

Др Милош Милошевић*

ЦЕНА ВАН ДОХВАТА РУКЕ КАО АНТИЕВАЗИОНА МЕРА У ПДВ ЗАКОНОДАВСТВУ ЕУ

У систему пореза на додату вредност висина пореског терета зависи од договора учесника трансакције о износу стварне накнаде за извршени промет. Злоупотреба овог правила може водити пореским уштедама директно на штету фискаса. Иако је опасност од евазионог поступања ограничена на трансакције међу повезаним лицима, неопходно је предвидети адекватне мере за супротстављање овој појави. Директивом 2006/69/ЕС свим државама чла ницама омогућена је примена тржишне вредности цене ван дохвата руке на трансакције међу повезаним лицима које се врше уз накнаду. Примена ове антиевазионе мере у Европској унији налази се у фокусу аутора предстојећег рада. Размотрићемо шта је подстакло њено увођење у европско ПДВ законодавство, као и које су границе њене примене и закључити да је њена позитивна имплементација оправдана и пожељна.

Кључне речи: *Порез на додату вредност. Пореска евазија. Тржишна вредност. Цена ван дохвата руке. Повезана лица.*

1. УВОД

У трансакцијама између неповезаних лица ПДВ не ствара простор за евазију, чији је циљ да се манипулацијом пореске основице (стварне накнаде за извршени промет) оствари каква пореска уштеда. Једноставно, недостаје економски *ratio* за договор продавца и купца око висине стварне накнаде на штету једне од уговорних страна.¹ И код трансакција између (повезаних или неповезаних) обвезника који уживају право на одбитак претходног пореза у потпуности овакво

* Аутор је асистент Правног факултета Универзитета у Београду, *milosevic@iis.bg.ac.rs*.

¹ Не треба договор око стварне накнаде мешати са ситуацијом у којој се учесници трансакције договоре око једне цене, а потом у рачуну искажу другу, управо са циљем смањења пореског терета. Овде се манипулише исказаном, а не стварном накнадом, која и даље представља основицу пореза на додату вредност.

поступање неће дати резултат. ПДВ остаје *економски неутралан* независно од висине стварне накнаде. Међутим, у одсуству ових елемената, манипулацијом пореске основице заиста се може утицати на висину пореског оптерећења. Европска комисија је 2005. године понудила државама чланицама адекватну меру за сузбијање оваквог поступања – примену тржишне вредности, односно цене ван дохвата руке. Размотрићемо у даљем тексту шта је подстакло њено увођење у европско ПДВ законодавство, као и које су границе њене примене. Анализи ћемо подврћи и одговарајуће решење које се среће у српском Закону о порезу на додату вредност² (у даљем тексту: *ЗПДВ*) и сагледати да ли постоји простор за измене у правцу којим се кренуло у европском секундарном пореском праву.

2. ЗЛОУПОТРЕБА НАЧЕЛА О СУБЈЕКТИВНОЈ ВРЕДНОСТИ ПРОМЕТА У ЕВАЗИОНЕ СВРХЕ

Одредбом чл. 73 Директиве 2006/112/ЕЦ³ прописано је да је пореска основица код промета добара и услуга износ накнаде коју испоручилац *прима или треба да прими* од купца или трећег лица за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара и услуга. Износ накнаде представља субјективну величину⁴ коју споразумно утврђују продавац и купац, тј. цену која је стварно плаћена за испоручена добра или пружене услуге.⁵ Ово правило изведено је из квалификације пореза на додату вредност као пореза на потрошњу,⁶ који треба да оптерети (стварно настале) потрошне расходе.⁷ И у образложењу Предлога Шесте директиве експлицитно је наведено да треба опорезовати „стварни трошак потрошача за набавку добара и услуга, а не хипотетичку вредност која би им се могла приписати“.⁸ Овакво

² Закон о порезу на додату вредност – ЗПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07 и 93/12.

³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *OJ L* 347, 11.12.2006.

⁴ Упор. Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT 2010*, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2010, 593.

⁵ Joep Swinkels, „Combating VAT Avoidance“, *International VAT Monitor* 4/2005, 239.

⁶ У чл. 1 Директиве 2006/112/ЕЦ порез на додату вредност се одређује, *inter alia*, као порез на потрошњу.

⁷ Гордана Илић Попов, *Закон о порезу на додату вредност у Србији, Коментар закона и подзаконских аката*, Пословни зборник, Београд 2005, 18.

⁸ Commission of the European Communities, Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes – Common system of value added tax: Uniform basis of assessment, COM(73) 950 final, 14.

