

POREZ NA DODATU VREDNOST U PORESKOM SISTEMU

UDK: 336.1/.5+657

Originalni naučni rad

Rezime

U fokusu rada je porez na dodatu vrednost koji je kao poreski oblik u relativno kratkom periodu stekao ogromnu popularnost i primenu u velikom broju zemalja. Sa njegovom suštinom i postojanjem povezani su mnogi problemi političke, ekonomske i pravne prirode. Internacionalizacijom poslovanja kompanija na globalnom planu ukazala se potreba da se u okviru Organizacije za evropsku ekonomsku saradnju (eng. Organization for European Economic Cooperation ili OEEC) kreiraju jedinstvene smernice za kreiranje politike PDV- a koje bi trebalo da doprinesu eliminaciji distorzivnih segmenata nacionalnih PDV sistema. Isto tako, integracioni procesi i globalizacija uticali su na svojevrсну regionalizaciju i globalizaciju ciljeva oporezivanja, a time i načela oporezivanja. Činjenica da je za nepunih pedesetak godina porez na dodatu vrednost od poreskog oblika koji su stručnjaci iz oblasti poreske politike dočekivali sa velikim nepoverenjem postao porez kojim se ubira značajan procenat ukupnih poreskih prihoda, dovoljno govori o poželjnosti ovog poreskog oblika.

Ključne reči: *poreski sistem, porez na dodatu vrednost, ekonomski efekti oporezivanja.*

Uvod

Poreski sistem u svim zemljama predmet je stalnih teorijskih i političkih preispitivanja pa se stoga u većini zemalja povremeno događaju značajne promene u poreskom sistemu. Glavni pokretači

⁹ Naučni saradnik, Instituta za primenjeno istraživanje, Beograd, Lomaina 2, R. Srbija, Email: anja.gligic@gmail.com

reformi poreskih sistema u svetu, tokom prethodnih decenija, bile su promene u privredi i promene relativnog vrednovanja efikasnosti i pravičnosti. Osim toga, redizajniranje poreskog sistema uslovljeno je brojnim drugim faktorima kao što su jačanje međunarodnih ekonomskih integracija, povećanje fiskalne decentralizacije, rast kapaciteta poreske administracije. Poreski sistem u Srbiji je tokom prethodne decenije, posmatrano u celini, značajno reformisan, ali je intezitet reformi bio različit kod različitih poreza. Napredak je bio najznačajniji u slučaju poreza na potrošnju, manji u slučaju oporezivanja dohotka i relativno skroman u oporezivanju imovine.

Rad predstavlja pokušaj da se u skladu sa teorijskim principima i najboljom međunarodnom praksom preispita fiskalni efekat najpopularnijeg oblika oporezivanja prometa proizvoda i usluga – poreza na dodatu vrednost. Pri tom, nužno je sprovođenje fiskalne strategije koja je pretežno usmerena na fiskalnu koordinaciju, modernizaciju, informativnu saradnju, smanjenje evazija i otklanjanje zloupotreba u izvršavanju obaveza plaćanja poreza na dodatu vrednost. Analiziranjem postojećeg stanja, uočavanjem slabosti i sugerisanjem rešenja bitno bi se unapredila prihodna strana fiskalnog sistema zemlje. Razmatranje strukturnih promena direktnih i indirektnih poreskih oblika u procesu reformi fiskalnog sistema ima veliki značaj, kako s aspekta funkcionisanja efikasnog fiskalnog sistema u funkciji ostvarivanja makroekonomskih ciljeva Evropske unije, tako i interesa pojedinih država u procesu tranzicije i pridruživanja. U samom radu se analiziraju specifičnosti poreza na dodatu vrednost koje su dovele do postavke ovog poreza kao nezaobilaznog činioca u poreskim sistemima širom sveta, kao i trendovi u dinamici ovog poreskog oblika.

