

IZVORNI NAUČNI ČLANAK

Doc. dr Miloš Milošević\*  
Doc. dr Svetislav V. Kostić\*\*

## PDV TRETMAN TRANSAKCIJA IZMEĐU CENTRALE I OGRANKA

**Apstrakt:** *PDV tretman transakcija između centrale i ogranak razlikuje se u zavisnosti od teritorijalnog rasprostiranja poreskog obveznika. Ukoliko se centrala i ogranak nalaze u granicama jedne poreske jurisdikcije, njihove transakcije su neoporezive s obzirom na to da se odvijaju u okviru jedinstvenog obveznika. Na istom argumentu zasniva se i neoporezivi tretman prekograničnog pružanja usluga između centrale i ogranak i vice versa. Međutim, ukoliko jedan od entiteta postane član lokalne PDV grupacije, dolazi do „podele“ jedinstvenog obveznika i usluge podležu oporezivanju. Prekogranična isporuka dobara, s druge strane, uvek je oporeziva, kao što to nalaže oporezivanje prema načelu odredišta. Detaljna analiza opisanog poreskog tretmana predmet je ovog rada.*

**Ključne reči:** PDV, centrala, ogranak, PDV grupacija, FCE Bank, Scandia.

### 1. UVOD

Postoji više razloga zbog kojih bi transakcije između centrale i ogranak trebalo kvalifikovati kao neoporezive s aspekta primene propisa o PDV-u. Svi su u osnovi zasnovani na činjenici da je reč o entitetima u okviru jedinstvenog poreskog obveznika. Validnost ovog argumenta ne bi trebalo da bude uslovljena teritorijalnim rasprostiranjem obveznika, stoga je ujednačen poreski tretman logičan nezavisno od toga da li se centrala i ogranak nalaze u granicama jedne ili više poreskih jurisdikcija. Uprkos opisanoj logici, PDV tretman transakcija između centrale i ogranak razlikuje se u unutrašnjem i prekograničnom prometu. U radu autori razrađuju argumentaciju u prilog njihovom neoporezivom statusu i ukazuju na specifičnosti koje nalažu drugačiji poreski tretman.

\* Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu  
e-mail: milosevic@ius.bg.ac.rs

\*\* Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu  
e-mail: skostic@ius.bg.ac.rs

## 2. PORESKI TRETMAN TRANSAKCIJA IZMEĐU CENTRALE I OGRANKA U UNUTRAŠNJEM PROMETU

Zakon o porezu na dodatu vrednost<sup>1</sup> sadrži nekoliko odredaba iz kojih proizlazi da transakcije između centrale i ogranka ne podležu oporezivanju. Irelevantno je, pri tome, da li je reč o isporuci dobara ili pružanju usluga, kao i da li je tim povodom uzrokovana interna alokacija troškova. Dalje u tekstu upoznaćemo se s argumentacijom u prilog neoporezivom karakteru transakcija između centrale i ogranka u unutrašnjem prometu.

### 2.1. ODSUSTVO OPOREZIVANJA S POZIVOM NA ČLAN 3. STAV 1. TAČKA 1. ZPDV

Shodno članu 3. stav 1. tačka 1. ZPDV-a predmet oporezivanja je isporuka dobara i pružanje usluga (promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu u okviru obavljanja delatnosti. Reč je o kumulativno propisanim uslovima koji moraju biti ispunjeni da bi se promet mogao okvalifikovati kao *oporezivi* promet. U protivnom, reč je o *neoporezivom* prometu koji samo u izuzetnim slučajevima biva podvrgnut oporezivanju.<sup>2</sup>

Za potrebe ovog rada poželjno je bliže razmotriti šta se podrazumeva pod isporukom dobara, odnosno pružanjem usluga *uz naknadu*. Prvo, u pitanju je „dvosmerna“ transakcija koja nužno pretpostavlja najmanje dva učesnika koji imaju volju da jedno drugom daju neku ekonomsku vrednost i za to prime odgovarajuću naknadu.<sup>3</sup> Naknada može biti izražena u novcu ili u dobrima i uslugama (razmena). Reč je o subjektivnoj veličini – stvarnom trošku isporuke za koji je načelno irelevantno da li odgovara realnoj vrednosti isporuke odmerenoj s osloncem na objektivan kriterijum.<sup>4</sup> I drugo, naknada mora biti u direktnoj vezi s isporukom,<sup>5</sup> po principu *do ut des*. Direktna veza nesporno je prisutna kod ugovornog odnosa kojim

1 Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 6/14, 68/14, 142/14, 5/15, 83/15, 5/16, 108/16 i 7/17.

2 Tako je, primera radi, u članu 44. stav 3, u vezi sa članom 10. stav 1. tačka 4. ZPDV-a propisano da će lice koje nije obveznik dugovati PDV koji iskaže u računu ili drugom dokumentu koji služi kao račun.

3 Aleksić, S., Porez na dodatu vrednost, u: Ilić-Popov G. (ur.), 2007, *Pravne osnove poreskog savetovanja*, Beograd, str. 295.

4 Milošević, M., 2012, Cena van dohvata ruke kao antievazionna mera u PDV zakonodavstvu EU, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 2, str. 277–278.

5 ECJ, Case 102/86 (*Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise*) [1988] ECR 1443, paras 11–12. i ECJ, Case 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics Ltd and Commissioners of Customs and Excise*) [1988] ECR 6365, para. 11.

su definisane uzajamne prestacije. Evropski sud pravde (u daljem tekstu: ESP), međutim, negira postojanje direktne veze ako se protidavanje može očekivati na osnovu „dobrih običaja“ ili „morala“, ali nije izvesno, niti se može unapred kvantifikovati (npr. napojnica koju gost daje licu koje ga služi u ugostiteljskom objektu).<sup>6</sup> Oba kriterijuma neće biti zadovoljena u slučajevima koje možemo klasifikovati u tri grupe:

