

УДК: 336.226.322(4-672EU)
Bibliid 1451-3188, 23 (2024)
Год XXIII, бр. 87-88, стр. 188–200
Изворни научни рад
Рад примљен 1. 7. 2024. године
Рад одобрен 27. 8. 2024. године
DOI: https://doi.org/10.18485/iipe_ez.2024.23.87_88.9

ЕВАЗИЈА ПДВ КАО РАЗЛОГ ПРОШИРЕЊА ОБИМА ПРИМЕНЕ ПДВ ДИРЕКТИВЕ

Милош ВАСОВИЋ, Јелена КОСТИЋ*

Апстракт: Директивама Европске уније (ЕУ) прописано је на која лица и у којем обиму се примењују њихове одредбе. Међутим, Суд правде ЕУ донео је 2021. године пресуду којом је обим Директиве о заједничком систему пореза на додату вредност, у случају примене заједничке и солидарне пореске обавезе као антиевазционе мере, проширио и на лица која нису обвезници плаћања ПДВ-а, а што није у складу са одредбама наведене Директиве. Као разлог за доношење такве одлуке Суд је навео потребу превенције пореске евазије и заштиту фискалних интереса позивајући се на члан 273. Директиве о заједничком систему пореза на додату вредност. Циљ овог истраживања јесте анализа усклађености поменуте пресуде са основним карактеристикама ПДВ-а на нивоу ЕУ, као и анализа њеног утицаја на будуће случајеве у контексту правне сигурности и извесности. Аутори у раду користе правно-догматски и метод анализе садржаја са посебним освртом на анализу пресуда Суда правде ЕУ.

Кључне речи: ПДВ, правна сигурност, Директива о заједничком систему пореза на додату вредност, евазија ПДВ-а, пракса Суда правде ЕУ.

* Институт за упоредно право, Београд, Е-mails: m.vasovic@iup.rs; ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0007-4218-3350>; j.kostic@iup.rs; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-6032-3045>.

Рад је настао у оквиру научноистраживачког рада Института за упоредно право, који финансира Министарство науке, технолошког развоја и иновација Републике Србије према Уговору о реализацији и финансирању научноистраживачког рада НИО у 2024. години (евиденциони број 451-03-66/2024-03/200049 од 5.2.2024. године). Такође, рад је један од резултата менторства Јелене Костић, вишом научном сарадником, са кандидатом Милошем Васовићем, истраживачем сарадником у Институту за упоредно право.

1) УВОД

Према одредбама Директиве о заједничком систему пореза на додату вредност (даље: ПДВ Директива), лица која се сматрају ПДВ обвезницима морају кумулативно да испуне одређене услове, у смислу самосталности у обављању континуиране економске активности.¹ Међутим, Суд правде ЕУ је у случају *MC case* из 2021. године донео одлуку да се одредба о солидарној и заједничкој пореској обавези може проширити и на лица која нису порески обвезници за сврху ПДВ-а.² Циљ нашег истраживања јесте анализа усклађености поменутих пресуде са основним карактеристикама ПДВ-а на нивоу ЕУ, као и анализа ефекта позивања на евазију и правилну наплату ПДВ-а на будуће случајеве, а у контексту правне сигурности и извесности. Аутори наводе неколико разлога због којих сматрају да одлука Суда правде ЕУ у наведеном случају није усклађена са основним карактеристикама ПДВ-а у европском законодавству. Пре свега, недостају основни елементи који дефинишу пореског обвезника, а који су прописани чланом 9. ПДВ Директиве, односно не постоји самосталност у обављању делатности. Такође, члан 273. ПДВ Директиве, који је Суд правде ЕУ послужио као основ за проширење обима примене одредаба Директиве, наводи да се мора имати у виду једнак третман домаћих и интра-кунитарних трансакција између пореских обвезника, а што нас наводи на закључак да се одредба о превенцији евазије и наплати ПДВ-а заправо ограничава на ПДВ обвезнике. Додатно, као што је и општа пуномоћница (*advocate general*) у оквиру случаја *MC case* навела, проширење обавеза на основу члана 273. у најбољем случају могуће је у односу на лица која, иако нису обвезници, ипак су већ обухваћена ПДВ Директивом у виду изузетака.³

¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value-added tax, OJ L347, 11.12.2006, чл. 9.