Za manje od pola veka, porez na dodatu vrednost (PDV) (engl. VAT – Value Added Tax), je postao jedan od dominantnijih poreskih oblika širom sveta. Iako dočekan sa ne previše optimizma, pa čak i sa određenom dozom podozrenja, tokom 60 – ih godina 20. veka PDV stiže poziciju usaglašenog poreza na potrošnju u svim zemljama Evropske ekonomske zajednice, što je označilo početak nove ere u

oporezivanju potrošnje. Međutim, začeci ideje o neto svefaznom oporezivanju datiraju još s početka 20 veka. Smatra se da je nemački biznismen Siemens (Wilhelm von Siemens) 1918. godine predložio koncept PDV – a kao poboljšanje tadašnjeg nemačkog kaskadnog poreza na promet. Američki ekonomista Tomas Adams je u radovima napisanim u periodu od 1910. godine do 1921. godine predložio metod PDV – a zasnovanog na fakturama kao alternativu za oporezivanje poslovnog dohotka.

Zahvaljujući direktoru francuske poreske administracije ekonomisti Morisu Loreu (Maurice Lauré) pionir u uvođenju novog koncepta oporezivanja bila je Francuska, koja je 1954. godine bruto svefazni porez kojim se poreski teret kaskadno povećava u svakoj prometnoj fazi, zamenila neto svefaznim porezom nazvanim TVA (Taxe sur la valeur ajoutée). Nakon toga, 1967. godine Evropska zajednica je i direktivom propisala PDV kao obavezan oblik opšteg poreza na promet u svim svojim članicama kojim je zamenjen kaskadni bruto svefazni porez na promet koji su prethodno primenjivale sve prvobitne članice Ekonomske zajednice (Nemačka, Italija, Belgija, Holandija, Luksemburg i Francuska). Dodatni pomak je ostvaren 1977. godine kada je VI direktivom postavljen temelj za potpunu harmonizaciju PDV – a u zemljama Evropske zajednice, a kasnije i Evropske unije. Od poreza kojim je svega nekoliko zemalja eksperimentisalo, PDV je u periodu od par decenija stekao veliku popularnost i implementiran je u nacionalne poreske sisteme u više od 150 zemalja. Procenjuje se da više od 4 milijarde ljudi, odnosno 70% svetske populacije živi u zemljama koje oporezuju dodatnu vrednost, a prihod od PDV – a čini više od 20% ukupnih globalnih poreskih prihoda. U nekim zemljama se javlja i pod drugačijim nazivima – u Ujedinjenom Kraljevstvu, Kanadi, Novom Zelandu ili Singapuru je poznat kao porez na dobra i usluge (engl. goods and services tax – GST), dok je u Japanu poznat kao porez na konzumiranje. Danas se PDV primenjuje u skoro svim zemljama Evrope, u zemljama u razvoju, kao i u svim zemljama članicama Evropske unije i OECD, osim u SAD. Republika Srbija jedna je od dve zemlje u Evropi koja je

poslednja uvela PDV. Porez na dodatu vrednost uveden je u Republici Srbiji Zakonom o porezu na dodatu vrednost koji je donet 23.07.2004. godine i primenjuje se počev od 01.01.2005. godine. (Osnovni tekst Zakona objavljen je u „Sl. glasniku RS“, br. 84 od 24.04.2004. g.) Koncept Zakona o porezu na dodatu vrednost je prihvatljiv. Reč je o tzv. „EU modelu PDV“, koji se naplaćuje u svim fazama proizvodno – prometnog ciklusa i modelu koji je u skladu sa VI direktivom Evropske unije o zajedničkom sistemu PDV članica Evropske unije.

