

*Др Бранкица Гагић,
научни сарадник Економског института, Београд*

Обвезник пореза на додату вредност у Југославији

1. Уводне напомене

Према члану 12. Закона о порезу на додату вредност¹⁾ порески обвезник овог пореза је лице које у оквиру обављања своје делатности самостално изврши промет производа, односно услуга или увоз производа. Под делатношћу се подразумева свака производна, прерађивачка, трговинска и услужна делатност, али и коришћење имовине и имовинских права, без обзира на сврху, циљ или резултат обављања тих делатности. Код увоза производа обвезник је одређен као лице које за свој рачун изврши увоз производа или прими производ из иностранства. Ако се увоз производа врши за рачун другог лица, тада је порески обвезник лице за чији се рачун увоз врши.

За идентификацију обвезника пореза на додату вредност од значаја је, надале, и општа норма из члана 2. Закона, према којој се порез на додату вредност плаћа на промет производа и услуга који порески обвезник уз накнаду изврши на територији Савезне Републике Југославије, као и увоз производа.

Као што се види, порески обвезник пореза на додату вредност је у нашем пореском праву дефинисан на начин који је сличан начину његовог дефинисања у земљама Европске уније. При томе је посебно вођено рачуна и о решењима садржаним Шестој директиви Савета ЕЕЗ о хармонизацији правних прописа земаља

1. Закон о порезу на додату вредност је усвојен 1999. године (Службени СРЈ, бр. 74/99) и мењан у 2000. години (Службени лист СРЈ, бр. 4/2000, 9/2000 и 69/2000), али још није у примени.

чланица о порезу на промет из 1997. године, познатијом као Шеста директива ЕЕЗ о порезу на додату вредност.²⁾ Ипак, решења у нашем Закону садрже и одређене специфичности које ваља имати на уму при идентификацији обвезника пореза на додату вредност у нашем пореском праву.

2. Обухват лица

Обвезник пореза на додату вредност може бити свако лице, како правно, тако и физичко, које промет производа односно услуга или увоз производа изврши у оквиру своје делатности и самостално. На тај начин је обвезник овог пореза одређен у нашем праву најшире, шире, али унеколико и неодређеније него у Шестој директиви ЕЕЗ и у националним правима земаља неких чланица. У немачком праву се, тако, пореским обвезником сматра предузетник (*Unternehmer*)³⁾, а у поменутој Шестој директиви ЕЕЗ лице које обавља привредну делатност (произвођач, трговац или пружалац услуга).

У нашем закону се појам обвезника пореза на додату вредност не везује за својство привредног субјекта (предузетника, привредника), па ни само за лице које обавља привредну делатност.

Нема сумње, међутим, да и у нашем пореском систему прву и најважнију категорију обвезника пореза на додату вредност чине привредни субјекти тј. правна и физичка лица која обављају привредну делатност.

Од приватноправних лица то су:

- а) оргачко друштво,
- б) командитно друштво,
- ц) друштво са ограниченом одговорношћу,
- д) акционарско друштво,
- е) друштвено предузеће,
- ф) јавно предузеће,
- г) задруга,

х) друга правна лица приватног права, када испуњавају законске услове тј. када самостално изврше промет производа, односно услуга или увоз производа у оквиру обављања своје делатности уз накнаду.

Банке, берзе и друге финансијске организације, као и осигуравајуће организације не спадају у обвезнике пореза на додату вредност, без обзира што испуњавају законске критеријуме, јер у оквиру своје делатности пружају услуге које су ослобођене од пореза на додату вредност без права на одбитак претходног пореза. Поред тога, порески обвезници нису ни друга лица која пружају услуге које нису обухваћене порезом на додату вредност и која немају право на порески одбитак пореза којим су оптерећене њихове набавке.

2. Ова Директива је усвојена од стране Савета Европске економске заједнице 17. 5. 1977 под бројем 77/388. До данас је више пута мењана.

3. У параграфу 2, Закона о порезу на додату вредност (*Umsatzsteuergesetz*) Немачке.

