

На основу Правилника о стицању истраживачких и научних звања („Сл. гласник РС“ бр. 80/2024, 70/2025) – Прилог 2. — Врста и квантификација индивидуалних научноистраживачких резултата – Друштвене науке: креирања и анализа ефеката јавних политика, Научно веће Института за упоредно право, на седници од 22.06.2026. године, донело је

ОДЛУКУ

ПРИХВАТА СЕ документ „Упоредноправна анализа пореских политика за сузбијање ПДВ превара са посебним освртом на заједничку и солидарну пореску одговорност“, аутора др Милоша Васовића и Милене Момчилов, као студија и анализа јавне политике (M123).

Образложење

Др Милош Васовић и Милена Момчилов аутори су документа „Упоредноправна анализа пореских политика за сузбијање ПДВ превара са посебним освртом на заједничку и солидарну пореску одговорност“. Научном већу је поднета молба да поменути документ буде прихваћен као студија и анализа јавне политике (M123), у складу са Правилником о стицању истраживачких и научних звања – Прилог 2. – Врста и квантификација индивидуалних научноистраживачких резултата – Друштвене науке: креирања и анализа ефеката јавних политика.

На основу наведеног, донета је Одлука као у диспозитиву.


ПРЕДСЕДНИК НАУЧНОГ ВЕЋА
Др Марио Рељановић

ИНСТИТУТ ЗА УПОРЕДНО ПРАВО

Упоредноправна анализа пореских политика за сузбијање ПДВ превара са посебним освртом на заједничку и солидарну пореску одговорност

Аутори: Др Милош Васовић и Милена Момчилов

1. Увод

Ова анализа јавне политике је настала поводом јавне расправе које је организовало Министарство од 1.6. до 21.6.2026. године. Поводом јавне расправе, Министарство финансија је упутило заинтересованим лицима јавни позив за давање предлога, сугестија и примедби. Институт за упоредно право је 18.6.2026. године послао предлог за измену и допуну члана 186 Нацрта закона о порезу на додату вредност са почетком примене од дана приступања Републике Србије Европској унији. Предлог је заведен под бројем 425 од 18.06.2026. године. На основу поменуте примедбе, где је контакт особа био др Милош Васовић, урађена је ова анализа јавне политике 20.6.2026. године. Аутори су применом компаративне, правнодогматске методе и методе анализе садржаја заједно написали поменуту анализу. Сврха ове анализе јавне политике јесте да Министарству финансија помогне у начину имплементације члана 205 ПДВ Директиве 2006/112.

Приступање Републике Србије Европској унији подразумева свеобухватно усклађивање домаћег законодавства са правним тековинама Европске уније, укључујући и област пореза на додату вредност. Имајући у виду значај ПДВ-а као једног од најважнијих фискалних прихода државе, процес хармонизације не подразумева само преузимање нормативних решења из ПДВ директиве 2006/112/ЕЗ, већ и обезбеђивање ефикасних механизма за спречавање пореских утаја и превара које прате функционисање заједничког европског система ПДВ-а.

Један од најзначајнијих изазова у овој области представља сузбијање организованих облика ПДВ евазије, посебно превара које се заснивају на злоупотреби прекограничних

трансакција унутар Европске уније. Суд правде Европске уније је кроз богату судску праксу развио низ анти-евазионих механизма који државама чланицама стоје на располагању ради заштите пореских прихода, међу којима посебно место заузимају ускраћивање права на одбитак претходног пореза и заједничка и солидарна пореска одговорност лица која су учествовала у трансакцијама повезаним са ПДВ преварама.

Нацрт закона о порезу на додату вредност са почетком примене од дана приступања Републике Србије Европској унији предвиђа у члану 186 посебно правило којим се пореском обвезнику може оспорити право на одбитак претходног пореза у случајевима када је знао или морао знати да је трансакција повезана са пореском преваром. Иако је овакво решење у складу са судском праксом Суда правде Европске уније, поставља се питање да ли је законодавац у довољној мери искористио све могућности које пружа право Европске уније у борби против ПДВ евазије.

