

UDK:

Bibliid 1451-3188, 8 (2009)

Год VIII, бр. стр.

Изворни научни рад

Март 2009.

РЕГУЛИСАЊЕ ПОСЕБНИХ ПОСТУПАКА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

*Проф. др Хасиба ХРУСТИЋ**

ABSTRACT

The Council of the European Union Council adopted Council Directive 2006/112/EC whereby repealed Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: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 rationalization that Directive should be recasted. It was appropriate to recast the structure and the wording of the Sixth Directive and this did not, in principle, bring about material changes in the existing legislation. Where such changes are made, these are listed exhaustively in the provisions governing transposition and entry into force. Member States allowed continuing to apply their special schemes for small enterprises, in accordance with common provisions, and with a view to closer harmonization. Member States are free to apply a special scheme involving flat rate rebates of input VAT to farmers not covered by the normal scheme. Community taxation system of special schemes to be applied to second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items, with a view to preventing double taxation and the distortion of competition as between taxable persons. 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.

Кључне речи: Посебан поступак ПДВ, мали предузетник, пропорционална стопа, пољопривреда, шумарство, риболов, компензациони проценат, половни уметничка дела, антиквитети, колекције, јавна аукција, принципал, инвестиционо злато, електронске услуге.

* Институт за међународну политику и привреду, Београд.

1) СВРХА

Имајући у виду Уговор ЕУ, нарочито члан 93, предлог Комисије и мишљење Европског парламента, Савет ЕУ усвојио је Директиву 2006/112/ЕЗ којом је укинуо Директиву 77/388/ЕЕЗ од 17. маја 1977. године о хармонизацији закона држава чланица у вези са порезом на промет (Шеста директива). Разлози дерогирања раније усвојене Директиве 77/388/ЕЕЗ били су мотивисани њеним многобројним изменама због чега је реално постојала потреба за усвајањем нове Директиве са рационалније прописаним одредбама и много прихватљивијим решењима. Новом Директивом обједињене су све раније измене текста Шесте директиве.¹ Државама чланицама дозвољено је да наставе са применом посебних (специјалних) поступака за мале предузетнике, у сагласности са заједничким одредбама из Директиве 2006/112/ЕЗ у циљу постизања ближе хармонизације. Државе чланице могу да примењују посебан поступак који укључује паушалну стопу уз одбитак на улазни ПДВ за пољопривреднике који нису предмет опорезивања по општим правилима ПДВ. Заједнички систем по посебим поступцима опорезивања примењује се и на промет половних производа, уметничких дела,

¹ “Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of of value added tax”, *Official Journal* L 347 of 11.12.2006. Директивом су укинуте следеће Директиве са њиховим бројним амандманима: “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 — (изузев чл. 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) — (изузев чл. 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) — (само тач. В Анекса); “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 — (само чл. 1); “Directive 2006/98/EC”, OJ L 363, p. 1 — (само тач. 2 Анекса).

антиквитета и колекција, уз елиминисање могућности дуплог опорезивања и нарушавања конкуренције. Примена уобичајених или општих правила ПДВ за злато стварала је значајне сметње у коришћењу злата као финансијског инструмента, што је потврдило увођење посебног поступка за злато имајући у виду и јачање међународне конкурентности тржишта злата Заједнице. Посебан поступак уведен је за пореске обвезнике нерезиденте који врше испоруку електронских услуга у Заједници.

II) МЕРЕ ЕУ

Директива Савета 2006/112/ЕЗ од 28. новембра 2006. године о јединственом систему пореза на додату вредност (*Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*).

III) САДРЖАЈ

Посебан поступак за мале предузетнике и пољопривреднике примењује се јер захтеви око администрирања по општим правилима опорезивања ПДВ у погледу вођења пореске евиденције, издавања фактура, подношења пореских пријава, наплате и контроле, изискују код малих предузетника и пољопривредника додатно време и трошкове, као и потребу тражења професионалних савета и помоћи. Један од разлога свакако је и чињеница да учешће пореских прихода од наведене категорије пореских обвезника у укупним пореским приходима јесте мало а да су трошкови администрирања мање-више приближни њиховој пореској обавези. Мали предузетници су изузети од опорезивања ПДВ уколико остварују годишњи промет нижи од прописаног. У случају изузећа, мали предузетници немају право на порески одбитак и обавезу исказивања пореза на рачунима. Поред тога, пореским обвезницима који испуњавају услов за изузеће дато је и право на опцију да буду опорезовани или да задрже статус изузећа. Држава чланица може да примени посебан поступак за мале пољопривреднике-произвођаче и пружаоце услуга у делатности пољопривреде, шумарства и рибарства, по пропорционалној стопи или стопи поравнања која представља компензацију за плаћени ПДВ при њиховој набавци производа и услуга. Према посебном поступку мали пољопривредници немају право на порески одбитак, а при набавци производа и услуга плаћају ПДВ. Међутим, имају право да своју продајну цену увећају за износ утврђен по прописаном проценту пропорционалне стопе када су њихови купци порески обвезници. Купци пољопривредних производа и услуга са статусом пореских обвезника имају право на порески одбитак за износ пла-

