

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Милош С. Милошевић

НЕЗАКОНИТА ЕВАЗИЈА
ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

докторска дисертација

Београд, 2012

II Порез на додату вредност у Србији и његова обележја

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

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

Укратко, порез на додату вредност у Србији је:

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

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

⁸⁹ Вид.: чл. 3 ЗПДВ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁹⁶ Вид.: чл. 1, ст. 2 ЗПДВ.

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

⁹⁸ Вид.: чл. 27 ЗПДВ.

⁹⁹ Вид.: чл. 28, ст. 1 ЗПДВ.

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

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

Коначно, порез на додату вредност у Србији је:

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

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

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

¹⁰² Вид.: чл. 28, ст. 1 и 3 ЗПДВ.

¹⁰³ Вид.: чл. 16 ЗПДВ.

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

¹⁰⁵ Вид.: чл. 23 ЗПДВ.

ДЕО ТРЕЋИ

СИСТЕМСКА ПОДЛОЖНОСТ ВЛАДАЈУЋЕГ КОНЦЕПТА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ НЕЗАКОНИТОЈ ЕВАЗИЈИ

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

I Недостаци опорезивања у земљи одредишта промета

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

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

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

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

II Ограничења „потрошног типа“ пореза на додатну вредност

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

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

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

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

III Мане опорезивања према принципу фактурисане реализације

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

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

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

³⁵⁴ Вид.: горе, стр. 128.

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

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

IV Недостаци индиректног утврђивања додате вредности

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

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

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

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

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

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

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

V Изузеци од општег режима опорезивања

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

³⁵⁷ Вид.: Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, стр. 786. и 787.

³⁵⁸ На примеру методе одузимања, вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 14.

³⁵⁹ Вид.: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 786-788.

³⁶⁰ О ретким примерима примене директне методе у упоредној пракси, вид.: Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *op. cit.*, стр. 20.

далеко мањи број ослобођења од опорезивања.³⁶¹ Такође, примењује се и само једна (стандардна) стопа у висини од 15% на све облике промета.³⁶²

³⁶¹ Вид.: Alan Schenk, Oliver Oldman, **Value Added Tax, A Comparative Approach**, Cambridge University Press, Cambridge 2007, стр. 69.

³⁶² Вид.: David White, Eugen Trombitas, **New Zealand National report**, стр. 42. и 45. презентације у оквиру конференције: „Improving VAT/GST – Designing a simple and fraud-proof tax system”, Vienna 29.2.-2.3.2012. године.

V Неосновано истицање претходног пореза

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

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

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

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

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

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

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

2. Коришћење лажних фактура

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Новоосновани обвезници

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Злоупотреба инструмента ПДВ надокнаде

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

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

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

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

¹⁶⁵ Вид.: чл. 34, ст. 1-4 ЗПДВ.

¹⁶⁶ Упоред.: горе, фуснота 164.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI Непријављивање оствареног промета

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

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

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

1. Потпуно непријављивање промета

1.1. Неподношење пореске пријаве

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

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

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

¹⁷⁷ Вид.: чл. 48, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

¹⁷⁸ Вид.: чл. 50, ст. 2 ЗПДВ.

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

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

1.2. Неподношење евиденционе пријаве

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

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

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

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

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

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

1.3. Фантомска предузећа

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

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

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

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

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

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

2. Делимично непријављивање промета

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

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

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

¹⁸⁶ Вид.: *ibid.*, стр. 5.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.3. Непријављивање сопствене потрошње

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

¹⁹² Вид.: *ibid.*, стр. 312.

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

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

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

2.4. Остали фактори ризика

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

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

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

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

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

2.4.2. Одсуство „уредне“ евиденције оствареног промета

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁰⁰ Вид.: *ibid.*, стр. 175.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4.3. Непостојање „комплетне и уредне“ документације

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

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

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

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

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

VII Коришћење изузетака од стандардног режима опорезивања

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

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

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

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

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

VIII Интра-комунитарни евазиони облици

1. „Рингишпил“ трансакције

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

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

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

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

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

1.1. Размeре евазије

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

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

²³² Вид.: горе, фуснота 36.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

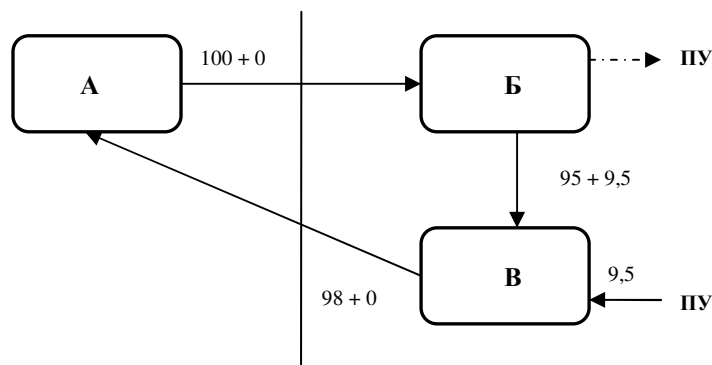
Европски систем пореза на додату вредност карактерише принцип дестинације који, да се подсетимо, у пракси подразумева да је интра-комунитарна испорука ослобођена са правом на одбитак претходног пореза, док је кореспондирајућа набавка опорезива у земљи дестинације добра. Укидање физичких граничних (царинских)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

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

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

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

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

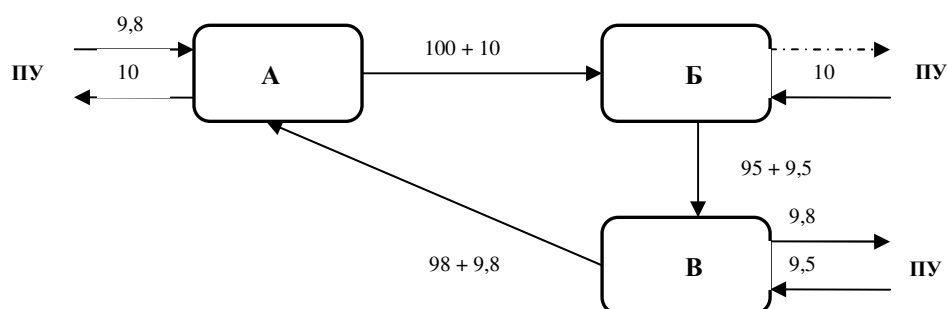


Слика 4. Пример једноставне интра-комунитарне „рингишпил“ трансакције

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

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

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



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

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

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

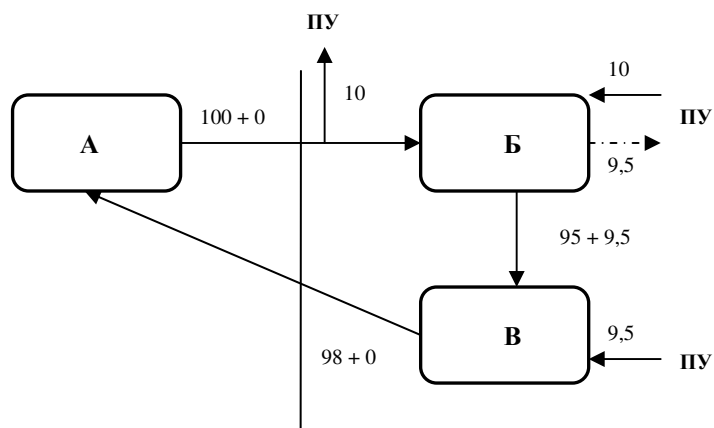
²⁴⁴ Вид. другачије: Martin Kemper, **Umsatzsteuerkarussellbetrug: Organisierte Kriminalität und ihre wirtschaftlichen Zusammenhänge**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2005, стр. 3, фуснота 13. Исти аутор једнако образлаже због чега је неопходно да фантомско предузеће буде *први* купац робе пореклом из друге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

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

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

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

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

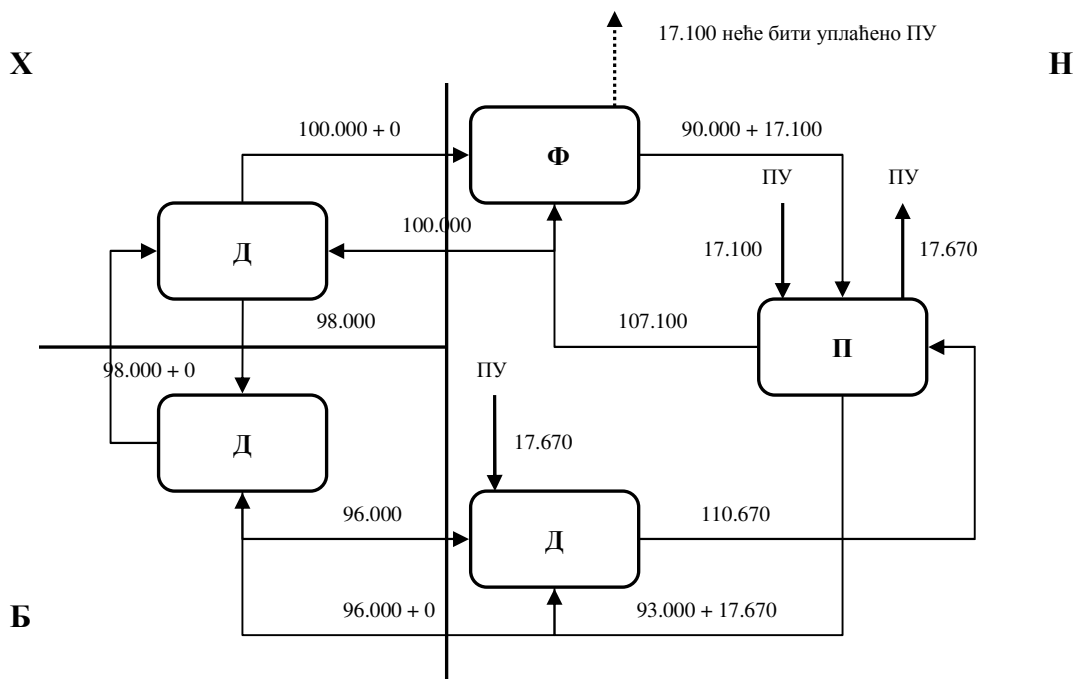


Слика 6. Пример „рингишпил“ трансакције који укључује две државе ван Европске уније

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

1.3. Лукративни потенцијал „рингишпил“ трансакција

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

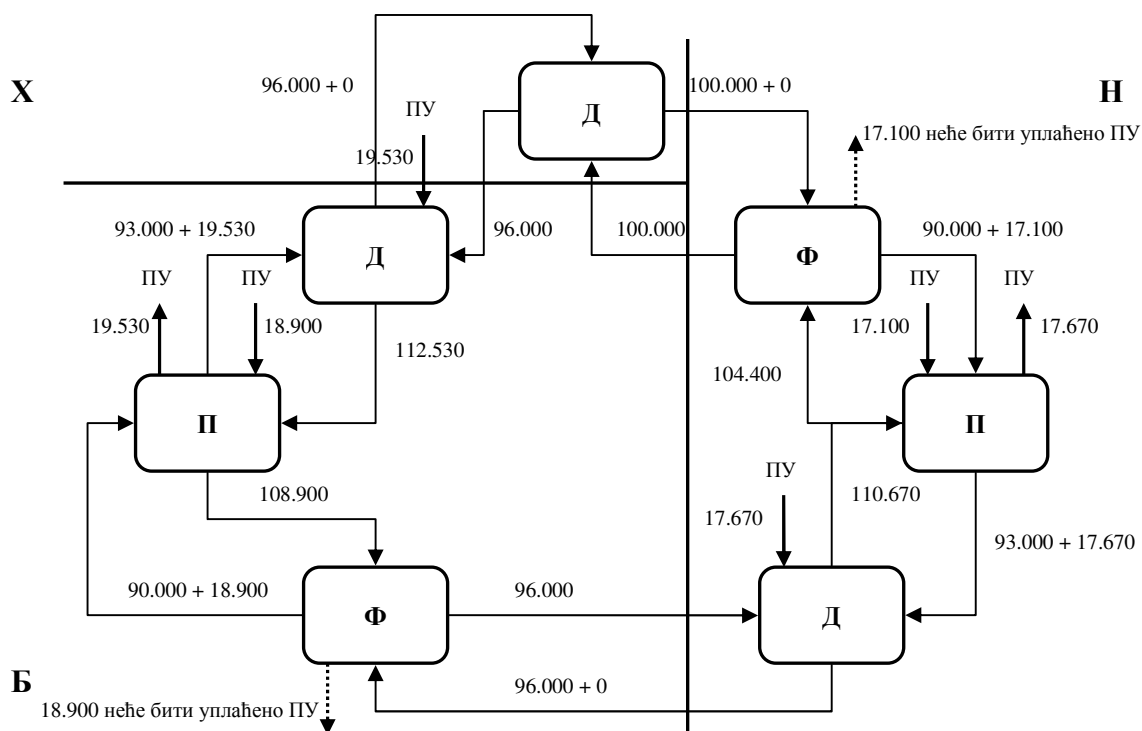


Слика 7. „Рингишпил“ трансакција са једним фантомским предузећем

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

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

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



Слика 8. „Рингишпил“ трансакција са два фантомска предузећа

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

1.4. Уобичајене стратегије за „маскирање“ преварне трансакције

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

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

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

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

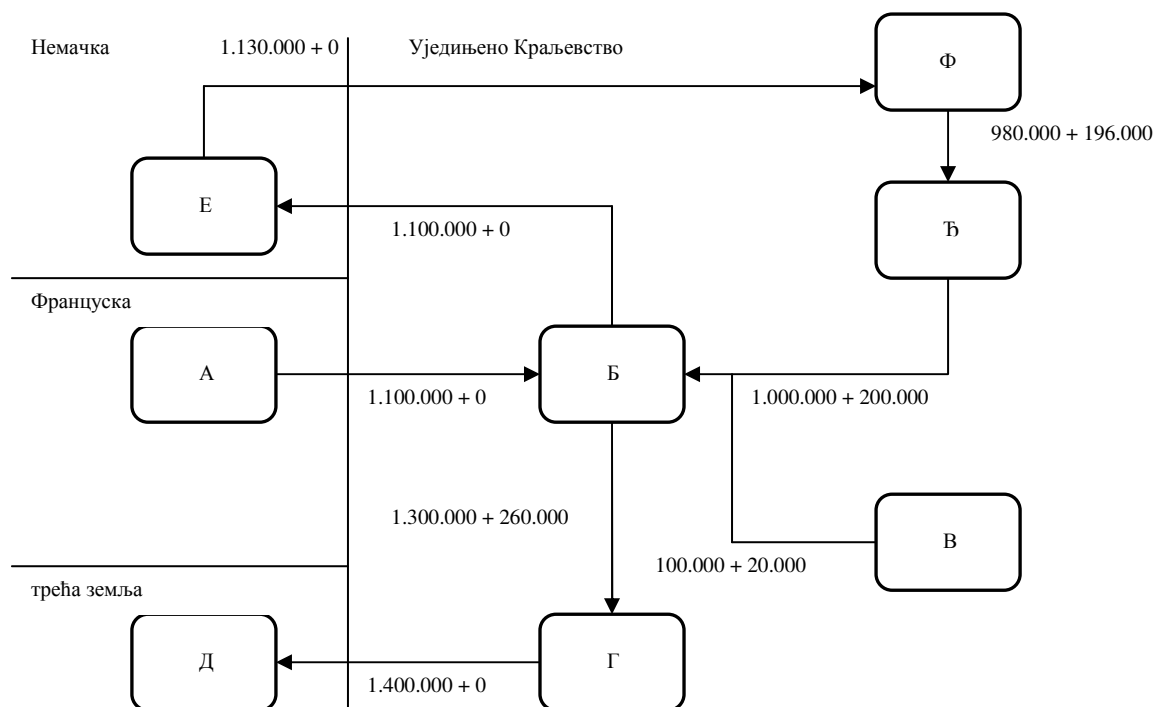
²⁴⁸ Тако се „рингишпил“ трансакције доводе у везу са руском и италијанском (Ndrangheta) мафијом, вид.: Richard T. Ainsworth, **VAT Fraud – Technological Solutions**, стр. 3.

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

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

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

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



Слика 9. Пример компликоване „рингишпил“ трансакције

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.5. Учесници „рингишпил“ трансакција

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Перач (*buffer company*)

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

- Дистрибутер (*distributor*)

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

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

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

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

1.6. Предмет „рингишпил“ трансакција

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.7. Интересна подлога за организовање „рингишпил“ трансакција

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

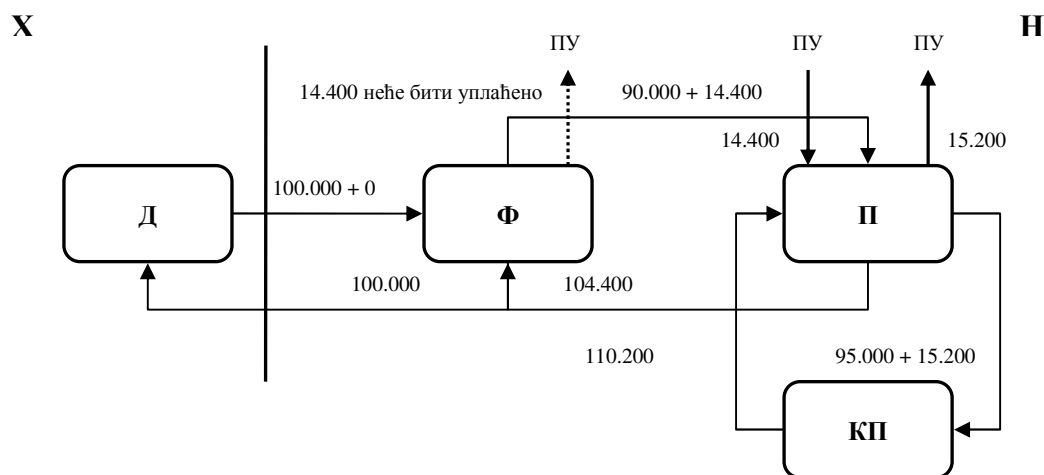
²⁷⁷ Вид.: Martin Kemper, *op. cit.*, стр. 3.

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

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

2. „Ланчане“ трансакције

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



Слика 10. Пример интра-комунитарне „ланчане“ трансакције

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Х Сива економија

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

1. Дефиниција „сиве економије“

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

²⁹² Вид.: *ibid.*, стр. 24.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Главни узрочници „сиве економије“

2.1. Забране које намеће правни поредак

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

2.2. Порези и доприноси за социјално осигурање

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

2.3. Правила предвиђена правним поретком

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

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

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

2.4. Квалитет јавног сектора и проблем „зачараног круга“

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

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

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

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

³⁰¹ Вид.: *ibid.*, стр. 7-8.

³⁰² Вид.: *ibid.*, стр. 7.

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

2.5. Опште стање привреде

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

3. Размере „сиве економије“

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

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

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

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

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

4.1. Илегалне делатности

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

4.1.1. Начело фактицитета (чл. 9 ЗПППА)

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

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

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

³⁰⁶ Вид.: чл. 9, ст. 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, „Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11 и 2/12.

³⁰⁷ Упоред.: чл. 9, ст. 1 ЗПППА.

