога је принцип порекла интегрални део иницијалног предлога видимо у настојању да се европски систем „прекроји“ сходно одредби чл. 402 Директиве 2006/112/ЕС.⁸⁸²

2.2. Очекивани учинци на пољу сузбијања незаконите евазије пореза на додату вредност

2.2.1. Отклањање опасности од интра-комунитарних евазионих облика

Са RTVAT моделом није реална бојазан од интра-комунитарних евазионих облика. Испоруке фантомском предузећу нису ослобођене.⁸⁸³ Елиминише се простор за депресијацију цене на име излазне обавезе, који је својствен садашњем систему. Фантомско предузеће мора да оствари повраћај, како би анулирало постојеће пореско оптерећење и створило ефекат ослобођене набавке. Да ли ће у томе и успети, зависиће од интегрисаног система за откривање преварних трансакција. Поред тога, обвезник не задржава код себе, а у корист пореске администрације, порез садржан у цени. Немогуће је да он „нестане“ са порезом у

⁸⁸¹ Вид.: Beate Wohlfahrt, *op. cit.*, стр. 394.

⁸⁸² Вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 12.

⁸⁸³ Ово важи независно од тога да ли је модел базиран на принципу порекла или принципу одредишта, што би једино имало утицаја на висину примењене стопе (земље порекла или земље одредишта). По овоме се RTVAT модел разликује од IFO модела, који не предвиђа опорезивање интра-комунитарних трансакција.

рукама, а да следбеник у трансакцији поврати претходни порез и тако профитира на штету фискаса.⁸⁸⁴

2.2.2. Елиминација губитака који су последица одласка обвезника у стечај

RTVAT модел уштедеће фискусу и губитке који су последица стечаја. Чак и ако обвезник непосредно пре одласка у стечај наплати своје потраживање, фискус не остаје „кратких рукава“ за износ пореза (стечај типа I). Изузетак је случај код кога су добра и услуге испоручени крајњем потрошачу и наплаћени готовински. И друга ситуација, у којој купац оде у стечај, а да претходно не плати цену, искористивши претходни порез назначен у фактури, преласком на принцип наплаћене реализације остаје у домену фикције (стечај типа II).

2.2.3. Ограничене могућности за неосновано истицање претходног пореза

Повраћај претходног пореза лимитиран је износом који је обвезник првобитно платио. RTVAT модел, међутим, не пружа адекватну заштиту од истицања прекомерног пореза у границама уплаћеног. Не видимо на који би начин алат за откривање преварних трансакција спречио обвезника, који има право на делимичан одбитак претходног пореза, да га одбије у већем износу од законом дозвољеног, или да потражује претходни порез на добра и услуге које користи као крајњи потрошач.

⁸⁸⁴ Једини случај када обвезник може „нестати“ са порезом у рукама је када се у улози купца појављује крајњи потрошач који трансакцију плаћа готовински. Подсећамо да је једино у том случају предвиђено да продавац иницира поступак издвајања ПДВ компоненте из плаћене бруто цене тако што ће примљени износ депоновати на свој рачун у банци.

2.2.4. Позитивни резултати у борби са излазном евазијом

RTVAT модел има потенцијала и у домену излазне евазије. Трансакције према крајњим потрошачима који плаћају „пластичним новцем“ третирају се на једнак начин као и трансакције према обвезницима. Испоручилац није у прилици да наплаћени порез задржи тако што избегне да испоруку декларише фискусу. Код готовинског плаћања, IFO модел је у предности у односу на RTVAT модел, јер располаже контролним механизмима који нису карактеристични за потоњи.⁸⁸⁵ Оба модела не пружају заштиту од случаја у коме лице, које испуњава услове из чл. 8 ЗПДВ, пропусти да поднесе евиденциону пријаву и региструје се као обвезник пореза на додату вредност, а немоћни су и у борби са сивом економијом.

2.3. RTVAT модел као адекватна алтернатива постојећем систему

Мишљења смо да је RTVAT модел, поред IFO модела, најкомплетнији „кандидат“ за решавање проблема незаконите евазије пореза на додату вредност на подручју Европске уније. Наводимо неколико аргумената у прилог таквом размишљању:

2.3.1. Позитиван фискални учинак

RTVAT модел не мења факторе који се одражавају на висину пореског терета. Значајно редукује могућности за постојеће облике евазије, а не отвара врата другим, евентуално опаснијим облицима евазије (нпр. „мрављи криминалитет“). Његовом имплементацијом генерисао би се виши порески приход.

⁸⁸⁵ Будући да код RTVAT модела једино од продавца зависи да ли ће готовински наплаћену бруто цену депоновати на рачун у банци, он није имун на „маскирање промета“ фискалном касом у циљу прикривања стварно оствареног промета, вид.: Richard T. Ainsworth, *op. cit.*, стр. 8-9.

2.3.2. Помирљивост са комунитарним законодавством

Супротно *reverse-charge* моделу и Митлер моделу, предложено решење не раскида са традиционалним принципима европског система пореза на додату вредност. И даље се ради о општем, свефазном, економски неутралном и индиректном порезу на потрошњу. Једино значајно одступање видимо у генералном преласку на опорезивање према начелу наплаћене реализације. У том смислу, неопходна је измена Директиве 2006/112/ЕС. У иницијалном облику, RTVAT модел води успостављању дефинитивног режима опорезивања, базираног на принципу порекла. Захваљујући употреби модерне технологије елегантно се превазилазе препреке које су узроковале опстанак прелазног режима опорезивања до данашњих дана (проблеми клиринга и уједначавања пореских стопа). Не заборавимо да модел гарантује висок степен аутономије држава чланица у вршењу субјективног пореског права.

2.3.3. Привредна оријентисаност RTVAT модела

Модел се позитивно одражава на ликвидност оба учесника трансакције. Преласком на принцип наплаћене реализације избегава се ситуација у којој испоручилац мора да плати припадајући порез и поред тога што му купац још није измирио цену. Будући да се повраћај пореза врши одмах по плаћању цене, а не тек по истеку пореског периода, не настаје ни проблем ликвидности који је својствен IFO моделу.

2.3.4. Најзначајније мане предложеног модела у односу на постојеће решење

RTVAT моделу својствени су, најпре, високи трошкови имплементације и повишени текући административни трошкови (чему је изложен и IFO модел).⁸⁸⁶

⁸⁸⁶ Тешкоће у издвајању исправне суме пореза из уплаћеног износа могу се створити нпр. ако би државе чланице наставиле да примењују бенефициране стопе и посебне поступке опорезивања. Као могуће решење овог проблема предлаже се издавање електронског рачуна или фискалног

Друго, јављају се извесни сигурносни проблеми: на који начин гарантовати обвезницима безбедност при трансмисији информација преко мреже сервера или заштиту депонованих података од екстерних напада.⁸⁸⁷ И коначно, обвезници се могу сусрести са тешкоћама у настојању да коригују уочене пропусте.⁸⁸⁸

исечка поводом сваке трансакције који садржи шифровану суму дугованог пореза из трансакције, вид.: Beate Wohlfahrt, *op. cit.*, стр. 395.

⁸⁸⁷ Упоред.: Richard T. Ainsworth, **Technology Can Solve MTIC Fraud-VLN, RTvat, D-VAT certification**, стр. 158.

⁸⁸⁸ У документима посвећеним RTVAT моделу нема дискусије о томе ко сноси одговорност за могуће грешке у наплати пореза, а које не морају бити приписане обвезнику, вид.: Richard T. Ainsworth, **VAT Fraud as a Policy Stimulus - Is the US Watching? VAT Withholding, RTvat, and the Mittler Model**, фуснота 53.

ДЕО ШЕСТИ

ИНКРИМИНАЦИЈА НЕЗАКОНИТЕ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Посветимо сада пажњу санкционисању појавних облика незаконите евазије пореза на додату вредност. Оно може бити на терену кривичног или прекршајног права.⁸⁸⁹

I Пореска кривична дела

У чл. 135, ст. 2 ЗПППА дата је дефиниција пореских кривичних дела. Ради се о кривичним делима која су утврђена у ЗПППА и у другом закону, која као могућу последицу имају потпуно или делимично избегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа и друге незаконите радње које су у вези са избегавањем и помагањем у избегавању плаћања пореза.

1. Пореска утаја (чл. 229 КЗ⁸⁹⁰)

Све до краја 2002. године пореска утаја била је регулисана републичким кривичним законодавством (чл. 154 КЗС). Доношењем ЗПППА, под називом „избегавање плаћања пореза“, ово кривично дело сврстано је у споредно кривично

⁸⁸⁹ Напомињемо да се предстојећа анализа спроводи само на примеру српског казненог права, а не и на терену компарације са правом држава чланица Европске уније.

⁸⁹⁰ Кривични законик, „Сл. гласник РС“, бр. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09 и 111/09.

законодавство.⁸⁹¹ Од 1. јануара 2006. године пореска утаја поново је уврштена у републичко кривично законодавство.⁸⁹²

1.1. Законски опис кривичног дела

Пореска утаја има основни и два квалификована облика.

Основни облик чини онај „ко у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 150.000 динара“.

За основни облик кривичног дела пореске утаје кумулативно су прописане казна затвора до три године и новчана казна.

Тежи облик овог кривичног дела постоји када износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 1.500.000 динара. За тежи облик овог кривичног дела забрањена је казна затвора од једне до осам година и новчана казна.

Најтежи облик овог кривичног дела постоји када износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 7.500.000 динара. За најтежи облик пореске утаје прописана је казна затвора од две до десет година и новчана казна.

⁸⁹¹ Вид.: чл. 172 ЗПППА, „Сл. гласник РС“, бр. 80/02.

⁸⁹² Вид.: Зоран Стојановић, Обрад Перић, **Кривично право - Посебни део**, Правна књига, Београд 2009, стр. 172.

1.2. Заштитни објекат

Објекат кривичноправне заштите су дажбински јавни приходи - порези (те тако и порез на додату вредност), доприноси или друге прописане дажбине (у даљем тексту: *порези*).⁸⁹³

1.3. Радња извршења

Радња извршења кривичног дела пореске утаје постављена је алтернативно. Може се манифестовати у активном (чињење) или пасивном (нечињење) деловању учиниоца.

1.3.1. Давање лажних података о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја за утврђивање пореза

У овом случају, извршилац подноси пријаву, али у њу уноси лажне податке о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама, од значаја за утврђивање пореске обавезе. Подаци су лажни када не одговарају објективно правом стању, тј. када су неистинити. Извршилац формално испуњава своју законску обавезу и надлежном пореском органу пријављује чињенице релевантне за утврђивање висине дугованог пореза, али обавезу не испуњава у материјалном смислу, јер надлежни орган доводи у заблуду у погледу висине основице за утврђивање обавезе, чинећи то лажним приказивањем чињеница, што овом кривичном делу даје карактер посебног облика преваре.⁸⁹⁴

⁸⁹³ О облицима дажбинских јавних прихода, вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 5-10.

⁸⁹⁴ Вид.: Љубиша Лазаревић, **Кривично дело пореске утаје, Приручник – Опорезивање и пореско право**, Београд 1988, стр. 425. Цитирано према: Мирко Кулић, **Кривичноправна заштита јавних прихода**, докторска дисертација, Београд 1998, стр. 112. Отуда се у енглеском језику пореско кривично дело аналогно пореској утаји из нашег права назива *tax fraud* (пореска превара), вид.: Дејан Поповић, **Пореско право-општи део**, СЕКОС-IN, Београд 2006, стр. 272.

Битно је да се лажни подаци дају о чињеницама од значаја за *утврђивање* пореза. Ако, примера ради, порески обвезник у пријаву од неистиних података наведе само нетачну адресу, неће се радити о овом кривичном делу. Другачија је, међутим, ситуација ако у пријаву годишњег пореза на доходак грађана (и поред исправно декларисаног прихода) лажно наведе да је супружник издржавано лице, у намери да неосновано оствари право на одбитак у смислу чл. 88 ЗПДГ.

Од појавних облика незаконите евазије пореза на додату вредност, под овај тип радње извршења могу се, примера ради, подвести случајеви делимичног непријављивања промета, коришћења изузетака од стандардног режима опорезивања, малверзације са лажним фактурама и сл.⁸⁹⁵

1.3.2. Непријављивање законито стечених прихода, односно предмета или других чињеница које су од значаја за утврђивање пореза, кад је за то постојала обавеза

Код другог облика радње извршења учинилац пропушта да пријави чињенице од значаја за утврђивање пореза, кад је за то постојала обавеза. Могуће су две ситуације – да извршилац уопште не пријави било какве податке (не поднесе пријаву), или да пријаву поднесе, али да у њој изостави чињенице које су релевантне за утврђивање обавезе. У овом другом случају пријава је лажна, иако више у смислу њене непотпуности, пошто су подаци које она садржи тачни, али не одражавају право стање ствари.⁸⁹⁶ Други случај постојаће, када обвезник у пријаву годишњег пореза на доходак грађана унесе зараду, али не декларише, рецимо, остварени приход од давања у закуп непокретности, чији је исплатилац физичко лице.⁸⁹⁷

⁸⁹⁵ Не сме, међутим, да дође до исказивања повраћаја у наведеним случајевима, јер се тада поставља питање извршења кривичног дела из чл. 173а ЗПППА.

⁸⁹⁶ Вид.: Љубиша Лазаревић, *op. cit.*, стр. 425. Цитирано према: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 114.

⁸⁹⁷ Сличан пример, вид.: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 114. Мишљења смо да је у другој ситуацији тешко повући јасну линију разграничења у односу на први облик радње извршења. У нашем примеру, исправно би било тврдити и да је обвезник, изостављањем прихода од непокретности, заправо у пријави навео лажне податке за потребе утврђивања обавезе по основу годишњег пореза

Непријављивањем података који су ирелевантни за утврђивање пореза (и поред тога што је пријава таквих података предвиђена на прописаном обрасцу пореске пријаве) неће се остварити законски опис кривичног дела пореске утаје.