Поред предузећа и других правних лица обвезници пореза на додату вредност су и физичка лица која испуњавају законске критеријуме, тј. када самостално изврше промет производа односно услуга, или увоз производа, а у оквиру обављања своје делатности уз накнаду.

То су:

- а) предузетници, односно имаоци радње,
- б) лица слободних професија,
- ц) самостални пољопривредници,
- д) друга физичка лица која изврше промет производа, односно услуга или увозе, и то самостално у оквиру своје делатности и уз накнаду.

Уз наведена лица, порески обвезници овог пореза могу бити и правна лица јавног права, али само у случајевима предвиђеним законом, о чему ће бити више речи касније.

3. Делатност као критеријум идентификације пореског обвезника

За појам обвезника конституирајући чинилац је обављање промета производа, односно услуга или увоз производа у оквиру делатности. Да би неко лице било порески обвезник, неопходно је, дакле, да акт промета, односно увоза изврши у оквиру своје делатности.

Шта се може сматрати делатношћу пореског обвезника? Законом се најпре одређује да је то свака производна, прерађивачка, трговинска и услужна делатност. Ове, типично привредне (трговачке) делатности, дакле, ван сваке сумње спадају у делатности релевантне за одређивање пореског обвезника. То су уједно делатности код којих је једноставно утврдити да ли су делатности пореских обвезника, будући да се ове делатности по правилу региструју.

Поред наведених делатности привредног карактера, под релевантном делатношћу се сматра и делатност пореског обвезника која се састоји у коришћењу имовине или имовинских права (нпр. коришћење туђе имовине од стране инвестиционих друштава).

За делатност није од значаја какав циљ, односно сврху она има. Према томе, делатност може бити непривредна, односно може за свој циљ или сврху да има пружање одређених услуга непривредног карактера, а да ипак буде делатност пореског обвезника у смислу закона о порезу на додату вредност. Наиме, ако нпр. задужбина у оквиру своје делатности, која је непривредна (нпр. одржавање одређених културних манифестација, стипендирање и сл.) изврши акт промета производа или услуга, она то чини у оквиру своје делатности, дакле, испуњава услов да буде квалификована као обвезник пореза на додату вредност.

Исто тако, за делатност није од значаја какав је резултат њеног обављања. Делатност може да има за резултат остваривање добити, али и не мора. Резултат делатности, као ни циљ или сврха, није релевантан, довољно је само да делатност

пореског обвезника постоји и да се у оквиру ње остварују акти промета производа или услуга, односно увоза производа.

Може се поставити питање какав смисао има законска формулација по којој је обвезник лице које акт промета оствари “у оквиру своје делатности”?⁴⁾ Да ли би то могло евентуално да значи да акти промета извршени преко оквира регистроване делатности неког лица не би подлегли порезу, јер се то лице не би могло квалификовати као порески обвезник? Мислимо да се поменута одредба не би могла тако тумачити, јер би се то противило смислу општих норми Закона којим је утврђен опорезиви промет. Наиме, формулација “у оквиру своје делатности” има по нашем мишљењу другу функцију. Она указује на то да се порезом на додату вредност опорезују само они акти промета које врше субјекти који имају “своју делатност”, тј. привредни и други субјекти, који одређену активност обављају трајно и професионално. На тај начин се овакав промет одваја од обичног, спорадичног, грађанскоправног промета, нпр. на зеленим пијацама или између грађана као физичких лица. Пошто се такав промет не врши “у оквиру делатности” то се он порезом на додату вредност и не опорезује. Због тога мислимо да свако ко има “своју делатност”, па при обављању те делатности изврши промет производа, односно услуга или увоза производа преко оквира регистроване делатности јесте обвезник пореза на додату вредност, ако су испуњени и други законски критеријуми за такву квалификацију. Тако би нпр. предузетник, који би, прекорачујући делатност за коју је регистрован, извршио акте промета при обављању делатности предузетника (своје делатности) био обвезник пореза на додату вредност и за тај промет, док не би био порески обвезник ако би као физичко лице продао другом физичком лицу неку своју личну ствар, нпр. бицикл, телевизор и сл., јер те акте промета не би вршио “у оквиру своје делатности”.

