УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Драган П. Босанкић

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У ДИГИТАЛНОЈ ЕКОНОМИЈИ

докторска дисертација

Београд, 2023

UNIVERSITY OF BELGRADE

FACULTY OF LAW

Dragan P. Bosankić

VALUE ADDED TAX IN THE DIGITAL ECONOMY

Doctoral Dissertation

Belgrade, 2023

ПОДАЦИ О МЕНТОРУ И ЧЛАНОВИМА КОМИСИЈЕ ЗА ОДБРАНУ ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ

Ментор:

др Светислав Костић,
ванредни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

Чланови Комисије за одбрану докторске дисертације:

др Дејан Поповић,
професор емеритус Правног факултета
Универзитета у Београду

др Гордана Илић-Попов,
редовна професорка Правног факултета
Универзитета у Београду

др Саша Ранђеловић,
редовни професор Економског факултета
Универзитета у Београду

др Светислав Костић,
ванредни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

Датум одбране докторске дисертације: _____

ПОСВЕТА

Прецима на понос,

С љубављу супрузи Весни,

У залог за будућност потомака.

ПОДАЦИ О ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

Наслов докторске дисертације	**Порез на додату вредност у дигиталној економији**
Сажетак	У условима глобализоване економије употреба информационо-комуникационих технологија има двоструку улогу. Са једне стране, стварају се потпуно нови пословни модели, док се са друге стране већ постојећи, традиционални модели пословања све више дигитализују како би постали конкурентнији на тржишту. Такви услови довели су до потребе да се постојећа ПДВ правила преиспитају како би могла да дају адекватан одговор на насталу ситуацију. Због мобилности дигиталних технологија, додатно се јавља и потреба за што већом хармонизацијом ПДВ правила на глобалном нивоу, чиме би се потенцијал за пореско планирање, узрокован разликама између њих, свео на минимум и на тај начин очувао ниво јавних прихода. Основ за постизање овог циља јесте дефинисање ПДВ правила која су у складу са општим принципима ПДВ, са једне, а која су посебно у складу са принципом дестинације, са друге стране. Србија је, као земља која тежи пуноправном чланству у ЕУ, у великој мери хармонизовала своја ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке са ЕУ. Међутим, још увек постоје области које се односе на дигиталне испоруке у Србији које би требало додатно правно да се регулишу, чиме би се извршило додатно усклађивање са ПДВ системом у ЕУ и још битније, очувао интегритет јавних прихода. Циљ дисертације је да се, на основу спроведених анализа, испита оптималност тренутних ПДВ правила у Србији која се примењују на дигиталне испоруке. Додатно, један од циљева је и да се, на основу закључака саме анализе, дају аргументовани предлози за даље унапређење постојећих ПДВ правила у оквиру пореског система Србије. Напослетку, имајући у виду научне радове на сличну или исту тему, у дисертацији се, поред систематизације постојећих знања из ове области, указује и на поједине области које могу бити предмет даљих истраживања.
Кључне речи	порез на додату вредност, дигитална економија, БЕПС, пореско право ЕУ, пореско планирање
Научна област	Правне науке
Ужа научна област	Јавне финансије и финансијско право

INFORMATION ON THE DOCTORAL DISSERTATION

Title	Value Added Tax in the Digital Economy
Abstract	In the conditions of globalized economy, the use of information and communication technologies has a double role. On the one hand, completely new business models are being created, while on the other hand, already existing, traditional business models are increasingly being digitized in order to become as competitive as possible in the market. Such conditions have led to the need to review the existing VAT rules so that they can provide an adequate response to the situation. Due to the mobility of digital technologies, there is an additional need for greater harmonization of VAT rules at the global level, which would reduce the potential for tax planning caused by differences between them to a minimum and thus preserve the level of public revenues. The basis for achieving this goal is to define VAT rules that are in line with the general principles of VAT, on the one hand, and that are particularly in line with the destination principle, on the other hand. As a country striving for full membership in the EU, Serbia has largely harmonized its VAT rules related to digital supplies with the EU. However, there are still areas related to digital supplies in Serbia that should be further regulated, which would further harmonize with the EU VAT system and, more importantly, preserve the integrity of public revenues. The aim of the dissertation is to examine the optimality of current VAT rules in Serbia that apply to digital supplies, based on the conducted analyzes. Additionally, one of the goals is to, based on the conclusions of the analysis itself, give argumented proposals for further improvement of the existing VAT rules within the tax system of Serbia. Finally, having in mind scientific papers on a similar or the same topic, the dissertation, in addition to systematizing existing knowledge in this field, points to certain areas that may be the subject of further research.
Key words	value added tax, digital economy, BEPS, EU tax law, tax planning
Scientific field	Legal sciences
Scientific subfield	Public Finance and Financial Law

САДРЖАЈ

Коришћене скраћенице ..... **vii**
1. Глава – Увод **1**
1.1. Поставка проблема 1
1.2. Предмет и циљ истраживања 5
1.3. Полазне хипотезе 8
1.4. Коришћена методологија 10
1.4.1. Квалитативне методе 10
1.4.2. Квантитативне методе 11
1.5. Очекивани резултати и научни допринос 12
2. Глава – Основни принципи и значај ПДВ за јавне финансије **14**
2.1. ПДВ принципи 14
2.1.1. Принцип неутралности 16
2.1.1.1. ОЕЦД 16
2.1.1.2. ЕУ 18
2.1.1.3. Србија 20
2.1.1.4. Доктрина 25
2.1.2. Принцип ефикасности 27
2.1.2.1. ОЕЦД 27
2.1.2.2. ЕУ 28
2.1.2.3. Србија 30
2.1.2.4. Доктрина 32
2.1.3. Принцип извесности и једноставности 33
2.1.3.1. ОЕЦД 33
2.1.3.2. ЕУ 34
2.1.3.3. Србија 36
2.1.3.4. Доктрина 38
2.1.4. Принцип ефективног и правичног опорезивања 39
2.1.4.1. ОЕЦД 39
2.1.4.2. ЕУ 40
2.1.4.3. Србија 42
2.1.4.4. Доктрина 44
2.1.5. Принцип флексибилности 46

2.1.5.1. ОЕЦД 46
2.1.5.2. ЕУ 46
2.1.5.3. Србија 48
2.1.5.4. Доктрина 50
2.2. Значај ПДВ принципа 51
2.2.1. ПДВ принципи као извор меког права 51
2.2.2. ПДВ принципи као помоћ приликом тумачења ПДВ правила од стране ЕСП 53
2.2.3. Значај и релевантност ПДВ принципа за земље које нису чланице ОЕЦД 54
2.2.4. ПДВ принципи у контектсту избегавања међународног двоструког опорезивања . 56
2.2.4.1. Појам и поједина општа разматрања у вези са међународним двоструким опорезивањем 57
2.2.4.2. Узроци двоструког ПДВ (не)опорезивања 62
2.2.4.3. Стратегије за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања 63
2.2.4.4. Оптимална стратегија за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања 66
2.2.4.5. Проширење постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања као могуће решење за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања 67
2.2.4.6. Значај ПДВ принципа за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања 72
2.2.5. Значај ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације пореских правила 75
2.3. Значај ПДВ за јавне финансије 76
2.3.1. Значај ПДВ за јавне финансије земаља чланица ОЕЦД 78
2.3.2. Значај ПДВ за јавне финансије земаља чланица ЕУ 80
2.3.3. Значај ПДВ за јавне финансије Републике Србије 82
3. Глава – Појам и значај дигиталне економије 85
3.1. Дигитална економија – појам 85
3.2. Кључне карактеристике дигиталне економије 88
3.2.1. Мобилност 88
3.2.1.1. Мобилност нематеријалне имовине 88
3.2.1.2. Мобилност корисника и потрошача 90
3.2.1.3. Мобилност пословних функција 91
3.2.2. Ослањање на податке и учешће корисника 92
3.2.3. Ефекти мреже 94
3.2.4. Вишестрани пословни модели 95
3.2.5. Тенденција ка монополу или олигополу 97
3.2.6. Волатилност 97

3.3. Дигитална економија – засебна целина или интегрални део економије? 99
3.3.1. Дигитализација економије 99
3.3.2. Дигитализација права на имовини 101
3.3.3. Дигитализација јавне управе 102
3.3.4. Дигитална трансформација као нова реалност 104
3.4. Значај дигиталне економије 106
3.4.1. ОЕЦД 106
3.4.2. ЕУ 108
3.4.3. Србија 109
3.4.4. Дигитална економија и привредни раст 110
3.4.5. Дигитална економија и запосленост 112
3.4.6. Изазови и ризици у оквиру дигиталне економије и могућа решења за њихово превазилажење 113
3.5. Модели стварања додате вредности у дигиталној економији 117
3.5.1. Електронска трговина 118
3.5.1.1. Модели и ПДВ аспекти електронске трговине 118
3.5.1.2. Раст е-трговине и пореска политика 120
3.5.2. Платне услуге 122
3.5.2.1. Специфичности платних услуга 122
3.5.2.2. ПДВ аспекти платних услуга 123
3.5.3. Продавнице апликација 126
3.5.3.1. Специфичности продавница апликација 127
3.5.3.2. ПДВ аспекти продавница апликација 127
3.5.4. Интернет оглашавање 129
3.5.4.1. Специфичности интернет оглашавања 129
3.5.4.2. ПДВ аспекти интернет оглашавања 130
3.5.5. Рачунарство у облаку 130
3.5.5.1. Специфичности рачунарства у облаку 131
3.5.5.2. ПДВ аспекти рачунарства у облаку 133
3.5.6. Трговање у кратким временским интервалима 135
3.5.6.1. Специфичности трговања у кратким временским интервалима 136
3.5.6.2. ПДВ аспекти трговања у кратким временским интервалима 137
3.5.7. Партиципативне мрежне платформе 137
3.5.7.1. Специфичности партиципативних мрежних платформи 138

3.5.7.2. ПДВ аспекти партиципативних мрежних платформи 139
3.6. Специфичности дигитализованих пословних модела и начини на које се у оквиру њих ствара додата вредност 140
4. Глава – Дигиталне испоруке као предмет опорезивања ПДВ 143
4.1. Појам дигиталних испорука 143
4.2. Комбиноване испоруке 144
4.3. Дигиталне испоруке у ЕУ 147
4.3.1. Телекомуникационе услуге 149
4.3.2. Електронски испоручене услуге 151
4.3.3. Услуге радијског и телевизијског емитовања 155
4.3.4. Услуге у вези са непокретном имовином 158
4.3.5. Културне, образовне, спортске и сличне активности 160
4.3.6. Пренос и уступање ауторских права, патената, лиценци, жигова и сличних права 163
4.3.7. Услуге оглашавања 164
4.3.8. Консултантске и сличне услуге 165
4.3.9. Део финансијских услуга 167
4.4. Дигиталне испоруке у Србији 168
4.4.1. Телекомуникационе услуге 168
4.4.2. Услуге радијског и телевизијског емитовања 169
4.4.3. Електронски испоручене услуге 172
4.4.4. Део традиционалних услуга које се испоручују дигитално 175
4.5. Дигиталне испоруке у појединим земљама Западног Балкана 176
4.5.1. Дигиталне испоруке у Хрватској 176
4.5.2. Дигиталне испоруке у Босни и Херцеговини 178
4.5.3. Дигиталне испоруке у Црној Гори 179
4.5.4. Дигиталне испоруке у Северној Македонији 181
4.6. Дигиталне испоруке – тачка спајања или раздвајања ПДВ система? 182
4.7. Предуслови за дефинисање оптималних ПДВ правила за дигиталне испоруке 184
5. Глава – Општа питања у вези са ПДВ у дигиталној економији 187
5.1. Регистрација у ПДВ систем 187
5.1.1. ЕУ 188
5.1.2. Србија 189
5.2. Пословна активност и опорезиве испоруке 191

5.2.1. ЕУ 192
5.2.2. Србија 193
5.3. Време (тренутак) испоруке 195
5.3.1. ЕУ 196
5.3.2. Србија 198
5.4. Вредновање пореске основице 200
5.4.1. ЕУ 200
5.4.2. Србија 202
5.5. ПДВ или порез на дигиталне услуге? 206
5.6. Механизми наплате ПДВ приликом прекограничних испорука 210
6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука 214
6.1. Принципи за одређивање места испоруке 214
6.1.1. Принцип порекла 215
6.1.2. Принцип дестинације 217
6.2. Место дигиталних испорука у ЕУ 219
6.2.1. Претходна питања 220
6.2.1.1. ПДВ статус корисника дигиталних услуга 220
6.2.1.2. Одређивање места корисника дигиталних услуга 222
6.2.2. Правила за одређивање места дигиталних испорука у ЕУ 229
6.3. Место дигиталних испорука у Србији 232
6.3.1. Претходна питања 232
6.3.1.1. ПДВ статус корисника дигиталних услуга 232
6.3.1.2. Одређивање места корисника дигиталних услуга 234
6.3.2. Правила за одређивање места дигиталних испорука у Србији 236
6.4. Место дигиталних испорука у појединим земљама Западног Балкана 238
6.4.1. Место дигиталних испорука у Хрватској 238
6.4.2. Место дигиталних испорука у Босни и Херцеговини 240
6.4.3. Место дигиталних испорука у Црној Гори 241
6.4.4. Место дигиталних испорука у Северној Македонији 242
6.5. Место дигиталних испорука – шанса за пореско планирање или опасност од двоструког опорезивања? 242
7. Глава – Пореско планирање и ПДВ у дигиталној економији 244
7.1. Постојећа ПДВ правила као фактор одлучивања приликом пореског планирања 244
7.2. Могућности пореског планирања у дигиталној економији 246

7.3. Пореско планирање у делатностима које су ослобођене ПДВ 247
7.4. Пореско планирање у оквиру мултилокацијских компанија 248
7.5. Пореско планирање у онлајн малопродаји 250
7.6. Пореско планирање у рекламирању на интернету 253
7.7. Пореско планирање у рачунарству у облаку 254
7.8. Пореско планирање у интернет продавницама апликација 255
8. Глава – Закључак 258
Литература 263
Прилози 289
Илустрације 289
Табеле 290
Биографија аутора 291
Изјава о ауторству 292
Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада 293
Изјава о коришћењу 294

Коришћене скраћенице

B2B	Испоруке између ПДВ обвезника (енг. *business to business*)
B2C	Испоруке које ПДВ обвезници врше крајњим потрошачима (енг. *business to consumer*)
БЕПС	Ерозија основице и измештање профита (енг. *Base Erosion and Profit Shifting*)
БДП	Бруто домаћи производ
Директива 2006/112/*EC*	Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006
е-трговина	Електронска трговина
ЕУ	Европска унија
ЕСП	Европски суд правде
EUR	евро
ЗПД	Закон о привредним друштвима, *Службени гласник РС*, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014 - др. закон, 5/2015, 44/2018, 95/2018, 91/2019 и 109/2021
ЗПДВ	Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/2004, 86/2004 – испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 68/2014 – др. закон, 142/2014, 5/2015 – усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 – усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 – усклађени дин. изн. и 153/2020
ЗПДГ	Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 – испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 – одлука УС, 7/2012 – усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 – одлука УС, 8/2013 – усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 – др. закон, 5/2015 – усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 – усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 – усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 – усклађени дин. изн., 6/2021 – усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 – усклађени дин. изн. и 10/2022 – усклађени дин. изн.
ЗПДПЛ	Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 – др. закон, 142/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021
ЗППА	Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020

ЗУП	Закон о општем управном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 18/2016 и 95/2018 – аутентично тумачење
ИКТ	Информационо комуникационе технологије
Имплементациона уредба број 282/2011	Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 077 23.3.2011
ИТ	Информационе технологије
ОЕЦД	Организација за економску сарадњу и развој (енг. *Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD*)
ПДВ	Порез на додату вредност
Правилник о ПДВ	Правилник о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 37/2021 и 64/2021
РСД	динар
САД	Сједињене Америчке Државе
СТО	Светска трговинска организација
C2C	Испоруке између крајњих потрошача (енг. *consumer to consumer*)
C2B	Испоруке које крајњи потрошачи врше ПДВ обвезницима (енг. *consumer to business*)
USD	амерички долар
ЦЕФТА	Централноевропски уговор о слободној трговини (енг. *Central European Free Trade Agreement – CEFTA*)

1. Глава – Увод

1.1. Поставка проблема

Имплементација ПДВ као пореског облика започета је крајем четрдесетих година прошлог века.[1] Тада дефинисана пореска правила заснивала су се на тадашњим моделима пословања. Међутим, у међувремену, услед технолошког развоја и напретка, посебно у домену информационих и комуникационих технологија (ИКТ), настали су нови модели пословања, док су постојећи модели доживели мање или веће измене. Нови, као и измењени модели пословања, створили су потребу да се постојећа правила на којима почива ПДВ преиспитају у контексту насталих промена.

Традиционална фискална политика базира се на дефинисању своје јурисдикције у оквиру географских граница, што у условима вршења испорука без директног контакта између купца и продавца, односно путем интернета и других електронских канала, доводи, између осталог, и до потешкоћа у наплати ПДВ, посебно у *B2C* трансакцијама.[2] Примена ИКТ омогућава изузетну мобилност производних фактора, што представља посебан изазов за креаторе фискалне политике која се базира у оквирима географских граница.

Као резултат трансформативних процеса, насталих употребом ИКТ у оквиру обављања постојећих и развоју нових делатности, дошло је до стварања посебног облика економије који се назива дигитална економија.[3] Управо је употреба ИКТ, дакле, темељ на којем се, у оквиру дигиталне економије, генерише додата вредност.[4]

---

[1] Прва примена ПДВ започета је у Француској, средином прошлог века. Његова примена убрзала се крајем шездесетих година прошлог века. Вид.: L. Ebrill *et al., The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001, 4-5. Међутим, сама идеја примене ПДВ као пореског облика приписује се немачком индустријалцу др Вилхелму фон Сименсу (*Dr. Wilhelm von Siemens*). Он је, у периоду након Првог светског рата, препознавши проблеме са постојећим порезима на промет, осмислио нови порески систем који се данас обично назива ПДВ. Сматрало се да је главни недостатак тадашњих пореза на промет њихова кумулативност, јер се порез на промет наплаћивао у свакој појединачној фази промета, чинећи на тај начин добра и услуге све скупљим у свакој следећој фази промета. Вид.: A. Michèle Bardopoulos, *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation: Could VAT be the eTax Solution?*, Springer International Publishing, Cham – London 2015, 25.

[2] Вид.: W. H. Lehr, L. Maria Pupillo, "Internet Policy: A Mix of Old and New Challenges", *Internet Policy and Economics: Challenges and Perspectives*, (eds. W. H. Lehr, L. Maria Pupillo), Springer, London-New York 2009, 9.

[3] Вид.: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris 2015, 11-13 (даље у фуснотама: финални извештај за БЕПС акцију 1).

[4] Иако ИКТ јесу потребан услов, у појединим пословним моделима оне свакако нису и довољан услов за стварање додате вредности. Примера ради, у оквиру економије дељења (енг. *sharing economy*) материјална добра су та из којих се ствара додата вредност. Економија дељења почива, наиме, на спајању тражње са једне и понуде за одређеним услугама, односно материјалним добрима, са друге стране. Трансакције се обављају, дакле, директно између појединаца (енг. *peer-to-peer*). ИКТ у оваквим трансакцијама играју практично улогу медијатора између појединаца, тржишних учесника, тако што их директно доводе у везу једне са другима, а што за последицу има већу конкуренцију и, последично томе, нижу цену услуге, односно употребе конкретних материјалних добара. Интернет платформе које се могу навести као примери за економију дељења су *Uber, CarGo, Airbnb, Booking* итд. Вид.: M. Hu, "Introduction", *Sharing Economy: Making Supply Meet Demand* (ed. M. Hu), Springer Nature Switzerland, Cham 2019, 1-4. На истим принципима, али као посебан облик економије дељења, заснива се и такозвана „гиг економија" (енг. *gig economy*). У оквиру гиг економије додата вредност се не ствара из материјалних добара, већ из рада

Развој и примена ИКТ олакшава и доприноси међународном карактеру промета добара и услуга. Све већа интернационализација трговине, у условима различитости ПДВ система, доводи до раста ризика од двоструког (не)опорезивања[5], због чега се јавља потреба за што већом хармонизацијом ПДВ система[6], између пореских јурисдикција у оквиру којих је ПДВ као порески облик у употреби.

Додатни аргумент за што већим степеном хармонизације различитих ПДВ система представља и чињеница да су управо разлике које постоје у пореским правним системима основ за пореско планирање.[7] Разлике у ПДВ правилима између пореских јурисдикција приликом прекограничних испорука за последицу могу, дакле, да имају двоструко (не)опорезивање.[8] С тим у вези ваља напоменути да су обе ситуације подједнако непожељне. У једном случају су непожељне из угла пореских обвезника – када разлике у ПДВ правилима доводе до двоструког опорезивања. У другом случају су непожељне из угла јавних прихода – када разлике у ПДВ правилима доводе до двоструког неопорезивања. У сценарију двоструког опорезивања доћи ће, поред тржишних дисторзија, између осталог, и до штетног дејства на кретање капитала и других производних фактора, што ће имати негативан утицај на економски развој.[9] Супротно томе, у сценарију двоструког неопорезивања доћи ће до ерозије укупно прикупљених јавних прихода. Колико је реална претпоставка да ће порески обвезници сами да воде рачуна и организују своје пословање на начин да не буду двоструко опорезовани због разлике у ПДВ правилима, толико је реална и претпоставка да ће исти ти порески обвезници искористити могућности да не буду опорезовани уопште уколико им се за то укаже прилика због различитих ПДВ правила. Порески обвезници ће, дакле, своје интересе, који могу бити угрожени двоструким опорезивањем, штитити самостално. Остаје онда отворено питање на који начин би требало заштитити јавне приходе, односно на који начин би требало, у што је могуће већој мери, елиминисати могућност двоструког неопорезивања? Одговор се крије, наравно, у самим узроцима двоструког неопорезивања, односно у разликама између ПДВ правила. Потребно је, дакле, у што је могуће већој мери, елиминисати разлике у ПДВ правилима како би се последично умањиле и могућности за двоструко неопорезивање. Имајући у виду све већи раст јавних расхода, као и хроничне дефиците који се јављају у буџетима великог броја земаља, у које спада и Србија, ризике којима су јавне финансије изложене због негативних ефеката које коришћене пореске структуре могу да имају као последицу, може се рећи да све наведено представља основ за дизајн ПДВ система који разлике у правилима са упоредним ПДВ системима своди на што је могуће мањи ниво.

Препознајући размере[10] и последице[11] које са собом носи пракса агресивног пореског планирања, ОЕЦД је покренуо БЕПС пројекат[12] са циљем редефинисања пореских правила како

појединаца. Платформе које омогућавају овакав вид радног ангажовања су *Freelancer, AmazonFlex, Wonolo, Kliker* итд. Вид.: J. Prassl, *Humans as a Service: The Promise and Perils of Work in the Gig Economy*, Oxford University Press, Oxford 2018, 1-6.

[5] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2015, 9.

[6] Вид.: део 2.2.4.3. Стратегије за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања.

[7] Вид.: део 7.2. Могућности пореског планирања у дигиталној економији.

[8] Вид.: део 2.2.4.2. Узроци двоструког ПДВ (не)опорезивања.

[9] Вид.: P. Baker, "An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment", *International Journal of the Economics of Business*, Vol. 21, No. 3, 341-342.

[10] Илустрације ради, као један од показатеља користи се однос примљених страних директних инвестиција и БДП. Тако је за 2011. годину овај показатељ износио: 86.297% за Британска Девичанска Острва, 6.715% за Бермуде,

би се ограничили негативни ефекти агресивног пореског планирања и умањили ризици по јавне финансије који се јављају као последица таквих активности.

Акционим планом за спровођење БЕПС пројекта идентификовано је 15 кључних акција које почивају на три кључна стуба: 1. увођење кохерентности у домаћа правила која утичу на прекограничне активности; 2. јачање захтева за примену начела фактицитета у постојећим међународним стандардима и 3. побољшање транспарентности и сигурности.[13] Препознајући специфичности дигиталног модела пословања и, сходно томе, изазове који се могу јавити на пољу директних и индиректних пореза, прва од наведених 15 акција односи се на дигиталну економију.

Иако БЕПС пројекат доминантно у фокусу има директне порезе[14], постоје и одређене импликације овог пројекта које се односе на ПДВ, а које су, према нашем мишљењу, свакако вредне пажње. ПДВ је тема којом се посебно и експлицитно бави само Акција 1.[15] Међутим, и поред тога што се преостале акције не баве ПДВ на директан начин, оне могу ипак да имају одређени утицај на ПДВ.

Примера ради, Акција 7, која се односи на спречавање вештачког избегавања статуса сталне пословне јединице, може да утиче на ПДВ на начин да свако редефинисање појма „стална пословна јединица“ за потребе директних пореза, може да утиче и на захтеве за регистрацију за ПДВ. Додатно, препоруке Акције 7 могу да утичу и на концепт „фиксне пословне јединице“ који се користи у оквиру ЕУ за потребе ПДВ.[16] Тренутно, стална пословна јединица и фиксна пословна јединица различито су дефинисане и могуће је имати сталну пословну јединицу за сврху директних пореза, а да не постоји фиксна пословна јединица за сврху ПДВ. Ипак, поједине пореске јурисдикције, као што су Француска и Шпанија, изгледа да не прихватају одсуство фиксне пословне јединице у случају да постоји стална пословна јединица. Имајући

8.315% за Кајманска Острва, док је просечна вредност овог показатеља на нивоу ОЕЦД земаља износила свега 36% током исте године. Вид.: Budget overview, *https://archive.budget.gov.au/2013-14/overview/Overview_update.pdf*, 34, 16. фебруар 2022.

[11] Конкретне последице коришћења појединачних пореских структура које оне имају по ПДВ анализираћемо у оквиру посебног дела дисертације, који се односи на пореско планирање и ПДВ у дигиталној економији. Вид.: део 7.2. Могућности пореског планирања у дигиталној економији.

[12] Пун назив пројекта је *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Вид.: OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, 5-11.

[13] Вид.: E. Barrogard *et al., Implementing OECD/G20 BEPS Package in Developing Countries. An assessment of priorities, experiences, challenges and needs of developing countries*, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Bonn 2018, 3.

[14] Вид.: M. Merkx, “Fixed Establishments in European Value Added Tax: Base Erosion and Profit Shifting's Side Effects?”, *EC Tax Review*, Volume 26, Issue 1, 36-44.

[15] Предмет анализе финалног извештаја за БЕПС акцију 1 јесте утицај који дигиталне технологије и на њима засновани пословни модели имају на директне и индиректне порезе. Сходно уоченим специфичностима модела пословања који се заснивају на коришћењу наведених технологија, у оквиру извештаја дефинисане су и препоруке за пореска правила којима би се препознати изазови елиминисали, односно умањили на прихватљиву меру. Вид.: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*: 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015.

[16] Вид.: део 5.2. Пословна активност и опорезиве испоруке.

наведено у виду, свака измена дефиниције појма сталне пословне јединице може да прошири степен одступања у оквиру ЕУ између ова два концепта.[17]

Иако је област трансферних цена[18] *prima facie* везана искључиво за директне порезе, прекограничне испоруке између повезаних лица такође могу имати утицаја и на индиректне порезе.[19] Наиме, начелно говорећи, прекограничне испоруке предмет су три пореска облика. Најпре, прекограничне испоруке су предмет опорезивања порезом на добит правних лица. Затим, у случају испорука материјалних добара, прекограничне испоруке су предмет царинских обавеза. И напослетку, прекограничне испоруке су предмет пореза на додату вредност[20], што ће у случају *B2B* испорука имати неутрални ПДВ ефекат под претпоставком да купац у потпуности може да искористи право на одбитак претходног ПДВ.[21] Међутим, у случају међугрупних прекограничних *B2C* испорука, као и *B2B* испорука код којих не постоји опција да се у потпуности искористи право на одбитак претходног ПДВ, појавиће се питање вредновања ПДВ основице. Иако се, по правилу, ПДВ обрачунава у складу са уговореним условима испоруке, многи ПДВ системи имају важан изузетак у виду антиабузивних правила усмерених на трансакције између повезаних лица, као што су оне између чланова породице или повезаних ентитета.[22] Ова правила се генерално примењују када купац нема право да у потпуности искористи право на одбитак претходног ПДВ и због тога постоји подстицај за повезана лица да пристану да вештачки увећају или смање цену како би манипулисали правом на одбитак претходног ПДВ, што последично утиче на јавне приходе.[23]

На основу свега наведеног, чини се исправним приступ да утицај који има БЕПС пројекат треба посматрати из једног ширег и свеобухватног аспекта свих пореских облика, уместо доминантно из угла директних пореза. Иако је подела пореза на директне и индиректне у највећем броју случајева јасна и недвосмислена, очигледно постоје и ситуације у којима се утицај директних и индиректних пореза преплиће. За правилан и оптималан порески третман конкретне испоруке, односно пословног модела, потребан је, дакле, приступ који ће, уместо једностраног посматрања, у обзир узети све потенцијалне пореске ефекте, било да се ради о директним, било о индиректним порезима. У оквиру разматрања којима ћемо се бавити у наставку, настојаћемо управо да применимо што је више могуће један свеобухватан приступ појавама које анализирамо.

---

[17] Вид.: KPMG, Don't underestimate BEPS impact on indirect tax, *https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-indirect-tax-beps.pdf*, 16. фебруар 2022.

[18] БЕПС акције 8–10 се односе на смернице за трансферне цене како би се осигурало да су исходи трансферних цена боље усклађени са стварањем вредности у оквиру групе повезаних лица. Вид.: OECD, Action 8-10 Transfer Pricing, *https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/,* 22. април 2023.

[19] Вид.: део 5.4. Вредновање пореске основице.

[20] Под претпоставком да ПДВ као порески облик постоји у конкретној пореској јурисдикцији.

[21] Вид.: K. James, K. Spies, "VAT and Transfer Pricing", *Virtues and Fallacies of the Value-Added Tax: An Evaluation After 50 Years* (ed. R. van Brederode), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2021, 275.

[22] Вид.: чл. 80 Директиве 2006/112/*ЕС*. Упор. чл. 17б ЗПДВ и чл. 47а Правилника о ПДВ.

[23] Вид.: K. James, K. Spies, 290.

1.2. Предмет и циљ истраживања

Полазећи од препознатих проблема који се јављају у оквиру дигиталне економије[24] у вези са ПДВ, дефинисаћемо предмет и циљ ове дисертације.

Као оквир за испитивање постојећих, односно решења која ћемо дати у дисертацији, а која се односе на ПДВ као такав, па самим тим и на ПДВ у оквиру дигиталне економије[25], послужиће нам општи принципи на којима би требало да се заснивају конкретна ПДВ правила, што ће уједно бити и предмет почетног дела дисертације. Указивање на посебности, односно специфичности ПДВ принципа даће нам један шири оквир који ћемо користити како бисмо, кроз ту призму, могли да сагледамо конкретне изазове које намеће дигитална економија. Иако ПДВ принципи имају општи карактер, односно не баве се конкретним ПДВ правилима, они представљају почетни корак приликом посматрања конкретног појавног облика вршења дигиталних испорука, односно приликом самог дизајна ПДВ правила. Из наведених разлога управо ће нам бити циљ да најпре темељно и детаљно сагледамо саме ПДВ принципе.

Како бисмо измерили значај који ПДВ има за јавне финансије и како бисмо измерили значај дигиталне економије, предмет наше анализе биће и квантификовање параметара на основу којих ћемо моћи да формулишемо одговарајуће закључке. Додатно, указаћемо на одређене опште и посебне проблеме који се јављају приликом дефинисања конкретних ПДВ правила. Предмет наше детаљне анализе биће, такође, и специфичности стварања додате вредности у оквиру дигиталне економије, које се приликом дефинисања ПДВ правила такође морају узети у обзир. Циљ истраживања биће, дакле, и сагледавање значаја који дигитална економија има за јавне финансије, као и указивање на специфичности стварања додате вредности у оквиру појединачних пословних модела и типова испорука. Међутим, пошто конкретни пословни модели настају, мењају се и прилагођавају у зависности од технолошког напретка и пошто би практично било немогуће да их све наведемо, модели које ћемо обрадити пре ће представљати илустрацију проблема са којима се сусрећу креатори пореске политике него исцрпну листу свих могућих начина стварања додате вредности путем дигиталних испорука. У оквиру сваког конкретног пословног модела биће нам циљ да укажемо на најбитније ПДВ аспекте тог конкретног пословног модела.

Како дигитална економија у не малој мери има међународни карактер, као један од неминовних проблема који ће се пред нама поставити јесте и феномен двоструког (не)опорезивања. Приликом прекограничних дигиталних испорука ће наиме, практично извесно доћи до колизије ПДВ правила која важе у различитим пореским јурисдикцијама. Иако је феномен двоструког

[24] Као што смо напоменули, предмет финалног извештаја за БЕПС акцију 1 јесу изазови у вези са директним и индиректним порезима у оквиру дигиталне економије. Полазећи од препознатих проблема у оквиру наведеног извештаја, фокус наше анализе биће искључиво усмерен на ПДВ као индиректни порез.

[25] Иако појам „дигитална економија" индиректно сугерише да поред дигиталне постоје и друге сфере економије, то ипак није случај. Наиме, као што ћемо у наставку видети, практично је немогуће издвојити дигиталну од остатка економије. Дигитална економија представља интегрални део економије као такве, јер је процес дигитализације присутан у практично свакој сфери економије и све више се шири. Додатно, дигитализација није карактеристична искључиво за економску сферу, већ су све сфере људске активности у већој или мањој мери дигитализоване. Тако, поред дигитализације економије, можемо говорити о дигитализацији јавне управе, медицине, истраживања и развоја, науке, спорта, уметности итд. Имајући, дакле, у виду општи тренд дигитализације свих сфера људске активности, пре се може говорити о једном поступку свеобухватне дигиталне трансформације него о разлозима за издвајање дигиталне од остатка економије. Вид.: део 3.3. Дигитална економија – засебна целина или интегрални део економије?

(не)опорезивања доминантно везан за сферу директних пореза, глобализација и мобилност фактора производње, на које је у доброј мери утицала све већа дигитализација економије, утицали су да овај феномен буде препознат и у домену индиректних пореза. Из наведених разлога ћемо фокус наше анализе да усмеримо и на разматрања могућих решења која могу да допринесу отклањању двоструког ПДВ (не)опорезивања.

Иако на директан начин не разматрају опорезивање дигиталних испорука, нека од општих ПДВ правила и те како имају утицај на њих. Због тога ћемо у оквиру наше анализе да укажемо на нека од тих правила и на последице и ефекте које имају на дигиталне испоруке. Циљ ће, дакле, бити да се на један свеобухватан начин сагледају постојећа ПДВ правила, у којој мери она дају адекватан одговор на дигиталне пословне моделе, као и да се на основу тога утврди постоји ли простор који треба додатно регулисати, односно колико су ПДВ правила, којима се на директан или индиректан начин регулишу дигиталне испоруке, погодна у односу на предмет опорезивања.

Један од централних предмета истраживања, значајан најпре за јавне финансије, биће и упоредноправна анализа места дигиталних испорука. За питање места испоруке прве у реду јесу заинтересоване саме пореске јурисдикције. Интерес сваке пореске јурисдикције јесте, наиме, да у што већем броју случајева место испоруке буде у оквиру њене територије. На тај начин се директно утиче на раст јавних прихода. Међутим, ограничавајући фактори су интереси конкуретних пореских јурисдикција, као и интереси самих пореских обвезника да не буду двоструко опорезовани. У том оквиру су, генерално говорећи, и настала ПДВ правила којима се регулише место прекограничних дигиталних испорука. Како су ПДВ правила у вези са местом прекограничних дигиталних испорука практично настала као резултат договора представника водећих светских економија, један од циљева истраживања биће и да укажемо које све опције, уз пратеће ефекте, имају мале и отворене економије, попут српске, приликом дефинисања својих ПДВ правила из овог домена.

Напослетку, али не и најмање важно, циљ истраживања биће и критички осврт на постојећа ПДВ правила, као и указивање на простор за пореско планирање који она отварају. У мери у којој се, наиме, сама ПДВ правила не заснивају на ПДВ принципима, односно у мери у којој не уважавају специфичности стварања додате вредности, у тој мери више отварају простор за организацију пословања пореских обвезника која за циљ има што мање пореске обавезе. На негативне аспекте такве праксе пореских обвезника није потребно додатно указивати. Јасно је да ће први на удару такве праксе бити јавни приходи.

Србија, као земља претендент да буде пуноправна чланица ЕУ, у обавези је да, између осталог, свој порескоправни систем хармонизује са порескоправним системом ЕУ, најкасније до момента добијања статуса пуноправног члана. Без обзира на исход процеса евроинтеграција у којима се Србија тренутно налази и без обзира на то да ли ће ЕУ да претрпи одређене измене, којег обима и какве ће, евентуално, те измене бити, ЕУ, односно њене земље чланице, за Србију су од вишеструког значаја, између осталог и због следећих чињеница:

1. са географског и политичког аспекта, Србија је окружена земљама које су или пуноправне чланице ЕУ, или су, попут Србије, на путу да то постану;[26]
2. са аспекта трговине, тржиште ЕУ за Србију је од изузетног значаја;[27]

[26] Пуноправне чланице су Хрватска, Мађарска, Румунија и Бугарска, док се у некој од фаза процеса придруживања налазе Северна Македонија, Албанија, Црна Гора и Босна и Херцеговина.

3. са аспекта страних директних инвестиција[28], Србија најзначајније приливе по овом основу остварује управо из земаља чланица ЕУ.[29]

Имајући у виду препознате ризике као могуће проблеме узроковане, између осталог и неједнаким ПДВ системима, значај који ЕУ има за Србију, чињеницу да су основ за ЗПДВ и пратећа подзаконска акта била управо ПДВ правила важећа у ЕУ, значајан део дисертације биће и посвећен упоредноправној анализи ПДВ третмана вредности која се генерише у оквиру дигиталне економије, у оквиру пореских система Србије и ЕУ.

Циљ дисертације биће и да, на основу спроведених анализа, испитамо оптималност тренутних решења у оквиру ЗПДВ, пратећих подзаконских аката, мишљења и ставова заузетих од стране Министарства финансија, а која се односе на сам предмет дисертације. Додатно, један од циљева биће и да, на основу изнетих закључака током саме анализе, дамо аргументоване предлоге за даље унапређење постојећих правила у оквиру пореског система Републике Србије. Наведени циљ настојаћемо да остваримо највећим делом упоредноправним приступом ослањајући се у значајној мери на одговарајућа правила и судску праксу у оквиру пореског система ЕУ. Како бисмо испитали подобност и оптималност имплементације појединачних ЕУ правила у порески систем Србије, као и очекиване ефекте саме имплементације, алтернативе које нуди право ЕУ подвргнућемо критичкој анализи са више аспеката:

- са аспекта кључних предности и недостатака које појединачна решења као таква нуде, односно навођењем *pro et contra* аргумената за сваку од анализираних алтернатива;
- са аспекта могућности и изазова за имплементацију анализираних алтернатива у порески систем Србије;
- са аспекта потенцијалних последица које би могле да настану након имплементације конкретних решења.

Имајући у виду актуелне научне радове на сличну или исту тему, један од циљева ће, поред систематизације постојећих знања из ове области, бити и указивање на поједине области које могу бити предмет даљих истраживања у циљу добијања свеобухватног разумевања проблема чијом анализом ћемо се у оквиру дисертације бавити.

---

[27] Током 2017. године, посматрано по групама земаља, најважнији трговински партнер Србије су земље чланице ЕУ које чине више од половине укупне размене, тј. 64,2%. Наш други по важности партнер су земље споразума ЦЕФТА, које су груписале 20% од укупног извоза Србије. Вид.: Привредна комора Србије, Робна размена Србије са иностранством, *http://www.pks.rs/MSaradnja.aspx?id=0&*, 9. децембар 2018.

[28] Удео страних директних инвестиција током 2017. године у бруто домаћем производу Србије износио је 6,2%. Вид.: Народна банка Србије, Макроекономска кретања у Србији, *https://www.nbs.rs/internet/latinica/18/18_3/prezentacija_invest.pdf*, 9. децембар 2018.

[29] Од укупно остварених 2,55 милијарди евра страних директних инвестиција у Србији током 2017. године, 1,81 милијарди евра односи се на инвестиције из земаља чланица ЕУ, што је у релативном погледу 71% укупних страних инвестиција. Вид.: Народна банка Србије, Република Србија: Стране директне инвестиције у 2017, по земљама, приказане по принципу активе и обавеза, *www.nbs.rs/internet/latinica/80/ino_ekonomski_odnosi/.../fdi_po_zemljama_17.xls*, 9. децембар 2018.

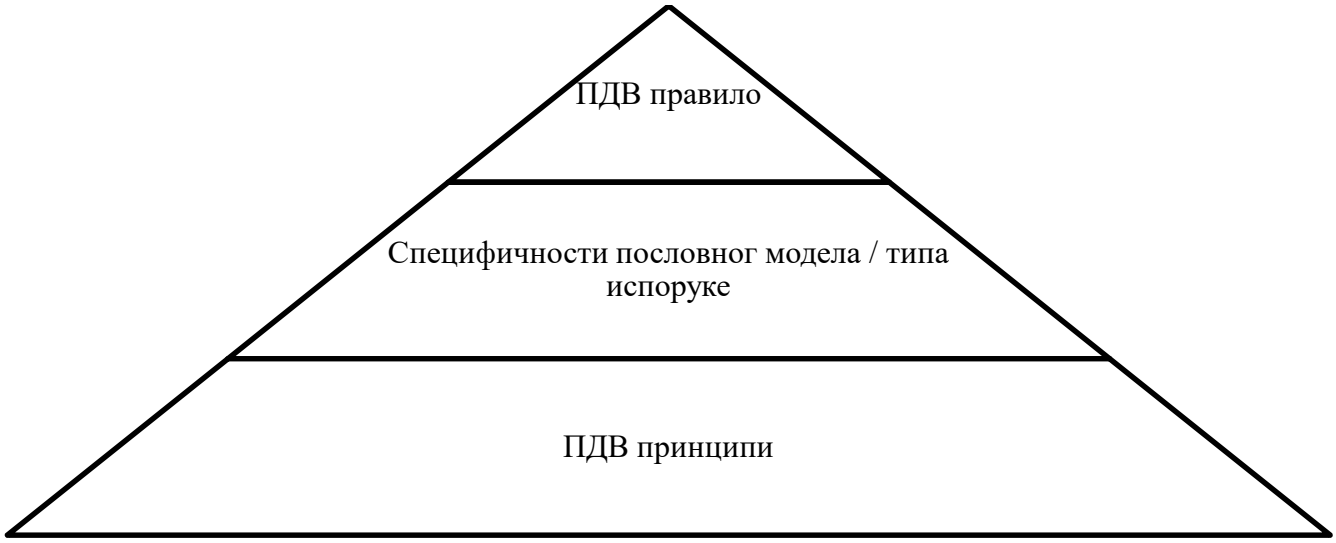
1.3. Полазне хипотезе

Хипотезе од којих ћемо поћи у овој дисертацији и које ћемо, спровођењем истраживања и коришћеном аргументацијом, настојати да докажемо су:

1. Савремене пословне моделе карактерише све интензивнија употреба ИКТ. Сегмент економије који у својој основи почива на коришћењу ИКТ назива се дигитална економија. Обим промета, односно вредност која се у оквиру дигиталне економије ствара, има константан раст. Значај дигиталне економије препознат је од стране великог броја држава и организација, које јој придају изузетан значај у својим званичним агендама економског развоја, као и приликом дефинисања пореских правила. Међутим, иако је карактеришу посебности, односно специфичности у односу на традиционалне пословне моделе, било би веома тешко, уколико би уопште и било могуће, повући јасну линију разграничења и одвојити дигиталну од остатка економије. Самим тим би сваки покушај дефинисања посебних ПДВ правила, која би важила искључиво за дигиталне моделе пословања, био подједнако тешко спроводљив. Уместо дефинисања посебних правила за ПДВ која би важила само за дигиталну сферу пословања, а имајући у виду специфичности генерисања вредности у оквиру дигиталне економије, потребно је дефинисати таква ПДВ правила која би била у стању да одговоре на све изазове које пред креаторима пореске политике намећу савремени модели пословања и без обзира на појавне облике вршења делатности. Приликом дефинисања ПДВ правила потребно је, дакле, да се са једне стране, између осталог, уваже специфичности карактеристичне за дигиталне моделе пословања, док је, са друге стране, неопходно да та правила буду заснована на принципима на којима се заснивају ПДВ правила као таква. ПДВ принципи представљају темељ, односно први корак приликом дефинисања нових и испитивања постојећих ПДВ правила. Без обзира на појавни облик вршења економске активности, односно начина на који се ствара додатна вредност, потребно је да заједнички именилац, односно полазна тачка свих ПДВ правила буду ПДВ принципи. Усвајањем ПДВ принципа као темеља, уместо *ad hoc* приступа у креирању ПДВ правила, она постају интегрална, односно заједничка целина ПДВ система као таквог, без обзира на појавне моделе у оквиру којих се ствара додата вредност. Поред тога, ПДВ систем, чија правила почивају на ПДВ принципима, имаће адекватан одговор и на све будуће и нове моделе пословања. Без обзира, дакле, на појавни облик вршења економске активности пореских обвезника и без обзира да ли је у питању постојећи или нови пословни модел, заснован на постојећим или новим технологијама, ПДВ систем који почива на конзистентним принципима даће адекватан и оптималан одговор у виду конкретних ПДВ правила чиме ће, у условима глобализације и мобилности производних фактора, ниво јавних прихода, са аспекта конкретне пореске јурисдикције, бити мање изложен ризицима насталим као последица могућности ерозије пореске основице. Са аспекта конкретног пореског обвезника ће, на овакав начин, у значајној мери бити отклоњени ризици по основу изложености двоструком опорезивању приликом прекограничних испорука.
2. Имајући у виду, са једне стране, значајно учешће ПДВ у укупним јавним приходима, као и растући обим и значај дигиталне економије са друге стране, од немалог значаја за јавне финансије свакако су и правила којима се регулише порез на додату вредност која се генерише у оквиру дигиталне економије. Специфични начини стварања вредности у оквиру дигиталне економије захтевају и да ПДВ правила уваже те исте специфичности, што за последицу треба да има не специфична, већ ПДВ правила која представљају интегрални део постојећег ПДВ система и која дају оптималне ефекте на уочене

специфичности дигиталног модела пословања. Иако специфична природа стварања додате вредности у оквиру дигиталне економије захтева прилагођавање правила која се односе на ПДВ, та сама правила морају да почивају на општим принципима на којима почивају и остала правила за ПДВ. Правила којима се регулише ПДВ у оквиру дигиталне економије морају да се заснивају на општим принципима на којима се заснива ПДВ као такав, како би издржала веома честе промене услова и појавних облика пословања. Поред општих принципа на којима треба да се заснивају правила ПДВ у оквиру дигиталне економије, као посебан принцип приликом дефинисања самих правила ПДВ потребно је афирмисати принцип дестинације, насупрот принципу порекла. Основни разлог афирмисања принципа дестинације приликом дефинисања правила ПДВ огледа се у чињеници да су дигиталне технологије, на којима се темељи сама дигитална економија, изузетно мобилне. Неинсистирањем, дакле, на принципу дестинације, у условима изузетне мобилности дигиталних технологија, мотивисали би се порески обвезници да своје пословање организују у оквиру пореских јурисдикција са нижим стопама пореза на додату вредност, чиме би се створиле тржишне дисторзије и чиме би били нарушени основни принципи на којима почива сам ПДВ. Иако битни, ПДВ принципи су, међутим, тек први корак у дефинисању ПДВ правила. Они јесу потребан, али не и довољан услов приликом креирања конкретних ПДВ правила. Други корак у процесу дефинисања конкретних ПДВ правила јесте познавање специфичности пословних модела и типова испорука на основу којих се ствара додата вредност. Да би се одредио конкретан, исправан и оптималан третман појаве која треба да буде предмет опорезивања, неопходно је и да се сама та појава разуме у потпуности, односно да буду уважене све њене специфичности које су од значаја за ПДВ. Без разумевања саме појаве, односно без уважавања специфичности модела пословања и типова испорука, пореска правила даће упитан резултат. Тек након што се најпре имају у виду ПДВ принципи, као полазна тачка, не занемарујући притом специфичности саме појаве која је од интереса за опорезивање, може се доћи до конкретног ПДВ правила. Редослед корака приликом дефинисања конкретног ПДВ правила, без обзира да ли се ради о постојећем или новом пословном моделу односно испоруци, требало би, дакле, најпре да пође од ПДВ принципа, па тек да се, након уважавања свих посебности и карактеристика модела пословања односно типа испоруке, дефинише само ПДВ правило. Све наведено може се приказати на начин учињен у доњој илустрацији:

Илустрација 1: Хијерархија у дефинисању ПДВ правила



Извор: Концепт аутора

3. Специфичности модела пословања у оквиру дигиталне економије довели су, поред нових делатности, и до развоја нових облика организовања мултинационалних компанија. Значајан утицај на облик и начин организовања мултинационалних компанија у условима дигиталне економије имају и пореске консеквенце изабране организационе структуре. Мултинационалне компаније користе специфичности како дигиталне економије као такве, тако и појединачних пореских система у оквиру којих послују како би коришћењем различитих техника пореског планирања генерисале пореске уштеде. У одсуству одговарајућих правила која би неутралисала негативне ефекте овакве праксе, јурисдикције у оквиру којих мултинационалне компаније послују излажу се ризику наплате мањег нивоа јавних прихода у односу на реалан ниво. Приликом дефинисања правила којима се регулише ПДВ, потребно је, дакле, имати на уму наведене ризике и правила којима се регулише ПДВ на начин да се уочени ризици, који настају као последица агресивног међународног пореског планирања, умање у значајној мери.

1.4. Коришћена методологија

Приликом спровођења истраживања и током анализе, користићемо квантитативне и квалитативне методе. У ситуацијама у којима је потребно да се посматрани феномен изрази да би се стекла слика о величини, апсолутном и релативном значају и утицају на анализиране величине, биће коришћене квантитативне методе. Насупрот томе, у ситуацијама када је потребно извршити квалификацију, односно успоставити везе између анализираних појмова, појава, правних института, пореских правила и томе слично, а које се не могу квантификовати, превасходно ће бити коришћене квалитативне методе.

1.4.1. Квалитативне методе

Током самог истраживања вршићемо поређења алтернативних пореских решења у вези са предметом анализе. За ове сврхе користићемо компаративни метод. Имајући у виду исти ниво

општости предмета анализе, закључке које будемо доносили коришћењем компаративног метода формулисаћемо употребом аналогије као логичке методе закључивања.

Значајан део наше анализе односиће се, свакако, на позитивне пореско-правне норме у оквиру поређених пореских система. За њихову анализу биће коришћен нормативни, односно догматски метод. Међутим, са друге стране, анализиране норме, стављаћемо у контекст предмета истраживања и тестирати њихову адекватност из тог аспекта. За норме, у оквиру пореско-правног система Србије, за које евентуално будемо утврдили да не одговарају у потпуности специфичностима дигиталне економије, даваћемо предлог за њихово алтернативно формулисање, за шта ћемо користити позитивистички метод. Другим речима, уколико за анализиране норме, *de lege lata*, не будемо сматрали да су оптималне са аспекта специфичности стварања вредности у оквиру дигиталне економије, даваћемо образложене алтернативне солуције, *de lege ferenda*, за које будемо сматрали да ће за последицу имати боље ефекте на висину јавних прихода.

За анализирани садржај за који будемо сматрали да је, поред квантитативног сагледавања динамике његовог развоја, неопходан и квалитативни аспект, употребићемо историјски, као и социолошки метод, како бисмо стављањем у одговарајући контекст анализираног садржаја на бољи начин успели да разумемо све специфичности од значаја за само истраживање.

1.4.2. Квантитативне методе

Од квантитативних метода користићемо: методе статистичке анализе и методе економске анализе.

Током вршења истраживања приказиваћемо одређене скупове података које ћемо користити како бисмо илустровали и указали на величину и значај посматране појаве. Анализиране податке приказиваћемо као статистичке серије, односно као серије структуре и као временске серије.

Серије структуре показују распоред анализираних података по модалитетима, односно по вредностима. Користићемо их за потребе анализе структуре посматране појаве и њеног релативног значаја, односно учешћа у односу на упоређене појаве.

У ситуацијама у којима анализа буде захтевала сагледавање динамике посматране појаве кроз време, користићемо временске серије. Анализирајући временске серије, фокусираћемо се на дугорочни тренд коју посматрана појава има, на основу чега ћемо дати нашу пројекцију и закључак у вези са очекиваним будућим развојем појаве, тако што ћемо вршити екстраполацију уоченог тренда.

Додатно, сагледаваћемо и утицај који посматране појаве имају како на привредни систем у целини, тако и на поједине делове привредног система као целине. За квантификовање ефеката које посматране појаве имају на привредни систем у целини, користићемо макроекономске показатеље. Са друге стране, у сврху квантификовања ефеката које посматрана појава има на појединачне елементе привредног система као целине, користићемо микроекономске показатеље.

1.5. Очекивани резултати и научни допринос

Растући значај дигитализације, све већи обим коришћења ИКТ за обављање како традиционалних, тако и делатности које настају или ће тек настати, алтернативни и иновативни начини на које се у условима дигитализације пословања ствара додата вредност и изузетан утицај који приходи остварени од ПДВ имају на јавне финансије, представљају само неке од аргумената који дају значај истраживању из области која је дефинисана насловом дисертације. Имајући у виду наведени значај истраживања које овом дисертацијом имамо намеру да спроведемо, очекиване резултате и научни допринос саме дисертације можемо посматрати на више начина:

- са теоретско-догматског аспекта;
- са упоредноправног аспекта;
- са нормативног аспекта;
- са аспекта вршења будућих истраживања.

Као један од стубова за доношење закључака у оквиру дисертације послужиће нам ставови који се заступају у теорији. Поред анализе, коју ћемо делом заснивати на теоретским ставовима, у дисертацији ће се извршити систематизација постојећих знања из области које су насловом дисертације обухваћене.

Као други стуб за доношење закључака послужиће нам постојећи правни оквири којима се регулише област која је предмет дисертације. Напоменули смо већ ризике који произлазе из ПДВ система заснованих на различитим правилима, као и значај који ЕУ, односно земље које су њене чланице, имају за привреду Србије. Спроведеном упоредноправном анализом ПДВ система Србије и ЕУ, утврдићемо степен усклађености ова два система, што ће нам послужити као основ за дефинисање предлога који би за циљ имали даље усклађивање ова два система, како би се ризици за јавне финансије, који по овом основу постоје, свели на што је могуће мању меру. Пракса Европског суда правде богата је случајевима који се односе на ПДВ, које ћемо користити илустрације ради, а који могу да послуже и као основ за практичну примену и разумевање начина стварања и квалификације вредности створене у дигиталној економији.

Значајна карактеристика дигиталне економије јесте њен изразито нематеријалан карактер, као и мобилност, што са аспекта фискуса ствара одређене проблеме приликом опорезивања вредности створене у оквиру дигиталног сектора. Примена постојећих ПДВ правила за испоруке остварене у оквиру дигиталне економије може да створи одређене потешкоће, што указује на потребу за константним преиспитивањем самих правила, упоредо са оствареним технолошким напретком. Синтезом ставова који се у теорији заступају са једне, као и резултата анализе законских *de lege lata* решења са друге стране, планирамо да у оквиру дисертације остваримо нормативни допринос, који ће се огледати у образложеним предлозима *de lege ferenda* решења која уважавају, како опште принципе на којима ПДВ као такав почива, тако и специфичности стварања додате вредности у оквиру дигиталне економије. Решења која у оквиру дисертације будемо предлагали биће усмерена на отклањање нејасноћа и проблема који се јављају приликом опорезивања додате вредности створене у оквиру дигиталног сектора економије.

Као крајњи резултат спроведеног истраживања очекујемо да тезе које смо овим пројектом поставили, ако не у потпуности, онда сигурно у највећем делу буду потврђене. Наиме, већ се на основу прелиминарних резултата може уочити довољан број аргумената од немалог значаја који иду у прилог постављеним тезама. Аргументу о релативно ниском уделу дигиталне економије у

укупном БДП[30] могу се супротставити аргументи да је ипак у апсолутном износу мерена вредност дигиталног сектора незанемарљива и бележи константан раст. Ако се овом аргументу додају још и аргументи као што је изузетна мобилност дигиталних пословних модела, а што пореским властима представља изузетан изазов приликом опорезивања таквих активности, затим теза о четвртој индустријској револуцији[31] у основи које су дигиталне технологије, што је опет, са друге стране, главна претпоставка за очекивани и релативни раст значаја дигиталног модела пословања, као и главне закључке финалног извештаја за БЕПС акцију 1, правни оквир и судску праксу унутар ЕУ, наша очекивања да ће тезе постављене овим истраживањем бити потврђене можемо сматрати још извеснијим.

Напослетку, поред тога што се сама дисертација делом заснива и на претходним истраживањима вршеним у овој и сродним областима, она даље наставља путем тих истраживања и сагледава кључна питања из специфичног угла посматрања. Напоменули бисмо додатно и да се самом дисертацијом не пледира на обухватање свих, већ само најбитнијих проблема који су уочени, а који ће бити подвргнути детаљној анализи. Поред тога што, дакле, даје поглед на посматране проблеме из специфичног угла, ова дисертација свакако отвара и могуће правце за вршење даљих истраживања.

[30] Ирска је једина земља у којој је удео вредности коју ствара ИКТ сектор у БДП двоцифрен (око 12%). За све остале земље овај показатељ је једноцифрен. Наведени подаци односе се на 2012. годину. Вид.: International Monetary Fund, *Measuring the digital economy*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2018, 8.

[31] Вид.: K. Schwab, *The Fourth Industrial Revolution*, World Economic Forum, Geneva 2016, 32-33.

2. Глава – Основни принципи и значај ПДВ за јавне финансије

2.1. ПДВ принципи

Изазови који се јављају приликом опорезивања електронске трговине (енг. *electronic commerce*) били су предмет дискусије на ОЕЦД министарској конференцији одржаној 1998. године у Отави. У извештају[32] са одржане конференције подржани су принципи опорезивања који би требало да се примењују на електронску трговину. Међутим, иако иницијално усвојени у контексту опорезивања електронске трговине, ови принципи остали су и данас релевантни приликом дефинисања ПДВ правила као таквих.[33]

Тада усвојени ПДВ принципи су:

1. принцип неутралности;
2. принцип ефикасности;
3. принцип извесности и једноставности;
4. принцип ефективног и правичног опорезивања;
5. принцип флексибилности.

Сам ОЕЦД је увидео да ПДВ принципи могу међусобно да буду у конфликту, као и да владе и порески обвезници могу имати различите погледе на баланс и приоритет њихове примене у одређеним контекстима. Без обзира на наведене конфликте, ПДВ принципи пружају важну референтну тачку на основу које се мере и напредују предлози за опорезивање, између осталог и дигиталне економије.[34]

У вези са опорезивањем потрошње, постигнут је консензус о томе на који начин би ПДВ принципи требало да буду уграђени у оквир за опорезивање дигиталних испорука. Наиме, идентификована су четири различита елемента која би требало да воде до имплементације оквирних услова за опорезивање усвојених од стране ОЕЦД. То су:

- правила за опорезивање потрошње у прекограничној трговини требало би да резултирају опорезивањем у јурисдикцији у којој се сам чин потрошње и десио;[35]
- за потребе пореза на потрошњу, дигиталне испоруке не треба третирати као испоруку добара;[36]
- земље би требало да испитају употребу интерног обрачуна ПДВ (енг. *reverse charge*), самопроцене или других еквивалентних механизама приликом прекограничних *B2B* испорука услуга и нематеријалне имовине;[37]

---

[32] Вид.: OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, *https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf,* 20. фебруар 2022. (даље у фуснотама: Оквирни услови опорезивања из Отаве), 4.

[33] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2015 ,13.

[34] Вид.: OECD, *Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris 2001, 11.

[35] За више детаља о одређивању места потрошње вид.: 6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука.

[36] За више детања о појму третману дигиталних испорука вид.: део 4.1. Појам дигиталних испорука.

- земље треба да обезбеде развој одговарајућих система за наплату пореза на увоз физичке робе[38] и да такви системи не ометају прикупљање прихода и ефикасну испоруку производа потрошачима.[39]

Чињеница да прекограничне дигиталне испоруке нису регулисане међународним правом, односно међународним пореским правом, даје још више на значају ПДВ принципима.[40] Недостатак међународних пореских уговора из области опорезивања потрошње[41] додатно повећава потребу за додатним напорима у решавању питања из области опорезивања прекограничних испорука. Препознајући изазове из области опорезивања прекограничних дигиталних испорука, ОЕЦД је оформио, између осталих[42] и техничку групу за саветовање (енг. *Technical Advisory Group*, *TAG*) из области пореза на потрошњу (енг. *consumption tax TAG*), која првенствено пружа савете у вези са практичном имплементацијом ПДВ принципа у односу на место потрошње.

Чак и поред тога што, како смо већ навели, ПДВ принципи могу међусобно да буду у конфликту, они морају да се третирају као јединствени оквир. Наиме, њихова корелација и међусобни утицај представљају аспект посматрања који не сме да се занемари, из разлога што управо комплексност представља део практичних изазова са којима се сусрећу порески обвезници који врше дигиталне прекограничне испоруке. Сви ПДВ принципи, дакле, морају истовремено да се користе као параметар приликом конкретне евалуације, иако неки од њих, у зависности од питања за евалуацију и пореске јурисдикције, могу да буду значајнији од других.[43]

Јасно је да општи принципи који се користе не дају пореском обвезнику било какво право нити обавезу, нити захтевају од администрације или извршне власти да се понашају на одређени начин.[44] Широки принципи опорезивања, као што су ПДВ принципи, генерално се наводе најпре као циљеви којима се тежи. Када се на основу ових принципа развије закон, законодавство ће

---

[37] За више детаља о начинима наплате ПДВ вид.: део 5.6. Механизми наплате ПДВ приликом прекограничних испорука.

[38] Имајући у виду да су дигиталне испоруке предмет наше анализе, испоруке физичких добара неће бити обухваћене у оквиру разматрања која следе.

[39] Вид.: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions: A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998, *https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf*, 17. април 2023, 5.

[40] Вид.: део 2.2.4.6. Значај ПДВ принципа за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања.

[41] Вид.: део 2.2.4.5. Проширење постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања као могуће решење за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања.

[42] Остале групе су: технолошка група (енг. *technology TAG*), која пружа стручне технолошке „инпуте" другим групама. Затим, група за професионалну процену података (енг. *professional data assessment TAG*), чија је сврха саветовање о изводљивости и практичности развоја међународно компатибилних захтева за информације и евиденцију и аранжмана за наплату пореза. Група за пословне профите (*енг. business profits (BP) TAG*) пружа савете о примени тренутних правила пореских уговора за опорезивање пословних профита у контексту електронске трговине и испитује предлоге за алтернативна правила. Напослетку, група за карактеризацију уговора (енг. *treaty characterisation TAG*) има улогу да пружа савете о карактеризацији различитих врста плаћања електронске трговине према пореским уговорима са циљем давања неопходних појашњења. Вид.: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*: 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, 153.

[43] Вид.: део 2.2.5. Значај ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације пореских правила.

[44] Вид.: део 2.2.1. ПДВ принципи као извор меког права.

трансформисати део њиховог садржаја у извршна права и обавезе. У критикама општих ПДВ принципа наводи се даље да, чак и када би се усагласило значење општекоришћених принципа, не би постојала једногласност око тога да ли пореска политика треба да промовише било који од ових циљева. Међутим, чињеница да се они тако често користе у расправама о реформи и анализи постојећих закона сугерише да је ово ипак претерано песимистичан став. Са друге стране, јасно је такође и да се њихов садржај мења у зависности од перспективе оних који постављају принципе.[45]

Питањима у вези са проблемима опорезивања у оквиру дигиталне економије, осим ОЕЦД, баве се и друге међународне организације, при чему се делимично ослањају управо на ПДВ принципе афирмисане од стране ОЕЦД. Тако, Светска трговинска организација (енг. *World Trade Organization*) у једној од својих студија наводи да би, уколико дигиталне испоруке не би биле опорезоване, дошло до њихове компетитивне предности у односу на друге видове испорука. Због тога би опорезивање дигиталних испорука требало да буде административно једноставно и да не изазива тржишне дисторзије, при чему се за остваривање ових циљева, између осталог, афирмишу ПДВ принципи дефинисани од стране ОЕЦД.[46] Како су, почетком овог века, у оквиру ЕУ дигиталне испоруке биле у фокусу ПДВ политике, усвојена су и посебна пореска правила за дигиталне испоруке у складу са Оквирним условима за опорезивање из Отаве.[47] Хармонизујући свој ПДВ систем, ЕУ се, дакле, придржавала датих препорука, доприносећи додатно на тај начин значају ПДВ принципа дефинисаних од стране ОЕЦД.[48]

Имајући у виду све горе наведено, чини се и више него оправданим да, пре разматрања конкретних проблема из домена ПДВ у оквиру дигиталне економије, појединачну пажњу посветимо најпре ПДВ принципима, на основу којих ћемо добити темељ, односно оквир за даља разматрања. Због тога ћемо, у наставку, фокус наше анализе усмерити на сваки од пет горе наведених принципа, посебно са становишта која су заузета од стране ОЕЦД, ЕУ, пореског права Србије и доктрине.

2.1.1. Принцип неутралности

2.1.1.1. ОЕЦД

„Опорезивање треба да буде неутрално и равноправно између облика електронске трговине и између конвенционалних и електронских облика трговине. Пословне одлуке треба да буду

---

[45] Вид.: C. Alley, D. Bentley, "A Remodeling of Adam Smith's Tax Design Principles", *Australian Tax Forum* Vol. 20 (2005), 581-582.

[46] Вид.: M. Bacchetta *et al., Electronic Commerce and the Role of the WTO. Special Studies 2*, WTO Publications, Geneva 1998, 39.

[47] Србија је, приликом дизајнирања својих ПДВ правила у вези са дигиталним испорукама, а угледајући се на одговарајућа ПДВ правила која важе у ЕУ, индиректно такође усвојила ПДВ принципе дефинисане од стране ОЕЦД. Вид.: део 4.4. Дигиталне испоруке у Србији.

[48] Вид.: R. Pathiyil, "E-Books and VAT", *Taxation in a Global Digital Economy : Series on International Tax Law, Volume 107* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017, 330.

мотивисане економским а не пореским интересима. Порески обвезници у сличним ситуацијама, који врше сличне трансакције, требало би да подлежу сличним нивоима опорезивања.“[49]

Захтеве које овако дефинисан принцип неутралности поставља можемо да поделимо у три групе:

- неутралност са аспекта начина обављања делатности;
- неутралност са аспекта мотива за доношење пословних одлука;
- неутралност са аспекта опорезивања у сличним ситуацијама и сличним трансакцијама.

Технолошки напредак омогућио је постојање алтернативних начина за обављање одређених делатности. Узмимо за пример трговину. Порески обвезници ову делатност могу да обављају на традиционалан начин, тако што ће купци долазити у продајни објекат и алтернативно, тако што ће купцима да омогуће куповину преко својих интернет платформи. Поред интернет платформе није неуобичајено да се додатно развијају и апликације за мобилне уређаје преко којих је такође могуће обавити трговину. Имајући у виду захтеве начела неутралности, било који канал или комбинација канала продаје коју трговац одабере, не сме да има ефекте на пореску ситуацију трговца као пореског обвезника.

Неутралност са аспекта мотива за доношење пословних одлука се, свакако, огледа у томе да пословне одлуке ни у којем случају не треба да буду у функцији, односно не треба да зависе од пореских последица које из њих произилазе. Основ за доношење пословних одлука може да буде искључиво спроведена економска анализа, на основу фактора који не укључују пореске ефекте доношења конкретне пословне одлуке.

Због коришћеног термина „слично“, мишљења смо да је најтеже установити неутралност са аспекта опорезивања у сличним ситуацијама и сличним трансакцијама. Под идеалном претпоставком да је могуће идентификовати „сличне ситуације“ и „сличне трансакције“, простор за пореско планирање оставља термин „сличан ниво опорезивања“. Формулација „сличан ниво опорезивања“ имплицира да опорезивање не треба да буде *исто*, већ *слично*. Ако опорезивање не треба да буде *исто*, онда може да буде *различито*. Могућност различитог опорезивања „сличних трансакција“ у „сличним ситуацијама“, оставља простор за пореско планирање, што је директно у супротности са самим начелом неутралности.

Овако формулисаном принципу неутралности може се замерити и то да делом противречи самом себи. Наиме, уколико и уважимо аргумент да, практично, не постоје две исте ситуације и две исте трансакције, и сложимо се са стандардом „слично“ уместо „исто“, мишљења смо да је формулација „сличан ниво опорезивања“ директно у супротности са природом начела фактицитета. Ако пођемо, рецимо, од једног од начина на који се у оквиру доктрине постављају строги захтеви за начело неутралности[50], а то је опорезивање без изузетка, *истом стопом*, целокупног промета[51] и претпоставимо да би ово биле карактеристике идеално неутралног ПДВ система, у том случају би одступање ПДВ система, у којем постоји „сличан ниво опорезивања“,

[49] Оквирни услови опорезивања из Отаве, 4.

[50] Вид.: део 2.1.1.4. Доктрина.

[51] Наравно, услед практичних, организационих, политичко-социолошких и других фактора, овако строго постављен принцип неутралности практично је немогуће имплементирати у конкретан пореско правни систем. Овако строго дефинисан принцип неутралности пре представља стандард који служи за мерење нивоа одступања конкретног од апсолутно неутралног ПДВ система.

од идеално неутралног ПДВ система било, свакако, значајно. ПДВ систем у којем постоји „сличан ниво опорезивања“ свакако би имао потенцијала за стварање тржишних, ценовних и других врста дисторзија.[52]

2.1.1.2. ЕУ

Један од главних циљева дефинисаних Уговором о Европској унији јесте успостављање заједничког тржишта.[53] Уколико опорезивање није неутрално, односно уколико је на било који начин дискриминаторно, то ће за последицу да има стварање тржишних дисторзија[54] које угрожавају равноправне услове за учеснике на тржишту, као и неоптималну алокацију ресурса, што је у супротности са декларисаним циљем заједничког тржишта.[55]

Поред функције остваривања наведених циљева, принцип неутралности користи се и приликом разматрања будуће стратегије у вези са ПДВ за интерно тржиште. У овом контексту, неутралност се најчешће односи на неутралност између учесника на интерном тржишту. Циљ је стварање ПДВ система у којем различите ПДВ стопе које се примењују у земљама чланицама не утичу на конкуренцију између тржишних учесника.[56] Са друге стране, међутим, заузет је став да се неутралност не може постићи уколико се не настави са даљом хармонизацијом стопа и механизама опорезивања.[57]

---

[52] Примера ради, узмимо испоруке књига за илустрацију. Књиге могу да постоје и у папирном и у електронском облику. Испорука и једног и другог облика књига свакако може да се окарактерише као „слична трансакција“ и „слична ситуација“. Међутим, уколико се испоруке књига не опорезују истом стопом, без обзира на медијум путем којег се оне преносе, то ће свакако створити тржишне дисторзије у корист оног начина преноса садржаја књига који је опорезован нижом стопом. Илустрована ситуација свакако је у сагласности са стандардом „сличан ниво опорезивања“, али у супротности за природом и суштином начела фактицитета.

[53] Вид.: Consolidated Version of the Treaty on European Union, чл. 2, *https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12002E/TXT&from=EN,* 20. фебруар 2022.

[54] Чл. 116 Уговора о функционисању ЕУ предвиђа да се ЕУ, ако Европска комисија утврди да разлика између одредби закона или прописа у државама чланицама нарушава услове конкуренције на унутрашњем тржишту и да настале дисторзије морају бити отклоњене, саветује са дотичним државама чланицама. Ако консултације не доведу до споразума за отклањање ове дисторзије, Европски парламент и Савет, поступајући у складу са редовном законодавном процедуром, доносе потребне директиве. Могу се предузети и друге одговарајуће мере предвиђене уговорима.

[55] Европска комисија једина има овлашћења да изврши процену и да одобри, односно забрани пореска правила сваке од земаља чланица ЕУ. Ова искључива надлежност Европске комисије довела је, између осталог, и до укидања неколико штетних пореских режима, као и до неимплементирања новог гибралтарског режима за порез на добит правних лица на основу пресуде ЕСП (случај *C-106/09 P - Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*). Вид.: P. J. Wattel, “Taxation in the internal market”, *Research Handbook on the Law of the EU’s Internal Market* (eds. P. Koutrakos, J. Snell), Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2017, 328.

[56] Трансакције које се опорезују на основу места потрошње (принцип дестинације) су увек неутралне у погледу ПДВ стопа. Без обзира на место где је порески обвезник извршио трансакцију, опорезивање се врши по стопи која се примењује у држави чланици потрошње, тако да слобода држава чланица, према тренутном режиму ПДВ, да утврде ПДВ стопу неће нарушити конкуренцију за ове трансакције. Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to The Council, The European parliament and The European Economic and Social Committee Review and update of VAT strategy priorities*, COM (2003) 614 final, Brussels 2003, 13.

[57] Вид.: Opinion of the European Economic and Social Committee on the ‘communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Review and update of VAT strategy

Иако се у оквиру Директиве 2006/112/*ЕС* принцип неутралности не дефинише експлицитно, он се на имплицитан начин ближе одређује у њеној преамбули, у којој се наводи:

- заједнички ПДВ систем би требало да, чак и у случају кад његове стопе и изузећа нису у потпуности усклађене, доведе до *неутралности* у подручју тржишне конкуренције, на начин да, на територији свих држава чланица, сличне робе и услуге носе исто пореско оптерећење, без обзира на дужину производног и дистрибутивног ланца;[58]
- ради очувања *неутралности* ПДВ, стопе које примењују државе чланице морају, по правилу, да омогуће одбитак ПДВ обрачунатог у претходној фази.[59]

Принцип неутралности користи ЕСП у својој пракси као један од водећих принципа за интерпретацију ПДВ директива. Овај принцип коришћен је у бројним случајевима о којима је ЕСП доносио пресуде, тако што је довођен у везу са различитим питањима. Илустрације ради, издвојићемо само неке од ових случајева.

У случају *EN.SA*, италијанска пореска управа је извршила корекцију ПДВ пријава и одбила да призна право на одбитак претходног ПДВ за трансакције куповине електричне енергије које је сматрала фиктивним због непостојања стварног преноса енергије. Такође, изречена је и казна у износу који је једнак износу претходног ПДВ за који је искоришћено право на одбитак. ЕСП је у овом случају донео одлуку да у ситуацији, у којој фиктивним продајама електричне енергије које се обављају кружно између истих оператера и за исте износе, нису настали губици у приходима од пореза, у вези са начелом неутралности, треба тумачити на начин да јој се не противи национални пропис којим се искључује право на одбитак ПДВ за фиктивне трансакције, при чему се лица која исказују ПДВ на рачуну обавезују да плате тај порез, укључујући онај за фиктивну трансакцију. Међутим, начело неутралности треба тумачити на начин да му се, у оваквим ситуацијама, противи национално правило на основу којег се незаконити одбитак ПДВ кажњава новчаном казном која је једнака износу извршеног одбитка.[60]

Принцип неутралности коришћен је и приликом одлучивања о преклузивним роковима за подношење захтева за остваривање права на повраћај ПДВ. Наиме, у раздобљу од 2004. до 2010. године, неколико друштава са седиштима у Немачкој и Словачкој извршила су испоруку модела за производњу аутомобилских светлосних система. Том приликом је једно од друштава које извршило испоруку наведених добара издало рачуне без исказаног ПДВ зато што је сматрало да није реч о испоруци робе него о „новчаним накнадама“ које су изузете од ПДВ. То исто друштво је накнадно утврдило да њихово поступање није било у складу са националним правом, те су стога сачинили рачуне у којима се изказује ПДВ, а који је прималац добара морао да плати за испоруку предметне робе. Након тога је прималац добара поднео захтев за повраћај ПДВ који је био исказан као претходни у вези са извршеним испорукама. Пореска управа је делимично усвојила тај захтев и одредила повраћај ПДВ у износу који је одговарао роби испорученој у периоду од 2007. до 2010. године. Насупрот томе, одбијен је захтев у делу који се односио на

---

priorities', пар. 1.5, *https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2004.112.01.0060.01.ENG&toc=OJ:C:2004:112:TOC*, 20. фебруар 2022.

[58] Вид.: преамбула Директиве 2006/112/*ЕС*, тач. 7.

[59] Вид.: преамбула Директиве 2006/112/*ЕС*, тач. 30.

[60] Вид.: ЕСП, случај *C-712/17 EN.SA.* Принцип неутралности у вези са правом на одбитак претходног пореза примењен је, примера ради и у следећим случајевима: *C-8/17 Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, C-664/16 Lucreţiu Hadrian Vădan, C-38/16 Compass Contract Services Limited, C-424/12 SC Fatorie SRL.*

период од 2004. до 2006. године, уз образложење да је истекао преклузивни рок од пет година[61] који је предвиђен националним правом. У овом случају, ЕСП је одлучио да право ЕУ треба да се тумачи на начин да му се противи пропис одређене државе чланице на основу којег је, у оваквим околностима, у којима је ПДВ обрачунат обвезнику и који је обвезник платио неколико година након испоруке предметне робе, обвезнику одбијено право на повраћај ПДВ зато што је преклузивни рок за остваривање тог права предвиђен националним прописом почео да тече од датума испоруке, те је истекао пре подношења захтева за повраћај.[62]

Питање двоструког опорезивања ПДВ разматрано је у случају *NLB Leasing*. У овом случају ЕСП је заузео став да се начело неутралности треба тумачити да није у супротности да се, са једне стране, пружање лизинга непокретности и са друге стране пренос тих некретнина на трећу страну, одвојено опорезују у сврху ПДВ, ако се те трансакције не могу сматрати јединственом услугом.[63]

У вези са применом посебне пореске стопе ЕСП је донео одлуку да није супротно принципу неутралности да књиге издате у папирном облику подлежу посебној ПДВ стопи, а књиге издате у другом физичком облику, попут *CD* или *USB*, стандардној ПДВ стопи.[64]

Коришћење принципа неутралности у вези са питањем пореске утаје можемо, примера ради, видети у случају *Maya Marinova*. У овом случају ЕСП је био става да се принципу неутралности не противи национални пропис на основу којег, ако у складишту нема робе која је достављена пореском обвезнику и ако он није прокњижио пратећу пореску документацију, пореска управа може да претпостави да је наведени обвезник касније продао ту робу трећим лицима и одреди опорезив износ за продају наведене робе с обзиром на чињеничне елементе којима она располаже.[65]

Можемо, дакле, да видимо да се применом начела неутралности афирмишу темељне вредности на којима сама ЕУ почива и да се она користи за разматрања у вези са будућим стратегијама у вези са ПДВ за интерно тржиште, иако сам принцип није експлицитно дефинисан у оквиру Директиве 2006/112/*EC*, препознат је његов значај за функционисање заједничког ПДВ система. Додатно, видели смо и да се ЕСП у великој мери ослања на принцип неутралности када разматра питања из своје надлежности.

2.1.1.3. Србија

Видели смо, из досадашњих излагања, да је право на одбитак претходног ПДВ једна од битних карактеристика принципа неутралности. Правом на одбитак претходног ПДВ избегава се кумулативни ефекат ПДВ који штетно утиче на привреду земље у њеној конкурентности са

---

[61] У оквиру пореског права Србије такође се предвиђа да право пореског обвезника на повраћај пореза застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је порески обвезник стекао право на повраћај. Вид.: чл. 114а ЗПППА.

[62] Вид.: ЕСП, случај *C-533/16 Volkswagen.*

[63] Вид.: ЕСП, случај *C-209/14 NLBLeasing*.

[64] Вид.: ЕСП, случај *C-219/13, K.* Принцип неутралности коришћен је приликом утврђивања права на примену посебне ПДВ стопе, примера ради и у случајевима: *C-499/16 AZ, C-573/15 Étatbelge.*

[65] Вид.: ЕСП, случај *C-576/15 Maya Marinova.* Коришћење принципа неутралности у вези са пореском утајом може се, такође, примера ради, видети и у случају *C-653/18 Unitel Sp. z o.o.*

другим земљама.[66] ЗПДВ је прописано да право на одбитак претходног пореза може да се оствари ако 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 ће бити коришћена за промет добара и услуга:

1. који је опорезив ПДВ;
2. који је ослобођен опорезивања, уз право на одбитак претходног ПДВ;
3. који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.[67]

Право на одбитак претходног пореза може да буде остварено уколико порески обвезник поседује следећу документацију:

1. рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу са ЗПДВ;
2. документ о извршеном увозу добара у којем је исказан ПДВ и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.[68]

Овако дефинисани услови за одбитак претходног ПДВ били су предмет немалог броја мишљења које је издало Министарство финансија. Додатно, судска пракса такође је дала своју интерпретацију права на одбитак претходног ПДВ у оквиру предмета о којима се расправљало пред Управним судом. Илустрације ради, издвојићемо само неке од њих.

Приликом разматрања питања да ли обвезник ПДВ има право на одбитак ПДВ плаћеног при увозу машине за израду предмета технологијом 3Д штампе тако што се дизајн предмета креира у електронском формату након чега машина израђује предмет у физичком облику (машински елементи, алат, накит, пепељаре, оловке, полупроизводи зубне протетике и др.) фузионисањем праха одговарајућег материјала (титан, злато и други метали), Министарство финансија заузело је став да „обвезник ПДВ који је увезао машину за израду предмета технологијом 3Д штампе тако што се дизајн предмета креира у електронском формату након чега машина израђује предмет у физичком облику (машински елементи, алат, накит, пепељаре, оловке, полупроизводи зубне протетике и др.) фузионисањем праха одговарајућег материјала (титан, злато и други метали), а који, у конкретном случају, не обавља делатност зубног техничара, има право да ПДВ плаћен при увозу машине одбије као претходни порез у складу са Законом, с обзиром на то да предметну машину користи за промет са правом на одбитак претходног пореза. Наиме, када обвезник ПДВ изврши промет добара израђених овом машином, укључујући и полупроизводе зубне протетике, дужан је да на тај промет обрачуна ПДВ по прописаној стопи ПДВ (осим ако добра отпрема у иностранство, када може остварити пореско ослобођење у складу са Законом), што значи да је реч о промету са правом на одбитак претходног пореза.“[69]

У вези са губитком већ искоришћеног права на одбитак претходног ПДВ, Министарство финансија заузело је став да „ако пре промета добара или услуга за који је обвезник ПДВ унапред платио накнаду или део накнаде (у даљем тексту: аванс) дође до једностраног раскида

---

[66] М. Матејић, Порез на додату вредност – једна упоредна студија, *http://www.prafak.ni.ac.rs/files/zbornik/sadrzaj/zbornici/z12/02z12.pdf*, 28. новембар 2020, 30.

[67] Чл. 28, ст. 1 ЗПДВ.

[68] Чл. 28, ст. 2 ЗПДВ.

[69] Вид.: Мишљење Министарства финансија, број 011-00-135/2018-04, од 23.2.2018. године.

уговора о промету добара или услуга од стране тог обвезника ПДВ, обвезник ПДВ који је платио аванс и користио право на одбитак претходног пореза исказаног у рачуну обвезника ПДВ – примаоца аванса, има обавезу да, у пореском периоду у којем је обавестио обвезника ПДВ – примаоца аванса да раскида уговор, изврши исправку одбитка претходног пореза у складу са Законом. Наиме, мишљење Министарства финансија је да, у моменту када обвезник ПДВ који је платио аванс обавести обвезника ПДВ – примаоца аванса да раскида уговор о промету добара или услуга на основу којег је плаћен аванс, престаје основ за остваривање права на одбитак претходног пореза, с обзиром на то да је, услед раскида уговора, извесно да неће доћи до промета добара или услуга за који је плаћен аванс.“[70]

У оба цитирана мишљења Министарства финансија можемо да видимо доследност у примени начела неутралности. Наиме, у оба случаја се право на одбитак претходног ПДВ утврђује превасходно у зависности од чињенице да ли се конкретна набавка добара или услуга користи или ће бити коришћена за вршење опорезивих испорука добара или услуга. Мишљења Министарства финансија која, са друге стране, могу да буду у супротности са начелом неутралности, навешћемо у накнадним разматрањима.[71]

Заузимајући став у вези са утврђивањем права на одбитак претходног пореза, Министарство финансија даје предност формалним чињеницама. У вези са правом на одбитак претходног ПДВ за промет електричне енергије у случају када рачун за промет електричне енергије гласи на једног обвезника ПДВ, а електричну енергију користи други обвезник ПДВ, Министарство финансија заузело је став да „ако рачун за промет електричне енергије гласи на једног обвезника ПДВ, а електричну енергију користи други обвезник ПДВ, у конкретном случају привредно друштво „А“, у том случају ПДВ обрачунат и исказан у рачуну за промет електричне енергије не може да искаже као претходни порез ни обвезник ПДВ на кога гласи рачун, из разлога што електричну енергију не користи за обављање своје делатности у оквиру које врши промет са правом на одбитак претходног пореза, нити обвезник ПДВ – привредно друштво „Б“, из разлога што рачун обвезника ПДВ претходног учесника у промету (испоручиоца електричне енергије) не гласи на овог обвезника ПДВ.“[72]

Чак и под веома реалном претпоставком да привредно друштво, које је крајњи корисник електричне енергије, користи електричну енергију управо ради вршења опорезиве делатности, али рачун за утрошену електричну енергију не гласи на њега, неће имати право на одбитак претходног пореза јер привредно друштво на које гласи рачун за електричну енергију такође неће имати право на одбитак претходног пореза. Мишљења смо да је овакав начин резоновања Министарства финансија конзистентан са већ наведеним мишљењима и у складу са начелом неутралности и поред околности да се код крајњег корисника електричне енергије јавља кумулативни ефекат по основу чињенице да то привредно друштво нема право на одбитак претходног пореза, иако утрошену електричну енергију користи за вршење опорезиве делатности. Наиме, исправан је став Министарства финансија да привредно друштво на које гласи рачун нема право на одбитак претходног пореза јер набављену електричну енергију не користи за вршење опорезиве делатности. Пошто нема право на одбитак претходног пореза,

[70] Вид.: Мишљење Министарства финансија, број 430-00-427/2014-04, од 21.10.2014. године.

[71] Вид.: део 3.5.2.2. ПДВ аспекти платних услуга.

[72] Вид.: Мишљење Министарства финансија број 413-00-277/2017-04, од 27.5.2019. године.

привредно друштво на које гласи рачун практично је само превалило плаћени порез на привредно друштво које користи електричну енергију за вршење опорезиве делатности.[73]

Попут Министарства финансија, за Управни суд такође су од значаја формалне чињенице приликом решавања случајева у вези са утврђивањем права на одбитак претходног пореза. Наиме, одбијајући тужбу пореског обвезника против решења Пореске управе којим је констатовано да је порески обвезник користио право на одбитак претходног пореза по примљеним рачунима од добављача и повезаног лица, иако није испунио услове за стицање овог права, Управни суд заузео је став да је аргументација коришћена од стране Пореске управе била исправна. У образложењу пресуде наводи се, између осталог, и да је у поступку контроле, увидом у примљене рачуне од повезаног лица, по којима је тужилац користио право на одбитак пртеходног пореза, утврђено да се у прилогу тих рачуна налазе приложене отпремнице са истим датумима и бројевима, а да на наведеним рачунима нису наведени бројеви отпремница које прате робу, као ни регистарске ознаке превозног средства, односно подаци о превознику робе, нити је наведено место и адреса објекта из којег се роба отпрема, као ни име и презиме лица које је издало робу, нити је на наведеним отпремницама наведено место и адреса објекта из којег се отпрема са именом и презименом и потписом лица које је издало робу, већ да се у делу отпремнице „Робу издао" налази само нечитак параф и печат. Полазећи од чињенице да је тужилац користио право на одбитак претходног пореза по примљеним рачунима од наведеног добављача и повезаног лица, а рачуни и отпремнице које су пратиле робу не садрже све прописане податке које обавезно морају да садрже у складу са одредбом члана 6. став 7. Правилника о евиденцији промета робе и услуга и као такве не представљају веродостојну књиговодствену исправу и не представљају доказ о насталој пословној промени, то је тужени нашао да је правилна оцена првостепеног органа да *промет по наведеним рачунима није ни извршен*, већ да су рачуни повезаног правног лица и добављача омогућили тужиоцу да ПДВ исказан у улазним рачунима користи као претходни порез, који тужилац није имао право да одбије од ПДВ који дугује.[74]

Инсистирање, између осталих, и на формалним претпоставкама којима се у свом раду руководи како Министарство финансија, тако и Управни суд, од немалог значаја је и за услуге које се испоручују дигиталним путем. Наиме, како ћемо касније и видети, једна од карактеристика дигиталне економије јесте промет нематеријалне имовине. У вези са тиме од посебног значаја је да се исправно документује, односно да се на алтернативни начин учини извесним да је услуга и испоручена дигиталним путем. У супротном, иако је можда дигитална услуга и испоручена, постојаће ризик да се у поступку контроле од стране Пореске управе оспори право на одбитак претходног пореза, што би у сваком случају било у супротности са начелом неутралности.

---

[73] У овом случају додатно ограничење налази се и у Закону о енергетици, *Службени гласник РС*, бр. 145/2014 и 95/2018 - др. закон, на основу чијег чл. 17 привредно друштво може да обавља енергетску делатност, у шта, између осталог спада дистрибуција и снабдевање електричном енергијом, под условом да има лиценцу за обављање енергетске делатности. Под претпоставком да привредно друштво на које гласи рачун за електричну енергију не поседује наведену лиценцу, оно не би ни имало правни основ да искаже у свом документу електричну енергију као такву, којим би било задужено привредно друштво које је крајњи корисник електричне енергије.

[74] Вид.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 16 У 6819/15 од 11.01.2018. године. Сличну аргументацију Управни суд, одељење у Београду, користио је и у образложењу своје пресуде број 16 У 15679/15 од 11.01.2018. године, када је због недостатка формалних доказа правни посао између два лица оцењен као симулован у смислу чл. 9 ЗПППА, због чега и није било признато право на одбитак претходног пореза.

Уколико би били испуњени строги услови како би ПДВ систем био апсолутно неутралан, то за последицу свакако не би имало уједно и оптималан ПДВ систем. Погледајмо стога нека од одступања ПДВ система Србије од услова потребних за апсолутну неутралност.

Један од услова за апсолутну неутралност јесте и да се испоруке свих добара и услуга опорезују једнако, односно једном пореском стопом. Ненавођење разлога због којих је овако строго постављен захтев у пракси тешко спровести и претпоставка да се, ипак, један тако постављени захтев може имплементирати у одређени пореспоправни систем, изазвали би, свакако, неоптималности које би биле у супротности са другим ПДВ принципима које ћемо у наставку да анализирамо. С тим у вези, иако постојање више пореских стопа није у потпуности у складу са принципом неутралности, ЗПДВ практично ипак дефинише три пореске стопе:

- испоруке добара и услуга које су ослобођене опорезивања;[75]
- испоруке добара и услуга које се опорезују по општој пореској стопи од 20%;[76]
- испоруке добара и услуга које се опорезују по посебној пореској стопи од 10%.[77]

Напомињемо да су оваква решења свакако у складу са практичном применом и у оквирима дефинисаним Директивом 2006/112/*EC*. Поред разлога наметнутих практичном применом, специфичност регулативе из области опорезивања која се доноси на нивоу ЕУ јесте и да она мора да буде усвојена једногласно. Тренутне одредбе о стопама ПДВ су, дакле, резултат и различитих компромиса о којима су се договорили сви министри финансија ЕУ. Директива 2006/112/*EC* поставља оквир за стопе ПДВ у ЕУ, али националним владама даје слободу да одреде број и ниво стопа које одаберу, а за шта важе само два основна правила. Најпре се поставља захтев да се све испоруке добара и услуга опорезују по општој пореској стопи. Међутим, другим правилом оставља се простор земљама чланицама да одлуче да примене једну или две посебне стопе, али само на робу или услуге наведене у Директиви 2006/112/*EC.* Општа стопа је стопа коју земље чланице ЕУ морају да примене на сву робу и услуге без изузећа.[78] Она мора бити најмање 15%, док максимум није дефинисан.[79] Што се тиче посебне пореске стопе, земље чланице ЕУ имају могућност примене једне или две посебне стопе[80] које се могу применити на робу или услуге наведене у Анексу III Директиве 2006/112/*EC*, *али не и на услуге испоручене електронским путем.*[81] Посебна стопа мора бити најмање 5%.[82]

Као одступање ЗПДВ од принципа неутралности могу се навести и права на рефакцију и рефундацију.

На основу ЗПДВ, право на рефакцију имају:

---

[75] У овом случају пореска стопа је практично 0%. Разлика се у овом случају прави у односу на испоруке добара и услуга које су ослобођене опорезивања са и без права на одбитак претходног пореза. Вид.: чл. 24 и чл. 25 ЗПДВ.

[76] Вид.: чл. 23, ст. 1 ЗПДВ.

[77] Вид.: чл. 23, ст. 2 ЗПДВ.

[78] Вид.: чл. 96 Директиве 2006/112/*EC*.

[79] Вид.: чл. 97, ст. 1 Директиве 2006/112/*EC*.

[80] Вид.: чл. 98, ст. 1 Директиве 2006/112/*EC*.

[81] Вид.: чл. 98, ст. 2 Директиве 2006/112/*EC*.

[82] Вид.: чл. 99, ст. 1 Директиве 2006/112/*EC*.

- страни обвезници;[83]
- хуманитарне организације;[84]
- традиционалне цркве и верске заједнице;[85]
- дипломатска и конзуларна представништва и међународне организације.[86]

Право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, а под одређеним условима, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије, који купује први стан.[87]

Захтеви које намеће практична примена ПДВ правила, односно и остали ПДВ принципи[88], решења из упоредних пореских система, спровођење мера социјалне, наталитетне и других политика за које се не може рећи да су уједно и циљеви који треба да се остваре путем пореске политике, довели су до одступања правила из ЗПДВ од начела неутралности. Питање да ли циљеви, који нису превасходно порески, треба да се реализују путем пореских правила, свакако превазилази оквире наших разматрања.[89]

2.1.1.4. Доктрина

Опорезивање треба да тежи да буде неутрално и равноправно између облика пословне активности. Неутралан порез допринеће ефикасности обезбеђујући оптималну расподелу ресурса за производњу. У том смислу, неутралност такође подразумева да порески систем повећава приход, истовремено минимизирајући дискриминацију у корист или против било којег одређеног економског избора. То подразумева да исти принципи опорезивања треба да се

---

[83] Вид.: чл. 53 ЗПДВ. Рефакција страном обвезнику може се посматрати аналогно извозу добара и услуга чијим се местом промета сматра иностранство. Овако посматрано право на рефакцију јесте у складу са упоредним пореспоправним системима, али се свакако отвара питање да ли ће оваква испорука на крају ипак бити опорезована. Наиме, мало је вероватно да ће страни обвезник поднети пореску пријаву у оквиру своје пореске јурисдикције, уколико надлежни царински орган пропусти да утврди износ ПДВ за увезена добра. За услуге које су испоручене страном обвезнику на територији Републике Србије надлежни царински орган страног обвезника објективно и неће бити у могућности да утврди износ дугованог ПДВ.

[84] Вид.: чл. 54 ЗПДВ. Иако је хуманитарна организација српски порески резидент и место испоручених добара и услуга јесте Република Србија, у овом случају одустало се од доследне примене начела неутралности, због мотива за које можемо да тврдимо да нису пореског карактера. Остаје отворено питање да ли циљеви који нису у домену пореске политике треба да се остварују пореским правилима.

[85] Вид.: чл. 55 ЗПДВ. Не улазећи, ни у овом случају, у мотиве за одступање од начела неутралности, такође остаје отворено питање да ли циљеви који нису у домену пореске политике треба да се остварују пореским правилима.

[86] Вид.: чл. 55а ЗПДВ. Иако у наведеним случајевима можемо да говоримо да се, на основу начела екстериторијалности, ради о месту испоруке добара и услуга које није Република Србија и сходно томе ПДВ и не треба да буде плаћен, и у овом случају остаје отворено питање да ли ће ПДВ уопште и бити плаћен, што је свакако у супротности са начелом неутралности.

[87] Вид.: чл. 56а ЗПДВ. Напомињемо да је доскоро постојало и право на рефундацију хране и опреме за бебе, што такође није било у складу са начелом неутралности, већ су и у овом случају искоришћена пореска правила како би се остварили непорески циљеви.

[88] Као што је, између осталог, и принцип ефикасности, који, како ћемо видети, захтева да трошкови пословања како пореских управа тако и пореских обвезника буду што нижи.

[89] За више на ову тему вид.: Д. Босанкић, *Економска неједнакост и редистрибутивна улога пореза*, приступни рад из предмета Методи научноистраживачког рада и вештина, Правни факултет, Београд, 2016.

примењују на све облике пословања, истовремено се бавећи њиховим специфичним карактеристикама које, у супротном, могу поткопати једнаке и неутралне примене тих принципа.[90]

У зависности од тога да ли се неутралност посматра са аспекта локалног тржишта или не, принцип неутралности може се поделити на интерну и екстерну неутралност.

У теорији, интерна неутралност постиже се пуним признавањем права на одбитак претходног ПДВ. Међутим, у пракси је неутралност угрожена различитим факторима, као што су разне врсте изузимања од опорезивања и ограничења приликом коришћења права на одбитак претходног ПДВ. Стога је опште прихваћен став да ПДВ не треба да сносе произвођачи, већ потрошачи. Неуспех у обезбеђивању неутралности ПДВ на нивоу локалног тржишта мотивисаће доносиоце пословних одлука да пребаце своје пословање у оквиру јурисдикција у којима је осигурана неутралност ПДВ и које им неће стварати беспотребне пореске обавезе. Са друге стране, екстерну неутралност карактерише и обезбеђује принцип дестинације, којим се, теоретски посматрано, ПДВ намеће на увоз, док је извоз изузет од опорезивања. Практично, ово такође значи да је потрошач треба да сноси ПДВ као трошак.[91]

Са друге стране, постоје и примери дефинисања принципа неутралности на негативан начин, односно навођењем ефеката које ПДВ не треба да произведе. Тако се заступа став да је идеалан ПДВ систем онај који не утиче на одлуке потрошача. ПДВ систем у којем се опорезују сва добра и услуге[92] потрошачу оставља једино избор да не купује и да на тај начин не плати порез. Сва добра и услуге опорезују се једнако. Описани идеални ПДВ систем треба да има функцију еталона са којим се пореде ПДВ системи који су тренутно у употреби.[93]

Принцип неутралности може да се посматра и са аспекта опорезивања које се врши на тржишту на којем се налази потрошач или продавац. Опорезивањем на основу места у којем се налази потрошач постиже се неутралност на тржиштима купаца. Супротно, опорезивање на основу места продавца водиће до неутралности на тржиштима продаваца. Другачије речено, опорезивање спрам места потрошње очуваће боље производну ефикасност[94], док ће опорезивање спрам места продавца боље очувати потрошачку ефикасност.[95]

---

[90] OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*: 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, 20 (даље у фуснотама: финални извештај за БЕПС акцију 1).

[91] Упор.: R. Tutu, "Designing VAT System for the 21st Century: Neutrality", *Tax Policy Challenges in the 21st Century: Schriftenreihe IStR Band 86*, (eds. K. Spies, R. Petruzzi), Linde verlag GmbH, Wien 2014, 136. и T. Ecker, *A VAT/GST Model Convention*, IBFD, Amsterdam 2013, 106.

[92] Као пример земље у којој постоји скоро идеалан ПДВ систем наводи се Нови Зеланд, у којем се од опорезивања изузимају, односно опорезују по нултој стопи, само производи и услуге које је тешко опорезовати. Од опорезивања су посебно изузете финансијске и услуге осигурања, као и некретнине. Вид.: M. Steurer, "VAT and direct tax policy on exemptions", *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation: Schriftenreihe IStR Band 93* (eds. S. Pfeiffer, M. Ursprung-Steindl), Linde verlag GmbH, Wien 2015, 93.

[93] Вид.: A. Tait, *Value Added Tax - International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington DC 1998, 220-221.

[94] Продавци неће бити мотивисани да изместе производњу у другу пореску јурисдикцију само због пореских разлога.

[95] Потрошачи неће бити мотивисани да се преселе у другу пореску јурисдикцију, односно да врше потрошњу у оквиру друге пореске јурисдикције само због пореских разлога. Вид.: T. Ecker (2013), 107.

У појединачним разматрањима, принцип неутралности се посматра као основ за захтеве да се:

- ПДВ не сме одражавати на конкурентност обвезника, што се постиже одсуством кумулативног ефекта и обезбеђењем да се испоруке сличних добара, односно услуга (који су по својој природи супституташбилни) за потребе опорезивања порезом на додату вредност третирају на једнак начин;
- користи као основ за принцип забране двоструког опорезивања;
- пореском обвезнику призна право на одбитак претходно обрачунатог пореза при набавци опреме и објеката за вршење делатности одмах и у пуном износу.[96]

Идеално неутралан ПДВ систем би, са теоретског аспекта, био, дакле, онај у којем одлуке пореских обвезника не би биле у функцији пореских правила, у којем би се истом стопом опорезовао целокупан промет добара и услуга, без изузетака, у којем би право на одбитак претходног ПДВ имао сваки обвезник за учињену међуфазну потрошњу, док би ПДВ плаћао крајњи потрошач. Нажалост, сведоци смо да, имајући у виду упоредна ПДВ правила, идеално неутралан ПДВ систем остаје и даље само идеал од којег конкретна ПДВ правила одступају у већој или мањој мери.

2.1.2. Принцип ефикасности

2.1.2.1. ОЕЦД

„Трошкови усклађености пословања и административни трошкови за пореске органе требало би да буду сведени на најмању могућу меру.“[97]

Полазећи од овако дефинисаног принципа ефикасности можемо да уочимо да су од кључног значаја за његово испуњавање трошкови усклађености пословања и административни трошкови за пореске органе.

У трошкове усклађености пословања свакако би требало да буду укључени трошкови рада неопходни за извршавање активности у вези са порезима, затим трошкови пореских саветодавних услуга, као и споредни трошкови настали у вези са обављањем порески условљених послова. Ипак, постоје и бројни други трошкови за које би могло да се постави питање да ли спадају у ову групу трошкова. Они могу бити од, како се наводи, психолошких трошкова које имају порески обвезници, до трошкова у вези са пореским планирањем.[98]

Што се тиче фактора који утичу на трошкове усклађености пословања, навешћемо оне који су препознати у закључцима једног од истраживања које је спроведено у овој области. То су:

- комплексност пореског законодавства (у који спада и број пореза, разумљивост прописа и компликованост обрачуна);

---

[96] М. Милошевић, *Незаконита евазија пореза на додату вредност,* докторска дисертација, Правни факултет, Београд 2012, 23-28.

[97] Оквирни услови опорезивања из Отаве, 4.

[98] Вид.: C. Obermair, P. Weninger, “General Report”, *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community* (eds. M. Lang *et al.*), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, 19.

- пореска администрација (укључујући оријентацију пореских власти ка пореским обвезницима, питања електронске управе и ефикасност пореских обвезника да управљају процесима усаглашавања);
- питања пореског рачуноводства (укључујући велико оптерећење које произилази из захтева за документацијом, као и везом са правилима финансијског рачуноводства);
- међународни (међурегионални) проблеми са опорезивањем, који генерално повећавају трошкове усклађености (као што су, примера ради, уговори о избегавању двоструког опорезивања, смернице за трансферне цене, формуле за поделу вишеструке пореске основице (енг. *multiple tax base sharing formulas*).[99]

Насупрот трошковима усклађености које директно сносе порески обвезници, административне трошкове директно сносе порески органи. Административни трошкови, генерално говорећи, односе се, дакле, на трошкове учињене у циљу наплате пореских обавеза, а који се директно могу приписати пореским органима. Иако ове трошкове директно сносе порески органи, они индиректно и на крају оптерећују ипак пореске обвезнике.[100]

Принцип ефикасности захтева да трошкови које сносе порески обвезници, било да су они директни или индиректни, буду што је могуће нижи.

2.1.2.2. ЕУ

За разлику од принципа неутралности који се у значајној мери користи од стране ЕСП приликом решавања питања која се пред тим судом постављају, принцип ефикасности се не користи у истом смислу. Такође, принцип ефикасности се не дефинише директно, нити се индиректно наводи у ЕУ директивама које се односе на ПДВ.

Ефикасност је део заједнички постављених циљева од стране Европске комисије. Највише се односи на то да се осигура ефикасна контрола и наплата ПДВ у оквиру ЕУ. У односу на принципе из Оквирних услова опорезивања из Отаве, Европска комисија не доводи у везу ефикасност са принципом неутралности, у односу на који се у везу доводи принцип правне извесности и једноставности.[101] Ово свакако може да буде резултат раширене употребе принципа неутралности, при чему би, у том случају, ефикасност могла да се посматра у оквирима неутралности. Оваквом ставу се ипак може приговорити да разлика ипак постоји, пошто ефикасност ипак има другачију улогу у односу на неутралност. Ефикасност се, дакле, фокусира на трошкове усклађености пословања пореских обвезника и део је функционалног тржишта.[102]

---

[99] Вид.: S. Eichfelder, F. Vaillancourt, Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures, *https://www.econstor.eu/bitstream/10419/104539/1/804987130.pdf*, 20. фебруар 2022, 29.

[100] Вид.: J. Holtzblatt, J. McCubbin, "Issues Affecting Low-Income Filers", *The Crisis in Tax Administration* (eds. H. Aaron, J. Slemrod), Brookings Institution Press, Washington D.C. 2004, 161.

[101] Вид.: European Commission,: *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Electronic commerce and indirect taxation*, COM (1998) 374 final, Brussels 1998, 20.

[102] Вид.: P. Rendahl, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD, Amsterdam 2009, 93.

Опште говорећи, ефикасност се, дакле, односи на административна питања која, између осталог, укључују и контролу и наплату пореза. Показатељ који се у оквиру ЕУ користи као индикатор, односно мера ефикасности за процес наплате ПДВ, јесте тзв. ПДВ празнина (енг. *VAT gap*).

Државе чланице ЕУ губе милијарде евра прихода од ПДВ због пореских утаја и неадекватних система наплате пореза. ПДВ празнина, која може да се дефинише као разлика између очекиваних прихода од ПДВ (енг. *VAT Total Tax Liability (VTTL)*) и стварно прикупљеног ПДВ, пружа процену губитка прихода због пореске утаје, евазије пореза и избегавања плаћања пореза, али и због стечаја, финансијске несолвентности или погрешних обрачуна, и може да се искаже како у апсолутном тако и у релативном смислу.[103]

На основу расположивих података о наплати ПДВ, укупни износ изгубљеног ПДВ у целој ЕУ у 2017. години процењује се на 137,5 милијарди евра. Ово представља губитак од 11,2% од укупног очекиваног прихода од ПДВ. Од укупно 28 земаља чланица ЕУ, *VAT gap* као проценат од *VTTL* смањен је у 25 земаља, а повећан у три. Највећи пад *VAT gap* догодио се на Малти, Кипру и у Пољској. Најмањи *VAT gap* уочен је на Кипру (0,6%), Луксембургу (0,7%) и Шведској (1,5%). Највећи *VAT gap* регистрован је у Румунији (35,5%), Грчкој (33,6%) и Литванији (25,3%). Све у свему, половина држава чланица ЕУ забележила је *VAT gap* изнад 10,1% што представља просечну вредност *VAT gap* на нивоу свих земаља чланица ЕУ.[104]

Суочавање земаља чланица ЕУ са не тако безначајним износом *VAT gap* свакако повећава административне захтеве, што последично води до раста ових трошкова, што је супротно основном захтеву који намеће принцип ефикасности.

У складу са принципом ефикасности свакако је и омогућавање пореским обвезницима да користе поједностављене шеме за идентификацију и регистрацију за пореске потребе, што свакако утиче на смањење административних захтева и пореске обвезнике излаже мањим трошковима. Наведене шеме су, између осталог, важеће и за пореске обвезнике који обављају делатност у оквиру дигиталног сектора.[105]

Видимо, дакле, да примена принципа ефикасности треба да пружи оптималан баланс између два супротстављена захтева. Са једне је захтев за повећаним обимом администрирања ПДВ због уочених појава и проблема приликом његове наплате, што последично пореске обвезнике у крајњој линији излаже додатним административним захтевима и трошковима. Са друге стране је захтев који представља темељ принципа ефикасности – да се пореским обвезницима што више умање трошковиу вези са административним захтевима. Креирањем пореских правила, треба, дакле, да се постигне баланс између наведених супротстављених захтева.

---

[103] Вид.: VAT Gap Report – September 2019, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2019_en.pdf,* 2. јануар 2020, 1-2.

[104] Вид.: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, IHS, Institute for Advanced Studies, Vienna 2019, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf*, 2. јануар 2020, 8.

[105] Вид.: Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, *Official Journal L 128, 15.05.2002*, чл. 1, 2 и Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, *Official Journal L 44/11*, чл. 5, тач. 11.

2.1.2.3. Србија

Иако начело ефикасности експлицитно није дефинисано у оквиру самог ЗПДВ, као посебном пореском закону, захтеве које поставља ово начело можемо пронаћи у законима општег карактера у односу на ЗПДВ. То су Закон о општем управном поступку[106] (даље: ЗУП) и ЗППА.

У оквиру начела делотворности и економичности поступка, ЗУП поставља следеће захтеве:

- да се поступак води без одуговлачења и *уз што мање трошкова по странку и другог учесника у поступку*, али тако да се изведу сви докази потребни за правилно и потпуно утврђивање чињеничног стања;[107]
- да је надлежни орган управе дужан да, по службеној дужности, у складу са законом, врши увид у податке о чињеницама неопходним за одлучивање о којима се води службена евиденција, да их прибавља и обрађује;[108]
- да надлежни орган управе може од странке да захтева само оне податке који су неопходни за њену идентификацију и документе који потврђују чињенице о којима се не води службена евиденција.[109]

За разлику од судског поступка у којем, по правилу, доминира расправно начело – што га чини релативно дужим и скупљим – управни поступак, као такав, па самим тиме и порески управни поступак, традиционално се сматра бржим, мање формализованим, јефтинијим, економичнијим. Економичност се састоји у брзини вођења поступка и уз *што мање трошкова по учеснике*, али тако да се изведу сви докази потребни за правилно и потпуно утврђивање чињеничног стања. Додатно, ЗУП на ниво начела издиже одредбу по којој су органи који поступају у управном поступку дужни да по службеној дужности прибаве све податке о одлучним чињеницама који се воде у службеним евиденцијама, те да не смеју да захтевају од странке да их она достави. Подизањем на ниво начела, ова одредба постаје обавезујућа у свим управним областима, без обзира на одредбе посебних прописа који их уређују и свакако доприноси снижавању трошкова које имају порески обвезници у оквиру пореског управног поступка.[110]

Разрађујући принцип економичности, ЗУП је поставио низ правила у вези са надлежношћу, начинима и роковима за обављање процесних радњи, трошковима и другим питањима.[111] У складу са овим принципом свакако су правила о јединственом управном месту[112], затим правило да се усмена расправа може одржати не само у месту где се налази седиште органа или на месту где треба да се изврши увиђај, већ и у неком другом месту, ако се тако знатно смањују трошкови

[106] Вид.: Закон о општем управном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 18/2016 и 95/2018 – аутентично тумачење.

[107] Чл. 9, ст. 2 ЗУП.

[108] Чл. 9, ст. 3 ЗУП.

[109] Чл. 9, ст. 4 ЗУП.

[110] Вид.: З. Томић, Д. Миловановић, В. Цуцић, *Практикум за примену закона о општем управном поступку*, Министарство државне управе и локалне самоуправе, Београд 2017, 29-30.

[111] *Ibid.,* 30.

[112] Чл. 42 ЗУП.

или то погодује темељнијем, бржем и лакшем расправљању[113], као и правила о спајању ствари у један поступак.[114]

За разлику од ЗУП, који има балансиран приступ у захтевима да трошкови управног поступка буду што нижи како за надлежни орган управе тако и за пореског обвезника, фокус ЗПППА је на што нижим трошковима које у свом поступању има Пореска управа.[115] На овом месту ћемо, примера ради, невести само нека од правила којима се захтевају што нижи трошкови у раду Пореске управе.

Као разлог за изузетак од поштовања начела чувања тајног податка у пореском поступку, ЗПППА, између осталог, наводи и да обавеза чувања тајног податка није повређена ако се одређени документ, чињеница, односно податак у вези са постојањем пореског дуга, пружају у складу са одредбама посебног закона, осим уколико пружање документа, чињеница, односно података по свом обиму представља *велике трошкове, односно захтева прекомерно ангажовање запослених у Пореској управи*, што порески орган опредељује у сваком конкретном случају.[116] У оквиру начела поступка принудне наплате пореза, ЗПППА захтева да се наплата не врши из предмета принудне наплате *ако су трошкови принудне наплате већи од вредности предмета принудне наплате*.[117] Такође, правилима о принудној наплати из покретних ствари захтева се да, ако је покретна ствар подложна кварењу или *ако њено чување изискује велике трошкове*, Пореска управа ту ствар продаје непосредном погодбом, без одлагања.[118]

Потреба за ефикасношћу у раду Пореске управе препозната је и од стране Министарства финансија које је оформило Радну групу за трансформацију Пореске управе.[119] Стратешки циљеви који су дефинисани од стране тада оформљене Радне групе су:

- унапређење ефикасности и ефективности основних пословних процеса и повећање степена наплате пореза – темељ функционисања сваке пореске управе лежи у ефикасној контроли примене пореских прописа и наплате утврђених обавеза по основу јавних прихода;
- подизање квалитета услуга и смањење трошкова испуњавања пореских обавеза – у циљу подстицања добровољног поштовања пореских прописа, потребно је пореским обвезницима омогућити да то учине на што ефикаснијии лакши начин, уз минималан утрошак ресурса на испуњење својих обавеза;
- успостављање модерне инфраструктуре и радног окружења унутар организације – важан предуслов за унапређење ефикасности и ефективности основних пословних процеса,

[113] Чл. 115, ст. 2 ЗУП.

[114] Чл. 95 ЗУП.

[115] Тако, примера ради, ако пословне књиге и евиденције нису вођене на српском језику, на захтев Пореске управе прилаже се и оверени превод, чији трошак сноси порески обвезник. Овим правилом се додатни административни трошкови, на којима инсистира Пореска управа, преваљују на пореског обвезника (вид.: чл. 37, ст. 5 ЗПППА). Додатно ЗПППА прописује да трошкове принудне наплате такође сноси порески обвезник (вид.: чл 83, ст.1 ЗПППА).

[116] Чл. 7, ст. 6, тч. 8 ЗПППА.

[117] Чл. 81, ст. 3 ЗПППА.

[118] Чл. 104, ст. 4 ЗПППА.

[119] Вид.: Решење Министарства финансија број 119-01-187/2015-01, од 24.04.2015. године.