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

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

4.1.2. Јуриспруденција Европског суда правде

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

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

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

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

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

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

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

³¹⁰ [1998] ECR I- 3257.

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

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

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

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

³¹² [1998] ECR I-3369.

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

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

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

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

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

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

³¹⁴ [1993] ECR I-4677.

³¹⁵ [1988] ECR 3655.

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

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

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

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

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

³¹⁶ [1984] ECR 1177.

³¹⁷ [1988] ECR 3627.

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

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

³¹⁸ [1990] ECR I-4477.

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

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

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

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

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

4.2.1. Делимична евазија пореза на додатну вредност

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

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

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

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

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

- 0,1711 динара пореза на зараде³²²
- 0,2553 динара доприноса за обавезно социјално осигурање из зараде (на терет запосленог)³²³
- 0,2553 динара доприноса за обавезно социјално осигурање на зараду (на терет послодавца)³²⁴

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

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

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

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

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

4.2.2. Потпуна евазија пореза на додату вредност

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

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

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

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

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

- радне посете;⁴⁴⁹
- обуке;⁴⁵⁰
- остале активности неопходне за остваривање циљева из програма.⁴⁵¹

2. Правна помоћ у пореским стварима према ЗПППА

Опште одредбе о пружању правне помоћи у управним стварима садржане су у Закону о општем управном поступку.⁴⁵² У ЗПППА наилазимо на посебне одредбе

⁴⁴⁸ Вид.: чл. 8 Одлуке 1482/2007/ЕС. Више о појму семинара и његовој организацији, вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_sem_en.pdf, [30.1.2012.]. Када је реч о радним групама, вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_pgg_en.pdf, [30.1.2012.].

⁴⁴⁹ Вид.: чл. 9 Одлуке 1482/2007/ЕС. Радне посете омогућавају службеницима из једне државе да стекну увид у вршење унапред одређених професионалних активности у другој држави, и да у њима активно учествују. Циљ радних посета је да се пореске администрације учине ефикаснијим путем размене узајамних искустава њихових службеника, непосредно у радној средини. Не могу трајати дуже од месец дана. У периоду 1998-2002. године у просеку је било око 400 радних посета годишње, вид.: COM(2003) 678 final, стр. 17. Радне посете не треба мешати са боравком службеника из једне државе чланице у другој у склопу поступка размене информација, у смислу чл. 10-12 Уредбе 904/2010, а чији је циљ да се таква размена олакша и убрза. Опширније о радним посетама, вид.: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/participating/guide_workvis_en.pdf, [30.1.2012.].

⁴⁵⁰ Вид.: чл. 10 Одлуке 1482/2007/ЕС. Основна сврха овог дела програма је унификација обуке која се пружа у оквиру пореских администрација држава учесница. На тај начин кадрови из различитих држава овладавају неопходним вештинама за професионално обављање делатности. Поред тога, предвиђено је да курсеви који се одржавају у појединим државама буду доступни службеницима из других држава. Од 2000. до 2002. године акценат је стављен на обуку из области информационих технологија и страних језика. Нпр. развијен је VISAFIN алат са двојаким циљем - да се обезбеди обука (30 часова) у области опорезивања и, уједно, овлада стручном терминологијом на страним језицима (постоји енглеска, француска, немачка и шпанска верзија истог програма), вид.: COM(2003) 678 final, стр. 21-22.

⁴⁵¹ Вид.: чл. 1 (2) Одлуке 1482/2007/ЕС. Са изузетком прве, учешће у активностима је добровољног карактера.

⁴⁵² Вид.: чл. 30 и 31 Закона о општем управном поступку, „Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/10.

које регулишу пружање правне помоћи у пореским стварима. У зависности од тога да ли се пружање помоћи ограничава на територију наше државе или се одвија у сарадњи са другом државом, правна помоћ у пореским стварима може бити унутрашња или међународна.

2.1. Унутрашња правна помоћ у пореским стварима

Унутрашња правна помоћ је помоћ коју државни органи и организације, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе пружају Пореској управи достављањем информација или применом одређених мера потребних за спровођење пореског поступка, а на основу захтева Пореске управе (правна помоћ по претходном захтеву).⁴⁵³

Пореска управа може да захтева правну помоћ у пореским стварима ако:

- не може сама да обави службену радњу;
- не располаже одговарајућим уређајима или средствима, неопходним за обављање службене радње;
- би службену радњу могла да обави само уз значајно већи трошак него замољени орган, односно организација.⁴⁵⁴

Замољени орган, односно организација дужна је да поступи по замолници без одлагања, а најкасније у року од 30 дана од дана пријема службене замолнице.⁴⁵⁵

У противном, Пореска управа ће обавестити министра финансија о непружању помоћи.⁴⁵⁶

Државни органи и организације, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе дужни су да Пореској управи по службеној дужности доставе

⁴⁵³ Вид.: чл. 155 ЗПППА.

⁴⁵⁴ Вид.: чл. 156, ст. 1 ЗПППА.

⁴⁵⁵ Вид.: чл. 31, ст. 2 Закона о општем управном поступку.

⁴⁵⁶ Вид.: чл. 156, ст. 2 ЗПППА.

чињенице које су сазнали вршећи послове из своје надлежности, а које су од значаја за утврђивање пореске обавезе (правна помоћ без претходног захтева).⁴⁵⁷

2.2. Међународна правна помоћ у пореским стварима

Пореска управа у току пореског поступка може да се обрати иностраном пореском органу за пружање правне помоћи и дужна је такву помоћ да пружи на захтев иностраног пореског органа.

Пружање међународне правне помоћи заснива се на међународним уговорима.⁴⁵⁸ Међународни уговори могу бити специјални - уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине закључени између Србије и односне стране државе⁴⁵⁹ и општи - међународне конвенције између Србије и односне стране

⁴⁵⁷ Вид.: чл. 158, ст. 1 ЗПППА.

⁴⁵⁸ Вид.: чл. 31, ст. 4 Закона о општем управном поступку.

⁴⁵⁹ У уговорима о избегавању двоструког опорезивања одредбе о размени информација између надлежних пореских органа држава-уговорница обично се заснивају на решењима садржаним у чл. 26 Модела конвенције ОЕЦД о двоструком опорезивању дохотка и имовине (*Model Tax Convention on Income and Capital*). Иако је подручје примене оваквих уговора ограничено на област пореза на доходак и имовину, наведени члан (у важећој верзији) предвиђа размену информација у односу на све врсте пореза (*taxes of every kind*), па тако и индиректне. Поред тога, чл. 27 Модела конвенције предвиђа пружање помоћи у наплати пореза. Међутим, Србија је, с позивом на недовољно развијену и кадровски неопремљену пореску администрацију, до краја 2008. године одбијала да овакву клаузулу унесе у билатералне споразуме о избегавању двоструког опорезивања, вид. детаљније: **Приручник за наплату пореза**, Министарство финансија Републике Србије - Пореска управа, Београд 2008, стр. 103. У вези с тим, напомињемо да се Србија у складу са чл. 100, ст. 3 Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, вид.: Закон о потврђивању Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, „Сл. гласник РС – Међународни уговори“, бр. 83/08, обавезала на сарадњу са државама чланицама у области размене информација ради олакшавања извршења мера које спречавају пореску превару, утају пореза и избегавање пореза. Наша држава треба да комплетира мрежу билатералних споразума са државама чланицама у складу са *последњим изменама* ОЕЦД модела конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине, као и на основу ОЕЦД модела споразума о размени информација у пореским стварима

државе о пружању правне помоћи.⁴⁶⁰ Ако међународним уговорима није предвиђена могућност непосредног општења с иностраним органима, Пореска управа комуницира с иностраним органима преко Министарства иностраних послова.⁴⁶¹

У одсуству међународног уговора, правна помоћ се пружа под следећим условима:

- ако постоји реципроцитет (у случају сумње о постојању узајамности, објашњење даје Министарство иностраних послова)⁴⁶²;
- ако се држава која прима правну помоћ обавезе да примљене информације и документацију користи само у сврху пореског, прекршајног или кривичног поступка, као и да ће бити доступне само лицима, органима управе, односно правосудним органима надлежним за одређени порески предмет или спровођење прекршајног, односно кривичног поступка у вези са тим предметом;
- ако држава којој се пружа правна помоћ изрази спремност да код пореза на доходак, добит и имовину споразумно избегне могуће двоструко опорезивање одговарајућим разграничењем пореске јурисдикције;
- ако задовољење замолнице не угрожава јавни поредак или друге битне интересе Републике;
- ако не постоји опасност да би пружање правне помоћи довело до одавања службене или професионалне тајне или да би се резидентном пореском обвезнику могла нанети штета већих размера.⁴⁶³

(*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*), у мери у којој су државе чланице преузеле обавезу према овим конвенцијама. И потоњим документом предвиђена је могућност размене информација и у области индиректног опорезивања, вид.: чл. 3 (2) ОЕЦД модела споразума о размени информација у пореским стварима.

⁴⁶⁰ Вид.: Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, стр. 230.

⁴⁶¹ Вид.: чл. 31, ст. 6 Закона о општем управном поступку.

⁴⁶² Вид.: чл. 31, ст. 4 Закона о општем управном поступку.

⁴⁶³ Вид.: чл. 157 ЗПППА.

Пођемо ли од тога да се административна сарадња држава чланица, и поред детаљно регулисаних процедура из Уредбе 904/2010, само с крајњим опрезом може оквалификовати као „ефикасна“, није тешко претпоставити о каквом је „степену учинковитости“ српске пореске администрације у овој области реч, узимајући у обзир могућности које јој стоје на располагању. Позитивноправни оквир за међународну размену информација начелног је карактера. Према доступним подацима, конкретнија сарадња, која подразумева и размену информација у пореским стварима, функционише искључиво у региону.⁴⁶⁴ Но, то треба да буде тек први корак. Србија мора настојати да разграна мрежу споразума са конкретно дефинисаним процедурама у овој значајној области. Постојеће стање могло би се (делимично) побољшати закључивањем билатералних уговора на основу ОЕЦД модела споразума о размени информација у пореским стварима, не имајући, при томе, у виду искључиво формалну обавезу из чл. 100, ст. 3 Споразума о стабилизацији и придруживању. Морамо постати свесни значаја који се ефикасној и ажурној размени информација непрекидно придаје у области сузбијања незаконите пореске евазије (акценат стављамо на подручје Европске уније). У противном, нећемо бити оспособљени да, када за то дође време

⁴⁶⁴ На основу Споразума о сарадњи и узајамној помоћи, који је закључен у Скопљу, 11.6.2006. године, између Министарства финансија - Пореске управе Републике Србије и Управе за посредно опорезивање Босне и Херцеговине, Министарства финансија - Агенције за државне приходе Републике Бугарске, Министарства финансија - Службе за јавне приходе Републике Македоније и Министарства финансија - Пореске управе Републике Црне Горе, пореске администрације врше непосредно размену обавештења у вези са свим пореским облицима, вид.: **Одговори на упитник Европске комисије, Поглавље 16: Опорезивање**, стр. 90, објављено на званичној интернет презентацији Канцеларије за европске интеграције Владе Републике Србије, <http://www.seio.gov.rs> [3.6.2012.]. Још један такав споразум (који се односи и на размену података) потписан је 17.3.2011. године у Београду од стране представника пореских администрација Србије, Републике Српске, Федерације Босне и Херцеговине (укључујући и Управу за посредно опорезивање), Словеније и Црне Горе. Том приликом, директор Пореске управе Србије истакао је „да ће споразум омогућити да се спречи сива економија и пореске утаје“, као и да ће сарадња убудуће „бити много боља“, вид.: **Потписан Регионални споразум о сарадњи пореских управа**, објављено на званичној интернет презентацији Владе Републике Србије, <http://www.srbija.gov.rs/vesti/vest.php?id=149507> [6.8.2012.].

(мислимо на тренутак приступања Европској унији), међународну административну сарадњу припишемо кругу рутинских послова службеника пореске администрације.

III Увођење обавезе месечног подношења пореске пријаве за све обвезнике

1. Важећа регулатива пореског периода у својству олакшавајуће околности при организацији евазионих подухвата

Одсуство јединственог пореског периода за све пореске обвезнике може значајно да олакша учесницима преварне трансакције пут до успеха. Обвезник који послује са тромесечним пореским периодом у позицији је да, *пре настанка* законске обавезе подношења пореске пријаве и плаћања пореза, омогући своме купцу, који послује са једномесечним пореским периодом, да значајну суму обрачунатог пореза неосновано истакне као претходни порез. Фискус, практично, предфинансира износ пореза за који се може (буквално) само надати да ће (када обавеза настане) бити поново враћен у буџет.

Поред тога, дуг период (најчешће календарско тромесечје) до настанка обавезе да се први пут комуницира са пореском администрацијом идентификује се у литератури као један од главних разлога за велики успех интра-комунитарних евазионих облика.⁴⁶⁵ Обвезник може месецима несметано „пословати“, не изазивајући сумњу пореске администрације да неће платити порез, будући да његова обавеза у том смислу још није ни настала.

Дуг порески период омогућава и кумулирање промета, што за последицу има евазију пореза у већем износу. Такође, такав порески период може психолошки релаксирати обвезника, који у прва два месеца неће уопште размишљати о

⁴⁶⁵ Вид.: Stephen Smith, **VAT fraud and evasion** (у: *The IFS Green Budget 2007*, The Institute for Fiscal Studies, London 2007, стр. 170).

обавези која наступа тек протеком наредног месеца. Непажљиви обвезник на овај начин може се ненамерно довести у позицију да није у стању да измири своју обавезу према фискусу о њеној доспелости (теоријски посматрано, у условима стопе од 18%, под претпоставком изосталог улазног промета и релативно уједначеног излазног промета током пореског периода, његова обавеза може износити близу 60% нето промета оствареног у последњем месецу).

2. Порески период у позитивном законодавству држава чланица Европске уније

Директива 2006/112/ЕС у чл. 252 предвиђа слободу држава чланица да одреде рок за подношење пореске пријаве по истеку пореског периода, али тај рок не може бити дужи од два месеца. Порески период може износити један, два или три месеца. Државе чланице могу, изузетно, одредити дужи порески период, с тим што он не може бити дужи од годину дана. У складу с одредбама директиве могуће је, дакле, да од започињања обављања делатности и евидентирања обвезника до настанка обавезе подношења прве пореске пријаве протекне, чак, пет месеци.⁴⁶⁶ Реч је о периоду који, у савремено доба, може превазићи и опстанак пословних подухвата покренутих искључиво у економском интересу. Сувишно је говорити у којој мери оваква регулатива олакшава реализацију преварне трансакције.

⁴⁶⁶ Поједина законодавства, попут немачког, допуштају продужење овог рока. У складу са чл. 18 (2) *Umsatzsteuergesetz*, при годишњој обавези нижој од 7.500 евра периодична пореска пријава подноси се за календарско тромесечје. Чл. 46 *Umsatzsteuerdurchführungsverordnung* пружа могућност подношења периодичне пријаве са закашњењем од једног месеца (*Dauerfristverlängerung*). Лудвиг Мерк наводи да се постојећа великодушност законодавца редовно злоупотребљава од стране предузећа која послују у намери да преваре фискус. Наводећи одговарајуће (лажне) податке у пријави пословања (*Gewerbeanmeldung*), ова предузећа користе прописане могућности и током свог кратког времена постојања издају рачуне са вишемилионским износима и обрачунатим ПДВ, које њихови купци сваког месеца истичу као претходни порез. До покретања поступка контроле (тек по истеку петог месеца), починиоци су угашени, док се нова предузећа у исте сврхе оснивају на другим местима. Мерк се стога залаже за потпуно укидање тромесечног пореског периода, вид.: Ludwig Merk, *op. cit.*, стр. 98.

У следећој табели дајемо преглед пореских периода у државама чланицама Европске уније:

Табела 7. Преглед пореских периода у државама чланицама Европске уније

Држава чланица	Порески период
Аустрија	Календарски месец – опште правило
	Квартал – ако обвезников опорезиви промет у протеклој календарској години није премашио износ од 100.000 евра
Белгија	Календарски месец – опште правило
	Квартал – ако обвезников опорезиви годишњи промет, остварен у Белгији, не прелази износ од 1.000.000 евра
	Посебна правила: 1. Календарски месец - за обвезника чији је годишњи промет већи од 200.000 евра, а који тргује нафтним дериватима, мобилним телефонима и компјутерима, њиховим компонентама или возилима 2. Календарски месец - за обвезника који врши интра-комунитарне испоруке у обиму већем од 400.000 евра годишње
Бугарска	Календарски месец – опште правило
Чешка	Календарски месец – ако је промет у претходној календарској години достигао износ од 10.000.000 CZK (398.600 евра)
	Квартал – ако је промет у претходној години био једнак или нижи од 2.000.000 CZK или ако је виши од 2.000.000 CZK а нижи од 10.000.000 CZK, а обвезник не оптира за месечни порески период
Немачка	Квартал – опште правило
	Календарски месец – ако је дуговани порез у последњој календарској години премашио износ од 7.500 евра
	Посебна правила: 1. Календарски месец - у првој и другој календарској години пословања новооснованог субјекта 2. Календарска година – ако је дуговани порез у последњој календарској години био нижи од 1.000 евра
Данска	Пола године – ако обвезников годишњи промет не достиже износ од 1.000.000 DKK (134.200 евра)
	Квартал – ако се обвезников годишњи промет креће у распону од 1 до 15 милиона DKK
	Календарски месец – ако обвезников годишњи промет прелази 15.000.000 DKK (2.012.600 евра)
	Посебна правила: 1. Квартал - за новоосноване субјекте, осим ако је процењени промет у првој години пословања виши од 20.000.000 DKK
Естонија	Календарски месец – опште правило Двомесечни или дужи порески период (на захтев)
Финска	Календарски месец – опште правило

	Квартал – ако обвезников годишњи промет не прелази 50.000 евра Календарска година – ако обвезников годишњи промет не прелази 25.000 евра
Шпанија	Квартал – опште правило Календарски месец предвиђен је за: 1. велике обвезнике са прометом у протеклој години већим од 6.010.120 евра 2. (одређене) обвезнике који су ослобођени са правом на одбитак претходног пореза и чији је промет у протеклој години премашио 120.202,40 евра 3. обвезнике који оптирају за месечни порески период
Француска	Календарски месец – опште правило Календарска година – ако годишњи промет добара није достигао 766.000 евра, односно ако се ради о промету услуга нижем од 231.000 евра Квартал - на захтев, ако је годишњи порез нижи од 4.000 евра
Грчка	Календарски месец – ако обвезников годишњи промет прелази 1.500.000 евра Квартал – за све остале обвезнике
Мађарска	Календарски месец - ако је дуговани порез у претходној или текућој пореској години већи од 1.000.000 HUF (3.600 евра), али ако је опорезиви промет који генерише дуговани порез нижи од 8.000.000 HUF обвезник има право на годишњи порески период Календарска година - за обвезнике чији опрезиви промет у претходној пореској години не прелази 8.000.000 HUF, а дуговани порез не прелази 1.000.000 HUF (осим ако не оптирају за квартални порески период)
Ирска	Двомесечни порески период – опште правило Календарски месец – по одлуци пореске администрације, ако је обвезник стално у позицији да захтева повраћај претходног пореза (извозник) Полугодишњи порески период – ако је годишња обавеза нижа од 3.000 евра Квартал – ако је годишња обавеза виша од 3.000, али нижа од 14.000 евра
Италија	Календарски месец – опште правило Квартал је предвиђен за: 1. обвезнике који искључиво пружају услуге и чији је годишњи промет нижи од 309.874,13 евра 2. остале обвезнике чији је годишњи промет нижи од 516.456,90 евра
Литванија	Календарски месец – опште правило за правна лица Полугодишњи порески период – опште правило за физичка лица Календарски месец (на захтев) Полугодишњи порески период предвиђен је: 1. као опција за обвезнике - правна лица чији је прошлогодишњи промет нижи од 57.294 евра 2. за новоосноване субјекте чији је процењени промет нижи од 57.294 евра
Луксембург	Календарски месец – опште правило Календарска година – обвезници чији је годишњи промет нижи од 112.000 евра Квартал – обвезници чији је годишњи промет у распону од 112 до 620 хиљада евра
Летонија	Календарски месец – за обвезнике чији је прошлогодишњи опорезиви промет био виши од 35.000 LVL (око 49.300 евра) и/или врше интра-комунитарне

