

Др Милош Милошевић*

ИСПОРУКА ДОБАРА БЕЗ НАКНАДЕ У СИСТЕМУ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Накнада представља један од кумулативно прописаних услова за опорезивање промета добара у систему пореза на додату вредност. У њеном одсуству начелно нема основа за опорезивање, што отвара простор за настанак неопорезоване крајње потрошње случај у којем порески обвезник при набавци добра одбије претходни порез, а потом га сам користи за потребе крајње потрошње или то омогући другом лицу без накнаде. У предстојећем раду аутор анализира ситуације у којима ће се испоруке добара без накнаде за потребе опорезивања третирати на једнак начин као и када се врше уз накнаду и долази до закључка да је за исправно утврђивање предмета и обу хвата опорезивања од примарног значаја изложеност неопорезованој крајњој потрошњи. Иако је позитивноправно решење у највећој мери усклађено с оним из европског законодавства с ослонцем на јуриспруденцију Европског суда прав де уочена су одступања домаће праксе од комунитарне и дате конкретне пре поруке за њихово отклањање.

Кључне речи: *Порез на додату вредност. Испорука добара без накнаде. Набавна цена. Цена коштања. Непословне сврхе.*

1. УВОД

Порезом на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) опорезује се промет добара и услуга који порески обвезник изврши у Републици уз накнаду у оквиру обављања делатности.¹ Накнада, дакле, представља један од кумулативно прописаних услова за постојање

* Аутор је доцент на Правном факултету Универзитета у Београду, milosevic@ius.bg.ac.rs

¹ Чл. 3, ст. 1, тач. 1) Закона о порезу на додату вредност – ЗПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 и 142/14. Поред тога,

опорезивог промета.² У њеном одсуству нема основа за примену чл. 3, ст. 1, тач. 1) ЗПДВ, што отвара простор за настанак неопорезоване крајње потрошње³ – случај у којем порески обвезник при набавци добра одбије претходни порез, а потом га сâм користи за потребе крајње потрошње или то омогући другом лицу без накнаде.⁴ Стога је било неопходно предвидети ситуације у којима ће се бестеретна давања за потребе опорезивања третирати на једнак начин као теретна. Њихов порески третман предмет је анализе у предстојећем раду.

2. ПОРЕСКИ ТРЕТМАН БЕСТЕРЕТНЕ ИСПОРУКЕ

Сходно чл. 4, ст. 4 ЗПДВ са прометом добара уз накнаду изједначава се:

- узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица – сопствена потрошња;
- сваки други промет добара без накнаде.⁵

Узимање добара, односно сваки други промет добара без накнаде сматра се прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза.⁶

у складу са чл. 3, ст. 1, тач. 2) ЗПДВ предмет опорезивања ПДВ је и увоз добара у Републику.

² Упор. Дејан Поповић, Стеван Алексић; *Примена Закона о порезу на додату вредност*, Секос in, Београд 2006, 5. Наведени услов присутан је и у одредби чл. 8, ст. 2 ЗПДВ, који за потребе утврђивања да ли се неко лице може сматрати обвезником ПДВ дефинише појам делатности као „трајну активност (...) у циљу остваривања прихода“. Према Европском суду правде, лице које трајно све услуге пружа без накнаде не може сматрати пореским обвезником, ECJ, Case 89/81 (*Staatssecretaris van Financiën v Hong Kong Trade Development Council*) [1982] ECR 1277.

³ Што је, пак, супротно квалификацији ПДВ као пореза на потрошњу из чл. 1 ЗПДВ и чл. 1(2) Директиве 2006/112/EC (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).

⁴ Неопорезивање у овом случају омогућило би евазију и било супротно на челу једнакости у опорезивању.

⁵ Исто важи и за исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије у складу са чл. 4, ст. 4, тач. 3) ЗПДВ. Опширно о томе, вид. „Порески третман исказивања расхода кало, растур, квар и лом“, *ПДВ часопис за примену прописа о порезу на додату вредност и акцизама* 8/2014, 1 32.

⁶ Чл. 4, ст. 5 ЗПДВ.

2.1. Сопствена потрошња

Сопствена потрошња постојаће када се добра која су део пословне имовине пореског обвезника узимају у непословне сврхе, тј. за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица.⁷ Реч је о ситуацији у којој је обвезник при набавци добра имао производни расход, који је накнадно прерастао у потрошњу, услед чега обвезник преузима улогу крајњег потрошача.⁸ Небитно је, при томе, да ли се ради о узимању добра за сопствене потребе тог обвезника, које нису повезане са његовом пословном делатношћу, или се, пак, ради о узимању добра за личне потребе других лица.