подизање квалитета услуга и смањења трошкова испуњавања пореских обавеза су ефикасна организациона структура, јединствени информациони систем и адекватни професионални капацитет запослених.[120]

Као области у оквиру Пореске управе чија је модернизација неопходна ради ефикасније наплате пореских прихода од стране државе, препознате су: мрежа филијала, свеобухватни ИТ систем за праћење пореских обвезника и анализу ризика, кадровска структура и професионални профили запослених, непореске (споредне) функције, превазиђене пословне праксе и друго.[121]

2.1.2.4. Доктрина

Ефикасност је термин који се често користи у економској доктрини. Један од начина на који се појам ефикасности у економској доктрини дефинише јесте да ефикасност представља однос између резултата (енг. *output*) и улагања (енг. *input*), односно да представља величину резултата по јединици улагања. Циљ је да се, уз дата улагања, оствари што већи резултат, односно да се уз што мања улагања оствари дати резултат. Другим речима, ефикасност постоји када се „праве ствари раде на прави начин".[122]

У оквиру економске доктрине, односно теорије економије благостања, појам ефикасности се често користи у контексту Парето-ефикасности. Алокација ресурса, при којој један учесник на тржишту може да буде у бољем положају само ако се било који други учесник нађе у лошијем положају, назива се Парето-ефикасном. Овај појам често се користи као стандард за процену пожељности одређене алокације ресурса. Ако алокација ресурса није Парето-ефикасна, у том случају ради се о неоптималној алокацији ресурса, што значи да је у тој ситуацији могуће побољшати позицију једног учесника на тржишту, а да се при томе не погорша позиција осталих учесника на тржишту. Када се појам ефикасности користи од стране економиста, обично је најчешће то у смислу Парето-ефикасности.[123]

За дубљу анализу, економисти разматрају три аспекта ефикасности, од којих је сваки потребан да би се остварила Парето-ефикасност. Прво, привреда мора да оствари ефикасност размене, што представља захтев да сва произведена добра морају да стигну до појединаца који их највише вреднују. Друго, мора да постоји производна ефикасност, што значи да производња једног добра не може да се повећава уколико се не смањује производња другог. И треће,

---

[120] Вид.: Програм трансформације Пореске управе за период 2015–2020. године, Министарство финансија, *https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/strategije/Program%20transformacije%20Poreske%20uprave%20za%20period%202015-2020_%20godine.pdf*, 3. јануар 2021, 8.

[121] Вид.: П. Петровић, Д. Брчеревић, С. Минић, Како даље: реформе јавног сектора и „закључавање" уравнотеженог буџета у Србији, *http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20(2018-01).pdf*, 3. јануар 2021, 19.

[122] Ефикасност и ефективност предузећа, Економски факултет Универзитета у Београду, *www.ekof.bg.ac.rs › 2014/05 › 9.-Efikasnost-i-efektivnost-preduzeca.ppt*, 11. јануар 2020, 3.

[123] Сродан појму Парето-ефикасности јесте појам Парето-побољшање којим се означава реалокација ресурса при којој се један учесник на тржишту доводи у бољи положај, а да се притом нико други не доводи у положај који је лошији. Вид.: Х. Розен, Т. Гејер, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд 2001, 39.

привреда мора да оствари ефикасност комбинације производа како би произведена добра одговарала жељама појединаца.[124]

Посматрано из угла принципа опорезивања, принцип ефикасности спада у групу економских пореских начела.[125]

Захтев да порези треба да буду ефикасни означава да би они требало да су тако постављени да, што је могуће мање, утичу на економске одлуке тржишних учесника. Међутим, сваки порез ипак утиче на понашање учесника на тржишту, јер им се опорезивањем умањује расположиви доходак. Ипак, могуће је да се направи разлика између недисторзивних и дисторзивних пореза. Практично, сви порези, осим главарине,[126] могу да се класификују као дисторзивни јер не делују само ефектом дохотка, већ и ефектом супституције.[127]

Полазећи од наведених теоретских схватања принципа ефикасности, оптималан ПДВ систем могли бисмо да дефинишемо као систем у којем било каквом променом не би могао да се побољша положај нити пореског обвезника, нити да се увећа ниво јавних прихода. Такав систем био би Парето-ефикасан. Односно, алтернативно дефинисано, уколико би измена ПДВ система за последицу имала побољшање положаја било пореског обвезника, било нивоа јавних прихода, а да притом ниједна од страна не буде доведена у лошији положај у односу на онај у којем је била пре промене, таква измена ПДВ система могла би да се означи као оптимална. Оваква измена представљала би Парето-побољшање ПДВ система.

2.1.3. Принцип извесности и једноставности

2.1.3.1. ОЕЦД

„Пореска правила треба да буду јасна и једноставна за разумевање, тако да порески обвезници могу предвидети пореске последице пре трансакције, укључујући познавање када, где и како се порез обрачунава.“[128]

Кључни захтеви на овакав начин дефинисаног принципа јесу јасност и једноставност пореских правила за разумевање, као и предвидивост пореских последица.

---

[124] Ц. Стиглиц, *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд 2003, 62-63.

[125] Један од начина класификације пореских принципа јесте њихова подела на: финансијска пореска начела, економска пореска начела, социјалнополитичка пореска начела и правно-административна пореска начела. Вид.: Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Open Society Insitute/Constitutional and Legislative Policy Institute и Савремена администрација, Београд 1997, 271.

[126] Главарина спада у субјектне порезе у ужем смислу. Ова врста пореза везана је искључиво за постојање личности пореског обвезника као такве. То је, дакле, порез који у подједнаком износу плаћа сваки грађанин неке државе. Порез сличан главарини је војница, коју су у истом износу плаћала сва мушка лица стасала за војну службу, а која јој се нису одазвала. У савременом свету, ипак, овакви порези практично се и не срећу јер су дубоко неправични. Вид.: Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет, Београд 2013, 75.

[127] Ефекат дохотка за последицу има смањење расположивог дохотка пореског обвезника, али не мења модалитете његовог понашања, док ефекат супституције за последицу има измену модалитета понашања пореског обвезника. Вид.: Д. Поповић (1997), 276-277.

[128] Оквирни услови опорезивања из Отаве, 4.

Оба наведена захтева су, између осталог, у сагласности и проистичу из принципа ефикасности. Наиме, видели смо да принцип ефикасности захтева да трошкови које сносе порески обвезници, а у вези са својим обавезама које су прописане пореским правилима, треба да буду што нижи. Испуњавање захтева принципа извесности и једноставности свакако ће за последицу имати ниже трошкове за пореске обвезнике по овом основу јер ће потребе за ангажовањем интерних и екстерних ресурса ради испуњавања пореских обавеза бити мање, а самим тим биће нижи и трошкови усклађености пословања.

Додатно, да би захтев за предвидивост пореских последица био испуњен, један од неопходних услова је, свакако, и правна извесност, односно правна сигурност. Без правне извесности веома је тешко, уколико је уопште и могуће, да порески обвезник предвиди пореске последице трансакције коју намерава да реализује.

2.1.3.2. ЕУ

У оквирима пореског правног система ЕУ, правна извесност представља један од темељних принципа.[129] Правна извесност је, такође, била део дискусије у вези са побољшањем ПДВ система ЕУ у циљу борбе против незаконите пореске евазије,[130] као и један од принципа коришћен за дефинисање имплементационих мера за услуге за које се сматра да су пружене електронским путем.[131]

Извесност и једноставност представљају део стратегије ЕУ у вези са ПДВ. Заузет је став да, у циљу постизања што већег степена униформисаности у примени права ЕУ у земљама које су њене чланице, важан корак представља поједностављивање постојећих правила.[132]

Препознајући значај дигиталне економије у трансформацији начина интеракције, потрошње и вршења делатности, као и добробити које она доноси друштву, а како би се осигурала пореска извесност за пословне инвестиције и како би се спречило нарушавање конкуренције или настајање правних празнина на јединственом тржишту, Европска комисија предложила је свеобухватно решење у вези са дигиталном економијом, чији је приоритет, између осталог, и повећање праведности и извесности.[133]

---

[129] Вид.: Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market ('Directive on electronic commerce') *Official Journal L 178*, преамбула, чл. 7, као и Directive 2006/123/EC of the European Parliament and of the Council of 12 December 2006 on services in the internal market, *Official Journal L 376/36*, преамбула, чл. 5.

[130] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM (2006) 254 final, Brussels 2006, 9.

[131] Вид.: Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, *Official Journal L 288/1*, преамбула, чл. 8. Напомена: Имплементациону уредбу број 1777/2005 заменила је Имплементациона уредба број 282/2011.

[132] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: A strategy to improve the operation of the vat system withinthe context of the internal market*, COM (2000) 348 final, Brussels 2000, 5-13.

[133] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, COM (2018) 146 final, Brussels 2018, 1-6.

Одсуство правне сигурности препознато је и као разлог због којег се привредна друштва, посебно мала и средња предузећа, често суочавају са додатним трошковима када прекогранично нуде дигитални садржај или дигиталне услуге. Као један од начина решавања ових и осталих препознатих проблема, наводи се потпуна усклађеност неких кључних регулаторних аспеката, што би знатно повећало правну сигурност како за потрошаче, тако и за привредна друштва.[134]

ЕСП се у својој пракси, такође, у одређеним случајевима, позива на принцип правне сигурности. Погледајмо неке од случајева као илустрацију начина на који ЕСП интерпретира начело правне сигурности.

У случају *Cussens and Others*, неколико физичких лица били су сувласници зоне развоја у оквиру које су изградили 15 кућа за одмор ради продаје. Пре него што су започели продају, извршили су неколико трансакција са повезаним друштвом, са којим су такође закључили два уговора и то, са једне стране, уговор о закупу којим су наведене непокретности дате у закуп на период од 20 година и један месец и, са друге стране, уговор о закупу који предвиђа да повезано лице те исте некретнине даје назад у закуп истим физичким лицима на период од две године. Убрзо након тога, оба уговора била су раскинута, због чега су наведена физичка лица поново стекла пуно право својине на предметним некретнинама и продала их трећим лицима, која су над њима стекла право својине. На те продаје трећим лицима се, на основу националних правила, не обрачунава никакав ПДВ јер су некретнине о којима је реч претходно биле ПДВ опорезоване у оквиру прве испоруке извршене у склопу дугорочног најма. Према националном пропису, ПДВ се у овом случају обрачунава само на дугорочни најам. Пореска управа је својим решењем затражила да се плати додатни ПДВ у вези са продајом предметних непокретности трећим лицима. Решење је донето са образложењем да су уговори којима су предметне непокретности продате трећим лицима вештачки створили ситуацију прве испоруке[135], а са циљем избегавања опорезивања каснијих продаја, због чега ту испоруку није ни требало узимати у обзир приликом утврђивања ПДВ. Одлучујући у овом случају, ЕСП је заузео став да начело забране злоупотребе права треба тумачити да се оно, независно од националне мере којом се оно спроводи у оквиру националног правног поретка, може применити како би се одбило изузимање од ПДВ трансакције попут продаје непокретности на овакав начин, при чему се то не противи начелу правне сигурности.[136]

ПДВ третман промета непокретности био је предмет разматрања и у случају *Salomie and Oltean*. Током 2007. године, одређени број физичких лица удружио се ради реализације пројекта изградње и продаје четири објекта. То удружење није имало правни субјективитет, нити је било пријављено и идентификовано као ПДВ обвезник. У току 2008. и 2009. године, од 132 изграђена стана продато је 122, као и 23 паркинг места, а да притом није обрачунат ПДВ. Након спроведене контроле током 2010. године, Пореска управа утврдила је да ове радње представљају трајну привредну делатност, те да је због тога на те трансакције требало да буде обрачунат ПДВ, јер је остварени укупни промет био преко прага за евидентирање у ПДВ систем. Сходно томе,

---

[134] Вид.: Directive (EU) 2019/770 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2019 on certain aspects concerning contracts for the supply of digital content and digital services (Text with EEA relevance.), *Official Journal L 136/1 of 22.5.2019*, преамбула, чл. 4 и чл. 6.

[135] У овом случају можемо да уочимо и примену начела фактицитета у пракси, по којем се трансакције опорезују према својој економској суштини, а не према правној форми. Основ за опорезивање је у овом случају био дисимуловани правни посао купопродаје непокретности, док је као симуловани правни посао означен уговор о дугорочном закупу. Вид.: Д. Поповић (2013), 49-56.

[136] Вид.: ЕСП, случај *C-251/16 Cussens and Others.*

Пореска управа је и затражила плаћање дугованог ПДВ, као и плаћање затезних камата. Одлучујући у овом случају, ЕСП је био става да начело правне сигурности није противно томе да у оваквим околностима Пореска управа, након извршене контроле, одлучи да трансакције подвргне обрачуну ПДВ и затражи плаћање затезних камата, под условом да се та одлука заснива на јасним и прецизним правилима и да пракса Пореске управе није била таква да би код опрезног и добро обавештеног привредног субјекта могла да створи слику о непримени ПДВ на такве трансакције.[137]

Занимљив је, илустрације ради, и начин на који је начело правне сигурности тумачено од стране ЕСП у случају *SC Fatorie SRL*. Два привредна друштва су, током 2007. године, закључила оквирни уговор чији су предмет били грађевински радови и модернизација фарме свиња. Радови су окончани током 2008. године, након чега је добављач издао рачун на целокупни износ извршених радова и у рачуну исказао ПДВ. Купац је исказани ПДВ платио, након чега је поднео захтев за повраћај ПДВ који је најпре био одобрен. Међутим, након извршене друге пореске контроле, током 2009. године, Пореска управа доноси решење којим се потражује назад већ враћени ПДВ увећан за накнаду због кашњења, уз образложење да, у време када је извршен овај промет, одређена пореска правила нису била испоштована. Показало се, према подацима који су достављени Суду, да је добављач у стечају и да није платио ПДВ који је њему платио купац на основу издатог рачуна. Одлучујући у овом случају, ЕСП је заузео став да начело правне сигурности није противно устаљеној националној пореској пракси која се састоји у опозиву, а у оквиру рокова за застаревање, одлуке којом је пореском обвезнику признато право на одбитак ПДВ, а којом се, након нове контроле, тражи повраћај тог пореза увећаног за накнаду за кашњење.[138]

Из свега изложеног можемо да видимо да се принцип правне извесности, са једне стране, користи као основ приликом обликовања ПДВ система у оквиру ЕУ, док, са друге стране, можемо да приметимо његово коришћење и у ставовима заузетим од стране ЕСП. Насупрот принципу правне извесности, а на основу спроведеног истраживања судске праксе ЕСП, нисмо уочили случај који је разматран испред овог Суда, а у којем се користи принцип једноставности у оквиру аргументације коришћене приликом одлучивања. Међутим, за разлику од праксе ЕСП, принцип једноставности препознат је од стране креатора пореске политике ЕУ као начин за спровођење што већег степена хармонизације пореских система земаља чланица.

2.1.3.3. Србија

Значај правне сигурности у области опорезивања препознат је од стране Фискалног савета Републике Србије као један од фактора привредног раста. Фискални савет Републике Србије заузео је став да правна несигурност, заједно са незавидним стањем у којем се налази српски институционални оквир (посебно у области опорезивања, односно незавидно стање Пореске управе Републике Србије), не омогућавају да се у потпуности реализује потенцијални привредни раст земље. Наиме, емпиријска анализа коју је спровео Фискални савет Републике Србије показује да највећи утицај на успоравање привредног раста Србије (скоро 1 процентни поен) имају корупција и заостајање по питању владавине права. У истраживању се показује да привредни раст европских земаља, поред ефекта сустизања, зависи и од физичког капитала

[137] Вид.: ЕСП, случај *C-183/14 Salomie and Oltean.*

[138] Вид.: ЕСП, случај *C-424/12 SC Fatorie SRL.*

(инвестиције), људског капитала (образовање) и квалитета институција (корупција и владавина права). Што је нека земља лошије позиционирана по овим параметрима, то је њен привредни раст нижи. Даље се наводи да је Србија по свим поменутим индикаторима при самом зачељу међу европским земљама и да управо наведени фактори утичу на успоравање привредног раста Србије између 1,5 и 2 процентна поена, односно управо онолико колико Србија подбацује у привредном расту.[139]

Додатно се наводи и да релевантна истраживања показују да Србија има изузетно изражену корупцију и низак степен владавине права. У истраживању Светске банке (*World Governance Indicators–WGI*) које мери различите параметре квалитета институција, Србија је једна од ретких европских земаља која је по степену владавине права и висини корупције у 2017. години била у негативној зони са оценом -0,28 (на скали од -2,5 до +2,5). Са друге стране, земље у окружењу Србије (Бугарска, Румунија, Мађарска и Хрватска) много су боље оцењене од Србије (имају просечну оцену +0,16), док просек свих 11 земаља Централне и Источне Европе износи +0,56. Сличне, негативне оцене корупције и владавине права у Србији дају и друга релевантна међународна истраживања. Прорачун који је Фискални савет Републике Србије направио показује да би Србија убрзала привредни раст за око 0,5 процентних поена годишње ако би се индикатори корупције и владавине права у Србији побољшали само до нивоа суседних земаља (просек Бугарске, Румуније, Мађарске и Хрватске) које су, по овим параметрима, међу најлошије оцењеним земљама ЕУ.[140]

Додатна истраживања, спроведена током 2019. године, потврђују да порески обвезници у Републици Србији далеко више препознају правну несигурност и однос пореских органа као проблем од самог пореског оптерећења. Ако се овоме дода свеопште изражено неповерење у српске судове када је у питању пореска материја, долазимо до додатне потврде да су налази Фискалног савета Републике Србије у великој мери основани и да је управо у области правне сигурности потребно тражити и пореске мере за побољшање пословног окружења у Републици Србији. Може се такође рећи и да се правна сигурност перципира као вредност коју обвезници препознају да води прихватљивијем пореском оптерећењу и смањењу трошкова испуњавања пореских обавеза.[141]

Наводимо неке мере које би позитивно деловале на уочене проблеме правне сигурности из области опорезивања у Републици Србији:

- увођење гарантног акта у пореску материју;
- увођење специјализованог пореског одељења у оквиру Управног суда;
- суспензивно дејство жалбе у случају да је пореска обавеза утврђена применом начела фактицитета из чл. 9 ЗПППА.[142]

---

[139] Вид.: П. Петровић, Д. Брчеревић, М. Глигорић, Зашто привредни раст Србије заостаје?, Фискални савет Републике Србије, *http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS-Radni-dokument-2019-01.pdf*, 3. јануар 2021, 3.

[140] *Ibid.,* 4.

[141] Подршка Европске уније побољшању пословног окружења, Студија о пореском оптерећењу привредних субјеката у Републици Србији, *https://preduzetnistvo.gov.rs/wp-content/uploads/2020/03/Studija-o-poreskom-opterecenju.pdf*, 3. јануар 2021, 6.

[142] *Ibid.*, 7. Анализа самих мера превазилази оквире теме којом се овде бавимо, тако да овом приликом нећемо детаљније анализирати предлоге појединачних мера.

Видели смо већ да је један од захтева принципа извесности и једноставности да пореска правила треба да буду јасна и једноставна за разумевање. Као пример одступања од наведених захтева свакако можемо да наведемо правила која се односе на достављање Прегледа обрачуна ПДВ уз пореску пријаву за ПДВ.[143] Наиме, и пре саме примене захтева за допуном пореске пријаве за ПДВ, појавио се велики број недоумица и оперативних проблема, што је довело до одлагања примене самог Правилника неколико пута. Велики број података[144] који се захтева у самом прегледу обрачуна ПДВ, поред правне неизвесности, условио је и додатне трошкове прилагођавања апликација које порески обвезници користе, што је последично изазвало додатне трошкове које, свакако, можемо да окарактеришемо као супротне захтевима које намеће принцип ефикасности. Због уочених проблема и настале правне несигурности, било је предвиђено да, у периоду од 1. јула 2018. године до 30. јуна 2019. године, у поступцима провере правилности исказивања података у Обрасцу ПОПДВ надлежни порески орган не узима у обзир погрешно исказане податке који не утичу на износ пореске обавезе.[145]

2.1.3.4. Доктрина

Једноставан порески систем олакшава како појединцима, тако и привредним друштвима разумевање својих права и обавеза. Резултат тога је већа вероватноћа да ће привредна друштва доносити оптималне одлуке и реаговати у складу са намерама које је законодавац имао приликом дефинисања конкретних правила. Са друге стране, комплексност доприноси условима за агресивно пореско планирање, што за последицу може да има значајне губитке за економију.[146]

Употреба технологије препозната је као један од могућих начина за остваривање принципа једноставности. Коришћењем решења која се развојем технологије нуде могу се умањити како трошкови усклађености, тако и административни трошкови, а што је све у складу са начелом ефикасности.[147]

Чак и ако бисмо хтели да једноставност ограничимо на то да правила буду једноставна за разумевање, то би био тежак задатак. Правила која регулишу опорезивање електронске трговине одличан су пример за проблеме превођења сложених трансакција у једноставна правила, јер ће правила нужно следити природу трансакције. Она су често толико сложена да је тешко уверити се чак у њихову извесност, а камоли једноставност. Пожељно је, стога, да правила јасно буду осмишљена, уз коришћење једноставног језика. То ће додатно допринети и извесности. Чак и тада, правила ће тек временом постати извесна, након њиховог тумачења и примене. Током периода промена, пошто су правила прилагођена да регулишу трансакције на које се односе,

---

[143] Вид.: чл. 46, ст. 1 ЗПДВ.

[144] Образац ПОПДВ има укупно 155 поља, што га чини прилично обимним и, самим тим, веома подложним разним грешкама. Мишљења смо да је све наведеноу супротности са принципом извесности и једноставности.

[145] Вид.: чл. 23 Правилника о изменама и допунама Правилника о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ и о облику и садржини прегледа обрачуна ПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 48/2018.

[146] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 20.

[147] Вид.: OECD, *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, the 2003 Report*, OECD Publishing, Paris 2003, 23.

неизбежно је да ће изгледати као сложена. Она ће бити нова и постојаће различита тумачења њиховог значења.[148]

Видели смо да принцип неутралности, у идеалном случају, захтева да сав промет добара и услуга, без изузетка буде опорезован. Са друге стране, инсистирање на оваквом ставу водило би стварању све више комплексног, уместо једноставног ПДВ система. Због свега овога, односно због тешкоћа које са јављају приликом администрирања одређених врста услуга (као што су финансијске услуге) у пракси се одустаје од начела неутралности зарад постизања једноставности ПДВ система. Даље, комплексности ПДВ система свакако доприноси и постојање више пореских стопа у исто време, па је тако, у појединим земљама забележено чак шест или више пореских стопа истовремено. Све ово за резултат је имало нејасноће, изузетну административну сложеност, као и тржишне дисторзије. Препознавање оваквих проблема довело је до тога да се у пракси одустане од комплексности пореских стопа.[149]

Приликом креирања и обликовања ПДВ система потребно је, свакако, узети у обзир како његову извесност тако и једноставност. Иако ће овако креиран систем бити у сагласности са принципом ефикасности због нижих трошкова које ће проузроковати, потребно је водити рачуна да спроведена поједностављења не буду у супротности са начелом неутралности. Односно, колико год поједностављења ПДВ система била пожељна, од момента када почну да производе негативне ефекте, свако даље поједностављење имало би за последицу да трошкови који из њега проистичу надмаше користи. Оптималан ПДВ систем се, свакако, налази негде у спектру који је између апсолутно једноставног и идеално неутралног ПДВ система.

2.1.4. Принцип ефективног и правичног опорезивања

2.1.4.1. ОЕЦД

„Опорезивање треба да произведе одговарајући износ пореза у право време. Могућност законите и незаконите пореске евазије треба умањити што је могуће више, при чему мере против евазионог понашања треба да буду пропорционалне одговарајућим ризицима.“[150]

У фокусу овог принципа су:

- одговарајући износ и правовременост пореза;
- захтев за што је могуће мањом пореском евазијом;
- пропорционалност антиевазионих мера ризицима на које се оне односе.

Опорезивање треба за последицу да има прави износ пореза у правом тренутку, избегавајући притом могућност за двоструко опорезивање и ненамерно неопорезивање. Уз то, потребно је умањити и потенцијал за утају и избегавање плаћања пореза. На основу закључака одржаних дискусија, заузет је став да, ако постоји класа пореских обвезника који су само формални порески обвезници али им пореска обавеза никада не доспева на наплату због немогућности да

[148] Вид.: C. Alley, D. Bentley, 598.

[149] Вид.: D. Williams, “Value - Added Tax”, *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), Volume I, International Monetary Fund, Washington D.C. 1996, 213.

[150] Оквирни услови опорезивања из Отаве, 4.

се наплата спроведе, онда лица која плаћају порез могу исти да виде као неправедан и неефикасан. Због свега тога, практична примењивост пореских правила је од изузетног значаја за креаторе пореске политике. Додатно, будући да утиче на наплативост и административност пореза, могућност наплате пореза је од пресудног значаја за осигурање ефикасности пореског система.[151]

2.1.4.2. ЕУ

Ефективност и правичност обично се не користе као један кохерентан принцип, већ су пре сами по себи комплексни и потребно их је довести у везу не само са врстом пореза на који се односе, него и у односу на коју врсту ефективности и правичности се оцењују. Правичност се може довести у везу како са принципом корисности[152] (енг. *benefit principle*) тако и са ефективношћу. Оба наведена приступа могу се пронаћи у оквиру ПДВ система ЕУ.

У наведеном контексту, ефективност се односи на обавезу земаља чланица ЕУ да осигурају ефективно извршавање права ЕУ у оквиру свог законодавства, администрације и надлежности. Такође, земље чланице ЕУ морају да осигурају и ефективне правне лекове у сврху остваривања права која се користе пред пореском управом и судовима, као и да примене право ЕУ на начин на који се оно тумачи у оквиру одлука ЕСП.[153]

Правичност, уколико се односи на принцип корисности, може да се односи на правичност између земаља чланица у подели пореске основице у оквиру унутрашњег тржишта.[154] Правичност, такође, може да се односи на једнаки третман крајњих потрошача, јер они у крајњој линији и сносе порез. Осигуравањем да ће потрошачи да сносе терет пореза и да имају користи од онога што су одлучили да купе, може се тврдити да ће се поштовати одређени степен правичности.[155]

Принцип ефективности коришћен је у случајевима о којима је одлучивао ЕСП. Погледајмо неке од случајева како бисмо илустровали начин на који се овај принцип интерпретира од стране ЕСП.

У случају *Nestrade SA*, друштво које има седиште у Швајцарској и које је швајцарски порески резидент вршило је трансакције у Шпанији на које се обрачунава ПДВ. Исто друштво је од шпанске пореске управе затражило повраћај претходно плаћеног ПДВ на испоручену робу од стране добављача из Шпаније. За целокупно тражени повраћај ПДВ шпанска Пореска управа је затражила да јој буду достављени сви рачуни који одговарају стварно извршеним трансакцијама, јер су првобитно достављени рачуни имали холандски уместо швајцарског ПДВ броја друштва купца. Због тога је пореска управа и дала рок од десет дана за достављање

---

[151] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 20.

[152] Вид.: J. G. Head, "Tax Fairness Principles: A Conceptual, Historical and Practical Review", *Australian Tax Forum,* Volume 9 (1992), 70.

[153] Вид.: M. Helminen, *EU Tax Law: Direct Taxation 2019*, IBFD, Amsterdam 2019, 15.

[154] Вид.: Opinion of the Economic and Social Committee on the 'Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee "Electronic commerce and indirect taxation"', *OJ C407*, 28.12.1998.

[155] M. N. Rothbard, *Man, Economy, and State with Power and Market - Scholars Edition*, Ludwig von Mises Institute, Auburn 2009, 1236-1240.

коригованих рачуна. На тај захтев није одговорено у року и на основу тога је пореска управа одбила да изврши захтевани повраћај ПДВ са образложењем да не може да утврди оправданост захтева. Пошто на решење није поднета жалба, оно је постало правоснажно. Након тога, друштво којем је одбијено право на повраћај ПДВ је поново затражило од Пореске управе повраћај ПДВ и том приликом је доставило кориговану документацију. Без обзира на то што је овог пута достављена исправна документација, Пореска управа је поново одбила да изврши повраћај ПДВ због чињенице да је тај захтев већ одбијен решењем које је постало правоснажно. У вези са овом ситуацијом ЕСП је заузео став да одредбе директиве *86/560/EEC*[156] о усклађивању законодавстава земаља чланица у вези са поступцима за повраћај ПДВ пореским обвезницима који немају седиште на подручју ЕУ треба да се тумаче на начин да им се не противи то да земља чланица временски ограничи могућност исправљања погрешних рачуна, на пример исправљањем идентификационог броја за ПДВ, ради остваривања права на повраћај ПДВ, док год се поштују начела еквивалентности и ефективности.[157]

Упоредо коришћење принципа ефективности и неутралности у пракси ЕСП можемо видети у оквиру случаја *Zabrus Siret SRL*. Наиме, румунско привредно друштво било је предмет пореске контроле, које је, након окончане контроле, поднело пореску пријаву у којој је, на основу извршених исправки обрачуна, тражило повраћај ПДВ који се односи на период који је био предмет контроле од стране Пореске управе. Пореска управа одбила је да одобри тражени повраћај ПДВ уз образложење да се тражени износ односи на трансакције обављене током пореског периода које је већ било предмет пореске контроле. Као аргумент за такав став наведено је да се, у складу са примењивим националним прописима о начелу јединства пореске контроле, противи захтевани повраћај ПДВ јер у односу на период који био предмет контроле није пронађена никаква неправилност у погледу обрачуна ПДВ, те због тога и није донет никакав акт у вези са мерама које би требало да предузме контролисано привредно друштво. У вези са овим случајем, ЕСП је заузео став да принципе пореске ефективности, неутралности и пропорционалности треба тумачити на начин да им се противи национални пропис којим се спречава да порески обвезник изврши такве исправке којима би остварио своје право на одбитак, само зато што се та исправка односи на период који је већ био предмет пореске контроле.[158]

Погледајмо и случај у вези са начином на који се принцип ефективности користи приликом разматрања од стране ЕСП захтева за повраћај ПДВ који је неосновано исказан у рачуну од стране издаваоца рачуна. Наиме, физичко лице је у поступку електронске јавне лицитације, која је организована од стране Пореске управе, купило преносиви хангар од друштва са ограниченом одговорношћу које је било извршни дужник за потраживања по основу пореза. Продавац о којем је реч издао је рачун на којем је био изказан ПДВ повезан са том трансакцијом, у складу са општим правилима. Након што је купац хангара платио цену постигнуту на јавној лицитацији, платио је ПДВ који је исказан на рачуну, а који је након тога плаћен и пореској управи од стране продавца. Пошто је купац након извршене трансакције у својој пореској пријави затражио повраћај ПДВ, Пореска управа је извршила контролу. Након спроведеног поступка контроле, Пореска управа утврдила је да нису била поштована посебна правила којима се уређује

---

[156] Вид.: Thirteenth Council Directive of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory (86/560/EEC), *OJ L 326/40*, 21.11.1986.

[157] Вид.: ЕСП, случај *C-562/17 Nestrade SA*.

[158] Вид.: ЕСП, случај *C-81/17 Zabrus Siret SRL.*

механизам обрнутог обрачуна ПДВ, према којем је купац, као лице које стиче имовину, био у обавези да обрачуна и плати ПДВ. Сходно томе, Пореска управа је решењем наложила купцу да плати ПДВ који није обрачунао, одбила његов захтев за повраћај ПДВ плаћен извршном дужнику и наложила да плати новчану казну.[159] Одлучујући у овом случају, ЕСП је заузео став да начела пореске ефективности, неутралности и пропорционалности треба тумачити на начин да им се не противи то да лице које стиче имовину буде лишено права на одбитак ПДВ који је неоправдано платило продавцу на основу рачуна издатог применом општих ПДВ правила, уместо примене правила о обрнутом обрачуну ПДВ, иако је притом продавац уплатио наведени ПДВ пореској управи. Став је овог суда и да та начела ипак захтевају да лице које стиче имовину има могућност подношења захтева за повраћај ПДВ директно Пореској управи, под условом да продавцу повраћај неоправдано обрачунатог ПДВ лицу које стиче имовину постане немогућ или претерано отежан, посебно у случају продавчеве несолвентности.[160]

Видимо, дакле, да се принцип ефективног и правичног опорезивања користи у оквиру ЕУ како за дефинисање правног оквира, тако и у раду ЕСП. Попут принципа неутралности, видели смо такође, да ЕСП у свом раду користи принцип ефективног опорезивања приликом аргументације за различита питања која се односе на ПДВ и која му се постављају.

2.1.4.3. Србија

У вези са захтевом да опорезивање треба да произведе одговарајући износ пореза у право време, у оквиру ЗПДВ применом правила којима се дефинише пореска основица, као и пореска стопа добија се одговарајући износ пореза.[161] Што се тиче захтева за правовременим опорезивањем, ЗПДВ предвиђа да пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

1. промет добара и услуга;
2. наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга;
3. издавање рачуна код услуга из чл. 5 ст. 3 тч. 1 ЗПДВ[162], услуга непосредно повезаних са тим услугама, као и услуга техничке подршке приликом коришћења софтвера, хардвера и друге опреме на одређени временски период;
4. настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавезе нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.[163]

---

[159] ПДВ правила у вези са прометом добара у оквиру извршног поступка која су предвиђена ЗПДВ практично су идентична. Наиме, чл. 10, ст. 1, тч. 4 предвиђа да је порески дужник и лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун искаже ПДВ, а да за то није имало обавезу у складу са ЗПДВ. Са друге стране, истим чланом, ст. 2, тч. 5, подтч. 3, предвиђа се да је порески дужник прималац добара или услуга, обвезник ПДВ, за промет извршен од стране другог обвезника ПДВ и то код промета добара или услуга над којима се спроводи извршење у извршном поступку у складу са законом. У овој ситуацији, све док извршни дужник не исправи погрешно обрачунати ПДВ на начин предвиђен чл. 44, ст. 1 и 2, купац неће имати право на одбитак претходног ПДВ, јер не испуњава услове прописане чл. 28 ЗПДВ.

[160] Вид.: ЕСП, случај *C-564/15 Tibor Farkas.*

[161] Вид.: чл. 17 – чл. 23 ЗПДВ.

[162] У питању је пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине

Што се тиче захтева да опорезивање, треба да произведе одговарајући износ пореза у право време, имајући у виду наведена правила из ЗПДВ и додатно посматрано кроз призму начела извесности и једноставности, мишљења смо да постојећа правила у великој мери испуњавају наведене захтеве. Међутим, размотримо и захтев да мере против евазионог понашања[164] треба да буду пропорционалне одговарајућим ризицима како би се што више умањиле могућности законите и незаконите пореске евазије.[165] У вези са тиме погледајмо начин на који се начело фактицитета[166] као опште антиабузивно правило користи у пракси.

У немалом броју случајева, на крају својих мишљења, Министарство финансија користи варијацију на тему следеће формулације: „Напомињемо да Пореска управа у сваком конкретном случају, сагласно начелу фактицитета прописаном одредбом чл. 9 ЗПППА, у поступку контроле утврђује све неопходне чињенице (на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника, као и других исправа и доказа) која су од утицаја на висину пореске обавезе.“[167] Оваквој формулацији свакако се најпре може замерити што се овако меша чл. 9 са чл. 4, ст. 3 ЗПППА[168], односно чл. 9 ЗПППА са чл. 8 ЗУП.[169] Даље, имајући у виду захтеве начела извесности, недоумице које на овакав начин формулисана мишљења остављају свакако нису у складу са овим приципом. У вези са недоумицима које се јављају, могу се очекивати и већи административни трошкови пореских обвезника по основу ангажовања додатних ресурса ради отклањања насталих нејасноћа. Ангажовање додатних ресурса проузрокује додатне трошкове, што опет, са своје стране, није у складу са принципом ефикасности.

Управни суд у више наврата доносио је различите пресуде по основу оспорених решења Пореске управе у којима се пореска обавеза утврђивала позивањем на чл. 9 ЗПППА. Тако је Управни суд оценио да је Пореска управа правилно поступила када је у образложењу решења којим се констатује да је претходни ПДВ неосновано коришћен због тога што је порески обвезник користио право на претходни порез, иако промета није било, јер се ради о симулованом правном послу из чл. 9 ЗПППА.[170]

Аргументе које Управни суд наводи у прилог тврдњи да се ради о симулованом послу можемо наћи у образложењу једне од пресуда које је тај суд донео: „Суд је ценио наводе истакнуте у тужби, па је нашао да су ти наводи неосновани и без утицаја на другачију оцену законитости оспореног решења. Ово због тога што тужилац у поступку контроле обрачунавања и исказивања

---

[163] Вид.: чл. 16 ЗПДВ.

[164] Мере против пореске евазије деле се на општа антиабузивна правила (енг. *general anti-abusive rules*) и посебна антиабузивна правила (енг. *specific anti-abusive rules*). Више о антиабузивним правилима вид.: Д. Босанкић, „Антиабузивна правила за спречавање пореске евазије коришћењем техника међународног пореског планирања“, *Право и привреда*, 10-12/2014, 154-167.

[165] На овом месту нећемо се детаљније бавити питањима у вези са самим појмом пореске евазије. Детаљније у вези са појмовима законита и незаконита евазија вид.: Д. Поповић (2013), 48-49.

[166] Вид.: чл. 9 ЗПППА.

[167] Вид.: Мишљење Министарства финансија, број 430-00-41/2017-04, од 3.3.2017. године.

[168] „Пореска управа је дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.“

[169] Вид.: Д. Поповић, С. Костић, Начело фактицитета у српском пореском праву, *http://www.sfd-ifa.rs/docs/SFD%20Nacelo%20fakticiteta-final_SVK(sredjeno).ppt*, 5. јануар 2021.

[170] Вид.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 16 У 15679/15 од 11.01.2018. године.

пореза на додату вредност, а самим тим и пореза на добит правних лица, како је то напред наведено, није доказао да је примио промет од лица које је исказивао као претходне обвезнике, на основу чега би евентуално остварио право на одбитак претходног пореза, а што јасно упућује на симуловани правни посао којим се избегава плаћање пореза, јер порески рачуни које је тужилац приказао код пријављивања и обрачунавања пореске обавезе пореза на додату вредност, нису били исправни, а што је потврдила и контрола извршена од стране првостепеног органа код тужиоца. Ово нарочито код чињенице да тужиочеви добављачи, као издаваоци рачуна, нису били доступни контроли, односно нису пријављивали промете, па како се радило о правним лицима која су избегавала плаћање пореске обавезе, те да им је одузет ПИБ, то није било пословног односа између тужиоца и његових добављача, а тиме није било ни доказа да су иста добра и услуге исказане у улазним рачунима испоручивали тужиоцу, и то добра и услуге за која су тужиоцу издати рачуни наведени у образложењу ожалбеног решења. *Због тога се исказани промети од стране тужиоца, оправдано сматрају симулованим правним послом*."[171]

Део образложења Управног суда којим се тужба против решења Пореске управе уважава и којим се оспорено решење поништава, а којим је такође пореска обавеза била утврђена позивањем на начело фактицитета дајемо у наставку: „Према туженом, *спорни рачуни, издати за разне врсте услуга, представљају симуловани правни посао којим се прикрива дисимуловани посао*, који се састоји у исплати дела обавезе за прибављање и плаћање лиценце за технолошки процес прераде руде литијума за који је требало издати рачуне. Међутим, по оцени суда, за овакво закључивање тужени не даје ваљане разлоге и не пружа доказе у образложењу оспореног решења, у смислу чл. 51, ст. 1, тч. 1 ЗПППА, по којем у пореском поступку терет доказа сноси Пореска управа – за чињенице на којима се заснива постојање пореске обавезе, нити овакав став туженог има потпору у списима достављеним уз одговор на тужбу. Околност да се првостепени орган није могао уверити да су фактурисани износи по спорним рачунима у корелацији са услугама наведеним у рачунима и да не постоји валидна евиденција која би потврдила да су ти рачуни веродостојни у смислу врсте и обима пружене услуге, према наводима из образложења оспореног решења, представља основ за оцену туженог да извршено плаћање има карактер ауторске накнаде. Имајући у виду да таква оцена туженог није поткрепљена доказима, суд налази да чињенично стање утврђено у поступку контроле не пружа поуздан основ за донету одлуку, па самим тим доводи у сумњу и примену материјалног права, због чега је у поновном поступку одлучивања по жалби тужиоца тужени дужан да ове неправилности отклони."[172]

Имајући у виду наведена становишта Пореске управе и Управног суда у вези са применом начела фактицитета као општег антиабузивног правила и на основу тога проистекле неусаглашености са ПДВ принципима, а не доведећи притом у питање неопходност постојања самог начела фактицитета, мишљења смо да би начело фактицитета требало да претрпи одређене измене. Редефинисање начела фактицитета требало би, између осталог, да уважи и ПДВ принципе како би измене које би биле начињене биле оптималне са аспекта ПДВ правила.

2.1.4.4. Доктрина

Попут принципа ефикасности и принцип ефективности се, једним својим делом, користи у оквиру економије. У том смислу, под ефективношћу се подразумева степен реализације циљева.

[171] Вид.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 20 У 2992/16, од 28.05.2018. године.

[172] Вид.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 24 У 15842/15, од 15.03.2018. године.

Односно, посматрано обједињено, ефективност значи радити праве ствари, а ефикасност значи радити на прави начин.[173]

У смислу опорезивања, ефективност такође може бити блиско повезана са ефикасношћу. Ефективност има можда јачи фокус на трошкове усклађености у вези са, примера ради, стварањем одговарајућег износа пореза у одговарајућем времену, у односу на ефикасност. У смислу стварања одговарајућег износа пореза у одговарајућем времену, постизање ефективности ће такође створити правичност.[174]

Већина савремених аутора принцип правичности изједначава са принципом равномерности.[175] У том смислу, правичном опорезивању могу се поставити два захтева. То су: захтев за хоризонталном и захтев за вертикалном правичношћу.[176]

Принцип хоризонталне правичности налаже да лица која имају исту економску снагу треба да плате исти порез. Проблем код примене овог принципа у пракси може да настане када се упоређују ситуације већег броја пореских обвезника чија је, примера ради, пореска основица иста, али се разлика јавља у одређеним детаљима. Са друге стране, принцип вертикалне правичности налаже да лица са већом економском снагом треба да плате већи порез од лица са мањом економском снагом. У овом случају проблем се јавља приликом избора између пропорционалног и прогресивног опорезивања.[177]

У међународном контексту, правичност може да буде угрожена постојањем штетних преференцијалних пореских режима (енг. *harmful preferential tax regime*). Њихово постојање може нарушити обрасце инвестирања и трговања. Такође, они представљају претњу како домаћим пореским системима, тако и општој структури међународног опорезивања. Овакви режими поткопавају правичност пореских система, проузрокују нежељено преваљивање дела пореског терета са дохотка на потрошњу, преваљивање дела пореског терета са капитала на рад и, последично томе, могу да имају негативан утицај на запосленост.[178]

Као закључак у вези са принципом ефективног и правичног опорезивања може се свакако рећи да оцена о томе да ли се неки порески систем може оценити као правичан, зависи од великог броја фактора као што су: друштвено-економски, политички, економска снага пореских обвезника, друштвена свест, висина пореске обавезе, начин на који се користе средства у оквиру јавне потрошње итд. Не само у различитом временском периоду, већ и у истом временском периоду али у различитом простору, у истом простору али од различитих пореских обвезника, један порески систем, као и мере пореске политике могу бити различито оцењени. Као правично

---

[173] Вид.: Ефикасност и ефективност предузећа, Економски факултет Универзитета у Београду, *www.ekof.bg.ac.rs › 2014/05 › 9.-Efikasnost-i-efektivnost-preduzeca.ppt*, 11. јануар 2020, 2-3.

[174] Вид.: P. Rendahl, 110.

[175] Вид.: Д. Поповић (1997), 294.

[176] Вид.: Б. Раичевић, *Јавне финансије,* Економски факултет, Београд, 2008, 119.

[177] Вид.: Д. Поповић (1997), 295-296.

[178] Вид.: OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris 1998, 70.

опорезивање може се оценити оно које већина у одређеној земљи у којој се оно врши сматра правичним.[179]

2.1.5. Принцип флексибилности

2.1.5.1. ОЕЦД

„Системи за опорезивање треба да буду флексибилни и динамични како би се осигурало њихово држање корака са технолошким и комерцијалним развојем.“[180]

Важно је, дакле, да је порески систем довољно динамичан и флексибилан да удовољи тренутним потребама прихода, а истовремено да се прилагођава променљивим потребама. То значи да би структуралне карактеристике система требало да буду трајне у променљивом контексту политике, а опет довољно флексибилне и динамичне да би владе могле да одговоре како је потребно да би одржале корак са технолошким и комерцијалним развојем, узимајући у обзир да ће будући развој често бити тежак за предвиђање.[181]

Приликом дефинисања пореских правила, опције би, дакле, требало да буду оцењене не само на основу тога да ли се баве пореским изазовима у тренутном окружењу, већ и колико год је то могуће, а имајући у виду тешкоће у предвиђању будућих кретања, на основу тога да ли се може очекивати да буду довољно флексибилне и динамичне за прилагођавање будућем комерцијалном и технолошком развоју.[182]

2.1.5.2. ЕУ

У оквиру ЕУ, принцип флексибилности може се посматрати са макро и микро нивоа. На макро нивоу флексибилност се огледа у могућности које се остављају земљама чланицама ЕУ за начине на који ће директиве да буду имплементиране, или у општим одступањима или изузецима. О мирко флексибилности може се говорити када се у оквиру конкретних регулатива не наводе општа одступања или изузеци, већ специфична одступања која су дозвољена појединачној, односно појединачним чланицама, од обавеза које се намећу. У том контексту постоје и тврдње да се у оквиру ЕУ парадигма очигледно мења од униформисаности и хармонизације ка флексибилности[183] и диференцијацији.[184]

---

[179] Б. Јелчић, *Финанцијско право и финацијска знаност,* Информатор, Загреб 1998, 174.

[180] Оквирни услови опорезивања из Отаве, 4.

[181] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 21.

[182] *Ibid.*, 135.

[183] Европска комисија је предложила нова правила како би се земљама чланицама омогућила већа флексибилност у одређивању стопа за ПДВ чиме би било створено боље пореско окружење у оквиру којег би мала и средња предузећа могла да напредују. Ови предлози представљају корак ка преуређивању правила о ПДВ, као и стварању јединственог ПДВ простора у оквиру ЕУ у циљу значајног смањења губитка који у ЕУ годишње износи око 50 милијарди евра, а који се јавља као последица незаконите евазије ПДВ. Предложена правила би требало да, поред подршке пословању, осигурају и јавне приходе. Вид.: VAT: More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses, *https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_185*, 17. јануар 2020.

Захтев за хармонизацијом, између осталог, и законодавства из области ПДВ земаља чланица ЕУ, у мери у којој је такво усклађивање потребно да би се осигурало успостављање и фукнционисање унутрашњег тржишта и избегло нарушавање конкуренције представља ипак један од основа за разматрање и дефинисање пореске политике у оквиру ЕУ.[185] Један од начина за реализацију наведеног захтева свакако представља и давање на значају коришћења меких законских мера (енг. *soft law measures*) од стране земаља чланица ЕУ.[186] На овакав начин свакако се постиже флексибилност из разлога што је овакве мере много лакше изменити него што су акти попут директива ЕУ.

У циљу креирања ПДВ система у оквиру ЕУ, који ће бити флексибилан и у стању да одговори на будуће изазове, покренуто је више иницијатива. На овом месту даћемо преглед најважнијих, које се односе на опорезивање у оквиру дигиталне економије.

Европска комисија је, 7. априла 2016. године, усвојила Акциони план о ПДВ (енг. *Action Plan on VAT*) у циљу стварања јединственог ПДВ простора у оквиру ЕУ, у којем се, између осталог, наводи да је постојећи ПДВ систем за прекограничну електронску трговину комплексан и да за последицу има додатне трошкове како за земље чланице тако и за пословне субјекте. То за последицу има да су пословни субјекти ван ЕУ у конкурентској предности јер могу да врше испоруке крајњим потрошачима у оквиру ЕУ без обрачунатог ПДВ, по основу увоза пошиљки мале вредности, чији се број процењивао на близу 150 милиона током 2015. године.[187]

У оквиру ПДВ пакета за јединствено дигитално тржиште, који је усвојен 1. децембра 2016. године, постављени су циљеви модернизације ПДВ за прекограничну електронску трговину. Предлозима у оквиру овог пакета се настоји да се смање трошкови у вези са усклађеношћу са ПДВ који настају приликом прекограничне продаје, да се олакша прекогранична трговина, да се осигура фер конкуренција за пословне субјекте који су пореклом из земаља чланица ЕУ, као и да се реше специфичне ситуације у вези са књигама у електронском формату, а које се не опорезују по нижим стопама. Један од важних циљева овог пакета је окончање такозваних „рингишпил“[188] трансакција. Такође, као циљ се постављају и нова ПДВ правила која би требало да буду једноставнија и доследнија, увођење новог и дефинитивно јединственог ПДВ простора у оквиру ЕУ.[189]

Европска комисија је предложила да се доношење одговарајуће регулативе у вези са овим пакетом спроведе у оквиру две фазе. У оквиру прве фазе, мере које су ступиле на снагу 2015.

---

[184] Вид.: R. de La Feria, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD, Amsterdam 2009, 37.

[185] Вид.: чл. 113, Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union - Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union - Protocols - Annexes - Declarations annexed to the Final Act of the Intergovernmental Conference which adopted the Treaty of Lisbon, signed on 13 December 2007 - Tables of equivalences, *OJ C 326*, 26.10.2012.

[186] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead,* /* COM/2001/0260 final */, Brussels 2001, чл 4.3.

[187] Вид.: European Commission, *Communication from The Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT towards a single EU VAT area - Time to decide*, COM (2016) 148 final, Brussels 2006, 5.

[188] Више о „рингишпил“ трансакцијама вид.: М. Милошевић, 86.

[189] Вид.: General tax policy, *http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy*, 17. јануар 2020.

године обухватају телекомуникационе услуге, затим услуге радијског и телевизијског емитовања, као и електронске услуге. У оквиру друге фазе, током 2017. године, усвојене су мере које укључују нова правила за продају робе на даљину, као и било које услуге пружене крајњем кориснику у ЕУ. Наведене мере се, такође, називају и ПДВ пакет за електронску трговину (енг. *the VAT e-commerce package*). Потпуна имплементација ових правила почиње 1. јануара 2021. године.[190]

Иако у пракси ЕСП нисмо пронашли случајеве у вези са којим се у оквиру аргументација користи принцип флексибилности[191], видимо да ПДВ систем у оквиру ЕУ одликује одређени степен динамичности, односно флексибилности у смислу измена које се врше. Креатори пореске политике у оквиру ЕУ, полазећи од постојећих и антиципираних специфичности пословних модела, а имајући на уму велики број фактора који утичу на ПДВ и на које ПДВ утиче, теже ка стварању таквог ПДВ система који ће бити у стању да одговори како на тренутно познате карактеристике пословних модела, тако и на њихов пројектовани и очекивани будући развој. На основу усвојених пакета мера и плана за њихово спровођење, свакако се у будућности може очекивати доношење мера у оквиру ЕУ које ће за последицу имати даље измене постојећих ПДВ правила.

2.1.5.3. Србија

Полазећи од захтева које принцип флексибилности, дефинисан од стране ОЕЦД, треба да испуни, а који се односе на дигитални сектор економије, у окрвиру ЗПДВ су покривене следеће технолошке области:

- услуге телекомуникација;
- услуге радијског и телевизијског емитовања;
- услуге пружене електронским путем.[192]

Услугама телекомуникација, у смислу ЗПДВ, сматрају се услуге које се односе на пренос, емитовање или пријем сигнала, речи, слика и звукова или информација било које врсте путем жице, радија, оптичких или других електромагнетних система, укључујући и с тим повезан

---

[190] Вид.: Modernising VAT for cross-border e-commerce, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en,* 17. јануар 2020.

[191] Мишљења смо да принципу флексибилности и није место у оквиру судске аргументације. Ради се пре о принципу којим би требало да се руководе креатори пореске политике приликом дефинисања пореских правила, која би била у функцији антиципиране динамике, односно будућег развоја окружења у оквиру којег послују порески обвезници. Порески систем би, дакле, са једне стране требало да буде довољно флексибилан у смислу његове могућности да буде мењан, док би, са друге стране, важећа правила требало да буду дефинисана на довољно општи начин како би могла да покрију не само тренутне, већ и будуће специфичности окружења у оквиру којег порески обвезници обављају своју делатност, јер превише честе измене пореских правила, саме по себи не би биле у складу са принципом ефикасности, због повећања трошкова усклађености и административних трошкова, који би били проузрокавани честим изменама пореских правила. Потребно је, дакле, имати избалансирани приступ у примени принципа флексибилности и сагледати све позитивне и негативне ефекте који могу да настану приликом инсистирања на флексибилном пореском систему.

[192] Вид.: чл. 12, ст. 6, тч. 7, подтч. 10-12 ЗПДВ. Исте врсте услуге препознате су и у оквиру Директиве 2006/112/*EC.* Упор.: чл. 56, ст. 1, тч. и, тч. ј, тч. к. Директиве 2006/112/*EC.*

пренос или уступање права коришћења капацитета за такав пренос, емитовање или пријем, као и услуге омогућавања приступа глобалним информационим мрежама.[193]

Шта се сматра услугама радијског и телевизијског емитовања одговарајућим подзаконским актом додатно се не спецификује.[194]

Услугама пруженим електронским путем, у смислу ЗПДВ, сматрају се услуге које су пружене посредством интернета или електронске мреже, чије је пружање аутоматизовано уз минимално људско ангажовање и које не би било могуће без постојања информационе технологије, а нарочито:

- испорука веб страна, чување и одржавање веб страна;
- испорука програма и њихово ажурирање, даљинско одржавање програма и рачунарске опреме;
- испорука слика, текстова и информација и омогућавање приступа базама података, као и архивирања база података;
- испорука аудио и видео записа, као и испорука игара, укључујући и игре на срећу;
- испорука политичких, културних, уметничких, спортских, научних, образовних и забавних емисија и догађаја, у току или након снимања;
- услуге из области учења на даљину.

Услугама пруженим електронским путем не сматра се испорука дневних новина и монографских и серијских публикација. Додатно, ако пружалац и прималац услуга комуницирају путем електронске поште, та комуникација не сматра се прометом услуга пружених електронским путем.[195]

Имајући у виду технологије које се тренутно користе у оквиру дигиталног сектора, мишљења смо да ЗПДВ у великој мери одговара захтевима које пред њега поставља принцип флексибилности. Са аспекта технолошког развоја, може се, дакле, рећи да је ЗПДВ у приличној мери флексибилан и да је њиме покривен највећи део дигиталних технологија које се користе. Међутим, имајући у виду чињеницу да су одредбе ЗПДВ које се односе на дигитални сектор у великој мери практично преузете из Директива 2006/112/*EC,* можемо рећи да је са те стране ЗПДВ у великој мери нефлексибилан, јер су на такав начин дефинисане правне норме пре одраз интереса за усклађивањем са пореским правилима ЕУ, него што су одраз начина испуњавања захтева које поставља принцип флексибилности. Изнета вредносна оцена сама по себи није негативна. Уколико пођемо од претпоставке да је и сама Директива 2006/112/*EC* у значајној мери усклађена са тренутним технолошким нивоом развоја, да у себи има уграђене механизме који би требало да обезбеде додатну флексибилност[196], као и да Србија као земља која

---

[193] Вид.: чл. 36 Правилника о ПДВ. Дефиниција услуга телекомуникација практично је преузета из Директиве 2006/112/*EC*. Упор.: чл. 24, ст. 2 Директиве 2006/112/*EC.*

[194] У оквиру Директиве 2006/112/*EC* такође се додатно не спецификује шта се сматра услугама радијског и телевизијског емитовања. Услуге радијског и телевизијског емитовања специфициране су, међутим, у оквиру Имплементационе уредбе број 282/2011. Вид.: део 4.3.3. Услуге радијског и телевизијског емитовања.

[195] Вид.: чл. 37 Правилника о ПДВ. И у овом случају можемо да уочимо да је дефиниција услуга пружених електронским путем преузета практично из Директиве 2006/112/*EC.* Упор.: Прилог II Директиве 2006/112/*EC.*

[196] У оквиру тч. 57 Преамбуле Директиве 2006/112/*EC* наводи се да је пожељно да одредбе које се односе на радијско и телевизијско емитовање и одређене услуге које се испоручују електронским путем буду донете на привременој основи, те да се у кратком року спроведе њихово *преиспитивање у светлу стечених искустава*.

претендује да буде чланица ЕУ има обавезу усклађивања, између осталог и пореског законодавства са ЕУ, можемо да закључимо да се преузимањем наведених одредби остварује двоструки циљ. Са једне стране постиже се флексибилност ПДВ правила у односу на ниво тренутног технолошког развоја, док се са друге стране врши хармонизација са пореским правилима које важе у ЕУ.

2.1.5.4. Доктрина

Као што смо већ видели, постоји више начина за вршење електронске трговине путем различитих медија. Технологија се рапидно развија, а упоредо са тим развојем развијају се и начини на које се обављају делатности, као и начини на које се долази до нових купаца. Да би се дошло до законских решења за опорезивање електронске трговине, циљ креатора пореске политике не може да буде дефинисање правила за опорезивање трансакција какве данас познајемо, већ пре да се поред постојећих трансакција антиципирају и будуће чије би специфичности такође требало да буду обухваћене током процеса креирања пореских правила.[197]

У оквиру доктрине, флексибилност се ретко посебно разматра. Често се доводи у везу са другим овде разматраним принципима. Тако, примера ради, флексибилност у смислу измене пореских правила би требало да буде таква да се правила која се мењају или тамо где је потребно прилагођавају буду таква да се учињеним изменама осигура да трансакције обављене електронским путем буду опорезоване на исти начин као и друге врсте трансакције, чиме се чува неутралност ПДВ правила. Даље, сугерише се да порески систем мора бити довољно флексибилан да би могао изаћи на крај са променљивим потребама и тежњама различитих јурисдикција. Подразумевана флексибилност у овом смислу треба да буде интегрални део система који доприноси његовој ефикасности.[198]

Фокусирање искључиво на промене које са собом носи технолошки развој може да има немале ризике на будуће промене у вези са опорезивањем. Наиме, иако је неспорно да је технолошки развој сам по себи утицао на пословно окружење, може се рећи да је електронска трговина данас постала трговина као таква (енг. *e-commerce is now more about commerce than "e"*). На раст трговине, а посебно на значајан раст услуга пружених прекогранично, не утиче само електронска трговина већ и мноштво других фактора, као што су све већа глобализација, побољшани приступ тржиштима, дерегулација и иницијативе за приватизацију заједно са развијањем стратегија тржишних учесника. Због свега тога је, приликом дефинисања пореских правила, поред специфичности очекиваних нових модела пословања насталих на темељима технолошких промена, потребно да се антиципирају и промене у постојећим пословним моделима, који временом такође еволуирају и прилагођавају се актуелним условима пословања.[199]

---

[197] Вид.: P. Rendahl, 115.

[198] Вид.: C. Alley, D. Bentley, 602-603.

[199] Вид.: OECD, *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, the 2003 Report*, OECD Publishing, Paris 2003, 33.

2.2. Значај ПДВ принципа

Током досадашњег излагања видели смо начин на који се ПДВ принципи користе и значај који имају у оквиру законодавне, извршне и судске власти. Коришћење ПДВ принципа широко је распрострањено, посебно у оквиру земаља чланица ЕУ и ОЕЦД, свакако добрим делом и због утицаја и придавању значаја овим принципима од стране ОЕЦД. Такође, у оквиру пореског права у Србији, могли смо да уочимо и елементе који су у сагласности и у свом основу почивају на ПДВ принципима, а такође и елементе који у мањој или већој мери од њих одступају и где постоји простор за оптимизацију у смислу приближавања стандардима садржаним у оквиру самих ПДВ принципа. Поред тога, видели смо и да се у оквиру доктрине ПДВ принципима такође придаје немали значај. Погледајамо сада и још неке додатне аспекте у којима се може уочити значај који ПДВ принципи имају.

2.2.1. ПДВ принципи као извор меког права

Иако се за ПДВ принципе, који су интегрални део ОЕЦД смерница за ПДВ, може рећи да не представљају извор права, њихов утицај на националну, односно регионалну легислативу није занемарљив. Укажимо стога у наставку на неке од најважнијих чињеница које се тичу утицаја ПДВ принципа, као саставног дела ОЕЦД смерница за ПДВ, на материјално право.

ОЕЦД је деценијама играо водећу улогу у решавању међународних аспеката директних пореза.[200] За разлику од тога, ОЕЦД је почео да се бави питањима ПДВ тек крајем 1990. године и то само у специфичној области електронске трговине (усвајањем Оквирних услова опорезивања из Отаве).[201] Можемо се сложити да је, како је и примећено од стране појединих аутора, тешко објаснити разлоге због којих су порези на потрошњу држани ван контроле ОЕЦД, што свакако није било због њиховог утицаја на прекограничне трансакције.[202]

Почетком 2000. године, ОЕЦД је коначно одлучио да прошири делокруг свог рада на ПДВ и да развије међународне смернице за ПДВ за све врсте трансакција (укључујући добра, услуге и нематеријална средства), које треба да подрже све чланице ОЕЦД, као и земље које нису чланице, али јесу вољне да се придруже напорима у овој области. Значајни делови смерница су одобрени у априлу 2014. године (тичу се *B2B* испорука услуга и нематеријалних добара) и новембра 2015. године (тичу се *B2C* испорука услуга и нематеријалних добара) од стране више од 100 земаља. ОЕЦД смернице за ПДВ нису повезане са правно обавезујућим материјалним одредбама, већ настоје да подстакну усклађивање или координацију закона о ПДВ земаља чланица ОЕЦД. Земље које нису чланице ОЕЦД су више него добродошле да се придржавају смерница.[203]

---

[200] У вези са тиме посебно истичемо Модел-конвенцију ОЕЦД, као и Смернице за трансферне цене.

[201] Вид.: део 2.1. ПДВ принципи.

[202] Вид.: P. Pistone, "Soft Tax Coordination: A Suitable Path for the OECD and the European Union to Adress the Challenges of International Double (Non-)Taxation in VAT/GST Systems", *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (eds. M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009, 1161.

[203] Вид.: M. Lamensch, "Soft Law and EU VAT: From Informal to Inclusive Governance", *World Journal of VAT/GST Law,* Volume 5, Number 1, May 2016, 28.

Међународне смернице ОЕЦД за ПДВ су добровољне и не могу се законски спроводити, тако да оне не намећу правно обавезујућа правила нити дају нацрте детаљног законодавства. Упркос томе, ОЕЦД смернице за ПДВ имају ауторитет због чињенице да су уобичајена позиција влада земаља чланица ОЕЦД. Смернице имају за циљ да обезбеде скуп принципа за ПДВ третман међународних трансакција. Ови принципи су дизајнирани да пруже смернице земљама у развоју практичног законодавства које ће олакшати интеракцију између националних система ПДВ.[204]

За разлику од националног или регионалног законодавства, циљ ОЕЦД смерница за ПДВ није, дакле, да обезбеди детаљна правила за примену пореза на потрошњу, већ скуп принципа меког права за примену ПДВ на прекограничну трговину. Иако немају правну снагу, ОЕЦД смернице за ПДВ дефинишу ПДВ принципе који се препоручују земљама чланицама ОЕЦД. Ове смернице се састоје, као што смо напоменули, од скупа принципа за ПДВ третман најчешћих врста међународних трансакција, пружајући смернице за помоћ земљама чланицама и земљама које нису чланице да развију практично законодавство како би се обезбедила несметана интеракција између националних ПДВ система, са циљем да се минимизира потенцијал двоструког опорезивања и ненамерног неопорезивања, као и пружање веће сигурности за пословне субјекте и пореске управе.[205]

Посматрано из угла појаве нових модела пословања који се стварају у оквиру дигиталне економије[206], додатно би на овом месту ваљало напоменути да су ОЕЦД смернице за ПДВ, самим тиме и ПДВ принципи, по својој природи еволутивни и да их треба ревидирати у светлу релевантних дешавања. Владе земаља имају стога важну одговорност за обликовање делотворних пореских оквира, процењујући притом вероватне ефекте, трошкове и користи опција политике и обезбеђујући довољну флексибилност да одговоре на околности и захтеве који се развијају.[207]

Из свега наведеног можемо да закључимо да, иако ПДВ принципи представљају извор меког права, њихов утицај на материјално право је у великој мери значајан. Њихов значај огледа се пре свега у чињеници да се, као што смо видели, користе приликом дефинисања самих ПДВ правила. ПДВ принципи пружају, дакле, полазну тачку и општи оквир на основу којег свака појединачна земља, полазећи од својих специфичности, дефинише конкретна ПДВ правила.[208] Разумевање и начин имплементације ПДВ принципа разликује се од земље до земље, што може додатно да произведе разлике између пореских система, а што последично може да створи потенцијал за појаву двоструког ПДВ (не)опорезивања. Ово нас, поред утицаја који ПДВ принципи имају на дефинисање конкретних ПДВ правила, доводи и до њиховог значаја за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања.[209]

---

[204] L. H. af O. Leijon, E. Kristofferson, "The OECD International VAT/GST Guidelines on Place of Supply of B2B Services and Intangibles" *World Journal of VAT/GST Law*, Volume. 3, Number 1, May 2014, 34.

[205] A. Charlet, S. Buydens, "OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future Developments", *World Journal of VAT/GST Law*, Volume 1, Number 2, December 2012, 178.

[206] Вид.: део 3.5. Модели стварања додате вредности у дигиталној економији.

[207] OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 10.

[208] Вид.: Илустрација 2: Коришћење ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације ПДВ правила.

[209] Вид.: део 2.2.4. ПДВ принципи у контектсту избегавања међународног двоструког опорезивања.

2.2.2. ПДВ принципи као помоћ приликом тумачења ПДВ правила од стране ЕСП

Видели смо у претходном делу[210] да се ЕСП у својој пракси, у немалом броју случајева, ослања на ПДВ принципе приликом доношења одлука које се односе на специфичности ПДВ третмана појединачних трансакција. Како су, као што смо већ напоменули, ПДВ принципи садржани у ОЕЦД смерницама за ПДВ, поставља се питање коју правну снагу и значај ОЕЦД смернице за ПДВ имају у раду ЕСП.

Имајући најпре у виду чињеницу да су бројне земље чланице ЕУ уједно и чланице ОЕЦД[211], можемо са великом дозом сигурности претпоставити и да је њихов утицај на формулисање ПДВ принципа свакако незанемарљив.[212] У прилог наведеног иде и чињеница да је ПДВ систем у оквиру ЕУ најразвијенији систем овог типа, те у том смислу у великој мери служи и као модел. Тешко је, дакле, замислити да било какве смернице и принципи у вези са ПДВ који се развијају на нивоу ОЕЦД могу да буду усвојени, а да нису компатибилни са ПДВ правилима у оквиру ЕУ.[213]

Са друге стране, требало би да имамо на уму и да се ПДВ систем у ЕУ заснива на два основна принципа: принцип ПДВ као општег пореза на потрошњу и принцип фискалне неутралности. На основу кључних елемената ПДВ система какав је уведен шездесетих година прошлог века, ЕСП их је развио као темељне принципе система током дужег периода од приближно шест деценија. Поред поменута два основна принципа ПДВ система ЕУ, ЕСП је додатно развио и различите подпринципе који су, у суштини, последице два главна принципа. Принципи уједначености ПДВ, права на одбитак претходног ПДВ, једнакости и елиминације нарушавања конкуренције развијени су као последица принципа фискалне неутралности. У оквиру принципа ПДВ као општег пореза на потрошњу ЕСП је, поред додатне разраде права на одбитак претходног ПДВ, развио још и принцип стриктног тумачења, као и принцип дестинације.[214]

Као што можемо да уочимо, ПДВ принципи које је ЕСП развио током свог рада настали су знатно пре него што су развијени и усвојени ПДВ принципи од стране ОЕЦД. У том смислу поставља се питање који је значај и утицај ПДВ принципа развијених од стране ОЕЦД на рад ЕСП, као и да ли ће и, ако хоће, на који начин ће ЕСП да користи ПДВ принципе ОЕЦД, као помоћ приликом тумачења ПДВ правила. Другим речима, који је утицај ОЕЦД смерница за ПДВ на одлуке које доноси ЕСП?

Као и било које друге препоруке ОЕЦД, тако и ОЕЦД смернице за ПДВ нису правно обавезујуће за земље чланице ОЕЦД. Управо наведено потврђује се и у оквиру самог текста ОЕЦД смерница

---

[210] Вид.: део 2.1. ПДВ принципи.

[211] Од укупно 38 земаља чланица ОЕЦД, према последњим подацима, њих су уједно и чланице ЕУ. Вид.: The OECD and the EU, *https://www.eeas.europa.eu/paris-oecd-unesco/relations-oecd-and-unesco_en?s=64*, 12. фебруар 2023.

[212] Додатно и самим Уговором о функционисању ЕУ предвиђено је да се, између осталог, успостави сарадња између ЕУ и ОЕЦД. Вид.: чл. 220, ст. 1, Treaty on the Functioning of the European Union, *https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT*, 12. фебруар 2023.

[213] Вид.: M. Lemensch, "The Use of Soft Law by the European VAT Legislator, and What CJEU Makes of it", *CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2015* (eds. M. Lang *et al.*), Linde Verlag, Wien 2016, 47.

[214] Вид.: R, de la Feria, "EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox", *CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2015* (eds. M. Lang *et al.*), Linde Verlag, Wien 2016, 6-7.

за ПДВ, у оквиру којег се наводи да њихов циљ није давање детаљних прописа за национално законодавство, већ да је свака пореска јурисдикција суверена у погледу дизајна и примене својих прописа.[215] Пошто су ОЕЦД смернице за ПДВ релативно новијег датума, још увек се у оквиру судске праксе ЕСП не могу наћи референце у вези са њима, за разлику од Коментара Модел-конвенције ОЕЦД. Наиме, у домену директног опорезивања у ЕУ, ЕСП заснива немали број својих одлука позивајући се управо на Коментаре Модел-конвенције ОЕЦД, које су, иако такође представљају извор меког права, стекле статус више од обичних смерница.[216] Имајући у виду ову чињеницу било би разумно да се претпостави да ће ЕСП такође дати значај смерницама из области ПДВ, а које су усвојене од стране ОЕЦД, посебно имајући додатно у виду да је веома мало вероватно да ће ОЕЦД смернице за ПДВ било када бити у супротности са правилима за ПДВ која важе у ЕУ.[217]

2.2.3. Значај и релевантност ПДВ принципа за земље које нису чланице ОЕЦД

У претходном делу испитали смо степен усаглашености ПДВ система у Србији са ОЕЦД принципима за ПДВ, садржаним у ОЕЦД смерницама за ПДВ.[218] Питање које се на овом месту поставља јесте: какав је значај и релевантност ОЕЦД смерница за ПДВ за Србију која није чланица ОЕЦД?

Пођимо најпре од делокруга самих ОЕЦД смерница за ПДВ. Иако већина земаља које нису чланице ОЕЦД има неку врсту пореза на потрошњу, то не значи да су ови порези обухваћени ОЕЦД смерницама за ПДВ, које се примењују само на ПДВ системе који имају одређене основне карактеристике. Стога, само назив „ПДВ“ заправо не значи да је национални порез обухваћен ОЕЦД смерницама за ПДВ. С друге стране, порези који показују потребне основне карактеристике, али имају другачији назив, као што је уобичајено коришћени назив порез на робу и услуге (енг. *goods and services tax, GST*), ипак јесу обухваћени ОЕЦД Смерницама за ПДВ.[219] Имајући у виду наведено, као и основне карактеристике ПДВ система у Србији, можемо да закључимо свакако да делокруг ОЕЦД смерница за ПДВ обухвата и ПДВ у Србији.

Додатно, ОЕЦД смернице за ПДВ односе се само на трансакције у прекограничном контексту. Саме трансакције у оквиру једне пореске јурисдикције су стога ван делокруга Смерница. У сваком случају, важно је напоменути да ОЕЦД Смернице за ПДВ не дају никакве изричите препоруке о основним карактеристикама дизајна ПДВ, као што су пореске стопе, ослобођења, да ли ПДВ систем треба да прави разлику између *B2B* и *B2C* трансакција, или метод којим би ПДВ обвезници требало да буду ослобођени пореског оптерећења (нпр. кредит/повраћај претходног ПДВ, нулта стопа за инпуте).[220]

---

[215] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 9.

[216] Вид. S. Geringer, “Implications of the OECD MTC Commentary’s dynamic interpretation in ECJ case law: the OECD as EU legislator?”, *https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3979779*, 12. фебруар 2023.

[217] Вид.: M. Lemensch (2016), 48.

[218] Вид.: део 2.1. ПДВ принципи.

[219] OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 9, фн. 1.

[220] Вид.: K. James, T. Ecker, “Relevance of the OECD International VAT/GST Guidelines for Non-OECD Countries”, *Australian Tax Forum*, Volume 32, Number 2, 341.

Напослетку, а што је од посебног значаја за дигиталну економију, ОЕЦД смернице за ПДВ се фокусирају на испоруке услуга и нематеријалних добара.[221] Тако, примера ради, у једној од смерница експлицитно се наводи да се односи на „услуге и нематеријалну имовину којима се тргује на међународном тржишту".[222] Испоруке добара, генерално говорећи, нису обухваћене.[223]

Међутим, често истицана примедба од стране земаља које нису чланице јесте чињеница да ОЕЦД генерално остаје „клуб богатих земаља" што представља једну од главних тачака размимоилажења у вези са развојем ефективних међународних пореских правила. Земље као што је Индија гледале су на реформске напоре ОЕЦД са сумњом због разумљиве перспективе да је организација дизајнирана да штити интересе својих земаља чланица. Тако, примера ради, у вези са концептом сервера као сталне пословне јединице, индијске пореске власти су тврдиле да ОЕЦД штити интересе земаља извозница капитала на рачун интереса земаља увозница капитала. Стога, несугласице између земаља чланица ОЕЦД и земаља које нису чланице треба избегавати јер смањују пореску сигурност и повећавају ризик од међународног двоструког опорезивања, што заузврат инхибира међународну трговину и инвестиције (и додатно штети интересима самих земаља чланица ОЕЦД и њихових мултинационалних компанија).[224] Каква је преговарачка моћ земаља које нису чланице ОЕЦД у оваквим процесима, остаје отворено питање.

У сваком случају, ОЕЦД смернице за ПДВ, у оквиру којих се афирмишу ПДВ принципи, представљају значајан корак у настојању да се постигне одређени степен глобалне координације око правила опорезивања за прекограничну трговину нематеријалним добрима и услугама. Значајно питање за многе земље које нису чланице ОЕЦД је да, иако ОЕЦД смернице за ПДВ нуде степен једнообразности приликом дефинисања правила опорезивања, оне – као и свако друго решење за ПДВ систем који је дизајниран да опорезује финалну потрошњу – претпостављају снажне административне способности и способности усклађивања да би се ова правила применила. С једне стране, питање административног капацитета може се сматрати релевантним за претходно питање да ли нека земља уопште треба да усвоји ПДВ. Када се донесе одлука о усвајању ПДВ као пореског облика, требало би да уследи усвајање ОЕЦД смерница за ПДВ јер оне не морају нужно да повећавају терет ефективног администрирања ПДВ, док га у неким случајевима могу чак и смањити. Алтернативе могу довести до већих трошкова усклађености, носе сопствене ризике пореске евазије и утаје и подразумевају недоследности у правилима опорезивања, или једноставно неопорезивање прекограничних испорука услуга и нематеријалне имовине у целини. С друге стране, имајући у виду чињеницу да према последњим расположивим подацима постоји 168[225] пореских система са ПДВ као пореским обликом, од којих многи нису подржани довољним административним капацитетом, поставља се питање да ли су ОЕЦД Смернице за ПДВ не само релевантне већ и прикладне или остваривe. Њихова имплементација у великој мери зависи од капацитета пореских управа да их спроведу.

---

[221] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing*, Paris 2017, пар. 5, 9.

[222] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing*, Paris 2017, пар. 3.1, 27.

[223] Иако се саме ОЕЦД смернице за ПДВ не баве испоруком добара, овом питању, са фокусом на испоруке добара мале вредности, посвећена је посебна пажња у оквиру финалног извештаја за БЕПС акцију 1. Вид.: Финални извештај за БЕПС акцију 1, 181-218.

[224] Вид.: A. J. Cockfield, "The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges", *Yale Journal of Law and Technology*, Volume 8, 183-184.

[225] Вид.: Илустрација 3: Број земаља са ПДВ у периоду 1960–2018.

Ако одговарајући капацитет недостаје, онда резултат можда неће бити бољи од алтернатива на које смо указали. Из тог разлога, јурисдикције треба увек пажљиво да размотре импликације које долазе са правилима у светлу њихове способности да их спроведу.[226]

Као што сведоче иницијативе у области реформе електронске трговине, које су укључивале глобалну пореску сарадњу без преседана, ОЕЦД све више делује као неформална светска пореска организација, за разлику од понекад наглашене потребе за формалном светском пореском организацијом која би могла да намеће обавезујућа пореска правила за земље чланице. У свету у којем владе љубоморно штите свој порески суверенитет, реформски процес ОЕЦД, који наглашава мултилатерално промишљање, изградњу консензуса и уз помоћ меког права, може бити најбоља доступна опција за развој међународне пореске политике која промовише међународно благостање, а дозвољава земљама да наставе да доносе пореске законе у свом националном интересу. ОЕЦД би могао додатно да легитимизује своје реформске напоре стварањем формалног и поједностављеног програма информисања како би обезбедио инклузивнији форум за разматрање између држава чланица ОЕЦД и држава које нису чланице.[227]

2.2.4. ПДВ принципи у контектсту избегавања међународног двоструког опорезивања

У претходном делу смо на више места већ указали да ће се, уколико ПДВ правила нису на одговарајући начин дефинисана, појавити ризик двоструког опорезивања. Иако се међународно двоструко (не)опорезивање[228], *prima facie,* везује за директне порезе, у наставку ћемо видети да се овај појам, у условима прекограничних испорука услуга, односно нематеријалне имовине, као једне од кључних карактеристика дигиталне економије[229] итекако може односити на ПДВ. Пре него што доведемо у везу и укажемо на значај ПДВ принципа приликом дефинисања правила у циљу избегавања двоструког ПДВ (не)опорезивања, поћи ћемо најпре од самог појма и појединих општих разматрања у вези са међународним двоструким (не)опорезивањем, затим ћемо указати на узроке и начине избегавања двоструког ПДВ (не)опорезивања, као и оптималне стратегије, односно могућност проширења постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања у циљу спречавањадвоструког ПДВ (не)опорезивања. Пођимо редом.

---

[226] Вид.: K. James, T. Ecker, 375-376.

[227] Вид.: A. J. Cockfield, 186-187.

[228] Појам „двоструко (не)опорезивање“ користићемо у даљем тексту у идентичном значењу са појмом „двоструко опорезивање“. Оба појма биће коришћена алтернативно у смислу двоструког опорезивања и ненамерног двоструког неопорезивања.

[229] Вид.: део 3.2. Кључне карактеристике дигиталне економије.

2.2.4.1. Појам и поједина општа разматрања у вези са међународним двоструким опорезивањем

Међународно двоструко опорезивање постоји када се исто лице у вези са истим објектом опорезује истим или сличним порезима за исти период од стране више пореских власти, које су истог ранга.[230] Појам међународног двоструког опорезивања обухвата следећих пет компоненти:

1. наметање пореза од стране различитих пореских јурисдикција;
2. идентичност пореског обвезника;
3. идентичност предмета опорезивања;
4. идентичност пореског периода;
5. идентичност или сличност пореског облика.[231]

Проблем међународног двоструког опорезивања углавном се, као што смо напоменули, везује за директне порезе и, самим тим, међународно двоструко опорезивање у вези са ПДВ, односно у вези са индиректним порезима, није било третирано као озбиљан проблем. Међутим, током последњих година, ово схватање се значајно променило. Као фактори који су утицали на промену оваквог становишта углавном се наводе све већа проширеност ПДВ и интензивнија прекогранична трговина, посебно услугама.[232]

Најчешћи разлози за двоструко опорезивање у смислу ПДВ су:

1. коришћење различитих правила за одређивање места испоруке;
2. различита интерпретација (иначе сличних) пореских правила за одређивање места испоруке, редоследа ових правила, или различита интерпретација споредних кључних апроксимација и концепата за одређивање места опорезивања;
3. различита карактеризација трансакције (чак и ако постоје слична правила која одређују место опорезивања);
4. непостојање могућности да се тражи повраћај ПДВ;
5. непостојање права на одбитак претходног ПДВ у једној земљи (нпр. зато што су испоруке пореског обвезника изузете од опорезивања у тој земљи) док је иста испорука предмет ПДВ у другој земљи.[233]

Појам супротан појму двоструког опорезивања јесте двоструко неопорезивање. Са теоретске тачке гледишта, двоструко неопорезивање може се дефинисати као феномен који проистиче из супротних ситуација у поређењу са двоструким опорезивањем. Двоструко неопорезивање можемо посматрати као проблем у оквиру једне пореске јурисдикције, односно као међународни проблем. У оба случаја двоструко неопорезивање јавља се када се исти (или

---

[230] Д. Поповић, С. В. Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања – правни оквир и тумачење*, Цекос ин, Београд, 2009, 2.

[231] Критеријуми од редног броја 2 до редног броја 5 називају се још и критеријуми идентичности. Вид.: A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer 1979, 29-30.

[232] T. Ecker (2013), 27.

[233] Вид.: T. Ecker, "Tax treaties – a solution to VAT/GST double taxation", *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (eds. M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009, 691-692.

сличан) догађај не опорезује од стране две пореске јурисдикције, било у оквиру једне земље, било између две различите земље.[234]

За разлику од двоструког опорезивања које је увек ненамерно, ако као критеријум поделе узмемо управо намеру, двоструко неопорезивање можемо да поделимо на намерно (енг. *intentional*) и ненамерно (енг. *unintentional*).

Намерно двоструко неопорезивање јавља се када:

1. свака земља која би могла да уведе одговарајући порез сагласна је да гане треба увести; или
2. земље су се договориле о томе која од њих треба да има надлежност за конкретни порески облик, али земља која има то право га не користи, било зато што је одлучила да не уведе такав порески облик, или да не опорезује одређени порески објекат, или зато што земља којој је дато право да врши опорезивање нема ефикасна средства да то своје право и користи.[235]

Ненамерно двоструко неопорезивање јавља се када:

1. релевантне земље се не слажу око основног принципа који би требало да регулише која од њих је надлежна за опорезивање и свака земља је заузела мишљење да нема надлежност; или
2. земље се слажу око основног принципа који регулише која од њих ће наметнути порез, али га различито тумаче, било у својим законима или у тумачењу својих закона од стране судова, пореских обвезника и/или пореске администрације.[236]

Двоструко опорезивање, као и двоструко ненамерно неопорезивање представљају ситуације које би требало да се избегну због свог негативног утицаја.[237] Двоструко опорезивање доводи до кумулирања пореског терета, што негативно утиче на конкуретност пореског обвезника. Са друге стране, ненамерно двоструко неопорезивање имаће за последицу мањи износ прикупљених јавних прихода. И једна и друга појава довешће до тржишних, ценовних и других врста дисторзија.

За земљу која жели да подстакне извоз добара или услуга, двоструко ПДВ опорезивање ће вероватно бити у супротности са трговинском политиком. Двоструко ПДВ опорезивање може оптеретити или чак бити препрека за прекограничне испоруке. Двоструко наметање ПДВ, посебно ако притом не постоји право на одбитак претходног ПДВ[238], представља практично додатни трошак у калкулацији испоручених добара и услуга које се извозе. Ако овај трошак доведе до повећања цене конкретне испоруке, потражња за таквим испорукама у земљи

---

[234] Вид.: *Ibid.*, 400.

[235] Вид.: R. Millar, "Intentional and Unintentional Double Non-taxation Issues in VAT", *Legal Studies Research Paper No. 09/45*, Sydney Law School, 8.

[236] *Ibid.,* 15.

[237] Двоструко намерно неопорезавање представља жељену ситуацију управо због тога што је и учињено с намером. Због тога се не може говорити о штетном дејству овог феномена.

[238] Уколико чак и уведемо претпоставку да право на одбитак претходног ПДВ постоји, сам процес подношења пореске пријаве у којој се захтева повраћај претходног ПДВ проузроковаће додатне трошкове, што је у супротности са принципом ефикасности.

увозници може да опадне (нпр. због ефеката супституције[239]). Ово би свакако умањило профит испоручиоца. У земљама у којима се потрошачи одвраћају од потрошње поскупљењем увезених добара или услуга због пореза, двоструко ПДВ опорезивање може да функционише чак и као трговинска баријера.[240] Слично томе, ако због двоструког ПДВ опорезивања тражња у земљи увозници опадне до мере да прекограничне испоруке (више) не чини профитабилним, двоструко ПДВ опорезивање обично постаје препрека за такве испоруке. Уколико би испоручилац желео да спречи повећање цене тако што ће у потпуности сносити ПДВ[241], његов профит би опао, што би вероватно довело у питање даљи начин доношења пословних одлука у вези са конкретним испорукама. У граничном случају, пад профита од извоза испод нуле генерално ће представљати сигнал испоручиоцу да прекине са конкретним испорукама, те би опет стога двоструко ПДВ опорезивање представљало баријеру за извоз. Наведена два сценарија (испоручилац или потрошачи који у потпуности сносе порез) илуструју општу дилему са којом ће се сусрести испоручилац. Без обзира на то у којој мери се двоструко наметање ПДВ одразило на цену извезених добара и услуга, профит испоручиоца ће извесно пасти. Или ће се, дакле, смањити тражња за конкретним испорукама или ће порасти трошкови испоручиоца. У сваком случају, испоручилац би, напослетку, свакако сносио терет двоструко наметнутог ПДВ. Ако се двоструко ПДВ опорезивање догоди само у прекограничним ситуацијама, извозник ће, дакле, генерално имати конкурентски недостатак у односу на домаће испоручиоце.[242]

Двоструко ПДВ опорезивање је генерално непожељно и са становишта земље увознице ако та земља нема намеру да дестимулише увоз. Двоструко опорезивање које настаје као последица непостојања права на одбитак ПДВ[243] ће, генерално, имати негативне економске ефекте јер ће довести до повећања цена увезених добара и услуга, као и (домаћих) добара и услуга које ће се користити као замена.[244] Ово, опет, може довести до веће инфлације[245] и, барем краткорочно, може смањити куповну моћ потрошача.[246]

---

[239] Ефекти супституције у ширем смислу обухватају ефекте супституције у ужем смислу (тзв. сигнална дејства пореза) и ефекте стимулације (који су последица инциденце). Вид.: Д. Поповић (1997), 364.

[240] Због кумулативног ефекта који ће настати услед непостојања права на одбитак претходног ПДВ, цена коштања ће порасти, а самим тиме и продајна цена, што ће имати негативан ефекат на тражњу. У наведеном сценарију, целокупно поскупљење настало због додатног опорезивања испоручилац ће превалити на потрошача.

[241] У овом сценарију испоручилац неће превалити на потрошача поскупљење настало услед додатног опорезивања.

[242] Вид.: T. Ecker (2013), 31-32.

[243] Наведена ситуација настаће када се иста прекогранична испорука опорезује у обе земље, а да се притом ПДВ обвезнику који се опорезује не признаје право на одбитак претходног ПДВ плаћеног у оквиру друге пореске јурисдикције.

[244] У ситуацији када се због двоструког ПДВ опорезивања практично дестимулишу прекограничне испоруке, локални испоручиоци супститутабилних производа и услуга остварiће додатни профит по основу своје монополске позиције на домаћем тржишту, односно увећане тражње за њиховим добрима и услугама. Вид.: C. E. McLure, "Income Distribution and Tax Incidence under the VAT", *Value Added Taxation in Developing Countries* (eds. M. Gills, C. S. Shoup, G. P. Sicat), The International Bank for Reconstruction and Development/THE WORLD BANK, Washington, D.C. 1990, 33.

[245] Инфлација ће бити проузрокована чињеницом да је, уз непромењену тражњу, у понуди мања количина производа и услуга који могу локално да буду испоручени, односно, алтернативно, да је за производе и услуге страних испоручилаца потребно платити вишу цену.

[246] Вид.: T. Ecker (2013), 33.

Илустрације ради, а у вези са двоструким ПДВ (не)опорезивањем, погледајмо у наставку и праксу ЕСП.

Став ЕСП у вези са двоструким ПДВ опорезивањем можемо да уочимо у случају *B.* Наиме, холандска компанија (која је била регистрована као ПДВ обвезник у Пољској) купила је робу од пољског добављача и потом ју је продала својим купцима у ЕУ. Холандска компанија је наступала као посредник (користећи свој пољски ПДВ број) и роба је испоручена директно од пољског добављача до крајњих купаца из ЕУ. Испорука између пољског добављача и холандске компаније третирана је као локална испорука и, сходно томе, опорезована по стандардној стопи пољског ПДВ од 23%, док је накнадну испоруку купцима из ЕУ холандска компанија пријавила као интра-комунитарну испоруку са нултом ПДВ стопом. Међутим, пољска пореска управа оспорила је ПДВ третман на овакав начин повезаних испорука и навела да је прва трансакција била по својој суштини интра-комунитарна купопродаја робе, пошто је пољски добављач био одговоран за транспорт. Сходно локалним правилима, холандској компанији није било дозвољено да поврати претходни ПДВ. Штавише, пољски закон о ПДВ захтева да на интра-комунитарне испоруке буде обрачунат ПДВ и у земљи из које потиче ЕУ ПДВ број који се користи за трансакцију (без обзира на земљу ЕУ у коју роба стиже), осим ако порески обвезник може да докаже да је испорука унутар ЕУ била предмет ПДВ у земљи у којој је извршен транспорт робе. На основу ове одредбе (као и чињенице да холандска компанија није доказала да је куповина унутар заједнице била предмет ПДВ у земљи доласка робе), а пошто је достављен пољски ПДВ регистарски број, извршена је процена ПДВ који није био обрачунат, да би, као резултат тога, испорука била подвргнута обрачуну ПДВ два пута по стопи од 23%. ЕСП није коментарисао да ли је ПДВ третман трансакције био исправан; међутим, снажно се успротивио двоструком опорезивању истих трансакција у случају када те трансакције нису фингиране. Суд је одлучио да чињеница да је пољски добављач користио пољски ПДВ регистарски број не искључује интра-комунитаран карактер трансакције. Штавише, ЕСП је истакао да се, чак и након рекласификације трансакције између пољског добављача и холандске компаније из локалне у интра-комунитарну, и даље примењује ПДВ стопа од 23% (пошто пољском добављачу није било дозвољено да примени ПДВ стопу од 0%), тако да није било ризика од избегавања обрачуна ПДВ. Сходно томе, ЕСП је, позивајући се на начело пропорционалности и начело неутралности, истакао да двоструко опорезивање није требало наметати.[247]

Супротан од претходно наведеног случаја, у којем се ЕСП није успротивио двоструком ПДВ опорезивању, јесте случај *KrakVet Marek Batko*. Пољска компанија, специјализована за онлајн продају производа за кућне љубимце и посебно хране за животиње, поседује веб странице на неколико језика, између осталих и на мађарском језику за купце из Мађарске. Пољска компанија нема било какву (сталну или фиксну) пословну јединицу у Мађарској и купцима нуди на својој веб страници могућност да робу испоручи друга пољска транспортна компанија. Укупну цену (роба плус транспорт) купац плаћа једнократно. Роба се превози из Пољске у Мађарску, док додатни транспорт унутар територије Мађарске до купца врше две мађарске курирске компаније. Да би обезбедио своју позицију према пољским пореским властима, од пољске пореске управе затражено је мишљење о ПДВ третману на овакав начин структуриране трансакције, у којем је заузет став да се ПДВ обрачунава у Пољској пошто је реч о *B2C* испоруци робе која се превози на територији Пољске. На основу тога, компанија је својим купцима наплаћивала пољски ПДВ по стопи од 8%. Ове околности, међутим, нису омеле мађарске пореске органе да након извршене контроле у просторијама пољске компаније заузму

[247] Вид.: ЕСП, случај *C-696/20 – B.*, пар. 8 – 20, пар. 57.

потпуно супротан став. Мађарски порески органи су, супротно пољским, сматрали да је потребно да ПДВ буде обрачунат у Мађарској, тврдећи да је, сходно мађарским правилима, место испоруке у Мађарској, посебно указујући на чињеницу да је транспорт почео у Мађарској, а не у Пољској. Мађарска пореска управа је, сходно свему наведеном, затражила плаћање разлике на име ПДВ, новчане казне и затезних камата, као и новчане казне због непоштовања обавеза регистровања код мађарске Пореске управе.[248] Иако је, разматрајући претходна питања, ЕСП навео да је циљ Директиве 2006/112/*EC* избегавање сукоба надлежности који може довести до ситуација двоструког опорезивања[249], као и осигурање пореске неутралности[250], коначно је, између осталог, ипак заузет став да Директиву 2006/112/*EC* треба тумачити на начин да јој се не противи то да пореска управа једне земље чланице може трансакције једнострано подвргнути поступању у подручју ПДВ које је различито од онога на основу којег су оне већ опорезоване у другој земљи чланици.[251]

Напослетку, навешћемо и случај у којем је ЕСП одлучивао о ситуацији у вези са двоструким ПДВ неопорезивањем. Што се тиче чињеничног стања, укратко говорећи, више привредних друштава сачинило је аранжман у вези са лизингом возила, који се у једној земљи третирао као услуга лизинга возила, док се у другој земљи третирао као испорука добара, те је, применом локалних ПДВ правила у обема земљама, дошло до ситуације да ПДВ не буде обрачунат ни у једној од те две земље. Настала ситуација била је главни аргумент да, иако су били испуњени сви услови за одбитак претходног ПДВ приликом иницијалне набавке возила, буде одбачен захтев за повраћај претходног ПДВ, као и да се трансакција окарактерише као абузивна.[252] Одлучујући на бази наведеног чињеничног стања, а позивајући се, између осталог, и на начело неутралности[253], ЕСП је заузео став да земља чланица не може да одбије право пореском обвезнику да тражи повраћај претходног ПДВ плаћеног при набавци добара у тој земљи чланици, у којој су добра коришћена за потребе лизинг трансакције извршене у другој земљи чланици, искључиво на основу тога што накнадне трансакције у вези са том набавком нису довеле до плаћања ПДВ у другој земљи чланици. Додатно, ЕСП је био става и да начело забране злоупотребе права не искључује право на одбитак претходног ПДВ, у околностима као што су оне у главном поступку.[254]

На основу свега изнетог чини се сасвим јасним да двоструко ПДВ (не)опорезивање није пожељно. Али, да ли је проблем довољно значајан да захтева конкретне мере? Закључци студије коју је ОЕЦД спровео 2004. године сугеришу да проблем јесте довољно значајан. Иако је сам значај проблема двоструког ПДВ опорезивања тешко прецизно измерити, анализа коју је извршио ОЕЦД показала је тренд и образац који имплицира да је проблем довољно значајан, као и да захтева акцију на нивоу ОЕЦД. Земље чланице ОЕЦД су стога препознале да, барем у области услуга и нематеријалне имовине, одсуство међународно договорених приступа данас

---

[248] Вид.: ЕСП, случај *C-276/18 - KrakVet Marek Batko sp.k.,* пар. 26-34.

[249] Вид.: ЕСП, случај *C-276/18 - KrakVet Marek Batko sp.k.,* пар. 42.

[250] Вид.: ЕСП, случај *C-276/18 - KrakVet Marek Batko sp.k.,* пар. 50. Уочимо да се и приликом разматрања у вези са двоструким ПДВ опорезивањем ЕСП позива на начело неутралности.

[251] Вид.: ЕСП, случај *C-276/18 - KrakVet Marek Batko sp.k.,* пар. 97.

[252] Вид.: ЕСП, случај *C-277/09 - RBS Deutschland Holdings GmbH*, пар. 12-23.

[253] Вид.: ЕСП, случај *C-277/09 - RBS Deutschland Holdings GmbH*, пар. 38. Уочимо и у овом случају да се приликом разматрања питања у вези са двоструким ПДВ неопорезивањем ЕСП такође позива на начело неутралности.

[254] Вид.: ЕСП, случај *C-277/09 - RBS Deutschland Holdings GmbH*, пар. 56.

доводи до тешкоћа које су довољно значајне да њихов утицај на предузећа и владе захтева конкретне мере.[255] Како бисмо имали целовиту слику конкретних мера за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања, навешћемо најпре детаљније могуће узроке двоструког ПДВ (не)опорезивања.

2.2.4.2. Узроци двоструког ПДВ (не)опорезивања

Узроци двоструког ПДВ (не)опорезивања значајно се разликују од узрока двоструког (не)опорезивања из домена директних пореза.

Као узроци двоструког опорезивања код директних пореза јављају се три одлучујуће чињенице: држављанство (које као критеријум данас користе само САД и Филипини), резидентство и извор. Резидентство као критеријум опорезивања доводи до успостављања тзв. неограничене (пуне) пореске обавезе, што за последицу има да светски доходак, односно светска имовина пореског обвезника буде предмет опорезивања. Са друге стране, извор као одлучујућа чињеница доводи до успостављања ограничене пореске обавезе, што за последицу има да је предмет опорезивања искључиво имовина која се налази у конкретној пореској јурисдикцији, односно доходак који се у оквиру те јурисдикције оствари. Занемарујући држављанство као узрок двоструког опорезивања, сукоби пореских јурисдикција у пракси се појављују у следеће три ситуације: сукоб између неограничене и ограничене обавезе (резидентство у односу на извор), затим сукоб између две неограничене пореске обавезе (резидентство у односу на резидентство) и, напослетку, сукоб између две ограничене обавезе (извор у односу на извор).[256]

На овом месту поставља се питање да ли узроци двоструког опорезивања из сфере директних пореза могу уједно да буду и узроци двоструког опорезивања из сфере индиректних пореза, односно ПДВ? Имајући у виду да је предмет опорезивања директних пореза имовина, односно доходак, док се ПДВ, као порески облик користи за опорезивање крајње потрошње, одговор на постављено питање је, свакако, негативан. Предмет опорезивања ПДВ није, дакле, нити имовина, нити доходак, већ искључиво крајња потрошња.[257] Чињеница да је предмет опорезивања ПДВ крајња потрошња управо и представља одлучујућу чињеницу око које различите пореске јурисдикције могу да се сукобе. Двоструко ПДВ опорезивање може настати, дакле, само ако више земаља (више од једне земље) претпостави да се коначна потрошња догодила у оквиру њихових територија.

Генерално говорећи, двоструко ПДВ (не)опорезивање не би требало да постоји, чак ни приликом прекограничних испорука. Двоструко ПДВ (не)опорезивање не би требало да постоји јер је предмет опорезивања ПДВ, као што смо већ и напоменули, крајња потрошња, те би стога ПДВ требало да се обрачуна и плати искључиво у земљи у којој се крајња потрошња (највероватније) десила. У пракси, међутим, различите пореске јурисдикције могу имати различите перцепције о томе где се крајња потрошња заиста догодила. Чак и ако се сложе око места испоруке, оне и даље могу да примењују различита правила опорезивања због

---

[255] OECD, The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles, *https://www.oecd.org/ctp/consumption/2004%20Report.pdf*, 6. јануар 2023. О конкретним мерама, односно о стратегијама за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања вид.: део 2.2.4.3. Стратегије за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања.

[256] Вид.: Д. Поповић, С. В. Костић, 5-9.

[257] Вид.: Д. Поповић (2013), 418.

ефикасности, једноставности, практичности или других разлога.[258] Коначно, као што смо већ и видели, двоструко ПДВ (не)опорезивање може чак да се деси тамо где земље имају заједничка или усаглашена правила.[259] Ако до тога дође, двоструко ПДВ (не)опорезивање представљаће појаву која је свакако у супротности са основним ПДВ принципима, а посебно у супротности са принципом неутралности.

2.2.4.3. Стратегије за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања

Како би се ублажили негативни ефекти двоструког ПДВ (не)опорезивања, земље могу да примене различите стратегије. У зависности од броја земаља које их примењују, као и од нивоа координираности и ефеката који се њиховом применом постижу, можемо разликовати следеће стратегије:

- некоординиране унилатералне мере;
- координиране унилатералне мере;
- билатералне мере;
- мултилатералне мере којима се ограничава право опорезивања;
- мултилатералне мере које воде хармонизацији.[260]

Некоординиране унилатералне мере доносе се у облику закона. Њихова предност огледа се у томе што за њихово доношење уопште није потребна било каква акција друге земље, као и што је због тога поступак њиховог доношења једноставнији. Главни недостаци унилатералних мера су непостојање реципрочног уступка друге земље; непостојање јединствене концепције тако да свака земља на свој начин решава овај проблем; њихова нестабилна природа јер као што их једноставно донети, исто тако је једноставно и укинути их; слабљење преговарачких позиција земље која их доноси итд.[261] Некоординиране унилатералне мере се најчешће јављају у виду правила о изузимању опорезивања извоза[262] добара и услуга[263], уз признавање права на одбитак претходног ПДВ[264], што јесте у складу са принципом неутралности. Као последица примене овакве мере, двоструко опорезивање не би требало да се јави. На овакав начин конципирано правило у складу је са принципом извесности и једноставности. Ипак, постоје и одређени недостаци у примени овог правила. Један од недостатака је што ће, иако је значајно смањен ризик двоструког опорезивања, и даље постојати ризик од двоструког неопорезивања у случају да на основу ПДВ правила земље у којој се врши извоз таква испорука не буде опорезована.

---

[258] Вид.: T. Ecker (2013), 30.

[259] Вид.: део 2.2.4.1. Појам и поједина општа разматрања у вези са међународним двоструким опорезивањем.

[260] Вид.: T. Ecker (2013), 49-72.

[261] Вид.: Д. Поповић (2013), 248-250.

[262] Вид.: D. Williams, 171.

[263] Упор.: чл. 3, ст. 1, тч. 1 ЗПДВ према којем је предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности.

[264] Упор.: чл. 24 ЗПДВ.

Веома чест разлог неопорезивања, посебно приликом *B2C* испорука, јесте чињеница да земља у којој се крајњи потрошач налази није у могућности да опорезује конкретну испоруку.[265]

Избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања може да се постигне и путем координације националних ПДВ правила. Идеја која је у позадини овог концепта јесте асимилација различитих националних пореских режима по основу, примера ради, афирмације општих ПДВ принципа[266], што тренутно представља пут који следи ОЕЦД. Инструменти који се користе за координацију националних пореских мера сматрају се, генерално говорећи, меким правом (енг. *soft law).* Пошто је једна од карактеристика меког права да је оно правно необавезујуће[267] свака појединачна земља може да одлучи да ли ће и у којој мери пратити међународне смернице. Последично, свака земља задржаће свој пуни суверенитет, при чему ће моћи да изврши приближавање својих ПДВ правила међународним смерницама. Необавезујући карактер меког права оставља земљама слободу да одсупе од међународних смерница како би свој ПДВ систем боље прилагодиле тренутној привредној ситуацији, односно стању на локалном тржишту, својој фискалној и социјалној политици, осталим мерама економске политике итд. Међутим, ова стратегија има и одређених недостатака. Пошто су, као што смо навели, међународне смернице инструмент меког права, то уједно представља управо и један од њихових главних недостатака, јер ни на који начин правно не обавезују земље да их примене. У великом броју случајева, међународне смернице не могу да одговарају правним, економским или другим специфичностима појединих земаља. Коначно, међународна сарадња и смернице не врше хармонизацију, већ само приближавање ПДВ правила. Као резултат тога и даље се у потпуности не елиминише двоструко ПДВ опорезивање, пошто и даље постоје разлике у ПДВ правилима. Последично, у одсуству потпуно идентичних пореских система и обавезујућих правила, на основу којих би се решавали сукоби између различитих пореских јурисдикција, двоструко ПДВ опорезивање ће и даље постојати. Чак и уколико земље у потпуности следе међународне смернице, оне би и даље могле да буду другачије интерпретиране.[268] Како би се избегле овакве разлике, смернице би требало допунити уобичајеном судском интерпретацијом.[269]

Још једна од мера за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања било би укључивање ПДВ у област примене већ постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине[270] или развој засебних уговора о избегавању двоструког ПДВ опорезивања, што би, с обзиром на чињеницу да оваква врста билатералних уговора још увек не постоји, представљало потпуно иновативан приступ у решавању феномена двоструког опорезивања. Билатерални

---

[265] Примера ради, за одређене услуге које се испоручују из Србије местом испоруке сматраће се место седишта, пребивалишта или боравишта примаоца услуга, без обзира на чињеницу у којем је месту испоручена услуга. Вид.: чл. 12 ЗПДВ.

[266] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 13.

[267] Концепт меког права још није потпуно јасан и прецизан, јер означава широк спектар појава као што су принципи и начела, модел закони, препоруке, мишљења, смернице, кодекси понашања, резолуције итд. Вид.: Д. Ђурђев, „Soft law у европском комунитарном праву“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду,* Вол. 47, Бр. 1 (2013), 104.

[268] Видели смо у претходном делу рада да се, иако су ПДВ правила земаља чланица ЕУ заснована на идентичном извору права, не може искључити ситуација да таква правила при идентичном чињеничном стању буду различито интерпретирана од стране различитих земаља чланица.

[269] Вид.: P. Pistone, 1168.

[270] Ову могућност разматрамо у посебном делу. Вид.: део 2.2.4.5. Проширење постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања као могуће решење.

уговори о избегавању двоструког ПДВ опорезивања захтевају од земаља да се релативно мање одрекну дела свог суверенитета у поређењу са, примера ради, мерама којима се захтева хармонизација ПДВ правила, што би овакве уговоре, имајући у виду тренутну политичку ситуацију, учинило вероватно међународно прихватљивијим у односу на мере хармонизације. Предност билатералних уговора огледа се и у чињеници да је за њих потребна сагласност искључиво две земље, због чега се њима могу узети у обзир економске, правне и остале специфичности земаља уговорница. У поређењу са међународним смерницама, билатерални уговори су конкретнији и могу лакше да се прилагоде економским, технолошким или другим променама, тако да су у том смислу у потпуности у складу са принципом флексибилности. Опште говорећи, лакше је закључити билатерални уговор у поређењу са мултилатералним уговором.[271] Као главни недостатак билатералних уговора можемо да наведемо то што је њихов поступак, по правилу, дуготрајан у односу на поступак доношења унилатералних мера. Затим, да би споразум био постигнут, разлике у националним пореским законодавствима не би требало да буду превелике. Напослетку, у поређењу са унилатералним мерама, међународне мере су статичне са становишта националне пореске политике, јер спутавају земљу да потпуно аутономно доноси жељене пореске законе.[272]

Мултилатералне мере се, уопштено говорећи, односе на споразум између најмање три земље уговорнице, којим се обезбеђује једнобразност решења у националним пореским законодавствима за ситуације које настају у њиховим унакрсним међусобним односима.[273] Док се, као што смо видели, билатералним мерама успешно решава питање двоструког опорезивања које може да настане између две земље, оне не могу да дају оптималан одговор у ситуацији када се размена добара и услуга врши између више од две земље. Мобилност, као једна од кључних карактеристика дигиталне економије[274], између осталог је разлог због којег испорука добара и услуга превазилази билатералне оквире. Као једно од могућих решења за превазилажење проблема двоструког опорезивања, у условима када се испоруке добара и услуга врше на глобалном нивоу, јесу мултилатералне мере којима се ограничава право опорезивања. Као предности ових мера, поред већ споменутог решавања недостатака билатералних мера, наводе се њихове предности у спречавању или смањењу пореске евазије због чињенице да се њима олакшава размена информација између пореских администрација, као и да се њима унапређује праведан приступ решавању питања која не могу адекватно да реше само једна или две државе. Такође се истичу и административне предности мултилатералних мера у односу на билатералне које се односе на мање разлике у интерпретацији одредби. Као додатни позитиван ефекат примене мултилатералних мера истиче се и умањење потенцијала за пореску конкуренцију.[275] Међутим, и поред наведених предности које мултилатералне мере имају у односу на билатералне, поставља се питање да ли је, у тренутним глобалним политичким условима које одликује мањак интеграција и вишак национализма, очекивање њихове примене превише оптимистично, односно чак и наивно?[276] Управо постављено питање и указује на главне

---

[271] Вид.: T. Ecker (2013), 63-64.

[272] Д. Поповић (2013), 262.

[273] *Ibid.,* 273.

[274] Вид.: део 3.2.1. Мобилност.

[275] Вид.: K. Brooks, "The Potential of Multilateral Tax Treaties", *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics,* (eds. M. Lang *et al*.), IBFD, Amsterdam 2010, 218-224.

[276] Вид.: J. M. Vazquez, "Indirect Taxation of Digital Services After BEPS: A Multilateral Instrument to Achieve Harmonization and Effective Enforcement", *International Tax Journal*, Vol. 43, Issue 5, 33.

недостатке мултилатералних мера. Наиме, за закључење мултилатералног споразума потребан је шири консензус, што га чини комплекснијим за преговарање у односу на билатералне мере. Подразумева се, такође, да земље потписнице мултилатералног споразума морају да одустану делом од свог фискалног суверенитета, што оне свакако нерадо чине, јер се на тај начин одричу и дела својих јавних прихода. Додатно, упитно је и колико се мултилатералним споразумом могу узети у обзир специфичности сваке појединачне земље, чиме се ефекти примене оваквих мера доводе у питање у односу на појединачне мере економске политике. Било какве измене мултилатералног споразума прилично су нефлексибилне, јер се за њих подразумева консензус свих земаља потписница.[277]

Мултилатералне мере које воде хармонизацији имају за циљ хармонизацију ПДВ режима земаља које су уговорне стране. Мултилатералним уговорима, којима се врши хармонизација ПДВ режима, уговорне стране би се обавезале да у своја национална законодавства имплементирају одређена ПДВ правила, односно најмање одређена правила у вези са местом опорезивања. На овај начин би домаћа ПДВ правила различитих земаља употпуности била усклађена. Усклађивање ПДВ правила би, дакле, било обавезно, а не добровољно. Потенцијална питања која би могла да се појаве у вези са интерпретацијом требало би да буду решена путем арбитражних механизама, односно, у идеалном случају, земље уговорнице би могле да чак и да оснују међународни суд који би могао да одлучује у вези са питањима интерпретације мултилатералног ПДВ споразума. Оснивање међународног суда за ПДВ био би, свакако, први корак ка једној новој димензији међународног пореског права, посебно имајући у виду значај који ЕСП има у овој области на нивоу ЕУ.[278] Међутим, колико год хармонизација звучала добро као решење, чини се ипак да је прилично далеко од реализације. У средњем, па чак вероватно и у дугом року није реална, посебно из већ наведених политчких разлога, ни делимична, а камоли пуна хармонизација ПДВ режима. Поред већ наведних разлога, уколико би извршиле хармонизацију својих ПДВ система, земље би свакако изгубиле једну од полуга за вођење независне економске политике кројене према специфичним потребама. Додатно, хармонизација би онемогућила земље да буду уговорна страна више од једног уговора. Ово би било посебно проблематично у случајевима када земље не могу да се сложе око једног глобалног ПДВ уговора и уместо тога желе да имају више мултилатералних или чак билатералних уговора.[279]

Напослетку, након што смо сагледали све мере које могу да се примене како би се избегло двоструко ПДВ (не)опорезивање, поставља се и питање које од ових мера су оптималне, односно које би дале најбоље ефекте у односу на циљ које имају. У наставку више о томе.

2.2.4.4. Оптимална стратегија за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања

Мера која би свакако дала најбоље[280] резултате за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања била би глобална хармонизација ПДВ режима[281] путем једног мултилатералног уговора.

---

[277] Упор.: Д. Поповић (2013), 274.

[278] Вид.: P. Pistone, 1168-1169.

[279] Вид.: T. Ecker (2013), 70-71.

[280] Напомињемо да се мере за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања међусобно не искључују. Оптимално решење би требало да буде комбинација расположивих мера. Која ће мера бити изабрана као оптимална у

Међутим, као што смо напоменули, имплементација овакве мере је прилично далеко од реалности, посебно имајући у виду политичке, економске и остале факторе.

Уколико пођемо, дакле, од претпоставке да земље не желе да се одрекну свог фискалног суверенитета и због тога одбаце као опцију глобалну хармонизацију ПДВ правила, међународне смернице могу да буду корисна мера за координацију различитих ПДВ система. Упркос њиховом необавезујућем карактеру, ПДВ смернице могу да допринесу приближавању различитих ПДВ система. Позитивна последица приближавања ПДВ режима требало би, у најмању руку, да умањи проблем двоструког ПДВ (не)опорезивања.[282]

Ако останемо у домену међународних уговора, а под претходно постављеном претпоставком недостатка реалних могућности за глобалну хармонизацију ПДВ правила, као друго најбоље решење може да буде закључивање више мултилатералних уговора, примера ради на регионалној основи или између земаља са сличним нивоом развоја. Ови мултилатерални уговори би требало, са друге стране, да буду координирани путем, примера ради, ПДВ модел конвенције. Последња алтернатива била би мрежа билатералних уговора о избегавању двоструког ПДВ опорезивања, што би било упоредиво са већ постојећом мрежом међународних уговора из домена директних пореза. Уколико би се земље, ипак, пре одлучиле за овај приступ, чини се да би координација путем ПДВ модел конвенције била практично неизоставна.[283] Да ли, у том смислу, једно од могућих решења представља проширење постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања? Размотримо ово питање у наставку.

2.2.4.5. Проширење постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања као могуће решење за спречавање двоструког ПДВ (не)опорезивања

Као што смо навели, један од могућих начина за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања представља и проширење постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања. Како бисмо испитали да ли је ова опција практично спроводљива, сагледаћемо најпре које би се потешкоће и проблеми јавили том приликом, а након тога и шта је већ примењиво у домену ПДВ.

Један од највећих проблема у вези са овом опцијом јесте лични обухват постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања. Личним обухватом се, наиме, дефинише ко треба да има право да користи одредбе уговора, односно дефинишу се лица на која се уговор примењује.

конкретној ситуацији зависиће од саме ситуације и чињеничног стања. Редослед мера дали смо спрам њиховог утицаја на умањење разлика у ПДВ правилима на глобалном нивоу.

[281] Један од примера за меру хармонизације, али на регионалном, односно нивоу ЕУ, јесте Директива 2006/112/*EC,* као и пратећа Имплементациона уредба број 282/2011. Иако не идеална, мера хармонизације ПДВ система за последицу има елиминисање, односно значајно смањење разлике у ПДВ правилима између земаља, те се због тога ризик од двоструког ПДВ (не)опорезивања у великом мери умањује, али се ипак апсолутно не елиминише. Видели смо, наиме, да ће и поред хармонизације постојати и даље могућност различите интерпретације појединих ПДВ правила.

[282] Чини се да ОЕЦД смернице за ПДВ у том смислу имају изузетан утицај како на земље које јесу чланице ОЕЦД, тако и на оне које то нису. ОЕЦД смернице за ПДВ представљају значајан корак у настојању да се постигне одређени степен глобалне координације око правила у вези са местом опорезивања за прекограничне испоруке нематеријалних добара и услуга . Вид.: K. James, T. Ecker, "Relevance of the OECD International VAT/GST guidelines for non-OECD countries", *Australian Tax Forum*, Vol. 32, No. 2, 375.

[283] Вид.: T. Ecker (2013), 74.