- Slučaj „unutrašnjeg prometa“ u okviru *istog* obveznika – npr. preduzeće koje obavlja građevinsku delatnost izgradi poslovnu zgradu za sopstvene potrebe. Mišljenja smo da se transakcije između centrale i ogranka nedvosmisleno uklapaju u kategoriju „unutrašnjeg“, a time, ujedno, i *neoporezivog* prometa. Naime, u članu 567. Zakona o privrednim društvima<sup>7</sup> ogranak privrednog društva definisan je kao izdvojeni organizacioni deo privrednog društva preko koga društvo obavlja svoju delatnost. Ogranak nema svojstvo pravnog lica, a u pravnom prometu istupa u ime i za račun privrednog društva. Privredno društvo neograničeno odgovara za obaveze prema trećim licima koje nastanu u poslovanju njegovog ogranka. Končno, privredno društvo jednostrano odlučuje o prestanku ogranka, odnosno prestankom postojanja privrednog društva u čijem je sastavu ogranak, on se automatski gasi.<sup>8</sup> Jasno je, dakle, da ogranak ne uživa samostalnost u odnosu na privredno društvo, već predstavlja njegov neodvojivi integralni deo, pa i eventualne transakcije između centrale i ogranka treba tretirati kao transakcije u okviru istog obveznika. Drugim rečima, ne postoje dva nezavisna učesnika prometa.<sup>9</sup> Iz ugla građanskog prava nije moguće s centrale na ogranak i *vice versa* preneti pravo raspolaganja na dobrima<sup>10</sup> niti se u unutrašnjem odnosu može trgovati uslugama.<sup>11</sup>
- Vršenje isporuke u odsustvu naknade – tako u slučaju 89/81<sup>12</sup> Evropski sud pravde zaključuje da član 2(1) Direktive 77/388/

---

6 ECJ, Case C-16/93 (*R. J. Tolsma and Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*) [1994] ECR I-743, paras 14–20.

7 Zakon o privrednim društvima, *Sl. glasnik RS*, br. 36/11, 99/11, 83/14 i 5/15.

8 Član 572. ZPD-a.

9 Lippross, O., 2012, *Umsatzsteuer*, Achim bei Bremen, Erich Fleischer Verlag, p. 459.

10 Podsetimo se da promet dobara u smislu člana 4. stav 1. ZPDV-a redovno pretpostavlja da je izvršen prenos prava raspolaganja na telesnim stvarima licu koje tim dobrima može raspolagati kao vlasnik.

11 Kristoffersson, E., Head Office-Branch Transactions, u: Lang, M., Lejeune, I. (eds.), 2014, *Improving VAT/GST, Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, p. 519.

12 ECJ, Case 89/81 (*Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council*) [1982] ECR 1277.

EEC<sup>13</sup> iz obuhvata oporezivanja PDV-om izdvaja lica koja redovno pružaju besplatne usluge.<sup>14</sup> Mišljenja smo da uplate ogranka u korist centrale po osnovu isporučenih dobara ili pruženih usluga nemaju karakter naknade u smislu člana 3. stav 1. tačka 1. ZPDV-a, već je u pitanju prosta alokacija troškova unutar jedinstvenog obveznika.

- Davanje naknade (plaćanja) u odsustvu isporuke – npr. novčana donacija,<sup>15</sup> ugovorna kazna,<sup>16</sup> refundacija troškova.<sup>17</sup> Kada centrala nabavlja dobra i usluge za potrebe delatnosti koja se obavlja preko ogranka, pa interno zaduži ogranak u vrednosti nabavke, reč je o slučaju refundacije troškova koje centrala snosi u korist ogranka, a ujedno i o alokaciji troškova unutar jedinstvenog obveznika.

## 2.2. ODSUSTVO OPOREZIVANJA S POZIVOM NA PRINCIP JEDINSTVA KOD OBAVLJANJA DELATNOSTI

U članu 8. stav 3. ZPDV-a proklamovan je princip jedinstva kod obavljanja delatnosti. Smatra se da obveznik delatnost vrši i kada je obavlja u okviru stalne poslovne jedinice.<sup>18</sup> Stalna poslovna jedinica je organizacioni

13 Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ L 145 of 13 June 1977.

14 Izuzetak od opšteg pravila da besteretne isporuke ne predstavljaju predmet oporezivanja PDV-om morao je, stoga, biti eksplicitno propisan, član 4. st. 4–5. i član 5. st. 4–5. ZPDV-a.

15 „Primanje novčanih sredstava bez obaveze primaoca novčanih sredstava da izvrši protivčinidbu davaocu (promet dobara i usluga), ne smatra se predmetom oporezivanja PDV.“ Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413–00–67/2011–04 od 25.1.2011. godine.

16 „Na novčani iznos ugovorne kazne koji obveznik PDV – investitor potražuje od obveznika PDV – izvođača radova zbog neispunjenja ili neopravdanog zakašnjenja sa ispunjenjem obaveze, ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV, s obzirom da se ne radi o naknadi za promet dobara ili usluga koji je predmet oporezivanja PDV.“ Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413–00–00089/2015–04 od 29.6.2015. godine.

17 „Kada računi za utrošenu električnu energiju, vodu, komunalne usluge i dr. glase na obveznika PDV – privredno društvo koje je izgradilo objekat bez građevinske dozvole, a predmetni objekat koristi drugi obveznik PDV kao vanknjižni vlasnik objekta (objekat je izgrađen bez građevinske dozvole), na novčani iznos koji obveznik PDV na kojeg glase navedeni računi potražuje od obveznika PDV – vanknjižnog vlasnika na ime refundacije predmetnih troškova ne postoji obaveza obračunavanja i plaćanja PDV, s obzirom da taj novčani iznos ne predstavlja naknadu za promet koji je predmet oporezivanja PDV.“ Ministarstvo finansija, mišljenje br. 430–01–00303/2013–04 od 7.11.2013. godine.

18 Napominjemo da je upotreba termina „stalna poslovna jedinica“ u ZPDV-u neprikladna i da može dovesti do poistovećivanja sa institutom stalne poslovne jedinice iz

deo pravnog lica koji u skladu sa zakonom može da obavlja delatnost.<sup>19</sup> Dakle, pojam ogranka u smislu člana 567. ZPDV-a već na prvi pogled zadovoljava kriterijume definicije stalne poslovne jedinice iz ZPDV-a.