Предмет ове анализе пореске политике јесте свеобухватна анализа предложеног члана 186 Нацрта закона са аспекта права Европске уније, праксе Суда правде Европске уније и упоредноправних решења појединих држава чланица. Посебна пажња посвећена је разликовању између ускраћивања права на одбитак претходног пореза и института заједничке и солидарне пореске одговорности из члана 205 ПДВ директиве, као и могућности њихове кумулативне примене у циљу ефикаснијег сузбијања пореских преvara. Полазећи од савремених тенденција у пракси Суда правде Европске уније, у раду се указује на потребу да се приликом коначног обликовања законског текста размотри увођење додатних механизма заштите буџетских прихода, уз истовремено очување принципа правне сигурности и пропорционалности.

2. Заједничка и солидарна пореска одговорност у Европској унији у области ПДВ

Државама чланицама је омогућено да имплементирају члан 205 ПДВ Директиве 2006/112 који наводи следеће:

„У случајевима из чланака 193. до 200. и чланака 202., 203. и 204., државе чланице могу одредити да је уместо особе која је дужна плаћати ПДВ, за плаћање ПДВ-а солидарно одговорна друга особа.“

Овај члан заправо предвиђа заједничку и солидарну пореску обавезу (joint and several tax liability) где се омогућава наплата ПДВ од других лица. ПДВ Директива није даље објашњавала примену овог члана већ је то препуштено Суду правде Европске уније (СПЕУ). СПЕУ је 2006. године поставио темеље за примену члана 205 ПДВ Директиве наводећи да лице које је знало, или је имало основа да сумња, да ће цео или део износа ПДВ-а који је обрачунат у било ком делу ланца промета (пре или после конкретне испоруке) остати неплаћен, може бити сматрано солидарно одговорно (пored лица које тај ПДВ није платило, а било је дужно) за тај износ неплаћеног ПДВ.¹ Субјективни елемент сазнања се доказује на основу објективних околности и чињеница. На домаћем праву и домаћим судовима остаје да се утврди како ће се доказати да су у ланцу промета десила евазија ПДВ, као и које ће се објективне околности и чињенице користити у поступку доказивања постојања субјективног елемента, односно сазнања пореског обвезника да се у ланцу промета десила евазија ПДВ где исти није плаћен. СПЕУ је овај став поновио у неколико случајева.²

Поред наведене солидарне обавезе, СПЕУ је исте године први пут омогућио државама чланица да услед евазије ПДВ, чланице имају право да одбију право на одбитак претходног пореза. Услови за примену су били исти: да је порески обвезник у ланцу промета знао или морао знати да вршећи испоруку или набавку у оквиру ланца промета заправо постаје део трансакције која је повезана са евазијом ПДВ, што значи да се исти сматра учесником исте, без обзира да ли јесте или није остварио профит у оквиру своје испоруке.³ Такође, субјективни елемент, односно сазнање, установљавало се доказивањем објективних околности и чињеница. СПЕУ је касније у новијем случају утврдио да се пре свега мора

¹ *Случај*: C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, 11 May 2006, ECLI:EU:C:2006:309, para. 1.

² C-512/21, *Aquila*, 1 December 2022, ECLI:EU:C:2022:950 paras. 31-33; C-596/21 *Finanzamt M*, 24 November 2022, ECLI:EU:C:2022:921, paras. 37-39; C-227/21 *HA.EN.*, 15 September 2022, ECLI:EU:C:2022:687, para. 27; *Case C-281/20, Ferimet*, para. 50; C-656/19, *BAKATI*, 17 December 2020, ECLI:EU:C:2020:1045, para. 83; *Case C-610/19, Vikingo*, para. 66

³ Joined cases [C-439/04](#) and C-440/04, *Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL*, 6. July 2006, ECLI:EU:C:2006:446, para. 56-57.