Karakteristike, prednosti i nedostaci poreza na dodatu vrednost

Neto svefazni porez na promet se, u suštini, svodi na porez na dodatu vrednost najverovatnije kao završna faza u istorijskom razvoju opšteg poreza na promet. Reč je o sintetičkom porezu, za razliku od akciza koje su analitičkog karaktera i kojima se opterećuje promet određenih dobara. Porezom na dodatu vrednost se oporezuje promet dobara i usluga. Svofazni je zato što se obračunava u svakoj fazi prometa dobara i usluga koje podležu oporezivanju, odnosno pri svakoj oporezivoj isporuci dobara i usluga koju izvrši subjekt koji je registrovan kao PDV obveznik, kao i pri svakom uvozu dobara. PDV opterećuje samo višak vrednosti nastao u datom prometu, zbog čega se i zove porez na dodatu vrednost. Prema tome, porez se plaća u svakoj fazi prometnog ciklusa, s tim da kad god proizvod ili usluga prelazi iz jedne u drugu fazu prometa, plaća se samo porez na iznos dodate vrednosti u toj fazi. Ovo predstavlja sistem plaćanja na bazi odbitka prethodnog poreza.

Zahvaljujući ovom sistemu eliminisan je kumulativni efekat oporezivanja ili plaćanje „poreza na porez“ kao što je to slučaj sa porezom na promet. PDV je ekonomski neutralan poreski oblik. Princip ekonomske neutralnosti PDV je sadržan u čl. 1 Acquis-em (Direktive 2006/112/EC) koji propisuje da se “na svaku transakciju, porez obračunava na cenu dobara ili usluga po stopi koja se primenjuje na pojedine troškovne komponente“. Porez koji je plaćen u prethodnoj fazi prometa, zahvaljujući pravu na odbitak prethodnog

poreza, ne predstavlja trošak za obveznika, odnosno za njega je ekonomski neutralan. „Ovde imamo primenu indirektna metode utvrđivanja PDV – a (metoda fakture ili poreskog kredita), kod koje poreski obveznik ne utvrđuje koliko iznosi njegova dodata vrednost, već do nje dolazi indirektno, tako što od poreza koji duguje na isporuke dobara i pružanja usluga odbije porez plaćen prilikom nabavke dobara usluga, dok fiskusu uplaćuje razliku između ukupnog iznosa poreske obaveze i iznosa prethodnog poreza. Predmet oporezivanja PDV je promet proizvoda i usluga koji se obavlja na teritoriji jedne države, kao i uvoz ili izvoz proizvoda u zavisnosti od usvojenog principa oporezivanja spoljnotrgovinskog prometa: principa destinacije ili principa porekla.

Prema principu destinacije (odredišta), oporezivanje ukupne vrednosti ostvarenog prometa u međunarodnim transakcijama se vrši prema propisima zemlje krajnje potrošnje, koja je ujedno i vlasnik ukupnog poreskog prihoda, odnosno ima nadležnost poreske jurisdikcije za ubiranje prihoda. Izvoz proizvoda i usluga je oslobođen plaćanja poreza, uz postojanje prava na povraćaj prethodnog poreza. Uvoz proizvoda se oporezuje i ima isti poreski tretman kao promet domaćih proizvoda i usluga na domaćem tržištu. Oporezivanje ovim principom pogoduje uvozno orijentisanim državama. Primenom ovog principa, poresko opterećenje robe iz uvoza niveliše se sa domaćim i na taj način ne dovodi do tržišnih distorzija, stoga ga pravila GATT – a (sada Svetske trgovinske organizacije – World Trade Organization) propisuje u međunarodnoj trgovini. Nedostatak ovog principa je što zahteva pojačane kontrole od strane poreske administracije u cilju otkrivanja eventualnih prekida lanaca oporezivih transakcija i stvaranja evazionih pojava.

Shodno principu oporezivanja prema poreklu, oporezivanje ukupne vrednosti ostvarenog prometa u međunarodnim transakcijama se vrši prema propisima pozitivnog zakonodavstva zemlje u kojoj su dobra nastala odnosno prema mestu stalnog boravka pružaoca usluge. Uvoz proizvoda i usluga je oslobođen plaćanja poreza, dok je izvoz oporezovan i nema nikakve poreske olakšice. To dalje znači da se

porez koji je plaćen u zemlji porekla ne može povratiti pri izvozu te na taj način ostaje trajni prihod njenog budžeta. U zemlji odredišta (destinacije) oporezuje se samo vrednost dodata za promet ostvaren na njenoj teritoriji. Ovaj princip odgovara izvozno orijentisanim zemljama. U praktičnoj primeni, oporezivanje prema principu porekla, dovodi do određenih komplikacija izazvanih postojanjem različitih poreskih stopa u nacionalnim zakonodavstvima država porekla i država odredišta.