ћеног пореза по пропорционалној стопи. Посебан поступак примењује се и за утврђивање пореске обавезе туристичких агенција-туроператора, посредника у продаји половних производа, уметничких дела, колекција и антиквитета. Пореска основица у овим случајевима је разлика између продајне и набавне цене тих производа, без ПДВ. Посебан поступак за инвестиционо злато предвиђа изузеће од опорезивања ПДВ на набавку ове врсте злата, док посебан поступак за пореске обвезнике нерезиденте који врше испоруку електронских услуга на територији Заједнице предвиђа плаћање ПДВ.

Посебан поступак за мале предузетнике

Државе чланице које се сусрећу са тешкоћама у примени општег система ПДВ за мале предузетнике из разлога малог обима пословања или специфичности њихове делатности, структуре предузећа и сл., након консултовања са ПДВ Комитетом, могу да примењују поједностављени поступак опорезивања за ову категорију обвезника, попут примене пропорционалне стопе (flat-rate schemes), за утврђивање и наплату ПДВ или да изузимају из опорезивања ову категорију малих обвезника уколико остварују годишњи промет испод прописаног износа.² Изузеће и градиране пореске олакшице ће се примењивати на промет производа и услуга малих предузетника, осим на:³

- (а) трансакције које се обављају на повременој основи;
- (б) промет нових транспортних средстава (у складу са чланом 138(1) и (2)(а) Директиве 2006/112/ЕЗ);
- (ц) промет производа и услуга од стране лица која нису порески обвезници ПДВ у држави чланице ЕУ.

Државе чланице могу искључити и друге трансакције поред напред наведених. Државе чланице које су на дан 17. маја 1977. године ослобађале од плаћања ПДВ лица која су остваривала годишњи промет мањи или једнак еквивалентном износу у националној валути од 5.000 европских обрачунских јединица (EUA-European units of account) по стопи конверзије на тај дан, могу повећати тај праг до 5.000 евра.⁴ Државе чланице које су 17. маја

² TITLE XII, SPECIAL SCHEMES, CHAPTER 1, Special scheme for small enterprises, Section 1, Article 281; Section 1, Article 281.

³ Section 2, Article 282.

⁴ Article 284.

1977. године ослобађале од плаћања ПДВ лица која су остваривала годишњи промет једнак или већи од еквивалентног износа у националној валути од 5.000 ЕУА по стопи конверзије на тај дан, могу повећати праг висине промета да би свеле вредност ослобађања у реалне оквире. Државе чланице које примењују градиране пореске олакшице не могу повећати праг промета нити пружити повољније услове за примену тих олакшица.

Државе чланице које су се након 1. јануара 1978. године придружиле ЕЗ могу изузети од опорезивања ПДВ обвезника чији годишњи промет није већи од износа у противвредности у националној валути од следећег износа по курсу конверзије на дан њиховог приступа:⁵

- (1) Грчка: 10.000 ЕУА;
- (2) Шпанија: 10.000 ЕКУ;
- (3) Португалија: 10.000 ЕКУ;
- (4) Аустрија: 35.000 ЕКУ;
- (5) Финска: 10.000 ЕКУ;
- (6) Шведска: 10.000 ЕКУ;
- (7) Чешка: 35.000 евра;
- (8) Естонија: 16.000 евра;
- (9) Кипар: 15.600 евра;
- (10) Летонија: 17.200 евра;
- (11) Литванија: 29.000 евра;
- (12) Мађарска: 35.000 евра;
- (13) Малта: 37.000 евра за промет производа, а 24.300 евра ако се ради о услугама са ниским износом додате вредности (висок ниво набавки), и 14.600 евра за друге случајеве који се углавном односе на промет услуга са већим износом додате вредности (низак износ набавки);
- (14) Пољска: 10.000 евра;
- (15) Словенија: 25.000 евра;
- (16) Словачка: 35.000 евра.