Чланом 1 Модел-конвенције ОЕЦД[284] ограничава се примена уговора на „лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице“.[285] Појам „лице“ укључује појединца, компанију, као и било који други ентитет (енг. *body of persons*)[286], док је појам „резидент“ дефинисан у оквиру члана 4 Модел-конвенције ОЕЦД.[287] Другим речима, појмом „лице“ одређује се да ли конкретно лице подлеже свеобухватној пореској обавези заснованој на његовим личним везама са једном од земаља које су закључиле уговор. Свеобухватна пореска обавеза, опште говорећи, значи да ће порески обвезник, који има одређену личну повезаност са земљом уговорницом, у тој земљи и да буде у потпуности опорезован (често и за свој светски доходак).[288] Проблеми у вези са ПДВ који могу да настану као последица оваквог начина дефинисања појмова су вишеструки. Најпре, потребно је размотрити како се критеријум свеобухватне пореске обавезе може применити на ПДВ, пошто ПДВ као порески облик, генерално говорећи, следи принцип територијалности. Другим речима, за ПДВ је од значаја чињеница где се потрошња догодила. Чији порески обвезник је учинио потрошњу као чињеница за ПДВ није од значаја. Даље, поставља се и питање ко би требало да буде у могућности да се позове на погодности из уговора? На кога треба да се примењује члан 4 уговора? Приликом опорезивања дохотка и имовине јасно је да ће лице које је порески обвезник, као лице које има обавезу и да плати порез, моћи да се позове на погодности из уговора. Међутим, имајући у виду да је ПДВ порески облик којим се опорезује крајња потрошња[289] више је него јасно да ће у тренутку саме испоруке бити упитно да ли конкретна испорука представља крајњу потрошњу или не. Следећи проблем може да настане из чињенице да, за разлику од директних пореза код којих је порески дужник лице које оствари доходак, код ПДВ порески дужник не мора нужно да буде лице које испоручује добра и услуге. У одређеним случајевима[290] лице којем се испоручују добра и услуге биће порески дужник. Питање које се у оваквој ситуацији намеће је да ли примена уговора треба да буде ограничена на одређена лица? Да ли уговори, примера ради, треба да се примене само уколико је порески дужник резидент једне од земаља уговорница? Сходно томе, да ли уговори треба да се примене само уколико је лице којем се врше испоруке резидент једне од земаља уговорница, или ако је то лице које испоручује добра и услуге? Питање добија додатно на комплексности у ситуацији када се испоруке врше између две земље између лица која нису њихови резиденти. Узмимо, примера ради, ситуацију у којој испоручилац, резидент земље А, врши испоруку добара која се у моменту испоруке налазе у земљи Б, при чему је место где добра треба да буду испоручена у земљи В. Претпоставимо и да је крајњи потрошач такође резидент земље А. Испорука добара у овом сценарију извршиће се између земаља Б и В, али уговор између ове две земље неће се применити јер ниједно од лица које учествује у испоруци није резидент ове две земље. Из наведеног примера јасно видимо да концепт резидента, који даје оптималне резултате у домену

---

[284] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, M-7.

[285] Идентичан начин дефинисања обухвата лица на која се уговор примењује можемо наћи и у Модел-конвенцији УН. Упор.: Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention BETWEEN DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES*, United Nations, New York 2021, 6.

[286] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, R(15)-8.

[287] Упор.: Д. Поповић, С. В. Костић, 60-73.

[288] Упор.: чл. 7, ст. 1 и чл. 8, ст. 1 ЗПДГ.

[289] Имајући у виду принцип неутралности, питање плаћања ПДВ неће се појавити све до момента крајње потрошње, јер ће порески обвезник да користи право на одбитак претходног ПДВ.

[290] У случајевима када постоји обавеза интерног обрачуна ПДВ (енг. *reverse charge*).

директних пореза, посебно у условима испорука на глобалном нивоу, има значајне недостатке уколико би се потенцијално применио на билатералне уговоре о избегавању двоструког ПДВ опорезивања.[291]

Следећи проблем који се јавља приликом покушаја примене постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања на ПДВ јесте обухват самих колизионих правила. Наиме, уколико би земље одлучиле да прошире постојеће уговоре на ПДВ, постојећа колизиона правила би морала да се измене и/или допуне. Генерално говорећи, колизиона правила у постојећим уговорима односе се на доходак и имовину, али не и на ПДВ. Имајући у виду да је ПДВ порез на потрошњу, колизиона правила која се односе на ПДВ морала би у обзир да узму специфичности испорука као чина крајње потрошње. Опорезивање испорука на основу постојећих колизионих правила не би, дакле, дало оптималне ефекте, те би због тога и било потребно да се развију посебна колизиона правила која би уважила специфичности испорука као предмета опорезивања ПДВ.[292]

Као што смо напоменули, поред наведених проблема приликом потенцијалног проширивања постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања, постоје и одређени чланови Модел-конвенције ОЕЦД који се већ примењују на ПДВ.

Чланом 24, ставом 6 Модел-конвенције ОЕЦД, који се односи на забрану дискриминације, прописано је да се изузетно „одредбе овог члана примењују на порезе сваке врсте и особина.“[293] Како се забрана дискриминације односи на порезе сваке врсте и особина, то произилази да се, невезано за члан 2 Модел-конвенције ОЕЦД, односно за порезе на које се уговор примењује, забрана дискриминације односи и на ПДВ. Међутим, из перспективе праксе, примена ове одредбе у области ПДВ није баш потпуно јасна. Најпре, ионако оскудна судска пракса у овој области је прилично контрадикторна. Оваква ситуација води до правне неизвесности, што није у складу са принципом извесности и једноставности, а која може да буде умањена јасним заузимањем става од стране ОЕЦД којим би се потврдила примена овог члана на индиректне порезе. У супротном, исходи судских спорова по овом питању остаће хетерогени, што дефинитивно није пожељна ситуација.[294] Занимљиво је да је, супротно Модел-конвенцији ОЕЦД, Србија заузела став да се забрана дискриминације односи само на порезе специфициране у члану 2 уговора, што имплицира да би дискриминација у области ПДВ[295] требало да буде допуштена.[296] Овакав став, свакако, остаје упитан.

---

[291] Вид.: T. Ecker (2013), 79-82.

[292] *Ibid.*, 82.

[293] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, C(24)-26.

[294] Вид.: R. Wallner, “Impact of Art. 24 OECD Model Convention on VAT/GST”, *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation* (eds. S. Pfeiffer, M. Ursprung-Steindl), Linde Verlag, Wien 2015, 581.

[295] Дискриминација у области ПДВ може да настане из практичних разлога приликом примене правила о праву на одбитак, односно праву на повраћај ПДВ која се односе на нерезиденте. Оваква правила су директно у супротности са принципом неутралности. Тако, примера ради, осим уколико не одреди пореског пуномоћника у Србији, страно лице неће имати право на одбитак, односно повраћај ПДВ. Вид.: чл. 10а ЗПДВ.

[296] У уговорима које је Србија закључила уколико то и није изричито прописано, може се ипак тумачити да се забрана дискриминације односи само на порезе на које се уговор примењује. Вид.: Д. Поповић, С. В. Костић, 280-281.

Из домена ПДВ примењив је и поступак заједничког договарања, дефинисан чланом 25 Модел-конвенције ОЕЦД, којим се пореском обвезнику дозвољава да предузме мере у ситуацијама у којима опорезивање није у складу са одредбама уговора.[297] Додатно се, у оквиру става 3 овог члана, омогућава надлежним органима да се баве и случајевима двоструког опорезивања који не спадају у делокруг одредаба уговора.[298] Двоструко ПДВ опорезивање се може сматрати случајем који не спада у делокруг одредаба уговора.[299]

На ПДВ је примењив и члан 26 Модел-конвенције ОЕЦД којим се уређује питање размене обавештења. Смернице ОЕЦД за ПДВ идентификују овај члан као „обећавајућу платформу за стране за размену информација како у појединачним случајевима тако иу ширим класама случајева који произилазе из ПДВ“, те стога билатерални споразум пружа могући механизам за појачану сарадњу и развој решења за заједничке проблеме који се јављају у вези са Смерницама ОЕЦД за ПДВ у циљу минимизирања ризика од двоструког (не)опорезивања.[300] Упркос чињеници да су „лица на која се примењује уговор” Модел-конвенцијом ОЕЦД генерално ограничена на „резиденте једне или обе државе уговорнице” (чл. 1) и да су „порези на које се примењује уговор” генерално ограничени на „порезе на приходе и на имовину“ (чл. 2), чл. 26 предвиђа да његов обим „није ограничен члановима 1 и 2“.[301] У оквиру чл. 26 прописује се, дакле, да размена информација „није ограничена” на „порезе обухваћене” чл. 2, изричито предвиђајући да се обавезе размене информација примењују на „порезе сваке врсте и описа наметнуте у име држава уговорница“.[302] Члан 26 у садашњој верзији Модел-конвенције ОЕЦД се стога примењује и на размену обавештења по питању ПДВ.[303]

Коначно, чланом 27[304] Модел-конвенције ОЕЦД дефинишу се правила која се односе на помоћ у наплати пореза. Овај члан такође садржи формулацију да „помоћ није ограничена члановима 1 и

---

[297] Овом одредбом се, примера ради, покрива и ситуација у којој се клаузула о забрани дискриминације из области ПДВ не примењује у складу са уговором.

[298] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, C(25)-29.

[299] Примена чл. 25, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД на ПДВ чини се да није искључена због широке формулације ове одредбе, као и због ставова исказаних у вези са овим чланом у Коментарима Модел-конвенције ОЕЦД. Оваквом тумачењу, без обзира на ефикасност која се постиже у решавању случајева двоструког опорезивања, може се замерити са догматске тачке гледишта јер се на имплицитан начин елиминишу ограничења садржана у члану 2 уговора. Вид.: A. Parolini, “European VAT and groups of companies”, *International and EC Tax Aspects of Groups and Companies* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2008, 125, фн. 86.

[300] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, пар. 4.15.

[301] У тексту члана се јасно наводи да размена обавештења није ограничена члановима 1 и 2, тако да обавештења могу укључивати податке о нерезидентима и могу се односити на администрацију или наплату пореза који нису наведени у члану 2. Вид.: OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, C(26)-1.

[302] Вид.: OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, M-71.

[303] Вид.: W. Hellerstein, “Dispute Resolution and Dispute Prevention under the EU VAT: A Global Perspective”, *CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2016* (eds. M. Lang *et al.*), Linde Verlag, Wien 2017, 71.

[304] Члан 27 је додат као нови члан 2003. године. Вид.: Д. Поповић, С. В. Костић, 297. Пре 2003. године помоћ у наплати пореза била је само споменута у коментарима на чл. 26, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД, којим се признавала могућност јачања помоћи при наплати пореза на разне начине. Вид.: M. Bourgeois, A. Römer, „Effects of Existing Tax Treaties on VAT (Relevance of Arts. 24-27 OECD Model for VAT/GST“, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (eds. M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009, 1264.

2“[305]. Према томе, помоћ мора бити пружена у вези са потраживањем прихода које неко лице дугује држави уговорници, без обзира да ли је резидент државе уговорнице или не.[306] Из свега наведеног се такође може извући закључак да се овај члан може применити на ПДВ.[307] У вези са применом овог члана наводимо и резултате истраживања спроведеног након 2003. године, у вези са односом земаља чланица ЕУ према начину примене овог члана. Резултати истраживања указују да између земаља чланица ЕУ постоје дијаметрално супротне разлике приликом преговарања у вези са овим чланом. Тако, примера ради, у уговору између Румуније и Туркменистана ограничења предвиђена чланом 2 су елиминисана, док се уговором између Белгије и САД предвиђа помоћ у наплати пореза искључиво за порезе специфициране у члану 2.[308]

Напослетку, на питање да ли се проширењем постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања може ефикасно решити и проблем двоструког ПДВ опорезивања, чини се да је одговор негативан. Наиме, за решавање проблема двоструког ПДВ опорезивања већина аргумената иде, ипак, у корист засебне ПДВ конвенције, првенствено због проблема на које смо указали уколико би се постојећи уговори о избегавању двоструког опорезивања проширили и на област ПДВ.[309] Тренутно, међутим, у пракси не постоје уговори о избегавању двоструког опорезивања потрошње који би могли да служе као модел за ПДВ конвенцију. Због тога, приликом дизајнирања нове ПДВ Модел-конвенције, чини се очигледним да је потребно поћи од нечега што већ постоји и што је широко прихваћено, односно од већ постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања. Иако су директни и индиректни порези веома различити, идеје које су у позадини постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања требало би да буду анализиране како би се проверило да ли оне могу да буду искоришћене и за потребе креирања ПДВ Модел-конвенције.[310] Једним од предлога садржине потенцијалне ПДВ Модел-конвенције предлаже се да се различита домаћа правила о месту испоруке могу решити кроз поступак заједничког договарања. ПДВ Модел-конвенцијом би се успоставио систем повраћаја претходног ПДВ на шта би право имала предузећа регистрована у другој земљи, уз пратећу процедуру размене информација како би се смањио ризик од лажних захтева за повраћај. У оквиру ПДВ Модел-конвенције било би потребно да се захтева ближа сарадња кроз међусобну помоћ у наплати пореза по узору на механизам који се тренутно користи у ЕУ[311] како би се превазишле потешкоће у пракси приликом прекограничних испорука добара као и дигиталних испорука крајњим потрошачима. Ове мере би значајно умањиле недовољно опорезивање и

[305] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, M-75.

[306] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, C(27)-2.

[307] Вид.: G. Maisto, “European VAT and Tax Treaties”, *VAT in an EU and International Perspective* (eds. H, van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt), IBFD, Amsterdam 2011, 58.

[308] *Ibid.*

[309] Вид.: T. Ecker (2013), 84-85.

[310] Вид.: M. Bourgeois, A. Römer, 1273.

[311] Вид.: део 5.1.1. ЕУ.

прекомерно опорезивање у прекограничним трансакцијама, уклањајући пореске препреке за предузећа и повећавајући износе јавних прихода.[312]

Приликом коришћења постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања као основ за ПДВ модел конвенцију, морамо ипак да укажемо и на одређене недостатке. Наиме, у свету постоји преко 3.000 билатералних споразума о порезу на доходак и имовину заснованих на различитим моделима са безброј варијација. Био је потребан скоро читав век да пореске јурисдикције које учествују у глобалној економији схвате да је мултилатерални уговор једини начин да се сви они измене, истовремено и подједнако. За ПДВ не постоје таква ограничења и овог пута креатори политике могу почети бољим планом – јединственим, мултилатералним споразумом о најважнијем индиректном порезу у дигитализованој ери. Дигитализација је глобални феномен. Глобални феномен захтева и глобални одговор. Управо због тога, мултилатерални приступ опорезивању у условима дигитализације економије потребан је за ПДВ колико и за порезе на доходак и имовину.[313]

2.2.4.6. Значај ПДВ принципа за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања

Након што смо размотрили поједина општа питања и опције за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања, сагледајмо коначно и значај који међународне смернице ОЕЦД за ПДВ, као и ПДВ принципи имају у свему томе.

Неутралност између испоручилаца и њихових испорука постиже се када се функционално једнаке испоруке једнако и третирају. Једнак третман се односи на начин на који се испоруке класификују[314], на критеријуме који се користе приликом одређивања места испоруке[315], као и на начин интерпретације и примене ових одредби у конкретним случајевима.[316] Међународне смернице ОЕЦД за ПДВ, које се темеље на ПДВ принципима, свакако могу да буду од помоћи приликом униформисања типова испорука, дефинисања критеријума који се користе приликом утврђивања места испоруке, као и начина интерпретације и примене у индивидуалним случајевима, што би све имало утицаја на смањење неподударности између ПДВ правила различитих пореских јурисдикција. Иако, тренутно, још увек међународне смернице ОЕЦД за ПДВ, као инструмент меког права, нису општеприхваћене у том смислу, оне свакако представљају добру полазну тачку за продубљивање међународног консезуса.[317]

Примена међународних смерница ОЕЦД за ПДВ могла би, такође, да смањи и трошкове усклађености, што представља главни захтев принципа ефикасности, уколико би биле

---

[312] Y. Zu, "Developing VAT treaties: international tax cooperation in times of global recovery", *Legal Studies*, Volume 42, Issue 1, 177.

[313] Y. Zu, "A multilateral option for VAT in international trade?", *International and Comparative Law Quarterly*, Volume 71, Issue 4, 888.

[314] Другим речима, да ли се испорука класификује као испорука добара или као испорука услуга. Вид.: део 4.1. Појам дигиталних испорука.

[315] Вид.: део 6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука.

[316] Видели смо, примера ради, да је ЕСП решавао немали број случајева управо због различитих интерпретација ПДВ правила.

[317] Вид.: P. Rendahl, 372.

коришћене од стране судова приликом њиховог интерпретирања и примене националног законодавства. Уколико би оне утицале и на појединачне пореске јурисдикције, степен постигнуте ефикасности био би још већи.[318]

Што се тиче принципа извесности и једноставности, ефекат ослањања на међународне смернице ОЕЦД за ПДВ би требало да буде већи степен предвидљивости за ПДВ обвезнике. Међутим, сам степен предвидљивости биће директно зависан од степена који смернице имају на органе управе и судове. Једна од могућих опција у вези са тиме јесте да смернице за ПДВ добију идентичан третман као и смернице за трансферне цене.[319] Међутим, главна препрека за ово је чињеница да ОЕЦД смернице за трансферне цене свој основ имају у Модел-конвенцији ОЕЦД.[320] Такав основ за примену међународних смерница ОЕЦД за ПДВ и даље, ипак, не постоји.

Управо изнети закључци у вези са принципом извесности и једноставности важе и за принцип ефективног и правичног опорезивања. Наиме, међународне смернице ОЕЦД за ПДВ могу да повећају униформну примену и интерпретацију правила приликом прекограничних испорука само у мери у којој се ефективно примењују од стране органа управе и судова. Међутим, да би се ово постигло, смернице за ПДВ је потребно унапредити у модел-конвенцију која би могла да послужи као база било за билатералне, било за мултилатералне уговоре.[321]

Видели смо да принцип флексибилности захтева да порески системи треба да буду довољно флексибилни и динамични како би могли да иду у корак са технолошким и комерцијалним развојем. Важно је да порески систем буде довољно динамичан и флексибилан да задовољи тренутне потребе влада за приходима. То значи да структурне карактеристике система треба да буду трајне у променљивом контексту политике, а ипак довољно флексибилне и динамичне да омогуће владама да реагују по потреби како би одржале корак са технолошким и комерцијалним развојем, узимајући у обзир да ће будући развој често бити тешко предвидети.[322] Иако се посебно не издваја по свом значају на овако дефинисан начин и са фокусом на технолошки и комерцијални развој, може се рећи да принцип флексибилности посебно у обзир узима специфичности дигиталне економије која управо има значајну технолошку компоненту. Може се стога даље рећи да, посебно узимајући у обзир мобилност[323] као једну од карактеристика дигиталне економије, принцип флексибилности посебан значај има првенствено приликом дефинисања правила која би за последицу могла да имају ненамерно двоструко неопорезивање. Наиме, са немалом сигурношћу можемо претпоставити да ће ПДВ обвезници прилично водити рачуна да не дођу у ситуацију да буду двоструко опорезовани. Са друге стране, уколико се појави простор да не буду опорезовани, са најмање истим нивоом сигурности можемо

---

[318] *Ibid.*, 375.

[319] Вид.: OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022. Примена ОЕЦД смерница за трансферне цене у Србији регулисана је ЗПДПЛ, којим се прописује да ће министар финансија, ослањајући се на изворе везане за опорезивање трансакција између повезаних лица Организације за економску сарадњу и развој (ОЕЦД), као и других међународних организација, ближе уредити примену одредби члана 10а и чл. 59 до 61 овог закона. Вид.: чл. 61а ЗППДЛ.

[320] Примена правила о трансферним ценама прописана је чл. 9 Модел-конвенције ОЕЦД. Вид.: Д. Поповић, С. В. Костић, 106-109.

[321] Вид.: P. Rendahl, 378.

[322] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 21.

[323] Вид.: део 3.2.1. Мобилност.

претпоставити да ће, управо захваљујући мобилности ИКТ, ПДВ обвезници искористи ову могућност како би остварили пореске уштеде и стекли додатну конкурентску предност. Управо из овог разлога, не умањујући притом значај и осталих ПДВ принципа, принцип флексибилности има посебан значај у спречавању првенствено ненамерног двоструког неопорезивања. ПДВ правила би, дакле, требало да буду довољно флексибилна како би дала оптималан одговор у новонасталим околностима, односно како се не би јавило ненамерно двоструко опорезивање као последица технолошких промена.

Видели смо да се као решења за уочене проблеме двоструког опорезивања и ненамерног двоструког неопорезивања, између осталог, наводе практично три начина. Први начин јесте увођење координираних и некоординираних унилатералних мера, којима би одређена земља добровољно увела у своје законодавство правила којима порески обвезник не би био опорезован у тој земљи уколико је већ опорезован у некој другој земљи. По угледу на уговоре о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, предлаже се развој аналогних модела уговора за ПДВ на билатералној, односно мултилатералној основи. И коначно, као решење за избегавање двоструког опорезивања, односно ненамерног двоструког неопорезивања из области ПДВ, предлаже се координација националних закона којима се регулише ПДВ. Идеја овог концепта је да се промовише хармонизација различитих националних режима опорезивања[324] развијањем међународних принципа пореза на потрошњу, што је пут који тренутно следи ОЕЦД, а који прати и ЕУ.[325] ОЕЦД је, свестан препрека које имају привредна друштва у обављању својих делатности, насталих под утицајем пореза на потрошњу у међународном окружењу, управо и развио ПДВ принципе који би требало да послуже креаторима пореских политика као основ за дизајн ПДВ система. Ово би, са своје стране, требало да доведе до што већег изједначавања различитих ПДВ система, чиме би се негативни ефекти двоструког опорезивања и ненамерног двоструког неопорезивања значајно умањили.[326]

Какав став би требало да имају мале и отворене економије, попут економије Србије[327], према међународним смерницама ОЕЦД за ПДВ, као и приликом коришћења ПДВ принципа у контексту избегавања двоструког (не)опорезивања? Одговор на ово питање може се наћи, мишљења смо, управо у карактеру тих самих економија. Што је мања и отворенија економија, то је њен утицај, односно преговарачки потенцијал приликом дефинисања ПДВ правила за прекограничне трансакције, мањи. Малим и отвореним економијама не преостаје, дакле, превише маневарског простора сем да прихвате међународна ПДВ правила и евентуално их прилагоде у границама могућег својим специфичностима. То, свакако, не значи безусловно и некритично преузимање ПДВ правила из, примера ради, ЕУ. Али, свако одбијање и негација потребе за хармонизацијом ПДВ правила за мале и отворене економије може да има низ негативних последица, попут, као једне крајности, избегавања присуства високотехнолошких

---

[324] Иако би, као што смо видели, мултилатерални уговор којим би се дефинисала правила за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања био оптимална солуција, због објективних околности та опција тренутно ипак није реална. У том контексту се хармонизација различитих националних режима опорезивања пре наводи као друго најбоље решење, него као опција која би дала оптималне резултате.

[325] Вид.: *E-business Law of the European Union*, (ed. Q. R. Kroes), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2010, 17.

[326] Вид.: T. Ecker (2009), 693.

[327] Међународни монетарни фонд у свом извештају за 2019. годину Србију класификује као малу и отворену економију. Вид.: International Monetary Fund, *IMF country report No. 19/238*, International Monetary Fund, Washington D.C. 2019, 10.

компанија у таквим земљама због двоструког ПДВ опорезивања, односно мањи ниво јавних прихода као последица ненамерног двоструког неопорезивања, као супротне крајности. Уколико су међународне смернице ОЕЦД за ПДВ, као и ПДВ принципи темељ на којем почивају, између осталог и правила за избегавање двоструког ПДВ (не)опорезивања, прихваћени од стране водећих светских економија и уколико мале и отворене економије желе да привуку високотехнолошке компаније, а да притом не угрозе ниво својих јавних прихода, прихватање међународних смерница ОЕЦД за ПДВ и ПДВ принципа, који би били прилагођени специфичностима конкретне економије у могућим оквирима, свакако би био корак у добром смеру. Ово нас доводи и до значаја ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације пореских правила као следеће теме.

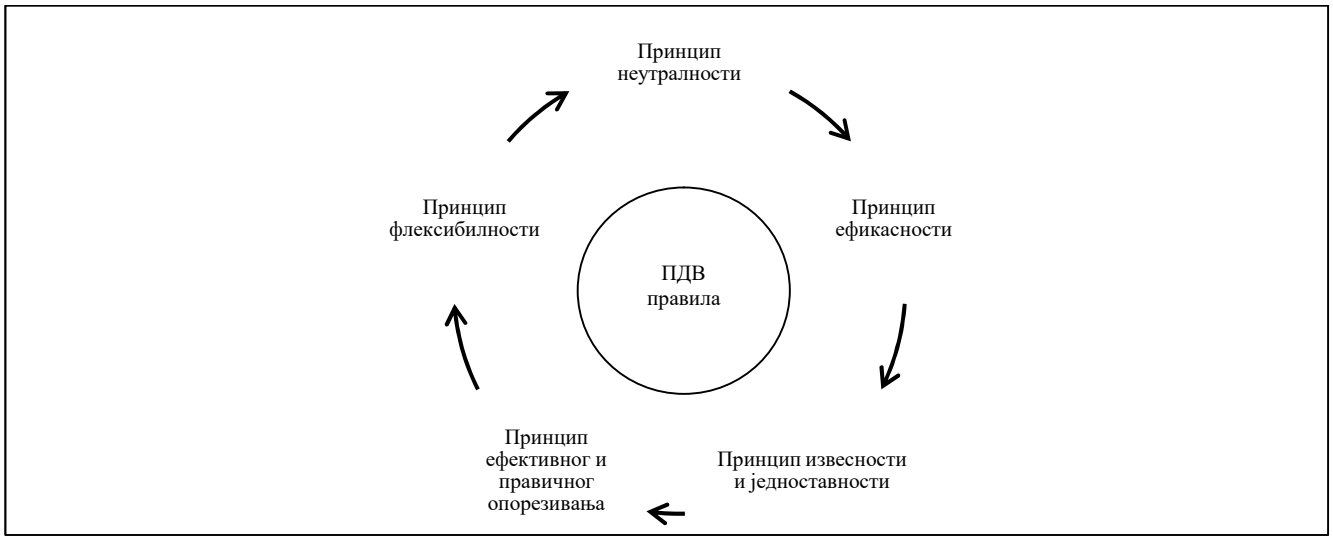
2.2.5. Значај ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације пореских правила

Полазећи од уоченог значаја и важности која им се придаје, у оквирима овог рада ПДВ принципи биће коришћени како би се извршила евалуација конкретних пореских правила која се примењују приликом опорезивања у оквиру дигиталне економије. Инсистирање на било којем од ових принципа и давање већег значаја једном у односу на остале, довело би до неоптималних пореских правила. Због тога ћемо, приликом коришћења ПДВ принципа у оквиру анализа које ћемо спровести у оквиру овог рада, свим ПДВ принципима да придамо подједнаку важности и значај.

Примера ради, за већ уочени проблем двоструког опорезивања односно ненамерног двоструког неопорезивања, можемо да кажемо да, без улажења у детаљнију аргументацију на овом месту, није у сагласности са свих пет принципа. У центру овог проблема свакако лежи одређивање места испоруке, на основу којег се и одређује у оквиру које пореске јурисдикције ће конкретна трансакција да буде опорезована. Због свега овога посебну пажњу посветићемо управо критеријумима за одређивање места испоруке у дигиталној економији. Као алат за анализу ових критеријума на директан или индиректан начин користићемо управо ПДВ принципе како бисмо испитали оптималност конкретних решења.

Графички приказ начина на који ћемо да користимо ПДВ принципе у оквиру овог рада дајемо у доњој илустрацији.

Илустрација 2: Коришћење ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације ПДВ правила



Извор: Концепт аутора

У оквиру рада инсистираћемо, дакле, на ставу да ПДВ правила, као таква, а самим тим и она која се користе приликом опорезивања у оквиру дигиталног сектора економије, морају да буду подједнако и равноправно усаглашена са свих пет ПДВ принципа. Инсистирање на оваквом ставу требало би да има за резултат ПДВ правила која су у значајној мери хармонизована са упоредноправним ПДВ системима који такође почивају на овим принципима. Што је већа усаглашеност различитих ПДВ система, то је мањи простор за двоструко опорезивање, односно ненамерно двоструко неопорезивање, чиме се позитивно утиче на оптималну алокацију ресурса, повећање јавних прихода итд.

2.3. Значај ПДВ за јавне финансије

Након што смо сагледали значај који ПДВ принципи имају, погледајмо додатно и значај који ПДВ као порески облик има за јавне финансије.

Као порески облик, ПДВ је увођен постепено. Пре његовог увођења, индиректни порези обично су били ограничени на уско дефинисане производе (као што су акцизе на алкохол и дуван), док је, упоредо, као посебан порески облик постојао порез на промет. Дисторзије створене потоњом врстом пореза (попут подстицања вертикалне интеграције индустрије искључиво ради смањења пореских обавеза), у комбинацији са растућим захтевима за јавним приходима, дале су подстицај за тражење алтернативних пореза који би за последицу имали мање дисторзије. Основна идеја пореза на додату вредност припада немачком привреднику Фон Сименсу (нем. *von Siemens*) који је о томе и писао двадесетих година прошлог века. Поред њега, истих година прошлог века, овим проблемом бавили су се и други аутори.[328] Несавршености и дисторзије које су биле последица кумулативног ефекта тада коришћеног бруто пореза на промет, управо су и

[328] Вид.: L. Ebrill *et al.*, 4.

биле, дакле, повод да се истакне захтев за увођење једног „префињеног“, „оплемењеног“ облика пореза на промет који би био лишен свих уочених недостатака.[329]

ПДВ данас представља најраспростањенији и најзначајнији облик општег пореза на промет у свету.[330] Први пут уведен у Француској, средином прошлог века, овај порески облик је, почетком XXI века, био у употреби у свим европским земљама. Осим у европским земљама, ПДВ као порески облик у употреби је и у бројним земљама Азије, Африке, Јужне, Северне и Централне Америке.[331]

Међутим, и поред несумњивог значаја који ПДВ има као најраспрострањенији и најзначајнији облик општег пореза на промет, неке од недоумица које се јављају и недостаци на које се указује, између осталог, обухватају и аспект ефикасности ПДВ у земљама са значајним учешћем сиве економије.[332] Такође, заступа се мишљење да је вероватније да ПДВ делује обесхрабрујуће него подстичуће на трговину, изражава се сумња да ПДВ може донети веће јавне приходе у поређењу са општим порезом на промет, указује се на потешкоће у вези са административним захтевима које намеће ПДВ итд.[333]

И поред наведених аргумената за и против, чињеница је, свакако, да ширење ПДВ као пореског облика представља један од најзначајнијих развоја у опорезивању током протекле половине века. Крајем шездесетих година прошлог века, ПДВ је користило мање од десет земаља. Данас се, као значајан извор јавних прихода, ПДВ користи у 168 земаља.[334] Преглед динамике којом се ПДВ као порески облик све више користио широм света, почев од 1960. године, приказујемо у доњој илустрацији.

---

[329] Б. Јелчић, 280.

[330] Д. Поповић (2013), 417.

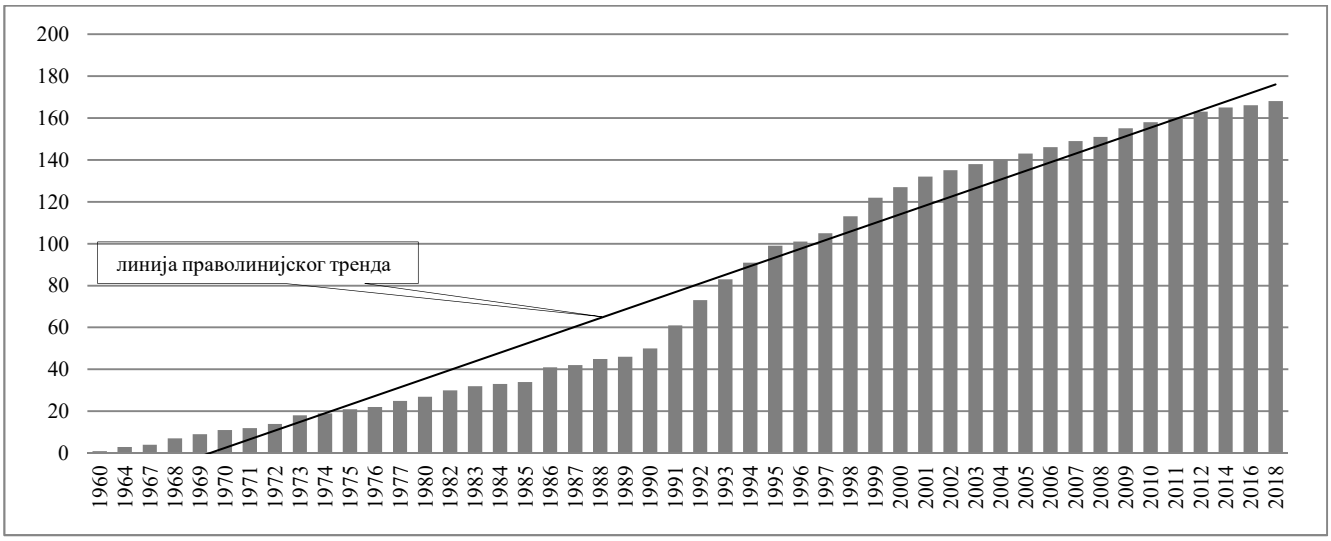
[331] Вид.: Б. Раичевић, 230. Упор.: OECD, *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2018, 21.

[332] Обим сиве економије у Србији смањен је са 21,2% у 2012. на 15,4% БПД у 2017. години. У поређењу са другим земљама у којима су такође вршена истраживања, сива економија у Србији је нижа него у Црној Гори (24,5%) и Летонији (20,3%), а приближна нивоу у Естонији (15,4%) и Литванији (16,5%). Вид.: Г. Крстић, Б. Радуловић, *Сива економија у Србији 2017 – Процена обима, карактеристике учесника и детерминанте*, Национална алијанса за локални економски развој, Београд 2018, 3.

[333] Вид.: R. M. Bird, “VAT in Ukraine: An Interim Report”, *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (ed. R. W. McGee), Springer, New York 2008, 622.

[334] Вид.: OECD, *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2018, 21.

Илустрација 3: Број земаља са ПДВ у периоду 1960–2018.



Извор: OECD, *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2018, 22.

Полазећи од оваквих података, свакако се чини оправданом теза о успону ПДВ.[335] Из горње илустрације можемо, дакле, да уочимо да се број земаља који користи ПДВ као извор јавних прихода, почев од његовог увођења па све до 2018. године, константно увећавао, о чему сведочи и линија праволинијског тренда коју смо додали анализираним подацима. Имајући у виду да је, према последњим расположивим подацима, укупан број земаља чланица Уједињених нација 193[336], можемо да закључимо да већина међународно признатих земаља[337] користи ПДВ као извор јавних прихода. Тек неколицина земаља још увек нема ПДВ.

2.3.1. Значај ПДВ за јавне финансије земаља чланица ОЕЦД

Приходи од ПДВ су на историјском максимуму у земљама чланицама ОЕЦД – износе 6,8% БДП и имају просечан удео од 20,1% у укупним пореским приходима (не рачунајући САД које немају ПДВ систем). Приходи од ПДВ изражени као проценат БДП порасли су у 22 од 34[338] земље чланице ОЕЦД које имају ПДВ систем. Поређењем података из 2016. са подацима из 2012.

[335] Вид.: K. James, *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge University Press, New York 2015, 1-8.

[336] Извор: Growth in United Nations membership, 1945-present, *https://www.un.org/en/sections/member-states/growth-united-nations-membership-1945-present/index.html,* 25. јануар 2020.

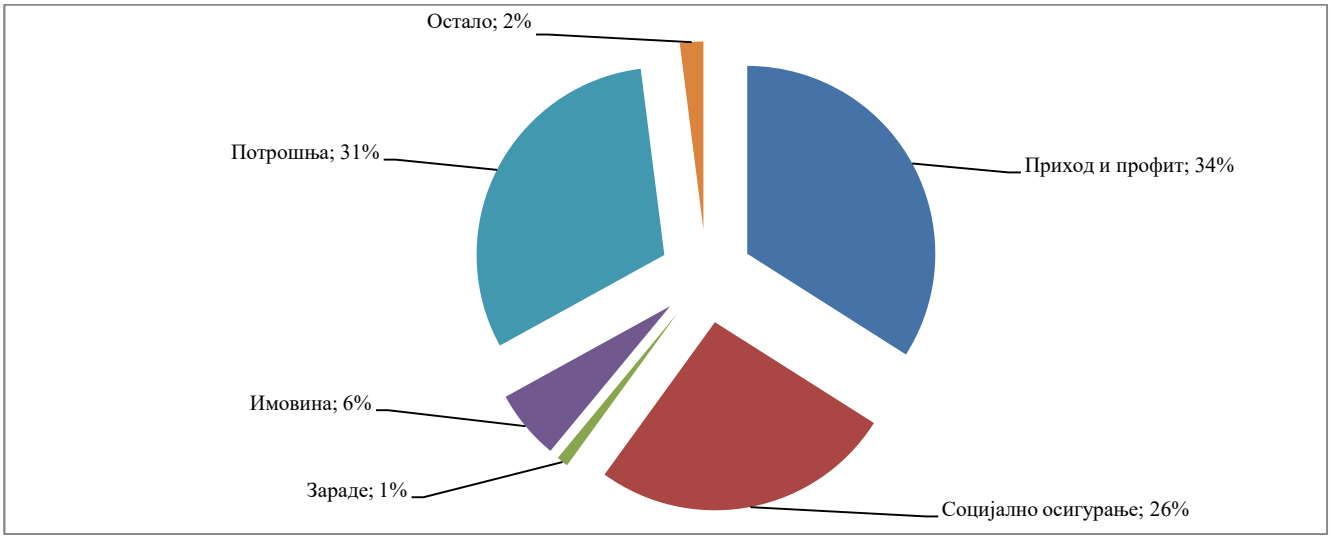
[337] Евентуална одступања у подацима о броју земаља које користе ПДВ и броју међународно признатих земаља за потребе овог рада смо апстраховали.

[338] Током 2016. године, на коју се анализирани подаци односе, ОЕЦД је имао укупно 35 земаља чланица. Накнадно је, 5. јула 2018. године, статус члана стекла и Литванија.

године, закључује се да су незнатно опали у пет земаља.[339] Анализирани показатељи задржали су се на практично идентичном нивоу и током 2018. године.[340]

У просеку, током 2016. године, порези на потрошњу чинили су 30,6% укупних прихода остварених по основу опорезивања, односно 10,3% укупног БДП у земљама чланицама ОЕЦД. Приближно две трећине укупно остварених прихода по основу опорезивања потрошње може се приписати порезима на општу потрошњу, док се једна трећина прихода односи на опорезивање специфичних добара и услуга. Структура пореза на потрошњу односила се на око 21% прихода оствареног по основу општих пореза[341], док се остатак од око 10% односио на специфичне порезе[342] на добра и услуге.[343] Структуру укупних прихода остварених током 2016. године агрегатно посматрано у свим земљама чланицама ОЕЦД дајемо у доњој илустрацији.

Илустрација 4: Просечни приходи по категоријама опорезивања исказани као проценат од укупно остварених прихода по основу опорезивања током 2016. године у земљама чланицама ОЕЦД



Извор: OECD, *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2018, 18.

[339] Извор података: OECD, *Consumption Tax Trends 2016, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2016, 11.

[340] Приходи од ПДВ стабилизовали су се током 2018. године на високом нивоу у ОЕЦД земљама на 6,8% БДП и 20,2% укупних пореских прихода, у просеку (наведени подаци односе се на 35 ОЕЦД земаља које имају ПДВ систем, без САД). Вид.: OECD, *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2018, 11.

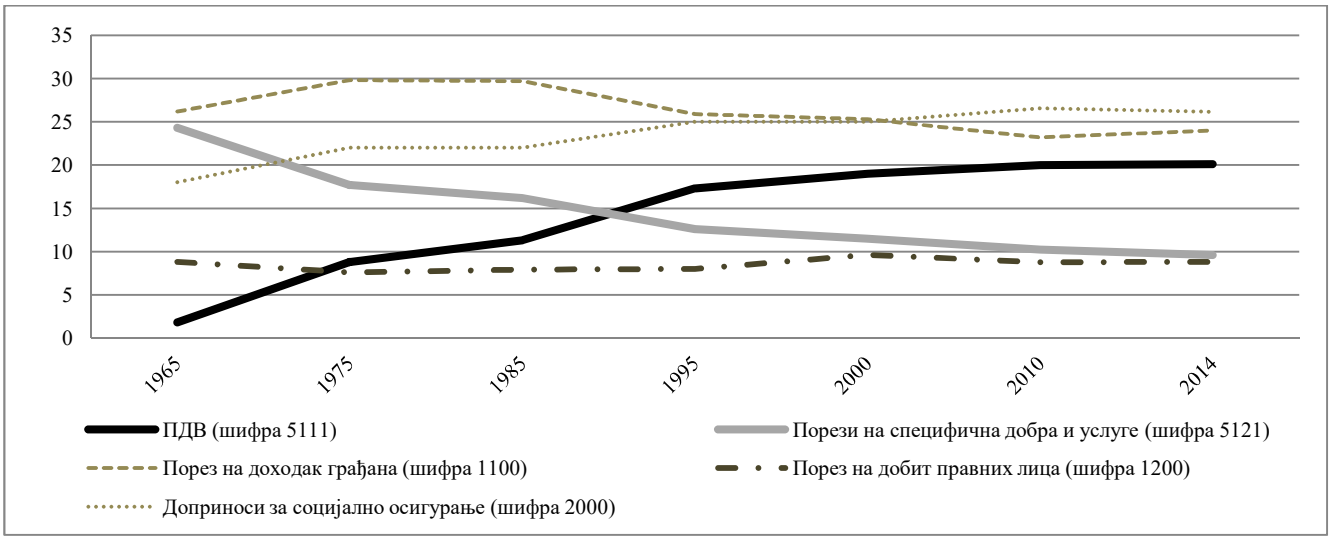
[341] Према ОЕЦД класификацији пореза, у опште порезе спадају: општи порези (шифра 5110), ПДВ (шифра 5111), порез на продају (шифра 5112), порези на промет и други општи порези на добра и услуге (шифра 5113). Вид.: OECD, *Revenue Statistics 1965–2017, Interpretative Guide*, Paris 2018, 17-18.

[342] Према ОЕЦД класификацији пореза, у специфичне порезе спадају: акцизе (шифра 5121), добици фискалних монопола (шифра 5122), увозне дажбине (шифра 5122), извозне дажбине (шифра 5123), порези на инвестициона добра (шифра 5125), порези на специфичне услуге (шифра 5126), остали порези на међународну трговину и трансакције (шифра 5127), остали порези на специфична добра и услуге (шифра 5128). Вид.: *Ibid.,* 18-20.

[343] Вид.: OECD, *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2018, 17-18.

Пошто горња илустрација даје само статичку слику, односно указује на значај који ПДВ има за јавне финансије земаља чланица у посматраном тренутку, погледајмо на доњој илустрацији и динамику којом се развијао значај ПДВ у структури јавних прихода посматраној током временског периода.

Илустрација 5: Еволуција структуре укупних пореских прихода у земљама чланицама ОЕЦД током периода 1966–2014.



Извор: OECD, *Consumption Tax Trends 2016, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2016, 18.

На основу горње илустрације можемо да уочимо тренд стабилизације ПДВ у структури укупно остварених јавних прихода по основу опорезивања на око 20% током претходних двадесетак година. Посматраних пет пореских облика чине скоро 90% укупно остварених јавних прихода по основу опорезивања. ПДВ је, дакле, након доприноса за социјално осигурање и пореза на доходак грађана, трећи по значају за јавне финансије за земље чланице ОЕЦД.

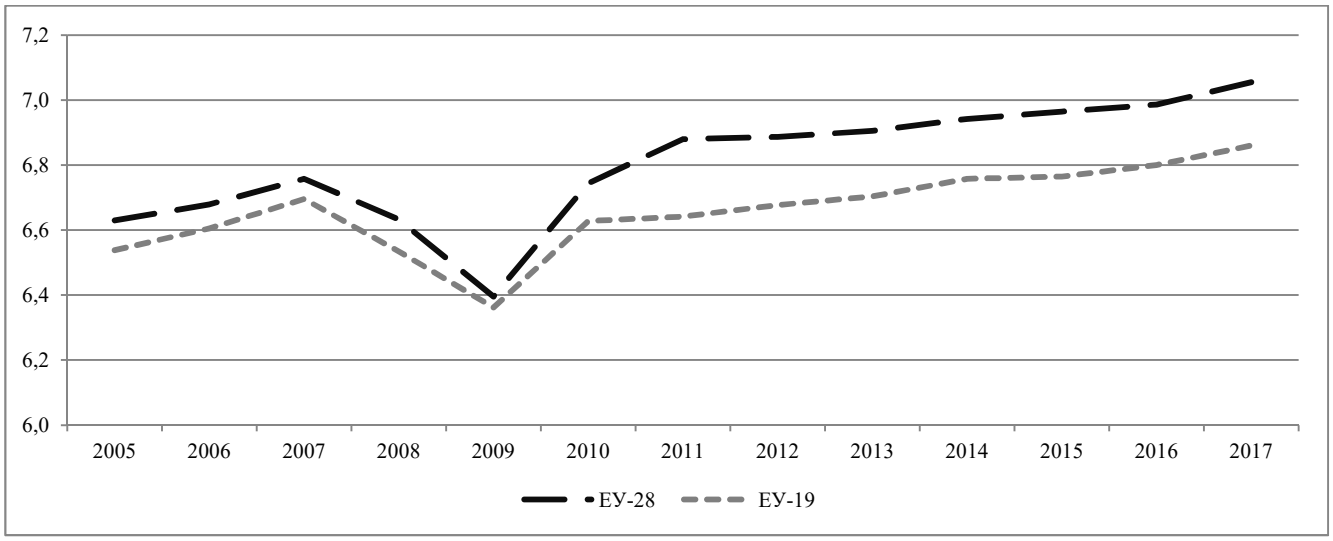
2.3.2. Значај ПДВ за јавне финансије земаља чланица ЕУ

Што се тиче података за земље чланице ЕУ, показатељи су слични онима у земљама ОЕЦД. У свих 28 земаља чланица ЕУ (даље: ЕУ-28), према подацима за 2017. годину, приходи од ПДВ износили су 7,1% БДП. Подаци који се односе на 19 земаља чланица у којима је евро валута плаћања (даље: ЕУ-19), незнатно се разликују, па су у просеку, у овим земљама, приходи од ПДВ износили 6,9% БДП. Што се тиче удела који ПДВ има у укупним пореским приходима, подаци су, такође, слични онима који се односе на земље чланице ОЕЦД. Наиме, на нивоу ЕУ-28, удео ПДВ у укупним пореским приходима износи 18,1%, док исти показатељ на нивоу ЕУ-19 износи 17%.[344]

Погледајмо сада и динамику којом су се развијали ови показатељи. Најпре ћемо на доњој илустрацији да прикажемо развој учешћа прихода од ПДВ у БДП.

[344] Извор података: Data on taxation, Indirect taxes, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/indirect-taxes.xlsx,* 26. јануар 2020.

Илустрација 6: Приходи одПДВ као % БДП у ЕУ



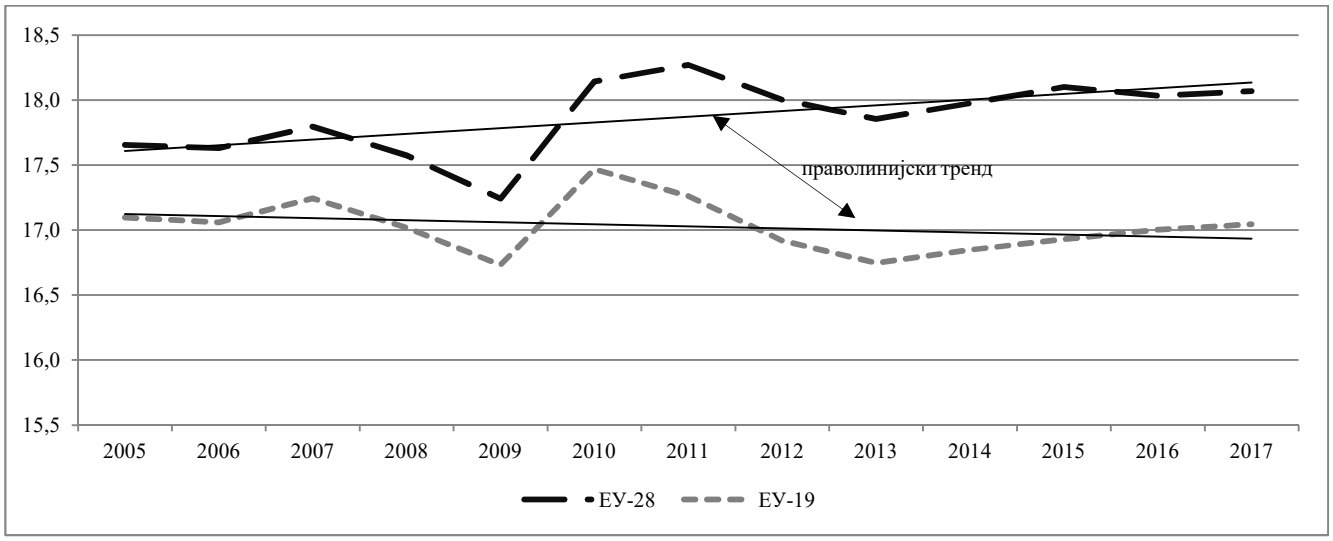
Извор података: Data on taxation, Indirect taxes, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/indirect-taxes.xlsx*, 26. јануар 2020.

На основу горње илустрације можемо да уочимо константан тренд раста учешћа прихода од ПДВ у БДП како у ЕУ-19, тако и ЕУ-28 земљама. Једини пад овог показатеља забележен је у периоду 2008–2009, током којег је трајала светска финансијска криза, која је, између осталог, за последицу имала и пад личне потрошње, што је утицало на пад јавних прихода остварених по основу ПДВ.[345] Додатно, можемо да уочимо и да је учешће прихода од ПДВ у БДП у земљама ЕУ-28 током посматраног периода константно било веће од истог показатеља за ЕУ-19 земље, што указује на релативно већи значај за јавне финансије који ПДВ има за ЕУ-28 земљама.

На следећој илустрацији приказаћемо учешће прихода од ПДВ у укупним оствареним приходима по основу опорезивања у оквиру ЕУ.

[345] Вид.: P. Subacchi, "Europe: From One Crisis to the Other", *Global Financial Crisis: Global Impact and Solutions* (eds. C. Oldani, J. J. Kirton, P. Savona), Routledge, Oxon 2016, 65.

Илустрација 7: Учешће прихода од ПДВ у укупним приходима од опорезивања у ЕУ



Извор података: Data on taxation, Indirect taxes, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/indirect-taxes.xlsx*, 26. јануар 2020.

Ситуација са учешћем и значајем прихода од ПДВ у укупним приходима од опорезивања разликује се између ЕУ-18 и ЕУ-19 земаља. Наиме, и у овом случају је, током посматраног периода, учешће које ПДВ има у укупним приходима од опорезивања било веће у ЕУ-28 земљама. Додатно, ако погледамо праволинијски тренд, уочавамо тренд раста учешћа ПДВ у ЕУ-28 земљама, док се у ЕУ-19 земљама уочава благи пад тренда учешћа ПДВ у укупним приходима од опорезивања. Ово имплицитно указује, између осталог, и на промену структуре извора јавних прихода у оквиру обе групе земаља. Док је у оквиру ЕУ-28 учешће ПДВ релативно веће у поређењу са ЕУ-19 и има све већи значај за те земље, дотле су у оквиру ЕУ-19 јавни приходи мање зависни од ПДВ као пореског облика са благом тенденцијом даљег смањивања.

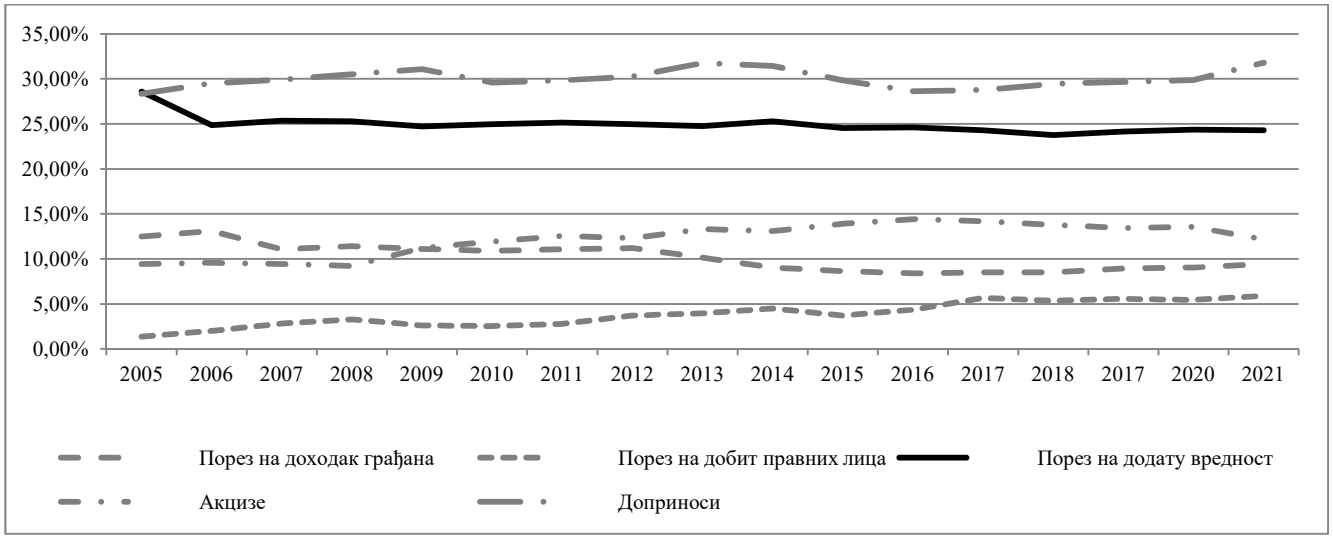
2.3.3. Значај ПДВ за јавне финансије Републике Србије

Порез на додату вредност уведен је као порески облик у Републици Србији на почетку 2005. године.[346] Од свог увођења, ПДВ као порески облик био је и остао значајна компонента у јавним финансијама Републике Србије. У прилог ове тврдње извршићемо статичку анализу значаја који ПДВ има за јавне финансије са аспекта структуре укупних јавних прихода, као и динамичку анализу са аспекта учешћа ПДВ у поређењу са другим пореским облицима у укупно оствареним јавним приходима и у БПД Србије. Пођимо редом.

Динамички приказ развоја структуре укупних јавних прихода дајемо у доњој илустрацији. Зарад прегледности, не дајемо приказ свих, већ само неколико најзначајнијих компоненти.

[346] ЗПДВ је почео да се примењује од 1. јануара 2005. године. Вид.: чл. 68 ЗПДВ, *Службени гласник РС,* бр. 84/2004.

Илустрација 8: Динамика развоја структуре укупних јавних прихода у Србији по појединим компонентама

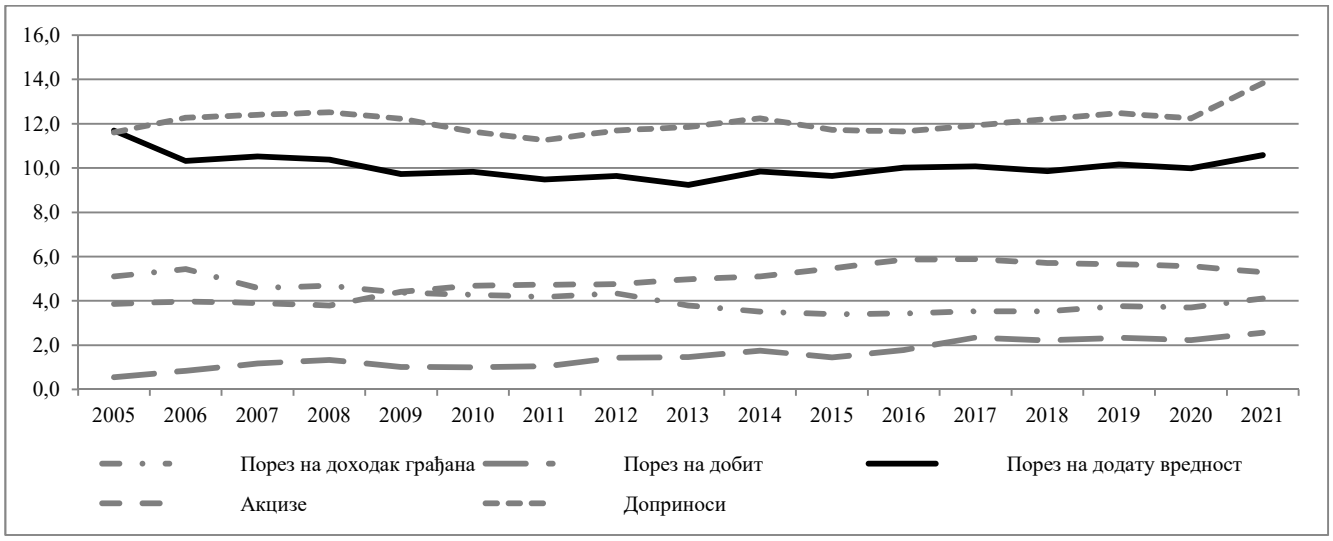


Извор података: Министарство финансија, *https://www.mfin.gov.rs/dokumenti/makroekonomski-i-fiskalni-podaci/*, 13. фебруар 2022, обрачун аутора.

На основу горње илустрације, статички посматрано, можемо, дакле, да видимо да је, према подацима Министарства финансија Републике Србије за 2021. годину, учешће прихода од ПДВ у структури консолидованих јавних прихода износило 23,3%. ПДВ је, као извор јавних прихода, а након доприноса, по својој издашности био други по реду извор током целокупног посматраног периода. Динамички посматрано, можемо да уочимо релативну стабилност учешћа ПДВ у структури укупних јавних прихода, са умереном тенденцијом пада овог учешћа током посматраног периода. Имајући у виду исти показатељ за земље чланице ЕУ и ОЕЦД, који, видели смо, износи око 20% уз умерену тенденцију даљег раста, уочену умерену тенденцију даљег пада овог показатеља у Србији, један од свакако могућих сценарија у будућности јесте и постепено приближавање ових показатеља међу посматраним земљама.

Погледајмо на доњој илустрацији развој управо анализираних пореских облика у односу на укупан БДП.

Илустрација 9: Учешће појединих пореских облика у буџету Србије, у % БДП



Извор података: Министарство финансија, *https://www.mfin.gov.rs/dokumenti/makroekonomski-i-fiskalni-podaci/*, 13. фебруар 2022.

Имајући у виду да је вредност БДП за 2021. годину, према процени Министарства финансија, износила 6.231,7[347] милијарди динара, а да су остварени приходи од ПДВ износили 658,93 милијарди динара, долазимо до закључка да су приходи од ПДВ у Србији износили око 10,6% БДП. На горњој илустрацији уочавамо да је учешће ПДВ у БДП, током посматраног периода, било релативно стабилно и да се кретало око 10%. Исти показатељ је, у оквиру ЕУ, према последњим расположивим подацима, износио око 7%[348] уз испољену тенденцију даљег раста. Слично претходном закључку и у овом случају, један од могућих сценарија са немалом вероватноћом остварења, а у вези са овим показатељом у Србији, јесте његово даље приближавање вредностима које овај исти показатељ има на нивоу ЕУ као целине.

Пошто смо сагледали значај који ПДВ као порески облик има за јавне финансије, у наставку ћемо, након дефинисања појма *дигитална економија* и истицања њених кључних карактеристика, говорити о значају ове економије у редефинисању постојећих и стварању нових пословних модела, са фокусом на ПДВ аспекте тих модела.

[347] Извор: Министарство финансија, *https://www.mfin.gov.rs/dokumenti/makroekonomski-i-fiskalni-podaci/*, 13. фебруар 2022.

[348] Вид.: Илустрација 6: Приходи одПДВ као % БДП у ЕУ.

3. Глава – Појам и значај дигиталне економије

3.1. Дигитална економија – појам

Како бисмо дефинисали појам *дигитална економија*, пођимо од семантичког порекла ове синтагме. Појам економија је познат из свакодневне употребе и подсећања ради, наводимо да потиче од грчких речи оикос (грч. *οικος*) што значи кућа и речи номос (грч. νόμος) што значи закон. Појам економија означава управљање кућом, а подразумева и домаћинства и целисходно уређење; такође, економија је и наука о привреди, о организацији производње, по начелу: што мањим средствима постићи што већи успех, односно постизање циља што мањом употребом снаге.[349]

Дигиталан, односно дигитално (енг. *digit*[350]–цифра) је појам који се односи на податке приказане бројевима или одвојеним физичким сигналима.[351] Шта управо наведено значи? У основи коришћења ИКТ, на којима и почива *дигитална економија*, јесте рачунарска опрема која се налази у међусобној комуникацији. За комуникацију између рачунара, то јест за сав пренос података[352] и информација између рачунара, користе се цифре. И то само две[353] цифре. Нула и један. Свака реч, број, информација, слика, видео запис или било који други предмет комуникације између два рачунара представља се, дакле, као низ који у себи садржи свега две цифре.[354] Овакви низови за човека су неразумљиви, па се због тога и користе рачунари како би их претворили у нама разумљиве садржаје.

У основи *дигиталне економије* су, дакле, ИКТ, које даље у својој основи имају рачунаре, а ови за међусобну комуникацију користе двоцифарски систем. На основу свега може се рећи да нула и један представљају најмање и недељиве јединице мере, основ, полазну тачку за дигитални свет и за дигиталну економију. Оно што фотон представља за светлост или ћелија за живе организме, атом за материју, то нула и један представљају за дигитални свет. Дигитални свет је, дакле, свет непрегледних низова нула и јединица, који је добио име захваљујући својој карактеристици да се у оквиру њега апсолутно све изражава помоћу две цифре.

Пређимо сада са семантичког на аспект свакодневне употребе ИКТ ради дефинисања појма *дигитална економија*. Широко распрострањено коришћење информационих и комуникационих технологија (ИКТ), у комбинацији са њиховим значајним појефтињењем са једне и повећањем перформанси са друге стране, допринело је развоју нових делатности како у приватном, тако и у

---

[349] Вид.: М. Вујаклија, *Лексикон страних речи и израза*, Просвета, Београд, 1980, 260.

[350] Латинска реч *digit* такође значи цифра.

[351] Вид.: И. Клајн, М. Шипка, *Велики речник страних речи и израза,* Прометеј, Нови Сад, 2007, 352.

[352] Пренос података је трансфер информација са једног на друго место. Са аспекта рачунара, ово се може посматрати из три угла: у оквиру самог рачунара, између два и више рачунара и између рачунара и екстерних уређаја. Вид.: T. Roderick, G. Rushbrook, *ICT for GCSE,* Oxford Univesity Press, New York 2002, 34.

[353] Због коришћења свега две цифре, систем који се користи за комуникацију између рачунара назива се бинарни систем.

[354] Вид.: A. Elahi, *Network Communications Technology*, Cengage Learning, New York 2001, 17-36.

јавном сектору.[355] Вршење делатности уз значајно коришћење ових технологија означава се појмом *дигитална економија*. Једна од могућих дефиниција појма *дигиталне економије*, која се може наћи у литератури, гласи: „Дигитална економија подразумева вршење економских активности електронски, на основу електронског процесирања, складиштења, преноса информација, укључујући активности којима се обезбеђује физичка инфраструктура и софтвер.“[356]

Како су у оквиру дигиталног сектора економије најстајале промене, иновације и нови пословни модели, тако се мењала и дефиниција појма *дигитална економија*. Преглед одабраних различитих дефиниција овог појма током претходног периода дајемо у доњој табели.

Табела 1: Еволуција дефиниције и концепта појма „дигитална економија“

Извор (аутор, година, наслов)	**Дефиниција**	**Фокус**
Tapscott 1996: The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence	Нема директне дефиниције, већ се појам дефинише као „доба умреженог обавештавања“, где се „не ради само о умрежавању технологија… паметних машина..., већ о умрежавању људи путем технологије“, „који комбинују обавештавање, знање и креативност за пробој у стварање богатства и друштвени развој “.	Важи за првог аутора који је почео да користи овај појам. Нагласак је на томе да дигитална економија објашњава однос између нове економије, новог посла и нове технологије и њиховог међусобног односа.
Lane 1999: Advancing the Digital Economy into the 21st Century	„Конвергенција рачунарских и комуникационих технологија на интернету и резултујући проток информација и технологија који подстиче електронску трговину и значајне организационе промене“.	Фокус је на електронској трговини и ширим последицама дигиталне економије око питања као што су приватност, иновације, стандарди и дигитална подела.
Margherio et al. 1999: The Emerging Digital Economy	Без изричите дефиниције, али су идентификована четири чиниоца: „изградња интернета, електронска трговина међу предузећима, дигитална испорука роба и услуга, малопродаја материјалне робе.”	Прва јасна сегментација дигиталне економије. Наглашени темељи дигиталне економије више од саме економије.
Brynjolfsson and Kahin 2000: Understanding the Digital Economy: Data, Tools, and Research	„...Недавна и још увек у великој мери нереализована трансформација свих сектора привреде путем компјутерски омогућене дигитализације информација".	Наглашено је разумевање дигиталне економије из различитих углова: макроекономија, конкуренција, рад, организационе промене.
Mesenbourg 2001: Measuring the Digital Economy	Дефинише дигиталну економију са „три главне компоненте“ и то: „инфраструктура за електронско пословање представља удео у укупној економској инфраструктури која се користи за подршку електронским пословним процесима и вођење електронске трговине“; „електронско пословање (е-	Фокусира се на начине мерења појаве е-пословања и е-трговине.

[355] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 52.

[356] Вид.: N. Singh, “Digital Economy”, *The Internet Encyclopedia, Volume 2*, (ed. H. Bidgoli), John Wiley & Sons, New Jersey 2004, 478.

	пословање) је сваки процес који пословна организација спроводи преко рачунарима посредованих мрежа“; „електронска трговина (е-трговина) је вредност робе и услуга продатих преко рачунарско посредованих мрежа“.	
Economist Intelligence Unit 2010: Digital Economy Rankings 2010	Нема изричите дефиниције, али рангирање дигиталне економије заснива се на: „Квалитету ИКТ инфраструктуре у земљи и способности њених потрошача, предузећа и влада да користе ИКТ у своју корист“.	Нагласак на основама дигиталне економије, а не на самој дигиталној економији, мерених следећим параметрима: повезаност и технолошка инфраструктура, пословно окружење, социјално и културно окружење, правно окружење, владина политика и визија, и усвајање потрошача и компанија.
OECD 2013: The Digital Economy	„Глобална мрежа економских и друштвених активности која је омогућена дигиталном технологијом, попут интернета и мобилних мрежа“.	Главни садржај се односи на конкуренцију и регулацију на дигиталним тржиштима, уз додатну дискусију о мрежним ефектима, интероперабилности и отвореним насупрот затвореним платформама.
British Computer Society 2014: The Digital Economy	„Дигитална економија се односи на економију која се заснива на дигиталним технологијама, мада то све више доживљавамо као пословање преко тржишта заснованих на интернету и светској мрежи“.	Кључна питања дигиталне економије су иновације, права, безбедност и дигитална писменост.
European Parliament 2015: Challenges for Competition Policy in a Digitalised Economy	„Сложена структура више нивоа/слојева међусобно повезаних готово бесконачним и увек растућим бројем чворова. Платформе су сложене једна на другу што омогућава више рута да досегну до крајњих корисника и отежава искључење конкурената“.	Фокус је на конкуренцији и регулацији дигиталне економије.
G20 DETF 2016: G20 Digital Economy Development and Cooperation Initiative	„Широки спектар економских активности које укључују коришћење дигитализованих информација и знања као кључног фактора производње, савремене информационе мреже као важан простор активности и ефикасну употребу ИКТ као важног покретача раста продуктивности и економске структурне оптимизације“.	Нагласак је на умреженим и интелигентним ИКТ које омогућавају економске активности. Фокус је на политици, укључујући међународну политику, и на приоритетима дигиталне економије.

Извор: R. Bukht, R. Heeks, *Defining,Conceptualising Measuring the Digital Economy, Centre for Development Informatics Global Development Institute*, SEED University of Manchester, Manchester 2017, 6-10.

У оквиру стручне литературе сугеришу се два приступа појму *дигитална економија*. У оквиру првог, класичног приступа, дигитална економија дефинише се као економија која је заснована на дигиталним технологијама и исправније ју је карактеризовати искључиво у оквирима електронских добара и услуга, као што су, примера ради, телемедицина, учење на даљину,

продаја медијских садржаја итд. Други, напреднији приступ, дигиталну економију дефинише као начин производње коришћењем дигиталних технологија.[357]

Кључне карактеристике[358] дигиталне економије које су препознате у оквиру Извештаја за акцију 1 БЕПС пројекта и које ћемо у циљу детаљнијег упознавања са специфичностима појма дигиталне економије посебно да изложимо у наставку, су:

- мобилност, посебно у вези са нематеријалном имовином, која чини значајан основ саме дигиталне економије, корисницима, као и пословним функцијама;
- ослањање на податке, са посебним осврtом на такозване „велике податке“ (енг. *big data*);
- ефекти мреже, у смислу учешћа корисника, интеграција и синергије;
- коришћење вишестраних пословних модела, у којима се учесници у трансакцији могу налазити у оквиру различитих јурисдикција;
- тенденција ка монополу или олигополу у неким пословним моделима који се у значајној мери ослањају на ефекте мреже;
- волатилност, односно несталност, због ниских баријера за улазак и значајне динамике у технолошкој еволуцији.

3.2. Кључне карактеристике дигиталне економије

3.2.1. Мобилност

У оквиру финалног извештаја за БЕПС акцију 1, мобилност се, као једна од кључних карактеристика дигиталне економије, посматра као:

- мобилност нематеријалне имовине;
- мобилност корисника и потрошача;
- мобилност пословних функција.[359]

3.2.1.1. Мобилност нематеријалне имовине

Када су у питању дигитални пословни модели, главни порески изазови у дигиталној економији потичу од опадања релевантности физичке присутности на тржишту потрошача, све већег

[357] Вид.: I. V. Astafyev, D. P. Sokolov, "Digital Economy: Beautiful, but Imaginary, Concept", *Digital Economy: Complexity and Variety vs. Rationality*, (eds. E. G. Popkova, B. S. Sergi), Springer, Cham 2020, 236.

[358] Иако поједини аутори наводе и друге кључне карактеристике дигиталне економије, а ослањајући се на финални извештај за БЕПС акцију 1, у оквиру којег се набројане кључне карактеристике и наводе, предмет и фокус нашег интересовања у оквиру овог рада биће управо карактеристике дигиталне економије које су предмет анализе финалног извештаја за БЕПС акцију 1. Упор.: Appendix: "Digital Economy: Facts, Trends and Developments"-EU Commission, Expert Group on Taxation of the Digital Economy, *The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models* (eds. F. Boccia, R. Leonardi), Springer, Cham 2016, 120-122.

[359] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 65.

значаја и мобилности нематеријалне имовине, као и високог степена интеграције ланца вредности.[360]

Због значаја који има, односно из разлога што представља „драгуљ у круни“[361] за генерисање профита, пођимо најпре од саме дефиниције нематеријалне имовине.

Са аспекта МРС, нематеријална имовина је немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати.[362] На сличан начин нематеријална имовина се дефише и у оквиру *US GAAP*.[363]

У оквиру БЕПС пројекта, у извештају за БЕПС акције 8–10, нематеријална имовина дефинише се као нешто што није ни физичка ни финансијска имовина, што може да буде у власништву или контролисано за употребу у комерцијалним активностима и за чију ће употребу или пренос бити плаћена накнада уколико дође до трансакције између независних тржишних учесника.[364]

Иако је са пореског аспекта мобилност нематеријалне имовине највећим делом у домену директних пореза, односно трансферних цена, промет, односно испоруке нематеријалне имовине ипак једним својим делом могу да представљају изазов и са аспекта индиректних пореза, односно са аспекта ПДВ. Наиме, у ситуацији када се трансакција у вези са прометом нематеријалне имовине врши између ПДВ обвезника (*B2B* трансакција), а имајући у виду начело неутралности, уз претпоставку да су испуњени услови за право на одбитак претходног ПДВ, без обзира на место промета, ПДВ неће утицати на цену коју плаћа купац нематеријалне имовине. Међутим, када се испорука нематеријалне имовине врши потрошачу (*B2C* трансакција) у том случају ће ПДВ свакако да утиче на цену коју плаћа потрошач. Што се износа самог ПДВ тиче,[365] у *B2C* трансакцијама то свакако није проблем у ситуацијама када се трансакција врши између неповезаних тржишних учесника, јер ће продавац свакако да тежи да максимизира свој профит, те ће, самим тим, тежити и максимизирању ПДВ основице. Проблем у *B2C* трансакцијама, у вези са испорукама нематеријалне имовине са ПДВ аспекта, јавиће се у ситуацији када је потрошач повезано лице.[366]

Чињеница да транспортни и трошкови складиштења нематеријалне имовине практично не постоје, имала је за последицу њену изузетну географску мобилност. Ово је омогућило МНК да послују било где у свету излажући локална тржишта и локалне компаније додатној

---

[360] Вид.: M. Olbert, C. Spengel, “International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?”, *World tax journal*, Vol. 9, Issue 1, 4.

[361] Вид.: A. Schäfer, *International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies – Issues and Options for Reform*, Springer, Wiesbaden 2006, 173.

[362] Вид.: МРС 38 – Нематеријална имовина, *https://mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/Medunarodni%20racunovodstveni%20standard%2038%20%20Nematerijalna%20imovina.pdf*, ст. 8, 16. фебруар 2020.

[363] За сличности и разлике у дефиницији нематеријалне имовине између МРС и *US GAAP* вид.: S. E. Shamrock, *IFRS and US GAAP: A Comprehensive Comparison*, John Wiley & Sons, New Jersey 2012, 35-37.

[364] Вид.: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports*, Paris 2015, 67.

[365] Овом приликом не апстрахујемо проблем места испоруке, већ само указујемо на изазов у вези са висином обрачунатог ПДВ у *B2C* трансакцијама.

[366] На овом месту долазимо до везе између ПДВ и трансферних цена, што ће бити предмет засебне анализе у оквиру овог рада. Вид.: део 5.4. Вредновање пореске основице.

конкуренцији. Са стране индиректних пореза, оваква ситуација пред пореским управама намеће проблем наплате пореза.[367]

Као конкретни примери[368] нематеријалне имовине могу се навести:

- патенти;
- практична знања (енг. *know – how*) и пословне тајне;
- трговинске марке, трговинска имена и брендови;
- права на основу уговора и државних дозвола;
- лиценце и слична ограничена права у вези са нематеријалном имовином;
- гудвил и тренутна вредност компаније;
- синергија групе;
- специфичне карактеристике тржишта.[369]

Посматрано на глобалном нивоу, нематеријална имовина постала је кључни покретач предузетничког и свеукупног економског раста. Примера ради, више од 80% тржишне вредности Мајкрософта (енг. *Microsoft*) чини нематеријална имовина. Као резултат тога, МНК се све више фокусирају на континуиране иновације и улагања у развој нематеријалне имовине.[370] Имајући све ово у виду, свакако се може тврдити да развој и експлоатација нематеријалне имовине представљају кључне карактеристике дигиталне економије.[371]

3.2.1.2. Мобилност корисника и потрошача

За разлику од проблема у вези са преносом нематеријалне имовине, који са аспекта индиректних пореза постоји код *B2C* трансакција само са повезаним лицима, мобилност корисника и потрошача представља кључни проблем у свим *B2C* трансакцијама, због тешкоћа у одређивању места испоруке приликом прекограничних трансакција, односно у ситуацијама када се продавац и потрошач не налазе у оквиру исте пореске јурисдикције. Овај проблем делом се јавља и због недостатка ефективног међународног оквира којим би се осигурала наплата ПДВ у оквиру јурисдикције у којој се потрошња и догодила. Због свега тога, наплата ПДВ у вези са *B2C* трансакцијама представља горуће питање које захтева хитно решавање како би се заштитили

[367] Вид.: Appendix: "Digital Economy: Facts,Trends and Developments" – EU Commission, Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*, (eds. F. Boccia, R. Leonardi), Palgrave Macmillan, Cham 2016, 120.

[368] Видимо да се дефиниције нематеријалне имовине разликују, те ће због тога свакако и примери појавних облика нематеријалне имовине бити различити. Разлике у дефиницијама и последице тих разлика превазилазе оквире овог рада, те се из тог разлога нећемо бавити њиховом детаљнијом анализом.

[369] Вид.: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports*, Paris 2015, 70-73.

[370] Вид.: G. O. Gómez, "Transfer Pricing of Intangibles in the Digital Economy", *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017, 284.

[371] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 65.

порески приходи и уједначила правила за домаће и међународне испоручиоце дигиталних садржаја.[372]

Примера ради, појединац може да живи у једној земљи, апликацију да купи за време боравка у другој земљи, а да купљену апликацију користи из треће земље. Проблеми у одређивању места потрошње додатно се компликују услед чињенице да многи потрошачи користе виртуелне приватне мреже (енг. *vitual private network, VPN*)[373] или прокси сервере (енг. *proxy servers*)[374] који могу, намерно или не, да прикрију локацију на којој се десила потрошња. Чињеница да многе трансакције на интернету остају анонимне додатно отежава идентитет и локацију потрошача.[375]

3.2.1.3. Мобилност пословних функција

Технолошки напредак[376], све повољнија ценовна компонента[377], шира доступност[378] и већи капацитети[379] ИКТ фактора створили су основ да се трошкови организовања и управљања комплексним пословним активностима, које се обављају на различитим и неретко удаљеним локацијама, значајно смање.[380] Као последица тога, МНК су добиле могућност да на интегрисаној основи управљају својим глобалним операцијама са једне, централне локације, која може географски да буде премештена како са локације на којој се спроводе операције, тако и са локације на којој се налазе купци и добављачи МНК.[381] Све ово је довело и до раста тражње ИКТ добара[382] и ИКТ услуга.[383]

---

[372] Вид.: M. Sándor, "Group Taxation in VAT/GST and Direct Taxes", *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation* (eds. S. Pfeiffer, M. Ursprung-Steindl), Linde Verlag, Wien 2015, 261.

[373] Виртуелна приватна мрежа је приватна комуникациона мрежа која се користи за комуникацију путем јавне мреже (интернета) кроз заштићене (криптоване) канале. Омогућава корисницима који се налазе на раздвојеним локацијама да преко јавне мреже једноставно одржавају заштићену комуникацију.

[374] Прокси сервер је сервер (рачунар) који другим рачунарима посредно омогућава приступ садржајима на интернету. Алтернативни појам је сервер посредник.

[375] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 65.

[376] Вид.: B. Ingirige *et al.,* "Conclusions – Summary, the status quo and future trends", *Advances in Construction ICT and e-Busines,* (eds. S. Perera *et al.*), Routlegde, New York 2017, 463-465.

[377] Вид.: J. V. Gompel, "International productivity differences: explanations and policy implications", *Technology and Finance: Challenges for Financial Markets, Business, Strategy and Policy Makers*, (eds. M. Balling, F. Lierman, W. Mullineux), Routlegde, New York 2003, 358.

[378] Вид.: R. Seibel *et al.,* "Wireless Mesh Networks for Infrastructure Deficient Areas", *Communications: Wireless in Developing Countries and Networks of the Future*, (eds. A. Pont, G. Pujolle, S.V. Raghavan), Springer, Heidelberg 2010, 26-28.

[379] Вид.: W. H. Dutton, "The Internet and Society", *Internet, Economic Growth and Globalization: Perspectives on the New Economy in Europe, Japan and the US*, (eds. C. E. Barfield, G. Heiduk, P. Welfens), Springer, Heidelberg 2003, 312.

[380] Вид.: K. Kpodar, M. Andrianaivo, *ICT, Financial Inclusion, and Growth Evidence from African Countries*, IMF Working Paper WP/11/73, IMF, Washington D.C. 2011, 5-7.

[381] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 65.

[382] Примера ради, вредност извезених ИКТ добара се више него удвостручила током периода 2001–2016. година. Према подацима за 2016. годину, Кина је била лидер у извозу ИКТ добара, чија је укупна вредност износила 469,3 милијарди америчких долара, док је удео у укупном светском извозу ИКТ добара био 32,3%. САД као

Као последица технолошког развоја створена је и могућност обављања појединих делатности уз минималну потребу за радном снагом, што се посебно може уочити код интернет компанија, које у многим случајевима привлаче велики број корисника, уз несразмерно мање ангажоване радне снаге. Резултат свега овога је раст прихода по запосленом у оквиру ИКТ сектора, у оквиру којег предњачи сектор услуга пружених преко интернета.[384]

Међутим, и поред тога што су ИКТ омогућиле компанијама централизовано управљање уз истовремену флексибилност локација за вршење делатности и веће могућности за размештање пословних функција и имовине у различитим земљама, ипак постоје одређена ограничења у вези са овом врстом флексибилности. Најпре треба имати на уму постојање трошкова координирања пословних активности, чија висина може превазићи користи од вршења делатности на више локација. Затим, вештине, односно људски капитал остају и даље кључни ресурс у оквиру дигиталне економије. Иако се велики број пословних функција може обављати уз ограничене људске ресурсе, ипак су поједине позиције попут руководилаца, програмера, дизајнера и слично, и даље од изузетне важности. Као резултат тога, локација великог броја кључних пословних функција за дигитално пословање мора да се налази тамо где овај кључни кадар жели да ради.[385]

3.2.2. Ослањање на податке и учешће корисника

У оквиру дигиталне економије, подаци представљају темељ из којег се ствара вредност. На који начин? Свака активност на интернету може да се прати и сваки корисник оставља свој дигитални отисак. Ови подаци могу да буду двојако коришћени.[386] Директно, у комерцијалне сврхе, односно за циљано оглашавање корисницима интернета и индиректно, за побољшање производа или услуга. У не тако давној прошлости, ови податке користиле су компаније за оглашавање и маркетинг у сарадњи са дизајнерима одређеног производа у сврху побољшања самог производа. На основу тако испоручених услуга био би и обрачунат ПДВ. Међутим, то није случај у оквиру дигиталне економије. Данас, компаније које се баве обрадом података попут Гугла (енг. *Google*), издвајају информације које се односе на навике корисника у вези са куповином, са циљем да их претворе у циљано оглашавање. Вредност која није занемарљивог износа се, дакле, креира обрадом сирових података. Међутим, прорачун вредности која се на овај начин на глобалном нивоу ствара је изузетно отежан из разлога што основни материјал,

---

другопласирана земља по овом основу забележила је вредност извоза ИКТ добара у износу од 140,3 милијарди америчких долара, уз тржишно учешће од 9,7%. Вид.: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, 126.

[383] За разлику од извоза ИКТ производа, лидер у извозу ИКТ услуга је Ирска, са уделом од 14,45% у укупном светском извозу ИКТ услуга током 2016. године. Вид.: *Ibid.,* 127.

[384] Вид.: OECD, *Internet economy outlook 2012*, OECD Publishing, Paris 2012, 47.

[385] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 67-68.

[386] Питања у вези са заштитом података о личности излазе из оквира овог рада те се због тога на овом месту и нећемо бавити тим питањима. Упор.: Закон о заштити података о личности, *Службени гласник РС,* број 87/2018 и REGULATION (EU) 2016/679 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), *Official Journal of the European Union L 119/1*.

односно необрађени подаци, сами по себи немају никакву вредност. То је и разлог због којег је веома тешко утврдити и наплатити ПДВ који се односи на обраду података.[387]

У зависности од чињенице да ли се конкретни подаци односе на конкретну личност, све податке можемо да поделимо на персонализоване и неперсонализоване податке. И једна и друга врста података може се прибавити на различите начине. Примера ради, персонализовани подаци могу се прибавити директно од корисника у тренутку када се, рецимо, региструје за неку од услуга, праћењем преференција претраживаних садржаја на интернету, података о локацији корисника, или на основу закључака на основу спроведене анализе у комбинацији са другим подацима.[388]

Процена је да се из различитих извора као што су разне онлајн платформе, друштвене мреже, географске координате и подаци добијени из различитих сензора уграђених у уређаје које корисници употребљавају на дневном нивоу, генеришу ексабајтови[389] података. Највећим делом, ови подаци преносе се путем интернета. О њима се говори као о „новој нафти“, основи за економију знања, подстицају за иновације, таласу на којем се догађа креативна деструкција.[390]

Начини стварања вредности на основу прикупљених података, између осталог, обухватају следеће:

- стварање транспарентности на начин који податке чини правовремено и лакше доступним заинтересованим лицима која могу да их даље користе у пословне сврхе;
- управљање перформансама омогућавањем експериментисања зарад анализирања варијабилности перформанси и њихових узрока;
- сегментација тржишта и прилагођавање производа и услуга;
- побољшање процеса доношења одлука заменом или подршком људских одлука уз помоћ предефинисаних алгоритама;
- побољшање развоја нових пословних модела, производа и услуга.[391]

Вредност коју за дигиталне платформе имају прикупљени подаци о корисницима користи се и као аргумент за право земље да опорезује пословне активности ових платформи. Земље у оквиру којих се користе дигиталне платформе пружају инфраструктуру и јавне услуге неопходне за активности самих дигиталних платформи, што им даје право да наметну порезе без обзира на физичко присуство конкретних компанија. Даље, као аргумент наводи се и чињеница да корисници у тим земљама доприносе расту дигиталних платформи јер им чине доступним своје податке. Учешће корисника би у том смислу требало да се схвати и као облик продуктивне активности на основу које земље и стичу право на опорезивање дигиталних платформи. Такође

---

[387] Вид.: P. Thliveros, “EU OSS & MOSS: A Solution to the Challenges of the Digital Economy?”, *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017, 396-397.

[388] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 68.

[389] 1 ексабајт (енг. *exabyte*)=10^{18} бајтова=1 милијарда гигабајта. Количина овако прикупљених података коју је потребно анализирати превазилази класичне алате за анализу података, што је довело до концепта „великих података“ (енг. *big data*).

[390] Вид.: R. Pepper, J. Garrity, “The Internet of Everything: How the Network Unleashes the Benefits of Big Data”, *The Global Information Technology Report 2014, Rewards and Risks of Big Data*, (eds. B. Bilbao-Osorio, S. Dutta, B. Lanvin), World Economic Forum, Geneva 2014, 35.

[391] Вид.: J. Manyika *et al*., Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity, *https://www.mckinsey.com/~/media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_exec_summary.ashx*, 23.фебруар 2020, 4-6.

се наводи и да се прикупљени подаци о корисницима у њиховим земљама не разликују од експлоатације било којег другог природног богатства, те аналогно праву земаља да наплате рудну ренту за експлоатацију природних богатстава, постоји и право да се и ова врста нематеријалног богатства такође опорезује.[392]

3.2.3. Ефекти мреже

Техничка дефиниција ефекта мреже је прилично једноставна. Наиме, за ефекте мреже можемо рећи да су присутни када производ, односно услуга постаје кориснија потрошачима сразмерно броју других потрошача. Корисност одређеног производа, односно услуге, директно је, дакле, пропорционална броју потрошача тог производа, односно те услуге. Примера ради, власник факс апарата има користи од чињенице да постоји велики број људи који такође користе исти уређај. Да нема других корисника факс апарата, не би било могуће послати факс било коме, те самим тим не би ни постојала корисност таквог апарата.[393]

Уколико као критеријум поделе узмемо вредност која се ствара, ефекте мреже можемо да поделимо на директне и индиректне. Коришћење самог производа, односно услуге, ствара вредност самом кориснику. Тако створена вредност представља директан ефекат мреже. Са друге стране, све већи број корисника одређеног производа, односно услуге чини да исти ти производи и услуге постају још вреднији. На овај начин створена вредност представља индиректан ефекат мреже.[394]

Велики број дигиталних производа ствара ефекте мреже. Тако, рецимо, све раширенијом употребом одређеног програма расте и његова вредност. Што више корисника игра неку игру на рачунару или неком другом уређају, то ниво задовољства самом игром расте јер је све већи број учесника у игри.[395]

Ефекти мреже могу да произађу такође и из вертикалне интеграције, ослањајући се на синергију између различитих слојева у оквиру исте апликације или различитих апликација како би се створила додата вредност и учврстила позиција на тржишту. Ово посебно може да буде илустровано трендом ка „интернету ствари“ (енг. *Internet of Things*), у којем компаније уграђују софтвер на различитим уређајима и објектима, што користе за продају добара и услуга било власницима тих уређаја, било компанијама за оглашавање. У оквиру оваквог модела, хардверска и софтверска инфраструктура постају привилеговани канал за долазак у додир са крајњим корисницима и за стварање вредности којом се уновчава пажња корисника (модели за пословно оглашавање). На основу овако сакупљених података, ефекти мреже огледају се у расту продаје производа и услуга.[396]

---

[392] Вид.: R. Chen, “Policy and Regulatory Issues with Digital Businesses”, *Policy Research Working Paper 8948*, World Bank Group 2019, 10.

[393] Вид.: S. Liebowitz, *Re-Thinking the Network Economy, The True Forces That Drive the Digital Marketplace*, American Management Association, New York 2002, 13-14.

[394] Вид.: M. Clements, “Direct and Indirect Network Effects: Are They Equivalent?”, *International Journal of Industrial Organization*, Volume 22, Issue 5, 633-645.

[395] Вид.: S.Choi, A. B. Whinston, “The Future of the Digital Economy”, *Handbook on Electronic Commerce*, (eds. M. Shaw *et al.*), Springer Verlag, Heidelberg 2000, 33.

[396] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 71.

Ефекти мреже чине основаним аргумент да постоји природна тенденција ка стандардизацији и монополизацији у оквиру дигиталног сектора који обилује комуникационим мрежама и софтверским производима. Штавише, информације и други дигитални производи који имају ниске маргиналне трошкове, доводе до појаве економије обима у оквиру дигиталне економије, што ствара услове за монопол као најефикаснију тржишну структуру у датим околностима, у оквиру које се елиминишу непотребни трошкови дуплирања капацитета. Сходно томе, постоје оправдани страхови да ће се дигитални сектор економије састојати од свега неколико компанија изузетне тржишне снаге, што ће за последицу имати раст цена и гушење конкуренције и иновација.[397]

Иако се ефекти мреже најчешће доводе у везу са пословним моделима у оквиру дигиталне економије, не треба занемарити чињеницу да се исти ефекти могу наћи и у оквиру других пословних модела. Тако, рецимо, власници аутомобила могу да имају користи од чињенице да као последица постојања великог броја власника истог модела аутомобила постоји разграната мрежа сервиса, што ће за случај квара аутомобила представљати фактор који утиче на продају самог возила.[398]

Ефекти мреже, који се не јављају у дигиталном сектору економије, препознати су, примера ради, приликом трансакција преузимања других конкурентских компанија. Наиме, у случају *Ryanair*, у оквиру мишљења независног адвоката, као мотив за стицање удела, односно преузимаање конкурентске компаније, наводе се, поред повећања прихода, и синергијски ефекти и ефекти мреже.[399]

3.2.4. Вишестрани пословни модели

Вишестрани пословни модели (енг. *multi-sided business models*) у оквиру дигиталне екомије представљају важан пословни феномен. О чему се, заправо, ради? У питању су платформе које спајају две или више различитих али међусобно зависних група купаца. Ове платформе стварају вредност на основу посредовања и повезивања ових група. Тако, примера ради, рачунарски оперативни системи повезују произвођаче рачунарских компоненти, програмере и кориснике апликација. У оквиру оваквог модела[400] од кључног значаја је чињеница да платформа мора истовремено да привлачи и пружа услуге за све групе у циљу стварања вредности. Вредност коју платформа има за одређене групе корисника значајно ће зависити од броја других група корисника, у чему се додатно огледа и ефекат мреже.[401]

---

[397] S.Choi, A. B. Whinston,34.

[398] Наведени пример односи се на било који производ који може да се поквари.

[399] Вид.: ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL KOKOTT, у случају *C-249/17 Ryanair*, пар. 21.

[400] Један од најпознатијих вишестраних пословних модела свакако је *Google*. Срж његовог пословног модела јесу разне врсте понуда, оглашавање или текстуални садржаји које *Google* пружа прецизно циљаној групи на глобалном нивоу путем интернета. Ова услуга веома је привлачна за оглашиваче јер омогућава филтрирање демографских категорија циљаних група. Ипак, овакав модел је успешан само уколико велики број људи користи *Google* као претраживач. Вид.: T. Dabetić, M. Čudanov, O. Jaško, "Matrix organizational structure and multi-sided platform business model in digital marketing", *Doing Business in the Digital Age: challenges, approaches and solutions* (eds. N. Žarkić-Joksimović, S. Marinković), Faculty of organizational sciences, Beograd 2018, 373-374.

[401] Вид.: A. Osterwalder, Y. Pigneur, *Business Model Generation*, John Wiley & Sons, New Jersey 2010, 78.

Раст дигиталне економије учинио је вишестране пословне моделе све више присутнима у прекограничном контексту. С тим у вези, потребно је напоменути две кључне карактеристике вишестраних пословних модела у дигиталној економији:

- **флексибилност**. Природа дигиталних информација и инфраструктура интернета увелико проширује могућност дизајнирања и примене вишестраних пословних модела. Ресурси попут садржаја, корисничких података или извршног кода могу се сачувати да би се створила вредност дуго након што су креирани. Ова специфична природа дигиталних ресурса чини их имовином у оквиру пословних модела у којима се могу креирати различите стране тржишта, а затим динамички прилагођавати на основу еволуирајуће технологије, измењене потражње потрошача и позиције компаније на тржишту. Поред тога, дигитална технологија је побољшала способност прикупљања, анализирања и манипулације корисничким и тржишним подацима, што је омогућило платформама да повећају вредност једне стране тржишта од учешћа друге стране тржишта.
- **досег**. Дигитална економија такође олакшава проналажење различитих страна истог пословног модела у различитим земљама. Иако су многи традиционални вишестрани пословни модели, попут радијског и телевизијског емитовања, били ограничени због физичких, односно просторних баријера или прописа, компаније у дигиталној економији могу лакше повезати две удаљене стране како би се максимизирала вредност са сваке стране. На пример, ресурси намењени прикупљању података могу се налазити у близини појединачних корисника, док инфраструктура потребна за продају тих података купцима може бити лоцирана другде.[402]

Једна од главних карактеристика вишестраних пословних модела јесте промоција позитивних[403] екстерналија[404] између чланова заједнице. Али, као и у било којој другој заједници, постоје бројне прилике да људи и предузећа стварају и негативне[405] екстерналије које могу умањити економску ефикасност.[406]

Као један од изазова у вези са опорезивањем у оквиру дигиталне економије може се навести и чињеница да, због развоја већ постојећих пословних модела и појаве нових, постаје све теже да се вишестрани пословни модели разликују од осталих дигитализованих пословних модела. Нека

[402] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 72.

[403] Као пример позитивне екстерналије може се навести ситуација када цене за добра, односно услуге које оглашивач нуди могу да расту упоредо са повећањем броја кликова мишем на линк тог оглашивача који нуди конкретна добра, односно услуге.

[404] Екстерналије се могу дефинисати као секундарне, односно ненамераване последице. Уколико екстерналије пружају користи, у питању су позитивне екстерналије, а уколико увећавају трошкове, односно причињавају одређену штету, ради се о негативним екстерналијама. Вид.: G. Schinasi, *Safeguarding Financial Stability: Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington DC 2006, 48.

[405] Пример негативне екстерналије у оквиру вишестраног пословног модела јесте приказивање различитог нежељеног садржаја попут наметљивих и непривлачних реклама.

[406] Вид.: D. Evans, "Governing Bad Behavior by Users of Multi-Sided Platforms", *Berkeley Technology Law Journal*, Vol. 2, Issue 27, Fall 2012, 1249.

од специфичних карактеристика брзоразвијајућег дигиталног сектора, свакако, као резултат може да има појаву и других пословних модела, који се тренутно не могу предвидети.[407]

3.2.5. Тенденција ка монополу или олигополу

Насупрот потпуној конкуренцији као идеалној и пожељној тржишној структури, монопол и олигопол представљају тржишне структуре које се означавају као тржишне имперфекције.[408]

На неким тржиштима, посебно на оним где је компанија први актер који је стекао привлачност на још увек незрелом тржишту, ефекти мреже[409] у комбинацији са ниским додатним трошковима могу омогућити компанији да завлада на том тржишту и стекне доминантан положај у врло кратком року. Ова способност доминације може се побољшати када патент или друго право интелектуалне својине једном од учесника на тржишту дају ексклузивну моћ да искористи одређену иновацију на одређеном тржишту. Утицај ефеката мреже има тенденцију да доведе до оваквог резултата, на пример, када компаније пружају платформу или тржиште на којем корисници тржишта радије користе само једног пружаоца услуга, тако да се вредност за те кориснике повећава када је изабран јединствени стандард, а цена која се може наплатити другој страни је побољшана јер платформа постаје једино средство приступа тим корисницима. Једноставност усвајања нове платформе значи да су неки пружаоци услуга, као резултат избора купаца под утицајем ефеката мреже, успели да се веома брзо пробију на доминантну тржишну позицију. У неким случајевима, упркос волатилности[410], компаније су успеле да искористе ту тржишну позицију и обезбеде доминацију. На тржиштима која имају ову тенденцију, повећавају се ефекти мреже. Треба, међутим, напоменути да у дигиталној економији многе мреже раде истовремено, тако да, у многим случајевима, на конкуренцију монополизованог тржишта могу утицати друга тржишта, која у комбинацији са смањеним баријерама уласка, могу умањити монопол снаге првог тржишта.[411] У том контексту се, уместо монопола, јављају алтернативне, неоптималне тржишне структуре као што су дуопол, олигопол итд.

3.2.6. Волатилност

Појам волатилност[412] је синоним за несталност, променљивост.[413]

---

[407] Вид.: V. Khmelevskaya, "Value Creation and the Distribution Function", *Transfer Pricing and Value Creation*, (eds. R. Petruzzi, R. Tavares), Linde Verlag, Wien 2019, 268.

[408] У оквиру савршено конкурентног тржишта, ниједан купац или продавац не може да утиче на цену. Цена је објективна, односно дата, за све учеснике на тржишту и дефинисана је односом понуде и тражње. Међутим, у оквиру тржишних структура као што су монопол и олигопол, цену не формира однос понуде и тражње, већ један, односно свега неколико продаваца. Вид.: R. Pindyck, D. Rubinfeld, *Microeconomics*, Pearson Education, Harlow 2018, 370-380 и 470-478.

[409] Вид.: део 3.2.3. Ефекти мреже.

[410] Вид.: део 3.2.6. Волатилност.

[411] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 73.

[412] Као статистички појам, волатилност се дефинише као квадратни корен варијансе. Варијанса представља математичко очекивање одступања случајне променљиве од њене средње вредности. Вид.: E. Sinclair, *Volatility Trading*, John Wiley & Sons, New Jersey 2008, 16.

Технолошки напредак довео је до напретка у минијатуризацији и тренда пада трошкова рачунарских капацитета. Поред тога, ни крајњи корисник интернета, а у многим случајевима ни пружалац услуга није дужан да плати додатну цену за коришћење мреже. Ови фактори, у комбинацији са повећаним перформансама и капиталним трошковима, значајно су смањили препреке за улазак нових компанија које за свој пословни модел користе интернет као ресурс. Сви наведени фактори подстичу иновације и стални развој нових пословних модела. Као резултат тога, компаније за које се чинило да контролишу значајан део тржишта и уживају доминантну позицију у кратком временском периоду брзо су изгубиле тржишни удео који су заузели „противници" који су свој пословни модел градили на моћнијој технологији. Због брзог темпа иновација, дугорочно је опстало свега неколико компанија, захваљујући улагању у значајне ресурсе, у истраживање и развој као и због припајања са новооснованим компанијама које располажу иновативним идејама, лансирају нове функције и нове производе. Непрестано оцењивање успешности и модификовање пословних модела побољшава њихов положај и одржава доминацију на тржишту.[414]

Дигитална економија је бурна област у којој се компаније, производи и услуге развијају понекад вртоглавим брзинама. Примера ради, компаније за мобилне телефоне бележе брзи раст, али веома лако могу од лидера да постану маргиналини тржишни учесници.[415] Интернет странице привлаче милионе јединствених посетилаца, али људи постепено и губе интересовање или прелазе на конкурентне садржаје.[416] Сама по себи, дигитална економија представља брзомењајућу област у оквиру које се преко ноћи стварају милионери, али подједнако брзо се и губи вредност. Као резултат тога настао је сектор који карактерише откуп компанија, снажан раст, али уједно и велики број гашења новооснованих компанија, као и укрупњавање тржишта. У својим раним фазама, дигитална економија је представљала флексибилан и сектор прилагођен малим и средњим предузећима. Међутим, у стварности се десило стварање имперфектних тржишних структура[417], односно укрупњавање и концентрација.[418]

Нове дигиталне компаније укључују се у трку за иновацијама ради стварања бољих или новијих производа и услуга. И незнатне разлике у квалитету могу проузроковати да се велики број потрошача преоријентише на други или нови производ, односно услугу. У оквиру оваквог модела „Победник узима све" (енг. *Winner takes all*) компаније се такмиче за нова тржишта путем стварања иновативних производа и услуга. Ово доводи, поред стварања монопола[419], и до изузетне волатилности тржишта која се стварају. Модел „Победник узима све" посебно је видљив у стварању доминантих платформи путем ефекта мреже[420] који се огледа, подсећања

---

[413] М. Вујаклија, 155.

[414] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 73.

[415] Као што је био случај са произвођачима мобилних телефона *Nokia* и *Blacberry.*

[416] Пример: *MySpace*.

[417] Вид.: део 3.2.5. Тенденција ка монополу или олигополу.

[418] Настали су глобални гитанти попут *Google, Amazon, Facebook, Alibaba, Microsoft.*Вид.: C. Holroyd, K. Coates, *The Global Digital Economy - A Comparative Policy Analysis*, Cambria Press, New York 2015, 104-105.

[419] Вид.: део 3.2.5. Тенденција ка монополу или олигополу.

[420] Вид.: део 3.2.3. Ефекти мреже.

ради, у чињеници да, што се више одређени производ или услуга користи, потрошачи имају све више користи од тог производа или услуге.[421]

3.3. Дигитална економија – засебна целина или интегрални део економије?

Након што смо навели кључне карактеристике дигиталне економије, на овом месту се поставља питање да ли је дигитална економија засебна, односно издвојена целина од остатка економије, или је она, ипак, њен интегрални део? Одговор на ово питање има, између осталог, немали значај приликом дизајнирања самих ПДВ правила. Наиме, уколико је дигитална економија засебна целина, у том случају било би оптимално развијати и засебна ПДВ правила. Међутим, уколико је дигитална економија интегрални део економије, у том случају не би требало развијати засебна ПДВ правила, већ постојећа прилагодити специфичностима дигиталних модела пословања. Погледајмо у којим областима је присутна дигитализација и може ли се на основу тога јасно разграничити дигитална сфера економије од њеног остатка.

3.3.1. Дигитализација економије

Све већа дигитализација привреде и друштва мења начине на које људи делују и комуницирају. Једна од карактеристика различитих дигиталних трансформација је експоненцијални раст машински читљивих информација или дигиталних података, преко интернета. Такви подаци су срж свих дигиталних технологија које се брзо појављују, као што су анализа великих сетова података, вештачка интелигенција, блокчејн, интернет ствари, рачунарство у облаку и све услуге засноване на интернету. Ови подаци су постали основни економски ресурс. Пандемија корона вируса убрзала је процесе дигитализације јер је све већи број људи наставио, колико је то могуће, да своје активности обавља путем дигиталних канала – за рад, учење, комуникацију, продају, куповину или забаву.[422]

Компаније могу да бирају између широког спектра дигиталних технологија. Веб странице представљају најшире распрострањене алате, са 78% предузећа која имају веб локацију у 2019. години. Упркос томе што веб странице могу да се користе као канал продаје, много мањи проценат компанија остварује продају путем електронске трговине. У земљама ОЕЦД за које су доступни подаци, 24% компанија са најмање десет запослених примило је електронске поруџбине у 2019. години. Овај удео, који је остао стабилан од 2016. године, повећан је за само 5 процентних поена у односу на 2010. У 2019. години, електронска трговина је у просеку остварила 19% укупног промета, што свакако није занемарљиво. До чак 90% прихода од електронске трговине долази од пословних трансакција преко апликација за електронску размену података. У оквиру наведених података доминира економска тежина великих предузећа, чији је удео у електронској трговини у просеку 24% промета у поређењу са само 9% за мала предузећа. Дигитализација омогућава већу пословну интеграцију у оквиру компанија за

[421] Вид.: Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/expert-group-taxation-digital-economy_en*, 6. март 2020, 12.

[422] Вид.: Digital economy report 2021, *https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_en.pdf*, 16. фебруар 2023, 3.

различите пословне функције. Планирање ресурса омогућава компанијама да имају користи од веће интеграције информација и обраде кроз различите пословне функције. Алати за управљање односима са купцима омогућавају компанијама да, кроз интензивну употребу ИКТ, прикупљају, интегришу, обрађују и анализирају информације које се односе на њихове клијенте. Планирање ресурса сада у просеку усваја 36%, док алате за управљање односима са купцима усваја 30% компанија широм ОЕЦД, што је повећање за више од 10 процентних поена од 2010. године.[423]

Значај дигиталне трансформације економије препознат је и од стране ЕУ. У оквиру ЕУ је опредељен износ од 127 милијарди евра за ове сврхе. Од тих 127 милијарди евра, око 13% је издвојено за промовисање развоја мрежа веома високог капацитета, 37% за дигитализацију јавних услуга и владиних процеса, 19% за дигитализацију компанија, посебно малих и средњих предузећа, 17% за развој основних и напредних дигиталних вештина и 14% за истраживања и развој области дигитализације и примене напредних технологија. Очекује се да ће ове инвестиције и реформе дати важан допринос прокламованим циљевима ЕУ.[424]

Што се тиче података у вези са дигитализацијом економије у Србији, можемо навести да је током 2021. године 28,0% предузећа у Републици Србији продавало производе/услуге путем интернета. Када погледамо структуру предузећа према величини, добијамо следеће резултате:

- 24,9% великих предузећа продавало је производе/услуге путем интернета;
- 25,0% средњих предузећа продавало је производе/услуге путем интернета;
- 21,8% малих предузећа продавало је производе/услуге путем интернета.[425]

Имајући у виду наведене податке, чини се исправним закључак да је веома тешко, ако не и немогуће, дигиталну економију оградити од остатка привреде у пореске сврхе.[426] Овакав закључак подржава и Међународни монетарни фонд, у оквиру којег се наводи да се дигитална економија понекад уско дефинише као интернет платформе и активности које своје постојање дугују таквим платформама, али и све активности које користе дигитализоване податке чине део дигиталне економије. У модерним економијама, то је цела економија. Ако се дефинише коришћењем дигиталних података, дигитална економија би могла да обухвати огроман део већине економија, у распону од пољопривреде до истраживања и развоја.[427]

Имајући у виду овако широк поглед на дигиталну економију, погледајмо у наставку неке од конкретних сегмената економије које делимично карактерише процес дигитализације.

---

[423] Вид.: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2020*, Paris 2020, 104.

[424] Вид.: The Digital Economy and Society Index (DESI), *https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi*, 16. фебруар 2023.

[425] Вид.: Употреба информационо-комуникационих технологија у Републици Србији, 2022., *https://publikacije.stat.gov.rs/G2022/Pdf/G202216017.pdf*, 16. фебруар 2023, 72.

[426] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 11.

[427] Вид.: International Monetary Fund, *Measuring the digital economy*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2018, 7.

3.3.2. Дигитализација права на имовини

Предмет дигитализације нису само пословни модели, услуге, нематеријална имовина и сл. Технологије које се користе у оквиру дигиталне економије омогућавају додатно и дигитализацију материјалне имовине, односно претварање одређених права на материјалним добрима у облике дигиталне имовине. У најкраћим цртама указаћемо у наставку на кључне карактеристике ових процеса.

Блокчејн технологија, поред тога што се користи у домену криптовалута, нашла је своју примену и у оквиру многих других пословних процеса. Једна од области примене блокчејна је токенизација имовине. Токенизација је метода која претвара права на имовину у дигиталне токене који се могу купити, продати и трговати на блокчејну. Токенизација на блокчејну је стабилан тренд од почетка 2018. године и чини се да се све токенизује, од слика, дијаманата и акција компанија до луксузних бродова, млазних авиона и некретнина. Дигитализација, између осталог и права својине, значи претварање недигиталног у дигитално. У контексту токенизације имовине, реална имовина се претвара у дигиталну. Након тога, дигитална имовина може бити подељена, а подјединице могу бити представљене дигиталним токеном. Свака токенизација је дигитализација, али није свака дигитализација токенизација. Токенизација је посебан облик дигитализације који подржава делимична улагања и власништво.[428]

Идеја дељења имовине може створити већу доступност инвеститорима јер дигитална имовина нема ограничења (колико мала може бити или ко може да је набави). Примера ради, купац би могао бити појединац са ниским примањима, са седиштем у Азији, који би могао да купи токенизовану некретнину у Лихтенштајну. Дакле, са већом доступношћу долази и већа ликвидност, барем у теорији.[429]

Међутим, токенизација права на имовину доноси са собом и одређене изазове и ризике. У вези са тим, један од најзначајних изазова је спречавање прања новца и финансирања тероризма.[430] Од кључних ризика са којима се сусрећу инвеститори у дигиталну имовину, односно порески обвезници, без навођења специфичности и детаља сваког од наведеног ризика, указујемо посебно на:

- оперативни и сајбер ризик испоручиоца услуге новчаника и платформи за трговање дигиталном имовином;
- тржишни, кредитни и ризик неизвршења обавеза издаваоца криптовалута и токена;
- мешање са имовином пружалаца услуга;
- ризик ликвидности емитената и пружалаца услуга;
- ризик интегритета тржишта;

[428] Вид.: G. Sazandrishvili, "Asset tokenization in plain English", *Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley)*, Volume 31, Issue 2, 68.

[429] Вид.: M. Zheng, P. Sandner, "Asset Tokenization of Real Estate in Europe", *Blockchains and the Token Economy. Theory and Practice* (eds. M. C. Lacity, H. Treiblmaier), Cham 2022, 206-207.

[430] N. Schwarz *et al.*, *Virtual assets and anti-money laundering and combating the financing of terrorism (2): effective anti-money laundering and combating the financing of terrorism regulatory and supervisory framework – some legal and practical considerations*, International Monetary Fund, Washington DC 2021, 10-11.

- ризик од погрешне продаје и преваре у понуди крипто средства.[431]

Као засебан и са аспекта јавних финансија значајан изазов који се јавља у вези са дигиталном имовином јесте и наплата пореза[432] који се првенствено јавља због анонимности власника[433] дигиталне имовине, као једне од њених кључних карактеристика. Србија се, усвајањем Закона о дигиталној имовини[434] и изменом сета пореских закона[435] у оквиру којих се дефинише порески третман дигиталне имовине, сврстала у ред земаља које су признале дигиталну имовину као интегрални део економије, односно нову реалност и њен немали значај за јавне приходе.

3.3.3. Дигитализација јавне управе

Коришћење ИКТ није карактеристика која се искључиво односи на приватну сферу економије. Јавна управа, на основу додељених права и обавеза, такође је активан учесник на тржишту, односно својим деловањем активно учествује у креирању економског окружења и параметара.

Препознајући користи које ИКТ нуде, владе многих земаља започеле су, у мањој или већој мери, модернизацију својих администрација, што је довело до стварања тзв. електронских, односно е-управа, које уз помоћ ИКТ испоручују своје сервисе.[436] Типови сервиса који се испоручују пореко апликација е-управе, полазећи од корисника тих информација, могу се поделити на:

- сервиси који се испоручују грађанима (енг. *Government to Citizens, G2C*);
- сервиси који се испоручују привредним субјектима (енг. *Government to Businesses, G2B*);
- сервиси који се испоручују другим управама (енг. *Government to Government, G2G*);
- сервиси који се испоручују запосленима (енг. *Government to Employees, G2E*).[437]

---

[431] C. Cuervo, A. Morozova, N. Sugimoto, *Regulation of Crypto Assets*, International Monetary Fund, Washington DC, 2019, 3-5.

[432] Вид.: део 3.4.6. Изазови и ризици у оквиру дигиталне економије.

[433] Уколико је власник дигиталне имовине анониман, односно уколико је немогуће утврдити његов идентитет, практично неће бити могуће ни идентификовати пореског обвезника након извршене опорезиве трансакције таквом врсте имовине.

[434] Вид.: Закон о дигиталној имовини, *Службени гласник,* бр 153/2020.

[435] ПДВ третман дела дигиталне имовине регулисан је у оквиру чл. 25, ст. 1, тч. 1а ЗПДВ. Конкретно, овим чланом дефинише се искључиво ПДВ третман преноса виртуелних валута. Ипак, мишљења смо да је ПДВ третман токена који су издати по основу материјалних добара, регулисан чл. 4, ст. 1 ЗПДВ, на основу којег се испоруком добара сматра пренос права располагања телесним стварима. Наиме, како је предмет опорезивања ПДВ, између осталог, испорука добара, како се испоруком добара сматра пренос права располагања телесним стварима, а пошто токен управо даје право свом власнику да располаже добром на основу којег је токен и издат, мишљења смо да би на испоруку овакве врсте токена од стране ПДВ обвезника требало да буде обрачунат ПДВ. Алтернативни ПДВ третман био би упитан са аспекта принципа неутралности, јер би испорука идентичног, али нетокенизованог добра била ПДВ опорезива. Зарад отклањања евентуалних недоумица, а имајући у виду принцип извесности, мишљења смо да би овај део ЗПДВ требало допунити у том делу. Потенцијал за недоумице није занемарљив јер се, као што смо рекли, практично свако материјално добро може токенизовати.

[436] Вид.: I. Williams, "E-Government, Yesterday, Today and in the Future", *E-Government: Perspectives, Challenges and Opportunities* (ed. A. Sieben). Nova Science Publishers, New York 2020, 1-4.

[437] Вид.: K. J. Bwalya, S. M. Mutula*, E-Government: Implementation, Adoption and Synthesis in Developing Countries*, Walter de Gruyter, Berlin–New York 2014, 24-32.

Даљи тренд у развоју е-управе подразумева потпуну дигитализацију. Потпуна дигитализација захтева даљу кохерентност и интеграцију одлука и активности унутар и између организација јавног сектора. Ово подразумева прелазак са е-управе на дигиталну управу. Термин *дигитална управа* односи се на коришћење дигиталних технологија као интегрисаног дела стратегија модернизације управе за стварање јавне вредности. Ослања се на дигитални екосистем[438] који се састоји од владиних актера, невладиних организација, предузећа, удружења грађана и појединаца. Дигитални екосистем подржава производњу и приступ подацима, услугама и садржају кроз интеракцију са управом.[439]

Став ОЕЦД у вези са потешкоћама имплементације дигиталне управе полази од тога да изазов није увођење дигиталних технологија у јавне управе, већ да се њихова употреба интегрише у напоре за модернизацију јавног сектора. Капацитети јавног сектора, токови посла, пословни процеси, операције, методологије и оквири морају бити прилагођени динамици која се брзо развија и односима између заинтересованих страна које су већ омогућене – и у многим случајевима оснажене – дигиталним окружењем. Успостављање отворенијих приступа креирању политике и пружању јавних услуга захтева од влада да се реорганизују око очекивања корисника, потреба и повезаних захтева, а не око сопствене унутрашње логике и потреба. У том циљу, стратегије дигиталне управе треба да постану чврсто уграђене у главне токове модернизацијских политика и дизајна услуга, тако да релевантне заинтересоване стране ван управе буду укључене и осећају власништво над коначним исходима претходних реформи политике.[440]

Резултати истраживања, у чијем је фокусу био ниво зрелости различитих стратегија дигиталне управе у земљама чланицама ОЕЦД, указују да већина земаља чланица ОЕЦД показује напредак у области дигиталне управе. Наиме, конкретни подаци показују да све земље чланице ОЕЦД имају портал за отворене податке владе (енг. *open government data*), а већина (82%) има средњорочну стратегију, односно акциони план за отворене податке владе. Поред тога, 88% земаља посебно захтева да архитектура платформи које се користе буде подразумевано отворена. У погледу централизованог пружања услуга, међутим, још много треба да се уради јер само 59% земаља наводи да имају платформу отвореног кода, а 48% извештава о пружању услуга у форматима отворених података.[441]

У оквиру истраживања УН које се односи на е-управу, Србија је, уз Замбију, означена као једина земља која је успела да направи напредак током 2022. у односу на 2020. годину за две групе које се формирају на основу индекса развоја е-управе (енг. *E-Government Development Index, EGDI*). Наиме, док је Замбија напредовала из групе земаља са ниским у земљу са високим индексом развоја е-управе, Србија се, након преласка из групе са средњим, сврстала у групу земаља са

---

[438] Појам *дигитални екосистем* може да се схвати као мрежа компанија и других институција међусобно повезаних заједничким интересом креирања и одржавања вредности дигиталне платформе. Вид.: V. Luisa, L. Montag, M. Steven, "Conceptualizing smart-circular product-service ecosystems for photovoltaic power industry", *Handbook on Digital Business Ecosystems: Strategies, Platforms, Technologies, Governance and Social Challenges* (ed. S. Baumann), Edward Elgar Publishing, Northampton 2022, 478.