утврдити да се евазија ПДВ у ланцу промета десила, а затим, уколико је учесник тог ланца промета, порески обвезник ПДВ, знао или морао знати да се недге у ланцу десила или ће се десити евазија ПДВ где ПДВ остаје утајен, неће имати право на одбитак претходног пореза на набавке у оквиру таквог промета.⁴

Да ли и како је Србија све ово имплементирала:

Члан 186 Нацрта закона наводи у прва два става следеће:

„1. Порески обвезник који врши испоруке у Републици са правом на одбитак претходног пореза сматраће се одговорним ако на основу објективних околности произилази да је знао или морао знати да ће услед преварних радњи део или укупан износ ПДВ, који се односи на испоруку која му је извршена, или на било коју претходну или наредну испоруку истих добара или услуга, остати неплаћен.

2. Ако се, у складу са ставом 1. овог члана, утврди одговорност пореског обвезника, биће му оспорено право на одбитак претходног пореза.“

Суштински, Србија чланом 186 Нацрта заправо није имплементирала члан 205 ПДВ Директиве (који није обавезујући али је пожељно да га држава чланица усвоји), јер се у оквиру тог члана захтева да солидарну или заједничку одговорност сноси друго лице које је учесник у промету, а не одбијање права на одбитак претходног пореза. Међутим, члан 186 Нацрта није у супротности са законодавством Европске уније, из разлога што СПЕУ у својим пресудама потврђује да држава чланица има право да одбије право на одбитак претходног пореза у случају евазије ПДВ (конкретно пореска превара у вези са ПДВ, енг.: VAT fraud).

Зашто је ово разликовање између солидрне/заједничке пореске обавезе (чл. 205 ПДВ Директиве) и право државе чланице да онемогући право на одбитак претходног пореза заправо битно:

⁴ C-281/20, *Ferimet*, 11 November 2021, ECLI:EU:C:2021:910, para. 48.

Уколико Србија само имплементира могућност да услед утаје ПДВ онемогући право на одбитак претходног пореза, ограничава се двоструко:

1. Прво: СПЕУ је у једном случају из 2025. године донео пресуду према којој право државе чланице да онемогући право на примену претходног пореза може да се примени заједно са солидарном пореском обавезом (чл. 205 ПДВ Директиве) према истом лицу и за исту трансакцију у ланцу промета где се десила утаја ПДВ.⁵ Дакле, једна од поменутих мера би служила да поврати утајени ПДВ, док би друга заправо била нека врста „казне“ за учествовање у преварним трансакцијама. Наравно, субјективни елемент претходно горе наведен мора да постоји.⁶ Овакав ефекат би заправо демотивисао криминалне организације да зарађују на име утајеног ПДВ.
2. Друго: СПЕУ је 2022. године донео пресуду у којој је засновао став да држава мора на сваки начин да се бори против евазије ПДВ, сматрајући даље да је солидарну и заједничку пореску обавезу (чл. 205 ПДВ Директиве) могуће користити и према лицима који нису обвезници за сврху ПДВ (дакле јесу порески обвезници, али нису ПДВ обвезници).⁷ У конкретном случају, фирма је утајила порез, између осталог и ПДВ, јер је уместо износа који је требало проследити држави, директор те фирме уплатио себи и својој супрузи на приватни рачун. СПЕУ је сматрао да иако он као директор није обвезник ПДВ, може солидарно да одговара за утајени ПДВ. Ово је први пут да је СПЕУ ишао ван оквира који је поставила ПДВ Директива, уз образложење да на основу члана 273 ПДВ Директиве државе морају да предузму све мере да сузбију евазију ПДВ. Тиме је СПЕУ проширио обим члана 205 ПДВ Директиве. Србија би потенцијално имплементирани члан 205 ПДВ Директиве могла да користи и према лицима који нису обвезници ПДВ, док онемогућавање права на одбитак претходног пореза би важило само за ПДВ обвезнике које би у нормалним околностима (дакле да није било преварних трансакција) имали право на њихов одбитак од излазног ПДВ.

⁵ Case C-276/24, *KONREO, v. o. s., en qualité d'administrateur judiciaire de la société débitrice FAU s.r.o. v Odvolací finanční ředitelství*, 10.7.2025, ECLI:EU:C:2025:554, пар. 8-9.

