

## **НАСТАВНО-НАУЧНОМ ВЕЋУ ПРАВНОГ ФАКУЛТЕТА УНИВЕРЗИТЕТА У БЕОГРАДУ**

Одлуком Наставно-научног већа Правног факултета Универзитета у Београду која је донета на седници одржаној 27. новембра 2023. године одређени смо за чланове Комисије за преглед и оцену докторске дисертације кандидата Драгана Босанкића под насловом: **„Порез на додату вредност у дигиталној економији“**. Након што смо прегледали и оценили достављену докторску дисертацију, задовољство нам је да Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Београду поднесемо следећи

### **ИЗВЕШТАЈ О ЗАВРШЕНОЈ ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ**

#### **I Основни подаци о кандидату и дисертацији**

##### *а) Подаци о кандидату*

Драган Босанкић рођен је 13.02.1976. године у Вршцу. 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 научне и стручне радове:

1. „Анти-абузивна правила за спречавање пореске евазије коришћењем техника међународног пореског планирања“, *Право и привреда*, 10-12/2014 (стр. 154 – 167);
2. „Међународне лизинг трансакције структуриране са циљем генерисања пореских уштеда“, *Право и привреда*, 4-6/2015 (стр. 542 – 559) ;
3. „Порескоправни третман хибридних финансијских инструмената“, *Анали Правног факултета у Београду*, 2/2018 (стр. 244 – 261).

Течно говори енглески и служи се немачким језиком. Ожењен је и отац је две ћерке.

#### *б) Основни подаци о дисертацији*

Докторска дисертација Драгана Босанкића „Порез на додату вредност у дигиталној економији“ садржи 309 страница и обликована је у свему у складу са важећим Упутством о облику и садржају докторске дисертације која се брани на Универзитету у Београду од 2019. године (формат А4, маргине 20mm, проред 1 ред, серифни фонт – *Times New Roman*, величина писма основног текста 12 типографских тачака).

Дисертација садржи насловну страну на српском и насловну страну енглеском језику, страницу са подацима о ментору и члановима комисије на српском језику, страницу са посветом, 2 странице са подацима о докторској дисертацији на српском и енглеском језику, укључујући сажетак и кључне речи, 6 страница садржаја, 2 странице са списком коришћених скраћеница, 262 странице основног текста (који се састоји из 8 глава), 26 страница са списком коришћене литературе, 2 странице прилога, биографију на једној страници, изјаву о ауторству, изјаву о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада и изјаву о

коришћењу (укупно 4 странице). Истраживачку грађу која је коришћена при изради докторске дисертације чине монографије, уџбеници, зборници радова, приручници, чланци, студије/извештаји, речници, прописи, судска пракса, интернет и други извори (укупно 411 библиографских јединица).

Докторска дисертација је подељена на следеће целине: 1. Глава – Увод, 2. Глава – Основни принципи и значај ПДВ за јавне финансије, 3. Глава – Појам и значај дигиталне економије, 4. Глава – Дигиталне испоруке као предмет опорезивања ПДВ, 5. Глава – Општа питања у вези са ПДВ у дигиталној економији, 6. Глава – Одређивање места дигиталних испорука, 7. Глава – Пореско планирање и ПДВ у дигиталној економији и 8. Глава – Закључак

Универзитетска библиотека „Светозар Марковић“ је у складу са важећим Правилником о поступку провере оригиналности докторских дисертација које се бране на Универзитету у Београду проверила оригиналност докторске дисертације коришћењем софтвера *iThenticate*. Утврђено подударане текста (индекс сличности) износи 13%, а утврђене појединачне сличности са другим објављеним текстовима износе у једном случају 3%, у два случаја 1%, док су у свим осталим случајевима мање од 1%. Ментор проф. др Светислав В. Костић је на основу увида у извештај дао позитивну оцену оригиналности докторске дисертације утврдивши да су наведене сличности последица цитирања, библиографских података, упућивања на правне прописе, коришћења општих и библиографских података о коришћеној литератури.

