

Pregledni naučni članak

Primljen 31.01.2017.

Odobren 18.04.2017.

## SRBIJA NA KORAK BLIŽE EVROPSKOM PDV

*U ovom radu uporedno-pravnom metodom i sistemskom analizom korpusa evropskih i domaćih materijalno-pravnih odredbi iz oblasti poreza na dodatu vrednost, autor, na prvom mestu, ukazuje na izvršene izmene pravila određivanja mesta prometa usluga u komunitarnom i domaćem zakonodavstvu, a potom i na izvršene izmene drugih odredaba domaćeg zakona o porezu na dodatu vrednost. Posebno su istaknuti razlozi koji su inicirali promenu normative i ciljevi koji se izmenama žele postići.*

*Najstrožije određen predmet ovog rada je detaljan opis izvršenih izmena pravila oporezivanja porezom na dodatu vrednost u Srbiji. Rad ima za cilj blagovremeno i potpuno informisanje javnosti i poreskih obveznika, posebno onih koji pružaju usluge na tržištu Evropske unije, o novim pravilima oporezivanja porezom na dodatu vrednost, a koja mogu biti od uticaja prilikom kreiranja poslovne politike nastupa na evropskom tržištu.*

*U zaključku se konstatuje da je Zakon o porezu na dodatu vrednost u velikoj meri usaglašen sa evropskim standardima oporezivanja i ukazuje na oblasti koje će biti predmet daljeg usaglašavanja*

**Ključne reči:** porez na dodatu vrednost, poreski obveznik, promet usluga, usaglašavanje, Direktiva br. 8/2008/EC

---

\* Glavni poreski savetnik, Ministarstvo finansija, Poreska uprava, Centar za velike poreske obveznike, Beograd, e-mail: ljilja41@gmail.com

## 1. Uvod

Evropski savet je 2. marta 2012. godine doneo odluku da Srbiji dodeli status kandidata za članstvo u Evropskoj uniji i dao saglasnost za određivanje rokova za otpočinjanje pregovora.<sup>1</sup>

Pregovori o stupanju u članstvo EU suštinski predstavljaju određivanje uslova pod kojima će država kandidat prihvatiti i sprovesti pravne tekovine Evropske unije. Uslov za stupanje u članstvo je prihvatanje svih prava i obaveza na kojima počiva EU. Pregovori se vode u okviru 35 poglavlja.<sup>2</sup> Pre stupanja u članstvo svaka zemlja kandidat je dužna da u potpunosti primeni pravne tekovine EU.

Srbija se, mnogo godina pre dobijanja statusa kandidata i otpočinjanja pregovora, opredelila za uvođenje poreza na dodatu vrednost u svoj poreski sistem. Narodna skupština je u julu mesecu 2004. godine usvojila Zakon o porezu na dodatu vrednost.<sup>3</sup> U primeni je od prvog dana 2005. godine. Kako je „evropski sistem inicirao implementaciju i poslužio kao model za izradu sistema poreza na dodatu vrednost u bezmalo svim ostalim državama vernim ovom poreskom obliku“<sup>4</sup>, u prvi srpski zakon o porezu na dodatu vrednost su ugrađeni svi fundamentalni principi oporezivanja ovom fiskalnom formom u EU.

Međutim, preuzeti instituti oporezivanja potrošnje porezom na dodatu vrednost koji predstavljaju standard normativnih rešenja u Evropskoj uniji, ne znače da je postignuta puna usaglašenost. Iako nas komunitarno zakonodavstvo u ovom trenutku formalno ne obavezuje, imajući u vidu izražene aspiracije Srbije ka pristupanju Evropskoj uniji, dobijenu kandidaturu, otvorena pregovaračka poglavlja i obim spoljnotrgovinske razmene sa zemljama članicama, Srbija je, ubrzo posle uvođenja PDV-a, pristupila postepenom usaglašavanju normativnih rešenja.

S obzirom da je porez na dodatu vrednost, kao i ostali porezi, zakonska kategorija, njegovo menjanje je moguće jedino odgovarajućim izmenama i dopunama samog Zakona. Na taj način se obezbeđuju jednaka prava i obaveze za sve subjekte u istoj poreskopravnoj situaciji kao i transparentnost u njegovoj primeni.

