

BITNE PROMENE U ZAJEDNIČKOM SISTEMU PDV U EVROPSKOJ UNIJI

REZIME: Savet EU usvojio je Direktivu 2006/112/EZ kojom je ukinuo Direktivu 77/388/EEZ od 17. maja 1977. godine o harmonizaciji zakona država članica u vezi sa porezom na promet – zajedničkim sistemom poreza na dodatu vrednost: jedinstvene osnovice utvrđivanja (Šesta direktiva). Šesta direktiva je bila bezbroj puta menjana i iz razloga racionalizacije bilo je prihvatljivije rešenje da se ova direktiva ukine. Direktivom 2006/112/EC prečišćen je tekst ukinute i izvršene nove promene u objedinjene odredbe koje su predstavljene na jasan i racionalan način.

Trebalo je pojasniti koncept „oporezive transakcije“, a termin „poreski obveznik“ definisan je na način da države članice mogu pod ovu kategoriju podvesti i lica koja povremeno obavljaju oporezive transakcije.

Promet električne struje i gasa, bi trebalo oporezivati prema mestu sedišta potrošača, odnosno korisnika.

Primena uobičajenih ili opštih pravila PDV za zlato stvarala je značajne smetnje u korišćenju zlata kao finansijskog instrumenta, što je potvrdilo uvođenje posebnog postupka za zlato imajući u vidu i jačanje međunarodne konkurentnosti tržišta zlata Zajednice.

Ključne reči: zajednički sistem PDV, oporezive transakcije, poreski obveznik, električna struja, gas, zlato

Usvajanjem Direktive Saveta EU 2006/112/EZ o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrednost ukinuta je Direktiva 77/388/EEZ od 17. maja 1977. godine, o harmonizaciji zakona država članica u vezi sa porezom na promet — zajednički sistem poreza na dodatu vrednost: jedinstvena osnovica utvrđivanja (tzv. Šesta direktiva), iz razloga što je bezbroj puta bila menjana i što je usled tih čestih promena postojala potreba za novo organizaciono uređenje same direktive. Novi amandmani, *inter alia*, i u vezi sa izmenama i dopunama odredbi o posebnim

* Naučni savetnik u Institutu za međunarodnu politiku i privredu, Beograd. Email autora: polinfay@yahoo.com

postupcima zahtevali bi ponovnu izmenu Šeste direktive, te je iz razloga racionalizacije i jasnijih odredbi bilo je prihvatljivije rešenje da se ova direktiva ukine.¹ Prečišćen tekst Šeste direktive usvojen novom direktivom objedinio je sve izmene, koje jasnije prezentuju kompletna rešenja harmonizacije strukture poreza u pojedinim poglavljima prezentujući nov način interpretacije strukture teksta.

Direktiva 2006/112/EZ naročito je pojasnila odredbe koje se tiču predmeta oporezivanja, poreskog obveznika, ali, i donela je novine u vezi sa dopunom odredbi o oporezivim transakcijama, posebnim postupcima oporezivanja za male preduzetnike (specijalni režim), prodaju polovnih sredstava transporta, investiciono zlato, elektronske usluge nabavljene od strane nerezidenta države članice stopi konverzije i primeni stopa PDV.²

Do usvajanja definitivnog rešenja, trgovinska razmena unutar Zajednice od strane poreskih obveznika, osim one koja je oslobođena, i dalje će se oporezivati u državi destinacije prema stopama i uslovima propisanim od strane svake države članice. Dakle, i nabavka novih transportnih sredstava unutar Zajednice od strane fizičkih lica ili lica koja su oslobođena plaćanja PDV ili od strane pravnih lica koja nisu poreski obveznici, oporezovaće se prema mestu destinacije.

Iz geografskih, ekonomskih i socijanih razloga, određene teritorije su isključene iz predmeta oporezivanja ove direktive.

Termin „poreski obveznik“ definisan je na način da države članice mogu pod ovu kategoriju podvesti i lica koja povremeno obavljaju oporezive transakcije.

¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal* L 347 of 11.12.2006. Ovom direktivom ukinute su sledeće direktive sa njihovim brojnim amandmanima: Directive 67/227/EEC, *Official Journal* 71, 14.04.1967, p. 1301; Directive 77/388/EEC, OJ L 145, 13.06.1977, p. 1; Directive 78/583/EEC, OJ L 194, 19.07.1978, p. 16; Directive 80/368/EEC, OJ L 90, 03.04.1980, p. 41; Directive 84/386/EEC, OJ L 208, 03.08.1984, p. 58; Directive 89/465/EEC, OJ L 226, 03.08.1989, p. 21; Directive 91/680/EEC, OJ L 376, 31.12.1991, p. 1 — (izuzev čl. 2); Directive 92/77/EEC, OJ L 316, 31.10.1992, p. 1; Directive 92/111/EEC, OJ L 384, 30.12.1992, p. 47; Directive 94/4/EC, OJ L 60, 03.03.1994, p. 14) — (izuzev čl. 2); Directive 94/5/EC, OJ L 60, 03.03.1994, p. 16; Directive 94/76/EC, OJ L 365, 31.12.1994, p. 53; Directive 95/7/EC, OJ L 102, 05.05.1995, p. 18; Directive 96/42/EC, OJ L 170, 09.07.1996, p. 34; Directive 96/95/EC, OJ L 338, 28.12.1996, p. 89; Directive 98/80/EC, OJ L 281, 17.10.1998, p. 31; Directive 1999/49/EC, OJ L 139, 02.06.1999, p. 27; Directive 1999/59/EC, OJ L 162, 26.06.1999, p. 63; Directive 1999/85/EC, OJ L 277, 28.10.1999, p. 34; Directive 2000/17/EC, OJ L 84, 05.04.2000, p. 24; Directive 2000/65/EC, OJ L 269, 21.10.2000, p. 44; Directive 2001/4/EC, OJ L 22, 24.01.2001, p. 17; Directive 2001/115/EC, OJ L 15, 17.01.2002, p. 24; Directive 2002/38/EC, OJ L 128, 15.05.2002, p. 41; Directive 2002/93/EC, OJ L 331, 07.12.2002, p. 27; Directive 2003/92/EC, OJ L 260, 11.10.2003, p. 8; Directive 2004/7/EC, OJ L 27, 30.01.2004, p. 44; Directive 2004/15/EC, OJ L 52, 21.02.2004, p. 61; Directive 2004/66/EC, OJ L 168, 01.05.2004, p. 35) — (samo tač. V Aneksa); Directive 2005/92/EC, OJ L 345, 28.12.2005, p. 19; Directive 2006/18/EC, OJ L 51, 22.02.2006, p. 12; Directive 2006/58/EC, OJ L 174, 28.06.2006, p. 5; Directive 2006/69/EC, OJ L 221, 12.08.2006, p. 9 — (samo čl. 1); Directive 2006/98/EC, OJ L..., ..., p.... [1] — (samo tač. 2 Aneksa).