## **II Предмет и циљ дисертације**

Предмет докторске дисертације кандидата Драгана Босанкића јесте одређивање ПДВ третмана дигиталне економије, односно сагледавање феномена дигиталне економије кроз призму ПДВ.

Кандидат своје истраживање започиње ослањањем на основне принципе ПДВ, препознајући да иако 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. Он тежи да на један свеобухватан начин сагледа 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, прилагођена предмету опорезивања у оквирима дигиталне економије.

Поред квантификовања параметара на основу којих је могуће одредити значај дигиталне економије за потребе примене ПДВ, предмет кандидатове детаљне анализе су и специфичности стварања додате вредности у оквиру дигиталне економије, које се приликом дефинисања ПДВ правила такође морају узети у обзир.

Циљ његовог истраживања је сагледавање значаја који дигитална економија има за јавне финансије из призме ПДВ као кључног облика посредних пореза, 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 све их навести, модели које кандидат обрађује пре представљају илустрацију проблема са којима се сусрећу креатори пореске политике него исцрпну листу свих могућих начина стварања додате вредности путем дигиталних испорука. Међутим, кандидатов избор конкретних пословних модела за анализу омогућава и емпиријско извођење општих закључака најбитнијих ПДВ аспеката дигиталне економије као такве.

Један од централних предмета истраживања, значајан пре свега за јавне финансије, је упоредноправна анализа правила о месту дигиталних испорука. За питање места испоруке првенствено су заинтересоване саме пореске јурисдикције. Интерес сваке пореске јурисдикције јесте 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 конкурентних 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 постојећа ПДВ правила у вези са местом прекограничних дигиталних испорука практично настала као резултат договора представника водећих светских економија, један од циљева истраживања је и да се укаже на то које све опције, уз пратеће ефекте, имају мале и отворене економије, попут српске, приликом дефинисања својих ПДВ правила из овог домена.

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.

Имајући у виду препознате ризике као могуће проблеме узроковане, између осталог и неједнаким ПДВ системима, значај који ЕУ има за Србију, чињеницу да је основ за Закон о порезу на додату вредност (ЗПДВ) била Директива 2006/112/ЕС, значајан део дисертације је управо посвећен упоредноправној анализи ПДВ третмана вредности која се генерише у оквиру дигиталне економије, у оквиру порескоправних система Србије и ЕУ.

Стога је циљ ове дисертације и да се на основу спроведених анализа испита оптималност тренутних решења у оквиру Закона о ПДВ, пратећих подзаконских аката, мишљења и ставова заузетих од стране Министарства финансија, а која се односе на предмет дисертације. Додатно, један од циљева је и да се на основу изнетих закључака током спроведене анализе, дају аргументовани предлози за унапређење постојећих правила у оквиру српског порескоправног система. Наведени циљ кандидат је настојао да оствари, највећим делом, упоредноправним приступом ослањајући се у значајној мери на одговарајућа правила и судску праксу у оквиру порескоправног система ЕУ. Са циљем испитивања подобности и оптималности имплементације појединачних ЕУ правила у порескоправни систем Србије, као и очекиваних ефеката имплементације, алтернативе које нуди право ЕУ су подвргнуте критичкој анализи са неколико аспеката: 1) са аспекта кључних предности и недостатака које појединачна решења нуде, односно навођењем *pro et contra* аргумената за сваку од анализираних алтернатива; 2) са аспекта могућности и изазова за имплементацију анализираних алтернатива у порескоправни систем Србије; 3) 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 ове докторске дисертације је и да се, поред систематизације постојећих знања из ове области, укаже и на поједине области које могу бити предмет даљих истраживања у циљу свеобухватног разумевања проблема чијом анализом се кандидат у оквиру дисертације бави.