	транзакције Полугодишњи порески период – за обвезнике чији прошлогодишњи опорезиви промет не прелази 10.000 LVL (око 14.100 евра) и који не врше интра-комунитарне трансакције Квартал – за обвезнике чији годишњи промет не прелази 35.000 LVL и који не врше интра-комунитарне трансакције
Малта	Квартал – опште правило Календарска година – за мале обвезнике Календарски месец - ако је обвезник у позицији да захтева повраћај претходног пореза (извозник)
Холандија	Квартал – опште правило Календарски месец је: 1. могућ на захтев обвезника (нпр. у случају извозника) 2. обавезан (нпр. ако је порез дугован квартално већи од 7.000 евра или ако обвезник константно касни са уплатама пореза) Календарска година – ако годишња пореска обавеза не прелази 2.000 евра
Пољска	Календарски месец – опште правило Квартални порески период предвиђен је за: 1. мале обвезнике и пољопривреднике 2. остале обвезнике (на захтев) при чему се плаћање и даље обавља месечно
Словенија	Календарски месец – ако је промет у протеклој календарској години био виши од 210.000 евра или ако обвезник врши интра-комунитарне трансакције. Исти порески период предвиђен је и у првих 12 месеци пословања новооснованог субјекта Квартал – ако нису испуњени услови за месечни порески период
Румунија	Календарски месец – опште правило Квартал – ако обвезников опорезиви и ослобођени промет са правом на одбитак претходног пореза у протеклој календарској години није превазишао 100.000 евра или га неће превазићи (кад су у питању новоосновани субјекти) и ако обвезник не врши интра-комунитарне трансакције Посебна правила: 1. Полугодишњи порески период – по одобрењу пореске администрације ако обвезник опорезиве трансакције врши током три месеца у полугодишту 2. Годишњи порески период – по одобрењу пореске администрације ако обвезник опорезиве трансакције врши током шест месеци у години
Португалија	Календарски месец – опште правило Квартал – ако опорезиви промет у протеклој години није превазишао износ од 650.000 евра
Кипар	Квартал – опште правило Календарски месец – обвезници ослобођени са правом на одбитак претходног пореза (нпр. извозници) могу аплицирати за месечни порески период
Словачка	Календарски месец – опште правило Квартал – за обвезнике чији прошлогодишњи промет (односно процењени промет ако је реч о новооснованим субјектима) не достиже 331.939,19 евра
Шведска	Квартал – за обвезнике чији се годишњи промет (искључује се вредност увоза и

	интра-комунитарних набавки) креће између SEK 1-40 милиона (4.476.000 евра)
	Календарски месец – за обвезнике чији годишњи промет прелази SEK 40 милиона
	Календарска година - за обвезнике чији је годишњи промет нижи од SEK 1 милион (111.900 евра)
Уједињено Краљевство	Квартал – опште правило, с тим што су обвезници подељени у три групе: 1. I група - порески период траје до 30.6, 30.9, 31.12. и 31.3. 2. II група - порески период траје до 31.7, 31.10, 31.1. и 30.4. 3. III група - порески период траје до 31.8, 30.11, 28/29.2. и 31.5. Календарски месец – по одобрењу пореске администрације (нпр. у случају извозника) Годишњи порески период – обвезници са годишњим прометом нижим од GBP 1.500.000 могу оптирати за годишњи порески период, при чему су дужни да порез плаћају аконтационо у девет једнаких рата (које утврђује пореска администрација на основу годишњег промета) док се десетом ратом салдирају обавезе

Извор: Позитивни прописи држава чланица Европске уније преузети из IBFD базе података, <http://www.ibfd.org>. Стање на дан 1.9.2011. године.

Као што видимо, већина чланица Европске уније прописује паралелне пореске периоде. Само је у Бугарској предвиђен јединствени порески период за све обвезнике. Напомињемо да и рок за подношење пореске пријаве може бити битна детерминанта у калкулацији расположивог времена за реализацију одбитка (повраћаја) претходног пореза пре настанка обавезе обрачуна и уплате кореспондирајућег износа.⁴⁶⁷

3. Порески период и рокови за обрачун и уплату пореза према ЗПДВ

ЗПДВ у чл. 50 предвиђа обавезу пореског обвезника да поднесе пореску пријаву надлежном органу у року од 10 дана по истеку пореског периода. Порески период

⁴⁶⁷ Дужи рок за подношење пореске пријаве за обвезника који обрачун врши квартално у односу на обвезника који подноси месечни обрачун интензивира временску дискрепанцу у корист организатора преварног подухвата и обратно. Под претпоставком да је рок за подношење пријаве јединствено регулисан, тј. независно од трајања пореског периода (као што је то случај у нашем законодавству), овај фактор постаје ирелевантан. О важећим роковима за подношење пореске пријаве у државама чланицама ЕУ, вид.: **EU VAT Compass**, стр. 627-629.

за који се предаје пореска пријава, обрачунава и плаћа порез је календарски месец за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 20.000.000 динара. Порески период за који се обрачунава порез, предаје пореска пријава и порез плаћа је календарско тромесечје за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет мањи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет мањи од 20.000.000 динара. За обвезнике који први пут започну обављање делатности у текућој календарској години, за текућу и наредну календарску годину порески период је календарски месец.⁴⁶⁸

И ЗПДВ, дакле, „отвара врата“ горе описаним малверзацијама. Обвезник који послује са тромесечним пореским периодом омогућиће своме купцу, за кога важи једномесечни порески период, неосновани одбитак претходног пореза, много пре настанка његове обавезе да поднесе пореску пријаву.

3.1. Рокови за повраћај претходног пореза – препрека за правовремену реализацију евазионог подухвата

Уколико је циљ евазионог подухвата да се у виду повраћаја претходног пореза средства извуку из буџета, организатори морају водити рачуна о прописаним роковима за његову реализацију. ЗПДВ у чл. 52, ст. 4 предвиђа да се повраћај претходног пореза врши најкасније у року од 45 (календарских) дана, односно у року од 15 дана за обвезнике који претежно врше промет добара у иностранство, по истеку рока за предају пореске пријаве, односно од дана подношења захтева за повраћај неискоришћеног износа пореског кредита. Узимајући у обзир прописани рок за реализацију повраћаја, купац би био у стању да оствари повраћај пореза истакнутог једино у првом пореском периоду пре настанка обавезе добављача да пријави и уплати дуговани порез.⁴⁶⁹

⁴⁶⁸ Вид.: чл. 48, ст. 1-2 и 6 ЗПДВ.

⁴⁶⁹ Тако ће прва обавеза добављача да поднесе пореску пријаву и уплати порез у односној календарској години наступити 10. априла, док рок за повраћај претходног пореза у корист

Међутим, рок за повраћај не елиминише могућност да се обрачунати порез у пореској пријави одбије као претходни порез, који непосредно води умањивању излазне обавезе.⁴⁷⁰

3.2. Једномесечни порески период за новоосноване обвезнике

Месечно подношење пореске пријаве у прве две године од почетка започињања делатности успорава настанак предиспозиција за успех евазионог подухвата. У одсуству овакве мере, сваки (по потреби) основани обвезник био би одмах у прилици да евазионом подухвату допринесе на описани начин. Она, међутим, само одлаже настанак предуслова за реализацију преваре, али их не елиминише.⁴⁷¹ Наиме, предузеће формирано као будући учесник евазионог подухвата може легално пословати до испуњења рока из чл. 48, ст. 6 ЗПДВ и стицања услова за прелазак на тромесечни порески период.⁴⁷² Треба водити рачуна да се промет

његовог купца за месец јануар истиче 27. марта. У Бугарској се у просеку на повраћај чека по 6 недеља при законском року од 45 дана, вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 18.

⁴⁷⁰ У овом случају купац за кога важи порески период од месец дана може два пута (10. фебруара и 10. марта) да искористи обрачунати порез добављача пре настанка његове обавезе да поднесе пореску пријаву.

⁴⁷¹ Оваква мера имплементирана је у немачко позитивно законодавство Законом о сузбијању избегавања плаћања пореза (*Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz*) од 1. јануара 2002. године, вид.: Hans Nieskens, **Steueränderungsgesetz 2001 und Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, Umsatzsteuer-Rundschau**, 2/2002, стр. 70. и 71-72. Због тога је модел немачког Савезног министарства финансија предвидео генерално увођење једномесечног пореског периода, вид.: BMF, Schr. v. 12.11.2003 – IV B 2 – S 7050 – 107/03, објављено под насловом: **Systembedingte Änderung bei der Umsatzbesteuerung – Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Check**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1/2004, стр. 17.

⁴⁷² У пракси су познати случајеви у којима су ангажована предузећа која су током протеклих година управо пословала са циљем стварања привада редовног пословања у очима пореске администрације, вид.: Hans-Werner Sinn, Andrea Gebauer, Rüdiger Parsche, **The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later**, *CESifo Forum*, 2/2004, стр. 31. Ову препреку могуће је превазићи и куповином предузећа са вишегодишњим пословањем. Да има и таквих случајева, вид.: Gunter Ammann, **Betrugsresistenz der Umsatzsteuer sowie Vertrauensschutz**

одржава на нивоу испод прописаних 20.000.000 динара (што уједно представља услов за прелазак на дужи порески период). У циљу смањења трошкова у припремној фази, а с обзиром на неутрални карактер пореза, овакав промет могуће је фингирати простом циркулацијом фактура у оквиру прометног циклуса. Додатно, чл. 48, ст. 6 ЗПДВ не предвиђа обавезу месечног подношења пореске пријаве за период од две календарске године од дана започињања обављања делатности. Он говори о овој обавези за текућу (година започињања обављања делатности) и наредну календарску годину. Тако је могуће време до преласка на тромесечни порески период свести на свега 13 месеци, кроз започињање обављања делатности и евиденцију за потребе пореза на додату вредност у децембру месецу односне календарске године.⁴⁷³

3.3. Ирелевантност прописаног цензуса за злоупотребу двојног пореског периода

Ни лимит од 20.000.000 динара годишњег промета не представља препреку за злоупотребу дуалног пореског периода.⁴⁷⁴ Квартални режим опорезивања на страни добављача могуће је „вештачки одржавати“ простим непријављивањем укупно фактурисаног излазног промета. Цензус, дакле, не ограничава могући учинак по једном преварном учеснику.

4. Решење - увођење обавезе месечног подношења пореске пријаве за све обвезнике

Опасности иманентне паралелним пореским периодима могуће је у потпуности отклонити једино преласком на јединствени (месечни) порески период, у

für Steuerfreiheit und Vorsteuerabzug sind gleichzeitig möglich, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2005, стр. 536.

⁴⁷³ Упоред.: Гордана Илић-Попов, *op. cit.*, стр. 212.

⁴⁷⁴ Занимљиво да је цензус који опредељује дужину пореског периода код нас виши него у неким развијеним земљама Европске уније, попут нпр. Аустрије. Он је износио у августу 2012. године око 170.000 евра.

комбинацији са јединственим роком подношења пријаве за све обвезнике. То имплицира повећане трошкове администрирања пореза, како на страни управе, тако и обвезника. Вероватно је, управо због тога, постојеће решење уједно и владајуће у упоредноправној пракси.⁴⁷⁵ Једна од мера којом се садашња ситуација може делимично побољшати у корист фискаса је већ представљена обавеза једномесечног подношења пореске пријаве за све обвезнике у одређеном периоду по започињању делатности. Сличну меру представља и пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза, којој пажњу посвећујемо у даљем тексту.

IV Пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза

У контексту успешних административних мера помиње се и одлагање повраћаја претходног пореза, нарочито ако има индиција да се ради о преварним радњама. Циљ ове мере је да онемогући повраћај (и на тај начин извлачење средстава из буџета) *пре* настанка обавезе добављача да поднесе пријаву и плати порез. Тако нпр. у Бугарској обвезник не може одмах остварити повраћај претходног пореза. Вишак претходног пореза из односног пореског периода преноси се и истиче као кредит на име обавезе у наредна три пореска периода. Тек након тога, могуће је остварити повраћај у року од 45 дана.⁴⁷⁶ Изузетак су извозници који повраћај остварују у року од 30 дана, како им не би била угрожена ликвидност.⁴⁷⁷

И чл. 183 Директиве 2006/112/ЕС оставља државама чланицама слободу да, у складу са условима које утврде, одлуче да ли ће извршити повраћај или

⁴⁷⁵ Најбоље решење – обрачун и уплата пореза на сваку трансакцију у реалном времену, остало је до данас само у домену теорије, управо из наведеног разлога.

⁴⁷⁶ Вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 7.

⁴⁷⁷ И код нас је рок за повраћај пореза у случају извозника краћи од редовног и износи 15 дана, вид.: чл. 52, ст. 4 ЗПДВ. Ови субјекти, наиме, својим добављачима плаћају бруто цену, а добра потом продају по нулој стопи. Докле год не остваре право на повраћај ПДВ који им је обрачунао добављач, он за њих представља трошак чије се плаћање негативно одражава на ликвидност.

предвидети да се вишак претходног пореза из односног пореског периода преноси као порески кредит у наредни порески период.

Ни ЗПДВ, нити Правилник о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ⁴⁷⁸ не предвиђају експлицитна ограничења права на повраћај претходног пореза. Међутим, модалитет за његово пролонгирање ипак постоји. Наиме, Правилник у чл. 3а предвиђа право обвезника да поднесе захтев за повраћај пореза надлежном пореском органу у складу са ЗПППА, уколико повраћај не буде извршен у року прописаном одредбом чл. 52, ст. 4 ЗПДВ. О поднетом захтеву, надлежни порески орган поступа на начин прописан ЗПППА. Тиме се реализација повраћаја пролонгира за наредних 30 дана (од дана пријема формалног захтева), протеком којих се стиче право на камату.⁴⁷⁹ То, практично, значи да Пореска управа, без икаквих последица, може пропустити да поштује рокове прописане у чл. 52, ст. 4 ЗПДВ.

Успех ове мере веома је ограничен и помиње се, пре свега, у контексту евазионих облика са фантомским предузећима.⁴⁸⁰ Она не елиминише опасност од неоснованог умањења дугованог пореза у *оквирима кредитног механизма*. Обвезник је у евазионом поступању и даље на „сигурној страни“ докле год не захтева повраћај. Уколико се у преварни ланац укључи извозник (за кога, као што је напоменуто, ова мера не важи⁴⁸¹), пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза остаће у потпуности без ефекта.⁴⁸² Треба напоменути и негативан утицај ове мере по биланс ликвидности предузећа, као и дискутабилну помирљивост са захтевом економске неутралности ПДВ.⁴⁸³

⁴⁷⁸ „Сл. гласник РС“, бр. 107/04, 65/06 и 63/07.

⁴⁷⁹ Вид.: Дејан Поповић, **Пореско право**, стр. 428.

⁴⁸⁰ Вид.: СОМ(2004) 260 final, стр. 16.

⁴⁸¹ Код нас се, на описани начин, може пролонгирати и повраћај у корист извозника.

⁴⁸² Упоред.: Fabrizio Borselli, *op. cit.*, стр. 336. Подсећамо да је извоз обавезна карика код „рингишпил“ трансакција, које су „најозлоглашенији“ модалитет евазионог облика са фантомским предузећима.

⁴⁸³ Принцип економске неутралности ПДВ у пракси значи да порез не сме дисторзивно утицати на узајамну конкуренцију предузећа, неодложну реализацију права на одбитак/повраћај претходног

V Појачана контрола пореских обвезника

У литератури се појачана улога контроле види, најпре, приликом испитивања да ли су испуњени услови да се предузеће евидентира за потребе пореза на додату вредност.⁴⁸⁴ Европска комисија очекује од држава чланица да „све предузму, како би спречиле продирање фантомских предузећа у систем пореза на додату вредност“. Пореске администрације морају открити предузећа која се евидентирају искључиво са циљем вршења преварних трансакција. То подразумева побољшану контролу при регистрацији потенцијално сумњивих привредних субјекта.⁴⁸⁵

1. Контрола при евидентирању нових пореских обвезника

1.1. Регистрација пореских обвезника у складу са ЗПППА

У позитивном пореском законодавству разликујемо пријаву за добијање пореског идентификационог броја - ПИБ (регистрациона пријава) од пријаве за евидентирање обвезника пореза на додату вредност (евиденциона пријава). Иако је за потребе овог рада кључан поступак евидентирања обвезника за потребе пореза на додату вредност, не можемо а да се претходно не осврнемо на поступак регистрације ради добијања пореског идентификационог броја, будући да је исти

пореза, као и да промет не сме бити изложен двоструком опорезивању (мада је и двоструко неопорезивање подједнако неповољно у наведеном контексту), вид.: Wolfram Reiß, **Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 12/2002, стр. 570.

⁴⁸⁴ Вид.: Stephen Smith, *op. cit.*, стр. 174.

⁴⁸⁵ Упоред.: COM(2004) 260 final, стр. 14. Појачана контрола при евиденцији нових обвезника се, по правилу, комбинује са другим мерама, попут пружања гаранције (за повраћај пореза новооснованим субјектима), увођења обавезе једномесечног подношења пореске пријаве за све обвезнике, у одређеном периоду по започињању делатности, или посебним контролама сумњивих, недавно евидентираних обвезника.

предуслов евидентирању за потребе ПДВ⁴⁸⁶, а уједно и прва прилика за пореску администрацију да сумњивим привредним субјектима онемогући обављање делатности.⁴⁸⁷

Обавези подношења регистрационе пријаве подлежу: резидентно правно лице; државни орган и организација, орган и организација територијалне аутономије или локалне самоуправе без својства правног лица; резидентни предузетник;

⁴⁸⁶ Правилник о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ, „Сл. гласник РС“, бр. 94/04, 108/05 и 120/08, у чл. 3 прописује да се евиденциона пријава подноси на Обрасцу ЕППДВ - Пријава за евидентирање обвезника пореза на додату вредност у који се обавезно уноси ПИБ (код правних лица, предузетника и сталне пословне јединице страног лица), односно ЈМБГ (код пољопривредника који су се определили за обавезу плаћања ПДВ и других физичких лица, обвезника ПДВ). ПИБ за резидентна физичка лица која нису предузетници и за обвезнике пореза и доприноса на приходе од пољопривреде и шумарства представља јединствени матични број грађана (ЈМБГ) додељен од стране Министарства унутрашњих послова, вид.: чл. 2, ст. 9 Правилника о пореском идентификационом броју, „Сл. гласник РС“, бр. 57/03, 68/03, 32/09 и 48/10.