² Value Added Tax – VAT

Određenjem mesta oporezive transakcije da je tamo gde je izvršena, može da izazove nesporazume u pogledu zakonodavstva između država članica, naročito u pogledu prometa proizvoda za montažu ili prometa usluga. Zato se određuje da mesto prometa izvršenih usluga može da bude u principu mesto gde izvršilac usluge ima sedište, u državi članici gde se nalazi korisnik, posebno u slučaju nekih usluga u prometu između poreskih obveznika kada su troškovi usluga uključeni u cenu proizvoda.

Obaveza svih država članica je da izvrše izmene i dopune u svojim nacionalnim zakonodavstvima koje su usvojene direktivom 2006/112/EZ.

Predmet oporezivanja

Direktivom 2006/112/EZ izvršeno je pojašnjenje sadržaja predmeta oporezivanja u zajedničkom sistemu PDV. Predmet PDV obuhvata:³

(a) promet proizvoda za naknadu u okviru teritorije države članice od strane poreskog obveznika;

(b) nabavku unutar Zajednice proizvoda sa naknadom u okviru teritorije države članice od strane obveznika ili:

1. pravnog lica koji nije obveznik, kada je prodavac lice koje nije izuzeto kao mali preduzetnik;
2. bilo kojeg lica koje nije obveznik, u slučaju nabavke novih transportnih sredstava;
3. pravnog lica koji nije obveznik, u slučaju akciznih proizvoda, kada je plativa akciza na nabavku unutar Zajednice u okviru teritorije države članice, saglasno Direktivi 92/12/EEZ;

(c) promet usluga sa naknadom u okviru teritorije države članice od strane obveznika;

(d) uvoz proizvoda.

„Sredstva transporta“ su:

1. motorizovano kopнено vozilo kapaciteta koje ne prelazi 48 cm³ ili snagu od 7,2 kw;

2. polovni objekat preko 7,5 m dužine, osim onih što se koriste za navigaciju na otvorenim morima ili za revijalni prevoz putnika, i plovni objekata koji se koriste za komercijalne, industrijske ili ribarske svrhe, ili za spasavanje ili pomoć na moru ili za priobalni ribolov;

3. vazdušne letilice nosivosti koja podržava težinu preko 1550 kg, izuzev aviona koji se koriste na vazдушnim linijama na međunarodnim pravcima u revijalne svrhe.

Nova sredstva transporta su:

³ TITLE I, SUBJECT MATTER AND SCOPE, Article 1–6.

- motorizovana kopnena vozila nabavljena u okviru šest meseci od datuma prvog pristupa servisu ili ako vozilo nije prešlo više od 6000 km;
- plovni objekat nabavljen u okviru tri meseca od datuma prvog pristupa servisu ili ako nije jedrilo više od 100 sati;
- vazdušne letilice nabavljene u okviru tri meseca od datuma prvog pristupa servisu ili ako nisu letile više od 40 sati.

„Akciznim proizvodima smatraju se energetske proizvodi, alkohol i alkoholna pića i prerađeni duvan, kako je definisano u legislativi Zajednice, ali ne i gas nabavljen kroz sistem distribucije prirodnog gasa ili električna struja, nabavljena kroz zajednički sistem distribucije.

Sledeće transakcije nisu predmet oporezivanja PDV:

(a) promet proizvoda unutar Zajednice od strane obveznika ili pravnog lica koje nije obveznik, koji je unutar teritorije države članice oslobođen oporezivanja u vezi sa međunarodnim transportom ili transakcijama koje se tretiraju izvozom;

(b) promet proizvoda unutar Zajednice, koja nisu polovni proizvodi, dela umetnosti, antikviteti i kolekcije, niti nova sredstva transporta ili akcizni proizvodi, od strane obveznika za svrhe obavljanja poljoprivredne delatnosti, šumarstva ili ribolova, koja je predmet zajedničkog posebnog postupka po proporcionalnoj stopi za poljoprivrednike, ili se obavlja od strane obveznika koji vrši samo promet proizvoda ili usluga na koji nema pravo na poreski odbitak, ili od strane pravnog lica koje nije obveznik. Za primenu ovog pravila mora da bude ispunjen uslov da u prethodnoj i tekućoj kalendarskoj godini ukupna vrednost prometa proizvoda unutar Zajednice ne prelazi iznos praga prometa koji propiše država članica a koji ne može biti manji od EUR 10.000 ili iznosa ekvivalentnog u nacionalnoj valuti;

Iznos praga čini ukupnu vrednost bez PDV koji se duuguje ili je plaćen u državi članici iz koje je proizvod otposlat ili iz koje je počeo transport. Države članice će odobriti pravo na opciju poreskim obveznicima i pravnim licima koja nisu obveznici da budu predmet primene opštih pravila PDV. Primena prava na opciju pokriva period od najmanje dve kalendarske godine.

Sledeće transakcije nisu predmet PDV:

(a) unutar Zajednice nabavka polovnih proizvoda, dela umetnosti, kolekcija ili antikviteta, na koju je primenjen PDV prema odredbama o posebnom postupku, a koje je prodavac ili organizator prodaje na javnoj aukciji kao obveznik otpremio ili transportovao iz države članice;

(b) unutar Zajednice nabavka polovnih sredstava transporta, na koju je primenjen PDV prema odredbama o prelaznom aranžmanu za polovna sredstva transporta, a koje je prodavac kao obveznik otpremio ili transportovao iz države članice.