Princip jedinstva kod obavljanja delatnosti ispoljava se dvojako. Najpre, obveznik može obavljati više različitih delatnosti u smislu člana 8. stav 2. ZPDV-a koje konstituišu jedinstvenu delatnost bez obzira na vrstu i mesto njenog obavljanja. Takođe, ako obveznik obavlja delatnost preko više stalnih poslovnih jedinica, radiće se o jedinstvenom obvezniku, dok njegovi organizacioni delovi neće imati samostalnost sa aspekta oporezivanja. Jedinstveni obveznik i jedinstvena delatnost relevantne su kategorije za odmeravanje cenzusa iz člana 38. stav 1. ZPDV-a, te utvrđivanje obaveze evidentiranja konkretnog subjekta u sistem PDV-a. Posledice ovog principa na praktičnom terenu ogledaju se u tome da jedinstveni obveznik po osnovu jedinstvene delatnosti podnosi evidencionu i periodične poreske prijave jednoj nadležnoj jedinici Poreske uprave, iz čega zaključujemo da princip jedinstva kod obavljanja delatnosti *per definitionem* onemogućuje oporezivanje transakcija između centrale i ogranka.<sup>20</sup>

Odredba člana 8. stav 4. ZPDV-a predstavlja odstupanje od principa jedinstva kod obavljanja delatnosti. Ako strano lice u Republici ima stalnu poslovnu jedinicu, to strano lice obveznik je za promet koji ne vrši njegova stalna poslovna jedinica. Drugim rečima, strano lice koje ispunjava uslove iz člana 8. stav 1. ZPDV-a obveznik je PDV-a za promet dobara i usluga koji obavlja na teritoriji Republike, osim za promet koji vrši preko stalne poslovne jedinice. Opisano rešenje otvara prostor za izopštavanje dela prometa

člana 4. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15 i 112/15. Stalna poslovna jedinica (eng. *permanent establishment*, nem. *selbstständige Betriebsstätte*) za potrebe oporezivanja porezom na dobit pravnih lica nije identična sa fiksnom poslovnom jedinicom (eng. *fixed establishment*, nem. *feste Niederlassung*), karakterističnom za porez na dodatu vrednost, Amand, C., 2007, VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking, *International VAT Monitor*, 4, fusnota 66. Član 11. stav 1. Implementacione uredbe 282/2011 (Council Implementing Regulation 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 77 of 23 March 2011) precizira da fiksnu poslovnu jedinicu „karakteriše dovoljan stepen stalnosti i prikladna struktura ljudskih i tehničkih resursa koji joj omogućuju da prima i koristi usluge koje su joj pružene za sopstvene potrebe.“ Na termin „fiksna poslovna jedinica“ na ovom mestu nailazimo i u domaćoj literaturi, Popović, D., 2015, Usklađivanja pravila o mestu pružanja usluga u srpskom Zakonu o porezu na dodatu vrednost sa poreskim pravom Evropske unije u funkciji fiskalne konsolidacije, *Finansije*, 1–6, str. 81.

19 Član 8. stav 5. ZPDV.

20 Upor.: Völkel, D., Karg, H., 2004, *Umsatzsteuer*, Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, pp. 104–105, 263.

iz obuhvata oporezivanja, što se principom jedinstva kod obavljanja delatnosti upravo nastojalo sprečiti. Primera radi, kada strano lice neposredno vrši promet u vrednosti od RSD 2.000.000 u Republici, dok preostalih RSD 6.000.000 obavlja preko domaćeg ogranka, obaveza evidentiranja postojaće samo u odnosu na strano lice,<sup>21</sup> dok promet koji se vrši preko ogranka, bez (u ovom slučaju dobrovoljne<sup>22</sup>) evidencije tog ogranka, izmiče oporezivanju. Da se pak radi o domaćem subjektu, koji posluje na jednak način, oporezivanju bi se podvrgao celokupan promet s pozivom na član 8. stav 3. ZPDV-a. Štaviše, odredba člana 8. stav 4. ZPDV-a *implicite* ukazuje na podvojen poreski tretman stranog obveznika i njegove stalne poslovne jedinice u Srbiji, iz čega proizlazi pravna fikcija da je reč o dva nezavisna subjekta čije su transakcije podložne oporezivanju.

### 2.3. ODSUSTVO OPOREZIVANJA S POZIVOM NA ČLAN 8. STAV 1. ZPDV-A

Član 8. stav 1. ZPDV-a definiše poreskog obveznika kao lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga u okviru obavljanja delatnosti. Direktiva 2006/112/EC<sup>23</sup> u članu 10. izričito navodi da kriterijum „samostalnosti“ isključuje iz oporezivanja zaposlene i druga lica u meri u kojoj su ona sa poslodavcem vezana ugovorom o radu ili drugim pravnim vezama koje stvaraju odnos između poslodavca i zaposlenog u pogledu uslova rada, naknade za rad i poslodavčeve odgovornosti. Samostalno delanje pretpostavlja vršenje aktivnosti od strane lica koje nije organski integrisano u neko preduzeće ili neku administraciju, koje ima odgovarajuću slobodu u pogledu ljudskih i materijalnih resursa upotrebljenih u vršenju te aktivnosti i koje snosi ekonomski rizik inherentan toj aktivnosti.<sup>24</sup> Očigledno je da ogranak u kontekstu navedenog čini nesamostalni deo

21 Član 10a, stav 1, u vezi sa članom 8. stav 1. ZPDV-a.

22 „Ogranak japanske kompanije, osnovan u skladu sa pozitivnim propisima Republike Srbije, koji samostalno vrši promet dobara i usluga u okviru obavljanja delatnosti kao trajne aktivnosti koja se vrši u cilju ostvarivanja prihoda, može da se evidentira za obavezu plaćanja PDV podnošenjem evidencione prijave nadležnom poreskom organu. Ako je ogranak japanske kompanije u prethodnih 12 meseci ostvario ukupan promet dobara i usluga veći od 8.000.000 dinara, dužan je da najkasnije do isteka prvog roka za podnošenje periodične poreske prijave, podnese evidencionu prijavu nadležnom poreskom organu.“ Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413–00–00092/2013–04 od 8.3.2013. godine.

23 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006.

24 Vid.: mišljenje koje je opšti pravobranilac G. Tesauro dao 4. juna 1991. godine u slučaju C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla and Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda*) [1991] ECR I-4262.

privrednog društva koji ne može vršiti oporezive isporuke centrali. Međutim, kao što ćemo u nastavku teksta videti, ovakav status ogranka predstavlja prepreku i za oporezivanje usluga koje njemu pruža centrala.

### 3. PORESKI TRETMAN TRANSAKCIJA IZMEĐU CENTRALE I OGRANKA U PREKOGRANIČNOM PROMETU

Dok transakcije između centrale i ogranka u okviru iste države ne podležu oporezivanju nezavisno od toga da li se isporučuju dobra ili pružaju usluge, ova distinkcija može biti relevantna kada je reč o prekograničnom prometu.

#### 3.1. NEOPOREZIVANJE USLUGA KOJE CENTRALA PRUŽA OGRANKU U DRUGOJ DRŽAVI

ESP je u slučaju C-210/04<sup>25</sup> zaključio da usluge (pominju se savetodavne i upravljačke usluge, usluge obuke zaposlenih, obrade podataka i isporuka i održavanje softvera) koje pruža kompanija sa sedištem u Ujedinjenom Kraljevstvu (*FCE Bank plc*) svom ogranku u Italiji (*FCE IT*)<sup>26</sup> ne predstavljaju predmet oporezivanja u smislu Direktive 77/388/EEC.