становиште чврсто је утемељено и досадашњом праксом Европског суда правде.⁹

Ако пођемо од тога да је субјективно утврђена накнада увек меродавна, независно од њене висине, објективни елементи при утврђивању пореске основице постају релевантни једино у одсуству такве накнаде.¹⁰ Примера ради, уколико обвезник из пословне имовине узима добра за своје личне потребе, или за такве потребе својих запослених (у односу на која је првобитно у потпуности или делимично одбио претходни порез),¹¹ или ако у оквиру делатности коју обавља произведе добро, које потом користи за пословне сврхе (а у односу на које не би могао у потпуности одбити претходни порез да га је набавио од другог обвезника),¹² пореску основицу представљаће набавна цена (енг. *purchase price*) тог или сличног добра, а у њеном одсуству цена коштања (енг. *cost price*).¹³ Исто тако, када обвезник за своје личне потребе или за такве потребе својих запослених употребљава добра која су део његове пословне имовине (у односу на која је првобитно у потпуности или делимично одбио претходни порез), или када у исте сврхе без накнаде пружи услугу,¹⁴ пореску основицу чиниће пуни трошак (енг. *full cost*) пружања ових услуга за пореског обвезника.¹⁵

Но, како поступити у наведеним случајевима када накнада постоји, али је нижа од набавне цене, односно цене коштања испорученог добра или пуног трошка пружене услуге? Да ли је тада неопходно извршити корекцију накнаде до износа важећих у њеном одсуству или се основица утврђује у складу са основним правилом?

⁹ ECJ, Case 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics Limited v. Commissioners of Customs and Excise*) [1988] ECR 6365, пар. 16; ECJ, Case C 126/88 (*Boots Company v. Commissioners of Customs and Excise*) [1990] ECR 1235, пар. 19; ECJ, Case C 33/93 (*Empire Stores Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*) [1994] ECR I 2329, пар. 18; ECJ, Case 288/94 (*Argos Distributors Limited v. Commissioners of Customs and Excise*) [1996] ECR I 5211, пар. 16.

¹⁰ Упор. В. Терра, Ј. Кајус, 593.

¹¹ Чл. 16 Директиве 2006/112/ЕС.

¹² Чл. 18 (а) Директиве 2006/112/ЕС. Аналогно овој ситуацији, уколико обвезник пружи услугу за потребе вршења сопствене делатности у односу на коју се претходни порез не би могао у потпуности одбити да му је таква услуга пружена од стране другог обвезника (чл. 27 Директиве 2006/112/ЕС), основица се утврђује према тржишној вредности услуге (енг. *open market value*), чл. 77 Директиве 2006/112/ЕС.

¹³ Чл. 74 Директиве 2006/112/ЕС. У складу са чл. 76 Директиве 2006/112/ЕС, основица се на исти начин утврђује и приликом трансфера добара која су део пословне имовине обвезника из једне у другу државу чланицу, у оквиру обављања делатности (чл. 17 (1) Директиве 2006/112/ЕС).

¹⁴ Чл. 26 Директиве 2006/112/ЕС.

¹⁵ Чл. 75 Директиве 2006/112/ЕС.

Питање је веома значајно будући да су у односима између повезаних лица могуће злоупотребе субјективне вредности промета с циљем смањења пореског терета. Одговор проналазимо у јуриспруденцији Европског суда правде.

У случају C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck AB v. Riksskatteverket*)¹⁶ обвезник је свом особљу у кантини обезбеђивао ручак по фиксној цени, која је виша од његовог трошка који тим поводом настаје. Међутим, како је цена коју би особље убудуће плаћало за оброке могла бити нижа од обвезниковог трошка, посебној комисији која доноси прелиминарне одлуке у пореским питањима у Шведској (*Skatterättsnämnden*) постављено је питање да ли би тада основицу представљала стварно плаћена цена или би требало применити одредбе шведског Закона о порезу на додату вредност, које регулишу узимање добара из пословне имовине обвезника и пружање услуга за личне потребе запослених¹⁷ и пореску основицу утврдити у висини набавне цене или цене коштања, односно пуног трошка обвезника за пружену услугу.

Комисија је сматрала да се овде ради о промету услуга и да основица не може бити нижа од пуног трошка обвезника. Становиште обвезника било је супротно. По њему је овде реч о промету добара, с тим што одредбе које се тичу узимања добара из пословне имовине обвезника за личне потребе запослених не могу бити примењене када је цена плаћена. Случај је завршио пред Врховним управним судом у Шведској (*Regeringsrätten*), који се обратио Европском суду правде са питањем може ли, у зависности од претходне одлуке о карактеру промета, одредба чл. 5 (6) или чл. 6 (2)(b) Шесте директиве бити примењена и када је накнада стварно плаћена, али је нижа од набавне цене, тј. цене коштања добра или од пуног трошка пружене услуге.

Према Европском суду правде, одредбе чл. 5 (6) и чл. 6 (2) Шесте директиве примењују се искључиво када је трансакција из-

¹⁶ [2005] ECR I 743.