Termin „Zajednica“ i „teritorija Zajednica“ označava teritorija država članica.⁴

⁴ TITLE II, TERRITORIAL SCOPE, Article 5.

Direktiva se primenjuje na teritoriji svake države članice u kojima se primenjuje Ugovor EU, u skladu sa članom 299 Ugovora, sa izuzećem sledećih teritorija:

- koje inače čine deo carinske teritorije Zajednice:⁵
 - (a) planina Atos u Grčkoj (Mount Athos);⁶
 - (b) Kanarska ostrva (the Canary Islands) – teritorija Španije,
 - (c) prekooceanski departmani u Francuskoj;
 - (d) ostrva Aland (the Åland Islands) u Finskoj.
 - (e) Kanalska ostrva Velike Britanije (the Channel Islands).
- koje ne čine deo carinske teritorije Zajednice:
 - (a) ostrvo Heligoland (the Island of Heligoland) i teritorija Bisingen (the territory of Büsingen) u Nemačkoj;
 - (b) teritorije Španije: Seuta (Ceuta) i Melilja (Melilla);
 - (c) teritorije Italije: Livinjo (Livigno) i Kampione (Campione d'Italia) i italijanski deo jezera Lugano.

Razlozi koji se najčešće navode za isključenje određenih teritorija iz primene zajedničkog sistema PDV su različiti. To su istorijski i politički razlozi da su na nekim od tih teritorija važili međunarodni sporazumi nastali pre formiranja EZ, zatim socijalni i privredni razlozi, koji su takođe bili od uticaja da te teritorije dobiju specijalni fiskalni status. Međutim, prema mišljenju Komisije EZ konsekvence statusa izuzeća su neznatne u odnosu na iznos sopstvenih prihoda Zajednice i mogućnost narušavanja konkurencije.⁷

Treće države ili treće zemlje smatraju se države i teritorije na kojima se ne primenjuje Ugovor EU. Prema zakonodavstvu Zajednice, na tim teritorijama ne postoji obaveza primene zajedničkog sistema PDV. Razmena proizvoda sa isključenim teritorijama predmet je iste kontrole kao i izvoz ili uvoz iz trećih zemalja, da bi se izbegli rizici pojave ili porasta poreske utaje. Za fiskalne svrhe isključene teritorije pojedinih država članica smatraju se trećim teritorijama.⁸

⁵ Article 6

⁶ Agio Opos.

⁷ Videti: A Guide to The European VAT Directives, Commentary on The Value Added Tax of The European Community, 2008, IBFD Publication BV, Amsterdam.

⁸ Imajući u vidu konvencije i ugovore zaključene sa Francuskom, Velikom Britanijom i Kiprom, Kneževina Monako, Ostrvo Man i suverene oblasti baza Velike Britanije – Akrotiri i Dekelia, ne smatraju se trećim zemljama.

Države članice preduzeće neophodne mere da se transakcije nastale u ili usmerene ka Kneževini Monako smatraju transakcijama nastalim u ili usmerenim ka Francuskoj, transakcije nastale u ili usmerene ka Ostrvu Man smatraju transakcijama nastalim u ili usmerenim ka Velikoj Britaniji, i one koje su nastale u ili usmerene ka Suverenim bazama Velike Britanije – oblastima Akrotiri i Dekelia (Dhekelia) – smatraju transakcijama nastalim u ili usmerenim ka Kipru.

Poreski obveznik

„Poreski obveznik“ je bilo koje lice koje nezavisno obavlja ekonomske aktivnosti, bez obzira na cilj ili rezultat te aktivnosti. Ekonomske aktivnosti obuhvataju aktivnosti proizvođača, trgovaca ili pružaoca usluga, uključujući rudarstvo i poljoprivredu, kao i profesionalne delatnosti. Korišćenje materijalne i nematerijalne imovine radi sticanja dobiti na stalnoj osnovi jeste ekonomska aktivnost.⁹

Svako lice koje na povremenoj osnovi nabavlja nova transportna sredstva koja otprema ili transportuje korisniku na destinaciju izvan teritorije države članice, ali unutar teritorije Zajednice, smatra se poreskim obveznikom.

Države članice mogu smatrati poreskim obveznicima svako lice koje obavlja oporezive transakcije i na povremenoj osnovi, a naročito promet građevinskog zemljišta i prvi prenos građevinskog objekta ili dela građevinskog objekta i zemljišta na kojem se nalazi.

Države članice mogu propisati bliža pravila za primenu ovog kriterijuma i odrediti šta se smatra zemljištem na kome se nalazi građevinski objekat. Takođe mogu da primene i druge kriterijume osim prvog prenosa, poput proteklog perioda između datuma završetka građevinskog objekta i datuma prvog prenosa svojine, ili proteklog perioda između datuma prvog poseda i datuma prvog prenosa, ali da ti periodi ne prelaze pet godina ili dve godine za svaki posebno.

Oporezive transakcije

Države članice mogu smatrati prometom proizvoda predavanja određenih radova građevinske, industrijske ili drugih vrsta izgradnje. Zatim, proizvodima, odnosno dobrima mogu se smatrati i:

- (a) izvesna prava na nepokretnostima;
- (b) prava *in rem* na osnovu kojih vlasnik ovih prava ima pravo upotrebe na nepokretnoj imovini;
- (c) akcije ili udeli ekvivalentni učešću na osnovu kojih njihov imalac, odnosno vlasnik ima *de jure* ili *de facto* pravo svojine ili posedovanja na nepokretnostima ili njihovim delovima.

Prenos u drugu državu članicu je otprema ili transfer pokretne imovine od strane ili u korist obveznika za svrhe poslovanja na destinaciju izvan teritorije države članice u kojoj je imovina locirana, ali unutar Zajednice. Prenosom u drugu državu članicu ne smatra se sledeća otprema proizvoda:

- (a) nabavka proizvoda od strane obveznika u okviru teritorije države članice u kojoj je završena otprema ili transport;
- (b) nabavka proizvoda koji će se instalirati ili montirati od strane obveznika ili u korist nabavljača u okviru teritorije države članice u kojoj je završena otprema ili transport;

⁹ TITLE III, TAXABLE PERSONS, Article 9–13.