### III Основне хипотезе од којих се полазило у истраживању

У дисертацији кандидат полази од три основне хипотезе:

*Прва хипотеза* од које кандидат полази је да, иако дигиталну економију 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 је од остатка привреде. Самим тим, сваки покушај дефинисања посебних ПДВ правила која би важила искључиво за дигиталне моделе пословања био би 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, без обзира на појавне облике вршења делатности. Приликом дефинисања ПДВ правила потребно је, закључује кандидат, 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.

У оквиру свог истраживања кандидат је показао да је све већи део опште привреде захваћен процесом дигитализације, односно да се све више користе иновације из дигиталног сектора у најразличитијим сегментима економије и због тога би практично било тешко, ако би уопште и било могуће, повући јасну границу разграничења између дигиталног и традиционалног начина вршења делатности. Како процес технолошких иновација није окончан било би 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. Напоследку, кандидатова истраживања су показала 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, дакле, неоптимално и имало би упитне ефекте. Међутим, 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. Овако дефинисана ПДВ правила би значајно умањила негативне ефекте двоструког опорезивања и ненамерног двоструког неопорезивања. Спроведена истраживања, подржана упоредном анализом ПДВ правила извршеном у оквиру дисертације, успешно су доказала прву хипотезу од које је кандидат кренуо у спроведеном истраживању.

*Друга хипотеза* од које је кандидат започео своје истраживање је да поред општих принципа на којима треба да се заснивају правила о ПДВ у оквиру дигиталне економије, као посебан принцип приликом дефинисања самих правила о ПДВ је потребно афирмисати принцип дестинације, насупрот принципу порекла. Иако кандидат истиче да је примена принципа дестинације повезана са немалим бројем оперативних потешкоћа, он закључује да 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 принципом 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, 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. На овај начин је успешно доказана и друга хипотеза од које је кандидат Драган Босанкић започео своје истраживање.

*Трећа хипотеза:* 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 последице изабране организационе структуре. Мултинационалне компаније користе специфичности како дигиталне економије као такве, тако и појединачних порескоправних система у оквиру којих послују како би коришћењем различитих техника пореског планирања генерисале пореске уштеде. Кандидат закључује да се, у одсуству одговарајућих правила која би неутралисала негативне ефекте описане праксе, јурисдикције у оквиру којих мултинационалне компаније послују излажу ризику наплате мањег нивоа јавних прихода у односу на реалан ниво. Стога његово истраживање полази и од треће хипотезе да је приликом дефинисања правила којима се регулише ПДВ потребно имати на уму наведене ризике како би се она уредила на начин да се уочени ризици, који настају као последица агресивног међународног пореског планирања, умање у значајној мери.

Како би тестирао и трећу хипотезу од које је пошао у свом истраживању, кандидат је анализирао са аспекта ПДВ ефеката поједине пореске структуре које се користе у оквиру дигиталне економије. Он закључује да 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 се не може утицати на кључне карактеристике дигиталне економије, али и те како може на одређивање места дигиталних испорука. Узорак пореских структура које је кандидат анализирао недвосмислено је потврдио неприкосновеност принципа дестинације приликом дефинисања одговарајућег одговора са аспекта ПДВ. На основу специфичности пореских структура из узорка, може се закључити да је потврђена и трећа хипотеза у вези са односом мултинационалних компанија према могућностима за остваривање пореских уштеда које им пружају разлике у порескоправним системима. Додатно, доказујући ову хипотезу, а испитујући је на узорку, односно конкретним примерима, извршена је и посредна провера прве две хипотезе, које су и на овај начин успешно потврђене.