[439] Вид.: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2020*, Paris 2020, 112.

[440] Вид.: OECD, Recommendation of the Council on Digital Government Strategies, *https://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf*, 19. фебруар 2023, 2.

[441] OECD, Digital Government Index: 2019 results, *https://doi.org/10.1787/4de9f5bb-en*, 19. фебруар 2023, 43.

веома високим индексом развоја е-управе.[442] У истраживању се наводи да се побољшани ранг е-управе у Србији делом може приписати обновљеној посвећености Владе Програму развоја е-управе у Републици Србији за период од 2020. до 2022. године, са Акционим планом за његово спровођење.[443] Даље се наводи да, иако још увек постоје сегменти становништва који никада нису користили интернет или рачунар, приметан напредак се постиже у области јавне управе. Према истраживању[444] спроведеном од стране Владе Републике Србије, само 4% запослених у јавном сектору (600 од 15.200) не поседује основне компјутерске вештине. Већина институција (14 од 21) користи портал е-управе за пружање информација и услуга, а Влада је посвећена улагању у унапређење пружања дигиталних услуга. Тренутно је само 35% од 1.700 јавних услуга доступно електронским путем, иако скоро све јавне институције (19 од 21) имају центре података, а већина (13) има интерне политике безбедности информација.[445] Заиста, уколико погледамо који су све сервиси јавне управе[446] у Републици Србији доступни преко разних платформи и портала, чини се да наведени закључци нису без основа.

3.3.4. Дигитална трансформација као нова реалност

Дигитализација није процес који карактерише искључиво економију. Пре се може рећи да је дигитализација процес који прожима практично све сфере људског живота. Осим економије, дигитализује се здравство[447], култура[448], наука[449], оружане снаге[450], читави градови[451] итд.

---

[442] Вид.: United Nations, *E-Government Survey: The Future of Digital Government 2022, United Nations*, New York 2022, 7.

[443] Вид.: Програм развоја електронске управе у Републици Србији за период од 2020. до 2022. године са Акционим планом за његово спровођење, *Службени гласник РС,* бр. 85/2020.

[444] Вид.: E-Government Development Programme of the Republic of Serbia 2020−2022 and Action Plan for its implementation, *https://mduls.gov.rs/wp-content/uploads/e-Government-Development-Programme-2020-2022-FINAL-2.pdf*, 19. фебруар 2023.

[445] Вид.: United Nations (2022), 73.

[446] Примера ради, порески обвезници сервисе Пореске управе могу да, између осталог, користе и преко портала е-порези (*https://eporezi.purs.gov.rs/*), велики број сервиса јавне управе може се користити преко портала е-управа (*https://euprava.gov.rs/*), док се такође велики број сервиса Агенције за привредне регистре може користити преко портала ове Агенције (*https://www.apr.gov.rs/*).

[447] Вештачка интелигенција увела је промене у здравственој заштити и побољшала негу пацијената због скраћивања времена чекања и снижавања трошкова. Вид.: P. Glauner, "Artificial Intelligence in Healthcare: Foundations, Opportunities and Challenges", *Digitalization in Healthcare: Implementing Innovation and Artificial Intelligence* (eds. P. Glauner, P. Plugmann, G. Lerzynski), Springer, Cham 2021, 5.

[448] Дигиталне и нове интелигентне технологије користе се за документовање, очување и приказ уметничког наслеђа. Вид.: T. R. Spena, F. Bifulco, "Introduction", *Digital Transformation in the Cultural Heritage Sector: Challenges to Marketing in the New Digital Era* (eds. T. R. Spena, F. Bifulco), Springer, Cham 2021, 2.

[449] Дигитализација утиче на све фазе научног процеса – од дефинисања теме истраживања и вршења експеримената до дељења резултата и знања. Вид.: OECD, *The Digitalisation of Science, Technology and Innovation: Key Developments and Policies*, OECD Publishing, Paris 2020, 84.

[450] Један од начина трансформације копненог ратовања обухвата и технолошку компоненту. Наиме, у фокусу европских војски је стварање мрежа дигитално повезаних платформи и јединица и, последично, стварање система који повезује све елементе у бојном простору. Вид.: C. Tuck, "Land Warfare", *The Handbook of European Defence Policies and Armed Forces* (eds. H. Meijer, M. Wyss), Oxford University Press, Oxford 2018, 549.

Другим речима, не само економија, већ и све друге области људске активности подложне су, у већој или мањој мери, дигитализацији.

Због свега наведеног, осим о дигитализацији, може се говорити и о дигиталној трансформацији[452] економије и друштва као целине. Реч је о новој реалности коју не можемо да игноришемо.

Засићеност пословних процеса дигиталним технологијама доводи до дигиталне трансформације економије. То значи да дигитални производи и услуге морају бити креирани уз дубоко разумевање исказаних и скривених потреба потрошача, као и њихових сценарија понашања. Данас дигитална трансформација утиче на медије, малопродају, финансијски сектор, телекомуникације, производњу, као и остале сегменте привреде. Идеје које се у оквиру дигиталне трансформације афирмишу, односно развој дигиталних и интелигентних фабрика, неопходне технологије производње и управљања, стварају могућност масовне производње персонализованих производа. Међутим, људски фактор је ипак још увек потребан. Наиме и ове производе треба прво осмислити, повезати са системом услуга, продаје и услуга. Методе дизајнерског размишљања још увек су незаменљиве. Због свега наведног произвођачи бивају приморани да стварају моћне дигиталне дивизије, што захтева одлуку о визији и садржају дигиталне трансформације и даљој примени дигиталних технологија на јединствен и конзистентан начин у оквиру јединствене стратегије.[453]

Дигитална трансформација друштва представља процес путем којег се друштво драстично мења због дубоког утицаја дигиталних технологија и дигитализованих делатности. Дигиталне технологије утичу на друштво на више начина. Најпре, усвајање дигиталних технологија је одређено њиховом стопом ширења, а самим тим и уоченим користима за друштво. Ако су уочене користи значајне, друштво брзо усваја нове технологије које воде до дигиталне трансформације. Слично томе, креатори политике су заинтересовани за дигиталне технологије како би побољшали области за које су одговорни. Јавне услуге се, примера ради, могу аутоматизовати да би се смањили трошкови. Други примери укључују коришћење препознавања лица за бољу јавну контролу и заштиту, или коришћење дигиталних технологија да би се обезбедила већа транспарентност у свим економским активностима и на тај начин смањио сиви сектор привреде. Заузврат, ово доводи до тога да све више људи користи дигиталне јавне услуге.[454]

---

[451] Интернет ствари (енг. *Internet of Things, IoT*) помаже градовима да повежу различите изворе енергије, мреже јавних услуга и инфраструктуру. Овакви паметни градови (енг. *smart cities*) стварају збирне информације у реалном времену за ефикаснију контролу услуга и програма као и тренутно мерење њиховог утицаја. Вид.: K. Rajkumar, U. Hariharan, "Impact of IoT-Enabled Smart Cities: A Systematic Review and Challenges", *Digital Cities Roadmap IoT-Based Architecture and Sustainable Buildings* (eds. A. Solanki, A. Kumar, A. Nayyar), John Wiley & Sons, Hoboken 2021, 257.

[452] Дигитална трансформација је појам који може да се дефинише као процес укључивања ИКТ у оквиру већ постојећих делатности ради иновација. Вид.: H. Miyazaki, A. J. Shrestha, S. Miyagawa, "Digital Transformation and Disaster Risk Reduction", *Society 5.0, Digital Transformation and Disasters: Past, Present and Future* (eds. S, Kanbara *et al.*), Springer, Singapore 2022, 93.

[453] Вид.: S. Nosova *et al.*, "Digital transformation as a new paradigm of economic policy", *Procedia Computer Science*, Volume 190 (2021), 659.

[454] Вид.: Z. Van Veldhoven, J. Vanthienen, "Digital transformation as an interaction-driven perspective between business, society, and technology", *Electronic Markets*, Volume 32, Issue 2, 636.

Коришћење дигиталних технологија у свим сферама људске активности, а не само економије, постало је нова реалност. Дигиталне технологије представљају свакодневицу и имају све већи утицај како на економију, тако и на друштво у целини. Ова, слободно можемо рећи, органска повезаност дигиталних технологија и економије, чини да је, као што смо напоменули, практично немогуће направити јасно и прецизно разграничење између дигиталне од остатка економије. Стога би било који покушај дефинисања ПДВ правила која би важила искључиво за дигиталну економију био упитног домета, уколико би уопште и био могућ. Уместо разграничавања дигиталног сектора економије за потребе дефинисања ПДВ правила, мишљења смо да је ипак оптимално решење узимање у обзир специфичности дигиталних модела пословања.[455] ПДВ правила којима се регулише опорезивање додате вредности у дигиталној економији не треба, дакле, да буду одвојена, односно специфична у односу на ПДВ правила која важе за остатак економије. Међутим, ПДВ правила морају, ипак, да уваже специфичности стварања додате вредности у дигиталној економији, темељећи се притом на ПДВ принципима.[456] Једино на овакав начин могуће је постићи оптималан ПДВ третман како постојећих тако и потенцијално будућих дигиталних модела пословања. Свако неприхватање специфичности дигиталних модела пословања представљало би, дакле, негирање, односно искривљено перципирање стварности, са последично упитним ПДВ ефектима. Ово се посебно односи на мале и отворене економије, које нису у ситуацији да у значајној мери врше утицај на глобалном плану. Малим и отвореним економијама, попут економије у Србији, практично, остаје избор: или да прихвате глобална правила која се односе на прекограничне испоруке дигиталних добара и услуга или да, инсистирањем на локалним правилима, ризикују да буду ван интереса за пословање технолошких компанија. Потоња опција вишеструко је упитна, како са ПДВ аспекта, тако и са аспекта трансфера технологија, користи које нове технологије доносе итд.

3.4. Значај дигиталне економије

3.4.1. ОЕЦД

Од глобалне економске кризе, додата вредност у ИКТ сектору у целини се смањила у земљама чланицама ОЕЦД, у складу са укупном додатом вредношћу. У ИКТ сектору, посматрано по појединачним подсекторима, смањила се додата вредност у телекомуникацијским услугама и производњи рачунара и електронике, док се повећавала у услугама информационих технологија и остала константна у производњи софтвера. Очекује се да ће се ови контрастни трендови, који се одражавају на запошљавање у ИКТ сектору у земљама чланицама ОЕЦД, наставити и наредних година, јер се удео капитала који се инвестира у ИКТ као показатеља пословних очекивања враћа на износ који је имао на свом врхунцу 2000. године. ИКТ сектор остаје кључни покретач иновација, који представља највећи удео пословних трошкова у оквиру земаља чланица ОЕЦД на истраживање и развој и више од једне трећине укупних пријава патената широм света.[457]

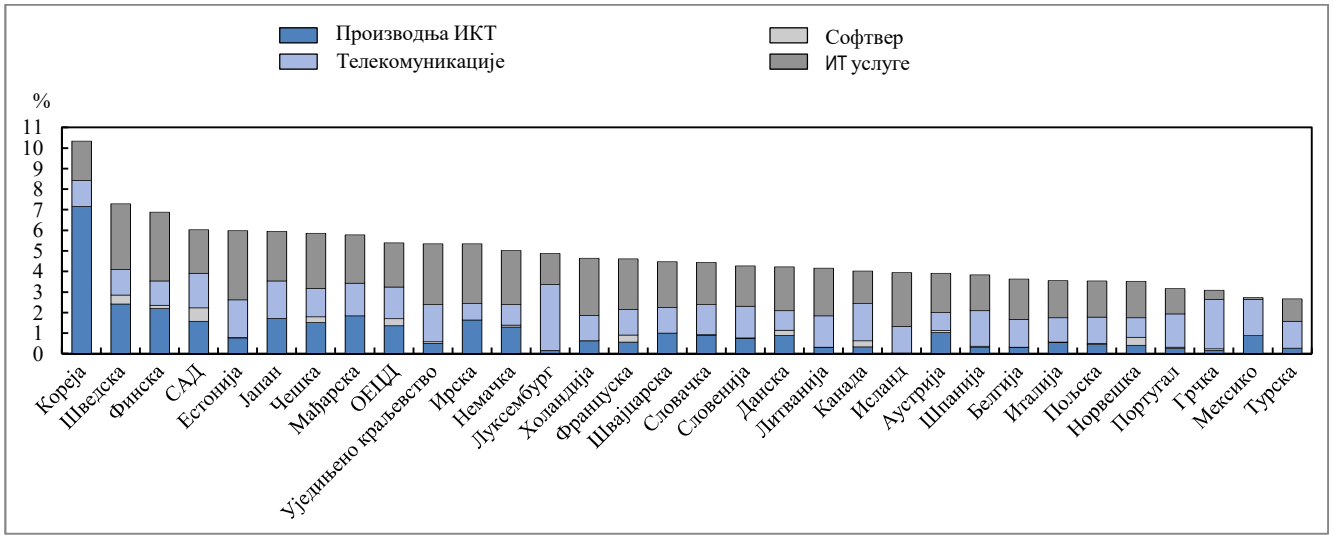
[455] Вид.: део 3.5. Модели стварања додате вредности у дигиталној економији.

[456] Вид.: део 2.1. ПДВ принципи.

[457] Вид.: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2017*, Paris 2017, 11.

Како бисмо стекли слику о значају дигиталне економије са аспекта додате вредности која се у оквиру ње ствара, погледајмо доњу ислутрацију као статички показатељ структуре створене додате вредности током 2015. године у оквиру земаља чланица ОЕЦД.

Илустрација 10: Додата вредност ИКТ сектора и подсектора створена током 2015. године (као проценат укупне додате вредности у текућим ценама)



Извор: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2017*, Paris 2017, 117.

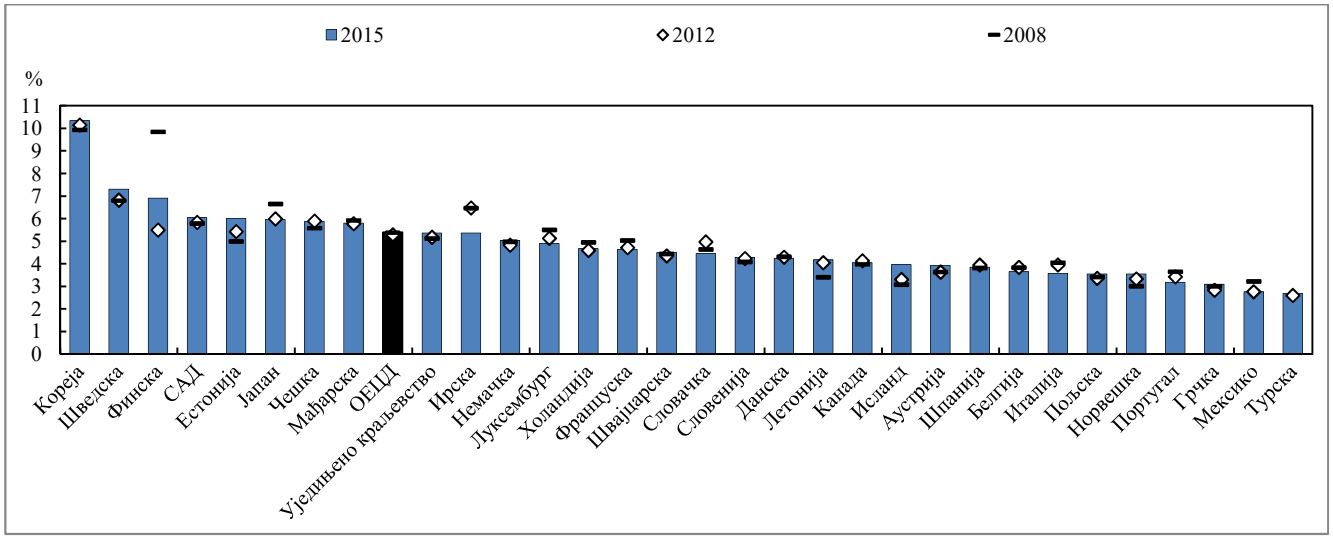
Као што се из горње илустрације може видети, током 2015. године у оквиру ИКТ сектора створено је 5,4% укупне додате вредности у оквиру свих посматраних земаља чланица ОЕЦД. Овај удео показује велике разлике у појединим земљама, у распону од преко 10% укупне додате вредности у Кореји до мање од 3% у Мексику и Турској. Шведска је имала други највећи удео (преко 7%), а након ње Финска (близу 7%).

У већини земаља чланица ОЕЦД, додата вредност има тенденцију концентрације у ИКТ услугама, које чине три четвртине укупне додате вредности у ИКТ сектору (4% укупне додате вредности), што одражава шири тренд специјализације у услугама, а не производњи. Унутар ИКТ услуга, информатичке услуге су водеће у већини земаља чланица ОЕЦД. Изузетак су Грчка, Луксембург и Мексико, где је додата вредност концентрисана у индустрији телекомуникација.[458]

Погледајмо на доњој илустрацији и динамику развоја удела створене додате вредности од стране ИКТ сектора у укупно створеној додатој вредности у земљама чланицама ОЕЦД.

[458] *Ibid.*, 116-117.

Илустрација 11: Динамика удела додате вредности у ИКТ сектору у укупно створеној додатој вредности (као проценат укупне додате вредности у текућим ценама)



Извор: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2017*, Paris 2017, 118.

На основу горње илустрације видимо да се у неким земљама чланицама ОЕЦД, посебно Финској, Ирској, Јапану и Луксембургу, удео додате вредности у укупно створеној додатој вредности смањио између 2008. и 2015. године. У осталим земљама је, међутим, удео порастао, а нарочито у Естонији, Исланду, Летонији, Норвешкој и Шведској.

3.4.2. ЕУ

Укупна створена додата вредност у оквиру ИКТ сектора у ЕУ износила је 632 милијарде евра током 2015. године, што представља опоравак након успоравања забележног током 2009. године. Посматрано по појединачним секторима, подаци указују да је доминантан био услужни насупрот производног ИКТ сегмента. Наиме, укупно створена додата вредност у уквиру услужног ИКТ сегмента током 2015. године износила је 582 милијарде евра, односно 92% од укупно створене додате вредности у ИКТ сектору. Остатак од 50 милијарди евра, односно 8% од укупно створене додате вредности у оквиру ИКТ сектора, односио се на производни сегмент. Расположиви подаци казују да је услужни ИКТ сегмент (не рачунајући телекомуникације) једини забележио раст створене додате вредности у средњем року (2006–2015) у износу од 398 милијарди евра. Истовремено, сектор производње комуникационе опреме забележио је најоштрији пад. Након достизања врхунца током 2007. године, када је створена додата вредност у износу од 32 милијарде евра, овај ИКТ сегмент је пао на износ од 13 милијарди евра створене додате вредности током 2015. године.[459]

[459] Вид.: Digital Economy and Society Index Report 2018, *http://ec.europa.eu/information_society/newsroom/image/document/2018-20/6_desi_report_ict_sector_and_rd_E23773FD-DBDD-6B27-D9D289E33FE95E9E_52246.pdf,* 13. март 2018.

Што се тиче земаља чланица ЕУ, ситуација у вези са доприносом стварања додате вредности у ИКТ сектору у односу на целокупан БДП[460], веома је слична ситуацији у оквиру земаља чланица ОЕЦД.[461] Наиме, додата вредност која је створена у ИКТ сектору у земљама чланицама ЕУ је, током 2019. године, износила 3,8% од укупно створене додате вредности током посматране године.[462]

3.4.3. Србија

ИКТ тржиште у Србији процењено је на 1,73 милијарде евра у 2016. години. То је најбрже растући сектор у последњој деценији, чини 6% БДП земље и повећава међународну видљивост привреде Србије. Као и у свим земљама југоисточне Европе, овај сектор у Србији снажно је извозно оријентисан, а већини компанија је циљ успех на међународном тржишту. Извоз ИКТ сектора у Србији достигао је рекордних 900 милиона евра у 2017. години, уз раст од 21,5% у односу на годину раније. Извоз ИКТ услуга био је већи од извоза у осталим гранама индустрије и надмашио га је само извоз електричних машина и путних возила који је износио више од 1,2 милијарде евра. У периоду од 2011. до 2015. године, укупан промет софтверског сектора у Србији готово се удвостручио, при чему се већина активности односи на рачунарско програмирање, саветовање и сродне активности. Сектор ИКТ бележи стопу раста од око 25%, што овај сектор ставља у највиши ранг по основу стопе раста као критеријума.[463]

Значај дигиталне економије, односно дигиталних технологија препознат је и од стране Владе Републике Србије, те се у том контексту може говорити и о дигиталној агенди економских реформи. Као кључни проблеми у областима истраживања, развоја, иновације и дигиталне економије наводе се: недовољно ефикасан модел финансирања подршке науци, недостатак подршке бизнис иновацијама, недовољна повезаност пословне и академске заједнице, „одлив мозгова", доступност и увођење дигиталних технологија, производа и услуга, стандардизација комуникационе инфраструктуре.[464]

---

[460] Због чињенице да сви подаци нису расположиви за детаљнију анализу, на овом месту нећемо вршити детаљнији приказ расположивих података на начин на који смо то учинили за земље ОЕЦД. За више информација и података који су расположиви вид.: Annual enterprise statistics for special aggregates of activities (NACE Rev. 2), *https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?query=BOOKMARK_DS-204990_QID_258A2292_UID_-3F171EB0&layout=TIME,C,X,0;GEO,L,Y,0;NACE_R2,L,Z,0;INDIC_SB,L,Z,1;INDICATORS,C,Z,2;&zSelection=DS-204990INDICATORS,OBS_FLAG;DS-204990INDIC_SB,V12150;DS-204990NACE_R2,ICT;&rankName1=INDICATORS_1_2_-1_2&rankName2=INDIC-SB_1_2_-1_2&rankName3=NACE-R2_1_2_-1_2&rankName4=TIME_1_0_0_0&rankName5=GEO_1_2_0_1&ppcRK=FIRST&ppcSO=ASC&sortC=ASC_-1_FIRST&rStp=&cStp=&rDCh=&cDCh=&rDM=true&cDM=true&footnes=false&empty=false&wai=false&time_mode=ROLLING&time_most_recent=false&lang=EN&cfo=%23%23%23%2C%23%23%23.%23%23%23&lang=en*, 20. фебруар 2022.

[461] Вид.: део 3.4.1. ОЕЦД.

[462] Вид.: ICT sector – value added, employment and R&D, *https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=ICT_sector_-_value_added,_employment_and_R%26D*, 20. фебруар 2022.

[463] A. Kleibrink *et al.*: *The Potential of ICT in Serbia: An Emerging Industry in the European Context*, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2018, 7.

[464] Вид.: Програм економских реформи за период од 2021. до 2023. године, *https://www.mfin.gov.rs//upload/media/ID63iX_60f11fc3470a8.pdf*, 20. фебруар 2022, 139–153.

Према индексу мрежне спремности (енг. *Network Readiness Index*), као индикатору развоја дигиталне економије, односно спремности земље за укључење у ИТ сектор, Србија је у 2016. години заузимала 75. позицију од укупно 139 рангираних земаља. Иако је позиција побољшавана током неколико последњих година, Србија је и даље пласирана слабије од већине земаља како из окружења, тако и из Централне и Источне Европе.[465]

3.4.4. Дигитална економија и привредни раст

Убрзани развој интернета подстакнут процесима дигитализације довео је до појаве дигиталне економије. Овај процес је човечанству отворио приступ услугама без преседана, трансформисао традиционалне концепте економског раста и конкурентности и променио привреду и друштво у целини.[466] Како поједини аутори наводе, дигитална економија стимулише економски раст, повећава капитал и продуктивност рада, смањује оперативне трошкове и промовише приступ глобалним тржиштима.[467] С обзиром на то, утицај дигитализације на привреду и привредни раст привукао је пажњу многих истраживача последњих година. Погледајмо у наставку неке од закључака спроведених истраживања.

Закључак студије једне групе аутора јесте да дигитализација подразумева постепен привредни раст. С обзиром на то, земље у најнапреднијој фази дигитализације остварују 20% више економске користи од оних у почетној фази. Аутори су известили да је дигитализација ефикасна у смањењу незапослености, побољшању квалитета живота и повећању приступа грађана јавним услугама. Такође наводе и да то омогућава владама да раде са већом транспарентношћу и ефикасношћу, што такође повољно утиче на економски раст земље.[468]

Друга група аутора посветила је своју студију проучавању и поређењу доприноса ИКТ и образовања економском расту у оквиру десет земаља Блиског истока и 24 земље чланице ОЕЦД. Њихови централни налази показују да ИКТ технологија има позитивне импликације на економски раст, без обзира на ниво развоја земље. Поред тога, наводе да је појава напредних технологија изазвала пад доприноса широкопојасних технологија економском расту у ОЕЦД, док се утицај мобилних телефона на економски раст све више убрзава. Коначно, отвореност трговине је још једна интересантна варијабла у овој студији. Наиме, утврђено је да она има позитиван и значајан допринос и у земљама ОЕЦД и Блиског истока, што указује да постоји потреба за владиним политикама које би отвориле ове економије како би се остварио инклузивни раст уз помоћ технолошког напретка.[469]

---

[465] Од земаља из непосредног окружења, Србија је била боље пласирана једино од Албаније (84) и Босне и Херцеговине (97). Вид.: S. Baller, "The Networked Readiness Index 2016", *The Global Information Technology Report 2016 Innovating in the Digital Economy* (eds. S. Baller, S. Dutta, B. Lanvin), World Economic Forum, Geneva 2016, 16.

[466] Вид.: V. Heimerl, W. Raza, "Digitalization and development cooperation: An assessment of the debate and its implications for policy", *https://www.econstor.eu/bitstream/10419/182459/1/1031814493.pdf*, 26. фебруар 2023.

[467] Вид.: R. Bukht, R. Heeks, "Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy", *https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3431732*, 26. фебруар 2023.

[468] Вид.: P. Parviainen *et. al.*, "Tackling the digitalization challenge: how to benefit from digitalization in practice", *International Journal of Information Systems and Project Management*, Volume 5, Number 1, 63-74.

[469] Вид.: F. Habibi, M. A. Zabardast, "Digitalization, education and economic growth: A comparative analysis of Middle East and OECD countries", *Technology in Society*, Volume 63 (November 2020), 101370.

У једном истраживању проучаван је и однос ИКТ инфраструктуре и економског раста, на основу годишњих података из 25 европских земаља. За то су коришћени индикатори који одражавају стање ИКТ инфраструктуре у различитим областима (фиксни телефони, мобилни телефони, корисници интернета, интернет сервери, фиксни широкопојасни приступ интернету). На основу коришћених индикатора израчунат је композитни индекс ИКТ инфраструктуре. Према мишљењу аутора, добијени емпиријски резултати потврђују блиску везу између употребе ИКТ, економског раста и улагања предузетничког капитала.[470] Користећи технике процене података и показатељ БДП по глави становника за земље чланице ЕУ као зависну варијаблу, друга група истраживача потврдила је да ИКТ инфраструктура има позитиван и снажан ефекат на економски раст. Конкретно, утврђено је да повећање од 1% у коришћењу ИКТ инфраструктуре доприноси расту БДП по глави становника између 0,0767% (у случају претплате на фиксни широкопојасни приступ интернету) и 0,396% (у случају претплате на мобилне телефоне).[471]

Високотехнолошка решења и дигитална трансформација наводе се у једној од студија као кључне области улагања за водеће светске економије. Препознаје се повећање финансирања у дигиталној трансформацији кроз развој приватног и јавног ИКТ сектора као предност за економски раст и индикаторе као што су БДП, продуктивност и запосленост. Осим тога, помоћу такозване технолошке мапе Европе, показано је да земље са високим нивоом улагања у ИКТ имају подједнако висок БДП по глави становника. На основу ове мапе такође је приметно да постоје три групе земаља: богати запад, север са већим БДП по глави становника и већим улагањима у ИКТ, средње медитеранске земље и мање развијене источне и југоисточне земље са јаким заостајањем у односу на европске суседе. У истом извештају је за Србију наглашено, што би се готово у потпуности могло применити и на све остале земље југоисточне Европе, да се од државне потрошње и инвестиција очекују кључна улагања како би се достигао ниво ЕУ коришћења ИТ у образовању, здравству, јавном и другим секторима. Имајући у виду да Србија, као и друге земље западног Балкана, има намеру да аплицира за чланство у ЕУ, требало би за постизање овог циља да има ИКТ потрошњу на минималном нивоу од 1 милијарде евра, што је око 150 евра по глави становника.[472]

Нема сумње да се на основу наведених резултата истраживања може закључити да дигитална економија има неспорно позитиван утицај на привредни раст. Улагањем у ИКТ од стране јавног и приватног сектора ствара се, дакле, основа за привредни раст, последично и за стварање додате вредности. Уколико се додата вредност створена у оквиру дигиталне економије не обухвати пореским правилима, односно уколико пореска правила нису адекватна, то ће извесно за последицу да има и нижи ниво јавних прихода. У случају одсуства било каквих пореских правила, изостаће и јавни приходи, док ће у случају неадекватних пореских правила порески обвезници да структурирају своје пословање с циљем постизања што мањег пореског оптерећења, што ће опет имати негативан утицај на ниво јавних прихода. Због тога је веома важно посвећивање пажње специфичностима стварања додате вредности у дигиталној сфери[473],

---

[470] Вид.: R. P. Pradhan *et al.*, "Short-term and long-term dynamics of venture capital and economic growth in a digital economy: A study of European countries", *Technology in Society*, Volume 57, May 2019, 125-134.

[471] Вид.: E. Toader *et al.*, "Impact of information and communication technology infrastructure on economic growth: An empirical assessment for the EU countries", *Sustainability*, 10, 2018, 3750.

[472] Вид.: Lj. Mićić, "Digital Transformation and Its Influence on GDP", *ECONOMICS*, Volume 5, Issue 2 (December 2017), 144.

[473] Вид.: део 3.5. Модели стварања додате вредности у дигиталној економији.

како би порески ефекти били подједнако оптимални за све заинтересоване стране, односно и за јавни и за приватни сектор.

3.4.5. Дигитална економија и запосленост

Иако је било много дискусија о томе како ће технологија обликовати будућност у смислу индустријског раста и продуктивности[474], у новије време научници и практичари посвећују све већу пажњу утицају дигиталне трансформације на људе, укључујући утицај на запошљавање. Научници су посебно истакли да су занимања са високим нивоом рутинских задатака у опасности да буду замењена рачунарима[475], као и да је готово половина постојећих послова у опасности да буде аутоматизована у наредној деценији.[476] Други су приметили да је дигитална трансформација погоршала неједнакост плата тако што је непропорционално користила занимања која су у средишту токова информација. Другим речима, дигитализација је убрзала асиметрију ресурса и информација у корист структурно моћних занимања која имају технолошку компетенцију и стратешко позиционирање да реорганизују, агрегирају и преносе податке, односно да преводе, тумаче и манипулишу подацима.[477]

У сфери рада, дигиталне технологије су имале значајан и често реметилачки утицај на активности као што су куповина, продаја, сарадња, подучавање, учење и производња. Након детаљне анализе бројних резултата, група аутора је, у оквиру спроведеног истраживања, идентификовала три кључне теме: технолошка незапосленост, поларизација послова и образовање засновано на вештинама.[478]

Технолошка незапосленост односи се на процес креативне деструкције кроз који нове технологије, као што су роботика, вештачка интелигенција и тродимензионална штампа, елиминишу постојеће послове и стварају нове. Поједини аутори упозоравају да ће напредак у дигиталним технологијама довести до будућег машински вођеног, значајног повећања продуктивности и раста незапослености при чему је све више радника замењено или расељено због аутоматизације.[479]

Поларизација послова односи се на обимну компјутеризацију рутинских задатака у нискоквалификованим занимањима, што доводи до пада плата нискоквалификованих радника који обављају рутинске задатке, у односу на нискоквалификоване раднике који обављају мануелне задатке. Висококвалификовани радници остају ван утицаја овог процеса. Један од

---

[474] Вид.: L.S. Dalenogare *et al.*, "The expected contribution of Industry 4.0 technologies for industrial performance", *International Journal of Production Economics*, Volume 204, October 2018, 383–394.

[475] Вид.: C.B. Frey, M.A. Osborne, "The future of employment: how susceptible are jobs to computerisation?", *Technological Forecasting and Social Change*, Volume 114, January 2017, 254–280.

[476] Вид.: L.G. Hammershøj, "The new division of labour between human and machine and its educational implications", *Technology in Society*, Volume 59, November 2019, 101142.

[477] Вид.: T. Kristal, "Why has computerization increased wage inequality? Information, occupational structural power, and wage inequality", *Work and Occupations*, Volume 47, Issue 4, 466–503.

[478] Вид.: O. Kolade, A. Owoseni, "Employment 5.0: The work of the future and the future of work", *Technology in Society*, Volume 71, November 2022, 102086.

[479] Вид.: M.A. Peters, "Beyond technological unemployment: the future of work", *Educational Philosophy and Theory*, Volume 52, Issue 5, 485–491.

кључних аргумената технолошке промене засноване на вештинама је да, иако су рачунари и дигитализација трансформисали рад у активност која је интензивнија и продуктивнија, они су, такође, углавном донели корист висококвалификованим радницима који се већ баве високоплаћеним занимањима.[480]

У вези са образовањем заснованом на вештинама, Светски економски форум у свом извештају о будућности послова за 2020. годину наводи да се, у просеку, очекује да послодавци понуде преквалификацију и усавршавање за нешто више од 70% својих запослених до 2025. године. Међутим, ангажовање запослених на тим курсевима заостаје – само 42% запослених користи могућност преквалификације и усавршавања које подржава послодавац.[481] Појава аутономних интелигентних система који нарушавају свет рада представља широк спектар проблема који ће створити веће неједнакости и све већи јаз између приноса на рад и приноса на капитал. Бројни аутори тврде да ће, ширењем аутоматизације, самозапошљавање постати нова реалност, а радници са специфичним знањима ће заузети централну позорницу у новонасталој економији знања. Радници са специфичним знањима су појединци који користе информације за развој иновативних резултата. У оквиру организација, они преузимају улоге које шире границе и доприносе прећутном преносу знања унутар организација.[482]

Иако, као што смо видели, дигитална економија, односно дигитална трансформација, има неспорно позитиван утицај на привредни раст, исто се не може рећи у случају утицаја на запосленост. Наиме, у случају запослености, утицај дигиталних технологија је двојак. Са једне стране је позитиван јер се, настанком нових пословних модела, процеса и области примене, стварају и нова радна места. Међутим, све већа аутоматизација процеса, коришћење вештачке интелигенције, тежња власника капитала за оптимизацијом трошкова и други процеси који карактеришу дигиталну економију имају за последицу укидање, односно несигурност постојећих радних места, раст неједнакости између нискоквалификованих и високвалификованих радника, константну потребу појединаца за преквалификацијом и усавршавањем итд. Поред позитивних ефеката, дигитална економија ствара, дакле, и одређене негативне ефекте. Све ово нас доводи до следеће целине која се тиче изазова у оквиру дигиталне економије.

3.4.6. Изазови и ризици у оквиру дигиталне економије и могућа решења за њихово превазилажење

Поред неспорног и константног раста значаја дигиталне економије, нови модели пословања генеришу, као што смо видели, и одређене изазове, односно ризике. Набројаћемо у наставку само неке од, према нашем мишљењу, најзначајнијих.

Један од ризика који проистиче из употребе дигиталних технологија јесте и политички ризик. Наиме, поставља се питање да ли ће човек уопште бити потребан у оквиру економског система или ће његове послове заменити алгоритми, вештачка интелигенција, машинско учење итд. У

[480] Вид.: T. Kristal, 466–503.

[481] Вид.: World Economic Forum, The Future of Jobs Report 2020, *https://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2020.pdf*, 4. март 2023, 6.

[482] Вид.: J.J. Ferreira, *et al.*, "Knowledge worker mobility and knowledge management in MNEs: a bibliometric analysis and research agenda", *Journal of Business Research*, Volume 142, March 2022, 464–475.

досадашњим индустријским револуцијама човек, односно људски рад је, као производни фактор, био неопходан у свим пословним моделима. Међутим, у условима дигиталне трансформације, постоје реални изгледи да људски рад као производни фактор постане све безначајнији. У вези са овом тезом, издвајамо следећи цитат:

> „Људска бића имају две врсте способности – физичке и когнитивне. У прошлости су се машине с људима надметале углавном у сировим физичким способностима, док су у когнитивним људи задржавали неупоредиву предност. Отуда су се, док су мануелни послови у пољопривреди и индустрији аутоматизовани, појављивали нови послови у услужним делатностима, који су изискивали когнитивне способности својствене једино људским бићима: учење, анализирање, комуницирање и, пре свега, разумевање људских емоција. Вештачка интелигенција сад, међутим, све више превазилази људе и у овим способностима не изостављајући ни разумевање људских емоција. Не знамо ни за какво треће поље, поред физичког и когнитивног, на којем би људи увек задржали безбедну предност.“[483]

Коначно, у вези са политичким ризицима који проистичу из управо наведених специфичности дигиталне трансформације, наводимо још један цитат:

> „Будући да аутоматизација прети да ће продрмати капиталистички систем до темеља, могло би се претпоставити да ће се комунизам вратити на сцену. Само што комунизам није створен тако да може да искористи ову врсту кризе. Комунизам XX века био је сграђен на претпоставци да је радничка класа суштински неопходна економији. Комунистички мислиоци настојали су да науче пролетаријат како да ту огромну економску моћ преведе у политички утицај. Политички план комунизма захтевао је да радничка класа подигне револуцију. Колико ће значаја имати ово учење ако масе изгубе економску вредност и буду приморане да се боре против безначајности уместо против искоришћавања? Како да подстакнете радничку класу да подигне револуцију ако радничка класа не постоји?“[484]

Уколико пођемо од претпоставке да је потреба за радничком класом, односно људским радом, у оквиру дигиталне економије све мања и мања, поставља се питање на који начин је могуће каналисати у оваквом сценарију нарастајуће друштвене тензије. Несумњиво је да ће овакав развој догађаја изазвати раст неједнакости, све већи број људи који живи на социјалној маргини, односно да може да представља велики политички проблем. Једно од решења које се нуди за превазилажење, односно ублажавање ове врсте ризика, налази се у домену опорезивања и у концепту универзалног основног дохотка. Према овом концепту, циљ фискалне политике био би редистрибуција дохотка путем прогресивног опорезивања власника капитала[485] чиме би се покриле основне животне потребе људи за чијим је ангажовањем престала потреба.[486] На овакав начин, са једне стране, била би обезбеђена материјална сигурност људи који више не могу да буду ангажовани у оквиру економског система, док би, са друге стране, биле ублажене нарастајуће социјалне тензије. Материјална претпоставка овог модела је, као што видимо,

---

[483] J. N. Harari, *21 lekcija za 21. vek*, Laguna, Beograd 2019, 41.

[484] *Ibid.,* 61-62.

[485] Односно, власника дигиталних технологија због чијег је коришћења престала потреба за ангажовањем људи.

[486] Вид.: J. J. Hughes, “A Strategic Opening for a Basic Income Guarantee in the Global Crisis Being Created by AI, Robots, Desktop Manufacturing and BioMedicine”, *Journal of Evolution and Technology*, Volume 24, Issue 1, 45-61.

заснована на опорезивању, што нас доводи и до следећег изазова у оквиру дигиталне економије, а то је – наплата пореза.

Дигитализација економије изменила је постојеће моделе пословања и створила претпоставке за увођење и развој нових модела пословања у оквиру којих се генерише додата вредност. С тим у вези, настали су и одређени изазови са којима се суочавају пореске управе, а тичу се утврђивања и наплате пореских обавеза. Наиме, аналогни, односно традиционални приступ утврђивању и наплати пореза, у чијем центру је човек који обрађује податке од значаја за опорезивање и на основу њих утврђује износ пореске обавезе у дигитализованом пословању, даће упитне резултате. Једноставан разлог – човек, односно људско биће које ради на наплати пореза, тешко ће моћи физички да обради количину трансакција извршених на основу коришћења разних врста дигиталних технологија, а на основу којих ће утврдити износ припадајућег пореза.[487] Као једно од могућих решења за уочене проблеме јесте управо коришћење дигиталних технологија приликом утврђивања и наплате пореза. Дигитални изазови и ризици захтевају, дакле, дигиталне одговоре и решења. Погледајамо у наставку неке од могућности које дигиталне технологије пружају у домену утврђивања и наплате ПДВ.

Један од предлога за наплату ПДВ предвиђа и одређену улогу дигиталних платформи преко којих се врше трансакције. Наиме, суочавајући се са све важнијим изазовом обезбеђивања ефикасне наплате ПДВ на онлајн трговину, све већи број пореских јурисдикција је применио или разматра увођење режима који намеће одређене обавезе дигиталним платформама за прикупљање и плаћање ПДВ на трансакције које се преко њих реализују. У том контексту, постоји широк спектар модела одговорности које дигиталне платформе могу преузети било на обавезној или добровољној основи. У зависности од обима обавеза који дигитална платформа може да има приликом наплате пореза, генерано говорећи, можемо да разликујемо два основна модела:

- режим пуне обавезе за ПДВ – у оквиру оваквог режима дигитална платформа је законом дефинисана као испоручилац за потребе обрачуна ПДВ. Под овим режимом, дигитална платформа је искључиво и у потпуности одговорна надлежној пореској јурисдикцији[488] за обрачун, наплату и плаћање ПДВ на онлајн продају која се преко ње реализује, а у складу са правилима ПДВ која су важећа у оквиру конкретне пореске јурисдикције.
- остали режими одговорности за прикупљање и плаћање ПДВ – алтернативни режими могу укључивати или одређену улогу дигиталних платформи приликом наплате и плаћања ПДВ на онлајн продају, без ослобађања основног испоручиоца његове обавезе за ПДВ, или наметање дигиталним платформама солидарне обавезе за ПДВ заједно са основним испоручиоцем.[489]

---

[487] Наведено се посебно односи за трансакције у којима се пореска обавеза утврђује не путем самоопорезивања, већ је потребно да надлежни порески орган донесе решење. Могући број оваквих трансакција, укупан број пореских обвезника, као и објективно дати људски капацитети за квалификацију и обраду свих релевантних података, представљају главно ограничење приликом утврђивања и наплате пореза. Међутим, идентичан проблем ће се индиректно јавити и приликом самоопорезивања. Наиме, потенцијална контрола самостално утврђене пореске обавезе од стране пореског дужника сусрешће се са идентичним ограничењима.

[488] Надлежност пореске јурисдикције утврђује се сходно важећим правилима о месту испоруке. Вид.: део 6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука.

[489] Вид.: OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris 2019, 21-49.

Поред управо наведених модела коришћења дигиталних технологија, поједини аутори наводе и додатне могућности њиховог коришћења у циљу наплате ПДВ. У наставку дајемо преглед могућих модела наплате ПДВ уз помоћ дигиталних технологија.

Технологије[490] које се користе у оквиру дигиталне економије могу, дакле, да буду коришћене и од стране пореских управа.[491] У зависности од сврхе коришћења ове технологије, може се говорити о употреби дигиталних технологија у функцији вршења редовне наплате ПДВ, са једне стране, док се са друге стране може говорити о употреби дигиталних технологија у функцији откривања евазионог понашања[492] самих пореских обвезника.

Један од начина повећања ефикасности наплате ПДВ јесте и прелазак са досадашњег модела на модел који се заснива на блокчејн технологији и тзв. паметним уговорима[493] (енг. *smart contracts*). Наплата ПДВ путем паметних уговора функционише тако што се трансакција дели на износ који је ПДВ и износ који то није. Износ који се односи на ПДВ уплаћује се на основу клаузула садржаних у паметном уговору директно пореској администрацији, приликом извршења саме трансакције, док се износ који се не односи на ПДВ трансферише продавцу, чиме је трансакција окончана, односно паметни уговор извршен. Неке од предности овог модела су нижи административни трошкови, односно уштеда у времену, нижи трошкови рачуноводства, извршавање трансакција у реалном времену, што подразумева и наплату ПДВ у реалном времену, значајно мање могућности за пореску евазију итд.

Као један од алтернативних модела за наплату ПДВ, чије се увођење разматра, јесте и тзв. ПДВ криптовалута (енг. *VATCoin*). ПДВ криптовалута била би слична у основи осталим криптовалутама које се базирају на блокчејн технологији, али би њена основна намена била за пореске сврхе. За разлику од осталих, ПДВ криптовалута не би била подложна спекулативним пословима јер би њена вредност зависила од домаће валуте.[494]

Поред потенцијала који дигиталне технологије имају у области редовне наплате ПДВ, у пракси су препознате и остале могућности које ове технологије имају, а које могу да буду искоришћене за спречавање и откривање евазионог понашања пореских обвезника.

---

[490] У питању су технологије као што су блокчејн (енг. *blockchain*), вештачка интелигенција (енг. *artificial intelligence*), односно машинско учење (енг. *machine learning*), напредна аналитика (енг. *advanced analytics*), анализа великих сетова података (енг. *big data analysis*) итд.

[491] Дигиталне технологије могу да се користе како у оквиру једне пореске јурисдикције, тако и у међународном сценарију, за размену података у реалном времену између различитих пореских јурисдикција.

[492] Термин евазионо понашање на овом месту употребљавамо у контексту незаконите пореске евазије.

[493] Паметни уговори почивају управо на постојању блокчејн технологије. Наиме, у питању су уговори који се, након што су закључени, самостално и независно од воље уговорних страна извршавају. Уговорне клаузуле су у форми програмског кода и налазе се у мрежи независних база података којима се управља путем блокчејн технологије. Трансакције извршене на основу паметних уговора могу да се прате, транспарентне су и неповратне.

[494] Вид.: R. T. Ainsworth, M. Alwohaibi, M. Cheetham, "VATCoin: The GCC's Cryptotaxcurrency", *Law & Economics Working Paper* No. 17-04, Boston University School of Law, 2016. Такође, вид.: R. T. Ainsworth *et al.,* "A VATCoin Solutions to MTIC Fraud: Past Efforts, Present Technology and the EU's 2017 Proposal", *Law & Economics Series Paper* No. 18-08, Boston University School of Law, 2016.

Као одговор на изазове у вези са борбом против евазије ПДВ у оквиру ЕУ[495] и недостатака система[496] који се тренутно користе како би се на адекватан начин у што већој мери умањила, односно онемогућила сама евазија, једна од могућности која се разматра јесте и унапређење већ постојећих решења[497].

Откривање већ учињене пореске евазије захтева значајно ангажовање првенствено људских ресурса. Како би овај посао учинио лакшим, односно како би се повећала ефикасност пореских управа на овом пољу, поједине пореске управе отпочеле су процес модернизације[498] и имплементације технологија попут вештачке интелигенције[499] односно машинског учења, предиктивне аналитике[500] итд.

Иако су технолошка решења која ћемо обрадити у дисертацији тренутно различитог нивоа примењивости, сматрамо их вредним пажње, пошто је динамика технолошког развоја у оквиру дигиталног сектора изузетна, те је због тога оно што је данас још увек на нивоу разматрања као могућег решења за имплементацију, већ у релативно блиској будућности могуће као реалност.[501]

3.5. Модели стварања додате вредности у дигиталној економији

Додатни значај који дигитална економија има огледа се и у томе што су у оквиру ње створени бројни нови пословни модели на основу којих се генерише додата вредност. Иако многи од ових модела имају своје паралелне моделе у традиционалном пословању, савремени напредак у ИКТ омогућио је вођење многих врста послова у знатно већем обиму и на већим удаљеностима него

---

[495] Процена је да се коришћењем интра-комунитарних евазионих облика у оквиру ЕУ на годишњем нивоу изгуби око 100 милијарди евра јавних прихода. Вид.: Europol, SOCTA 2013: EU Serious and Organized Crime Threat Assessment, *https://www.europol.europa.eu/cms/sites/default/files/documents/socta2013.pdf*, 26 фебруар 2023, 26.

[496] Иако је успео да отклони део недостатака система за размену ПДВ података (енг. *VAT Information Exchange System – VIES*) систем за дигиталну размену фактура (енг. *Digital Invoice Customs Exchange – DICE*) није успео да сведе вредност ненаплаћеног ПДВ на прихватљив ниво.

[497] Као један од могућих начина за унапређење постојећих система за борбу против евазије ПДВ јесте имплементација блокчејн технологије у оквиру *DICE* система. Вид.: R. T. Ainsworth, A. Shact, "Blockchain (Distributed Ledger Technology) Solves VAT Fraud", *Law & Economics Working Paper* No. 16-41, Boston University School of Law, 2016.

[498] Од 1. јануара 2017. године, у Немачкој је ступио на снагу Закон о модернизацији пореског поступка (нем. *Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens*). Да би се подржао принцип истраживања потпуно аутоматизованим процедурама, порески органи могу да уведу систем управљања ризицима. Систем управљања ризицима има за циљ откривање случајева ризичних ситуација, а тиме и спречавање пореске евазије. Случајеви идентификовани као ризични од стране система ручно се морају проверити од стране одговорног пореског службеника. Иако технички детаљи система управљања ризиком представљају тајну, вероватно је да се такви системи заснивају на вештачкој интелигенцији.

[499] Вештачка интелигенција има могућност да анализира велику количину података, тако да на основу спроведене анализе ризика службеници пореске управе даље селектују сумњиве трансакције које ће бити детаљније испитане.

[500] Предиктивном аналитиком предвиђају се могући будући исходи одређених ситуација коришћењем различитих статистичких метода, а на основу расположивих сетова података.

[501] У оквиру истраживања спроведеног од стране Светског економског форума које је за циљ имало процену очекиваног преласка или имплементације нове технологије до 2025. године, 73,1% испитаника изразили су очекивања да ће владе до 2023. године по први пут да наплаћују порезе уз помоћ блокчејн технологије. Вид.: World Economic Forum, *Deep Shift. Technology Tipping Points and Societal Impact Global Agenda Council on the Future of Software and Society*, Survey Report 2015, 7.

што је то раније било могуће. У оквиру овог дела рада навешћемо неколико истакнутих примера нових пословних модела. Неки од ових пословних модела могу се међусобно допуњавати, док се у неким случајевима могу преклапати. Листа пословних модела које ћемо у оквиру овог дела да обрадимо у сваком случају није коначна. Заправо, баш као што иновације у дигиталној економији омогућавају брзи развој нових пословних модела, на исти начин могу да учине и да већ постојећи модели исто тако брзо застаре. Модели које ћемо на овом месту обрадити обухватају електронску трговину, платне услуге, продавнице апликација, интернет оглашавање, рачунарство у облаку, трговање у кратким интервалима и мрежне платформе.

3.5.1. Електронска трговина

Електронска трговина, или скраћено е-трговина (енг. *e-commerce*) дефинише се као трансакција продаје или куповине робе или услуга, која се врши преко рачунарских мрежа на начин посебно осмишљен за примање или слање налога. Роба или услуге су наручени на такав начин, али плаћање и крајња испорука робе или услуга не морају се вршити путем интернета. Трансакције е-трговине могу се обављати између компанија, домаћинстава, појединаца, државних органа и других јавних или приватних организација.[502]

3.5.1.1. Модели и ПДВ аспекти електронске трговине

Ако као критеријум поделе узмемо учеснике између којих се врше трансакције е-трговине, можемо разликовати следеће врсте трансакција, односно моделе[503]:

- трансакције између пословних субјеката, *B2B* трансакције;
- трансакције између пословних субјеката и крајњих потрошача, *B2C* и *C2B* трансакције;
- трансакције између самих крајњих потрошача, *C2C* трансакције.

На доњој илустрацији дајемо алтернативни начин прегледа модела е-трговине.

Илустрација 12: Модалитети е-трговине

		Прималац добара и услуга (лице којем се врши испорука)	
		B (business)	***C (consumer)***
Испоручилац добара и услуга (лице које врши испоруку)	***B (business)***	*B2B (business to business)*	*B2C (business to consumer)*
	C (consumer)	*C2B (consumer to*	*C2C (consumer to*

[502] Ова дефиниција укључује налоге за куповину дате преко интернета, екстранета или електронском разменом података. Међутим, дефиниција не укључује налоге за куповину дате путем телефона, факс апарата или ручно послате електронском поштом. Вид.: OECD, *OECD Guide to Measuring the Information Society*, OECD Publishing, Paris 2011, 72.

[503] Иако се као учесник у трансакцијама додатно могу навести и државни органи (*G*), због чињенице да су трансакције у којима учествују државни органи уједно и под њеном контролом и због чега ове трансакције имају значајно мањи евазиони потенцијал, за потребе овог рада ограничићемо се на поделу коју смо навели. Упор.: OECD, *Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies*, OECD Publishing, Paris 2019, 14.

		business)	*consumer)*

Извор: Концепт аутора

У оквиру *B2B* трансакција, један пословни субјект продаје другом пословном субјекту своје производе и услуге.[504] Са ПДВ аспекта, под претпоставком да ПДВ правила која регулишу ову врсту трансакција уважавају принцип неутралности, ПДВ обрачунат у оваквим трансакцијама такође би морао да буде неутралан, не би требало да узрокује било какве дисторзије, нити да утиче на коначну цену продатих производа или услуга. Другим речима, уз претпоставку постојања права на одбитак претходног ПДВ, обрачунати ПДВ у оваквим трансакцијама биће неутралан.[505]

B2C трансакције подразумевају да пословни субјекти продају своје производе и услуге крајњим потрошачима. У зависности од свог појавног облика, производи и услуге који се продају у оквиру оваквих врста трансакција могу да буду у материјалном и/или нематеријалном облику. Дигитализацијом информација, укључујући текст, звук и слике, све већи број производа и услуга може се дигитално испоручити купцима који су све удаљенији од локације продавца. *B2C* е-трговина у многим случајевима може драматично скратити ланце снабдевања елиминишући потребу за велетрговцима, дистрибутерима и осталим посредницима који се традиционално користе као карике за спајање продаваца и купаца приликом продаје робе. Делимично због ове интермедијације, *B2C* предузећа обично врше велика улагања у оглашавање и бригу о купцима, као и у логистику. *B2C* модел смањује трансакционе трошкове (посебно трошкове претраживања) и повећава приступ информацијама. Такође, смањују се препреке при уласку на тржиште јер су трошкови одржавања веб странице углавном јефтинији од трошкова традиционалног малопродајног објекта.[506]

ПДВ у оквиру *B2C* трансакција није неутралан јер мора да се обрачуна и да буде плаћен од стране крајњег корисника. Као један од кључних изазова који се намеће у трансакцијама ове врсте свакако је место испоруке добара и услуга. Од одговора на ово питање зависиће, у прекограничном сценарију, која земља ће полагати право да потражује обрачунати ПДВ.[507]

У оквиру *C2B*[508] трансакција, ситуација је обрнута у односу на *B2C* трансакције. У овом случају, наиме, лица која се не сматрају ПДВ обвезницима врше испоруке лицима која јесу ПДВ

[504] Ово може да укључује обављање традиционалних трансакција у којима велетрговац купује робу путем интернета коју, потом, продаје у својим малопродајним објектима. Такође, ово може да обухвата пружање робе или услуга за подршку другим предузећима. Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 55.

[505] Наравно, уколико претпоставка постојања права на одбитак претходног ПДВ није испуњена, обрачунати ПДВ мораће да се плати. У оваквим ситуацијама, један од кључних детаља постаје одређивање места испоруке. На овом месту нећемо се детаљније упуштати у разматрање овог питања, већ ћемо то учинити у посебном делу.

[506] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 55.

[507] Поред питања места испоруке, свакако су важна и остала питања која на овом месту нећемо појединачно да наводимо, већ ћемо их детаљније обрадити у оквиру посебних делова.

[508] *C2B* трансакције нису учестале, али ипак постоје. Вид.: M. Garbade, *Venture Capital Financing of U.S., UK, German and French IT Start-ups*, Doctoral Dissertation Paper, GRIN Verlag, University of Kassel 2011, 29-30.

обвезници. Пошто се испоруке врше од стране лица која нису ПДВ обвезници, она и неће имати обавезу да обрачунају ПДВ на извршене испоруке.[509]

Напослетку, супротно од *C2B* трансакција за које смо видели да нису толико учестале, *C2C* трансакције постају све бројније.[510] Пораст овакве врсте трансакција великим делом је последица раста броја интернет платформи путем којих је омогућена директна купопродаја добара и услуга између лица која нису ПДВ обвезници. *C2C* трансакције, опште говорећи, у свом фокусу имају уновчавање ретко коришћених ствари, као што су објекти за одмор и возила, односно пласирање више расположивих средстава, као што су новчане позајмице.[511]

Видимо, дакле, да је за *C2C* е-трговину практично неопходна конкретна платформа која омогућава обављање овакве врсте трансакција, тако што се на њој објављују подаци и обављају трансакције. У зависности од конкретног модела, услуге које се пружају преко платформе могу, али и не морају да се наплате.[512]

C2C е-трговина има више појавних облика, који укључују, али се не ограничавају на:

- аукције које омогућавају лицитирање за ствари које се продају;
- системе који омогућавају дељење датотека између корисника (енг. *peer-to-peer)*;
- портале за оглашавање који омогућавају директне преговоре између купаца и продаваца.[513]

Пошто у оквиру *C2C* модела оба учесника у трансакцији, по правилу, нису ПДВ обвезници, неће се ни јавити проблеми у вези са ПДВ. Питања опорезивања у оквиру *C2C* модела биће регулисана пореским правилима која се односе на опорезивање физичких лица, односно правних лица, у ситуацијама када правна лица нису ПДВ обвезници.

3.5.1.2. Раст е-трговине и пореска политика

И поред тешкоћа која се јављају приликом покушаја квантификовања обима е-трговине, првенствено због великог броја извора и несистематизованих података, а на основу расположивих информација, може се рећи да је све већи број компанија из године у годину укључен у е-трговину. Апсолутна вредност тржишта е-трговине бележи константан раст, све је

---

[509] Евентуалну обавезу обрачуна ПДВ путем интерног обрачуна, као изузетак од општег правила да лице које врши испоруку уједно и обрачунава ПДВ, имаће у посебним случајевима купац. Пошто је купац обвезник ПДВ, под претпоставком да су испуњени услови којима се остварује право на одбитак претходно обрачунатог ПДВ, и у овој врсти трансакције ПДВ ће бити неутралан.

[510] Због оперативних потешкоћа, међутим, број и вредност оваквих врста трансакција веома је тешко квантификовати. Вид.: D. Van Hoose, *ECommerce Economics*, Second Edition, Routledge, New York 2011, 24.

[511] Вид.: J. Green, M. Henneman, D. Antov, *Optimizing Growth: Predictive and Profitable Strategies to Understand Demand and Outsmart Your Competitors*, John Wiley & Sons, New Jersey 2018, 15.

[512] У случају да се услуге које пружа платформа наплаћују од учесника у *C2C* трансакцијама и да лице које је власник платформе јесте ПДВ обвезник, у оквиру *C2C* трансакције имаћемо додатно и *B2C* трансакцију за извршену испоруку услуга саме платформе. Уместо да наплати услуге за посредовање у *C2C* трансакцијама, платформа алтернативно може да буде финансирана, примера ради, приходима од оглашавања који нису директно повезани са конкретном *C2C* трансакцијом.

[513] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 56.

већи број трансакција које се на овакав начин обављају, укључујући и прекограничне трансакције. Иако је *B2B* доминантан модел у оквиру е-трговине, расте и број трансакција у оквиру *B2C* модела, посебно у секторима као што су малопродаја и смештај. Током 2017. године, више од 20% свих компанија у земљама чланицама ОЕЦД учествовало је у трансакцијама е-трговине, а овај удео је у неким земљама достигао чак 40%.[514]

Што се тиче ЕУ, укупна очекивана вредност тржишта е-трговине за 2020. годину износила је USD 387.312 милиона. Очекује се да ће годишња стопа раста прихода од е-трговине да износи 6,7%, што ће до 2024. године за резултат да има вредност тржишта е-трговине у износу од USD 502.858 милиона. Као највећи сегмент у оквиру е-трговине у оквиру ЕУ истиче се модна индустрија са очекиваним обимом од USD 112.079 милиона у 2020. години. Просечни приход од е-трговине по кориснику у оквиру ЕУ тренутно износи USD 629,37.[515]

У односу на ЕУ, апсолутни показатељи е-трговине за Србију су значајно мањи, што је и очекивано имајући у виду факторе као што је бројност становништва, величина привреде, куповна моћ итд. Међутим, релативни показатељи дају донекле другачију слику. Наиме, укупна очекивана вредност тржишта е-трговине у Србији за 2020. годину износи USD 400 милиона, што је безмало хиљаду пута мање него исти показатељ за ЕУ. Међутим, у односу на ЕУ, очекује се већа годишња стопа раста прихода од е-трговине која износи 7,1%, што ће до 2024. године за резултат да има вредност тржишта е-трговине у износу од USD 526 милиона. За разлику од ЕУ, у Србији су највећи сегмент е-трговине електрични уређаји и медији у вредности од USD 179 милиона. Просечни приход од е-трговине по кориснику у Србији тренутно износи USD 79,69 што, имајући у виду исти показатељ у ЕУ, између осталог, указује и на значајан потенцијал за даљи раст е-трговине у Србији.[516]

Упркос изазовима везаним за дефинисање и мерење е-трговине, политике које се спроводе у вези са е-трговином непрестано еволуирају. То је случај и са пореском политиком.[517] Што се тиче политике индиректног опорезивања, један од значајних пореских изазова који је настао упоредо са дигитализацијом, а посебно растом е-трговине, јесте изазов у вези са наплатом ПДВ на *B2C* трансакције прекограничне трговине робом, као и услугама и нематеријалним имовином. Имајући у виду да дигитализовани нерезидентни продавци можда немају физичко присуство на тржишту потрошача и да надлежност фискуса може имати ограничене начине да захтева од страног продавца да поднесе пореску пријаву и уплати ПДВ на добра, услуге и нематеријалну имовину испоручену крајњим потрошачима у тој јурисдикцији, као резултат може да настане изостанак наплате ПДВ или неприкладно низак износ ПДВ од тих добављача. То може имати негативне ефекте на приходе од ПДВ земаља и може да створи неравноправне тржишне услове између домаћих и страних испоручилаца добара и услуга.[518]

---

[514] Вид.: OECD, *Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies*, OECD Publishing, Paris 2019, 36-37.

[515] Вид.: eCommerce – Europe, *https://www.statista.com/outlook/243/102/ecommerce/europe*, 22. март 2020.

[516] Вид.: eCommerce – Serbia, *https://www.statista.com/outlook/243/150/ecommerce/serbia*, 22. март 2020.

[517] Имајући у виду тему овог рада, нећемо наводити утицај који е-трговина има на елементе пореске политике који се односе на директне порезе.

[518] Вид.: OECD, *Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies*, OECD Publishing, Paris 2019, 20-21.

3.5.2. Платне услуге

Плаћање трансакција обављених преко интернета традиционално је захтевало пружање продавцу одређених финансијских информација као што су број рачуна у банци, информације у вези са кредитном картицом итд. Све ово захтева висок степен поверења које није увек присутно, посебно у случају непознатог добављача, што је посебно изражено у случајевима *C2C* трансакција. Пружаоци платних услуга на интернету доприносе, свакако, решавању уочених проблема, тако што корисницима својих услуга пружају сигуран начин вршења платних трансакција на интернету, при чему се од страна у трансакцији не захтева да међусобно деле своје финансијске информације.[519]

Пошто можемо рећи да је успех и будућност е-трговине испреплетана са развојем алтернативних платних услуга за потребе трансакција које се обављају путем интернета[520], погледајмо ближе неке од специфичности ових услуга.

3.5.2.1. Специфичности платних услуга

Системи електронских платних услуга нуде бројне погодности за кориснике, као што су:

- заштита од превара, јер продавац и купац не размењују осетљиве информације;
- брже извршавање плаћања у поређењу са традиционалним начинима плаћања;
- у многим случајевима могућност трансакција у више валута.[521]

Системи електронског плаћања могу се делимично разликовати у зависности од тога да ли се у оквиру њих води евиденција о извршеним трансакцијама или не. У оквиру система у којима се води евиденција о извршеним трансакцијама, издавалац електронског новца располаже потпуном или делимичном евиденцијом трансакција и може идентификовати особу којој се електронски новац издаје, као и особе и компаније које примају електронски новац. Међутим, у оквиру система у којима се не води евиденција о извршеним трансакцијама, електронски новац тече кроз економију анонимно, без било каквог трага, функционишући попут папирног новца.[522]

Навешћемо у наставку само неке од алтернативних начина плаћања трансакција извршених преко интернета:

- решења за готовинско плаћање (енг. *cash payment solutions*) – трансакција се обавља уз помоћ бар кода, односно кода за плаћање у трговинама које прихватају конкретан систем

[519] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 57.

[520] S. Basu, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2007, 23.

[521] Испоручиоци ових услуга обично наплаћују накнаду за сваку извршену трансакцију, која може бити фиксна накнада или проценат вредности трансакције, мада неки испоручиоци ових услуга такође наплаћују месечне накнаде или накнаде за подешавање одређених додатних услуга. Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 57.

[522] Електронски новац представља озбиљну претњу због потенцијалне пореске утаје, упоредиве с оном коју ствара готовина. Ово отвара питање да ли је могуће управљати евентуалном утајом, односно шта се мора предузети да би се тиме управљало. Могуће је да технике за борбу против пореске утаје, развијене током времена, помоћу готовине можда неће бити применљиве у борби против утаје путем електронског новца. Електронски новац свакако је олакшао депоновање непријављеног прихода у банци или другој финансијској институцији. Вид.: S. Basu, 24.

плаћања, нудећи на тај начин купцима, који нису вољни да користе друге начине плаћања на мрежи, да трансакцију обаве на сигуран начин;

- е-новчаници, односно сајбер новчаници (енг. *e-wallets, cyber-wallets*) – на које је најпре неопходно да се уплати кредит, односно одређени износ средстава, да би могло да се изврши плаћање на интернету; ово је алтернатива коришћењу кредитне картице и користи се за микро плаћања јер честа употреба кредитне картице за плаћања малих износа није економична;
- решења за мобилна плаћања (енг. *mobile payment solutions*) – обухватају све врсте технологија које омогућавају плаћање паметним телефоном, укључујући, између осталог, обраду мобилних картица помоћу читача картица повезаних на паметне телефоне, плаћања у апликацији за виртуелне производе и решења за бесконтактна плаћања;
- криптовалуте, односно виртуелне валуте (енг. *cryptocurrency, virtual currencies*) – технологије на којима почива дигитална економија су у основи криптовалута као алтернатива традиционалним валутама. Представљају дигитални запис одређеног права које има конкретну вредност. Могу да се користе за плаћање добара и услуга, као и да се конвертују у неку од традиционалних валута, коју издаје одређена централна банка.[523]

3.5.2.2. ПДВ аспекти платних услуга

Због великог броја недоумица које се јављају у вези са пореским третманом промета криптовалута[524], размотрићемо детаљније то питање.

Пођимо, најпре, од става ЕСП који је заузет у једном од случаја разматраних пред овим судом.[525] Према пресуди ЕСП у оквиру случаја *Hedqvist*, за потребе ПДВ третмана промета биткоина[526] разликујемо две ситуације:

1. вршење услуге промета биткоином за који посредник у промету наплаћује одговарајућу провизију као маржу у односу на купопродајну цену;
2. промет биткоина.

У вези са горе наведеним ситуацијама, ЕСП је заузео следеће ставове:

1. чл. 2, ст. 1, тч. (ц) Директиве 2006/112/*EC* треба тумачити на начин да трансакције, које се састоје од замене традиционалних валута за биткоин и обратно, обављене уз плаћање износа који одговара маржи у износу разлике између, с једне стране, цене по којој посредник у промету купује валуту и, с друге стране, цене по којој је продаје својим клијентима, представљају испоруку услуга уз накнаду у смислу те одредбе;

---

[523] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 57.

[524] Поред пореског аспекта, једно од значајних питања које се везује за промет криптовалута, а које нећемо обрадити и које проистиче из анонимности власника као једне од главних карактеристика криптовалута, јесу ризици који се јављају са аспекта спречавања прања новца и финансирања тероризма. У вези са овим питањем и начинима на којима је у раличитим земљама регулисан промет криптовалута вид.: R. Girasa, *Regulation of Cryptocurrencies and Blockchain Technologies. National and International Perspectives*, Palgrave Macmillan, Cham 2018, 209-235.

[525] Вид.: ЕСП, случај *C-264/14 – Hedqvist*.

[526] Биткоин је једна од најпознатијих криптовалута. Вид.: S. Nakamoto, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System, *https://bitcoin.org/bitcoin.pdf*, 7. јануар 2021.

2. чл. 135, ст. 1, тч. (е) Директиве 2006/112/*EC* треба тумачити на начин да испоруке услуга, које се састоје од замене традиционалних валута за биткоин и обратно, обављене уз плаћање износа који одговара маржи у износу разлике између, с једне стране, цене по којој дотични посредник у промету купује валуту и, с друге стране, цене по којој је продаје својим клијентима, представљају трансакције изузете од пореза на додату вредност у смислу те одредбе.

Да би се са пореског аспекта исправно квалификовао промет биткоина, мишљења смо да је најпре неопходно дати одговор на питање да ли је биткоин имовина (енг. *asset*) или новац. Размотрићемо порески третман промета биткоина у оквиру пореског права Србије.

Ако је одговор на постављено питање имовина, онда је потребно испитати да ли располагање таквом имовином може да буде опорезовано порезом на капитални добитак (уколико је капитални добитак таквим располагањем остварен). Одговор на ово питање је, у оквиру пореског права Републике Србије, позитиван. Наиме, одредбама ЗПДГ[527] и ЗПДПЛ[528] се капиталним добитком, односно губитком, сматра разлика између продајне и набавне цене, остварена продајом, између осталог и дигиталне имовине.[529]

Ако је одговор на постављено питање новац[530], мишљења смо да би за потребе опорезивања купопродаје биткоина такође требало да се заузме став који је заузео и ЕСП у горе наведеној пресуди. Према наведеној пресуди, промет биткоина практично је поистовећен са прометом осталих традиционалних валута. Цитираним чл. 135, ст. 1, тч. (е) Директиве 2006/112/*EC* обавезују се државе чланице да, између осталог, од опорезивања ПДВ изузму и „трансакције, укључујући уговарање, које се односе на валуту, новчанице и кованице које се користе као законито средство плаћања, с изузетком колекционарских предмета, односно злата, сребра или другог металног новца или новчаница које се обично не користе као законито средство плаћања или кованице од нумизматичког значаја.“

У вези са ПДВ третманом криптовалута додатно наводимо и мишљење Министарства финансија Републике Србије, према којем се, с обзиром на то да биткоин не представља законско средство плаћања у Републици Србији, на промет биткоина не може применити одредба чл. 25 ст. 1 тч. 1 ЗПДВ, којом је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза код

[527] Вид.: чл. 72, ст. 1, тч. 6 ЗПДГ.

[528] Вид.: чл. 27, ст. 1, тч. 5 ЗПДПЛ.

[529] Виртуелна валута је врста дигиталне имовине коју није издала и за чију вредност не гарантује централна банка, нити други орган јавне власти, која није нужно везана за законско средство плаћања и нема правни статус новца или валуте, али је физичка или правна лица прихватају као средство размене и може се куповати, продавати, размењивати, преносити и чувати електронски. Вид.: чл. 2, ст. 1, тч. 2 Закона о дигиталној имовини, *Службени гласник РС*, бр. 153/2020.

[530] У оквиру правног система Србије, новац, односно новчана средства, дефинисана су у оквиру више закона. Тако, примера ради, новчана средства означавају готов новац, средства на рачуну и електронски новац, који означава електронски (укључујући магнетно) похрањену новчану вредност која чини новчано потраживање према издаваоцу тог новца, а издата је након пријема новчаних средстава ради извршавања платних трансакција и прихвата је физичко и/или правно лице које није издавалац тог новца. Вид.: чл. 2, ст. 1, тч. 11 и тч. 13 Закона о платним услугама, *Службени гласник РС*, бр. 139/2014 и 44/2018. Практично идентична дефиниција новца садржана је у чл. 3, ст. 1 тч. 3 Закона о спречавању прања новца и финансирања тероризма, *Службени гласник РС*, бр. 113/2017, 91/2019 и 153/2020, као и у чл. 2, ст. 1, тч. 25 Закона о дигиталној имовини, *Службени гласник РС*, бр. 153/2020. Доследним тумачењем наведене дефиниције биткоин, свакако, не може да се сматра новцем.

пословања и посредовања у пословању законским средствима плаћања.[531] Видимо, дакле, да је Министарство финансија заузело ужи став у вези са квалификацијом биткоина за пореске потребе.

Упитан са аспекта начела неутралности, ПДВ третман криптовалута је, на основу оваквог мишљења Министарства финансија, ипак, накнадно измењен у оквиру ЗПДВ. Наиме, изменама ЗПДВ, промет криптовалута практично је изједначен са прометом законских средстава плаћања.[532]

Као што смо видели, ЕСП је заузео шири став у вези са дефиницијом појма „валута" као и квалификацијом биткоина чији је промет практично поистоветио са прометом осталих традиционалних валута. Имајући у виду овакав став ЕСП, мишљења смо да је за потребе пореског третмана купопродаје биткоина, као и осталих криптовалута, у оквиру пореског права Србије учињен исправан корак заузимањем идентичног става. Даљим игнорисањем става заузетог од стране ЕСП у вези са пореским третманом криптовалута, отворила би се питања која се директно тичу понајвише начела неутралности. Подсећања ради, начелом неутралности поставља се захтев да се практично исте трансакције опорезују на исти начин. Чак и ако оставимо по страни формалан захтев за хармонизацијом са правом ЕУ, односно објаснимо претходно одступање у пореском третману криптовалута између Србије и ЕУ суверeним правом Србије да, као земља која још увек није чланица ЕУ, уреди своја пореска правила на начин који сматра оптималним, остала би и даље чињеница да су разлике у пореским правилима један од главних претпоставки за пореско планирање. Постојање могућности за пореско планирање створиле би могућности за тржишне дисторзије, односно доношење пословних одлука које су првенствено мотивисане пореским уштедама које је могуће остварити, што у крајњој линије све представља ризик за укупан ниво јавних прихода. Мишљења смо да различит порески третман криптовалута, које *de facto* представљају врсту имовине[533], сигурно не би допринео њиховој атрактивности, што је као аргумент коришћен као *ratio legis* измена ЗПДВ. Наведеним изменама ЗПДВ Србија јесте усагласила ПДВ третман криптовалута са ЕУ, али посматрано на глобалном нивоу разлике у третману криптовалута су и даље присутне.[534]

---

[531] Вид.: Мишљење Министарства финансија бр. 413-00-168/2017-04, од 26.10.2017. године.

[532] Вид.: чл. 25, ст. 1а, ЗПДВ.

[533] Вид.: Предлог Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност, *http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/2020/1920-20.pdf*, 20. фебруар 2022, 6.

[534] Одређене земље су ограничиле или чак и забраниле трговину криптовалутама. Тако, примера ради, Кина не признаје криптовалуте као законско средство плаћања и банкарски систем не прихвата криптовалуте нити пружа услуге у вези са тиме. Влада је предузела низ регулаторних мера како би сузбила активности повезане са криптовалутама у сврху заштите инвеститора и спречавања финансијског ризика. Те мере укључују најаву да су иницијалне понуде криптовалута (енг. *initial coin offer*) нелегалне, ограничавање примарног пословања платформи за трговање криптовалутама и обесхрабривање рударења биткоина. Међутим, са друге стране, кинеска централна банка наводно разматра издавање сопствене криптовалуте. У великој мери рестриктивнији приступ правном третману криптовалута можемо да уочимо на примеру Ирана. Наиме, иранска централна банка објавила је, крајем априла 2018. године, да забрањује свим иранским финансијским институцијама, укључујући банке, кредитне институције и мењачнице, руковање криптовалутама. Одлука централне банке била је у складу са недавним напорима Ирана да отклони недостатке у својој политици против прања новца и борбе против финансирања тероризма. Одлуци је претходила дебата између оних у земљи који су били забринути због ризика који су својствени употреби криптовалута и оних који верују да је њихова употреба талас будућности и од суштинске важности за финансијску стабилност земље у светлу америчких финансијских санкција. Вид.: The Law Library of

Додатни угао из којег је такође могуће посматрати порески третман криптовалута у Србији свакако је и начело фактицитета. Иако смо видели за какву врсту пореског третмана криптовалута се определио законодавац у Србији, а имајући у виду ставове Министарства финансија у којима се управо позива на начело фактицитета, динамику технолошког развоја у области криптовалута, иновативне пословне моделе који се јављају, начело фактицитета представља свакако могући основ за алтернативни порески третман трансакција које се салдирају коришћењем криптовалута.[535]

3.5.3. Продавнице апликација

Раст приступа интернету путем разних врста уређаја попут паметних телефона и таблета проузроковао је повећање учесталости коришћења услуга на мрежи и развој продавница апликација (енг. *app stores*), врсте дигиталне платформе за дистрибуцију софтвера, који се често испоручује као компонента оперативног система. Продавнице апликација обично имају облик централних малопродајних платформи, доступних путем потрошачевог уређаја, путем којих потрошач може да претражује, прегледа информације и утиске других корисника, купује и аутоматски преузима и инсталира апликацију на свој уређај.[536]

Продавнице апликација сматрају се тренутно најуспешнијом праксом мобилне е-трговине. У питању је, наиме, једноставан, али ефикасан *B2C* пословни модел са ниском баријером за улазак и веома поједностављеним пословним процесом. Пружалац услуга продавнице апликација заправо управља платформом за пружање услуга, која служи за повезивање две стране тржишта, купаца апликација и програмера који развијају саме апликације.[537]

Критичари такозване апликацијске економије (енг. *app economy*) тврде да она доноси иновације које, иако помажу у смањењу трошкова, доводе до све краткорочнијих изгледа за запошљавање и неизвесности за многе раднике. Са друге стране, овакав став се оспорава аргументом да апликацијска економија ствара мноштво нових радних места. Такође, заступају се и ставови да нематеријална интелектуална имовина у власништву технолошких компанија олакшава искоришћавање пореских система. Због тога се и заступа становиште да апликацијска економија узрокује прерасподелу користи од пореских обвезника ка власницима технолошких компанија. Додатно, износе се тврдње да то, такође, узрокује смањење у одређеним економским активностима, попут телекомуникација, транспорта и малопродаје.[538]

Имајући у виду управо изнето, погледајмо неке од кључних карактеристика овог пословног модела стварања вредности.

Congress, Regulation of Cryptocurrency in Selected Jurisdictions, *https://www.loc.gov/law/help/cryptocurrency/regulation-of-cryptocurrency.pdf*, 30, 45, 9. Јануар 2021.

[535] Позитиван помак у правцу хармонизације третмана криптовалута са третманом који је заузет од стране ЕСП представља свакако извршена допуна ЗПДВ којом су, као што смо напоменули, виртуелне валуте практично изједначене са новцем. Међутим, упитан је начин на који ће се потенцијалне будуће криптовалуте третирати од стране Министарства финансија.

[536] Вид. финални извештај за БЕПС акцију 1, 58.

[537] Вид.: F.Kang, T. Lu, Chun Lu, "Reconfiguration of App Stores for Communications Service Providers", *Advances in Future Computer and Control Systems: Volume 1* (eds. D. Jin, S. Lin), Springer-Verlag, Berlin 2012, 653.

[538] Вид.: European Parliamentary Research Service, European app economy: State of play, challenges and EU policy, *https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621894/EPRS_BRI(2018)621894_EN.pdf*, 10. јануар 2021, 4.

3.5.3.1. Специфичности продавница апликација

Тренутно две највеће глобалне продавнице апликација су *Google Play* и *Apple App Store* које су у власништву технолошких компанија по којима су и добиле називе. Од трећег квартала 2020. године, корисници услуга *Google Play* продавнице апликација могли су да бирају између 2,87 милиона апликација, чиме је ова продавница апликација уједно представљала продавницу апликација са највећим бројем доступних апликација. *Apple App Store* је била друга по величини продавница апликација са скоро 1,96 милиона доступних апликација. Иако тачан број апликација може да варира због чињенице да обе продавнице апликација редовно уклањају неквалитетан садржај, број апликација се током година непрестано повећава.[539]

Саме апликације генеришу приход на неколико различитих начина, као што су наплата корисницима цене за преузимање апликације, наплата приступа премијум функцијама апликације која је иначе бесплатна или, једноставно, путем продаје огласног простора. Просечна цена апликације у *Apple App Store* износи 1,02 америчких долара по апликацији. У трећем кварталу 2020, глобална потрошња на мобилне апликације путем *Apple App Store* износила је 19 милијарди америчких долара, апсолутно срушивши и даље импресивни износ од 10,3 милијарде америчких долара платформе *Google Play*.[540]

Апликације играју значајну улогу у многим индустријама, попут путовања, малопродаје, игара на срећу, банкарства и забаве. На зрелим тржиштима, корисници на својим уређајима имају инсталирано између 90 и 100 апликација (користећи трећину месечно и трошећи два сата дневно у њиховом коришћењу). Међутим, и поред наведеног, чини се да је апликацијска економија далеко од фазе засићења. Процене очекују да ће ово тржиште глобално порасти на 6,3 трилиона америчких долара – готово пет пута у односу на вредност 1,3 трилиона америчких долара из 2016. године. Штавише, 2021. године, број глобалних корисника апликација вероватно ће се скоро удвостручити и достићи 6,3 милијарде људи, који ће знатно више времена провести у коришћењу апликација; због коришћења апликација за е-трговину повећаће потрошњу са 379 на 1.008 америчких долара по особи. Ово ће, додатно, бити праћено брзим растом броја доступних апликација.[541]

3.5.3.2. ПДВ аспекти продавница апликација

Видели смо да продавница апликација спаја две стране на тржишту: програмере који развијају апликацију и крајње кориснике тих апликација. Сходно томе, указаћемо на специфичности са ПДВ аспекта обе врсте односа специфичне за продавницу апликација.

Под претпоставком да је програмер који развија апликацију ПДВ обвезник[542], он може са продавницом апликација да структурира уговорни однос на два начина, у функцији чињенице

---

[539] Вид.: Number of apps available in leading app stores 2020, *https://www.statista.com/statistics/276623/number-of-apps-available-in-leading-app-stores/*, 10. јануар 2021.

[540] *Ibid.*

[541] Вид.: European Parliamentary Research Service, European app economy: State of play, challenges and EU policy, *https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621894/EPRS_BRI(2018)621894_EN.pdf*, 10. јануар 2021, 2.

[542] Програмер који развија апликације и продаје их продавници апликација, а није ПДВ обвезник, неће ни имати обавезу да обрачуна ПДВ, тако да ову ситуацију нећемо узимати у обзир.

ко је купац апликације. Наиме, купац апликације може да буде сама продавница апликација која купљену апликацију продаје трећим лицима. Уколико је продавница апликација купац апликације, за опорезивање такве трансакције важиће искључиво правила за *B2B* трансакције. Међутим, уколико продавница апликација врши само услугу, чинећи апликацију доступном трећим лицима за преузимање, као купац апликације може се појавити лице и које јесте и које није ПДВ обвезник, те ће у складу са тиме да се примењују или правила за *B2B* или за *B2C* трансакције.

У зависности од тога ко је продавац апликација, продавница или лице које је развија, и сходно томе какав је ПДВ третман оваквих трансакција, ставове и коришћену аргументацију можемо да видимо у пресуди донетој од стране Финансијског суда у Хамбургу (нем. *Finanzgericht Hamburg*). Наиме, крајњим купцима било је омогућено да из продавнице апликација бесплатно преузму апликацију за игре на свој уређај. Оператер продавнице апликација је, у име програмера апликације, нудио апликацију коју је поставио програмер апликације у оквиру саме продавнице апликација. У неким случајевима је продавница апликација приказивала пуно име и правну форму програмера апликације, али у другим случајевима приказивала је само име, без било какве правне форме. Током коришћења апликације за игре, крајњи купац је имао могућност куповине додатних услуга у оквиру саме апликације, уз одговарајућу накнаду. То је било олакшано отварањем искачућег прозора у апликацији за игре. Овај прозор је садржавао лого продавнице апликација, без помињања програмера апликације. Сама трансакција куповине је процесуирана путем продавнице апликација и у њој сачуваног начина плаћања. Оператер продавнице апликација био је овлашћен да од крајњег купца наплати одговарајућу накнаду за извршену куповину у апликацији. Након што би наплатио накнаду од крајњег купца, оператер продавнице апликација би проследио програмеру апликације наплаћени износ, умањен за провизију од 30%. Суд је потврдио да се на овакав начин наплате провизије од стране продавнице апликација примењују одговарајућа правила из Закона о ПДВ СР Немачке (нем. *Umsatzsteuergesetz*)[543], на основу којих је дошао до закључка да је оператер продавнице апликација тај који је вршио испоруке крајњем купцу. Суд је закључио да постоје уговорни односи између оператора продавнице апликација и крајњег купца. У прилог томе наведена је и чињеница да је оператер продавнице апликација такође прикупљао уплате за програмере апликација. Даље, суд је навео да, приликом куповине услуга у оквиру апликације, оператер продавнице апликација није изричито обавестио крајњег купца да се испорука услуга врши од стране или у име програмера апликације. У ствари, програмер апликације није ни поменут у контексту куповине услуга у оквиру апликацији. Као резултат тога, суд је закључио да је оператер продавнице апликација био укључен у пружање услуга у случају описаних куповина у апликацији и да је том приликом наступао у своје име.[544]

Из изложеног случаја можемо, дакле, да закључимо да је за ПДВ третман куповине апликација и/или њихових додатака путем продавница апликација, пресудно знати ко је испоручилац у смислу остварених прихода. То, у основи, као што смо и навели, може бити или програмер апликације или сама продавница апликација.

---

[543] У питању су правила која се односе на обрачун пореске основице, према којима се у пореску основицу не укључују умањења цене и накнаде у вези са извршеном испоруком. Вид.: одељак 3, чл. 11, ст. 4 закона о ПДВ СР Немачке, *https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__11.html*, 10. јануар 2021.

[544] Вид.: FG Hamburg 6. Senat, пресуда број 6 K 111/18 од 25.02.2020, *http://www.rechtsprechung-hamburg.de/jportal/portal/page/bsharprod.psml?doc.id=STRE202070235&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint*, 10. јануар 2021.

3.5.4. Интернет оглашавање

Интернет оглашавање (енг. *online advertising*) користи интернет као медиј за циљање и испоруку маркетиншких порука купцима. Интернет оглашавање нуди бројне предности у односу на традиционално оглашавање. На пример, многи интернет оглашивачи су развили софистициране методе за сегментирање потрошача како би омогућили прецизније циљање огласа. Многи пружаоци услуга интернет оглашавања такође су развили начине за надгледање учинака огласа, пратећи како корисници ступају у интеракцију са њиховим брендовима и сазнајући шта је од интереса за тренутне и будуће купце. Онлајн оглашавање има бројне облике, од којих су најистакнутији мултимедијални огласи, у којима оглашивач плаћа приказивање огласа повезаних са одређеним садржајем или понашањем корисника и огласима на претраживачима интернет садржаја, у којима оглашивач плаћа да би се појавио међу резултатима интернет претраге.[545]

Оглашавање на интернету представља нову област интеракција како за потрошаче тако и за компаније. Оглашивачи проналазе потрошаче преплављене понудама производа и услуга својих конкурената, а који су уједно често спремни да промене производе и добављаче и спремни да користе интернет за истраживање алтернатива. Потрошачи, с друге стране, проналазе изузетну разноликост производа и услуга на готово свакој интернет локацији.[546]

3.5.4.1. Специфичности интернет оглашавања

У пословним моделима заснованим на оглашавању, издавачи садржаја су често спремни да понуде бесплатне или субвенционисане услуге потрошачима како би осигурали довољно велику публику за привлачење оглашивача. Најуспешније компаније за оглашавање биле су оне које су комбиновале велику базу корисника са софистицираним алгоритмима за прикупљање, анализу и обраду корисничких података како би омогућиле циљане огласе.[547]

У интернет оглашавању постоји мноштво модела за наплату оглашивачима, попут плаћања за приказивање огласа током одређеног броја дана, плаћања за линкове који воде до веб локације оглашивача или плаћања за откуп купона. Али, најчешће коришћени модели су: 1. цена по хиљади (енг. *cost-per-mille*) у оквиру којег оглашивачи плаћају за сваких хиљаду приказа огласа; 2. цена по клику (енг. *cost-per-click*) у оквиру којег се наплаћује сваки клик корисника на оглас; 3. цена по куповини (енг. *cost-per-acquisition*) где се наплата врши када корисник изврши куповину производа или услуга.[548]

Што се тиче величине тржишта интернет оглашавања, предвиђа се да ће потрошња огласа на тржишту дигиталног оглашавања 2021. године достићи 398.762 милиона америчких долара. Највећи сегмент тржишта је оглашавање преко претраживача интернет садржаја са пројектованим обимом од 171.641 милиона америчких долара у 2021. години. Пројектована

[545] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 58.

[546] Вид.: A. Savin, *EU Internet Law*, Edward Elgar, Cheltenham 2013, 179.

[547] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 59.

[548] Вид.: J. Silva *et al*., "CTR Prediction of Internet Ads Using Artificial Organic Networks", *Computational Methods and Data Engineering Proceedings of ICMDE 2020, Volume 1* (eds. V. Singh *et al.*), Springer, Singapore 2021, 490.

просечна потрошња за оглашавање по кориснику интернета за 2021. годину износи 83,90 америчких долара.[549]

3.5.4.2. ПДВ аспекти интернет оглашавања

ПДВ аспект интернет оглашавања илустроваћемо случајем који је разматран пред ЕСП. Наиме, ЕСП се бавио питањем одређивања места испоруке услуга за потребе обрачуна ПДВ за рекламни медиј попут спотова који се емитују на телевизији.

Athesia Advertising је била аустријска компанија која је куповала термине за оглашавање на италијанским медијима и продавала их аустријским и немачким клијентима. У релевантно време за потребе овог случаја, Аустрија још увек није била чланица ЕУ.

Athesia Advertising имала је италијанску подружницу *Athesia Druck*, која је у Италији деловала као порески пуномоћник. *Athesia Druck* издавала је рачуне је *Athesia Advertising* за италијанске медије, а *Athesia Advertising* је, на основу тих рачуна, издавала рачуне крајњим клијентима, оглашивачима у Аустрији или Немачкој. *Athesia Druck* поднела је захтев италијанским пореским властима за повраћај ПДВ, што је одбијено на основу тога што *Athesia Advertising* није наплаћивала ПДВ у својим фактурама оглашивачима у Аустрији или Немачкој.

ЕСП је у овом случају заузео став у складу са подразумеваним принципом за место испоруке рекламних услуга, тј. да се оне пружају тамо где прималац, другим речима оглашивач, има своје место пословања. На основу тога, будући да су крајњи примаоци испоруке били са седиштем у Аустрији или Немачкој, испоруке услуга које су ПДВ опорезивебиле су у Аустрији или Немачкој. Индиректна природа понуде то није променила. Заправо, ЕСП је нагласио став да тамо где постоји индиректна понуда сваку испоруку у ланцу треба посматрати појединачно како би се утврдио њен одговарајући третман.[550]

3.5.5. Рачунарство у облаку

Рачунарство у облаку (енг. *cloud computing*) је пружање стандардизованих, подесивих мрежних рачунарских услуга на захтев, које могу да укључују употребу рачунара, односно, складиштење, софтвер и управљање подацима, користећи заједничке физичке и виртуелне ресурсе (мреже, сервере и апликације). Будући да се услуга пружа путем интернета помоћу опреме добављача, корисници обично могу да јој приступе помоћу различитих врста уређаја где год да се налазе, под условом да имају одговарајућу интернет везу.[551]

---

[549] Тржиште интернет оглашавања на које се односе наведени показатељи обухвата оглашавање путем интернет претраживача, оглашавање путем друштвених мрежа, оглашавање путем банера и видео оглашавање. Овде се не узимају у обзир маркетинг е-поштом, аудио огласи, маркетинг путем такозваних инфлуенсера или спонзорства, пласман производа и повезани системи засновани на провизијама. Вид.: Digital Advertising, *https://www.statista.com/outlook/216/100/digital-advertising/worldwide*, 16. јануар 2021.

[550] Вид.: ЕСП, случај *C-1/08 Athesia Druck Srl*.

[551] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 59.

Рачунарство у облаку ослања се на технологију виртуелизације. Постоје два основна типа виртуелизације: виртуелизација сервера и виртуелизација апликација.[552] Виртуелизација апликација испоручује великом броју корисника апликацију која се налази на једном рачунару. Апликација се може налазити у облаку на висококвалитетним виртуелним рачунарима, али због тога што јој приступа велики број корисника, укупне трошкове сносе сви њени корисници. То чини апликацију јефтинијом за испоруку крајњем кориснику. Виртуелизација сервера користи уобичајени физички хардвер (мреже, уређаје за складиштење или рачунаре) на којем се може креирати произвољан број виртуелних рачунара чија је намена да врше улогу сервера корисницима услуга рачунарства у облаку. Виртуелизација сервера има велику корист: омогућава консолидацију великог броја физичких рачунара на мањи број на којима се налазе виртуелни рачунари. Ово повећање ефикасности рачунара резултира мањим трошковима простора, одржавања, хлађења и електричне енергије, поред очигледног смањења трошкова набавке рачунара. Додатна предност је та што се мањи број физичких рачунара и нижи рачуни за струју претварају у еколошку прихватљивост.[553]

3.5.5.1. Специфичности рачунарства у облаку

Размотримо у наставку само неке од специфичности рачунарства у облаку које се користе како би се створила додата вредност. Преглед који дајемо свакако није исцрпна листа, посебно имајући у виду да је ова област изузетно динамична у технолошком и смислу креирања нових производа и услуга који се испоручују.

Инфраструктура као услуга (енг. *infrastructure-as-a-service*) представља начин пружања услуга који нуди виртуелне рачунаре заједно са додатном опремом и оперативним системима. У оквиру услуга пружених на овај начин, испоручује се обрада података у вези са купцима, мрежна решења, складиштење података, заједно са осталим потребним рачунарским алатима на начин да корисник ових услуга може применити и покренути прилагођени софтвер у вези са изабраном услугом. Такође, корисницима је омогућено да обједине ову врсту услуга са стандардним рачунарским решењима, у циљу изградње високо флексибилних рачунарских система.[554]

Платформа као услуга (енг. *platform-as-a-service*) представља надоградњу инфраструктуре као услуге. Овај модел услуге нуди одређену флексибилност инфраструктуре као услуге, истовремено уклањајући велики део додатних трошкова, попут потребе за одржавањем оперативног система, складиштења, обезбеђивања и управљања конфигурацијом. Корисници ове врсте услуга, односно администратори, програмери или особе задужене за развој веб апликација, могу да изаберу компоненте на којима ће се њихова апликација извршавати, као што су програмски језик, база података итд.[555]

Софтвер као услуга (енг. *software-as-a-service*) представља следећи степен надоградње у односу на претходна два модела пружања услуга рачунарства у облаку. У питању је модел

[552] Сервер је рачунар на којем се складишти база података. Подацима се, уз помоћ других рачунара, приступа путем апликације.

[553] Вид.: N. Ruparelia, *Cloud Computing*, MIT Press, Cambridge 2016, 5-6.

[554] Вид.: G. D'Agostino, *Data Security in Cloud Computing, Volume I*, Momentum Press, New York 2019, 16.

[555] Вид.: A. Miller, *Implementing OpenShift*, Packt Publishing, Birmingham 2013, 12.

рачунарства у облаку где се софтверска апликација пружа од стране трећег лица, а крајњи корисници обично јој приступају путем интернета и/или веб прегледача. Уобичајене пословне апликације које се нуде кроз овај модел укључују обрачун зарада, управљање људским ресурсима, управљање односима са купцима и мрежне рачуноводствене системе. Овом врстом услуга крајњи корисник може да искористи рачунарске ресурсе добављача софтвера, између осталог, и за одржавање и складиштење података. Заправо, крајњи корисник препушта добављачу услуга у облаку обављање свих послова у вези са коришћењем софтвера.[556]

У литератури се, поред наведених услуга рачунарства у облаку, јавља и концепт *било шта као услуга* (енг. *x-as-a-service*). Неке од ових врста услуга свакако су складишни простор као услуга (енг. *storage-as-a-service*), комуникације као услуга (енг. *communications-as-a-service*), мрежа као услуга (енг. *network-as-a-service*) и мониторинг као услуга (енг. *monitoring-as-a-service*)[557], затим садржај као услуга (енг. *content-as-a-service*)[558] и податак као услуга (енг. *data-as-a-service*)[559] итд.

Према доступним подацима може се рећи да се распрострањеност рачунарства у облаку међу компанијама убрзала последњих година. У 2016. години, преко 24% предузећа користило је услуге рачунарства у облаку. Овај удео креће се од преко 57% у Финској до 8% у Пољској. У већини земаља, коришћење рачунарства у облаку је уобичајеније у великим предузећима (близу 50%) у поређењу са малим или средњим предузећима, која бележе око 22%, односно 32% респективно.[560] Податке о компанијама које користе услуге рачунарства у облаку приказаћемо у доњој илустрацији.

[556] Вид.: L. Lee, W. Brink, "Trust in Cloud-Based Services: A Framework for Consumer Adoption of Software as a Service", *Journal of Information System*, Vol. 34, No. 2, 65.

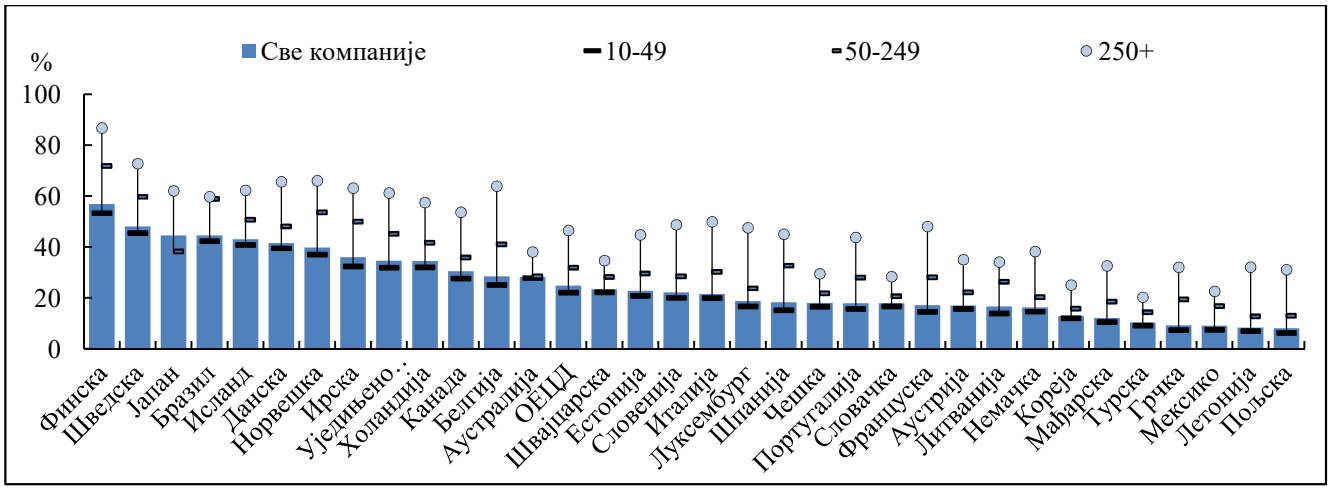
[557] Вид.: D. Sterling, *Dancing on a Cloud: A Framework for Increasing Business Agility*, Xlibris, Bloomington 2011, 155.

[558] Вид.: M. Bhaskar, *The Content Machine: Towards a Theory of Publishing from the Printing Press to the Digital Network,* Anthem Press, London 2013, 182.

[559] Вид.: P. Sarkar, *Data as a Service: A Framework for Providing Reusable Enterprise Data Services*, John Wiley & Sons, Hoboken 2015, 3-12.

[560] Вид.: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, 165.

Илустрација 13: Компаније које користе услуге рачунарства у облаку, по њиховој величини, у 2016. години, исказано као проценат од укупног броја компанија груписаних по основу броја запослених



Извор: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, 165.

Додатни подаци у вези са динамиком распрострањености коришћења услуга рачунарства у облаку указују на то да је њихово коришћење у директној пропорцији са експанзијом густине и брзине мреже и сталним повећањем понуђене рачунарске снаге. Трећина компанија из ОЕЦД купује услуге рачунарства у облаку, што је пораст већи од десет процентних поена за само пет година. Рачунарство у облаку омогућава малим и средњим предузећима приступ додатној процесорској снази и капацитету за складиштење, као и базама података и софтверу, у количинама које одговарају њиховим потребама. Поред флексибилности и скалабилности, као позитивни ефекти рачунарства у облаку наводе се смањивање трошкова надоградње технологије. Ослобађа компаније од улагања у хардвер, као и од редовних трошкова за одржавање, ИТ тим и сертификацију. Такође, подржава ширење других технологија, као и нове организационе и маркетиншке праксе.[561]

3.5.5.2. ПДВ аспекти рачунарства у облаку

Рачунарство у облаку увећава значајне изазове које је дигитална економија створила за ПДВ системе широм света. Опорезивање прекограничних дигиталних испорука рачунарства у облаку ствара потешкоће за постојеће ПДВ системе који су дизајнирани за опорезивање традиционалних добара и услуга. Резултат тога је да оваква врста испоручених услуга не подлеже никаквим или непримерено ниским износима ПДВ. Изазови који се у оквиру рачунарства у облаку јављају у вези са ПДВ, између осталог, јесу:

- карактеризација трансакције;
- одређивање места испоруке;
- наплата ПДВ, односно регистрација у ПДВ систем и законска усклађеност;

[561] Вид.: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2020*, OECD Publishing, Paris 2020, 105-106.

- борба против шема за пореску утају и евазију.[562]

Већина ПДВ система широм света прави неколико разлика које утичу на реализацију ПДВ. Једна заједничка разлика са значајним импликацијама на ПДВ је она која се прави између добара и услуга.[563] Међутим, многе трансакције у вези са рачунарством у облаку садрже и компоненте продаје робе и пружања услуга, што додатно замагљује разлику између добра и услуге. Поред тога, дигитализацијом услуга ИТ ресурса и елиминисањем преноса било каквих физичких компоненти, рачунарство у облаку претворило је многа добра у услуге које су углавном нематеријалне природе. Као резултат тога, разликовање добара од услуга у контексту трансакција рачунарства у облаку је проблематично и поставља питање: да ли би требало класификовати ове дигиталне трансакције као њихове еквивалентне физичке трансакције или их треба класификовати на другачији и јединствен начин?[564]

Пружање услуга рачунарства у облаку такође ствара изазове у одређивању државе која има право на наплату ПДВ на прекограничне услуге које се испоручују на овакав начин. Идентификовање места потрошње одређених прекограничних трансакција, посебно услуга и нематеријалних улагања, може бити прилично тешко јер се ове врсте трансакција физички не врше у оквиру одређене јурисдикције.[565] Без физичке тачке уласка, ове трансакције нису предмет граничне контроле, која, са друге стране, служи за ефикасан начин тачног идентификовања места испоруке добара.[566]

Главни фактор који утиче на питање наплате ПДВ за пружене услуге рачунарства у облаку произилази из чињенице да крајњем потрошачу у оквиру одређене пореске јурисдикције на веома ефикасан начин могу бити пружене ове врсте услуга са било којег места на свету. Притом, додатни отежавајући фактор представља и чињеница да су пореским органима на располагању ограничене могућности, ресурси и извршна моћ над иностраним пружаоцима ових услуга. Ограничена извршна моћ пореских органа последично повећава ризик законске неусклађености, која опет може бити и резултат пореских правила која користе пружаоци услуга рачунарства у облаку приликом утврђивања локације свог купца за потребе ПДВ.[567]

Иако питање пореске утаје и евазије ПДВ није јединствено за рачунарство у облаку, оно свакако доприноси стварању нових могућности за утају и евазију ПДВ и олакшава многе постојеће шеме.[568] Неколико кључних карактеристика рачунарства у облаку могу олакшати одређене врсте утаје и евазије ПДВ. Конкретно, виртуелно пружање услуга омогућава да се видљивост,

---

[562] Вид.: R. Azam, O. Mazur, "Cloudy with a Chance of Taxation", *Florida Tax Review*, Volume 22, Number 2, 514-522.

[563] Упор.: чл. 14, чл. 24 Директиве 2006/112/*EC* и чл. 4 и чл. 5 ЗПДВ.

[564] C. Hargitai, Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community, *https://jeanmonnetprogram.org/archive/papers/01/013301.html*, 20. фебруар 2022, 28.

[565] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 121-122.

[566] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 17.

[567] Вид.: R. Azam, O. Mazur, 520.

[568] Вид.: E. Traversa, E. Ceci, "VAT Fraud and the Digital Economy within the European Union: Risks and Opportunities", *Value added tax and the digital economy: the 2015 EU rules and broader issues* (eds. M. Lamensch, E. Traversa, S. van Thiel), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2016, 67.

односно уочљивост пословне активности смањи.[569] Као резултат, услуге рачунарства у облаку теже се прате, а тиме се повећава способност пореских обвезника да прикрију право место потрошње и податке о стварном износу продаје у одређеној јурисдикцији. Примера ради, пружалац услуга рачунарства у облаку који се налази у одређеној јурисдикцији може да организује испоруку ових услуга тако да се чини да их пружа прекогранично уместо локалном купцу, избегавајући тако ПДВ у оквиру јурисдикције у којој се налази место испоруке пружених услуга.[570]

3.5.6. Трговање у кратким временским интервалима

Трговање у кратким временским интервалима (енг. *high frequency trading*) користи софистицирану технологију, укључујући сложене рачунарске алгоритме за трговање хартијама од вредности великом брзином. Велики број налога, најчешће прилично малих вредности, шаље се на тржишта великом брзином, са временима извршења мереним у микросекундама. Параметри за трговање постављају се помоћу алгоритама који раде на рачунарима који имају изузетне карактеристике и који анализирају огромне количине тржишних података и искоришћавају мала кретања цена до којих може доћи у свега неколико милисекунди. Типично, трговац у кратким временским интервалима држи позицију (пласман) отвореном не више од неколико секунди. Другим речима, компаније које тргују у кратким временским интервалима углавном профитирају од малих промена цена које се искоришћавају кроз мале, али често обављане послове.[571]

Трговање у кратким временским интервалима успоставило је нови уобичајени режим на тржиштима акција. Овакав вид трговања све више постаје распрострањен и у оквиру трговања активама које нису нужно акције. Сасвим је јасно да извршавање налога у оваквом окружењу захтева брзу обраду информација и брзу акцију. Брза обрада информација доводи до развоја и калибрације трговинских сигнала[572] и адаптивних алгоритама. Брза акција захтева улагање у рачунарску мрежу и пратећу технологију. Како се у оваквом окружењу стиче искуство и како се остварују економије обима, оптимално извршавање налога у оквиру овог пословног модела постаје услужни програм са боље разумљивим трошковима, користима и ризицима.[573]

---

[569] Вид.: OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, *https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf*, 23. јануар 2021, 6–7.

[570] Вид.: E. Traversa, E. Ceci, 75.

[571] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 62.

[572] Трговински сигнали представљају квантитативне параметре на основу којих се доноси одлука о продаји и куповини, односно у контексту трговања у кратким временским интервалима представља услов који мора бити испуњен да би алгоритам извршио конкретну трансакцију.

[573] Вид.: M. Sotiropoulos, "Execution Strategies in Equity Markets", *High-Frequency Trading. New Realities for Traders, Markets and Regulators* (eds. D. Easley, M. López de Prado, M. O'Hara), Risk Books, London 2013, 41.

3.5.6.1. Специфичности трговања у кратким временским интервалима

Брзина у трговању свакако је битна са аспекта конкретног трговца, али поставља се питање да ли се тржишта побољшавају како брзина трговања расте?[574]

Имајући у виду да новији теоријски модели предвиђају да конкуренција између трговаца у кратким временским интервалима може штетити ликвидности тржишта, одговор на ово питање зависи од стратегије трговања коју примењују учесници на тржишту. У оквиру трговања у кратким временским интервалима, постоје две врсте стратегије трговања. То су маркет мејкер[575] (енг. *market maker*) и шпекулативна стратегија. Добијени резултати теоријских модела указују да је маркет мејкер стратегија корисна за инвеститоре јер обезбеђује ликвидност, док је шпекулативна стратегија лоша за инвеститоре јер повећава трошкове ликвидности.[576] Ови резултати потврђени су и налазом да свака промена из неконкурентног у окружење са два или више трговаца, у кратким временским интервалима, штети ликвидности тржишта, јер се шпекулативно трговање повећава, при чему се уједно повећавају и трошкови ликвидности. Трка за већом брзином трговања претвара се, практично, у ценовну трку.[577]

Као један од начина да се умање негативни ефекти трговања у кратким временским интервалима јесте увођење пореза на финансијске трансакције (енг. *financial transaction tax*). Основни аргумент за увођење овог пореског облика полази од саме карактеристике трговања, а то је ниска профитна маржа. Имајући у виду ниску профитну маржу на којој почива овај пословни модел, увођење пореза на сваку финансијску трансакцију учинило би овакво трговање скупљим и тиме мање атрактивним. Пошто су финансијске услуге, по правилу, ослобођене ПДВ, увођењем пореза на финансијске трансакције делом би се извршила компензација алтернативним пореским обликом.[578]

---

[574] Конкретни подаци указују на то да је брзина трговања (енг. *trading latency*) на берзи у Њујорку пала са 350 милисекунди у 2007. години на 5 милисекунди у 2009. години. У октобру 2015. године, берза у Бомбају управљала је најбржом платформом на свету, са брзином трговања од свега 6 микросекунди. Вид.: A. Menkveld, M. Zoican, "Need for Speed? Exchange Latency and Liquidity", *The Review of Financial Studies*, Volume 30, Issue 4, 1188. Поређења ради, у Србији, Централни регистар хартија од вредности врши клиринг и салдирање обавеза и потраживања у финансијским инструментима и новцу насталих на основу закључених трансакција са финансијским инструментима до Т+2, при чему је Т+2 други радни дан у односу на дан закључења трансакције, односно дан салдирања. Ово практично значи да од момента куповине до момента када је купцу финансијски инструмент расположив за продају може да прође до два радна дана. Вид.: Правилник о терминском плану рада Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности, *http://www.crhov.rs/pravnaregulativa/Preciscen_tekst_Terminski_plan_23_03_2016.pdf*, 22. фебруар 2022, 2.

[575] Појам маркет мејкера се, у оквиру права Србије, дефинише као инвестиционо друштво које је стално присутно на финансијским тржиштима и тргује за сопствени рачун куповином и продајом финансијских инструмената користећи сопствену имовину по ценама које само одреди. Вид.: чл. 2, ст. 1, тч. 13 Закона о тржишту капитала, *Службени гласник РС*, бр. 31/2011, 112/2015, 108/2016, 9/2020 и 153/2020.

[576] J. Breckenfelder, Competition among high-frequency traders, and market quality, *https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecb.wp2290~b5fec3a181.en.pdf*, 22. фебруар 2022, 5.

[577] E. Budish, P. Cramton, J. Shim, "The High-Frequency Trading Arms Race: Frequent batch Auctions as a Market Design Response", *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 130, Issue 4, November 2015, 1555.

[578] Вид.: S. Olivia, "The Interface between Tax and Regulations in the Financial Sector", *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (eds. R. Petruzzi, K. Spies), Linde Verlag, Wien 2014, 230.

3.5.6.2. ПДВ аспекти трговања у кратким временским интервалима

Будући да се трговине обављају у потпуности електронским путем, за трговање у кратким временским интервалима углавном није потребно особље у земљи у којој се налази инфраструктура која се користи за обављање послова. Примена и извршавање стратегија трговања зависи од неколико фактора, укључујући развој алгоритама за трговање, као и писање програма за праћење губитака и перформанси и аутоматско заустављање трговања како би се избегли брзо нагомилани губици (енг. *stop loss*). Поред тога, трговање кратким временским интервалима, као што смо видели, зависи од способности да се буде бржи од конкурената, што значи да је изузетно осетљиво на брзину трговања. Као резултат, локација сервера је изузетно важна за пословање, јер сервери смештени у близини релевантне институције преко које се тргује пружају значајну предност у односу на сервере који се налазе даље. Као резултат тога, финансијске институције нуде уградњу механизама за трговање директно у близини њихове сопствене инфраструктуре, смањујући кашњење мреже, односно брзину трговања.[579]

Имајући у виду да је физичка локација сервера од изузетног значаја за пружање услуга трговања у кратким временским интервалима, и у овом случају појавиће се практично иста питања у вези са ПДВ као и у случају рачунарства у облаку.[580]

3.5.7. Партиципативне мрежне платформе

Партиципативна мрежна платформа (енг. *participative networked platforms*) је посредник који омогућава корисницима да сарађују и доприносе развоју, проширивању, оцењивању, коментарисању и дистрибуцији садржаја који они сами креирају. Садржај који креирају корисници (енг. *user created content*) састоји се од различитих облика медија и креативних дела (писаних, аудио, визуелних и комбинованих) које су створили корисници. Створен је читав низ различитих дистрибутивних платформи, укључујући формате колаборације засноване на тексту, као што су блогови, сајтови за друштвене мреже, виртуелни свет итд.[581] Генерално, садржај који креирају корисници ствара се без очекивања добити. Платформа која садржи од стране корисника креиран садржај, међутим, исти тај садржај може монетизовати на разне начине, укључујући добровољне прилоге, наплаћујући гледаоцима приступ по ставци или претплати, затим путем модела заснованих на оглашавању, лиценцирању садржаја и технологије трећим странама, продаји робе и услуга заједници и продаји корисничких података истраживачима тржишта или другим фирмама.[582]

Европска комисија препознала је мрежне платформе као важан део дигиталне економије, при чему настоји да подстакне окружење у којем мрежне платформе напредују. То укључује осигурање да платформе коректно поступају са својим корисницима и предузимају мере да ограниче ширење илегалног садржаја на мрежи.

---

[579] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 62.

[580] Упор.: 3.5.5.2. ПДВ аспекти рачунарства у облаку.

[581] Вид.: OECD, *The Role of Internet Intermediaries in Advancing Public Policy Objectives*; OECD Publishing, Paris 2011, 50-52.

[582] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 62. Упор.: K. Perset, *The Economic and Social Role of Internet Intermediaries*, *OECD Digital Economy Papers No. 171*, OECD Publishing, Paris 2010, 14.