⁶ *Ibid.*, par. 45 – 46.

⁷ Case C-1/21, *MC v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, paras. 56 – 57.

3. Моментом приступања Србије Европској унији, биће отворена врата фантомским фирмама да искоришћавају нулту стопу при увозу робе, а затим фантомска фирма даље када продаје исто добро не плаћа ПДВ, и то може ићи тако у круг као рингишил трансакција. Ово је заправо највећа мана европског ПДВ комуниратног система. Србија би требало свим дозвољеним анти-евазионим мерама да се супротставља оваквом облику евазије (енг.: Missing Trader Intra-Community Fraud – MTIC).

Однос између секундарне пореске обавезе (ЗПППА) и солидарне/заједничке пореске обавезе (чл. 205):

Члан 31 став 2, тачка 2 ЗПППА гласи:

„Секундарна пореска обавеза односи се на лица која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица - за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избегнуто“

Оваква дефиниција угрожава правну сигурност јер је пре свега преширока, и не дефинише како се установљава допринос или помагање у избегавању плаћања пореза. Друго, дефиниција „избегавање плаћања пореза“ није јасна, односно не наводи се да ли се у обзир узима незаконита евазија (утаја пореза – кривично дело и прекршаји) или/и законита а нелегитимна евазија (eng.: tax avoidance - није прекршај или кривично дело). Треће, секундарна пореска обавеза је дефинисана у пореском процесном закону и може се применити за све врсте пореза, а не само за сврху ПДВ. Са друге стране према члану 205 ПДВ Директиве и СПЕУ пресудама, да би се сматрало да је члан 205 имплементиран, он мора бити у домаћем закону о ПДВ, и то у складу са судском праксом СПЕУ. Такође, јасно се указује у пресудама СПЕУ да се солидарна и заједничка пореска обавеза примењују у случају када постоји незаконита пореска евазија, конкретније пореска превара (дакле не и законита а нелегитимна евазија – у домаћој пракси ово би био термин избегавање плаћања пореза). Закључујемо, не може се сматрати да се применом секундарне пореске обавезе може сматрати да је заједничка и солидарна пореска обавеза из члана 205 ПДВ Директиве имплементирана.

3. Упоредноправна искуства: Словенија и Хрватска

У обзир би требало узети и искуства држава чланица Европске уније које су, као и Република Србија, дуги временски период делиле заједнички правни и порески систем у оквиру некадашње СФРЈ. Управо због сличности правних традиција и развоја пореског законодавства, решења која су усвојиле Република Словенија и Република Хрватска могу бити од посебног значаја приликом коначног обликовања домаћег ПДВ законодавства.

Република Словенија је имплементирала институт заједничке и солидарне пореске одговорности у члану 76б Закона о порезу на додату вредност.⁸ Наведена одредба заснива се на члану 205 ПДВ директиве и омогућава да за неплаћени ПДВ солидарно одговара и лице које је учествовало у трансакцији, уколико је знало или је на основу објективних околности морало знати да је та трансакција повезана са пореском преваром или другим обликом незаконите евазије ПДВ. На тај начин словеначки законодавац није остао искључиво на механизму ускраћивања права на одбитак претходног пореза, који је према СПЕУ свакако дозвољено средство у борби против незаконите пореске евазије, већ је увео и додатни инструмент наплате неплаћеног ПДВ од лица која су свесно учествовала у преварним трансакцијама. Овакво решење у потпуности је усклађено са праксом Суда правде Европске уније и представља пример доследне имплементације члана 205 ПДВ Директиве у национално законодавство.

Са друге стране, Република Хрватска определила се за приступ који је ближи решењу садржаном у члану 186 Нацрта закона. Хрватско законодавство и судска пракса прихватају могућност ускраћивања права на одбитак претходног пореза у ситуацијама када порески обвезник зна или мора знати да учествује у трансакцијама повезаним са ПДВ преваром.⁹

⁸ Закон o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečišćeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 72/19, 196/21 – ZDOsk, 3/22, 29/22 – ZUOPDCE, 40/23 – ZDavPR-B, 122/23 in 104/24.