Na primeru bi to izgledalo ovako: isporuka izvoznika se tretira kao i promet u zemlji, uvoznik ima pravo na odbitak prethodnog poreza u zemlji odredišta, ukupan poreski prihod se deli između zemlje porekla i zemlje odredišta, i to srazmerno vrednosti prometa koji je ostvaren na njihovim teritorijama. Ukoliko uvoznik ne bi bio u mogućnosti da u potpunosti povрати porez obračunat u zemlji porekla, nastupa kaskadni efekat oporezivanja. Različite poreske stope izazivaju veliki problem, naročito kada je poreska stopa znatno viša u zemlji porekla u odnosu na zemlju odredišta. Tada imamo nelogičnost da zemlja odredišta, umesto da ostvari prihod, trpi dodatne rashode. U suprotnoj situaciji, zemlja odredišta bi više prihoda ostvarila u ovoj transakciji (i to samo za deo prometa koji se desio na njenoj teritoriji) nego da se promet u celini ostvario kod nje. Rešenje je moguće tražiti u mogućnosti ostvarenja povraćaja prethodnog poreza u zemlji izvoznika, ali i tada bi ukupno poresko opterećenje zavisilo od odnosa poreskih stopa konkretnih država, tj. bilo bi veće ako je stopa u zemlji porekla niža ili jednako ako su stope iste.

Sve ove situacije dovode do narušavanja tržišne konkurentnosti i negativno utiču na ekonomski neutralan karakter PDV – a. Teoretičari ističu da je oporezivanje prema principu porekla jedino moguće između država sa identičnim ili sličnim poreskim sistemima i stopama. Očigledno je da se jedino potpunom harmonizacijom stopa ili bar njihovim ujednačavanjem uz neznatna odstupanja mogu otkloniti nedostaci principa porekla. Za ovako nešto za sada ne postoji dovoljno izražena reakcija država, s obzirom na to da se dira u njihovo suvereno pravo kreiranja fiskalne politike. S obzirom da je u pitanju

oporezivanje prometa proizvoda i usluga u svim fazama prometa, ovaj porez, zbog izbegavanja komplikovanosti u tehnici obračuna, naplate i kontrole poreske obaveze ne trpi mnogo poreskih stopa.

Manji broj poreskih stopa, pored toga što PDV čini neutralnim, doprinosi i većoj neutralnosti u pogledu izbora proizvođača i potrošača. Poznato je da je oporezivanje porezom na dodatu vrednost samo jednom stopom prava retkost i to samo iz razloga ublažavanja regresivnosti, odnosno negativnih efekata ovog poreza na preraspodelu dohotka stanovništva. Najčešće su uvedene dve ili tri poreske stope, i to: standardna ili opšta stopa (engl. standard rate), redukovana ili niža (engl. reduced rate) i posebno redukovana stopa (engl. super reduced rate). Niže poreske stope obično su propisivane za proizvode i usluge koji najviše učestvuju u potrošnji siromašnijeg dela stanovništva (hrana, lekovi, isporuka toplotne energije, isporuka vode, udžbenici, javni prevoz i dr.). Evropska pravna pravila o PDV – u dozvoljavaju članicama da primenjuju standardnu (opštu) stopu PDV – a koja ne može biti ispod 15% i posebnu stopu koja ne može biti niža od 5%. Međutim, važe i „stečena prava“ za starije članice koje mogu imati čak i niže stope, pod uslovom da je stopa PDV – a uvedena pre 1991. godine. PDV ne podržava veliki broj poreskih oslobođenja i izuzetaka od oporezivanja. Veliki broj poreskih oslobođenja, naročito u zemljama u razvoju, doveo je do otežanog funkcionisanja ovog poreskog oblika i do znatnog uvećanja administrativnih troškova. To je naročito izraženo u slučaju potpunog oslobođenja sa pravom na poreski odbitak (tzv. oporezivanje nultom stopom). Ovde se radi o prometima koji su oslobođeni od plaćanja PDV – a, uz pravo na odbitak prethodnog PDV – a obračunatog u prethodnim fazama prometa. Gledano iz ugla poreskih prihoda, nulto oporezivanje utiče na smanjenje potencijalnih prihoda, a sa administrativno – tehničkog aspekta smanjuje efikasnost administriranja. Poučene takvim iskustvom, neke zemlje su izmenama propisa ograničile listu prometa sa tzv. nultim oporezivanjem, i to tako što su propisale oslobođenja isključivo na izvoz proizvoda i na usluge neposredno povezane sa njim.