Наведени износи укључују, изузев износа ПДВ, следеће:

- (1) промет производа и услуга, која би иначе био опорезив;
- (2) промет производа и услуга ослобођен плаћања ПДВ са правом на порески одбитак (члан 110 или 111, члан 125(1), 127 или 128(1));

⁵ Article 287.

- (3) промет производа и услуга ослобођен плаћања ПДВ са правом на порески одбитак (чл. 146-9, чл. 151-3);
- (4) промет непокретности, финансијских трансакција (тач. б) до г) члана 135), и услуге осигурања, уколико нису помоћне трансакције.

Порески обвезници изузети од плаћања ПДВ немају право на порески одбитак и не приказују ПДВ на њиховим рачунима (чл. 167-171 и чл. 173-7). Обвезници који су у сагласности са применом посебног поступка изузети од плаћања ПДВ имају право на опцију да се одреде да буду опорезовани по општем систему ПДВ или по посебном поступку прописаном у националном законодавству.

Пропорционална стопа за пољопривреднике

Изрази који се примењују у Директиви 2006/112/ЕЗ имају следеће значење:⁶

- (1) „пољопривредник” је порески обвезник који обавља делатност пољопривреде, шумарства и риболова;
- (2) „делатност пољопривреде, шумарства и риболова” односи се на делатности производње које се обављају у држави чланици, наведене у Анексу VII Директиве 2006/112/ЕЗ;
- (3) „пољопривредник по пропорционалној стопи” јесте онај на чији промет се примењује пропорционална стопа;
- (4) „пољопривредни производ” је производ произведен у делатности пољопривреде, шумарства и риболова у држави чланици као резултат активности побројаних у Анексу VII:
 - производи жетве и бербе опште пољопривреде, укључујући виноградарство;
 - воће (укључујући маслине) и поврће, цветови и биље, на отвореном и из стакленика;
 - гљиве, зачини, семе и материјал за размножавање;
 - активни расадници;
 - сточарство са узгајањем: опште сточарство; живинарство; пчеларство; узгој зечева; узгој свилене бубе, пужева;
 - шумарство;

⁶ CHAPTER 2, Article 295-305.

- риболов: у текућим водама; узгој рибе, шкољки, острига и других мекушаца и љускара; узгајање жаба;
- (5) „пољопривредне услуге” су услуге наведене у Анексу VIII које пружају пољопривредници користеће свој рад или опрему у обављању делатности пољопривреде, шумарства и риболова:
- пољски радови, жетва, косидба, вршидба, сакупљање, паковање, сабирање, брање, сетва и сађење;
 - паковање и припрема за тржиште, као што је сушење, чишћење, дезинфекција и чување пољопривредних производа у силосима;
 - складиштење пољопривредних производа;
 - прираштај, гајење и товљење животиња;
 - изнајмљивање у пољопривредне сврхе опреме која се уобичајено користи у пољопривреди, шумарству и риболову;
 - техничка помоћ;
 - уништавање корова и штеточина, чишћење и прскање усева и земље;
 - наводњавање и дренажа;
 - поткресивање, обарање стабала и друге шумарске услуге;
- (6) „улазни износ ПДВ” је износ укупног ПДВ који се приписује пољопривредним производима и услугама купљеним у држави чланици који јесу предмет режима пропорционалне стопе а који порески обвезници купци могу да одбију од своје пореске обавезе;
- (7) „компензациони проценат по пропорционалној стопи” је проценат утврђен од стране државе чланице да би се пољопривредницима ублажио трошак на име плаћеног ПДВ при набавци њихових производа и услуга;
- (8) „компензација по пропорционалној стопи” је износ који се добија применом пропорционалне стопе на промет пољопривредника који на то има право.

Свака државе чланице може искључити из примене пропорционалне стопе извесне категорије пољопривредника попут оних чији промет јесте предмет опорезивања према општим правилима ПДВ или поједностављеног поступка. Сваки пољопривредник по пропорционалној стопи може да се определи да буде у систему примене општих правила ПДВ или поједностављеног поступка. Држава чланица утврђује пропорционалну стопу у виду компензиционог процента, која може да буде различита за шумарство или различите области пољопривреде и риболова, о чему претходно

обавештава Комисију ЕУ. Пропорционална стопа утврђује се на основу макроекономске статистике у претходне три године. Процент може да буде заокружен навише или наниже на пола ближег броју. Државе чланице могу такође свести тај проценат на нулти. У вези са применом пропорционалне стопе мора се водити рачуна о томе да ефекат те примене не може да буде у добијању већег износа на име рефундације за купце пољопривредних производа-пореских обвезника него што је износ ПДВ који су пољопривредници платили на њихове набавке.