¹⁷ Ради се о одредбама које су пандан одредбама чл. 5 (6), односно чл. 6 (2) (b) Шесте директиве (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, 13.6.1977). Чл. 5 (6) предвиђа, између осталог, да се узимање добара из пословне имовине обвезника за личне потребе особља сматра прометом добара са накнадом, уколико је обвезник у односу на та добра првобитно у потпуности или делимично одбио претходни порез. Овај члан применио би се ако се продаја obroka у кантини третира као промет добара. Чл. 6 (2)(b) предвиђа, између осталог, да се пружање услуга за личне потребе особља без накнаде сматра прометом услуга са накнадом и релевантан је уколико се продаја obroka у кантини квалификује као промет услуга. Напомињемо да се на промет услуга примењивала стопа од 25%, док се на промет добара (хране) примењивала бенефицирана пореска стопа од 12%.

вршена без накнаде.¹⁸ Њихов циљ је да обезбеде једнак третман обвезника, који узима добра из пословне имовине или пружа услуге себи или свом особљу за личне потребе и крајњег потрошача, који набавља таква добра и услуге. На тај начин спречава се уживање неоправданих (пореских) предности у поређењу са купцем који, у нормалним околностима, сноси порески терет као интегрални део плаћене цене.¹⁹ Према Суду, нема разлога за примену ових одредаба уколико је накнада за испоручена добра или пружене услуге стварно плаћена. Тада се примењује основно правило из чл. 11 (А)(1)(а) Шесте директиве, према коме је пореска основица код промета добара и услуга износ накнаде коју је обвезник стварно примио. Ради се о субјективној, стварно примљеној вредности, а не о вредности процењеној на бази објективног критеријума.²⁰

На аргумент шведске Владе да би се циљ и ефекат одредаба чл. 5 (6) и 6 (2)(b) Шесте директиве компромитовао ако се оне не би примениле и на трансакцију која је извршена за симболичну суму, што би за последицу могло имати евазију пореза у великим размерама, Суд одговара да се такви ризици могу отклонити једино антиевазионим мерама које држава чланица примењује на основу добијеног овлашћења у складу са чл. 27 Шесте директиве (чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС).²¹

Из изнетог може се закључити следеће:

- Пореску основицу представља субјективно утврђена накнада која је стварно плаћена (чл. 11 (А)(1)(а) Шесте директиве и чл. 73 Директиве 2006/112/ЕС);
- Само у њеном потпуном одсуству основицу ће представљати набавна цена, односно цена коштања истих или сличних добара (чл. 5 (6), у вези са чл. 11 (А)(1)(b) Шесте директиве и чл. 16, у вези са чл. 74 Директиве 2006/112/ЕС) или пуни трошак пружене услуге (чл. 6 (2), у вези са чл. 11 (А)

¹⁸ Вид. пар. 24 пресуде. Исто становиште заступају и Европска комисија и данска Влада, вид. пар. 20 пресуде.

¹⁹ Вид. пар. 23 пресуде. Занимљиво је да шведска и грчка влада на исти на чин аргументују у своју корист наводећи да ће до уживања неоправданих (пореских) предности на страни обвезника, односно његовог особља, у поређењу са обичним купцима, доћи не само код трансакција које су извршене без накнаде, већ и код трансакција које су извршене за накнаду нижу од набавне цене, тј. цене коштања, вид. пар. 19 пресуде.

²⁰ Вид. пар. 21 пресуде.

²¹ Вид. пар. 25 и 26 пресуде. Сагласно овом члану Савет може, на предлог Европске комисије, једногласном одлуком, овластити државу чланицу да уведе по себне мере, којима се дерогирају одредбе Директиве с циљем поједностављења процедура за наплату пореза, односно превенције одређених видова законите и незаконите евазије.

(1)(с) Шесте директиве и чл. 26, у вези са чл. 75 Директиве 2006/112/ЕС);

- Уколико је накнада стварно плаћена, па макар она била и знатно нижа од вредности наведених у претходној тачки, представљаће основицу;
- Држава чланица једино на бази посебних анти-евазионих мера, одобрених у склопу процедуре из чл. 395 Директиве 2006/112/ЕС, може настојати да сузбије злоупотребу субјективне вредности трансакције у циљу смањења пореског терета.

3. ЦЕНА ВАН ДОХВАТА РУКЕ РЕШЕЊЕЗА ПРОБЛЕМ ЗЛОУПОТРЕБЕ НАЧЕЛА О СУБЈЕКТИВНОЈ ВРЕДНОСТИ ПРОМЕТА

Вероватно је управо одлука Европског суда правде у случају *Hotel Scandic* била један од главних разлога за брзу реакцију Европске комисије, у виду Предлога измена и допуна Шесте директиве којима би се симплификовале процедуре за наплату пореза и ојачао њен анти-евазиони потенцијал.²² На основу Предлога донета је Директива 2006/69/ЕС²³ којом је, *inter alia*, омогућено државама чланицама да у свом законодавству, ради спречавања евазије, предвиде примену тржишне вредности – цене ван дохвата руке на трансакције међу повезаним лицима.²⁴

3.1. Дефиниција тржишне вредности – цене ван дохвата руке

Директива 2006/69/ЕС тржишну вредност одређује као укупан износ који би купац предметних добара и услуга у истом тренутку у истој фази прометног циклуса платио продавцу ван дохвата руке

²² 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. Предлог Европске комисије уследио је 16. марта 2005. године, непуна два месеца по доношењу пресуде Европског суда правде у случају С 412/03, 20. јануара 2005. године. Управо је ова пресуда иницијала увођење цене ван дохвата руке на трансакције међу повезаним лицима у Закон о порезу на додату вредност Белгије, вид. Ivan Massin, „Introduction of the „Open Market Value“ in Belgium“, *International VAT Monitor* 5/2005, 335.