⁹ Закон о порезу на додану вредност, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25, 32/26, 48/26 na snazi od 30.3.2026.

На тај начин се примењују стандарди које је Суд правде Европске уније развио у пресудама Kittel, Recolta Recycling и каснијој пракси.

Посебно је значајно још једном указати на најновију праксу Суда правде Европске уније из 2025. године, према којој право Европске уније не спречава државе чланице да према истом пореском обвезнику и у односу на исту трансакцију кумулативно примењују како меру ускраћивања права на одбитак претходног пореза, тако и институт заједничке и солидарне пореске одговорности. Док прва мера има за циљ да спречи пореског обвезника да оствари корист од учешћа у преварним трансакцијама, друга омогућава ефикаснију наплату неплаћеног ПДВ и представља вид казне за учествовање у преварним трансакцијама. Због тога се ове мере међусобно не искључују, већ се допуњују и заједно представљају снажан инструмент борбе против организованих облика ПДВ евазије и превара, нарочито у контексту прекограничних трансакција које ће након приступања Републике Србије Европској унији постати значајно учесталије.

4. ПРЕДЛОГ и резултат анализе:

Предлажемо да се у оквиру члана 186 Нацрта закона, поред могућности оспоравања права на одбитак претходног пореза, предвиди и могућност примене заједничке и солидарне пореске обавезе за неплаћени ПДВ у случајевима када на основу објективних околности произилази да је лице знало или морало знати да учествује у трансакцијама које су повезане са пореском преваром или другим облицима незаконите евазије ПДВ. Наведено решење може бити инкорпорирано у оквиру постојећег члана 186 или регулисано посебним, допунским чланом закона.

Овакво решење било би у складу са чланом 205 ПДВ директиве 2006/112/ЕЗ и релевантном праксом Суда правде Европске уније, која потврђује да државе чланице могу предвидети солидарну одговорност лица која су свесно учествовала у трансакцијама повезаним са ПДВ преварама. Поред тога, најновија судска пракса Суда правде Европске уније потврђује да се мера ускраћивања права на одбитак претходног пореза и солидарна пореска одговорност

могу примењивати кумулативно према истом лицу и за исту трансакцију, чиме се значајно јача ефикасност борбе против пореских превара у области ПДВ.

Ради јачања правне сигурности и предвидивости примене закона, потребно је изричито регулисати и питање застарелости права државе да утврди солидарну пореску обавезу. Посебно би требало прецизирати моменат од кога почиње да тече рок застарелости према лицу које се сматра солидарно одговорним за неплаћени ПДВ, као и однос тог рока према застарелости главне пореске обавезе. Општи пуномоћник испред СПЕУ у случају из 2025. године је навео да се солидарна пореска одговорност везује за главну пореску обавезу, што би имплицирало да би застарелост требало за секундарног пореског дужника да тече у односу на главни порески дуг: „Ако пореска обавеза претходно није била утврђена према лицу које је обвезник ПДВ-а и више не може бити утврђена зато што је, на пример, истекао рок застарелости, из тога следи да се ни секундарна (солидарна) одговорност више не може утврдити.“¹⁰

Истовремено, уколико би се у Закон о порезу на додату вредност увела посебна правила о заједничкој и солидарној пореској обавези у складу са чланом 205 ПДВ директиве и праксом Суда правде Европске уније, поставља се питање даље потребе примене секундарне пореске обавезе из члана 31 став 2 тачка 2 Закона о пореском поступку и пореској администрацији за сврху ПДВ. Из тог разлога сматрамо да би однос између ова два института требало јасније нормативно уредити, како би се избегле недоумице у пракси и обезбедила доследна примена прописа.

¹⁰ Opinion of Advocate General Kokott delivered on 4 September 2025. „Vaniz“ EOOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ C-121/24 ECLI:EU:C:2025:675, пар. 59.