U cilju daljeg, postepenog usaglašavanja sa standardima Evropske unije na polju oporezivanja PDV-om, stvaranja povoljnijih uslova za unapređenje rada privrednih subjekata, kao i uslova za veći rast budžetskih prihoda, srpski Zakon o PDV je pretrpeo niz izmena. Ovim izmenama je proširivana lista dobara oporezivih nižom stopom i lista lica koja mogu da ostvare pravo na refakciju, drugačije je uređivano pravo na refakciju stranim obveznicima, menjan je cenzus za ulazak u PDV i značajno pojednostavljen sistem obračuna kod obveznika koji vrše ulaganje u tuđe objekte.

<sup>1</sup> Za zvaničan dan otpočinjanja pregovora određen je 21. januar 2014. god., dok su prva poglavlja u pregovaranju sa EU otvorena 14. decembra 2015. god., čime je suštinski otpočeo proces usklađivanja sa standardima i normama EU.

<sup>2</sup> Poglavlje broj 16. se odnosi na poreze.

<sup>3</sup> Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik Republike Srbije*, br. 84/2004 i 86/2004.

<sup>4</sup> Thuronyi Victor (2003): *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, 312-313

## 2. Reforma oporezivanja prometa usluga u Evropskoj uniji

Paralelno sa usaglašavanjem poreskog zakonodavstva u ovoj oblasti u Srbiji, dešava se i usklađivanje evropskog pravnog okvira. Harmonizacija propisa vezanih za oporezivanje porezom na dodatu vrednost u zemljama članicama EU, započeta je usvajanjem Prve direktive o porezu na dodatu vrednost.<sup>5</sup> Njome je propisano da će se primenjivati opšti, svefazni, indirektni i ekonomski neutralan porez na potrošnju sa indirektnim metodom utvrđivanja poreske osnovice. Ovim su uspostavljeni fundamentalni principi evropskog sistema poreza na dodatu vrednost.<sup>6</sup> Deset godina kasnije, doneta je Šesta direktiva<sup>7</sup> koja se smatra osnovnim zakonom u oblasti poreza na dodatu vrednost. Njome se na jedinstveni način regulišu sva značajna pitanja oporezivanja ovom fiskalnom formom, pa se od njenog donošenja može govoriti o stvarnoj harmonizaciji pozitivnog zakonodavstva država članica.<sup>8</sup> Sve izmene i dopune ove direktive, kao i odgovarajuće odredbe iz drugih pravnih akata su objedinjene u Direktivi broj 2006/112/EC.<sup>9</sup> Ovom Direktivom nisu menjani fundamentalni principi oporezivanja.

Nagli razvoj informacione tehnologije i telekomunikacionih usluga značajno je uticao na povećanje prekograničnog prometa pružanja usluga. Poreski tretman prometa usluga, konkretno, pravila koja se odnose na određivanje mesta prometa usluga u zemljama koje nisu članice EU, se razlikovao od normativnog rešenja u EU. Naime, do izmena Direktive 2006/112/EC, u zemljama članicama se primenjivalo pravilo prema kome se, u prekograničnim transakcijama, mesto prometa usluga određivalo prema mestu pružaoca usluge. Suprotno od toga, države koje nisu članice EU su, mahom, mesto prometa usluga određivale prema mestu primaoca usluga. Ovakva pravna raznolikost je dovodila do dvostrukog oporezivanja transakcija ili do izostanka oporezivanja. Pojašnjenja radi, do dvostrukog oporezivanja je dolazilo u situacijama kada je pružalac usluge iz Evropske unije, a primalac usluge u zemlji van Unije. U skladu sa pozitivnopravnim rešenjima zemalja u kojima imaju sedište, i pružalac i primalac usluga su bili u obavezi da obračunaju PDV na istu uslugu. Dva puta plaćen porez po istom osnovu je uticao na povećanje cene za pruženu uslugu. Konkurentnost pružaoca usluga iz EU je bila ozbiljno narušena. Sve to je rezultovalo smanjenim prometovanjem usluga iz

<sup>5</sup> First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, *Official Journal*, 71 of April 1967.

<sup>6</sup> Terra J.M. Ben, Wattel J. Peter (2008): *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 121

<sup>7</sup> Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment, *Official Journal*, L 145 of 13 June 1977

<sup>8</sup> Terra J.M. Ben, Kajus Julie (2010): *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, Amsterdam, 76

<sup>9</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, *Official Journal*, L 347 of December 2006

EU kao i manjim prilivom u budžet EU. Sa druge strane, neoporezivanje usluga je dovodilo do manjka prihoda u budžetima zemalja van i u EU.