(c) nabavka proizvoda od strane obveznika na brodu, avionu ili vozu u cilju putničkog prevoza;

(d) nabavka gasa ili električne energije putem sistema distribucije prirodnog gasa, odnosno energije,

(e) nabavka proizvoda od strane obveznika u okviru teritorije države članice;

(f) pružene usluge obvezniku koje se sastoje od rada na proizvodu koji se fizički vrši u okviru teritorije države članice u kojoj je završena otprema ili transport proizvoda, na način da se ti proizvodi nakon izvršenja tih usluga vrate obvezniku u državu članicu iz koje su prethodno bili otpremljeni;

(g) privremena upotreba proizvoda u okviru teritorije države članice u kojoj je završena otprema ili transport proizvoda, za svrhe prometa usluga od strane obveznika iz države članice iz koje je započeta otprema ili transport proizvoda;

(h) privremena upotreba proizvoda za period koji ne prelazi 24 meseca u okviru teritorije druge države članice, u kojoj je izvršen uvoz istog tog proizvoda iz treće države te bi sa aspekta privremene upotrebe mogao da podleže privremenom uvozu uz oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina.

Ukoliko nije ispunje jedan od navedenih uslova, nabavka proizvoda će se smatrati prenosom u drugu državu članicu. U tom slučaju, prenos je izvršen u vreme kada je taj uslov prestao da postoji.

Nabavka unutar Zajednice

Nabavka proizvoda unutar Zajednice je sticanje prava raspolaganja imovinom nekog lica kao vlasnika, koje nabavlja proizvode iz države članice iz koje je započeta otprema ili transport.¹⁰

Kada je proizvod, nabavljen od strane pravnog lica koje nije obveznik, otpremljen ili transportovan iz treće države u državu članicu u kojoj se ne završava otprema ili transport proizvoda, proizvod se smatra otpremljenim ili transportovanim iz države članice uvoza. Ta država članica će uvozniku koji podleže oporezivanju PDV odobriti povraćaj PDV plaćen na uvoz proizvoda u državi članici iz koje je proizvod otpremljen ili transportovan u drugu državu članicu.

Upotreba proizvoda za poslovanje obveznika, koji su transportovani iz druge države članice u kojoj su proizvedeni, obrađeni, kupljeni ili uvezeni od strane obveznika, smatraće se nabavkom proizvoda sa naknadom unutar Zajednice.

Upotreba proizvoda od strane oružanih snaga države članice NATO za sopstvene svrhe ili za potrebe njihovog pratećeg civilnog osoblja, čija kupovina nije bila predmet opštih pravila oporezivanja na domaćem tržištu države članice, smatraće se nabavkom proizvoda sa naknadom unutar Zajednice na način kao da je u pitanju uvoz proizvoda koji podleže pravu na oslobođanje.

¹⁰ Chapter 2, Intra-Zajednica acquisition of goods, Article 20.

Poseban postupak oporezivanja za male preduzetnike

Države članice koje se susreću sa teškoćama u primeni opšteg sistema PDV za male preduzetnike iz razloga malog obima poslovanja ili specifičnosti njihove delatnosti, strukture preduzeća i sl., nakon konsultovanja sa PDV komitetom, mogu da primenjuju pojednostavljeni postupak oporezivanja za ovu kategoriju obveznika, poput primene proporcionalne stope (flat-rate schemes), za utvrđivanje i naplatu PDV ili da izuzimaju iz oporezivanja ovu kategoriju malih obveznika ukoliko ostvaruju godišnji promet ispod propisanog iznosa.¹¹

Izuzeće i gradirane poreske olakšice će se primenjivati na promet proizvoda i usluga malih preduzetnika, osim na:¹²

- (a) transakcije koje se obavljaju na povremenoj osnovi;
- (b) promet novih transportnih sredstava;
- (c) promet proizvoda i usluga od strane lica koja nisu obveznici PDV u državi članici EU.

Države članice mogu isključiti i druge transakcije pored napred navedenih.

Države članice koje su na dan 17. maja 1977. godine oslobađale od plaćanja PDV lica koja su ostvarivala godišnji promet manji ili jednak ekvivalentnom iznosu u nacionalnoj valuti od 5.000 evropskih obračunskih jedinica (EUA-European units of account) po stopi konverzije na taj dan, mogu povećati taj prag do 5.000 evra, odnosno mogu povećati prag visine prometa da bi svele vrednost oslobađanja u realne okvire.¹³

Države članice koje primenjuju gradirane poreske olakšice ne mogu povećati prag prometa niti pružiti povoljnije uslove za primenu tih olakšica.

Države članice koje su se nakon 1. januara 1978. godine pridružile EZ mogu izuzeti od oporezivanja PDV obveznika čiji godišnji promet nije veći od iznosa u protivvrednosti u nacionalnoj valuti od sledećeg iznosa po kursu konverzije na dan njihovog pristupa:¹⁴

- Grčka: 10.000 EUA;
- Španija: 10.000 ECU;
- Portugalija: 10.000 ECU;
- Austrija: 35.000 ECU;
- Finska: 10.000 ECU;
- Švedska: 10.000 ECU;
- Češka: 35.000 evra;
- Estonija: 16.000 evra;
- Kipar: 15.600 evra;

¹¹ TITLE XII, SPECIAL SCHEMES, CHAPTER 1, Special scheme for small enterprises, Section 1, Article 281; Section 1, Article 281.

¹² Section 2, Article 282.

¹³ Article 284.

¹⁴ Article 287.