Међу појавним облицима незаконите евазије пореза на додату вредност добре примере за овај облик радње извршења представљају случајеви код којих регистровани учинилац уопште не подноси пореску пријаву или пропусти да се евидентира, избегавајући, на тај начин, све формалне и материјалне пореске обавезе (укључујући и обавезу подношења пореске пријаве).

1.3.3. Прикривање података на други начин који се односе на утврђивање пореза

Овде се могу сврстати остали поступци извршиоца којима он, у намери потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза, онемогућава пореску администрацију да порез утврди у тачном износу (нпр. скривање фактура о оствареном излазном промету у поступку пореске контроле, коришћење фискалних каса које су опремљене уређајима за „маскирање“ промета и сл.).

1.4. Давање лажних података и непријављивање чињеница које су резултат противправног поступања

Кривично дело пореске утаје неће постојати ако се дају лажни подаци о чињеницама које су релевантне за опорезивање, а које су последица противправног поступања. Исто важи и ако се такве чињенице не пријаве. Постојеће решење почива на ставу судске праксе, по којем се ниједним правним

на доходак грађана. Кад је у питању порез на додату вредност, овај облик радње извршења постоји само када обвезник уопште не поднесе пореску пријаву или пријаву поднесе, али у њој не наведе било какве податке од значаја за утврђивање пореске обавезе. Делимично непријављивање оствареног промета у пријави подводи се под радњу извршења давања лажних података о оствареном промету.

актом од појединца не може захтевати да на себе указује као извршиоца кривичног дела.⁸⁹⁸

То, међутим, не значи да у таквим случајевима не може бити разрезан порез, већ да одговорност за неиспуњење те пореске обавезе напушта оквира кривичног права, и прелази на терен прекршајног права.⁸⁹⁹ У периоду важења чл. 172 ЗПППА (2003-2005. година), није био предвиђен овај услов. Законодавац је тада био на становишту да уставни принцип једнакости грађана налаже да се, и када је у питању кривичноправна реакција, не смеју дискриминисати појединци – физичка лица која не пријављују законито стечене приходе, предмете или друге чињенице – на рачун физичких лица која не пријављују незаконито стечене приходе, предмете или друге чињенице.

Полазећи од постојеће регулативе, непријављивање прихода који је остварен продајом украдене робе не може се сматрати пореском утајом,⁹⁰⁰ док је у време раније важеће одредбе то било могуће (под претпоставком да су испуњени и

⁸⁹⁸ Вид.: Зоран Стојановић, Обрад Перић, *op. cit.*, стр. 173. Љубиша Јовановић наводи да се незаконито стечена имовина не може опорезивати *и тако одобравати* оно што подлеже одузимању или кажњавању, вид: Љубиша Јовановић, **Кривично право, Посебни део**, Светозар Марковић, Београд 1983, стр. 384. Супротно, вид.: Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, стр. 20, који с правом истиче да се на тај начин не врши „легална“ недозвољене делатности, већ се реализује принцип опорезивања према економској снази.

⁸⁹⁹ Вид.: Дејан Поповић, **Пореско право-општи део**, стр. 272. И Љубиша Лазаревић каже да околност да нема кривичног дела (ако се не пријаве приходи који се остварују од делатности која је иначе легална, али за њено обављање није прибављено одобрење надлежног органа) не искључује утврђивање пореза на тако стечен приход, вид.: Љубиша Лазаревић, *op. cit.*, стр. 427. Цитирано према: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 124. Подсећамо да и чл. 9 ЗПППА предвиђа дужност Пореске управе да пореску обавезу утврди у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза и када су приходи остварени, односно имовина стечена на прописима супротан начин.

⁹⁰⁰ Вид.: пресуда Врховног суда Србије Кж I-196/83, према којој су новчана примања, која су проистекла из уговора о купопродаји земљишта који су по закону ништави, као и приходи од продаје украдених кола, не могу сматрати легалним, те се непријављивањем таквих прихода не врши кривично дело пореске утаје.

остали елементи овог кривичног дела).⁹⁰¹ По основу аналогije, можемо закључити да и код непријављивања пореза на додату вредност из такве трансакције неће постојати ово кривично дело.⁹⁰²

1.5. Виност

Субјективну страну кривичног дела чини намера да се једном од радњи извршења, у потпуности или делимично, избегне плаћање пореза. Није довољно да код извршиоца (обвезника или другог лица) постоји свест да су подаци у пореској пријави лажни, да се не поступа по обавези на пријављивање, односно да се на други начин прикривају подаци, већ је неопходно да се то врши у наведеној намери. Намера је такав психички однос учиниоца према делу и последици, где поред директног умишљаја постоји и представа о неким даљим последицама дела (радња извршења мотивисана је представом о последици).⁹⁰³ Једноставно речено, учинилац треба да је свестан свог поступка (да даје лажне податке о чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореза или да пропушта да такве чињенице пријави), да има свест о последици таквог поступања (да наведене радње воде потпуном или делимичном умањењу стварног пореског терета) и да је свестан да предузета радња може довести до намераване последице (да је радња извршења узрок последице). Одсуство намере (нпр. грешка при уношењу података у пријаву) или постојање стварне заблуде у погледу истинитости или неистинитости података искључује одговорност за ово дело.⁹⁰⁴

⁹⁰¹ Да су испоруке крадљиваца опорезиве порезом на додату вредност, вид.: Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 336. Супротно, и у условима раније регулативе, вид.: Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, стр. 247.

⁹⁰² У складу са наведеним, отпада одговорност за кривично дело пореске утаје у случају непријављивања пореза на додату вредност по основу илегалних трансакција, вид.: горе, стр. 119-125. То не значи да се и у овом случају не ради о облику незаконите евазије пореза на додату вредност, као што смо већ констатовали. Инкриминација овог облика евазије, међутим, на терену је прекршајног, а не кривичног права.

⁹⁰³ Вид.: Дејан Поповић, **Пореско право-општи део**, стр. 273.

⁹⁰⁴ Вид.: *ibid.*, стр. 273. Да такву намеру није увек лако доказати, вид.: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 140.

Намера се, по правилу, утврђује из објективног понашања оптуженог, предузетих радњи и свих околности под којима су ове радње предузете.⁹⁰⁵

1.6. Објективни услов инкриминације

Постојање кривичног дела претпоставља да је остварен објективан услов инкриминације – износ обавезе која се избегава мора да прелази 150.000 динара.⁹⁰⁶ Ова објективна околност не мора бити обухваћена умишљајем извршиоца.⁹⁰⁷ Уколико се ради о више врста обавеза, чије се плаћање *истом приликом* хтело избећи неком од прописаних радњи извршења, а оне произлазе из истог основа (нпр. порези и доприноси за обавезно социјално осигурање), при утврђивању да ли је испуњен објективни услов инкриминације ови износи се сабирају.⁹⁰⁸ Међутим, ако учинилац са *више радњи* избегава плаћање пореза и тиме оствари сва обележја кривичног дела пореске утаје, при чему, посматрано појединачно, ни код једног дела није остварен објективни услов инкриминације, ради се само о (реалном) стицају прекршаја, јер прекршаји не могу због броја извршења прерасти у кривично дело.⁹⁰⁹

За разлику од његовог основног облика, износи прописани за постојање квалификованих облика кривичног дела пореске утаје не представљају објективан

⁹⁰⁵ Вид.: пресуда Врховног суда Србије Кж - 605/92.

⁹⁰⁶ Занимљиво да се овај износ од 2003. године није мењао. Узимајући у обзир да је прописани износ стопом инфлације у међувремену вишеструко обезвређен, с правом се може поставити питање у којој је мери прописана санкција сразмерна објективној тежини дела у садашњим околностима. У прилог овој констатацији наводимо и значајно повећање објективног услова инкриминације код кривичног дела из чл. 173а ЗПППА крајем 2011. године, са ранијих 150.000 на 500.000 динара.

⁹⁰⁷ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 273.

⁹⁰⁸ Вид.: пресуда Врховног суда Србије Кж I-32/78.

⁹⁰⁹ Вид.: Љубиша Лазаревић, **Кривично право - Посебни део** (у: *Специјалистичке последипломске студије за кадрове Републичке управе јавних прихода*, књига III, Правни факултет и Економски институт, Београд 1995, стр. 102). Цитирано према: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 273.

услов инкриминације. Реч је о квалификаторној околности која треба да буде обухваћена умишљајем извршиоца.⁹¹⁰ При том је довољно да је извршилац свестан да врши пореску утају већег износа. Није потребна свест о одређеној висини утајеног пореза.⁹¹¹

1.7. Извршилац

Најчешћи извршилац дела је порески обвезник, али то може бити и свако друго лице које је законом обавезано да Пореску управу извести о чињеницама релевантним за опорезивање (нпр. одговорно лице у правном лицу, старалац пословно неспособног штићеника, порески пуномоћник у смислу чл. 10, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ и сл.).

Оправдано је поставити питање да ли се одговорно лице у фантомском предузећу може теретити за кривично дело пореске утаје. Радња извршења овог кривичног дела, наиме, претпоставља да је учинилац био у *обавези* да поднесе пореску пријаву (али је супротно прописаној обавези не подноси или пријаву подноси, али у њу уноси лажне податке). Будући да је евидентирано као порески обвезник, фантомско предузеће је, макар са формалноправног становишта, дужно да испуни све пореске обавезе из чл. 37 ЗПДВ. Чини се, на први поглед, да не постоје препреке за утврђивање одговорности законског заступника оваквог предузећа за кривично дело пореске утаје када пореска пријава (што је редован случај) не буде поднета, односно порез не буде уплаћен фискусу.⁹¹²

⁹¹⁰ Вид.: Зоран Стојановић, **Коментар Кривичног законика**, Службени гласник, Београд 2009, стр. 555.

⁹¹¹ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 273. Стога ће постојати квалификовани облик овог дела уколико учинилац безуспешно поступа у намери да изврши утају већег износа, вид.: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 143.

⁹¹² Подсећамо да је управо једна од основних карактеристика фантомског предузећа да никад не извршава прописане материјалне обавезе из порескоправног односа, чак и уколико одређене обавезе формалне природе буду испуњене.

Ако, међутим, пређемо на терен *substance over form* доктрине, фантомском предузећу се својство обвезника може оспорити по различитим основима. Обвезник *трајно* обавља делатност у циљу остваривања прихода, док фантомско предузеће карактерише краткорочност.⁹¹³ Обвезник је лице које *самостално* врши промет добара и услуга у оквиру обављања делатности.⁹¹⁴ Критеријум *самосталности* дискутабилан је и кад фантомско предузеће формално фигурира као вршилац промета, иако је стварно вршење промета заправо приписиво субјектима који су око њега окупљени. Тада се према трећим лицима, барем, ствара привид да фантомско предузеће заиста самостално послује. Далеко је радикалнији случај у којем је фантомско предузеће основано искључиво у намери фингирања промета кроз издавање лажних фактура.⁹¹⁵ Овакво предузеће, чак, није у стању да симулује самостално вршење делатности, те се (и поред регистрације) *de facto* не може декларисати као порески обвезник.

Да се, и поред тога, поставља питање одговорности за пореску утају законског заступника оваквог, лажног обвезника, произлази из одредбе чл. 50, ст. 3 ЗПДВ, која прописује да је пореску пријаву дужно да поднесе и лице које искаже порез на додату вредност у рачуну или неком другом документу, а није обвезник или није извршило промет добара и услуга, или нема право да искаже тај порез.

Код кривичног дела пореске утаје могући су сви облици саучесништва,⁹¹⁶ тј. могуће је да дело изврше два или више лица (саизвршилаштво), да неко подстрекава другог на извршење дела или му у томе помаже.

Кренимо од помагања у извршењу кривичног дела, као најлакшег облика саучесништва. Помагање се може предузети на разне начине, тј. помагање је свака радња којом се с умишљајем може допринети извршењу кривичног дела. Одредба

⁹¹³ Вид.: чл. 8, ст. 2 ЗПДВ.

⁹¹⁴ Вид.: чл. 8, ст. 1 ЗПДВ.

⁹¹⁵ За означавање фантомских предузећа која су основана искључиво у описаном циљу, у енглеском језику употребљава се термин *invoice mill* (фабрика рачуна), вид.: Michael Keen, Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 10.

⁹¹⁶ Опширно о облицима саучесништва, вид.: Зоран Стојановић, *op. cit.*, стр. 150-155.

чл. 35, ст. 2 КЗ као типичне радње помагања наводи: давање савета или упутстава како да се изврши кривично дело, стављање учиниоцу на располагање средстава за извршење кривичног дела, стварање услова или отклањање препрека за извршење кривичног дела, као и унапред обећано прикривање кривичног дела, учиниоца, средстава којима је кривично дело извршено, трагова кривичног дела или предмета прибављених кривичним делом.

Тако ће као помагач у извршењу кривичног дела пореске утаје поступати издавалац лажне фактуре пореском обвезнику, на основу које овај неосновано истиче претходни порез и тако умањује своју пореску обавезу.⁹¹⁷ На исти начин делује и лице које обвезнику, рецимо, стави на располагање програм за „маскирање“ оствареног промета у циљу исказивања промета у износу нижем од стварног. Помагач (прикривач) је и купац добара и услуга, који се у намери да добра купи по нето цени, (прећутно) сагласи са неиздавањем припадајућег рачуна.⁹¹⁸

Подстрекавање је облик саучесништва, код кога се друго лице умишљајно наводи на то да донесе одлуку о извршењу кривичног дела. Инкриминисано је чл. 34 КЗ. Подстрекавање ће постојати нпр. код навођења одговорног лица у фантомском предузећу да не поднесе пореску пријаву и на тај начин избегне испуњење материјалних пореских обавеза, за шта то лице и добија „зараду“ у својој улози „законског заступника“.⁹¹⁹

⁹¹⁷ Вид.: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 136.