⁴⁸⁷ Како се ПИБ, у складу са чл. 26, ст. 12 ЗПППА обавезно уноси у сваки акт који порески обвезник подноси Пореској управи, организацијама обавезног социјалног осигурања, другим државним органима и организацијама и органима територијалне аутономије и локалне самоуправе, сваки документ којим порески обвезник плаћа порез и споредна пореска давања, налог којим се банци налаже плаћање пореза и споредних пореских давања, сваки акт који порески обвезник подноси органима и организацијама надлежним за вођење регистра и рачуна у смислу чл. 29 и 30 ЗПППА, одбијањем захтева за доделу ПИБ обвезник је *de facto* онемогућен у обављању делатности. Напомињемо и да је доказ о извршеној регистрацији неопходан да би се код банке отворио рачун (са изузетком привременог рачуна који се користи у поступку оснивања правног лица) правном лицу, предузетнику и физичком лицу, вид.: чл. 30 ЗПППА. Поред аката и докумената прописаних у чл. 26, ст. 12 ЗПППА, ПИБ се обавезно уноси у јединствену царинску исправу и евиденциону јединствену царинску исправу, пореску пријаву, фактуру, фискални исечак, сваки инструмент платног промета којим се носиоцу платног промета налаже да обави било коју трансакцију у платном промету, евиденцију продавца о продатој роби купцима са територије АП Косово и Метохија и евиденцију купаца о купљеним производима са територије АП Косово и Метохија, прописане Упутством о начину спровођења поступка издавања и овере пореских изјава, као и начину праћења и контроле промета робе са АП Косово и Метохија, „Сл. гласник РС“, бр. 54/01, вид.: чл. 11, ст. 1 Правилника о пореском идентификационом броју.

резидентно физичко лице (осим предузетника) које остварује приходе или поседује имовину која подлеже опорезивању; стална пословна јединица нерезидентног правног лица; и нерезидентно правно и физичко лице које одређује пуномоћника.⁴⁸⁸ Регистрација пореских обвезника врши се код Пореске управе која издаје доказ о извршеној регистрацији.

Правним лицима (на првом месту, привредним друштвима), предузетницима и другим субјектима (задругама, удружењима), за чију регистрацију је надлежна Агенција за привредне регистре, ПИБ додељује Пореска управа - Централа, преко те Агенције.⁴⁸⁹ Остали субјекти подложни упису у регистар код неког другог државног органа, нпр. суда (установе), односно који не подлежу обавези уписа (физичка лица, државни органи и др.) подносе пријаву за регистрацију за доделу ПИБ непосредно Пореској управи.

На овом месту указујемо на одредбе ЗПППА које експлицитно наводе да се ПИБ не може доделити правном лицу чији оснивач - правно лице, односно предузетник има доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода, настале у вези са обављањем делатности.⁴⁹⁰ Закон, међутим, у даљем тексту предвиђа да се приликом одлучивања по захтеву за доделу ПИБ неће утврђивати постојање ових сметњи, када је регистрациона пријава поднета преко Агенције за привредне регистре.⁴⁹¹ Другим речима, подносилац овакве пријаве добиће ПИБ у року од пет дана од дана њеног подношења Агенцији, уколико испуњава опште услове за

⁴⁸⁸ Вид.: чл. 25, ст. 1, тач. 1), у вези са чл. 27, ст. 2 ЗПППА.

⁴⁸⁹ Вид.: чл. 1, ст. 1 Правилника о додели пореског идентификационог броја правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију је регистрацију надлежна Агенција за привредне регистре, „Сл. гласник РС“, бр. 32/09 и 70/10.

⁴⁹⁰ Вид.: чл. 26, ст. 2 ЗПППА. Изузетно, Пореска управа ће доделити ПИБ ако су доспеле, а неизмирене обавезе по основу јавних прихода до 100.000 динара и уколико буду измирене у року од осам дана од дана подношења захтева за доделу ПИБ, односно ако у том року буду пружена неопозива банкарска гаранција или меница авалирана од стране пословне банке, вид.: чл. 26, ст. 3 ЗПППА.

⁴⁹¹ Вид.: чл. 26, ст. 6 ЗПППА.

регистрацију из чл. 14 Закона о поступку регистрације у Агенцији за привредне регистре.⁴⁹²

Овакво решење, на први поглед, посве је нелогично, нарочито у светлу одредбе чл. 26, ст. 8 ЗПППА која предвиђа да Пореска управа може накнадно, ако у поступку контроле утврди да су у време доделе ПИБ постојале описане сметње, решењем привремено одузети додељени ПИБ - до отклањања тих сметњи. Дакле, регистрација је првобитно *ex lege* загарантована и у случају у коме евентуално постоје чврсти основи да се иста ускрати - неплаћање или, пак, неуредно плаћање пореза од стране оснивача, под претпоставком да су испуњени општи услови за регистрацију. Тек накнадно, она се може оспорити ако се контролом утврди постојање ових чињеница. Не можемо, а да се не запитамо да ли је ова нелогичност прост превид законодавца или се њоме заправо пореској администрацији индиректно сугерише да поводом регистрације обавезно изврши контролу обвезника који је пријаву поднео. На такво размишљање упућује и одредба чл. 26, ст. 7 ЗПППА према којој Пореска управа доноси решење о одбијању захтева за доделу ПИБ, уколико на основу података из своје евиденције и евиденције других надлежних органа, утврди да пријава садржи податке који нису веродостојни или да су против оснивача субјекта изречене заштитне мере,

⁴⁹² „Сл. гласник РС“, бр. 99/11. Регистратор проверава да ли је Агенција надлежна за поступање по регистрационој пријави; да ли је пријаву поднело овлашћено лице; да ли је податак или документ предмет регистрације; да ли је податак или документ чија се регистрација захтева већ регистрован; да ли пријава садржи податке и чињенице потребне за регистрацију; да ли су уз пријаву приложени прописани документи; да ли су чињенице из пријаве сагласне чињеницама из докумената приложених уз пријаву и подацима који су регистровани у регистру који поступа по пријави; да ли је у регистру који поступа по пријави под истим називом већ регистровано друго правно лице или предузетник или је већ поднета пријава за регистрацију под истим називом или је назив већ резервисан у складу са овим законом, односно да ли је назив одређен у складу са законом; да ли су чињенице из докумената рачунски и логички усаглашене у складу са прописима којима се уређује њихова садржина и форма, ако је пријава поднета регистру надлежном за регистрацију финансијских извештаја; да ли је уз пријаву приложен доказ о уплати накнаде за вођење поступка регистрације.

односно мере безбедности забране вршења делатности у прекршајном или кривичном поступку.⁴⁹³

Поред канцеларијске провере података из регистрационе пријаве, неопходно је на лицу места уверити се у њихову истинитост. За новооснована предузећа то би, најпре, значило проверу података:

- везаних за седиште предузећа - да ли седиште предузећа (место, улица, број и спрат) постоји и да ли је тачно одређено, да ли на седишту предузећа постоје пословне просторије, по ком основу се користе пословне просторије, тј. да ли су у својини власника предузећа или самог предузећа или је можда закључен уговор о њиховом закупу, да ли је истакнута фирма предузећа, да ли у пословним просторијама постоји телефон/факс наведен у пријави и сл.;
- везаних за лице овлашћено за заступање и осниваче - провера идентитета лица овлашћеног за заступање увидом у податке из личне карте, да ли је место пребивалишта оснивача и лица овлашћеног за заступање у месту седишта предузећа или у другом месту и сл.;
- везаних за пословну документацију - да ли су у предузећу доступна документа попут оригиналних оснивачких аката предузећа, уговора са овлашћеним рачуновођом и сл.⁴⁹⁴

1.2. Евидентирање пореских обвезника у складу са ЗПДВ

Закон о порезу на додату вредност предвиђа обавезу подношења евиденционе пријаве, и то за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет

⁴⁹³ Чл. 5, ст. 7 Правилника о пореском идентификационом броју предвиђа да Централа одређује и додељује ПИБ на основу расположивих података, односно *фактичких околности*. Правилник, међутим, даље не говори шта се подразумева под „фактичким околностима“, нити како се оне утврђују.

⁴⁹⁴ Упоред.: Упутство о поступању Пореске управе у поступку пореске контроле ради откривања и спречавања рада предузећа која у знатном обиму избегавају плаћање пореза бр. 43-1463/2003-10 од 2.12.2003. године, тач. 2.4.

већи од 4.000.000 динара или који при отпочињању делатности процени да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара.⁴⁹⁵ Мали обвезници и пољопривредници имају опцију подношења евиденционе пријаве. Неопходан услов за евиденцију малог обвезника је да је у претходних 12 месеци остварио или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 2.000.000 динара. Кад је реч о пољопривреднику, потребно је да је у претходних 12 месеци остварио укупан промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга у износу већем од 2.000.000 динара. У оба случаја обавеза плаћања ПДВ траје најмање две календарске године. Евиденциона пријава подноси се надлежном пореском органу најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве.⁴⁹⁶ О извршеном евидентирању за ПДВ обвезнику се издаје потврда.

У евиденциону пријаву уносе се следећи основни подаци о обвезнику:⁴⁹⁷

- ПИБ, односно ЈМБГ (кад је у питању пољопривредник и друго физичко лице);
- матични број правног лица, радње и сталне пословне јединице страног лица;
- фирма (пуна и скраћена ознака), у облику у коме је наведена у статуту, односно регистрована код органа надлежног за регистрацију;
- име и презиме пољопривредника, односно другог физичког лица;
- подаци о седишту, односно пребивалишту;

⁴⁹⁵ Вид.: чл. 38, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

⁴⁹⁶ То значи до 10. дана у наредном месецу, ако је порески период календарски месец (за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет од најмање 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет од најмање 20.000.000 динара), односно до 10. дана у наредном тромесечју, ако је порески период календарско тромесечје (за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет који је мањи од 20.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет који је мањи од 20.000.000 динара), вид.: чл. 48, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

⁴⁹⁷ Вид.: чл. 5 Правилника о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ.

- шифре и називи делатности за које обвезник процењује да ће у наредном периоду по основу обављања тих делатности остварити највећи промет у укупном промету и проценат учешћа тих делатности у укупном промету;
- датум почетка обављања делатности која подлеже опорезивању;
- износ укупног промета добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, без ПДВ, у претходних 12 месеци - за обвезнике који су у том периоду обављали делатност;
- износ очекиваног укупног промета добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, без ПДВ, у наредних 12 месеци - за обвезнике који почињу обављање делатности;
- податке о рачуну у банци;
- податке о повезаним лицима⁴⁹⁸.

Када је обвезник тек отпочео обављање делатности и на основу „очекиваног будућег промета“ поднео евиденциону пријаву, контрола испуњености услова за стицање статуса евидентираниог обвезника ПДВ своди се на контролу у општем поступку регистрације, на основу горе описаних критеријума.

Из угла незаконите евазије пореза на додату вредност, могућност евиденције на основу „очекиваног будућег промета“ заслужује нарочиту критику, будући да се њоме ствара простор за истовремену евиденцију свих новооснованих субјеката, уз крајње ограничене могућности њихове провере (која се своди на истинитост и исправност основних података о обвезнику) од стране пореске администрације.⁴⁹⁹ На овај начин, Законом предвиђени доњи лимит за добровољну регистрацију за

⁴⁹⁸ Повезаним лицима сматрају се лица која поседују више од 50% или појединачно највећи део акција или удела, лица која поседују више од 50% или појединачно највећи број гласова у органима управљања, као и лица која непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу обвезника.

⁴⁹⁹ Наиме, отпорнији на продирање фантомских предузећа био би систем који евидентирање за потребе пореза допушта само на основу фактичког промета из ранијег периода (већег од 2.000.000). Будући обвезник тада већ има извесну „историју“ пословања (репутацију) и провера оваквог кандидата далеко је поузданија.

потребе ПДВ практично је обезвређен.⁵⁰⁰ Овакво решење, могло би се рећи, није у складу са горе наведеним препорукама Европске комисије државама чланицама да „све предузму, како би спречиле продирање фантомских предузећа у систем пореза на додату вредност“. Поред тога, велики број регистрација узрокује пораст трошкова на страни пореске администрације.

2. Контрола евидентираних обвезника на основу фактора ризика

Ако се, и поред превентивне контроле при евидентирању, деси да преварни обвезник продре у систем,⁵⁰¹ неопходно је на време га лоцирати и ускратити му могућност даљег „пословања“ у оквиру система опорезивања брисањем из евиденције обвезника. Сигнал за правовремену детекцију сумњивих обвезника пружају унапред утврђени потенцијални фактори ризика са којима би се могао довести у везу (нпр. непоклапање података из сумарних изјава његовог испоручиоца са подацима из његове пореске пријаве, уклапање у профил ризичног обвезника у складу са оперативним подацима са терена (анализа ризика)⁵⁰², добијање информације путем система размене информација о потенцијалном фантомском предузећу и сл.).

⁵⁰⁰ У Бугарској је изменама Закона о порезу на додату вредност из 2006. године омогућена добровољна регистрација при промету од 12.500 евра и тиме ПДВ статус учињен доступним малим и тек започетим пословним подухватима, вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 11, који сматра да ће ширењу евазије погодовати увођење нижег лимита за регистрацију ПДВ обвезника. Иначе, у Бугарској је регистрација за потребе ПДВ обавезна при промету већем од 25.000 евра.

⁵⁰¹ За очекивати је да ће обвезник који је основан у евазионе сврхе проћи контролу при евидентирању. Наиме, оваква контрола може се очекивати, а с обзиром на њен ограничен домашај (као што смо констатовали, она се своди на испитивање истинитости основних података о обвезнику), лако је правовремено се припремити за исту.

⁵⁰² Пример платформе за израду профила ризичних обвезника представља ZAUBER, вид.: доле, стр. 230-232.

Битно је да овакве контроле буду ненајављене. ЗПППА не предвиђа обавезу претходног обавештавања обвезника о спровођењу теренске контроле. Налог за теренску контролу доставља се обвезнику непосредно пре почетка контроле.⁵⁰³

Управо је ова околност иницирала увођење посебног облика контроле у немачко законодавство, који је ограничен искључиво на заштиту прихода од пореза на додату вредност (*Umsatzsteuer-Nachschau*)⁵⁰⁴, и одвија се ван прописаног режима опште теренске контроле (*Außenprüfung*)⁵⁰⁵. Службеницима пореске администрације омогућено је да, од 1. јануара 2002. године, током радног времена, *без претходне најаве*, изврше контролу обвезника у циљу утврђивања чињеница које су значајне за опорезивање.

Из образложења Закона⁵⁰⁶ којим је овај облик контроле имплементиран у немачки порески систем може се закључити да је циљ њеног увођења заправо правовремено откривање могућих починилаца, односно пре њиховог нестанка. Искуство, наиме, показује да општа правила о теренској контроли нису адекватна код превенције избегавања плаћања пореза на додату вредност. Теренска

⁵⁰³ Вид.: чл. 124, ст. 1 ЗПППА. Контролу је могуће вршити и без достављања налога, ако се врши на основу ванредног плана контроле, у складу са чл. 118, ст. 3 ЗПППА. Претходна најављена теренске контроле је законска обавеза пореске администрације у 14 држава чланица Европске уније. У 7 држава чланица, не постоји законска обавеза, али се првобитна најављена практикује у пракси. Преосталих 6 држава чланица не најављује теренску контролу, вид.: Lisette van der Hel, **Intra-Community Tax Audit**, IBFD, Amsterdam 2011, стр. 261.

⁵⁰⁴ Вид.: чл. 27b немачког Закона о порезу на додату вредност. Поједини аутори су мишљења да је од пакета административних мера које су у Немачкој имплементирани кроз *Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz* једино ова мера показала одређени ефекат у сузбијању пореске преваре, вид.: Hans-Werner Sinn, Andrea Gebauer, Rüdiger Parsche, *op. cit.*, стр. 31; Gernot Mittler, *op. cit.*, стр. 8. Опширно о овој мери, вид. и: Ulf-Christian Dißbars, **Im Blickpunkt: Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG nach dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**, *Betriebs-Berater*, 2002, стр. 759-763; Ulf-Christian Dißbars, **Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG - Schreiben des BMF vom 23. 12. 2002**, *Betriebs-Berater*, 2003, стр. 556-558.

⁵⁰⁵ Пореска администрација је у Немачкој дужна да пошаље писано обавештење (*Prüfungsanordnung*) обвезнику о датуму отпочињања контроле, уз назнаку инспектора који ће контролу вршити, вид.: Lisette van der Hel, *op. cit.*, стр. 262.

⁵⁰⁶ RegE StVBG, BT-Drucks. 14/6883.

контрoла мора се претходно најавити, што потенцијалним починиоцима оставља довољно времена да фингирају редовно пословање (нпр. да уредe до тада неуређене пословне просторије, обезбеде присуство овлашћеног лица и персонала и сл.) или да правовремено нестану. Пореска администрација није, на основу постојећих правила, у могућности да стекне поуздану (исправну) слику о обвезнику. Ефикасна борба с евазијом пореза на додату вредност изискује познавање стварних прилика у којима послује обвезник, пре свега његових пословних просторија, ангажованог персонала и свакодневног пословања. Само је на тај начин пореској администрацији могуће да разликује обвезнике регистроване у циљу обављања пословне делатности од оних чија је регистрација обављена како би се оштетио фискус.

Током контроле службеници пореске администрације могу обављати исте радње као и у уобичајеном поступку теренске контроле, тј. прегледати евиденције, књиге, пословну папирологију и друга документа обвезника и тражити од њега да пружи потребне информације. Улаз у приватне просторије, противно вољи власника, могућ је зарад превенције непосредне опасности по јавни ред и безбедност.⁵⁰⁷

Од преко стотину критеријума који могу иницирати покретање овакве контроле, као најзанимљивије издвајамо:⁵⁰⁸

- тражење повраћаја пореза;
- истицање високог улазног пореза и промета код новооснованих предузећа;
- упечатљив пораст промета и претходног пореза код обвезника који дуже послују;
- порез се пријављује али се не уплаћује;

⁵⁰⁷ Стога поједини саветници препоручују клијентима да документацију везану за порез на додату вредност у принципу не чувају у пословном простору. Исправност оваког савета је веома дискутабилна, јер управо такво поступање подстиче сумњу да је контрола основана, вид.: Andre Dathe, *op. cit.*, стр. 94.

⁵⁰⁸ Вид.: *ibid.*, стр. 188-189.