² C-1/21, *MC v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, Court of Justice of the European Union, 13.10.2022, ECLI:EU:C:2022:788.

³ Opinion of AG Juliane Kokott in Case C-1/21, *MC v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, 2.6.2022, ECLI:EU:C:2022:435. Општи пуномоћник учествује у судским предметима и може да поставља питања странкама, након чега израђује своје мишљење. Иако мишљење општег пуномоћника није обавезујуће за Суд правде ЕУ нити за судове у државама чланицама, његови закључци се често узимају у обзир и указују како би пресуда Суда правде ЕУ требало да гласи. Видети: Rafał Mańko, Role

Позивањем на члан 273. ПДВ Директиве, односно на потребу превенције пореске евазије и правилне наплате ПДВ-а, као и проширењем обима примене наведене Директиве, Суд правде ЕУ својим одлукама може утицати на правну сигурност и извесност.⁴ Наиме, пресуда коју ћемо детаљније анализирати, отвара могућност да се примене антиевазионе мере из ПДВ Директиве у ширем обиму. На пример, ПДВ Директива и Суд правде ЕУ постављају одређена ограничења у вези са применом правила о тржишним ценама како се не би утицало на основни принцип ПДВ-а, конкретно на начело субјективне вредности накнаде.⁵ Међутим, Суду правде ЕУ није страна да своју вишегодишњу судску праксу поводом истог питања промени у једној пресуди, као што се десило 2019. године у случају *Danish Cases*.⁶ Имајући у виду да је Суд правде ЕУ у предмету *MC Case* заузео став да је могуће проширити обим примене одредаба ПДВ Директиве позивањем на члан 273, као и да се на основу таквог поступања може закључити да суд није конзистентан поводом својих одлука о истом питању, може се десити да у наредном периоду Суд правде ЕУ такође прошири обим примене ПДВ Директиве, без обзира на претходно утврђена ограничења.

of Advocates General at the CJEU, <https://www.statewatch.org/media/documents/news/2019/oct/ep-briuefing-a-g-cjeu.pdf>, 29.6.2024.

⁴ У литератури се могу наћи изрази попут избегавање плаћања пореза, пореска евазија, пореска утаја и сл. За сврху овог рада, аутори ће користити термин „евазија” како би означили пореску утају као кривично дело. За разлику између термина избегавања плаћања пореза које не чини кривично дело и евазије, тј. утаје пореза видети: Živković, Lidija, „O rešenjima koje donosi predlog unshell Direktive”, *Strani pravni život* 66 (4), 2022, стр. 371; Kostić, Jelena, Pavlović, Zoran, „Poreski delikti u zakonodavstvu Savezne Republike Nemačke”, *Strani pravni život* 64 (1), 2020; Buettner, Thiess, Tassi, Annalisa, VAT fraud and reverse charge: empirical evidence from VAT return data, *International Tax and Public Finance* 30 (3), 2023; Brockmeyer, Anne, *et al.*, Does the Value-Added Tax Add Value? Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries, *Journal of Economic Perspectives* 38 (1), 2024, pp. 121–122; Mascagni1, Giulia, *et al.*, The VAT in practice: equity, enforcement, and complexity, *International Tax and Public Finance* 30 (2), 2023, pp. 540–541.

⁵ Начело субјективне вредности накнаде подразумева да се опорезиви износ састоји од субјективног, а не објективног износа који неко лице прима или треба да прими, зато што ПДВ погађа реалне расходе које неко лице има како би обезбедило своју потрошњу. Видети: Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, sixth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2012, стр. 348; Милош Милошевић, *Незаконита евазија пореза на додату вредност*, Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за издаваштво, Београд, 2014, стр. 33.