U skladu sa tim, kao i činjenicom da „u proseku harmonizacije direktnih i indirektnih poreskih oblika se moraju uvažavati osnovni principi jedinstvenog tržišta i posledice poreske konkurencije u poslovanju na globalnom tržištu,<sup>10</sup> EU je pristupila reformi oporezivanja usluga i donela Direktivu 2008/8/EC<sup>11</sup> kojom je izmenjena Direktiva 2006/112/EC. Izmenjenom Direktivom su obavezane države članice da usklade nacionalne propise iz oblasti oporezivanja PDV-om sa novim pravilima.

Najvažnija izmena se odnosi na pravilo određivanja mesta prometa usluga. Naime, pravilo oporezivanja usluga prema sedištu pružaoca usluga, zamenjeno je tako što se mestom prometa usluga određuje mesto primaoca pružene usluge.<sup>12</sup> Međutim, da li će to uvek biti tako, zavisi od toga da li se usluga pruža licu koje jeste poreski obveznik ili to nije. Direktivom 2008/8/EC ustanovljeno je *opšte pravilo* da, ako se usluga pruža licu koje jeste PDV obveznik, tada se kao mesto pružene usluge smatra mesto sedišta (prebivališta, boravišta ili mesta poslovne jedinice) primaoca usluga. Ako se usluga pruža licu koje nije poreski obveznik, tada se za mesto prometa usluge smatra mesto pružaoca usluge.

U odnosu na *posebna pravila* oporezivanja određenih usluga u EU i njihovog različitog poreskog tretmana u zemljama članicama, izvršene su odgovarajuće izmene. Kod usluga vezanih za nepokretnosti, prevoz i organizaciju kulturnih, sportskih i sličnih događaja, izmene su se sastojale, uglavnom, u proširivanju liste usluga na koje se odnose.

Dakle, za *usluge koje su povezane sa nepokretnostima*, mesto prometa pruženih usluga ostaje mesto gde se nepokretnost nalazi. Promena se sastoji, kako je navedeno, u *proširivanju liste usluga* povezanih sa nepokretnostima. Tako, uslugama koje su direktno povezane sa nepokretnostima,<sup>13</sup> dodate su usluge pružanja smeštaja u hotelima i sličnim objektima, pružanja smeštaja u kampovima ili površinama posebno namenjenim za kampovanje i usluge odobravanja prava korišćenja nepokretnosti.

Došlo je do promene i kod određivanja *mesta prometa usluga posredovanja*. Pre izmena, oporezivanje je zavisilo od toga da li se mesto pružanja usluga i mesto sedišta primaoca usluga podudaraju, ili je mesto primaoca usluge u nekoj drugoj državi. U prvom slučaju je važilo pravilo da se oporezivanje vrši prema

<sup>10</sup> Miletić Vesna (2015): Primena direktnih i indirektnih poreskih oblika u procesu reformi fiskalnog sistema Evropske unije, *Megatrend revija* 1/2015, 88.

<sup>11</sup> Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, *Official Journal*, L 44 of 20 February 2008.

<sup>12</sup> Promet dobara se i dalje oporezuje prema poreskoj jurisdikciji zemlje odredišta (engl. destination principle).

<sup>13</sup> Uključujući usluge agencija za promet nekretnina, stručnjaka za nepokretnosti, pripremljenih i sl. građevinskih usluga, usluga koje pružaju arhitekta i usluge građevinskog nadzora.

mestu pružaoca usluga, a u drugom prema mestu primaoca usluga. Izmenama je ustanovljeno jedinstveno pravilo prema kome se sve usluge posredovanja oporezuju *prema mestu gde je usluga pružena*.

Proširena je i lista *usluga koje se oporezuju prema mestu gde se fizički, odn. stvarno obavljaju*. Tako se pored postojećih, koje se odnose na usluge iz oblasti kulture, sporta, nauke, obrazovanja, zabave, pomoćne prevoznicičke usluge, usluge procene pokretne imovine i usluge rada na toj imovni, *dodaju i nove vrste usluga* koje su vezane za održavanje i organizovanje sajмова i izložbi i usluge restorana i kateringa, osim onih koje se fizički pružaju ili konzumiraju na palubama brodova, u avionima ili vozovima za vreme prevoza putnika u EU. Sve navedene usluge se oporezuju prema mestu gde se fizički obavljaju.