Опорезив промет добара је „узимање“ – дакле, радња у којој активну улогу има порески обвезник – предузетник, односно одговорно лице у пореском обвезнику – правном лицу, који део пословне имовине пореског обвезника „преусмерава“ на сопствену потрошњу, потрошњу својих запослених или других лица.⁹ Правилник о промету добара и услуга без накнаде у чл. 2, ст. 3 експлицитно наводи да се сопственом потрошњом не сматра узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за пословне сврхе тог пореског обвезника. Овако конципирана одредба ствара одређене недоумице. Уколико се њоме настојало указати на ситуацију у којој долази до потрошње добра у пословне сврхе самог (тог) пореског обвезника,¹⁰ онда је примереније било уместо речи „узимање“ употребити реч

⁷ Сопственом потрошњом сматра се и мањак добара, осим мањка који се може правдати вишом силом или на други прописан начин (елементарна непогода, крађа, саобраћајни удес и др.), утврђен на основу акта надлежног органа, односно организације, чл. 2, ст. 1 и 2 Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности Правилник о промету добара и услуга без накнаде, *Службени гласник РС*, бр. 118/2012.

⁸ На то указују одредбе чл. 4, ст. 4, тач. 1 ЗПДВ и чл. 2, ст. 1 Правилника о промету добара и услуга без накнаде речима: „узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника“. Исто се може наслутити и из самог израза „сопствена потрошња“.

⁹ Д. Поповић, С. Алексић 2006, 30.

¹⁰ Реч је о ситуацији у којој, примера ради, порески обвезник узима производе за чишћење из властите продавнице ради чишћења својих просторија, вид. *ibid.* Испоручилац и прималац добра сједињени су у једном истом лицу, тј. пореском обвезнику, Гордана Илић Попов, *Закон о порезу на додатну вредност у Србији, Коментар закона и подзаконских аката*, Пословни зборник, Београд 2005, 35. На овакву интерпретацију одредбе чл. 2, ст. 3 Правилника о промету добара и услуга без накнаде наилазимо у мишљењу Министарства финансија бр. 401 00 2194/2013 04 од 7. марта 2014. које каже: „Када обвезник ПДВ набави добра лекове за употребу у ветерини за сврху лечења сопствених животиња, при чему се та добра користе у оквиру ветеринарске услуге коју овом обвезнику ПДВ пружа други обвезник ПДВ, реч је о узимању добара за сопствене пословне сврхе од стране обвезника ПДВ

„коришћење“ у смислу чл. 28, ст. 1 ЗПДВ, што, у крајњем резултату, чини саму одредбу чл. 2, ст. 3 Правилника о промету добара и услуга без накнаде излишном.¹¹ Одредба, пак, има смисла ако се њоме настојало недвосмислено оградити од ситуације из чл. 2, ст. 1 Правилника о промету добара и услуга без накнаде, указујући на различит порески третман у зависности од тога да ли се узимање добара врши у пословне или непословне сврхе пореског обвезника,¹² при чему је, уједно, направљена и јасна дистинкција у односу на случај у којем долази до поклањања добара у пословне сврхе, а којем пажњу посвећујемо у даљем тексту.

2.2. Сваки други промет добара без накнаде

У складу са чл. 3 Правилника о промету добара и услуга без накнаде под „сваким другим прометом добара без накнаде“ у смислу чл. 4, ст. 4, тач. 2) ЗПДВ сматра се поклањање добара, осим поклањања пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену, рекламног материјала и других поклона мање вредности,¹³ при

примаоца услуге, што значи да у овом случају обвезник ПДВ примаоца услуге не врши промет добара“.

¹¹ Реч у уобичајеној ситуацији у којој обвезник набављена добра користи за потребе вршења промета у смислу чл. 28, ст. 1 ЗПДВ.

¹² На овакво размишљање упућује и чињеница да претходни Правилник о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара која су део пословне имовине пореског обвезника, пружањем услуга и сваким другим прометом без накнаде и о утврђивању уобичајених количина пословних узорака и поклона мање вредности, *Службени гласник РС*, бр. 114/2004, није садржао одредбу аналогну одредби чл. 2, ст. 3 Правилника о промету добара и услуга без накнаде, већ је у чл. 2, ст. 2 прописивао да се сопственом потрошњом сматра свако узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника у *непословне сврхе*. Сада се до истог закључка управо долази када се одредба чл. 2, ст. 1 тумачи у вези с одредбом чл. 2, ст. 3 Правилника о промету добара и услуга без накнаде. Истовремено, одредба чл. 4, ст. 4 ЗПДВ није се мењала.