Као што се види, “делатност” као критеријум је изузетно важна за одређивање како пореског обвезника, тако и домена примене пореза на додату вредност, јер је он одлучујући за разграничење опорезивог промета, од обичног, неопорезивог промета између грађана као физичких лица. Због значаја овог критеријума за разграничење опорезивог промета у упоредном праву је он додатно прецизиран, па се тако у немачком праву “делатност” везује за предузетнике (Unternehmer), а у праву Европске уније за произвођаче, трговце или пружаоце услуга. Поред тога, делатност се још додатно квалификује као трајна (континуирана), привредна или друга професионална активност, што можда пружа поузданије и прецизније елементе за разграничење опорезивог од неопорезивог промета, а тиме уједно и за идентификацију пореског обвезника.

4. В. став 1, члана 17 Закона о порезу на додату вредност.

4. Самосталност иступања у промету

Да би неко лице могло бити квалификовано као порески обвезник није довољно само да је извршило промет производа односно услуга или увоз производа “у оквиру своје делатности”. Поред тога, неопходно је и да је промет извршило *самостално*.

Самосталност је критеријум који је присутан и у Шестој директиви ЕЕЗ о порезу на додату вредност,⁵⁾ као и у правима земаља чланица.⁶⁾ Шта значи и какву важност има самосталност у обављању промета за утврђивање пореског обвезника?

Законом је дато важно мерило за утврђивање самосталности иступања при увозу производа. Наиме, порески обвезник је по правилу само лице које “за свој рачун” изврши увоз производа или “прими производ из иностранства”.⁷⁾ То значи да увозник иступа самостално када производ увози за свој рачун. Ако тако не чини, тј. ако увози или прима производ из иностранства за рачун другог лица, он тада није порески обвезник, већ је порески обвезник лице за чији се рачун производ увози. Према томе, при увозу производа увозник који иступа као заступник није порески обвезник. Исто тако, није порески обвезник ни увозник који при увозу иступа комисионо, будући да производ, додуше, увози у своје име, али за рачун свог комитента.

Ван ситуације увоза Закон не даје никакве додатне елементе за одређивање критеријума самосталности у обављању промета, па се тај критеријум мора изводити на основу општих правних, односно порескоправних принципа.

У сваком случају, несамостално би и у унутрашњем промету иступала лица која обављају промет за рачун другог. Тако би нпр. лице које је заступник или комисионар и у унутрашњем промету иступало несамостално, тј. за рачун свог комитента, због чега при продаји робе не би било порески обвезник, али би било порески обвезник за заступничку, односно комисиону услугу, по основу уговора о заступању, односно уговора о комисиону.

Поред тога, по општим правним принципима, несамостално обавља делатност односно врши акте промета, физичко лице које је у таквом односу са другим лицем да извршава његове налоге.⁸⁾ Тако би несамостално вршили акте промета прокуристи, други заступници и пуномоћници, трговачки путници и запослена лица код предузећа, других правних лица и код предузетника. Све активности оваквих физичких лица, која несамостално обављају акте промета се приписују лицу за које те акте предузимају.⁹⁾

5. В. став 1, члана 4 ове Директиве.

6. За немачко право, в. пар. 2, став 2 Закона о порезу на промет.

7. В. став 3, члана 17 Закона о порезу на додату вредност.

8. Упор. Tipke/Lang, Steuerrecht, 1996, с. 607.