#### IV Кратак опис садржаја дисертације

Након *Уводних напомена* и разматрања у *првој глави* дисертације, кандидат у *другој глави* дисертације која носи наслов *Основни принципи и значај ПДВ за јавне финансије* приступа анализи уочених проблема и отворених питања која се обрађују у оквиру засебних глава. Изазови који се јављају приликом опорезивања електронске трговине (енг. *electronic commerce*) били су предмет дискусије на министарској конференцији Организације за економску сарадњу и развој (ОЕЦД) одржаној 1998. године у Отави. У извештају са 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. Тада усвојени општеприхваћени принципи пореске политике које кандидат обрађује у оквиру ове главе су: принцип неутралности, принцип ефикасности, принцип извесности и једноставности, принцип ефективног и правичног опорезивања, и принцип флексибилности. Сваки од наведених принципа је анализиран са аспекта начина на који је имплементиран у оквиру права ЕУ и начина на који је интерпретиран од стране Европског суда правде. Кандидат се посебно осврће на доктринарна тумачења и разумевање ових принципа која се заступају у стручној литератури. На основу анализираних материјала тестирана су и решења која су примењена у оквиру српског пореског права, са циљем испитивања њихове оптималности уз давања предлога за њихово унапређење. Уз наведено, у *другој глави* дисертације, кандидат указује и на значај који ПДВ има за целокупне јавне финансије. Значај који ПДВ има за јавне финансије као такве, а посебно за јавне финансије Републике Србије испитан је статистичком анализом доступних података. Анализом су обухваћени посебно подаци који се односе на земље чланице ОЕЦД, посебно на ЕУ и посебно подаци који се односе на Републику Србију. Наведени показатељи, поред значаја који ПДВ има за јавне финансије, указују и на оправданост истраживања које је кандидат спровео у оквиру своје дисертације.

Поред дефинисања појма и навођења значаја који дигитална економија има у савременим моделима пословања, у *трећој глави* докторске дисертације која носи наслов *Појам и значај дигиталне економије* се прави веза између ПДВ и дигиталне економије, уз навођење проблема који се јављају приликом опорезивања у условима дигиталног пословања.

Широко распрострањено коришћење информационих и комуникационих технологија (у даљем тексту: 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 јавном сектору. Вршење делатности, уз значајно коришћење ових технологија означава се појмом „дигитална економија“. Кључне карактеристике дигиталне економије које су обрађене у оквиру дисертације 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 освртом 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.

Поред детаљне анализе параметара у вези са утицајем дигиталне привреде на економију, кандидат разматра моделе стварања додате вредности у њеним кључним појавним облицима (електронска трговина, платне услуге, продавнице апликација, интернет оглашавање, рачунарство у облаку, трговање у кратким временским интервалима, као и партиципативне мрежне платформе).

Дефинисању појма, те врстама дигиталног промета као пореског објекта кандидат посвећује *четврту главу* која носи наслов *Дигиталне испоруке као предмет опорезивања ПДВ*.

Под дигиталним прометом подразумева се свака врста промета која може да се изврши у дигиталној форми. Сав промет, генерално говорећи, у зависности од врсте извршеног промета, дели се на промет добара и промет услуга. Имајући у виду наведену поделу, кандидат поставља питање на који начин квалификовати извршени дигитални промет, посебно имајући у виду да се у појединим комплексним трансакцијама (комбинованим испорукама) истовремено врши и промет добара и промет услуга.

У оквиру ЕУ, дигитални промет квалификује се као промет услуга. Прометом услуга сматра се свака трансакција која није промет добара. Како одређивање места промета, између осталог, зависи и од врсте оствареног промета, а пошто је за промет услуга коришћена

негативна дефиниција, од посебног значаја је да се сагледа шта се у смислу Директиве 2006/112/ЕС, односно у смислу ЗПДВ сматра прометом добара. Квалификација самог промета долази до посебног изражаја због чињенице да за одређивање места промета добара и услуга важе различита правила, те се у складу са њима и одређује где ће остварени промет да буде опорезован.

Кандидат детаљно анализира из угла ЕУ и српског законодавства све услуге које се могу сматрати дигиталним, а у зависности од канала путем којих се пружају их дели на:

- услуге пружене путем електронских комуникационих мрежа (енг. *electronic communications networks – ECN*);
- услуге пружене путем интернета.