- Letonija: 17.200 evra;
- Litvanija: 29.000 evra;
- Mađarska: 35.000 evra;
- Malta: 37.000 evra za promet proizvoda, a 24.300 evra ako se radi o usluga sa niskim iznosom dodate vrednosti (visok nivo nabavki), i 14.600 evra za druge slučajeve koji se uglavnom odnose na promet usluga sa većim iznosom dodate vrednosti (nizak iznos nabavki);

- Poljska: 10.000 evra;
- Slovenija: 25.000 evra;
- Slovačka: 35.000 evra.

Navedeni iznosi uključuju, izuzev iznosa PDV, iznos prometa: proizvoda i usluga, koji bi inače bio oporeziv; proizvoda i usluga oslobođenog plaćanja PDV sa i bez prava na poreski odbitak; nepokretnosti, finansijskih transakcija i usluge osiguranja, ukoliko nisu pomoćne transakcije.

Poreski obveznici izuzeti od plaćanja PDV nemaju pravo na poreski odbitak i ne prikazuju PDV na njihovim računima. Obveznici koji su u saglasnosti sa primenom posebnog postupka izuzeti od plaćanja PDV imaju pravo na opciju da se opredele da budu oporezovani po opštem sistemu PDV.

Privremeno uređenje prodaje polovnih sredstava transporta

Država članica poseban postupak primenjuju i na promet polovnih sredstava transporta koji obavlja organizator prodaje u svoje ime po ugovoru o plativosti provizije nakon prodaje. Države članice koje su na dan 31. decembra 1992. primenjivale poseban postupak koji nije postupak na bazi direktnog oporezivanja profita na promet polovnih sredstava transporta, mogu do definitivnog rešenja nastaviti da primenjuju taj postupak ukoliko odgovara uslovima predviđenim ovom direktivom 2006/112/EZ.¹⁵

Poseban postupak za investiciono zlato

Cilj posebnog postupka za investiciono zlato je da se uredi jedinstven tretman ovog prometa u Zajednici. Radi promovisanja korišćenja zlata kao finansijskog instrumenta, Direktivom 2006/112/EZ predviđeno je poresko izuzeće za nabavku i promet investicionog zlata. Pre donošenja ove direktive u nekim državama članicama investiciono zlato bilo je predmet oporezivanja PDV, dok je u nekima bilo izuzeto od oporezivanja. Zato se Direktivom eliminišu ove razlike i narušavanje konkurencije između država članica uz istovremeno jačanje položaja Zajednice na tržištu zlata.

Za svrhe ove direktive „investicionim zlatom“ smatra se:¹⁶

¹⁵ Subsection 2, Article 326.

¹⁶ CHAPTER 5, Section 1, Article 344–356.

– zlato, u obliku poluge ili ploče prihvatljive težine na tržištu zlata, čistote jednake ili veće od 995-hiljadita dela, bez obzira da li ili ne predstavlja zalog;

– zlato sadržano u kovanicama više od 80% – zlatnicima, dukatima i drugim zlatnim kovanicama, koji se ne prodaju u numizmatičke svrhe, čija čistota je jednaka ili veća od 900-hiljaditog dela. Radi se o zlatnicima, dukatima i drugim zlatnim kovanicama porekla nakon 1800. godine, koji jesu ili su bili zakonsko sredstvo plaćanja u državi porekla, a prodaju se po ceni koja ne prelazi cenu na otvorenom tržištu vrednosti zlata. Država članica može isključiti iz ovog tretmana male poluge ili ploče težine od 1 g ili manje.

Počevši od 1999. godine, država članica informiše Komisiju o kriterijumima koje kovanice ispunjavaju uslove da bi se smatrale investicionim zlatom u prometu na njenoj teritoriji. Komisija pre 1. decembra svake godine objavljuje objedinjen spisak tih kovanica u seriji „C“ zvaničnog službenog lista EU (Official Journal).

Država članica izuzima od oporezivanja PDV nabavku i uvoz investicionog zlata unutar Zajednice, uključujući i investiciono zlato predstavljeno sertifikatom za smeštaj ili nije locirano ili je prikazano na izveštaju o razmeni zlata, naročito, u slučaju zajma i svopa, zatim pravo posedovanja ili zahteva u pogledu investicionog zlata, kao i transakcije po ugovoru o forvardu i fjučersu koji su osnov za prenos prava svojine ili zahteva na investiciono zlato. Usluge agenata koji rade u ime i za račun drugog lica, ako su te usluge deo prometa investicionog zlata za njihovog principala, takođe se izuzimaju od plaćanja PDV.

Opcija oporezivanja investicionog zlata

Država članica će obveznicima koji proizvode investiciono zlato ili transformišu zlato u investiciono, pružiti pravo na opciju da budu oporezovani ako prodaju investiciono zlato drugom obvezniku.¹⁷ Takođe, pravo na opciju da budu oporezovani imaju i obveznici koji u okviru svoje delatnosti nabavljaju ili prodaju zlato u obliku poluge ili ploče za industrijsku za svrhe poslovanja drugog obveznika. Ove opcije važe i za agente koji su uključeni u navedeni promet u ime svog principala.

Transakcije na regulisanom tržištu zlatnih poluga

Država članica može, nakon konsultovanja sa PDV Komitetom, da primenjuje PDV na specifične transakcije koje su u vezi sa investicionim zlatom a koje se obavljaju u državi članici između obveznika koji jesu ali i ne moraju da budu članovi tržišta zlatnih poluga regulisanog od strane države članice, s tim da se ne može oporezivati izvoz investicionog zlata ili isporuka u drugu državu članicu.¹⁸

¹⁷ Section 3, Article 348.

¹⁸ Article 138

Prava i obaveze trgovaca investicionog zlata

Obveznik koji je izuzet od plaćanja PDV na promet investicionog zlata ima pravo na odbitak iznosa PDV koji je dužan da plati ili je platio na:

(a) nabavku investicionog zlata od obveznika koji koristi opciju za oporezivanje;

(b) nabavku zlata unutar Zajednice ili na uvoz zlata koje će transformisati u investiciono;

(c) usluge koje se odnose na izmenu oblika i merenje čistote zlata.