То би могло да допринесе угрожавању правне сигурности. У раду се бавимо анализом усклађености пресуде Суда правде ЕУ у предмету *MC Case* из 2021. године, са основним карактеристикама ПДВ-а на нивоу ЕУ, као и анализом њеног утицаја на начело правне сигурности. Први део рада посвећен је дефиницији ПДВ обвезника у европском законодавству, а која је садржана у ПДВ Директиви. На тај начин настојали смо да укажемо на ограниченост примене такве дефиниције. У другом делу рада бавимо се анализом садржаја пресуде у предмету *MC Case*, док применом правно-догматског метода анализирамо и одредбу члана 273. ПДВ Директиве, а која је Суду правде ЕУ представљала основ за доношење одлуке у наведеном предмету. Трећи део рада посвећен је анализи усклађености наведене пресуде са основним карактеристикама ПДВ система ЕУ. На основу оваквог приступа и применом наведене методологије желели смо да укажемо на потребу заштите начела правне сигурности, имајући у виду став Суда правде ЕУ изражен у пресуди из 2021. године.

2) ПОЈАМ ПДВ ОБВЕЗНИКА У ЕВРОПСКОМ ЗАКОНОДАВСТВУ

Члан 2. ПДВ Директиве прописује да се опорезују испоруке уз накнаду од стране пореског обвезника у оквиру територије државе чланице.⁷ Даље, чланом 9. ПДВ Директиве предвиђено је да порески обвезник може бити само особа која самостално врши било коју делатност, на било којем месту, а без обзира на сврху или резултате те делатности.⁸ Порески обвезник према наведеној дефиницији може бити регистрован и као обвезник ПДВ-а, а исто решење постоји и у Закону о порезу на додату вредност Републике Србије.⁹ ПДВ у

⁶ Joined Cases C-116/16 and C-117/16, *Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps*, 26.2.2019, ECLI:EU:C:2019:135, Court of Justice of European union; Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, *N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet*, 26.2.2019, ECLI:EU:C:2019:134, Court of Justice of European union. Суд правде ЕУ је у овом случају, између осталог, навео да принцип забране злоупотребе права ЕУ може имати директно дејство и у домену директних пореза, а што је супротно претходно установљеној пракси овог суда.

⁷ Council Directive 2006/112/EC, чл. 2 ст. 1.

⁸ *Ibid.*, чл. 9.

⁹ Council Directive 2006/112/EC, чл. 21; „Закон о порезу на додату вредност”, чл. 3, 8 и 38, *Службени гласник РС* бр. 84/2004, 86/2004 - испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012,

европском законодавству предвиђа и изузетке попут правних лица која нису порески обвезници, али су идентификовани за сврху плаћања ПДВ-а.¹⁰ Дакле, да би се неко лице квалификовало као порески обвезник за сврху ПДВ-а, потребно је да задовољи услове у погледу постојања самосталности, обављања промета добара и услуга у оквиру вршења делатности, и да таква делатност постоји као трајна активност.¹¹ Уколико лице поменуто услове кумулативно не испуњава, не може се сматрати да је ПДВ обвезник.¹² Под појмом самосталности подразумева се да лице обавља делатност за сопствени рачун и на сопствену одговорност, па тако запослено лице не обавља делатност самостално већ у име и корист свог послодавца.¹³ Делатност подразумева искључиво континуирану економску активност.¹⁴

3) ПРЕВЕНЦИЈА ЕВАЗИЈЕ ПДВ-А И ИСПРАВНА НАПЛАТА ПОРЕЗА КАО РАЗЛОГ ПРОШИРЕЊА ОБИМА ПРИМЕНЕ ОДРЕДАБА ПДВ ДИРЕКТИВЕ

Обим примене одредаба ПДВ Директиве не може се начелно проширити. Међутим, према члану 273. ПДВ Директиве, државе чланице ЕУ могу да пропишу и друге обавезе које сматрају потребним како би се осигурала правилна наплата ПДВ-а и спречила евазија овог пореског облика.¹⁵ У случају *MC case* из 2021. године, Суд правде ЕУ позвао се на поменути члан где је одредба о заједничкој и солидарној обавези први пут примењена на лице које није ПДВ обвезник, односно на лице које

108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 5/2015 - усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020 и 138/2022.

¹⁰ Council Directive 2006/112/EC, чл. 214.