Kod propisivanja poreskog oslobođenja bez prava na odbitak postoji interesantna situacija. Poreski obveznici u ovom slučaju ne obračunavaju porez ali nemaju ni pravo na odbitak prethodnog poreza nastalog od strane prethodnog učesnika u prometu. Na ovaj način, poreski obveznik ipak snosi teret oporezivanja i to za onaj iznos poreza koji je platio pri nabavci. Uvođenje PDV u poreski sistem jedne zemlje predstavlja jedan od uslova za pristupanje Evropskoj uniji. Osnovni model PDV koji je jedan od uslova pristupanja je tzv. model koji je postavila Šesta direktiva (sada Direktiva 112/2006 od 28. novembra 2006. godine – Konsolidovani tekst), PDV potrošnog tipa, sa dve ili više poreskih stopa (uključujući i „nultu stopu“), koji koristi indirektan (faktorni) metod obračuna poreske obaveze i princip destinacije.¹⁰

Vrste poreza na dodatu vrednost

Oporezivanje dodatne vrednosti primenom neto poreza na promet čija je poreska osnovica razlika između nabavne i prodajne cene proizvoda u oporezovanoj fazi prometnog ciklusa, ostvaruje se na dva načina, i to: direktnim oporezivanjem dodatne vrednosti i indirektnim oporezivanjem dodatne vrednosti. Najprihvaćenija podela vrsta poreza na dodatu vrednost je prema: metodu (načinu) utvrđivanja dodate vrednosti i tretmanu nabavke stalnih sredstava.

a) Prema načinu utvrđivanja dodate vrednosti, razlikujemo dve metode, i to:

- *direktni metod* koji ima dva modaliteta.

Prema prvom, tzv. metodu oduzimanja, (subtraction method), tzv. potrošni tip, utvrđivanje poreza se vrši primenom poreske stope na osnovicu koja predstavlja iznos razlike između ukupnog prometa i ukupne nabavke. $DV = UV - a + b + c + d + e (+ c)$, gde su: a – sirovine i pomoćni materijal, b – poluproizvodi, c – nadnice radnika van preduzeća, d – amortizacija, e – stvarni troškovi poslovanja i UV –

¹⁰<http://nardus.mpn.gov.rs/bitstream/handle/123456789/9207/Doktorat%20Ijiljana%20Kovacevic.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

ukupna vrednost proizvoda. Kumulativni efekti poreza se isključuju ukoliko se isključi amortizacija i realni troškovi poslovanja uporedo sa isključivanjem plaćenog poreza u prethodnoj fazi prometnog ciklusa.

Kod drugog modaliteta, tzv. metod sabiranja, (addition method), poresku osnovicu čini zbir iznosa svih elemenata koji čine dodatnu vrednost (lična primanja, prihodi od iznajmljivanja, kamate na štednju, profit). $DV = a + b + c + d + e + (f + g)$ gde su a – plate i nadnice, b – porezi i doprinosi, c – kamate i zakupnine, d – kamate na sopstveni kapital, e – čista dobit, f – amortizacija, g – stvarni troškovi poslovanja. Kumulativan učinak poreza se isključuje ovde ukoliko se iz poreske osnovice isključe amortizacije i stvarni troškovi poslovanja.