Trgovci investicionog zlata imaju obavezu da otklone mogućnosti pojave poreske utaje koja može da bude rezultat dvostruke upotrebe zlata. Zato moraju da evidentiraju sve transakcije investicionog zlata i čuvaju dokumentaciju da bi se identifikovali kupci, za period od najmanje pet godina. U izvesnim slučajevima, država članica može odrediti pre kupca nego prodavca kao lice obavezno za plaćanja poreza (prebacivanje tereta poreza u postupku) u cilju prevencije od poreske utaje i smanjenja troškova transakcije.

Stopa konverzije

Protivvrednost u nacionalnoj valuti navedena u Direktivi 2006/112/EZ je iznos evra po stopi konverzije na dan 1. januara 1999. godine. Države članice koje su pristupile EU nakon ovog datuma a koje nisu usvojile evro kao svoju nacionalnu valutu koristiće stopu konverzije u evro na dan pristupanja EU.¹⁹ Prilagođavanja pri konverziji mogu da budu nagore ili nadole do 10%.

Poseban postupak oporezivanja za elektronske usluge koje pruža nerezident države članice

Države članice odobravaju svim licima obveznicima koja nisu rezidenti Zajednice da koriste poseban postupak oporezivanja ako isporučuju elektronske usluge licu koje nije obveznik, a čije sedište je u državi članici ili ima stalno mesto boravka ili prebivalište u državi članici. Poseban postupak primenjuje se na elektronske usluge koje Zajednici pruža nerezident države članice.²⁰

Obveznik nerezident dužan je da državi članici u kojoj namerava da otpočne ili prestane da obavlja aktivnosti isporuke elektronskih usluga dostavi identifikaciju, čak i u slučaju promene koja dovodi do toga da više ne može da primenjuje poseban postupak. Komunikacija u vezi sa ovom informacijom je elektronska, a odnosi se na sledeće podatke: ime; poštanska adresa; elektronska adresa, uključujući websites; nacionalni poreski identifikacioni broj (PIB); izjava da u Zajednici nije obveznik PDV.

¹⁹ Chapter 3, Conversion rates, Article 399–400.

²⁰ Section 2, Special scheme for electronically supplied services, Article 359–369.

Država članica identifikacije ili država potrošnje, dodeliće obvezniku nerezidentu individualni PDV identifikacioni broj, koji će koristiti sve dok obavlja elektronski promet na njenoj teritoriji i ispunjava uslove da koristi poseban postupak oporezivanja.

Obveznik nerezident će svakog kvartala u tekućoj godini dostavljati u elektronskoj formi državi članici u kojoj isporučuje elektronske usluge, poresku prijavu, bez obzira da li je u tom kvartalu bilo ili nije bilo isporuke. Prijava se podnosi u roku od 20 dana od završetka poreskog perioda koji je pokriven prijavom. Prijava sadrži iznose u evrima: ukupnu vrednost prometa elektronskih usluga, izuzev PDV; iznos PDV, po stopi koja je propisana u državi članici identifikacije. Država članica koja ne primenjuje evro kao nacionalnu valutu može zahtevati da se iznosi prikazuju u njenoj valuti. Ako je promet ostvaren u drugoj valuti, iznosi se konvertuju po kursu konverzije koji je bio važeći poslednjeg dana poreskog perioda koji pokriva poreska prijava, i to po kursu konverzije koji objavljuje Evropska centralna banka (ako nije objavljen za taj dan uzima se kurs narednog dana).

Obveznik nerezident plaća PDV istog dana kada je podneo poresku prijavu na račun banke koji je odredila država identifikacije, i to u evrima ili u valuti države članice, na njen zahtev, koja ne primenjuje evro kao nacionalnu valutu. Obveznik nerezident koji koristi ovaj poseban postupak nema pravo na odbitak PDV niti bilo kakvu refundaciju. Obavezan je da čuva evidencije o svim transakcijama koje su pokrivene posebnim postupkom, na način koji omogućava da država članica – država identifikacije ili potrošnje, može proveriti da li je iskazan iznos PDV na poreskim prijavama tačno utvrđen. Ta evidencija mora biti na raspolaganju državi identifikacije u elektronskoj formi. Period čuvanja evidencije je 10 godina od završetka godine u kojoj je promet obavljen.

Stope PDV

Za vreme prelaznog perioda transakcije unutar Zajednice bi trebalo da se oporezuju u državi članici u saglasnosti sa principom destinacije primenjujući stope i uslove koji su propisani u zemlji destinacije.

Nabavka izvesnih vrednosti unutar Zajednice od strane lica koja su oslobođena plaćanja PDV ili od strane pravnih lica koja nisu obveznici, prodaja na daljinu i nabavka novih sredstava transporta od strane fizičkih lica ili oslobađanja, oporeziva je u zemlji destinacije po stopama i uslovima propisanim u toj državi članici.

Da bi se izbeglo narušavanje konkurencije u uslovima ukinutih fiskalnih i graničnih kontrola, zahteva se određeno usaglašavanje broja i nivoa stopa PDV u državama članicama. Stoga je obaveza svih država članica da izvrše izmene i dopune u svojim nacionalnim zakonodavstvima koje su usvojene ovom direktivom.

Do 31. decembra 2010. godine standardna stopa ne može biti niža od 15 %.²¹ Savet će saglasno članu 93 Ugovora EU, odlučiti o nivou standardne stope koja će se primenjivati posle 31. decembra 2010. godine.