Политика Европске комисије афирмише поверљиво, законито и иновативно окружење за мрежне платформе у ЕУ. У том циљу, Европска комисија је у свом саопштењу о мрежним платформама из маја 2016. године идентификовала кључне области од интереса. Водећи принципи политике с тим у вези су:

- осигуравање једнаких услова за упоредиве дигиталне услуге;
- осигуравање одговорног понашања мрежних платформи;
- неговање поверења, транспарентности и осигуравање праведности;
- отворена и недискриминишућа тржишта у оквиру којих се подстиче економија заснована на подацима.[583]

У вези са спречавањем ширења илегалног садржаја путем мрежних платформи, Европска комисија издала је Препоруку за ефикасно сузбијање илегалних садржаја на мрежи, у којој се, између осталог, наводе и мере за постизање овог циља.[584]

3.5.7.1. Специфичности партиципативних мрежних платформи

Иако су међусобно различите, мрежне платформе ипак деле неке заједничке карактеристике. То су:

- позитивни директни ефекти мреже – за одређене врсте мрежних платформи корисност програма за његове кориснике на једној страни зависи од броја других корисника на истој страни, што представља директни ефекат мреже;
- позитивни индиректни ефекти мреже – јавља се када група корисника на једној страни има све више користи од раста броја корисника са друге стране;
- унакрсно субвенционисање – огледа се у чињеници да је корисницима омогућено да користе одређене функционалности без додатног трошка, што се, са друге стране, надокнађује приходима од оглашавања;
- брз и јефтин раст – одражава могућност великог раста и то брзо и јефтино у поређењу са повећањем на физичким тржиштима робе, због изузетно ниских и још увек све мањих јединичних трошкова за обраду, чување, умножавање и пренос података;
- потенцијално глобални домет – ово је омогућено захваљујући интернету као комуникационом каналу;
- панорамски опсег – огледа се у чињеници да компаније које се баве платформама имају користи од економије обима због комплементарности између две или више њихових услуга на датој платформи или на више платформи;
- генерисање и употреба података о корисницима – разне платформе стварају и ослањају се на корисничке податке и деле их у различитом степену на начин да их неке од њих користе само да би побољшале сопствену услугу, док друге прикупљене податке чине доступним трећим лицима;

---

[583] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Online Platforms and the Digital Single Market Opportunities and Challenges for Europe*, COM/2016/0288 final, Brussels 2016.

[584] Вид.: European Commission, *Commission Recommendation of 1.3.2018 on measures to effectively tackle illegal content online*, C(2018) 1177 final, Brussels 2018.

- трошкови преласка на другу платформу – огледа се у чињеници да неке мрежне платформе захтевају или подстичу улагања корисника која, након што се изврше, нису лако преносива на друге платформе;
- победник узима све или победник узима највише – овај ефекат се јавља првенствено због сплета позитивних ефеката мреже и економије обима. Успешне платформе на таквим тржиштима могу доживети изузетан раст који, у тој мери, чак ни иновативне компаније не могу постићи на физичким тржиштима производа.[585]

3.5.7.2. ПДВ аспекти партиципативних мрежних платформи

Суочени са све важнијим изазовом обезбеђивања ефикасне наплате ПДВ на интернет трговину, све већи број јурисдикција примењује или разматра спровођење режима који мрежним платформама намеће одговорност за наплату и плаћање ПДВ на извршене испоруке за које се користе ове платформе. У том контексту, постоји широк спектар одговорности који мрежне платформе могу преузети на обавезној или добровољној основи. Одговорности за наплату ПДВ могу бити:

- третирање мрежних платформи као искључиво одговорних за ПДВ због интернет продаје коју омогућава;
- олакшавање наплате ПДВ и плаћања у име и за рачун испоручиоца добара или услуга који користи ову платформу за обављање своје продаје;
- солидарни обвезници ПДВ због интернет продаје заједно са испоручиоцем добара или услуга.[586]

Разумно је очекивати да ће дизајн и примена режима ПДВ за мрежне платформе одразити разлике у политичким и законодавним окружењима, у административној пракси и култури и различитим изазовима и приоритетима пореских власти. Поред тога, разлике у функцијама и конфигурацијама платформи вероватно ће утицати на способност платформи да преузму и поштују одређену обавезу и одговорност. Штавише, политике могу бити подложне променама које одражавају текући развој на тржиштима која укључују дигиталне платформе.[587]

Мрежне платформе које у оквиру ЕУ задовољавају дефиницију електронског интерфејса[588] почев од 01.07.2021. године могу да буду одговорне за наплату и плаћање ПДВ на увоз робе мале вредности која не прелази износ од EUR 150,00 остварену преко њихове платформе и за било коју прекограничну продају робе у оквиру ЕУ од стране продавца који није регистрован у

---

[585] Вид.: OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2020*, OECD Publishing, Paris 2020, 252-253.

[586] Вид.: OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris 2019, 22.

[587] *Ibid.*, 22.

[588] Електронски интерфејс треба схватити као широк концепт који омогућава комуникацију између два независна система или система и крајњег корисника уз помоћ уређаја или програма. Електронски интерфејс може да обухвати веб локацију, портал, мрежни пролаз, интерфејс апликативног програма итд. Вид.: Explanatory Notes on VAT e-commerce rules, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf*, 25. јануар 2021, 8-9.

ЕУ.[589] Да би се то учинило, уведена је законска одредба којом је прецизиран субјект који се сматра добављачем. На основу датог објашњења, електронски интерфејс који олакшава испоруку робе мале вредности (која не прелази износ од EUR 150,00) сматраће се да је примио и испоручио робу.[590]

Разлог увођења одредбе о томе ко се сматра добављачем јесте обезбеђивање ефективне и ефикасне наплате ПДВ, истовремено смањујући административно оптерећење за добављаче, пореске управе и потрошаче.[591] Платформе које пружају само обраду плаћања, или услуге листинга на мрежи или оне које се користе за преусмеравање купаца на продају, изузете су из одредби за претпостављеног добављача.[592]

Након што смо сагледали специфичности појединих дигиталних модела пословања, погледајамо у наставку и кључне карактеристике дигиталних испорука које су предмет опорезивања ПДВ.

3.6. Специфичности дигитализованих пословних модела и начини на које се у оквиру њих ствара додата вредност

У претходном делу рада смо видели само неке од пословних модела у оквиру којих се ствара додата вредност. Како листа до сада наведених пословних модела није коначна, уместо покушаја да будемо исцрпни у навођењу свих могућих преосталих пословних модела, навешћемо њихове кључне карактеристике на основу којих можемо да их разликујемо. Имајући у виду специфичности на основу којих се у оквиру њих ствара додата вредност, пословни модели у оквиру дигиталне економије могу бити:

- вишестране платформе: платформе које омогућавају крајњим корисницима да врше размену и обављају трансакције, при чему контролна права[593] и обавезе[594] према купцима углавном остављају испоручиоцу;[595]
- препродавци: модели у оквиру којих се стичу производи од добављача, укључујући контролна права, и препродају се купцима; препродавци контролишу цене и преузимају

[589] Вид.: чл. 2, ст. 1, тч. 2 Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, *Official Journal of the European Union L 348/7*.

[590] Вид.: Explanatory Notes on VAT e-commerce rules, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf*, 25. јануар 2021, 11-12.

[591] *Ibid.*, 11.

[592] *Ibid.*, 17.

[593] Испоручилац повезан са платформом задржава контролу над ресурсима који се користе за пружање услуге купцима са друге стране тржишта. На пример, власник стана изнајмљеног преко платформе задржаће власништво и контролу над станом. Исти је случај и са возачем у односу на аутомобил којим се обављају услуге превоза.

[594] Испоручилац повезан са платформом одговоран је за сваку штету нанету купцима са друге стране тржишта. На пример, власник стана који се изнајмљује преко платформе биће одговоран да обезбеди да стан остане у стању за становање.

[595] Примера ради, то су: *Uber, Airbnb, Amazon Marketplace, Facebook, Google*.

одговорност према купцима; не дозвољавају интеракцију крајњих корисника и не захтевају нужно да се клијенти придруже самој платформи;[596]

- вертикално интегрисани пословни модели: модели у оквиру којих се стиче власништво над добављачима и на тај начин интегрише страна понуде на тржишту у оквиру конкретног пословног модела;[597]
- добављачи за инфраструктуру: предузећа или појединци који испоручују инфраструктурна добра потребна за производни процес роба или испоруку услуга у другој компанији. За разлику од вишестраних платформи, добављачи за инфраструктуру нису посредници и комуницирају само са другом компанијом, а не са крајњим купцем[598].[599]

Неке од кључних карактеристика које су идентификоване у управо наведеним врстама пословних модела, а које имају значај и важност за начин стварања додате вредности и за изазове које постављају пред пореске системе су:

- ослањање на нематеријалну имовину (укључујући права интелектуалне својине): иако је тачно да ослањање на нематеријалну имовину представља једну од заједничких карактеристика која доводи до изузетног раста дигитализованог пословања, из пореске перспективе су се појавиле забринутости у вези са проценом, локацијом и лиценцирањем нематеријалне имовине;[600]
- мрежни ефекти[601] и глобализација: изазови из сфере опорезивања последица су могућности значајног обима прекограничног пословања јер велики број дигитализованих пословних модела може ефикасно бити укључен у економски живот различитих јурисдикција, без било каквог значајног физичког присуства[602];[603]
- цене и пословање између група корисника: из угла опорезивања настају двоструки изазови – са једне стране, дигитална платформа пружа могућност учесницима са обе стране платформе да директно међусобно послују и задрже кључне елементе контроле (као што су цене) док, с друге стране, ствара могућност одређивања цена на начин да

---

[596] Примера ради, то су: *Amazon e-commerce, Alibaba,* или *Netflix* (у случају куповине садржаја).

[597] Примера ради, то су: *Amazon e-commerce* (складиштење и логистика), *Xiaomi* (уређаји и апликације за крајње кориснике), *Huawei* (хардвер и рачунарство у облаку), *Netflix* (производња филмова).

[598] Примера ради, то су: *Intel, AMD, IBM, NVIDIA, Samsung.*

[599] Избор између различитих пословних модела, посебно вишестраних платформи и препродаваца, као и хибридних комбинација међу њима зависи од стратегија развоја пословања, као и од других фактора као што су: економија обима, јачина директних и индиректних мрежних ефеката, информациона асиметрија између испоручилаца, тржишних оператера и крајњих корисника итд. Вид.: OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris 2018, 30-32.

[600] Највероватније је да ће сви наведени дигитални пословни модели имати користи од нематеријалне имовине.

[601] Укључују директне (позитивне екстерналије које произилазе из корисности постојања веће мреже) и индиректне (користи које произилазе на вишестраној платформи за једну групу корисника, као што су оглашивачи, од постојања веће групе корисника са друге стране платформе, као што су чланови друштвене мреже) мрежне ефекте.

[602] Вид.: OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris 2018, 51.

[603] Највероватније је да ће вишестране платформе, препродавци и вертикално интегрисани пословни модели имати користи од мрежних ефеката и глобализације.

једна страна на тржишту субвенционише (понекад у потпуности) крајње кориснике на другој страни тржишта[604];[605]

- ефикасност, економија обима и ниски маргинални трошкови: односи се на чињеницу да дигитални производи и услуге представљају јединствену комбинацију особина: (1) нису међусобно конкурентни (њихова потрошња не смањује доступност другима – понуда је неограничена); (2) имају скоро нулте маргиналне трошкове производње и дистрибуције чак и на великим удаљеностима; (3) имају ниже граничне трошкове претраге од производа који се продају у физичким продавницама и (4) имају ниже трошкове трансакције од недигиталних производа и услуга;[606]
- сакупљање података, рецензије и креирање садржаја (учешће корисника): односи се на улогу коју корисници имају приликом стварања додате вредности, почев од пасивног коришћења дигиталних платформи при чему се врши сакупљање и обрада података о корисницима, преко писања рецензија од стране корисника, до стварања корисничког садржаја којим се директно врши проширење платформе[607].[608]

Након разматрања специфичности дигитализованих пословних модела у оквиру овог поглавља, као следећа тема се намеће сагледавање конкретних типова дигиталних испорука као предмета опорезивања ПДВ.

[604] Са једне стране, друштвене мреже користе податке од корисника у замену за „бесплатно“ искуство друштвеног умрежавања, док, са друге стране, за те податке остварују накнаду путем реклама које обезбеђује (и плаћа) група крајњих корисника за оглашавање.

[605] Највероватније је да ће вишестране платформе имати користи од начина формирања цена и пословања између различитих група корисника.

[606] Највероватније је да ће сви наведени дигитални пословни модели имати користи од ефикасности, економије обима и ниских маргиналних трошкова.

[607] Највероватније је да ће вишестране платформе и, у мањој мери, препродавци и вертикално интегрисани пословни модели имати користи од сакупљања података, рецензија и креирања садржаја.

[608] Вид.: C. Elliffe, *Taxing the digital economy. Theory, Policy and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge – Singapore 2021, 77-83.

4. Глава – Дигиталне испоруке као предмет опорезивања ПДВ

4.1. Појам дигиталних испорука

Под дигиталним испорукама[609] подразумева се свака врста испоруке која може да се изврши у дигиталној форми.[610] Све испоруке, генерално говорећи, у зависности од врсте извршене испоруке, деле се на испоруке добара и испоруке услуга. С обзиром на наведену поделу, поставља се питање на који начин квалификовати извршене дигиталне испоруке, посебно имајући у виду да се у појединим комплексним трансакцијама истовремено врши и испорука добара и испорука услуга.

У оквиру ЕУ, дигиталне испоруке квалификују се као испоруке услуга.[611] Испоруком услуга сматра се свака трансакција која није испорука добара.[612] Како одређивање места испоруке, између осталог, зависи и од врсте извршених испорука, а пошто је за испоруке услуга коришћена негативна дефиниција, од посебног значаја биће, дакле, да се сагледа шта се у смислу Директиве 2006/112/*EC*, односно у смислу ЗПДВ сматра испоруком добара.[613] Квалификација, односно утврђивање разлике између испорука добара и испорука услуга је, историјски посматрано, расла и важна је из више разлога. Прво, место опорезиве трансакције зависи од њене квалификације као испоруке добара или као испоруке услуга, пошто опорезивост испоруке зависи од самог места испоруке. Друго, ова квалификација (као испорука добара или као испорука услуга) се мора користити да би се утврдило да ли је трансакција опорезива на територији једне или друге пореске јурисдикције, у ситуацијама када се ради о прекограничним испорукама, или да ли уопште треба да буде опорезована. Треће, питање да ли је одређена испорука ослобођена од обрачуна ПДВ може, такође, зависити од тога да ли конкретна трансакција представља испоруку добара или услуга. Осим тога, питање која пореска стопа је применљива зависи од врсте трансакције. Разлике се могу јавити и у погледу времена испоруке када ПДВ доспева на наплату.[614]

Иако није наведено експлицитно, дигиталне испоруке у смислу ЗПДВ такође се сматрају испоруком услуга јер су правила за одређивање места испоруке садржана у оквиру чл. 12 ЗПДВ, којима се дефинише место испорука услуга и у оквиру којег су, између осталих, наведене и услуге које ћемо третирати као дигиталне.[615] У оквиру ЗПДВ такође је, попут начина на који је

---

[609] Конкретне, појавне облике дигиталних испорука обрадићемо управо у оквиру овог дела дисертације.

[610] Вид.: P. Rendahl, 21.

[611] „Испорука која за резултат има стављање производа примаоцу у дигиталној форми путем електронске мреже сматра се са аспекта ПДВ испоруком услуга.“ Вид. COM(1998) 374 final, *E-commerce and Indirect Taxation,* стр. 5.

[612] Упор.: Директива 2006/112/*EC*, чл. 24, ст. 1 и ЗПДВ, чл. 5, ст. 1.

[613] Да бисмо дошли до закључка шта се сматра испоруком услуга, најпре ћемо сагледати шта јесте испорука добара, како бисмо испоруке које се не сматрају испоруком добара означили као испоруке услуга.

[614] Вид.: J. Kollmann, *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT: With Selected Examples of the Digital Economy*, IBFD, Amesterdam 2019, 35-36.

[615] Иако се у чл. 3 ЗПДВ дефинише да је предмет опорезивања ПДВ „испорука добара и пружање услуга“, у истом члану даље се прецизира да се у оквиру самог ЗДПВ за предмет опорезивања користити синтагма „промет роба и услуга“. Са друге стране, Директивом 2006/112/*EC* као предмет опорезивања дефинисане су испоруке добара (енг.

то учињено у оквиру Директиве 2006/112/*EC,* појам испорука услуга негативно дефинисан, као сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису испорука добара. Додатно, испоруком услуга сматра се и свако нечињење и трпљење.[616]

За потребе дефинисања појма „испорука услуга" такође се користи негативна дефиниција и у оквиру законодавстава суседних земаља Србије. Тако се, примера ради, у Хрватској за испоруке услуга користи термин „обављање услуга" и под тиме се подразумева свака трансакција која се не сматра испоруком добара.[617] У Црној Гори[618] испорука услуга представља обављање, напуштање, односно допуштање сваке радње у оквиру обављања делатности, а која не представља испоруку производа.[619] Испоруком услуга у Босни и Херцеговини[620] сматрају се сви послови и радње извршени у оквиру обављања делатности, а који не чине испоруку добара.[621] У Северној Македонији[622] испорука услуга представља сваку делатност која није испорука добара.[623]

4.2. Комбиноване испоруке

Након што смо дигиталне испоруке квалификовали као испоруке услуга, размотримо сада и ситуацију када се у оквиру једне испоруке истовремено врши више испорука, односно када се једна испорука састоји од више везаних испорука. Наиме, неретко, саме испоруке могу бити прилично комплексне за потребе утврђивања да ли се ради о испоруци услуга или испоруци добара. Конкретна испорука може да садржи у себи и испоруку добара и испоруку услуга, при чему делови испорука могу да буду изузети од опорезивања, или опорезовани различитим стопама. Поред питања, дакле, која врста услуге је испоручена, јавља се и питање да ли је извршена испорука добара или испорука услуга. Примера ради, да ли је услугу ажурирања програма који је неопходан за оперативо функционисање одређеног уређаја, исправно третирати

---

supply of goods) и испоруке услуга (енг. *supply of services*). Имајући у виду ову језичку разлику, а не улазећи на овом месту дубље у анализу терминолошке разлике, напомињемо да ћемо у оквиру дисертације за испоруке извршене дигиталним путем уместо термина „дигитални промет" користити термин „дигиталне испоруке" (енг. *digital supplies*). Такође, ради конзистентности у коришћеној терминологији, уместо термина „промет услуга", односно „промет добара" који се користе у оквиру ЗПДВ, користићемо термине „испорука услуга" и „испорука добара". Упор.: Д. Поповић, „Усклађивање правила о месту пружања услуга у српском Закону о порезу на додату вредност са пореским правом Европске уније у функцији фискалне консолидације", *Финансије*, 1-6/2015, 79.

[616] Вид.: чл. 5 ст.1 и ст. 2 ЗПДВ.

[617] Вид. чл. 8, ст. 1 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, *https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_73_1451.html*, 30. јануар 2021.

[618] За опорезиве испоруке у Црној Гори користе се термини „промет производа" и „промет услуга".

[619] Вид.: чл. 8, ст. 1 Zakon o porezu na dodatu vrijednost, *https://poreskauprava.gov.me/biblioteka/pravna_lica/zakoni*, 30. јануар 2021.

[620] У Босни и Херцеговини за опорезиве испоруке законодавац користи термине „промет добара" и „промет услуга".

[621] Вид.: чл. 8, ст. 1 Закон о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/c/Registar_propisa/Zakon_PDV.html*, 30. јануар 2021.

[622] Законодавац у Македонији, такође, за опорезиве испоруке користи термине „промет добара" и „промет услуга".

[623] Вид.: чл. 6, ст. 1 Закон за данокот на додадена вредност, *http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0986/Zakon_za_DDV__Sl_vesnik_na_RSM_267_20__2_.pdf*, 30. јануар 2021.

као посебну испоруку услуга или као део иницијалне испоруке самог уређаја. У наведеном примеру ради се о такозваним комбинованим односно испорукама у пакету (енг. *combined or bundled supplies*).

Комбиноване испоруке представљају једно од најчешће расправљаних питања у оквиру ЕУ. Упркос својој неупитној важности као теме, регулатива која се односи на ово питање не садржи прецизна правила која дају јасне индикације о начину решавања питања комбинованих испорука. Међутим, ЕСП је током година пружао неке смернице у вези са ПДВ третманом комбинованих испорука. Доктрина коју је ЕСП развио садржи једно главно правило и два изузетка.[624] Главно правило предвиђа да се свака трансакција мора сматрати засебном и независном за потребе опорезивања ПДВ.[625] Постоје, међутим, као што смо већ напоменули, два значајна изузетка од овог главног правила. Први изузетак се односи на ситуације када појединачна комбинована испорука постоји тамо где једна или више испорука чине главну испоруку, док друге испоруке представљају једну или више споредних испорука, а које би требало да имају порески третман идентичан пореском третману главне испоруке.[626] Други изузетак се односи на ситуације када су два или више елемената, односно испоруке које врши порески обвезник, толико уско повезани да објективно чине јединствену, недељиву економску испоруку, чија би подела на појединачне делове била вештачка.[627]

И поред установљеног главног правила и два наведена изузетка, ЕСП је, у неким случајевима, начинио и одређена одступања у вези са пореским третманом комбинованих услуга. Тако је, решавајући у случају *Blackrock Investment Management (UK) Ltd*, ЕСП заузео став који, чини се, делом одступа од доктрине у вези са комбинованим испорукама. Суштина предмета односи се на обим изузећа за „управљање посебним инвестиционим фондовима".[628] Конкретно, од ЕСП је затражено да утврди да ли и како испоруке услуга, које пружа независни добављач менаџеру фонда помоћу софтверске платформе, могу бити изузете од опорезивања, с обзиром на то да су те услуге заиста коришћене за управљање како посебним инвестиционим фондовима, тако и другим фондовима. Међутим, да би извршио такву процену, ЕСП је морао најпре да испита да ли се предметне услуге могу сматрати једном комбинованом испоруком за потребе ПДВ. Одговор на ово питање био је позитиван. С тим у вези, ЕСП је, у ствари, тврдио да услуге које се пружају путем софтверске платформе, односно услуге анализирања тржишта, праћења учинка, процене ризика, праћења усклађености са прописима и спровођења трансакција, одговарају узастопним корацима који су сви подједнако неопходни како би се омогућило да се инвестиционе трансакције обављају под добрим условима. На основу тога, ЕСП је закључио да се таква испорука мора сматрати *јединственом испоруком која садржи различите елементе од једнаке важности*.[629] Иако је у овом случају ЕСП утврдио да се ради од испоруци комбиноване услуге која се састоји од различитих елемената, ипак није примењено главно правило да се

---

[624] Вид.: G. Beretta, Composite Supplies under EU VAT: Closer Encounters of the Third Kind?, *http://kluwertaxblog.com/2020/07/31/composite-supplies-under-eu-vat-closer-encounters-of-the-third-kind/*, 31. јануар 2021.

[625] Упор.: ЕСП, пар. 37 у случају *C-273/16 Federal Express Europe Inc*., пар. 30 у случају *C-153/17 Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*, пар. 29 у случају *C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o.* и сл.

[626] Вид.: ЕСП, случај *C-349/96 Card Protection Plan Ltd*, пар 30.

[627] Вид.: ЕСП, случај *C-41/04 Levob Verzekeringen BV and OV Bank,* пар 22.

[628] Чл. 135, ст. 1, тч. г Директиве 2006/112/*EC.*

[629] Вид.: ЕСП, случај *C-231/19 Blackrock Investment Management (UK) Ltd*, пар. 33.

свака трансакција сматра независном за потребе опорезивања ПДВ, нити су примењени изузеци јер је утврђено да се не ради о споредним испорукама, већ о испорукама од једнаке важности.

Сличан начин резоновања можемо да видимо у још неколико других случајева. Тако је, у случају *Deutsche Bank AG,* ЕСП у вези са испоруком комбинованих услуга заузео став да у контексту услуге управљања портфолиом оба елемента од којих се састоји испоручена услуга су, не само неодвојива, већ и на истој основи. Оба елемента су неопходна у испоруци услуге у целини, што је резултирало тиме да није могуће заузети став да се једна мора сматрати главном, а друга споредном услугом.[630] Став сличан овом можемо уочити и у случају *Pavlína Baštová*, у оквиру којег је ЕСП био становишта да, ако се међу елементима од којих се састоји јединствена комбинована услуга не може утврдити главни елемент и један или више споредних, елементи од којих се састоји та услуга морају се сматрати подједнако битним.[631]

Као закључак који се односи на праксу ЕСП у вези са комбинованим испорукама можемо да наведемо део из мишљења у случају *Levob Verzekeringen BV and OV Bank NV*, у којем се наводи да када ниједна од две главне испоруке (испорука стандардног софтвера и његово прилагођавање) није супсидијарна једна у односу на другу на такав начин да јасно представља споредну испоруку, на основу тога се не може закључити да се две испоруке не могу сматрати јединственом свеобухватном испоруком у сврхе пореза на додату вредност. Подела на главну и споредне испоруке је само један сценарио који је препознат у судској пракси.[632]

У оквиру ЗПДВ се, такође, прави разлика између главне и споредне испоруке добара и услуга. Другим речима, ЗПДВ препознаје комбиноване услуге. Међутим, оно што је у оквиру праксе ЕСП препознато као изузетак у вези са комбинованим испорукама, то је у оквиру ЗПДВ главно правило. И додатно, оно што је у оквиру праксе ЕСП препознато као правило, то је у оквиру ЗПДВ изузетак. Тако се као главно правило у вези са испоруком добара наводи да је *извршена једна испорука добара* ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, док се као главно правило у вези са испоруком услуга наводи да ако се уз услугу врши споредно пружање услуга или споредна испорука добара, сматра се да је *пружена једна услуга*.[633]

Овако дефинисана главна правила у оквиру ЗПДВ одговарају изузетку препознатом у оквиру праксе ЕСП који се односи на ситуације када су два или више елемената, односно испоруке које врши порески обвезник, толико уско повезани да објективно чине јединствену, недељиву економску испоруку чија би подела на појединачне делове била вештачка. Поставља се питање да ли овакав третман комбинованих испорука одговара у највећој мери пословној пракси и да ли примена ових правила обезбеђује исправан ПДВ третман комбинованих испорука? Илустрације ради, узећемо као пример за анализу став Министарства финансија у вези са овим, у којем се наводи да „када је реч о месту промета услуга изнајмљивања конференцијске сале са пратећом опремом (као споредним прометом), коју обвезник ПДВ – организатор сајма пружа излагачима или другим лицима у току одржавања сајма, реч је о услузи чије се место промета одређује према месту у којем се налази непокретност, тј. објекат у којем се налази конференцијска

[630] Вид.: ЕСП, случај *C-44/11 Deutsche Bank AG*, пар. 27.

[631] Вид.: ЕСП, случај *C-432/15 Pavlína Baštová*, пар. 72.

[632] Вид.: ЕСП, Opinion of Advocate General Kokott, *Case C-41/04 Verzekeringen BV and OV Bank NV*, пар 68.

[633] Вид.: чл. 4, ст. 6 и чл. 5, ст. 6 ЗПДВ.

сала.“[634] Видимо да, иако се у оквиру цитираног Мишљења јасно распознају две одвојене испоруке, односно испорука услуге закупа изнајмљивања конференцијске сале и услуга изнајмљивања пратеће опреме, порески третман обе ове испоруке је идентичан, иако за њих појединачно важе различита правила за одређивање места испоруке. Тако би доследном применом овог Мишљења за одређивање места испоруке закупа опреме страном правном лицу које је регистровано за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој има седиште уместо места у којем оно има седиште то било место место непокретности[635], односно Србија, чиме би то лице платило ПДВ у Србији, без обзира на то каква правила за одређивање места испоруке услуга важе у земљи тог правног лица. Последица овога је, свакако, потенцијално двоструко опорезивање страног правног лица.

Навели смо већ да је засебно третирање комбинованих услуга са аспекта ЗПДВ практично изузетак, а што је, као што смо видели, главно правило у пракси ЕСП. Наиме, у оквиру ЗПДВ, таксативно се наводи шта се не сматра споредном испоруком добара и услуга, односно које испоруке морају да се посматрају засебно. Тако се споредним испорукама услуга једино не сматра услуга изнајмљивања, односно давања на коришћење грађевинског објекта или економски дељиве целине у оквиру грађевинског објекта која се сматра непокретношћу у смислу закона којим се уређује промет непокретности. Додатни изузетак односи се на пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, при чему се свака услуга која се испоручује преносом имовине сматра посебним испоруком.[636]

Правила у оквиру ЗПДВ која се односе на ПДВ третман комбинованих испорука свакако су у складу са приципом ефикасности. Наиме, посматрано како из угла Пореске управе, тако и из угла пореског обвезника, једнообразно третирање извршених комбинованих испорука свакако изискује мање уложеног времена и мање трошкове који се односе на рашчлањивање и посебно исказивање сваке засебне испоруке. Међутим, оваквим решењем доводи се у питање начело неутралности којим се захтева да се сличне испоруке опорезују на сличан начин. Видели смо на примеру да је, применом правила из ЗПДВ која се односе на комбиноване испоруке, сасвим могућа ситуација у којој се практично иста испорука различито опорезује. Пракса и доктрина развијена од стране ЕСП представљају свакако смер којим би ваљало ићи приликом евентуалног редефинисања ПДВ правила која се односе на комбиноване испоруке.

4.3. Дигиталне испоруке у ЕУ

Дигиталне испоруке у оквиру ЕУ пружају се у оквиру јединственог дигиталног тржишта (енг. *digital single market*). Успостављање јединственог дигиталног тржишта у ЕУ препознато је као предуслов је за привлачење улагања у дигиталне иновације и бржи раст пословних субјеката у дигиталној економији. Као кључни фактор за искоришћавање свих предности јединственог дигиталног тржишта наводи се висок степен конкурентности дигиталне индустрије у ЕУ и интеграција дигиталних иновација у свим секторима. Увођење дигиталних технологија допринеће даље расту компанија и изван граница унутрашњег тржишта ЕУ, што ће ЕУ учинити још привлачнијом за светска улагања. Стратегија јединственог дигиталног тржишта садржи све важне полуге за побољшање дигитализације индустрије мерама у подручјима као што су

[634] Вид.: Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00136/2017-04, од 10.4.2017. године.

[635] Вид.: чл. 12 ЗПДВ.

[636] Вид.: чл. 4, ст. 7 и чл. 5, ст. 7-8 ЗПДВ.

економија података, интернет ствари, рачунарство у облаку, стандарди, вештине и е-управа. Она чини део доследног стратешког оквира иницијатива Европске комисије за јачање опште конкурентности индустрије, а пре свега малих и средњих предузећа. То, пре свега, укључује план улагања за Европу, енергетску унију, унију тржишта капитала, пакет за циркуларну економију и стратегију јединственог тржишта. Стратегија јединственог дигиталног тржишта заснива се на тим иницијативама и пружа доследан оквир за остваривање напретка у дигитализацији европске економије.[637]

Јединствено дигитално тржиште је неопходно ЕУ јер се на тај начин обезбеђује слободно кретање робе, људи, услуга и капитала, а појединци и компаније могу несметано да приступе активностима на интернету, извршити их у условима фер конкуренције и уз високи ниво заштите права потрошача и личних података, без обзира на њихово држављанство или место боравишта. Успостављањем јединственог дигиталног тржишта осигурава се да Европа задржи водећи положај у свету у дигиталној економији, што ће помоћи европским компанијама да постигну глобални раст. Стратегија јединственог дигиталног тржишта темељи се на три стуба:

- бољи приступ потрошача и компанија роби и услугама на интернету у целој Европи;
- стварање одговарајућих услова за процват дигиталних мрежа и услуга;
- максимизирање потенцијала раста европске дигиталне економије.[638]

Како ћемо касније видети, ПДВ правила у ЕУ којима се одређује место испоруке услуга зависе, између осталог, и од врсте испоручених услуга. Имајући ово у виду, а у циљу исправног одређивања места дигиталне испоруке, потребно је, дакле, најпре одредити које се све услуге сматрају дигиталним. Генерално говорећи, све услуге које се могу сматрати дигиталним, у зависности од канала путем којих се пружају, можемо поделити на:

- услуге пружене путем електронских комуникационих мрежа (енг. *electronic communications networks – ECN*);[639]
- услуге пружене путем интернета.[640]

У *ECS* убрајају се телекомуникационе услуге[641] док се у *ISS* убрајају:[642]

---

[637] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Digitising European Industry Reaping the full benefits of a Digital Single Market*, COM(2016) 180 final, Brussels 2016, 2.

[638] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Digital Single Market Strategy for Europe*, COM(2015) 192 final, Brussels 2015, 3-4.

[639] Услуге пружене овим каналом називају се услугама електронских комуникација (енг. *electronic communications services – ECS*). Вид.: European Commission, Commission Directive 2002/77/EC of 16 September 2002 on competition in the markets for electronic communications networks and services*, Official Journal L 249*.

[640] Услуге пружене овим каналом називају се услугама информационог друштва (енг. *information society services – ISS*). Вид.: European Commission*,* Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market (Directive on electronic commerce), *Official Journal L 178.*

[641] Вид.: чл. 24, ст. 2 Директиве 2006/112/*EC.*

[642] Иако део ових услуга представљају услуге које у основи нису дигиталне, под одређеним условима оне могу да буду дигитално испоручене, те су из тог разлога и уврштене у дигиталне услуге.

- електронски испоручене услуге;[643]
- услуге радијског и телевизијског емитовања;[644]
- услуге у вези са непокретном имовином;[645]
- културне, образовне, спортске и сличне активности;[646]
- пренос и уступање ауторског права, патената, лиценци, жигова и сличних права;[647]
- услуге оглашавања;[648]
- консултантске и сличне услуге;[649]
- део финансијских услуга.[650]

Иако све наведене услуге, осим телекомуникационих, електронски испоручених и услуга радијског и телевизијског емитовања, представљају услуге које не морају нужно да буду дигиталне и које су постојале и пре ере дигитализације економије, технолошки напредак и коришћење ИКТ и у области ових услуга довео је до њихове делимичне дигитализације. Из тог разлога уврстићемо и ове услуге у дигиталне услуге. У наставку дајемо детаљан преглед свих наведених услуга које се у оквиру ЕУ сматрају дигиталним.

4.3.1. Телекомуникационе услуге

Под појмом „телекомуникационе услуге“ у оквиру ЕУ подразумевају се услуге које се односе на пренос, одашиљање или примање сигнала, речи, слика и звукова или информација било које природе путем жице, радијских, оптичких или осталих електромагнетних система, укључујући повезани пренос или уступање права на коришћење капацитета за такав пренос, одашиљање или пријем, уз укључење пружања приступа светским информацијским мрежама.[651] Телекомуникационе услуге у том смислу посебно обухватају:

- фиксне и мобилне телефонске услуге за пренос и пребацивање гласа, података и видео преноса, укључујући телефонске услуге са сликовном компонентом (видеофонске услуге);
- телефонске услуге пружене путем интернета укључујући говор преко интернет протокола (енг. *voice over internet protocol – VoIP*);
- говорну пошту, позив на чекању, прослеђивање позива, идентификацију позива, тросмерно позивање и остале услуге управљања позивима;
- пејџинг услуге (енг. *paging services*);
- аудио-текстуалне услуге;

---

[643] Чл. 59, ст. 1, тач. к Директиве 2006/112/*EC*.

[644] Чл. 59, ст. 1, тач. ј Директиве 2006/112/*EC*.

[645] Чл. 47 Директиве 2006/112/*EC*.

[646] Чл. 53-54 Директиве 2006/112/*EC*.

[647] Чл. 59, ст. 1, тач. а Директиве 2006/112/*EC*.

[648] Чл. 59, ст. 1, тач. б Директиве 2006/112/*EC*.

[649] Чл. 59, ст. 1, тач. ц Директиве 2006/112/*EC*.

[650] Чл. 59, ст. 1, тач. е Директиве 2006/112/*EC*.

[651] Чл. 24, ст. 2 Директиве 2006/112/*EC*.

- телефакс, телеграф и телекс;
- приступ интернету укључујући и *World Wide Web*;
- приватне мрежне везе које пружају телекомуникацијске везе за искључиву употребу корисника услуга.[652]

Са друге стране, појам телекомуникационих услуга не покрива:

- електронски испоручене услуге;
- услуге радијског и телевизијског емитовања.[653]

У неколико случајева о којима је одлучивао ЕСП предмет расправе било је питање шта тачно обухвата појам телекомуникационих услуга.[654] Питање се односило на то да ли се телекомуникационим услугама сматра испорука лиценци путем јавног надметања за 3G мрежу мобилне телефоније. Недоумица се јавила због неједнаког значења појма „телекомуникација“ на различитим језицима. У решавању ове недоумице, у оквиру претходног мишљења употребљено је више различитих метода интерпретације. Тако је у оквиру мишљења наведено да би се историјским приступом могло тврдити да додељивање лиценци за мобилне комуникације приватним предузећима не може бити обухваћено појмом „телекомуникације” јер лиценце те врсте нису постојале у тренутку усвајања, односно Директиве. У то време, државне управне поштанске власти пружале су телекомуникационе услуге под својим непосредним управљањем. Стога законодавац заједнице, вероватно, првобитно није намеравао да усвоји законодавство у вези са дозволама за телекомуникације. Међутим, даље се наводи да је историјски приступ ипак од супсидијарног значаја и није сам по себи пресудан, те би зато појам такође требало тумачити и системски, с посебним освртом на циљ тумачења. У оквиру системског приступа, између осталог, заузет је став да у случају разлике између језичких верзија, посебан значај треба приписати значењу и сврси одредбе, што нас на крају доводи и до телеолошког приступа у оквиру којег је дато коначно становиште да одговор на постављено питање мора бити да, како ствари тренутно стоје, термин „телекомуникације“ не укључује испоруку лиценци путем јавног надметања за 3G мрежу мобилне телефоније.[655] Уважавајући коришћени метод интерпретације, ЕСП је одлучио да се издавање лиценци, попут лиценце за мобилну телекомуникацију треће генерације, на аукцији организованој од стране националног регулаторног тела одговорног за додељивање спектра права на употребу телекомуникационе опреме, не сматра телекомуникационим услугама.[656]

Сажето се може рећи да појам телекомуникационих услуга обухвата испоруке које омогућавају комуникацију на даљину путем различитих технолошких средстава и приступ тим средствима или мрежама. Под овим појмом се, дакле, подразумева приступ интернету и другим мрежама које омогућавају испоруку или приступ дигиталним испорукама, а које саме по себи нису телекомуникационе испоруке. У ситуацијма када постоје комбиноване испоруке, суштински део испоруке треба да спада у дефиницију телекомуникационих услуга како је дато у Директиви

---

[652] Вид.: чл. 6а, ст. 1, Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, *OJ L 077*, (у даљем тексту: Имплементациона уредба број 282/2011).

[653] Вид.: чл. 6а, ст. 2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[654] Упор.: ЕСП, случај *C-369/04 Hutchison 3G UK Ltd and others* и случај *C-284/04 T-Mobile Austria GmbH*.

[655] Вид.: ЕСП, Opinion of Advocate General Kokott, случај *C-369/04 Hutchison 3G UK Ltd and others*, пар. 80-96.

[656] Вид.: ЕСП, случај *C-369/04 Hutchison 3G UK Ltd and others*, пар. 45.

2006/112/*EC*, да би се класификовале као телекомуникациона услуга. И у овом случају важи главни принцип установљен праксом ЕСП да, када се врши испорука комбинованих услуга, све појединичне испоруке у оквиру комбиноване испоруке треба да буду третиране засебно и независно за потребе опорезивања ПДВ. Сходно томе, дигиталне испоруке, које чине део комбинованих испорука и које задовољавају дефиницију телекомуникационих услуга, требало би да на тај начин и буду третиране.[657]

4.3.2. Електронски испоручене услуге

Електронски испоручене услуге нису посебно дефинисане у оквиру Директиве 2006/112/*EC*, али се у оквиру ње у посебном Анексу[658] налази оквирни попис услуга које би требало да се сматрају електронски испорученим. Детаљнији списак ових услуга наведен је у оквиру Имплементационе уредбе број 282/2011[659], у оквиру које се даје и општа дефиниција електронски испоручених услуга. Према наведеној дефиницији, електронски испоручене услуге укључују услуге које су испоручене путем интернета или путем електронске мреже, а чија природа омогућава да се у великој мери обављају аутоматизовано и с минималним човековим учешћем, при чему у одсуству информационих технологија не би могле да буду испоручене. Преглед свих услуга чије се испоруке могу сматрати електронским дајемо у доњој табели.

Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга у ЕУ

Редни број	**Назив услуге**	**Детаљна спецификација**
1	Испорука дигитализованих производа, укључујући и софтвер, његову измену или надоградњу	Нема
2	Услуге које омогућавају или подржавају пословно или лично присуство на електронској мрежи, као што су интернет сајтови или интернет странице	Нема
3	Услуге које рачунар аутоматски испоручује путем интернета или електронске мреже, као одговор на корисников посебан унос података	Нема
4	Пренос уз накнаду права на продају робе или услуга на интернет страници која делује као онлајн тржиште на којем потенцијални купци помоћу аутоматизованог поступка дају своје понуде и на којој су странке обавештене о продаји путем електронске поште која се аутоматски шаље са рачунара	Нема
5	Интернет пакети информацијских услуга, у којима телекомуникациона ставка представља помоћни и подређени део (тј. пакети који нуде више од самог приступа интернету и	Нема

[657] Вид.: P. Rendahl, 188.

[658] Вид.: Анекс II Директиве 2006/112/*EC.*

[659] Вид.: чл. 7, ст. 2 и Анекс I Имплементационе уредбе број 282/2011.

	који укључују друге елементе, као на пример садржајне странице којима је омогућен приступ вестима, извештајима о временској прогнози или туристичким информацијама; играма; смештај интернет страница; приступ онлајн расправама итд.)	
6	Испорука веб страница, веб хостинг, одржавање програма и опреме на даљину	а) хостинг веб сајтова и веб страница; б) аутоматизовано, мрежно и даљинско одржавање програма; в) администрација удаљених система; г) мрежно складиштење података при чему се одређени подаци чувају и преузимају електронским путем; д) онлајн испорука услуге простора за складиштење података на захтев.
7	Испорука софтвера и његова надоградња	а) приступ или преузимање софтвера, (укључујући програме за набавку/рачуноводство и антивирусне програме), плус њихово ажурирање; б) софтвер којим се онемогућује приказивање рекламних заставица, (енг. *banner*), такође познат под називом заустављач приказа рекламних заставица (енг. *banner blockers*); в) преузимање управљачких програма, као што су програми за повезивање рачунара с периферном рачунарском опремом (штампачи); г) аутоматизована мрежна инсталација филтера на интернет страницама; д) аутоматизована мрежна инсталација заштете за рачунар (енг. *firewalls*).
8	Испорука слика, текста и информација и стављање на располагање база података	а) приступ или пренос података ради промене тема радне површине (енг. *desktop themes*); б) приступ или пренос података фотографских или сликовних приказа или чувара монитора (енг. *screensavers*); в) дигитализовани садржај књига или других електронских публикација; г) претплата на онлајн новине и часописе; д) статистика блогова и интернет страница; ђ) онлајн вести, информације у вези са саобраћајне и временске прогнозе; е) онлајн подаци које софтвери аутоматски стварају на основу уноса података корисника, као што су правни и финансијски подаци (посебно подаци као нпр. континуирано ажурирани подаци о тржишту акција, у стварном времену); ж) обезбеђивање простора за оглашавање, укључујући рекламне заставице на интернет сајту/страни; з) коришћење претраживача и интернет директоријума.

9	Испорука музике, филмова и игара, укључујући игре на срећу и коцкање, као и политичке, културне, уметничке, спортске, научне и забавне емисије и догађаје	а) приступ или преузимање музике на рачунаре и мобилне телефоне; б) приступ или преузимање џинглова, одломака, мелодија звона или других звукова; в) приступ или преузимање филмова; г) приступ или преузимање игара на рачунаре и мобилне телефоне; д) приступ аутоматизованим онлајн играма које зависе од интернета, или другим сличним електронским мрежама, где су играчи географски удаљени један од другог.
10	Испорука услуга учења на даљину	а) аутоматизовано учење на даљину, које зависи од интернета или сличне електронске мреже и чија испорука захтева ограничено или уопште не захтева посредовање човека, укључујући виртуалне учионице, осим када се интернет или слична електронска мрежа користи као алат само за комуникацију између наставника и ученика; б) радне књиге које ученици попуњавају на интернету и за шта се оцењују аутоматски, без људске интервенције.

Извори: Анекс II Директиве 2006/112/*EC*, чл. 7, ст. 2 и Анекс I Имплементационе уредбе број 282/2011.

Преглед из горње табеле даје десет различитих врста услуга за које се сматра да су испоручене електронски и чија је заједничка карактеристика да се у великој мери обављају аутоматизовано и с минималним човековим учешћем, при чему у одсуству информационих технологија не би могле да буду испоручене. Додатно, напомињемо и да конкретан превод ових услуга на различите језике земаља чланица ЕУ обухвата донекле измењене појмове, што свакако није занемарљиво имајући у виду да Имплементациона уредба број 282/2011 има за циљ постизање униформне примене одређених одредби Директиве 2006/112/*EC*, посебно овако сложене области са не тако обимном судском праксом.[660]

Поред листе услуга за које се сматра да су испоручене електронски, Имплементационом уредбом број 282/2011 дефинише се и негативна листа, односно списак услуга за које се не може сматрати да су испоручене електронски. Преглед услуга које се не сматрају да су пружене електронски дајемо у доњој табели.

Табела 3: Листа услуга за које се у оквиру ЕУ сматра да нису пружене електронски

Редни број	**Опис услуге**
1	Услуге радијског и телевизијског емитовања
2	Телекомуникационе услуге
3	Роба чије се поручивање и обрада врше електронским путем
4	Компакт дискови као носачи записа, дискете и слични физички носачи записа
5	Штампани материјали као што су књиге, билтени, новине или часописи;
6	Компакт дискови и аудио касете
7	Видео касете и ДВД
8	Игре на компакт дисковима

[660] Вид.: P. Rendahl, 193.

9	Професионалне услуге, као на пример, адвокатске услуге или оне које пружају финансијски саветници, који саветују купце својих услуга путем електронске поште
10	Услуге подучавања у случају кад се садржај курса преноси путем интернета или електронске поште (посебно путем удаљене везе)
11	Услуге физичке поправке рачунарске опреме
12	Услуге чувања података без директног приступа интернету
13	Услуге оглашавања, посебно у новинама, на плакатима и на телевизији
14	Услуге телефонске помоћи за кориснике (енг. *helpdesk*)
15	Услуге подучавања које се односе искључиво на дописне курсеве, попут поштанских курсева
16	Услуге конвенционалних аукција ослоњене на директну људску интервенцију, без обзира на начин на који се дају понуде
17	Телефонске услуге са видео компонентом, иначе познате као услуге видео позива
18	Приступ интернету и вебу
19	Телефонске услуге пружене путем интернета

Извор: чл. 7, ст. 3 Имплементационе уредбе број 282/2011.

Као што из горње табеле можемо да видимо, за немали број услуга се сматра да нису испоручене електронски. Ставке од броја 3 до 8 представљају материјалну имовину, односно добра, и из тог разлога не испуњавају дефиницију електронски испоручених услуга. Услуге од броја 9 до 16 зависе највећим делом од људске интервенције те се из тог разлога не може сматрати да су испоручене електронски. Напослетку, услуге од броја 1 до 2, као и од 17 до 19 јесу, практично, телекомуникационе услуге и из тог разлога не могу да се квалификују као услуге испоручене електронским путем.

Директива 2006/112/*EC* садржи ПДВ правила, која у неким случајевима подлежу тумачењу држава чланица. Доношењем заједничких одредаба о имплементацији Директиве 2006/112/*EC* било је потребно да се обезбеди већа усклађеност ПДВ система с циљевима унутрашњег тржишта у случајевима појаве или могућности појаве, разилажења у примени која нису у складу с правилним функционисањем таквог унутрашњег тржишта. Наведене имплементационе мере су правно обавезујуће само од дана ступања на снагу Имплементационе уредбе број 282/2011, те не доводе у питање ваљаност законодавства и тумачење мера које су државе чланице претходно донеле. Циљ Имплементационе уредбе број 282/2011 јесте да гарантује јединствену примену тренутног ПДВ система утврђивањем правила о имплементацији Директиве 2006/112/*EC*, а посебно у вези са пореским обвезницима, испоруци робе и испоруци услуга, као и у вези са местом опорезивих трансакција. У складу с начелом пропорционалности, наведена уредба не прелази оно што је потребно за остваривање тог циља.[661]

Као илустрацију електронски испоручене услуге, наводимо случај *L. W. Geelen* који је разматран испред ЕСП. Наиме, обвезник ПДВ, регистрован у Холандији, испоручивао је и наплаћивао услуге које се састоје од нуђења интерактивних еротских сесија које се снимају уживо и емитују путем интернета. Током трајања тих сесија, модели који се снимају налазили су се на Филипинима и радили су за холандског ПДВ обвезника. Потоњи им је пружао опрему и софтвер потребан за емитовање наведених сесија путем интернета. За приступ овим сесијама клијенти холандског ПДВ обвезника морали су да отворе кориснички налог код једног од испоручилаца интернет услуга. Ти испоручиоци услуга клијентима су наплаћивали накнаду, док је део те накнаде плаћан организатору ових сесија. Наведене сесије биле су интерактивне, што значи да је сваки клијент могао да комуницира с моделима и да им даје упутства. Исту сесију уживо могло

[661] Вид.: Преамбула Имплементационе уредбе број 282/2011.

је пратити више клијената истовремено. Холандски ПДВ обвезник није подносио ПДВ пријаве за извршене испоруке ових услуга, те му је холандска пореска управа издала решење за плаћање ПДВ сматрајући да је место испоруке ових услуга Холандија и да због тога такве услуге подлежу плаћању ПДВ у Холандији.[662] ЕСП је, узимајући у обзир мишљење независног адвоката[663], закључио да само трансакције које захтевају минимално човеково учешће и које се не могу извршити без информационих технологија улазе у категорију електронски испоручених услуга. На основу наведеног закључено је да испорука услуга о којима је реч у главном поступку не представља електронски испоручену услугу, с обзиром на то да сесије, због њиховог емитовања уживо и интерактивности, „захтевају људску интервенцију и употребу интернета."[664]

Из случаја који смо управо навели можемо да закључимо да захтеви за минималном људском интервенцијом и употреба интернета као канала за испоруку услуга морају да буду кумулативно испуњени да би се услуга која се испоручује сматрала да је електронски испоручена. Уколико било који од наведена два услова није испуњен, испорука услуге се не може сматрати електронском. ЕСП, дакле, доследно примењује захтеве из Имплементационе уредбе број 282/2011, који морају да буду испуњени да би одређена услуга могла да се квалификује као електронски испоручена.

Интерпретирајући право ЕУ, ЕСП, као што смо видели, користи телеолошки приступ интерпретације, позивајући се на циљеве ЕУ и функционисања интерног тржишта. Без обзира на то што су судови замаља чланица ЕУ у обавези да обезбеде примену права ЕУ, не постоји гаранција да ће судови замаља чланица да користе перспективу интерног ЕУ тржишта приликом интерпретације ПДВ правила. Због тога, критеријуми за дефинисање дигиталне испоруке могу да се разликују на нивоу појединачне земље чланице из разлога што судови земаља чланица могу да користе различите интерпретативне методе, односно да конкретно питање посматрају из перспективе земље чланице, уместо из перспективе ЕУ. На основу преузетих обавеза[665], земље чланице ЕУ, ипак, у интерпретацији ЕУ правила као примарну перспективу треба да примене перспективу ЕУ и правила би требало да буду интерпретирана у сагласности са функционисањем интерног тржишта.[666]

4.3.3. Услуге радијског и телевизијског емитовања

Услуге радијског и телевизијског емитовања укључују услуге које се састоје од аудио садржаја и аудио-визуелног садржаја попут радијских или телевизијских програма које испоручиоци медијских услуга пружају широј јавности путем комуникацијских мрежа и у оквиру уредничких

[662] Вид.: ЕСП, случај *C-568/17L. W. Geelen,* пар. 11-12.

[663] Вид.: ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL SZPUNAR, у случају *C-568/17L. W. Geelen*, пар. 60.

[664] Вид.: ЕСП, случај *C-568/17L. W. Geelen,* пар. 18.

[665] Вид.: чл. 10, Treaty establishing the European Community (Nice consolidated version), *Official Journal C 325, 24/12/2002 P. 0033 – 0184; Official Journal C 340 , 10/11/1997 P. 0173* - Consolidated version.

[666] Вид.: P. Rendahl, 198.

одговорности, за симултано слушање или гледање, на основу програмског распореда.[667] Наведена дефиниција[668] посебно се односи на:

- радијске или телевизијске програме који се преносе или се поново преносе путем радијске или телевизијске мреже;
- радијске или телевизијске програме који се дистрибуирају путем интернета или сличних електронских мрежа (енг. *IP streaming*), ако се емитују симултано са својим преносом или репризом преноса путем радијске или телевизијске мреже.[669]

Негативна листа, односно услуге за које се посебно сматра да не спадају у услуге радијског и телевизијског емитовања, односи се на:

- телекомуникационе услуге;
- електронски испоручене услуге;
- пружање информација о посебним програмима на захтев;
- пренос права емитовања или преноса;
- лизинг техничке опреме или просторија за пријем програма;
- радијске или телевизијске програме дистрибуиране путем интернета или сличних електронских мрежа, *IP streaming*, осим ако се емитују симултано са својим преносом или репризом преноса путем радијске или телевизијске мреже.[670]

У пракси наведено значи да се емитер који, примера ради, емитује премијум спортске канале и има уредничку одговорност над њима, сматра испоручиоцем услуга емитовања. Такве услуге могу бити предмет ниже стопе у одређеним државама чланицама ЕУ. Међутим, ако право на приступ истим каналима пружа добављач који купује право приступа на велико, а затим прослеђује сигнале и нема уредничку одговорност за понуђени садржај, тада ће се сматрати да овај добављач пружа електронске услуге те би се, у том случају, применила стандардна стопа у држави чланици где је услуга испоручена.[671]

Дефиниција услуга радијског и телевизијког емитовања покрива дистрибуцију радио и телевизијских програма путем електронских мрежа попут интернета, али само ако се емитују ради *симултаног* слушања или гледања. Ако се аудио или аудио-визуелни садржај не испоручују на синхрони начин, односно истовремено, примаоцима, то јест широј јавности, такве испоруке не би спадале у услуге радијског и телевизијког емитовања већ би то пре спадало у дефиницију електронски испоручених услуга.

---

[667] Чл. 6б, ст. 1 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[668] Дефиниција услуга радијског и телевизијског емитовања је у великој мери изведена из Директиве о аудиовизуелним медијским услугама. Упор.: чл. 1, ст. 1, тч. е, DIRECTIVE 2010/13/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 10 March 2010 on the coordination of certain provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States concerning the provision of audiovisual media services (Audiovisual Media Services Directive), *OJ L 95.*

[669] Чл. 6б, ст. 2 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[670] Чл. 6б, ст. 3 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[671] What are TBE Services, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/what-are-tbe-services_en#tab-0-1*, 16. фебруар 2021.

Ради дефинисања емитовања, чини се исправним укључити у концепт симултаног слушања или гледања, слушање или гледање које је квазисимултано. Заправо, ове услуге су обично доступне купцу и без потребе за додатном накнадом за такву врсту услуге.[672]

Квазисимултано слушање или гледање обухвата:

- ситуације у којима долази до временског кашњења између преноса и пријема емисије из техничких разлога својствених процесору преноса као резултат везе;
- ситуације у којима је купац у могућности да снима емисију за касније слушање или гледање, да паузира, премотава уназад или премотава сигнал, односно програм;
- ситуације у којима купац може унапред да програмира снимање одређеног аудио или аудио-визуелног садржаја, у тренутку када се емитује за симултано слушање или гледање. Након тога, снимљени садржај купац може да преслуша или погледа.[673]

Један од услова који се налази у оквиру дефиниције услуга радијског и телевизијског програма јесте и да се услуте пружају *широј јавности*. Ако се не циља шира публика, пренос или поновно емитовање програма, не може се сматрати услугом емитовања. Овај услов, свакако, не значи да програме треба пружити свима. Пренос или поновни пренос могу бити ограничени на ширу јавност у једној земљи, или чак у одређеном региону те земље. У ситуацијама када је приступ програмима ограничен на купце који плаћају услуге, пренос или поновни пренос и даље се сматра пруженим широј јавности.[674]

У вези са услугама емитовања радијског и телевизијског програма поставља се питање да ли такозване аудио-визуелне медијске услуге на захтев (енг. *on-demand audiovisual media service*) спадају у ову врсту услуга. Појам аудио-визуелна медијска услуга на захтев означава аудио-визуелну медијску услугу коју пружа добављач медијске услуге за гледање програма *у тренутку који корисник одабере* и на *његов појединачни захтев* на основу каталога програма по избору добављача медијских услуга.[675] На основу овако дефинисане аудио-визуелне медијске услуге на захтев, можемо да закључимо да се најмање по два основа наведене услуге не могу сматрати услугама емитовања радијског и телевизијског програма. Најпре, ова врста услуге није доступна широј јавности, већ искључиво појединачном кориснику који је одабере. Додатно, услов да услуга буде пружена симултано, односно квазисимултано, такође није испуњен, јер управо сам корисник бира тренутак када ће да користи ову услугу. Имајући у виду све наведено, аудио-визуелне медијске услуге на захтев најпре би могле да се квалификују као електронски испоручене услуге.

---

[672] Вид.: Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015 (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013), *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf*, 16. фебруар 2021, 17.

[673] У сваком случају квазисимултано слушање или гледање треба да подразумева само ситуације у којима купац може утицати у одређеним границама када може да слуша или гледа програм, али без утицаја на сам пренос сигнала. Квазисимултано слушање или гледање не би требало да обухвата случајеве у којима купац може појединачно да захтева програм који жели да гледа са листе и да плаћа посебну накнаду за ову додатну услугу. *Ibid.,* 17.

[674] *Ibid*., 19.

[675] Чл. 1, ст. 1, тч. г, DIRECTIVE 2010/13/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 10 March 2010 on the coordination of certain provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States concerning the provision of audiovisual media services (Audiovisual Media Services Directive), *OJ L 95.*

У вези са услугама радијског и телевизијског емитовања, у току је пред ЕСП случај у којем је постављено питање може ли се пружање аудио-визуелних медијских услуга гледаоцима путем јавне телевизије сматрати услугом обављеном уз накнаду, ако јавну телевизију финансира држава у облику субвенција, при чему гледаоци не плаћају накнаду за емитовање. Како ЕСП још увек није донео одлуку у вези са овим случајем, навешћемо став који је у вези са овим питањем заузео Врховни управни суд Бугарске, према којем се, из околности да особа која је порески обвезник обавља делатност која се састоји у испуњавању задатака наметнутих јој и уређених законом, а која служи за постизање циља од јавног интереса, не треба закључити да се та делатност не сматра испоруком услуге. Правни однос између испоручиоца услуге и корисника услуге почива, према мишљењу овог суда, на одговарајућој обавези пружања услуга у јавном интересу која је законски делегирана одговарајућем испоручиоцу услуге.[676]

4.3.4. Услуге у вези са непокретном имовином

За потребе примене Директиве 2006/112/*EC*, под појмом „непокретна имовина“ подразумева се:

- било који одређени део земље, на њеној површини или испод ње, на којем се могу успоставити власништво и посед;
- било која зграда или грађевина причвршћена за тло изнад или испод нивоа мора која се не може лако раставити на делове или померати;
- било који предмет који је уграђен и саставни је део зграде или грађевине без којег су зграда или грађевина непотпуни, попут врата, прозора, кровова, степеница и лифтова;
- било који предмет, опрема или уређај трајно уграђен у зграду или грађевину који се не може уклонити без уништења или измене зграде или грађевине.[677]

Дефиниција услуга у вези са непокретном имовином налази се у оквиру ПДВ правила којима се одређује место испоруке ових услуга. Наведено правило гласи: „Место испоруке услуга у вези са непокретном имовином, укључујући услуге стручњака и посредника за некретнине, осигурање смештаја у хотелском сектору или у секторима сличне функције као што су кампови за летовање или одредишта развијена за намену камп одмаралишта, додела права за употребу непокретне имовине и услуга за припрему и координацију грађевинских радова као што су услуге архитеката и компанија које нуде теренски надзор, је место где је смештена непокретна имовина.“[678] Услуге повезане с непокретном имовином које смо управо навели укључују само оне услуге које имају довољно директне везе с том имовином. За услуге се сматра да имају довољно директне везе с непокретном имовином у следећим случајевима:

- ако произлазе из непокретне имовине, а та је имовина саставни део услуге те је кључна и нужна за испоручене услуге;
- ако се пружају непокретној имовини или су према њој усмерене, а за циљ имају правну или физичку измену те имовине.[679]

---

[676] Вид.: ЕСП, Захтев за претходну одлуку у случају *C-21/20 Balgarska natsionalna televizia*, пар. 20 – 21.

[677] Вид.: чл. 13б Имплементационе уредбе број 282/2011.

[678] Вид.: Чл. 47 Директиве 2006/112/*EC.*

[679] Чл. 31а, ст. 1, Имплементационе уредбе број 282/2011.

Као и у случају телекомуникационих, електронски успоручених и услуга радијског и телевизијског емитовања, Имплементационом уредбом број 282/2011 дефинише се листа услуга које се посебно сматрају услугама у вези са непокретном имовином[680], односно листа услуга које се посебно не сматрају услугама у вези са непокретном имовином[681].

Услуге повезане са непокретном имовином могу се, у неким случајевима, пружати даљински, односно са удаљеног места. Начин на који се услуга пружа, имајући у виду начело неутралности, не би требало да утиче на њен ПДВ третман, под условом да се њена природа не мења. Заиста се не може искључити да се, на пример, захваљујући модерним технологијама, неке услуге повезане са непокретном имовином могу пружити не само на лицу места већ и са удаљеног места. Када се на услугу која се пружа са удаљеног места може применити више правила која регулишу место пружања услуга (на пример правилом о услугама повезаним са непокретном имовином и оним о електронски испорученим услугама), неопходно је да се процене последице примене сваког правила с циљем утврђивања које би донело најзадовољавајући исход са становишта осигурања опорезивања на претпостављеном месту коришћења услуге.[682]

Имајући у виду све наведено, поставља се питање могу ли се услуге у вези са непокретном имовином испоручити на начин да се сматрају електронски испорученим услугама? Одговор на ово питање можемо потражити у пресеку листе услуга за које се посебно сматра да се ради о услугама у вези са непокретном имовином и захтева који морају да буду испуњени да би се услуга која се испоручује сматрала електронски испорученом.[683] Узмимо, примера ради, архитекте који користе различите рачунарске програме у свом раду како би сачинили планове за различите зграде или делове зграда. Ови планови веома лако могу да буду испоручени корисницима услуга путем интернета, преко сајтова који се баве дистрибуцијом ове врсте услуга. На овакав начин испоручени планови још увек се сматрају услугом у вези са непокретностима. Кључни детаљ који би ове услуге квалификовао као електронски испоручене услуге јесте степен човековог учешћа у њиховим испорукама. Уколико се једном постављени планови на интернет страници испоручују даље без било каквог учешћа човека, односно не врши се њихово посебно прилагођавање од стране самих архитеката за потребе конкретног наручиоца на овакав начин испоручене услуге могу се сматрати електронски испорученим. Додатно, чак и под претпоставком да се иницијално постављени планови коригују за потребе појединачних корисника, али се, притом, за потребе вршења корекција захтеваних од стране корисника употребљава апликација, уместо да сам архитекта врши измене, у том случају се такође може сматрати да се ради о електронски испорученој услузи имајући у виду да је услуга испоручена преко интернета и да су захтеване корекције извршене уз помоћ апликације, а не човека. На основу наведеног примера можемо да закључимо да пресек листе услуга, за које се посебно сматра да се ради о услугама у вези са непокретном имовином и захтева који морају да

---

[680] Вид.: чл. 31а, ст. 2 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[681] Вид.: чл. 31а, ст. 3 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[682] Вид.: Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017 (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013), *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_en.pdf*, 16. фебруар 2021, 11.

[683] Подсећања ради, потребно је да електронске услуге буду испоручене путем интернета или путем електронске мреже, а чија природа омогућава да се у великој мери обављају аутоматизовано и с минималним човековим учешћем, при чему у одсуству информационих технологија не би могле да буду испоручене.

буду испуњени да би се услуга која се испоручује сматрала електронски испорученом, није празан скуп. Сходно томе и одговор на постављено питање може да гласи да се поједине услуге у вези са непокретностима, у посебним ситуацијама, могу квалификовати као електронски испоручене услуге. Суштина различите квалификације врсте услуга јесте у одређивању места испоруке конкретне услуге, што посебно долази до изражаја приликом испорука прекограничних услуга.[684]

Местом испоруке услуге одређује се и која ће конкретна пореска јурисдикција имати право да наметне обавезу обрачуна ПДВ.[685]

4.3.5. Културне, образовне, спортске и сличне активности

Дефиниција културних, образовних, спортских и сличних активности дата је у оквиру правила којима се регулише место испоруке ових услуга. С тим у вези је правило да је место испоруке услуга у вези с приступом културним, уметничким, спортским, научним, образовним, забавним или сличним догађајима, као што су сајмови и изложбе и споредне услуге повезане с тим приступом, које су пружене пореском обвезнику, место где се та догађања заиста одржавају.[686] Услуге у вези са приступом догађајима из области културе, уметности, спорта, науке, образовања, забаве и сличних услуга, како је наведено у чл. 53 Директиве 2006/112/ *EC*, обухватају испоруке услуга чије су кључне карактеристике додела права приступа догађају у замену за улазницу или новчану накнаду, укључујући плаћање у облику претплате, годишњих карата или периодичне накнаде, што се посебно примењује на:

- право приступа приредбама, позоришним представама, циркуским перформансима, сајмовима, забавним парковима, концертима, изложбама и другим сличним културним догађајима;
- право приступа спортским догађајима, као што су утакмице или такмичења;
- право приступа образовним и научним догађајима, као што су конференције и семинари.[687]

Споредне услуге наведене у чл. 53 Директиве 2006/112/*EC* укључују услуге које су директно повезане с приступом догађајима у подручју културе, уметности, спорта, науке, образовања, забаве или сличним догађајима те које су, уз накнаду, посебно испоручене особи која је присуствовала догађају. Такве помоћне услуге посебно укључују употребу гардеробе или санитарних просторија, али не укључују саме посредничке услуге у вези с продајом улазница.[688]

---

[684] Уколико се услуга испоручује у оквиру једне пореске јурисдикције, различита квалификација услуга са аспекта места испоруке за фискус није од пресудног значаја јер ће свакако место испоруке да буде у оквиру исте пореске јурисдикције.

[685] За више детаља о месту испоруке вид.: 6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука.

[686] Вид.: чл. 53 Директиве 2006/112/*EC*. Наведено правило односи се на одређивање места испоруке за *B2B* трансакције. Исто правило важи и за одређивање места испоруке за *B2C* трансакције. Упор.: чл. 54 Директиве 2006/112/*EC*.

[687] Наведена спецификација не обухвата употребу просторија, као што су гимнастичке дворане и слично, у замену за новчану накнаду. Вид.: чл. 32 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[688] Вид.: чл. 33 Имплементационе уредбе број 282/2011.

Појмови од значаја за дефиницију ових врста услуга су „приступ“ и „догађај“. Ближе одређивање ова два појма није дато ни у оквиру Директиве 2006/112/*EC*, ни у оквиру Имплементационе уредбе број 282/2011. Међутим, ближе одређење оба наведена појма можемо да пронађемо у оквиру праксе ЕСП. Наиме, независни адвокат у свом мишљењу, у дефинисању оба појма, пошао је од дефиниције која се може пронаћи у речнику доступном на интернету.[689]

Тако се појам „догађај“ дефинише као „посебно важна ствар која се догађа или одвија” и конкретније, као „планирана јавна или друштвена прилика.”[690] Даље се наводи да догађање у смислу чл. 53 мора бити унапред испланирано. Концептуално би „догађај“ требало да буде схваћен као недељива целина у смислу садржаја, места и времена. Додатно, догађање треба тумачити као окупљање особа које током одређеног раздобља желе посматрати активност или у њој суделовати.[691]

Појам „приступ“ се, такође, коришћењем истог речника, најпре семантички дефинише као поступак или чињеница уласка или омогућавања уласка у место или организацију. Додатно, указује се и на језичку разлику у вези са коришћењем овог појма у оквиру чл. 53 и 54. Наиме, док се чл. 53 односи на услуге *у вези с приступом* (енг. *in respect of admission to*) *догађањима*, чл. 54 примењује се на *услуге које се односе на* (енг. *relating to*) *активности*. Подручје примене потоње одредбе шире је јер, између осталог, није ограничено на услуге у вези с „приступом”.[692] Чињеница да законодавац Уније у суседним одредбама употребљава другачије појмове, упућује на то да је имао намеру да направи разлику између три различите категорије услуга. Само неке активности (прва и најшира категорија услуга) чине догађања (друга, средње широка категорија), а само се за неке услуге повезане с таквим догађањима може сматрати да су у суштини „у вези с приступом” (трећа и најужа категорија).[693]

Део наведених услуга може се испоручити на начин за који може да се сматра да се ради о електронски испорученим услугама. Тако, примера ради, услуге које се пружају путем машина за играње игара на срећу[694] могу алтернативно да се испоруче и путем интернета. Разлика у испорученој услузи односи се на чињеницу да корисник ових услуга у једном случају може бити физички испред саме машине, односно алтернативно, иста услуга може бити испоручена и на уређају који поседује корисник, без обзира на којој локацији се он налази све док има приступ интернету. Кључни фактори приликом квалификовања ове врсте испоручених услуга односиће се на чињеницу у којем степену је испорука ових услуга условљена људском интервенцијом и да ли се интернет, односно друга електронска мрежа, користи као канал за испоруку. Уколико је услуга испоручена уз минималну људску интервенцију и путем интернета, услуга ће бити квалификована као електронски испоручена[695] и биће примењена ПДВ правила која се односе на

---

[689] Вид.: *https://en.oxforddictionaries.com/*, 27. фебруар 2021.

[690] Вид.: ЕСП, Opinion of advocate general Sharpston*,* у случају *C-647/17 Skatteverket,* пар. 38.

[691] Вид.: *Ibid.,* пар. 39-40.

[692] Подсећања ради, чл. 53 Директиве 2006/112/*EC* односи се на *B2B* трансакције, док се чл. 54 односи на *B2C* трансакције. Вид.: *Ibid.,* пар. 39-40.

[693] Вид.: *Ibid.,* пар. 50-51.

[694] Услуге испоручене путем машина за играње игара на срећу могу да се сматрају забавним активностима, односно потпадају под чл. 53. Директиве 2006/112/*EC.* Вид.: ЕСП, случај *C-452/03 RAL*, пар. 31.

[695] Упор.: редни број 9 у Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга.

ову врсту услуга. У супротном, сматраће се да се ради о испорученим услугама забаве, те ће бити примењена ПДВ правила која се односе на ову врсту услуга.

Део образовних услуга може, такође, да буде испоручен преко интернета, односно путем друге електронске мреже. Попут квалификације игара на срећу, квалификација образовних услуга ће зависити од степена људске интервенције приликом испоруке ове врсте услуга и чињенице да ли се испорука услуга врши путем интернета, односно путем електронске мреже. Тако, уколико се ради о аутоматизованом систему за учење на даљину, који захтева минималну људску интервенцију или је уопште не захтева, и који користи интернет, односно другу електронску мрежу као канал за испоруку, таква врста услуге биће квалификована као електронски испоручена.[696] Додатно, уколико се испоручена услуга односи на попуњавање радних листова који се аутоматски прегледају и оцењују, радиће се, такође, о електронски испорученим услугама.

Образовне услуге које не испуњавају критеријум минималне људске интервенције и које се не испоручују коришћењем интернета, односно друге електронске мреже, не могу се квалификовати као електронски испоручене услуге, већ као услуге везане за образовне активности. Иако испорука дела ових услуга може да садржи елементе дигиталних садржаја, ова чињеница, међутим, не може да утиче на квалификацију ових услуга на начин да се оне квалификују као електронски испоручене. И даље се ради, дакле, о испоруци услуга везаних за образовне активности. Такође, услуге подучавања на даљину као што су, примера ради, кореспондентни курсеви, спадају у услуге везане за образовне активности, осим уколико се ове услуге не испоручују уз минималну људску интервенцију и путем интернета, односно друге електронске мреже.[697]

Напомињемо да може доћи до тржишних дисторзија између различитих врста образовних услуга уколико се ове услуге, које су међусобно заменљиве, различито третирају, при чему се неке могу третирати као електронски испоручене услуге, а неке као традиционалне образовне услуге. Да ли ће доћи до тржишних дисторзија зависиће, пре свега, од тога да ли су ове испоруке заменљиве или не. Уколико се једна испорука може заменити другом, постојаће ризик од наведених дисторзија. Тренутно расположива технологија свакако омогућава ово, тако да се може очекивати да ће, даљим развојем дигиталних технологија, тржишне дисторзије све више долазити до изражаја.[698] Инсистирањем на принципу неутралности приликом дефинисања ПДВ правила која се односе на ову врсту услуга свакако се могу елиминисати, односно умањити уочени ризици. Подсећања ради, један од захтева принципа неутралности јесте да порески обвезници у сличним ситуацијама и који врше сличне трансакције подлежу сличним нивоима опорезивања.

[696] Упор.: редни број 10 у Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга.

[697] Упор.: редни број 10 у Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга.

[698] Упор.: P. Rendahl, 209.

4.3.6. Пренос и уступање ауторских права, патената, лиценци, жигова и сличних права

Пренос и уступање ауторских права, патената, лиценци, жигова и сличних права,[699] имајући у виду тренутни ниво технолошког развоја, свакако веома лако може да се изврши дигитално, односно на начин испоруке који се може сматрати електронским. На основу текстуалне интерпретације, ово обухвата пренос и уступање, укључујући права према трећим лицима, или право на даље преношење тих права, односно њихово уступање другима. Испоруке које се односе на преносе и уступање права треба упоредити са правом које следи из уговора о лиценци потписаног приликом куповине софтвера. Потоњи даје право на инсталирање и употребу софтвера и посебно је ограничен да не укључује права на копирање софтвера или његово додељивање другима, док прва врста испоруке има шири опсег. Ако су лиценце за софтвер ограничене, лакше је успоставити јасну разлику између услуга обухваћених чл. 59а и електронски испоручених услуга.[700]

Када потрошач електронски купује софтвер, он прихвата, по правилу, услове из уговора о лиценци. Ово се третира као електронски испоручена услуга на основу Имплементационе уредбе број 282/2011, као што је већ горе речено. Међутим, опсег врста софтвера обухваћених електронски испорученим услугама је донекле неизвестан. Имплементациона уредба број 282/2011 је директно примењива и у њој се наводи да се преузимање софтвера третира као електронски испоручена услуга. Анекс I Имплементационе уредбе број 282/2011, међутим, наводи одређене врсте софтвера који спадају у категорију електронски испоручених услуга[701], попут софтвера за блокирање банера. Узимајући, ипак, у обзир ширу дефиницију услуга које се пружају електронским путем, критеријум минималне људске интервенције могао би бити пресудан за одређивање врсте испоручене услуге. Степен људске интервенције за испоруку софтвера такође треба да буде повезан са циљем куповине из перспективе потрошача.[702]

Уколико се, дакле, примера ради, испоручује софтвер који је претходно већ израђен, који не захтева било какво специфично прилагођавање од стране потрошача и који се испоручује преко интернета или друге електронске мреже, у питању је електронски испоручена услуга. Међутим, уколико се исти софтвер, такође испоручен преко интернета или друге електронске мреже, захтева претходно прилагођавање, што за последицу има ангажовање програмера, оваква испорука не би могла да се подведе под дефиницију електронски испоручених услуга, већ би у питању било испорука лиценце за коришћење софтвера.

На основу свега можемо генерално да закључимо да ће се, и у случају преноса и уступања ауторских права, патената, лиценци, жигова и сличних права, уколико се испорука врши уз минималну људску интервенцију и путем интернета, односно друге електронске мреже, конкретна испорука сматрати електронски испорученом услугом, те ће бити примењена ПДВ правила којима се регулише испорука електронски испоручених услуга.

---

[699] Наведена права припадају домену права интелектуалне својине (енг. *intellectual property*). Вид.: R. Dreyfuss, J. Pila, "Intellectual Property Law: An Anatomical Overview", *The Oxford Handbook of Intellectual Property Law* (eds. R. Dreyfuss, J. Pila), Oxford University Press, Oxford 2018, 3-24.

[700] Вид.: P. Rendahl, 210.

[701] Вид.: Детаљна спецификација редног броја 7 у Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга.

[702] Вид.: P. Rendahl, 210.

4.3.7. Услуге оглашавања

Појам „оглашавање“ означава представљање у било којем облику у вези са трговином, предузећем, занатом или професијом, ради промоције испоруке добара или услуга, укључујући непокретну имовину, права и обавезе.[703] Имајући у виду наведену дефиницију, као и Имплементациону уредбу број 282/2011, можемо закључити да се услуге оглашавања не сматрају електронски испорученим услугама.

На овоме месту ваљало би направити терминолошку разлику између „услуга оглашавања“ и „простора за оглашавање“. Наиме, као што смо напоменули, услуге оглашавања се не сматрају електронски испорученим услугама. Међутим, наведено не важи и за простор за оглашавање. Обезбеђивање простора за оглашавање, укључујући рекламне заставице на интернет сајту, односно страни, сматра се електронски испорученим услугама.[704] Питање које се на овом месту поставља, а имајући у виду да се, у немалом броју случајева, приликом испорука простора за оглашавање на интернету врши уједно и испорука услуга оглашавања[705], јесте како квалификовати овакву врсту комбинованих испорука. Да ли је у оваквим случајевима потребно да се услуга раздвоји на део који се односи на испоруку услуга оглашавања и на део који се односи на електронски испоручену услугу? Одговор на ова питања зависиће, свакако, од случаја до случаја, при чему се морају узети у разматрање све околности. Уколико је једна од ових услуга споредна у односу на другу, биће примењена правила која се односе на главну и споредну услугу. Супротно томе, уколико то није случај, обе услуге посматраће се, односно биће опорезоване, као две независне испоруке.[706]

Погледајамо сада на који начин ЕСП прави разлику између електронски испоручених услуга и услуга оглашавања. Наиме, како би своју интернет страну, преко које продаје одређене врсте производа, што боље позиционирао на интернет претраживачу и појачао њену видљивост и поред интернет страна конкурената, произвођач тих производа је у програмском коду (који користи његова интернет страна) користио кључне речи и појмове (тзв. метаознаке и метаподатке) идентичне које користи и конкурентски произвођач. Одлучујући у овом случају, ЕСП је заузео став да појам „оглашавање“ обухвата, у ситуацијама попут ове, између осталог, и употребу метаознака и метаподатака.[707] Имајући у виду наведени став ЕСП, чињеницу да услуга испоруке резултата интернет претраге испуњава све услове за квалификацију као електронски испоручена услуга[708], испорука овакве врсте услуга биће ипак квалификована као испорука услуга оглашавања.

Полазећи од свега изнетог у вези са услугама оглашавања, доносимо генерални закључак да ће, уколико садржај испоручене услуге испуњава захтеве из дефиниције „оглашавање“, без обзира на чињеницу ко је, на који начин и којим каналом испоручио ту врсту услуге, она, по правилу,

---

[703] Вид.: чл. 2, ст. 1, тч. а, DIRECTIVE 2006/114/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 12 December 2006 concerning misleading and comparative advertising, *Official Journal of the European Union L 376/21*.

[704] Вид.: Детаљна спецификација редног броја 8, тч. ж, у Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга.

[705] Велики број апликација које се користе на различитим уређајима служе за истовремену испоруку простора за оглашавање и испоруку услуга оглашавања.

[706] Вид.: део 4.2. Комбиноване испоруке.

[707] Вид.: ЕСП, случај *C-657/11 – Belgian Electronic Sorting Technology*, пар 61.

[708] Програмски код извршава се практично без било какве људске интервенције, а подразумевани канал испоруке извршеног програмског кода јесте, свакако, интернет.

бити квалификована као услуга оглашавања. У случају испорука услуга оглашавања видимо, дакле, одступање од начина квалификације традиционалних услуга. Наиме, видели смо да ће и традиционалне услуге, уколико се испоруче на начин на који се испоручују електронске услуге, бити квалификоване као електронски испоручене услуге. Са друге стране, уколико се садржај електронски испоручене услуге може означити као оглашавање[709], иако је у питању електронски испоручена услуга, она ће ипак бити квалификована као услуга оглашавања. Другим речима, услуге чији је циљ представљање у било којем облику у вези са трговином, предузећем, занатом или професијом у циљу промоције испоруке добара или услуга, без обзира на чињеницу на који начин и/или канал се те услуге испоручују, квалификују се као услуге оглашавања.

4.3.8. Консултантске и сличне услуге

Домен услуга које су по својој природи информативног карактера обухвата услуге консултаната, инжењера, консултантских компанија, адвоката, рачуновођа и других сличних услуга, као и обраде података и набавке информација.[710]

Као што из горње спецификације можемо да уочимо, ова група услуга обухвата различите типове испорука. Најпре можемо да уочимо услуге које су у основи засноване на специфичним знањима, односно услуге одређених професија, а затим и услуге обраде података и набавке информација, за које се чини да су шири појам. Имајући у виду одредбу Имплементационе уредбе број 282/2011, којом је прописано да електронски испоручене услуге не обухватају услуге професионалаца, као што су адвокати и финансијски саветници, који своје услуге испоручују путем електронске поште, чињеницу да је за испоруку ових врста услуга људски фактор од суштинске важности, можемо рећи да се консултантске и сличне услуге не могу сврстати у електронски испоручене услуге.[711] Додатно и опште говорећи, односно не ограничавајући се искључиво на наведене услуге, важи и правило да, ако добављач услуге и купац комуницирају путем електронске поште, то не значи да је испоручена услуга електронски испоручена услуга.[712]

У вези са питањем шта се сматра консултантским услугама, пред ЕСП је разматран случај који се односи на професора са једног од универзитета у Немачкој, који је био ангажован као арбитар при Међународној привредној комори у Паризу. Питање које се поставило у овом случају односило се на квалификацију прихода који су били остварени по основу овакве врсте

---

[709] Пример за ово јесте свакако оглашавање на друштвеним мрежама. Алгоритми који селектују врсту садржаја који ће бити оглашен кориснику као појединцу користе велики број података које корисник о себи остави претражујући интернет. На тај начин се сваком појединачном кориснику приказује циљано припремљен садржај који највише одговара његовим преференцијама. Овакав начин прикупљања и обраде података о појединачном кориснику предмет је посебне регулативе у вези са заштитом података о личности, коју овом приликом нећемо посебно анализирати.

[710] Вид.: чл. 59, ст. 1, тч. ц, Директиве 112/2006/*ЕС*.

[711] Вид.: чл. 7, ст. 3, тч. и, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[712] Вид.: чл. 58, ст. 1, Директиве 112/2006/*ЕС*. Наведено правило у потпуности је у сагласности са захтевом за минималном људском интервенцијом из Имплементационе уредбе број 282/2011 која је потребна да би се испоручена услуга квалификовала као електронски испоручена услуга. Кореспонденција која се обавља између људи свакако захтева њихово ангажовање, те се стога и не може сматрати да, иако се неке од услуга могу испоручити путем електронске поште, односно путем интернета, оне могу квалификовати као електронски испоручене.

ангажовања, односно, да ли се за овакву врсту прихода може сматрати да потиче од испоручених консултантских услуга. Одлучујући у овом случају, ЕСП заузео је став да се чл. 59, ст. 1, тч. ц, Директиве 112/2006/*EC* не односи на професије, попут адвоката, консултаната, рачуновођа или инжењера, већ на услуге. Даље се истиче да је законодавац користио професије поменуте у тој одредби као средство за дефинисање категорија услуга на које се односи.[713] Дефиниција адвоката у ЕУ, с обзиром на опсег услуга које се углавном и уобичајено пружају у државама чланицама као део те професије, не обухвата услуге арбитра. Иако се арбитри често бирају међу адвокатима због познавања права, услуге које пружа адвокат углавном и уобичајено се односе на заступање и одбрану интереса неке особе, док се услуге арбитра углавном и уобичајено односе на решавање спора између две или више страна.[714]

Оваква аргументација заснива се на случају претходно разматраном испред ЕСП, у којем се расправљало о томе да ли се ветеринарске услуге могу сматрати консултантским услугама. Позивајући се на мишљење независног адвоката,[715] ЕСП у својој аргуметацији истиче да, уколико је законодавац намеравао да та одредба генерално покрива медицинску професију, као активност која се обично обавља на независан начин, уврстио би је на списак. На основу свега изнетог, ЕСП у овом случају закључује да, иако дужности ветеринарских хирурга понекад укључују саветодавне или консултантске аспекте, та чињеница није довољна да се главне и уобичајене активности професије ветеринарског хирурга ставе у концепте „консултаната“ или „консултантских компанија“ или да се на њих гледа као на „сличне“.[716]

Иако, дакле, у неким случајевима није лако установити да ли се одређена услуга може квалификовати у смислу чл. 59, ст. 1, тч. ц, Директиве 112/2006/*EC*, критеријум за разликовање ових врста услуга од електронски испоручених услуга јесте степен људске интервенције, као и чињеница да ли се испорука услуга врши путем интернета односно друге електронске мреже.

Преостаје нам још да напоменемо да група услуга која се односи на обраду података и набавку информација у оквиру домена услуга обухваћених чл. 59, ст. 1, тч. ц, Директиве 112/2006/*EC,* такође подразумева суштинско људско ангажовање, те се из тог разлога не могу квалификовати као електронски испоручене.[717] Међутим, уколико се испорука услуга у вези са обрадом података и набавком информација врши уз минималну људску интервенцију и путем интернета, односно друге електронске мреже, тада се испоручена услуга квалификује као електронски испоручена.[718] И у овом случају важе, дакле, критеријуми из Имплементационе уредбе број 282/2011 који морају да буду испуњени да би се услуга квалификовала као електронски испоручена.

---

[713] Вид.: ЕСП, случај *C-145/96 Berndvon Hoffmann*, пар. 15.

[714] *Ibid.*, пар. 17.

[715] Вид.: ЕСП, Opinion of advocate general Fennelly*,* у случају *C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres*, пар. 22.

[716] Вид.: ЕСП, случај *C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres*, пар. 22.

[717] Вид.: P. Rendahl, 216.

[718] Вид.: Детаљна спецификација редног броја 7, тч. а, у Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга.

4.3.9. Део финансијских услуга

Банковне, финансијске и трансакције осигурања, укључујући обнову осигурања,[719] представљају услуге које су у највећој мери ослобођене од опорезивања[720] порезом на додату вредност.[721] Пођемо ли од ове чињенице, могло би се, *prima facie*, рећи да ове услуге не би требало да буду у оквиру теме којом овог рада. Међутим, скренућемо, ипак, пажњу на одређене детаље који, под одређеним околностима, могу допринети да се ове услуге алтернативно квалификују.

Навешћемо најпре случај који је разматран испред ЕСП и који се односи на разликовање ових врста услуга од других, као што су консултантске услуге. У питању је случај који се односи на услуге испоручене на основу уговора о пружању консултантских услуга, закљученог између банке као испоручиоца и инвестиционих компанија као наручилаца уговорених услуга. Предмет закљученог уговора, између осталог, био је и помоћ у управљању активама инвестиционих компанија, као и у стицању, упису, преносу и продаји акција, обвезница и свих осталих преносивих хартија од вредности, а у вези са девизним или пословима управљања средствима.[722] ЕСП је, разматрајући врсту испоручене услуге, изнео аргументацију на основу које је тешко разграничити ове две врсте услуга. Наиме, ЕСП је, полазећи од става да уговорене услуге које се испоручују, а које се могу окарактерисати чињеницом да оне садрже, *de iure* или *de facto*, моћ доношења одлука, заузео став да, уколико се не ради о консултантским услугама, онда су у питању финансијске услуге. На основу наведене аргументације, може се рећи да ЕСП сматра да је непотребно правити разлику између ове две врсте услуга.

Као што смо навели, највећи део финансијских услуга је ослобођен од опорезивања ПДВ. Међутим, део ових услуга је ипак опорезив ПДВ. Уколико се део финансијских услуга које су опорезиве ПДВ испоручује на начин којим су испуњени услови из Имплементационе уредбе број 282/2011, неопходни да би се услуга квалификовала као електронски испоручена, у том случају ће се испоручена финансијска услуга квалификовати као електронски испоручена.

Преостаје још да се одговори на питање да ли дигитализација све већег броја услуга финансијског сектора[723], укључујући ту и услуге које су ослобођене од опорезивања ПДВ[724],

---

[719] У питању су услуге из чл. 59, ст. 1, тч. е, Директиве 112/2006/*EC.*

[720] Према ЕСП, сврха ослобођења за финансијске трансакције је ублажавање потешкоћа повезаних са утврђивањем пореске основице и износа претходног ПДВ са правом на одбитак, као и избегавање увећања трошкова финансијских трансакција. Вид.: ЕСП, случај*C-455/05, Velvet & Steel Immobilien*, пар. 24.

[721] Услуге које су изузете од опорезивања порезом на додату вредност, а у вези су са наведеним услугама, наведене су у чл. 135, ст. 1, тч. а-г, Директиве 112/2006/*EC*.

[722] Вид.: ЕСП, случај *C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) v Belgian State*, пар. 12.

[723] Због брзог технолошког напретка, финансијске услуге у целини, а посебно банкарска индустрија, све више се крећу ка стварању вредности путем интернета и дигитализацијом постојећих услуга. Вид.: T. Niemand *et al.*, "Digitalization in the financial industry: A contingency approach of entrepreneurial orientation and strategic vision on digitalization", *European Management Journal*, article in press.

[724] Како дигитализација напредује, димензије дигиталних амбиција банака варирају међу сегментима и производима. Дигитализација постаје стандард у оквиру кредитних процеса за становништво. Захтеви за кредит сада се могу поднети уз неколико потеза на мобилном телефону, а време потребно за реализацију самог кредита може бити свега неколико минута. У наведеном примеру, човек је, практично, у потпуности искључен из целокупног кредитног процеса, а сама испорука врши се у потпуности преко интернета. Вид.: G. Chappell *et al.*, The lending revolution: How digital credit is changing banks from the inside, *https://www.mckinsey.com/business-functions/risk/our-insights/the-lending-revolution-how-digital-credit-is-changing-banks-from-the-inside*#, 7. март 2020.

утиче на порески третман. Другим речима, да ли начин и канал којим се испоручују финансијске услуге утиче на ПДВ третман испоручених услуга? Уколико пођемо од захтева које поставља начело неутралности, одговор би морао бити свакако да, без обзира на који начин и којим каналом се услуге испоручују, то не би требало да има утицаја на ПДВ третман. Међутим, уколико пођемо од дефиниције електронски испоручених услуга из Имплементационе уредбе број 282/2011[725] и уколико финансијске услуге које испуњавају ове захтеве преквалификујемо у електронски испоручене услуге, што и јесте био случај код свих традиционалних услуга осим код услуга оглашавања, онда бисмо морали финансијске услуге да преквалификујемо у електронски испоручене. У овом случају, такође би се могло рећи да не би био нарушен принцип неутралности јер се ради о испоруци услуга сличних, односно идентичних електронски испорученим услугама. Третирање дела финансијских услуга које су ослобођене од опорезивања ПДВ као електронски испоручених услуга, свакако би утицало на њихов ПДВ третман, имајући у виду да електронски испоручене услуге нису ослобођене од опорезивања ПДВ.[726]

4.4. Дигиталне испоруке у Србији

Као дигиталне, у Србији се могу испоручити следеће врсте услуга:

- телекомуникација;
- радијског и телевизијског емитовања;
- пружене електронским путем.[727]

Додатно, полазећи од тренутног нивоа технолошког развоја, видећемо и да се део традиционалних услуга такође може испоручити на начин да сама испорука буде квалификована као електронски испоручена услуга.

Ближе дефиниције специфичних услуга (осим услуга радијског и телевизијског емитовања) одређене су Правилником о ПДВ.

4.4.1. Телекомуникационе услуге

Услугама телекомуникација сматрају се услуге које се односе на пренос, емитовање или пријем сигнала, речи, слика и звукова или информација било које врсте путем жице, радија, оптичких или других електромагнетних система, укључујући и с тим повезан пренос или уступање права коришћења капацитета за такав пренос, емитовање или пријем, као и услуге омогућавања приступа глобалним информационим мрежама.[728]

Поред управо наведене опште дефиниције услуга телекомуникација, у оквиру пореског права Србије, за разлику од начина на који се то чини у оквиру Имплементационе уредбе број

---

[725] У оквиру Имплементационе уредбе број 282/2011 финансијске услуге се нити убрајају нити се изузимају из електронски испоручених услуга.

[726] Упор.: P. Rendahl, 217.

[727] Вид.: чл. 12, ст. 6, тч. 7, подтч. 10-12, ЗПДВ.

[728] Вид.: чл. 36 Правилника о ПДВ. Као што смо већ и напоменули овако формулисана дефиниција услуга телекомуникација у великој мери се подудара са дефиницијом из Директиве 112/2006/*EC*. Упор.: чл. 24, ст. 2 Директиве 2006/112/*EC*.

282/2011, детаљно се не спецификују конкретне услуге које се посебно сматрају, односно не сматрају телекомуникационим услугама. Међутим, опис услуга које се могу сматрати телекомуникационим услугама, можемо, ипак, да дефинишемо на индиректан начин. Наиме, делатност телекомуникација обухвата следеће шифре делатности:

- 61.10 Кабловске телекомуникације;
- 61.20 Бежичне телекомуникације;
- 61.30 Сателитске телекомуникације;
- 61.90 Остале телекомуникационе делатности.[729]

Иако овакав приступ можемо пронаћи и у пракси Управног суда,[730] на овом месту ваљало би истаћи одређене недостатке таквог начина одређивања врсте пружених услуга. Наиме, у оквиру делатности телекомуникација, налазе се и делатности које се, у смислу ПДВ, пре могу сврстати у услуге радијског и телевизијског емитовања. Тако, примера ради, делатност кабловских телекомуникација обухвата, између осталог, и управљање кабловским дистрибутивним системом, чиме је обухваћена и дистрибуција телевизијских сигнала. Имајући у виду наведене могуће проблеме приликом коришћења индиректног начина одређивања телекомуникационих услуга за ПДВ сврхе, мишљења смо да би оптимално решење било да се, по угледу на Имплементациону уредбу број 282/2011, а имајући посебно у виду захтеве принципа извесности и једноставности, у оквиру пореског законодавства прецизира које услуге се посебно сматрају, а које се не сматрају телекомуникационим.

4.4.2. Услуге радијског и телевизијског емитовања

Које услуге се сматрају услугама радијског и телевизијског емитовања није спецификовано нити у оквиру ЗПДВ, нити у оквиру Правилника о ПДВ. Међутим, део дефиниција ових услуга можемо пронаћи у непореском законодавству. Тако се под појмом аудио-визуелна медијска услуга сматра услуга пружања аудио-визуелних програмских садржаја неограниченом броју корисника, путем електронских комуникационих мрежа, са уређивачком одговорношћу пружаоца услуге, у виду телевизијског емитовања, аудио-визуелне медијске услуге на захтев, као и аудио-визуелна комерцијална комуникација.[731] Из наведене дефиниције можемо да уочимо да се телевизијско емитовање сматра аудио-визуелном медијском услугом у оквиру које се налази још читав низ засебних услуга.

Телевизијско емитовање, које се сматра линеарном аудио-визуелном медијском услугом, односи се на услугу коју пружалац аудио-визуелне медијске услуге обезбеђује ради истовременог праћења програма на основу програмске шеме.[732] На основу дефиниције аудио-визуелне медијске услуге, у којој се као услов наводи да се испорука врши неограниченом броју корисника и дефиниције телевизијског емитовања у оквиру које се као услов наводи

---

[729] Вид.: чл. 3 Уредбе о класификацији делатности, *Службени гласник РС*, бр. 54/2010.

[730] Вид.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 20 У 17279/15 од 14.02.2018. године. Наиме, приликом утврђивања да ли се порески обвезник бави испоруком телекомуникационих услуга, Управни суд се, између осталог, позвао и на Уредбу о класификацији делатности.

[731] Вид.: чл. 4, ст. 1, тач. 3 Закона о електронским медијима, *Службени гласник РС*, бр. 83/2014 и 6/2016 – др. закон (у даљем тексту Закон о електронским медијима).

[732] Вид.: чл. 4, ст. 1, тач 10 Закона о електронским медијима.

истовремено праћење програма, можемо да закључимо да се појам телевизијског емитовања, у смислу правила за ПДВ која важе у оквиру ЕУ[733], у великој мери подударају са истим појмом у оквиру права Републике Србије. Једина разлика односи се на чињеницу да се овај појам у оквиру права Србије не дефинише у оквиру пореског, него непореског законодавства, што може да доведе до проблема приликом дефинисања врсте пружених услуга.[734]

Медијска услуга радија подразумева услугу пружања аудио садржаја неограниченом броју корисника путем електронских комуникационих мрежа са уређивачком одговорношћу пружаоца услуге, ради истовременог праћења на основу распореда програма (линеарна медијска услуга радија), односно ради праћења у времену које одабере корисник на свој захтев на основу каталога програма чији избор и организацију врши пружалац (медијска услуга на захтев).[735] Супротно појму телевизијског емитовања, за који смо рекли да се може ставити знак једнакости између српског и ЕУ начина поимања ове врсте услуга, за појам медијска услуга радија може се рећи да је, у оквиру права Србије, ова врста услуге ширег обухвата. Наиме, услуга радија, поред линеарне медијске услуге радија, обухвата додатно и медијске услуге на захтев. Аудио-визуелна медијска услуга на захтев (нелинеарна аудио-визуелна медијска услуга) је услуга коју пружалац аудио-визуелне медијске услуге обезбеђује ради праћења програма у периоду који одабере корисник, на свој захтев, на основу каталога програма чији избор и организацију врши пружалац.[736] У питању је, дакле, услуга која је нелинеарна, односно услуга која се не испоручује у реалном времену, то јест истовремено, већ у посебном временском тренутку, на основу засебног захтева и која се не испоручује неограниченом броју корисника, већ искључиво (једном, посебном) кориснику који је и тражио њену испоруку.

Нелинарне медијске услуге се, у смислу Имплементационе уредбе број 282/2011, сврставају у електронски испоручене услуге, те би у том смислу и нелинеарна медијска услуга радија такође била квалификована као електронски испоручена услуга за потребе ПДВ у оквиру ЕУ. С друге стране, полазећи од дефиниције медијске услуге радија у оквиру пореског права Србије, ова услуга се, свакако, сматра услугом емитовања радија. Пошто се у случају телевизијског емитовања такође не прави експлицитна разлика, исти закључак може се извести и за ову врсту услуга.

Листу услуга које се сматрају, односно не сматрају услугама радијског и телевизијског емитовања можемо, ипак, као и у случају телекомуникационих услуга, да дефинишемо на индиректан начин. Наиме, шифра делатности 60.10 Емитовање радио-програма обухвата:

- емитовање звучног сигнала преко радио-станица и опреме за пренос радио-програма широј јавности, мрежи радио-станица и претплатницима;
- активности радио-мрежа, тј. састављање и пренос радио-програма подружницама и претплатницима емитовањем преко радио-таласа, кабловске мреже или сателита;
- радио-емитовање преко интернета (радио-станице на интернету);

---

[733] Упор.: део 4.3.3. Услуге радијског и телевизијског емитовања.

[734] Вид.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 2 У 5322/15 од 08.12.2016. године. Предмет спора између пореске управе и пореског обвезеника био је, између осталог, да ли се услуге повезане са организацијом „Такмичења за Песму Евровизије 2008" сматрају услугама пруженим електронским путем, као и радио-телевизијским услугама.

[735] Вид.: чл. 4, ст. 1, тач 18 Закона о електронским медијима.

[736] Вид.: чл. 4, ст. 1, тач 11 Закона о електронским медијима.

- интегрисано емитовање података и радио-програма;

Са друге стране, шифра делатности 60.10 не обухвата:

- производњу радио-програма снимљеног на тракама.[737]

Што се тиче шифре делатности 60.20 Производња и емитовање телевизијског програма, она посебно обухвата:

- производњу комплетног телевизијског програма једног канала на бази купљених емисија (нпр. филмови, документарне емисије итд.), сопственог произведеног програма (нпр. локалне вести, репортажа с лица места), или њихову комбинацију, уз напомену да комплетан телевизијски програм може бити емитован од стране производних јединица или произведен за пренос који обавља трећа страна, као што су кабловске мреже или провајдери програма сателитске телевизије;
- израду програма који може бити општег типа или специјализован (посебни програми као што су вести, спортски програми, образовни програми и програми за младе);
- активности које се односе на израду програма који се доставља корисницима бесплатно и програма за који се плаћа претплата;
- израда програма за видео-канале по захтеву;[738]
- емитовање података интегрисано с телевизијским емитовањем.

Ова шифра делатности посебно не обухвата:

- продукцију компоненти телевизијског програма (филмова, документараца, дијалошких емисија, реклама итд.) које нису саставни део емитовања;
- састављање пакета канала и дистрибуцију тих пакета без израде програма.[739]

Видели смо, дакле, да се за разлику од ЕУ, појам услуга радијског и телевизијског емитовања за потребе ПДВ не дефинише у оквиру пореског, већ у оквиру непореског законодавства. Додатно, видели смо и да је сам појам услуга радијског и телевизијског емитовања шири у Србији и обухвата део услуга за које се у оквиру ЕУ сматра да су електронски испоручене. Имајући у виду да у оквиру пореског права Србије важе идентична правила за опорезивање електронски испоручених и услуга радијског и телевизијског емитовања са аспекта фискалних интереса Републике Србије, чини се да уочена разлика нема посебни материјални значај.

Додатна разлика у дефинисању опсега услуга радијског и телевизијског емитовања у Србији у односу на ЕУ, односи се на чињеницу да се у оквиру самог пореског права ЕУ прецизирају конкретне врсте услуга које се посебно сматрају и оне које се посебно не сматрају услугама радијског и телевизијског емитовања. Са аспекта фискалних интереса Републике Србије, шире, односно уже дефинисање одређеног скупа услуга као услуга радијског и телевизијског емитовања свакако треба да буде у функцији очекиване наплате ПДВ, односно подршке што

---

[737] Вид.: чл. 3 Уредбе о класификацији делатности, *Службени гласник РС,* бр. 54/2010.

[738] У смислу Имплементационе уредбе број 282/2011 израда програма за видео-канале по захтеву не би могла да се сматра услугом телевизијског емитовања, јер у конкретном случају нити је испуњен захтев да ова врста услуга буде доступна широј јавности (доступна је само кориснику који посебно захтева њену испоруку), нити се емитује симултано (емитује се у термину који корисник бира).

[739] Вид.: чл. 3 Уредбе о класификацији делатности, *Службени гласник РС,* бр. 54/2010.

већој конкурентности српским пореским обвезницима које ову врсту услуга испоручују прекогранично. Због активног управљања наведеним фискалним интересима, мишљења смо да би дефиниција, односно позитивна и негативна листа услуга радијског и телевизијског емитовања, требало ипак да буде у оквиру пореског, уместо у оквиру било којег другог законодавства.

4.4.3. Електронски испоручене услуге

Услугама пруженим електронским путем сматрају се услуге које су пружене посредством интернета или електронске мреже, чије је пружање аутоматизовано уз минимално људско ангажовање и које не би било могуће без постојања информационе технологије, а нарочито:

1. испорука веб страна, чување и одржавање веб страна;
2. испорука програма и њихово ажурирање, даљинско одржавање програма и рачунарске опреме;
3. испорука слика, текстова и информација и омогућавање приступа базама података, као и архивирања база података;
4. испорука аудио и видео записа, као и испорука игара, укључујући и игре на срећу;
5. испорука политичких, културних, уметничких, спортских, научних, образовних и забавних емисија и догађаја, у току или након снимања;
6. услуге из области учења на даљину.[740]

Додатно, Правилником о ПДВ дефинише се и негативна листа, односно услуге које се посебно не сматрају да су електронски испоручене. Тако се услугама пруженим електронским путем не сматра испорука дневних новина и монографских и серијских публикација из чл. 23. ст. 2. тач. 8) и 9) ЗПДВ.[741] Такође, ако пружалац и прималац услуга комуницирају путем електронске поште, та комуникација не сматра се испоруком услуга пружених електронским путем.[742]

Упоредимо сада дефиницију електронски испоручених услуга у Србији и ЕУ. Као што смо већ и навели, дефиниција електронски испоручених услуга у ЕУ формулисана је у оквиру Имплементационе уредбе број 281/2011. Да би конкретна услуга била квалификована као електронски испоручена у смислу Имплементационе уредбе број 281/2011, као што смо већ навели, потребно је да буду кумулативно, односно истовремено, испуњена два услова и то: да је услуга испоручена уз минимално људско учешће и да је је канал испоруке интернет, односно друга електронска мрежа. Поред ова два услова, Правилник о ПДВ, ослањајући се управо на Имплементациону уредбу број 281/2011, наизглед уводи и трећи услов, који такође мора бити кумулативно испуњен уз већ наведена два. Трећи услов је да испорука услуге „не би била могућа без постојања информационе технологије“. Размотрићемо на овом месту да ли се овде

---

[740] Вид.: чл. 37, ст. 1 Правилника о ПДВ.

[741] Вид.: чл. 37, ст. 2 Правилника о ПДВ.

[742] Вид.: чл. 37, ст. 3 Правилника о ПДВ. Овакав вид комуникације свакако и не испуњава захтеве за минималним људским учешћем из дефиниције електронски испоручених услуга. По правилу, комуникација путем електронске поште практично је немогућа, ако не без искључивог, онда сигурно без значајног људског учешћа, уколико се, наравно, комуникација врши само између људи. Напомена да се комуникација врши само између људи посебно долази до изражаја имајући у виду да је развојем вештачке интелигенције и тзв. чет ботова (енг. *chatbots*) омогућена практична комуникација између људи и машина. Услуге испоручене комуникацијом путем електронске поште између људи и машина свакако ће испунити услов да буду квалификоване као електронски испоручене.

уопште може говорити о додатном услову. У вези са тиме, најпре се поставља питање: може ли интернет, односно друга електронска мрежа, да постоји без информационе технологије? Не улазећи у детаље овог, пре свега, техничког питања, мишљења смо да је одговор на постављено питање негативан. Након што смо установили да је постојање интернета, односно друге електронске мреже, практично немогуће без ослањања на информационе технологије, долазимо и до другог питања: могу ли се услуге преко интернета, односно друге електронске мреже испоручити без информационе технологије? Одговор на ово питање свакако је потврдан. Наиме, користећи интернет, односно другу електронску мрежу као канал комуникације, људи могу међусобно да комуницирају и врше испоруку услуга практично и без информационих технологија, односно посебних апликација. На основу свега наведеног можемо рећи да се захтев да испорука услуга не би била могућа у одсуству информационих технологија практично садржи у оба услова који се односе на минимално људску интервенцију и испоруку услуга путем интернета, односно друге електронске мреже. Најпре, само постојање интернета, односно друге електронске мреже практично је немогуће без информационих технологија и додатно, у одсуству информационих технологија, услуге које се испоручују практично би захтевале значајну људску интервенцију, што би утицало да се на такав начин испоручене услуге алтернативно квалификују. Постојање информационих технологија, практично је, дакле, заједнички подразумевани именилац за оба услова, односно *conditio sine qua non* електронски испоручених услуга, пре него засебан, односно додатни услов.

Дефиниција електронски испоручених услуга у оквиру пореског права Србије, видели смо, практично је идентична дефиницији електронски испоручених услуга у оквиру пореског права ЕУ. Упоредимо сада позитивну, односно негативну листу услуга које се односе на електронски испоручене услуге. Поређењем позитивне и негативне листе електронски испоручених услуга које су дефинисане Имплементационом уредбом број 282/2011[743], односно Правилником о ПДВ, уочавамо да обе листе у оквиру пореског права ЕУ имају шири обухват. Размотримо на овом месту шта уочена разлика може да има за последице. Алтернативна квалификација електронски испоручене услуге имаће најпре за последицу примену другачијих правила за одређивање места испоруке. Наиме, у случају *B2C* трансакција, у случају електронски испоручене услуге, местом испоруке сматраће се место седишта, пребивалишта или боравишта примаоца услуга.[744] У случају да се иста услуга не третира као електронски испоручена[745], приликом *B2C* трансакција примениће се другачија правила за одређивање места испоруке услуге. Наиме, у овом случају, местом промета услуга сматраће се место у којем пружалац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши из сталне пословне јединице која се не налази у месту у којем пружалац услуга има седиште, односно место у којем пружалац услуга има пребивалиште или боравиште.[746] На први поглед, порески обвезник Републике Србије који, примера ради, прекогранично пружа услуге које се сматрају електронски испорученим, неће вршити обрачун ПДВ јер место испоруке неће бити у Србији.[747] Ово ће свакако допринети да

[743] Позитивну и негативну листу услуга које се сматрају, односно не сматрају електронски испорученим, у смислу Имплементационе уредбе број 282/2011, навели смо у оквиру дела 4.3.2. Електронски испоручене услуге.

[744] Вид.: чл. 12, ст. 6, тч. 7 ЗПДВ.

[745] Ово је сасвим могуће за услугу која се, рецимо, налази на позитивној листи Имплементационе уредбе број 282/2011, али не и на позитивној листи Правилника о ПДВ.

[746] Вид.: чл. 12, ст. 4 ЗПДВ.

[747] Ово за последицу свакако може да има двоструко неопорезивање, у зависности од ПДВ правила која важе у оквиру пореског система корисника ових услуга.

порески обвезник Републике Србије буде конкурентији на међународном тржишту јер ће имати ниже трошкове испоруке, што ће кроз више генерисаних прихода од продаје да увећа пореску основицу за порез на добит која ће бити опорезована у Србији. Посматрајући на овакав начин разлику електронски испоручених услуга између Србије и ЕУ, свакако се може донети закључак да је пожељна ужа позитивна листа електронски испоручених услуга у пореском праву Србије. Међутим, изузетно, у случају да се испорука електронских услуга врши у оквиру ЕУ, исти порески обвезник имаће обавезу да се региструје за ПДВ у оквиру ЕУ, обрачуна ПДВ на своју испоруку и обрачунати ПДВ плати држави чланици ЕУ у складу са посебним правилима.[748] Оваква ситуација потенцијално може да доведе до двоструког опорезивања јер ће испорука услуге која се не сматра електронски испорученом, са аспекта пореског права Србије, а квалификује се као таква у оквиру ЕУ, бити опорезована два пута. Са аспекта конкурентности пореског обвезника Србије, наведена ситуација свакако није пожељна ни са аспекта фискалних интереса. Оно што би ваљало додатно напоменути у вези са управо препознатим ризиком јесте да листа услуга, које се сматрају електронски испорученим у смислу Правилника о ПДВ, није коначна. Чињеница да се појединачне услуге посебно наводе као електронски испоручене значи да се исте те услуге свакако квалификују као електронски испоручене. Услуге које се не налазе на позитивној листи, а испуњавају дефиницију електронски испоручених услуга, свакако могу да буду квалификоване као такве.

Да ли је ситуација идентична и са аспекта негативне листе, односно да ли је са аспекта фискалних интереса у Србији пожељнија шира или ужа листа услуга које се не сматрају електронски испорученим? Користићемо следећи резон: што се већи број услуга не сматра електронски испорученим, односно, што је дужа негативна листа, то ће чешће бити примењивано правило да се местом испоруке сматра место у којем пружалац услуге има седиште. Ово ће за последицу да има мању конкурентност пореског обвезника Србије у прекограничним трансакцијама, али и већи ниво јавних прихода остварених по основу наплаћеног ПДВ.

Да закључимо. Ужа позитивна листа услуга за које се посебно сматра да су електронски испоручене са аспекта фискалних интереса Републике Србије свакако је пожељна, јер ће се у већем броју случајева местом испоруке сматрати место испоручиоца услуга. ПДВ ће, дакле, у том случају да буде обрачунат и плаћен у Србији. Уочени ризик двоструког опорезивања пореског обвезника Србије свакако може да буде умањен дефиницијом електронски испоручених услуга садржаном у Правилнику о ПДВ, која у великој мери испуњава захтеве принципа флексибилности. Са друге стране, исти ефекат постиже се и проширивањем листе услуга за које се посебно сматра да нису електронски испоручене – остварује се већи ниво јавних прихода по основу ПДВ.[749] Због тога сматрамо да би проширивање постојеће негативне листе електронски испоручених услуга, дефинисане Правилником о ПДВ, могло да има позитивне ефекте на фискалне интересе Републике Србије.

[748] Опширније у вези са детаљима регистрације у ПДВ систем ЕУ вид.: део 5.1.1. ЕУ.

[749] Апстраховаћемо у овом случају потенцијалне негативне аспекте који се односе на умањење конкурентности пореског обвезника Србије, полазећи од претпоставке да све прекограничне испоруке услуга подлежу обрачуну ПДВ и да не постоји двоструко (не)опорезивање. Под наведеним претпоставкама, свесни чињенице да постоје ситуације у којима се може десити да оне не буду испуњене, свакако се као фискални интерес само по себи намеће да ПДВ буде обрачунат и плаћен у Србији.

4.4.4. Део традиционалних услуга које се испоручују дигитално

У традиционалне услуге које се могу испоручити дигитално, са аспекта ЗПДВ, могу се убројати следеће услуге:

1. услуге у вези са непокретностима, укључујући и услуге посредовања код промета непокретности;
2. услуге које се односе на присуствовање културним, уметничким, спортским, научним, образовним, забавним или сличним догађајима (сајмови, изложбе и др.), укључујући и помоћне услуге у вези са присуствовањем тим догађајима;
3. пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, права на патенте, лиценце, заштитне знакове и друга права интелектуалне својине;
4. услуге оглашавања;
5. услуге саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сличних услуга, као и преводилаца за услуге превођења, укључујући и превођење у писаном облику;
6. део услуга банкарског и финансијског пословања и пословања у области осигурања, укључујући реосигурање, осим изнајмљивања сефова.[750]

Управо наведена листа традиционалних услуга, за које се у оквиру ЗПДВ дефинишу посебна пореска правила, у великој мери кореспондира са традиционалним услугама за које се, у оквиру пореског права ЕУ, такође сматра да могу да буду испоручене дигитално. Како за услуге са овог списка, почев од треће набројане, у оквиру ЗПДВ практично важе иста правила у вези са одређивањем места њихове испоруке која важе и за дигитално испоручене услуге, чини се, на први поглед, да питање преквалификације традиционално испоручених услуга у, рецимо, електронски испоручене услуге, није од посебног значаја са аспекта ЗПДВ. Али, уколико узмемо у обзир да су Правилником о ПДВ дефинисана засебна правила за утврђивање места испоруке само за дигитално испоручене услуге,[751] ипак остаје отворено питање алтернативног квалификовања традиционалних услуга испоручених на начин на који се испоручују дигиталне услуге. Додатно, остаје отворено и питање како квалификовати преостале услуге са списка уколико имају све неопходне карактеристике на основу којих би могле да се означе као дигитално испоручене?

Као што смо видели, у оквиру пореског права ЕУ, уколико се традиционалне услуге испоручују на начин на који се испоручују дигиталне услуге (осим услуга оглашавања), оне ће и бити преквалификоване у дигитално испоручене. Међутим, имајући у виду да се Правилником о ПДВ само ближе уређује шта се сматра услугама телекомуникација и услугама испорученим електронским путем,[752] индиректно можемо да закључимо да би ПДВ третман било које традиционалне услуге испоручене на начин на који се испоручују дигиталне услуге остао са аспекта ЗПДВ непромењен. Без обзира, дакле, на чињеницу алтернативног начина испоруке традиционалних услуга, према ЗПДВ то неће имати утицај на преквалификацију испоручених услуга, што је са аспекта принципа неутралности свакако упитно.