¹¹ Igor Tatić *et al.*, *Knjiga o porezu na dodatu vrednost*, ur. Igor Tatić, Poreska kancelarija Tatić doo., Beograd, 2021, стр. 214.

¹² *Ibid.*

¹³ *Ibid.*, стр. 215; Council Directive 2006/112/EC, чл. 10.

¹⁴ *Ibid.*, стр. 218; *Ibid.*, чл. 9 ст. 1. С обзиром на то да се исто захтева и у домаћем ПДВ законодавству, најбољи пример континуиране економске активности може се видети у мишљењу Министарства финансија број 413-00-00119/2017-04, од 7.6.2017, Билтен Министарства финансија, број 6, година 2017, стр. 87–97.

¹⁵ Council Directive 2006/112/EC, чл. 273.

није испуњавало кумулативне услове из дефиниције предвиђене одредбама ПДВ Директиве, а такође није било обухваћено изузецима прописаним ПДВ Директивом.¹⁶ Како бисмо боље разумели основ на којем је Суд правде ЕУ засновао своју одлуку, изложићемо укратко чињенице из предмета *MC Case*.¹⁷ У наведеном предмету лице које није било ПДВ обвезник било је директор компаније која је дуговала порез, укључујући и ПДВ, пореским властима у Бугарској. Иако је компанија имала пореске дугове, директор је себи и својој супрузи пребацио одређена новчана средства са рачуна компаније на приватне рачуне тврдећи да је разлог трансфера повећање плате. Међутим, пореске власти у Бугарској су сматрале да је на основу бугарског домаћег права директор компаније заједнички и солидарно одговоран за дуговање на име пореза на додату вредност које је компанија имала према држави. Суд правде ЕУ је у конкретном предмету донео врло упитну прелиминарну пресуду, која је била у потпуности супротна од мишљења општег пуномоћника.¹⁸ Наиме, суд је у својој одлуци првенствено навео да, читајући чланове 2. и 273. ПДВ Директиве заједно са члановима 4(3) Уговора о Европској унији, као и 325 (1) Уговора о функционисању ЕУ, државе чланице имају обавезу да предузму све одговарајуће законодавне и административне мере како би се обезбедила правилна наплата ПДВ-а и спречила евазија.¹⁹ Суд је даље утврдио да одредба о

¹⁶ *Ibid.*, чл. 205; одредба о заједничкој и солидарној пореској обавези заправо представља антиевазионо средство код специфичних трансакција. За Табелу имплементираног члана 205. ПДВ Директиве у државама чланицама ЕУ на основу које се може видети антиевазиона природа поменути одредбе видети: Fabiola Annacondia ed., *EU VAT Compass 2022/23*, IBFD, Amsterdam, 2022, стр. 973–977; Annacondia ed., *EU VAT Compass 2022/23*, IBFD, Amsterdam, 2022, стр. 973–977.

C-1/21, *MC v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.

¹⁷ Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, volume 1: Introduction to European VAT, IBFD, Amsterdam, 2024, стр. 752.

¹⁸ Opinion of AG Juliane Kokott in Case C-1/21, *MC v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.

¹⁹ Treaty on European Union (TEU), OJ C 191, 29.7.1992, para. 4 ст. 3: „У складу са принципом искрене сарадње, Унија и државе чланице ће, у пуном међусобном поштовању, помагати једна другој у обављању задатака који произлазе из Уговора”. Видети: Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), OJ C 326, 26.10.2012, para. 325 ст. 1: „Унија и државе чланице ће се борити против превара и свих других

заједничкој и солидарној одговорности из бугарског закона јесте у складу са претходно наведеним члановима.²⁰ Чињеница да лице које је заједнички или солидарно одговорно за неплаћени ПДВ, заправо није ПДВ обвезник, није била од значаја за примену правила о секундарној одговорности. Дакле, Суд правде ЕУ закључио је да је одредба о заједничкој и солидарној одговорности у виду антиевазивне мере у бугарском законодавству испуњавала услове из члана 273. ПДВ Директиве, па се стога обим примене одредаба Директиве могао проширити и на лица која нису ПДВ обвезници у смислу чланова 2. и 9. наведене Директиве.²¹ Према нашем мишљењу наведена пресуда није усклађена са основним принципима ПДВ система ЕУ.