Pored izmene pojedinih pravila, uvedeno je i novo pravilo koje se odnosi na *usluge iznajmljivanja prevoznih sredstava u kraćem vremenskom periodu*. Iznajmljivanje je ograničeno na maksimalnih trideset dana, odnosno devedeset dana ako se iznajmljuje plovni objekat. Ove usluge se oporezuju *prema mestu gde je prevozno sredstvo dato na raspolaganje primaocu usluge*. Čini nam se da ostaje nejasno koje je to tačno mesto u kome je prevozno sredstvo dato na raspolaganje, odnosno da li je to mesto gde je prevozno sredstvo preuzeto ili gde je zaključen ugovor o iznajmljivanju, ili je to mesto u kome ima sedište lice koje pruža uslugu iznajmljivanja.

### **3. Najnovije izmene i dopune Zakona o porezu na dodatu vrednost Republike Srbije**

Na Bilateralnom skriningu za poglavlje 16, održanom marta 2015. godine u Briselu, konstatovano je da srpsko poresko zakonodavstvo nije usklađeno sa ino-viranim pravilima EU u oblasti PDV-a. Delegacija Srbije je preuzela obavezu da u što kraćem roku, izvrši upodobljavanje pojedinih rešenja koja su u suprotnosti sa propisima EU. Iz tog razloga su izvršene odgovarajuće izmene koje su, krajem 2016. godine, inkorporirane u Zakon o porezu na dodatu vrednost Republike Srbije (u daljem tekstu ZPDV).<sup>14</sup>

Prioritetni cilj donošenja Zakona je dalje usaglašavanje sa propisima EU. Ostali ciljevi se odnose na usklađivanje mera socijalne i poreske politike, stvaranje povoljnijih uslova za poslovanje privrednih subjekata u Republici Srbiji i otklanjanje nejasnoća u značenju određenih pojmova radi obezbeđenja dosledne primene Zakona.

<sup>14</sup> Zakon o porezu na dodatu vrednost (u daljem tekstu ZPDV), *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 84/2004, 86/2004 - ispravka, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 83/2015, 108/2016.

### 3.1. Usaglašavanje sa propisima EU na polju oporezivanja prometa usluga

U cilju daljeg usaglašavanja sa propisima EU u oblasti oporezivanja potrošnje porezom na dodatu vrednost i istovremenog otklanjanja mogućnosti dvostrukog oporezivanja odn. neoporezivanja prometa usluga pruženih stranim licima i usluga pruženih od strane stranih lica domaćim licima, izmenjena su pravila koja se tiču obaveze stranog lica koje vrši oporezivi promet dobara i usluga u Srbiji da se evidentira kao PDV obveznik i odredi poreskog punomoćnika,<sup>15</sup> kao i odredbe koje se odnose na određivanje mesta prometa usluga.

Pre izmena komunitarnog zakonodavstva po pitanju oporezivanja usluga, Zakon o PDV Srbije je bio usaglašen sa osnovnim načelom EU, prema kome se mesto prometa usluga određivalo prema mestu pružaoca usluga. S obzirom da evropske direktive nemaju obavezujuću primenu u zemljama van Evropske unije, i nakon izmenjene Direktive, u Srbiji je važno opšte pravilo da se mestom prometa usluga smatra mesto sedišta, poslovne jedinice ili prebivališta pružaoca usluga, bez obzira da li je usluga pružena poreskom obvezniku ili licu koje to nije. Kako se usaglašavanje nije pravovremeno dogodilo, ovakvo zakonsko rešenje je, u slučaju postojanja inostranog elementa, dovelo do dvostrukog oporezivanja iste usluge, jer su obavezu obračunavanja PDV-a imali i pružalac usluge iz Srbije i primalac usluge iz EU. Primera radi, mestom prometa usluga ustupanja igrača na neodređeno vreme smatrala se Republika Srbija, nezavisno od toga da li se predmetna usluga pružala stranom ili domaćem licu i da li je to lice poreski obveznik. Kako se mestom prometa usluge, po komunitarnom zakonodavstvu, smatra mesto sedišta primaoca usluga koji je poreski obveznik (a sportski klubovi su uvek poreski obveznici), u slučajevima kada je domaći sportski klub ustupao igrača na neodređeno vreme stranom sportskom klubu, dolazilo je do dvostrukog oporezivanja.