- плаћање високих рачуна у готовом новцу;
- удаљено место становања руководиоца (одговорног лица) од седишта фирме;
- руководиоца је странац са пребивалиштем у иностранству;
- (висока) старосна доб руководиоца;
- одсуство пореског саветника;
- трговина мобилним телефонима, компјутерским компонентама или путничким возилима;
- често сељење седишта фирме;
- доступност искључиво преко мобилног телефона;
- неуписаност у телефонски именик;
- непостојање меморандума на пословној кореспонденцији;
- промена бранше дуго по оснивању фирме;
- ненавођење адресе, броја телефона и броја рачуна на пословним писмима;
- инострани рачуни;
- нередовно подношење пореских пријава;
- висок промет без запослених лица;
- непријављивање обавеза по основу пореза на зараде;
- непотпуни рачуни;
- руком исписани рачуни.

3. Контрола основаности повраћаја претходног пореза

Последњу „ризичну ситуацију“ која изискује претходну теренску контролу у домену пореза на додату вредност представља провера поднетог захтева за повраћај претходног пореза. Видели смо да такав захтев може иницирати контролу обвезника у СР Немачкој. У Бугарској је повраћај пореза чак условљен претходном теренском контролом.⁵⁰⁹ У ранијој пракси српских пореских органа

⁵⁰⁹ Вид.: Konstantin Pashev, *op. cit.*, стр. 7. За време трајања контроле прописани рок од 45 дана за реализацију повраћаја престаје да тече. На тај начин могуће је додатно пролонгирати остварење права на повраћај.

било је уобичајено да се повраћај пореза врши тек по спроведеној теренској контроли.⁵¹⁰ Оваква пракса, међутим, у међувремену је напуштена.⁵¹¹

Као и претходно описана мера - пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза, ни ова мера не елиминише опасност од неоснованог истицања претходног пореза на име излазне обавезе.

VI Обавеза месечног пријављивања интра-комунитарних трансакција

У излагању посвећеном „рингишпил“ трансакцијама констатовали смо да подручје Европске уније представља нарочито погодно тле за њихово одвијање услед одсуства граничне контроле промета и ослобођења од опорезивања интра-комунитарних испорука, које је праћено одложеним (у првом наредном пореском периоду, а не одмах по преласку робе на територију државе чланице дестинације) плаћањем пореза на интра-комунитарне набавке. Поред тога, пракса показује да је први купац робе из друге државе чланице фантомско предузеће, које избегава да уплати порез на своје испоруке.⁵¹²

Јасно је, стога, да је правовремена и тачна информација о интра-комунитарном купцу добара у држави чланици дестинације кључна за предузимање корака у правцу заштите њеног фискалног интереса. Наиме, податак о купцу који би држава набавке, по могућству, добила у реалном времену, омогућио би јој да изврши његову проверу и у случају сумње предузме даље мере (попут нпр. обезбеђивања гаранције за дуговани порез) пре него што му пође за руком да нестанком неповратно избегне плаћање дугованог пореза.

⁵¹⁰ Чл. 3, ст. 1 Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ предвиђа да се повраћај врши тек по „спроведеном поступку“, без назнаке шта се подразумева под тим поступком.

⁵¹¹ Верујемо да су додатни трошкови, како на страни пореске администрације, тако и обвезника, изазвали напуштање некадашње праксе.

⁵¹² Опширније о разлозима оваквог позиционирања фантомског предузећа, вид.: горе, стр. 90-91.

испоручиоца долази у обзир једино ако се докаже да је учествовао у превари, односно да је знао или могао знати за преварно поступање следбеника у прометном циклусу. У оба случаја ради се о тешко доказивим оптужбама.

Питање одговорности испоручиоца (и поред пропуста) неће се поставити уколико купац у држави набавке трансакцију уредно декларише у пореској пријави, односно ако пружи прихватљиво образложење за свој пропуст.⁵²⁶

Предложена мера од стране Комисије није, међутим, прихваћена у комунитарном законодавству.

2. Одсуство обавезе подношења сумарне изјаве у ЗПДВ

С обзиром на сврху сумарне изјаве (извештавање о интра-комунитарним трансакцијама), српски законодавац није предвидео обавезу њеног подношења.

VII Одговорност за туђу пореску обавезу

Питање које се нужно намеће код свих евазионих облика са фантомским предузећима гласи: На који начин фискус може повратити утајени износ пореза, уколико се преварна трансакција открије?⁵²⁷ У пракси се наплата таквог пореза не може остварити од фантомског предузећа. Одговорним лицима је по гашењу фантомског предузећа тешко ући у траг или њихово проналажење надлежним органима није од претеране користи, будући да не могу доћи до сазнања о правим организаторима подухвата.

битном напретку кад је у питању квалитет извештавања (правовремено подношење изјава са истинитим подацима), што је кључно за успешну контролу. Поред тога, отежало би се организовање преварних трансакција. Вид. и: European Commission, **Report on the state of play of the discussions on the conventional measures to combat VAT fraud proposed by Member States**, SEC(2007) 1584, стр. 6.

⁵²⁶ Вид.: COM(2008) 805 final, стр. 11.

⁵²⁷ Исто питање може се поставити и код евазионих облика са намерно изазваним стечајем.

1. Оспоравање права на одбитак претходног пореза другом учеснику прометног ланца

Поједине државе решење су тражиле у ускраћивању одбитка претходног пореза оном учеснику трансакције који је доступан пореским органима. Обвезник мора на себе преузети обавезу плаћања пореза који дугује његов партнер у трансакцији, ако је за његове преварне намере знао или могао знати.⁵²⁸

1.1. Питање над питањима – савесност другог учесника прометног ланца

Овакав концепт одбране изискује претходно доказивање да је други учесник у трансакцији знао или могао знати за постојање фантомског предузећа у прометном циклусу. Сумњу може изазвати нпр. висок промет са конкретним добављачем, за кога се касније испостави да је фантомско предузеће, набавка добара од истог добављача, при чему се та добра даље препродају истом купцу, одсуство доказа о озбиљним преговорима око цене добара, подаци о препродаји робе испод набавне цене и на тај начин свестан улазак у губитак, директни контакти између купца фантомског предузећа и његовог страног добављача и сл.⁵²⁹ У противном, уколико фискалс буде настојао да заштити свој интерес не водећи рачуна о савесности учесника, чије се право на одбитак претходног пореза оспорава, економска неутралност пореза на додату вредност озбиљно се доводи у питање.

⁵²⁸ Вид.: COM(2004) 260 final, стр. 15.

⁵²⁹ Das Umsatzsteuerkarussell (Oder: Wie man unschuldig wegen Umsatzsteuerhinterziehung in Verdacht geraten kann), www.spormann.de/banken.htm, [24.6.2011.]. О мерама предострожности које савестан обвезник треба да предузме, како би се уверио да не послује са фантомским предузећем, и тако отклонио ризик од ускраћивања права на одбитак претходног пореза, вид.: Philipp Matheis, Simone Krieg, Neues zum Vorsteuerabzug beim Import und Export von Handelswaren – Die aktuelle Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug im Umsatzsteuer-Karussell, Bilanzbuchhalter und Controller, 12/2007, стр. 345.

У пракси је одлука о ускраћивању права на одбитак претходног пореза често резултат давања предности фискалном интересу државе над принципом неутралности пореза или обротно, што води правној несигурности. Тако је Финансијски суд немачке савезне државе Саp (*Finanzgericht des Saarlandes*) ускратио право на одбитак претходног пореза на основу учешћа у трансакцији са субјектима који криминалним деловањем настоје за себе прибавити економску корист, иако други учесник за такву околност није знао нити је могао знати.⁵³⁰ Са друге стране, Финансијски суд немачке државе Баден-Виртемберг (*Finanzgericht Baden Württemberg*), с позивом на неутрални карактер пореза на додату вредност, заступа становиште према коме, уколико је промет заиста извршен, право на одбитак претходног пореза не може да се оспори, чак, и ако је конкретан промет део „рингишпил“ трансакције. Не смета, при томе, што је иста роба више пута прошла кроз руке истих субјеката по унапред утврђеној шеми. Такво поступање својствено је привредној пракси данашњице.⁵³¹

Навешћемо још једно занимљиво становиште које ускраћивање права на одбитак претходног пореза правда одсуством стварног промета. Такав је случај код симулованих правних послова, код којих се одсуство добара чија је продаја уговорена ни не покушава прикрити или где се нпр. тргује празним паковањима.⁵³² Исти је случај са трансакцијама које немају видљиву економску суштину. Тако је нпр. Финансијски суд државе Хесен (*Finanzgericht Hessen*) разматрао случај у коме је 1.000 мобилних телефона у истом дану испоручено, чак, шест пута, при чему су купопродајни уговори састављани накнадно (по испоруци), односно добра су фактурисана наредном учеснику прометног циклуса без претходног стицања од стране добављача.⁵³³

⁵³⁰ FG Saarland, 13.5.2003 – 1 V 22/03, EFG 2003, 1049.

⁵³¹ FG Baden Württemberg, 7.5.2004 – 12 V 10/04.

⁵³² Вид.: Helmut Nieuwenhuis, **Umsatzsteuerkarusselle: Eine Zusammenfassung der Rechtslage, zugleich Anmerkung zum Urteil des Hessischen Finanzgerichts zum „Buffer II“**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2005, стр. 179.

⁵³³ FG Hessen, 30.6.2004 – 6 K 4328/01, EFG 2004, 1558. Цитирано према: *ibid.*, стр. 179.

Али, и када се промет одвија преко лица које је постављено искључиво у намери да иступа у пословању према трећем и које у промету не делује самостално, може се догодити да право на одбитак буде ускраћено, с позивом на исту аргументацију. У таквом случају, наиме, промет добара и услуга приписује се налогодавцу постављеног лица који остаје „у сенци“. У односу истуреног лица и купца није било стварног промета, те због тога испостављен рачун не представља валидан основ за потраживање претходног пореза.⁵³⁴

Право на одбитак претходног пореза могло би се ускратити и на основу тврдње да фантомско предузеће нема својство пореског обвезника.⁵³⁵ Одбитак претходног пореза условљен је набавком добара и услуга од пореског обвезника. Спорно је, међутим, да ли се фантомско предузеће, и поред регистрације, може сматрати пореским обвезником.

Мишљења смо да оцену о основаности ускраћивања права на одбитак претходног пореза у конкретном случају не треба темељити на одмеравању значаја нужно супротстављених принципа у предоченој ситуацији - заштите економске неутралности ПДВ, с једне, и заштите фискалног интереса државе, с друге стране. Јер, с позивом на економску неутралност ПДВ дозволићемо одбитак чак и ако је други учесник трансакције био несавестан, тј. ако је знао или могао знати за преварно поступање у прометном циклусу. И обратно, ако инсистирамо на заштити фискалног интереса, оспорићемо одбитак претходног пореза и када је други учесник трансакције био савестан, тј. када није знао нити је могао знати за преварно поступање у прометном циклусу. Суштина је у савесности обвезника. Уколико он није знао нити је могао знати да у трансакцију ступа са фантомским предузећем⁵³⁶, нема основа за ускраћивање права на одбитак претходног пореза. Заштита економски неутралног карактера ПДВ само је додатни аргумент у прилог

⁵³⁴ Вид. детаљније: Tobias Liebau, *Die Versagung des Vorsteuerabzugs im Umsatzsteuerkarussell, Betriebs-Berater*, 2005, стр. 415-420; Hans-Hermann Heidner, *Strohmanngeschäfte und Gutgläubensschutz im Umsatzsteuerrecht, Umsatzsteuer-Rundschau*, 10/2002, стр. 445-451.

⁵³⁵ Опширније о томе, вид.: доле, стр. 361-362.

⁵³⁶ Провером валидности идентификационог броја фантомског предузећа уверио се да се ради о регистрованом обвезнику и добра и услуге набавио под „несумњивим“ условима.

изнетом становишту, а уједно и контрааргумент заштити фискалног интереса. Обрнуто, уколико је поступао несавесно, онда је заштита фискалног интереса само додатни аргумент да се оспори одбитак претходног пореза, а уједно и контрааргумент заштити економске неутралности ПДВ.

1.2. Смернице Европског суда правде

Европски суд правде сусрео се са неколико случаја, чија је суштина у оспоравању права на одбитак претходног пореза обвезнику који је савесно или несавесно учествовао у преварном прометном ланцу. Навешћемо следеће случајеве: C-354/03 (*Optigen Ltd v Commisioners of Customs & Excise*), C-355/03 (*Fulcrum Electronics Ltd v Commisioners of Customs & Excise*) и C-484/03 (*Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise*)⁵³⁷.

У случају *Optigen and Others*, суд је заузео становиште да обвезници, који су без свога знања увучени у „рингишпил“ трансакцију, задржавају право на одбитак, односно повраћај претходног пореза. Предузећа *Optigen Ltd*, *Fulcrum Electronics Ltd* и *Bond House Systems Ltd*, са седиштем у Уједињеном Краљевству, обављала су економске активности које су се превасходно састојале у набавци компјутерских процесора од домаћих предузећа, и њиховој даљој продаји предузећима са седиштем у другим државама чланицама Европске уније. Свако од ових предузећа увучено је, без свога знања, у „рингишпил“ трансакције, при чему се ни једно није налазило у директном економском контакту са фантомским предузећем нити је било, или могло бити упознато са правом сврхом прометног циклуса. Поменути предузећима ускраћено је у пореском поступку право на повраћај претходног пореза у вишемилионским износима.

Британске пореске власти су оспоравање права на повраћај пореза из претходне фазе прометног циклуса базирале на становишту да „рингишпил“ трансакција мора бити посматрана као целина. Цео прометни ланац постављен је у циљу противправног прибављања имовинске користи на штету фискалуса, чиме се

⁵³⁷ [2006] ECR I-0000.

уобичајена економска природа сваке појединачне трансакције у прометном ланцу дезавуише. Оваква трансакција у *целини* губи своју економску супстанцу и бива искључена из система пореза на додату вредност, повлачећи са собом исте последице за сваку појединачну трансакцију у преварном прометном циклусу.⁵³⁸ Тако и учесник овакве трансакције, будући ван система пореза на додату вредност, нема права и обавезе њему иманентне, независно од тога да ли је знао или могао поседовати знања о истинској сврси целе трансакције.⁵³⁹

Европски суд правде одбацио је овакво становиште, заузевши став да сваки промет добара и услуга, као конститутивни део „рингишпил“ трансакције, треба засебно сагледати, ослањајући се на објективне критеријуме. Чињеница да су иницијатори неке од трансакција, која претходи или следи трансакцији у питању, имали преварне намере не може водити њеном изопштавању из система пореза на додату вредност, те тиме ни ускраћивању права својствених том систему. Ово тим пре, што обвезник није знао нити је могао знати за постојање такве чињенице. Штавише, ни сама преварна намера учесника (субјективан критеријум) није довољна да појединачну трансакцију искључи из режима пореза на додату вредност, уколико је део економске активности обвезника с објективног аспекта.⁵⁴⁰

⁵³⁸ У литератури је, симболично, становиште британских пореских власти оквалификовано као „Теорија инфекције“ (*Infektionstheorie*), вид.: Stefan Rolletschke, **Karussellprobleme - Anmerkungen zum EuGH-Urteil in den Rechtssachen Optigen u.a. vom 12.1.2006** -, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2006, стр. 192. О резонувању немачке пореске администрације у сличним случајевима, вид.: Markus Füllsack, **Klarstellung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Umsatzsteuerkarussellen – Anmerkung zum Urteil vom 12. 1. 2006**, *Deutsches Steuerrecht*, 11/2006, стр. 457-458.

⁵³⁹ Пореска администрација Уједињеног Краљевства у бројним случајевима оспоравала је одбитак, односно повраћај претходног пореза, ако је постојала сумња да је трансакција део „рингишпила“. Задржан износ претходног пореза процењен је на близу једне милијарде британских фунти, вид.: Robert F. van Brederode, **Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU**, *International Tax Journal*, 1/2008, стр. 46.

⁵⁴⁰ Вид.: пар. 22 и 36 Opinion of advocate general Poiras Maduro in joined cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03. На основу одлуке Европског суда правде, првобитно задржане суме претходног пореза (вид.: претходну фусноту) враћене су обвезницима, али је пореска администрација то одбила да учини у једном броју случајева где је сматрала да може аргументовати у прилог тези да

У случајевима C-439/04 (*Axel Kittel v État belge*) и C-440/04 (*État belge v Recolta Recycling SPRL*)⁵⁴¹ Суд је разматрао ситуације које се битно разликују од оне из претходно описаног случаја *Optigen and Others*. Најпре, у овим случајевима обвезници су се налазили у директном контакту са фантомском фирмом. Штавише, у случају C-439/04 обвезник је знао или је барем могао знати за преварну намеру другог учесника трансакције.

Белгијска компанија *Computime Belgium* бавила се veleпродајом компјутерских компонената које је набављала у Белгији, а потом извозила у друге чланице Европске уније, превасходно у Луксембург. Луксембуршки купац је добра испоручивао трећем субјекту, који их је потом поново пласирао на белгијско тржиште, тачније у руке добављача *Computime Belgium*. Добављач није плаћао порез који је фактурисао *Computime Belgium*, што је потоњем било познато.⁵⁴² *Recolta Recycling SPRL* је, без свога знања, уплетена у једну „рингишпил“ трансакцију, чији је предмет био промет 16 луксузних возила. Трансакција је у потпуности реализована на територији Белгије.

Белгијски грађански законик, у чл. 1131 проглашава ништавим уговоре чија је правна основа незаконита. У својој ранијој пракси, Касациони суд Белгије (*Cour de cassation*) пресудио је да је уговор апсолутно ништав, ако се закључује у циљу

је обвезник знао или могао знати да је укључен у преварну трансакцију, вид.: Robert F. van Brederode, *op. cit.*, стр. 46. У немачкој пракси су познати случајеви у којима је пореска администрација ускраћивала право на одбитак обвезнику, који не само да није знао нити је могао знати да послује са фантомским предузећем (на основу предузетих мера предострожности), већ је порез (уместо фантомском предузећу) директно уплаћивао пореској администрацији, тако да фискус није био на губитку, вид.: Michael Spörl, Harald Steinhauser, **Die Versagung des Vorsteuerabzuges bei Scheinfirmen am Beispiel der Bauindustrie**, *Deutsches Steuerrecht*, 36/2002, стр. 1507.

⁵⁴¹ [2006] ECR I-6161.

⁵⁴² Тако је, према наводима инспектора белгијске пореске администрације, за релативно кратко време (у периоду од 10. јануара до 30. јуна 1997. године), *Computime Belgium* више пута трговао истим контингентом робе. Од 3.290 трансакција, 736 је извршено у кутијама које су више пута прошле кроз исти прометни ланац, неке од њих кружиле су и до шест пута.