4) (НЕ)УСКЛАЂЕНОСТ ПРЕСУДЕ СУДА ПРАВДЕ ЕУ СА ОСНОВНИМ ПРИНЦИПИМА ПДВ СИСТЕМА ЕУ

У Предмету *MC Case* општа пуномоћница сматрала је да ПДВ Директива регулише материјално право у области ПДВ-а, односно настанак ПДВ дуга од стране лица која су ПДВ обвезници.²² Даље је навела да према члановима 2. и 9. ПДВ Директиве, порески обвезници могу бити искључиво лица која самостално обављају економску делатност, па се стога наведене одредбе Директиве не примењују на запослена лица, тј. у конкретном случају директоре компанија.²³ Такође, ПДВ Директива искључиво наводи да запослена лица не врше економску делатност самостално, што их не квалификује као обвезнике плаћања ПДВ-а.²⁴ Дакле, уколико недостаје један од елемената неопходан да би се лице сматрало ПДВ обвезником, а што је у

незаконитих активности које утичу на финансијске интересе Уније кроз мере које ће бити предузете у складу са овим чланом, које ће деловати као одвраћање и пружати ефикасну заштиту у државама чланицама, као и у свим институцијама, телима, канцеларијама и агенцијама Уније”; *Case C-1/21, MC v Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika’ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, para. 56–57.

²⁰ Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, op. cit., стр. 796.

²¹ *Ibid.*

²² Opinion of AG Juliane Kokott in *Case C-1/21, MC v Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika’ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, para. 55.

²³ *Ibid.*

²⁴ Council Directive 2006/112/EC, чл. 10.

конкретном случају самосталност у обављању економске делатности, на то лице се не би могле применити одредбе ПДВ Директиве, осим уколико самим одредбама није прописан неки изузетак који дозвољава њихову примену и у тим случајевима. Према мишљењу опште пуномоћнице уколико обим примене одредаба ПДВ Директиве не обухвата лица која нису ПДВ обвезници, не може да се сматра да члан 273. ПДВ Директиве дозвољава државама чланицама да одређују посебне, додатне, или друге обавезе за лица која претходно нису била обухваћена ПДВ Директивом, само зато што то такође служи правилној наплати ПДВ-а и спречавању пореске евазије.²⁵ Осим тога, поменути члан Директиве наводи да се мора имати у виду једнак третман домаћих и интра-кунитарних трансакција између пореских обвезника, а што нас наводи на закључак да се ова одредба о превенцији евазије и наплати ПДВ-а заправо ограничава искључиво на ПДВ обвезнике. Проширење обавеза на основу Члана 273. у најбољем случају могуће је искључиво у односу на лица која су, иако нису ПДВ обвезници, ипак обухваћена одредбама ПДВ Директиве у виду изузетака на које се њене одредбе примењују.²⁶ То су нпр. правна лица, која нису порески обвезници али су обухваћена ПДВ Директивом и самим тиме могу постати обвезници плаћања ПДВ-а.²⁷ Дакле, сматрамо да уколико наведена Директива не прописује изузетак, не може се проширити обим примене њених одредаба и на остала лица која нису ПДВ обвезници. Сматрамо да не би требало мењати основне принципе ПДВ система на нивоу ЕУ, само зато што то такође служи правилној наплати ПДВ-а и спречавању пореске евазије. Један од таквих примера можемо видети и код примене принципа обрнуте наплате, а који служи да спречи евазију ПДВ-а са фантомским фирмама у „рингишпил” трансакцијама.²⁸ Наиме,

²⁵ Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, op. cit., стр. 797.

²⁶ Opinion of AG Juliane Kokott in Case C-1/21, *MC v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlennie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, para. 58.

²⁷ Council Directive 2006/112/EC, чл. 197, ст. 1, тч. б; Opinion of AG Juliane Kokott in Case C-1/21, *MC v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlennie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, para. 58.