¹³ У чл. 6 9 Правилника о промету добара и услуга без накнаде ближе је уређено шта се сматра уобичајеном количином пословних узорака, рекламним материјалом и поклоном мање вредности. Будући да су наведени појмови на јасан начин дефинисани поменути одредбама, нема потребе за њиховим ближим разматрањем у раду. На овом месту указаћемо искључиво на недореченост по питању шта се подразумева под *повременим* давањем поклона. У вези с тим примереније је хрватско решење према којем се поклон изузима од опорезивања ако не прелази цензус од 160 куна, при чему се поклон истом лицу може давати највише једанпут у три месеца. Исто је немачко решење 40 евра/истом лицу/годишње; Велике Британије 50 фунти/истом лицу/у периоду од 12 месеци; Аустрије 40 евра/истом лицу/годишње и Француске 60 евра/истом лицу/годишње, вид. <http://www.ibfd.org>, 5. јун 2015. године. Напомињемо да је ранији Правилник о промету добара и услуга без накнаде у чл. 8, ст. 3 регулисао ово питање. За тумачење ових појмова у контексту европског законодавства, вид. ECJ, Case C 581/08 (*EMI Group Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*) [2010] ECR I 8607.

чему укупна вредност рекламног материјала и других поклона мање вредности не може бити већа од 0,25% укупног промета пореског обвезника у том пореском периоду.¹⁴ „Поклањање добара“ подразумева да добра напуштају пословну имовину пореског обвезника, те није реч о потрошњи у сопствене пословне сврхе. Но, не ради се ни о поклону учињеном у непословне сврхе, тј. о сопственој потрошњи.

Можемо закључити да ЗПДВ и Правилник о промету добара и услуга без накнаде праве разлику између три ситуације:

- узимање добара у непословне сврхе пореског обвезника (сопствена потрошња), независно од тога да ли се ради преношењу добра из пословне у приватну имовину тог обвезника или о поклањању добра другим лицима за њихове личне потребе, што је опорезиво с позивом на чл. 4, ст. 4, тач. 1) ЗПДВ;
- узимање добара у сопствене пословне сврхе пореског обвезника, што, у одсуству промета, не подлеже опорезивању и
- поклањање добара у пословне сврхе пореског обвезника, што је опорезиво сходно чл. 4, ст. 4, тач. 2) ЗПДВ, уколико се не ради о пословним узорцима, рекламном материјалу и другим поклонима мање вредности у смислу чл. 6, ст. 1, тач. 3) и 4) ЗПДВ, у вези са чл. 6–10 Правилника о промету добара и услуга без накнаде.

Директива 2006/112/ЕС у чл. 16 на једнак начин регулише прву и трећу ситуацију, док друга остаје покривена стандардним правилима о праву на одбитак претходног пореза и није посебно предвиђена.

2.3. Одбитак ПДВ који је обрачунат у претходној фази промета

Раније смо навели да је за опорезивање с позивом на чл. 4, ст. 4 ЗПДВ неопходно да се ПДВ, који је обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове, може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза. На тај начин се отклања ефекат одбитка претходног пореза и спречава неопорезована крајња потрошња.

Битно је, дакле, постојање права на одбитак у складу са чл. 28–30 ЗПДВ. Фактичко вршење тог права је ирелевантно.¹⁵

¹⁴ Укупним прометом сматра се промет добара и услуга са и без права на одбитак претходног пореза, извршен на територији Републике Србије и у иностранству, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, без ПДВ, чл. 10 Правилника о промету добара и услуга без накнаде.

¹⁵ На први поглед, није сасвим јасно због чега се опорезивање спроводи не зависно од стварног вршења права на одбитак претходног пореза. Наиме, уколико