Niže stope

Niže stope se izražavaju u procentu i ne mogu biti niže od 5%.²² Država članica može primenjivati jednu ili dve niže stope, samo na promet proizvoda i usluga navedenih u Aneksu III.²³

(1) hrane (uključujući piće, osim alkoholnih pića); živih životinja; semena i sadnica; komponenata za pripremu hrane; dodataka i zamena koje se koriste kao prehrambeni proizvodi ili u izradi tih proizvoda;

(2) vode;

(3) farmaceutskih zdravstvenih i veterinarskih proizvoda za zdravstvenu zaštitu, prevenciju od bolesti i tretman za medicinsku i veterinarsku namenu, uključujući proizvode za kontracepciju i sanitarnu zaštitu;

(4) medicinsku opremu, pomoć i ostale sprave, ortopedske uređaje i rehabilitaciona pomagala u cilju ublažavanja ili tretmana invalidosti, isključivo za ličnu upotrebu invalida, uključujući i popravku tih sprava i pomagala, i sedišta za decu u automobilima;

(5) prevoza putnika i njihovog prtljaga;

(6) nabavka knjiga (brošura i sl. štampanih materijala, dečijih slika, mapa, pisaćeg i crtaćeg pribora, nosača teksta, slike i zvuka), uključujući i iznajmljivanja ovih proizvoda od strane biblioteka, novina i periodike, izuzev onih koji u celini ili dominantno služe za reklamne svrhe;

(7) ulaznica za predstave, pozorišta, cirkuse, sajmove, zabavne parkove, koncerte, muzeje, zoološke vrtove i parkove, bioskope, izložbe i slične kulturne događaje,

(8) prijem radio i televizijskih difuznih usluga;

(9) autorske usluge pisaca, kompozitora, i umetničkih izvođača;

(10) usluga stambene izgradnje, rekonstrukcije i renoviranja, koje su deo socijalne politike;

(11) nabavka proizvoda i usluga koje se koriste u poljoprivrednoj proizvodnji, isključujući kapitalna dobra poput mašina ili zgrada;

(12) usluga smeštaja od strane hotela, pansiona i sličnih smeštajnih kapaciteta, uključujući i usluge izdavanja kamping prostora i karavana;

(13) ulaznica za sportske događaje;

(14) usluga korišćenja sportskih objekata i uređaja;

²¹ Article 97. 1.

²² Article 99.

²³ Section 2, Reduced rates, Article 98, Article 114.

(15) nabavka proizvoda i usluga od strane dobrotvornih organizacija država članica koje se tiču dobrotvornog rada ili poslova socijalne zaštite, ukoliko te usluge nisu oslobođene;

(16) usluga kremacije i pratećih proizvoda u vezi sa tim uslugama;

(17) pružanje medicinske i dentalne nege i termalnog tretmana ako nisu oslobođene;

(18) usluga u vezi sa čišćenjem ulica, odnošenjem i tretmanom uklanjanja smeća, izuzev usluga koje pružaju državni organi.

Niža stopa neće se primenjivati na usluge koje se nabavljaju elektronski, navedene u Aneksu II, i to:

- nabavka veb sajta, veb-hosting, održavanje programa i opreme na daljinu;
- nabavka softvera i usluge ažuriranja istog;
- nabavka slika, teksta i informacija i usluge stavljanja na raspolaganje i upotrebu baze podataka;
- nabavka muzike, filma i igara, uključujući igre na sreću i kladjenje, i difuzni prijem političkih, kulturnih, umetničkih, sportskih, naučnih i zabavnih događaja;
- usluge podučavanja na daljinu.

Države članice mogu primenjivati nižu stopu na promet prirodnog gasa, električnu struju ili gradsko grejanje.²⁴ Promet gasa putem sistema distribucije prirodnog gasa i promet električne struje oporezuje se prema mestu potrošnje. Da bi se izbeglo dvostruko oporezivanje uvoz ovih proizvoda bi trebalo osloboditi plaćanja PDV.

Države članice mogu primenjivati jednu ili dve niže stope na uvoz umetničkih predmeta, kolekcionarskih predmeta i antikviteta. Ukoliko država članica primenjuje ovu opciju, onda može primenjivati nižu stopu na sledeće transakcije:

- (a) promet umetničkih predmeta od strane stvaraoca ili njegovog naslednika;
- (b) promet umetničkih predmeta na povremenoj osnovi od strane poreskog obveznika, izuzev trgovca, kada je sam poreski obveznik uvezao umetnički predmet ili ga nabavio od njegovog stvaraoca ili njegovog naslednika, ili u slučaju da na ovu nabavku ima puno pravo na poreski odbitak.

Austrija može u opštinama Jungholz i Mittelberg (Kleines Walsertal), primenjivati drugu visinu standardne stope, nižu od one koja se primenjuje u ostalom delu Austrije, ali ne nižu od 15%.

Portugalija može, na promet koji se obavlja u autonomnim regionima Azores i Madera i direktan uvoz na ova područja, primenjivati nižu stopu od one koja se primenjuje na kontinentalnom delu zemlje.

Privremeno rešenje predviđeno je sa neke radno intenzivne usluge, navedene u Aneksu IV, i to:²⁵

²⁴ Section 3, Particular provisions, Article 102–105.

²⁵ Chapter 3, Temporary provisions for particular labour-intensive services, Article 106.

- manje popravke bicikla, obuće i kožnih stvari, odeće i rublja (uključujući krpljenje, prekrajanje i preradu);
- renoviranje i popravke prostora za stanovanje, isključujući materijal koji čini značajan deo vrednosti njihove nabavke;
- pranje prozora i čišćenje u privatnim domaćinstvima;
- kućne nege, brige i pomoći mladim, starijim, bolesnim ili invalidnim licima;
- usluge frizera.

Niže stope mogu se primenjivati na ne više od dve kategorije usluga navedenih u Aneksu IV. U izuzetnim slučajevima država članica može primenjivati nižu stopu na tri vrste navedenih usluga. Ove usluge moraju da budu radno intenzivne, da se pretežno pružaju krajnjim korisnicima, da su lokalnog karaktera i da ne utiču na narušavanje konkurencije.

Takođe, cene tih usluga usled umanjena poreske stope moraju da budu u vezi sa povećanjem njihove tražnje i zaposlenosti. Međutim, u cilju uticaja povoljnijeg poreskog tretmana na ponudu posla u sektorima koji zapošljavaju radnike nižih kvalifikacija, državama članicama odobrava se primena niže stope na određene radno intenzivne usluge kao eksperiment kako bi se postigao uticaj na zaposlenost i podsticaj poslovanja koje je povezano ili ostalo u zoni sive ekonomije.

Međutim, smanjenje PDV stope nije bez rizika za nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta i poresku neutralnost, te će se niže oporezivanje radno intenzivnih usluga primenjivati najkasnije do 31. decembra 2010. godine.