²⁸ Принцип обрнуте наплате подразумева да ПДВ дуг не плаћа испоручилац добара или услуга, већ прималац истих. Више о принципу обрнуте наплате видети: Милош Милошевић, *Незаконита евазија пореза на додату вредност*, op. cit., стр. 214; Више о фантомским фирмама и рингишпил трансакцијама видети: Marius-Cristian Frunza, *Value added tax fraud*, Routledge, London and New York, 2020, стр. 6.

1994. године одржана је јавна дебата где је стручњак пореског права Гунтер Аман (*Günter Aman*) предложио комплетну измену ПДВ система на нивоу ЕУ, где би се примењивао принцип обрнуте наплате у ширем обиму од оног који је предвиђен ПДВ Директивом, а у циљу превенције масовне евазије ПДВ-а на нивоу ЕУ.²⁹ Међутим, тај предлог је одбијен, јер би његово прихватање заправо значило прелазак са опорезивања према принципу фракционе наплате на систем опорезивања у малопродаји, а што би у потпуности променило основне принципе ПДВ-а као пореског облика.³⁰ Дакле, ЕУ није желела да мења у потпуности ПДВ систем у циљу превенције масовне евазије пореза на додату вредност.

5) ЕФЕКТИ ПОЗИВАЊА НА ЧЛАН 273. ПДВ ДИРЕКТИВЕ И УТИЦАЈ НА ПРАВНУ СИГУРНОСТ

Сматрамо да се позивањем на примену члана 273. ПДВ Директиве, у циљу утицаја на обим примене њених одредаба супротно принципима ПДВ система, на нивоу ЕУ може нарушити правна сигурност. Пре свега, потребно је указати на чињеницу да Суд правде ЕУ није конзистентан у својим одлукама поводом суштински истих питања. Наиме, у судској пракси наведеног суда, због злоупотребе ПДВ-а уведен је наднационални обавезујући принцип забране злоупотребе права ЕУ са директним дејством у области ПДВ-а.³¹ У домену директних пореза, Суд правде ЕУ је у својим одлукама у континуитету доносио одлуке где поменути принцип није имао директно дејство.³² Међутим, 2019.

²⁹ Милош Милошевић, *Незаконита евазија пореза на додату вредност, op. cit.*, стр. 214.

³⁰ *Ibid.* Принцип фракционе наплате подразумева да се опорезује свака испорука у ланцу промета, али само према додатој вредности уколико не постоји ослобођење од опорезивања ПДВ-а. Опорезивање у малопродаји (*retail sales tax*) подразумева опорезивање последње трансакције у ланцу промета, и то не према додатој вредности већ према бруто вредности испоруке. Видети: Stephen C. Smith, Michael Keen, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* Working Paper No. 2007/031, International monetary Fund, 2007, стр. 24.

³¹ C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, 21.2.2006, ECLI:EU:C:2006:121.

³² C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, 14.12.2000, ECLI:EU:C:2000:695, Court of Justice of European union; C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, 12.9.2006, ECLI:EU:C:2006:544, Court of Justice of European union; C-321/05, *Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet*, 5.7.2007, ECLI:EU:C:2007:408, Court of Justice of European union.