У прву групу убрајају се телекомуникационе услуге док у другу спадају:

- електронски испоручене услуге;
- услуге радијског и телевизијског емитовања;
- услуге у вези са непокретном имовином;
- културне, образовне, спортске и сличне активности;
- пренос и уступање ауторског права, патената, лиценци, жигова и сличних права;
- услуге оглашавања;
- консултантске и сличне услуге;
- део финансијских услуга.

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 и оне су уврштене у дигиталне услуге.

Узимајући у обзир развијеност економија, историјске и културне везе, кандидат упоређује српско односно ЕУ законодавство, додатно, и са ПДВ правилима у вези са дигиталним испорукама која важе у појединим земљама Западног Балкана (Хрватска, Босна и Херцеговина, Црна Гора и Северна Македонија) како би добили 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 ових суседних ПДВ система?

У *петој глави* која носи наслов *Опита питања у вези са ПДВ у дигиталној економији* кандидат се посвећује и општим питањима која се јављају у вези са ПДВ, уважавајући при томе специфичности дигиталног модела пословања (регистрација у ПДВ систем, пословна активност и опорезив промет, правила у вези са одређивањем тренутка опорезивог промета, правила која служе за вредновање извршеног промета, квалификација створене вредности).

У *шестој глави* се анализира један од кључних проблема у вези са ПДВ, са аспекта фискаса, а то је место промета у дигиталној економији. Наиме, од кључног значаја за одређивање која ће пореска јурисдикција да има право на опорезивање извршеног промета јесте дефинисање места промета. С тим у вези у теорији и пракси постоје два принципа, а то су принцип порекла и принцип дестинације. Уколико се примењује принцип порекла, добра се опорезују у земљи у којој се и производе, без обзира на место финалне потрошње таквих добара и услуга. Насупрот томе, уколико се примењује принцип дестинације, добра и услуге се опорезују у земљи у којој се врши финална потрошња тих добара и услуга, без обзира на то у којој земљи се они производе, односно пружају. Другим речима, уколико се у земљи порекла примењује принцип порекла, промет настао у тој земљи биће опорезив, док уколико се примењује принцип дестинације сматраће се да је место промета у земљи дестинације. И обрнуто, уколико се у земљи дестинације примењује принцип порекла, сматраће се да је место промета у земљи порекла, односно уколико се у земљи дестинације примењује принцип дестинације, промет настао у тој земљи биће у њој и опорезован.

Предмет детаљније анализе у оквиру ове главе су и конкретна решења која су у примени за одређивање места дигиталног промета, за све врсте услуга које се могу сматрати дигиталним. Кандидат упоређује решења имплементирана у оквиру ЕУ, са решењима која су садржана у српском праву, као и у праву држава Западног Балкана како би утврдио да ли постоје разлике и које су њихове импликације тамо где их уочава.

Могућности које дигитална економија пружа за пореско планирање са аспекта ПДВ представљене су у оквиру *седме главе*, у којој кандидат излаже на који начин се могу умањити негативни ефекти који по јавне финансије могу да настану коришћењем различитих пореских структура. Могућности за пореско планирање у оквиру дигиталне економије произлазе из њених раније наведених кључних карактеристика. Као последица коришћених

пореских структура, у случају ПДВ, а у условима одсуства одговарајућих правила која би ограничила могућности за коришћење различитости ПДВ система, долази до ситуација у којима се не опорезује остварени и опорезиви дигитални промет, 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. 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, суочавају са конкурентским недостацима у односу на мултинационалне компаније које имају могућност да избегну или умање своје пореско оптерећење. У оквиру дисертације, кандидат шематски приказује пореске структуре које се користе са циљем остваривања пореских уштеда. Зависно од тога да ли су у питању В2В или В2С трансакције, или се истовремено може говорити о обе врсте трансакција, даје се анализа последица које коришћене структуре имају са аспекта ПДВ. Неки од модела који су приказани су: дигитални промет у делатностима које су ослобођене ПДВ, дигитални промет у оквиру компаније са седиштем на више локација (енг. *multiple location entity - MLE*), онлајн малопродаја (енг. *online retailer*), рекламирање на интернету (енг. *internet advertising*), рачунарство у облаку (енг. *cloud computing*), интернет продавница апликација (енг. *internet app store*). Упоредо са анализом последица које свака од појединачно анализираних структура има, кандидат указује и на општа, односно посебна правила за одређивање места промета, чијом се применом спречавају негативни ефекти, а чији је настанак могућ у условима изостанка адекватних правила.