евазије пореза на додату вредност. Довољно је, при том, да је само једна уговорна страна при закључењу имала интенције супротне закону. Ирелевантно је да ли је друга страна поступала савесно, тј. да ли је била свесна истинске сврхе закљученог уговора. Трансакција заснована на оваквом уговору не може се квалификовати као „промет добара“ у смислу релевантних одредби белгијског Закона о порезу на додату вредност. Искључена из система пореза на додату вредност, оваква трансакција не конституише право обвезника на одбитак претходног пореза, чак и ако је платио порез фактурисан од стране његовог сауговорача и није био свестан његових правих мотива при уласку у трансакцију.⁵⁴³

Касациони суд Белгије, пред којим су завршила оба случаја, обратио се Европском суду правде са питањем да ли ништавост уговора, закљученог у евазионом циљу, искључује право на одбитак претходног пореза, уколико је сауговорач поступао у доброј вери (C-440/04), односно ако је учествовао у евазионом подухвату (C-439/04).⁵⁴⁴

Европски суд правде заузео је став да трансакција остаје у опсегу опорезивог промета иако је уговор на коме је базирана, према правилима позитивног законодавства, ништав. Комуитарном законодавству страна је генерална дистинкција између законитих и незаконитих трансакција. Чињеница да је правни основ једне трансакције незаконит, те ништав, не доводи до аутоматског издвајања такве трансакције из система пореза на додату вредност, ако је трансакција, објективно, реализована.⁵⁴⁵ Доказ да је таква трансакција покренута у

⁵⁴³ Вид.: пар. 10-12 мишљења општег правобраниоца Ruiz-Jarabo Colomer, од 14.3.2006. године.

⁵⁴⁴ Иста питања белгијски Касациони суд поставио је Европском суду правде и у правним стварима C-42/05 (*État belge v Ring Occasions SA and Fortis Banque SA*) и C-387/05 (*État belge v Samotor SPRL*). Оба случаја брисана су из судског регистра по налогу председника Европског суда правде.

⁵⁴⁵ Објективно, то није случај, када су трансакције фингиране, нпр. када циркулишу само фактуре, упоред.: Christian Lohse, **MwSt-Schein- und –Karussellgeschäfte im Gemeinschaftsrecht – zugleich Anmerkungen zum Schlussantrag des Generalanwalts Maduro vom 16. 2. 2005 in den**

евазионој намери (макар то била и евазија пореза на додату вредност) суштински не мења ништа. Учеснику у оваквој трансакцији не може се оспорити право на одбитак претходног пореза који је платио продавцу, уколико није знао нити је могао знати да је односна трансакција иницирана у евазионој намери. Уколико је, пак, учесник трансакције, полазећи од објективних критеријума, знао или могао знати да учествује у оваквој трансакцији, мора му се оспорити право на одбитак претходног пореза.⁵⁴⁶

Резимирајмо, на овом месту, ставове Европског суда правде:

- чињеница да је једна трансакција незаконита (будући да је организована у евазионој намери) не доводи до њеног аутоматског изопштавања из система пореза на додату вредност. Комунитарном законодавству страна је генерална подела на законите и незаконите трансакције, од којих би само прве биле у опсегу система;
- није битно да ли је трансакција иницирана у евазионој намери;
- када обвезник за евазиону намеру другог учесника прометног циклуса није знао нити је могао знати, а трансакција је реализована на основу објективних чинилаца, не може му се оспорити право на одбитак претходног пореза;
- резултат је исти чак и ако је обвезник знао за евазиону намеру другог учесника прометног циклуса, али у њој активно не партиципира, нити остварује какву финансијску корист;

Rechtssachen Optigen, Fulcrum Electronics und Bond House Systems-, *Internationales Steuerrecht*, 9/2005, стр. 300.

⁵⁴⁶ Суд следи мишљење општег правобраниоца који прави разлику између ситуације у којој је обвезник знао за преварно поступање сауговарача (субјективни елемент), али не учествује у организацији оваквог подухвата, нити остварује било какву корист од истог, и ситуације у којој он сам незаконито профитира од трансакције (објективни елемент). Само у потоњем случају може се оспорити одбитак претходног пореза, вид.: пар. 63 мишљења општег правобраниоца Ruiz-Jarabo Colomer, од 14.3.2006. године. Овакво резонување је у складу и са начелом правне сигурности, вид.: Christian Lohse, **Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung und Missbrauch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung**, *Betriebs-Berater*, 2006, стр. 2226.

- тек ако је на бази *објективних критеријума* утврђено да је обвезник знао или могао знати за евазију (нпр. препродаја празних паковања, упадљиво ниска цена исказана у фактури за добра која се купују, стално циркулисање истих добара кроз руке истих учесника и сл.), у њој учествовао и од таквог поступања непосредно профитирао, онда му се мора оспорити одбитак претходног пореза, чак и ако је трансакција објективно реализована;
- небитно је да ли је обвезник у директном односу са учиниоцем или је преварна трансакција претходила или следила трансакцији у којој је он учествовао, а у оквиру истог прометног циклуса.

2. Ускраћивање права на ослобођење приликом извоза

У пракси су познати случајеви у којима је фискус свој интерес штитио тако што би ускратио ослобођење интра-комунитарне испоруке услед неплаћања пореза следбеника у прометном циклусу (у другој држави чланици). Пред Европским судом правде је недавно закључен један такав случај, C-285/09 R.⁵⁴⁷, који презентујемо у даљем тексту.

Немачка компанија којом је руководио R. трговала је луксузним возилима, превасходно са купцима из Португалије. Током 2002. и 2003. године испоручено је више од 1.100 возила у приближној вредности од 19 милиона евра.

Трансакције су праћене бројним манипулацијама, чији је циљ био да се прикрије идентитет правих купаца, а у намери да се у земљи набавке избегне плаћање пореза на додатну вредност. Испоручилац би, за потребе званичног евидентирања, издавао лажне фактуре, на име фингираних купаца, који су фигурирали као стварни купци возила. Рачуни су садржали назив (наводног) купца, његов идентификациони број, опис возила, цену и назнаку да се ради о интра-комунитарној испоруци, која је имплицирала да ће порез бити плаћен у земљи набавке (*reverse-charge*). Увек се радило о обвезницима регистрованим у

⁵⁴⁷ Европски суд правде донео је пресуду 7. децембра 2010. године. Пресуда још увек није званично објављена.

Португалији, при чему су неки од њих и знали за које сврхе се њихово име користи.

Испоручилац је промет редовно исказивао у пореским пријавама, али као интра-комунитарни ослобођени промет. У сумарним изјавама фингиране купце наводио је као уговорне партнере и на тај начин онемогућио идентификацију стварних купаца путем VIES система у оквиру Европске уније.

Прави купци затим би препродавали возила крајњим потрошачима у Португалији, али нису декларисали интра-комунитарне набавке нити плаћали припадајући порез. Фискална субвенција омогућила је продају возила по далеко повољнијој цени и стварање значајног профита.

Против испоручиоца је покренут кривични поступак и пресудом Регионалног суда у Манхајму (*Landgericht Mannheim*) од 17.9.2008. године, он је осуђен на трогодишњу казну затвора по основу евазије пореза на додату вредност у 2002. и 2003. години у износу који премашује 2,5 милиона евра. По виђењу овог суда, лажне испоруке нису интра-комунитарне испоруке у смислу чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС.⁵⁴⁸ Намерна злоупотреба правила комунитарног законодавства оправдава ускраћивање права на ослобођење од опорезивања у Немачкој. Као последица неиспуњења обавезе пријаве и плаћања пореза у Немачкој, починилац је извршио евазију немачког пореза на додату вредност.

⁵⁴⁸ Иако се случај нашао пред Европским судом правде у време важења Директиве 2006/112/ЕС, предмет спора била је евазија у 2002. и 2003. години, што је условило примену тада важеће Директиве 77/388/ЕЕС. Занимљиво је да се одредба чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС у једном делу, веома релевантном за потребе случаја, разликује од кореспондирајуће одредбе чл. 138 (1) и 139 (1) Директиве 2006/112/ЕС. Стога је спорно да ли би исход случаја у условима садашњег прописа био исти. Према одредби чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС, ослобођење је зависно од испуњења услова у држави чланици испоруке, које она прописује у циљу, између осталог, спречавања евазионе праксе. Овај текст није унет у одредбу чл. 138 (1) Директиве 2006/112/ЕС. Како је немачки испоручилац, давањем лажних података о купцима у Португалији, поступао супротно својим обавезама у Немачкој, није се ни квалификовао за ослобођење, те је утајио немачки порез на додату вредност.

Немачки Савезни суд (*Bundesgerichtshof*), поступајући по жалби, подржао је донету пресуду. Међутим, у паралелном поступку, који се против испоручиоца водио и пред Финансијским судом у немачкој држави Баден-Виртемберг посумњало се у исправност става Савезног суда да се у описаном случају искључи постојање интра-комунитарне испоруке и ускрати прописано ослобођење.

Уколико би се следило становиште Финансијског суда, испоручилац није починио евазију немачког пореза на додату вредност, те би и исход поступка вођеног против њега био значајно другачији. Наиме, инволвираност немачког обвезника у евазију у Португалији не може се, у одсуству реципроцитета, третирати као кривично дело у Немачкој. Уколико се евазија пореза у Немачкој оспори, противправна радња испоручиоца своди се искључиво на давање лажних података о купцу, и представља прекршај, са запрећеном новчаном казном до 5.000 евра.

У светлу различитих гледишта немачких судова, Савезни суд се обратио Европском суду правде са питањем да ли релевантну одредбу чл. 28с (А)(а) Директиве 77/388/ЕЕС треба тумачити тако да искључује постојање интра-комунитарне испоруке (иако је неспорно дошло до физичког преноса добара из једне у другу државу чланицу), ако је, на бази објективних чинилаца, доказано да је испоручилац знао за евазију, односно у њој активно учествовао.

Европски суд правде је истакао да је управо превенција незаконите евазије један од циљева Директиве 77/388/ЕЕС. Доследно постојећој јуриспруденцији, Суд наводи да постојање интра-комунитарних трансакција (баш као и домаћих) треба ценити на бази објективног критеријума, независно од сврхе и резултата такве трансакције. Интра-комунитарна испорука подразумева физички трансфер добара из једне у другу државу чланицу (при чему је неопходно да је економско власништво, као предуслов за промет добара уопште, пренето на купца⁵⁴⁹). Међутим, у надлежности државе чланице је да обезбеди исправну наплату пореза.

⁵⁴⁹ Занимљиво да се Суд у пресуди није освртао на овај предуслов за постојање интра-комунитарне испоруке, иако је дискутабилно да ли је исти и испуњен, с обзиром на чињеницу да су добра завршавала у рукама купаца различитих од оних који су назначени у званичној документацији.

На њој је да пропише услове који се морају испунити да би се остварило право на ослобођење, те гарантовала исправна наплата пореза и отклонио ризик од пореске евазије. Третман ослобођене интра-комунитарне испоруке стога је условљен доследним испуњењем предвиђених обавеза, чиме испоручилац доказује да се квалификовао за ослобођење.⁵⁵⁰ То овде није био случај. Стога Суд овлашћује државу испоруке (на једном месту у пресуди, чак, захтева) да ускрати ослобођење на објективно извршену интра-комунитарну испоруку.

Суд је оваквим ставом потврдио своје гледиште у предмету *Axel Kittel*. Иако је (интра-комунитарни) промет добара објективно реализован, право на пореску привилегију остаје ускраћено јер је, на бази објективних критеријума, доказано да је обвезник учествовао у евазионом подухвату.

Занимљиво је прочитати и мишљење општег правобраниоца у овом предмету⁵⁵¹, које сугерише потпуно супротан приступ, са опширном и посве убедљивом аргументацијом. По нашем мишљењу, разилажење ставова Суда и општег правобраниоца, јасан је сигнал степена одлучности у борби са овом појавом на нивоу Европске уније.

⁵⁵⁰ Опширно о обавезама које се морају испунити, као и о условима под којима немачком интра-комунитарном испоручиоцу ослобођење не може бити ускраћено, вид.: Carsten Theile, **Die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns im Umsatzsteuerrecht**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 3/93, стр. 73-77; Martin Schiessl, Alexander Krüger, **Rechtssicherheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an einen 'Scheinunternehmer'?**, *Betriebs-Berater*, 2003, стр. 1468-1472; Jörg Kraeusel, **Verhältnis der Nachweispflichten nach §6a Abs. 3 UStG zum Vertrauensschutztatbestand des §6a Abs. 4 UStG**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 4/2005, стр. 187-193; Franz Bielefeld, **Atempause im Streit über Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen - Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 25. 11. 2005**, *Deutsches Steuerrecht*, 9/2006, стр. 355-359.

⁵⁵¹ Opinion of advocate general Cruz Villalón, од 29.6.2010. године.

3. Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса

У литератури се јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног ланца разликује од оспоравања одбитка претходног пореза.⁵⁵² Међутим, ефекти обе мере су, у економском смислу, идентични.

3.1. Правни основ за имплементацију јемства

Правни основ за увођење мере јемства у позитивно законодавство држава чланица Европске уније представља чл. 205 Директиве 2006/112/ЕС (чл. 21 (3) Директиве 77/388/ЕЕС), према коме су државе чланице, у одређеним случајевима, слободне да друге учеснике трансакције сматрају солидарно, односно супсидијарно одговорним за дуг обвезника.

3.2. Смернице Европског суда правде

У пресуди донетој 11. маја 2006. године, поводом случаја C-384/04 (*Commissioners of Customs & Excise, Attorney general v. Federation of Technological Industries and others*)⁵⁵³, Европски суд правде поставио је ограничења којих се државе морају придржавати у прописивању обавезе јемства за неплаћени порез другог обвезника у прометном циклусу. Обвезник може солидарно или супсидијарно јемчити за потпуно или делимично неплаћен порез како из трансакције у којој је непосредно учествовао, тако и из неке од ранијих или каснијих трансакција у оквиру прометног циклуса. Јемство изискује да је обвезник знао или је имао разуман основ да посумња да порез неће бити плаћен. Сазнање, односно основана сумња о преварној намери другог учесника прометног циклуса мора постојати у тренутку

⁵⁵² Вид.: **EU VAT Compass 2011/2012**, стр. 606; Robert F. van Brederode, *op. cit.*, стр. 45 и 48; Ben Terra, Julie Kajus, *op. cit.*, стр. 306; Sibylle Vandenberghe, Howard J. Sharkett, **Rights of Taxable Persons Involved in VAT Carousel Fraud from an EU, Belgian and UK Point of View Today and Tomorrow**, *International VAT Monitor*, 4/2006, стр. 262.

⁵⁵³ [2006] ECR I-4191.

остварења промета. Накнадно сазнање је ирелевантно. Претпоставља се да је обвезник у исправност трансакције могао посумњати уколико је цена по којој је набавио добра нижа од најниже цене која се оправдано могла очекивати за односна добра на тржишту, или је нижа од цене по којој су иста добра раније плаћана у оквиру прометног циклуса. Претпоставка је оборива ако се докаже да је ниска цена резултат околности које нису у вези са неплаћањем пореза. Националне одредбе не смеју бити у супротности са општим принципима комунитарног законодавства, а нарочито са начелима правне сигурности и пропорционалности. Тако се обвезницима, који се у разумној мери увере да њихова трансакција не представља део преварног прометног циклуса, мора обезбедити да могу да се ослоне на њихову законитост, без ризика од јемства за неплаћен порез од стране другог лица. Што се начела пропорционалности тиче, примена јемства легитимна је искључиво у мери која је неопходна да се заштити интерес фискаса.⁵⁵⁴

3.3. Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса у ПДВ законодавству држава чланица Европске уније

Погледајмо, најпре, на примеру СР Немачке, због чега је ова мера имплементирана у њено ПДВ законодавство, као и у чему се она састоји.

Мера јемства за дуговани порез претходника у прометном циклусу у примени је у позитивном законодавству СР Немачке од 1. јануара 2002. године.⁵⁵⁵ Уведена је превасходно у циљу сузбијања интра-комунитарних евазионих облика.⁵⁵⁶ Чл. 25d

⁵⁵⁴ О дилемама по питању помирљивости јемства за неплаћени порез другог учесника трансакције са принципом сразмерности у опорезивању, вид.: горе, фуснота 345. Европска комисија види у чл. 205 Директиве 2006/112/ЕС правни основ за увођење мере јемства само под условом да је поштован поменути принцип, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 15.

⁵⁵⁵ Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, од 27.10.2001. године, BGBl I 2001, 3922; BStBl I 2002, 32.

⁵⁵⁶ Вид.: Dieter Völkel, Helmut Karg, **Umsatzsteuer**, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004, стр. 512. Међутим, „рингишпил“ трансакције биле су само повод за имплементацију ове мере у ПДВ законодавство Немачке. Њена примена није ограничена искључиво на овај облик евазије, вид.:

немачког Закона о порезу на додату вредност у првој верзији предвидео је јемство обвезника за обрачунати порез из *ранијег* промета, под следећим условима који морају бити кумулативно испуњени:

- Порез на додату вредност из једне од ранијих трансакција у прометном циклусу у који је укључен јемац остане неплаћен;
- Поводом те трансакције издат је рачун са исказаним порезом на додату вредност;
- Првобитна интенција издаваоца рачуна је да не уплати дуговани порез или да се намерно доведе у позицију да исказани порез не може платити;
- Обвезнику (јемцу) је таква намера приликом закључења уговора *била позната*.

Од 1. јануара 2004. године⁵⁵⁷ одредба је пооштрена и јемство се предвиђа не само ако је обвезнику оваква намера била позната, већ и ако је за њу уз „пажњу уредног трговца“ (*Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns*) могао знати. Уколико сазнање о учешћу у преварном прометном циклусу поседује више лица, она солидарно одговарају до износа неуплаћеног пореза.⁵⁵⁸

Сазнање о преварном поступању претходника у прометном циклусу претпоставља се:

- уколико обвезник (јемац) даљи промет врши по цени нижој од тржишне⁵⁵⁹, која важи на дан промета;

Beate Leingang-Ludolph, Gabriele Wiese, **Der neue Haftungstatbestand des §25d UStG-Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer**, *Der Betrieb*, 29/2002, стр. 1473. На примеру стечаја, вид.: Eduard Forster, Eva Schorer, **Anwendbarkeit der neu eingeführten Umsatzsteuerhaftung nach §25d UStG auf Insolvenzfälle**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8/2002, стр. 361-363.

⁵⁵⁷ Steueränderungsgesetz, BGBl I 2003, 2645.

⁵⁵⁸ Вид.: чл. 25d (1) UStG.

⁵⁵⁹ Под тржишном ценом подразумева се цена „ван дохвата руке“, која би се уговорила између неповезаних трећих лица у односној фази прометног циклуса, вид.: Axel Leonard (у:

- уколико је цена по којој је добро набављено од стране обвезника (јемца) нижа од тржишне или је нижа од цене по којој је добро продато у некој од ранијих фаза истог прометног циклуса.