Случајеви сопствене потрошње и узимања добара у сопствене пословне сврхе пореског обвезника с аспекта права на одбитак претходног пореза, по правилу, неће бити спорни. Са друге стране, код поклањања добара у пословне сврхе пореског обвезника поставља се питање постојања права на одбитак имајући у виду да се сходно одредбама чл. 6, ст. 1, тач. 3) и 4) ЗПДВ бесплатно давање пословних узорака, рекламног материјала и других поклона мање вредности сматра неопорезивим прометом. Начелно важи да се ПДВ, који генеришу набавке намењене вршењу неопорезивог промета, не може одбити услед неиспуњености услова из чл. 28, ст. 1 ЗПДВ. Међутим, када се овакав промет врши у циљу обављања промета из чл. 28, ст. 1, тач. 1)–3) ЗПДВ, треба дозволити одбитак претходног пореза.¹⁶ Управо се о оваквом случају може радити када обвезник ПДВ, примера ради, у сврху рекламе и пропаганде производног програма, постојећим или будућим купцима бесплатно даје добра која се сматрају рекламним материјалом¹⁷ или када добра набавља у циљу њиховог поклањања пословним партнерима.¹⁸

На овом месту треба размотрити још једну дилему. Из дикције чл. 4, ст. 5 ЗПДВ произлази да до опорезивања с позивом на чл. 4, ст. 4 ЗПДВ неће доћи уколико се ПДВ, који је обрачунат у претходној

обвезник при набавци није одбио претходни порез (иако је имао то право) неће доћи до неопорезоване крајње потрошње. Излишно је посезати за анулирањем ефекта одбитка претходног пореза који иницијално није вршен. Штавише, на овај начин долази до дуплог опорезивања и колизије са начелом фискалне неутралности ПДВ. Са друге стране, уколико се примена пореза услови стварним вршењем права на одбитак, опорезивању би могла измаћи маржа обвезника који врши промет добара без накнаде, а који оптира за невршење одбитка. Због тога решење српског законодавца сматрамо исправним имајући у виду да се дупло опорезивање може елиминисати накнадним вршењем одбитка, и то у року од пет година од истека године у којој је обвезник стекао то право, чл. 28, ст. 6 ЗПДВ. Наводимо и да Директива 2006/112/ЕЗ у чл. 16 не инсистира на стварном вршењу права на одбитак. Довољно је да се ПДВ на добра могао у потпуности или делимично одбити (*was wholly or partly deductible*).

¹⁶ Ad van Doesum, Gert Jan van Norden, „The Right To Deduct under EU VAT“, *International VAT Monitor* 4/2011, 328 329. Када обвезник набавља услуге како би извршио неопорезиви пренос целокупног или дела имовине (у смислу чл. 6, ст. 1, тач. 1 ЗПДВ) начелно се може установити непосредна веза између насталог трошка и обвезникове делатности (у оквиру које врши промет сходно чл. 28, ст. 1, тач. 1 ЗПДВ). И када је настали трошак поводом преноса у непосредној вези са недвосмислено утврђеним делом његове делатности (у оквиру које врши промет сходно чл. 28, ст. 1, тач. 1 ЗПДВ), обвезник може одбити претходни порез по основу извршених набавки, ЕСЈ, Case C 408/98 (*Abbey National plc and Commissioners of Customs and Excise*) [2001] ECR I 1361.

¹⁷ Нпр. рекламне брошуре, мишљење Министарства финансија бр. 413 00 00340/2013 04 од 21. октобра 2013.

¹⁸ Мишљење Министарства финансија бр. 430 06 00018/2012 04 од 20. фебруара 2012.

фази промета, *није могао* одбити у потпуности или сразмерно.¹⁹ Значи ли то да ће порески третман бити другачији када обвезник, додуше, *није могао* одбити ПДВ, али из разлога што му исти у претходној фази промета *није ни био обрачунат*?²⁰ Из мишљења Министарства финансија закључујемо да је одговор на постављено питање потврдан.²¹ Иако наочиглед у складу са словом Закона, овакав приступ у супротности је са јуриспруденцијом Европског суда правде и фундаменталним начелом фискалне неутралности ПДВ, те га је пожељно изменити.

У случају С-415/98²² Европски суд правде је *inter alia* разматрао питање да ли је оправдано опорезовати промет возила, које је део пословне имовине обвезника, али у односу на које обвезник приликом набавке није могао одбити претходни порез, будући да је возило купљено од физичког лица које није обвезник. Суд не спори да је даљи промет добра опорезив с позивом на чл. 2(1) Директиве 77/388/ЕЕС,²³ који одговара чл. 2(1)(а) и (с) Директиве 2006/112/ЕС и чл. 3, ст. 1, тач. 1) ЗПДВ. Истовремено, Суд истиче да опорезивање у оваквој ситуацији води дуплом опорезивању, које је супротно начелу фискалне неутралности, а које је, пак, својствено заједничком

¹⁹ Дакле, када обвезник није могао одбити *обрачунати* улазни ПДВ због тога што не испуњава услове из чл. 28, ст. 1 ЗПДВ или му је такво право *ex lege* ускраћено с позивом на чл. 29, ст. 1 ЗПДВ.