²³ 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, 12.8.2006.

²⁴ Ради се о чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС.

у условима слободне конкуренције у држави чланици у којој промет подлеже пореској обавези.

Ако није могуће утврдити упоредиву испоруку добара или пружање услуга, тржишна вредност биће:

(1) код промета добара – износ који није мањи од набавне цене тих или сличних добара или, у недостатку набавне цене, износ који није мањи од цене коштања, и то по ценама утврђеним у тренутку вршења промета;

(2) код промета услуга – износ који није мањи од пуног трошка обвезника за пружање услуге.²⁵

Иако дефинише тржишну вредност, Директива 2006/69/ЕС не пружа никакве практичне смернице за њено утврђивање. У литератури се у овом контексту помиње примена методе упоредиве неконтролисане цене (*comparable uncontrolled price method*).²⁶ Реч је о једној од укупно пет метода за утврђивање цене ван дохвата руке из Смерница ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*). Према неким ауторима, ово је уједно и једина подобна метода за утврђивање тржишне вредности за потребе пореза на додату вредност.²⁷ Стога је основано запитати се, да ли се Смернице ОЕЦД могу применити и на ПДВ, како би се отклонила постојећа недореченост? Судећи по ставовима Европског суда правде нисмо сигурни да је одговор на постављено питање потврдан. Приликом утврђивања да ли се принцип ван дохвата руке из чл. 7(2) Модела конвенције ОЕЦД о двоструком опорезивању дохотка и имовине (*OECD Model Tax Convention on Income and Capital*) може применити како би се за потребе ПДВ дефинисао однос између седишта обвезника и његовог огранка, Суд констатује да је „ОЕЦД Конвенција ирелевантна јер се тиче директног опорезивања, док је ПДВ индиректан порез“.²⁸ Иако је овде реч о другачијој ситуацији, могуће је дати потпуно исти одговор, са једнаким исходом – да су Смернице ОЕЦД непримењиве на ПДВ.

3.2. Услови за примену тржишне вредности – цене ван дохвата руке

Треба подсетити да је, у складу с одредбом чл. 80 (1) Директиве 2006/112/ЕС, корекција вредности промета могућа једино уколи-

²⁵ Чл. 1 (3)(b) Директиве 2006/69/ЕС (чл. 72 Директиве 2006/112/ЕС).

²⁶ Г. Илић Попов, 84.

²⁷ Emanuela Santoro, „Transfer Pricing and Value Added Tax in the European Community: Is There Room for Interaction and, If So, Where?“, *International Transfer Pricing Journal* 3/2007, 156.

²⁸ ECJ, Case C 210/04 (*Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc*), [2006] ECR I 2803, пар. 39.

ко се трансакција врши међу повезаним лицима. То је уједно и први услов за примену тржишне вредности. Повезаним лицима сматрају се лица међу којима постоје породичне или друге блиске личне везе, везе на основу руководећих функција, власништва или чланства,²⁹ финансијске или правне везе, дефинисане од стране државе чланице. Правном везом може се сматрати и однос између послодавца и запосленог, породице запосленог или других лица која су му блиска.³⁰

Дефиниције повезаних лица по правилу нису садржане у законима посвећеним порезу на додату вредност већ се упућује на одредбе других закона, најчешће закона о порезу на доходак и закона о порезу на добит. Такво је нпр. бугарско и словеначко решење.³¹ Ретки су супротни примери, попут словачког Закона о порезу на додату вредност, који прописује шта се сматра повезаним лицима за потребе овог пореског облика.³² Занимљиво је решење из шпанског Закона о порезу на додату вредност, који допуњује дефиницију повезаних лица из закона о опорезивању дохотка и добити.³³ Битно је да категорије повезаних лица утврђене у законодавству држава чланица не напуштају категорије из чл. 80 (1) Директиве 2006/112/ЕС.³⁴

Други услов састоји се у свођењу примене цене ван дохвата руке искључиво на следеће ситуације:

- када купац нема право на одбитак претходног пореза у потпуности, а накнада за извршени промет је нижа од тржишне вредности;
- када продавац нема право на одбитак претходног пореза у потпуности, а врши ослобођени промет без права на одбитак претходног пореза купцу, за накнаду која је нижа од тржишне вредности;
- када продавац нема право на одбитак претходног пореза у потпуности, а врши опорезиви промет купцу који претходни

²⁹ Примера ради, лицем повезаним са обвезником може се сматрати лице које обавља функцију директора у обвезнику, лице које је члан надзорног одбора или коме припада власнички удео у обвезнику у прописаном износу.