У оба случаја претпоставка је оборива, ако се докаже да исказана цена има економско оправдање (нпр. продаја са попустом).⁵⁶⁰ Тада терет доказивања да је обвезник знао или могао знати за преварну намеру претходника прелази на пореску администрацију. Накнадно сазнање о преварном поступању претходника (нпр. из новина) не оправдава јемство.⁵⁶¹

Јемство није ограничено искључиво на трансакцију у којој је дошло до неплаћања пореза. Оно се простире на сваку ранију трансакцију у оквиру истог прометног циклуса. Овакав приступ исправан је, јер би се, у противном, циљ одредбе лако могао изиграти простим укључивањем још једног фантомског предузећа са ниском пореском обавезом.⁵⁶²

Примера ради, уколико би немачко фантомско предузеће А добра набавило из Холандије по нето тржишној цени од 1.000 евра, а затим иста продало обвезнику В за бруто износ од 1.071 евра испуњени су услови за јемство и фискус се може регресирати од јемца у износу неплаћеног пореза (171 евра). Међутим, ако се јемство ограничи на износ неплаћеног пореза из *конкретне* трансакције са фантомским предузећем, укључивање фантомског предузећа Б заштитиће обвезника В. Под претпоставком да Б добра даље прода обвезнику В за бруто износ од 1.094,8 евра (920 + 174,8 евра) и не уплати дугованих 3,8 евра пореза, за тај износ јемчио би обвезник Б, док би порез дугован из претходне трансакције трајно остао ненадокнађен.

Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Johann Bunjes, Reinhold Geist (Begr.), Verlag C.H. Beck, München 2005, стр. 966).

⁵⁶⁰ Вид.: чл. 25d (2) UStG.

⁵⁶¹ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 966-967.

⁵⁶² Вид.: *ibid.*, стр. 964. Супротно, вид.: Alfons Kühn, Matthias Winter, **Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung, Ist die Gesetzgebung das Richtige Mittel?**, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 11/2001, стр. 479.

Док се дефинитивно не утврди да ли основ за регрес од јемца постоји, пореска администрација може ускратити своју сагласност са пријавом обвезника којом он тражи повраћај претходног пореза или умањење првобитно утврђеног пореза.⁵⁶³ Исто важи и уколико обвезник не поднесе пријаву или ако пореска администрација не сматра податке из пријаве веродостојним и то на штету обвезника, те би поновно утврђивање пореске обавезе водило повраћају пореза.⁵⁶⁴ Од оваквог поступања обвезник се може одбранити једино пружањем одговарајуће гаранције.⁵⁶⁵

Овакво решење крајње је занимљиво с обзиром на то да је могућа ситуација у којој су, према прописаним критеријумима, испуњени услови за јемство (најчешће случај „перача“), али се не тражи повраћај претходног пореза нити умањење првобитно утврђеног пореза, већ одбитак претходног пореза на име више излазне обавезе. Пореска администрација тада не може ускратити сагласност са поднетом пријавом до разрешења питања постојања јемства. Међутим, такво поступање није јој у интересу, јер би пролонгирало уплату обрачунатог пореза у корист фиска. Ако се касније дефинитивно констатује постојање услова за јемство, фискус се може накнадно наплатити.

Накнада од јемца не изискује претходни покушај наплате из имовине обвезника који није уплатио порез, што је и логично, ако се узме у обзир да је овде реч о фантомском предузећу (не ради се о супсидијарном јемству).⁵⁶⁶

⁵⁶³ Вид.: чл. 25d (4) UStG, у вези са чл. 168 АО и смерницама пореске администрације посвећеним чл. 168 АЕАО. Чл. 168 АО у случају самоопорезивања предвиђа да се пореска администрација мора сагласити са пријавом којом се тражи повраћај пореза или умањење првобитно утврђеног пореза. Сагласност може бити неформална. Ради се, заправо, о раније описаној мери – пролонгирање реализације права на повраћај претходног пореза.

⁵⁶⁴ Вид.: чл. 25d (4) UStG, у вези са чл. 167 (1) АО.

⁵⁶⁵ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 968.

⁵⁶⁶ Вид.: чл. 25d (5) UStG.

У следећој табели пружамо податке о примени ове мере у другим државама чланицама Европске уније; Аустрија, Белгија, Чешка, Финска, Мађарска и Пољска не примењују ову меру.

Табела 8. Примена јемства у другим државама чланицама Европске уније

Држава чланица	Опис трансакције	Обухват и услови за јемство
Бугарска	Промет добара и услуга	Поред сауговарача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Шпанија	Промет добара и услуга	Поред сауговарача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој ранијој фази прометног циклуса. Индицију несавесног поступања представља набавка добара и услуга по цени која је знатно нижа од тржишне, при чему нема доказа да таква цена није резултат противправне активности, нити се може оправдати на бази комерцијалних критеријума.
Француска	Промет добара	Сваки активни учесник преварне трансакције, као и онај, који је могао знати да порез из претходне трансакције није плаћен, јемчи у износу неплаћеног пореза.
Велика Британија	Телекомуникације, компјутерска опрема и програми	Поред сауговарача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Ирска	Промет добара и услуга „летећих трговаца“, промотера и забављача	Добављачи „летећих трговаца“, промотера и забављача који нису регистровани у Ирској, јемче у висини њихове пореске обавезе, под условом да су о томе претходно уредно обавештени од пореске администрације.
Италија	Телекомуникације, компјутерска опрема и возила	Сауговарач учиниоца јемчи за неплаћени порез ако је набавке вршио по цени која је знатно нижа од тржишне, при чему нема доказа да таква цена није резултат противправне активности, нити се може оправдати на бази комерцијалних критеријума или посебних околности.
	Трансакције које нису интра-комунитарне	У оквиру посебне процедуре, сауговарач учиниоца јемчи ако у периоду од четири месеца, по извршењу промета, није добио рачун од добављача, или је добио рачун који гласи на износ нижи од договореног.
	Интра-комунитарне трансакције	У оквиру посебне процедуре, сауговарач учиниоца јемчи ако у периоду од једног месеца, по извршењу промета, није добио рачун од добављача, или је добио рачун који гласи на износ нижи од договореног.
Луксембург	Промет добара и услуга	По општим одредбама о јемству, сауговарач учиниоца јемчи за неплаћени порез, осим ако докаже да је порез платио свом добављачу.
Холандија	Телекомуникације, хардвер и софтвер, аудио и видео опрема и возила	Поред сауговарача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
	Опорезиве испоруке непокретних добара	Испоручилац непокретних добара јемчи за порез који је купац, по основу трансакције, одбио као претходни, осим ако докаже да није знао нити је могао знати да купац није испунио услове да оптира за опорезивање.
	Промет добара и услуга	Свако ко је поступао супротно пореском закону, што је довело до тога да други није (у потпуности) платио порез или је остварио неоснован повраћај пореза, јемчи за износ дугованог пореза.
Португалија	Промет добара и услуга	Сауговарач учиниоца јемчи за неплаћени порез ако му добављач није издао рачун или му је издао нетачан рачун,

		а овом то било познато. Опште одредбе о јемству примењују се када је сауговарач учиниоца, или било који учесник у трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса, знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Румунија	Промет добара и услуга	По општим одредбама о јемству, сауговарач учиниоца јемчи за неплаћени порез, осим ако докаже да је порез платио свом добављачу у исправном износу.
Словенија	Промет добара и услуга	Поред сауговарача учиниоца, јемчи и сваки учесник у било којој трансакцији која претходи или следи спорну трансакцију у оквиру истог прометног циклуса-ако је знао или могао знати да порез неће бити плаћен у било којој фази прометног циклуса.
Словачка	Промет добара и услуга	Опште одредбе о јемству примењују се ако је, у тренутку закључивања уговора, словачки купац знао да добављач намерно неће платити порез исказан у рачуну или да ће се намерно довести у позицију да није у стању да плати порез на домаће испоруке.

Извор: EU VAT Compass 2011/2012, стр. 607-610. Стање на дан 1.1.2011. године.

Из изнетог упоредног приказа закључујемо да је јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса, по правилу, условљено савесношћу јемца (што је у складу и са резонувањем Европског суда правде). Најзначајније разлике своде се на одређивање јемца (то може бити или само сауговарач учиниоца, или и сваки учесник у трансакцијама које следе, односно следе и претходе фази прометног циклуса у којој је избегнуто плаћање пореза).

4. Јемство трећег лица за неиспуњење пореске обавезе другог учесника прометног циклуса у законодавству Србије

Порески јемац је физичко или правно лице које одговара за плаћање обвезничковог пореског дуга и које Пореска управа може позвати да тај дуг плати ако га порески обвезник о доспелости не намири.⁵⁶⁷ Пореско јемство се, по правилу, установљава пореским⁵⁶⁸ или неким другим законом⁵⁶⁹, мада може бити установљено и

⁵⁶⁷ Вид.: чл. 12, ст. 3, тач. 1) ЗПППА.

⁵⁶⁸ Вид. нпр.: чл. 157, 158, 160 и 161 ЗПДГ и чл. 42 Закона о порезима на имовину, „Сл. гласник РС“, бр. 26/01, „Сл. лист СРЈ“, бр. 42/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10 и 24/11.

⁵⁶⁹ Вид. нпр.: чл. 17 Закона о привредним друштвима, „Сл. гласник РС“, бр. 36/11 и 99/11.

уговором између пореског обвезника и Пореске управе⁵⁷⁰ или између два или више пореских обвезника. Пореско јемство може бити солидарно или супсидијарно, у зависности од тога како је закон (уговор) то питање уредио. Ако се у закону (уговору) не помиње о којој је врсти јемства реч, сматраће се да је у питању солидарно јемство, јер је циљ института јемства да пружи што јачу гаранцију повериоцу, па и пореском повериоцу.⁵⁷¹

ЗПДВ не познаје меру јемства за неплаћени порез сауговорача, односно учесника друге трансакције у оквиру истог прометног циклуса. Мало је вероватно да ће уговорне стране предвидети јемство за неуплаћен порез продавца, ово, тим пре, што износ пореза који треба да „проследи“ пореској администрацији наплаћује кроз цену од купца. Могуће је, евентуално, оспорити одбитак претходног пореза сауговорачу учиниоца, уколико се, на бази објективних критеријума, докаже да је знао или могао знати да продавац неће платити порез (смернице у оваквом поступању може пружити описана пракса Европског суда правде).

Међутим, чл. 31, ст. 2, тач. 2) ЗПППА предвиђа секундарну пореску обавезу лица, која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица, за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избегнуто. С позивом на ову одредбу, могуће је регресирати се за износ неуплаћеног пореза од сауговорача учиниоца, али и од другог учесника прометног ланца.

Закон о привредним друштвима предвиђа одговорност чланова друштва за обавезе друштва у складу са одредбама овог закона које уређују поједине правне форме друштва, као и у случајевима када долази до пробијања правне личности друштва.⁵⁷² Чланови друштва са ограниченом одговорношћу одговарају за обавезе

⁵⁷⁰ Нпр. као мера обезбеђења наплате код одлагања плаћања пореског дуга, вид.: чл. 74, ст. 2, тач. 4) ЗПППА.

⁵⁷¹ Вид.: Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, стр. 24.

⁵⁷² Вид.: чл. 17 Закона о привредним друштвима.

друштва једино ако злоупотребе правило о ограниченој одговорности друштва.⁵⁷³
Сматра се да постоји злоупотреба ако члан друштва:

- употреби друштво за остварење циља који му је иначе забрањен;
- користи имовину друштва или њоме располаже као да је његова лична имовина;
- користи друштво или његову имовину у циљу оштећења поверилаца друштва;
- ради стицања користи за себе или трећа лица умањи имовину друштва, иако је знао или морао знати да друштво неће моћи да извршава своје обавезе.⁵⁷⁴

Полазећи од циља оснивања и улоге фантомских предузећа (по правилу, друштво са ограниченом одговорношћу), може се поставити питање одговорности чланова за износ неплаћеног пореза друштва. Међутим, покушај наплате с позивом на овај основ у пракси не би дао резулате, јер се у случају фантомског предузећа, по правилу, не може ући у траг овим лицима.⁵⁷⁵

VIII Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције

Још једна конвенционална мера која треба да заштити интерес фискалца је и гаранција да ће дуговани порез бити плаћен. За разлику од претходно описане мере, која увек подразумева неког другог (а не дужника пореза), гаранцију је

⁵⁷³ Вид.: чл. 139, у вези са чл. 18, ст. 1 Закона о привредним друштвима.

⁵⁷⁴ Вид.: чл. 18, ст. 2 Закона о привредним друштвима.

⁵⁷⁵ Подједнако безуспешан био би и покушај наплате од законских заступника фантомског предузећа на основу законског јемства директора за неплаћен порез обвезника. И овим лицима тешко је ући у траг, а иако пореским органима пође за руком да их открију, реч је, по правилу, о лицима без сопствене имовине. Такво јемство предвиђа нпр. белгијски Закон о порезу на додатку вредност, вид.: чл. 93 С VAT Code. Чл. 31, ст. 2, тач. 1) ЗПППА предвиђа секундарну пореску обавезу законског заступника за износ неплаћеног пореза, који је свесно или без дужне пажње пропустио да испуни своју обавезу да реализује плаћање пореза за пореског обвезника, иако је овај био у могућности да то уради.

могуће захтевати како од самог дужника, тако и од другог лица. Њена примена нарочито је погодна у фази „провере“ основаности захтева за повраћај претходног пореза (нпр. у случају новооснованих обвезника⁵⁷⁶ или извозника). Поред тога, она може олакшати положај потенцијалног јемца, те ју је стога препоручљиво предвидети у комбинацији са том мером.⁵⁷⁷ Наиме, ликвидност обвезника може се озбиљно нарушити уколико се обвезнику, до момента дефинитивног разрешења основаности захтева за повраћај, односно утврђивања услова за јемство, његова права ускраћују. Пружањем одговарајуће гаранције порески обвезник може да се ослободи овог терета без ризика по фискус.

1. Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције у ПДВ законодавству Европске уније

Правни основ за увођење ове мере у позитивно законодавство држава чланица Европске уније представља чл. 273 Директиве 2006/112/ЕС (чл. 22 (8) Директиве 77/388/ЕЕС) према коме чланице, под прописаним условима, могу поред предвиђених обавеза наметнути и друге, ако их сматрају неопходним у циљу исправне наплате пореза и превенције евазије.

1.1. Смернице Европског суда правде

У раније описаном случају C-384/04, Европски суд правде заузео је став и по питању пружања гаранције за неплаћени порез од стране неког од учесника прометног циклуса. С позивом на чл. 22 (8) Директиве 77/388/ЕЕС, државе чланице могу предвидети обавезу пружања гаранције за испуњење пореске обавезе само за лица која су чл. 21 (1) и (2) те директиве одређена као порески дужници, као и лица која су с ослоном на њен чл. 21 (3) потенцијални јемци за порез дугован од стране другог учесника прометног циклуса. Тражење гаранције од стране јемца претпоставља да је националним законодавством предвиђен

⁵⁷⁶ Вид.: COM(2004) 260 final, стр. 14.

⁵⁷⁷ Вид.: Anja Hillmann-Stadtfeld, *Umsatzsteuernachschau und Verschärfung der Strafrechtslage durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz*, *Deutsches Steuerrecht*, 11/2002, стр. 435.

институт јемства, сходно чл. 21 (3) Директиве 77/388/ЕЕС. Прописивање обавезе пружања гаранције од стране трећих лица (која нису порески дужници у смислу чл. 21 (1) и (2), односно јемци, сагласно чл. 21 (3) Директиве 77/388/ЕЕС) супротно је одредбама комунитарног законодавства.⁵⁷⁸

1.2. Обезбеђење наплате пореза пружањем гаранције у појединим државама чланицама

Од 1. јануара 2002. године пореска администрација у СР Немачкој може да, у договору са обвезником, сагласност са пријавом којом обвезник тражи повраћај пореза или умањење првобитно утврђеног пореза услови гаранцијом. Исто важи и ако се пореска администрација не слаже са истинитошћу података у пореској пријави или обвезник не поднесе пријаву, а према њеном решењу долази до повраћаја.⁵⁷⁹

У интересу је обвезника да се сагласи са пружањем гаранције уколико се очекује временски дуга провера основаности његовог захтева. До доношења чл. 18f немачког Закона о порезу на додату вредност пореска администрација је у спорним случајевима редовно одбијала повраћај пореза, чиме је нарушавана ликвидност обвезника.⁵⁸⁰

⁵⁷⁸ У судском поступку, владе Уједињеног Краљевства, Ирске, Кипра и Португалије заступале су становиште да се, с позивом на чл. 22 (8) Директиве 77/388/ЕЕС, гаранција може тражити од сваког лица за порез дугован од стране другог, уколико је то у интересу исправне наплате пореза и превенције евазије и у складу са генералним начелима комунитарног законодавства, вид.: ECJ, Case C-384/04, пар. 38-40. Другачије, становиште Комисије које је Суд пресудом очигледно подржао, вид.: пар. 41 наведене пресуде.

⁵⁷⁹ Вид.: чл. 18f UStG.

⁵⁸⁰ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 833. Овакво поступање пореске администрације нарочито погађа новоосноване субјекте, који се неретко налазе у ситуацији да траже повраћај претходног пореза, а немају средстава да пруже одговарајућу гаранцију, вид.: Matthias Winter, **Aktuelles Beratungs-Know-how Umsatzsteuerrecht**, *Deutsches Steuerrecht*, 22/2002, стр. 892. Наиме, овакви субјекти немају историјат пословања, те иначе важе за ризичне. То не значи да им се произвољно може пролонгирати повраћај пореза. Међутим, прописивањем обавезе коју они објективно не могу испунити, администрацији је практично омогућено да *lege artis* управо поступа на тај начин.

Гаранција се може тражити најдуже за период трајања провере основаности захтева, што зависи од околности конкретног случаја. Тако је за очекивати да ће у случају сумње да је реч о „рингишпил“ трансакцијама оваква провера трајати далеко дуже од редовног случаја у коме се тражи повраћај. Смерницу за пореску администрацију представља период од шест недеља испод кога се, по правилу, не пристаје на гаранцију, већ се ускраћује повраћај.⁵⁸¹

Пореска администрација фаворизује, због „једноставности пружања“, банкарску гаранцију. Обвезник, међутим, може понудити и друга средства обезбеђења побројана у немачком Законом о пореском поступку.⁵⁸² Вредност гаранције одређује се према износу пореза чији се повраћај тражи, али се и други критеријуми узимају у обзир, попут ризика наплате по пореску администрацију и ликвидности обвезника. Трошкове гаранције сноси обвезник. Додатно оптерећење сматра се оправданим, јер повраћај пореза води уштеди трошкова евентуалног кредита, који мора подићи како би измирио обавезе према осталим повериоцима. Чл. 18f немачког Закона о порезу на додату вредност не дефинише минималан износ за који се захтева гаранција. За очекивати је да ће пореска администрација обезбеђење тражити уколико се ради о значајним износима.⁵⁸³

У Бугарској се захтевани повраћај одлаже до окончања поступка контроле пореског обвезника, ако је такав поступак покренут. Уколико су, поред пореза на додату вредност, предмет контроле и друге пореске обавезе, контрола може трајати, чак, до три године. Међутим, ако обвезник обезбеди банкарску гаранцију на период од најмање четири месеца (који се може продужити до максималних осам месеци), повраћај пореза не сме бити одложен. Повраћај је ограничен висином пружене гаранције. Поред тога, банкарска гаранција може се захтевати и при евидентирању лица за које се зна или сумња да већ има неизмирене обавезе по основу пореза на додату вредност, или, ако је реч о правном лицу, чији су

⁵⁸¹ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 833-834.

⁵⁸² Вид.: чл. 241 АО.

⁵⁸³ Вид.: Axel Leonard, *op. cit.*, стр. 834.