⁹¹⁸ Међутим, помагање је у овом случају готово немогуће доказати. Није искључено да је купац био у стварној заблуди (када, у одсуству умишљаја, не постоји помагање) по питању плаћене цене, тј. да је погрешно сматрао да је добра набавио по бруто цени, али да му продавац једноставно није издао рачун. Такође, он не мора знати (и по правилу неће знати) да обвезник остварени промет заиста неће пријавити и тако починити утају. Стога он, по правилу, и не чини ништа незаконито, већ се просто руководи својим економским интересом.

⁹¹⁹ У овом случају може се поставити и питање посредног извршилаштва, када се извршилац јавља као пуко средство за извршење дела, вид.: Зоран Стојановић, *op. cit.*, стр. 152-153.

Саизвршилаштво представља трећи, најтежи облик саучесништва. Оно постоји када више лица учествовањем у радњи извршења, са умишљајем или из нехата, заједнички изврше кривично дело, или, остварујући заједничку одлуку, другом радњом, са умишљајем, битно допринесу извршењу кривичног дела.⁹²⁰ У нашој доктрини и судској пракси, појам саизвршиоца одређује се с ослонцем на објективно-субјективну теорију. По тој теорији, као саизвршилац, најпре, делује лице које у радњи извршења активно учествује (макар делимично предузима радњу извршења) и поседује свест о заједничком деловању.⁹²¹ Међутим, као саизвршилац делује и онај који није предузео радњу извршења, већ неке друге радње које саме по себи могу бити и радње помагања, ако је код њега присутан субјективни елемент у једној интензивнијој форми, тј. у форми извршилачке воље (*cum animo auctoris*). Постојање саизвршилаштва тада претпоставља заједничку одлуку (о извршењу дела), при чему предузете радње морају бити у тесној вези са радњом извршења, тако да представљају „битан допринос извршењу кривичног дела“. Битан допринос постојаће када је радња помагања *conditio sine qua non* за извршење кривичног дела. У противном, радиће се о обичном доприносу, када постоји помагање.⁹²²

Разграничење саизвршилаштва од помагања има теоријски, али и практични значај. Нехатно помагање је, за разлику од саизвршилаштва, кривичноправно ирелевантно.⁹²³ Поред тога, код помагања постоји могућност ублажавања казне,⁹²⁴ што није случај са саизвршилаштом.

Тако ће, као саизвршиоци кривичног дела из чл. 173а ЗПППА деловати фантомски обвезник и извозник када у *заједничком договору*, у намери извлачења готовог новца из буџета, фингирају међусобну трансакцију, на бази које извозник неосновано потражује повраћај претходног пореза. Извозник је у овом случају

⁹²⁰ Вид.: чл. 33 КЗ.

⁹²¹ Активно учешће у радњи извршења представља неизоставни предуслов постојања саизвршилаштва из угла формално-објективне теорије, вид.: Зоран Стојановић, *op. cit.*, стр. 156.

⁹²² Вид.: *ibid.*, стр. 158.

⁹²³ Вид.: *ibid.*, стр. 156.

⁹²⁴ Вид.: чл. 35, ст. 1 КЗ.

извршилац, јер подноси пријаву у којој неосновано истиче повраћај пореза. Фантомско предузеће му, међутим, обезбеђује лажни основ (улазну фактуру) и не испуњава своје обавезе према фискусу, чиме непосредно омогућава увећање богатства у односу на стање које претходи трансакцији, што га чини саизвршиоцем, а не само помагачем.⁹²⁵

1.8. Последица

Последица није посебно наглашена у законском опису кривичног дела пореске утаје.

Кривично дело је свршено:

- код радње давања лажних података – када је решење о утврђивању пореза у пореском управном поступку постало коначно. Код самоопорезивања – у моменту доспелости пореског дуга;
- код радње пропуштања да се поднесе пореска пријава – када надлежни порески орган у року прописаном за утврђивање одређене врсте пореза није донео решење о утврђивању пореза;
- код радње прикривања података на други начин – када је решење о утврђивању пореза, због прикривања донето на основу неверодостојних података, у пореском управном поступку постало коначно, односно када надлежни порески орган, због прикривања, у прописаном року није донео решење о утврђивању пореза.⁹²⁶

⁹²⁵ Да је фантомско предузеће платило порез из фингиране трансакције противправно деловање не би генерисало профит учесника трансакције. Ово не треба мешати са ситуацијом код које фантомско предузеће обезбеђује лажну фактуру за обвезника (помагање), али нема никакав утицај на настанак одлуке код извршиоца (корисника лажне фактуре) да изврши кривично дело из чл. 229 КЗ или 173а ЗПППА.

⁹²⁶ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 274. Другачије, вид.: Зоран Стојановић, *op. cit.*, стр. 555, према коме је кривично дело свршено самим предузимањем радње извршења. Исто, вид.: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 126, који истиче да није исправно становиште да је кривично дело свршено тек када порески орган на основу лажне пријаве донесе решење о утврђивању пореза у нижем износу.

2. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит (чл. 173а ЗПППА)

Увођење кривичног дела неоснованог исказивања износа за повраћај пореза и порески кредит у ЗПППА било је управо мотивисано супротстављању малверзацијама са порезом на додату вредност.⁹²⁷

2.1. Законски опис кривичног дела

Кривично дело неоснованог исказивања износа за повраћај пореза и порески кредит има основни и два квалификована облика.

Основни облик чини онај „ко у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит, поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја, у којој искаже износ за повраћај пореза или порески кредит од 500.000 до 3.000.000 динара“. За основни облик овог кривичног дела кумулативно су прописане казна затвора од три месеца до три године и новчана казна.

Тежи облик постоји када је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит преко 3.000.000 до 10.000.000 динара. Тада је запрећена казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Најтежи облик постоји када је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит већи од 10.000.000 динара. Тада је запрећена казна затвора од једне до десет година и новчана казна.

Дело је свршено у моменту када је пријава са лажним подацима поднета, односно протеком рока за подношење пријаве. Није потребно да је учинилац успео у својој намери да му се обманом пореског органа обавезе утврде у мањем износу, или уопште не утврде. Вид. и: Carsten Hentschel, **Strafrechtliche Beurteilung der Umsatzsteuerhinterziehung**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/99, стр. 478. и 479.

⁹²⁷ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 276, фуснота 835.

Физичком лицу, предузетнику и одговорном лицу у правном лицу - пореском обвезнику у сва три случаја изриче се и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности од једне до пет година.

2.2. Објективни елементи кривичног дела

Објекат кривичноправне заштите представљају порези (узимајући у обзир мотив за имплементацију ове одредбе, пре свега, приход од пореза на додату вредност).

Радња извршења састоји се у уношењу неистинитих података у пореску пријаву у намери да се, на тај начин, оствари право на неоснован повраћај или порески кредит. Могуће су две ситуације – уношење претходног пореза у износу већем од истинитог, или навођење обавезе по основу оствареног промета добара и услуга у износу нижем од истинитог.

Размотримо, на овом месту, у чему се радња извршења овог кривичног дела разликује од првог облика радње извршења код кривичног дела пореске утаје. Мишљења смо да ће ово кривично дело постојати када је учинилац, навођењем лажних података у пореској пријави, довео себе у позицију да од фискалца *потражује* (у виду повраћаја, односно пореског кредита) вишак претходног пореза над порезом који обрачунава на остварени промет добара и услуга. Ако је учинилац неосновано умањио пореску обавезу, односно неосновано увећао претходни порез, при чему се њихова разлика и даље испољава у корист фискалца, те услед тога у пријави није ни исказао износ за повраћај, постојаће кривично дело пореске утаје.⁹²⁸

⁹²⁸ Мишљења смо да је управо наведено иницирало прво повећање објективног услова инкриминације код овог кривичног дела (са 100.000 на 150.000 динара) и истовремено усклађивање са износом предвиђеним за основни облик кривичног дела пореске утаје. У условима првобитно присутног разлижења објективног услова инкриминације код ова два дела могућа је била ситуација у којој учинилац који је неосновано умањио своју обавезу, наводећи лажне податке у пријави пореза на додату вредност, али при томе не тражи повраћај у износу од 100.000 динара, не би одговарао кривично, јер нису испуњени услови за дело пореске утаје. Са друге стране, код

Случајеви извозне евазије и истицање прекомерног претходног пореза на набавке основних средстава код новооснованих субјеката представљају добре примере за радњу извршења овог кривичног дела.

„Износ за повраћај пореза или порески кредит“ који се исказује у пријави мора да буде већи од 500.000 динара. Реч је о објективном услову инкриминације. Ова објективна околност не мора бити обухваћена умишљајем извршиоца, односно он не мора бити свестан висине износа за повраћај. Из законске дикције произлази да се објективни услов инкриминације односи на *целокупну* исказану суму за повраћај – без обзира да ли је неки део те суме евентуално основан.⁹²⁹

Занимљиво је да је изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији с краја 2011. године, поред значајног повећања објективног услова инкриминације (са 150.000 на 500.000 динара), блаже казнене политике и увођења његовог најтежег облика, промењена и формулација одредбе чл. 173а, ст. 1 ЗПППА. Наиме, ова одредба раније је гласила: „Ко у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит, поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја, у којој искаже *износ за повраћај* већи од 150.000 динара казниће се затвором од шест месеци до пет година и новчаном казном.“ Истовремено, одредба ст. 2 гласила је: „Ако је исказани *износ за повраћај и порески кредит* већи од 7.500.000 динара учинилац ће се казнити затвором од једне до десет година и новчаном казном“.

неосновано истакнутог пореског кредита у једнаком износу, поставило би се питање његове кривичне одговорности по основу овог дела, иако су, у економском смислу, последице на страни фискаса и учиниоца једнаке у оба случаја. Сада имамо супротну ситуацију. Наиме, може се поставити питање кривичне одговорности учиниоца који навођењем лажних података у пријави неосновано умањи своју обавезу за 150.000 динара, а да при томе не истакне повраћај. Са друге стране, уколико се истакне износ за повраћај или порески кредит у једнаком износу неће се поставити питање његове кривичне одговорности у одсуству објективног услова инкриминације, иако су, у економском смислу, последице на страни фискаса и учиниоца исте у оба случаја. Стога је неопходно ускладити износе из чл. 229 КЗ са износима из чл. 173а ЗПППА.

⁹²⁹ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 277.

Оправдано је било запитати се шта је законодавац намеравао да постигне тиме што је једино при прописивању објективног услова инкриминације користио формулацију - „исказивање износа за повраћај“, док је у преосталом тексту чл. 173а ЗПППА неосновано исказани повраћај увек помињао у комбинацији са пореским кредитом.

Да је објективни услов инкриминације важио и у ситуацији када би обвезник (уместо повраћаја) оптирао за порески кредит могло се тада закључити из дикције чл. 52, ст. 1 и 2 ЗПДВ. Наведеним чланом, наиме, предвиђено је да обвезник има право на повраћај разлике, ако је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе. Тек ако се обвезник не определи за повраћај, разлика се признаје као порески кредит. То, заправо, значи да се већ негативна разлика претходног пореза и пореске обавезе, утврђена у пореској пријави, нужно третира као „исказани износ за повраћај“, независно од коначног избора учиниоца (опције за остварење повраћаја или порески кредит).⁹³⁰

Новелираном формулацијом чл. 173а, ст. 1 ЗПППА законодавац је отклонио сумње у исправност изнетог става.

Извршилац кривичног дела је лице које подноси пореску пријаву неистинитог садржаја, у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит. То може бити обвезник (нпр. предузетник), али и друго лице (одговорно лице у правном лицу - обвезнику, порески пуномоћник у смислу чл. 10, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ, односно прималац добара и услуга у смислу чл. 10, ст. 1, тач. 3) ЗПДВ).

Кривично дело је свршено када је поднета пореска пријава неистинитог садржаја.⁹³¹

⁹³⁰ Упоред.: Гордана Илић-Попов, *op. cit.*, стр. 222.

⁹³¹ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 276.

2.3. Субјективни елемент кривичног дела

Потребно је да је извршилац поступао у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит.⁹³² Одсуство намере (нпр. грешка при уношењу података у пријаву) или постојање стварне заблуде у погледу истинитости или неистинитости података искључује одговорност за ово дело.

3. Остала кривична дела

Неки појавни облици незаконите евазије пореза на додату вредност могу се недвосмислено подвести под законски опис кривичних дела, која намерно не подвргавамо даљој анализи.⁹³³ Примера ради, илегалним допремањем нафтних деривата на тржиште Србије, што нужно претпоставља и евазију пореза на додату вредност, редовно се остварују елементи бића кривичног дела кријумчарења (чл. 230 КЗ). Кривично дело фалсификовање исправе (чл. 355 КЗ) постојаће када обвезник, у намери неоснованог истицања претходног пореза, самостално фалсификује фактуру коју му је издао претходник у прометном циклусу и сл.⁹³⁴

⁹³² Да бисмо избегли понављање, упућујемо на опширније излагање на ову тему у делу посвећеном кривичном делу пореске утаје.

⁹³³ Читаоцу, међутим, дугујемо образложење за овакав приступ. Наиме, свеобухватна кривичноправна анализа незаконите евазије пореза на додату вредност, по значају и обиму, заслужује да буде предмет засебног рада и, као таква, она напушта оквире постављене теме. Ова дела за нас су само од посредног значаја, те стога излагање ограничавамо на најзначајнија кривична дела, под која и подводимо појавне облике незаконите евазије пореза на додату вредност у највећем броју случајева. Кривичноправном анализом се опширно бави нпр.: Utho Grieser, **Strafrechtliche Analyse der Umsatzsteuerhinterziehung und Ihre Bekämpfung**, Centaurus Verlag, Herbolzheim 2005; Ulf Gihardt, **Hinterziehung von Umsatzsteuern im europäischen Binnenmarkt**, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2001.

⁹³⁴ Издавање лажне фактуре по основу непостојећег промета добара и услуга од стране фантомског предузећа не представља дело из чл. 355 КЗ, већ помагање у кривичном делу пореске утаје, односно неоснованом исказивању износа за повраћај пореза и порески кредит.