³⁰ Чл. 1 (3)(b) Директиве 2006/69/ЕС (чл. 80 (1) Директиве 2006/112/ЕС).

³¹ Lubka Tzenova, Bulgaria Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_bg, 8. новембар 2012; Lucijan Klemencic, Slovenia Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_si, 8. новембар 2012.

³² Tomas Cibula, Slovak Republic Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_sk, 8. новембар 2012.

³³ Carlos Gómez Barrero, Arantxa de Luis, Maria Teresa Deltell, Spain Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_es, 8. новембар 2012.

³⁴ COM(2005) 89 final, 6.

порез може одбити у потпуности, за накнаду која је виша од тржишне вредности.³⁵

Примена цене ван дохвата руке у првој ситуацији треба да спречи обвезника да путем ниже цене, аутоматски умањи и износ пореза који купац не може повратити, чиме би се остварила пореска уштеда директно на штету фискаса.³⁶ У другој ситуацији, примена цене ван дохвата руке оправдана је како обвезник, који има право на сразмерни порески одбитак, не би у своју корист могао да побољша проценат сразмерног пореског одбитка, тако што ће у укупном промету смањити вредност оног његовог дела, у односу на који не би могао одбити претходни порез. Трећа ситуација супротна је претходној. Овде обвезник, који има право на сразмерни порески одбитак, у своју корист побољшава проценат сразмерног пореског одбитка, тако што у укупном промету повећава вредност оног његовог дела, у односу на који би могао одбити претходни порез.

То води ка последњем, трећем услову за примену цене ван дохвата руке – сузбијању евазије.³⁷ Тако је у тексту Предлога Директиве 2006/69/ЕС било предвиђено да се корекција вредности промета не може вршити уколико нема *значајног* одступања стварно плаћене цене од тржишне. Исто важи и када се такво одступање може оправдати комерцијалним разлозима или ако се може доказати да би се накнада у сличном износу наплатила и од неповезаног лица.³⁸ У случају да се испоруке врше по цени нижој од цене коштања у промотивне

³⁵ Чл. 1 (3)(b) Директиве 2006/69/ЕС (чл. 80 (1) Директиве 2006/112/ЕС).

³⁶ Реч је о ситуацији из горе описаног случаја C 412/03 (*Hotel Scandic*).

³⁷ Вид. COM(2005) 89 final, 5 и 16; пар. 3 преамбуле Директиве 2006/69/ЕС и пар. 26 преамбуле Директиве 2006/112/ЕС. Стога је примарни циљ који се применом принципа ван дохвата руке жели постићи у области пореза на додату вредност потпуно различит од оног који се настоји остварити у области директног опорезивања, а то је исправна алокација основице пореза на добит код мултинационалних предузећа између различитих пореских јурисдикција. Примена тржишне вредности представља одступање од начелног правила за утврђивање основице ПДВ и треба је ограничити на случајеве у којима је оправдана, тј. на случајеве у којима постоји опасност од евазије. Са друге стране, примена принципа ван дохвата руке код пореза на добит представља опште правило, које се примењује независно од тога да ли конкретан случај има евазиону конотацију, вид. E. Santoro, 156.

³⁸ COM(2005) 89 final, 5 6 и 16. Међутим, ове одреднице избачене су из усвојеног текста Директиве 2006/69/ЕС. Наиме, Европски економски и социјални комитет (*European Economic and Social Committee*) је у свом мишљењу поводом Предлога критиковао критеријум „значајног“ одступања сматрајући да у одсуству његове ближе дефиниције настаје простор за арбитрност и угрожавање правне сигурности, Opinion of the European Economic and Social Committee on the ‘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 2005/0019 (CNS)), OJ C 65, 17.3.2006, 104.

сврхе, у оквиру коначне распродаје или продаје оштећене робе са попустом, мера се не може применити. Дакле, њена примена ограничена је на веома мали број трансакција које се врше у специфичним околностима и ситуацијама. Уобичајене, свакодневне трансакције треба изузети из њеног обухвата.³⁹

Сврха ове мере је да сузбија евазионе облике, чији је циљ да се манипулацијом вредности промета умањи износ неповратног пореза за повезана лица и тако узрокује стваран и трајан губитак прихода на страни фискаса. Примена тржишне вредности постаје излишна код повезаних лица која врше искључиво опорезиви промет. Независно од цене по којој се промет врши, купац ће увек имати право на пун одбитак претходног пореза, те ће корекција његове вредности остати без ефекта. Исто важи и за трансакције између обвезника чије су испоруке увек ослобођене без права на одбитак претходног пореза и са њим повезаног купца. Ако је испоручилац у потпуности ослобођен без права на одбитак претходног пореза манипулације са излазним прометом, ма какве биле (за цену вишу или нижу од тржишне вредности), неће имати утицаја на износ претходног пореза који се не може одбити, независно од квалификације купца. Изнето потврђује и Европски суд правде, чијој пракси, која је у овом домену тек недавно настала (првенствено због тога што је Директива 2006/69/ЕС донета 2006. године), пажњу посвећујемо у даљем тексту.