Sušтина rezonovanja ESP-a ogleda se u negiranju nezavisnog statusa ogranka u odnosu na kompaniju.<sup>27</sup> Shodno postojećoj sudskoj praksi, vršenje usluga je oporezivo isključivo ako je između pružaoca i primaoca usluge ustanovljen pravni odnos usmeren na razmenu uzajamnih prestacija. Ovakav odnos pretpostavlja učesnike koji *samostalno* obavljaju delatnost. S obzirom na to da ogranak *per se* ne raspolaže sopstvenim kapitalom i ne snosi ekonomski rizik inherentan delatnosti koju obavlja, on je zavisn od kompanije i sa njom konstituiše jedinstvenog poreskog obveznika. Kako nije reč o izdvojenom pravnom entitetu iz kompanije čiji deo predstavlja,

---

25 ECJ, Case C-210/04 (*Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc*), [2006] ECR I-2803.

26 Nesporno je da je FCE IT entitet podređen FCE Bank plc koji nema svojstvo pravnog lica i stoga predstavlja ogranak (*branch*) FCE Bank plc, ECJ, Case C-210/04, para. 17.

27 FCE Bank plc, Vlada Ujedinjenog Kraljevstva i Komisija evropskih zajednica zastupale su stanovište da usluge koje se pružaju u okviru istog pravnog subjekta ne čine promet usluga podložan PDV-u. Komisija naročito akcenat stavlja na činjenicu da ogranak kompanije nije registrovan kao zasebno pravno lice, ECJ, Case C-210/04, paras 25. i 27. Kao što ćemo videti, ESP je podržao izneto pravničko rezonovanje. Time je, ujedno, odbacio ekonomsko sagledavanje problematike od strane portugalske vlade, prezentovano u tački 34. presude, prema kojem poslovna jedinica, koja raspolaže potrebnim ljudskim i tehničkim kapacitetima za vršenje oporezivih isporuka, predstavlja ekonomsku realnost i samostalan subjekt prava i obaveza po osnovu PDV-a.

ogranak se ne može tretirati kao (samostalni) poreski obveznik ni po osnovu činjenice da su pružene usluge praćene prekograničnom alokacijom troškova u odnosu sa centralom. Krajnji ishod iznete argumentacije predstavlja odsustvo *pravnog odnosa usmerenog na razmenu uzajamnih prestacija između samostalnih učesnika* kao preduslova za postojanje opozivnog prometa usluga i to nezavisno od toga ko se pojavljuje u ulozi pružaoca usluge.<sup>28</sup> Štaviše, s pozivom na podređen status ogranka, ESP osporava alokaciji troškova pruženih usluga karakter naknade u smislu člana 2. Direktive 77/388/EEC.<sup>29</sup>

Iz rezonovanja ESP-a možemo zaključiti da:

- centrala i ogranak, čak i ukoliko se nalaze u različitim državama članicama<sup>30</sup>, pri čemu je ogranak evidentiran za potrebe PDV-a u državi inkorporisanja, čine jedinstvenog poreskog obveznika;
- usluge pružene između dva entiteta u okviru istog pravnog subjekta ne podležu PDV-u nezavisno od toga ko se pojavljuje u ulozi pružaoca usluge;
- interna alokacija troškova nema karakter naknade za usluge koje su izvršene u interesu jedinstvene delatnosti privrednog subjekta u celosti.

Navedeni zaključci potvrđuju ispravnost pristupa iznetog u prvom delu ovog rada u pogledu poreskog tretmana ovakvih transakcija u okviru iste države. S druge strane, oni potencijalno kolidiraju s odredbom člana 8. stav 4. ZPDV-a iz koje, podsetimo se, proizlazi podvojen poreski tretman stranog obveznika i njegove stalne poslovne jedinice u Srbiji koji bi,

28 Vid.: ECJ, Case C-210/04, paras. 32–41, para. 51.

29 Vid.: ECJ, Case C-210/04 paras 42–43. U tački 17. presude izneto je stanovište Regionalnog poreskog suda, Lazio (*Commissione tributaria regionale del Lazio*) koji, takođe, naplatu troškova od FCE IT za usluge koje mu FCE Bank plc pruža tretira kao alokaciju troškova u okviru kompanije, a ne kao *naknadu* za pružene usluge, zbog čega nema objektivnih preduslova za nastanak obaveze po osnovu PDV-a. Napominjemo da evidentiranje ogranka za potrebe PDV-a u Italiji ne predstavlja prepreku za ovakav tretman. Ova činjenica relevantna je isključivo u odnosu ogranka prema trećim licima. S druge strane, u tački 18. presude navodi se da italijansko Ministarstvo ekonomije i finansija (*Ministero dell'Economia e delle Finanze*) u „nezavisnom poreskom statusu“ ogranka vidi osnov da se uplate matičnom subjektu tretiraju kao naknada i da čine poresku osnovicu.

30 Mišljenja smo da poreski tretman ne može biti drugačiji kada transakcije involviraju zemlju van EU ili se u potpunosti odvijaju van EU. S druge strane, odsustvo eksplicitnog stava ESP-a po ovom pitanju može se upravo shvatiti kao indicija drugačijeg pristupa ukoliko je centrala, odnosno ogranak lociran u državi van EU, Amand, C., 2007, p. 242. U tom smislu, vid. i: Kesteren, H. van, *Taxable Transactions*, u: Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Raponi, D. (eds.), 2014, *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax*, Wien, p. 121.



naposletku, mogao dovesti do oporezivanja uzajamnog prometa u okviru istog pravnog subjekta.

### 3.2. PORESKI TRETMAN PREKOGRANIČNE ISPORUKE DOBARA

U članu 17(1) Direktive 2006/112/EC definisana je tzv. fiktivna isporuka (eng. *fictitious supply*, nem. *fiktive Lieferung*). Kada poreski obveznik prenosi u drugu državu članicu dobra koja su deo njegove poslovne imovine smatraće se da vrši oporezivu isporuku dobara uz naknadu. „Prenos u drugu državu članicu“ podrazumeva otpremu ili prevoz pokretne imovine koje vrši poreski obveznik ili drugo lice u njegovo ime, u cilju njegovog poslovanja, na određite izvan teritorije države članice na kojoj se imovina nalazi, ali unutar Zajednice. Iako oporeziva, ova isporuka je *ex lege* oslobođena s pravom na odbitak prethodnog poreza.<sup>31</sup> Porez se naplaćuje pri unutarkomunitarnoj „nabavci“ u drugoj državi članici od strane istog obveznika. Tako član 21. Direktive 2006/112/EC reguliše tzv. fiktivnu unutarkomunitarnu nabavku (eng. *fictitious intra-Community acquisition*, nem. *fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb*) i predviđa da će se upotreba dobara (u državi članici) od strane poreskog obveznika za sopstvene poslovne potrebe, a koja je otpremio ili prevezao on ili drugo lice u njegovo ime iz druge države članice, tretirati kao oporeziva unutarkomunitarna nabavka dobara.