II Порески прекршаји

Прекршај је противправна, скривљено извршена радња која је прописом надлежног органа одређена као прекршај.⁹³⁵ Неиспуњавање законом прописаних обавеза у вези са порезом на додату вредност прекршајно је санкционисано у ЗПДВ и ЗПППА.

1. Порески прекршаји прописани у ЗПДВ

Чл. 60 ЗПДВ предвиђа да ће се новчаном казном од 100.000 до 1.000.000 динара за прекршај казнити обвезник – правно лице, ако:

- не испуни обавезе прописане у ЗПДВ (чл. 10, ст. 2);
- не исправи износ ПДВ који дугује или не обрачуна ПДВ у случају измене пореске основице (чл. 21);
- користи право на одбитак претходног пореза, а за то не поседује потребну документацију (чл. 28, ст. 2);
- одбије претходни порез за испоруку добара и пружање услуга, а на то нема право (чл. 29, ст. 1);
- не исправи одбитак претходног пореза (чл. 31);
- не изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности (чл. 32, ст. 1-3);
- не пружи стицаоцу неопходне податке за усклађивање претходног пореза (чл. 32, ст. 5);
- искаже ПДВ на рачуну или другом документу или одбије претходни порез, а није имао на то право (чл. 33, ст. 2 и чл. 35, ст. 7);
- одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез, а ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга није платио (чл. 34, ст. 4);
- не изда рачун (чл. 37, тач. 2) и чл. 42);
- не води прописану евиденцију (чл. 37, тач. 3) и чл. 46);

⁹³⁵ Вид.: чл. 2, ст. 1 Закона о прекршајима, „Сл. гласник РС“, бр. 101/05, 116/08 и 111/09.

- не обрачуна ПДВ (чл. 37, тач. 4) и чл. 49);
- не плати ПДВ у прописаном року (чл. 37, тач. 4) и чл. 51);
- не преда евиденциону пријаву у прописаном року (чл. 38, ст. 1. и чл. 63);
- не обавести Пореску управу о изменама података у својој евиденционој пријави или о престанку обављања делатности (чл. 38, ст. 4 и чл. 40, ст. 1);
- не наведе ПИБ у свим документима које прописује ЗПДВ (чл. 38, ст. 5);
- не чува евиденцију у прописаном року (чл. 47).

За одговорно лице у правном лицу, предузетника и обвезника – физичко лице прописане су новчане казне у распону од 10.000 до 50.000 динара, од 12.500 до 500.000 динара и од 5.000 до 50.000 динара, респективно.

Исте казне запрећене су и пореским дужницима који нису обвезници, и то: правном лицу (укључујући и одговорно лице у правном лицу), предузетнику и физичком лицу, ако не плате ПДВ у прописаном року у складу са чл. 51, ст. 2 ЗПДВ.⁹³⁶

2. Порески прекршаји прописани у ЗПППА

И ЗПППА предвиђа прекршаје под које се могу подвести појавни облици незаконите евазије пореза на додату вредност. Ради се, пре свега, о прекршајима прописаним у чл. 177 и 178 ЗПППА.⁹³⁷

⁹³⁶ Вид.: чл. 60а ЗПДВ.

⁹³⁷ Из даље анализе изоставићемо остале прекршаје који су прописани у ЗПППА. Разлози за такав приступ су двојаки. Ради се, наиме, или о прекршајима од мањег значаја за тему рада, попут прекршаја обвезника – физичких лица из чл. 180 ЗПППА, или о прекршајима који су непримењиви на материју пореза на додату вредност, попут прекршаја из чл. 178а ЗПППА.

2.1. Неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза (чл. 177 ЗПППА)

Порески прекршај - неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза чини порески обвезник – правно лице или предузетник ако:

- не поднесе пореску пријаву прописану пореским законом, не обрачуна и не плати порез у законом прописаном року;
- не поднесе пореску пријаву прописану пореским законом, обрачуна, али не плати порез у законом прописаном року;
- поднесе пореску пријаву прописану пореским законом, обрачуна, али не плати порез у законом прописаном року;
- не поднесе пореску пријаву прописану пореским законом, али обрачуна и плати порез у законом прописаном року.⁹³⁸

Запрећена је новчана казна чији износ варира у зависности од облика прекршајне радње и учиниоца (правно лице или предузетник), при чему не може бити нижа од прописаних минималних износа. За порески прекршај казниће се и одговорно лице у правном лицу.

Ако порески обвезник – правно лице или предузетник у року од две године од дана правоснажности осуђујуће пресуде за прекршај остварен првим обликом прекршајне радње учини исти прекршај, може му се, уз новчану казну, изрећи и заштитна мера забране вршења одређених делатности у трајању од шест месеци до три године.⁹³⁹

⁹³⁸ Последњи, пети облик прекршајне радње је изостављен, јер није могућ код пореза на додату вредност.

⁹³⁹ Вид.: чл. 182а ЗПППА.

2.2. Пријављивање мањих износа пореза (чл. 178 ЗПППА)

Овај порески прекршај чини порески обвезник – правно лице или предузетник ако у пореској пријави утврди порез у мањем износу од износа који је требало утврдити у складу са законом.

Висина новчане казне детерминисана је висином настале разлике (између износа утврђеног у пореској пријави и оног, који је у складу са законом, требало утврдити) и категоријом учиниоца (правно лице или предузетник), при чему не може бити нижа од прописаних минималних износа. За порески прекршај казниће се и одговорно лице у правном лицу.

III Однос пореских кривичних дела из чл. 229 КЗ и чл. 173а ЗПППА и пореских прекршаја са сличним обележјима

Уколико је учинилац истом радњом остварио елементе бића неког од описаних пореских кривичних дела и пореског прекршаја, поставља се питање када се његова одговорност налази на терену кривичног, а када на терену прекршајног права.⁹⁴⁰ Примера ради, ако учинилац, и поред законске обавезе, не поднесе пореску пријаву, не обрачуна и не уплати порез, постојаће други облик радње извршења код пореске утаје, али и прекршајна радња у смислу чл. 177 ЗПППА.

Мишљења смо да најзначајније критеријуме разграничења представљају објективни услов инкриминације и субјективни елемент, оличен у намери учиниоца. Пореска кривична дела из чл. 229 КЗ и чл. 173а ЗПППА постојаће само ако је износ обавезе која се избегава, односно исказани износ за повраћај или порески кредит виши од 150.000, односно 500.000 динара. У противном, може се

⁹⁴⁰ У литератури се могу наћи бројне теорије о генералној дистинкцији између прекршаја и кривичних дела. Оне махом почивају на различитом степену друштвене опасности који се приписује овим облицима кажњивих дела. Видно је, и поред једнаког исхода, опаснија радња којом неко оштети државну касу у намери да за себе противправно оствари имовинску корист од случаја где се пријава, услед лењости или немара, не подноси.

радити једино о прекршају. Разлика у субјективном елементу састоји се у томе што кривична одговорност претпоставља намеру учиниоца да избегне плаћање пореза, тј. оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит, док за постојање прекршаја таква намера није потребна. Штавише, довољно је да је учинилац поступао из нехата,⁹⁴¹ док намера представља „јачи степен умишљаја“.⁹⁴²

У пракси се догађа да се због истог чињеничног догађаја паралелно воде и кривични, и прекршајни поступак. Овакво поступање је оправдано, јер непостојање кривичног дела не искључује нужно прекршај, с обзиром на различите битне елементе ових кажњивих дела.⁹⁴³

Правило је да се прекршајни поступак, услед хитности, оконча пре кривичног, али се догађа и обрнуто.⁹⁴⁴ Ако је учинилац у кривичном поступку правоснажно оглашен кривим за дело које има и обележја прекршаја, неће се казнити за прекршај.⁹⁴⁵ Међутим, само кривична пресуда која је постала правоснажна пре окончања прекршајног поступка је основ да се окривљени неће казнити и за прекршај, уколико кривично дело садржи и обележја прекршаја.⁹⁴⁶ На законитост решења о прекршају нема утицаја што је кажњени после правоснажности тог решења оглашен кривим и у кривичном поступку, за дело које обухвата и битне

⁹⁴¹ Вид.: чл. 19 Закона о прекршајима.

⁹⁴² Вид.: Мирко Кулић, *op. cit.*, стр. 137.

⁹⁴³ То што кривични суд није утврдио постојање кривичног дела, не значи да не може бити утврђен прекршај, без обзира што ће се ове одлуке у правилу подударати. Некада је прекршајни поступак инициран јер је оцењено да стоје обележја лакшег недозвољеног дела, које не треба квалификовати као кривично дело, вид.: Веће за другостепени прекршајни поступак МФ, ПЖЦ. 1768/07. Ослобађајућа кривична одлука није основ за ослобођење од прекршајне одговорности, нити такав аутоматизам и акцесорност ових одговорности и одлука из закона произлазе, вид.: Савезно веће за прекршаје, ПЖСТ. 213/01. Исто, вид.: Врховни суд Србије, Уп. 398/04.

⁹⁴⁴ Вид.: Томица Делибашић, **Практична примена Закона о прекршајима – правна схватања казненог права са коментаром**, Службени гласник, Београд 2008, стр. 123.

⁹⁴⁵ Вид.: чл. 8, ст. 2 Закона о прекршајима.

⁹⁴⁶ Вид.: Савезни суд, Псз. 58/86.

елементе прекршаја.⁹⁴⁷ Тада постоји законска могућност урачунавања казне плаћене за прекршај у казну изречену за кривично дело.⁹⁴⁸

IV Однос пореских прекршаја из ЗПППА и пореских прекршаја из ЗПДВ

Да ли ће се одређена радња пореског обвезника подвести под законски опис прекршаја предвиђених у ЗПППА или под законски опис прекршаја прописаних у ЗПДВ зависи од чињеничног стања у конкретном случају. Могуће су две ситуације – да је својом радњом обвезник остварио законски опис прекршаја из једног од наведених закона или да је истом радњом, истовремено, реализован законски опис прекршаја из оба закона. У првом случају, примениће се релевантна одредба закона чији је законски опис остварен. Ако, примера ради, обвезник – правно лице не води прописану евиденцију у складу са чл. 37, ст. 1, тач. 3) ЗПДВ, радиће се о прекршају из чл. 60, ст. 1, тач. 11) ЗПДВ. Уколико би, међутим, обвезник – правно лице неосновано истакао претходни порез, супротно чл. 29, ст. 1 ЗПДВ, чиме је уједно утврдио порез у износу нижем од законом прописаног, остварио би се законски опис прекршаја из чл. 60, ст. 1, тач. 4) ЗПДВ и из чл. 178 ЗПППА. Тада се може поставити питање стицаја прекршаја, који постоји када је учинилац са једном радњом (идеални стицај) или са више радњи (реални стицај) учинио више прекршаја, за које му се истовремено суди.⁹⁴⁹ Стицај има импликације на одмеравање казне. Од правог стицаја треба разликовати

⁹⁴⁷ Вид.: Врховни суд БиХ, Пз. 123/74.

⁹⁴⁸ Вид.: Веће за другостепени прекршајни поступак МФ, ПЖЦ. 1768/07. Затвор или новчана казна коју је осуђени издржао, односно платио за прекршај или привредни преступ, као и казна или дисциплинска мера лишења слободе коју је издржао због повреде војне дисциплине урачунава се у казну изречену за кривично дело чија обележја обухватају и обележја прекршаја, привредног преступа, односно повреде војне дисциплине, вид.: чл. 63, ст. 3 КЗ. Дакле, суд је обавезан да казну плаћену за прекршај урачуна у казну изречену за кривично дело.

⁹⁴⁹ Вид.: чл. 42 Закона о прекршајима. Опширно о појму и врстама стицаја, вид.: Зоран Стојановић, *op. cit.*, стр. 223-235. Различити прекршаји не морају бити међусобно искључени, иако у конкретном случају имају исту чињеничну подлогу, вид.: Савезно веће за прекршаје, ПЖЦ. 1581/85.

привидни стицај, који је правна конструкција. Он, такође, може бити идеални или реални, у зависности од тога да ли је предузета једна или више радњи. Битна детерминанта у односу на прави стицај огледа се у томе што ће се у случају привидног стицаја, и поред тога што је радњом, односно радњама учиниоца остварено биће више кажњивих дела, сматрати да постоји само једно дело. У нашем примеру ради се о привидном идеалном стицају, који је заснован на начелу специјалитета (*lex specialis derogat legi generali*). У случају специјалитета, постојаће само кажњиво дело које се појављује као посебан облик (конкретизација) другог (општег) дела, тј. прекршај из чл. 60, ст. 1, тач. 4) ЗПДВ.

V Оцена учинковитости кривичних и прекршајних санкција на терену сузбијања евазије ПДВ

Прописаним радњама извршења код кривичних дела пореске утаје из чл. 229 КЗ и неоснованог исказивања износа за повраћај пореза и порески кредит из чл. 173а ЗПППА обухваћени су готово сви описани облици незаконите евазије пореза на додату вредност. Српски законодавац установио је солидну правну основу за ефикасно санкционисање учинилаца. Штавише, имајући у виду околност да је депресијацијом динара објективни услов инкриминације код кривичног дела пореске утаје вишеструко обезвређен, оправдано је поставити питање није ли постојећи правни оквир (у једном делу) исувише ригорозан и несразмеран објективној тежини дела у садашњим приликама.

Будући да намеру за извршење пореског кривичног дела у пракси није лако доказати, одговорност за почињено дело најчешће ће завршавати на терену прекршајног, а не кривичног права.⁹⁵⁰ Стога би већ прописане прекршајне санкције (наравно, имајући у виду степен друштвене опасности ових кажњивих дела) требало да буду подобне да учиниоца одврате од противправног поступања. Онда ни терен прекршајног права неће служити учиниоцу као својеврсно

⁹⁵⁰ Индикативно делују подаци о односу поднетих кривичних (1.943) и прекршајних (34.500) пријава против „пореских преступника“ током 2011. године, вид.: Ј. Петровић, **Утајили порез вредан два моста код Бешке**, *Политика*, од 22.5.2012. године.