Iz ovih razloga izvršena je, rekli bismo, najznačajnija izmena Zakona, tako što je dotadašnji čl. 12. u potpunosti promenjen propisivanjem novih pravila za određivanje mesta prometa usluga. Izmenjena pravila će se primenjivati od 1. aprila 2017. godine i u skladu sa njima, određivanje mesta pružanja usluga će zavisiti od toga da li se usluga pruža poreskom obvezniku ili licu koje to nije. U vezi sa tim, a u cilju eliminisanja nejasnoća u tumačenju i primeni norme, zakonodavac, isključivo za svrhu primene pravila koja se odnose na određivanje mesta prometa usluge, prethodno definiše ko se ima smatrati poreskim obveznikom kojem se pruža usluga.

<sup>15</sup> Obaveza određivanja poreskog punomoćnika i evidentiranje za plaćanje obaveze po osnovu PDV, u skladu sa čl. 10a, imaju sva strana lica koja vrše oporezivi promet dobara i usluga u Srbiji, bez obzira da li su u prethodnih 12 meseci ostvarili promet preko 8 000 000 dinara. Međutim, ako promet vrše isključivo obveznicima PDV, odnosno Republici Srbiji i njenim organima, organima teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, kao i pravnim licima od njih osnovanim, ova obaveza ne postoji, jer su oni, kao primaoci usluga, poreski dužnici u skladu sa Zakonom.

Prema ovoj definiciji, kada uslugu pruža lice koje je poreski obveznik, poreskim obveznikom se smatra svako lice koje trajno obavlja delatnost, bez obzira na cilj obavljanja delatnosti, pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave u Republici, strana pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, registrovani za plaćanje poreza na potrošnju u državi njihovog sedišta.<sup>16</sup>

Kada uslugu pruža strano pravno lice koje nije u evidenciji PDV obveznika Republike Srbije, poreskim obveznikom kojem se pruža usluga smatra se svako lice koje trajno obavlja delatnost i pravna lica, državni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave.<sup>17</sup>

Isti član Zakona propisuje da se mesto prometa usluga koje se vrše poreskom obvezniku određuje prema mestu primaoca usluga, a kada se promet usluga vrši licu koje nije poreski obveznik, prema mestu u kome pružalac usluga ima prebivalište, boravište, sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet vrši iz nje, a njeno sedište je različito od sedišta pružaoca usluga. Ova norma ima snagu *opšteg pravila za određivanje mesta prometa usluga*.<sup>18</sup>

Kao i u evropskom zakonodavstvu, i u izmenjenom srpskom Zakonu, opšte pravilo za utvrđivanje mesta prometa usluga se ne primenjuje za određivanje mesta prometa određenih vrsta usluga koji predstavljaju izuzetke i za koje su propisana posebna pravila oporezivanja.<sup>19</sup>

### 3.1.1. Usluge u vezi sa nepokretnostima

Pravilo da se mesto prometa usluga u vezi sa nepokretnostima, uključujući i usluge posredovanja kod prometa nepokretnosti, određuje prema mestu gde se konkretna nepokretnost nalazi, nije promenjeno. Promena se sastoji u tome što je zakonodavac izostavio deo teksta ranijeg čl. 12, prema kome su se usluge vezane za nepokretnost smatrale i usluge procene, projektovanja, pripreme, izvođenja građevinskih radova i vršenja nadzora nad radovima. Izmene su tehničke, a ne suštinske prirode. Smatramo da je zakonodavac imao nameru da rastereti normu i na jednom mestu, u posebnom pravilniku, obuhvati ove usluge zajedno sa drugim uslugama u vezi sa nepokretnostima.

### 3.1.2. Usluge prevoza lica i dobara

Do izmena Zakona, mesto prometa usluga prevoza lica i dobara određivalo se po jedinstvenom principu, prema mestu gde se obavlja prevoz, pri čemu je obaveza po osnovu poreza na dodatu vrednost teretila samo deo prevoza koji je izvršen u Srbiji.

<sup>16</sup> ZPDV, čl.12/2

<sup>17</sup> ZPDV, čl.12/3

<sup>18</sup> ZPDV, čl. 12/4 i 5

<sup>19</sup> ZPDV, čl. 12/6

Zakon je sada napravio razliku u načinu oporezivanja između pružanja usluga prevoza lica i usluge prevoza dobara. U skladu sa tim, mesto prometa usluga *prevoza dobara* koja se pruža licu koje nije poreski obveznik, je mesto gde se obavlja prevoz, a ako se prevoz obavlja u Srbiji i u inostranstvu, porez se obračunava samo na deo prevoza koji je izvršen u Republici.<sup>20</sup> U slučaju kada je usluga prevoza pružena licu koje jeste poreski obveznik, mesto prometa je mesto u kome primalac usluge ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu, a ako se promet usluga vrši stalnoj poslovnoj jedinici čije je sedište različito od sedišta primaoca usluga, tada se mestom prometa ovih usluga smatra mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište.