године уведено је директно дејство овог принципа и у сфери директних пореза у познатим повезаним случајевима *Danish cases*.³³ Дакле, суд је показао да континуирана пракса по питању примене одређених ограничења (у конкретном примеру да поменути принцип нема директно дејство) може бити прекинута. Према томе, сасвим је могуће да Суд правде ЕУ у наредним годинама и за остале антиевазционе мере прошири обим примене одредаба ПДВ Директиве, супротно ограничењима која су њом предвиђена или у ранијој судској пракси. На пример, правило о тржишним ценама наводи да се уместо реално примљене накнаде, или накнаде која треба да се прими, мора применити тржишна или набавна цена у тачно одређеним ситуацијама и само између повезаних лица.³⁴ Суд правде ЕУ је поставио додатна ограничења наводећи да су поменуте ситуације искључиве и да само тада може доћи до евазије ПДВ-а.³⁵ Аутори постављају питање – уколико до евазије дође између неповезаних лица, или се утврди да је у ситуацији која није прописана одредбама ПДВ Директиве ипак дошло до евазије, да ли се обим примене њених одредаба може проширити позивањем на члан 273. исте Директиве? С обзиром на то да је Суд правде ЕУ у предмету *MC Case* показао да је могуће проширити обим примене одредаба ПДВ Директиве позивањем на члан 273, и да суд није конзистентан поводом својих одлука о истом питању, то нас наводи на закључак да би Суд правде ЕУ у будућности могао да обим примене одредаба ПДВ Директиве проширује, без обзира на претходно утврђена ограничења. Додатно, у случају са правилом о тржишним ценама, уколико би се исто проширило супротно ограничењима, такође би се угрозио и основни принцип ПДВ система ЕУ, а то је начело субјективне вредности накнаде. Таква пракса може угрозити правну сигурност, јер у случају позивања на члан 273. ПДВ Директиве не би се знала граница и ограничење проширења обима примене њених одредаба. Такође, основни принципи на којима почива ПДВ систем ЕУ били би угрожени.

³³ Joined Cases C-116/16 and C-117/16, *Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps*; Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, *N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet*, 26.2.2019, ECLI:EU:C:2019:134.

³⁴ Council Directive 2006/112/EC, чл. 80.

³⁵ Joined Cases C-621/10 and C-129/11, *Balkan and Sea Properties ADSITS and Provadinvest OOD v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2012:248, Court of Justice of European Union, para. 45–46.

6) ИЗВОРИ

- Annacondia, Fabiola ed., *EU VAT Compass 2022/23*, IBFD, Amsterdam, 2022.
- Buettner, Thiess, Tassi, Annalisa, VAT fraud and reverse charge: empirical evidence from VAT return data, *International Tax and Public Finance* 30 (3), 2023.
- Brockmeyer, Anne, *et al.*, Does the Value-Added Tax Add Value? Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries, *Journal of Economic Perspectives* 38 (1), 2024.
- Frunza, Marius-Cristian, *Value added tax fraud*, Routledge, London and New York, 2020.
- Kostić, Jelena, Pavlović, Zorana, „Poreski delikti u zakonodavstvu Savezne Republike Nemačke”, *Strani pravni život* 64 (1), 2020.
- Милошевић, Милош, Незаконита евазија пореза на додату вредност, Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за издаваштво, Београд, 2014.
- Mascagni¹, Giulia, *et al.*, The VAT in practice: equity, enforcement, and complexity, *International Tax and Public Finance* 30 (2), 2023.
- Smith, Stephen, Keen, Michael, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, Working Paper No. 2007/031, International monetary Fund, 2007.
- Terra, Ben, Wattel, Peter, *European Tax Law*, sixth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2012.
- Tatić, Igor *et al.*, *Knjiga o porezu na dodatu vrednost*, ur. Igor Tatić, Poreska kancelarija Tatić doo., Beograd, 2021.
- Terra, Ben, Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, volume 1: Introduction to European VAT, IBFD, Amsterdam, 2024.
- Živković, Lidija, „O rešenjima koje donosi predlog unshell Direktive”, *Strani pravni život* 66 (4), 2022.

7) ЗНАЧАЈ ЗА РЕПУБЛИКУ СРБИЈУ

ПДВ Директива има јасно дефинисан обим примене својих одредаба. Њом је прописано ко се може сматрати обвезником ПДВ-а, уз навођење изузетака када лица која нису порески обвезници ипак могу бити идентификована као обвезници плаћања пореза на додату вредност.