9. Tipke/Lang, op. cit., с. 608.

Посебан проблем, међутим, представља питање да ли несамоствално иступају и зависна предузећа, посебно она која се налазе под тзв. непосредним управљањем матичног предузећа. У привредноправним прописима такав однос зависности постоји ако је проценат учешћа матичног предузећа у зависном предузећу најмање 75%.¹⁰⁾ У Закону о порезу на добит предузећа такав однос постоји ако ово учешће износи најмање 70%.¹¹⁾ Но, пошто у Закону о порезу на додату вредност овај однос зависности, односно несамоствалности није предвиђен, то би се само екстензивним тумачењем критеријума самоствалности могло закључити да ни зависно предузеће под непосредним управљањем матичног предузећа, односно зависно предузеће у оквиру групаације предузећа није обвезник пореза на додату вредност, већ да се његови акти промета приписују матичном предузећу. Ипак, мислимо да то није била намера законодавца и да Закон у том погледу треба тумачити уже, тј. да и зависна предузећа самоствално врше промет. Иначе, у немачком праву овакав промет се приписује матичном друштву, као пореском обвезнику, док зависно друштво није порески обвезник. Исто тако, промет између зависних друштава и између њих и матичног друштва не подлеже опорезивању, управо због неиспуњавања критеријума несамоствалности у обављању делатности.¹²⁾ Такву могућност свим земљама чланицама даје и Шеста директива ЕЕЗ.¹³⁾

5. Накнада

Коначно, за одређивање пореског обвезника од значаја је и елемент накнаде, код промета који обвезник врши. Наиме, према одредби члана 2. Закона о порезу на додату вредност, порез се плаћа само на промет производа и услуга који порески обвезник изврши уз накнаду на територији Савезне Републике Југославије, као и на увоз производа. Накнада тако улази посредно и у појам пореског обвезника, јер се пореским обвезником, начелно, не сматра лице које врши промет производа и услуга без накнаде.

Изузетно, порезу подлежу и неки промети који се не извршавају уз накнаду. Ови промети регулисани су чланом 4. Закона о порезу на додату вредност и обухватају расход производа (кало, растур, квар и лом), мањак производа (осим мањка који је настао дејством више силе), давање производа без накнаде (поклон, уступање и сл.), коришћење производа за личну употребу обвезника, његових запослених или трећих лица, коришћење производа за сврхе које су изван делатности пореског обвезника, укључујући и коришћење производа за репрезентацију и пропаганду, као и коришћење производа сопствене производње. Код неких од ових случајева ради се о непосредним актима потрошње (коришћење производа сопствене производње, нпр.), код којих не само да се не појављује накнада за употребљена

10. В. члан 414 Закона о предузећима.

11. В. члан 53 тог Закона.

12. Упор. *Tipke/Lang, op.cit.*, 608.

13. В. члан члан 4, став 4 Директиве.

добра, него не долази ни до промета (преноса права располагања са једног на друго лице). Потрошња се обавља непосредно и без накнаде “у оквиру самог пореског обвезника”. Слично томе, прометом услуга се сматра и промет услуга које обвезник изврши без накнаде за своје личне потребе или за потребе запослених или трећих.

Вршење промета уз накнаду, међутим, никако не значи да се он мора вршити ради стицања добити. Намера, односно циљ стицања добити је за одређивање пореског обвезника небитна, битно је само да се промет врши уз накнаду.

6. Јавноправни субјекти као порески обвезници

Члан 18. Закона о порезу на додату вредност предвиђа изузимање јавноправних субјеката (држава и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе) из круга пореских обвезника, у случају када обављају промет производа и услуга у оквиру вршења јавне функције. Изузимање јавноправних субјеката из круга обвезника пореза на додату вредност важи и у случају када се обављање промета производа и услуга у оквиру јавне функције, врши уз накнаду, у виду такси или других јавних дажбина. Међутим, ако поменути јавноправни субјекти изврше промет производа, односно услуга и увоз производа за тржиште уз накнаду тржишног (приватноправног) карактера, тада су и они обвезници пореза на додату вредност у односу на такав промет. Овакво правило је разумљиво, јер при обављању таквог промета држава и други јавноправни субјекти не иступају као носиоци суверене власти, већ искључиво као учесници у промету производа и услуга. У том погледу, ово решење у нашем праву кореспондира са сличним решењима у националним пореским правима земаља чланица Европске уније, као и са одговарајућим решењима у Шестој директиви ЕЕЗ о порезу на додату вредност.