Са друге стране, чињеница да листа електронски испоручених услуга дефинисана Правилником о ПДВ није коначна, већ се у оквиру ње набрајају само услуге које се посебно сматрају

---

[750] Вид.: чл. 12, ст. 6, тач. 1 и тач. 4, подтач. 1, тач. 7, подтач. 1-3 и подтач. 6 ЗПДВ.

[751] Вид.: чл. 38-41 Правилника о ПДВ.

[752] Вид.: чл. 36-37 Правилника о ПДВ.

електронски испорученим[753], оставља ипак простор да се и остале услуге које одговарају дефиницији електронски испоручених услуга тако и квалификују. Који приступ ће преовладати зависиће, свакако, од случаја до случаја, односно, у крајњој инстанци, од начина на који ће Управни суд да интерпретира ПДВ правила. Имајући у виду захтеве начела неутралности, као и праксу ЕСП, мишљења смо да би преквалификација традиционално испоручених услуга, под условом да су испоручене на начин на који се испоручују електронске услуге, ипак била оптимално решење.

4.5. Дигиталне испоруке у појединим земљама Западног Балкана

Упоредноправна анализа ПДВ правила Србије и ЕУ свакако је смислена у контексту тежње Србије да постане пуноправна чланица ЕУ и обавезе Србије да изврши хармонизацију свог са ПДВ системом ЕУ. Међутим, посматрано из угла степена развијености економија,[754] историјских и културних веза, доскорашње заједничке државе и пореског система, чини се оправданим упоредити, додатно, и ПДВ правила у вези са дигиталним испорукама која важе у појединим земљама Западног Балкана. На основу оваквог поређења можемо да добијемо уопштени одговор на питање да ли земље, које су приближно исте по одређеним критеријумима, имају и приближно иста ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке? Другим речима, да ли ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке представљају тачку спајања или раздвајања између ПДВ система?[755]

За потребе овог рада, појединим земљама Западног Балкана[756] сматраћемо следеће земље: Хрватска, Босна и Херцеговина, Црна Гора и Северна Македонија.

4.5.1. Дигиталне испоруке у Хрватској

Као чланица ЕУ, Хрватска је у свој правни поредак, између осталог, пренела и Директиву 2006/112/*ЕС*.[757] Додатно, посебним Правилником прописана је и обавезна примена

---

[753] Вид.: чл. 37 Правилника о ПДВ.

[754] Примера ради, БДП по глави становника у Србији је током 2021. године износио око девет хиљада америчких долара, док је током исте године тај показатељ за ЕУ износио преко тридесет три хиљаде америчких долара. Разлика између ових економија је и више него очигледна, што само по себи отвара питање адекватности поређења. Вид.: Indicators of economy in Serbia, *https://www.worlddata.info/europe/serbia/economy.php*, 8. април 2023.

[755] Вид.: део 4.6. Дигиталне испоруке – тачка спајања или раздвајања ПДВ система?

[756] Са аспекта ЕУ, земљама Западног Балкана сматрају се: Албанија, Босна и Херцеговина, Северна Македонија, Косово (уз напомену: на веб страни Европског парламента наилазимо на податак да је Косово потенцијални кандидат за приступање ЕУ и да је једнострано прогласило независност у фебруару 2008. године. Додатно се наводи и да пет држава чланица ЕУ (Кипар, Грчка, Румунија, Словачка и Шпанија) и две земље у региону (Србија и Босна и Херцеговина) нису признале независност Косова. Вид.: *https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/168/the-western-balkans*, 13. март 2021. Имајући у виду наведени списак земаља, али првенствено заједничку историју и припадност некадашњем југословенском простору, а полазећи од Устава Републике Србије и међународноправног статуса наведених земаља, у овом раду користићемо измењену листу земаља, суседе Републике Србије, а коју ћемо означити као поједине земље Западног Балкана.

[757] Вид.: чл. 2 Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467*, 21. март 2021.

Имплементационе уредбе број 282/2011.[758] На овај начин извршена је хармонизација ПДВ система Хрватске са ПДВ системом ЕУ.

Међутим, и поред овако извршене имплементације права ЕУ, хрватски законодавац је, у оквиру самог Закона о ПДВ, појединим питањима у вези са испорукама одређених врста услуга ипак дао посебну пажњу.[759] Тако се, у оквиру посебног члана Закона о ПДВ, дефинишу правила у вези са испорукама услуга телекомуникација, радијског и телевизијског емитовања и електронски испорученим услугама лицима која нису порески обвезници. „Телекомуникационе услуге" у смислу овог Закона су услуге које се односе на пренос, емитовање и пријем сигнала, текста, слика и звукова или информација било које врсте путем жица, радија, оптичких или других електромагнетних система, укључујући пренос сродних услуга или уступање права на коришћење капацитета за такав пренос, емитовање или пријем. Телекомуникационе услуге у смислу овог Закона такође укључују пружање приступа глобалним информационим мрежама. Даље, иако се не дефинише негативна листа електронски испоручених услуга, односно у оквиру самог Закона се не наводи које се услуге не сматрају електронски испорученим, ипак се наводи које се услуге посебно сматрају електронски испорученим. То су:

- испорука веб странице, хостинг веб странице, даљинско одржавање програма и опреме;
- испорука рачунарских програма и њихово ажурирање;
- испорука слика, текстова и информација и омогућавање приступа базама података;
- испорука музике, филмова и игара, укључујући игре на срећу и коцкање и емитовање политичких, културних, уметничких, спортских, научних и забавних програма и догађаја;
- учење на даљину.[760]

Текст дефиниције појма „телекомуникационе услуге" који се налази у Закону практично је преузет из хрватске верзије текста Директиве 2006/112/*EC*.[761] Исто може да се констатује и за списак услуга које се посебно сматрају електронски испорученим.[762]

У случају Хрватске можемо, дакле, да видимо да је хармонизација са ЕУ у области ПДВ извршена непосредном применом правних тековина ЕУ у правни поредак Хрватске. Део Закона о ПДВ који се односи на дигитално испоручене услуге практично је у потпуности преузет из

---

[758] Вид.: чл. 1, ст. 2, Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1472*, 21. март 2021.

[759] За разлику од ЗПДВ, у оквиру којег се у оквиру једног члана дефинишу и општа и посебна правила за испоруку услуга, хрватски законодавац је томе посветио посебан део у оквиру Закона о ПДВ под насловом *Mjesto obavljanja usluga*, у оквиру којег се општа и посебна правила налазе у засебним члановима закона. Имајући у виду комплексност ПДВ третмана у вези са испорукама различитих врста услуга, чини се да овакво решење свакако више одговара принципу извесности и једноставности у односу на ЗПДВ.

[760] Било какви детаљи у вези са услугама радијског и телевизијског емитовања не наводе се у оквиру самог Закона, нити се ближе одређује за које се посебно услуге сматра, односно не сматра да су телекомуникационе. Вид.: чл. 26 Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467*, 21. март 2021.

[761] Упор.: чл. 24, ст. 2 хрватског превода Директиве 2006/112/*EC*.

[762] Упор.: Прилог II хрватског превода Директиве 2006/112/*EC*.

Директиве 2006/112/*EC*, док се Имплементациона уредба број 282/2011 у потпуности непосредно примењује.[763]

4.5.2. Дигиталне испоруке у Босни и Херцеговини

ПДВ систем у Босни и Херцеговини као дигиталне услуге препознаје само телекомуникационе и услуге радијског и телевизијског емитовања. Електронски испоручене услуге, на начин на који се оне дефинишу Директивом 2006/112/*EC*, као и Имплементационом уредбом број 282/2011, у оквиру ПДВ система Босне и Херцеговине не постоје.

Телекомуникационе услуге обухватају пренос, емитовање или пријем знакова, сигнала, текста, слика, звукова или информација путем кабловских, оптичких или других електромагнетних система, укључујући и право на коришћење таквог преноса, емитовања или пријема.[764] Иако није идентична дефиницији телекомуникационих услуга у Директиви 2006/112/*EC,* свакако можемо да уочимо значајну сличност, насталу вероватно као последица интереса за хармонизацијом локалног са ПДВ регулативом у ЕУ. Дефиниција телекомуникационих услуга у ЕУ је делимично ширег обухвата јер подразумева и пружање услуга приступа светским информационим мрежама.[765]

Услуге јавних радио и телевизијских сервиса, осим оних које су комерцијалног карактера, означене су као делатности које су у јавном интересу и, као такве, ослобођене су плаћања ПДВ.[766] Наведено ослобађање од плаћања ПДВ односи се на услуге јавних радио и телевизијских сервиса које се обављају у складу са прописима којима је регулисано обављање тих услуга.[767] Услуге радијског и телевизијског емитовања које нису ослобођене плаћање ПДВ, односно на чије се испоруке ПДВ плаћа обухватају следеће:

- производња и емитовање економско-пропагандног програма (рекламе);
- производња и продаја аудио-визуелних програма (емисија, филмова, серија, носача звука и друго);
- производња других програмских услуга (телетекста и друго);
- организовање концерата и других приредби;

---

[763] У оквиру комунитарног права, уредбе представљају обавезујуће законодавне акте који се морају примењивати потпуно и у свим земљама чланицама ЕУ. Земље чланице, дакле, немају избора, већ морају да изврше примену конкретне уредбе у потпуности. Другим речима, свака земља чланица ЕУ нема право да примени само оне делове уредбе које сматра прихватљивим. Вид.: чл. 291 Уговора о функционисању ЕУ, *Official Journal of the European Union C 202/173*.

[764] Вид.: чл. 15, ст. 2, тач. 4, подтач. г, Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Zakon_o_PDV.pdf*, 28. март 2021.

[765] Упор.: чл. 24 Директиве 2006/112/*EC.*

[766] Вид.: чл. 24, ст. 1, тач. 11, Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Zakon_o_PDV.pdf*, 28. март 2021.

[767] Вид.: чл. 31, ст. 1 Правилника о примјени Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Pravilnik_o_primjeni_Zakona_o_PDV_9305.pdf*, 28. март 2021.

- обављање других делатности утврђених статутом.[768]

Супротно појму телекомуникационих услуга који је, као што смо и видели, у великом мери идентичан истом појму у ЕУ, појам радијског и телевизијског емитовања, као и ПДВ третман ове врсте услуга, у великој мери се разликује од правила која важе у оквир ЕУ. Један од разлога се, можда, може пронаћи и у чињеници да су ПДВ правила за услуге радијског и телевизијског емитовања у ЕУ уведена накнадно, крајем 2013. године,[769] док су последње допуне локалне ПДВ регулативе извршене 2008. године.[770]

Напослетку, чињеница да електронски испоручене услуге нису посебно препознате као врста услуга у Босни и Херцеговини, наводи нас на закључак да ће за ПДВ третман ових врста услуга за чију испоруку важе посебна правила у оквиру ЕУ, локално да важе општа правила којима се регулише испорука услуга као таквих. Да ли ће и у којој мери ПДВ ефекти у вези са испоруком електронских услуга у Босни и Херцеговини да буду исти, односно различити, другим речима, хоће ли уочене разлике да доведу до двоструког (не)опорезивања, зависиће свакако од случаја до случаја.

Значајно различит третман услуга радијског и телевизијског емитовања, као и електронски испоручених услуга свакако није оптималан, односно Парето-ефикасан, било са аспекта локалних фискалних интереса, у случају двоструког неопорезивања, било са аспекта конкурентности локалних привредних субјеката чија је основна делатност испорука ових врста услуга, у случају двоструког опорезивања. Ово, само по себи, не значи, свакако, да би оптимално било некритичко преузимање ПДВ правила која важе у оквиру ЕУ. Става смо да сагледавање очекиваних финансијских ефеката измене појединачних правила у вези са овом врстом услуга представља први корак ка редефинисању локалних правила

4.5.3. Дигиталне испоруке у Црној Гори

Црногорски Закон о ПДВ препознаје као дигитално испоручене услуге такође услуге телекомуникација, радијског и телевизијског емитовања, као и услуге пружене електронским путем. У оквиру ПДВ система Црне Горе практично су преузета само решења из Директиве 2006/112/*EC,* док се правила из Имплементационе уредбе број 282/2011 изостављају.

Конкретно, телекомуникационим услугама, у смислу црногорског Закона о ПДВ, сматрају се услуге које се односе на пренос, емитовање или пријем сигнала, речи, слике и звука или других информација путем жице, радија, оптичких или других електромагнетних система, пренос права за коришћење капацитета преносних система, као услуге које омогућавају приступ

[768] Вид.: чл. 31, ст. 2 Правилника о примјени Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Pravilnik_o_primjeni_Zakona_o_PDV_9305.pdf*, 28. март 2021.

[769] Вид.: Council implementing regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services, *Official Journal of the European Union L 284/1*.

[770] У питању је Закон о допунама Закона о порезу на додату вриједност од 4. децембра 2008. године, http*://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/bos/BOS%20Zakon%20izmjene%20PDV%20100%2008.pdf*, 28. март 2021.

информационој мрежи других држава.[771] Иако је дефиниција телекомуникационих услуга практично преузета из Директиве 2006/112/*ЕС*[772], законска односно подзаконска правила додатно је не прецизирају.[773]

Што се тиче услуга пружених електронским путем, за разлику од телекомуникационих услуга, недостаје општа дефиниција, али се, са друге стране уместо опште дефиниције спецификују конкретне услуге које се сматрају електронски испорученим. Тако се, услугама пруженим електронским путем, у смислу Закона о ПДВ Црне Горе, сматрају услуге које се односе на испоруку веб садржаја, смештај веб садржаја, даљинско одржавање програма и опреме, рачунарских програма и њихово ажурирање, слика, текстова и информација те омогућавање приступа базама података, музике, филмова и игара, укључујући игре на срећу као и емитовање политичких, културних, уметничких, спортских, научних и забавних програма и приредби и учење на даљину. Листа електронски испоручених услуга је такође преузета из Директиве 2006/112/*ЕС*[774], али као што смо већ и напоменули, поред чињенице да је општа дефиниција електронски испоручених услуга практично изостављена,[775] додатно се не прецизира на шта се конкретно односе наведене услуге,[776] односно које се услуге посебно не сматрају електронски испорученим.[777] Чињеница да се у оквиру црногорског ПДВ система не наводи општа дефиниција електронски испоручених услуга, већ се само спецификују услуге које се сматрају електронски испорученим, имаће, свакако, за последицу мањи скуп услуга које се могу означити као електронски испоручене. Наиме, иако, као што смо видели, и део традиционалних услуга може да се испоручи на начин на који оне могу буду квалификоване као електронски испоручене, у оквиру пореског система Црне Горе то неће бити случај. Само, дакле, услуге које се посебно сматрају електронски испорученим биће тако и квалификоване, док остале, иако по својој суштини могу да буду квалификоване као електронски испоручене, то неће бити.

У оквиру ПДВ правила Црне Горе не могу се пронаћи ни дефиниција ни детаљна спецификација услуга радијског и телевизијског емитовања. Ипак, одређење ових услуга може се индиректно пронаћи у непореским законским нормама. Наиме, услуге радијског и телевизијског емитовања део су аудио-визуелних медијских услуга. С тим у вези, електронски медиј (линеарна аудио-визуелна медијска услуга) је радијски или телевизијски програм који представља скуп информација у виду слике и/или тона или њихова комбинација (аудио-визуелни садржај) организованих у једну целину, под заједничким називом, са циљем информисања и задовољавања културних, образовних, социјалних и других потреба јавности, којом се омогућава симултано слушање и/или гледање програмских садржаја на основу програмског распореда/шеме.[778] Можемо да уочимо да, слично решењима која су на снази и у Србији,[779]

---

[771] Вид.: чл. 17, ст. 7, Закона о порезу на додату вриједност, *https://upravaprihoda.gov.me/biblioteka/pravna_lica/zakoni*, 4. април 2021.

[772] Упор.: чл. 24, ст. 2 Директиве 2006/112/*ЕС.*

[773] Упор.: чл. 6а, ст. 1 и ст. 2 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[774] Упор.: Анекс II Директиве 2006/112/*ЕС*

[775] Упор.: чл. 7, ст. 1 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[776] Упор.: чл. 7, ст. 2 Имплементационе уредбре број 282/2011.

[777] Упор.: чл. 7, ст. 3 Имплементационе уредбре број 282/2011.

[778] Вид.: чл. 8, ст. 1, тач. 1 и 3, Закона о електронским медијима, *https://mku.gov.me/biblioteka/zakoni?pagerIndex=2*, 4. април 2021.

услуге радијског и телевизијског емитовања најпре су, дакле, регулисане непореским правилима, али, са друге стране, и радијско и телевизијско емитовање мора бити симултано и доступно јавности,[780] што су захтеви који су, практично, идентични онима који су у примени у ЕУ и који се односе на ову врсту услуга.

4.5.4. Дигиталне испоруке у Северној Македонији

Северномакедонским Законом о ПДВ нису предвиђена посебна правила којима се регулишу дигиталне испоруке. У оквиру ПДВ правила, са изузетком услуга радијског и телевизијског емитовања, не прави се, дакле, разлика између дигитално испоручених и осталих врста услуга.

Иако су телекомуникационе услуге препознате као посебна врста услуга у оквиру северномакедонског Закона о ПДВ[781], сама дефиниција, као ни које се услуге посебно сматрају, односно не сматрају телекомуникационим услугама, не наводе се ни у оквиру Закона ни у оквиру подзаконских одредби.[782]

Електронски испоручене услуге не препознају се као посебна врста услуга.[783]

Слично решењима која смо већ представили, и у Северној Македонији се услуге радијског и телевизијског емитовања сматрају делом аудио, односно аудио-визуелних услуга. Специфичност ове врсте услуга је у томе што су оне, осим када се се испоручују у комерцијалне сврхе, ослобођене ПДВ без права на одбитак претходног ПДВ.[784] Тако се радио емитовање дефинише као линеарна услуга аудио-медија коју пружа емитер како би се омогућило

---

[779] Упор.: 4.4.2. Услуге радијског и телевизијског емитовања.

[780] За разлику од услуга радијског и телевизијског емитовања, аудио-визуелна медијска услуга на захтев (нелинеарна или заштићена аудио-визуелна медијска услуга) је услуга којом се не врши емитовање већ се омогућава пријем радио и/или телевизијског програма на основу појединачног захтева корисника и каталога програма одабраних од стране пружаоца аудио-визуелне медијске услуге, а која је доступна искључиво на основу корисничког уговора или другог облика претходне индивидуалне ауторизације. Вид.: чл. 8, ст. 1, тач. 8, Закона о електронским медијима, *https://mku.gov.me/biblioteka/zakoni?pagerIndex=2*, 4. април 2021.

[781] Вид.: чл. 14, ст. 3, тач. 8, Закон за данокот на додадена вредност, *http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0986/Zakon_za_DDV__Sl_vesnik_na_RSM_163_21.pdf*, 23. јануар 2022.

[782] Телекомуникационе услуге у оквиру северномакедонског правног система спадају у електронске комуникационе услуге. Осим овог детаља, не постоје ближе одреднице нити било каква спецификација ове врсте услуга. Вид.: чл. 3, ст. 1, тач. 2, Закон за електронските комуникации, *https://mioa.gov.mk/sites/default/files/pbl_files/documents/legislation/zakon_za_elektronski_komunikacii_konsolidiran_032018.pdf*, 23. јануар 2022.

[783] Иако се у северномакедонском Закону о ПДВ као посебна врста услуга наводе услуге електронске обраде података, *know-how* и експертизе, сматрамо да се у овом случају не може рећи да се ради о електронски испорученим услугама, јер се као кључни критеријуми за квалификовање ове врсте услуга не наводе минимална људска интервенција и испорука путем интернета односно друге електронске мреже. Иако би се за услуге електронске обраде података условно могло рећи да се у одређеним ситуацијама може говорити као о електронски испорученим услугама, услуге *know-how* и експертизе саме по себи подразумевају значајну људску интервенцију, те се стога не могу квалификовати као електронски испоручене. Вид.: чл. 14, ст. 3, тач. 5, Закон за данокот на додадена вредност, *httphttp://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0986/Zakon_za_DDV__Sl_vesnik_na_RSM_163_21.pdf*, 23. јануар 2022.

[784] Вид.: чл. 23, ст. 1, тач. 9, Закон за данокот на додадена вредност, *http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0986/Zakon_za_DDV__Sl_vesnik_na_RSM_163_21.pdf,* 23. јануар 2022.

истовремено слушање аудио-програма заснованих на унапред утврђеном хронолошком редоследу програма.[785] Са друге стране, телевизијско емитовање је дефинисано као линеарна аудио-визуелна медијска услуга коју пружа емитер како би се омогућило истовремено гледање аудио-визуелних програма на основу унапред одређеног хронолошког редоследа програма. Телевизијско емитовање посебно укључује дигитално телевизијско емитовање, стриминг уживо, емитовање путем интернета или пружање медијске услуге сличне видеу на захтев.[786]

Осим делимичне усаглашености услуга радијског и телевизијског емитовања са ЕУ, уочавамо да се, у оквиру ПДВ правила која важе у Северној Македонији, телекомуникационе услуге нити посебно дефинишу нити постоји њихова било каква спецификација. Додатно, имајући у виду да северномакедонски ПДВ систем не препознаје електронски испоручене услуге, за њихово опорезивање важиће општа правила која се односе на опорезивање услуга као таквих.

4.6. Дигиталне испоруке – тачка спајања или раздвајања ПДВ система?

Саопштењем од 7. априла 2016. године ЕК је представила свој акциони план ка јединственом ПДВ подручју у оквиру ЕУ. Поред констатације да је заједнички ПДВ систем кључни елемент јединственог европског тржишта, у оквиру овог документа констатује се додатно и да тренутни ПДВ систем не може да иде у корак са изазовима данашње глобалне, дигиталне и мобилне економије. Тренутни ПДВ систем, који је требало да буде прелазни систем, фрагментиран је, сложен за све већи број предузећа која послују прекогранично и оставља отворена врата преварама, из разлога што се домаће и прекограничне трансакције третирају различито, а роба или услуге могу бити купљени без ПДВ на јединственом тржишту. Такође, тренутни ПДВ систем за прекограничну е-трговину сложен је и скуп за државе чланице и за пословање. Штавише, предузећа у ЕУ су у конкурентском неповољном положају, јер добављачи који нису из ЕУ могу испоручивати робу без ПДВ потрошачима у ЕУ под изузећем за увоз малих пошиљака.[787]

Да ли је могуће остварити заједнички ПДВ систем у оквиру ЕУ као један од постављених циљева ЕК, односно, да ли је хармонизација ПДВ система у оквиру ЕУмогућа?

Анализа процеса хармонизације ПДВ у ЕУ показује да се стварање заједничког система овог пореског облика, заснованог на принципу земље порекла, показало као немогућ задатак за примену у пракси. Земље чланице ЕУ, вршећи свој фискални суверенитет, нису пристале на такав напредак овог процеса који би подривао њихову способност да своје фискалне циљеве постигну јавним финансијама. Ови циљеви произилазе из усвојених решења која преузимају већу или мању улогу државе и функција које она обавља, посебно редистрибутивне функције.

---

[785] Вид.: чл. 3, ст. 1, тач. 16, Закон за аудио и аудиовизуелни медиумски услуги, *https://www.mioa.gov.mk/sites/default/files/pbl_files/documents/legislation/Zakon%20za%20audio%20i%20audiovizuelni%20mediumski%20uslugi_konsolidiran_15102015.pdf*, 23. јануар 2022.

[786] Вид.: чл. 3, ст. 1, тач. 21, Закон за аудио и аудиовизуелни медиумски услуги, *https://www.mioa.gov.mk/sites/default/files/pbl_files/documents/legislation/Zakon%20za%20audio%20i%20audiovizuelni%20mediumski%20uslugi_konsolidiran_15102015.pdf*, 4. април 2021.

[787] Вид.: European Commission, *Communication from the Commission to The European Parliament, The Council and the European economic and social committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide*, COM(2016) 148 final, Brussels 2016.

Као последица, постоје значајне разлике између земаља ЕУ у погледу нивоа јавне потрошње и укупног нивоа опорезивања у односу на БДП.[788]

Принцип неутралности у вези са третманом супституташилних, односно функционално једнаких испорука у оквиру ЕУ угрожен је тренутно важећим ПДВ правилима. Иако се може рећи да су тренутно важећа ПДВ правила боља од претходних, још увек се поставља питање – јесу ли довољна? Компаније које врше прекограничне дигиталне испоруке вероватно ће имати проблеме приликом предвиђања ПДВ третмана својих испорука. Са једне стране, ово ствара неизвесност, док са друге стране отвара могућност пореског планирања. Што се тиче дигиталних испорука које се врше у оквиру ЕУ, могуће је постојање дисторзија између испоручилаца који су ПДВ обвезници у различитим земљама чланицама ЕУ, а који врше супституташилне испоруке. Такве дисторзије, као што смо и видели, могле би бити узроковане различитом применом, односно интерпретацијом на националном нивоу ПДВ правила у вези са квалификацијом самих испорука. Што се тиче дигиталних испорука које се врше ван ЕУ, може се рећи да постоји потенцијални ризик од двоструког (не)опорезивања јер у оквиру различитих пореских јурисдикција важе различита правила у вези са квалификацијом дигиталних испорука. У којој мери овај ризик постоји зависиће, између осталог, и од критеријума за одређивање места испоруке.[789]

Имајући у виду све наведено, одговор на постављено питање у вези са могућношћу потпуне хармонизације ПДВ система у оквиру ЕУ тешко да може бити позитиван. Мишљења смо да, налик тренутној ситуацији, у будућности можемо да очекујемо мање или веће разлике у оквиру ПДВ система земаља чланица ЕУ, посебно у области дигиталне економије, у оквиру које је технолошка динамика изузетно изражена, те је стога упитно колико ефикасно поједини порески системи могу да идентификују насталу ситуацију, као и да јој се адекватно и правовремено прилагоде новим, односно измењеним правилима. Са једне стране, можемо очекивати захтеве ЕК за што већим степеном уједначавања ПДВ система земаља чланица, док, са друге стране, можемо да очекујемо да ће земље чланице најпре да заступају своје фискалне интересе, а тек након тога да приступе хармонизацији својих ПДВ система.

Што се тиче ПДВ правила у земљама Западног Балкана која се односе на дигитални сектор економије, упоредићемо нивое усклађености њихових правила са правилима која важе у оквиру ЕУ и размотрићемо сличности и разлике између западнобалканских земаља.

У односу на ПДВ правила која важе у ЕУ, највећи степен усклађености има Хрватска, која је, као што смо видели, у свој правни поредак директно имплементирала одређене правне тековине ЕУ. На супротној страни скале налази се Босна и Херцеговина, која је, због чињенице да већ дуги низ година није мењала своја ПДВ правила, још увек на почетку процеса хармонизације са одговарајућим ПДВ правилима која тренутно важе у оквиру ЕУ. ПДВ правила Србије која се односе на дигитални сектор економије су у великој мери већ усклађена са правилима ЕУ. С тим у вези, сматрамо да се са правом може рећи да је од посматраних земаља западног Балкана, Србија, након Хрватске, у највећој мери хармонизовала своја ПДВ правила која се односе на дигталне испоруке са одговарајућим ПДВ правилима која важе у ЕУ.

---

[788] L. Oręziak, "The Evolution of the Process of the Harmonization of Value Added Tax (VAT) Within the European Union", *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, 2020, Vol. 14, Issue 4, 104.

[789] Вид.: P. Rendahl 247-248.

Уочени степен неједнакости ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке између посматраних земаља Западног Балкана свакако није занемарљив. Међутим, пошто су све посматране земље у некој од фаза приступања ЕУ, даљим напретком овог процеса у свакој појединачној земљи може се очекивати све веће усклађивање националних ПДВ правила са правилима ЕУ. До тада, уочене разлике ће, свакако, негативно утицати на конкурентност учесника на тржишту због немалог ризика двоструког опорезивања и представљати могућност за пореско планирање.

Током процеса приступања ЕУ, даљи процес усклађивања преосталих различитих правила је потребно вршити са аспекта сагледавања, односно квантификовања најпре фискалних, а онда и осталих макроекономских показатеља. Ма колико постојала тежња и интерес у оквиру саме ЕУ за заједничким ПДВ системом, реално је очекивати да ће се уочена појава тежег одрицања фискалног суверенитета појединачних земаља чланица наставити и у будућности. Одрицањем од фискалног суверенитета земље, чланице које су се већ одрекле монетарног суверенитета одрекле би се и друге полуге путем које могу активно да спроводе мере економске политике у складу са тренутном коњуктуром тржишта, што би сваку од њих довело у пасиван положај вођења економске политике, односно у положај у којем су мере економске политике зависне од спољних фактора. Србија, свакако, не би требало да начини изузетак и да циљеве своје фискалне политике апсолутно подреди било чему, односно да у други план стави своје фискалне интересе.

4.7. Предуслови за дефинисање оптималних ПДВ правила за дигиталне испоруке

Свеобухватна сврха ПДВ јесте да широкој основи наметне порез на потрошњу, што се подразумева да значи финална потрошња домаћинстава. У принципу, само физичка лица, за разлику од предузећа, учествују у потрошњи на коју је усмерен ПДВ. У пракси, међутим, многи ПДВ системи намећу ПДВ терет не само на потрошњу физичких лица, већ и на различите субјекте који су укључени у непословне активности. Централна карактеристика дизајна ПДВ и карактеристика на основу које је овај порески облик добио свој назив, јесте да се порез прикупља кроз фазни процес. Свако предузеће у ланцу снабдевања учествује у процесу контроле и наплате пореза, плаћајући сразмерни део пореза који одговара његовој маржи, односно разлици између ПДВ обрачунатог на његове опорезоване испоруке и ПДВ обрачунатог на његове опорезоване набавке. Дакле, порез се, у принципу, наплаћује на „додату вредност“ у свакој фази производње и дистрибуције.[790]

Дизајном ПДВ правила се у највећој мери остварује сврха и утиче на карактеристике ПДВ као пореског облика. Како би ПДВ правила била у складу са сврхом и карактеристикама ПДВ као пореског облика, односно како би се на основу њих одредио исправан и пре свега разуман порески третман вредности која се додаје у свакој од фаза њеног стварања, потребно је, поред неопходности да сама пореска правила буду заснована на ПДВ принципима[791], додатно добро разумети и сам модел стварања додате вредности. Анализом самог модела стварања додате вредности[792] долази се до одговора на питања попут: ко, где и у којем својству учествује у ланцу

[790] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, пар. 1.2 - 1.5, 14.

[791] Вид.: део 2.2.5. Значај ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације пореских правила.

[792] Вид.: део 3.5. Модели стварања додате вредности у дигиталној економији.

снабдевања, које све фазе постоје у стварању додате вредности, ко је одговоран за обрачун, наплату и плаћање ПДВ итд. Након сагледавања модела као целине, приликом дефинисања ПДВ правила додатно би требало узети у обзир и саме специфичности појединачних типова испорука.[793] У зависности од самих специфичности конкретних испорука, односно њиховом анализом, долази се до одговора на питања када и где је испорука извршена, колика је пореска основица, која ће се конкретна ПДВ правила применити за такву испоруку итд.

Дизајн ПДВ правила без претходно извршене анализе конкретног пословног модела као и без претходне анализе конкретног типа испоруке за последицу, између осталог, може да има неоптималне пореске ефекте. Због тога је, дакле, од значаја да се, као први корак, најпре разуме сама појава, а да се тек као други корак приступи дефинисању њеног пореског третмана. Илустрације ради, како бисмо указали на неоптималне пореске ефекте који могу бити последица неразумевања у потпуности појаве која се опорезује, погледајмо на који начин се у оквиру Коментара Модел-конвенције ОЕЦД утврђује статус сервера као сталне пословне јединице.

Да би стална пословна јединица постојала, потребно је, најпре, да буду испуњени конкретни услови у вези са одређеном врстом физичког присуства током одређеног периода, што су услови које сервер као врста опреме може да испуни. Да би се рачунарска опрема, дакле, третирала као стална пословна јединица, требало би да се налази на одређеном месту током одређеног времена. Наиме, „компјутерска опрема на датој локацији може представљати сталну пословну јединицу само ако испуњава услов да буде фиксирана. У случају сервера, оно што је релевантно није могућност да се сервер премести, већ да ли је он, у ствари, премештен. Да би представљао фиксно место пословања, сервер ће морати да буде лоциран на одређеном месту довољан временски период да би постао фиксиран.“[794] Овакав приступ третирања сервера као сталне пословне јединице проблематичан је најпре из разлога што у условима дигиталне економије физичко присуство у оквиру конкретне пореске јурисдикције уопште није неопходно да би се вршиле трансакције. Даље, услов да компјутерска опрема буде фиксирана у супротности је са самом природом те врсте опреме. Компјутеска опрема је, наиме, покретно добро, која не мора да буде узидана, односно уграђена да би била функционална. Напротив. Порески обвезници ће релативно лако моћи да преместе своју рачунарску опрему на другу локацију, те је упитно да ли ће услов фиксираности икада бити испуњен. Чак и ако сервер испуњава услове фиксираности, он ће представљати сталну пословну јединицу све док активности које обавља не представљају припремне или помоћне активности.[795] Припремне и помоћне активности су од виталног значаја за опорезивање у дигиталној привреди јер многе активности спадају у ове категорије. Штавише, активности сервера се већину времена сматрају припремним или помоћним и стога се сматрају да не чине сталну пословну јединицу.[796] На основу свега изнетог можемо да закључимо да дефиниција сервера као сталне пословне јединице из Коментара Модел-конвенције ОЕЦД треба да буде измењена, пошто не уважава све специфичности сервера које су од значаја за опорезивање, што последично може да доведе до неоптималних пореских ефеката, јер ће пореским обвезницима релативно бити лако да на основу наведених критеријума избегну да

[793] Типови дигиталних испорука предмет су анализе у оквиру ове главе.

[794] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, пар. 125, 152.

[795] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, пар. 128, 153.

[796] Вид.: H. I. Türker, “The Concept of a Server PE in the Digital Economy”, *Taxation in a Global Digital Economy : Series on International Tax Law, Volume 107* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017, 123-141.

буду опорезовани. Како би сервер као стална пословна јединица имао адекватан порески третман, потребно је, дакле, најпре препознати и уважити све специфичности оваквог модела пословања па тек након тога приступити дефинисању пореских правила.[797]

Након што смо у оквиру ове главе указали на неке од специфичности дигиталних испорука као предмета опорезивања ПДВ, а имајући у виду и претходна излагања, можемо прећи на анализу појединих ПДВ правила која су од значаја за порески третман дигиталних испорука. Погледајмо стога у наставку још неке од специфичности које се у вези са конкретним ПДВ правилима јављају у оквиру дигиталне економије. Пре него што пређемо на правила у вези са одређивањем места дигиталних испорука, осврнућемо се најпре на одређена општа питања и ПДВ правила чија је примена од значаја за дигиталне моделе пословања.

[797] Иако је ово закључак из домена директних пореза, идентичан закључак важи и у домену индиректних пореза, односно за пореска правила као таква. Разумевање саме појаве, препознавање и уважавање њених карактеристика један је од кључних корака који претходи дизајнирању пореских правила на основу којих ће конкретна појава бити опорезована.

5. Глава – Општа питања у вези са ПДВ у дигиталној економији

5.1. Регистрација у ПДВ систем

Теоријски посматрано и сходно начелу неутралности, идеалан ПДВ систем требало би да наметне обавезу свим лицима која врше испоруку добара и услуга да на своје испоруке обрачунају ПДВ, односно да буду регистрована у ПДВ систем. Међутим, поставља се питање да ли је теоријски идеалан ПДВ систем уједно и оптималан? Наиме, у упоредноправној пракси, овакав ПДВ систем ипак не постоји, између осталог и из разлога што одређена лица, у зависности од своје величине или делатности, не морају да имају обавезу да се региструју у ПДВ систем.[798]

У оквиру већине ПДВ система захтева се од регистрованих лица да поднесу пореске пријаве (и наравно, уплате порез). У већини случајева, лице мора да се региструје ако остварује или очекује да оствари најмање законски минимални ниво годишњих опорезивих испорука у вези са својом пословном или економском активношћу. Али, поред чињнице да сва лица нису у обавези да се региструју у ПДВ систем, тако и апсолутно све испоруке добара и услуга које неко лице изврши ипак нису обухваћене обавезом обрачуна ПДВ. Тако, примера ради, у већини земаља, случајна, односно повремена, продаја појединца не представља опорезиву пословну активност и не опорезује се. Хобији и сличне активности које се не подижу на ниво „бизниса“ углавном се не опорезују. Запослени би се могао третирати као лице које пружа опорезиве услуге свом послодавцу, а самим тим и ПДВ обвезник, али ниједна земља то није урадила.[799]

Као једна од сврха регистрације у ПДВ систем јесте, свакако, чињеница да на овај начин испоруке регистрованог лица постају предмет контроле од стране пореских власти. У принципу, на оперативном нивоу, ово значи да је лице обавезно да подноси периодичне пореске пријаве у вези са реализованим испорукама добара и услуга, као и да након тога плати дуговани износ обрачунатог ПДВ (односно да полаже право на износ претходног ПДВ у случају да је износ претходног ПДВ већи од износа дугованог ПДВ). Пропуштање да се изврши регистрација у ПДВ систем се мора третирати као озбиљан порески прекршај за који би морала да буде запрећена значајна казна за нерегистровање. Међутим, ваљало би напоменути да обавеза плаћања дугованог ПДВ не треба да зависи од саме регистрације. Обавеза плаћања ПДВ треба да постоји без обзира на чињеницу да ли је лице регистровано у ПДВ систем, или не, све док његове испоруке добара и услуга прелазе било који праг који је законом дефинисан. Трговац који „заборави” да се региструје и даље је обавезан да плати ПДВ. Дакле, комплетан износ ПДВ за период пре регистрације треба да се у потпуности плати и буде увећан за одговарајућу казну.[800]

---

[798] K. James, 56.

[799] A. Schenk, O. Oldman, *Value Added Tax - A Comparative Approach*, Cambridge University Press, New York 2007, 73.

[800] Вид.: A. Tait, 270-274. Упор.: Чл. 178а, ст. 1, тч. 2 ЗПППА прописује да ће се порески обвезник – правно лице казнити за прекршај новчаном казном у износу од 100.000 до 2.000.000 динара, уколико Пореској управи не поднесе евиденциону пријаву, односно захтев за брисање из евиденције.

5.1.1. ЕУ

Имајући у виду правила о одређивању места испоруке дигиталних услуга[801] која су ступила на снагу 1. јануара 2019. године, дотадашња правила којима је било предвиђено се местом испоруке ових услуга сматра место испоручиоца, а не корисника услуга, престала су да важе. Изменењеним правилима[802] предвиђа се да се местом испоруке дигиталних услуга у оквиру *B2C* трансакција сматра место корисника услуга. Из тога следи да испоручилац услуга мора да обрачуна ПДВ купцу по стопи државе чланице купца. Да би поднео пореску пријаву и платио овај ПДВ пореским органима у држави чланици купца, испоручилац услуга мора или да се региструје за ПДВ у свакој од држава чланица купаца или да се региструје за мини систем услуга на једном месту (енг. *mini One Stop Shop – MOSS*) у својој држави чланици. Изузетно, правило да се местом испоруке у оквиру *B2C* трансакција сматра место купца, неће бити примењено[803] уколико су кумулативно испуњени следећи услови:

1. испоручилац услуга има седиште или, у недостатку седишта, сталну адресу или уобичајено боравиште у само једној држави чланици и
2. услуге се испоручују лицима која нису ПДВ обвезници и која имају седиште, сталну адресу или уобичајено боравиште у држави чланици која није држава чланица из претходне тачке и
3. укупна вредност, без ПДВ, испорука из претходне тачке у текућој календарској години не премашује износ од EUR 10.000 или одговарајућу противвредност у националној валути, те није премашивала наведени износ током претходне календарске године.[804]

Од 1. јануара 2019. године, испоручилац дигиталних услуга који користи мини систем услуга на једном месту има обавезу да поштује само правила издавања рачуна (фактурисања) државе чланице у којој је идентификован за мини систем услуга на једном месту, уместо правила сваке државе чланице у којој се купци налазе, без обзира на државу чланицу купца.[805]

Што се тиче ПДВ обвезника основаних ван територије ЕУ, њима је, такође, почев од 1. јануара 2019, омогућено да користе мини систем услуга на једном месту.[806]

Видимо, дакле, да се у оквиру мини система услуга на једном месту могу регистровати како ПДВ обвезници који имају своје седиште у оквиру ЕУ, тако и ПДВ обвезници који немају своје

---

[801] У питању су телекомуникационе услуге, услуге радијског и телевизијког емитовања, као и електронски испоручене услуге.

[802] Детаљније о правилима у вези са одређивањем места испоруке дигиталних услуга биће речи у оквиру посебног дела. Вид.: део 6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука.

[803] Самим тиме и неће постојати обавеза испоручиоца услуга да се региструје за ПДВ било у свакој појединачној земљи чланици својих купаца, било у оквиру мини система услуга на једном месту.

[804] Вид.: чл. 1, ст. 1, Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, *Official Journal of the European Union L 348/7*.

[805] Вид.: чл. 1, ст. 2, Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, *Official Journal of the European Union L 348/7.*

[806] Вид.: чл. 1, ст. 3-4, Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, *Official Journal of the European Union L 348/7.*

седиште у оквиру ЕУ. ПДВ обвезник који има седиште у оквиру ЕУ, а који се определи за коришћење мини система услуга на једном месту, мора да се региструје у држави чланици у којој му се налази седиште. ПДВ обвезник који нема своје седиште у оквиру ЕУ, са друге стране, може да одабере земљу чланицу у којој ће се регистровати за мини систем услуга на једном месту. У оба случаја, ако ПДВ обвезник одлучи да се региструје у мини систем услуга на једном месту, он може имати само једну државу чланицу идентификације, а све испоруке телекомуникацијских услуга, услуга радијског и телевизијског емитовања и електронских услуга лицима која нису ПДВ обвезници, обављене у држави чланици у којој он нема седиште, морају бити пријављене путем мини система услуга на једном месту. Оперативно, ПДВ пријава се подноси за свако календарско тромесечје, без обзира на чињеницу да ли су вршене испоруке дигиталних услуга. Рок за подношење ПДВ пријаве је 20 дана од краја обрачунског периода за који се подноси ПДВ пријава. Држава чланица у којој је извршена регистрација за мини систем услуга на једном месту распоређује обрачунати ПДВ из пореске пријаве по земљи чланици у којој је извршена потрошња и прослеђује им о томе детаље.[807]

5.1.2. Србија

У зависности од чињенице да ли је лице које врши опорезиве испоруке добара и/или услуга остварило укупан промет који је већи или мањи од осам милиона динара, са аспекта ЗПДВ разликујемо две ситуације које се односе на регистрацију у ПДВ систем:

- законски обавезна регистрација у ПДВ систем;[808]
- добровољна регистрација у ПДВ систем.[809]

Међутим, имајући у виду да је једна од кључних карактеристика у оквиру дигиталног сектора могућност испоручивања услуга и без физичког присуства на одређеној територији, поставља се питање има ли ПДВ систем у Србији одговор и за такву ситуацију. Укратко, мишљења смо да је одговор на управо постављено питање позитиван. Наиме, као опште правило прописано је да свако страно лице које у Републици Србији врши испоруку добара и услуга за коју постоји обавеза обрачунавања ПДВ, односно испоруку добара и услуга за коју је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ, независно од износа тог промета у претходних 12 месеци.[810] Видимо, дакле, да за свако лице које врши испоруку дигиталних услуга на територији Републике Србије постоји обавеза регистрације у ПДВ систем и именовања пореског пуномоћника, без обзира на укупан износ испорука које је то лице остварило у претходних 12 месеци. Регистрација у ПДВ систем у овом случају је, дакле, законски обавезна.

---

[807] Вид.: European Commission Directorate – General Taxation and Customs Union Indirect Taxation and Tax administration, *Guide to the VAT mini One Stop Shop*, Brussels 2013, 6-15.

[808] Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара *дужан је* да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. Вид.: чл. 38, ст. 1, ЗПДВ.

[809] Евиденциону пријаву подноси и мали обвезник, односно пољопривредник *који се определио* за обавезу плаћања ПДВ. Вид.: чл. 38, ст. 4, ЗПДВ.

[810] Вид.: чл. 10а, ст. 1, ЗПДВ.

У прилог наше тврдње истичемо на овом месту и Мишљење Министарства финансија Републике Србије, у којем се, између осталог, наводи да: „страно лице, тј. лице које у Републици Србији нема седиште, односно пребивалиште, а које врши опорезиви промет добара и услуга у Републици Србији искључиво обвезницима ПДВ, односно лицима из члана 9. став 1. овог закона, у конкретном случају *промет услуга пружених електронским путем*, није дужно да одреди пореског пуномоћника и да се у Републици Србији евидентира за обавезу плаћања ПДВ. Међутим, страно лице које предметне услуге пружа другим лицима, примера ради физичким лицима која нису обвезници ПДВ, дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ у Републици Србији. С тим у вези, страно лице које је одредило пореског пуномоћника и евидентирало се за обавезу плаћања ПДВ у Републици Србији, а које у Републици Србији врши промет услуга пружених електронским путем различитим лицима – обвезницима ПДВ, физичким лицима која нису обвезници ПДВ и др, испуњава обавезе и остварује права прописана Законом о ПДВ преко свог пореског пуномоћника. Наиме, порески пуномоћник страног лица у име и за рачун страног лица обрачунава ПДВ за опорезиви промет услуга пружених електронским путем у Републици Србији (независно од тога да ли је промет тих услуга извршен обвезницима ПДВ, физичким лицима која нису обвезници ПДВ или другим лицима), издаје рачуне, подноси пореске пријаве, плаћа ПДВ и друге послове у складу са Законом о ПДВ.“[811]

Из управо цитираног Мишљења видимо да је Министарство финансија става да не постоји обавеза евидентирања у ПДВ систем уколико се услуге испоручене електронски путем врше искључиво ПДВ обвезницима (*B2B* испоруке), док обавеза регистрације постоји у случају да се испоруке врше и/или лицима која нису ПДВ обвезници (*B2C* испоруке). Мишљења смо да овакав став може да буде прихватљив имајући у виду да ће приликом *B2B* испорука порески дужник бити корисник услуга, те ће он интерним обрачуном и да обрачуна ПДВ (*reverse charge*). У овом случају видимо да је избегнута ситуација да ПДВ не буде обрачунат, што свакако неће бити случај када се ради о *B2C* трансакцијама, осим уколико испоручилац услуга није ПДВ обвезник који је на своју испоруку лицу које није ПДВ обвезник обрачунао ПДВ. Другим речима, уколико испоручилац услуга у *B2C* трансакцијама не буде регистрован у ПДВ систем Србије, доћи ће до двоструког необрачунавања ПДВ.

Иако прописана као законска обавеза страног лица да се преко пореског пуномоћника региструје, односно евидентира у ПДВ систем Републике Србије, увидом у регистар[812] који се води при Централи Пореске управе може се уочити свега неколицина лица[813] из домена дигиталног сектора која су именовала своје пореске пуномоћнике, што свакако није и коначан број лица која на територији Републике Србије врше дигиталне испоруке лицима која нису ПДВ обвезници. Има ли начина да се формално идентификују сви испоручиоци дигиталних садржаја на територији Србије? Свакако има. Свака дигитална испорука оставља свој дигитални траг, те је на основу тог трага лако доћи до списка испоручилаца и корисника дигиталних садржаја. Међутим, питање је које мере могу да буду предузете како би се сва страна лица која испоручују дигитални садржај на територији Србије евидентирала за ПДВ отвара доста додатних,

---

[811] Вид.: Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00234/2018-04, од 20.3.2018. године.

[812] Пореска управа – Централа води регистар пореских пуномоћника и на својој интернет страни објављује поједине податке у вези са пореским пуномоћницима. Вид.: чл. 30, Правилника о ПДВ.

[813] Примера ради, пореског пуномоћника у Србији именовали су, између осталих и *Netflix, Airbnb, Amazon, Skype, Microsoft, eBay, Apple*. Вид.: Регистар пореских пуномоћника, *https://www.purs.gov.rs/sr/pravna-lica/pdv/registar2.html*, 13. новембар 2021.

оперативних питања. Не улазећи на овом месту дубље у анализу, приписаћемо ове потешкоће ПДВ систему као таквом, те ћемо у оквиру посебног дела да испитамо постоји ли алтернативни порески облик који би дао боље резултате приликом опорезивања у оквиру дигиталне економије у односу на ПДВ.[814]

5.2. Пословна активност и опорезиве испоруке

Да би правно или физичко лице било регистровано као ПДВ обвезник, потребно је да, између осталог, буду кумулативно испуњена следећа два услова:

- да врши одређену пословну, опорезиву активност и
- да укупан износ опорезиве активности прелази законом прописани минимум.

У вези са критеријумима за дефинисање пословне активности, у литератури се истиче да је концепт пословне, односно опорезиве активности за ПДВ потребе генерално шири од концепта продаје за потребе пореза на доходак. С тим у вези наводи се тест који обухвата следеће критеријуме:

1. континуитет. Испоруке треба да се врше редовно и учестало као део континуиране активности. Лица која врше изоловане или појединачне трансакције обично неће бити ПДВ обвезници.
2. вредност. Износ испорука треба да буде значајан. Безначајни износи, чак и код трансакција које се понављају, не би требало да се рачунају.
3. профит (у рачуноводственом смислу). Износ профита никако не треба да буде критеријум за пословну активност зато што велике компаније могу да створе значајну додату вредност, а да притом не остваре профит. Такве компаније свакако треба да плате ПДВ.
4. активна контрола. Контрола треба да буде у рукама испоручиоца. Он треба да буде активно ангажован у „контроли или управљању имовином која је у питању“ (укључујући рад преко агента).
5. интерне насупрот екстерним испорукама. Испоруке треба да буду извршене лицима која се сматрају засебним правним субјектом.
6. појавни облик активности. Активности треба да имају појавни облик нормалне комерцијалне делатности са прихватљивом методом вођења евиденције о томе.[815]

О оквиру дигиталне економије развио се читав низ нових и различитих пословних активности, као што је већ споменута економија дељења, односно гиг економија. С тим у вези се истичу како позитивни ефекти, тако и ризици за јавне приходе по основу ПДВ. Као позитивни ефекти наводе се потенцијално позитиван ефекат на ПДВ основицу о оквиру одређене пореске јурисдикције стварањем нових тржишта и/или привлачењем нових привредних актера. Даље, овакав облик пословне активности омогућава повећање ефикасности пореске управе у смислу вршења контроле на нивоу платформе, насупрот појединачној контроли. Међутим, не треба потценити ни ризике. У појединим јурисдикцијама, у зависности од врсте активности, многе платформе које се користе у оквиру гиг, односно економије дељења, остаће испод законом прописаног

[814] Вид.: део 5.5. ПДВ или порез на дигиталне услуге?

[815] Упор.: A. Tait, 368-369 и A. Schenk, O. Oldman, 98-99.

минимума и стога ће бити ослобођене регистрације и/или наплате ПДВ, те неће директно доприносити јавним приходима по основу ПДВ. Затим, идентификовање ПДВ статуса и улоге платформе није увек једноставно, као и сам третман активности актера у оваквом моделу пословања. Насупрот могућности ефикасне контроле на нивоу платформе, што је само по себи упитно, алтернативна контрола појединачних корисника платформе доводи до конфронтације потребе за заштитом јавних прихода и захтевима принципа ефикасности. Напослетку, могу се јавити и тржишне дистрозије из разлога што ће поједини учесници на тржишту имати користи од *de facto* преференцијалног ПДВ третмана, чиме се угрожава и принцип неутралности.[816]

Након општих разматрања, погледајмо сада и неке специфичности које се јављају у домену пословне активности и опорезивог промета како у оквиру ЕУ, тако и на нивоу Србије.

5.2.1. ЕУ

У оквиру ЕУ, привредна, односно економска активност, у смислу ПДВ, дефинише се као свака активност произвођача, трговаца или лица која пружају услуге, укључујући рударске и пољопривредне активности и делатности професија. Експлоатација материјалне или нематеријалне имовине у сврху стицања прихода на континуираној основи посебно се сматра економском активношћу.[817]

Иако земље чланице ЕУ имају различите граничне вредности у вези са укупно оствареним опорезивим испорукама након којих је лице обавезно да се региструје као ПДВ обвезник,[818] ипак је једно од кључних претходних питања које се поставља идентификација лица које врши те испоруке. С тим у вези, а имајући у виду да у оквиру дигиталног сектора економије физичко присуство није од пресудног значаја да би се вршиле испоруке услуга, посебно бисмо на овом месту истакли значај фиксне пословне јединице као облика вршења опорезиве пословне активности.

Пођимо најпре од саме дефиниције фиксне пословне јединице. Фиксна пословна јединица јесте било која јединица, осим седишта привредног друштва, коју карактерише довољан степен сталности и одговарајућа структура у смислу људских и техничких ресурса која му омогућава да прима и користи услуге које му се пружају за сопствене потребе.[819] Међутим, на основу судске праксе ЕСП ипак није јасно да ли је присуство сопственог особља и техничких ресурса увек потребно за постојање фиксне пословне јединице. У случају *Welmory,* ЕСП је наговестио да су кадровски и технички ресурси другог ентитета довољни за постојање фиксне пословне јединице и да ресурси не морају припадати компанији да би постојала фиксна пословна јединице те компаније. У овом случају, кипарска компанија је користила особље и опрему која није припадала њој већ пољској компанији. Одлука у овом случају би се могла тумачити на начин да за постојање фиксне пословне јединице није неопходно да правно лице има своје људске и техничке ресурсе присутне у држави чланици ЕУ ако већ те ресурсе набавља од трећих лица у

---

[816] Вид.: OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD, Paris 2021, 26-31.

[817] Вид.: чл. 9, ст. 1 Директиве 2006/112/*EC.*

[818] Вид.: VAT Thresholds (1 JULY 2019), *https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-02/vat_in_ec_annexi.pdf*, 27. новембар 2021.

[819] Вид.: чл. 11, ст. 1 Имплементационе уредбе број 282/2011.

овој држави чланици и користи их као сопствене. Поред тога, ЕСП је у овом случају навео и да за испоруку дигиталних услуга можда и нису потребни људи како би била креирана фиксна пословна јединица, тако да *сопствено особље и није неопходно ако пословни модел то не захтева*.[820]

Супротан став у односу на управо изнети можемо да видимо у случају *Titanium*. У овом случају ЕСП наводи да је локално особље неопходно за постојање фиксне пословне јединице. Другим речима, то значи да, уколико испоручилац услуге нема своје већ користи особље треће стране, то није довољно за постојање фиксне пословне јединице. Ако власник имовине, дакле, нема своје особље присутно у држави чланици ЕУ, онда се таква имовина не сматра фиксном пословном јединицом.[821]

Иако су у ова два случаја наизглед заузета супротна становишта, ипак је неопходно уочити да ЕСП уважава специфичности које су својствене дигиталном сектору економије, те да уколико пословни модел не захтева сопствено особље, постојање одређених техничких ресурса може да буде довољно за постојање фиксне пословне јединице. На овом месту долазимо до питања може ли у том случају сервер да се третира као фиксна пословна јединица? Наиме, за функционисање сервера који јесте технички ресурс, није неопходно присуство сопственог особља, управо из разлога што такав пословни модел то и не захтева. У одговору на ово питање можемо да се послужимо аналогијом са третманом сервера као сталне пословне јединице.[822] Наиме, иако се само постојање сервера не може сматрати чињеницом на основу које се може тврдити да постоји стална пословна једница, под одређеним условима то ипак може бити случај. Најпре, сервер мора бити фиксно место пословања. Да би био фиксан, сервер мора бити лоциран на одређеном месту током одређеног временског периода. Напослетку, ако сервер остане на физичкој локацији довољно дуго да се сматра фиксним, потенцијално може бити стална пословна јединица.[823] Аналогно наведеном, занемарујући разлике у појмовима између сталне пословне јединице и фиксне пословне јединице, можемо закључити да се, под одређеним претпоставкама, сервер може сматрати фиксном пословном јединицом.

5.2.2. Србија

Пословна активност, односно делатност, у смислу ЗПДВ је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања.[824] Без обзира на правну форму, односно чињеницу да ли се ради о правном или физичком лицу које

[820] Вид.: ЕСП, случај *C-605/12 – Welmory*.

[821] Вид.: ЕСП, случај *C-931/19 – Titanium*.

[822] Иако се, по правилу, не може ставити знак једнакости између појма стална пословна јединица и фиксна пословна јединица, на овом месту апстраховаћемо ту разлику и нећемо је детаљније објашњавати. Изузетак од овог правила ипак можемо да уочимо у оквиру појединих пореских јурисдикција, као што су Француска и Шпанија. Наиме, ове две земље, као што смо већ и напоменули, изгледа да не прихватају одсуство фиксне пословне јединице у случају да постоји стална пословна јединица. Вид.: део 1.1. Поставка проблема.

[823] Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, C(5)-49 - C(5)-52.

[824] Вид.: чл. 8, ст. 2 ЗПДВ.

обавља делатност, постоји обавеза евидентирања у ПДВ систем.[825] Разлика је једино у износу вредности оствареног промета. Наиме, као што смо већ и напоменули, без обзира на износ остварених испорука, постоји обавеза да се страно лице које врши испоруке у Републици Србији, а за које постоји обавеза обрачунавања ПДВ,[826] евидентира преко пореског пуномоћника за обавезу плаћања ПДВ. Супротно овом правилу, обвезник који није страно лице, а који је претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара, *дужан је* да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу.[827] Обвезници који у претходних 12 месеци нису остварили укупан промет већи од 8.000.000 динара, са друге стране, *могу* да се евидентирају за ПДВ.[828]

Напоменимо још, у најкраћим цртама и одређене специфичне испоруке и њихов утицај на износ укупно опорезивих испорука, од чега ће и зависити обавеза евидентирања у ПДВ. С тим у вези требало би имати на уму следеће:

- испоруке које се сматрају неизвршеним не улазе у износ укупних испорука;[829]
- испоруке које су ослобођене обрачуна ПДВ са правом на одбитак претходног ПДВ улазе у износ укупних испорука;[830]
- испоруке које су ослобођене обрачуна ПДВ без права на одбитак претходног ПДВ не улазе у износ укупних испорука.[831]

Обвезник може да обавља делатност и у оквиру сталне пословне јединице. Уколико страно лице у Републици Србији има сталну пословну јединицу, то страно лице обвезник је за промет који не врши његова стална пословна јединица.[832] Под појмом стална пословна јединица подразумева се организациони део правног лица који у складу са законом може да обавља делатност.[833] Наведена дефиниција сталне пословне јединице у великој мери одговара дефиницији огранка из

---

[825] Упор.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, бр. 24 У 8117/2012 од 27.2.2014. године: „Лице које у вршењу испоруке добара или пружања услуга оствари промет преко 4.000.000,00 динара има обавезу да надлежном пореском органу поднесе евиденциону пријаву ради плаћања пореза на додату вредност“; затим Пресуда Управног суда, ИИ-9 У 13661/2013 од 3.9.2015. године: „Физичко лице – обвезник пореза на приходе од пољопривреде, које по основу обављања делатности оствари укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци већи од 4.000.000,00 динара, сматра се предузетником који је обавезан да се евидентира за ПДВ и обвезником пореза на приходе од самосталне делатности.“ Напомињемо да је износ оствареног промета након којег настаје обавеза евидентирања у ПДВ систем у моменту доношења наведених пресуда износио 4 милиона динара, за разлику од тренутно важећих 8 милиона динара. Аналогно следећи логику наведених пресуда, можемо рећи да ће, без обзира на правну форму лица које испоручује дигиталне услуге, дакле, без обзира да ли се ради о правном лицу, предузетнику, или физичком лицу, постојати обавеза да се то лице евидентира као ПДВ обвезник, обавезно након што износ укупних испорука током претходних 12 месеци буде већи од 8 милиона динара.

[826] За дигиталне услуге свакако постоји обавеза обрачунавања ПДВ, тако да, имајући у виду наведено правило, за сва страна лица која врше дигиталне испоруке на територији Србије постоји обавеза да се евидентирају преко пореског пуномоћника за обавезу плаћања ПДВ.

[827] Вид.: чл. 38, ст. 1 ЗПДВ.

[828] Вид.: 38а, ст. 1 ЗПДВ.

[829] Вид.: чл. 6 ЗПДВ.

[830] Вид.: чл 24 ЗПДВ.

[831] Вид.: чл. 25 ЗПДВ.

[832] Вид.: чл. 8, ст. 3 и ст. 4 ЗПДВ.

[833] Вид.: чл. 8, ст. 5 ЗПДВ.

ЗПД.[834] Међутим, поставља се питање да ли је појам сталне пословне јединице из ЗПДВ идентичан истом појму из ЗПДПЛ.[835] Како се у овом случају ипак не ради о два идентична појма, сматрамо оправданом сугестију да се између ова два појма направи и терминолошка дистинкција. Наиме, појам сталне пословне јединице у смислу ЗПДВ одговара по својој суштини појму фиксне пословне јединице који се, како смо већ навели, користи у оквиру ЕУ. Из тог разлога сматрамо да је у оквиру пореског права Србије потребно направити терминолошку разлику ова два појма. Најпре из разлога што се, као што смо и навели, не може ставити знак једнакости између ова два појма, а затим и из разлога хармонизације са пореским правом ЕУ.[836]

5.3. Време (тренутак) испоруке

Време испоруке, односно тачка опорезивања (енг. *time of supply, tax point*) одређује када ПДВ доспева на на наплату. ПДВ се тада обично обрачунава и исказује у пореској пријави за период у оквиру којег је тренутак када је извршена опорезива испорука.[837]

Значај одређивања тренутка опорезиве испоруке огледа се и у чињеници да се износ ПДВ обрачунава по пореској стопи која је важећа у тренутку испоруке. Ако се пореска стопа промени, тада одређивање времена испоруке може да направи значајну разлику у пореским обавезама. Различите земље имају различита правила у вези са одређивањем тренутка испоруке. Међутим, уопштено говорећи, најјаснији начин да се изразе опције по питању наведених разлика јесте дефинисање конкретног тренутка испоруке. Време испоруке, дакле, представља најранији од следећих тренутака:

- тренутак издавања фактуре;
- тренутак стављања на располагање робе купцу или тренутак када је испоручена услуга;
- тренутак када се изврши плаћање.[838]

У оквиру режима потпуне обавезе за ПДВ (енг. *full VAT liability regime*), дигитална платформа је у принципу обавезна да обрачуна, наплати и изврши плаћање ПДВ пореским властима као и да буде у складу са захтевима за извештавањем о ПДВ и другим обавезама у складу са правилима о ПДВ у оквиру конкретне пореске јурисдикиције. Кључни елемент у дизајну потпуног режима обавезе за ПДВ за дигиталне платформе је дефиниција тачке опорезивања, односно времена у којем је дигитална платформа обавезна да обрачуна ПДВ на испоруке које се обављају преко ње саме, а за које има обавезу да обрачуна ПДВ. Таква специфична дефиниција тачке опорезивања је потребна, посебно имајући у виду да ће примена стандардних правила за одређивање тачке опорезивања вероватно створити значајну сложеност за дигиталне платформе под пуним режимом обавеза за ПДВ. Заиста, овај режим захтева да дигитална платформа обрачунава ПДВ на испоруке које се обављају преко ње саме, а да она сама није стварни основни добављач. Из

---

[834] Упор.: чл. 567, ст. 1 ЗПД.

[835] Упор.: чл. 4 ЗПДПЛ.

[836] Упор.: М. Милошевић, С. Костић, „ПДВ третман трансакција између централе и огранка“, *Правни записи,* Год (VIII) бр. 2 (2017), 252-253. У свом раду аутори истичу да стална пословна јединица за потребе опорезивања порезом на добит правних лица није идентична са фиксном пословном јединицом карактеристчном за порез на додату вредност.

[837] Вид.: M. Chesham, *VAT and Financial Services third edition*, Spiramus Press, London 2017, 175.

[838] Вид.: A. Tait, 373. Упор.: чл. 16 ЗПДВ.

тог разлога можда неће увек имати све информације које су потребне за одређивање тачке опорезивања према стандардним правилима. Са друге стране, чак и ако има ове информације, вероватно ће се створити непримерено оптерећење усклађености за дигиталне платформе да донесу појединачну одлуку за сваку од милион потенцијалних испорука за које има обавезу обрачуна ПДВ. Практично решење за овај проблем је дефинисање тачке опорезивања у тренутку када је потврда плаћања примљена од стране или у име основног добављача. Ово је тренутак када је плаћање прихваћено или одобрено од стране или у име основног добављача. То не значи нужно да је стварни трансфер новца извршен.[839]

5.3.1. ЕУ

Опште правило у ЕУ које се односи на одређивање тренутка опорезиве испоруке јесте да ПДВ постаје наплатив када су добра или услуге испоручене (тј. када је испорука завршена).[840] Поред основног, постоје и следећа посебна правила:

- посебна правила за континуиране испоруке добара/услуга;
- посебна правила за плаћања извршена пре испоруке добара/услуга (авансна плаћања).

Када се роба или услуге испоручују током дужег периода, плаћање се врши по окончаним фазама. Приликом оваквих испорука издају се рачуни након завршетка сваке од фазе пројекта, те у том случају важи правило да ПДВ доспева на наплату приликом истека периода на који се односе издати рачуни, односно када је извршено плаћање, а не када је испорука извршена.[841]

У случају када се плаћање врши и пре него што је испорука завршена, важи правило да обавеза обрачуна ПДВ настаје тренутком примљене уплате (аванса).[842]

Уместо да примењује горе наведена правила, земља чланица ЕУ може да одлучи да обавеза обрачуна ПДВ настаје, везано уз одређене трансакције или одређене категорије пореских обвезника, у једном од следећих тренутака:

- не касније од тренутка издавања рачуна;
- не касније од тренутка извршеног плаћања;
- кад рачун није издат или је издат касније, у одређеном раздобљу од датума опорезивог догађаја.[843]

---

[839] У оквиру режима потпуне обавезе за ПДВ, дигитална платформа је законом одређена као испоручилац за потребе обрачуна ПДВ обавезе. Под овим режимом, дигитална платформа је искључиво и у потпуности одговорна за обрачун, наплату и плаћање ПДВ на онлајн продају која се преко ње обавља, а у складу са законима о ПДВ важећим у оквиру конкретне пореске јурисдикције. Овај режим одговорности је ограничен само на обавезе за ПДВ и не бави се никаквим другим аспектима одговорности осим ПДВ. Вид.: OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris 2019, 34-35.

[840] Вид.: чл. 63 Директиве 2006/112/*EC.*

[841] Овако дефинисаним правилом ПДВ ће, са једне стране, пре доспети на наплату, што јесте у интересу пореских власти, док ће са стране ПДВ обвезника да се избегне ситуација нагомилавања обавеза по основу ПДВ које би доспеле на плаћање у целости након извршене испоруке, уколико би се применило опште правило. Вид.: чл. 64 Директиве 2006/112/*EC.*

[842] Вид.: чл. 65 Директиве 2006/112/*EC.*

У вези са одређивањем тренутка испоруке у оквиру ЕУ, илустрације ради, навешћемо неколико карактеристичних случајева по којима је одлуке доносио ЕСП. Иако се не ради о случајевима који се односе директно на дигиталне испоруке, логика која је коришћена приликом одлучивања може да се примени и на ову врсту услуга.

У оквиру случаја *baumgarten sports & more,* друштво које пружа услуге спортског агента у сектору професионалног фудбала је, након успешног посредовања при трансферу играча у фудбалски клуб, примало провизију од тог фудбалског клуба, под условом да играч, након тога, потпише уговор о раду и да му Немачка фудбалска лига додели лиценцу. Та се провизија друштву исплаћивала сваких шест месеци, све док је играч имао уговор с наведеним клубом и док му је била важећа лиценца Немачке фудбалске лиге. Друштво је за тренутак испоруке узимало динамику доспећа уговорених накнада, док је Пореска управа, након извршене контроле заузела став да је потребно обрачунати ПДВ и на провизије које ће тек доспети. Решавајући у овом спору ЕСП је заузео став да чл 63. Директиве 2006/112/*EC*, у вези са чл. 64, ст. 1 те Директиве, треба тумачити на начин да му се противи то што се сматра да опорезиви догађај и обавеза обрачуна пореза везаног за испоруку агентових услуга трансфера професионалног фудбалског играча, која је предмет повремених и условљених исплата током више година које следе након трансфера, наступају на датум потоњег.[844] Другим речима, уколико се за испоручене услуге уговоре будуће исплате накнаде које су алеаторног карактера, сматраће се да је тренутак када ПДВ доспева на наплату онда када постане извесно да су испуњени услови за исплату накнаде.

Занимљив је такође и случај *Asparuhovo Lake Investment Company OOD*. Наиме, бугарско привредно друштво чија се главна делатност односи на пољопривреду, хортикултуру, узгајање животиња и помоћне делатности, закључило је уговоре о претплати за услуге саветовања са четири друга друштва из области пословних финансија, пословног развоја, правног саветовања и информатичке сигурности. Што се тиче начина обављања тих услуга, оно није предвиђало формално бележење путем докумената. Задаци и текући проблеми разматрани су на састанцима, телефоном или путем електронске поште. Особе које су конкретно биле одговорне за обављање наведених услуга појасниле су да им је особа одговорна за комуникацију с клијентом додељивала различите задатке које је требало обавити путем електронске комуникације. Пореска управа је сматрала да нису поднети никакви докази у вези с врстом, количином и природом стварно пружених услуга, а нарочито ниједан документ из прве руке о броју обављених сати, нити информације о начину одређивања цене тих услуга, чиме је практично оспорила право корисника испоручених услуга да користи право на претходни ПДВ садржан у рачунима испоручилаца услуга. Када је реч о уговорима о претплати који се односе на услуге саветовања, као што они који су управо наведени, ЕСП је у заузео став да чл. 62 ст. 2, чл. 63 и чл. 64 ст. 1 Директиве 2006/112/*EC* треба тумачити на начин да опорезиви догађај и обавеза обрачуна ПДВ настају истеком раздобља за које је уговорено плаћање, а да притом није важно да ли и колико често је наручилац стварно користио услуге које му је испоручилац ставио на располагање.[845] Без обзира, дакле, на чињеницу да ли су конкретне услуге испоручене или нису, сама чињеница да су кориснику услуга, на основу закључених уговора, оне стављене на располагање, довољна је да би могло да се сматра да су услуге и испоручене.

---

[843] Вид.: чл. 66 Директиве 2006/112/*EC.*

[844] Вид.: ЕСП, случај *C-548/17 baumgarten sports & more GmbH*, пар. 11-15 и 33.

[845] Вид.: ЕСП, случај *C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD*, пар. 15-22 и 52.

Погледајмо, напослетку, још и случај *X-Beteiligungsgesellschaft mbH*. Током 2012. године једно друштво пружало је услуге посредовања другом друштву ради продаје земљишта потоњег друштва трећем лицу. Из закљученог уговора о накнади произлази да је друштво које је пружало услуге посредовања већ испунило своје уговорне обавезе на датум закључења уговора. Када је реч о накнади за предметне услуге, тим је уговором износ одређен на милион евра, увећан за ПДВ, те је појашњено да тај износ треба уплатити у ратама од по 200 хиљада евра, увећаним за ПДВ. Рате су доспевале на наплату у размаку од једне године. У тренутку доспелости сваке рате, издаван је рачун за дуговани износ, извршена наплата дела накнаде и плаћен одговарајући ПДВ. Међутим, Пореска управа утврдила је да је целокупна услуга испоручена 2012. године и да је стога ПДВ морао да буде плаћен на укупан износ накнаде. ЕСП је, одлучујући у овом случају, заузео став да чл. 64 ст. 1 Директиве 2006/112/*EC* треба тумачити на начин да испорука услуге једнократне природе, која се плаћа у ратама, није обухваћена подручјем примене те одредбе.[846] За разлику од приступа који смо могли да видимо у оквиру случаја *baumgarten sports & more*, у овом случају можемо да уочимо да, без обзира на то што се накнада за изршене испоруке плаћа у ратама, а пошто сама накнада нема алеаторни карактер, ПДВ ће доспети на наплату у моменту када је услуга и испоручена. Уколико је, дакле, услуга извесно и у потпуности испоручена, сматраће се да у тренутку испоруке услуге настаје и обавеза обрачуна ПДВ. Све док ови предуслови нису испуњени, неће постојати обавеза обрачуна ПДВ.

5.3.2. Србија

Погледајмо сада и каква су тренутна решења у Републици Србији која се односе на правила у вези са дефинисањем тренутка настанка обавезе обрачуна ПДВ. Пореска обавеза настаје, дакле, даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

1. испорука добара и услуга;[847]
2. наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга (авансно плаћање);
3. издавање рачуна код услуга из чл. 5 ст. 3 тч. 1 ЗПДВ[848], услуга непосредно повезаних са тим услугама, као и услуга техничке подршке приликом коришћења софтвера, хардвера и друге опреме на одређени временски период;
4. настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавезе нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.[849]

У вези са одређивањем тренутка испоруке услуга, Министарство финансија издало је мишљење према којем „када је реч о појединачној адвокатској услузи која се пружа једнократно (нпр. сачињавање уговора, тестамента и др), услуга се сматра пруженом даном када је завршено појединачно пружање услуге. Када се адвокатске услуге пружају на основу датих пуномоћја странака за заступање у поступцима пред судовима и другим државним органима, при чему је за сваку радњу адвоката у конкретном поступку опредељена накнада (нпр. за сачињавање поднесака, за изласке на рочишта...), реч је о делимичним услугама које се сматрају пруженим у

[846] Вид.: ЕСП, случај *C-324/20 X-Beteiligungsgesellschaft mbH*, пар. 15-17 и 65.

[847] Време испоруке добара дефинисано је чл. 14, док је време испоруке услуга дефинисано чл. 15 ЗПДВ.

[848] У питању је пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине.

[849] Вид.: чл. 16 ЗПДВ.

време окончања дела услуге. Када адвокат, на основу датог пуномоћја и уговора о заступању, пружа услуге у циљу реализације конкретног посла странке (нпр. изградња објекта), при чему за појединачне радње адвоката није опредељена посебна накнада, већ је накнада опредељена збирно за све предузете радње у току реализације предметног посла, реч је о услугама које се сматрају пруженим даном престанка правног односа успостављеног уговорним односом адвоката и странке. Ако је период реализације посла, а самим тим и период пружања адвокатских услуга, дужи од годину дана, адвокатско ортачко друштво – обвезник ПДВ дужан је да изда периодични рачун за период који не може да буде дужи од годину дана. У овом случају промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун."[850] Као и у анализираним случајевима испред ЕСП у оквиру управо цитираног мишљења, можемо да препознамо став да ће време испоруке услуга зависити од карактера тих услуга у конкретном случају, што ће свакако бити као принцип примењено и у случају дигитално испоручених услуга.

Оно што са аспекта дигиталне економије може да представља проблем у вези са обавезом обрачуна ПДВ, односно права на коришћење претходног ПДВ, јесте третман услуга које нису документоване, односно за које се сматра да нису ни испоручене. Наиме, видели смо да је став ЕСП да, без обзира на чињеницу да ли је испорука услуга документована или не, сама чињеница да је испоручилац ставио на располагање кориснику својих услуга да му оне буду и испоручене, јесте довољна за признавање да су услуге и испоручене. Овакав став је од посебног значаја за пословне моделе који се користе у оквиру дигиталне економије, јер се у веома малом броју случајева, ако се то уопште и може рећи, саме испоруке услуга документују. Супротно овом приступу, Министарство финансија, односно Пореска управа, током вршења контроле обвезника неретко заузимају став да за услуге које порески обвезник не може да документује, односно докаже да су и испоручене, не признаје право на одбитак претходног ПДВ. Међутим, Управни суд је супротно овом ставу ипак пре на линији резоновања ЕСП.[851]

У оквиру овог дела рада преостаје нам да одговоримо на питање: има ли српски ПДВ систем карактеристике режима потпуне ПДВ обавезе? Мишљења смо да се на постављено питање може дати генерално позитиван одговор. Наиме, иако ЗПДВ не прописује да се страно лице евидентира директно у ПДВ систем, што би иначе било упитно решење по више основа, ипак индиректно, преко пореског пуномоћника,[852] постоји обавеза страног лица да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ.

---

[850] Вид.: Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-898/2010-04, од 17.06.2010. године.

[851] „Утврђивање обавезе на плаћање ПДВ због тога што порески органи нису могли да утврде, на основу писмене документације, да ли је правно лице примило добра и услуге, без стварне провере на лицу места, заснива се на непотпуно утврђеном чињеничном стању." Вид.: Пресуда Управног суда, одељења у Београду, бр. 18 У 6613/2012 од 6.3.2014. године. Цитираним ставом и даље се инсистира на утврђивању чињеница у вези са тиме да ли су услуге испоручене. Упитно је, међутим, какав би био став у вези са услугама које фактички нису испоручене, али су, са друге стране, током пореског периода могле да буду коришћене, јер су пореском обвезнику, на основу закљученог уговора, стављене на располагање. Питање које се овде поставља јесте, наиме, да ли непостојање доказа представља доказ непостојања? Да ли чињеница да не постоје докази да је услуга испоручена, што свакако није ретка ситуација приликом испорука дигиталних услуга, може да представља доказ да испорука није ни испоручена? Мишљења смо, свакако, да је при заузимању става у вези са постављеним питањем потребно претходно узети у обзир све детаље, појединости и карактеристике услуге у вези са којом је потребно утврдити да ли је уопште дошло до њене испоруке, уместо заузимања општег става да се за услугу која није извршена сматра и да није испоручена.

[852] Вид.: чл. 10а ЗПДВ.

5.4. Вредновање пореске основице

ПДВ је дизајниран као порез који се наплаћује сразмерно додатој вредности која се оствари било којом опорезивом испоруком. Стога је, између осталог, неопходно исказати вредност свим опорезивим испорукама како би се осигурало да се овај циљ постигне. Да би била у складу са основним принципима опорезивања, вредност која се опорезује, односно пореска основица, мора да одражава вредност која је додата свакој испоруци.[853]

Опште је правило да вредност опорезиве испоруке представља износ новца и фер тржишну вредност примљене накнаде за извршену испоруку. Поред општег правила, постоје и посебна која се користе за вредновање специфичних трансакција.[854]

Једна од ситуација која може да представља изазов приликом вредновања пореске основице јесте ситуација када лице коме се испоручују дигиталне услуге или није ПДВ обвезник, или пак јесте ПДВ обвезник који нема право да користи претходни ПДВ обрачунат на вредност извршене испоруке. Постоје и случајеви у којима се испоруке третирају као да су извршене за плаћање, иако ништа није плаћено или плативо. У оба наведена случаја, може се сматрати сврсисходним да се ипак одустане од примене општег правила за вредновање извршених испорука. Уместо тога, вредност извршене испоруке требало би да буде заснована на независној, односно објективној мери додате вредности конкретне трансакције. Ово би обично требало да буде или цена на отвореном тржишту или цена ван дохвата руке. Свакако, ово значи да су потребна јасна правила за примену алтернативног начина вредновања извршених испорука.[855]

Погледајмо у наставку и конкретна решења у вези са овим питањем, а која су у примени у оквиру ЕУ и Републике Србије.

5.4.1. ЕУ

Опште правило које се користи за вредновање пореске основице јесте да пореска основица обухвата све што чини накнаду коју је добио или ће тек добити добављач у замену за извршену испоруку од купца или неке треће стране, укључујући субвенције директно везане за цену извршене испоруке.[856]

У вези са општим правилом вредновања пореске основице, у доњој табели дајемо преглед ставки које морају/не морају бити укључене у опорезиви износ.

Табела 4: Пореска основица у ЕУ

Укључено у пореску основицу	**Није укључено у пореску основицу**
Порези, царине, намети и дажбине, искључујући сам ПДВ	Смањење цена у виду попуста за раније плаћање

[853] Вид.: D. Williams, 209.

[854] Вид.: A. Schenk, O. Oldman, 246.

[855] Вид.: D. Williams, 209.

[856] Вид.: чл. 73 Директиве 2006/112/*EC.*

Споредни трошкови као што су провизије, трошкови паковања, превоза и осигурања, за које добављач терети купца	Ценовни попусти и рабати који се одобравају купцу и које он добија у време испоруке
Субвенције директно повезане са ценом набавке	Износи које порески обвезник прима од купца, у виду надокнаде трошкова насталих у име и за рачун купца, а које порески обвезник књижи у својим књигама на прелазном рачуну

Извор: чл. 73, 78 и 79 Директиве 2006/112/*EC*

Као један од изузетака у односу на управо наведено опште правило за одређивање пореске основице, за који важе посебна правила, јесу и трансакције са повезаним лицима. С тим у вези, ради спречавања утаје или избегавања пореза, државе чланице могу у свим следећим случајевима предузети мере како би осигурале да у погледу испоруке добара или услуга које укључују породичне или остале блиске личне везе, те управљачке, власничке, чланске, финансијске или правне везе, опорезиви износ буде тржишна вредност:[857]

- купац нема пуно право на одбитак претходног ПДВ;
- добављач нема пуно право на одбитак претходног ПДВ и испорука је изузета од опорезивања;
- добављач нема пуно право на одбитак.[858]

Иако се чланови 72 и 80 Директиве 2006/112/*EC* могу посматрати као да одражавају принцип „ван дохвата руке“ за потребе ПДВ, постоји једна фундаментална разлика између обима примене ових одредби и правила о трансферним ценама: док принцип „ван дохвата руке” мора генерално да се посматра у свим трансакцијама унутар групе према правилима о трансферним ценама која се користе у сврхе директног опорезивања, делокруг принципа „ван дохвата руке” који је постављен у Директиви 2006/112/*EC* изгледа много ужи. У ствари, ово правило је опционо за примењивање држава чланица и може се користити само да би се спречила утаја пореза или избегавање плаћања пореза у низу добро дефинисаних околности.[859]

У вези са наведеним изузецима од општег правила, ЕСП је заузео став да се чл. 80, ст. 1 Директиве 2006/112/*EC* мора тумачити у смислу да су услови примене који он утврђује исцрпни и да, сходно томе, национално законодавство не може на основу те одредбе да предвиђа да опорезиви износ буде тржишна вредност трансакције у случајевима који нису наведени у тој одредби, посебно када порески обвезник има пуно право на одбитак пореза на додату вредност.[860]

---

[857] Појам „тржишна вредност“ означава пуни износ који би, како би добио предметна добра или услуге на време, купац у истој продајној фази у којој се одвија испорука добара или услуга морао платити, под условима лојалне конкуренције, независном добављачу на територију државе чланице у којој испорука подлеже плаћању пореза. У случају када се не може утврдити слична испорука добара или услуга, „тржишна вредност” у погледу услуга значи износ који није мањи од пуног трошка пружања услуге за пореског обвезника. Вид.: чл. 72 Директиве 2006/112/*EC*.

[858] Вид.: чл. 80, ст. 1 Директиве 2006/112/*EC*.

[859] Вид.: I. Rouberol, “Interactions between transfer pricing and VAT adjustments in the European Union”, *International VAT Monitor*, 2016 (Volume 27), No. 5, 316.

[860] Вид.: ЕСП, случај *Joined Cases C-621/10 and C-129/11 Balkan and Sea Properties ADSITs (C-621/10), Provadinvest OOD (C-129/11)*, пар. 63.

Питање које се на овом месту додатно намеће јесте утицај трансферних цена на пореску основицу за обрачун ПДВ. С тим у вези, земље чланице ЕУ различито приступају усклађивању трансферних цена за потребе ПДВ:

- усклађивања су изван оквира ПДВ – нема опорезиве трансакције за потребе ПДВ;
- усклађивања утичу на ПДВ основицу – усклађивање је повезано са претходном основном опорезивом трансакцијом за потребе ПДВ (ретроактивно прилагођавање);
- третман усклађивања као накнадне испоруке (проспективно прилагођавање);
- третман усклађивања као засебне услуге – засебно опорезива трансакција за потребе ПДВ.[861]

Без сумње, биће интересантно посматрати даљи развој догађаја у вези са утицајем трансферних цена на обрачун основице за ПДВ. Посматрано из угла међусобног усаглашавања, може се очекивати да ће појава нових технологија, посебно вештачке интелигенције за потребе опорезивања, бар делимично олакшати откривање ситуација у оквиру трансферним ценама индукованих прилагођавања ПДВ. Ипак, не треба очекивати јасно и јединствено решење јер, слично као и код царина, ПДВ је сасвим друга област пореског права и његов другачији приступ анализи трансакција у сврхе опорезивања чини веома тешким, ако не и немогућим, да се у потпуности усклади са правилима за трансферне цене.[862]

Мишљења смо да је питање утицаја правила о трансферним ценама од немалог значаја за ПДВ третман дигиталних услуга из најмање два разлога. Најпре, како се ради о услугама за чију се испоруку не могу веома лако утврдити трошкови, а затим и како није ретка ситуација да се на тржишту не може наћи упоредива услуга, све наведено може да доведе до упитне вредности пореске основице. Сами по себи, наведени проблеми неће представљати ризик да износ обрачунатог ПДВ буде неодговарајући у ситуацијама када се трансакција обавља између неповезаних лица, јер ће испоручилац услуга бити заинтересован да максимизира своју накнаду, а тиме и износ обрачунатог ПДВ, нити у *B2B* трансакцијама из разлога неутралности ПДВ у таквим случајевима. Међутим, ситуације које могу да представљају изазов са аспекта јавних финансија јесу *B2C* трансакције између повезаних лица, односно трансакције између повезаних лица у случајевима када не постоји право на одбитак претходног ПДВ. На нивоу групе повезаних лица, наиме, постојаће интерес да се у оквиру овакве врсте трансакција умањи накнада која се наплаћује повезаном лицу за испоручене услуге како би се умањио и износ обавезе за ПДВ.

5.4.2. Србија

Општим правилом за обрачун ПДВ основице у Србији прописано је да пореска основица код испоруке добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник

[861] VAT Expert Group, *VEG No 071 REV2 - Possible VAT implications of Transfer Pricing*, Brussels 2018, 3.

[862] K. Dziwiński, "Transfer Pricing and VAT. An Analysis of Two Overlapping Disciplines", *Transfer Pricing International 1/2020*, 32.

прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције[863] и друга примања, у коју није укључен ПДВ.[864]

У вези са општим правилом, у доњој табели дајемо преглед ставки које садржи/не садржи пореска основица.

Табела 5: Пореска основица у Србији

Укључено у пореску основицу	**Није укључено у пореску основицу**
Акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ	Попусти и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења испоруке добара или услуга
Сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга	Износи које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако те износе преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату и ако су ти износи посебно евидентирани
-	Износи које обвезник потражује за издатке које је платио у име и за рачун примаоца добара или услуга, ако су ти износи посебно евидентирани

Извор: чл. 17, ст. 3 и ст. 4 ЗПДВ

Посебна правила у вези са утврђивањем ПДВ основице, која на овом месту нећемо посебно наводити, прописана у оквиру ЗПДВ[865] и Правилника о ПДВ[866], за разлику од Директиве 2006/112/*ЕС*[867], до скоро нису познавала као специфичне трансакције између повезаних лица, нити појам „тржишна вредност“ уколико се трансакције реализују између повезаних лица. Да ли је ово решење било оптимално са аспекта јавних финансија, испитаћемо уз помоћ хипотетичког случаја. Шематски приказ случаја дајемо у доњој илустрацији.

[863] Субвенцијама се сматрају новчана средства која чине накнаду, односно део накнаде за испоруку добара или услуга, осим новчаних средстава на име подстицаја у функцији остваривања циљева одређене политике у складу са законом. Вид.: чл. 17, ст. 2 ЗПДВ.

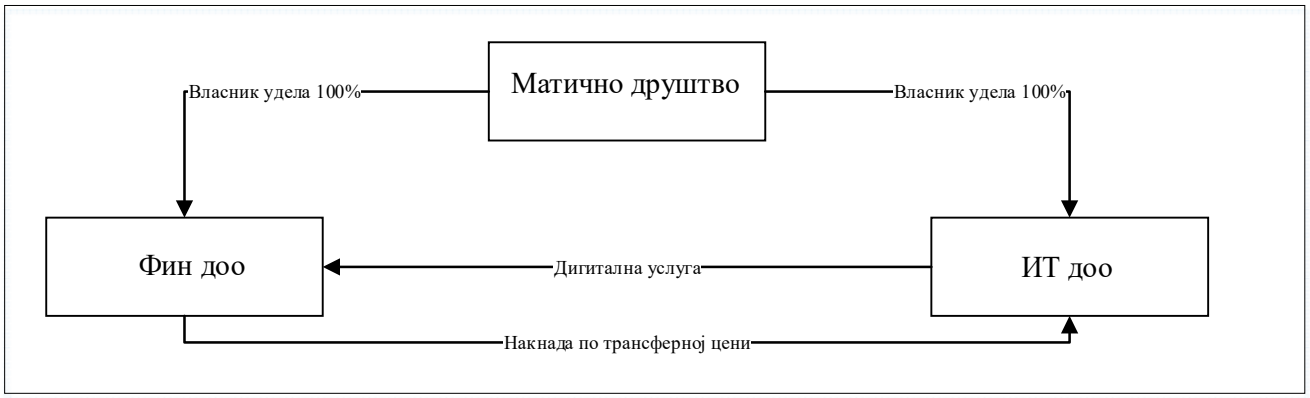
[864] Вид.: чл. 17, ст. 1 ЗПДВ.

[865] Вид.: чл. 18-22 ЗПДВ.

[866] Вид.: чл. 42-57 Правилника о ПДВ.

[867] Упор.: чл. 72 и чл. 80 Директиве 2006/112/*ЕС*.

Илустрација 14: Трансферне цене и ПДВ у Србији



Извор: Концепт аутора

Претпоставке модела су:

- Фин доо је српски ПДВ обвезник[868] који претежно обавља делатност ослобођену обрачуна ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ;[869]
- ИТ доо је страно правно лице које није ПДВ обвезник у Србији и испоручује дигиталне услуге за Фин доо;
- Фин доо и ИТ доо су повезана лица јер је власник 100% њихових удела исто лице;[870]
- закључком у оквиру извештаја о трансферним ценама утврђено је да је плаћена цена за испоручене дигиталне услуге нижа у односу на цену која је у складу са принципом „ван дохвата руке".

На основу модела и датих претпоставки испитајмо да ли су до скоро важећа правила у оквиру пореског система Србије била оптимална у односу на овакву структуру, односно да ли је одговор пореског система Србије био оптималан у оваквој ситуацији.

Фин доо ће, као порески дужник[871] бити у обавези да обрачуна ПДВ на, сходно општем правилу за обрачун ПДВ основице, накнаду која је садржана у рачуну за испоручене услуге. Чињеница да је ПДВ обрачунат на основицу која је нижа у односу на ону која је у складу са принципом „ван дохвата руке" имаће за последицу и мање обрачунат, односно мање плаћен ПДВ. Закључак из извештаја о трансферним ценама у вези са овом испоруком биће само од значаја за утврђивање основице за порез на добит правних лица. Истина, под претпоставком да је ово једина трансакција између повезаних лица, расходи Фин доо по овом основу, који ће бити нижи, неће бити кориговани,[872] те ће, на основу те чињенице, и пореска основица за порез на добит

[868] Напомињемо да ће ПДВ третман анализиране испоруке бити идентичан и без претпоставке да се ради о ПДВ обвезнику.

[869] Вид.: чл. 25 ЗПДВ. Примера ради, то може бити банка, брокерско друштво, друштво за управљање инвестиционим фондовима итд.

[870] Вид.: чл. 59 ЗПДПЛ.

[871] Вид.: чл. 10, ст. 1, тч. 3 ЗПДВ.

[872] Пошто ће разлика између расхода по основу трансакције по трансферној цени и расхода по основу трансакције по цени утврђеној применом принципа „ван дохвата руке" бити негативна, неће постојати основ да се изврши умањење, односно корекција опорезиве основице. Вид.: чл. 60, ст. 8, тч. 2 ЗПДПЛ.

правних лица бити већа. Међутим, имајући у виду да је пореска стопа за порез на добит правних лица 15%, а пореска стопа за ПДВ 20%[873] и даље ће постојати финансијски мотив да се коришћењем овакве структуре остваре пореске уштеде.

Видимо, дакле, да оваква ПДВ правила[874] у вези са утврђивањем пореске основице за ПДВ у Србији, у датој ситуацији не дају оптималан одговор са аспекта јавних финансија,[875] представљају основ за могуће тржишне дисторзије, односно нису у потпуности у складу са начелом неутралности. Због свега наведеног мишљења смо да би, по угледу на правила из чл. 72 и чл. 80 Директиве 2006/112/*EC*[876], било сврсисходно допунити правила садржана у ЗПДВ која

---

[873] Упор.: чл. 23, ст. 1 ЗПДВ и чл. 39, ст. 2 ЗПДПЛ.

[874] Иако су у међувремену извршене допуне ЗПДВ (чл. 17б) и Правилника о ПДВ (чл. 47а) којима се у великој мери, по угледу на Директиву 2006/112/*EC*, регулишу са ПДВ аспекта испоруке између повезаних лица, мишљења смо ипак да, имајући у виду принцип ефикасности и правила о трансферним ценама, учињене допуне имају упитан ефекат. Наиме, учињеним допунама се од пореских обвезника захтева утврђивање тржишне вредности испорука за, иако се то експлицитно не спомиње, практично сваки обрачунски период. Не уважава се, дакле, чињеница да порески обвезници управо то исто раде и у студији о трансферним ценама. Овакво решење ће пореским обвезницима повећати трошкове усклађености са ПДВ правилима, што је директно у супротности са принципом ефикасности. Једно од могућих образложења за овакав приступ може да буде и разлика у пореским периодима. Наиме, порески период за ПДВ је месец, односно квартал, док је за порез на добит правних лица година. Међутим, и поред тога, мишљења смо да би са аспекта приципа ефикасности било оправдано да се закључци из годишње студије о трансферним ценама користе уједно и за подношење измењене или посебне, годишње ПДВ пријаве у оквиру које ће се извршити евентуална корекција обрачунате ПДВ обавезе. Додатни проблем с овим у вези јесте и што се учињеним изменама пореском обвезнику не дозвољава коришћење свих метода за трансферне цене дефинисаних у оквиру ЗПДПЛ, те ће примена једино методе упоредиве цене на тржишту можда у одређеним случајевима дати неодговарајуће резултате. Из наведеног разлога мишљења смо да би било оправдано да се пореским обвезницима омогући коришћење свих расположивих метода за сврху утврђивања пореза на добит правних лица. Материјални недостатак учињених допуна односи се на правило да се, под одређеним условима, тржишном вредношћу испоруке сматра *цена коштања* те испоруке. Ово решење је, наиме, директно у супротности са принципом „ван дохвата руке". Цена коштања представља збир свих директних и индиректних трошкова који настају приликом конкретне испоруке. Независни учесници на тржишту ће, како би остварили профит, на цену коштања додати одређену маржу и по тако увећаној цени извршити испоруку. Даље, сама калкулација цене коштања у великој мери зависи од самог пореског обвезника, тако да се на тај начин долази до ситуације да уместо објективно дата, пореска основица буде директно под утицајем пословних и рачуноводствених политика пореског обвезника. Оваква ситуација је сама по себи упитна и са аспекта приципа законитости пореза, јер ће износ пореске обавезе у немалој мери да зависи од самог пореског обвезника, а не од конкретног пореског правила. Више је него очигледан мотив да порески обвезници у оваквим ситуацијама прилагоде своје калкулације цена коштања, на начин да их у што већој мери потцене. На основу свега изнетог, мишљења смо, ипак, да правила за вредновање трансакција између повезаних лица за потребе обрачуна ПДВ треба препустити ЗПДПЛ јер ће, у супротном, као што смо и видели, ефекти алтернативних решења бити у најмању руку упитни. Опажања која смо навели важе, *mutatis mutandis*, и за правила садржана у оквиру Директиве 2006/112/*EC.*

[875] Изузетак може да представља специфична ситуација када се испорука услуга врши без накнаде. У том случају основицом се сматра цена коштања тих или сличних услуга, у моменту испоруке. Вид.: чл. 18, ст. 2 ЗПДВ. Међутим, посматрајући ово решење из угла принципа „ван дохвата руке", такође се може тврдити да оно није у складу са тим принципом, јер се трансакције између лица која нису повезана врше, по правилу, по ценама које су веће од саме цене коштања.

[876] Скрећемо на овом месту пажњу на формулацију чл. 80, ст 1 Директиве 2006/112/*EC* преме којој државе чланице „*могу*", у одређеним случајевима, да предузму мере које се односе на спречавање умањења ПДВ основице. Оваквом формулацијом, дакле, није прописана обавеза, већ опција државама чланицама ЕУ да у своја национална законодавства имплементирају ову одредбу. На свакој од држава чланица је, дакле, да одлучи хоће ли имплементирати ову могућност или не.

се односе на обрачун пореске основице[877]. Свакако, једна од могућности јесте и да се цене, за које се, у оквиру извештаја пореског обвезника о трансферним ценама, утврди да јесу у складу са принципом „ван дохвата руке“, користе како би се кориговала пореска основица за ПДВ. Небитно је, притом, да ли ће се таква корекција третирати као да је у питању повећање пореске основице или је у питању засебна испорука. Резултат ће, што се тиче износа додатно обрачунатог ПДВ, бити исти. На овакав начин отклонили би се уочени ризици, захтеви принципа неутралности били би испуњени, као и захтеви принципа ефикасности, јер порески обвезници не би били изложени додатним трошковима, односно додатним административним захтевима, имајући у виду да би се користили подаци из извештаја о трансферним ценама, за који и иначе већ постоји обавеза да буде сачињен.

5.5. ПДВ или порез на дигиталне услуге?

Проблеми и потешкоће на које смо указали да се оперативно јављају приликом испорука дигиталних услуга и њиховим опорезивањем ПДВ, условили су да се као једно од питања постави да ли је ПДВ, као порески облик, оптималан за опорезивање дигиталних услуга? Односно, постоји ли можда алтернативни порески облик који би био примеренији и који би дао боље ефекте приликом опорезивања дигиталних услуга? Као одговор на постављено питање, у појединим пореским јурисдикцијама уведен је посебан порески облик, такозвани порез на дигиталне услуге (енг. *digital service tax*).

Указаћемо у наставку на специфичности овог пореског облика како бисмо утврдили може ли такав порески облик да представља алтернативу ПДВ.

Недавни догађаји указују на то да је значајан број земаља предузео кораке ка имплементацији мера које обично укључују секторске порезе на промет који су усмерени на (или укључују) приход од услуга оглашавања на мрежи. Ове мере су генерално комбиноване са правилима фокусираним на одредиште испорука и генерално се примењују и на резидентна и нерезидентна привредна друштва, без обзира на њихову локацију (нпр. ниво физичког присуства у конкретној пореској јурисдикцији) и/или њихов статус. Поред тога, ове мере деле још један важан заједнички циљ политике. Све оне настоје да побољшају неутралност успостављањем једнаких услова између страних добављача одређених дигиталних добара и услуга и њима сличних домаћих добављача, као и између добављача одређених дигиталних добара и услуга и добављача који конкурентска добра и услуге продају не дигиталним путем већ у својим продајним објектима. Међутим, ове мере се генерално суочавају са бројним административним питањима и питањима усклађености, посебно у вези са изазовом покушаја наплате пореза од субјеката са седиштем у иностранству који нису лоцирани (тј. физички присутни) у јурисдикцији опорезивања. Како би се одговорило на ове изазове, генерално се као решење уводи заједничка одговорност за локалног клијента који плаћа, или се стварају специфични захтеви за извештавањем о локалним посредницима. До данас, према тренутно доступним ограниченим информацијама, чини се да су нивои прихода прикупљени од ових мера били прилично скромни.[878]

---

[877] Овај став не односи се искључиво на дигитално испоручене услуге, већ, генерално говорећи, на све врсте испорука које се врше између повезаних лица, без обзира да ли је у питању испорука услуга или добара.

[878] Вид.: OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD Publishing, Paris 2018, 140-141.

У оквиру ЕУ постоје предлози да се порез на дигиталне услуге уведе као једноставно привремено решење за опорезивање дигиталних активности у ЕУ. Предлог је да се овим пореским обликом утврди порез на приходе остварене пружањем одређених дигиталних услуга који би требало да се примењује на привременој основи док се не успостави свеобухватно решење.[879]

Став Европске комисије у вези са порезом на дигиталне услуге јесте да је то порез са циљаним обимом, који се наплаћује на приходе који произилазе из испорука одређених дигиталних услуга, а које карактерише стварање вредности од стране самих корисника. Услуге које спадају у делокруг овог пореског облика су оне код којих учешће корисника у дигиталној активности представља суштински инпуте за пословање и које омогућавају тој делатности да од учешћа корисника остварује приходе. Другим речима, у питању су пословни модели који не би могли да постоје у свом садашњем облику без учешћа корисника. Улога коју имају корисници ових дигиталних услуга је јединствена и сложенија од оне коју традиционално прихватају корисници. Ове услуге се могу пружати на даљину, а да давалац услуга није нужно физички присутан у јурисдикцији у којој се корисници налазе и у којој се ствара вредност. Управо из наведеног разлога су овакви пословни модели одговорни за највећу разлику између тога где се опорезује профит и где се ствара вредност. Међутим, оно што у овом случају подлеже опорезивању су приходи добијени монетизацијом података добијених од стране корисника, а не само учешће корисника.[880]

У оквиру предлога Директиве ЕУ уводи се порез на дигиталне услуге на нивоу ЕУ по стопи од 3% на бруто приход (без ПДВ и других сличних пореза) који се остварује у ЕУ за следеће активности (осим одређених изузетака):

- постављање на дигитални интерфејс оглашавања намењеног корисницима тог интерфејса;
- стављање на располагање корисницима вишестраног дигиталног интерфејса који омогућава корисницима да пронађу друге кориснике и да ступе у интеракцију са њима, а такође може олакшати пружање основних набавки добара или услуга директно између корисника;
- пренос података прикупљених о корисницима и генерисаних из активности корисника на дигиталним интерфејсима.[881]

Приходи који проистичу из пружања услуга од стране ентитета који припада консолидованој групи за потребе финансијског извештавања другом ентитету у истој групи не могу се квалификовати као опорезиви приходи. Ако ентитет који припада консолидованој групи за потребе финансијског извештавања пружа услугу, а приходе који произилазе из пружања те

[879] Вид.: European Commission, *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels 2018, 4.

[880] Вид.: European Commission, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Brussels 2018, 7.

[881] Вид.: M. Helminen, 316-317.

услуге остварује други ентитет у групи, сматраће се да је те приходе остварио ентитет који пружа услугу.[882]

Само ентитети са укупним годишњим приходима широм света (тј. не само унутар ЕУ) изнад 750 милиона евра и укупним годишњим опорезивим дигиталним приходима у ЕУ изнад 50 милиона евра, подлежу порезу на дигиталне услуге, без обзира на то да ли су основани у држави чланици или у оквиру јурисдикције ван ЕУ.[883]

Предложена Директива утврђује правила у погледу места опорезивања за потребе пореза на дигиталне услуге, које се заснива на локацији корисника опорезивих услуга. У оквиру текста предлога Директиве такође се предлаже успостављање механизма за поједностављење у виду свеобухватног приступа за пореске обвезнике са обавезом ПДВ у једној или више држава чланица.[884]

Иако су неке од земаља чланица ЕУ већ увеле у своје пореско законодавство порез на дигиталне услуге,[885] у самој оперативној имплементацији овог пореског облика настали су одређени проблеми[886] који су довели чак и до одустајања од пореза на дигиталне услуге.[887]

---

[882] Вид.: чл. 3, ст. 7, Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, *https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148*, 19. децембар 2021.

[883] Вид.: чл. 4, ст. 1, Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, *https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148*, 19. децембар 2021.

[884] Вид.: M. Helminen, 317.

[885] Земље које су увеле неки од облика пореза на дигиталне услуге су: Аустрија, Италија, Француска, Шпанија и Велика Британија (која је, иако више није земља чланица ЕУ, овај порески облик увела у тренутку док је још увек била у оквиру ЕУ). Вид.: P. Schulze, E. van der Marel, Taxing Digital Services – Compensating for the Loss of Competitiveness, *https://ecipe.org/wp-content/uploads/2021/07/ECI_21_PolicyBrief_11_2021_LY04.pdf*, 19. децембар 2021. У оквиру закључака истраживања аутори истичу да пет земаља које имају овај порески облик губе конкурентност у области дигиталних услуга током последњих 15 година. На многим показатељима трговинске конкурентности које су аутори израчунали, овај порески облик показује ниже стопе раста у поређењу са другим земљама у Европи које немају овај порески облик. Штавише, разлике између земаља које имају и оних које немају порез на дигиталне услуге су велике, што сугерише да су тржишта дигиталних услуга за потоњу групу земаља много динамичнија и глобализованија.

[886] Алтернативни назив за порез на дигиталне услуге је *GAFA* порез (акроним од: *Google, Aple, Facebook, Amazon*). Наиме, процењује се да порез на дигиталне услуге погађа отприлике 30 компанија, од којих је већина са седиштем у Америци. Имајући у виду ову чињеницу, Америка је запретила увођењем одређених рестрикција земљама које су наметнуле овај порески облик. Настала ситуација ће, вероватно, бити разрешена на начин да ће овај порески облик бити укинут. Наиме, у оквиру опсежног глобалног пореског споразума између 136 земаља, у вези са овим постигнут је договор да овај порески облик буде укинут у земљама у којима постоји порез на дигиталне услуге, а да се, уместо њега, усвоји глобални минимални корпоративни порез по стопи од 15%, као и да се дају нека права на опорезивање великих профитабилних компанија у оквиру тржишта на којима оне послују. Вид.: U.S. drops tariff threat in digital tax transition deal with European countries, *https://www.reuters.com/world/europe/european-countries-reach-digital-services-tax-deal-with-us-2021-10-21/*, 19. децембар 2021.

[887] Француска је пристала да повуче свој порез на дигиталне услуге и да одобри порески кредит компанијама које су га већ платиле када нова правила у вези са опорезивањем дигиталних услуга буду међународно договорена. Вид.: N. Fishbien, "Digital Service Tax, consumption Tax and the Reverse Application of the Step Transaction Doctrine", *International Tax Journal*. Sep/Oct2019, Vol. 45, 31.

Поред наведених проблема, приликом имплементације пореза на дигиталне услуге, у литератури се истичу и друге предности ПДВ као пореског облика у односу на порез на дигиталне услуге, као што су:

- инциденца. Наиме, мало је вероватно да ће порез на дигиталне услуге да обезбеди предност у односу на ПДВ у смислу пореске инциденце.
- ефикасност производње. Идентификујући један од кључних аргумената за супериорност ПДВ као начина прикупљања пореза, између осталог, наводи се да је ПДВ осмишљен тако да се њиме опорезују трансакције између компанија и домаћинстава, али да трансакције између компанија буду неопорезоване. Порез на дигиталне услуге одступа од овог захтева јер може деловати и као порез на пословне инпуте између компанија, примера ради, у случају оглашавања. Као део оптималног пореског система, порезе на пословне инпуте генерално, дакле, треба избегавати јер могу да искриве производне одлуке предузећа и спрече ефикасност производње.
- каскадни ефекат. ПДВ је супериорнији у односу на порез на дигиталне услуге јер се њиме избегава кумулативност, односно каскадни ефекат пореза. Каскадни ефекат, наиме, настаје када се порез наплаћује на сваку продају добара или услуга, односно током сваке фазе процеса производње и дистрибуције, при чему није предвиђена олакшица за порезе из претходне фазе. Укупан порез на финални производ, тиме и сама цена производа, дакле, зависи од броја фаза производње. Ово дискриминише вишестепене производне процесе и ствара подстицај за компаније да се вертикално интегришу како би смањиле пореску обавезу.[888]

Увођење пореза на дигиталне услуге свакако представља мач са две оштрице. Наиме, док се увођењем овог пореског облика, са једне стране, ствара основ за раст јавних прихода, дотле, са друге стране, овај порески облик доводи до низа питања у вези са његовим дизајном и имплементацијом. То све ће за последицу довести до пореза који је сложен, произвољан и који је тешко поштовати и спроводити.[889]

Коначно, више као реторичко, поставља се и питање: треба ли Србија да уводи поред ПДВ и порез на дигиталне услуге као комплементаран порески облик? Полазећи од већ дефинисаних дигиталних испорука као врсте услуга,[890] чињенице да се ПДВ наплаћује, између осталог и на испоруке услуга,[891] па самим тим и на испоруке дигиталних услуга, уочених проблема у вези са порезом на дигиталне услуге као пореског облика и дисторзија до којих његова имплементација може да доведе, потешкоћа у његовој примени, као и актуелног развоја на глобалном нивоу у вези са овим пореским обликом, одговор на постављено питање се сам по себи намеће. Наиме, полазећи од свега наведеног, и поред свих потешкоћа које дигитална економија може да узрокује приликом утврђивања и наплате ПДВ, мишљења смо да је ПДВ ипак оптималан као порески облик приликом опорезивања дигиталних испорука, те да увођење пореза на дигиталне услуге, као комплементарног пореског облика у оквиру пореског система Србије не би представљало Парето-побољшање, односно не би унапредило ефикасност пореског система

[888] Вид.: K. Russo, "Superiority of the VAT to Turnover Tax as an Indirect Tax on Digital Services", *National Tax Journal*, December 2019, Volume 72, Number 4, 868-870.

[889] Вид.: J. Vella, "Digital Services Taxes: Principle as a Double-Edged Sword", *National Tax Journal*, December 2019, Volume 72, Number 4, 834.

[890] Вид.: део 4.1. Појам дигиталних испорука.

[891] Вид.: чл. 3, ст. 1, тч. 1 ЗПДВ.

Србије. Другим речима, мишљења смо да би увођење пореза на дигиталне услуге у порески систем Србије било противно принципима неутралности и ефикасности.

У вези са различитим облицима пореза на дигиталне услуге, са фокусом на прекограничне испоруке, додатно може да се постави и питање осетљивости малих и отворених економија, попут српске, приликом наметања обавезе регистрације ради наплате пореза. Приликом наметања обавезе регистрације постојаће реалан ризик да испоручиоци дигиталних услуга, због додатних административних трошкова и усклађености пословања који им се намећу од стране локалних пореских власти, одлуче да тржиште чија популација, као у случају Србије, не прелази седам милиона становника, са релативно ниском куповном снагом[892], једноставно заобиђу и на тај начин учине недоступним своје услуге потенцијалним корисницима на тржишту. Уколико пођемо од претпоставке да је за доношење одлуке о присуству на одређеном тржишту за испоручиоца услуга од пресудног значаја разлика између користи и трошкова који проистичу по основу присуства на том тржишту и уколико локалне пореске власти важећим правилима директно утичу на трошкове пореског обвезника, тада до изражаја за доношење одлуке о присутву на конкретном тржишту долази, између осталог, и ефикасност процеса наплате конкретног пореског облика, односно укупни трошкови које тај процес ствара, како пореским властима, тако и пореским обвезницима. Конкретно, у вези са наплатом ПДВ, размотрићемо у наставку који механизми могу да се примене.

5.6. Механизми наплате ПДВ приликом прекограничних испорука

У зависности од чињенице ко се сматра пореским дужником, а имајући у виду упоредна решења, механизми наплате ПДВ подразумевају, појединачно или у некој комбинацији, ослањање на (1) купце, (2) посреднике, (3) добављаче и (4) у зависности од развоја технологије, аутоматизоване системе. Избор одговарајућег режима наплате може зависити од фактора као што су: да ли се ради о домаћим или међународним испорукама, да ли су у питању *B2B* или *B2C* трансакције, да ли се испоручују добра, услуге или нематеријална имовина итд. Питање како треба наплатити ПДВ је, на крају, практично питање за које могу постојати алтернативни приступи у зависности од околности у којима ПДВ функционише, па чак и у сличним околностима када може бити прихватљиво више приступа.[893]

Механизам наплате ПДВ који се ослања на крајње купце функционише путем интерног обрачуна (енг. *reverse charge mechanism*)[894] и има низ предности. Прво, порески орган у

[892] Насупрот јединственом тржишту ЕУ, чија је популација око 500 милиона људи и где је довољно да се обвезник региструје у оквиру једне јурисдикције чиме стиче право да врши испоруке на целом тржишту. Вид.: део 5.1. Регистрација у ПДВ систем.

[893] Вид.: OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*, OECD Publishing, Paris 2017, 12.

[894] У пореском систему Србије, механизам интерног обрачуна ПДВ прописан је чл. 10, ст. 1, тч. 3 којим се прописује да је порески дужник прималац добара и услуга, ако страно лице није обвезник ПДВ у Србији. Другим речима, уколико страно лице није евидентирано као ПДВ обвезник у Србији, ПДВ ће, уместо њега, интерним обрачуном да обрачуна корисник услуга (за примаоца добара то ће учинити Управа царина) и то без обзира да ли је сам корисник услуга ПДВ обвезник или не. На овај начин је обухваћен и део *B2C* испорука, јер ће правна лица која нису ПДВ обвезници такође имати обавезу да изврше обрачун и плате ПДВ за услуге које су им испоручене прекогранично. Уколико прималац добара и услуга испуњава услове, биће му признато право да користи претходни

јурисдикцији коришћења диталних испорука може да провери и обезбеди усклађеност пошто тај орган има надлежност над пореским обвезником који обрачунава и пријављује ПДВ. Друго, терет усклађености је у великој мери пребачен са испоручиоца на купца чиме је минимизиран пошто купац има потпуни приступ детаљима испоруке. Треће, административни трошкови за пореску управу су такође нижи јер се од испоручиоца не тражи да се придржава пореских обавеза у јурисдикцији корисника дигиталних испорука. Коначно, смањује ризике прихода који су повезани са наплатом пореза од стране добављача нерезидента, без обзира да ли купци тог добављача имају право на одбитак улазног пореза.[895]

Међутим, док механизам интерног обрачуна ПДВ показује своју ефикасност приликом *B2B* прекограничних испорука, његова примена ипак не нуди одговарајуће решење за наплату ПДВ приликом *B2C* прекограничних испорука. Ниво усклађености са механизмом интерног обрачуна ПДВ за прекограничне *B2C* испоруке услуга и нематеријалне имовине ће вероватно бити низак, пошто крајњи потрошачи немају довољно подстицаја да пријаве и плате ПДВ, барем у одсуству смислених санкција за непоштивање таквих обавеза. Штавише, спровођење наплате малих износа ПДВ од великог броја крајњих потрошача ће вероватно за последицу да има значајне трошкове који ће бити већи од прихода који би се остварили наплатом ПДВ на овакве трансакције.[896]

Као што можемо да видимо, наплата ПДВ за прекограничне *B2C* испоруке услуга уместо механизма интерног обрачуна ПДВ захтева алтернативна решења. Једно од таквих решења ослања се на посреднике (примера ради, интернет платформе) између купаца и добављача. У том контексту, у зависности од дефинисане улоге и одговорности посредника у процесу наплате ПДВ, прави се разлика између два приступа:

- уговорни приступ који се заснива на релевантним уговорним и сродним аранжманима између страна, односно уколико се уговором између посредника и добављача успоставља аранжман према којем посредник испуњава обавезе добављача према пореским властима, порески органи ће третирати посредника као да испуњава обавезе добављача у складу са пореским прописима према пореском органу;
- приступ претпостављеног добављача који подразумева да је посредник добављач за потребе ПДВ, на основу прописаних чињеница и околности.[897]

Следеће могуће решење за наплату ПДВ на *B2C* прекограничне испоруке јесте регистрација испоручиоца као ПДВ обвезника. Међутим, као што смо већ и напоменули, за мале и отворене

ПДВ као одбитни, чиме ће бити испуњени захтеви начела неутралности. У супротном, обрачунати ПДВ мораће да буде плаћен, чиме је осигурана наплата ПДВ као пореза на крајњу потрошњу. Међутим, ово правило није примењиво на *B2C* испоруке у ситуацијама када су физичка лица корисници прекогранично испоручених услуга. За овакве ситуација потребно је неко од алтернативних решења.