- *indirektni ili fakturni metod* izračunava poresku obavezu kao razliku između poreske obaveze koju je dužan da plati i poreza koji su u računu obračunali i iskazali prethodni učesnici u prometu. Za razliku od direktnog oporezivanja dodatne vrednosti gde se obračunava dodatna vrednost, kod indirektnog oporezivanja dodatne vrednosti utvrđuju se samo poreska osnovica odbijanjem poreza na promet plaćenog u prethodnoj fazi (PP) od ukupnog poreza na promet (UPP). $PO = UPP - PP$.

b) Problem poreskog tretmana osnovnih sredstava i investicionih ulaganja jeste centralni problem sistema oporezivanja dodatne vrednosti. Sa stanovišta poreskog tretmana osnovnih sredstava i investicionih ulaganja razlikuju se četiri tipa (modaliteta) poreza na dodatnu vrednost: model poreza na bruto dodatnu vrednost, dohodni model poreza na dodatnu vrednost, model poreza na neto dodatnu vrednost (ili neto porez na dodatnu vrednost tipa nadnica) i potrošni model neto poreza na dodatnu vrednost.

1. Bruto tip PDV se naziva još i proizvodni tip PDV – a. Kod ovog tipa poreza ne odbija se iznos poreza koji tereti nabavnu vrednost osnovnih sredstava i investicionih dobara, a poresku osnovicu čini društveni proizvod (DP): $DP = C + I = W + P - D$ gde su: C – potrošnja, I – bruto investicije, W – nadnice, P – čisti

profit po odbitku amortizacije, D – amortizacija. Kod ovog oblika PDV – a potpuno se isključuje mogućnost priznavanja prethodnog poreza, plaćenog na investiciona dobra. Na taj način dolazi do kumuliranja poreza, odnosno dvostrukog oporezivanja i to prvi put pri nabavci, zatim i drugi put pri prodaji, s obzirom da je amortizacija deo prodajne cene. Zbog destimulativnog dejstva na ulaganje u osnovna sredstva, ovaj oblik PDV – a nije zastupljen u savremenim poreskim sistemima.

2. Kod drugog tipa poreza amortizacija i nabavka investicionih dohodaka se odbijaju od dodatne vrednosti, a poresku osnovicu predstavlja novostvorena vrednost (NV). $NV = C + I - D = W + P$. Dohodovni tip PDV prilikom utvrđivanja dodate vrednosti isključuje nabavku investicionih dobara, odnosno priznavanje prethodnog poreza po osnovu nabavke investicionih dobara. Jedino na kraju godine dozvoljava se odbitak godišnjeg iznosa amortizacije za nabavljeno sredstvo. Investicije se većim delom oporezuju dvostruko, odnosno dolazi do značajnog kumuliranja poreza. Kako ovaj oblik ne stimuliše nove investicije, on se retko susreće u poreskim zakonodavstvima.
3. Kod trećeg tipa poreza ne oporezuje se dohodak od investicija, a poresku osnovicu predstavlja nacionalni dohodak (Y) – kao naknada za upotrebu proizvodnih faktora – koji se utvrđuje na bazi visine nadnica. $Y - P = C + I - D - P = W$
4. Konačno, kod četvrtog tipa poreza odbija se celokupni iznos poreza koji opterećuje osnovna sredstva i investicionu aktivnost, a poresku osnovicu čini neto dodatna vrednost u oporezivoj fazi prometnog ciklusa: $W + P + D - I = C$ (Ristić, Ristić, 2016). Potrošni tip PDV je dominantan oblik u savremenim fiskalnim sistemima, s obzirom da dopušta poreski odbitak za sve nabavke koje se koriste u proizvodnji, uključujući i nabavke osnovnih sredstava. Investicije se ne oporezuju dvostruko, odnosno nema kumuliranja poreza.