„уточиште“ да *de facto* профитира на штету фискаса (што је уједно намера сваког утајивача пореза), а да при томе не буде изложен кривичној одговорности. Примера ради, уколико обвезник уредно пријави дуговани ПДВ, а потом га (умишљајно) не плати, како би измирио обавезе према другим (повезаним) повериоцима и на тај начин онемогућио принудну наплату или намирење из стечајне масе, одговараће искључиво за прекршај сходно чл. 60, ст. 1, тач. 13) ЗПДВ.⁹⁵¹

Но, ма колико била добра правна основа за ефикасно сузбијање незаконите пореске евазије, мишљења смо да је најбољи показатељ „оцене учинковитости“ податак о изреченим санкцијама по основу поднетих пријава. А он каже да је у 2011. години безмало 99 одсто лица обухваћених кривичним и прекршајним пријавама ослобођено или кажњено условно и новчано⁹⁵² - до следеће пријаве.

⁹⁵¹ Будући да овакав *modus operandi* представља интегрални део сваке „рингишпил“ или „ланчане“ трансакције, чл. 26с немачког Закона о порезу на додату вредност предвиђа алтернативно уз новчану казну и казну затвора до пет година за учиниоца који, под прописаним околностима, понавља прекршајну радњу, вид.: чл. 26с UStG. Занимљиво је да до почетка 2002. године неплаћање пореза на додату вредност у Немачкој, у случају да је поднета пореска пријава, уопште није било санкционисано. Од овакве ситуације масовно су профитирала фантомска предузећа, која би уредно декларисала промет, а потом избегавала да плате порез, вид.: Franz Bielefeld, **Schützen die §§ 26b, 26c UStG das Umsatzsteueraufkommen gegen Karussellgeschäfte?**, *Betriebs-Berater*, 2004, стр. 2441.

⁹⁵² Вид.: Ј. Петровић, *op. cit.*.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

1. Европски и српски модели пореза на додату вредност почивају на идентичним фундаменталним принципима. Ради се о концепту општег, свефазног, посредног, економски неутралног пореза на потрошњу. Додата вредност утврђује се применом индиректне методе, док се међународне трансакције опорезују сходно принципу одредишта. С аспекта пореског третмана основних средстава, реч је о „потрошном типу“ пореза на додату вредност. Порез је заснован на принципу фактурисане реализације, директно је пропорционалан вредности исказаног промета и карактеришу га значајна одступања од владајућег режима опорезивања.

Тиме је, уједно, потврђена и прва хипотеза од које смо пошли у нашем истраживању – да се европски и српски систем опорезивања промета суштински подударају. Из наведеног произлази:

- обострана замисливост истих евазионих облика, будући да се они најчешће могу довести у везу са неком од наведених (системских) карактеристика;⁹⁵³
- ефикасне мере анти-евазионе политике примењене на европском подручју и у складу са комунитарним законодавством, прихватљиве су за српског законодавца и *vice versa*;
- једино Европска комисија може пред Саветом иницирати измену комунитарног правног оквира. Апсолутна приврженост овог тела фундаменталним принципима европског модела пореза на додату вредност не може се довести у питање. Стога би свака позитивноправна мера којом се ови принципи дерогирају подразумевала измену српског правног оквира (и даље могућу, с обзиром на то да нас комунитарни пропис формално не обавезује), али би се уједно косила са дугорочним циљем српске државне

⁹⁵³ Изузетак су интра-комунитарни евазиони облици који свој успех дугују специфичностима европског концепта опорезивања у земљи одредишта, одсуству царинских контрола и уплитању пореских администрација различитих држава чланица.

политике о приступању Европској унији (у склопу захтева хармонизације домаћег са европским правом).

2. Резултати спроведеног истраживања потврдили су и другу полазну хипотезу – да специфичности владајућег концепта пореза на додату вредност погодују одређеним облицима његове незаконите евазије. Закључујемо и да алтернативни приступи у процесу дизајнирања пореза на додату вредност нису прикладно решење за проблем евазије. У прилог оваквом становишту наводимо следеће аргументе:

а) *Европски концепт* опорезивања према начелу одредишта допринео је рапидном ширењу интра-комунитарних евазионих облика на подручју Европске уније с почетка 1993. године. Алтернатива, у смислу опорезивања према принципу порекла, због немогућности постизања политичког консензуса око хармонизације пореских стопа држава чланица и увођења механизма клиринга, за Европску комисију од 2011. године више не представља реалну опцију.

У Србији порез на додату вредност наплаћује се одмах при увозу. Наша земља генерално није изложена опасности од „рингишпил“ и „ланчаних“ трансакција у облику карактеристичном за подручје Европске уније. Поред тога, за нас би имплементација опорезивања према принципу порекла објективно била неприхватљива из више разлога:

- правила Светске трговинске организације препоручују опорезивање спољнотрговинских трансакција према принципу одредишта;
- комунитарно законодавство предвиђа опорезивање В2В, а у значајној мери и В2С трансакција према принципу одредишта. У односу са трећим (ваневропским) земљама ово правило је апсолутно;
- једнострана примена принципа порекла негативно би се одразила на спољнотрговински биланс Србије (узроковала би мању конкурентност домаћих производа на иностраном тржишту);

- да би економска неутралност пореза била очувана, земља увоза би морала да пружи кредит у висини пореза који је наплаћен у Србији.
- б) „Потрошни“ тип пореза на додату вредност може неспорно бити злоупотребљен (нарочито од стране новооснованих субјеката), у циљу „неопажене“ реализације прекомерног повраћаја претходног пореза. Међутим, прелазак на „доходни“ или „брuto“ тип пореза на додату вредност нису прихватљиве опције, јер стварају дисторзије и колидирају са фундаменталним начелом економске неутралности пореза. Стога су незамисливи на подручју Европске уније. С позивом на исту аргументацију, не видимо их ни као адекватну алтернативу позитивноправном решењу у Србији.
- в) Индиректна метода утврђивања додате вредности погодује разноврсним облицима улазне евазије. Али, она има и бројне предности у односу на директне методе, услед чега апсолутно доминира у упоредној пракси. Дефинисана је чл. 1 Директиве 2006/112/ЕС, чврсто утемељена праксом Европског суда правде и ставовима Европске комисије. У Европској унији, а ни код нас, она нема алтернативу.
- г) Напуштањем принципа фактурисане реализације и преласком на принцип наплаћене реализације фискал би могао (делимично) избећи губитке који су последица стечаја обвезника (стечај типа II). Мимо тога, од самог преласка на принцип наплаћене реализације не би се могли очекивати даљи позитивни резултати на пољу сузбијања незаконите евазије (осим ако се примењује у склопу системског модела). Директива 2006/112/ЕС оставља могућност државама чланицама да принцип наплаћене реализације изнимно примене у домену домаћих трансакција. Његова генерална примена у Европској унији није замислива без измена комунитарног законодавства (које предвиђа примену принципа фактурисане реализације), а дискутабилна је и у оквиру процедуре из чл.

395 Директиве 2006/112/ЕС.⁹⁵⁴ Стога би и за нас његова имплементација (која подразумева измену постојећег правног оквира) представљала корак уназад у процесу хармонизације нашег решења са правом Европске уније. Ако у фокусу имамо искључиво јачање анти-евазионог потенцијала система пореза на додату вредност, не препоручујемо његово унилатерално увођење.

- д) Једини начин да се ефикасно сузбију злоупотребе диференцираног пореског третмана⁹⁵⁵ је његово свођење на минимум у систему пореза на додату вредност. Нажалост, и европски и српски систем карактеришу бројна одступања од владајућег режима опорезивања. Имајући у виду разлоге њиховог увођења (социјални, културни, технички и сл.), тешко да би њихово укидање, макар било иницирано могућношћу елиминације бројних евазионих облика, било прихватљиво.

3. Европска анти-евазиона стратегија базирана је на ефикасној примени конвенционалних мера. Оне су свеобухватне и разноврсне - делују превентивно (нпр. мере контроле), представљају оруђе држава чланица за откривање наступелог евазионог подухвата (нпр. кроз административну сарадњу држава чланица) и отклањање његових штетних последица (нпр. јемство). Уподобљене су фундаменталним принципима комунитарног ПДВ

⁹⁵⁴ У литератури има становишта према којима чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС допушта држави чланици искључиво примену *посебних (изузетних) мера*, па би само парцијалан прелазак на опорезивање према принципу наплаћене реализације био могућ с позивом на наведени члан, вид.: горе, фуснота 737. У прилог овоме указујемо на поступање Европске комисије на примеру *reverse-charge*-а. У оквиру процедуре из чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС примена ове мере је допуштена искључиво у ограниченом обиму (на промет одређених категорија добара и услуга). Комисија је истакла да не подржава *генералну* примену *reverse-charge*-а у појединој чланици. Аналогно томе, могуће да би подршка Комисије изостала и по питању *генералне* примене принципа наплаћене реализације у појединој држави чланици.

⁹⁵⁵ Подсећамо да постојање већег броја стопа, ослобођења, различито одређивање места промета и сл. ствара подстицај пореском обвезнику да преквалификацијом промета, на недозвољен начин, искористи погодности повољнијег режима опорезивања.

законодавства и постојећем правном оквиру. Европска комисија верује у успех овакве стратегије, јер је не би следила скоро деценију уназад.

Међутим, нисмо убеђени да се на конвенционалним мерама може дугорочно градити ефикасна анти-евазиона политика.

Наиме, окосницу европске анти-евазионе стратегије, поред унилатералног јачања административних капацитета за превенцију и откривање евазионих подухвата, чини и ажурна административна сарадња држава чланица у оквиру процедура установљених Уредбом 904/2010. „Ажурна административна сарадња“ треба да се одвија између 27 различито кадровских и технички опремљених пореских администрација, којој на путу стоје језичке баријере, недостатак људских ресурса и сл. Питамо се да ли је „ажурна административна сарадња“ у таквом окружењу уопште могућа? Сама Комисија истиче да су државе чланице недовољно користиле пружене могућности и да ниво сарадње није био сразмеран обиму интра-комунитарне трговине. О „ажурности“ административне сарадње сведоче и поражавајуће статистике о неприхватљиво високом броју закаснелих одговора на захтев државе чланице.

И под претпоставком да поменуте тешкоће буду превазиђене, конвенционалним мерама не отклања се узрок проблема. У томе се огледа њихов „ограничен домашај“ у поређењу са системским мерама. Оне су због тога, по нашем мишљењу, тек *second-best* решење.

Уверења смо да се анти-евазиона стратегија донекле може (и поред доказаних системских недостатака) базирати на конвенционалним мерама, али са неизвесним позитивним учинком, чиме је трећа полазна хипотеза само делимично потврђена.

4. Генерално гледано, модели представљају супериорније решење. Кроз „системске корекције“ пореза на додату вредност они дејствују одмах, мање су

зависни од људског фактора и фокусирани су на саму срж проблема. Међутим, ниједан од њих не може се уклопити у постојећи правни оквир, док се поједини косе са фундаменталним принципима пореза на додату вредност. Поред тога, њима су својствени и други, битни недостаци. Митлер модел и *reverse charge* модел отварају врата тешко контролисаном „мрављем криминалитету“. IFO модел (који уз RTVAT модел сматрамо најозбиљнијом алтернативом важећем систему) озбиљно би нарушио ликвидност обвезника, а карактерише га и компликована техника наплате пореза. RTVAT модел исувише је технолошки интензиван да би, макар у овом тренутку, представљао прихватљиву опцију.

Тиме је потврђена и четврта хипотеза – да је анти-евазиона стратегија базирана на конвенционалним мерама за сада, објективно посматрано, једино *реална*.

Независно од оваквог исхода предузетог истраживања, чврсто верујемо да су модели право и једино дугорочно решење за распрострањен проблем незаконите евазије пореза на додату вредност. Паралелно са усавршавањем конвенционалних мера, неопходно је не одустајати од алтернативног пута, у нади да ћемо свим позитивним странама пореза на додату вредност придодати још једну – (истинску) отпорност на пореску евазију.

5. Србија треба да следи пут којим је кренула Европска унија из следећих разлога:

а) Конвенционалне мере пружају пореској администрацији неопходну апаратуру да на различите начине заштити интерес фискаса.

У склопу превентивног деловања и правовременог откривања евазионих подухвата морамо побољшати административну сарадњу са другим државама и ојачати расположиве административне капацитете. Конкретни предлози били би закључивање билатералних споразума о размени

информација у пореским стварима, у складу са ОЕЦД моделом, и вршење ефикаснијих контрола на основу резултата спроведене анализе ризика.

Такође, потребно је у ЗПДВ предвидети меру јемства за неплаћени порез сауговорача, односно учесника друге трансакције у оквиру истог прометног циклуса, како би администрацији било омогућено да надокнади штету узроковану евазионим поступком. Настанак штете могуће је предупредити предвиђањем обавезе пружања гаранције до окончања провере захтева за повраћај претходног пореза или испитивања основа за наплату од јемца.

- б) У оквиру *Fiscalis* програма службеницима Пореске управе непосредно су доступна драгоцене искуства држава чланица.
- в) Базирање српске анти-евазионе политике на европској подразумева задржавање у оквирима комунитарног законодавства, те се не може оквалитиковати као корак уназад у процесу придруживања Европској унији.