Последња, *осма глава*, посвећена је синтези најзначајнијих делова спроведеног истраживања, као и дефинисању закључака у вези са самим предметом истраживања.

## **V Остварени резултати и научни допринос дисертације**

Докторска дисертација кандидата Драгана Босанкића представља вредан допринос науци пореског права. При томе, истичемо да је научна расправа спроведена у дисертацији релевантна не само за домаћу науку пореског права, већ пружа темељни увид у комунитарни, односно регионални аспект питања ПДВ третмана дигиталне економије. При изради дисертације, кандидат је користио велики број домаћих и страних научних и правних извора,

који су уредно цитирани. Коначно, структура рада је добро организована и, будући да прати редослед постављених хипотеза, олакшава читаоцима праћење излагања.

Растући значај који дигитализација има, 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 са једне и са друге стране 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.

Приступ кандидата Драгана Босанкића показује завидну дозу истраживачке храбрости, али и темељности. Наиме, у својој докторској дисертацији он настоји да детаљним емпиријским поступком дође до, али и да потврди опште теоријске закључке којима тежи. Са друге стране, похвално је његово препознавање значаја ослањања правила за опорезивање дигиталне економије на темељне принципе пореза на додату вредност, при чему он посебно истиче значај таквог приступа како би се успешно хватало у коштац са честим променама у погледу појавних облика дигиталне економије, а које су последица муњевиотог технолошког напретка.

Значајна карактеристика дигиталне економије јесте њен изразито нематеријалан карактер, као и мобилност, што са аспекта фискаса ствара одређене проблеме приликом опорезивања вредности створене у оквиру дигиталног сектора. Примена постојећих ПДВ правила за промет остварен 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, кандидат у оквиру дисертације пружа нормативни допринос, који се огледа у образложеним предлозима *de lege ferenda* решења, која уважавају како опште принципе на којима ПДВ почива, тако и специфичности стварања додате вредности у оквиру дигиталне економије. Решења која се у оквиру дисертације предлажу усмерена су на отклањање нејасноћа и проблема који се јављају приликом опорезивања додате вредности створене у оквиру дигиталног сектора економије.

Имајући у виду чињеницу да је у области пореског права, како у Србији, тако и у глобалном контексту, пред нама тек време изазовних расправа у погледу начина на који треба уредити ПДВ третман дигиталне економије, докторска дисертација кандидата Драгана

Босанкића представља и правовремени научни допринос, на основу кога се може базирати даљи теоријски, али и нормативни рад.

## VI Закључак

Имајући у виду да је докторска дисертација кандидата Драгана Босанкића под насловом „**Порез на додату вредност у дигиталној економији**“ написана у свему према раније одобреној пријави (уз незнатне и потпуно оправдане корекције структуре садржаја) те да је оригинално и самостално научно дело којим је кандидат дао значајан допринос науци пореског права, сматрамо да су се стекли сви услови да се приступи њеној јавној одбрани. Слободни смо да Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Београду учинимо предлог да прихвати позитивну оцену докторске дисертације и именује комисију за јавну одбрану.

Дана 16. фебруара 2024. године

### ЧЛАНОВИ КОМИСИЈЕ:

---

проф. др Дејан Поповић, професор емеритус  
Правног факултета Универзитета у Београду

---

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

---

проф. др Саша Ранђеловић, редовни професор  
Економског факултета Универзитета у Београду

---

проф. др Светислав Костић, ванредни професор  
Правног факултета Универзитета у Београду