законски заступници у прошлости поступали супротно законској регулативи у области пореза на додату вредност. Банкарска гаранција је у овом другом случају ограничена на износ од 125.000 евра. У противном, пореска администрација може одбити да евидентира обвезника.

У Словенији се повраћај претходног пореза, у случају сумње у његову оправданост, такође може условити пружањем одговарајућег обезбеђења на страни пореског обвезника.⁵⁸⁴ Обезбеђење могу захтевати и пореске администрације Шпаније⁵⁸⁵ и Италије.⁵⁸⁶

2. Пружање гаранције у законодавству Србије

У ЗПДВ не постоје норме које предвиђају пружање гаранције. Поставља се питање евентуалне примене одредаба ЗПППА у односу на ПДВ. Порески обвезник дужан је, сходно чл. 74, ст. 1 ЗПППА да пружи средства обезбеђења наплате, али само у склопу поступка одлучивања о одлагању плаћања пореског дуга у смислу чл. 73 ЗПППА. И чл. 66, ст. 5 ЗПППА омогућава пореском обвезнику да се пружањем средстава обезбеђења наплате ослободи установљених привремених мера обезбеђења наплате пореза, које Пореска управа може решењем да установи у односу на порез који није доспео за наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, а постоји опасност да порески обвезник осујети, онемогући, односно учини неефикасном његову наплату. Обе одредбе примењиве су и на ПДВ, али искључиво у склопу наведених околности. Пореска управа не може захтевати од обвезника гаранцију при провери основаности захтева за повраћај ПДВ.

⁵⁸⁴ Вид.: Lucijan Klemencic, Slovenia – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_si, [18.9.2012].

⁵⁸⁵ Вид.: Carlos Gómez Barrero, Arantxa de Luis, Maria Teresa Deltell, Spain – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_es, [18.9.2012].

⁵⁸⁶ Вид.: Alberto Ladevaia, Italy – Value Added Taxation, Topical Analyses IBFD, http://online.ibfd.org/document/evat_it, [18.9.2012].

IX Ускраћивање повраћаја у случају ненаплаћене реализације

Поједине државе значајне губитке трпе када обвезник, који је у поднетој пријави одбио претходни порез, оде у (планирани) стечај, при чему његов добављач, услед немогућности наплате, исправи своју пореску основицу и тражи повраћај пореза уплаћеног по основу ненаплаћеног промета (стечај типа II).⁵⁸⁷

1. Неповољан положај фискаса као последица постојеће комунитарне регулативе

Овакво стање последица је крајње нелогичног решења комунитарног законодавства у овој области. Директива 2006/112/ЕС у чл. 90 (1) најпре предвиђа (обавезну) корекцију пореске основице и у случају потпуне или делимичне ненаплативости извршеног промета, под условима прописаним у држави чланици. Међутим, уместо да предвиди и обавезну кореспондирајућу исправку претходног пореза, Директива 2006/112/ЕС у чл. 185 (2) допушта, а не налаже државама чланицама, да предвиде такву корекцију. Описане нелогичности исправља чл. 90 (2), тако што оставља могућност државама чланицама да ускрате корекцију пореске основице, ако потраживање остане ненаплаћено.

Управо је чл. 90 (2) разматран као мера којој би државе чланице могле прибећи, у оквиру постојећег комунитарног законодавства, како би заштитиле свој фискални интерес.⁵⁸⁸ Међутим, из праксе Европског суда правде произлази да би генерално ускраћивање права на корекцију пореске основице у случају да потраживање остане у потпуности или делимично ненаплаћено било супротно одредбама комунитарног законодавства.

⁵⁸⁷ На примеру лизинг модела незаконите евазије, вид.: горе, стр. 131-133.

⁵⁸⁸ Вид.: SEC(2007) 1584, стр. 5. Вид. и: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 53.

1.1. C-330/95 (*Goldsmiths (Jewellers) Ltd v Commissioners of Customs & Excise*)⁵⁸⁹

У пресуди донетој поводом случаја C-330/95 Европски суд правде истакао је да је право да се ускрати корекција пореске основице, у случају ненаплативости потраживања, базирано на становишту да је у одређеним околностима тешко утврдити да накнада није плаћена или такво стање може бити само привремено. Из тога произлази да држава чланица мора навести разлоге због којих ускраћује право на корекцију пореске основице.⁵⁹⁰

Из даљег текста пресуде могуће је закључити да превенција пореске евазије представља оправдан разлог за примену ове мере. То, међутим, не значи да се с позивом на превенцију евазије може генерално ускратити право на корекцију пореске основице у случају ненаплативости потраживања; такав је поступак могућ само у границама неопходним да се оствари тај специфичан циљ.⁵⁹¹

Дакле, уколико се са сигурношћу може рећи да ће потраживање остати ненаплаћено, а никакве индиције не указују да је то последица евазионог поступања, не може се ускратити корекција пореске основице, чак, и уколико држава није у стању да поврати првобитно одбијени претходни порез из неплаћене трансакције.⁵⁹²

Овакво резонување чини се исправним. Предвиђање генералне забране да се пореска основица коригује и плаћени порез поврати у случају да се потраживање не може наплатити коси се са начелом економске неутралности пореза на додату

⁵⁸⁹ [1997] ECR I-3827.

⁵⁹⁰ Вид.: ECJ, Case C-330/95, пар. 18.

⁵⁹¹ С позивом на пресуду донету поводом случаја C-324/82 (*Commission v Belgium*), [1984] ECR 1861, вид.: *ibid.*, пар. 21.

⁵⁹² И Bundesrechnungshof ову меру сматра адекватном, нарочито у случајевима заједничког деловања оба учесника трансакције на штету фискаса, вид.: **Bericht nach § 99 BHO: Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber**, стр. 53.

вредност. Таква мера није помирљива ни са принципом сразмерности у опорезивању. Ризик пословања не може бити искључиво пребачен на привредне субјекте. Равнотежу у заштити интереса фиска и савесног пореског обвезника могуће је успоставити тако што ће држава имати статус привилегованог повериоца при наплати из стечајне масе.⁵⁹³ Ускраћивање корекције треба ограничити искључиво на случајеве у којима постоје чврсти докази да је мањак у државној каси последица евазионог поступања.

1.2. Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања у ПДВ законодавству држава чланица Европске уније

Погледајмо, у следећој табели, које су државе чланице, са стањем на дан 1. јануара 2011. године, предвиделе корекцију пореске основице за случај да је цена за извршени промет добара и услуга, у потпуности или делимично, остала ненаплатива (*bad-debt relief*). Напомињемо да је корекција зависна од испуњења претходних услова, који излазе из оквира овог рада.⁵⁹⁴

⁵⁹³ У својству „привилегованог повериоца“ фискс може повећати своје шансе за намирење од стечајног дужника по основу кореспондирајуће корекције првобитно одбијеног претходног пореза. „Привилеговани“ положај фиска у наплати из стечајне масе заговаран је у Немачкој управо као мера заштите пореског прихода у случају одласка обвезника у стечај, вид.: *ibid.*, стр. 54. Занимљиво је да од свих држава чланица ЕУ у 2003. години једино немачки фискс није имао такав статус. Наплата дугованог ПДВ из стечајне масе код нас има извесан приоритет у односу на потраживања других стечајних поверилаца, вид.: чл. 54 Закона о стечају, који регулише редослед намирења из стечајне масе.

⁵⁹⁴ О условима који се морају испунити у свакој од држава чланица, вид.: **EU VAT Compass 2011/2012**, стр. 509-512.

Табела 9. **Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања у чланицама ЕУ**

Државе чланице које допуштају корекцију	Државе чланице које не допуштају корекцију
Аустрија	Бугарска
Белгија	Чешка
Кипар	Естонија
Немачка	Грчка
Данска	Мађарска
Шпанија	Литванија
Финска	Словачка
Француска	
Велика Британија	
Ирска	
Италија	
Луксембург	
Летонија	
Малта	
Холандија	
Пољска	
Португалија	
Румунија	
Словенија	
Шведска	

Извор: EU VAT Compass 2011/2012, стр. 509-512.

Занимљиво је да се међу државама чланицама које не допуштају корекцију превасходно налазе апсолутни рекордери по учешћу ПДВ губитака у хипотетичком пореском оптерећењу у 2009. години. Реч је о Грчкој (30%), Словачкој (28%), Мађарској (23%), Литванији (22%) и Чешкој (18%).⁵⁹⁵

⁵⁹⁵ Изузетак су Италија и Летонија, које и поред значајног учешћа ПДВ губитака у хипотетичком пореском оптерећењу (22%), дозвољавају корекцију, вид.: горе, стр. 45.

1.3. Опорезивање према принципу наплаћене реализације - адекватна алтернатива

Алтернативно се фискус може заштитити преласком на опорезивање према принципу наплаћене реализације.⁵⁹⁶ У ограниченом обиму, опорезивање према начелу наплаћене реализације може се базирати на постојећим одредбама комунитарног законодавства. Чл. 167 Директиве 2006/112/ЕС, наиме, право на одбитак претходног пореза везује за настанак пореске обавезе.⁵⁹⁷ Чл. 63 као опште правило предвиђа да пореска обавеза настаје (тј. порез постаје наплатив) када је извршен промет добара и услуга.⁵⁹⁸ Међутим, у односу на одређене трансакције⁵⁹⁹ и одређене категорије опорезивих лица државе чланице могу предвидети да пореска обавеза настаје: најкасније с издавањем фактуре; најкасније с наплатом потраживања; ако рачун није издат или је издат касно, у одређеном периоду од дана када је извршен промет добара и услуга. Изузетак се не односи на промет услуга код кога долази до трансфера пореске обавезе на купца (*reverse-charge*)⁶⁰⁰ и на интра-комунитарне испоруке добара.⁶⁰¹ Дакле, опорезивање према принципу

⁵⁹⁶ Вид.: SEC(2007) 1584, стр. 6.

⁵⁹⁷ Од 1. јануара 2013. године почиње примена чл. 167а Директиве 2006/112/ЕС, који предвиђа да државе чланице могу одложити одбитак претходног пореза обвезнику чија пореска обавеза искључиво настаје у складу са чл. 66 (b) (у оквиру посебног поступка опорезивања за који обвезник оптира), до измирења цене на његове улазне испоруке.

⁵⁹⁸ Посебан третман прописан је када су у питању услуге са трајним извршењем, делимичне испоруке и авансно плаћање, вид.: чл. 64 и 65 Директиве 2006/112/ЕС.

⁵⁹⁹ У случају C-144/94 (*Italitica SpA v Ufficio IVA di Trapani*), [1995] ECR I-3653, Европски суд правде истакао је да се све услуге могу сматрати „одређеним трансакцијама“ у смислу чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС.

⁶⁰⁰ Вид.: чл. 66 Директиве 2006/112/ЕС. У том случају важе општа правила чл. 63, 64 и 65 Директиве 2006/112/ЕС.

⁶⁰¹ Вид.: чл. 67, 68 и 69 Директиве 2006/112/ЕС. Разлог за овакву регулативу састоји се у следећем: различита правила о настанку пореске обавезе када су у питању интра-комунитарне трансакције онемогућила би ефикасну унакрсну проверу података између држава чланица, вид: COM(2008) 147 final, стр. 5. Примера ради, уколико би држава А везивала настанак обавезе за тренутак испоруке, а држава Б за тренутак плаћања, онда би испорука која је извршена у априлу, а плаћена у мају, у условима једномесечног пореског периода, била обухваћена априлском сумарном изјавом испоручиоца, а мајском пореском пријавом купца.

наплаћене реализације је могуће предвидети (у односу на одређене трансакције и одређене категорије обвезника) једино када су у питању домаће трансакције, које се реализују у границама једне државе чланице.⁶⁰²

Међутим, и када би се увео у границама једне државе, принцип наплаћене реализације елиминисао би губитке фискаса који су последица одласка у стечај (типа II).⁶⁰³ Оваква измена додатно би поговорила привредним субјектима који више не морају „предфинансирати“ порез на додату вредност (пре него што наплате своје потраживање) и заправо би најтеже погодила неуредне платише, које фаворизује постојећи систем, тако што им омогућава да на основу (неплаћене) фактуре умање своје обавезе према држави на основу „субвенције“ плаћене из џепа повериоца. Интерес фискаса додатно је заштићен, јер под претпоставком да је у описаном случају угрожена и ликвидност добављача, услед чега ни он сам није у стању да плати дуговани порез, одбитак се (уместо из његовог џепа) директно финансира из државне касе.

2. Корекција пореске основице код ненаплаћеног потраживања према одредбама ЗПДВ

ЗПДВ у чл. 21, ст. 5 предвиђа да обвезник може да измени основицу за износ накнаде који није наплаћен само на основу правоснажне одлуке суда о закљученом стечајном поступку, односно на основу овереног преписа записника о судском поравнању. Измена пореске основице повлачи кореспондирајућу корекцију одбитка претходног пореза на страни купца.⁶⁰⁴ Ако обвезник који је

⁶⁰² Примера ради, у Италији и Француској се промет услуга опорезује према принципу наплаћене реализације, Немачка и Аустрија овај принцип примењују на вршиоце самосталних и одређених делатности, привредне субјекте који нису дужни водити пословне књиге, и обвезнике са ниским укупним прометом. У Уједињеном Краљевству опорезивање према принципу наплаћене реализације дозвољава се обвезницима чији годишњи промет не прелази прописани износ, вид.: Claudia Wesselbaum-Neugebauer, *Soll- versus Ist-Besteuerung oder die Finanzierungsneutralität der Umsatzsteuer*, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 8/2004, стр. 403.

⁶⁰³ Стечај типа I имун је на ову меру.

⁶⁰⁴ Вид.: чл. 31, ст. 1 и 3 ЗПДВ.

изменио основицу прими накнаду или део накнаде за испоручена добра и услуге, дужан је да на примљени износ накнаде обрачуна порез.⁶⁰⁵

Мишљења смо да је решење српског законодавца у потпуности у складу са резонувањем Европског суда правде у горе описаном случају C-330/95. ЗПДВ не предвиђа апсолутно одсуство корекције пореске основице у случају да потраживање остане ненаплаћено. То је помирљиво са циљем одредбе чл. 90 (2) Директиве 2006/112/ЕС, који (сагласно тумачењу Суда) допушта да се корекција ускрати само из оправданих разлога, примера ради, када је спорно да ли је накнада уопште плаћена, када је ненаплативост привременог карактера или када је стечај последица евазионог поступања. Српски обвезник слободан је извршити корекцију основице и тражити повраћај првобитно плаћеног пореза уколико постоје чврсти докази да потраживање не може бити наплаћено.

Х Ограничавање права на одбитак претходног пореза за набавку основних средстава

1. Злоупотребе потрошног облика пореза на додату вредност у евазионе сврхе

Како се при набавци опреме и објеката за вршење делатности, по правилу, ради о добрима веће вредности, обвезник може доћи у искушење да претходни порез (неупадљиво) истакне у вишем износу од стварног и у ликвидним средствима реализује кроз повраћај. Опасност од оваквог поступања, као што је раније истакнуто, нарочито је изражена када су у питању новонастали пословни подухвати.⁶⁰⁶ Поред тога, обвезнику је омогућено да оствари значајне уштеде на име претходног пореза при набавци добара која потом користи супротно сврси овог института (нпр. у приватне сврхе). Овоме су, пре свега, подложни грађевински објекти.

⁶⁰⁵ Вид.: чл. 21, ст. 6 ЗПДВ.

⁶⁰⁶ Више о томе, вид.: горе, стр. 57-58.

Разумно је запитати се да ли би ограничење права на одбитак претходног пореза у оваквим случајевима било оправдано у светлу описаних опасности по фискус. У виду имамо, пре свега, бруто и доходни тип пореза на додату вредност, чија квалификација управо почива на посебном третману одбитка претходног пореза при набавци основних средстава.⁶⁰⁷

2. Претходни порез при набавци основних средстава у законодавству Европске уније

Европски порез на додату вредност је, да поновимо, потрошног карактера. Државе чланице могу, у потпуности или делимично, искључити сва или поједина основна или друга добра из система одбитка претходног пореза *из цикличних економских разлога* (не и зарад супротстављања незаконитој евазији пореза) и по претходом консултовању ПДВ комитета.⁶⁰⁸ Ни једна држава чланица не ограничава право обвезника да порез плаћен при набавци опреме и објеката за вршење делатности, у првој пореској пријави, у потпуности истакне као претходни порез.

3. Порески третман опреме и објеката за вршење делатности у ЗПДВ

ЗПДВ не познаје ограничења одбитка, односно повраћаја претходног пореза који је плаћен при набавци опреме и објеката за вршење делатности. Он зависи од општих услова, важећих у свим другим случајевима - тј. да се опрема и објекти користе или да ће се користити за вршење опорезивог промета, промета у смислу чл. 24 ЗПДВ или промета који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици (што је логична претпоставка када су у питању средства за обављање делатности), као и

⁶⁰⁷ Више о томе, вид.: горе, стр. 137-138.

⁶⁰⁸ Вид.: чл. 177 Директиве 2006/112/ЕС.

да обвезник поседује рачун, односно документ којим се потврђује да је порез при увозу опреме плаћен.

Сматрамо да таква ограничења нису оправдана с аспекта економске неутралности пореза на додату вредност. Њихово увођење представљало би несразмерно оптерећење за привреду, у поређењу са користима које се остварују у заштити фискалног интереса државе.

XI Примена савремене технологије у правцу сузбијања ПДВ евазије

1. Базе података и анализа ризика

У намери да повећају свој контролни потенцијал, државе чланице развијају системе који су у стању да детектују ризичне трансакције и ризичне обвезнике. Овакве „анализе ризика“ сматрају се битним елементом успешне стратегије за сузбијање незаконите евазије пореза на додату вредност.⁶⁰⁹ Модерне информационе технологије омогућавају државама чланицама⁶¹⁰ да на основу постојећих података о обвезницима⁶¹¹, узимајући у обзир показатеље ризика⁶¹², издвоје оне случајеве који заслужују повећану пажњу.

⁶⁰⁹ „Оскудни (људски и материјални) ресурси чине овакве системе кључним за ефикаснију контролу“, вид.: COM(2004) 260 final, стр. 11.

⁶¹⁰ Примера ради, Уједињено Краљевство, Холандија, Белгија, Шпанија, Француска, Италија и Мађарска опремљене су оваквим системима, вид.: Fabrizio Borselli, *op. cit.*, стр. 336, фуснота 24.

⁶¹¹ Нпр. када је обвезник регистрован за потребе пореза, у ком економском сектору тргује, колико је у прошлости био доследан у испуњавању својих пореских обавеза, да ли је против њега био вођен неки поступак, колико често тражи повраћај претходног пореза, вредност пријављених интра-комунитарних набавки и сл.

⁶¹² Нпр. реч је новооснованом предузећу, предузећу које тргује добрима и услугама за које је доказано да су чест предмет евазионих трансакција, предузећу које често касни са подношењем пореских пријава или их не подноси редовно, предузећу које се појављује у сумарним изјавама испоручиоца из других држава чланица, а не пријављује интра-комунитарне набавке или су уочена одступања и сл.