Mesto prometa usluge *prevoza lica* se, takođe, određuje prema mestu gde se obavlja prevoz i to za deo prevoza lica izvršen u Srbiji. Razlika se sastoji u tome, da kod određivanja mesta pružanja ove vrste usluga, nije od značaja da li se usluga pruža poreskom obvezniku ili licu koje to nije.<sup>21</sup>

### 3.1.3. Usluge koje se oporezuju prema mestu gde se fizički, odn. stvarno pružaju

Zakonom su propisane usluge koje se oporezuju prema mestu gde se stvarno pružaju. Ove usluge iz stava 4. člana 12, možemo podeliti u dve grupe u zavisnosti da li je od značaja da su usluge pružene poreskom obvezniku ili ne. Tako u usluge čiji se promet oporezuje prema mestu gde su stvarno pružene, bez obzira kome su pružene, spadaju usluge koje se odnose na prisustvovanje kulturnim, sportskim, naučnim, obrazovnim, zabavnim ili sličnim događajima,<sup>22</sup> pomoćne usluge u vezi sa navedenim, kao i usluge restorana i kateringa koje se sastoje u prodaji hrane i pića za konzumiranje.

Drugačija poreskoppravna situacija je propisana kod usluga koje se odnose na aktivnosti organizatora sajmova, izložbi i sličnih manifestacija prethodno navedenih usluga, pomoćnih prevozničkih usluga,<sup>23</sup> usluga procene pokretne imovine i radova u vezi sa tom imovinom. Za ove usluge važi pravilo da se mestom oporezivanja usluga smatra mesto gde su stvarno pružene, samo u situaciji kada su pružene licu koje nije poreski obveznik. U slučaju kada su pružene poreskom obvezniku, primenjuje se opšte pravilo prema mestu sedišta primaoca usluga.

### 3.1.4. Usluge iznajmljivanja prevoznih sredstava na kraći vremenski period

Za usluge iznajmljivanja prevoznih sredstava na kraći vremenski period propisano je da se mestom prometa smatra mesto u kojem se prevozno sredstvo stvarno stavlja na korišćenje primaocu usluga. Kraći vremenski period je propisan kao neprekidni vremenski period koji ne može biti duži od 30 dana, odnosno 90 dana

<sup>20</sup> ZPDV, čl. 12/6

<sup>21</sup> ZPDV, čl. 12/6/2

<sup>22</sup> Sajmovi, izložbe i sl.

<sup>23</sup> Utovar, istovar, pretovar, rukovanje tovarom...



ako se iznajmljuju plovni objekti. Posebnim pravilnikom će se propisati šta se smatra uslugama iznajmljivanja prevoznih sredstava na kraći vremenski period. Kod iznajmljivanja prevoznih sredstava na duži vremenski period, opredeljivanje mesta gde je usluga pružena, zavisi od toga da li se iznajmljuje poreskom obvezniku ili ne.

### 3.1.5. Ostale usluge

U slučaju da se određene usluge pružaju licu koje nije poreski obveznik, mesto prometa se određuje prema mestu sedišta, prebivališta ili boravišta primaoca usluga.<sup>24</sup> U ostale usluge spadaju usluge povezane sa pravima intelektualne svojine,<sup>25</sup> usluge oglašavanja, usluge savetnika, inženjera, advokata, revizora, prevodilaca, usluge obrade podataka, davanja, ustupanja informacija, preuzimanja obaveze potpunog ili delimičnog odustanka od obavljanja neke delatnosti ili od korišćenja nekog prava, usluge bankarskog i finansijskog poslovanja, usluge iz oblasti osiguranja, reosiguranja,<sup>26</sup> usluge stavljanja osoblja na raspolaganje, iznajmljivanja pokretnih stvari,<sup>27</sup> pristup mreži prirodnog gasa, mreži za prenos električne energije i mreži za grejanje/hlađenje, transporta i distribucije putem tih mreža i drugih usluga, koje su direktno povezane sa ovim uslugama, usluge telekomunikacija, radijskog i televizijskog emitovanja i usluge pruženih elektronskim putem.