Пропорционална стопа примењује се на цену, без ПДВ:

- (1) пољопривредних производа продатих пореским обвезницима од стране пољопривредника по пропорционалној стопи у држави чланици у којој су производи продати;
- (2) пољопривредних производа које је набавило правно лице које није обвезник (члан 138) које у међусобној размени у оквиру Заједнице набавља робу која јесте предмет опорезивања ПДВ у држави чланици из које је одаслат или транспортован тај производ (члан 2(1)(б));
- (3) пољопривредне услуге коју користи порески обвезник у држави чланици у којој су те услуге набављене по режиму пропорционалне стопе.

Државе чланице обезбедиће да се износ компензационог процента пропорционалне стопе наплати или од стране купца или од јавног органа. Пољопривредник по пропорционалној стопи нема право на одбитак ПДВ који је платио или ће платити на набавку или увоз производа или услуга у циљу обављања своје делатности. У случају да је порески обвезник – купац платио износ пореза по пропорционалној стопи пољопривреднику он има право да од своје пореске обавезе одбије тај износ плаћеног ПДВ. Државе чланица ће рефундирати плаћени износ ПДВ по пропорционалној стопи:

- (а) на промет пољопривредних производа, пореском обвезнику или правном лицу из друге државе чланице у оквиру размене у Заједници за пољопривредни производ који јесте предмет опорезивања ПДВ у држави набавке;
- (б) на промет пољопривредних производа, купцу изван Заједнице који обавља опорезиве трансакције и има право на одбитак;
- (б) за сврхе промета услуга које се обављају унутар територије државе чланице у којој се налази корисник тих услуга;
- (ц) на промет пољопривредних услуга опорезивом кориснику - купцу у Заједници из друге државе чланице или изван Заједнице уколико

се ове услуге користе за сврхе обављања опорезивог промета унутар територије државе чланице у којој је плаћен ПДВ.

Државе чланице одредиће метод рефундације и потребне мере да се осигура исплата износа по пропорционалној стопи пореским обвезницима који имају право на порески одбитак.

Посебан поступак за туристичке агенције

Државе чланице примениће посебан поступак на трансакције које обављају туристичке агенције – туроператори које пружају туристичке услуге туристима у своје име и за свој рачун а користе производе и услуге других пореских обвезника (превоз, смештај, испорука хране и пића и др.).⁷

Посебан поступак се не примењује на туристичке агенције које послују као посредници на бази остваривања провизије, дисконта или рабата у продаји одређене туристичке понуде. Све услуге и производи које је обезбедила туристичка агенција у оквиру туристичког аранжмана сматрају се једном услугом пруженој туристима. Свака таква услуга биће опорезива у држави чланици у којој је седиште туристичке агенције. Пореска основица за обрачун пореске обавезе јесте разлика, без ПДВ, између продајне цене, фактурисане туристима, и стварних трошкова производа и услуга, које су обезбедили други порески обвезници непосредно у корист туриста. При утврђивању обавезе за плаћање ПДВ туристичка агенција нема право на порески одбитак. Уколико је пружање туристичке услуге од стране туристичке агенције поверено и извршено од стране другог пореског обвезника изван Заједнице, промет услуга од стране туристичке агенције сматраће се као посреднички посао ослобођен плаћања ПДВ (у сагласности са чланом 153. Директиве 2006/112/ЕЗ). Уколико је пружање туристичке услуге извршено и унутар и изван територије Заједнице, само део услуге туристичке агенције који је обављен изван територије Заједнице може да буде ослобођен плаћања ПДВ.

Посебан поступак за половне производе, уметничка дела, колекције и антиквитете

Државе чланице могу примењивати посебан поступак за промет половних (употребљаваних) производа, уметничких дела, колекција и антиквитета када се директним методом опорезује маржа (profit margin).⁸ Овај

⁷ CHAPTER 3, Article 306-10.

⁸ Section 3, Article 333-4.