[895] Вид.: OECD, *Consumption Tax Trends 2004: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, OECD Publishing, Paris 2005, 84.

[896] Инсистирање на спровођењу наплате малих износа ПДВ од великог броја крајњих потрошача ће бити у супротности са принципом ефикасности. Вид. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, пар. 3.120, 71.

[897] Вид.: OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*, OECD Publishing, Paris 2017, 25-26.

економије попут српске, инсистирање на стандардном и потпуном поступку регистрације[898] може да представља ризик да инострани испоручиоци услуга и нематеријалне имовине, због административних трошкова и усклађености са локалним ПДВ правилима, једноставно одлуче да не врше испоруке на локалном тржишту. С тим у вези скренули бисмо пажњу на режим поједностављене регистрације и наплате као могуће решење за превазилажење уоченог ризика. Како у оквиру ПДВ система Србије још увек не постоји овакав режим, даћемо у наставку неке од кључних елемената за његов дизајн.

Најпре, препорука је да поједностављени режим регистрације и наплате функционише одвојено од стандардног режима регистрације и наплате, без истих права (нпр. повраћај претходног ПДВ) и обавеза (нпр. потпуно извештавање) која су прописана стандардним режимом. Јурисдикције које одлуче да имплементирају такав поједностављени режим који функционише одвојено од стандардног режима морају да одреде обим поједностављеног режима, тј. морају да одреде категорије испорука за које ће ПДВ бити плаћан у оквиру поједностављеног режима за разлику од осталих категорија за које би наставио да важи стандардни режим.[899] Једноставна процедура регистрације, која може да се изврши преко веб странице пореске управе, може бити значајан подстицај за иностране испоручиоце да се региструју у оквиру поједностављеног режима. Уважавајући потребу да се уравнотеже потребе пореске управе за информацијама како би се потврдила усклађеност прекограничних *B2C* испоручилаца услуга и нематеријалне имовине и потреба добављача за једноставношћу, потребно је омогућити да се пореске пријаве подносе електронски и да садрже само најосновније информације.[900] Како страни испоручиоци најчешће наплаћују у валути (валута трансакције) која се разликује од валуте пореске јурисдикције, а пошто морају да поднесу ПДВ пријаву и да изврше плаћање ПДВ у валути пореске јурисдикције (валута извештавања), биће потребно да изврше конверзију из валуте трансакције у валуту извештавања, при чему могу настати курсне разлике. Како би могао да реализује све ове трансакције, испоручилац ће практично морати да има отворен нерезидентни девизни и рачун у локалној валути, што донекле намеће додатне трошкове. Захтеви за вођење евиденције су кључни елемент у дизајну поједностављеног режима регистрације и наплате. Разумно је да порески органи захтевају од страних испоручилаца да воде поуздане и проверљиве евиденције за које се може веровати да садрже потпун и тачан приказ њихових испорука извршених у пореској јурисдикцији. Подстиче се коришћење система електронског вођења евиденције пошто су пословни процеси постали аутоматизовани и папирна документа су генерално замењена документима у електронском формату. У оквиру овог режима препоручује се и елиминисање захтева за издавање рачуна за *B2C* испоруке на основу тога што купци, који су крајњи потрошачи, генерално немају право на одбитак претходног ПДВ који је плаћен страним испоручиоцима. Међутим, у ситуацијма у којима би ипак били потребни рачуни, примера ради,

[898] Било да се инсистира на регистрацији самог испоручиоца као обвезника ПДВ (чл. 8 ЗПДВ) или на одређивању пореског пуномоћника (чл. 10а ЗПДВ).

[899] Због непризнавања права на претходни ПДВ, оваквим режимом практично се предвиђа искључиво наплата ПДВ (енг. *"pay-only" regime*). Вид. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, пар. 3.133, 71-72.

[900] У вези са овим захтевом, инсистирање на подношењу, поред ПДВ пријаве, и пратећег прегледа обрачуна ПДВ који су предвиђени ПДВ правилима Србије, свакако не би допринело једноставности подношења пореске пријаве.

према правилима о заштити потрошача, јурисдикције се подстичу да ограниче податке на рачунима[901] на оно што је стриктно потребно да би се обезбедила провера усклађености.[902]

Иако је очигледно да аутоматизовани системи и други системи засновани на технологији имају потенцијално централну улогу у олакшавању наплате пореза на прекограничне испоруке услуга и нематеријалних добара од страних испоручилаца, у овом тренутку се такви системи реалније посматрају као алати који могу бити од користи, у одговарајућим околностима, за подршку постојећим режимима наплате. Како технологија и пословни модели настављају да се развијају, аутоматизовани системи и други системи засновани на технологији ће вероватно играти све важнију улогу у олакшавању прекограничне наплате пореза на услуге и нематеријална добра.[903]

Након што смо у оквиру ове главе сагледали нека од општих питања у вези са ПДВ, посматрана кроз призму дигиталне економије, прећимо на једно од, по нашем мишљењу, централних питања приликом дефинисања ПДВ правила. У питању су правила у вези са одређивањем места испоруке. Имајући у виду значај овог питања, сматрали смо вредним да разматрања у вези са тиме издвојимо у оквиру засебне главе. Погледајмо стога у наставку и специфичности одређивања места испоруке у контексту дигиталних услуга.

[901] Иако је Законом о фискализацији (*Службени гласник РС*, бр. 153/2020, 96/2021 и 138/2022) предвиђено да се за промет на мало издаје фискални рачун, а имајући у виду сам процес фискализације, сматрамо да у оквиру овог режима не би требало инсистирати на примени Закона о фискализацији. Такође, из идентичних разлога не би требало инсистирати ни на примени Закона о електронском фактурисању, *Службени гласник РС*, бр. 44/2021, 129/2021 и 138/2022.

[902] Вид.: OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*, OECD Publishing, Paris 2017, 35-51.

[903] *Ibid.,* 27.

6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука

6.1. Принципи за одређивање места испоруке

Свеобухватна сврха ПДВ као пореза на финалну потрошњу, заједно са његовом централном карактеристиком фазног процеса наплате, поставља темељ за основне принципе ПДВ који се односе на међународну трговину. Основно питање економске политике у вези са међународном применом ПДВ је да ли порез треба да буде обрачунат у оквиру пореске јурисдикције порекла или одредишта, односно дестинације. У зависности од одговора на ово питање, у упоредноправној пракси развила су се два принципа: принцип порекла и принцип дестинације. Према принципу порекла, порез се наплаћује у различитим јурисдикцијама у којима је додата вредност. Према принципу дестинације, порез се наплаћује само на финалну потрошњу која се догоди у оквиру саме пореске јурисдикције. Кључна економска разлика између ова два принципа је у томе што принцип дестинације поставља испоручиоце добара и услуга који су међусобни конкуренти у датој јурисдикцији на једнаку основу, док принцип порекла поставља потрошаче у различитим јурисдикцијама на једнаку основу.[904] Другим речима, у конкурентском окружењу, принцип дестинације подразумева да испоручиоци добара и услуга добијају исту цену (тј. цену без пореза) од продаје на било којој локацији, без обзира на пореску јурисдикцију у којој су ПДВ обвезници. Сви они ће потрошачима у било којој пореској јурисдикцији наплаћивати исту цену ако желе да буду конкурентни, а по принципу дестинације, сви ће плаћати исти порез. Ово би требало да доведе до ефикасности производње, у смислу да ће сви произвођачи изједначити своје маргиналне трошкове са заједничком произвођачком ценом, што имплицира да би било немогуће произвести исту укупну производњу по нижим трошковима. Насупрот томе, према принципу порекла, потрошачке цене (тј. цена са порезом), евентуално прилагођене за транспортне трошкове, биле би изједначене у свим јурисдикцијама. Да ово није случај, сви потрошачи би могли да купују јефтиније од добављача у једној држави него у другој, а продаја испоручиоца добара и услуга са високим ценама би последично нестала. Ово доводи до ефикасности размене, јер, пошто се сви потрошачи суочавају са истим ценама, сви ће имати исту маргиналну корисност за све испоруке и било би немогуће повећати њихову маргиналну корисност прерасподелом потрошње између различитих добара и услуга.[905]

ПДВ ефекти који се постижу алтернативном применом два наведена принципа у вези са оствареним испорукама дати су у доњој табели.

Табела 6: Преглед ПДВ ефеката принципа порекла и принципа дестинације

	Принцип порекла	**Принцип дестинације**
Земља порекла	Испорука јесте опорезива	Испорука није опорезива
Земља дестинације	Испорука није опорезива	Испорука јесте опорезива

Извор: Концепт аутора

[904] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 12.

[905] Вид.: L. Ebrill *et al.*, 179-180.

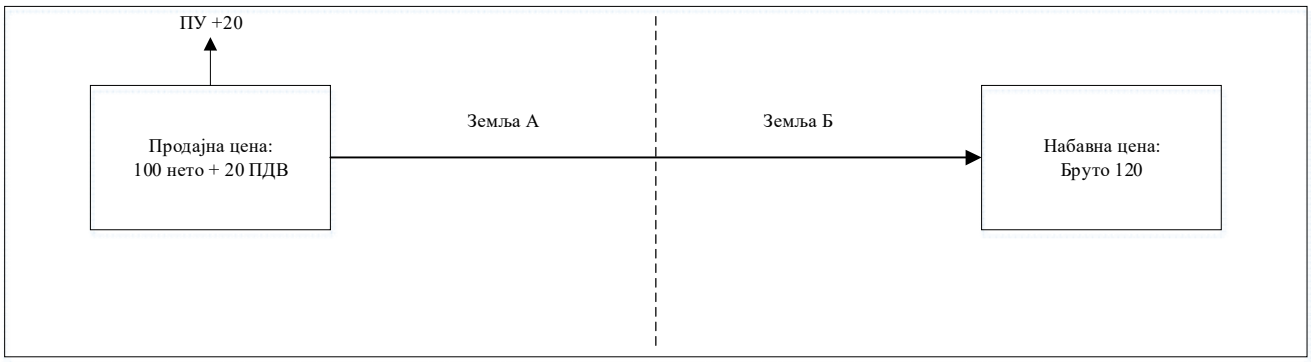
Из горње табеле можемо да закључимо да, уколико се у земљи порекла примењује принцип порекла, испорука извршена у тој земљи биће опорезива; уколико се примењује принцип дестинације, сматраће се да је место испоруке у земљи дестинације. И обрнуто, уколико се у земљи дестинације примењује принцип порекла, сматраће се да је место испоруке у земљи порекла, односно уколико се у земљи дестинације примењује принцип дестинације, испорука извршена у тој земљи биће у њој и опорезована.

Погледајмо детаљније кључне карактеристике оба принципа.

6.1.1. Принцип порекла

Принцип порекла намеће, дакле, обавезу испоручиоцима добара и услуга да обрачунају ПДВ на своје испоруке јер се местом испоруке сматра управо место самог испоручиоца добара и услуга. Порески дужник је, дакле, испоручилац добара и услуга. На доњој илустрацији можемо да видимо принцип порекла на хипотетичком примеру у прекограничном сценарију.

Илустрација 15: Принцип порекла



Извор: Концепт аутора

На основу горње илустрације можемо уочити неке од значајнијих ПДВ ефеката принципа порекла:

- примена принципа порекла за последицу има да се ПДВ не обрачунава на увоз добара и услуга, али се обрачунава на извоз добара и услуга;[906]
- порески обвезник у земљи дестинације имаће набавну цену за испоручена добра и услуге увећану за ПДВ, за који ће само у изузетним ситуацијама[907] моћи да користи право на одбитак;

[906] Вид.: A. Michèle Bardopoulos, 152. ПДВ на овај начин постаје порез којим се, уместо потрошње, опорезује производња добара и испорука услуга у оквиру земље порекла. Упор.: A. Schenk, O. Oldman, 183.

[907] Право на одбитак моћи ће да се користи у случају *B2B* трансакција, само под условом да су оба учесника у трансакцији ПДВ обвезници у земљама које су чланице ЕУ, односно уколико то није случај, онда под условом да је испоручилац добара и услуга регистрован као ПДВ обвезник у земљи дестинације (примера ради, преко пореског пуномоћника, као што је то случај у Србији. Вид. чл. 10а ЗПДВ). У већини других ситуација, по правилу и без обзира да ли је у питању *B2B* трансакција, настаће проблем у вези са коришћењем права на одбитак претходног ПДВ јер пореска управа у оквиру земље дестинације неће признати право на одбитак свом ПДВ обвезнику за ПДВ који је обрачунат и плаћен у земљи одредишта. Један од начина да се овај проблем превазиђе јесте и оснивање огранка, односно фиксне пословне јединице у земљи дестинације. Међутим, како би оваква структура била

- из претходно наведеног произилази да се ПДВ који је плаћен у земљи порекла, осим у посебним ситуацијама, не може користити као претходни при увозу у земљи дестинације и због тога остаје трајни приход у буџету земље порекла;[908]
- под претпоставком да купци у земљи дестинације могу да бирају да исто добро или услугу набаве из више земаља, при свим другим неизмењеним претпоставкама, одлучиће се за испоруку из земље која има најнижу ПДВ стопу јер ће у том случају и набавна цена за њих бити најнижа.[909]

На основу управо наведених главних карактеристика принципа порекла, поставља се питање да ли је оптимална примена овог принципа за дигиталне испоруке. Мишљења смо да примена принципа порекла за опорезивање дигиталних испорука не може да буде оптимална из више разлога. Најпре, примена овог принципа за опорезивање дигиталних услуга створила би шансу за пореско планирање. Наиме, као што смо видели, мобилност[910] би, као једна од кључних карактеристика дигиталне економије, била искоришћена како би се пословање, односно дигиталне испоруке организовале из пореске јурисдикције које имају најнижу ПДВ стопу. Тиме би се постигле, са једне стране, пореске уштеде, што би, са друге стране, довело до боље тржишне позиције испоручиоца дигиталних садржаја у односу на друге тржишне учеснике који послују у оквиру пореских јурисдикција са вишим стопама ПДВ. Даље, инсистирање на принципу порекла супротно је једној од основних карактеристика ПДВ, а то је да се овим пореским обликом опорезује финална потрошња. Пошто се финална потрошња врши у земљи дестинације, приход од ПДВ требало би у том случају да припадне управо земљи дестинације, што неће бити случај уколико се испоруке опорезују у земљи порекла. Напослетку, према принципу порекла, буџетски приходи од ПДВ се деле између пореских јурисдикција у којима се додаје вредност. Увођењем пореза по различитим стопама које се примењују у пореским јурисдикцијама у којима се додаје вредност, принцип порекла би могао утицати на економску или географску структуру ланца вредности и нарушити неутралност у међународној трговини. Из ових разлога, постоји широко распрострањен консензус да је принцип дестинације, чијом применом се право да наплати приходе од ПДВ даје земљи у којој се јавља финална потрошња, пожељнији од принципа порекла и са теоријског и са практичног становишта.[911]

мотивисана управо пореским ефектима, принцип неутралности би, у најмању руку, био доведен у питање. Додатно, упитно је и да ли би сам модел тада имао прекогранични карактер. Проблем коришћења права на одбитак претходног ПДВ у прекограничном сценарију и даље не би био елиминисан.

[908] Иако би се, на основу овога, могло рећи да принцип порекла више погодује извозно оријентисаним земљама, управо потешкоће које се приликом прекограничних испорука јављају у вези са коришћењем права на одбитак претходног ПДВ доводе до одређених недостатака овог принципа. Најпре, проблеми са коришћењем права на одбитак претходног ПДВ супротни су захтевима начела неутралности. ПДВ, за који би постојало право на одбитак да се не ради о прекограничном сценарију, мораће да буде плаћен, чиме се ствара кумулативни ефекат. Земља порекла, другим речима, доводи своје ПДВ обвезнике у мање повољан положај на међународном тржишту, јер ће њихове испоруке да буду скупље управо за износ плаћеног ПДВ. Упор.: М. Милошевић, 19-20.

[909] Наведено се посебно односи на *B2C* трансакције. Ово ће, свакако, за последицу да има тржишне дисторзије, негативан утицај на конкуренцију и неоптималну алокацију ресурса, јер ће испоручиоци из земаља са вишом ПДВ стопом, уз претпоставку исте цене коштања испоручених добара и услуга, да буду у мање повољном положају у односу на испоручиоце истих добара и услуга из земаља са нижом ПДВ стопом.

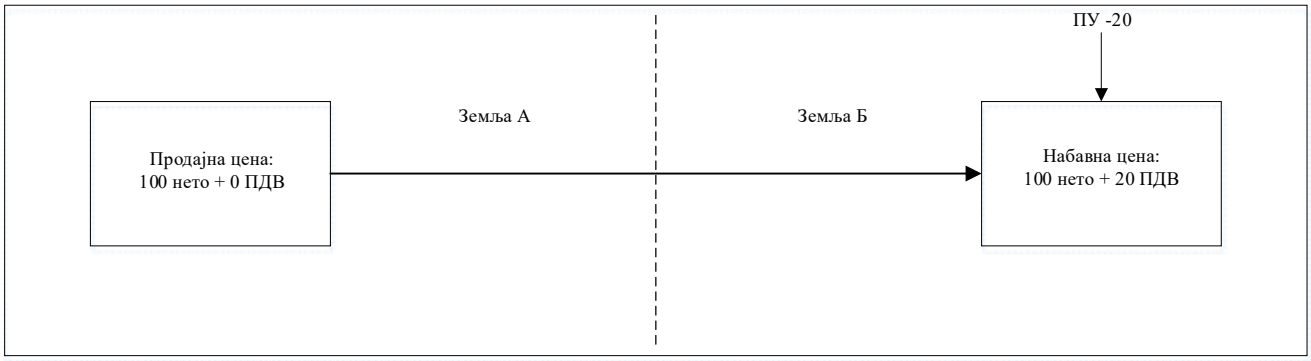
[910] Вид.: део 3.2.1. Мобилност.

[911] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 29-30. У ствари, принцип дестинације је међународна норма која је садржана и у правилима Светске трговинске организације. Наиме, Споразум СТО о субвенцијама и компензационим мерама предвиђада „…ослобађање извезеног производа од дажбина или пореза који се плаћају на сличан производ када је намењен за домаћу потрошњу, или ослобађање од таквих дажбина или пореза у износима

6.1.2. Принцип дестинације

Супротно принципу порекла, уколико се за одређивање места испоруке примењује принцип дестинације, сматраће се да је место испоруке место крајњег корисника добара и услуга. На доњој ислустрацији можемо да видимо принцип дестинације на хипотетичком примеру у прекограничном сценарију.

Илустрација 16: Принцип дестинације



Извор: Концепт аутора

Ко ће бити порески дужник у прекограничном сценарију[912] зависиће, по правилу, од чињенице да ли се ради о *B2B* или *B2C* испорукама. Уколико се ради о *B2B* испорукама, порески дужник биће крајњи корисник добара и услуга, који ће путем интерног обрачуна (енг. *reverse charge*) да изврши обрачун припадајућег ПДВ за извршену испоруку услуга.[913] Међутим, уколико се ради о *B2C* испорукама услуга, порески дужник биће, по правилу, испоручилац услуга. Проблем који се у случају *B2C* испорука услуга јавља јесте наплата обрачунатог ПДВ у земљи дестинације од ПДВ дужника који се налази у другој земљи.[914]

На основу горње илустрације можемо уочити неке од значајнијих ПДВ ефеката принципа дестинације:

који нису већи од оних који су настали, неће се сматрати субвенцијом." Вид.: Agreement on subsidies and Countervailing Measures, *https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf*, 2. јануар 2022, фн. 1.

[912] У сценарију који није прекогранични практично и није битно ко је порески дужник јер ће ПДВ свакако да буде обрачунат у оквиру једне пореске јурисдикције.

[913] За извршену испоруку добара ПДВ ће, по правилу, да обрачуна надлежни царински орган. Ово ће бити случај како приликом *B2B*, тако и приликом *B2C* испорука добара. Многи ПДВ системи, међутим, примењују изузеће за увоз добара релативно ниске вредности. Ова изузећа су генерално мотивисана чињеницом да ће административни трошкови уношења артикала мале вредности у царински систем вероватно бити већи од оствареног прихода. Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 30.

[914] Како самоопорезивање вероватно неће понудити ефикасно решење за наплату пореза у земљи дестинације у *B2C* контексту, систем који захтева од испоручилаца услуга да обрачунају и плате ПДВ постаје једина реална алтернатива. Битна претпоставка за примену оваквог начина наплате ПДВ јесте поједностављен поступак регистрације испоручилаца услуга као ПДВ обвезника у оквиру земље дестинације. Управо на овој претпоставци је и заснован мини систем услуга на једном месту који је се примењује у ЕУ. Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 32.

- обавеза обрачуна и плаћања ПДВ настаје приликом увоза добара и услуга;[915]
- извоз добара и услуга је, по правилу, ослобођен обавезе обрачуна ПДВ, односно опорезује се по нултој пореској стопи;[916]
- принцип дестинације олакшава међународну трговину управо због тога што се извоз не опорезује, док увоз има идентичан ПДВ третман као и упоредиве испоруке у земљи дестинације;[917]
- применом принципа дестинације приликом обрачуна ПДВ постиже се неутралност у међународној трговини.[918]

Примена принципа дестинације, међутим, повезана је и са одређеним потешкоћама. Најпре, пошто је, као што смо већ напоменули, извоз ослобођен обрачуна ПДВ, добра и услуге ће циркулисати у прекограничној трговини без ПДВ, што ће створити могућност за утају ПДВ.[919] Затим, како се царинска правила не могу применити на испоруке услуга,[920] јавља се и проблем тачног одређивања места где се догодила крајња потрошња. С тим у вези, у пракси се користе различита решења којима се као место крајње потрошње дефинише, између осталог, и место где се услуга испоручује, место оснивања или стварна локација испоручиоца услуга, пребивалиште или стварна локација потрошача, као и локација материјалне имовине (за услуге чија је испорука повезана са материјалном имовином).[921] У ситуацијама када се правила за одређивање места испоруке разликују између пореских јурисдикција које примењују прицип дестинације, постојаће додатно и ризик да дође до двоструког (не)опорезивања.[922]

И поред уочених недостатака, мишљења смо да је примена принципа дестинације примеренија за опорезивање дигиталних услуга у односу на принцип порекла, из следећих разлога:

- за разлику од принципа порекла, примена принципа дестинације не ствара потешкоће приликом коришћења права на одбитак претходног ПДВ, чиме се постиже усклађеност са принципом неутралности;
- принцип порекла као последицу, управо због могућих конфликата са принципом неутралности, може да изазове кумулирање ПДВ, што се применом принципа дестинације елиминише;
- ПДВ правилима заснованим на принципу дестинације опорезује се крајња потрошња, што ПДВ као ефекат и треба да има за последицу, за разлику од принципа порекла где се,

---

[915] Вид.: A. Schenk, O. Oldman, 183. Примена принципа дестинације, дакле, подразумева опорезивање укупне вредности остварених испорука према прописима позитивног законодавстава земље крајње потрошње, која је уједно и власник укупног пореског прихода, а за који не постоји или се не користи право на одбитак претходног ПДВ. Упор.: М. Милошевић, 18.

[916] Вид.: A. Tait, 158.

[917] Вид.: K. James, 78.

[918] Неутралност као један од битних принципа на којима почива ПДВ постигнута је јер се, за разлику од принципа порекла, не јављају потешкоће приликом остваривања права на одбитак претходног ПДВ. Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2015, 12.

[919] Вид.: OECD, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris 2020, 25.

[920] D. Williams, 195.

[921] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 31.

[922] Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2015, 12.

као што смо видели, практично опорезују саме испоруке добара и услуга, уместо саме потрошње;
- порески приходи остварени од наплаћеног ПДВ припадају буџету земље дестинације где се потрошња и догодила, што јесте у складу са интенцијом ПДВ да се опорезује крајња потрошња.

6.2. Место дигиталних испорука у ЕУ

У оквиру ЕУ, правила за одређивање места испоруке свих, па и дигиталних услуга, дефинисана су на основу принципа дестинације.[923] Одређивање места дигиталних испорука на основу принципа дестинације, међутим, поставља одређене додатне захтеве пред ПДВ обвезнике који врше дигиталне испоруке. Наиме, они морају да утврде, на основу трансакције, ПДВ статус купца[924] и пореску јурисдикцију у којој је он лоциран како би знали која ПДВ правила[925] треба применити. Ово практично значи да испоручиоци дигиталних садржаја морају претходно да добију информације о статусу и локацији купца пре него што се трансакција изврши, јер ће ове информације одредити износ ПДВ који треба да се обрачуна, као и којој ће пореској јурисдикцији припасти приход од опорезивања. Наведене претходне провере показују се посебно изазовним у случају дигиталних испорука јер оне нису везане искључиво само за једно место, а поуздане информације о купцу представљају такође додатну потешкоћу. Европска комисија била је, свакако, свесна ових потешкоћа и већ у својим раним извештајима о опорезивању е-трговине приметила је да је то узроковало изазове за пореске управе,[926] што је самим тиме последично стварало и правну несигурност на страни ПДВ обвезника.

Приликом описивања важећих ПДВ правила у ЕУ, корисно је направити поделу испорука по основу локације испоручиоца и корисника услуга као критеријума поделе. Тако, можемо да разликујемо три врсте испорука:

- испоруке унутар ЕУ које се врше између ПДВ обвезника из ЕУ (интра-ЕУ *B2B* испоруке) или лицима у ЕУ која нису ПДВ обвезници од стране ПДВ обвезника из ЕУ (интра-ЕУ *B2C* испоруке);
- излазне испоруке ПДВ обвезника из ЕУ, или ПДВ обвезницима из трећих земаља (излазне *B2B* испоруке) или лицима из трећих земаља која нису ПДВ обвезници (излазне *B2C* испоруке); и

[923] Вид.: чл. 20–24, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[924] Потребно је утврдити да ли се услуге испоручују ПДВ обвезнику или не. Односно да ли је у питању *B2B* или *B2C* трансакција. Вид.: чл. 17 Имплементационе уредбе број 282/2011.

[925] Примера ради, уколико се ради о *B2B* испорукама, ПДВ дужник неће бити испоручилац већ купац, који ће интерним обрачуном да изврши обрачун ПДВ сходно правилима пореске јурисдикције у оквиру које је ПДВ обвезник. Међутим, у случају *B2C* испорука, ПДВ дужник ће бити испоручилац који ће, на основу утврђене локације коначне потрошње, морати да обрачуна ПДВ на своју испоруку сходно правилима пореске јурисдикције у оквиру које је и извршена коначна потрошња.

[926] European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Electronic Commerce and Indirect Taxation, COM(1998) 374 final*, Brussels 1998, 3.

- улазне испоруке из трећих земаља ПДВ обвезницима из ЕУ (улазне *B2B* испоруке) или лицима у ЕУ која нису ПДВ обвезници (улазне *B2C* испоруке).[927]

Пре него што детаљније размотримо специфичности у вези са одређивањем места испорука појединачних врста дигиталних услуга, погледајмо правила одређивања ПДВ статуса корисника услуга, као и правила одређивања места где се корисник услуга налази у тренутку испоруке услуге, која се као претходна питања намећу испоручиоцима дигиталних услуга.

6.2.1. Претходна питања

Како би обрачун ПДВ био исправан и како би приход од наплаћеног ПДВ припао буџету земље у којој се финална потрошња и догодила, потребно је најпре да се утврди:

- ПДВ статус корисника услуга, односно да ли је корисник услуга ПДВ обвезник у оквиру саме ЕУ или у оквиру треће земље,[928] и
- место на којем се корисник услуга налази у моменту финалне потрошње,[929] сходно захтеву принципа дестинације.

Погледајмо конкретна решења у оквиру ЕУ у вези са овим питањима.

6.2.1.1. ПДВ статус корисника дигиталних услуга

Што се тиче идентификације корисника дигиталних услуга који су ПДВ обвезници у оквиру ЕУ (интра-ЕУ *B2B* испоруке), као опште правило прописано је да, осим ако нема информације о супротном, испоручилац услуга може третирати свог клијента са седиштем у ЕУ као ПДВ обвезника када:

- корисник услуга даје свој идентификациони број и када испоручилац услуга утврди да овај број одговара датом имену и адреси; или
- корисник услуга још није добио идентификациони број, али испоручиоцу услуга пружа доказ да је поднео захтев за такав број, под условом да испоручилац услуга изврши разумну проверу тачности информације коју му је купац доставио уобичајеним пословним сигурносним мерама као што су мере које се односе на проверу идентитета и плаћања.[930]

Испоручилац услуга, ПДВ обвезник у ЕУ, третираће лице коме врши испоруке, а које има пословно седиште у ЕУ, осим ако располаже супротном информацијом, као да није ПДВ обвезник (интра-ЕУ *B2C* испоруке), ако докаже да му купац није доставио свој лични

---

[927] Вид.: M. Lamensch, *European Value Added Tax in the Digital Era: a Critical Analysis and Proposals for Reform*, IBFD, Amsterdam 2015, *e-book* издање, 64.

[928] Уколико јесте ПДВ обвезник, трансакција ће се опорезовати сходно правилима за *B2B* испоруке. Међутим, уколико се утврди да корисник услуга није ПДВ обвезник, трансакција ће се опорезовати на основу правила која важе за *B2C* испоруке.

[929] Одређивање места финалне потрошње, имајући у виду мобилност као једну од кључних карактеристика дигиталне економије, може да представља посебан изазов за испоручиоце дигиталних услуга.

[930] Вид.: чл. 18, ст. 1, Имплементационе уредбе број 282/2011.

идентификацијски број за ПДВ.[931] Међутим, од управо наведеног општег правила за интра-ЕУ *B2C* испоруке, изузетак представљају дигиталне испоруке. Наиме, независно од тога располаже ли супротним информацијама, испоручилац дигиталних услуга *може* сматрати да је корисник услуга с пословним седиштем на подручју ЕУ лице које није ПДВ обвезник, докле год му тај корисник услуга не достави свој лични идентификацијски број за ПДВ.[932] Другим речима, испоручиоци дигиталних услуга имају могућност („*могу*“) да, иако располажу информацијама да је у питању ПДВ обвезник у ЕУ, корисника својих услуга третирају као лице које није ПДВ обвезник, све док им сам корисник услуга не достави супротни доказ, односно свој ПДВ број. Циљ ове одредбе јесте да пружи већу правну сигурност испоручиоцима дигиталних услуга који се на тај начин могу заштитити од било какве пореске обавезе ако купац било којим случајем не достави важећи ПДВ број.[933]

Што се тиче идентификације корисника услуга који су ПДВ обвезници са седиштем ван ЕУ (излазне *B2B* испоруке), правило је да испоручилац услуге може третирати корисника својих услуга са седиштем ван ЕУ као ПДВ обвезника:

- ако од корисника услуга обезбеди потврду коју је издао надлежни порески орган, као потврду да се купац бави привредном делатношћу како би му се омогућило да оствари повраћај ПДВ; или
- када купац не поседује ту потврду, ако добављач има ПДВ број или сличан број који је кориснику услуга приписан од стране земље у којој је основан и који се користи за идентификацију или било који други доказ који показује да је купац ПДВ обвезник, под условом да испоручилац услуге спроводи разуман ниво верификације тачности информација које је пружио корисник услуга, уобичајеним пословним сигурносним мерама, као што су мере које се односе на проверу идентитета или плаћања.[934]

Утврђивање ПДВ статуса корисника услуга је у теорији прилично једноставно у испорукама унутар ЕУ и улазним испорукама, јер су информације о ПДВ статусу корисника услуга у принципу доступне преко система за размену података о ПДВ (енг: *VAT Information Exchange System, VIES*).[935] Међутим, у пракси постоје различити изазови и потешкоће у вези са овим процесом. Погледајмо у наставку неке од њих.

У случају излазних *B2B* испорука, као што смо видели, испоручилац услуга мора да набави потврду издату од надлежног пореског органа да је његов корисник услуга ПДВ обвезник у оквиру своје пореске јурисдикције. На оперативном плану, упитно је, уколико је уопште и могуће у контексту дигиталне економије, адекватно одговорити на овакав захтев, посебно имајући у виду само нека од питања. Најпре, на основу чега се претпоставља да су треће земље уопште спремне да издају такве потврде? Затим, појам ПДВ броја или сличног броја можда чак и не постоји у одређеним трећим земљама, а чак и ако постоји, како уопште може бити верификовано од стране испоручиоца услуга да број заиста одговара одређеном ПДВ

---

[931] Вид.: чл. 18, ст. 2, пар. 1, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[932] Вид.: чл. 18, ст. 2, пар. 2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[933] Вид.: European Commission, *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015 (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013)*, Brussels 2014, 49, (у даљем тексту: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013).

[934] Вид.: чл. 18, ст 3, Имплеметационе уредбе број 282/2011.

[935] Подаци о ПДВ статусу доступни су на порталу ЕУ: *https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/*, 3. јануар 2022.

обвезнику? Такође, захтев да се „било који други доказ“ узме у обзир може да створи недоумице у вези са обимом обавеза испоручиоца услуга у погледу верификације, а такође изгледа нереално у односу на контекст у којем се одвијају дигиталне испоруке.[936]

Потешкоће и проблеми не јављају се само приликом излазних *B2B* испорука. Одређени проблеми могу да се јаве и приликом *B2B* испорука унутар ЕУ. Европска комисија заузела је став да, чак и када корисник услуга саопшти ПДВ број који је успешно верификован и не постоје информације које сугеришу да купац није ПДВ обвезник, добављач ипак може, у случају сумње, да одлучи да достављени ПДВ број није довољан доказ да је купац ПДВ обвезник.[937]

Као закључак у вези са правилима која тренутно важе у ЕУ и која се односе на утврђивање ПДВ статуса корисника дигиталних испорука, може се рећи да обавезе, које испоручиоци дигиталних услуга у вези са овим имају, доводе те исте испоручиоце у прилично тешку ситуацију. Са једне стране, као што смо видели, у ситуацији када корисник услуга из ЕУ саопшти ПДВ број који се не може одмах проверити, или када га још увек нема али је поднео захтев да буде регистрован као ПДВ обвезник (нпр. лице које започиње привредну делатност), њему се ускраћује овај статус, што због немогућности да ПДВ статус буде верификован у реалном времену може имати штетне финансијске последице по испоручиоца дигиталних услуга, који ће највероватније изгубити клијента као директну последицу непризнавања статуса ПДВ обвезника кориснику његових услуга. Са друге стране, купац, који јесте ПДВ обвезник али коме тај статус није признат, вероватно би одбио посао јер не би могао на крају да користи право на одбитак претходног ПДВ који му је наплаћен, иако је он сам ПДВ обвезник (што ствара пореске трошкове и нарушава конкуренцију у поређењу са другим добављачима). Међутим, ако добављач ипак одлучи да изврши испоруку са нултом стопом, али се на крају ипак испостави да корисник његових услуга није ПДВ обвезник, испоручилац услуга биће дужан да плати ПДВ који првобитно није обрачунао на своју испоруку. Испоручиоци дигиталних услуга су управо због свега овога стављени у веома деликатан положај. У ствари, стиче се утисак да у оквиру ЕУ још увек не постоје одговарајућа правила за идентификацију ПДВ статуса корисника дигиталних услуга, што ствара правну несигурност и финансијске ризике за испоручиоце тих услуга, чиме се они доводе у позицију да трпе последице неодговарајућих правила која су тренутно на снази.[938]

6.2.1.2. Одређивање места корисника дигиталних услуга

Одређивање места корисника услуга зависи од његовог претходно утврђеног ПДВ статуса, односно од чињенице да ли је у питању ПДВ обвезник или не. Питање одређивања места корисника услуга кључно је код излазних *B2B* и *B2C* испорука јер ове испоруке нису ПДВ

---

[936] Вид.: M. Lamensch (2015), 74.

[937] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 50. Не само да ово објашњење значи да ПДВ обвезници нису сигурни да могу да врше набавку дигиталних услуга и да притом буду сигурни да ће бити третирани као ПДВ обвезници, већ и да државе чланице могу сматрати да у неким случајевима чак ни верификовани ПДВ број није довољан, што повећава правну несигурност око идентификације ПДВ статуса корисника услуга из перспективе испоручиоца услуга. Последица одбијања испоручиоца услуга да корисника својих услуга третира као ПДВ обвезника биће да, уместо да корисник услуга интерним обрачуном изврши обрачун ПДВ за који би могао да користи право на одбитак, ПДВ буде обрачунат од стране испоручиоца услуге за извршену испоруку, а за који корисник услуга не може да користи право на одбитак.

[938] Вид.: M. Lamensch (2015), 77.

опорезиве.[939] Такође, питање места корисника услуга од значаја је и код *B2C* испорука унутар ЕУ. Најпре, јер ће у зависности од ове чињенице да буду примењена конкретна ПДВ правила земље у којој се налази корисник услуга у тренутку испоруке, а затим, још битније, што ће тој земљи и да припадне приход од наплаћеног ПДВ.[940]

Што се тиче утврђивања локације корисника дигиталних услуга који јесу ПДВ обвезници, оно је од материјалног значаја за ПДВ третман[941] извршених испорука које имају прекогранични карактер[942], при чему су на снази различита правила у зависности од тога да ли се испорука врши ПДВ обвезнику са једном или више локација.

Као место корисника услуга који је ПДВ обвезник регистрован на једној локацији сматра се место у којем се обављају функције централне администрације пословања. Како би се утврдило ово место, потребно је водити рачуна о месту у којем се доносе битне одлуке које се тичу општег управљања послом, о месту у којем се налази седиште и о месту у којем се састаје управа. Када ови критеријуми не омогућавају да се место са сигурношћу одреди, место где се доносе суштинске одлуке које се тичу општег управљања пословањем имаће предност.[943] Испоручилац услуга има обавезу да одреди само место на основу информација које добије од корисника својих услуга, као и да додатно верификује те информације уобичајеним пословним сигурносним мерама као што су оне које се односе на проверу идентитета или плаћања.[944] Информације могу укључивати ПДВ број[945], али не и поштански број ПДВ обвезника.[946]

У случајевима у којима је корисник услуга ПДВ обвезник на више локација, испорука ће се опорезовати у земљи у којој је ПДВ обвезник основан, осим ако се испорука врши његовој фиксној пословној јединици која се налази у другој земљи, када ће се извршена испорука опорезовати у месту фиксне пословне јединице којој је услуга испоручена и која је користи за своје потребе.[947] Када порески обвезник нема место оснивања или фиксну пословну јединицу, испорука се опорезује на његовој сталној адреси или уобичајеном боравишту.[948]

---

[939] Место испоруке је ван ЕУ, те сходно принципу дестинације, ове испоруке ће евентуално бити опорезоване у земљама где се користе.

[940] Приход ће припасти земљи у којој се налази корисник дигиталних услуга у моменту испоруке јер ће у пореској пријави коју подноси испоручилац услуге путем мини система наплате на једном месту да искаже у којој/којим земљама чланицама ЕУ су испоруке извршене. На основу овако исказаних података, накнадно ће се извршити расподела прихода од наплаћеног ПДВ свакој појединачној земљи.

[941] Уколико се ради о *B2B* испорукама унутар ЕУ, порески дужник биће корисник услуга који ће припадајући ПДВ обрачунати путем интерног обрачуна. Међутим, уколико се ради о излазним *B2B* испорукама, испоручилац услуга поново неће обрачунати ПДВ и то без обзира да ли ће ПДВ уопште и да буде обрачунат од стране корисника његових услуга, јер може да се догоди да је корисник услуга порески резидент јурисдикције у којој ПДВ као порески облик не постоји, те стога неће ни постојати обавеза обрачуна ПДВ (примера ради, САД).

[942] За ПДВ третман извршених испорука које немају прекогранични карактер одређивање места корисника услуга није од материјалног значаја јер ће ПДВ, у сваком случају, да буде обрачунат у оквиру једне пореске јурисдикције.

[943] Вид.: чл. 10, ст. 1-2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[944] Вид.: чл. 20, ст. 2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[945] Вид.: чл. 20, ст. 3, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[946] Вид.: чл. 10, ст. 3, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[947] Вид.: чл. 21, ст. 1-2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[948] Вид.: чл. 21, ст. 3, Имплементационе уредбе број 282/2011.

Важно је да се напомене и да чињеница поседовања ПДВ броја сама по себи неће бити довољна да се сматра да ПДВ обвезник има фиксну пословну јединицу.[949] Што се тиче места фиксне пословне јединице, од испоручиоца услуга се очекује да испита додатно природу и употребу испоручене услуге, а када ови елементи не дозвољавају идентификацију, потребно је да се посебна пажња обрати на то да ли уговор, наруџбеница и ПДВ број корисника идентификују фиксну пословну јединицу као корисника и да ли фиксна пословна јединица плаћа услугу. Када место ПДВ обвезника са више локација не може бити верификовано на основу ових елемената или када се услуге испоручују на основу уговора који покрива једну или више услуга које се користе на начин који се не може идентификовати и који се не може мерити, испоручилац услуга може сматрати да се испорука врши у месту оснивања ПДВ обвезника са више локација.[950]

Што се тиче места корисника услуга који нису ПДВ обвезници[951], испоручиоци услуга морају да утврде место оснивања[952], односно сталну адресу или уобичајено боравиште[953] својих корисника услуга. Испоручилац услуга утврђује место лица које није ПДВ обвезник на основу информације коју му је доставио корисник услуга и коју проверава уобичајеним пословним сигурносним мерама, као што су мере које се односе на проверу идентитета или плаћања.[954] У случају да се услуге пружају лицу које није ПДВ обвезник, а које има седиште у више од једне земље или има сталну адресу у једној земљи и своје уобичајено боравиште у другој, предност се даје:

- у случају правног лица које није ПДВ обвезник, месту где се обављају функције централне администрације пословања, осим ако постоји доказ да се услуга користи у било којем другом седишту које карактерише довољан степен сталности и одговарајућа структура у смислу људских и техничких ресурса који ће му омогућити да прима и користи за сопствене потребе услуге које му се пружају;
- у случају физичког лица, месту стварне потрошње које се сматра местом где физичко лице обично борави осим ако постоји доказ да се услуга користи на његовој сталној адреси, ако је другачија.[955]

У случајевима када је на основу наведених правила тешко, односно немогуће одредити место корисника услуга, у циљу одређивања места корисника услуга потребно је користити одређене претпоставке. У доњој табели дајемо преглед ових претпоставки.

Табела 7: Претпоставке за утврђивање места корисника услуга у ЕУ

Редни број	**Претпоставка**	**Правни основ претпоставке из**	**Врста трансакције на коју се претпоставка**	**Правни основ за врсту**

[949] Вид.: чл. 11, ст. 3, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[950] Вид.: чл. 22, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[951] Испоручиоци услуга морају да утврде место корисника својих услуга који нису ПДВ обвезници, јер ће као ПДВ дужници тек на основу овог податка моћи да примене одговарајућа ПДВ правила.

[952] У случају када се ради о правном лицу које није ПДВ обвезник.

[953] У случају када се ради о физичким лицима.

[954] Вид.: чл. 12, ст. 2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[955] Вид.: чл. 24, Имплементационе уредбе број 282/2011.

		Имплементационе уредбе број 282/2011	**примењује**	**трансакције из Директиве 2006/112/*EC***
1	Место бежичног приступа интернету (енг. *wi-fi, hotspot and internet café*)	чл. 24а, ст. 1 и ст. 2	*B2B* и *B2C*	чл. 44, чл. 58 и чл. 59а
2	Место фиксне телефонске линије (енг. *fixed land line*)	чл. 24б, ст. 1, тч. а	*B2C*	чл. 58
3	Место мобилне мреже (енг. *mobile networks*)	чл. 24б, ст. 1, тч. б	*B2C*	чл. 58
4	Место декодера (енг. *decoder*)	чл. 24б, ст. 1, тч. ц	*B2C*	чл. 58
5	Остале околности (енг. *other circumstances*)	чл. 24б, ст. 1, тч. д	*B2C*	чл. 58
6	Место хотела (енг. *hotel sector*)	чл. 31ц	*B2B* и *B2C*	чл. 44, чл. 58 и чл. 59а
7	Злоупотреба (енг. *abuse)*	чл. 24д	*B2C*	чл. 58

Извор: Имплементациона уредба број 282/2011 и Директива 2006/112/*EC*

Претпоставка места бежичног приступа интернету користи се када испоручилац дигиталних услуга пружа те услуге на месту као што је телефонска говорница, телефонски киоск, место приступа бежичном интерету, интернет кафе, ресторан или хотелски лоби где је потребно физичко присуство корисника услуге на тој локацији да би му сама услуга била испоручена. У том случају сматра се да је корисник услуга основан, односно да има своју сталну адресу или обично борави на месту те локације и да се услуга тамо ефективно користи и ужива. Ако је, међутим, у питању место које се налази на броду, авиону или возу који превози путнике у оквиру ЕУ, у складу са чл. 37 и 57 Директиве 2006/112/*EC*[956], сматраће се да се место корисника услуге налази у земљи из које је започет превоз путника.[957] Ова претпоставка покрива само услуге које пружа испоручилац на својој локацији, али не и услуге које пружају други пружаоци услуга. Примера ради, то је случај када корисник плаћа накнаду за коришћење интернета током једног сата проведеног у интернет кафеу, али не и за преузимања са интернета која он током тог периода изврши. Потоње услуге (енг: *over the top services*) не захтевају да буду испоручене на физичкој локацији где је приступљено интернету[958] и стога нису обухваћене овом претпоставком. Због тога је ова претпоставка пре свега релевантна за телекомуникационе услуге, као што су телефонски позиви учињени са телефонске говорнице или приступ интернету путем мобилне приступне тачке или у интернет кафеу. Међутим, ипак се може применити и на одређене радиодифузне и електронске услуге, примера ради у ситуацији када су у питању машине за игре на срећу или је у питању забава (игре[959] које се ослањају на локализоване сервере).[960]

[956] У питању је путнички превоз који се обавља без заустављања ван ЕУ између тачке поласка и тачке доласка.

[957] Вид.: чл. 24а, ст. 1 и ст. 2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[958] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 13.

[959] Да би услуга испоруке игара могла да буде квалификована као електронски испоручена услуга, она би морала да буде испоручена преко интернета, односно електронске мреже (један од услова који се налази у оквиру дефиниције електронски испоручених услуга у чл. 7, ст. 1 Имплементационе уредбе број 282/2011). Међутим, ова претпоставка се не примењује на случајеве када се игре испоручују на машинама на којима су инсталирине и притом је њихово

Место фиксне телефонске линије као претпоставка користи се у ситуацијама када се дигиталне услуге испоручују путем фиксне телефонске линије.[961] У оваквим ситуацијама сматра се да је корисник основан, има сталну адресу или обично борави у месту где је инсталирана фиксна телефонска линија.[962] Ова претпоставка, за разлику од претходне, није ограниченог опсега, већ обухвата сваку испоруку дигиталних услуга која се пружа путем фиксне телефонске линије. Да би се претпоставка примењивала, услуга се мора испоручивати лицу које није ПДВ обвезник путем његове фиксне телефонске линије. Због тога мора постојати веза између фиксне линије и корисника дигиталних услуга као знак да се корисник стварно налази на месту где је постављена фиксна телефонска линија. То би обухватало фиксну телефонску линију у стамбеном објекту (без обзира извршава ли се инсталација за зграду или за станара) или у сличном објекту (када се инсталација извршава у згради коју лице које није ПДВ обвезник користи за своје делатности), али не и на ситуацију када се место инсталације фиксне телефонске мреже користи за пословање.[963]

Претпоставка места мобилне мреже користи се када се дигиталне услуге испоручују путем мобилне мреже.[964] У овом случају сматра се да је место где је корисник основан, има сталну адресу или обично борави земља идентификована позивним бројем земље СИМ (енг. *subscriber identification module*) картице која се користи приликом коришћења тих услуга.[965] СИМ картица ће се углавном користити у земљи која је назначена позивним бројем земље мобилне телефоније који се приписује картици и стога је земља издавања СИМ картице кључна у утврђивању где корисник припада за потребе одређивања места испоруке. Претпоставка је да је корисник услуга основан, да има сталну адресу или обично тамо борави. Ова претпоставка је посебно корисна у случају припејд кредита на СИМ картици јер се такви кредити могу користити за много више од плаћања телефонских позива или приступа интернету, а испоручилац кредита не може унапред знати за шта ће корисник користити извршену доплату за кредит.[966]

У ситуацијама када је за испоруку дигиталних услуга неопходан декодер или картица за гледање (енг. *viewing card*), користи се место декодера као претпоставка за место на којем се налази корисник услуга. За дигиталне услуге за чију је испоруку, дакле, потребна употреба декодера или сличног уређаја или картице за гледање, а не користи се фиксна телефонска линија, сматра се да је корисник услуга основан, има сталну адресу или обично борави у месту где се тај декодер или слични уређај налази, или ако то место није познато, у месту на које се шаље

играње независно од приступа интернету, односно електронској мрежи. У оваквим случајевима услуга се не може квалификовати као електронски испоручена.

[960] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 56.

[961] Појам „фиксна телефонска линија“ обухвата елементе који се повезују на мрежу која омогућава пренос и преузимање (нпр. широкопојасни приступ интернету) и где постоји неопходност за уградњу опреме за слање/примање сигнала уз одређени степен сталности (опрема није дизајнирана тако да се може лако или често померати). Стога, може да обухвата било коју врсту кабла који се користи за пренос података до или из просторија (на пример бакарна жица, оптички кабл, широкопојасни кабл), као и сателита када то захтева инсталацију сателитске антене у просторијама. Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 13.

[962] Вид.: чл. 24б, ст. 1, тч. а, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[963] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 58.

[964] Појам „мобилне мреже“ обухвата самостални подскуп телекомуникационих мрежа. Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 13.

[965] Вид.: чл. 24б, ст. 1, тч. б, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[966] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 59.

картица за гледање са циљем да се тамо користи.[967] Ова претпоставка се не примењује у случајевима када се уређај продаје, а испоручилац не зна и не може да зна где ће се уређај налазити или када је картица за гледање продата, али није послата. Ако се, на датој локацији, користи фиксна телефонска линија заједно са уређајем или картицом за гледање за услуге које се пружају, онда се примењује претпоставка места фиксне телефонске линије.[968]

Претпоставка осталих околности примењује се у околностима различитим у односу на горе наведене. Сматра се да је корисник услуга основан, да има сталну адресу или обично борави у месту идентификованом као такво од стране испоручиоца услуге на основу два доказа који нису контрадикторна.[969] Као доказ посебно служи:

- адреса корисника услуга за достављање рачуна;
- адреса интернет протокола (енг. *internet protocol address*) уређаја којим се користи корисник услуга или било која метода геолоцирања;
- банковни подаци попут места где се налази банковни рачун који се употребљава за плаћање, као и адреса корисника услуга за достављање рачуна коју поседује та банка;
- мобилни код државе (енг. *Mobile Country Code*) за међународни идентитет мобилног претплатника (енг. *International Mobile Subscriber Identity*) који се налази на СИМ картици коју користи корисник услуга;
- место фиксне телефонске линије корисника услуга путем које му се испоручује услуга;
- друге комерцијално важне информације.[970]

Претпоставка осталих околности треба да се примењује, дакле, само ако није могуће користити било коју од претходно наведених. Стога, ако испоручилац услуга нема и није могао да прикупи (у нормалним пословним околностима) информације или доказе који би указивали на примену неке од претходно наведених претпоставки, тек тада би требало да примени претпоставку осталих околности. На испоручиоцу услуга ће бити, дакле, да одлучи које две ставке које нису контрадикторне као доказ сматра најпоузданијим у одређивању места где се корисник његових услуга налази. Тиме се постиже равнотежа између захтева да терет доказивања не буде несразмеран и потребе да се избегну манипулација и злоупотреба. Перцепција свакако може варирати у зависности од сваке заинтересоване стране. Важно је омогућити ПДВ обвезницима који користе ову претпоставку да на лак и на изводљив начин буду усклађени са ПДВ правилима. С друге стране, такође је важно и да земље чланице буду сигурне да се услуге опорезују на правом месту.[971]

Када се дигиталне услуге испоручују у оквиру хотелског сектора, адекватна је примена претпоставке места хотела за одређивање места на којем су извршене испоруке.[972] Сходно овој претпоставци, у сврху одређивања места испоруке дигиталних услуга које испоручује ПДВ обвезник и који наступа у своје име заједно с испоруком услуга смештаја у хотелском сектору

---

[967] Вид.: чл. 24б, ст. 1, тч. ц, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[968] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 59.

[969] Вид.: чл. 24б, ст. 1, тч. д, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[970] Вид.: чл. 24ф, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[971] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 60.

[972] У оваквим случајевима додатно може бити тешко утврдити ПДВ статус корисника услуга заједно са местом где се тај корисник налази.

или секторима сличне функције попут летњих кампова, места која су уређена као камп одмаралишта, те се услуге сматрају пруженима на тим местима.[973] Да би се ова претпоставка применила, мора постојати засебна испорука ових услуга при чему се од корисника захтева одвојено плаћање. Овом претпоставком обухваћене су дигиталне испоруке извршене заједно са услугама смештаја које се пружају у хотелском сектору, али и тамо где је смештај обезбеђен у секторима са сличном функцијом, као што су кампови за одмор или локације направљене да буду коришћене као кампови.[974]

Напослетку, у случају злоупотребе права на одређивање места на којем се врше дигиталне услуге, примениће се управо претпоставка злобупотребе. Приликом *B2C* испорука, ПДВ обвезник који испоручује услугу може оповргнути претпоставку из чл 24а или чл. 24б, тч. а, б или ц Имплементационе уредбе број 282/2011 на основу три непротивречна доказа која доказују да је корисник услуга основан, има сталну адресу или уобичајено боравиште на другом месту. Међутим и надлежни порески орган може да оповргне претпоставке које су коришћене у складу са чл. 24а, 24б или 24ц Имплементационе уредбе број 282/2011, када постоје индиције о неправилној употреби или злоупотреби коришћене претпоставке од стране испоручиоца услуге.[975]

Општи закључак у вези са коришћењем већине претпоставки за одређивање места корисника дигиталних услуга јесте да сам карактер ове врсте услуга, који се првенствено односи на минималну људску интервенцију, заиста не одговара захтеву да испоручиоци ових услуга прећу на верификацију засновану на трансакцијама, посебно када исход верификације зависи од чињеничних околности испоруке.[976] У контексту дигиталних испорука прилично је упитан и захтев да испоручилац услуга мора да процени и примењивост сваке претпоставке на основу доступних информација (тј. било које информације које испоручилац има или је требало да има).[977] Додатно, приликом избора претпоставки испоручилац услуга мора узети у обзир и поузданост доступних информација. Испоручилац услуга треба, дакле, да буде у стању да оправда зашто су ове информације релевантне за њега имајући у виду специфичну услугу коју је испоручио.[978] Као проблематичан у контексту дигиталних испорука може се навести и захтев да, у случају да испоручилац услуга има потешкоћа да прикупи два доказа која нису контрадикторна да би одредио место корисника услуга у тренутку испоруке, он ипак треба да настави да тражи додатне доказе као што су релевантне пословне информације.[979] Посебно је проблематична и чињеница да Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, којима се прецизира начин на који се користе претпоставке у вези са одређивањем места корисника услуга, саме по себи нису правно обавезујуће за земље чланице. Такође, питање од материјалног значаја отвара се и у оквиру мини система услуга на једном месту. Наиме, ПДВ обвезник може

---

[973] Вид.: чл. 31ц, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[974] У питању су сектори наведени у чл. 47 Директиве 2006/112/*EC*. Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 74.

[975] Вид.: чл. 24д, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[976] Чак и у ситуацијама у којима између истог корисника и испоручиоца услуга постоји пословни однос на континуираној основи, од испоручиоца се захтева проактивна верификација која би требало да се одвија редовно (у складу са нормалном пословном праксом). Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 71.

[977] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 56.

[978] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 69.

[979] Вид.: Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, 72.

да се региструје и подноси ПДВ пријаве у једној земљи чланици, примењујући правила друге/других земаља чланица. Чија очекивања у овом случају би требало да испуни ПДВ обвезник? Пореске управе земље у којој се подноси ПДВ пријава или земље у којој је учињена крајња потрошња? Следећи доследно принцип дестинације, ПДВ обвезник би требало да испуни очекивања земље у којој је учињена крајња потрошња, јер управо та земља има право да изврши контролу обрачуна из ПДВ пријаве.[980]

6.2.2. Правила за одређивање места дигиталних испорука у ЕУ

Након што је испоручилац дигиталних услуга правилно установио ПДВ статус корисника својих услуга и идентификовао место у којем су коришћене испоручене услуге, може да примени одговарајуће правило у вези са одређивањем самог места дигиталне испоруке. У доњој табели дајемо правила која се користе за одређивање места *B2B* дигиталних испорука.

Табела 8: ПДВ правила у ЕУ за одређивање места *B2B* дигиталних испорука

Врста испоруке	**Место испоручиоца услуге**	**Место корисника услуге**	**Место испоруке**	**Порески дужник**
Испоруке унутар ЕУ	ЕУ (Немачка)	ЕУ (Француска)	ЕУ (Француска)	Корисник услуге – интерни обрачун
Излазне испоруке	ЕУ (Немачка)	Србија	Србија	Корисник услуге – интерни обрачун
Улазне испоруке	Србија	ЕУ (Немачка)	ЕУ (Немачка)	Корисник услуге – интерни обрачун

Извор: Директива 2006/112/*EC*

У случају *B2B* дигиталних испорука, полазећи од ПДВ правила за одређивање места испоруке заснованих на принципу дестинације[981], место испоруке биће место где је корисник услуга основан. Ово, даље, значи да ће ПДВ дужник бити корисник услуга који ће извршити обрачун припадајућег ПДВ интерним обрачуном. Другим речима, ПДВ ће бити обрачунат по важећим правилима земље корисника услуга. Под условом да корисник услуга испуњава услове, моћи ће да користи право на одбитак претходног ПДВ. Овиме је очувана неутралност ПДВ у условима прекограничних испорука.

Међутим, у случају *B2C* дигиталних испорука, ситуација са одређивањем места испоруке је мало сложенија. У доњој табели приказана су општа правила која се користе за одређивање места *B2C* дигиталних испорука.

Табела 9: ПДВ правила у ЕУ за одређивање места *B2C* дигиталних испорука

Врста испоруке	**Место испоручиоца услуге**	**Место корисника услуге**	**Место испоруке**	**Порески дужник**
Испоруке унутар ЕУ	ЕУ (Немачка)	ЕУ (Француска)	ЕУ (Француска)	Испоручилац услуге – мини систем

[980] Вид.: M. Lamensch (2015), 93.

[981] Вид.: чл. 44, Директиве 2006/112/*EC*.

				услуга на једном месту
Излазне испоруке	ЕУ (Немачка)	Србија	Србија	Испоручилац услуге (преко пореског пуномоћника)
Улазне испоруке	Србија	ЕУ (Немачка)	ЕУ (Немачка)	Испоручилац услуге - мини систем услуга на једном месту

Извор: Директива 2006/112/*EC*, Имплементациона уредба број 282/2011 и ЗПДВ

Опште правило за одређивање места *B2C* дигиталних испорука такође се занива на принципу дестинације.[982] Међутим, изузетно, биће примењено правило засновано на принципу порекла[983] за *B2C* испоруке унутар ЕУ у ситуацијама када су кумулативно испуњени следећи услови:

- испоручилац услуга је основан, има сталну адресу или обично борави у само једној држави чланици; и
- услуге се испоручују лицима која нису ПДВ обвезници, а која су основана, имају сталну адресу или обично бораве у било којој држави чланици осим у држави чланици из тачке претходне тачке; и
- укупна вредност испорука из претходне тачке, без ПДВ, у текућој календарској години не прелази износ од EUR 10.000,00 или противвредност у националној валути, нити је то био случај у току претходне календарске године.[984]

У случају да испоручилац услуга жели да примени опште правило о месту (опорезивање у земљи чланици корисника услуга), он то може учинити и биће везан овом одлуком две календарске године. Чим се прекорачи праг од EUR 10.000,00, примењује се опште правило без изузетка.[985]

Као што смо видели, испоручилац дигиталних услуга који је ПДВ обвезник са седиштем у једној земљи чланици и који испоручује услуге лицу које није ПДВ обвезник у другој земљи чланици, мора да поседује два неконтрадикторна доказа за идентификацију места корисника услуга.[986] Како је овај захтев посебно тежак за мала и средња предузећа која испоручују дигиталне услуге, уведен је праг од EUR 100.000,00 до којег је довољан само један доказ за одређивање места испоруке. Примена овог прага подлеже следећим условима:

- укупна вредност (без ПДВ) дигиталних услуга које испоручилац пружа корисницима својих услуга који су основани, имају сталну адресу или обично бораве у другим земљама чланицама ЕУ не прелази износ од EUR 100.000,00 у текућој и претходној календарској години;
- доказ је пружило лице укључено у испоруку услуга и које није испоручилац или корисник услуга;

[982] Вид.: чл. 58, ст. 1, Директиве 2006/112/*EC.*

[983] Сматраће се да се место испоруке налази на локацији из које се врши испорука конкретне услуге.

[984] Вид.: чл. 59ц, ст. 1, Директиве 2006/112/*EC.*

[985] Вид.: чл. 59ц, ст. 3, Директиве 2006/112/*EC.*

[986] Вид.: чл. 24б, ст. 1, тч. д, Имплементационе уредбе број 282/2011.

- доказ је наведен у тачкама (а) до (е) члана 24ф Имплементационе уредбе број 282/2011.[987]

Што се тиче одређивања пореског дужника за дигиталне *B2C* испоруке, ситуација је комплекснија у односу на *B2B* испоруке. Насупрот *B2B* испорукама, приликом *B2C* дигиталних испорука опште је правило да је порески дужник испоручилац услуга. Тако ће, у случају испорука унутар ЕУ, испоручилац као порески дужник регистрован у оквиру мини система услуга на једном месту ПДВ пријаву поднети у земљи идентификације (енг. *Member State of identification*), али ће у оквиру саме ПДВ пријаве и да назначи у којој је земљи услуга коришћена (енг. *Member State of consumption*), чиме ће приход од наплаћеног ПДВ припасти управо земљи у којој је услуга коришћена, што јесте у складу са принципом дестинације.[988] Што се тиче излазних *B2C* испорука, пошто се сматра да је место испоруке ван ЕУ, са аспекта ПДВ правила важећих у ЕУ, неће постојати обавеза да се ПДВ обрачуна. Међутим, да ли ће испоручилац услуга да буде ПДВ дужник у земљи крајње потрошње, зависиће од правила те земље. Узмимо, примера ради, да се услуга испоручује лицу које није ПДВ обвезник у Србији. У овом случају, испоручилац услуга из ЕУ сматраће се ПДВ обвезником[989] и имаће обавезу да преко пореског пуномоћника изврши обрачун припадајућег ПДВ, поднесе ПДВ пријаву и плати износ пријављеног ПДВ.[990] Међутим, уколико се испорука врши у оквиру јурисдикције у којој не постоји оваква обавеза, односно у оквиру јурисдикције у којој не постоји ПДВ као порески облик, сама испорука остаће без обрачунатог ПДВ. Напослетку, у случају улазних *B2C* дигиталних испорука, уколико је испоручилац ових услуга регистрован у оквиру мини система услуга на једном месту[991], ПДВ ефекти биће идентични као и у случају *B2C* дигиталних испорука унутар ЕУ.

Иако су ПДВ правила ЕУ највећим делом у складу са начелом дестинације,[992] у одређеним ситуацијама, као што смо видели, ипак може да постоји изузетак. Трошкови усаглашености са захтевима принципа дестинације, у случајевима када је укупна вредност извршених испорука релативно малог износа (праг од EUR 10.000,00), довели су до остављања опције ПДВ обвезницима да за одређивање места испоруке буде ипак коришћен принцип порекла. Додатно, потешкоће на које смо указали, а које се односе на прибављање два неконтрадикторна доказа у вези са одређивањем места корисника услуга, условили су да се уведе праг од EUR 100.000,00 до којег је довољно имати само један доказ у вези са одређивањем места корисника услуга.

---

[987] Вид.: чл. 24б, ст. 2, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[988] Вид.: чл. 59-61а, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[989] ПДВ обвезник у Србији је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште, које самостално обавља испоруке добара и услуга, у оквиру обављања делатности. Вид.: чл. 8, ст. 1 ЗПДВ.

[990] Вид.: чл. 10а, ЗПДВ.

[991] Вид.: 57д-58ц, Имплементационе уредбе број 282/2011.

[992] Начело дестинације за одређивање места дигиталних испорука афирмисано је и од стране ОЕЦД, уз образложење да ће опорезивање на месту потрошње, са међународног становишта, довести до једнаког оптерећења порезом на потрошњу на исте производе и услуге на истом тржишту, чиме се избегавају тржишне дисторзије и што је у складу са принципом неутралности. Вид.: REPORT BY THE CONSUMPTION TAX TECHNICAL ADVISORY GROUP (TAG), *https://www.oecd.org/tax/consumption/1923240.pdf*, 11, 8. јануар 2022.

6.3. Место дигиталних испорука у Србији

За одређивање места дигиталних испорука у Србији важећа ПДВ правила заснована су потпуно на принципу дестинације.[993] Како је ситуација у којој се и испоручилац и корисник услуга налазе на територији Србије небитна са аспекта обрачуна ПДВ[994], од значаја ће бити ситуације у којима се врше прекограничне дигиталне испоруке. У зависности од чињенице да ли се дигиталне испоруке врше од стране лица из Србије или лицима у Србији, разликоваћемо две могуће ситуације:

- излазне дигиталне испоруке ПДВ обвезницима ван Србије (излазне *B2B* испоруке) и лицима ван Србије која нису ПДВ обвезници (излазне *B2C* испоруке);
- улазне дигиталне испоруке које се врше ПДВ обвезницима у Србији (улазне *B2B* испоруке) и лицима у Србији која нису ПДВ обвезници (улазне *B2C* испоруке).

6.3.1. Претходна питања

Као и у случају правила за одређивање места дигиталних испорука која важе у ЕУ, одређивање места дигиталних испорука на основу ПДВ правила у Србији, зависиће од следећа два фактора:

- ПДВ статуса корисника дигиталних услуга;
- места корисника дигиталних услуга у моменту коришћења саме услуге.

Погледајмо детаљније оба наведена фактора.

6.3.1.1. ПДВ статус корисника дигиталних услуга

Према општој дефиницији, ПДВ обвезник је лице, укључујући и лице које у Србији нема седиште, односно пребивалиште (другим речима, страно лице), које самостално обавља испоруке добара и услуга, у оквиру обављања делатности.[995] Међутим, за одређивање ПДВ статуса лица којем се испоручује услуга примењују се посебна правила. С тим у вези, за сврху примене правила која се односе на одређивање места испоруке услуга, разликују се две ситуације, у зависности од тога да ли се као испоручилац услуга јавља лице које је ПДВ обвезник према општој дефиницији, или је пак у питању страно лице које није ПДВ обвезник. Када услугу испоручује лице које је ПДВ обвезник, ПДВ обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- свако лице које обавља делатност као трајну активност, без обзира на циљ обављања те делатности;
- правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе са седиштем у Србији;

[993] Вид.: чл. 12, ст. 4 (за *B2B* испоруке) и чл. 12, ст. 6, тч. 7, подтч. 10-12 (за *B2C* испоруке) ЗПДВ.

[994] У овој ситуацији ПДВ ће свакако бити обрачунат у Србији.

[995] Вид.: чл. 8, ст. 1 ЗПДВ.

- страна правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, регистровани за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој имају седиште.[996]

Када услугу пружа страно лице које није евидентирано као ПДВ обвезник у Србији, ПДВ обвезником којем се пружа услуга сматра се:

- свако лице које обавља делатност као трајну активност, без обзира на циљ обављања те делатности;
- правна лица, државни органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе.[997]

Одређивање ПДВ статуса лица са седиштем, односно пребивалиштем или боравиштем у Србији, може се утврдити на порталу Пореске управе.[998] Са аспекта испоручиоца дигиталних испорука, лицима са седиштем, односно пребивалиштем или боравиштем у Србији, ирелевантан је ПДВ статус корисника услуга, јер ће, под додатном претпоставком да је место на којем се услуга користи у Србији, у сваком случају ПДВ бити обрачунат у Србији и то од стране испоручиоца услуге. Погледајмо детаљније начин на који се утврђује ПДВ статус лица која немају седиште, односно пребивалиште или боравиште у Србији. Кључни критеријум за ово биће чињеница да ли је корисник услуга „регистрован за плаћање пореза на потрошњу у држави у којој има седиште“.[999] Оваква формулација упућује на вишестепену проверу која се мора учинити и након које се тек може утврдити ПДВ статус корисника услуга. Најпре, потребно је утврдити у којој земљи, односно у оквиру које пореске јурисдикције, корисник услуга има седиште. Након тога, потребно је утврдити да ли у оквиру идентификоване пореске јурисдикције постоји порез на потрошњу[1000] као порески облик.[1001] Финални корак у утврђивању ПДВ статуса корисника услуга јесте провера да ли се ради о ПДВ обвезнику у оквиру идентификоване пореске јурисдикције у којој постоји порез на потрошњу као порески облик. Последњи корак је корак са највише изазова. Наиме, колико год неспорно може да буде да ли у оквиру пореске јурисдикције у којој корисник услуга има седиште постоји ПДВ као порески облик, толико упитан може да буде начин на који испоручилац услуга може да утврди[1002] да ли се у случају корисника услуга ради о регистрованом ПДВ обвезнику. За кориснике услуга са седиштем у ЕУ, видели смо да

---

[996] Вид.: чл. 12, ст. 2, ЗПДВ.

[997] Вид.: чл. 12, ст. 3, ЗПДВ.

[998] Регистар евидентираних ПДВ обвезника у Србији налази се на порталу Пореске управе.

[999] Оваквом формулацијом српски законодавац је практично елиминисао могућност да физичка лица којима се пружају дигиталне услуге могу да имају статус ПДВ обвезника, јер најпре се као критеријум наводи „страно правно лице“, а затим и „седиште“ које имплицира на појам који се односи искључиво на правна лица. Уколико се, дакле, при провери утврди да се ради о физичком лицу, иако су та лица можда и ПДВ обвезници у својим земљама, за потребе примене ЗПДВ тај статус им се неће признати. Са друге стране, сам ЗПДВ не искључује могућност да физичко лице у Србији може да буде ПДВ обвезник. Оваквим решењем доведен је у питање принцип неутралности.

[1000] Мишљења смо да је формулација „порез на потрошњу“ боља у односу на формулацију „порез на додату вредност“, јер је у питању шири појам којим се уважава чињеница да, у оквиру појединих пореских јурисдикција, уместо ПДВ постоји порез на добра и услуге (енг. *Goods and Services Tax, GST*) као порески облик који је по својој суштини идентичан ПДВ.

[1001] Као што смо видели, у највећем броју земаља постоји ПДВ као порески облик. Међутим, још увек се не може претпоставити да свака земља има овај порески облик јер то једноставно не одговара чињеничном стању. Вид.: Илустрација 3: Број земаља са ПДВ у периоду 1960–2018.

[1002] Што ће, додатно, за случај контроле од стране Пореске управе, да буде прихваћено као доказ.

постоји посебан портал на основу којег је могуће, у реалном времену, утврдити ПДВ статус конкретног лица. Међутим, узмимо за пример корисника дигиталних услуга из пореске јурисдикције где је немогуће проверити ПДВ статус на званичном порталу. Вероватно је да ће испоручилац услуга из Србије у овој ситуацији морати најпре да тражи званичну потврду о ПДВ статусу кориснику услуга, а затим и да прибави превод тог документа од стране судског преводиоца за језик на којем је потврда издата. Све ово ће, могуће је, навести испоручиоца услуге да корисника услуге пре третира као лице које није ПДВ обвезник, чиме ће принцип неутралности ПДВ бити свакако доведен у питање. Поред управо наведеног проблема приликом утврђивања ПДВ статуса корисника услуга, додатно се могу навести и потешкоће на које смо већ указали, а које се јављају код испоручилаца дигиталних услуга из ЕУ.[1003]

6.3.1.2. Одређивање места корисника дигиталних услуга

Критеријумом за одређивање места седишта, сталне пословне јединице, пребивалишта или боравишта примаоца дигиталних услуга, сматра се физичко присуство примаоца тих услуга на одређеној локацији[1004] на којој се услуга испоручује.[1005] Место дигиталних испорука се одређује у зависности од чињенице да ли је физичко присуство корисника дигиталних услуга неопходно или не. Без обзира да ли се дигиталне услуге испоручују ПДВ обвезнику или не, уколико је физичко присуство примаоца неопходно на одређеној локацији пружаоца услуге да би му услуга била испоручена (нпр. телефонска говорница, бежично приступно место, интернет кафе и др.)[1006], сматра се да прималац услуге има седиште, сталну пословну јединицу, пребивалиште или боравиште на тој локацији, при чему, ако се та иста налази на броду, летилици, односно возу који врши превоз лица, сматра се да се та локација налази у месту поласка брода, летилице, односно воза.[1007] Међутим, уколико физичко присуство примаоца услуге који није ПДВ обвезник није неопходно на одређеној локацији испоручиоца услуге да би му услуга била испоручена, сматраће се да корисник услуге има седиште, пребивалиште или боравиште у:

- месту где се налази прикључак за фиксну мрежу – за услуге које се пружају преко фиксне мреже;[1008]

[1003] Упор.: 6.2.1.1. ПДВ статус корисника дигиталних услуга.

[1004] Правило је, као што можемо да уочимо, дефинисано на основу принципа дестинације.

[1005] Вид.: чл. 38, Правилника о ПДВ и чл. 12, ст. 13 ЗПДВ. Наведено правило примењује се на *B2B* испоруке. Наиме, чл. 12, ст. 13 ЗПДВ уводи се одступање од општег правила за одређивање места дигиталних *B2B* испорука из чл. 12, ст. 4 ЗПДВ којим се као место испоруке услуге сматра „место у којем прималац услуга има седиште или сталну пословну јединицу ако се промет услуга врши сталној пословној јединици која се не налази у месту у којем прималац услуга има седиште, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште“. Примера ради, уколико ПДВ обвезник има седиште у једној земљи али му се дигитална услуга испоручује у другој земљи, примениће се, дакле, уместо правила из чл. 12, ст. 4, правило из чл. 12, ст. 13 ЗПДВ, те ће се местом испоруке, уместо места седишта, сматрати место на којем је услуга испоручена, односно место на којем је корисник услуга физички био присутан.

[1006] Иако законописац не наводи шта се под „др.“ сматра, а пошто је правило практично преузето из Имплементационе уредбе број 282/2011, сматрамо да се под овим може сматрати свако место на којем је могуће бежично да се приступи интернету. У питању је, дакле, претпоставка бежичног приступа интернету. Упор.: чл. 24а, ст. 1 и ст. 2, Имплементационе уредбе број 282/2011. Вид.: део 6.2.1.1. ПДВ статус корисника дигиталних услуга.

[1007] Вид.: чл. 39, Правилника о ПДВ.

[1008] У питању је претпоставка места фиксне телефонске линије. Упор.: чл. 24б, ст. 1, тч. а; Имплементационе уредбе број 282/2011.

- држави која је идентификована путем националног позивног броја СИМ картице која се користи за пријем услуга – за услуге које се пружају преко мобилне мреже;[1009]
- месту где се налази декодер или сличан уређај, а ако то место није познато, у месту у које је послат читач картице неопходан за гледање садржаја са циљем да тамо буде коришћен, под условом да се у том месту не користи фиксна мрежа;[1010]
- месту које је одредио пружалац услуга на основу најмање два непротивречна доказа[1011] осим за услуге из претходне три тачке.[1012]

Као два непротивречна доказа нарочито се сматрају:

- адреса примаоца услуга за пријем рачуна;
- интернет протокол адреса уређаја коришћеног од стране примаоца услуга или место утврђено геолокацијом;
- банковни подаци (податак о месту у којем је отворен банковни рачун који се користи за плаћање услуга или адреса примаоца услуга за пријем рачуна која је достављена банци);
- мобилни код земље интернационалног идентификационог броја корисника који се налази на СИМ картици примаоца услуге;
- место прикључка фиксне мреже примаоца услуга путем које се услуга пружа;
- друге информације[1013] од значаја за обављање промета (нпр. јединствени механизми плаћања, раније трансакције примаоца услуга, место продаје поклон ваучера, поклон ваучери везани за земљу издавања, документација трећег лица пружаоца платних услуга, потврда издата од стране самог примаоца услуга и др.[1014]).[1015]

Међутим, ако пружалац услуга поседује најмање три непротивречна доказа у односу на управо наведене, а који указују да се местом у којем корисник услуга има седиште, сталну пословну јединицу, пребивалиште или боравиште може сматрати друго место у односу на место утврђено у складу са управо наведеним правилима, пружалац услуга може сматрати да је место испоруке услуга место утврђено на основу тих доказа.[1016]

[1009] У питању је претпоставка места мобилне мреже. Упор.: чл. 24б, ст. 1, тч. б; Имплементационе уредбе број 282/2011.

[1010] У питању је претпоставка места декодера. Упор.: чл. 24б, ст. 1, тч. ц; Имплементационе уредбе број 282/2011.

[1011] У питању је претпоставка осталих околности. Упор.: чл. 24б, ст. 1, тч. д; Имплементационе уредбе број 282/2011.

[1012] Вид.: чл. 40, ст. 1, Правилника о ПДВ.

[1013] Више других информација сматра се једним доказом. Вид.: чл. 40, ст. 3 Правилника о ПДВ.

[1014] И у овом случају није прецизирано шта се под појмом „др.“ подразумева. У вези са овим појмом, као и у вези са детаљима који се односе на остале алтернативне доказе, а имајући у виду да је основ за ово правило била Имплементациона уредба број 282/2011, за детаљнија појашњења један од извора могу бити Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013.

[1015] Вид.: чл. 40, ст. 2, Правилника о ПДВ.

[1016] Иако се, са једне стране, ПДВ обвезнику даје право да користи алтернативне претпоставке за одређивање места, са друге стране, међутим, не даје се право Пореској управи да, у случају злоупотребе права или учињених неправилности од стране ПДВ обвезника, побије претпоставке ПДВ обвезника коришћене за одређивање места корисника услуга. Овиме се, упитно из којих разлога, одустало од претпоставке злоупотребе. Један од оправдања за изостављање претпоставе злоупотребе може се можда наћи у начелу фактицитета из чл. 9 ЗПППА. Упор.: чл. 24д, ст. 2 Имплементационе уредбе број 282/2011.

Као што можемо да уочимо, правила за одређивање места корисника дигиталних услуга у Србији су у највећој мери истоветна као ПДВ правила у ЕУ и у потпуности се заснивају на принципу дестинације. С тим у вези, као и у вези са уоченим недостатком детаља који се односе на одређивање самог места корисника дигиталних услуга, мишљења смо да би, као допуна, не правно обавезујућа, могла да послуже Објашњења за Имплементациону уредбу број 1042/2013, којима се додатно разрађује свака од претпоставки на основу којих се одређује место корисника дигиталних услуга. Проблеми повезани са одређивањем места корисника дигиталних услуга који су уочени у оквиру ЕУ, важе аналогно и за ПДВ правила у Србији.[1017]

6.3.2. Правила за одређивање места дигиталних испорука у Србији

Место испоруке дигиталне услуге може се утврдити тек након утврђивања ПДВ статуса и места корисника дигиталних испорука. ПДВ правила која се односе на одређивање места *B2B* дигиталних испорука дајемо у доњој табели.

Табела 10: ПДВ правила у Србији за одређивање места *B2B* дигиталних испорука

Врста испоруке	**Место испоручиоца услуге**	**Место корисника услуге**	**Место испоруке**	**Порески дужник**
Излазне испоруке	Србија	ЕУ (Немачка)	ЕУ (Немачка)	Корисник – интерни обрачун
Улазне испоруке	ЕУ (Немачка)	Србија	Србија	Корисник – интерни обрачун

Извор: ЗПДВ и Правилник о ПДВ

На основу ПДВ правила из горње табеле можемо да уочимо да, без обзира на место где је извршена испорука дигиталних услуга, у ситуацијама када се ради о *B2B* испорукама, порески дужник ће увек бити корисник услуга. Корисник услуга ће, дакле, ПДВ да обрачуна путем интерног обрачуна и под претпоставком да испуњава услове који су важећи у оквиру пореске јурисдикције у којој се налази место испоруке, моћи ће да користи право на одбитак претходног ПДВ. Овиме је неутралност ПДВ очувана.

Као и у случају правила која важе за *B2C* дигиталне испоруке у ЕУ, одређивање места дигиталних испорука у Србији такође је делимично сложеније у односу на *B2B* испоруке. У доњој табели дајемо преглед правила која се односе на на одређивање места *B2C* дигиталних испорука

Табела 11: ПДВ правила у Србији за одређивање места *B2C* дигиталних испорука

Врста испоруке	**Место испоручиоца услуге**	**Место корисника услуге**	**Место испоруке**	**Порески дужник**
Излазне испоруке	Србија	ЕУ (Немачка)	ЕУ (Немачка)	Испоручилац услуга – мини систем услуга на једном месту

[1017] Упор.: део 6.2.1.2. Одређивање места корисника дигиталних услуга.

Улазне испоруке	ЕУ (Немачка)	Србија	Србија	Испоручилац услуга – преко пореског пуномоћника

Извор: ЗПДВ и Правилник о ПДВ

Уколико ПДВ обвезник из Србије испоручује дигиталне услуге лицу које није ПДВ обвезник, при чему је место испоруке ван Србије, на такву испоруку у Србији неће бити обрачунат ПДВ. Да ли ће испоручилац услуга имати обавезу да обрачуна и плати ПДВ у оквиру пореске јурисдикције где се налази место испоруке, зависиће од конкретних важећих правила у оквиру те пореске јурисдикције. Примера ради, уколико се испоруке врше корисницима који нису ПДВ обвезници у земљама ЕУ, како не би морао да се региструје као ПДВ обвезник у свакој појединачној земљи где се налази место испоруке услуга, вероватно је да ће се испоручилац услуга пријавити за мини систем услуга на једном месту. У том случају, испоручилац услуга ће, као ПДВ дужник, обрачунати припадајући ПДВ сходно правилима земље у којој се налази идентификовано место испоруке, док ће ПДВ пријаву поднети у земљи идентификације. ПДВ је у овом случају обрачунат и сходно принципу дестинације припашће земљи у оквиру које је идентификовано место испоруке. Међутим, уколико се испорука врши у оквиру пореске јурисдикције у којој се правила за одређивање места дигиталних испорука заснивају на принципу порекла[1018], односно где ПДВ као порески облик не постоји,[1019] или не постоји обавеза да се испоручилац дигиталних услуга региструје као ПДВ обвезник, тада ПДВ неће бити обрачунат. Са друге стране, уколико страно лице[1020] врши дигиталне испоруке лицима која нису ПДВ обвезници у Србији, при чему је место испоруке у Србији, испоручилац услуга ће имати обавезу[1021] да се региструје као ПДВ обвезник преко пореског пуномоћника[1022] који ће, у име и

[1018] Подсетићемо да се у оквиру ЕУ принцип порекла примењује уколико вредност укупних испорука не премашује праг од EUR 10.000,00.

[1019] Примера ради, САД.

[1020] Пошто се самом нормом то не прецизира, у питању су страна правна и физичка лица.

[1021] Уколико се испоруке врше искључиво лицима која јесу ПДВ обвезници, обавеза регистрације и именовања пореског пуномоћника неће постојати. Вид.: чл. 10а, ст. 2 ЗПДВ. Овакво решење не доводи у питање сам обрачун ПДВ, јер ће порески дужник, свакако, да буде српски ПДВ обвезник који ће имати обавезу да ПДВ обрачуна интерним обрачуном.

[1022] У случају да „правно лице које у Републици Србији врши промет добара, односно услуга у складу са пореским законом, а у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно има сталну пословну јединицу али промет добара, односно услуга врши ван своје сталне пословне јединице, казниће се за прекршај новчаном казном у износу од 100.000 до 2.000.000 динара ако у складу са пореским законом не одреди пореског пуномоћника и не евидентира се за обавезу плаћања пореза.“ Додатно, „порески обвезник – физичко лице које у Републици Србији врши промет добара, односно услуга у складу са пореским законом, а у Републици Србији нема пребивалиште, односно боравиште, казниће се за прекршај новчаном казном у износу од 50.000 динара ако у складу са пореским законом не одреди пореског пуномоћника и не евидентира се за обавезу плаћања пореза. Вид.: чл. 180б, ЗПППА. У случају дигиталних испорука отвара се питање идентификовања лица које је потенцијално учинило управо наведени прекршај. Додатно, отвара се и питање начина извршења наплате саме казне, за случај да лице које је учинило прекршај не плати казну. Један од потенцијалних начина за кажњавање и наплату саме казне за извршени прекршај у контексту дигиталних испорука свакако може да буде и привремено блокирање могућности да се врши даља испорука ових услуга. Наиме, колико је тешко идентификовати лице које врши испоруку, толико је лако ући у траг каналу (адреса интернет протокола, рецимо) преко којег се врше испоруке. Применом оваквог приступа, истина, постојала би танка граница до цензуре дигиталних садржаја. Додатно, упитно је да ли би штета учињена корисницима након блокирања приступа дигиталних испорука била већа од користи која би се остварила наплатом казне за учињени прекршај. Ипак, заштиту од ситуација да се страно лице не евидентира као ПДВ обвезник у Србији и по том основу изостане обрачун припадајућег ПДВ пружа сам ЗПДВ. Наиме, ако страно лице

за рачун тог страног лица, обављати све послове у вези са испуњавањем обавеза и остваривањем права које страно лице у складу ЗПДВ има као ПДВ обвезник.[1023]

Правила за одређивање места дигиталних испорука у Србији се, као што можемо да видимо, у великој мери подударају са важећим ПДВ правилима у ЕУ. Тешкоће повезане са одређивањем места дигиталних испорука које су, уз испуњене одређене услове, за последицу имале да се одустане од принципа дестинације, за разлику од ЕУ, у Србији нису препознате. Додатно, проблеми који се јављају приликом одређивања места корисника услуга на основу два неконтрадикторна доказа, који су условили да уместо два буде довољан један доказ, поново уз испуњене одређене услове, такође за разлику од ЕУ, у Србији нису препознати.[1024] Мишљења смо да изузеци од правила за одређивање места дигиталних испорука који важе у ЕУ, са једне стране, олакшавају пословање пореским обвезницима и снижавају им трошкове законске усклађености, док са друге стране, имајући у виду постављене прагове, немају значајног потенцијала да угрозе укупан износ јавних прихода остварених по основу наплаћеног ПДВ. Имајући наведено на уму, мишљења смо такође, да би прихватање у Србији изузетака у вези са одређивањем места дигиталних испорука по угледу на ЕУ, поред наведених ефеката, додатно имало за последицу, поред хармонизације ПДВ правила са ЕУ, додатно и делимичан раст јавних прихода по основу изузетне примене начела порекла приликом одређивања места дигиталних испорука.

6.4. Место дигиталних испорука у појединим земљама Западног Балкана

Након што смо уочили специфичности у вези са дигиталним испорукама у појединим земљама Западног Балкана,[1025] погледајмо сада и правила која се односе на одређивање места тих испорука.

6.4.1. Место дигиталних испорука у Хрватској

Као што смо видели, Хрватска је у своје пореско право директно пренела Директиву 2006/112/*EC* и увела обавезну примену Имплементационе уредбе број 282/2011.[1026]

За одређивање места дигиталних испорука приликом *B2B* трансакција примењује се опште правило које важи за све врсте услуга. Место дигиталних испорука приликом *B2B* трансакција је, дакле, место седишта ПДВ обвезника коме се врши испорука. Ако се услуге испоручују

није ПДВ обвезник у Србији, као порески дужник сматра се прималац добара и услуга. Вид.: чл. 10, ст. 1, тч. 3, ЗПДВ. Ово значи да ће корисник дигиталних услуга у Србији, без обзира на његов ПДВ статус, односно без обзира на чињеницу да ли је у питању ПДВ обвезник или не, имати обавезу да као порески дужник интерним обрачуном изврши обрачун припадајућег ПДВ, поднесе ПДВ пријаву и уколико не испуњава услове за право на одбитак претходног ПДВ исти и плати.

[1023] Подношење евиденционе пријаве, обрачунавање ПДВ, издавање рачуна, подношење пореских пријава, плаћање ПДВ и друго. Вид.: чл. 10а, ст. 6 ЗПДВ.

[1024] Упор.: део 6.2.2. Правила за одређивање места дигиталних испорука у ЕУ.

[1025] Вид.: део 4.5. Дигиталне испоруке у појединим земљама Западног Балкана.

[1026] Вид.: део 4.5.1. Дигиталне испоруке у Хрватској.

сталној пословној јединици ПДВ обвезника у месту које је различито од места седишта ПДВ обвезника, местом испоруке услуга сматра се седиште сталне пословне јединице. Ако такво седиште или стална пословна јединица не постоје, местом испоруке услуга сматра се пребивалиште или уобичајено боравиште ПДВ обвезника коме се услуге испоручују.[1027]

За одређивање места дигиталних испорука приликом *B2C* трансакција примењују се правила заснована на принципу дестинације, што представља изузетак од општег правила за утврђивање места испоруке услуга, које је засновано на приципу порекла.[1028] Местом испоруке дигиталних услуга лицу које није ПДВ обвезник, као опште правило, сматра се место где то лице има седиште, пребивалиште или уобичајено боравиште.[1029] Изузетно, ово правило неће бити примењено[1030] уколико су кумулативно испуњени следећи услови:

- испоручилац има седиште, пребивалиште или уобичајено боравиште у Републици Хрватској; и
- услуге се испоручују лицима која нису ПДВ обвезници и која имају седиште, пребивалиште или уобичајено боравиште у другој држави чланици; и
- укупна вредност, без ПДВ, испорука из претходне тачке у текућој календарској години није већа од 77.000,00 куна нити је била већа од наведеног износа током претходне календарске године.[1031]

Уколико испоручилац испуњава наведене услове, али се ипак одлучи да примењује опште правило за одређивање места *B2C* дигиталних испорука, обавезан је да се тога придржава две

[1027] Вид.: чл. 17, ст. 1, Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467*, 22. јануар 2022. Упор.: чл. 44, Директиве 2006/112/*EC* и чл. 12, ст. 4 ЗПДВ. Као што можемо и да приметимо, у питању су практично идентична правила.

[1028] Наиме, местом испоруке услуга лицу које није ПДВ обвезник сматра се место у којем ПДВ обвезник који испоручује услуге има седиште. Ако те услуге испоручује стална пословна јединица ПДВ обвезника која је у месту различитом од места седишта ПДВ обвезника, местом испоруке услуга сматра се седиште сталне пословне јединице. Ако такво седиште или стална пословна јединица не постоје, местом испоруке услуга сматра се пребивалиште или уобичајено боравиште ПДВ обвезника који испоручује услуге. Вид.: чл. 17, ст. 2, Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467*, 22. јануар 2022.

[1029] Вид.: чл. 26, ст. 1, Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467*, 22. јануар 2022. Упор.: чл. 58, Директиве 2006/112/*EC* и чл. 12, ст. 6, тч. 7, подтч. 10-12, ЗПДВ. И у овом случају можемо да уочимо практично идентична правила.

[1030] Биће примењено опште правило за одређивање места испоруке услуга, које је, као што смо видели, засновано на принципу порекла. Вид.: фн 1028.

[1031] Вид.: чл. 26а, ст. 1, Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467*, 22. јануар 2022. Упор.: чл. 59ц Директиве 2006/112/*EC.* Као и што смо напоменули, порески систем Србије не познаје овакав изузетак, чиме се практично и одрекао било какве могућности примене начела порекла за ПДВ третман дигиталних испорука и по том основу додатних прихода. Међутим, са друге стране, ипак је овакво решење више у сагласности са принципом извесности и једноставности.

календарске године,[1032] као и да у вези са тиме поднесе писмену изјаву надлежној филијали Пореске управе.[1033]

Што се тиче одређивања места дигиталних испорука, можемо да закључимо да је порески систем Хрватске хармонизован са ПДВ правилима ЕУ, те да нисмо уочили било какво одступање у вези са тиме. Делимична одступања постоје у односу на порески систем Србије.

6.4.2. Место дигиталних испорука у Босни и Херцеговини

У вези са одређивањем места испорука услуга, опште је правило да се местом испоруке сматра БиХ ако ПДВ обвезник:

- има стално седиште у БиХ из којег се испоручују услуге, или
- у недостатку таквог места, има сталну адресу или уобичајено место становања у БиХ.[1034]

Као изузетак од овог правила, местом испоруке услуга сматра се БиХ када се ради о месту где прималац услуге обавља делатност, има стално седиште, испоставу, сталну адресу или уобичајено пребивалиште, ако се ради о услугама испоруке телекомуникационих услуга.[1035]

Критеријум који се користи за одређивање БиХ као места корисника телекомуникационих услуга је, дакле, седиште примаоца услуге или стална адреса или адреса пребивалишта/боравишта.[1036] Без обзира на место где се телекомуникациона услуга стварно користи, место испоруке биће дефинисано на основу седишта, односно пребивалишта/боравишта корисника услуга.

За све дигиталне испоруке, осим за телекомуникационе услуге, биће примењено правило за одређивање места испоруке засновано на принципу порекла. Иако су, *prima facie*, очекивани ефекти оваквог решења већи приходи по основу наплаћеног ПДВ, остаје ипак упитно да ли ће се очекивани ефекти и остварити. Наиме, ако пођемо од претпоставке да већина земаља примењује приницп дестинације за одређивање места дигиталних испорука, у том случају ће испоручиоци дигиталних услуга из БиХ бити изложени двоструком опорезивању: у БиХ као земљи порекла и у земљи корисника услуга, као земљи дестинације. Ово ће умањити конкурентност ПДВ обвезника из БиХ који врше прекограничне дигиталне испоруке, што ће се у крајњој линији одразити и на укупно наплаћене приходе по основу ПДВ.

[1032] Вид.: чл. 26а, ст. 3, Zakona o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1467*, 22. јануар 2022. Упор.: чл. 59ц, ст. 3, Директиве 2006/112/*EC*.

[1033] Вид.: чл. 33а, Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1472,* 22. јануар 2022.

[1034] Вид.: чл. 15, ст. 1, Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Zakon_o_PDV.pdf,* 22. јануар 2022.

[1035] Вид.: чл. чл. 15, ст. 2, тч. 4, подтч. г, Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Zakon_o_PDV.pdf,* 22. јануар 2022. Видимо, дакле, да се за одређивање места дигиталних испорука, осим за телекомуникационе услуге, користи принцип порекла.

[1036] Вид.: чл. 21, ст. 6, тч. г, Правилника о примјени Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Pravilnik_o_primjeni_Zakona_o_PDV_9305.pdf*, 22. јануар 2022.

Видимо да правила која се односе на дигиталне испоруке у БиХ у великој мери одступају од правила која су важећа у ЕУ. Уколико буде настојала да стекне статус земље чланице ЕУ, БиХ ће, у значајној мери, морати да хармонизује овај део свог пореског законодавства. Међутим, из разлога који превазилазе оквире овог рада,[1037] мишљења смо да је упитно какав ће бити исход тога.

6.4.3. Место дигиталних испорука у Црној Гори

За одређивање места дигиталних *B2B* испорука у Црној Гори примењује се опште правило за одређивање места испоруке услуга, које је такође засновано на приципу дестинације. Овим правилом местом испоруке услуга које се пружају ПДВ обвезнику, сматра се место у којем корисник услуга има седиште или сталну пословну јединицу, ако се испорука услуга врши у сталној пословној јединици која се не налази у месту седишта примаоца услуга, односно место у којем прималац услуга има пребивалиште или боравиште.[1038]

Међутим, за одређивање места дигиталних *B2C* испорука у Црној Гори примењује се правило које одступа од општег правила за одређивање места испоруке услуга.[1039] За извршене *B2C* дигиталне испоруке местом испоруке сматра се место у којем прималац услуга, који није ПДВ обвезник, има седиште, пребивалиште или боравиште.[1040]

Посебним подзаконским актима не регулише се детаљније које се претпоставке могу користити приликом одређивања места корисника услуга.[1041]

Иако се, дакле, у оквиру ПДВ система Црне Горе, дигиталне испоруке као такве препознају и великој мери јесу усклађене са важећим правилима ЕУ[1042], изостаје ипак детаљније дефинисање претпоставки које се могу користити ради одређивања, на принципу дестинације заснованих правила, места коришћења дигиталних услуга. Уместо тога, без обзира на чињеницу где се врши сам чин потрошње дигиталних услуга, увек ће се местом испоруке сматрати седиште, односно пребивалиште или боравиште корисника услуга. Потенцијал оваквих ПДВ правила за двоструко (не)опорезивање се, у сценарију прекограничних дигиталних испорука, а имајући у виду упоредна ПДВ правила, подразумева.

[1037] БиХ, земља оптерећена догађајама из ближе и даље прошлости, остаје и даље упитно функционална као јединствена целина. Тензије које постоје између три конститутивна народа представљале су у појединим ситуацијама препреку за постизање договора и извор одређених политичких конфликата. Имајући у виду овакву тренутну ситуацију, односно шири политички контекст, као и различите геополитичке интересе који се преламају на територији БиХ, једно од питања које може да се постави јесте који је уопште степен приоритета усаглашавања правила за одређивање места дигиталних испорука у БиХ са правилима важећим у ЕУ?

[1038] Вид.: чл. 17, ст. 1, Закона о порезу на додату вриједност, *https://upravaprihoda.gov.me/biblioteka/pravna_lica/zakoni*, 22. јануар 2022.

[1039] Опште правило за одређивање места *B2C* испорука засновано је на принципу порекла. Вид.: чл. чл. 17, ст. 3, Закона о порезу на додату вриједност, *https://upravaprihoda.gov.me/biblioteka/pravna_lica/zakoni*, 22. јануар 2022.

[1040] Вид.: чл. 17, ст. 4, тч. 6, подтч б, к, л, Закона о порезу на додату вриједност, *https://upravaprihoda.gov.me/biblioteka/pravna_lica/zakoni*, 22. јануар 2022.

[1041] Вид.: Правилник о примјени Закона о порезу на додату вриједност, *https://upravaprihoda.gov.me/biblioteka/pravna_lica/pravilnici*, 22. јануар 2022.

[1042] Вид.: део 4.5.3. Дигиталне испоруке у Црној Гори.

6.4.4. Место дигиталних испорука у Северној Македонији

Без обзира да ли су у питању *B2B* или *B2C* испоруке, местом испоруке услуга у Северној Македонији сматра се место где испоручилац услуге има стварно седиште или огранак (мак. *подружница*) из које се услуга стварно испоручује. Ако такво место не постоји, местом испоруке услуга сматра се место у којем лице које испоручује услугу има пребивалиште или боравиште.[1043] Што се тиче утврђивања места испоруке дигиталних услуга, једини изузетак представљају телекомуникационе услуге. Наиме, у случају испоруке телекомуникационих услуга, место пружања услуге је место у којем корисник услуге има стварно седиште или огранак за који је услуга стварно извршена или, ако такво место не постоји, његово пребивалиште или боравиште.[1044] Посебним подзаконским актом не утврђују се додатни детаљи и претпоставке у вези са одређивањем самог места испоруке телекомуникационих услуга.[1045]

ПДВ правила у Северној Македонији у вези са одређивањем места дигиталних испорука вишеструко одступају од ПДВ правила ЕУ. Најпре, као што смо видели, саме дигиталне испоруке нису у потпуности препознате, већ само део њих.[1046] Затим, не прави се разлика између *B2B* и *B2C* испорука. Напослетку, уместо правила за одређивање места испоруке услуга заснованих претежно на принципу дестинације, афирмише се ипак принцип порекла. Све уочене разлике, у контексту прекограничних дигиталних испорука веома лако могу довести до двоструког (не)опорезивања. Северна Македонија ће, као земља која се залаже за чланство у ЕУ, вероватно у неком тренутку хармонизовати своја ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке са правилима важећим у ЕУ, чиме ће се уочене разлике у великој мери отклонити.

6.5. Место дигиталних испорука – шанса за пореско планирање или опасност од двоструког опорезивања?

Након анализе ПДВ правила у вези са одређивањем места дигиталних испорука закључујемо да се она, у већој или мањој мери, међусобно разликују. Из перспективе пореских јурисдикција уочене разлике можемо посматрати као:

- разлике у ПДВ правилима на нивоу земаља чланица ЕУ;
- разлике у ПДВ правилима између земаља чланица ЕУ и земаља које нису чланице ЕУ;
- разлике у ПДВ правилима између земаља које нису чланице ЕУ.

[1043] Вид.: чл. 14, ст. 1, Закон за данокот на додадена вредност, *http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0986/Zakon_za_DDV__Sl_vesnik_na_RSM_163_21.pdf*, 23. јануар 2022. Као што можемо да уочимо, поред чињенице да се не прави разлика између *B2B* и *B2C* испорука, опште правило за одређивање места испоруке услуга заснива се на принципу порекла.

[1044] Вид.: чл. 14, ст. 3, тч. 8, Закон за данокот на додадена вредност, *http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0986/Zakon_za_DDV__Sl_vesnik_na_RSM_163_21.pdf*, 23. јануар 2022. Када су у питању дигиталне испоруке, једина ситуација у којој се користи принцип дестинација за утврђивање места испоруке, јесте уколико се испоручују телекомуникационе услуге. За утврђивање места испоруке свих осталих дигиталних испорука биће коришћено опште правило, које се, као што смо и видели, заснива на приципу порекла.

[1045] Вид.: Правилник за спроведување на законот за данок на додадена вредност, *http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0887/Pravilnik_za_sproveduvanje_na_Zakonot_za_DDV_111_od_31.05.2019.pdf*, 23. јануар 2022.

[1046] Вид.: део 4.5.4. Дигиталне испоруке у Северној Македонији.

Иако у ЕУ постоји јединствени правни основ за ПДВ правила, која се, између осталог, односе и на правила за одређивање места дигиталних испорука, приликом имплементације тих правила у оквиру пореских законодавстава конкретних земаља чланица, могу да настану одређене разлике. У зависности од својих узрочника, разлике могу бити субјективно и објективно генерисане. Субјективно генерисане разлике настају приликом тумачења и имплементација конкретних ПДВ правила од стране појединачних земаља чланица ЕУ. Објективно генерисане разлике настају као последица проблема на које смо указали у вези са одређивањем места на којем је дошло до чина потрошње дигиталних испорука.

Изузев Хрватске, која је пуноправна земља чланица ЕУ, земље Западног Балкана чија смо ПДВ правила у вези са местом дигиталних испорука анализирали, налазе се у различитим фазама интеграције са ЕУ. Уколико изузмемо Хрватску, Србија има највећи степен усклађености са ПДВ правилима ЕУ у вези са местом дигиталних испорука. Уочене разлике између ПДВ правила Србије и ПДВ правила ЕУ свакако су знатно мање од разлика које су уочене код осталих земаља.

Напослетку, када упоредимо ПДВ правила за одређивање места дигиталних испорука између појединих земаља Западаног Балкана, најпре би се могло тврдити да се ради о различитим уместо хармонизованим правилима. Вероватно је да ће се ове разлике, напредовањем процеса интеграције са ЕУ, временом смањивати до момента потенцијалне потпуне хармонизације након стицања статуса пуноправне земље чланице ЕУ. Ипак, остаје суштинско питање, које свакако превазилази оквире овог рада: да ли ће и ако хоће, у којем временском року, доћи до интеграције земаља Западног Балкана са ЕУ? Без обзира на коначни исход процеса интеграције са ЕУ, мишљења смо да је земљама Западног Балкана у интересу да хармонизују правила у вези дигиталним испорукама са правилима ЕУ. Највише због тога што би, имајући у виду принцип дестинације на којем се заснивају ПДВ правила у ЕУ, довели своје пореске обвезнике у ситуацију да због разлике у правилима буду у обавези да двоструко обрачунају ПДВ на своје *B2C* испоруке чиме би постали неконкурентни на тржишту ЕУ.

Разлике у правилима за одређивање места дигиталних испорука, као што смо видели, могу за последицу да имају двоструко (не)опорезивање. Иако обе ситуације генеришу потенцијал за неоптималну алокацију ресурса, односно тржишне дисторзије, мишљења смо да, са аспекта пореских управа, већи ризик ипак представља ситуација двоструког неопорезивања. Наиме, порески обвезници водиће свакако рачуна да не дођу у ситуацију да буду двоструко опорезовани, односно имаће интерес да своје пословање организују на начин који ће за последицу да има највише једном плаћени порез. ПДВ ће у том случају бити, дакле, плаћен једном и то вероватно не у земљи чија су правила узрок двоструког опорезивања, чиме ће та земља остати без дела прихода од ПДВ, а што ће, са друге стране вероватно представљати сигнал тој земљи да измени своја ПДВ правила. Међутим, уколико су правила за одређивање места прекограничних дигиталних испорука постављена тако да их је могуће искористити и организовати дигиталне испоруке на које неће бити обрачунат ПДВ, интерес пореских обвезника за такву структуру биће и више него изражен и јасан. Ни једна земља, дакле, за разлику од претходне ситуације, неће наплатити ПДВ на извршене дигиталне испоруке. Ово ће, дакле, бити ситуација која ће мотивисати пореске обвезнике да своје пословање планирају на начин који ће за последицу имати што мање пореско оптерећење. Погледајамо у наставку неке од тих могућности.

7. Глава – Пореско планирање и ПДВ у дигиталној економији

7.1. Постојећа ПДВ правила као фактор одлучивања приликом пореског планирања

Да ли су тренутно важећа ПДВ правила која се односе на дигиталну економију оптимална, односно да ли она на идентичан, прецизан, јасан и недвосмислен начин регулишу сва питања од значаја за опорезивање дигиталних испорука? Да ли је пореско планирање искључиво везано за директне порезе, односно да ли важећа ПДВ правила стварају основ за планирање и у домену индиректних пореза? Другим речима, да ли постојећа ПДВ правила могу да утичу на пореске обвезнике приликом процеса доношења њихових одлука о начину структурирања пословних модела и трансакција и да на тај начин буду извор тржишних дисторзија и негативних ефеката по јавне финансије? Иако је из досадашњих излагања и више него јасно да су постављена питања најпре реторичког карактера, пре него што пређемо на разматрање могућности за пореско планирање из домена ПДВ и погледамо конкретне примере из пословне праксе, даћемо најпре осврт на ПДВ правила која порески обвезници могу да користе у циљу пореског планирања.

Као области које имају потенцијал за пореско планирање, односно за ерозију пореске основице у домену индиректних пореза, препознате су дигиталне испоруке ПДВ обвезницима који врше делатности без права на одбитак претходног пореза[1047] као и испоруке мултилокацијским компанијама.[1048] Поред наведених области које имају потенцијал за пореско планирање, резимирајући досадашња излагања, уочимо додатно и одређене недоследности односно различитости које могу проистећи из тумачења и примене важећих ПДВ правила и које могу да послуже као основ за пореско планирање. Илустрације ради, навешћемо само неке од ситуација у којима се важећа ПДВ правила могу искористити у циљу пореског планирања. То су:

- квалификација дигиталних испорука;
- одређивање места дигиталних испорука;
- утврђивање пореског дужника;
- наплата ПДВ.

ПДВ третман конкретне испоруке најпре зависи од квалификације саме те испоруке. У зависности од тога да ли се ради о испоруци добара или испоруци услуга,[1049] важиће другачија

[1047] У питању су обвезници чије су испоруке ослобођене обрачуна ПДВ, без права на одбитак претходног пореза. Примера ради, вид.: чл. 25, ЗПДВ.

[1048] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 82-84. Иако се у оквиру финалног извештаја за БЕПС акцију 1 препознају ови изазови, за њих се не предлажу било каква решења, нити препоруке, већ само следећи кораци, односно области које захтевају даље испитивање. Вид.: A. Bal, C. Gutiérrez, "Taxation of the Digital Economy", *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-abuse Measures* (ed. M. Cotrut), IBFD, Amsterdam 2015, 175.

[1049] Примера ради, претпоставимо да једно лице прекогранично набавља пројекат за тродимензионалну штампу. На основу испорученог пројекта и окончане штампе, то лице ће имати материјално добро. Да ли је у овом случају извршена испорука услуге израде пројекта или испорука добра које је на основу испорученог пројекта крајњи корисник одштампао? ПДВ третман овакве испоруке зависиће директно од одговора које на ово питање дају ПДВ правила.

правила опорезивања. Проблем у квалификацији испорука, између осталог, може да се јави и приликом комбинованих испорука[1050], односно приликом ситуације када се у оквиру једне испоруке врши испорука и добара и услуга. Порески обвезник може, наиме, да структурира своју комбиновану испоруку на начин који ће за њега имати ниже пореско оптерећење, због, примера ради, разлике у пореским стопама за извршену испоруку. Различите пореске стопе могу да буду мотив и приликом доношења одлуке о начину на који се врши конкретна испорука, што је случај са штампаним материјалом.[1051] Криптовалуте[1052] и са њима повезане испоруке такође представљају област у којој постоји немала разлика приликом квалификације за потребе ПДВ.[1053]

Практична последица примене принципа дестинације приликом одређивања места дигиталних испорука у ЕУ јесте да испоручиоци прекограничних дигиталних испорука крајњим потрошачима морају да примењују закон о ПДВ земље корисника тих испорука, уместо да примењују познато законодавство своје земље. Иако су ПДВ правила усклађена широм ЕУ, земље чланице и даље имају дискреционо право у вези са применом одређених одредби, што може да створи разлике приликом одређивања места испоруке. Додатно, испоручиоци који нису из ЕУ можда нису у потпуности свесни своје одговорности за плаћање ПДВ земљи чланици ЕУ у којој се налази њихов купац. Примера ради, у САД, обавеза пореза на промет настаје уколико је испоручилац физички присутан на територији САД. Међутим, у контексту ЕУ, обавеза ПДВ настаје ако крајњи корисник из ЕУ преузме нешто са веб странице америчког испоручиоца и изврши плаћање за ту преузету услугу.[1054] Притом, према ПДВ правилима за одређивање места испоруке важећим у ЕУ, није важно што амерички испоручилац нема било какво физичко присуство у ЕУ. Додатни простор за одређивање места испоруке у ЕУ пружају и ПДВ правила у вези са испоруком добара на даљину (енг. *distance sales*), тиме што је начин одређивања места испоруке добара преко интернет платформи условљен вредношћу укупних испорука.[1055]

Видели смо такође у претходним излагањима да је, између осталог, присуство посредника заједничка карактеристика трансакција у дигиталној економији. Интернет платформе и различите апликације користе се као посредници приликом испорука добара и услуга. У посредничким структурама је од суштинског значаја да се идентификује ко је испоручилац добара и услуга крајњем потрошачу, пошто је управо испоручилац одговоран за правилно одређивање места испоруке, а самим тим и за примену исправне стопе ПДВ. Како се за утврђивање статуса испоручиоца користи листа критеријума, јасно је да се управљањем овим критеријумима може активно утицати и на одређивање пореског дужника.[1056] Додатни простор за пореско планирање у оквиру посредничких структура настаје и као последица постојања

[1050] Вид.: део 4.2. Комбиноване испоруке.

[1051] Иако су у супротности са начелом неутралности, ПДВ правила којима се регулише опорезивање штампаних и електронских издања, могу за последицу да имају примену различитих ПДВ стопа. Вид.: R. Pathiyil, 329-350.

[1052] Вид.: део 3.5.2.2. ПДВ аспекти платних услуга.

[1053] Вид.: V. M. Kothari, "The Treatment of Bitcoin Transactions for Indirect Tax Purposes", *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017, 373-392.

[1054] Идентично решење за одређивање места испоруке предвиђено је и српским ЗПДВ.

[1055] Вид.: A. Bal, C. Gutiérrez, 182-184.

[1056] *Ibid.,* 184.

различитих ПДВ правила на основу којих се сервер може третирати као фиксна пословна јединица.[1057]

Поред испоручилаца, ПДВ правила могу да користе и крајњи потрошачи у сврху пореског планирања, што ће отворити питање наплате ПДВ. Способност крајњег потрошача да прикрије локацију и сачува анонимност је фактор који може повећати сложеност за испоручиоца приликом утврђивања места испоруке. Наиме, крајњи потрошач може да манипулише индикаторима које се користе за утврђивање места дигиталних испорука.[1058] Адреса за испоставу рачуна коју је дао крајњи корисник може бити различита од места испоруке. Кредитне картице не одговарају увек ни уобичајеном пребивалишту корисника, ни месту коришћења услуге, јер појединац може да поседује картицу коју издаје банка која се налази у другој земљи. Коришћење алтернативне интернет протокол адресе омогућава крајњем кориснику да наведе интернет протокол адресу друге земље као своју. Употреба мобилног кода земље као идентификатора такође није сигуран показатељ, јер појединац може обављати трансакције преко мобилног уређаја користећи картицу за мобилни уређај издату у другој земљи.[1059]

Из свега изнетог и више је него јасно да постојећа ПДВ правила имају одређених недостатака и да стварају могућности како испоручиоцима тако и крајњим корисницима за пореско планирање. Не улазећи на овом месту у дубљу анализу, као отворена остављамо питања да ли је могуће елиминисати уочене разлике, који би били трошкови, а колике користи од тога, да ли би то било у складу са принципом ефикасности итд.

7.2. Могућности пореског планирања у дигиталној економији

Шта се, дакле, између осталог, може очекивати од испоручилаца и крајњих корисника прекограничних дигиталних испорука у одсуству јасних, прецизних, у што већој мери међународно хармонизованих, на принципу дестинације и пореских правила дефинисаних у складу са ПДВ принципима? Свакако, као што смо већ и видели, један од могућих одговора је – пореско планирање[1060] чији је главни циљ минимизовање пореског оптерећења, не нужно на нивоу појединачне чланице мултинационалне компаније, већ на нивоу групе повезаних лица.[1061]

[1057] Иако је можда упитно може ли се сервер сматрати фиксном пословном јединицом у земљи у којој се овај сервер налази, питање које се отвара је под којим се условима филијала или огранак који користе услуге рачунарства у облаку могу сматрати фиксном пословном јединицом. Оваква ситуација настаће код повезаних лица која уговарају услуге рачунарства у облаку и користе их у мрежи, при чему је тешко дефинисати место где је заправо дошло до потрошње. Вид.: G. B. Batti, "Cloud Computing Services and VAT", *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017, 351-371.

[1058] Вид.: чл. 24ф Имплементационе уредбе број 282/2011. Упор.: чл. 40, ст. 2 Правилника о ПДВ.

[1059] Као могуће решење за уочене проблеме наводи се коришћење технологије за геолоцирање. Међутим, с тим у вези јавља се питање давања сагласности корисника услуга да буде лоциран, а што је уско повезано са правилима о заштити података о личности. Вид.. P. Thliveros, 393-419.

[1060] Пореско планирање, у прекограничном контексту, може се дефинисати као организовање комерцијалних, односно личних послова неког лица на начин којим се минимизује његова глобална пореска обавеза. Вид.: Д. Поповић, „Међународно пореско планирање", *Правне основе пореског саветовања* (ур. Г. Илић-Попов), Правни факултет, Београд 2007, 353.

[1061] Вид.: Д. Босанкић, *Технике међународног пореског планирања*, мастер рад, Правни факултет, Београд 2014, 3.

Могућности за пореско планирање у оквиру дигиталне економије произилазе из њених већ набројаних кључних карактеристика.[1062] Као последица коришћених пореских структура, у случају ПДВ, а у условима одсуства одговарајућих правила заснованих на принципу дестинације и која би ограничила могућности за коришћење различитости ПДВ система, долази до ситуација у којима се не опорезују остварене и опорезиве дигиталне испоруке, односно у којима се исказује неодговарајуће низак износ ПДВ. Овакве ситуације имају негативан утицај на интегритет самог пореског система и потенцијално отежавају реализацију циљаног нивоа јавних прихода.[1063] Такође, једна од негативних последица су и тржишне дисторзије које се јављају услед чињенице да се учесници, који своје пословне активности спроводе само на локалном тржишту, односно који се суздржавају од коришћења наведених структура, или коришћења дигиталних технологија, суочавају са конкурентским недостацима у односу на мултинационалне компаније које имају могућност да избегну или умање своје пореско оптерећење управо захваљујући коришћењу дигиталних технологија.[1064]

Погледајамо у наставку неке од могућих структура којима је могуће остварити ерозију ПДВ основице захваљујући карактеристикама и коришћењу дигиталних модела пословања. Пореске структуре које ћемо у наставку представити илуструју начин на који имплементација пословних модела кроз правне и пореске структуре може да изврши притисак на постојећи међународни порески оквир. Представљени модели свакако не претендују да одразе пун обим структура које се могу користити за постизање ерозије и измештања ПДВ основице.