²⁰ Такав ће случај постојати када се добра набављају од обвезника који ПДВ не обрачунава с позивом на чл. 25, ст. 2, тач. 3а и 3б ЗПДВ, од лица које није обвезник ПДВ (нпр. крајњег потрошача или малог пореског обвезника) или када је реч о добрима купљеним пре 1. јануара 2005.

²¹ У мишљењу бр. 413 00 54/2013 04 од 22. априла 2014. Министарство финансија каже: „На промет без накнаде добара по основу чије набавке је обвезник ПДВ имао право да ПДВ обрачунат у претходној фази промета, односно ПДВ плаћен приликом увоза, одбије као претходни порез у потпуности или сразмерно (независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза), обвезник ПДВ је дужан да обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Такође, *обавеза обрачунавања ПДВ постоји и код промета без накнаде добара за која обвезнику ПДВ у претходној фази промета није био обрачунат ПДВ, имајући у виду да у том случају обвезник ПДВ није ни могао да има право на одбитак претходног пореза приликом стицања предметних добара*“. Мишљења смо, међутим, да и при постојећим околностима не сме доћи до опорезивања у складу са чл. 4, ст. 4 ЗПДВ када је реч о добрима за која је у претходној фази промета постојала обавеза плаћања пореза у складу са законом којим се уређују порези на имовину с обзиром да је њихов редован промет ослобођен по основу чл. 25, ст. 2, тач. 3б ЗПДВ, упор. Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT 2013*, Volume 1, IBFD, Amsterdam 2013, 451.

²² ECJ, Case C 415/98 (*Laszlo Bakcsi v Finanzamt Fürstentfeldbruck*) [2001] ECR I 1831.

²³ *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.

систему ПДВ. На крају се веома вешто залаже за заштиту овог начела у законским оквирима и каже да обвезник може пре продаје извршити трансфер возила у приватну имовину и на тај начин избећи опорезивање трансакције, коју сада врши у приватном капацитету. Будући да обвезник, у контексту одредбе чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС, који одговара чл. 16 Директиве 2006/112/ЕС и чл. 4, ст. 4 и 5 ЗПДВ, није могао одбити ПДВ при набавци половног возила од физичког лица (јер му исти том приликом није ни обрачунат), не може доћи ни до опорезивања при узимању добара по том основу. Оваква интерпретација је у складу са циљем чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС, који треба да обезбеди једнак порески третман обвезника у односу на обичног потрошача на тај начин што ће онемогућити неопорезовану крајњу потрошњу.²⁴ То овде није случај, с обзиром да је добро раније подвргнуто ПДВ.²⁵

2.4. „Саставни делови“ у пракси Европског суда правде

У случајевима С-322/99 и С-323/99²⁶ Суд је пружио ближе смернице за утврђивање појма „саставних делова“ за потребе опорезивања сходно чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС и отклонио одређене недоумице по питању њиховог пореског третмана. У оба случаја радило се о преносу возила набављеног од лица које није обвезник ПДВ из пословне у приватну имовину обвезника – сопственој потрошњи. Током употребе возила за пословне сврхе обвезници би набављали добра и услуге и том приликом користили припадајуће право на одбитак претходног пореза.

Што се тиче исправне интерпретације појма „саставни делови“ неопходно је да је обвезнику извршена испорука добара, тј. телесних ствари; која се по уградњи у иницијално добро не могу надаље третирати као његови одвојиви и независни елементи; која су довела до трајног увећања вредности иницијалног добра и која у тренутку преноса у приватну имовину нису у потпуности потрошена (искоришћена).²⁷ Испоруке добара превасходно вршене у циљу редовног одржавања иницијалног добра не могу се квалификовати као његови „саставни делови“. Исто важи и за услуге пружене обвезнику.²⁸

²⁴ У истом смислу вид. и ЕЦЈ, Case C 20/91 (*Pieter de Jong and Staatssecretaris van Financiën*) [1992] ECR I 2847, пар. 15.

²⁵ ЕЦЈ, Case C 415/98, пар. 41 47.

²⁶ ЕЦЈ, Joined Cases C 322/99 C 323/99 (*Hans Georg Fischer v Finanzamt Burgdorf and Klaus Brandenstein v Finanzamt Düsseldorf Mettmann*) [2001] ECR I 4049.