поступак не примењује се на нова средства транспорта. За примену посебног поступка за половне производе, уметничких дела, колекције и антиквитете важне су следеће дефиниције:⁹

- (1) „половним производом” сматра се покретна материјална имовина која је као таква погодна за даљу употребу или је за употребу након оправке, осим уметничких дела, колекција и антиквитета, племенитих метала и драгог камења, које дефинише држава чланица;
- (2) „уметничких дела” наведена су у Анексу IX, Део А, Директиве 2006/112/ЕЗ:
 - слике, цртежи и пастели, колажи и сличне декоративне плоче ако их аутори израђују руком, осим планова и цртежа за архитектонске, инжењерске, индустријске, комерцијалне, топографске и сличне сврхе, ручно декорисаних предмета, позоришних сценарија, студијских тканина или сличног насликаног платна;
 - оригиналне гравуре, штампане слике, ако их аутор изради руком у ограниченом броју у црно-белој боји или у боји једне или више плоча, без обзира на поступак и материјал који је употребљен, изузет ако је био примењен механички или фотомеханички поступак;
 - оригиналне скулптуре и кипови од било ког материјала, ако их изради аутор, те одливци скулптура чија је израда ограничена на осам копија, под надзором аутора или његовог наследника. Изузетно, у случајевима предвиђеним у свакој држави чланици, лимит од осам копија може се прекорачити ако се ради о вајарским одливцима урађеним пре 1. јануара 1989.;
 - таписерије и руком ткани текстилни зидни предмети на основу оригиналног уметничког дела, под условом да нема више од осам копија сваког од њих;
 - уникатни керамички предмети израђени искључиво од стране аутора и са његовим потписом;
 - слике у бакру израђене искључиво руком, ограничене на осам нумерисаних копија са потписом аутора или студија, осим производа драгуљара (скупоцени предмети, накит), златара и сребрара;
 - уметничке фотографије које сними односно одштампа аутор или су снимљене под његовим надзором, ако су потписане, нумерисане и ограничене на 30 копија у свим величинама;

⁹ CHAPTER 4, Article 311.

- (3) „колекцијама” се сматрају предмети наведени у Анексу IX, Део Б, и то:
- поштанске и таксене марке, пригодни коверти првог дана, одштампане, франкиране писмоносне пошиљке и сл., употребљени, или ако нису употребљени да нису у оптицају односно нису намењени за употребу;
 - колекције и примерци од зоолошког, ботаничког, минералшког, анатомског, историјског, археолошког, палеонтолошког, етнографског или нумизматичког значаја;
- (4) „антиквитетима” се сматрају предмети, како је наведено у Анексу IX, Део Ц, стари више од 100 година;
- (5) „опорезиви трговац” је порески обвезник који у циљу обављања своје делатности препродаје, купује или за своју делатност користи или увози половне производе, уметничка дела, колекције или антиквитете, без обзира да ли делује у своје име или за рачун другог лица сагласно уговору према којем се провизија плаћа по продаји или куповини;
- (6) „организатор продаје на јавној аукцији” је порески обвезник који у циљу обављања своје делатности продаје производе на јавној аукцији;
- (7) „принципалом организатора продаје на јавној аукцији” сматра се лице које је право продаје предмета пренело на организатора продаје на јавној аукцији по уговору према којем је провизија платива по продаји.

Није нужно да државе чланице сматрају уметничким делима уникатне керамичке предмете, слике у бакру израђене искључиво руком и уметничке фотографије, наведене у Анексу IX, Део А. Уговор према којем је провизија платива по продаји мора да обезбеди да организатор продаје производе на јавној аукцији у своје име али за рачун принципала и то по највишој понуђеној цени.

Посредници у продаји половних производа, уметничких дела, колекција и антиквитета

За опорезиве посреднике (препродавце) примењују се следеће дефиниције:¹⁰

- (1) „продајна цена” је укупна накнада коју је препродавац добио или ће добити од купца или треће стране, укључујући субвенције директно

¹⁰ Section 2, Subsection 1, Margin scheme, Article 312.

везане за ту трансакцију, порезе, таксе, друге дажбине и иницијалне трошкове као што су провизија, паковање, транспорт и осигурање;

(2) „набавна цена” је укупна накнада коју је препродавац добио или ће добити од његовог добављача.

Државе чланице примењују посебан поступак за опорезивање марже. До увођење дефинитивног решења, посебан поступак не примењује се на промет нових транспортних средстава. Опорезивање марже по посебном поступку примењује се на промет посредника уколико су ти производи набављени на територији Заједнице од следећих лица:

- (а) физичког лица;
- (б) другог обвезника, ако је промет тог другог обвезника ослобођен опорезивања ПДВ;
- (ц) другог обвезника који је мали предузетник и тај промет укључује капитална добра;
- (д) другог обвезника, уколико је ПДВ обрачунат на промет производа од стране тог другог обвезника по посебном поступку за опорезивање марже.