7.3. Пореско планирање у делатностима које су ослобођене ПДВ

Опште говорећи, ПДВ није осмишљен да буде порез који ће плаћати ПДВ обвезници, јер они уз испуњене одређене услове могу да користе право на одбитак претходног ПДВ, чиме се постиже неутралност ПДВ и избегава његов кумулативни ефекат. Као што смо видели, многе пореске јурисдикције које користе принцип дестинације за дигиталне испоруке између ПДВ обвезника (*B2B* испоруке), генерално ће захтевати од ПДВ обвезника коме се врши прекогранична дигитална испорука да сам обрачуна ПДВ на набавку услуга и нематеријалних добара, при чему ће уједно моћи и да оствари право на одбитак тако обрачунатог претходног ПДВ, уз претходно испуњене одређене услове. Велики број прекограничних испорука између ПДВ обвезника (осим ПДВ обвезника који врше делатност ослобођену од ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ) стога генерално не изазива забринутост у вези са ерозијом ПДВ основице. Ризик у вези са ерозијом ПДВ основице, међутим, могао би се појавити у вези са прекограничним дигиталним испорукама ПДВ обвезницима који врше делатност ослобођену ПДВ (нпр. индустрија финансијских услуга[1065]). Ради се, дакле о ситуацијама у којима ПДВ обвезник врши испоруке које су ослобођене ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ. У овим ситуацијама ПДВ неће бити обрачунат на извршене испоруке, док за претходни ПДВ обрачунат на извршене набавке неће постојати право на одбитак.

[1062] Вид.: део 3.2. Кључне карактеристике дигиталне економије.

[1063] Вид.: OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD Publishing, Paris 2021, 89.

[1064] Вид.: A. Bogoviz, S. Lobova, J. Ragulina, "Distortions in the Theory of Costs in the Conditions of Digital Economy", *The Future of the Global Financial System: Downfall or Harmony* (ed. E. Popkova), Springer Nature Switzerland, Cham 2019, 1234-1235.

[1065] Упор.: чл. 25 ЗПДВ и чл. 135 Директиве 2006/112/*EC*.

Примера ради, ПДВ обвезник који набавља услугу обраде података од добављача нерезидента морао би да самостално обрачуна ПДВ у складу са правилима јурисдикције у којој се налази и могао би да захтева право на одбитак тако обрачунатог ПДВ (неке јурисдикције можда неће захтевати од ПДВ обвезника да сами обрачунају ПДВ јер имају право да користе претходни ПДВ[1066]). Без обзира, дакле, што се врши испорука услуга ослобођених ПДВ, и даље ипак постоји обавеза да ПДВ обвезник који врши такве испоруке самостално обрачуна ПДВ на њему извршене прекограничне испоруке, при чему нема право на одбитак ПДВ који је самостално обрачунао. На овај начин се ПДВ обвезник који врши испоруке ослобођене ПДВ без права на одбитак претходног ПДВ опорезује у својој резидентној јурисдикцији, где се претпоставља и да користи услугу за обављање испорука ослобођених ПДВ, а што и јесте у складу са принципом дестинације.

Међутим, неке јурисдикције тренутно не захтевају од ПДВ обвезника који врше испоруке ослобођене ПДВ да сами обрачунавају ПДВ на услуге и нематеријална улагања набављена из иностранства. У оваквим случајевима ПДВ неће бити обрачунат и наплаћен. Ризик од ерозије ПДВ основице такође се јавља и ако би услуге обраде података биле ПДВ опорезиве у пореској јурисдикцији у којој је испоручилац резидент.[1067] ПДВ би тада припадао пореској јурисдикцији у којој се налази испоручилац, а не корисник услуга. Ово ће вероватно изазвати ризике, посебно у оквиру јурисдикција без ПДВ као пореског облика, односно у оквиру јурисдикција са ПДВ стопама нижим од стопе у јурисдикцији корисника услуга. У овим случајевима, дакле, корисник услуга не би платио ПДВ, односно платио би неприкладно низак износ ПДВ. Управо наведени случај илуструје да би ПДВ обвезник, који врши испоруке ослобођене ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ, могао да плати никакав или неприкладно низак износ ПДВ када набавља дигиталне услуге од испоручиоца из иностранства. У наведеном примеру додатно ће се потенцијално јавити и тржишне дисторзије, јер би се домаћи испоручиоци конкурентских услуга могли суочити са потенцијалним конкурентским притисцима због оваквих прекограничних испорука. Домаћи испоручиоци били би у ситуацији да обрачунају и плате ПДВ на своје испоруке, док би прекограничне испоруке могле бити структуриране на начин да ПДВ не буде обрачунат, односно да буде обрачунат у непримерено ниском износу.[1068] Због мобилности дигиталних технологија, а у одсуству правила заснованих на приципу дестинације, овакву структуру било би веома лако и ефикасно организовати.

7.4. Пореско планирање у оквиру мултилокацијских компанија

Ризик у вези са ерозијом ПДВ основице се такође може појавити и приликом дигиталних испорука мултилокацијским компанијама[1069] (енг. *multi-location enterprise*). Када се испорука

[1066] Уколико корисник услуга има право да у потпуности одбије претходни ПДВ у вези са испоруком, може се десити да локални закон о ПДВ не захтева да се изврши интерни обрачун. Додатно, механизам интерног обрачуна се не примењује у свим јурисдикцијама, а тамо где се примењује, правила се могу разликовати од земље до земље. Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 17.

[1067] Односно уколико би у оквиру пореске јурисдикције којој припада испоручилац ових услуга правила за одређивање места испоруке била заснована на приципу порекла.

[1068] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 83.

[1069] Мултилокацијска компанија је компанија која своју делатност врши на више од једне локације, при чему свака локација представља засебан организациони део те компаније. Вид.: OECD, *Intellectual Assets and Innovation: The SME Dimension*, OECD Publishing, Paris 2011, 80.

услуге, односно нематеријалне имовине, врши правном лицу које има пословне јединице у више од једне јурисдикције, поставља се питање у оквиру које јурисдикције ће испорука бити опорезована.[1070] Уобичајена је пракса да мултинационалне компаније организују централну набавку широког спектра услуга како би се остварила економија обима.[1071] Типично, трошак набавке такве услуге или нематеријалне имовине у почетку сноси чланица групе која ју је купила и у складу са уобичајеном пословном праксом, накнадно наплаћује осталим чланицама групе које користе ту услугу или нематеријална средства. Чланицама групе се наплаћује сразмерни део услуге или нематеријалне имовине на основу интерних правила за алокацију трошкова, у складу са порезом на добит правних лица, односно правилима о трансферним ценама, рачуноводством и другим регулаторним захтевима.[1072] Међутим, многе пореске јурисдикције тренутно не прописују обавезу обрачуна ПДВ на трансакције које се дешавају између фиксних пословних јединица једног правног лица.[1073]

То значи да, када једна фиксна пословна јединица набави услуге, примера ради услуге обраде података, за коришћење од стране других фиксних пословних јединица у другим јурисдикцијама, неће се обрачунавати ПДВ на било какве интерне алокације трошкова извршене у оквиру мултилокацијске компаније. С друге стране, фиксна пословна јединица која је набавила услугу генерално ће имати право на одбитак претходног ПДВ на набавку ових услуга ако за то испуњава услове прописане у оквиру пореске јурисдикције којој припада. Другим речима, остале фиксне пословне јединице које користе услуге обраде података могу да добију свој део ових услуга без плаћања ПДВ. Ово генерално није превелик проблем из перспективе ПДВ ако су све фиксне пословне јединице у оквиру мултилокацијске компаније ПДВ обвезници који врше делатност са правом на одбитак претходног ПДВ. Међутим, тамо где фиксне пословне јединице врше делатност у оквиру које не испуњавају услове за одбитак претходног ПДВ, оваква структура може да представља проблем који за последицу има мањи износ наплаћеног ПДВ.

Узмимо, на пример, обраду података која се односи на банкарске трансакције. Ако би фиксна пословна јединица мултинационалне банке набавила такве услуге директно од локалног добављача, генерално би платила претходни ПДВ на ове услуге, односно не би имала право на одбитак претходног ПДВ јер се оваква набавка односи на делатност ослобођену ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ. Алтернативно, ова мултинационална банка би могла да набави идентичне услуге обраде преко друге фиксне пословне јединице исте банке, али у другој земљи,

---

[1070] Под појмом пословне јединице подразумева се организациони део који се састоји од сталног места пословања са довољним нивоом инфраструктуре у смислу људи, система и средстава да може да користи и/или врши испоруке. Регистрација за потребе ПДВ сама по себи не представља пословну јединицу. Вид.: OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2017, 44.

[1071] Вид.: G. Yip, A. Bink, *Managing Global Customers: An Integrated Approach*, Oxford University Press, New York 2007, 4-8.

[1072] Вид.: J. Maine, X. Nguyen, *The Intellectual Property Holding Company: Tax Use and Abuse from Victoria's Secret to Apple*, Cambridge University Press, New York 2017, 237-238.

[1073] За разлику од мултинационалне компаније коју чини скуп више појединачних, односно засебних правних лица из различитих јурисдикција, мултилокацијска компанија представља једно правно лице, чији се организациони делови, односно (фиксне) пословне јединице, које немају засебан правни субјективитет, налазе у оквиру различитих јурисдикција. Кључни разлог због којег се фиксна пословна јединица не може сматрати ПДВ обвезником јесте што она не може бити независна. Наиме, дефиниција ПДВ обвезника подразумева било које лице које независно обавља делатност. Подразумева се, дакле, посебан правни субјективитет, као и независност у обављању делатности. Упор.: чл. 9, ст. 1, Директиве 2006/112/*EC* и чл. 8, ст. 1 ЗПДВ. Вид.: ЕСП, случај *C-210/04 FCE Bank plc*, пар. 53.

а затим да изврши алокацију припадајућих трошкова при чему ПДВ не би био обрачунат. Оваква структура би, дакле, омогућила фиксној пословној јединици банке да набави услуге обраде података без плаћања ПДВ у јурисдикцији у којој се налази, јер се ПДВ не наплаћује на испоруке између фиксних пословних јединица истог правног лица. Ако би се фиксна пословна јединица преко које се врши набавка услуге обраде података налазила у земљи у којој ПДВ као порески облик не постоји, мултинационална банка би могла да набави ове услуге за све своје фиксне пословне јединице широм света без икаквог ПДВ, каналисањем својих набавки кроз своје фиксне пословне јединице у јурисдикцији у којој ПДВ као порески облик не постоји. Видимо, дакле, да ПДВ обвезници који врше делатности ослобођене ПДВ, без права на одбитак ПДВ, могу остварити значајне пореске уштеде коришћењем оваквих структура.[1074]

Једно од могућих решења јесте да се, без обзира што фиксна пословна јединица нема правни субјективитет нити самосталност у обављању делатности, ипак посматра као засебан ПДВ обвезник приликом алокације трошкова. Како би се избегло каналисање набавки из јурисдикција у оквиру којих не постоји ПДВ као порески облик, односно где је ПДВ стопа нижа, додатно је потребно да се за овакву врсту испорука инсистира и на приципу дестинације приликом дефинисања правила у вези са местом извршених испорука.[1075]

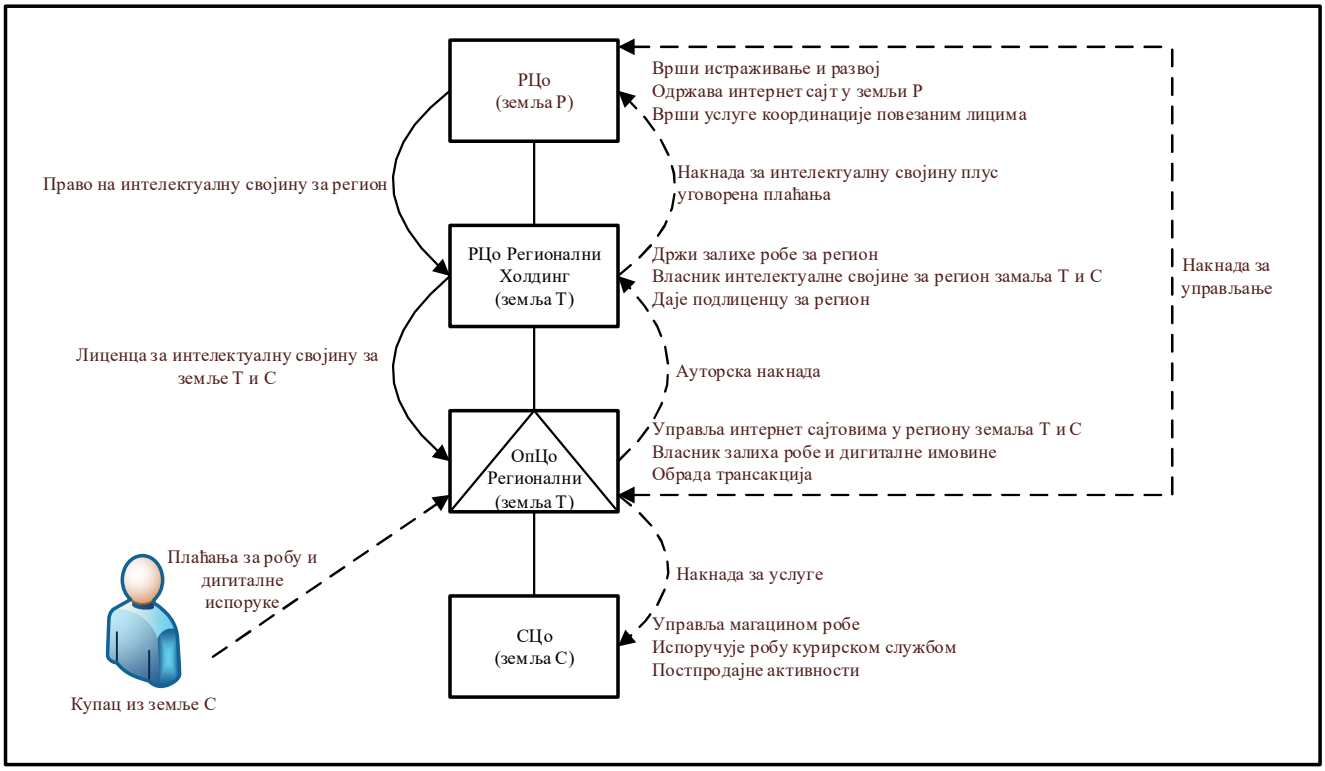
7.5. Пореско планирање у онлајн малопродаји

Погледајмо најпре доњу шему, као једну од могућих пореских структура приликом планирања дигиталних испорука у сегменту онлајн малопродаје.

[1074] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 83-84.

[1075] Овакав став управо је и заузет од стране Министарства финансија, које у вези са овим наводи следеће: „Према наведеним законским одредбама, када привредно друштво са седиштем у иностранству (даље: страно привредно друштво) врши промет консултантских услуга обвезнику ПДВ – огранку тог привредног друштва у Републици Србији, местом промета ових услуга сматра се Република Србија. У том случају, обвезник ПДВ – огранак страног привредног друштва у Републици Србији, а под условом да страно привредно друштво није одредило пореског пуномоћника, дужан је да као порески дужник из члана 10. став 1. тачка 3) Закона, на накнаду за промет предметних услуга, обрачуна ПДВ и да обрачунати ПДВ плати у складу са Законом. Обвезник ПДВ – огранак страног привредног друштва у Републици Србији има право да ПДВ који је као порески дужник обрачунао за промет консултантских услуга који му је извршило страно привредно друштво одбије као претходни порез, у складу са одредбом члана 28. став 5. Закона.“ Вид.: Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-614/2011-04, од 28.7.2011. године. Истичемо, међутим, да је ипак, имајући у виду специфичности дефиниције појма ПДВ обвезника на које смо указали, као и наведену праксу ЕСП, овакав став Министарства финансија, иако пожељан са аспекта очекиваних прихода по основу ПДВ, упитан са аспекта одрживости.

Илустрација 17: Пореско планирање у онлајн малопродаји



Извор: Финални извештај за БЕПС акцију 1, 169.

Напомена уз горњу илустрацију: ОпЦо Регионални је фискално транспарентан ентитет[1076] што је чињеница првенствено од материјалног значаја са аспекта директних пореза.[1077]

Са аспекта ПДВ, представљена структура је релативно једноставна у ситуацијама када се врше *B2B* трансакције. ПДВ ће бити обрачунат или од стране испоручиоца или од стране корисника онлајн малопродаје, у зависности од конкретних правила и чињеничног стања. За износ обрачунатог ПДВ, под претпоставком да испуњава све прописане услове, корисник коме су извршене испоруке имаће право на одбитак претходног ПДВ. Овиме је очувана неутралност ПДВ, па стога у овом случају и не постоји реалан ризик по јавне финансије, нити мотив ПДВ обвезника да врше било какво измештање пословања које би било мотивисано уштедама у ПДВ.

[1076] Термин транспарентност, или прецизније, фискална транспарентност, означава организациони облик или ентитет третиран у пореске сврхе као засебан, различит од својих чланова, власника или других ортака. Када то није случај, ентитет се може назвати фискално транспарентним (или, као нпр. у САД, субјект који се занемарује). Приходи фискално транспарентног ентитета се генерално третирају, у пореске сврхе, као приходи чланова, онако како настају, тј. без обзира на стварну расподелу. Међутим, концепт се разликује од земље до земље јер неке земље могу третирати ентитет делимично као засебан ентитет, али у другим аспектима као транспарентан. На пример, профит се може обрачунати на нивоу ентитета, али ће чланови бити опорезовани (према њиховим одговарајућим примењивим пореским режимима). У неким случајевима, утврђивање фискалне транспарентности се може извршити и позивањем на одређену ставку прихода. Када једна земља сматра ентитет фискално транспарентним, а друга не, настаје хибридни ентитет. Вид.: *IBFD International Tax Glossary* (ed. J. Rogers-Glabush), IBFD, Amsterdam 2015, *e-book* издање, 535.

[1077] Имајући у виду тему овог рада, занемарићемо ефекте које представљена структура има у домену директних пореза.

Што се тиче *B2C* испорука, ПДВ третман у земљи С ће генерално бити другачији за испоруке материјалних добара и дигиталне испоруке. Испоруке материјалних добара које врши ОпЦо Регионални, а која се налазе у складишту СЦо, купцима у држави С требало би да је опорезив ПДВ у земљи С. Земља С може дозволити СЦо да обрачуна ПДВ на основу својих правила у име ОпЦо Регионали (као порески пуномоћник). Ако би се испоруке материјалних добара вршиле купцима у земљи С из иностранства, нпр. из државе Т, тада на овакве испоруке не би био обрачунат ПДВ од стране лица која врше испоруке, већ би ПДВ био обрачунат у тренутку увоза у државу С. У зависности од вредности робе, овакве испоруке материјалних добара могу се квалификовати за ослобођење од ПДВ по олакшицама за увоз робе мале вредности.[1078] Такође, дигиталне испоруке купцима у држави С би, у принципу, требало да буду предмет ПДВ у земљи С, у складу са принципом дестинације. Међутим, земља С ће имати значајних потешкоћа да спроведе наплату ПДВ на ове испоруке, пошто испоручилац није резидент државе С, док би наплата пореза од крајњих потрошача била упитна са аспекта приципа ефикасности. Док одређене пореске јурисдикције користе механизам који од нерезидентних испоручилаца захтева да се региструју и уплате ПДВ за извршене дигиталне испоруке лицима која нису ПДВ обвезници,[1079] познато је да је пореским властима често изазов да спроведу поштовање таквих захтева.[1080]

Да ли су ПДВ правила за одређивање места испоруке заснована на приципу дестинације у вези са приказаном пореском структуром оптимална? Да бисмо добили одговор на постављено питање претпоставимо да се ПДВ правила за одређивање места испоруке заснивају на принципу порекла. У том случају, постојао би интерес испоручиоца дигиталних садржаја да измести ИКТ опрему у оквиру пореске јурисдикције у којој ПДВ као порески облик не постоји, односно у оквиру пореске јурисдикције где је стопа ПДВ најнижа. Лако можемо да уочимо да би примена принципа порекла, приликом дефинисања правила о месту дигиталних испорука у оквиру онлајн малопродаје, довела до тржишних дисторзија и ситуације у којој ПДВ не био био обрачунат, односно био би обрачунат у несразмерно нижем износу. ПДВ правила за одређивање места дигиталних испорука заснована на приципу дестинације, иако повезана са проблемима у вези са тачним одређивањем места крајњег корисника у моменту потрошње, ипак су, мишљења смо, и даље ефикаснија за ПДВ третман онлајн малопродаје у односу на правила која би била заснована на приципу порекла.

[1078] Један број земаља сада укида или разматра укидање режима олакшица на ПДВ за увоз робе мале вредности. У све већем броју земаља, више се не сматра прихватљивим да се значајан и континуиран растући обим робе из онлајн продаје увози без ПДВ као последица ослобађања од ПДВ за увоз добара мале вредности. Ове реформе надовезују се на финални извештај за БЕПС акцију 1. У финалном извештају за БЕПС акцију 1 посебно је закључено да би се ефикасност наплате ПДВ на увоз добара мале вредности могла значајно повећати ако би се од продаваца ове робе на мрежи или дигиталних платформи које омогућавају ову продају захтевало да наплате ПДВ од својих купаца и уплате га пореским органима путем поједностављеног режима регистрације и усклађености. Очекивања су да ће ово ограничити или уклонити потребу да царински органи интервенишу у процесу наплате прихода од увоза робе мале вредности. Такође, на овакав начин би се значајно смањили трошкови наплате ПДВ на робу мале вредности и омогућило царинским органима да расподеле своје ресурсе и капацитете за своје друге кључне улоге. Вид.: OECD, *Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris 2020, 92.

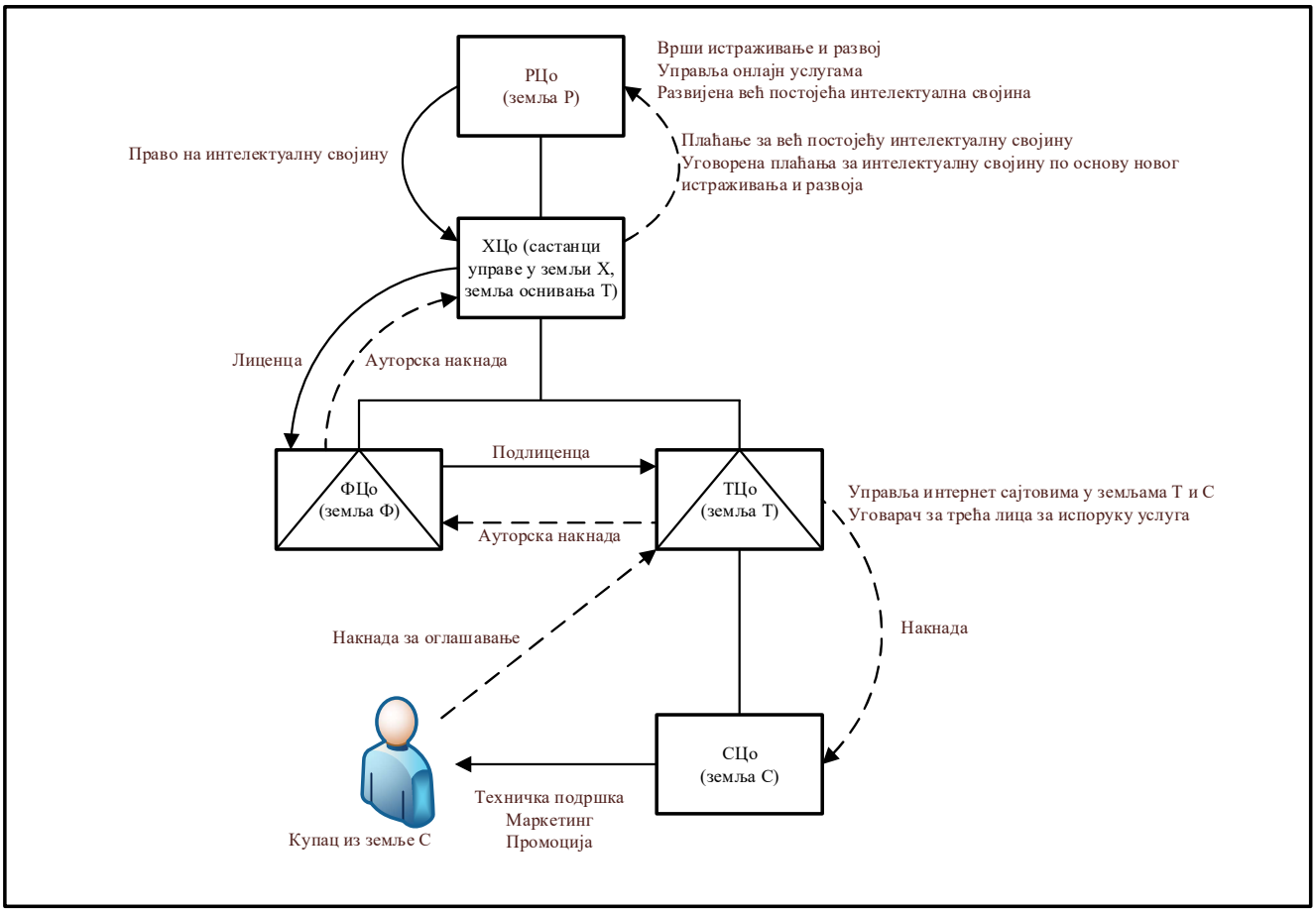
[1079] Упор.: чл. 10а ЗПДВ.

[1080] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 171.

7.6. Пореско планирање у рекламирању на интернету

Погледајмо најпре доњу шему, као једну од могућих пореских структура приликом планирања дигиталних испорука у сегменту рекламирања на интернету.

Илустрација 18: Пореско планирање у рекламирању на интернету



Извор: Финални извештај за БЕПС акцију 1, 173.

Напомена уз горњу илустрацију: ФЦо и ТЦо су фискално транспарентни ентитети, што није од материјалног значаја за ПДВ третман приказане структуре, већ за пореске ефекте из домена директних пореза.

Занемарујући и овом приликом пореске ефекте које представљена структура има у домену директних пореза, фокусираћемо се на ПДВ аспекте, односно на *B2B* и *B2C* испоруке.

ПДВ третман *B2B* трансакција из горње илустрације релативно је једноставан. Наиме, у зависности од конкретног чињеничног стања, као и важећих правила, ПДВ ће бити обрачунат било од стране испоручиоца, било од стране корисника услуга. Уколико корисник услуга испуњава услове, имаће право на одбитак претходног ПДВ, чиме је неутралност ПДВ очувана.

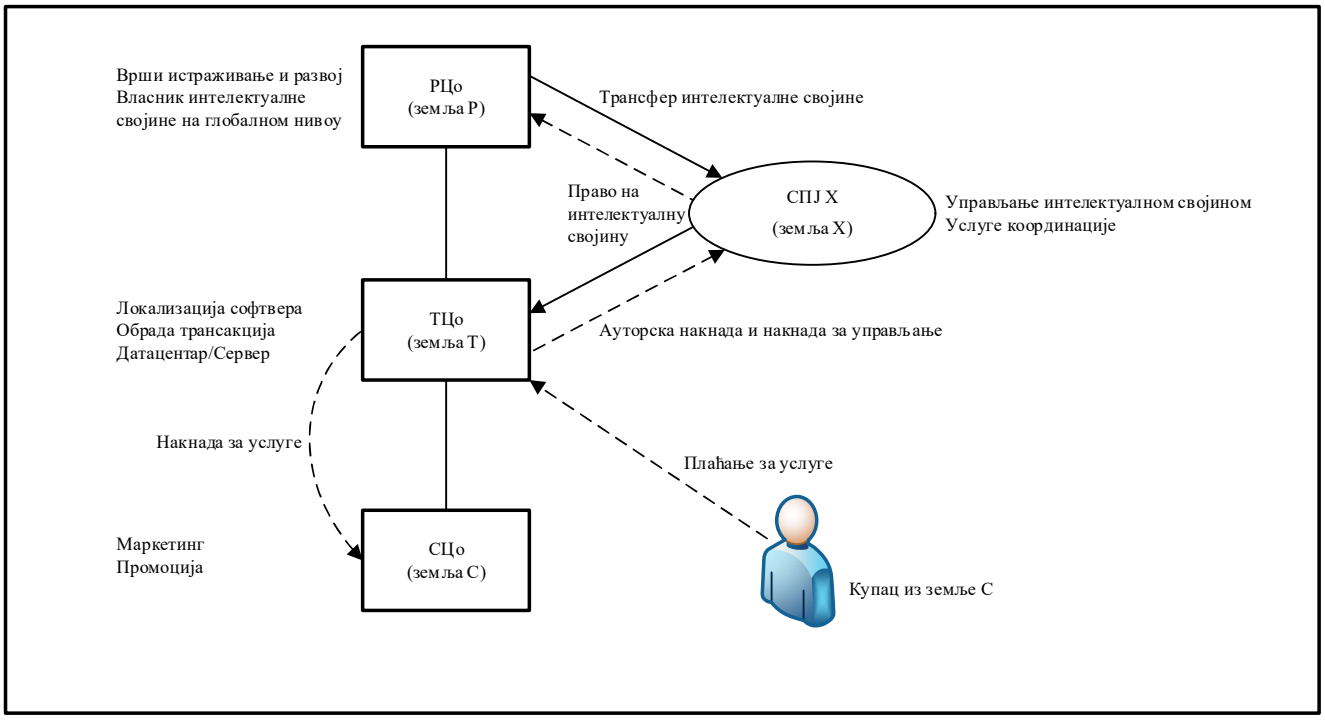
Изузетак од овога био би случај када корисник услуга рекламирања на интернету врши испоруке које су ослобођене ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ.[1081]

Онлајн услуге рекламирања на интернету које ТЦо без накнаде испоручује крајњим корисницима у региону Т и С земаља, у принципу немају последице по ПДВ, осим у случају када ТЦо вриши *B2C* испоруке у вези са рекламирањем на интернету за неновчану накнаду, у ком случају држава корисника[1082] може потраживати ПДВ обрачунат на фер тржишну вредност[1083] те накнаде.[1084]

7.7. Пореско планирање у рачунарству у облаку

Погледајмо најпре доњу шему, као једну од могућих пореских структура приликом планирања дигиталних испорука у сегменту рачунарства у облаку.

Илустрација 19: Пореско планирање у рачунарству у облаку



Извор: Финални извештај за БЕПС акцију 1, 176.

[1081] Упор.: део 7.3. Пореско планирање у делатностима које су ослобођене ПДВ.

[1082] Под претпоставком да важе правила за одређивање места испоруке заснована на принципу дестинације. У супротном, као што смо и видели у моделу онлајн малопродаје, доћи ће до тржишних дисторизија.

[1083] У вези са ситуацијом испорука без накнаде, ПДВ правила у Србији предвиђају да се, код испорука услуга без накнаде, основицом сматра цена коштања тих или сличних услуга у моменту испоруке. Остаје, међутим као отворено питање на који начин утврдити чињеницу да је услуга рекламирања на интернету испоручена и, додатно, који би били елементи калкулације цене коштања за испоручене услуге. Вид.: чл. 18, ст. 2 ЗПДВ.

[1084] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 175.

Напомена уз горњу илустрацију: СПЈ X представља сталну пословну јединицу, што није од материјалног значаја за ПДВ третман приказане структуре, већ за пореске ефекте из домена директних пореза.

Као и у претходно представљеним случајевима, приликом *B2B* трансакција ПДВ за извршене испоруке биће обрачунат било од стране испоручиоца, било од стране корисника услуга, у зависности од конкретног чињеничног стања и важећих ПДВ правила. Такође, генерално говорећи, постојаће право корисника испоручених услуга на одбитак претходног ПДВ, чиме ће захтеви принципа неутралности бити испуњени. Изузетак од овога био би случај када корисник услуга рачунарства у облаку врши испоруке које су ослобођене ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ.[1085]

Што се тиче *B2C* трансакција, на испоруке ТЦо крајњим потрошачима у земљи С би, у принципу, требало да се обрачуна ПДВ.[1086] Међутим, земља С ће често имати значајних потешкоћа приликом покушаја наплате ПДВ на услуге у облаку које су испоручене прекогранично.[1087]

7.8. Пореско планирање у интернет продавницама апликација

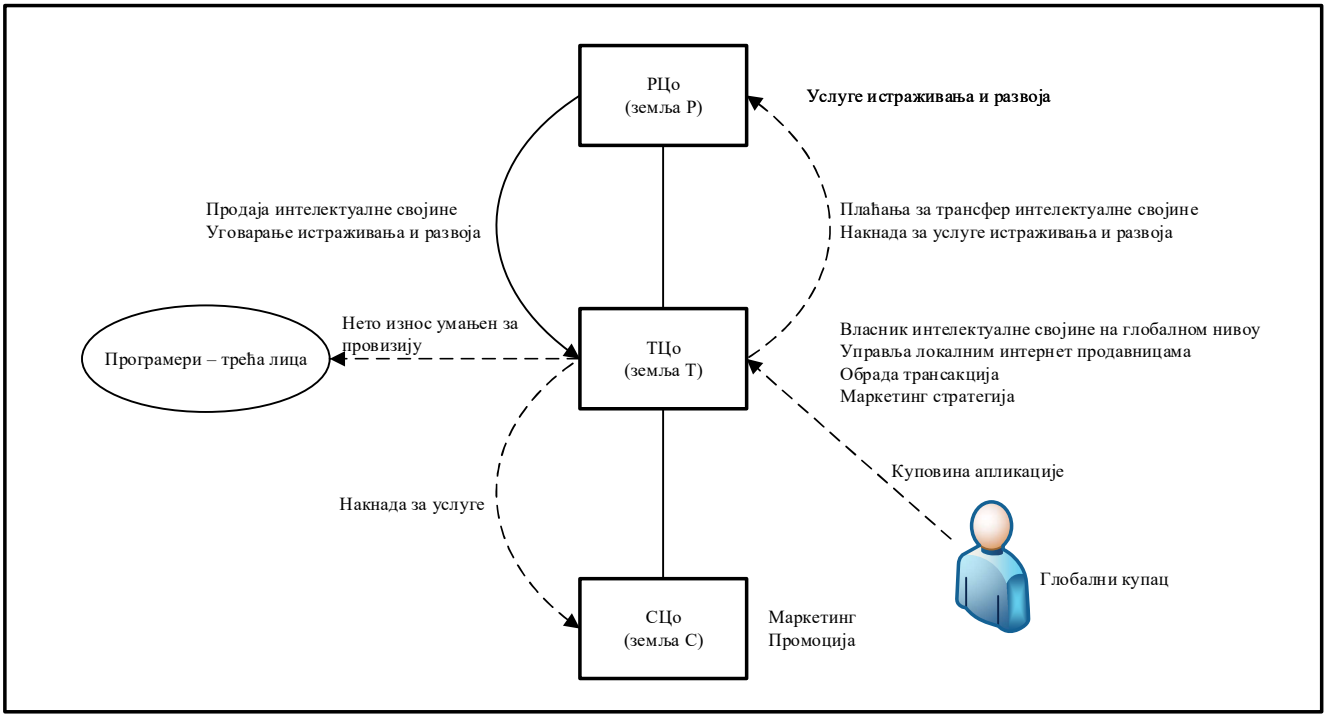
Погледајмо најпре доњу шему, као једну од могућих пореских структура приликом планирања дигиталних испорука у сегменту интернет продавница апликација.

[1085] Упор.: део 7.3. Пореско планирање у делатностима које су ослобођене ПДВ.

[1086] Као и у претходним случајевима, принцип дестинације је оптималан за утврђивање места испоруке.

[1087] Вид.: финални извештај за БЕПС акцију 1, 177.

Илустрација 20: Пореско планирање у интернет продавницама апликација



Извор: Финални извештај за БЕПС акцију 1, 179.

Истоветно већ представљеним примерима, приликом *B2B* трансакција ПДВ за извршене испоруке биће обрачунат било од стране испоручиоца, било од стране корисника услуга, у зависности од конкретног чињеничног стања и важећих ПДВ правила. Такође, генерално говорећи, постојаће право корисника испоручених услуга на одбитак претходног ПДВ, чиме је очувана неутралност ПДВ. Изузетак од овога био би случај када корисник услуга интернет продавница апликација врши испоруке које су ослобођене ПДВ, без права на одбитак претходног ПДВ.[1088]

У погледу *B2C* трансакција, за потребе ПДВ, ТЦо ће се генерално сматрати испоручиоцем апликација крајњим потрошачима, пре него трећа лица који развијају ове апликације.[1089] Трансакције између ТЦо и програмера, трећих лица, тада ће се третирати као *B2B* испоруке, иако укупан промет немалог броја програмера, трећих лица, може остати испод прага за регистрацију за ПДВ, у том случају ПДВ неће бити обрачунат.

ТЦо би требало да има обавезу да наплати обрачунати ПДВ, поднесе ПДВ пријаву и плати обрачунати ПДВ у земљи Т за извршене *B2C* испоруке у земљи Т. Прекограничне *B2C* испоруке ће или бити ослобођене ПДВ у земљи Т или ће бити предмет (ниске) ПДВ стопе у земљи Т. *B2C* испоруке извршене у оквиру других земаља би, и у овом случају, требало да буду, сходно принципу дестинације, опорезоване ПДВ у земљи крајњих потрошача. Међутим, земље крајњих потрошача ће често имати значајних потешкоћа приликом наплате ПДВ на испоруке апликација потрошачима у оквиру својих јурисдикција. Ово може довести до тога да потрошачи у овим

[1088] Упор.: део 7.3. Пореско планирање у делатностима које су ослобођене ПДВ.

[1089] Вид.: део 3.5.3.2. ПДВ аспекти продавница апликација.

земљама буду у могућности да набаве апликације без обрачунатог ПДВ или обрачунатог по нижој (иностраној) стопи ПДВ, уместо да куповину изврше у својој земљи.[1090]

И поред уочених проблема и даље смо мишљења да је, приликом дефинисања правила за испоруке у оквиру интернет продавница апликација, примена начела дестинације оптимална у односу на ПДВ правила заснована на принципу порекла. Примена принципа дестинације можда ће довести до уочених проблема, док ће примена принципа порекла извесно мотивисати ПДВ обвезнике да своју ИКТ опрему преместе у оквире пореских јурисдикција без ПДВ као пореског облика, односно у оквире пореских јурисдикција са конкурентим стопама ПДВ. И у овом случају видимо, дакле, да би примена принципа порекла довела до тржишних дисторизија и неоптималне алокације ресурса. ПДВ би представљао мотив за доношење пословних одлука, доводећи на тај начин у питање захтеве принципа неутралности.

[1090] Вид.: Финални извештај за БЕПС акцију 1, 180.

8. Глава – Закључак

1. Технолошки развој и све већа употреба, односно примена ИКТ условили су појаву нових пословних модела и њихово прилагођавање иновацијама дигиталног сектора како би у условима глобалног тржишта постали још конкурентнији. Вредност која се генерише у оквиру дигиталног сектора економије и даље није толико значајна по уделу у укупној новоствореној вредности, али у апсолутном износу вредност која је створена коришћењем ИКТ није занемарљива приликом дефинисања ПДВ правила. Додатно, можемо очекивати да значај дигиталног сектора, због његовог уоченог тренда раста у укупно створеној вредности, буде још више изражен. Све ово довело је до потребе да се постојећа ПДВ правила преиспитају у циљу њиховог прилагођавања новонасталој реалности проистеклој из примене технолошких иновација у пословању. ПДВ правила која би била специфична, односно која би се односила само на дигитални сектор била би проблематична из више разлога. Најпре, као што смо и видели, све више традиционалних пословних модела пролази кроз процес дигитализације, користе иновације из дигиталног сектора и због тога би практично било тешко, ако би уопште и било могуће, повући јасну границу разграничења између дигиталног и традиционалног начина вршења делатности. Самим тим, били би упитни и домети таквих правила. Пословни модели које смо у оквиру ове дисертације представили само су неки од коришћених. Процес технолошких иновација, дакле, није окончан, те би стога било и упитно колико би ефикасна била специфична ПДВ правила за дигитални сектор у условима континуираних промена. Овако дефинисана ПДВ правила би, у најмању руку створила правну неизвесност за пословне моделе који су тек у настајању. Напослетку, али не и најмање битно, видели смо да свака разлика у ПДВ правилима са собом носи ризик за ниво јавних прихода јер, очекивано, порески обвезници ће имати интерес да користе уочене разлике у циљу оптимизације својих пореских обавеза. Било какво издвајање дигиталног сектора економије у контексту дефинисања ПДВ правила било би, као што видимо, неоптимално и имало би упитне ефекте. Али, са друге стране, занемаривање посебности на основу којих се додата вредност ствара у оквиру дигиталног сектора економије такође би било контрапродуктивно. Како би се, са једне стране уважила неопходност јединственог ПДВ третмана дигиталне економије, а са друге стране потреба да се не занемаре њене специфичности, приликом дефинисања ПДВ правила потребно је да буду уважени општи ПДВ принципи који би требало да буду темељ, односно основ на којем почивају сва, па тиме и ПДВ правила која се односе на дигиталну економију. Инсистирање на општим ПДВ принципима приликом дефинисања конкретних ПДВ правила има вишеструки значај. Најпре, као што смо видели, било какво одступање конкретних ПДВ правила од општих ПДВ принципа, са посебним нагласком на принцип неутралности, имаће за последицу тржишне дисторзије, неоптималну алокацију ресурса, представљаће основ за пореско планирање итд. Са друге стране, уочени ризик од двоструког опорезивања, који може да настане у случају одступања од општих ПДВ принципа, такође не треба да буде занемарен приликом дефинисања конкретних ПДВ правила. На основу свега наведеног, приликом дефинисања ПДВ правила којима се уважавају специфични начини стварања вредности у дигиталној економији, посебно приликом прекограничних испорука, потребно је да се уваже општи ПДВ принципи. Овако дефинисана ПДВ правила ће значајно умањити негативне ефекте двоструког опорезивања и ненамерног двоструког неопорезивања. Сматрамо да смо, упоредном анализом ПДВ правила, извршеном у оквиру дисертације, доказали прву хипотезу од које смо кренули у спроведеном истраживању.

2. Једно од централних места приликом дефинисања ПДВ правила, посебно оних која се односе на прекограничне испоруке, јесу правила која се односе на одређивање места испоруке. Ово је, такође, случај и код дефинисања ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке. Пореске јурисдикције заинтересоване су посебно за ова правила јер ће, у зависности од места које се сматра местом извршене испоруке, припасти и право пореској јурисдикцији да опорезује конкретну испоруку. У вези са тиме, приликом дефинисања правила која се односе на одређивање места дигиталних испорука, размотрили смо алтернативну примену принципа порекла и принципа дестинације. Иако је примена принципа дестинације повезана са немалим бројем оперативних потешкоћа, ипак примена овог принципа приликом дефинисања правила за одређивање места дигиталних испорука даје ефикаснији одговор у поређењу са правилима заснованим на принципу порекла. Основни аргумент за примену принципа дестинације проистиче из мобилности као једне од кључних карактеристика дигиталне економије. Наиме, уколико би се правила за одређивање места дигиталних испорука заснивала на принципу порекла, испоручиоци дигиталних услуга били би мотивисани да изместе своје ресурсе у оквиру пореских јурисдикција у којима или не постоји ПДВ као порески облик, или је ПДВ стопа нижа, а што би за последицу имало двоструко неопорезивање, односно непримерено нижу пореску обавезу. Додатни аргументи за коришћење принципа дестинације приликом дефинисања ПДВ правила за прекограничне дигиталне испоруке јесу и већа усаглашеност са приципом неутралности, избегавање кумулирања ПДВ, као и чињеница да се на овакав начин опорезује сам чин потрошње чиме и приходи од опорезивања припадају пореској јурисдикцији у оквиру које се и догодио чин крајње потрошње. Посматрано из угла ПДВ као пореског облика којим се опорезује потрошња, додатно је упитан и сам принцип порекла као такав. Наиме, ПДВ правилима која су заснована на принципу порекла, као што смо видели, неће се опорезовати потрошња већ промет. Упитно је, дакле, да ли је сам принцип порекла у складу са карактеристикама и циљевима ПДВ као пореског облика. Наша друга хипотеза од које смо пошли приликом спровођења истраживања, а то је да ПДВ правила која се односе на одређивање места дигиталних испорука треба да се заснивају, поред општих ПДВ принципа, додатно и без обзира на уочене оперативне проблеме, на принципу дестинације, како би порески ефекти као последица примене таквих правила били оптимални, овиме би била доказана.
3. Како бисмо тестирали и трећу хипотезу од које смо пошли приликом спровођења истраживања, анализирали смо са аспекта ПДВ ефеката, занемарујући при том ефекте директних пореза, поједине пореске структуре које се користе у оквиру дигиталне економије. Могућности за пореско планирање у оквиру дигиталне економије проистичу најпре из њених кључних карактеристика, а потом и из важећих правила за одређивање места дигиталних испорука. ПДВ правилима не може се утицати на кључне карактеристике дигиталне економије, али и те како може на одређивање места дигиталних испорука. Узорак пореских структура који смо анализирали недвосмислено је потврдио неприкосновеност приципа дестинације приликом дефинисања одговарајућег одговора са аспекта ПДВ. На основу специфичности пореских структура из узорка, можемо уопштено рећи да је потврђена и хипотеза у вези са проактивним односом мултинационалних компанија према могућностима за остваривање пореских уштеда које им пружају разлике у пореским правним системима. Додатно, доказујући ову хипотезу, а испитујући је на узорку, односно конкретним примерима, извршили смо индиректно и унакрсну проверу прве две хипотезе, које су и на овај начин потврђене.
4. Као што смо и видели, основ за пореско планирање приликом прекограничних дигиталних испорука јесу управо разлике између пореских правних система. Идеална ситуација постојала би када ових разлика не би било. Међутим, и поред евидентних и неспорних тежњи за што

мањим разликама у ПДВ правилима између пореских јурисдикција, још увек смо далеко од њиховог елимисања. ПДВ правила представљају само један део мера фискалне политике, која је, поред мера монетарне политике, једна од полуга економске политике сваке земље. Каква ће бити економска политика конкретне земље питање је на чији одговор утиче велики број интерних и екстерних фактора. Свака земља ће, због тога, у зависности од конкретне ситуације у којој се налази, да дефинише и мере фискалне политике, које ће, са друге стране, да утичу и на конкретна ПДВ правила. Као друга најбоља опција преостаје не изједначавање, већ што већа хармонизација ПДВ правила између земаља. Србија је, као земља која тежи пуноправном чланству у ЕУ, у великој мери хармонизовала своја ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке са ЕУ. Тиме се свакако чини значајан корак ка остварењу тог циља. Међутим, још увек постоје области које се односе на дигиталне испоруке у Србији које би додатно требало да се правно регулишу, чиме би се извршило додатно усклађивање са ПДВ системом ЕУ и, још битније, очувао интегритет јавних прихода. Пракса ЕСП, коју смо у оквиру ове дисертације разматрали, конкретна ПДВ правила и њихова објашњења која су важећа у ЕУ, као и ставови који се заступају од стране доктрине, представљају свакако, добар основ за унакрсну проверу и допуну постојећих ПДВ правила у Србији. Иако све наведено јесте добар основ за унакрсну проверу и допуну постојећих ПДВ правила, било каква имплементација без претходне провере усаглашености са мерама економске политике и процењених ефеката до којих би могло доћи, свакако, не би требало да се спроводи, докле год за то не буде постојала обавеза.

Приликом процеса дефинисања ПДВ правила, било да се њима регулишу постојећи или нови модели пословања, односно типови испорука карактеристични за дигиталну економију, свакако је први корак њихово сагледавање у контексту општих ПДВ принципа. Општи ПДВ принципи су, дакле, темељ на којем треба да почивају сва ПДВ правила, самим тим и она којима се регулишу и дигиталне испоруке. Иако је можда принцип неутралности у главном фокусу приликом разматрања конкретних ПДВ правила, било би погрешно придавати му већи значај у односу на остале принципе. У зависности од конкретне ситуације и циља који се жели постићи, а узимајући подједнако у обзир све ПДВ принципе, постојаће ситуације у којима ће доминирати један или више принципа наспрам других, што никако не треба да указује на њихов већи општи значај, већ само на већи значај приликом разматрања конкретне ситуације. Сви ПДВ принципи имају, дакле, подједнаку важност приликом дефинисања ПДВ правила, али ће се, у зависности од случаја, ипак, можда, некима од њих придавати већи значај у циљу постизања оптималних решења.

ПДВ као порески облик представља веома издашан извор јавних прихода. Због тога је и интерес сваке пореске јурисдикције да прикупи што је више могуће прихода по том основу. С тим у вези, интерес пореских јурисдикција у оквиру којих послују извозно оријентисани порески обвезници биће да своја ПДВ правила заснивају на приципу порекла. Насупрот томе, интерес пореских јурисдикција у оквиру којих се одиграва крајња потрошња биће да своја ПДВ правила заснивају на принципу дестинације. Иако би се могло рећи да принцип дестинације уједно одговара и земљама које су економски јаче, односно чије становништво има већу куповну моћ, ово ипак није главни аргумент за његово коришћење приликом дефинисања ПДВ правила. Коришћење принципа дестинације своје главно упориште налази, односно произилази из карактеристике ПДВ као општег пореза на потрошњу и управо ова кључна карактеристика ПДВ представља главни аргумент за дизајнирање ПДВ правила на основу принципа дестинације. Пошто је ПДВ усмерен, дакле, на опорезивање потрошње, остварењу овог циља одговара управо принцип дестинације јер ће се применом ПДВ правила заснованих на принципу дестинације опорезивање управо извршити на месту где се потрошња и догодила. Као што смо

видели, додатни аргументи који иду у прилог коришћења принципа дестинације у специфичном случају прекограничних дигиталних испорука проистичу из мобилности производних фактора који се користе у оквиру дигиталне економије. Иако би онда коришћење принципа порекла требало да буде изузетак, чињеница је да то ипак није случај. Инсистирање на искључивом коришћењу принципа дестинације приликом дефинисања ПДВ правила створило би значајне проблеме у самом администрирању пореза и на страни обвезника и на страни пореских управа, што би опет било у супротности са појединим општим ПДВ принципима. Због свега наведеног, одлука о коришћењу принципа порекла или дестинације би, приликом дизајна ПДВ правила, требало да буде донета у једном ширем контексту у оквиру којег би се уважиле све чињенице које су од значаја за опорезивање.

Ослањање искључиво на ПДВ принципе приликом дефинисања ПДВ правила, без узимања у обзир посебности пословних модела и типова испорука у оквиру којих се ствара додата вредност даће упитне резултате. Наиме, иако битни, ПДВ принципи су, видели смо, тек први корак приликом дизајнирања ПДВ правила. Они свакако јесу потребан, али нису и довољан услов за дефиниње ПДВ правила. Како би конкретно ПДВ правило дало адекватне резултате, односно како би конкретна појава имала оптималан порески третман, неопходно је да се додатно у потпуности разумеју и све специфичности саме појаве које су од значаја за ПДВ третман. Без адекватног разумевања саме појаве која се жели опорезовати, сами резултати опорезивања имаће, дакле, упитан ефекат.

Иако се чини да је подела пореза на директне и индиректне јасна, односно да је линија разграничења између њих прецизна, видели смо да то ипак није увек случај. Најпре, иако се БЕПС пројекат директно бави ПДВ само у оквиру своје прве акције, индиректни ефекти на ПДВ могу да настану и као последица преосталих акција. Затим, посматрано из угла конкретних ПДВ правила у оквиру ЕУ и Србије, видели смо додатно да постоји и одређена врста интеракције између директних и индиректних пореза. Све наведено указује да се приликом дизајна ПДВ правила не треба ограничити искључиво на домен индиректних пореза. У процесу дефинисања пореских правила требало би, дакле, имати на уму конкретан порески систем као целину и на један свеобухватан начин посматрати потенцијалну интеракцију правила којима се регулишу директни и индиректни порези. Ситуације у којима се уочи да постоји потенцијал за интеракцију између директних и индиректних пореза требало би решити на начин да се додели предност оним правилима која су доминантна за конкретну област. Развијањем посебних правила, а која за исту област већ постоје, као у случају испорука између повезаних лица, биће без потребе увећани правна несигурност и административни захтеви како на страни пореског обвезника тако и на страни пореске управе. Интеракција између директних и индиректних пореза не би требало да буде омогућена развијањем засебних правила за истоветне ситуације, већ међусобним усмеравањем и преузимањем, односно прилагођавањем већ постојећих правила којима се регулише конкретна ситуација.

Напослетку, јесу ли и могу ли, уопште, ПДВ правила да буду идеална? У реалном економском окружењу, идеално нити је постојало, нити постоји и вероватно ће то тако и остати, барем у догледној будућности. Самим тим, добили смо и одговор на постављено питање. Идеална ПДВ правила јесу најбоље решење, али и даље представљају само идеал којем треба тежити иако га је немогуће достићи. Међутим, одговор на питање јесу ли и могу ли уопште ПДВ правила да буду оптимална, чини се, ипак, улива мало више оптимизма. И поред тога што смо указали на недоследности и проблеме постојећих ПДВ правила која се односе на дигиталне испоруке, учинили смо управо оно што и јесте задатак науке. Наиме, како у науци не постоји коначна истина и како је, управо из тог разлога, један од задатака науке да увек и изнова преиспитује

постојећа научна схватања и решења, указивањем на уочене недоследности и проблеме настојали смо да укажемо на простор у оквиру којег је могућа додатна оптимизација постојећих ПДВ правила. Свакако, носиоци економске политике доносе одлуку о томе да ли становиште науке јесте или није прихватљиво. Друштва која су током историје давала значај и ослањала се на научна схватања и достигнућа, бележила су раст свог утицаја, моћи и општег нивоа благостања становништва. Насупрот њима, друштва која су негирала науку и њена достигнућа, бивала су у заостатку. Идентично важи и данас у контексту дигиталне економије, која у својој основи почива на научно-технолошком развоју. Уколико смо у оквиру дисертације успели да дамо допринос схватању дигиталне економије са ПДВ аспекта и допринели даљој оптимизацији постојећих ПДВ правила, сматраћемо да смо остварили постављене циљеве дефинисане на самом почетку. Да ли смо у томе успели, остављамо сваком читаоцу ових редова да о томе лично донесе свој суд.

Литература

Књиге, зборници радова и чланци

- Ainsworth, Richard T. *et al.,* "A VATCoin Solutions to MTIC Fraud: Past Efforts, Present Technology and the EU's 2017 Proposal", *Law & Economics Series Paper* No. 18-08, Boston University School of Law, 2016.

- Ainsworth, Richard T., Alwohaibi, Musaad, Cheetham, Mike, "VATCoin: The GCC's Cryptotaxcurrency", *Law & Economics Working Paper* No. 17-04, Boston University School of Law, 2016.

- Ainsworth, Richard T., Shact, Andrew, "Blockchain (Distributed Ledger Technology) Solves VAT Fraud", *Law & Economics Working Paper* No. 16-41, Boston University School of Law, 2016.

- Alley, Clinton, Bentley, Duncan, "A remodeling of Adam Smith's tax design principles", *20 Australian Tax Forum 4 (2005)*.

- Appendix: "Digital Economy: Facts, Trends and Developments" – EU Commission, Expert Group on Taxation of the Digital Economy, *The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models* (eds. F. Boccia, R. Leonardi), Springer, Cham 2016.

- Astafyev, Igor V., Sokolov, Dmitri P., "Digital Economy: Beautiful, but Imaginary, Concept", *Digital Economy: Complexity and Variety vs. Rationality*, (eds. E. G. Popkova, B. S. Sergi), Springer, Cham 2020.

- Azam, Rifat, Mazur, Orly, "Cloudy with a Chance of Taxation", *Florida Tax Review*, Volume 22, Number 2.

- Bacchetta, Marc *et al.,Electronic Commerce and the Role of the WTO. Special Studies 2*, WTO Publications, Geneva 1998.

- Baker, Paul L., "An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment", *International Journal of the Economics of Business*, Vol. 21, No. 3.

- Bal, Aleksandra, Gutiérrez, Carlos, "Taxation of the Digital Economy", *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-abuse Measures* (ed. M. Cotrut), IBFD, Amsterdam 2015.

- Baller, Silja, "The Networked Readiness Index 2016", *The Global Information Technology Report 2016 Innovating in the Digital Economy* (eds. S. Baller, S. Dutta, B. Lanvin), World Economic Forum, Geneva 2016.

- Barrogard, Emma, *et al., Implementing OECD/G20 BEPS Package in Developing Countries. An assessment of priorities, experiences, challenges and needs of developing countries*, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Bonn 2018.

- Basu, Subhajit, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*, Ashgate Publishing Limited, Hampshire 2007.
- Batti, Gabriel Bez, "Cloud Computing Services and VAT", *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017.
- Bhaskar, Michael, *The Content Machine: Towards a Theory of Publishing from the Printing Press to the Digital Network,* Anthem Press, London 2013.
- Bird*,* Richard M., "VAT in Ukraine: An Interim Report"*, Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (ed. R. W. McGee), Springer, New York 2008.
- Bogoviz, Aleksei V., Lobova, Svetlana V., Ragulina, Julia V., "Distortions in the Theory of Costs in the Conditions of Digital Economy", *The Future of the Global Financial System: Downfall or Harmony* (ed. E. Popkova), Springer Nature Switzerland, Cham 2019.
- Bourgeois, Marc, Römer, Adeline, "Effects of Existing Tax Treaties on VAT (Relevance of Arts. 24-27 OECD Model for VAT/GST", *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (eds. M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009.
- Brooks, Kim, "The Potential of Multilateral Tax Treaties", *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics,* (eds. M. Lang *et al*.), IBFD, Amsterdam 2010.
- Budish, Eric B., Cramton, Peter, Shim, John J., "The High-Frequency Trading Arms Race: Frequent batch Auctions as a Market Design Response", *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 130, Issue 4, November 2015.
- Bukht, Rumana, Heeks, Richard, *Defining, Conceptualising Measuring the Digital Economy, Centre for Development Informatics Global Development Institute*, SEED University of Manchester, Manchester 2017.
- Bwalya, Kelvin Joseph, Mutula*,* Stephen M., *E-Government: Implementation, Adoption and Synthesis in Developing Countries*, Walter de Gruyter, Berlin–New York 2014.
- Charlet, Alain, Buydens, Stéphane, "OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future Developments", *World Journal of VAT/GST Law*, Volume 1, Number 2, December 2012.
- Chen, Ron, "Policy and Regulatory Issues with Digital Businesses", *Policy Research Working Paper 8948*, World Bank Group 2019.
- Chesham, Mark, *VAT and Financial Services third edition*, Spiramus Press, London 2017.
- Choi, Soon-Yong, Whinston*,* Andrew B., "The Future of the Digital Economy", *Handbook on Electronic Commerce*, (eds. M. Shaw *et al.*), Springer Verlag, Heidelberg 2000.
- Clements, Matthew, "Direct and Indirect Network Effects: Are They Equivalent?", *International Journal of Industrial Organization*, Volume 22, Issue 5.

- Cockfield, Arthur J., "The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges", *Yale Journal of Law and Technology*, Volume 8.
- Cuervo, Cristina, Morozova, Anastasiia, Sugimoto, Nobuyasu, *Regulation of Crypto Assets*, International Monetary Fund, Washington DC, 2019.
- D'Agostino, Giulio, *Data Security in Cloud Computing, Volume I*, Momentum Press, New York 2019.
- Dabetić, Tea, Čudanov, Mladen, Jaško, Ondrej, "Matrix organizational structure and multi-sided platform business model in digital marketing", *Doing Business in the Digital Age: challenges, approaches and solutions* (eds. N. Žarkić Joksimović, S. Marinković), Faculty of organizational sciences, Beograd 2018.
- Dalenogare, Lucas Santos *et al.*, "The expected contribution of Industry 4.0 technologies for industrial performance", *International Journal of Production Economics*, Volume 204, October 2018.
- Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, United Nations, New York 2021.
- Dreyfuss, Rochelle, Pila, Justine, "Intellectual Property Law: An Anatomical Overview", *The Oxford Handbook of Intellectual Property Law* (eds. R. Dreyfuss, J. Pila), Oxford University Press, Oxford 2018.
- Dutton, William H., "The Internet and Society", *Internet, Economic Growth and Globalization: Perspectives on the New Economy in Europe, Japan and the US*, (eds. C. E. Barfield, G. Heiduk, P. Welfens), Springer, Heidelberg 2003.
- Dziwiński, Karol, "Transfer Pricing and VAT. An Analysis of Two Overlapping Disciplines", *Transfer Pricing International 1/2020.*
- Ebrill, Liamm *et al., The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001.
- *E-business Law of the European Union*, (ed. Q. R. Kroes), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2010.
- Ecker, Thomas, "Tax Treaties – A Solution to VAT/GST Double Taxation", *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (eds. M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009.
- Ecker, Thomas, *A VAT/GST Model Convention*, IBFD, Amsterdam 2013.
- Elahi, Ata, *Network Communications Technology*, Cengage Learning, New York 2001.
- Elliffe, Craig, *Taxing the digital economy. Theory, Policy and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge–Singapore 2021.
- Europol, *SOCTA (Serious and Organized Crime Threat Assessment) 2013* – Public Version.

- Evans, David, "Governing Bad Behavior by Users of Multi-Sided Platforms", *Berkeley Technology Law Journal*, Volume 2, Issue 27, Fall 2012.
- Feria, Rita de la, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD, Amsterdam 2009.
- Feria, Rita de la, "EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox", *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015* (eds. M. Lang *et al.*), Linde Verlag, Wien 2016.
- Ferreira, João J. *et al.*, "Knowledge worker mobility and knowledge management in MNEs: a bibliometric analysis and research agenda", *Journal of Business Research*, Volume 142, March 2022.
- Fishbien, Nir, "Digital Service Tax, consumption Tax and the Reverse Application of the Step Transaction Doctrine", *International Tax Journal*, Sep/Oct 2019, Vol. 45.
- Frey, Carl Benedikt, Osborne,Michael A., "The future of employment: how susceptible are jobs to computerisation?", *Technological Forecasting and Social Change*, Volume 114, January 2017.
- Garbade, Michael Jurgen, *Venture Capital Financing of U.S., UK, German and French IT Start-ups*, Doctoral Dissertation Paper, GRIN Verlag, University of Kassel 2011.
- Girasa, Rosario, *Regulation of Crypto currencies and Blockchain Technologies. National and International Perspectives*, Palgrave Macmillan, Cham 2018.
- Glauner, Patrick, "Artificial Intelligence in Healthcare: Foundations, Opportunities and Challenges", *Digitalization in Healthcare: Implementing Innovation and Artificial Intelligence* (eds. P. Glauner, P. Plugmann, G. Lerzynski), Springer, Cham 2021.
- Gómez, Gabriela Ortiz, "Transfer Pricing of Intangibles in the Digital Economy", *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017.
- Gompel, Johan Van, "International productivity differences: explanations and policy implications", *Technology and Finance: Challenges for Financial Markets, Business, Strategy and Policy Makers*, (eds. M. Balling, F. Lierman, W. Mullineux), Routlegde, New York 2003.
- Green, Jason, Henneman, Mark, Antov, Dimitar, *Optimizing Growth: Predictive and Profitable Strategies to Understand Demand and Outsmart Your Competitors*, John Wiley & Sons, New Jersey 2018.
- Habibi, Fateh, Zabardast, Mohamad Amjad, "Digitalization, education and economic growth: A comparative analysis of Middle East and OECD countries", *Technology in Society*, Volume 63 (November 2020), 101370.
- Hammershøj, Lars Geer, "The new division of labour between human and machine and its educational implications", *Technology in Society*, Volume 59, November 2019.
- Harari, Juval Noa, *21 lekcija za 21. vek*, Laguna, Beograd 2019.

- Head, John G., "Tax Fairness Principles: A Conceptual, Historical and Practical Review", *9 Australian Tax Forum (1992).*
- Hellerstein, Walter, "Dispute Resolution and Dispute Prevention under the EU VAT: A Global Perspective", *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2016* (eds. M. Lang *et al.*), Linde Verlag, Wien 2017.
- Helminen, Marjaana, *EU Tax Law: Direct Taxation 2019*, IBFD, Amsterdam 2019.
- Hiort af Ornäs Leijon, Lena, Kristoffersson, Eleonor, "The OECD International VAT/GST Guidelines on Place of Supply of B2B Services and Intangibles" *World Journal of VAT/GST Law*, Volume. 3, Number 1.
- Holroyd, Carin, Coates, Kenneth, *The Global Digital Economy – A Comparative Policy Analysis*, Cambria Press, New York 2015.
- Holtzblatt, Janet, McCubbin, Janet, "Issues Affecting Low-Income Filers", *The Crisis in Tax Administration* (eds. H. Aaron, J. Slemrod), Brookings Institution Press, Washington D.C. 2004.
- Hu, Ming, "Introduction", *Sharing Economy: Making Supply Meet Demand* (ed. M. Hu), Springer Nature Switzerland, Cham 2019.
- Hughes, James J., "A Strategic Opening for a Basic Income Guarantee in the Global Crisis Being Created by AI, Robots, Desktop Manufacturing and BioMedicine", *Journal of Evolution and Technology*, Volume 24, Issue 1.
- *IBFD International Tax Glossary* (ed. J. Rogers-Glabush), IBFD, Amsterdam 2015, *e-book* издање.
- Ingirige, Bingunath *et al.,* "Conclusions – Summary, the status quo and future trends", *Advances in Construction ICT and e-Busines,* (eds. S. Perera *et al.*), Routlegde, New York 2017.
- International Monetary Fund, *IMF country report No. 19/238*, International Monetary Fund, Washington D.C. 2019.
- International Monetary Fund, *Measuring the digital economy*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2018.
- James, Kathryn, Ecker, Thomas, "Relevance of the OECD International VAT/GST Guidelines for Non-OECD Countries", *Australian Tax Forum*, Volume 32, Number 2.
- James, Kathryn, Spies, Karoline, "VAT and Transfer Pricing", *Virtues and Fallacies of the Value-Added Tax: An Evaluation After 50 Years* (ed. R. van Brederode), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2021.
- James, Kathryn, *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge University Press, New York 2015.

- Kang, Fei, Lu, TingJie, Lu, ChangChun, "Reconfiguration of App Stores for Communications Service Providers", *Advances in Future Computer and Control Systems: Volume 1* (eds. D. Jin, S. Lin), Springer–Verlag, Berlin 2012.
- Khmelevskaya, Valeria, "Value Creation and the Distribution Function", *Transfer Pricing and Value Creation*, (eds. R. Petruzzi, R. Tavares), Linde Verlag, Wien 2019.
- Kleibrink, Alexander *et al.*: *The Potential of ICT in Serbia: An Emerging Industry in the European Context*, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2018.
- Knechtle, Arnold, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer 1979.
- Kolade, Oluwaseun, Owoseni, Adebowale, "Employment 5.0: The work of the future and the future of work", *Technology in Society*, Volume 71, November 2022, 102086.
- Kollmann, Jasmin, *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT : With Selected Examples of the Digital Economy*, IBFD, Amesterdam 2019.
- Kothari, Vipul Mangesh, "The Treatment of Bitcoin Transactions for Indirect Tax Purposes", *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017
- Kpodar, Kangni, Andrianaivo, Mihasonirina, *ICT, Financial Inclusion, and Growth Evidence from African Countries*, IMF Working Paper WP/11/73, IMF, Washington D.C. 2011.
- Kristal, Tali, "Why has computerization increased wage inequality? Information, occupational structural power, and wage inequality", *Work and Occupations*, Volume 47, Issue 4.
- Lamensch, Marie, *European Value Added Tax in the Digital Era: a Critical Analysis and Proposals for Reform*, IBFD, Amsterdam 2015, *e-book* издање.
- Lamensch, Marie, "Soft Law and EU VAT: From Informal to Inclusive Governance", *World Journal of VAT/GST Law,* Volume 5, Number 1, May 2016.
- Lamensch, Marie, "The Use of Soft Law by the European VAT Legislator, and What CJEU Makes of it", *CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2015* (eds. M. Lang *et al.*), Linde Verlag, Wien 2016.
- Lee, Lorraine S., Brink, William, "Trust in Cloud-Based Services: A Framework for Consumer Adoption of Software as a Service", *Journal of Information System*, Vol. 34, No. 2.
- Lehr, William H., Maria Pupillo, Lorenzo "Internet Policy: A Mix of Old and New Challenges"*, Internet Policy and Economics: Challenges and Perspectives*, (eds. W. H. Lehr, L. Maria Pupillo), Springer, London–New York 2009.
- Liebowitz, Stan, *Re-Thinking the Network Economy, The True Forces That Drive the Digital Marketplace*, American Management Association, New York – 2002.
- Luisa Aufderheide, Verena, Montag, Laura, Steven, Marion, "Conceptualizing smart-circular product-service ecosystems for photovoltaic power industry", *Handbook on Digital Business*

Ecosystems: Strategies, Platforms, Technologies, Governance and Social Challenges (ed. S. Baumann), Edward Elgar Publishing, Northampton 2022.

- Maine, Jeffrey A., Nguyen, Xuan-Thao, *The Intellectual Property Holding Company: Tax Use and Abuse from Victoria's Secret to Apple*, Cambridge University Press, New York 2017.
- Maisto, Guglielmo, "European VAT and Tax Treaties", *VAT in an EU and International Perspective* (eds. H, van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt), IBFD, Amsterdam 2011.
- McLure, Charles E., "Income Distribution and Tax Incidence under the VAT", *Value Added Taxation in Developing Countries* (eds. M. Gills, C. S. Shoup, G. P. Sicat), The International Bank for Reconstruction and Development/THE WORLD BANK, Washington, D.C. 1990.
- Menkveld, Albert, Zoican, Marius, "Need for Speed? Exchange Latency and Liquidity", *The Review of Financial Studies*, Volume 30, Issue 4.
- Merkx, Maarten, "Fixed Establishments in European Value Added Tax: Base Erosion and Profit Shifting's Side Effects?", *EC Tax Review*, Volume 26 Issue 1.
- Michèle Bardopoulos, Anne, *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation: Could VAT be the eTax Solution?*, Springer International Publishing, Cham–London 2015.
- Mićić, Ljubiša, "Digital Transformation and Its Influence on GDP", *ECONOMICS*, Volume 5, Issue 2 (December 2017).
- Millar, Rebecca, "Intentional and Unintentional Double Non-taxation Issues in VAT", *Legal Studies Research Paper No. 09/45*, Sydney Law School.
- Miller, Adam, *Implementing Open Shift*, Packt Publishing, Birmingham 2013.
- Miyazaki, Hiroyuki, Shrestha, Archana Joshi, Miyagawa, Shoko, "Digital Transformation and Disaster Risk Reduction", *Society 5.0, Digital Transformation and Disasters: Past, Present and Future* (eds. S, Kanbara *et al.*), Springer, Singapore 2022.
- Niemand, Thomas *et al.*, "Digitalization in the financial industry: A contingency approach of entrepreneurial orientation and strategic vision on digitalization", *European Management Journal*, article in press.
- Nosova, Svetlana *et al.*, "Digital transformation as a new paradigm of economic policy", *Procedia Computer Science*, Volume 190 (2021).
- Obermair, Christoph, Weninger, Patrick, "General Report", *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community* (eds. M. Lang *et al.*), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008.
- OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013.
- OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD, *Consumption Tax Trends 2004: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, OECD Publishing, Paris 2005.

- OECD, *Consumption Tax Trends 2016, VAT/GSTand excise rates, trends and policy issues*, Paris 2016.
- OECD, *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris 2018.
- OECD, *The Digitalisation of Science, Technology and Innovation: Key Developments and Policies*, OECD Publishing, Paris 2020.
- OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris 1998.
- OECD, *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, the 2003 Report*, OECD Publishing, Paris 2003.
- OECD, *Intellectual Assets and Innovation: The SME Dimension*, OECD Publishing, Paris 2011.
- OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD, *Internet economy outlook 2012*, OECD Publishing, Paris 2012.
- OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*, OECD Publishing, Paris 2017.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019.
- OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris 2017.
- OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2020*, OECD Publishing, Paris 2020.
- OECD, *OECD Guide to Measuring the Information Society*, OECD Publishing, Paris 2011.
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022.
- OECD, *Revenue Statistics 1965–2017, Interpretative Guide*, Paris 2018.
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD Publishing, Paris 2018.
- OECD, *Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris 2020.
- OECD, *Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris 2001.
- OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD, Paris 2021.
- OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris 2019.

- OECD, *The Role of Internet Intermediaries in Advancing Public Policy Objectives*; OECD Publishing, Paris 2011.
- OECD, *Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies*, OECD Publishing, Paris 2019.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports*, Paris 2015.
- Olbert, Marcel, Spengel, Christoph, "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", *World tax journal*, Vol. 9, Issue 1.
- Olivia, Stefano, "The Interface between Tax and Regulations in the Financial Sector", *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (eds. R. Petruzzi, K. Spies), Linde Verlag, Wien 2014.
- Oręziak, Leokadia, "The Evolution of the Process of the Harmonization of Value Added Tax (VAT) Within the European Union", *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, 2020, Vol. 14, Issue 4.
- Osterwalder, Alexander, Pigneur, Yves, *Business Model Generation*, John Wiley & Sons, New Jersey 2010.
- Parolini, Andrea, "European VAT and groups of companies", *International and EC Tax Aspects of Groups and Companies* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2008.
- Parviainen, Päivi *et. al.*, "Tackling the digitalization challenge: how to benefit from digitalization in practice", *International Journal of Information Systems and Project Management*, Volume 5, Number 1.
- Pathiyil, Rathish, "E-Books and VAT", *Taxation in a Global Digital Economy : Series on International Tax Law,* Volume 107 (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017.
- Pepper, Robert, Garrity, John, "The Internet of Everything: How the Network Unleashes the Benefits of Big Data", *The Global Information Technology Report 2014, Rewards and Risks of Big Data*, (eds. B. Bilbao-Osorio, S. Dutta, B. Lanvin), World Economic Forum, Geneva 2014.
- Perset, Karine, *The Economic and Social Role of Internet Intermediaries*, *OECD Digital Economy Papers No. 171*, OECD Publishing, Paris 2010.
- Peters, Michael A., "Beyond technological unemployment: the future of work", *Educational Philosophy and Theory*, Volume 52, Issue 5.
- Pindyck, Robert S., Rubinfeld, Daniel L., *Microeconomics*, Pearson Education, Harlow 2018.
- Pistone, Pasquale, "Soft Tax Coordination: A Suitable Path for the OECD and the European Union to Adress the Challenges of International Double (Non-)Taxation in VAT/GST Systems", *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (eds. M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009.

- Pradhan, Rudra P. *et al.*, "Short-term and long-term dynamics of venture capital and economic growth in a digital economy: A study of European countries", *Technology in Society*, Volume 57, May 2019.
- Prassl, Jeremias, *Humans as a Service: The Promise and Perils of Work in the Gig Economy*, Oxford University Press, Oxford 2018.
- Rajkumar, K., Hariharan, U., "Impact of IoT-Enabled Smart Cities: A Systematic Review and Challenges", *Digital Cities Roadmap IoT-Based Architecture and Sustainable Buildings* (eds. A. Solanki, A. Kumar, A. Nayyar), John Wiley & Sons, Hoboken 2021.
- Rendahl, Pernilla, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD, Amsterdam 2009.
- Roderick, Tim, Rushbrook, Geoff, *ICT for GCSE,* Oxford Univesity Press, New York 2002.
- Rothbard, Murray N., *Man, Economy, and State with Power and Market - Scholars Edition*, Ludwig von Mises Institute, Auburn 2009.
- Rouberol, Isabelle, "Interactions between transfer pricing and VAT adjustments in the European Union", *International VAT Monitor*, 2016, Volume 27, No. 5.
- Ruparelia, Nayan B., *Cloud Computing*, MIT Press, Cambridge 2016.
- Russo, Karl, "Superiority of the VAT to Turnover Tax as an Indirect Tax on Digital Services", *National Tax Journal*, December 2019, Volume 72, Number 4.
- Sándor, Marianna, "Group Taxation in VAT/GST and Direct Taxes", *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation* (eds. S. Pfeiffer, M. Ursprung-Steindl), Linde Verlag, Wien 2015.
- Sarkar, Pushpak, *Data as a Service: A Framework for Providing Reusable Enterprise Data Services*, John Wiley & Sons, Hoboken 2015.
- Savin, Andrej, *EU Internet Law*, Edward Elgar, Cheltenham 2013.
- Sazandrishvili, George, "Asset tokenization in plain English", *Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley)*, Volume 31, Issue 2.
- Schäfer, Anne, *International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies – Issues and Options for Reform*, Springer, Wiesbaden 2006.
- Schenk, Alan, Oldman, Oliver, *Value Added Tax – A Comparative Approach*, Cambridge University Press, New York 2007.
- Schinasi, Garry J., *Safeguarding Financial Stability: Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington DC 2006.
- Schwab, Klaus, *The Fourth Industrial Revolution*, World Economic Forum, Geneva 2016.
- Schwarz, Nadine *et al.*, *Virtual assets and anti-money laundering and combating the financing of terrorism (2): effective anti-money laundering and combating the financing of terrorism*

regulatory and supervisory framework – some legal and practical considerations, International Monetary Fund, Washington DC 2021.

- Seibel, Roman *et al.,* "Wireless Mesh Networks for Infrastructure Deficient Areas", *Communications: Wireless in Developing Countries and Networks of the Future*, (eds. A. Pont, G. Pujolle, S.V. Raghavan), Springer, Heidelberg 2010.

- Shamrock, Steven E., *IFRS and USGAAP: A Comprehensive Comparison*, John Wiley & Sons, New Jersey 2012.

- Silva, Jesus *et al*., "CTR Prediction of Internet Ads Using Artificial Organic Networks", *Computational Methods and Data Engineering Proceedings of ICMDE 2020,* Volume 1 (eds. V. Singh *et al.*), Springer, Singapore 2021.

- Sinclair, Euan, *Volatility Trading*, John Wiley & Sons, New Jersey 2008.

- Singh, Nishant Kumar, "Digital Economy", *The Internet Encyclopedia,* Volume 2, (ed. H. Bidgoli), John Wiley & Sons, New Jersey 2004.

- Sotiropoulos, Michael, "Execution Strategies in Equity Markets", *High-Frequency Trading. New Realities for Traders, Markets and Regulators* (eds. D. Easley, M. López de Prado, M. O'Hara), Risk Books, London 2013.

- Spena, Tiziana Russo, Bifulco, Francesco, "Introduction", *Digital Transformation in the Cultural Heritage Sector: Challenges to Marketing in the New Digital Era* (eds. T. R. Spena, F. Bifulco), Springer, Cham 2021.

- Sterling, David, *Dancing on a Cloud: A Framework for Increasing Business Agility*, Xlibris, Bloomington 2011.

- Steurer, Marianne, "VAT and direct tax policy on exemptions", *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation: Schriftenreihe IStR Band 93* (eds. S. Pfeiffer, M. Ursprung-Steindl), Linde verlag GmbH, Wien 2015.

- Subacchi, Paola, "Europe: From One Crisis to the Other", *Global Financial Crisis: Global Impact and Solutions* (eds. C. Oldani, J. J. Kirton, P. Savona), Routledge, Oxon 2016.

- Tait, Alan, *Value Added Tax – International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington DC 1998.

- Thliveros, Panos, "EU OSS & MOSS: A Solution to the Challenges of the Digital Economy?", *Taxation in a Global Digital Economy* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017.

- Toader, Elena *et al.*, "Impact of information and communication technology infrastructure on economic growth: An empirical assessment for the EU countries", *Sustainability*, 10, 2018.

- Traversa, Edoardo, Ceci, Emanuele, "VAT Fraud and the Digital Economy within the European Union: Risks and Opportunities", *Value added tax and the digital economy: the 2015 EU rules and broader issues* (eds. M. Lamensch, E. Traversa, S. van Thiel), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2016.

- Tuck, Christopher, "Land Warfare", *The Handbook of European Defence Policies and Armed Forces* (eds. H. Meijer, M. Wyss), Oxford University Press, Oxford 2018.
- Tutu, Raluca, "Designing VAT System for the 21st Century: Neutrality", *Tax Policy Challenges in the 21st Century: Schriftenreihe IStR Band 86*, (eds. K. Spies, R. Petruzzi), Linde verlag GmbH, Wien 2014.
- Türker, Hazal Işınsu, "The Concept of a Server PE in the Digital Economy", *Taxation in a Global Digital Economy : Series on International Tax Law, Volume 107* (eds. I. Kerschner, M. Somare), Linde Verlag, Wien 2017.
- United Nations, *E-Government Survey: The Future of Digital Government 2022, United Nations*, New York 2022.
- Van Hoose, David, *ECommerce Economics*, Second Edition, Routledge, New York 2011.
- Van Veldhoven, Zibound, Vanthienen, Jan, "Digital transformation as an interaction-driven perspective between business, society, and technology", *Electronic Markets*, Volume 32, Issue 2.
- Vazquez, Juan Manuel, "Indirect Taxation of Digital Services After BEPS: A Multilateral Instrument to Achieve Harmonization and Effective Enforcement", *International Tax Journal* Vol. 43, Issue 5.
- VAT Expert Group, *VEG No 071 REV2 – Possible VAT implications of Transfer Pricing*, Brussels 2018.
- Vella, John, "Digital Services Taxes: Principle as a Double-Edged Sword", *National Tax Journal*, December 2019, Volume 72, Number 4.
- Wallner, Robert, "Impact of Art. 24 OECD Model Convention on VAT/GST", *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation* (eds. S. Pfeiffer, M. Ursprung-Steindl), Linde Verlag, Wien 2015.
- Wattel, Peter J., "Taxation in the internal market", *Research Handbook on the Law of the EU's Internal Market* (eds. P. Koutrakos, J. Snell), Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2017.
- Williams, David, "Value – Added Tax", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), volume I, International Monetary Fund, Washington D.C. 1996.
- Williams, Idongesit, "E-Government, Yesterday, Today and in the Future", *E-Government: Perspectives, Challenges and Opportunities* (ed. A. Sieben). Nova Science Publishers, New York 2020.
- World Economic Forum, *Deep Shift.Technology Tipping Points and Societal Impact Global Agenda Council on the Future of Software and Society*, Survey Report 2015.
- Yip, George S., Bink, Audrey J. M., *Managing Global Customers: An Integrated Approach*, Oxford University Press, New York 2007.

- Zheng, Max, Sandner, Philipp, "Asset Tokenization of Real Estate in Europe", *Blockchains and the Token Economy. Theory and Practice* (eds. M. C. Lacity, H. Treiblmaier), Cham 2022.
- Zu, Yige, "A multilateral option for VAT in international trade?", *International and Comparative Law Quarterly*, Volume 71, Issue 4.
- Zu, Yige, "Developing VAT treaties: international tax cooperation in times of global recovery", *Legal Studies*, Volume 42, Issue 1.
- Босанкић, Драган, „Антиабузивна правила за спречавање пореске евазије коришћењем техника међународног пореског планирања", *Право и привреда*, 10-12/2014.
- Босанкић, Драган, *Економска неједнакост и редистрибутивна улога пореза*, приступни рад из предмета Методи научноистраживачког рада и вештина, Правни факултет, Београд 2016.
- Босанкић, Драган, *Технике међународног пореског планирања*, мастер рад, Правни факултет, Београд 2014.
- Вујаклија, Милан, *Лексикон страних речи и израза*, Просвета, Београд 1980.
- Ђурђев, Душанка, „Soft law у европском комунитарном праву", *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, Vol. 47 Br. 1 (2013).*
- Јелчић, Божидар*, Финанцијско право и финацијска знаност,* Информатор, Загреб 1998.
- Клајн, Иван, Шипка, Милан, *Велики речник страних речи и израза,* Прометеј, Нови Сад 2007.
- Крстић, Горана, Радуловић, Бранко, *Сива економија у Србији 2017 – Процена обима, карактеристике учесника и детерминанте*, Национална алијанса за локални економски развој, Београд 2018.
- Милошевић, Милош, Костић, Светислав, „ПДВ третман трансакција између централе и огранка", *Правни записи,* Год (VIII), бр. 2 (2017).
- Милошевић, Милош, *Незаконита евазија пореза на додату вредност,* докторска дисертација, Правни факултет, Београд 2012.
- Поповић, Дејан, „Међународно пореско планирање", *Правне основе пореског саветовања* (ур. Г. Илић-Попов), Правни факултет, Београд 2007.
- Поповић, Дејан, „Усклађивање правила о месту пружања услуга у српском Закону о порезу на додату вредност са пореским правом Европске уније у функцији фискалне консолидације", *Финансије*, 1-6/2015.
- Поповић, Дејан, Костић, Светислав В., *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања – правни оквир и тумачење*, Цекос ин, Београд 2009.
- Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, Open Society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute и Савремена администрација, Београд 1997.

- Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет, Београд 2013.
- Раичевић, Божидар, *Јавне финансије,* Економски факултет, Београд 2008.
- Розен, Харви, Гејер, Тед, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд 2001.
- Стиглиц, Џозеф, *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд 2003.
- Томић, Зоран, Миловановић, Добросав, Цуцић, Вук, *Практикум за примену закона о општем управном поступку*, Министарство државне управе и локалне самоуправе, Београд 2017.

Иностранa судска и административна пракса

- FG Hamburg 6. Senat, пресуда број 6 K 111/18 од 25.02.2020.
- ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL FENNELLY*,* случај *C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres.*
- ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL KOKOTT, случај *C-249/17 Ryanair.*
- ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL KOKOTT, случај *C-369/04 Hutchison 3G UK Ltd and others.*
- ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL KOKOTT, случај *C-41/04 Verzekeringen BV and OV Bank NV.*
- ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL SHARPSTON*,* случај *C-647/17 Skatteverket.*
- ЕСП, OPINION OF ADVOCATE GENERAL SZPUNAR, случај *C-568/17L. W. Geelen.*
- ЕСП, Захтев за претходну одлуку, случај *C-21/20 Balgarska natsionalna televizia.*
- ЕСП, случај *C-1/08 Athesia Druck Srl*.
- ЕСП, случај *C-106/09 P - Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom.*
- ЕСП, случај *C-129/11 Provadinvest OOD.*
- ЕСП, случај *C-145/96 Berndvon Hoffmann.*
- ЕСП, случај *C-153/17 Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*.
- ЕСП, случај *C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres.*
- ЕСП, случај *C-183/14 Salomie and Oltean.*
- ЕСП, случај *C-209/14 NLB Leasing*.
- ЕСП, случај *C-210/04 FCE Bank plc.*
- ЕСП, случај *C-219/13, K.*

- ЕСП, случај *C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o.*
- ЕСП, случај *C-231/19 Blackrock Investment Management (UK) Ltd.*
- ЕСП, случај *C-251/16 Cussens and Others.*
- ЕСП, случај *C-264/14 Hedqvist*.
- ЕСП, случај *C-273/16 Federal Express Europe Inc*.
- ЕСП, случај *C-276/18 KrakVet Marek Batko sp.k.*
- ЕСП, случај *C-277/09 RBS Deutschland Holdings GmbH.*
- ЕСП, случај *C-284/04 T Mobile Austria GmbH.*
- ЕСП, случај *C-324/20X Beteiligungsgesellschaft mbH*.
- ЕСП, случај *C-349/96 Card Protection Plan Ltd.*
- ЕСП, случај *C-369/04 Hutchison 3G UK Ltd and others.*
- ЕСП, случај *C-38/16 Compass Contract Services Limited.*
- ЕСП, случај *C-41/04 Levob Verzekeringen BV and OV Bank.*
- ЕСП, случај *C-424/12 SC Fatorie SRL.*
- ЕСП, случај *C-432/15 Pavlína Baštová.*
- ЕСП, случај *C-44/11 Deutsche Bank AG.*
- ЕСП, случај *C-452/03 RAL.*
- ЕСП, случај*C-455/05 Velvet & SteelImmobilien.*
- ЕСП, случај *C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD.*
- ЕСП, случај *C-499/16 AZ.*
- ЕСП, случај *C-533/16 Volkswagen.*
- ЕСП, случај *C-548/17 baumgarten sports & more GmbH.*
- ЕСП, случај *C-562/17 Nestrade SA*.
- ЕСП, случај *C-564/15 TiborFarkas*.
- ЕСП, случај *C-568/17 L.W. Geelen.*
- ЕСП, случај *C-573/15 Étatbelge.*
- ЕСП, случај *C-576/15 Maya Marinova.*

- ЕСП, случај *C-605/12 Welmory.*
- ЕСП, случај *C-653/18 Unitelsp. zo.o.*
- ЕСП, случај *C-657/11 Belgian Electronic Sorting Technology.*
- ЕСП, случај *C-664/16 Lucreţiu Hadrian Vădan.*
- ЕСП, случај *C-696/20 B.*
- ЕСП, случај *C-712/17 EN.SA.*
- ЕСП, случај *C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) v Belgian State.*
- ЕСП, случај *C-8/17 Biosafe – Indústria de Reciclagens SA.*
- ЕСП, случај *C-81/17 Zabrus Siret SRL.*
- ЕСП, случај *C-931/19 Titanium.*
- ЕСП, случај *Joined Cases C-621/10 and C-129/11 Balkan and Sea Properties ADSITs (C-621/10).*

Домаћа судска и административна пракса

- Мишљење Министарства финансија, број 011-00-00234/2018-04, од 20.3.2018. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 011-00-135/2018-04, од 23.2.2018. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 413-00-168/2017-04, од 26.10.2017. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 413-00-277/2017-04, од 27.5.2019. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 413-00-614/2011-04, од 28.7.2011. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 413-00-898/2010-04, од 17.06.2010. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 430-00-00136/2017-04, од 10.4.2017. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 430-00-41/2017-04, од 3.3.2017. године.
- Мишљење Министарства финансија, број 430-00-427/2014-04, од 21.10.2014. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 16 У 15679/15, од 11.01.2018. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 16 У 15679/15, од 11.01.2018. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 16 У6819/15, од 11.01.2018. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 18 У 6613/2012, од 6.3.2014. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 2 У 5322/15, од 08.12.2016. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 20 У 17279/15, од 14.02.2018. године.

- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 20 У 2992/16, од 28.05.2018. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 24 У 8117/2012, од 27.2.2014. године.
- Пресуда Управног суда, одељења у Београду, број 24 У 15842/15, од 15.03.2018. године.
- Решење Министарства финансија, број 119-01-187/2015-01, од 24.04.2015. године.

Иностранo законодавство

- Commission Directive 2002/77/EC of 16 September 2002 on competition in the markets for electronic communications networks and services.
- Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union - Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union - Protocols - Annexes - Declarations annexed to the Final Act of the Intergovernmental Conference which adopted the Treaty of Lisbon, signed on 13 December 2007 - Tables of equivalences, *OJ C 326.*
- COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, *Official Journal of the European Union L 348/7.*
- Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, *Official Journal L 128,* 15.05.2002.
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, *OJ L 347* of 11 December 2006.
- Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, *Official Journal L 44/11.*
- Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, *OJ L 077 23.3.2011.*
- Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, *Official Journal L 288/1*.
- Directive (EU) 2019/770 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2019 on certain aspects concerning contracts for the supply of digital content and digital services (Text with EEA relevance.), *Official Journal L 136/1* of 22.5.2019.
- Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market ('Directive on electronic commerce') *Official Journal L 178.*

- DIRECTIVE 2006/114/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 12 December 2006 concerning misleading and comparative advertising, *Official Journal of the European Union L 376/21.*

- Directive 2006/123/EC of the European Parliament and of the Council of 12 December 2006 on services in the internal market, *Official Journal L 376/36*.

- DIRECTIVE 2010/13/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 10 March 2010 on the coordination of certain provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States concerning the provision of audiovisual media services (Audiovisual Media Services Directive), *OJ L 95.*

- EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION Indirect Taxation and Tax administration, *Guide to the VAT mini One Stop Shop*, Brussels 2013.

- European Commission, *Commission Recommendation of 1.3.2018 on measures to effectively tackle illegal content online*, C(2018) 1177 final, Brussels 2018.

- European Commission, *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE Review and update of VAT strategy priorities*, COM (2003) 614 final, Brussels 2003.

- European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM (2006) 254 final, Brussels 2006.

- European Commission, *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: A strategy to improve the operation of the vat system withinthe context of the internal market*, COM (2000) 348 final, Brussels 2000.

- European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead,* COM/2001/0260 final, Brussels 2001.

- European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, COM (2018) 146 final, Brussels 2018.

- European Commission, *Communication from The Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT towards a single EU VAT area - Time to decide*, COM (2016) 148 final, Brussels 2006.

- European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Online Platforms and the Digital Single Market Opportunities and Challenges for Europe*, COM/2016/0288 final, Brussels 2016.

- European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Digitising European Industry Reaping the full benefits of a Digital Single Market*, COM(2016) 180 final, Brussels 2016.

- European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Digital Single Market Strategy for Europe*, COM(2015) 192 final, Brussels 2015.

- European Commission, *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Brussels 2018.

- European Commission, *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Brussels 2018.

- European Commission,: *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Electronic commerce and indirect taxation*, COM (1998) 374 final, Brussels 1998.

- Opinion of the Economic and Social Committee on the 'Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee "Electroniccommerce and indirect taxation", *OJ C407*, 28.12.1998.

- REGULATION (EU) 2016/679 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), *Official Journal of the European Union L 119/1*.

- Thirteenth Council Directive of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory (86/560/EEC), *OJ L 326/40.*

- Treaty establishing the European Community (Nice consolidated version), *Official Journal C 325, 24/12/2002 P. 0033 – 0184; Official Journal C 340 , 10/11/1997 P. 0173 - Consolidated version.*

Домаће законодавство (закони и подзаконска акта)

- Програм развоја електронске управе у Републици Србији за период од 2020. до 2022. године са Акционим планом за његово спровођење, *Службени гласник РС,* бр. 85/2020.

- Закон о дигиталној имовини, *Службени гласник РС*, бр. 153/2020.

- Закон о електронским медијима, *Службени гласник РС*, бр. 83/2014 и 6/2016 – др. закон.

- Закон о електронском фактурисању, *Службени гласник РС*, бр. 44/2021, 129/2021 и 138/2022.

- Закон о заштити података о личности, *Службени гласник РС,* број 87/2018.

- Закон о општем управном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 18/2016 и 95/2018 – аутентично тумачење.

- Закон о платним услугама, *Службени гласник РС*, бр. 139/2014 и 44/2018.

- Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 – др. закон, 142/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021.

- Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/2004, 86/2004 – испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 68/2014 – др. закон, 142/2014, 5/2015 – усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 – усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 – усклађени дин. изн. и 153/2020.

- Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 – испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 – одлука УС, 7/2012 – усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 – одлука УС, 8/2013 – усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 – испр., 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 – др. закон, 5/2015 – усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 – усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 – усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 – усклађени дин. изн., 6/2021 – усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 – усклађени дин. изн. и 10/2022 – усклађени дин. изн.

- Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020.

- Закон о привредним друштвима, *Службени гласник РС*, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014 – др. закон, 5/2015, 44/2018, 95/2018, 91/2019 и 109/2021.

- Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма, *Службени гласник РС*, бр. 113/2017, 91/2019 и 153/2020.

- Закон о тржишту капитала, *Службени гласник РС*, бр. 31/2011, 112/2015, 108/2016, 9/2020 и 153/2020.

- Закону о енергетици, *Службени гласник РС*, бр. 145/2014 и 95/2018 – др. закон.

- Правилник о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 37/2021 и 64/2021.

- Уредба о класификацији делатности, *Службени гласник РС*, бр. 54/2010.

Интернет извори

- Agreement on subsidies and countervailing measures, *https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf*, 2. јануар 2022.

- Annual enterprise statistics for special aggregates of activities (NACE Rev. 2), *https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?query=BOOKMARK_DS-204990_QID_258A2292_UID_-3F171EB0&layout=TIME,C,X,0;GEO,L,Y,0;NACE_R2,L,Z,0;INDIC_SB,L,Z,1;INDICATORS,C,Z,2;&zSelection=DS-204990INDICATORS,OBS_FLAG;DS-204990INDIC_SB,V12150;DS-204990NACE_R2,ICT;&rankName1=INDICATORS_1_2_-1_2&rankName2=INDIC-SB_1_2_-1_2&rankName3=NACE-R2_1_2_-1_2&rankName4=TIME_1_0_0_0&rankName5=GEO_1_2_0_1&ppcRK=FIRST&ppcSO=ASC&sortC=ASC_-1_FIRST&rStp=&cStp=&rDCh=&cDCh=&rDM=true&cDM=true&footnes=false&empty=false&wai=false&time_mode=ROLLING&time_most_recent=false&lang=EN&cfo=%23%23%23%2C%23%23%23.%23%23%23&lang=en*, 20. фебруар 2022.

- Bosanskohercegovački zakon o PDV, *http://www.uino.gov.ba/c/Registar_propisa/Zakon_PDV.html*, 30. јануар 2021.

- Budget overview, *https://archive.budget.gov.au/2013-14/overview/Overview_update.pdf*, 34, 16. фебруар 2022.

- C. Hargitai, Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community, *https://jeanmonnetprogram.org/archive/papers/01/013301.html*, 20. фебруар 2022.

- Consolidated Version of the Treaty on European Union, чл. 2, *https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12002E/TXT&from=EN,* 20. фебруар 2022.

- Crnogorski zakon o PDV, *https://poreskauprava.gov.me/biblioteka/pravna_lica/zakoni*, 30. јануар 2021.

- Data on taxation, Indirect taxes, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/indirect-taxes.xlsx,* 26. јануар 2020.

- Digital Advertising, *https://www.statista.com/outlook/216/100/digital-advertising/worldwide*, 16. јануар 2021.

- Digital Economy and Society Index Report 2018, *http://ec.europa.eu/information_society/newsroom/image/document/2018-20/6_desi_report_ict_sector_and_rd_E23773FD-DBDD-6B27-D9D289E33FE95E9E_52246.pdf,* 13. март 2018.

- Digital economy report 2021, *https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_en.pdf*, 16. фебруар 2023.

- E-Government Development Programme of the Republic of Serbia 2020−2022 and Action Plan for its implementation, *https://mduls.gov.rs/wp-content/uploads/e-Government-Development-Programme-2020-2022-FINAL-2.pdf*, 19. фебруар 2023.

- eCommerce – Europe, *https://www.statista.com/outlook/243/102/ecommerce/europe*, 22. март 2020.

- Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions: A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998., *https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf*, 17. април 2023.

- European Parliamentary Research Service, European app economy: State of play, challenges and EU policy, *https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/621894/EPRS_BRI(2018)621894_EN.pdf*, 10. јануар 2021.

- Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015 (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013), *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf*, 16. фебруар 2021.

- Explanatory Notes on VAT e-commerce rules, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf*, 25. јануар 2021.

- G. Beretta, Composite Supplies under EU VAT: Closer Encounters of the Third Kind?, *http://kluwertaxblog.com/2020/07/31/composite-supplies-under-eu-vat-closer-encounters-of-the-third-kind/*, 31. јануар 2021.

- G. Chappell *et al.*, The lending revolution: How digital credit is changing banks from the inside, *https://www.mckinsey.com/business-functions/risk/our-insights/the-lending-revolution-how-digital-credit-is-changing-banks-from-the-inside#*, 7. март 2020.

- General tax policy, *http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy*, 17. јануар 2020.

- Geringer, Stefanie, "Implications of the OECD MTC Commentary's dynamic interpretation in ECJ case law: the OECD as EU legislator?", *https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3979779*, 12. фебруар 2023.

- Growth in United Nations membership, 1945-present, *https://www.un.org/en/sections/member-states/growth-united-nations-membership-1945-present/index.html,* 25. Јануар 2020.

- Hrvatski zakon o PDV, *https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_73_1451.html*, 30. јануар 2021.

- *https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/*, 3. јануар 2022.

- *https://en.oxforddictionaries.com/*, 27. фебруар 2021.

- *https://www.purs.gov.rs/pravna-lica/pdv/registar.html*, 9. јануар 2022.

- ICT sector – value added, employment and R&D, *https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=ICT_sector_-_value_added,_employment_and_R%26D*, 20. фебруар 2022.

- J. Breckenfelder, Competition among high-frequency traders, and market quality, *https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecb.wp2290~b5fec3a181.en.pdf*, 22. фебруар 2022.
- J. Manyika *et al*., Big data: The next frontier for innovation, competition, and productivity, *https://www.mckinsey.com/~/media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital/Our%20Insights/Big%20data%20The%20next%20frontier%20for%20innovation/MGI_big_data_exec_summary.ashx*, 23.фебруар 2020.
- KPMG, Don't underestimate BEPS impact on indirect tax, *https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-indirect-tax-beps.pdf*, 16. фебруар 2022.
- Modernising VAT for cross-border e-commerce, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en,* 17. јануар 2020.
- Немачки zakon o PDV, *https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/__11.html*, 10. јануар 2021.
- Number of apps available in leading app stores 2020, *https://www.statista.com/statistics/276623/number-of-apps-available-in-leading-app-stores/*, 10. јануар 2021.
- OECD, Action 8-10 Transfer Pricing, *https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/,* 22. април 2023.
- OECD, Digital Government Index: 2019 results, *https://doi.org/10.1787/4de9f5bb-en*, 19. фебруар 2023.
- OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, *https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf,* 20. фебруар 2022.
- OECD, Recommendation of the Council on Digital Government Strategies, *https://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf*, 19. фебруар 2023.
- OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, *https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf*, 23. јануар 2021.
- OECD, The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles, *https://www.oecd.org/ctp/consumption/2004%20Report.pdf*, 6. јануар 2023.
- Opinion of the European Economic and Social Committee on the 'communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Review and update of VAT strategy priorities', *https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2004.112.01.0060.01.ENG&toc=OJ:C:2004:112:TOC*, 20. фебруар 2022.

- P. Schulze, E. van der Marel, Taxing Digital Services – Compensating for the Loss of Competitiveness, *https://ecipe.org/wp-content/uploads/2021/07/ECI_21_PolicyBrief_11_2021_LY04.pdf*, 19. децембар 2021.
- Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, *https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1472*, 21. март 2021.
- R. Bukht, R. Heeks, "Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy", *https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3431732*, 26. фебруар 2023.
- Report by the consumption tax Technical Advisory Group (TAG), *https://www.oecd.org/tax/consumption/1923240.pdf*, 11, 8. јануар 2022.
- Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/expert-group-taxation-digital-economy_en*, 6. март 2020.
- S. Eichfelder, F. Vaillancourt, Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures, *https://www.econstor.eu/bitstream/10419/104539/1/804987130.pdf*, 20. фебруар 2022.
- S. Nakamoto, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System, *https://bitcoin.org/bitcoin.pdf*, 7. јануар 2021.
- Severnomakedonski zakon o PDV, *http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0986/Zakon_za_DDV__Sl_vesnik_na_RSM_267_20__2_.pdf*, 30. јануар 2021.
- Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, IHS, Institute for Advanced Studies, Vienna 2019, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf*, 2. јануар 2020.
- The Digital Economy and Society Index (DESI), *https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi*, 16. фебруар 2023.
- The Law Library of Congress, Regulation of Cryptocurrency in Selected Jurisdictions, *https://www.loc.gov/law/help/cryptocurrency/regulation-of-cryptocurrency.pdf*, 9. Јануар 2021.
- U.S. drops tariff threat in digital tax transition deal with European countries, *https://www.reuters.com/world/europe/european-countries-reach-digital-services-tax-deal-with-us-2021-10-21/*, 19. децембар 2021.
- V. Heimerl, W. Raza, "Digitalization and development cooperation: An assessment of the debate and its implications for policy", *https://www.econstor.eu/bitstream/10419/182459/1/1031814493.pdf*, 26. фебруар 2023.
- VAT Gap Report – September 2019, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2019_en.pdf,* 2. јануар 2020.

- VAT thresholds (1 JULY 2019), *https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-02/vat_in_ec_annexi.pdf*, 27. новембар 2021.
- VAT: More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses, *https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_185*, 17. јануар 2020.
- What are TBE Services, *https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/what-are-tbe-services_en#tab-0-1*, 16. фебруар 2021.
- World Economic Forum, The Future of Jobs Report 2020, *https://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2020.pdf*, 4. март 2023.
- Д. Поповић, С. Костић, Начело фактицитета у српском пореском праву, *http://www.sfd-ifa.rs/docs/SFD%20Nacelo%20fakticiteta-final_SVK(sredjeno).ppt*, 5. јануар 2021.
- Ефикасност и ефективност предузећа, Економски факултет Универзитета у Београду, *www.ekof.bg.ac.rs › 2014/05 › 9.-Efikasnost-i-efektivnost-preduzeca.ppt*, 11. јануар 2020.
- Закон за аудио и аудиовизуелни медиумски услуги, *https://www.mioa.gov.mk/sites/default/files/pbl_files/documents/legislation/Zakon%20za%20audio%20i%20audiovizuelni%20mediumski%20uslugi_konsolidiran_15102015.pdf*, 23. јануар 2022.
- Закон за електронските комуникации, *https://mioa.gov.mk/sites/default/files/pbl_files/documents/legislation/zakon_za_elektronski_komunikacii_konsolidiran_032018.pdf*, 23. јануар 2022.
- Закон о електронским медијима, *https://mku.gov.me/biblioteka/zakoni?pagerIndex=2*, 4. април 2021.
- Матејић, Миодраг, Порез на додату вредност – једна упоредна студија, *http://www.prafak.ni.ac.rs/files/zbornik/sadrzaj/zbornici/z12/02z12.pdf*, 28. новембар 2020.
- Министарство финансија, *https://www.mfin.gov.rs/dokumenti/makroekonomski-i-fiskalni-podaci/*, 13. фебруар 2022.
- МРС 38 – Нематеријална имовина, *https://mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/Medunarodni%20racunovodstveni%20standard%2038%20%20Nematerijalna%20imovina.pdf*, ст. 8, 16. фебруар 2020.
- Народна банка Србије, Макроекономска кретања у Србији, *https://www.nbs.rs/internet/latinica/18/18_3/prezentacija_invest.pdf*, 9. децембар 2018.
- П. Петровић, Д. Брчеревић, М. Глигорић, „Зашто привредни раст Србије заостаје?", Фискални савет Републике Србије, *http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS-Radni-dokument-2019-01.pdf*, 3. јануар 2021.
- П. Петровић, Д. Брчеревић, С. Минић, Како даље: реформе јавног сектора и „закључавање" уравнотеженог буџета у Србији, *http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20(2018-01).pdf*, 3. јануар 2021.

- Подршка Европске уније побољшању пословног окружења, Студија о пореском оптерећењу привредних субјеката у Републици Србији, *https://preduzetnistvo.gov.rs/wp-content/uploads/2020/03/Studija-o-poreskom-opterecenju.pdf*, 3. јануар 2021.

- Правилник о примјени Закона о порезу на додату вриједност, *http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/sr/Porezi/PDV/Pravilnik_o_primjeni_Zakona_o_PDV_9305.pdf*, 28. март 2021.

- Правилник о терминском плану рада Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности, *http://www.crhov.rs/pravnaregulativa/Preciscen_tekst_Terminski_plan_23_03_2016.pdf*, 22. фебруар 2022.

- Предлог Закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност, *http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/2020/1920-20.pdf*, 20. фебруар 2022.

- Привредна комора Србије, Робна размена Србије са иностранством, *http://www.pks.rs/MSaradnja.aspx?id=0&*, 9. децембар 2018.

- Програм економских реформи за период од 2021. до 2023. године, *https://www.mfin.gov.rs//upload/media/ID63iX_60f11fc3470a8.pdf*, 20. фебруар 2022.

- Програм трансформације Пореске управе за период 2015–2020. године, Министарство финансија, *https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/strategije/Program%20transformacije%20Poreske%20uprave%20za%20period%202015-2020_%20godine.pdf*, 3. јануар 2021.

- Регистар пореских пуномоћника, *https://www.purs.gov.rs/sr/pravna-lica/pdv/registar2.html*, 13. новембар 2021.

- Стране директне инвестиције у 2017, по земљама, приказане по принципу активе и обавеза, *www.nbs.rs/internet/latinica/80/ino_ekonomski_odnosi/.../fdi_po_zemljama_17.xls*, 9. децембар 2018.

- Употреба информационо-комуникационих технологија у Републици Србији, 2022, *https://publikacije.stat.gov.rs/G2022/Pdf/G202216017.pdf*, 16. фебруар 2023.

Прилози

Илустрације

Илустрација 1: Хијерархија у дефинисању ПДВ правила 10

Илустрација 2: Коришћење ПДВ принципа приликом дефинисања и евалуације ПДВ правила 76

Илустрација 3: Број земаља са ПДВ у периоду 1960–2018. 78

Илустрација 4: Просечни приходи по категоријама опорезивања исказани као проценат од укупно остварених прихода по основу опорезивања током 2016. године у земљама чланицама ОЕЦД..... 79

Илустрација 5: Еволуција структуре укупних пореских прихода у земљама чланицама ОЕЦД током периода 1966–2014..... 80

Илустрација 6: Приходи одПДВ као % БДП у ЕУ 81

Илустрација 7: Учешће прихода од ПДВ у укупним приходима од опорезивања у ЕУ 82

Илустрација 8: Динамика развоја структуре укупних јавних прихода у Србији по појединим компонентама 83

Илустрација 9: Учешће појединих пореских облика у буџету Србије, у % БДП..... 84

Илустрација 10: Додата вредност ИКТ сектора и подсектора створена током 2015. године (као проценат укупне додате вредности у текућим ценама) 107

Илустрација 11: Динамика удела додате вредности у ИКТ сектору у укупно створеној додатој вредности (као проценат укупне додате вредности у текућим ценама)..... 108

Илустрација 12: Модалитети е-трговине..... 118

Илустрација 13: Компаније које користе услуге рачунарства у облаку, по њиховој величини, у 2016. години, исказано као проценат од укупног броја компанија груписаних по основу броја запослених 133

Илустрација 14: Трансферне цене и ПДВ у Србији 204

Илустрација 15: Принцип порекла..... 215

Илустрација 16: Принцип дестинације..... 217

Илустрација 17: Пореско планирање у онлајн малопродаји..... 251

Илустрација 18: Пореско планирање у рекламирању на интернету..... 253

Илустрација 19: Пореско планирање у рачунарству у облаку 254

Илустрација 20: Пореско планирање у интернет продавницама апликација 256

Табеле

Табела 1: Еволуција дефиниције и концепта појма „дигитална економија“ 86
Табела 2: Преглед електронски испоручених услуга у ЕУ 151
Табела 3: Листа услуга за које се у оквиру ЕУ сматра да нису пружене електронски 153
Табела 4: Пореска основица у ЕУ 200
Табела 5: Пореска основица у Србији 203
Табела 6: Преглед ПДВ ефеката принципа порекла и принципа дестинације 214
Табела 7: Претпоставке за утврђивање места корисника услуга у ЕУ 224
Табела 8: ПДВ правила у ЕУ за одређивање места *B2B* дигиталних испорука 229
Табела 9: ПДВ правила у ЕУ за одређивање места *B2C* дигиталних испорука 229
Табела 10: ПДВ правила у Србији за одређивање места *B2B* дигиталних испорука 236
Табела 11: ПДВ правила у Србији за одређивање места *B2C* дигиталних испорука 236

Биографија аутора

Драган Босанкић рођен је 13.02.1976. године у Вршцу, у породици интелектуалаца, од оца Паје, машинског инжењера и мајке Радованке, инжењера технологије. Основну школу „Паја Јовановић“, као носилац Вукове дипломе, завршио је 1991. године у Вршцу, где 1995. године завршава и гимназију „Борислав Петров – Браца“.

Након завршеног средњошколског образовања, 1995. године уписује Економски факултет Универзитета у Београду, на којем је 1999. године дипломирао међу првим студентима у својој генерацији, на смеру за пословне финансије и рачуноводство и стекао звање дипломирани економиста. Мастер студије на Правном факултету Универзитета у Београду, на правно-економском модулу, уписао је 2013. године, а звање мастер правник стекао је 2015. године, након одбране мастер рада на тему „Технике међународног пореског планирања“. Током 2018. године, на Факултету организационих наука Универзитета у Београду био је полазник шестомесечних предавања из области програмирања, стекавши након тога сертификат за *JAVA* програмера.

Пословну каријеру започео је током 2000. године и од тада је био ангажован на различитим пословима у вези са рачуноводством, пословним финансијама, банкарством, управљањем ризицима, пословним саветовањем итд. код следећих послодаваца: *Вршачка пивара*, *Credit Agricole банка*, *Raiffeisen банка*, *АИК банка*, *Hypo Alpe-Adria-Leasing*, *Deloitte*. Од 2017. године ангажован је као директор у привредном друштву *Smart Tax Solutions*, које се претежно бави пословима пореског саветовања.

Члан је Српског фискалног друштва, српског огранка Међународне фискалне асоцијације (*IFA*).

До сада је објавио следеће радове:

1. „Анти-абузивна правила за спречавање пореске евазије коришћењем техника међународног пореског планирања“, *Право и привреда*, 10-12/2014;
2. „Међународне лизинг трансакције структуриране са циљем генерисања пореских уштеда“, *Право и привреда*, 4-6/2015;
3. „Порескоправни третман хибридних финансијских инструмената“, *Анали Правног факултета у Београду*, 2/2018.

Течно говори енглески и служи се немачким језиком. Ожењен је и отац је две ћерке.

Изјава о ауторству

Име и презиме аутора: Драган Босанкић

Број индекса: ДС 12/2015

Изјављујем

да је докторска дисертација под насловом „Порез на додату вредност у дигиталној економији“

• резултат сопственог истраживачког рада;

• да дисертација у целини ни у деловима није била предложена за стицање друге дипломе према студијским програмима других високошколских установа;

• да су резултати коректно наведени и

• да нисам кршио ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

У Београду, 20.02.2024. године

Потпис аутора

_____

Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора: Драган Босанкић

Број индекса: ДС 12/2015

Студијски програм: Ужа научна област јавних финансија и финансијског права

Наслов рада „Порез на додату вредност у дигиталној економији“

Ментор: проф. др Светислав Костић

Изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао ради похрањивања у **Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Београду.**

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског назива доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити на мрежним страницама дигиталне библиотеке, у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета у Београду.

У Београду, 20.02.2024. године **Потпис аутора**

_____

Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

„Порез на додату вредност у дигиталној економији“

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Београду и доступну у отвореном приступу могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио.

1. Ауторство (CC BY)

2. Ауторство – некомерцијално (CC BY-NC)

3. Ауторство – некомерцијално – без прерада (CC BY-NC-ND)

4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима (CC BY-NC-SA)

5. Ауторство – без прерада (CC BY-ND)

6. Ауторство – делити под истим условима (CC BY-SA)

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци.

Кратак опис лиценци је саставни део ове изјаве).

У Београду, 20.02.2024. године **Потпис аутора**

_____

1. **Ауторство**. Дозвољавате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце, чак и у комерцијалне сврхе. Ово је најслободнија од свих лиценци.

2. **Ауторство – некомерцијално**. Дозвољавате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела.

3. **Ауторство – некомерцијално – без прерада**. Дозвољавате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела. У односу на све остале лиценце, овом лиценцом се ограничава највећи обим права коришћења дела.

4. **Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима**. Дозвољавате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада.

5. **Ауторство – без прерада**. Дозвољавате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела.

6. **Ауторство – делити под истим условима**. Дозвољавате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада. Слична је софтверским лиценцама, односно лиценцама отвореног кода.