Dinamika poreskih stopa poreza na dodatu vrednost

Različito visine i broja poreskih stopa PDV – a među državama koje su ovaj poreski oblik uvrstile u svoje poreske sisteme je velika. Iako visina stopa utiče na cene proizvoda i usluga, postignuta je saglasnost samo o nivou minimalnih stopa, čime je određivanje njihove gornje granice prepušteno budžetskim potrebama država članica i raspona za visinu standardne stope. Tako se u 1996. godini u Danskoj koristila samo jedna (opšta, standardna) poreska stopa dok su se u Italiji, Belgiji i Luksemburgu uz opštu poresku stopu primenjivale još tri snižene poreske stope. U Finskoj, Francuskoj, Irskoj, Grčkoj, Austriji, Švedskoj i Španiji uz opšte stope upotrebljavane su i dve snižene stope, a Nemačka, Holandija, Portugalija i Velika Britanija primenjivale su uz opštu stopu jednu sniženu stopu poreza na dodatu vrednost. Najniža opšta stopa u visini od 15% primenjivala se u Nemačkoj i Luksemburgu, a najviša u visini od 25% u Danskoj i Švedskoj. Najniža snižena stopa od 1 % uz stopu od 6% i 12% primenjivala se u Belgiji, a najviša snižena stopa u visini od čak 21 % (uz stopu od 25% u Švedskoj).

Od petnaest članica Evropske unije u 1996. godini nultu stopu PDV – a u unutrašnjem prometu koristile su Belgija i Danska (za novine), Finska, Irska, Italija, Velika Britanija i Švedska. Jednostavno je uočiti iz navedene tabele u nastavku, da je u svim članicama EU opšta stopa PDV – a povećana u odnosu na visinu koju je stopa tog poreza imala u vreme njegovog uvođenja u njihove poreske sisteme. Dok je to povećanje u nekim državama skromno (npr. u Francuskoj, Portugaliji), u drugima je ono posebno veliko (npr. U Danskoj, Švedskoj i Finskoj). Povećanje visine opšte stope PDV – a, kao i smanjenje broja sniženih stopa dovelo je do porasta finansijske uloge tog poreza u poreskim sistemima tih zemalja. U zemljama tranzicije PDV je našao široku primenu. Mali je broj tih zemalja koje se do 2002. godine nisu koristili tim porezom (npr. Srbija, Crna Gora i Bosna i Hercegovina). Stope PDV – a u njima iznose 20% i više (izuzetak je Albanija, koja primenjuje stopu od 12,5%).

Najveći broj zemalja u tranziciji opredelio se za jedinstvenu (opštu) stopu PDV – a od 20% (Jermenija, Azerbejdžan, Belorusija, Gruzija, Kazahstan, Moldavija, Ukrajina). Opšta stopa poreza na dodatnu vrednost najviša je u Mađarskoj i iznosi 27%. Rusija uz opštu stopu od 20% primenjuje i sniženu stopu od 10%. Snižene stope PDV – a primenjuju se i u Češkoj, Poljskoj, Mađarskoj, Rumuniji i Slovačkoj. Od zemalja OECD-a najniže stope PDV-a imaju Japan i Kanada 5% i Švajcarska 8%.

Zagovornici oporezivanja primenom samo jedne poreske stope kod PDV – a ističu da je takav pristup oporezivanja jednostavniji, jeftiniji, izdašniji, pregledniji, te da osigurava neutralnost u oporezivanju. Protivnici primene samo jedne poreske stope, odnosno zagovornici primene ne samo opšte nego i snižene stope, ističu da je sa socijalnog stanovišta teško braniti opredeljenje o jednakom poreskom tretmanu npr. automobila i invalidskih kolica, dečjeg kaputića i skupe bunde, parfema i mleka. Iako mnogi argumenti govore u prilog primene samo jedne stope, ipak je većina parlamenata u zemljama u tranziciji smatrala da je prelazak sa sistema velikog broja stopa poreza na promet na sistem sa samo jednom stopom PDV – a politički teško sprovesti (problem nasleđa iz poreskih sistema koji su primenjivani pre PDV – a) te se odlučila za primenu dve stope PDV – a.