Пореска основица за половне производе, уметничке предмете, колекције и антиквитете је остварена разлика између продајне цене посредника и набавне цене, умањена за ПДВ на ову разлику. У случају увоза набавна цена која се узима у обзир за израчунавање марже једнака је опорезивом износу на увоз плус плаћен ПДВ на увоз (члан 317). Државе чланице могу да пропишу право на опцију за опорезивање по општим правилима ПДВ за посреднике када се ради о:

- (а) уметничким делима, колекцијама и антиквитетима које сам увози;
- (б) уметничким делима које прибави непосредно од аутора или законских наследника;
- (ц) уметничким делима које по сниженој стопи прибави од пореског обвезника који није препродавац.

Период обрачунавања ПДВ у случају опције не може бити краћи од две календарске године.

При примени посебног поступка, књиговодствено, укупна маржа једнака је разлици између продајне вредности производа – укупних продајних цена, и укупне вредности набавке производа у оквиру пореског периода. Посредник - препродавац нема право на одбитак ПДВ плаћен:

- (а) на увоз тих производа;

(б) у вези са уметничким предметима од стране аутора или законитих наследника;

(ц) од стране набављача који јесте порески обвезник.

Када посредник у свом књиговодству примењује посебан поступак за одређен промет производа и општа правила у опорезивању промета производа или услуга, дужан је да засебно води књиговодство и приказује рачуне трансакција по оба система. Т значи да на једној факутури или рачуну не може исказивати ПДВ по оба система. У свом књиговодству мора да обезбеди одвојено исказивање промета и да ПДВ обрачунава и плаћа за сваки метод опорезивања посебно.

Продаја на јавној аукцији

Организатор продаје на јавној аукцији може обрачунавати ПДВ по посебном поступку ако је производе набавио од:

- лица које није порески обвезник;
- другог пореског обвезника;
- малог пореског обвезника, укључујући и капитална добра;
- другог препродавца.

Организатор продаје на рачунима које издаје не сме да искаже ПДВ. Држава чланица може прописати да маржа не може бити нижа од 10 % од продајне цене. Пореска основица је укупно фактурисани износ добављачу од стране организатора продаје на јавној аукцији, умањен за:

- нето износ плаћен или ће бити плаћен од стране организатора продаје на јавној аукцији његовом принципалу;
- платив износ ПДВ од стране организатора продаје на јавној аукцији.

Нето износ плаћен или ће бити плаћен од стране организатора продаје на јавној аукцији његовом принципалу једнак је разлици између продајне (аукционе) цене и провизије коју је добио или ће добити организатор од принципала сагласно уговору према којем је провизија платива по продаји. Организатор продаје на јавној аукцији мора да води евиденцију о износу провизије добијене или ће бити добијена од принципала-добављача производа и износу који је ће бити или јесте дат принципалу. Организатор продаје на јавној аукцији мора купцу производа да изда фактуру која садржи:

- (а) аукцијску цену производа;
- (б) износ пореза, таксе и друге јавне дажвине;

(ц) трошкове, попут провизије, паковања, транспорта и осигурања.

Фактура не сме да одвојен исказује износ ПДВ. Организатор продаје на јавној аукцији који врши продају према уговору о комисиону мора издати извештај његовом принципалу. Извештај садржи посебно продајну цену и продајну цену умањену за износ провизије. Извештај издаје организатор продаје на јавној аукцији и служи као фактура принципалу који јесте порески обвезник. Држава чланица посебан поступак примењују и на промет половних средстава транспорта који обавља организатор продаје у своје име по уговору о плативости провизије након продаје.

Привремено уређење продаје половних средстава транспорта

Државе чланице које су на дан 31. децембра 1992. примењивале посебан поступак који није поступак на бази директног опорезивања профита на промет половних средстава транспорта, могу до дефинитивног решења наставити да примењују тај поступак уколико одговара условима предвиђеним овом директивом 2006/112/ЕЗ.¹¹

Посебан поступак за инвестиционо злато

Циљ посебног поступка за инвестиционо злато је да се уреди јединствен третман у Заједници.

Ради промовисања коришћења злата као финансијског инструмента, Директивом 2006/112/ЕЗ предвиђено је пореско изузеће за набавку и промет инвестиционог злата. Пре доношења ове директиве у неким државама чланицама инвестиционо злато било је предмет опорезивања ПДВ, док је у неким било изузето од опорезивања. Зато се Директивом елиминишу ове разлике и нарушавање конкуренције између држава чланица уз истовремено јачање положаја Заједнице на тржишту злата. За сврхе ове директиве „инвестиционим златом” сматра се:¹²

- злато, у облику полуге или плоче прихватљиве тежине на тржишту злата, чистоте једнаке или веће од 995-хиљадита дела, без обзира да ли или не представља залог;
- злато садржано у кованицама више од 80% - златницима, дукатима и другим златним кованицама, који се не продају у нумизматичке сврхе, чија чистота је једнака или већа од 900-хиљадитог дела. Ради се о

¹¹ Subsection 2, Article 326.