Mišljenja smo da je cilj pravnog fingiranja isporuke uz naknadu u okviru istog obveznika u unutarkomunitarnom prometu isključivo zadovoljenje načela oporezivanja u mestu određišta.<sup>32</sup> Međutim, opisana regulativa nesporno povlači naplatu PDV-a pri prenosu dobara od centrale ka ogranku i *vice versa* iz jedne u drugu državu članicu.<sup>33</sup>

Isto tako, isporuka dobara u okviru jedinstvenog subjekta, npr. iz inostrane centrale ka domaćem ogranku, oporeziva je s pozivom na član 3. stav 1. tačka 2. ZPDV-a. Ogranak tada vrši uvoz dobara u smislu člana 7. ZPDV-a. Moguće je, doduše, da do oporezivanja ne dođe ukoliko se primenjuje neko od poreskih oslobođenja iz člana 26. ZPDV-a. To je, međutim, izuzetak od opšteg pravila čija primena zavisi od okolnosti konkretnog slučaja. Promet dobara u suprotnom smeru predstavlja izvoz koji je od oporezivanja oslobođen s pravom na odbitak prethodnog poreza izvoznika u skladu sa članom 24. stav 1. ZPDV-a.

---

31 Član 138(2)(c) Direktive 2006/112/EC.

32 S druge strane, upravo s pozivom na ovaj princip je teško opravdati drugačiji poreski tretman kada su u pitanju usluge, upor.: Amand, C., 2007, p. 242.

33 Napominjemo da član 17(2) Direktive 2006/112/EC sadrži nekoliko izuzetaka od pravila o fiktivnoj isporuci koji izmiču oporezivanju.

## 4. PDV GRUPACIJA I POSLEDICE NJENOG NASTANKA NA PORESKI TRETMAN TRANSAKCIJA IZMEĐU CENTRALE I OGRANKA

### 4.1. POJAM PDV GRUPACIJE

U članu 11. Direktive 2006/112/EC definisan je institut PDV grupacije (eng. *VAT group*, nem. *Mehrwertsteuergruppe*).<sup>34</sup> Države članice mogu kao jedinstvenog obveznika tretirati pravno nezavisna lica između kojih vladaju bliske veze finansijske, ekonomske i organizacione prirode. Neophodno je, pri tome, da je reč o rezidentima odnosno države članice. Po viđenju Evropske komisije, PDV grupacija može se pojmiti kao fikcija ustanovljena za potrebe oporezivanja koja je rezultat primata ekonomske suštine u odnosu na pravnu formu. PDV grupacija je poseban oblik poreskog obveznika koji postoji isključivo za potrebe PDV-a. Ona je zasnovana na faktičkim finansijskim, ekonomskim i organizacionim relacijama među kompanijama. Svaka članica u PDV grupaciji zadržava svoju pravnu formu ali se ona relativizuje po konstituisanju ovakvog posebnog poreskog obveznika za potrebe PDV-a. Logična posledica opisanog pristupa jeste da se PDV grupacija *per se* evidentira za potrebe PDV-a i postaje nosilac prava i obaveza iz poreskopavnog odnosa,<sup>35</sup> dok transakcije između pojedinih članica grupacije nisu oporezive.<sup>36</sup> Dakle, poreski tretman PDV

34 Institut PDV grupacije inicijalno je predstavljen u komunitarnom zakonodavstvu u članu 4(4) Direktive 77/388/EEC. Njegovo uvođenje bilo je inspirisano antievezionim ciljevima (npr. podela suštinski jedinstvenog obveznika na više pravno nezavisnih entiteta u cilju optiranja za poseban postupak oporezivanja malih poreskih obveznika) i administrativnom simplifikacijom, Proposal for a Sixth Council Directive on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes-common system of value added tax: uniform basis of assessment (COM(73) 950), 20 June 1973, p. 11. Član 4(4) Direktive 77/388/EEC naknadno je dopunjen drugim stavom na osnovu koga države članice mogu implementirati mere za sprečavanje izbegavanja plaćanja poreza. Reč je o novini uvedenoj Direktivom 2006/69/EC (Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006 amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion or avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations, OJ L 221 of 12 August 2006).

35 Poimanje PDV grupacije kao jedinstvenog poreskog obveznika sprečava njene članice da nadalje podnose individualne poreske prijave ili da budu pojedinačno identifikovane za potrebe PDV-a, ECJ, Case C-192/07 (*Amplificientifica Srl, Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*), [2008] ECR I-4019.

36 Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM(2009) 325 final, Brussels 2009, pp. 4–5, 9–12.

grupacije u potpunosti je uporediv sa tretmanom poreskog obveznika s više nesamostalnih stalnih poslovnih jedinica.<sup>37</sup>

#### 4.2. IMPLIKACIJE FORMIRANJA PDV GRUPACIJE NA PORESKE RELACIJE CENTRALE I OGRANKA

Evropska komisija zastupa stanovište da članice PDV grupacije mogu biti i stalne poslovne jedinice nerezidentnih obveznika u državi konstituisanja PDV grupacije. S druge strane, inostrane stalne poslovne jedinice rezidentnih članica PDV grupacije ne mogu biti njen deo u državi konstituisanja PDV grupacije. Ovakav stav prevashodno je zasnovan na teritorijalnom principu proklamovanom u članu 11. Direktive 2006/112/EC. Članice PDV grupacije, podsetimo se, mogu biti isključivo rezidenti u državi u kojoj se ona formira. Evropska komisija kriterijum rezidentstva u kontekstu navedene odredbe poima kao „sedište ekonomske aktivnosti“. Stoga, samo ako su obveznici i njihove stalne poslovne jedinice, uključujući i stalne poslovne jedinice inostranih obveznika, fizički prisutni na teritoriji zemlje konstituisanja PDV grupacije, mogu joj i pristupiti. Evropska komisija, nadalje, ističe da svaka država članica može jednostrano optirati za implementaciju instituta PDV grupacije u svoje pozitivno zakonodavstvo. Stoga i efekti opcije moraju biti ograničeni na teritoriju države članice. Fiskalni suverenitet države članice bio bi narušen ukoliko bi stalna poslovna jedinica koja je u njoj situirana bila deo PDV grupacije konstituisane u drugoj državi članici (kojoj pripada rezidentna kompanija). Konačno, ako bi dve države članice predvidele institut PDV grupacije, inostrana stalna poslovna jedinica rezidentne kompanije mogla bi istovremeno biti deo PDV grupacija u obe države. Ovakav ishod nije kompatibilan sa osnovnim principima zajedničkog (komunitarnog) PDV sistema, niti je operativno izvodljiv sa administrativnog aspekta jer involvira uprave različitih država i otežava kontrolu.<sup>38</sup>