²⁷ *Ibid.*, пар. 58 70.

²⁸ Уколико извршени промет има и елементарна испоруке добара и пружања услуга неопходно је утврдити претежну економску намену извршеног промета. У

Што се пореског третмана тиче, Суд инсистира на разликовању иницијалног добра од његових саставних делова при чему је небитно да ли су саставни делови присутни у иницијалном добру у тренутку набавке истог или су накнадно инкорпорисани. *Ratio legis* чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС налаже да одбитак претходног пореза обрачунаога на саставне делове не повлачи по аутоматизму опорезивање иницијалног добра при преносу у приватну имовину.²⁹ Примена чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС излишна је у односу на добро које је оптерећено порезом у некој од ранијих фаза прометног циклуса. Штавише, она је супротна начелу фискалне неутралности ПДВ јер води дуплом опорезивању. Стога, једино саставне делове треба опорезовати.³⁰

3. КОЛИЗИЈА СА НАЧЕЛОМ ФИСКАЛНЕ НЕУТРАЛНОСТИ ПДВ КОД ПОКЛОНА У ПОСЛОВНЕ СВРХЕ

Мишљења смо да је опорезивање поклона учињеног у пословне сврхе у супротности са начелом фискалне неутралности ПДВ,³¹ с обзиром да обвезник сноси трошак ПДВ поводом насталог производног расхода.³² Поједини аутори оправдање за овакав приступ темеље на квалификацији ПДВ као пореза на потрошњу, те опорезивање одобравају само када је реч о добрима која поклонопримац користи

том циљу треба узети у обзир све околности под којима се трансакција врши, те уколико је испорука добара само једна компонента трансакције у оквиру које доминира пружање услуга, радиће се о промету услуга, вид. ЕСЈ, Case C 231/94 (*Faaborg Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg*) [1996] ECR I 2395, пар. 12 и 14. У случају C 322/99 предузети су опсежни аутолимарски радови док је у случају C 323/99 по ред трошкова редовног одржавања дошло до уградње одређених делова који у тренутку преноса возила у приватну имовину нису били у потпуности амортизовани.

²⁹ Ово је уједно и одговор Суда на став грчке владе која наводи да случај у којем је вредност иницијалног добра порасла као последица накнадних набавки у односу на које се претходни порез могао одбити треба посматрати као да се на само добро претходни порез могао сразмерно одбити, те њега и опорезовати, вид. ЕСЈ, Joined Cases C 322/99 C 323/99, пар. 41 и 51 57.

³⁰ *Ibid.*, пар. 72 78. У односу на услужне радове на иницијалном добру и испоруке добара која се не могу сматрати саставним деловима, а чија вредност није у потпуности утрошена у моменту преноса иницијалног добра у приватну имовину врши се исправка одбитка претходног пореза, вид. пар. 88 95.

³¹ Упор. Axel Leonard (у: Johann Bunjes, Reinhold Geist (Begr.), *Umsatzsteuer gesetz, Kommentar*), Verlag C.H. Beck, München 2005, 158.

³² ПДВ треба да погоди потрошне, а не производне расходе, В. Terra, J. Kajus, 285. Можемо повићи паралелу са ситуацијом из чл. 176 Директиве 2006/112/ЕС, од носно чл. 29 ЗПДВ, где је начело фискалне неутралности ПДВ свесно игнорисано ускраћивањем права на одбитак претходног пореза при набавци „осетљивих“ доbara, чију је стварну употребу тешко надзирати, упор. Liam Ebrill *et al.*, *The modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001, 17.

или би могао користити као крајњи потрошач,³³ чиме се треба руководити и при тумачењу релевантних прописа. Тако, примера ради, испоруке огласних брошура, продајних каталога и сл. без накнаде не треба подвргнути опорезивању јер нису подложни крајњој потрошњи на страни поклонопримца.³⁴

И у пракси Европског суда правде посвећеној опорезивању поклона учињених у пословне сврхе обвезника можемо запазити да се Суд није освртао на проблем колизије. У случају С-48/97 он констатује да из дикције члана 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС недвосмислено произлази да се опорезивање спроводи и када је поклон дат у пословне сврхе, осим ако је реч о узорцима или поклонима мање вредности.³⁵ У раније поменутом случају С-581/08³⁶ Европски суд правде каже да други део одредбе чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС, посвећен пореском третману поклона датих у пословне сврхе, представља изузетак у односу на опште правило, прокламовано у првом делу одредбе, а које је имплементирано у циљу онемогућавања ситуација у којима би крајња потрошња остала неопорезована. Стога га треба уско тумачити како се не би дезавуисао циљ општег правила, те и појмове „пословног узорка“ и „поклона мање вредности“ сагледавати у наведеном циљу, уз вођење рачуна о сврси њиховог изопштавања из обухвата опорезивања.³⁷