Specijalne odredbe o stopama koje se primenjuju do usvajanja definitivnih rešenja

Države članice koje su na dan 1. januara 1991. godine primenjivale oslobađanje sa pravom na poreski odbitak mogu nastaviti sa primenom tog oslobađanja ili da primenjuju niže stope na promet tih proizvoda i usluga, koje su niže od minimalnih propisanih pod uslovom da su socijalnog karaktera.²⁶ Oslobađanje sa pravom na poreski odbitak može se nastaviti primenjivati u:

(a) Finskoj, na promet novina i periodike koja se prodaje na pretplatu i štampanje publikacija koje se distribuiraju članovima korporacija;

(b) Švedskoj, na promet:

- novina, uključujući radio i dnevne novine na kasetama vizuelno umanjene;
- farmaceutskih proizvoda za bolnice ili na recept;
- periodike neprofitnih organizacija.

²⁶ Chapter 4, Article 110- 111.

Irska može primenjivati nižu stopu na promet energije za grejanje i osvetljenje.²⁷

Države članice koje su na dan 1. januara 1993. godine bile obavezne da povećaju njihovu standardnu stopu koja je bila na snazi 1. januara 1991. godine, za više od 2 %, mogu primenjivati nižu stopu od propisane minimalne na proizvode i usluge navedene u Aneksu III. Ova primena uključuje i usluge restorana, dečiju odeću i obuću ili na usluge smeštaja.

Države članice koje su na dan 1. januara 1991. godine primenjivale nižu stopu na usluge restorana, dečiju odeću i obuću ili na usluge smeštaja, mogu nastaviti sa primenom te stope. Portugalija i Austrija mogu da nastave da primenjuju nižu stopu na usluge restorana ali ne nižu od 12 %. Austrija može primenjivati jednu ili dve niže stope na iznajmljivanje nepokretnosti za stanovanje, ali ne nižu od 10 %.

Austrija može primenjivati nižu stopu na vino proizvedeno na poljoprivrednom dobru od strane proizvođača-farmera, s tim da stopa ne bude niža od 12%.

Grčka može primenjivati stopu do 30 % nižu od propisane na Lesbosu, Kiosu, Samosu, Dodekanesu i Kikladu, Tasosu, Severnom Sporadesu, Samotraku i Skirosu.

Države članice mogu da primenjuju nižu stopu i za sveže bilje i druge proizvode hortikulture, uključujući lukovicu, korenje, cveće, ornamentalne ukrase i ogrevno drvo.

Zaključak

Imajući u vidu novine koje su sadržane u Direktivi 2006/112/EC može se zaključiti da su ne samo pojašnjenja određenih odredbi, već i dopune odredbi izvršene u skladu sa promenama ekonomskih uslova poslovanja. Zatim, prihvatanje definicije o određivanju obveznika da se pod ovu kategoriju podvode i lica koja povremeno obavljaju oporezive transakcije, predstavlja otklanjanje niza nedoumica koje se javljaju u praksi.

Visina praga godišnjeg prometa koja se koristi kao kriterijum za izuzeće od plaćanja PDV za male preduzetnike svakako predstavlja usaglašavanje ovog rešenja sa različitim društveno-ekonomskim položajem ove kategorije obveznika u državama članicama koje su pre nekoliko godina pristupile EU.

Pozitivan efekat za finansijsko tržište i privredu Zjednice ima i usvajanje rešenja o izuzeću od oporezivanja prometa investicionog zlata.

Oporezivanje elektronskog prometa, je u prethodnom periodu izazivalo mnoge nedoumice, tako da je uvođenje posebnog postupka za elektronske usluge koje pružaju nerezidenti sigurno prihvatljivo rešenje za regulisanje pružanja ovih vrsta usluga.

²⁷ Article 112–115.

Imajući vidu zaštitu životnog standarda građana EU i praktično usaglašavanje tereta poreza sa unutrašnjim privrednim i socijalnim prilikama Zajednice, proširenje obima primene niže stope je značajno, pogotovo oporezivanje distribucije prirodnog gasa i električne energije, usluge centralnog grejanja za domaćinstva.

Prof. Hasiba Hrustić, Ph.D.

Institute of International Politics and Economics, Belgrade

***The relevant exchange of EU
common system of VAT***

A b s t r a c t

The Council of the European Union Council adopted Council Directive 2006/112/EC whereby repealed Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment (The Sixth Directive). The Sixth Directive has been significantly amended on several occasions and for reasons of clarity and rationalisation that Directive should be recasted. Directive 2006/112/EC recast debugged text of the repealed directive and enter new change in the incorporate provisions presented in a clear and rational manner

The concept of „taxable transaction“ should therefore be clarified, and the term „taxable person“ is defined in such a way that the Member States may use it to cover persons who occasionally carry out certain transactions.

The supply of electricity and gas at the final stage, that is to say, from traders and distributors to the final consumer, should be taxed at the place where the customer actually uses and consumes the goods.

The application of the normal VAT rules to gold constitutes a major obstacle to its use for financial investment purposes and therefore justifies the application of a special tax scheme, with a view also to enhancing the international competitiveness of the Community gold market.

Key words: common system of value added tax, taxable transaction, taxable person, electricity, gas, gold

Literatura

1. A Guide to The European VAT Directives, Commentary on The Value Added Tax of The European Community, 2008, IBFD Publication BV, Amsterdam.

2. Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment, *Official Journal* L 145, 13.06.1977.
3. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of vrednost added tax, *Official Journal* L 347 of 11.12.2006.
4. Dimitrijevič, Marina, Harmonizacija poreza u Evropskoj uniji – očekivanja i rezultati, *Pravo i privreda*, Beograd, br. 5–8, 2009, god. XLVI, časopis za privrednopravnu teoriju i praksu, Udruženje pravnika u privredi Srbije, Beograd, str. 284–295.
5. Hrustić, Hasiba, Izmene odredbi o stopama PDV ukidanjem Šeste direktive EU, *Evropsko zakonodavstvo*, br. 25–28/08, Ministarstvo pravde Republike Srbije i Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2008, str. 55–59.