3.3. Смернице Европског суда правде

Европски суд правде је својом пресудом у случајевима C-621/10⁴⁰ и C-129/11⁴¹ (*Balkan and Sea Properties ADSITs and Provalinvest OOD v. Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto' – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia*

³⁹ COM(2005) 89 final, 6.

⁴⁰ У случају C 621/10 обвезник *Balkan and Sea Properties* купио је од повезаног лица непокретности по цени која је виша од тржишне вредности. ПДВ је обрачунат на уговорену цену, што је супротно чл. 27 (3)(1) бугарског Закона о порезу на додату вредност. Наиме, овим чланом прописана је примена тржишне вредности на трансакције међу повезаним лицима. Обвезнику је оспорено право на одбитак ПДВ, који је сразмеран разлици између договорене цене и тржишне вредности не покретности. Према чл. 70 (5) бугарског Закона о порезу на додату вредност, право на одбитак не може настати уколико је порез у рачуну исказан противно закону. По виђењу пореске администрације, управо је то био случај.

⁴¹ У случају C 129/11 обвезник *Provalinvest* продао је повезаним лицима три земљишне парцеле са изграђеним пластеницима, сваку по цени од BGN 25.000. ПДВ није обрачунат. Пореска администрација раздвојила је испоруку земљишне парцеле од испоруке пластеника, сматрајући ову другу опорезивом испоруком. Будући да је трансакција извршена између повезаних лица, основуцу представља тржишна вредност пластеника, која је процењена на BGN 392.700.

за *prihodite*)⁴² донекле прецизирао простор за примену чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС.

Чл. 80 (1) Директиве 2006/112/ЕС представља изузетак од општег правила о пореској основици (чл. 73 Директиве 2006/112/ЕС) и треба га стриктно тумачити. Његов циљ је сузбијање евазије до које не може доћи уколико оба учесника трансакције уживају право на одбитак претходног пореза у потпуности. Манипулације са ценом могу узроковати губитак пореског прихода само у фази промета са крајњим потрошачем, односно са обвезником који нема право да у потпуности одбије претходни порез. Из овога произлази да су ситуације у којима се тржишна вредност може применити као анти-евазиона мера исцрпно дефинисане у чл. 80 (1) Директиве 2006/112/ЕС. Није дозвољено домаћим прописом примену тржишне вредности проширити и на случајеве који напуштају оквире овог комунитарног прописа.⁴³

Напомињемо да се општи правобранилац у случају C-621/10 (*Balkan and Sea Properties*) осврнуо и на питање утврђивања тржишне вредности. Цена коју је обвезник платио премашила је за непуних 0,5% процењену тржишну вредност. Имајући у виду чињеницу да бугарско законодавство предвиђа, чак, пет метода за утврђивање тржишне вредности, општи правобранилац с правом се пита да ли се заиста може тврдити да је уговорена цена виша од тржишне.⁴⁴

4. ПРИМЕНА ТРЖИШНЕ ВРЕДНОСТИ ЦЕНЕ ВАН ДОХВАТА РУКЕ У ДРЖАВАМА ЧЛАНИЦАМА ЕУ

Чл. 80 (1) Директиве 2006/112/ЕС не предвиђа обавезу држава чланица да предвиде примену тржишне вредности на трансакције

⁴² У време писања овог рада пресуда у случајевима C 621/10 и C 129/11 није била званично објављена. И у случају C 298/11 (*Dobrudzhanska petrolna kompania AD v. Direktor na Direksia 'Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto' gr. Varna, pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata Agentsia po Prihodite*) Суду су постављена питања која се тичу примене чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС. По налогу председника Суда од 9. јула 2012. године, овај случај је брисан из судског регистра, *OJ C* 303, 6.10.2012, 21.

⁴³ Подсећамо да је бугарски Закон о порезу на додату вредност предвидео примену тржишне вредности на све трансакције међу повезаним лицима. Небитно је да ли је, и у којој мери, учесник трансакције могао одбити претходни порез. Колизија је отклоњена почетком 2012. године, када је бугарски пропис усклађен са комунитарним, вид. Ivan Vargoulev, „The Bulgarian VAT System To Be Evaluated by the ECJ“, *International VAT Monitor* 1/2012, 32.

⁴⁴ Opinion of AG Sharpston delivered on 26 January 2012, пар. 51. Тиме се *implicit* указује да одступање мора бити значајно за примену антиевазионе мере услов који је, подсећамо, и био предвиђен иницијалним предлогом Европске комисије за примену ове мере.