Очигледно да Суд чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС у целисти посматра кроз призму затварања простора за неопорезовану крајњу потрошњу сматрајући, у основи, ирелевантним да ли се поклон врши

³³ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band II, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2003, 994. Wolfram Reiß (у: Klaus Tipke, Joachim Lang, *Steuerrecht*), Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2002, 608. За разлику од случаја „сопствене потрошње“ где обвезник дела као крајњи потрошач, независно од тога да ли добро сам употребљава у непословне сврхе или га у истом циљу поклања другоме, овде се искључиво поклонопримцу омогућава да добро користи као крајњи потрошач.

³⁴ Richtlinie des BMF vom 13.7.2005, 09 4501/58 IV/9/00, тач. 3.2.5.4. Су протно, Министарство финансија у мишљењу наведеном у фн. 17, према којем и бесплатне испоруке рекламних брошура треба опорезовати уколико њихова укупна вредност у пореском периоду премашује 0,25% укупног промета пореског обвезника у том пореском периоду. Но, у одбрану оваквог става треба напоменути да је он у складу са важећим чл. 10 Правилника о промету добара и услуга без накнаде, чију исправност треба преиспитати.

³⁵ ECJ, Case C 48/97 (*Kuwait Petroleum (GB) Ltd and Commissioners of Customs & Excise*) [1999] ECR I 2323, пар. 22 23. У прилог оваквој интерпретацији наводимо да чл. 5(3)(а), у вези са тач. 6, прилог А Директиве 67/228/ЕЕС (*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*) уопште не прави дистинкцију на релацији пословне непословне сврхе.

³⁶ Вид. горе, фн. 13.

³⁷ ECJ, Case C 581/08, пар. 17 20, 40, 42 и 44.

у непословне или пословне сврхе. Изузимањем од опорезивања пословних узорака и поклона мање вредности обвезнику се пружа могућност да реализује своје пословне циљеве у складу са начелом фискалне неутралности ПДВ. Уколико, пак, то није оствариво (нпр. јер је вредност поклона виша од утврђеног цензуса)³⁸ обвезник се и у постојећим законским оквирима може заштитити од опорезивања продајом уз „симболичну накнаду“ или споредном „продајом“ за јединствену накнаду која се плаћа поводом главне испоруке.³⁹

4. ПОРЕСКА ОСНОВИЦА

Основицом код промета добара без накнаде сматра се набавна цена, односно цена коштања тих или сличних добара, у моменту промета, без ПДВ.⁴⁰ У случају да добро има саставне делове у смислу чл. 4, ст. 5 ЗПДВ, мишљења смо да односну цену треба засебно утврђивати.⁴¹ Под набавном ценом треба подразумевати цену по којој се такво добро може поново набавити у тренутку давања

³⁸ Треба рећи да се појединачна тржишна вредност поклона мање вредности, која не сме прећи нето износ од 2.000 динара, није мењала од 2005. године, услед чега се поклон мале вредности (око 25 евра по средњем курсу НБС на дан 1.1.2005. године) свео на поклон готово занемарљиве вредности (око 16,6 евра по средњем курсу НБС на дан 7. мај 2015) чиме је сужен простор за фискално неутрално пословање обвезника у оквиру чл. 4, ст. 4 и 5 ЗПДВ.

³⁹ Тако је у случају С 48/97 обвезник настојао да оспори примену чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС на испоруке добара које су вршене лојалним купцима у замену за ваучере на које се право стицало куповином одређене количине промовисаног производа. Обвезник наводи да су те испоруке вршене у циљу повећања промета, тј. у пословне сврхе, те да већ из тог разлога нема места опорезивању. Штавише, спорне испоруке вршиле су се уз накнаду која представља неодређени део накнаде плаћене при набавци промовисаног производа. Другим речима, обвезник је настојао да накнадну испоруку прикаже као споредну уз испоруку промовисаног производа и тако избегне плаћање пореза по основу чл. чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС. „Када обвезник ПДВ који се бави продајом робе путем поште и интернета, у току спровођења акције организоване у сврху побољшања продаје, уз промет два производа поклања трећи производ, при чему је за промет сва три производа утврђена јединствена накнада, сматра се да је извршен јединствен промет добара, за који обвезник има обавезу обрачунавања ПДВ на основицу коју чини износ накнаде коју прима или треба да прими од примаоца добара или трећег лица за предметни промет, без ПДВ“, мишљење Министарства финансија бр. 413 00 421/2012 04 од 5. фебруара 2013.