¹² CHAPTER 5, Section 1, Article 344-356.

златницима, дукатима и другим златним кованицама порекла након 1800. године, који јесу или су били законско средство плаћања у држави порекла, а продају се по цени која не прелази цену на отвореном тржишту вредности злата. Држава чланица може искључити из овог третмана мале полуге или плоче тежине од 1 г или мање.

Почевши од 1999. године, држава чланица ће информисати Комисију о критеријумима које кованице испуњавају услове да би се сматрале инвестиционим златом у промету на њеној територији. Комисија, пре 1. децембра сваке године објављује обједињен списак тих кованица у серији „Ц” званичног службеног листа ЕУ (*Official Journal*). Држава чланица изузима од опорезивања ПДВ набавку и увоз инвестиционог злата унутар Заједнице, укључујући и инвестиционо злато представљено сертификатом за смештај или није лоцирано или је приказано на извештају о размени злата, нарочито, у случају зајма и свопа, затим право поседовања или захтева у погледу инвестиционог злата, као и трансакције по уговору о форварду и фјучерсу који су основ за пренос права својине или захтева на инвестиционо злато. Држава чланица изузима од плаћања ПДВ услугу агената који раде у име и за рачун другог лица, ако су те услуге део промета инвестиционог злата за њиховог принципала.

Опција опорезивања инвестиционог злата

Држава чланица ће пореским обвезницима који производе инвестиционо злато или трансформишу злато у инвестиционо пружити право на опцију да буду опорезовани ако продају инвестиционо злато другом пореском обвезнику.¹³ Такође, право на опцију да буду опорезовани имају и порески обвезници који у оквиру своје делатности набављају или продају злато у облику полуге или плоче за индустријску сврху другом пореском обвезнику. Ове опције важе и за агенте који су укључени у наведени промет у име свог принципала. Право на опцију прописује држава чланица и о детаљима коришћења ових опција обавештава Комисију.

Трансакције на регулисаном тржишту златних полуга

Држава чланица може, након консултовања са ПДВ Комитетом, да примењује ПДВ на специфичне трансакције које су у вези са инвестици-

¹³ Section 3, Article 348.

¹⁴ Article 138.

оним златом а које се обављају у држави чланици између пореских обвезника који јесу али и не морају да буду чланови тржишта златних полуга регулисаног од стране државе чланице, с тим да се не може опорезивати извоз инвестиционог злата или испорука у другу државу чланицу.¹⁴

Права и обавезе трговаца инвестиционог злата

Порески обвезник који је изузет од плаћања ПДВ на промет инвестиционог злата има право на одбитак износа ПДВ који је дужан да плати или је платио на:

- (а) набавку инвестиционог злата од пореског обвезника који користи опцију за опорезивање;
- (б) набавку злата унутар Заједнице или на увоз злата које ће трансформисати у инвестиционо;
- (ц) услуге које се односе на измену облика и мерење чистоте злата.

Трговци инвестиционог злата имају обавезу да отклоне могућности појаве пореске утаје која може да буде резултат двоструке употребе злата. Зато морају да евидентирају све трансакције инвестиционог злата и чувају документацију да би се идентификовали купци, за период од најмање пет година. У извесним случајевима, држава чланица може одредити пре купца него продавца као лице обавезно за плаћања пореза (пребацавање терета пореза у поступку) у циљу превенције од пореске утаје и смањења трошкова трансакције.

Стопа конверзије

Противвредност у националној валути наведена у Директиви 2006/112/ЕЗ је износ евра по стопи конверзије на дан 1. јануара 1999. године. Државе чланице које су приступиле ЕУ након овог датума а које нису усвојиле евро као своју националну валуту користе стопу конверзије у евро на дан приступања ЕУ.¹⁵ Прилагођавања при конверзији могу да буду нагоре или доле до 10%.

Посебан поступак за електронске услуге набављене од стране нерезидента државе чланице

Државе чланице дозволиће свим лицима пореским обвезницима која нису резиденти Заједнице да користи посебан поступак опорезивања ако

¹⁵ Chapter 3, Conversion rates, Article 399-400.