између повезаних лица. Поред тога, државе чланице могу ограничити примену мере на одређене категорије испоручилаца добара, односно пружалаца услуга или прималаца добара и услуга.⁴⁵

У Холандији је примена тржишне вредности – цене ван дохвата руке у фази разматрања. У Француској је њена примена ограничена на промет непокретности. У Аустрији, Грчкој, Летонији, Луксембургу и Малти тржишна вредност уопше се не примењује.⁴⁶ Погледајмо, у табеларном приказу, на који се начин примењује мера из чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС у преосталим државама чланицама ЕУ, са стањем на дан 1.1.2011. године.⁴⁷

Табела

Примена тржишне вредности – цене ван дохвата руке у земљама ЕУ

Држава чланица	Ситуација у којој се примењује тржишна вред ност			Ограничења и коментари
	Чл. 80 (1)(а)	Чл. 80 (1)(б)	Чл. 80 (1)(с)	
Белгија	X			Повезаним лицима сматрају се и по слодавац и запослени.
Бугарска	X	X	X	
Кипар	X			
Чешка	X	X	X	Послодавац и запослени се не сматрају повезаним лицима.
Немачка	X			Ако су лица повезана на основу руко водства, власништва, чланства, или међу њима постоји финансијска или правна веза, тржишна вредност примењује се када промет врши контролисани учес ник учеснику који има контролу, али не и код промета у супротном смеру. Ако су и цена ван дохвата руке и цена коштања више од договорене цене ре levantна је цена коштања.
Данска	X	X	X	Цена коштања је меродавна у ситуацијама из чл. 80 (1)(а) и (б), а не тржишна вредност. Корекција вред ности промета је дозвољена само када је договорена цена нижа од цене коштања, а не и од тржишне вредно сти.

⁴⁵ Чл. 80 (2) Директиве 2006/112/ЕС.

⁴⁶ *EU VAT Compass 2011/2012* (eds. Walter van der Corput, Fabiola Annacondia), IBFD, Amsterdam 2011, 507.

⁴⁷ Напомињемо да предстојећи табеларни приказ не обухвата примену тржишне вредности у складу са чл. 77, у вези са чл. 27 Директиве 2006/112/ЕС.

Естонија	X	X	X	Промет добара и услуга опорезује се према тржишној вредности, независно од тога у којој мери учесници трансакције могу одбити претходни порез, ако је договорена цена нижа од набавне цене, тј. цене коштања за испоручиоца.
Шпанија	X	X	X	
Финска	X			Тржишна вредност примењује се када је значајно нижа од договорене цене, а разлика се не може оправдати комерцијалним разлозима.
Уједињено Краљевство	X			Накнада мора бити новчана.
Мађарска	X	X	X	Тржишна вредност се не примењује када је накнада утврђена законом.
Ирска	X	X	X	
Италија	X	X	X	
Литванија	X	X	X	Тржишна вредност се не примењује ако је износ накнаде утврђен од стране државних или локалних институција или је у складу са међународним уговором.
Пољска	X	X	X	Тржишна вредност се не примењује ако су се обвезник и пореска администрација споразумели о методи за корекцију трансферних цена међу повезаним лицима. У одсуству таквог споразума тржишна вредност се примењује без ограничења.
Португалија	X	X		
Румунија	X	X	X	Примена тржишне вредности ограничена је на случајеве у којима се врши размена добара и услуга, ако се промет врши без накнаде, или је накнаду тешко утврдити. Примена тржишне вредности за потребе ПДВ могућа је на основу генералне антиевазивне одредбе.
Шведска	X	X	X	Корекција вредности промета се не врши ако обвезник може оправдати цену комерцијалним разлозима или специфичним околностима.
Словенија	X	X	X	
Словачка	X			Тржишна вредност не примењује се на оброке које послодавац обезбеђује за потребе запослених.

Извор: *EU VAT Compass 2011/2012*, 508-509.

5. ПРИМЕНА ТРЖИШНЕ ВРЕДНОСТИ У СРПСКОМ ПДВ ЗАКОНОДАВСТВУ

Српски Закон о порезу на додату вредност (даље: ЗПДВ) прописује примену тржишне вредности у следећим случајевима: ако накнада или део накнаде није изражен у новцу, већ у облику промета добара и услуга, као и код промета добара и услуга, који чине улог у привредно друштво. У обе ситуације основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.⁴⁸