ЛИТЕРАТУРА

МОНОГРАФИЈЕ, ЧЛАНЦИ И ЗБОРНИЦИ

- Achatz, Markus: **Spielräume für eine Umsatzsteuerrechtsreform aus europarechtlicher Sicht-Erfahrungsbericht aus Österreich-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2003.
- Ainsworth, Richard T.: **Car flipping in the U.K.: The VAT Fraud Marketplace and Certified Solutions**, *Tax Notes International*, Vol. 47 (2007), no. 13.
- Ainsworth, Richard T.: **Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution**, *Tax Notes International*, Vol. 42 (2006), no. 5.
- Ainsworth, Richard T.: **Tackling VAT Fraud: 13 Ways Forward**, *Tax Notes International*, Vol. 45 (2007), no. 12.
- Ainsworth, Richard T.: **Tackling VAT Fraud: Car Flipping and Computer Chips on a Carousel**, *Tax Notes International*, Vol. 46 (2007), no. 3.
- Ainsworth, Richard T.: **Technology Can Solve MTIC Fraud-VLN, RTvat, D-VAT certification**, *International VAT Monitor*, 3/2011.
- Ainsworth, Richard T.: **The Digital VAT (D-VAT)**, *Virginia Tax Review*, Vol. 25, no. 3/2006.
- Ainsworth, Richard T.: **VAT Fraud - Technological Solutions**, Boston University School of Law Working Paper No. 10-28.
- Ainsworth, Richard T.: **Vat Fraud as a Policy Stimulus - Is the US Watching? VAT Withholding, RTvat, and the Mittler Model**, Boston University School of Law Working Paper No. 11-08.
- Ainsworth, Richard T.: **Zappers - Retail VAT Fraud**, *International VAT Monitor*, 3/2010.
- Amand, Christian - Boucquez, Kris: **A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?**, *International VAT Monitor*, 4/2011.
- Amand, Christian - De Rick, Frederik: **Intra-Community VAT Carousels**, *VAT Monitor*, 1/2005.
- Ammann, Gunter: **Anmerkungen zum Entwurf des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes-Umsatzsteuer-Betrug mit Vorsteuer-Verrechnung vermeiden-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2001.
- Ammann, Gunter: **Betrugsresistenz der Umsatzsteuer sowie Vertrauensschutz für Steuerfreiheit und Vorsteuerabzug sind gleichzeitig möglich**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2005.
- Ammann, Gunter: **Plädoyer für das Umsatzsteuer-System, „Erwerbsbesteuerung mit Vorsteuerabzug“ auch in Deutschland, Ein Beitrag zur Vermeidung von Vorsteuererschleichungen**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/94.
- Ammann, Gunter: **Vorsteuerverrechnung verhindert Umsatzsteuerbetrug**, (y: *Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002*, Nieskens Hans (Hrsg.), Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2002).
- Ammann, Gunter: **Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 6/2002.
- Barrero, Carlos Gómez – de Luis, Arantxa – Deltell, Maria Teresa: **Spain – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD**, доступно на: http://online.ibfd.org/document/evat_es (приступљено 18. септембра 2012. године).
- Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, Bundesrechnungshof, BT-Drucks. 15/1495.
- Bielefeld, Franz: **Atempause im Streit über Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen-Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 25. 11. 2005**, *Deutsches Steuerrecht*, 9/2006.

Bielefeld, Franz: **Schützen die §§ 26b, 26c UStG das Umsatzsteueraufkommen gegen Karussellgeschäfte?**, *Betriebs-Berater*, 2004.

Билтен јавних финансија за јануар 2008. године, Министарство финансија Републике Србије, Београд 2008.

Билтен јавних финансија за јануар 2012. године, Министарство финансија Републике Србије, Београд 2012.

Borselli, Fabrizio: **Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union**, *International VAT Monitor*, 5/2008.

Botes, Louis – Botes, Marlene: **Money-Laundering in South Africa**, *VAT Monitor*, 4/2002.

Botes, Marlene: **VAT Fraud: the South African Experience**, *VAT Monitor*, 6/2000.

Combating VAT fraud in the EU, The way forward, International VAT Association, Bruxelles 2007.

Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administration issues, OECD, Paris 2008.

Dathe, Andre: **Umsatzsteuerhinterziehung**, CT Salzwasser-Verlag, Bremen 2006.

Делибашић, Томица: **Практична примена Закона о прекршајима – правна схватања казненог права са коментаром**, Службени гласник, Београд 2008.

Dißars, Ulf-Christian: **Im Blickpunkt: Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG nach dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Betriebs-Berater*, 2002.

Dißars, Ulf-Christian: **Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG-Schreiben des BMF vom 23. 12. 2002**, *Betriebs-Berater*, 2003.

Ebrill, Liam – Keen, Michael – Bodin, Jean-Paul – Summers, Victoria: **The Modern VAT**, International Monetary Fund, Washington D.C. 2001.

Ehlsheid, Dirk – Büscher, Björn: **BB-Forum: Ist-Besteuerung mit Treuhandkonto – ein betrugssicheres Umsatzsteuermodell!**, *Betriebs-Berater*, 2006.

Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2001.

EU VAT Compass 2011/2012, ed. by Walter van der Corput and Fabiola Annacondia, IBFD, Amsterdam 2011.

Feld, Lars P. – Schneider, Friedrich: **Survey on the Shadow Economy and Undeclared Earnings in OECD Countries**, 2010, доступно на: <http://www.ekon.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatstResearch2010/SurveyShadEconTaxEvasion.pdf>.

Forster, Eduard – Schorer, Eva: **Anwendbarkeit der neu eingeführten Umsatzsteuerhaftung nach §25d UStG auf Insolvenzfälle**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8/2002.

Frunza, Marius – Guégan, Dominique – Lassoudiere, Antonin: **Statistical Evidence of Tax Fraud on the Carbon Allowances Market**, доступно на: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1664111 (приступљено 18. јануара 2012. године).

Füllsack, Markus: **Klarstellung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Umsatzsteuerkarussellen – Anmerkung zum Urteil vom 12. 1. 2006**, *Deutsches Steuerrecht*, 11/2006.

Gibhardt, Ulf: **Hinterziehung von Umsatzsteuern im europäischen Binnenmarkt**, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2001.

Grambeck, Hans-Martin: **Überlegungen zur umgekehrten Steuerschuldnerschaft bei der Umsatzsteuer-Die Neuregelung setzt ein falsches Signal-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2002.

Grieser, Utho: **Strafrechtliche Analyse der Umsatzsteuerhinterziehung und Ihre Bekämpfung**, Centaurus Verlag, Herbolzheim 2005.

Heidner, Hans-Hermann: **Strohmanngeschäfte und Gutgläubensschutz im Umsatzsteuerrecht**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2002.

- Hendricks, Barbara: **Ist-Versteuerung und ein Cross-Check-Verfahren**, *ifo Schnelldienst*, 2/2004.
- Hentschel, Carsten: **Neue und erweiterte Befugnisse der Finanzämter durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Neue Juristische Wochenschrift*, 23/2002.
- Hentschel, Carsten: **Strafrechtliche Beurteilung der Umsatzsteuerhinterziehung**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/99.
- Hillmann-Stadtfeld, Anja: **Umsatzsteuernachschau und Verschärfung der Strafrechtslage durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Deutsches Steuerrecht*, 11/2002.
- Himsel, Gabriele: **Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels – Sicht des Bundesministeriums der Finanzen-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2002.
- Илић-Попов, Гордана: **Закон о порезу на додату вредност у Србији, Коментар закона и подзаконских аката**, Пословни зборник, Београд 2005.
- Илић-Попов, Гордана: **Еколошки порези**, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2000.
- Илић-Попов, Гордана: **Пореско право Европске уније**, Службени гласник, Београд 2004.
- Jennings, Charles: **The EU Vat System - Time for a New Approach?**, *International VAT Monitor*, 4/2010.
- Jochum, Heike: **Kann der Betrugsanfälligkeit des geltenden Umsatzsteuerrechts allein durch einen Systemwechsel wirksam begegnet werden?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2/2005.
- Јовановић, Љубиша: **Кривично право, Посебни део**, Светозар Марковић, Београд 1983.
- Keen, Michael – Smith, Stephen: **The Future of Value Added Tax in the European Union**, *Economic Policy*, Vol. 11, no. 23 (Oct., 1996).
- Keen, Michael – Smith, Stephen: **VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?**, International Monetary Fund, WP/07/31.
- Keen, Michael – Smith, Stephen: **Viva VIVAT!**, *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, no. 6/2000.
- Keen, Michael: **VAT Attacks!**, International Monetary Fund, WP/07/142.
- Kemper, Martin: **Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2006.
- Kemper, Martin: **Umsatzsteuerkarussellbetrug-Organisierte Kriminalität und ihre wirtschaftlichen Zusammenhänge-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2005.
- Kirchhof, Paul: **40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch**, *Deutsches Steuerrecht*, 1-2/2008.
- Kirchhof, Paul: **Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2002.
- Klemencic, Lucijan: **Slovenia – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD**, http://online.ibfd.org/document/evat_si (приступљено 18. септембра 2012. године).
- Kraeusel, Jörg: **Verhältnis der Nachweispflichten nach §6a Abs. 3 UStG zum Vertrauensschutztatbestand des §6a Abs. 4 UStG**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2005.
- Krahner, Rolf – Seibold, Sabine: **Das Bestimmungslandprinzip auf dem Prüfstand – Eine kritische Reflexion zur europäisierten Umsatzsteuer im Kontext aktueller Gesetzesänderungen-**, *Internationales Steuerrecht*, 11/2003.
- Kruhl, Alfred: **Reichen die Maßnahmen des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes zur Betrugsbekämpfung aus oder ist eine Änderung des Umsatzsteuersystems notwendig?**, *Betriebs-Berater*, 2002.
- Kühn, Alfons – Winter, Matthias: **Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung, Ist die Gesetzgebung das Richtige Mittel?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 11/2001.

- Кулић, Мирко: **Кривичноправна заштита јавних прихода**, докторска дисертација, Београд 1998.
- Ladevaia, Alberto: **Italy – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD**, http://online.ibfd.org/document/evat_it (приступљено 18. септембра 2012. године).
- Lang, Joachim – Tipke, Klaus: **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2002.
- Leingang-Ludolph, Beate – Wiese, Gabriele: **Der neue Haftungstatbestand des §25d UStG-Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer**, *Der Betrieb*, 29/2002.
- Liebau, Tobias: **Die Versagung des Vorsteuerabzugs im 'Umsatzsteuerkarussell'**, *Betriebs-Berater*, 2005.
- Lohse, Christian: **MwSt-Schein- und –Karussellgeschäfte im Gemeinschaftsrecht – zugleich Anmerkungen zum Schlussantrag des Generalanwalts Maduro vom 16. 2. 2005 in den Rechtssachen Optigen, Fulcrum Electronics und Bond House Systems-**, *Internationales Steuerrecht*, 9/2005.
- Lohse, Christian – Parsche, Rüdiger – Gebauer, Andrea: **Sicherung des MwSt-Aufkommens durch Ist-Versteuerung mit Quellensteuererhebung**, *Betriebs-Berater*, 2006.
- Lohse, Christian: **Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung und Missbrauch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung**, *Betriebs-Berater*, 2006.
- Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs – Online-Verfahren mit dem Bundesamt für Finanzen (BfF) – Verfahren ZAUBER**, OFD Koblenz, Vfg. v. 9.4.2001 – S 7420 A – St 44 5/ZD 1642, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2001.
- Matheis, Philipp – Krieg, Simone: **Neues zum Vorsteuerabzug beim Import und Export von Handelswaren – Die aktuelle Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug im Umsatzsteuer-Karussell**, *Bilanzbuchhalter und Controller*, 12/2007.
- Merk, Ludwig: **Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im EG-Binnenmarkt**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/2001.
- Милошевић, Милош: **Место промета услуга у пореском праву ЕУ**, *Правни живот*, 12/2011.
- Милошевић, Милош: **Начело правичности у опорезивању**, *Право и привреда*, 5-8/2006.
- Mittler, Gernot: **Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa**, *ifo Schnelldienst*, 2/2004.
- Nieskens, Hans: **Die Umsatzsteuermissbrauchsbekämpfung durch Reverse-Charge mit R-Check und seine Auswirkungen auf die Beratungspraxis, Fluch oder Segen?**, *Betriebs-Berater*, 2006.
- Nieskens, Hans: **Steueränderungsgesetz 2001 und Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2/2002.
- Nieuwenhuis, Helmut: **Umsatzsteuerkarusselle-Eine Zusammenfassung der Rechtslage, zugleich Anmerkung zum Urteil des Hessischen Finanzgerichts zum „Buffer II“**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2005.
- Nöhren, Dorothee: **Die Hinterziehung von Umsatzsteuer**, Verlag Dr. Kovač, Hamburg 2005.
- Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара**, Централна Пореска управа Министарства финансија Републике Србије, Београд 2007, (необјављен извештај).
- Pahne, Jens: **Maßnahmen zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs**, Josef Eul Verlag, Köln 2006.
- Pashev, Konstantin: **Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience**, Center for the Study of Democracy, WP 0606/2.
- Peffekoven, Rolf: **Persönliche allgemeine Ausgabensteuer**, (y: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, F. Neumark, N. Andel, H. Haller (Hrsg.), Bd. II, Tübingen 1980)
- Поповић, Дејан: **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, CEKOS-IN, Београд 2003.

Поповић, Дејан: **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд 1997.

Поповић, Дејан: **Пореско право**, Правни факултет, Београд 2011.

Поповић, Дејан: **Пореско право-општи део**, SEKOS-IN, Београд 2006.

Поповић, Дејан – Алексић, Стеван: **Примена Закона о порезу на додату вредност**, SEKOS-IN, Београд 2006.

Pricewaterhouse Coopers: **Study of the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or intermediaries**, TAXUD/2009/AO-05, доступно на: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf (приступљено 10. децембра 2011. године).

Приручник за наплату пореза, Министарство финансија Републике Србије – Пореска управа, Београд 2008.

Reckon LLP: **Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States**, доступно на: <http://www.reckon.co.uk/item/cb5873cb> (приступљено 7. децембра 2011. године).

Reiß, Wolfram: **Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2002.

Rolletschke, Stefan: **Karussellprobleme-Anmerkungen zum EuGH-Urteil in den Rechtssachen Optigen u.a. vom 12.1.2006-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2006.

Schenk, Alan – Oldman, Oliver: **Value Added Tax, A Comparative Approach**, Cambridge University Press, Cambridge 2007.