⁴⁰ Чл. 18, ст. 1 и 3 ЗПДВ. На исти начин пореска основица дефинисана је у чл. 74 Директиве 2006/112/ЕС.

⁴¹ Подсећамо да Европски суд правде инсистира на сепаратном пореском третману добра и његових саставних делова. Уколико је искључиво пренос потоњих опорезив с позивом на чл. 5(6) Директиве 77/388/ЕЕС набавна цена, односно цена коштања добра у тренутку преноса ирелевантна је за потребе опорезивања, пар. 84 пресуде у случајевима С 322/99 и С 323/99.

без накнаде, која не садржи ПДВ. Уколико је предмет поклона половно добро које је обвезник користио у својој делатности, пореску основицу чиниће цена по којој се такво добро у таквом стању може набавити у тренутку поклањања. Ако се добро не налази у промету као половно, набавна цена се може утврдити проценом његове вредности која би се могла постићи када би се продавало, уз издвајање припадајућег ПДВ.⁴² Код поклањања добара која немају вредност неће постојати обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.⁴³ У одсуству набавне цене пореску основицу чини цена коштања, тј. збир трошкова које је порески обвезник имао при производњи добра, без ПДВ. *Summa summarum* пореска основица-цена представља израз (преостале) вредности добара у тренутку преноса.⁴⁴

5. ЗАКЉУЧАК

Ratio legis одредби чл. 4, ст. 4 и 5 ЗПДВ је да спрече појаву неопорезоване крајње потрошње и од примарног је значаја за исправно утврђивање предмета и обухвата опорезивања. Стога је наведене одредбе неопходно тумачити пре свега с ослонцем на телеолошки приступ. У исправност оваквог закључка уверила нас је пракса Европског суда правде предочена у овом раду. Одсуство опасности од неопорезоване крајње потрошње чини опорезивање с позивом на чл. 4, ст. 4 и 5 ЗПДВ излишним. Такав ће случај постојати уколико је обвезнику вршена ослобођена испорука добара без права на одбитак претходног пореза или је немогућност вршења одбитка последица прекида ланца опорезивих испорука. Такође, мишљења смо да када се у пословне сврхе поклањају добра која су по својим карактеристикама подобна да задовоље искључиво интерес поклонодавца – попут рекламних брошура – тешко можемо говорити о крајњој потрошњи на страни поклонопримца. На овом месту видимо и једино помена вредно суштинско одступање позитивноправног пореског третмана испоруке добара без накнаде од комунитарне регулативе. Усклађивањем у овом сегменту учинили бисмо још један корак у правцу усаглашавања српског законодавства са европским и постојећи систем додатно уподобили фундаменталном начелу фискалне неутралности ПДВ.

⁴² Стеван Алексић, „Порез на додату вредност Републике Србије“, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања* (ур. Гордана Илић Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 299.

⁴³ Мишљење Министарства финансија бр. 413 00 03762/2010 04 од 11. јануара 2011.

⁴⁴ Упор. ECJ, Joined Cases C 322/99 C 323/99, пар. 80.

У циљу заштите правне сигурности предлагемо прецизно одређивање шта се подразумева под повременим давањем поклона мање вредности, те сходну измену одредбе чл. 9 Правилника о промету добара и услуга без накнаде.

Dr. Miloš Milošević

Assistant Professor

University of Belgrade, Faculty of Law

SUPPLY OF GOODS FREE OF CHARGE IN VALUE ADDED TAX SYSTEM

Summary

Consideration represents one of the cumulatively prescribed conditions for the taxation of supplies of goods in value added tax system. In the absence of consideration there is in general no basis for taxation, which makes room for untaxed final consumption – the case in which a taxpayer deducts input VAT on purchased good that is subsequently used for his own or another person's final consumption free of charge. In this paper, the author analyzes the situations in which, for taxation purposes, the supplies of goods free of charge will be treated equally as supplies for consideration and, relying on the jurisprudence of the European Court of Justice, notes the deviations of the domestic practice from the community one, while providing concrete recommendations for their elimination.

Key words: *Value Added Tax. – Supply of Goods Free of Charge. – Purchase Price. – Cost Price. – Non-business Purposes.*