Izneto rezonovanje Evropske komisije odražava se na ranije opisane poreske relacije centrale i ogranka. Naime, ukoliko se ogranak i centrala nalaze u različitim državama članicama, pojedinačno pristupanje lokalnim PDV grupacijama za posledicu ima „podelu“ u okviru jedinstvenog poreskog obveznika čiji deo apsorbuje PDV grupacija kojoj pristupa. U takvim okolnostima na mesto transakcija u okviru jedinstvenog obveznika (između centrale i ogranka) stupaju transakcije između nezavisnih subjekata, i to između centrale i PDV grupacije iz druge države članice kojoj pripada ogranak; između ogranka i PDV grupacije iz druge države članice

---

37 COM(2009) 325 final, Brussels 2009, p. 10.

38 COM(2009) 325 final, p. 7.

kojoj pripada centrala; između PDV grupacije iz jedne države članice kojoj pripada centrala i PDV grupacije iz druge države članice kojoj pripada ogranak.<sup>39</sup> Ukoliko se pak centrala i ogranak nalaze u istoj državi članici, mišljenja smo da se poreski tretman uzajamnih transakcija ne menja jer članstvo u PDV grupaciji u takvom slučaju podrazumeva pristupanje obveznika u celosti, tj. centrale i ogranka.

U literaturi smo naišli i na drugačije poimanje teritorijalnog principa iz člana 11. Direktive 2006/112/EC na kojem Evropska komisija prevashodno zasniva svoju teoriju. Naime, ovaj princip treba da dovede do teritorijalnog ograničenja pravnih posledica konstituisanja PDV grupacije, a ne do teritorijalnog ograničenja PDV grupacije *per se*. Domaći ogranak ne može postati član PDV grupacije bez istovremenog pristupanja inostrane centrale PDV grupaciji, što pretpostavlja bliske veze finansijske, ekonomske i organizacione prirode centrale sa članovima PDV grupacije.<sup>40</sup> Mišljenja smo da transakcije između članova PDV grupacije tada imaju karakter neoporezivog prometa, ali i transakcije između inostrane centrale i domaćeg ogranka (koji je član PDV grupacije) zadržavaju neoporezivi tretman. Ovakav pristup, dakle, konzistentan je s principom jedinstva kod obavljanja delatnosti. Štaviše, PDV grupacija ne istupa kao poseban entitet u odnosu prema trećim licima (eksterni odnos). Transakcije se i dalje odvijaju između pojedinih članova PDV grupacije i trećih lica. Račune za isporuke izdaju neposredno članovi PDV grupacije po osnovu kojih kupci mogu odbiti prethodni porez. Na taj način ne dolazi do napuštanja građanskopravne logike prema kojoj isporuke neposredno vrši inostrana centrala (preko domaćeg ogranka koji je član domaće PDV grupacije) domaćem trećem licu, a ne PDV grupacija kao poseban subjekt čiji je deo domaći ogranak (preko koga se isporuka vrši). Nastanak PDV grupacije reflektuje se isključivo na odnos između njenih članova (interni odnos) i ima za posledicu neoporezivi tretman internih transakcija.<sup>41</sup>

#### 4.2.1. Opasnost od evazije

Ukoliko bi transakcije između inostrane centrale i domaćeg ogranka (koji je član PDV grupacije) zadržale neoporezivi tretman, otvorio bi se prostor za formiranje lanca neoporezivih isporuka u korist PDV grupacija iz različitih poreskih jurisdikcija. Drugim rečima, pravne posledice

39 Upor.: COM(2009) 325 final, p. 8. Štaviše, po mišljenju Evropske komisije ovakav pristup nije u koliziji sa presudom ESP-a u slučaju C-210/04, s obzirom na to da tom prilikom nije raspravljana situacija u koju je uključena PDV grupacija.

40 Vid.: Nieskens, H., 2015, *Widerstreitende Grundprinzipien in der Umsatzsteuer: der Grundsatz der Unternehmenseinheit und der Grundsatz der Organshaft – zugleich ein Beitrag zur EUGH-Entscheidung Skandia*, *Betriebsberater*, pp. 1305–1306.

41 Nieskens, H., 2015, pp. 1306–1307.

nastanka PDV grupacije *de facto* više ne bi bile teritorijalno ograničene i transakcije između pravno nezavisnih entiteta iz različitih poreskih jurisdikcija izmakle bi oporezivanju. Svaki član PDV grupacije (kojoj pripada centrala) s teritorije jedne poreske jurisdikcije mogao bi vršiti neoporezive isporuke bilo kom članu PDV grupacije (kojoj pripada ogranak) s teritorije druge poreske jurisdikcije iskorišćavanjem spone između centrale i ogranka. Ukoliko se radi o isporukama licu koje vrši oslobođeni promet bez prava na odbitak prethodnog poreza, ovakav pristup mogao bi dovesti do (neopravdanih) poreskih ušteda u poređenju sa situacijom u kojoj bi mu isporuke vršio obveznik van PDV grupacije.<sup>42</sup> Stoga, antievazionni razlozi govore u prilog „podeli“ u okviru jedinstvenog poreskog obveznika usled pristupanja PDV grupaciji.<sup>43</sup>

#### 4.2.2. „Podela“ u okviru jedinstvenog poreskog obveznika prilikom pristupanja PDV grupaciji iz ugla načela fiskalne neutralnosti PDV-a

U literaturi smo naišli na argumenat da načelo fiskalne neutralnosti PDV-a diktira jednak poreski tretman obveznika s više entiteta, bilo da je reč o PDV grupaciji (koju, podsećamo, mogu konstituisati *pravno nezavisni* subjekti između kojih vladaju bliske veze finansijske, ekonomske i organizacione prirode) ili o kompaniji sa stalnim poslovnim jedinicama.<sup>44</sup> Sporno je, međutim, da li je apsolutno zadovoljenje pomenutog načela na ovom mestu uopšte realno. Mišljenja smo da je u unutrašnjem prometu fiskalna neutralnost zagarantovana ukoliko pozitivno zakonodavstvo dopušta formiranje PDV grupacije koja uživa jednak poreski tretman kao i kompanija sa stalnim poslovnim jedinicama, što je nesumnjivo dostižno. U prekograničnom prometu pak fiskalna neutralnost iziskuje formiranje teritorijalno neograničene PDV grupacije, a to je, u najmanju ruku, veoma diskutabilno. U postojećim okolnostima poreski obveznici prednost će davati osnivanju ogranka u drugoj državi u odnosu na filijalu kako bi osigurali neoporezivi karakter prekograničnih transakcija.<sup>45</sup>

---

42 Gabriël, M., Kesteren, H. van, VAT Groups, u: Lang, M., Lejeune, I. (eds.), 2014, *Improving VAT/GST, Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, p. 506.