Schiessl, Martin – Krüger, Alexander: **Rechtssicherheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an einen 'Scheinunternehmer'?**, *Betriebs-Berater*, 2003.

Schneider, Friedrich – Buehn, Andreas – Montenegro, Claudio E.: **Shadow Economies All over the World, New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007**, Policy Research Working Paper 5356, The World Bank, Development Research Group, Poverty and Inequality Team and Europe and Central Asia Region, Human Development Economics Unit, 2010, доступно на: <http://econ.worldbank.org>.

Schneider, Friedrich: **Shadow Economies and Corruption All Over the World: New Estimates for 145 Countries**, доступно на: www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles.

Schneider, Friedrich: **The Size of the Shadow Economy in 21 OECD Countries (in % of „official“ GDP) using the MIMIC and currency demand approach: From 1989/90 to 2009**, доступно на: http://www.ekon.jku.at/members/Schneider/files/publications/ShadowEconomy21OECD_2009.pdf (приступљено 11. септембра 2010. године).

Sinn, Hans-Werner – Gebauer, Andrea – Parsche, Rüdiger: **The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later**, CESifo Forum 2/2004.

Sinn, Hans-Werner – Parsche, Rüdiger – Gebauer, Andrea: **Das ifo-Modell zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs: Erst zahlen, dann erstatten**, *ifo Schnelldienst*, 2/2004.

Smith, Stephen: **VAT fraud and evasion** (y: *The IFS Green Budget 2007*, The Institute for Fiscal Studies, London 2007).

Spörl, Michael – Steinhauser, Harald: **Die Versagung des Vorsteuerabzuges bei Scheinfirmer am Beispiel der Bauindustrie**, *Deutsches Steuerrecht*, 36/2002.

Stadie, Holger: **Das unsinnige sog. Soll-Prinzip bei der Umsatzsteuer**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/2004.

Стојановић, Зоран: **Коментар кривичног законика**, Службени гласник, Београд 2009.

Стојановић, Зоран – Перић, Обрад: **Кривично право-посебни део**, Правна књига, Београд 2009.

Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU (Report With Evidence), House of Lords, European Union Committee, HL Paper 101, 2007.

Swinkels Joep: **Combating VAT Avoidance**, *International VAT Monitor*, 4/2005.

Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check, BMF, Schr. v. 12.11.2003 – IV B 2 – S 7050 – 107/03, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2004.

Tait, Alan A.: **The Value-Added Tax: International Practice and Problems**, IMF, Washington, D. C. 1988.

Terra Ben J. M. – Menger, Jörg – Dangel, Thomas: **Einführung in das Umsatzsteuerrecht der EG ab 1993: die wesentlichen Änderungen in der EG-Übergangsregelung für das neue Mehrwertsteuer-Binnenmarktsystem**, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1992.

Terra, Ben J. M. – Wattel, Peter J.: **European Tax Law**, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008.

Terra, Ben – Kajus, Julie: **A Guide to the European VAT Directives**, Vol. 1, IBFD, Amsterdam 2010.

Theile, Carsten: **Die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns im Umsatzsteuerrecht**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/93.

Thuronyi, Victor: **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International, The Hague 2003.

Tiedtke, Walter: **Umsatzsteuerbetrug in Theorie und Praxis – Von Karussellen, Schwindeleien und Gesetzungsarbeiten-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2004.

Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Bunjes, Johann – Geist, Reinhold (Begr.), Verlag C.H. Beck, München 2005.

van Brederode, Robert F.: **Third-Party Risks and Liabilities in Case of Vat Fraud in the EU**, *International Tax Journal*, 1/2008.

van der Hel, Lisette: **Intra-Community Tax Audit**, IBFD, Amsterdam 2011.

Vandenbergh, Sibylle – Sharkett, Howard J.: **Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow**, *International VAT Monitor*, 4/2006.

Völkel, Dieter – Karg, Helmut: **Umsatzsteuer**, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004.

Wesselbaum-Neugebauer, Claudia: **Soll- versus Ist-Besteuerung oder die Finanzierungsneutralität der Umsatzsteuer**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8/2004.

Widmann, Werner: **Mittel und Wege zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2005.

Widmann, Werner: **Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge-Zum gegenwärtigen Stand der Mehrwertsteuersystem-Debatte in Deutschland-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2006.

Widmann, Werner: **Soll oder Ist – das ist jetzt nicht die Frage!**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2004.

Widmann, Werner: **Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2002.

Wilhelm, Julia: **Schutz des Umsatzsteueraufkommens durch §§ 26b, 26c UStG –Eine Zwischenbilanz-**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 9/2005.

Williams, Chris: **RTvat: Outline of proposed real-time VAT collection system to increase efficiency of collection, maximise revenue, minimise fraud and reduce administrative burdens on businesses**,
доступно на: <http://www.rtvat.eu/rtvatdocs/RTvat%20outline.pdf> (приступљено 4. децембра 2011. године).

Winter, Matthias: **Aktuelles Beratungs-Know-how Umsatzsteuerrecht**, *Deutsches Steuerrecht*, 22/2002.

Wohlfahrt, Beate: **The Future of the European VAT System**, *International VAT Monitor*, 6/2011.

Wolf, Redmar A.: **The Sad History of Carbon Carousels**, *International VAT Monitor*, 6/2010.

СПИСАК ПРОПИСА И ДРУГИХ ДОКУМЕНАТА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

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.

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71 of 14 April 1967.

Third Council Directive 69/463/EEC of 9 December 1969 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – introduction of value added tax in Member States, OJ L 320 of 20 December 1969.

Fourth Council Directive 71/401/EEC of 20 December 1971 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – introduction of value added tax in Italy, OJ L 283 of 24 December 1971.

Fifth Council Directive 72/250/EEC of 4 July 1972 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – introduction of value added tax in Italy, OJ L 167 of 18 July 1972.

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.

Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct and indirect taxation, OJ L 336 of 27 December 1977.

Single European Act, OJ L 169 of 29 June 1987.

Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376 of 31 December 1991.

Council Regulation (EEC) 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT), OJ L 24 of 27 January 1992.

Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council of 30 March 1998 establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme), OJ L 126 of 28 April 1998.

Council Directive 2001/115/EC of 20 December 2001 amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying, modernizing, and harmonizing the conditions laid down for invoicing in respect of value added tax, OJ L 15 of 17 January 2002.

Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, OJ L 128 of 15 May 2002.

Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council of 3 December 2002 adopting a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis programme 2003-2007), OJ L 341 of 17 December 2002.

Council Regulation (EC) 1798/2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) 218/92, OJ L 264 of 7 October 2003.

Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC, OJ L 275 of 25 October 2003.

Commission Regulation No 1925/2004 of 29 October 2004 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation No 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, OJ L 331 of 5 November 2004.

Council Decision of 24 January 2006 authorising Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 21 of the Sixth Council Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes, OJ L 25 of 28 January 2006.

Council Decision of 15 May 2006 authorising the Republic of Lithuania to apply a measure derogating from Article 21 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes, OJ L 150 of 3 June 2006.

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 August 2006.

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.

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 decision of 16 April 2007 authorising the United Kingdom to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 109 of 26 April 2007.

Decision No 1482/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 11 December 2007 establishing a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis 2013), OJ L 330 of 15 December 2007.

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.

Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union, OJ C 115 of 9 May 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 decision of 5 May 2009 amending Decision 2007/250/EC authorising the United Kingdom to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 148 of 11 June 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 implementing decision of 7 December 2009 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347 of 24 December 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 implementing decision of 16 February 2010 authorising the Republic of Lithuania to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 45 of 20 February 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.

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 implementing decision of 27 September 2010 authorising the Kingdom of the Netherlands to apply a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 256 of 30 September 2010.

Council implementing decision of 27 September 2010 authorising Romania to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 256 of 30 September 2010.

Council Regulation (EU) No 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast), OJ L 268 of 7 October 2010.

Council implementing decision of 22 November 2010 authorising Germany, Italy and Austria to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC and amending Decision 2007/250/EC to extend the period of validity of the authorisation granted to the United Kingdom, OJ L 309 of 25 November 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 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, OJ L 64 of 15 February 2011.

Commission Implementing Regulation (EU) No 79/2012 of 31 January 2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EU) No 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast), OJ L 29 of 1 February 2012.

European Commission: **A common system of VAT, A programme for the single market, COM(96) 328 final, Brussels 1996.**

European Commission: **Commission staff working document, "Report on the state of play of the discussions on the conventional measures to combat VAT fraud proposed by Member States", SEC(2007) 1584, Brussels 2007.**

European Commission: **Commission staff working paper on measures to change the VAT system to fight fraud, SEC(2008) 249, Brussels 2008.**

European Commission: **Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud, COM(2008) 109 final, Brussels 2008.**

European Commission, **Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU, COM(2007) 758 final, Brussels 2007.**

European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud, COM(2006) 254 final, Brussels 2006.**

European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, Review and update of VAT strategy priorities, COM(2003) 614 final, Brussels 2003.**

European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union, COM(2007) 23 final, Brussels 2007.**

European Commission, **Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee on a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union**, COM(2008) 807 final, Brussels 2008.

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, Brussels 2011.

European Commission, **Completion of the internal market and approximation of indirect taxes. Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament**, COM (89) 260 final, Brussels 1989.

European Commission, **Completion of the internal market: approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure. Global Communication from the Commission**, COM (87) 320 final, Brussels 1987.

European Commission, **Completing the internal market – the introduction of a VAT clearing mechanism for intra-community sales. Working document from the Commission**, COM (87) 323 final, Brussels 1987.

European Commission, **Completing the Internal Market: White paper from the Commission to the European Council**, COM(85) 310 final, Brussels 1985.

European Commission, **Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud**, COM(2009) 511 final, Brussels 2009.

European Commission, **Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to import and other cross-border transactions**, COM(2008) 805 final, Brussels 2008.

European Commission, **Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions**, COM(2008) 147 final, Brussels 2008.

European Commission, **Proposal for a Council Directive 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 and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations**, COM(2005) 89 final, Brussels 2005.

European Commission, **Proposal for a Council Directive completing and amending Directive 77/388/EEC –Removal of fiscal frontiers**, COM (87) 322 final, Brussels 1987.

European Commission, **Proposal for a Council Directive instituting a process of convergence of rates of value added tax and excise duties**, COM (87) 324 final/2; COM (87) 324 final/3, Brussels 1987.

European Commission, **Proposal for a Council Directive supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT Rates**, COM (87) 321 final, Brussels 1987.

European Commission, **Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on administrative cooperation in the field of value added tax**, COM(2001) 294 final, Brussels 2001.

European Commission, **Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against Vat fraud**, COM(2004) 260 final, Brussels 2004.

European Commission, **Report from the Commission to the European Parliament ant the Council on the implementation of the Fiscalis programme (1998-2002)**, COM(2003) 678 final, Brussels 2003.

СПИСАК ПРОПИСА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Устав Републике Србије, „Сл. гласник РС“, бр. 98/06.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „Сл. гласник РС“, бр. 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 и 2/12.

Закон о порезу на додату вредност, „Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05 и 61/07.

Закон о порезу на доходак грађана, „Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 и 7/12.

Закон о порезима на имовину, „Сл. гласник РС“, бр. 26/01, „Сл. лист СРЈ“, бр. 42/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10 и 24/11.

Закон о акцизама, „Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11 и 6/12.

Закон о општем управном поступку, „Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/10.

Закон о привредним друштвима, „Сл. гласник РС“, бр. 36/11 и 99/11.

Закон о поступку регистрације у Агенцији за привредне регистре, „Сл. гласник РС“, бр. 99/11.

Закон о стечају, „Сл. гласник РС“, бр. 104/09 и 99/11.

Закон о фискалним касама, „Сл. гласник РС“, бр. 135/04.

Кривични законик, „Сл. гласник РС“, бр. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09 и 111/09.

Закон о прекршајима, „Сл. гласник РС“, бр. 101/05, 116/08 и 111/09.

Закон о потврђивању Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, „Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 83/08.

Уредба о извршавању ЗПДВ на територији АПКМ за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244, „Сл. гласник РС“, бр. 15/05 и 68/11.

Правилник о утврђивању целокупног или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, који се не сматра прометом добара и услуга у смислу ЗПДВ, „Сл. гласник РС“, бр. 57/05.

Правилник о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ, „Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/06 и 63/07.

Правилник о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ, „Сл. гласник РС“, бр. 94/04, 108/05 и 120/08.

Правилник о пореском идентификационом броју, „Сл. гласник РС“, бр. 57/03, 68/03, 32/09 и 48/10.

Правилник о додели пореског идентификационог броја правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију је регистрацију надлежна Агенција за привредне регистре, „Сл. гласник РС“, бр. 32/09 и 70/10.

Правилник о листи осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380° Ц, „Сл. гласник РС“, бр. 63/07.

Упутство о начину спровођења поступка издавања и овере пореских изјава, као и начину праћења и контроле промета робе са АП Косово и Метохија, „Сл. гласник РС“, бр. 54/01.