Za usluge posredovanja kod prometa dobara ili usluga, važi pravilo da se smatra da su usluge pružene u mestu gde je izvršen promet dobara ili usluga u vezi sa kojim je pružena usluga posredovanja. Ako se posredovanje pruža u vezi sa prometom dobara i usluga licu koje jeste poreski obveznik, mesto oporezivavanja je mesto u kome primalac ima sedište.<sup>28</sup>

### 3.2. Usklađivanje mera socijalne i poreske politike

U cilju usklađivanja mera socijalne i poreske politike, izmenama zakona je ukinuto pravo na refundaciju PDV za kupovinu hrane i opreme za bebe. Naime, pored činjenice da ovakav institut nije u skladu sa propisima EU čijem usaglašavanju težimo, ocenjeno je da mere ovakve vrste ne bi trebalo da budu sadržane u normama poreskog, već zakona koji uređuje socijalnu politiku. Kako dosadašnji i budući korisnici ove pogodnosti ne bi bili dovedeni u nepovoljniji položaj, Zakonom je odložena primena norme kojom se ukida ovo pravo do početka pri-

<sup>24</sup> ZPDV, čl. 12/6/7

<sup>25</sup> Usluge prenosa, ustupanja, propuštanja i stavljanja nekome na korišćenje autorskih i srodnih prava, prava na patente, licence, zaštitne znakove i sl.

<sup>26</sup> Isključeni su poslovi izdavnja sefova

<sup>27</sup> Osim prevoznih sredstava

<sup>28</sup> Ne odnosi se na posredovanje kod prometa nepokretnosti

mene zakona iz oblasti finansijske podrške porodici sa decom, kojim će se propisati jednokratna isplata novčanih sredstava na ime kupovine opreme za bebe.

Ova odredba je, osim što je bila uređena neodgovarajućim zakonom, donela i mnogo problema u primeni. Naime, roditelji su bili opterećeni prikupljanjem obimne dokumentacije i računa, a zbog velikog broja zahteva za ostvarivanje prava na refakciju po ovom osnovu,<sup>29</sup> poreska administracija je trošila ionako oskudne inspekcijske resurse koje će, sa prestankom primene ove odredbe, moći da usmeri na poslove iz redovne nadležnosti.

### *3.3. Stvaranje uslova za povećanje obima proizvodnje određenih proizvoda*

Radi stvaranja uslova za povećanje obima proizvodnje određenih proizvoda, propisana je niža poreska stopa za promet i uvoz drvenih briketa i peleta. Ovakvo zakonsko rešenje bi trebalo da doprinese povećanju proizvodnje i prodaje ovih proizvoda, povoljnijim cenama nabavke građanima koji ih koriste kao ogrev, povećanju zaposlenosti u ovoj proizvodnoj delatnosti i smanjenju zagađenosti životne sredine.

### *3.4. Stvaranje povoljnijih uslova za poslovanje privrednih subjekata*

U cilju stvaranja povoljnijih uslova za poslovanje privrednih subjekata, izvršene su izmene kojima se reguliše ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza PDV obveznika koji je kao primalac dobara i usluga, poreski dužnik za promet određenih dobara i usluga,<sup>30</sup> a koji su izvršeni od strane drugih PDV obveznika. Do izmene Zakona, ostvarivanje prava na odbitak PDV bilo je uslovljeno posedovanjem računa prethodnog učesnika u prometu, što se više ne zahteva, u skladu sa važećim zakonskim rešenjem. Ovo je logično zakonsko rešenje, s obzirom da primalac dobara i usluga svakako ima obavezu da obračuna PDV, bez obzira da li je prethodni učesnik u prometu izdao račun ili ne.

### *3.5. Otklanjanje nejasnoća i postizanje jednoobraznosti u primeni Zakona*

Radi otklanjanja nejasnoća i postizanja jednoobraznosti u primeni Zakona, definisano je šta se smatra stalnom poslovnom jedinicom za potrebe određiva-

<sup>29</sup> Podaci Poreske uprave Republike Srbije: godišnje se primi i obradi više od 60 000 ovih zahteva.