43 Podsetimo se da član 11. Direktive 2006/112/EC (raniji član 4(4) Direktive 77/388/EEC) predviđa da država članica koja dopusti formiranje PDV grupacija može implementirati neophodne antievazionne mere.

44 Doesum, A. van, Norden, G. van, 2009, T(w)o become one: The communication from the Commission on VAT grouping, *British Tax Review*, 6, pp. 657–677. Citirano prema: Kesteren, H. van, 2014, p. 122.

45 Napominjemo da PDV smernica 2.3 Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD) kaže da PDV pravila treba da budu koncipirana tako da nemaju primarni uticaj na poslovne

### 4.2.3. Stav ESP-a

U slučaju C-7/13<sup>46</sup> ESP je upravo razmatrao poreski tretman usluga koje je američka kompanija *Scandia America Corp.* pružala svom švedskom ogranku *Skandia Sverige*, pri čemu je ogranak bio deo PDV grupacije formirane u Švedskoj. Tokom 2007. i 2008. godine *Scandia America Corp.* nabavljala je usluge iz sektora informacionih tehnologija od eksternih subjekata, koje bi, potom, distribuirala *Skandia Sverige*-u u cilju dorade i stvaranja finalnog proizvoda. Ogranak bi, nadalje, vršio isporuku ovog proizvoda kompanijama u okviru *Scandia* grupe. Međusobne transakcije podrazumevale su maržu u visini od 5%. Alokacija troškova između američke kompanije i njenog švedskog ogranka vršila se na osnovu internih faktura. Poreske vlasti u Švedskoj (*Skatteverket*) smatrale su, po osnovu člana 56. Direktive 2006/112/EC, da su elektronske usluge oporezive u zemlji ogranka koji je ujedno i dužnik poreza u skladu sa članom 196. Direktive 2006/112/EC. *Skandia Sverige* osporio je izneto gledište i pokrenuo spor pred Upravnim sudom u Stokholmu (*Förvaltningsrätten i Stockholm*) koji se ESP-u obratio *inter alia* sa pitanjem da li usluge koje centrala iz zemlje van EU pruža svom ogranku u državi članici uz alokaciju pripadajućih troškova predstavljaju oporezive transakcije kada ogranak pripada PDV grupaciji konstituisanoj u državi članici.<sup>47</sup>

S osloncem na argumentaciju iznetu u slučaju C-210/04, ESP osporava *Skandia Sverige*-u status *samostalnog* entiteta u odnosu na inostranu centralu. Zbog toga *Skandia Sverige* ne može biti poseban poreski obveznik u smislu člana 9(1) Direktive 2006/112/EC. Alokacija troškova na bazi internih računa je irelevantna jer nije ugovorena između nezavisnih subjekata.<sup>48</sup> Nesporno je, međutim, da je *Skandia Sverige* član PDV grupacije koja predstavlja jedinstvenog poreskog obveznika. U takvim okolnostima, usluge koje treće lice pruža članu PDV grupacije moraju se za potrebe oporezivanja tretirati kao usluge koje su pružene PDV grupaciji *per se*, a ne kao usluge pružene pojedinom članu. Drugim rečima, radi se o transakcijama između nezavisnih subjekata koje su oporezive. Iz iznetog ESP zaključuje da usluge koje centrala iz zemlje van EU pruža svom ogranku u državi članici predstavljaju oporezive transakcije kada ogranak pripada PDV gru-

---

odluke. U obrazloženju ove smernice, kao njoj suprotan, navodi se primer podsticaja obveznicima za uspostavljanje poželjnije pravne strukture iz ugla oporezivanja, te izbora između poslovanja preko ogranka ili filijale, OECD, 2017, *International VAT/GST Guidelines*, Paris, OECD Publishing, pp. 21–22.

46 ECJ, Case C-7/13 (*Scandia America Corp. (USA), filial Sverige v. Skatteverket*), ECLI:EU:C:2014:2225.

47 ECJ, Case C-7/13, paras. 17–20.

48 ECJ, Case C-7/13., paras 21–27.

paciji.<sup>49</sup> Štaviše, alokacija troškova poprima karakter naknade na koju je PDV grupacija (kod usluga iz člana 56. Direktive 2006/112/EC) dužna da obračuna i plati porez po osnovu člana 196. Direktive 2006/112/EC.<sup>50</sup>

## 5. ZAKLJUČAK

PDV tretman transakcija između centrale i ogranka razlikuje se u zavisnosti od toga da li je u pitanju unutrašnji ili prekogranični promet. Oporezivi promet pretpostavlja najmanje dva nezavisna učesnika, dok su centrala i ogranak integralni delovi jedinstvenog subjekta. Isporuke u okviru istog obveznika imaju karakter interne preraspodele dobara i usluga, dok eventualna interna alokacija troškova ne predstavlja naknadu. Usled neispunjenosti uslova propisanih u članu 3. stav 1. tačka 1. ZPDV-a transakcije između centrale i ogranka u unutrašnjem prometu moraju se tretirati kao neoporezive. Do istog zaključka dolazimo i s osloncem na princip jedinstva kod obavljanja delatnosti koji je proklamovan u članu 8. stav 3. ZPDV-a. Takođe, nesamostalnost ogranka u odnosu na centralu onemogućava mu da centrali vrši isporuke koje bi bile predmet oporezivanja s pozivom na član 8. stav 1. ZPDV-a. Štaviše, iz jurisprudencije ESP-a proizlazi da je ovakav status ogranka prepreka i za oporezivanje usluga koje njemu pruža centrala. *Summa summarum*, kada se centrala i ogranak nalaze u granicama jedne poreske jurisdikcije, uzajamne transakcije su neoporezive. Irelevantno je, pri tome, ko se pojavljuje u ulozi vršioca prometa, da li je reč o isporuci dobara ili pružanju usluga, kao i da li je tim povodom uzrokovana interna alokacija troškova.