СПИСАК ОДЛУКА СУДОВА И ДРУГИХ ДРЖАВНИХ ОРГАНА

Европска унија (Европски суд правде)

C-294/82	<i>Senta Einberger</i>	[1984] ECR 1177
C-324/82	<i>Commission – Belgium</i>	[1984] ECR 1861
C-268/83	<i>Rompelman</i>	[1985] ECR 655
C-269/86	<i>Mol</i>	[1988] ECR 3627
C-289/86	<i>Happy Family</i>	[1988] ECR 3655
C-203/87	<i>Commission – Italy</i>	[1989] ECR 371
C-50/88	<i>Heinz Kühne</i>	[1989] ECR 1925
C-331/88	<i>The Queen</i>	[1990] ECR I-04023
C-343/89	<i>Witzemann</i>	[1990] ECR I-4477
C-111/92	<i>Wilfried Lange</i>	[1993] ECR I-4677
C-62/93	<i>BP Soupergaz</i>	[1995] ECR I-1883
C-144/94	<i>Italitica</i>	[1995] ECR I-3653
C-317/94	<i>Elida Gibbs</i>	[1996] ECR I-5339
C-283/95	<i>Karlheinz Fischer</i>	[1998] ECR I-3369
C-330/95	<i>Goldsmiths</i>	[1997] ECR I-3827
C-3/97	<i>Goodwin and Unstead</i>	[1998] ECR I- 3257
C-110/98 – C-147/98	<i>Gabalfrisa</i>	[2000] ECR I-1577
C-155/01	<i>Cookies World</i>	[2003] ECR I-8785
C-384/01	<i>Commission – France</i>	[2003] ECR I-4395
C-382/02	<i>Cimber Air</i>	[2004] ECR I-8379
C-86/03	<i>Hellenic Republic – Commission</i>	[2005] ECR I-10979
C-96/03	<i>Tempelman</i>	
C-97/03	<i>Mr and Mrs T.H.J.M. van Schaijk</i>	[2005] ECR I-1985
C-354/03	<i>Optigen</i>	
C-355/03	<i>Fulcrum Electronics</i>	
C-484/03	<i>Bond House Systems</i>	[2006] ECR I-0000
C-465/03	<i>Kretztechnik</i>	[2005] ECR I-4357
C-384/04	<i>Federation of Technological Industries</i>	[2006] ECR I-4191
C-439/04	<i>Axel Kittel</i>	
C-440/04	<i>Recolta Recycling</i>	[2006] ECR I-6161
C-42/05	<i>Ring Occasions</i>	
C-363/05	<i>JP Morgan Fleming Claverhouse – Association of Investment Trust Companies</i>	[2007] ECR I-5517

C-387/05 *Samotor*
C-285/09 *R.*

Србија

Одлука Врховног суда Србије, Кж I-32/78.
Одлука Врховног суда Србије, Кж I-196/83.
Одлука Врховног суда Србије, Кж - 605/92.
Одлука Врховног суда Србије, Уп. 398/04.
Одлука Савезног већа за прекршаје, ПЖСТ. 213/01.
Одлука Већа за другостепени прекршајни поступак МФ, ПЖЦ. 1768/07.

Немачка

Одлука суда FG Saarland, 13.5.2003 – 1 V 22/03, EFG 2003, 1049.
Одлука суда FG Baden Württemberg, 7.5.2004 – 12 V 10/04.
Одлука суда FG Hessen, 30.6.2004 – 6 K 4328/01, EFG 2004, 1558.

СПИСАК ИНТЕРНЕТ И ДРУГИХ ИЗВОРА

Abgabenordnung, доступно на: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf.

Das Umsatzsteuerkarussell (Oder: Wie man unschuldig wegen Umsatzsteuerhinterziehung in Verdacht geraten kann), доступно на: www.spormann.de/banken.htm (приступљено 24. јуна 2011. године).

Decision C(2011)0500 of 2 February 2011 related to the Annual Work Programme 2011 for the implementation of the Fiscalis 2013 Programme, доступно на: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/legal_texts_docs/awp_2011_en.pdf.

Економски програм Уједињених региона Србије, доступно на: <http://ujedinjeniregionisrbije.rs/wp-content/uploads/2012/03/Ekonomski-program-URS.pdf> (приступљено 5. јула 2012. године).

Eurofisc against eurofrauds, доступно на: <http://www.EUobserver.com> (приступљено 20. јануара 2012. године).

European Commission, **Annual Work Programme 2010, Fiscalis Committee, Document No 17, TAXUD/A2/NP/D (2010)**, доступно на: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/tenders_grants/tenders/ao-2010-07/awp_2010_fisc2013.pdf.

European Court of Auditors, **Special Report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies**, OJ C 20 of 25 January 2008.

European Parliament resolution of 4 December 2008 on the European Court of Auditors' Special Report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax (2008/2151(INI)), OJ C 21 E of 28 January 2010.

Europol press release, **Carbon Credit Fraud Causes More Than 5 billion Euros Damage for European Taxpayer**, доступно на: <http://www.europol.europa.eu/content/press/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-european-taxpayer-1265> (приступљено 18. јануара 2012. године).

Europol Press release, **Experts discuss Missing Trader Intra-Community Fraud**, од 13. децембра 2006. године.

EU VAT rates 2012, доступно на: <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html> (приступљено 20. јуна 2012. године).

Frequently Asked Questions, доступно на: <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=faqs> (приступљено 22. августа 2011. године).

HM Customs and Excise, **Tackling VAT Fraud (Report by the comptroller and auditor general)**, HC 357 Session 2003-2004: 3 March 2004, доступно на: http://www.nao.org.uk/publications/0304/hm_customs_tackling_vat_fraud.aspx (приступљено 30. децембра 2011. године).

HMRC press notices, **Healey Hails Success of VAT Crackdown**, доступно на: http://www.gov-news.org/gov/uk/news/healey_hails_success_of_vat_crackdown/4315/html (приступљено 20. јануара 2012. године).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_mlc_en.pdf (приступљено 30. јануара 2012. године).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_pgg_en.pdf (приступљено 30. јануара 2012. године).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_sem_en.pdf (приступљено 30. јануара 2012. године).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_workvis_en.pdf (приступљено 30. јануара 2012. године).

<http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2879> (приступљено 11. септембра 2010. године).

<http://www.alsu.gov.rs/bap/code/navigate.jsp?Id=298> (приступљено 16. марта 2012. године).

<http://www.worldbank.org/depweb/english/beyond/global/glossary.htm> (приступљено 11. септембра 2010. године).

International Bureau of Fiscal Documentation, <http://www.ibfd.org>.

International Convention for the Suppression of Counterfeiting Currency, Geneva 20.4.1929, ступила на снагу 22.2.1931. године, доступно на: <http://treaties.un.org/doc/Publication/MTDSG/Volume%20II/LON/PARTII-14-a-en.pdf> (приступљено 8. фебруара 2012. године).

Internet Sales Tax Fairness, доступно на: <http://www.newrules.org/retail/rules/internet-sales-tax-fairness> (приступљено 22. августа 2011. године).

Krasnowska-Salustowicz, Violetta – Surmacz, Wojciech: **VAT się kręci, a my z nim**, *Newsweek Polska*, доступно на: <http://newsweek.pl/wydanie/1171/vat-sie-kraci--a-my-z-nim.55162.1.1> (приступљено 20. јануара 2012. године).

Министарство финансија РС, мишљење бр. 413-00-00294/2005-04, од 4. априла 2005. године.

Министарство финансија РС, мишљење бр. 413-00-31/12-05-04, од 18. марта 2005. године.

Одговори на упитник Европске комисије, Поглавље 16: Опорезивање, доступно на: <http://www.seio.gov.rs> (приступљено 3. јуна 2012. године).

Opinion of advocate general Cruz Villalón in case C-285/09, доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CC0285:EN:HTML>.

Opinion of advocate general Poiras Maduro in joined cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CC0354:EN:PDF>.

Opinion of advocate general Ruiz-Jarabo Colomer in joined cases C-439/04 and C-440/04, доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CC0439:EN:PDF>.

Opinion of Mr Advocate General Léger, доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997CC0003:EN:NOT>.

Петровић, Ј.: **Утајили порез вредан два моста код Бешке**, *Политика*, од 22. маја 2012. године.

Потписан Регионални споразум о сарадњи пореских управа, доступно на: <http://www.srbija.gov.rs/vesti/vest.php?id=149507> (приступљено 6. августа 2012. године).

Ramboll Management Consulting, **Mid-term evaluation of Fiscalis 2013, final report**, доступно на: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/fiscalis2013_mid_term_report_en.pdf.

RTVAT, доступно на: <http://www.rtvat.eu/>.

Србија: Сива економија 30 одсто БДП-а, доступно на: <http://www.bifonline.rs/vesti/article.php?storyid=330>, (приступљено 11. септембра 2010. године).

Statement of the representatives of the governments of the member states meeting within the Council on Eurofisc, established under Chapter X of the Council Regulation on administrative cooperation and combating fraud in the field of Value Added Tax, OJ C 275 of 12 October 2010.

Steueränderungsgesetz, BGBl I 2003, 2645.

Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, BGBl I 2001, 3922; BStBl I 2002, 32.

Streamlined Sales Tax Project, доступно на: http://en.wikipedia.org/wiki/Streamlined_Sales_Tax_Project (приступљено 13. августа 2011. године).

Streamlined Sales Tax, доступно на: <http://www.streamlinedsalestax.org>.

Телесковић, Аница: **Дефицит у буџету ближи се суми од две милијарде евра**, *Политика*, од 31. јула 2012. године.

UK involvement in the Eurocanet project, доступно на: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/7020615.htm>, (приступљено 7. септембра 2012. године).

Umsatzsteuerdurchführungsverordnung, доступно на: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustdv_1980/gesamt.pdf.

Umsatzsteuergesetz, доступно на: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf.

Упутство о поступању Пореске управе у поступку пореске контроле ради откривања и спречавања рада предузећа која у знатном обиму избегавају плаћање пореза бр. 43-1463/2003-10, од 2. децембра 2003. године.

von Berg, Stefan – Dahlkamp, Jürgen – Kurz, Felix: **Champagner und schwere Autos**, *Spiegel*, 42/2005.

White, David – Trombitas, Eugen: **New Zealand National report**, презентација у оквиру конференције: „Improving VAT/GST – Designing a simple and fraud-proof tax system”, Vienna 29.2.-2.3.2012. године.

Wirtschaft- und sozialpolitisches Forschungs- und Beratungszentrum der Friedrich-Ebert-Stiftung, Abteilung Wirtschaftspolitik, **Volkssport Steuerhinterziehung? Für mehr Steuerehrlichkeit und Steuergerechtigkeit**, доступно на: <http://library.fes.de/pdf-files/fo-wirtschaft/01842.pdf> (приступљено 30. јануара 2012. године).

БИОГРАФИЈА АУТОРА

Мр Милош Милошевић рођен је 1977. године у Београду, где је завршио основну и средњу школу. На Правном факултету Универзитета у Београду дипломирао је јануара 2002. године, са просечном оценом 9,67. Као стипендиста DAAD (*Deutscher Akademischer Austausch Dienst*), похађао је специјалистичке магистарске студије из области пореског права на Институту за финансијско и пореско право Правног факултета Универзитета у Оснабрику. Фебруара 2004. године одбранио је магистарски рад на тему „*Die Änderung der Vorstellung von der Betriebsstätte im E-commerce*“. Сечена диплома призната је 15. маја 2006. године као диплома магистарских студија са стручним називом магистар правних наука.

Од августа 2004. године, као асистент-приправник на Правном факултету Универзитета у Београду, мр Милошевић држи вежбе из предмета Јавне финансије и финансијско право, касније Пореско право. У звање асистента изабран је маја 2007. године. Од 2008. године изводи наставу у оквиру TEMPUS-POGESTEI студијског програма, предмет *EU Tax Law*.

Од 2005. године мр Милошевић ангажован је на пројекту Министарства науке под називом: „Порески систем Србије и прикључење Европској унији – проблеми и могућности“. У сарадњи са GTZ-ом (*Gesellschaft für technische Zusammenarbeit*) учествовао је на изради Нацрта Закона о пореским саветницима и на припреми измена и допуна регулативе пореза на имовину у статистици. Био је ангажован и од стране Европске консултантске организације (*European Consultants Organisation*) на пружању услуга правне и стручне редактуре српских превода текстова примарног европског законодавства.

Јули и август 2008. године мр Милошевић провео је на Институту за пореско право Правног факултета Универзитета у Минстеру. У јануару

2009. године боравио је као *visiting scholar* на Монаш универзитету у Мелбурну.

Мр Милошевић је члан алумни удружења taxOS e.V. са седиштем у Оснабрику и Српског фискалног друштва.

Говори и пише немачки и енглески језик.

Аутор је већег броја публикација на српском и енглеском језику, од којих је део излагао у земљи и иностранству.

Прилог 1.

Изјава о ауторству

Потписани-а Милош Милошевић

број индекса _____

Изјављујем

да је докторска дисертација под насловом

НЕЗАКОНИТА ЕВАЗУЈА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

- резултат сопственог истраживачког рада,
- да предложена дисертација у целини ни у деловима није била предложена за добијање било које дипломе према студијским програмима других високошколских установа,
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

Потпис докторанда

У Београду, 24.09.2012. год.

Милош Милошевић

Прилог 2.

Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора Милош Милошевић

Број индекса _____

Студијски програм _____

Наслов рада НЕЗАКОНИТА ЕКВАЦИЈА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Ментор проф. др Дејан Поповић и проф. др Гордана Члик-Попов

Потписани/а Милош Милошевић

Изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао/ла за објављивање на порталу **Дигиталног репозиторијума Универзитета у Београду**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити на мрежним страницама дигиталне библиотеке, у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета у Београду.

Потпис докторанда

У Београду, 24. 09. 2012. год



Прилог 3.

Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

НЕЗАКОНИТА ЕВАЗУЈА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

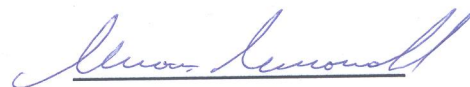
Моју докторску дисертацију похрањену у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство
2. Ауторство - некомерцијално
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима
5. Ауторство – без прераде
6. Ауторство – делити под истим условима

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци, кратак опис лиценци дат је на полеђини листа).

Потпис докторанда

У Београду, 24.09.2012. год.



1. Ауторство - Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце, чак и у комерцијалне сврхе. Ово је најслободнија од свих лиценци.

2. Ауторство – некомерцијално. Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела.

3. Ауторство - некомерцијално – без прераде. Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела. У односу на све остале лиценце, овом лиценцом се ограничава највећи обим права коришћења дела.

4. Ауторство - некомерцијално – делити под истим условима. Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада.

5. Ауторство – без прераде. Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела.

6. Ауторство - делити под истим условима. Дозвољавање умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада. Слична је софтверским лиценцама, односно лиценцама отвореног кода.