испоручују електронске услуге лицу које није порески обвезник а чије се-диште је у држави чланици или има стално место боравка или пребивалиште у држави чланици. Посебан поступак примењује се на електронске услуге набављене у Заједници.¹⁶ Порески обвезник нерезидент је дужан да држави чланици у којој намерава да отпочне или престане да обавља активности испоруке електронских услуга достави идентификацију, чак и у случају промене која доводи до тога да више не може да примењује посебан поступак. Комуникација у вези са овом информацијом је електронска, а односи се на следеће податке:

- (a) име;
- (b) поштанска адреса;
- (c) електронска адреса, укључујући websites;
- (d) национални порески идентификациони број (ПИБ);
- (e) изјава да у Заједници није порески обвезник ПДВ.

Држава чланица идентификације или држава потрошње, доделиће пореском обвезнику нерезиденту индивидуални ПДВ идентификациони број, који ће користити све док обавља електронски промет на њеној територији и испуњава услове да користи посебан поступак опорезивања. Порески обвезник нерезидент ће сваког квартала у текућој години достављати у електронској форми држави чланици у којој испоручује електронске услуге, пореску пријаву, без обзира да ли је у том кварталу било или није било испоруке. Пријава се подноси у року од 20 дана од завршетка пореског периода који је покривен пријавом. Пријава садржи износе у еврима: укупну вредност промета електронских услуга, изузев ПДВ; износ ПДВ, по стопи која је прописана у држави чланици идентификације. Држава чланица која не примењује евро као националну валуту може захтевати да се износи приказују у њеној валути. Ако је промет остварен у другој валути, износи се конвертују по курсу конверзије који је био важећи последњег дана пореског периода који покрива пореска пријава, и то по курсу конверзије који објављује Европска централна банка (ако није објављен за тај дан узима се курс наредног дана).

Порески обвезник нерезидент плаћа ПДВ истог дана када је поднео пореску пријаву на рачун банке који је одредила држава идентификације, и то у еврима или у валути државе чланице, на њен захтев, која не примењује евро као националну валуту. Обвезник нерезидент који користи

¹⁶ Section 2, Special scheme for electronically supplied services, Article 359-369.

овај посебан поступак нема право на одбитак ПДВ нити било какву ре-фундацију. Обавезан је да чува евиденције о свим трансакцијама које су покривене посебним поступком, на начин који омогућава да држава чла-ница – држава идентификације или потрошње може проверити да ли је исказан износ ПДВ на пореским пријавама тачно утврђен. Та евиденци-ја мора бити на располагању држави идентификације у електронској форми. Период чувања евиденције је 10 година од завршетка године у ко-јој је промет обављен.

IV) ДАТУМ СТУПАЊА НА СНАГУ

Директива 2006/112/ЕЗ ступила је на снагу 1. јануара 2007. године.¹⁷

V) ИЗВОРИ

1. “Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of of value added tax”, *Official Journal* L 347 of 11.12.2006.

VI) ЗНАЧАЈ ЗА РЕПУБЛИКУ СРБИЈУ

Имајући у виду све новине које се односе на посебне поступке ПДВ у Директиви 2006/112/ЕЗ, неопходно је ускладити постојеће одредбе о посебним поступцима у Закону о ПДВ Републике Србије („Службени глас-ник Републике Србије”, бр. 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007). Осим уношења пецизнијих одредби, предмет усклађивања свакако би требао да буде висина прага годишњег промета која се користи као критеријум за изузеће од плаћања ПДВ за мале предузетнике. Према нашем закону о ПДВ овај праг промета се креће око 43.000 евра у динарској противвредности (4.000.000 динара), и прилично је у нескладу у односу на износе у државама чланицама ЕУ. Примена нижег износа прага промета у нашим усло-вима довела би до повећања пореских прихода, али би истовремено под-разумевала и ефикаснију контролу од стране пореске управе. Затим, кори-сно би било применити и решење из нове директиве ЕУ које се тиче раз-јашњења статуса малих пореских обвезника који повремено обављају од-ређени промет производа и услуга. Такође, позитиван ефекат у нашој при-вреди било би усвајање решења о изузећу од опорезивања промета инве-стиционог злата. Нарочито би требало извршити измене и допуне одред-би нашег закона које су у вези са опорезивањем половних добара, умет-

¹⁷ Article 411-414.

ничких дела, колекција и антиквитета, како би се прецизније уредило утврђивање обавезе ПДВ и прилагодило нормативно усклађивање са Директивом 2006/112/ЕЗ. Имајући у виду новину у погледу опорезивања електронског промета, неопходно је извршити и допуне нашег закона са одговарајућим одредбама о опорезивању електронских услуга, односно увести посебан поступак за електронске услуге које пружају нерезиденти.