ЗПДВ, дакле, не предвиђа примену тржишне вредности – цене ван дохвата руке у контексту анти-евазионе мере из чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС. Стога, нема ни правног основа за корекцију вредности промета, чак и када се он врши за симболичну суму, умногоме нижу од набавне цене, односно цене коштања добара или пуног трошка пружања услуге. У таквим ситуацијама, релевантна је генерална одредба чл. 17, ст. 1 ЗПДВ, према којој основицу код промета добара и услуга чини износ накнаде коју обвезник *прима или треба да прими*, тј. субјективна вредност промета. Поставља се питање може ли се постојећи простор за евазију сузити тако што ћемо на ове случајеве применити одредбе из чл. 4, ст. 4 и чл. 5, ст. 4 ЗПДВ и основицу утврдити у висини набавне цене, односно цене коштања у складу са чл. 18, ст. 1 и 2 ЗПДВ. Овакав поступак, подсећамо, коси се с резонавањем Европског суда правде у случају *Hotel Scandic*. Међутим, и с позивом на аргумент да нас пресуде Европског суда правде у овом тренутку не обавезују, мишљења смо да из дикције ових одредаба недвосмислено произлази да је њихова примена ограничена искључиво на случајеве одсуства уговорене накнаде. Тако чл. 4, ст. 4 ЗПДВ са прометом добара уз накнаду *изједначава*: 1) узимање добара која су део пословне имовине обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица; 2) *сваки други* промет добара *без накнаде*. Чл. 5, ст. 4 ЗПДВ са прометом услуга уз накнаду *изједначава*: 1) употребу добара која су део пословне имовине обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно употребу добара у непословне сврхе обвезника; 2) пружање услуга које порески обвезник изврши *без накнаде* за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно *друго* пружање услуга *без накнаде* у непословне сврхе обвезника. Закључујемо да ЗПДВ не пружа адекватну одбрану од случајева код којих се манипулацијом цене у трансакцијама између повезаних лица узрокује стваран и трајан губитак пореског прихода. Ситуација би се у корист фискаса могла изменити потпуном или делимичном

⁴⁸ Чл. 17, ст. 4 и 5 ЗПДВ.

имплементацијом одредаба из чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС. Овакав приступ уједно је у складу са комунитарним законодавством.

6. ЗАКЉУЧАК

Примена начела о субјективној вредности промета отвара простор за евазију пореза на додату вредност. Порески терет искључиво зависи од договора учесника трансакције о висини стварне накнаде за извршени промет. Но, опасност од евазионог поступања није реална у нормалним околностима, када се трансакције одвијају међу неповезаним лицима. Супротстављени интереси учесника трансакције при одређивању износа накнаде заштитиће фискус. Интервенција државе постаје неопходна једино у ситуацијама код којих описани заштитни механизам остаје без дејства – у трансакцијама међу повезаним лицима.

Тада је оправдано, па чак и пожељно, омогућити државама чланицама да пореску основицу утврде с ослонцем на објективни критеријум. Међутим, пресудом Европског суда правде у случају *Hotel Scandic* показало се да комунитарни правни оквир крије евазиони потенцијал за који, све до доношења Директиве 2006/69/ЕС, није пружао адекватно антиевазионо средство. Директивом 2006/69/ЕС свим државама чланицама омогућена је примена тржишне вредности – цене ван дохвата руке на трансакције међу повезаним лицима које се врше уз накнаду. Тиме је на један транспарентан начин сужен простор за малверзације са пореском основицом зарад остваривања пореских уштеда на штету фискаса.

Занимљиво је да српски законодавац није искористио прилику да у склопу недавних реформи које су „спасиле државу од сигурног банкрота“ имплементира ову меру у ЗПДВ.⁴⁹ (Не)подложност пореског облика евазији у директној је вези са његовом издашношћу. Стога су циљеви који оправдавају увођење ове мере компатибилни циљевима којима су правдане реформе. Но, ни најбогатија држава не може да приушти губитак пореског прихода на уштрб начела правичности у опорезивању – а оно код нас има ранг уставног начела.⁵⁰

⁴⁹ Напомињемо да, када је ЗПДВ доношен (2005), у тадашњој Шестој директиви која је служила као узор српском законодавцу није било норме која одговара чл. 80 Директиве 2006/112/ЕС.

⁵⁰ Наиме, последица евазионог поступања није само мањак у државној каси већ и нарушавање правичне расподеле пореског терета у друштву. И код уредних пореских платиша настаје отпор плаћању пореза. Поједини аутори, који порез на додату вредност услед системских слабости сматрају нарочито подложним евазији, из овог разлога оспоравају његову помирљивост са начелом хоризонталне правичности у опорезивању, упор. Gernot Mittler, „Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa“, *ifo Schnelldienst* 2/2004, 6.

Dr. Miloš Milošević

Assistant Lecturer

University of Belgrade Faculty of Law

ARM'S LENGTH PRICE AS ANTI-EVASION MEASURE IN EU VAT LEGISLATION

Summary

In the system of value added tax, the size of tax burden depends on the agreement between parties in a transaction about the amount of actual consideration for the given transaction. To abuse this rule may result in tax savings directly at the expense of the treasury. And even though the threat of evasion is limited to transaction between connected persons, it is essential to introduce adequate measures against such actions. Directive 2006/69/EC enables all member states to implement open market value – arm's length price to all paid transactions between connected parties. The application of this anti-evasion measure in the EU is what the author of this work focuses on. We shall consider the causes for its introduction into the European VAT legislation, as well as the limitations of its application, and conclude that its positive legal implementation is both justified and desirable.

Key words: *Value added tax. – Tax evasion. – Open market value. – Arm's length price. – Connected persons.*