Kada je reč o prekograničnom prometu, neophodno je napraviti razliku između isporuke dobara i pružanja usluga. Transfer dobara u okviru istog obveznika iz jedne u drugu državu članicu tretira se kao fiktivna unutarkomunitarna isporuka, odnosno nabavka koja oporezivanju podleže u zemlji nabavke. Isto tako, kada se centrala i ogranak nalaze u državama van EU, uzajamne isporuke dobara biće oporezive pri uvozu. ESP se u slučaju C-210/04 založio za neoporezivi tretman usluga između centrale i ogranka iz različitih država članica nezavisno od toga da li je inicirana interna alokacija troškova. Mišljenja smo da poreski tretman ne može biti drugačiji kada transakcije involviraju zemlju van EU o čemu svedoči i rezonovanje ESP-a u slučaju C-7/13. Isto važi i za slučaj u kome se transakcije u potpunosti odvijaju van EU. Izuzetno, usluge podležu oporezivanju

---

49 ECJ, Case C-7/13, paras 28–32. Navedeno upućuje na ispravnost razmišljanja o neoporezivom karakteru usluga koje centrala van EU pruža ogranku u EU, pri čemu potonji nije deo PDV grupacije u državi članici osnivanja.

50 Upor.: ECJ, Case C-7/13, paras 33–38.

ukoliko dođe do „podele“ u okviru jedinstvenog poreskog obveznika usled pristupanja ogranka i/ili centrale iz različitih država lokalnim PDV grupacijama. Iako se i u ovom slučaju validnost argumentacije u prilog neoporezivanju ne može osporiti, određeni razlozi, poput antievazionih, sugerišu postojeće rešenje o čijoj opravdanosti sud možemo dati isključivo u okviru zasebne analize.

## LITERATURA

1. Aleksić, S., Porez na dodatu vrednost, u: Ilić-Popov, G. (ur.), 2007, *Pravne osnove poreskog savetovanja*, Beograd, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
2. Amand, C., 2007, VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking, *International VAT Monitor*, 4.
3. Gabriël, M., Kesteren, H. van, VAT Groups, u: Lang, M., Lejeune, I. (eds.), 2014, *Improving VAT/GST, Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, IBFD.
4. Doesum, A. van, Norden, G. van, 2009, T(w)o become one: The communication from the Commission on VAT grouping, *British Tax Review*, 6.
5. Kesteren, H. van, Taxable Transactions, u: Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., Raponi, D. (eds.), 2014, *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax*, Wien, Linde Verlag.
6. Kristoffersson, E., Head Office-Branch Transactions, u: Lang, M., Lejeune, I. (eds.), 2014, *Improving VAT/GST, Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, IBFD.
7. Lippross, O., 2012, *Umsatzsteuer*, Achim bei Bremen, Erich Fleischer Verlag.
8. Milošević, M., 2012, Cena van dohvata ruke kao antievazionina mera u PDV zakonodavstvu EU, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 2.
9. Nieskens, H., 2015, Widerstreitende Grundprinzipien in der Umsatzsteuer: der Grundsatz der Unternehmenseinheit und der Grundsatz der Organshaft – zugleich ein Beitrag zur EUGH-Entscheidung Skandia, *Betriebsberater*.
10. OECD, 2017, *International VAT/GST Guidelines*, Paris, OECD Publishing.
11. Popović, D., 2015, Uskladjivanja pravila o mestu pružanja usluga u srpskom Zakonu o porezu na dodatu vrednost sa poreskim pravom Evropske unije u funkciji fiskalne konsolidacije, *Finansije*, 1–6.
12. Völkel, D., Karg, H., 2004, *Umsatzsteuer*, Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag.

## PRAVNI IZVORI

1. Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM(2009) 325 final, Brussels 2009.



2. Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ L 145 of 13 June 1977.
3. Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006 amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion or avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations, OJ L 221 of 12 August 2006.
4. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006.
5. Council Implementing Regulation 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 77 of 23 March 2011.
6. Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413–00–67/2011–04 od 25.1.2011. godine.
7. Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413–00–00092/2013–04 od 8.3.2013. godine.
8. Ministarstvo finansija, mišljenje br. 430–01–00303/2013–04 od 7.11.2013. godine.
9. Ministarstvo finansija, mišljenje br. 413–00–00089/2015–04 od 29.6.2015. godine.
10. Proposal for a Sixth Council Directive on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes-common system of value added tax: uniform basis of assessment (COM(73) 950), 20.6.1973.
11. Zakon o privrednim društvima, *Sl. glasnik RS*, br. 36/11, 99/11, 83/14 i 5/15.
12. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15 i 112/15.
13. Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 6/14, 68/14, 142/14, 5/15, 83/15, 5/16, 108/16 i 7/17.

## SUDSKA PRAKSA

1. ECJ, Case 89/81 (*Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council*) [1982] ECR 1277.
2. ECJ, Case 102/86 (*Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise*) [1988] ECR 1443.
3. ECJ, Case 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics Ltd and Commissioners of Customs and Excise*) [1988] ECR 6365.
4. ECJ, Case C-16/93 (*R. J. Tolsma and Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*) [1994] ECR I-743.
5. ECJ, Case C-210/04 (*Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc*), [2006] ECR I-2803.
6. ECJ, Case C-192/07 (*Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*), [2008] ECR I-4019.
7. ECJ, Case C-7/13 (*Scandia America Corp. (USA), filial Sverige v. Skatteverket*), ECLI:EU:C:2014:2225.

## THE VAT TREATMENT OF TRANSACTIONS BETWEEN HEAD OFFICE AND BRANCH

Miloš Milošević  
Svetislav V. Kostić

### SUMMARY

The VAT treatment of transactions between head office and branch varies depending on the territorial spread of the taxpayer. If the head office and the branch are within the borders of one tax jurisdiction, their transactions are nontaxable since they are conducted within a single taxpayer. The nontaxable treatment of cross-border provision of services between the head office and the branch and vice versa is based on the same argument. However, if one of the entities becomes a member of the local VAT group, the single taxpayer becomes “divided” and the service is subject to taxation. Cross-border supply of goods, on the other hand, is always taxable as required by the destination principle. A detailed analysis of the described tax treatment is the subject of this article.

**Key words:** VAT, head office, branch, VAT group, FCE Bank, Scandia.

Dostavljeno Uredništvu: 28. decembra 2017. god.  
Prihvaćeno za objavljivanje: 14. januara 2018. god.