<sup>30</sup> Za promet sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa tim dobrima; promet građevinskih objekata i ekonomski deljivih celina u okviru tih objekata, uključujući i vlasničke udele na tim dobrima, u slučaju kada je ugovorom na osnovu kojeg se vrši promet tih dobara predviđeno da će se na taj promet obaračunti PDV u skladu sa Zakonom, za promet dobara i usluga iz oblasti građevinarstva, kao i za promet električne energije, prirodnog gasa koji se isporučuje preko prenosne, transportne i distributivne mreže obvezniku PDV koji je ova dobra nabavio radi dalje prodaje.

nja poreskog obveznika, preciziran je pojam poreskog dužnika za situacije kada strana lice vrše promet dobara i usluga u Srbiji, uvedena je obaveza određivanja poreskog punomoćnika i evidentiranje stranih lica za obavezu plaćanja PDV u Srbiji, precizirano je vreme prometa električne energije, prirodnog gasa i energije za grejanje/hlađenje koja se isporučuje preko prenosne, transportne i distributive mreže, nabavljenih radi dalje prodaje.

#### **4. Zaključak**

Može se zaključiti da su ciljevi koji su postavljeni donošenjem izmenjenog Zakona o PDV Srbije uspešno implementirani. Naime, pored toga što su preciznim definisanjem određenih pojmova ili situacija otklonjene dotadašnje nejasnoće u njegovoj primeni, propisani povoljniji uslovi za poslovanje privrednih subjekata i usklađene mere socijalne i poreske politike, najznačajnije izmene su, u velikoj meri, povećale stepen usaglašenosti oporezivanja potrošnje sa standardima EU.

Nakon poslednjih izmena, srpski zakon o porezu na dodatu vrednost je, u pogledu određivanja mesta i vremena prometa dobara i usluga, usaglašen sa Direktivom broj 8/2008/EC, odnosno sa standardima EU u ovoj oblasti. Međutim, i dalje postoje odstupanja od propisanih oslobođenja od plaćanja PDV koji su propisani u Direktivi, a odnose se na usluge iz oblasti nauke i poslovanja društava za upravljanje penzionim fondovima, kao i usluge prevoza bolesnika i povređenih lica. Pored toga, potrebno je dalje usklađivanje normativnih rešenja posebnog režima prometa plovnih dobara, antikviteta i kolekcionarskih dobara, prodaje na javnim aukcijama i prometa investicionog zlata.

Stoga će u narednom periodu, izmenama i dopunama Zakona, biti nastavljen proces usaglašavanja. Uostalom, dobijanjem statusa zemlje kandidata za pristupanje EU i otpočinjanjem pregovora, to više nije pitanje opredeljenja, već preuzete obaveze.

---

### Literatura

- 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 2008/8/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 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, *OJ L 347* of December 2006.
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, *OJ L 347* of December 2006.
- Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment, *Official Journal*, L 145 of 13 June 1977
- First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, *Official Journal*, 71 of April 1967
- Terra J.M. Ben, Wattel J. Peter (2008): *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn
- Miletić Vesna (2015): Primena direktnih i indirektnih poreskih oblika u procesu reformi fiskalnog sistema Evropske unije, *Megatrend revija* 1/2015
- Terra J.M. Ben, Kajus Julie (2010): *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, Amsterdam
- Thuronyi Victor (2003): *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague
- Podaci Poreske uprave Republike Srbije
- Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik Republike Srbije*, br. 84/04 i 86/04
- Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 84/04, 86/04-isppravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16
- Podaci Poreske uprave Republike Srbije
- Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik Republike Srbije*, br. 84/04 i 86/04

**LJILJANA KOVAČEVIĆ, CHIEF TAX ADVISER**

*Ministry of Finance, Tax Authority, Large Taxpayers Office, Belgrade, Serbia*

## **SERBIA ON THE STEP CLOSER TO EUROPEAN VAT**

*In this article the author utilizes the comparative-legal methodology, coupled with the systemic analysis of the body of European and domestic legal laws and regulations pertaining to Value Added Tax, the evolution and changes made as to the place and time that a taxable service takes place, both in the domestic and communitarian markets. Further, the article researches the changes that have taken place in the Serbian legislature in regards to Value Added Tax, with special emphasis given to the reasons and goals of the changes made.*

*The ultimate goal of this article is to analyze and describe the changes of the taxation regulations made by the implementation of tax provisions of Value Added Tax in Serbia. The goal of the paper is to provide detailed and timely guidance for businesses and taxpayers, especially those that provide services in the European Union, in regards to new rules that pertain to Value Added Tax that could have a significant emphasis in the creation of business plans in dealings on European markets.*

*In conclusion, it is determined that the Laws pertaining to Value Added Tax have largely been harmonized with European standards and pointed out to areas that will be the focus of future harmonization.*

**Key words:** *Value added tax, taxpayer, exchange of services, allignment, Directive No. 8/2008/EC*