Међутим, Суд правде ЕУ у својој пресуди у предмету *MC Case* из 2021. године, навео је да у случају потребе превенције пореске евазије и правилне наплате ПДВ-а, обим примене одредаба Директиве, у складу са њеним чланом 273, може бити проширен на лица која по дефиницији не испуњавају услове да буду ПДВ обвезници и за која према одредбама наведене Директиве нису предвиђени никакви изузеци, како би се и на њих примењивале њене одредбе. Међутим, наведена пресуда Суда правде ЕУ из више разлога није усклађена са одредбама ПДВ Директиве. Пре свега, одредбе наведене Директиве не примењују се на запослена лица и она не предвиђа одступање од основних карактеристика ПДВ обвезника. Члан 273. ПДВ Директиве могао би се једино користити као основ за примену антиевизионих мера за лица која нису ПДВ обвезници, али су обухваћени њеним обимом и самим тиме могу бити идентификовани за плаћање ПДВ-а. Такође, ПДВ наведена Директива конкретно наводи да запослена лица не испуњавају услов самосталности у обављању делатности. Уколико се претходно наведено узме у обзир, можемо закључити да пресуда Суда правде ЕУ у предмету *MC Case* није усклађена са дефиницијом ПДВ обвезника из ПДВ Директиве. Осим тога, наведена пресуда може имати утицај на угрожавање правне сигурности”. Континуирана дугогодишња пракса Суда правде ЕУ из претходних година потпуно је измењена поводом питања директног утицаја општег принципа забране злоупотребе права у једној одлуци. Уколико наведену чињеницу узмемо у обзир, а имајући у виду пресуду суда у предмету *MC Case*, а у којој је заузет став да се обим примене одредаба ПДВ Директиве позивањем на потребу превенције пореске евазије и правилну наплату ПДВ може проширити, могло би се очекивати и да би Суд правде ЕУ у новијим пресудама могао да преокрене судску праксу у другом смеру. Према томе, сматрамо да је позивањем на потребу превенције евазије и правилну наплату ПДВ-а, односно на члан 273. Директиве, сасвим могуће очекивати у будућој пракси Суда правде ЕУ да се антиевизионе мере примењују у обиму ширем од оног што предвиђа ПДВ Директива или претходно установљена пракса истог суда. Аутори су навели пример са антиевизионом мером правила о тржишним ценама, где ПДВ Директива, као и Суд правде ЕУ, постављају ограничења у њеној примени како би се сачувао основни принцип ПДВ система ЕУ, а то је начело субјективне вредности накнаде. Па тако, уколико би се применом члана 273. ПДВ Директиве поменута ограничења правила о тржишним ценама занемарила, принцип субјективне вредности накнаде, као основни принцип наведеног система, био би угрожен. Таква пракса може угрозити

правну сигурност, јер у случају позивања на члан 273. ПДВ Директиве, не би се знала граница даљег проширивања обима примене одредаба Директиве. Према томе, основни принципи на којима почива ПДВ систем ЕУ били би угрожени. Стога сматрамо да би било веома целисходно за Републику Србију да испрати праксу Суда правде ЕУ, нарочито у погледу постављања граница до којих је могуће проширити обим примене одредаба ПДВ Директиве позивањем на њен члан 273, јер би тако било могуће и на унутрашњем плану одредити правце усклађивања правне праксе пореског права са основним правцима развоја на нивоу ЕУ, што би допринело остваривању правне сигурности и извесности.

VAT EVASION AS A REASON FOR EXPANDING THE SCOPE OF APPLICATION OF VAT DIRECTIVE

Miloš VASOVIĆ, Jelena KOSTIĆ*

Abstract: The Directives of the European Union (EU) prescribe to which persons and to what extent their provisions are applied. However, in 2021, the Court of Justice of the EU passed a judgement which extended the scope of the Directive on the common system of value added tax in the case of the application of joint and several tax obligations as an anti-evasion measure to persons who are not liable to pay VAT, which is not in accordance with the provisions of the said Directive. As a reason for making such a decision, the Court cited the need to prevent tax evasion and protect fiscal interests, referring to Article 273 of the Directive on the Common Value Added Tax System. The goal of this research is to analyse the compliance of the aforementioned judgement with the basic characteristics of VAT at the EU level and its impact on future cases in the context of legal security and certainty. The authors use legal-dogmatic and content analysis methods in this research with special reference to the analysis of judgements of the EU Court of Justice.

Keywords: VAT, legal certainty, Directive on the common system of value-added tax, VAT evasion, CJEU case law.

* Institute of Comparative Law, Belgrade. E-mails: m.vasovic@iup.rs; ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0007-4218-3350>; j.kostic@iup.rs; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-6032-3045>.