Jedan od najeminentnijih stručnjaka za PDV, Alan Tait, još je 1988. godine ustanovio da troškovi državne administracije i troškovi vođenja poreske dokumentacije sa povećanjem broja poreskih stopa, drastično rastu. Tako, broj stopa preko povećanih troškova deluje na smanjenje poreskih prihoda i, uopšte poreska oslobođenja i specijalne šeme narušavaju produktivnost i efikasnost ubiranja PDV prihoda. Svesne ovoga, zemlje OECD – a su odlučile izmeniti strukturu stopa PDV – a. Vidljiva je tendencija ukidanja povišenih stopa, smanjivanje broja sniženih stopa, te je rašireno povećanje opštih stopa PDV – a, čime se utiče na povećanje izdašnosti ovog poreskog prihoda. U suštini praksa je pokazala sledeće:

- sa administrativno – tehničkog aspekta daleko jednostavnije je primenjivati porez sa manjim brojem stopa. Veći broj stopa smanjuje neutralnost PDV – a i otvara prostor za moguće pritiske od strane pojedinih sektora i lobija,
- PDV sa velikim brojem stopa je nedovoljan i neadekvatan instrument za ublažavanja socijalnih razlika. Mnogo veći socijalni benefit ima sistem progresivnog oporezivanja dohotka i istovremeno funkcionisanje PDV – a sa selektivnim oporezivanjem potrošnje određenih proizvoda i usluga,
- sistem sa većim brojem stopa sam po sebi prizvodi i veće administrativne troškove i
- propisivanje posebnih regionalnih stopa radi podsticaja razvoja pojedinih regiona, ne samo da komplikuje i otežava funkcionisanje poreza, već utiče i na rast poreske evazije.

Velika diferencijacija u stopama koje se primenjuju među zemljama EU ukazuje na neophodnost postojanja i redukovanih stopa, a svaka od zemalja u kontekstu svoje ekonomske suverenosti pronalazi adekvatna opravdanja za to. Postoje studije u EU koje ukazuju na to da nije unificiran sistem PDV – a nužno i najefektivniji sa stanovista opšte ekonomske dobrobiti. Zapravo, nastoji se ukazati na to da precizno targetirane redukovane stope u pojedinim segmentima mogu doneti izvesne makroekonomske benefite kroz povećanje tražnje, proizvodnje i veće uposlenosti radne snage (Đurović Todorović, Dorđević, 2013).

Efekti primene poreza na dodatu vrednost na fikasnost poreskog sistema u Republici Srbiji

Strukturne karakteristike fiskalne politike i privredni rast u srbiji

Održivost javnih finansija predstavlja osnovni element makroekonomske stabilnosti od koje ključno zavise uslovi poslovanja i budući privredni rast. Shodno tome, primarni cilj fiskalne politike bi

trebalo da bude obezbeđenje održivosti javnih finansija, što praktično znači da bi fiskalna politika trebalo da implicira fiskalni deficit koji obezbeđuje konvergiranje javnog duga ka dugoročno održivom nivou. Međutim, pored toga, fiskalna politika može uticati na privredni rast i preko svojih strukturnih karakteristika, tj. preko politike javnih prihoda i politike javnih rashoda. Konkretnije, kada je reč o politici javnih prihoda, država može indirektno da utiče na dinamiku privrednog rasta kroz promenu strukture poreskog sistema (snažnije oslanjanje na manje distorzivne poreze), smanjenje rizika i troškova primene poreza i suzbijanje sive ekonomije, a u segmentu javnih rashoda, privredni rast može biti podstican povećanjem produktivnih rashoda (javnih investicija i ulaganja u obrazovanje, nauku i istraživanje i razvoj), te unapređenjem efikasnosti sistema selekcije programa koji će se finansirati iz državnog budžeta, kao i mehanizama za dodelu sredstava (Arsić, Randelović, Nojković, 2016).

Poresko opterećenje, performanse poreskog sistema i privredni rast u Srbiji

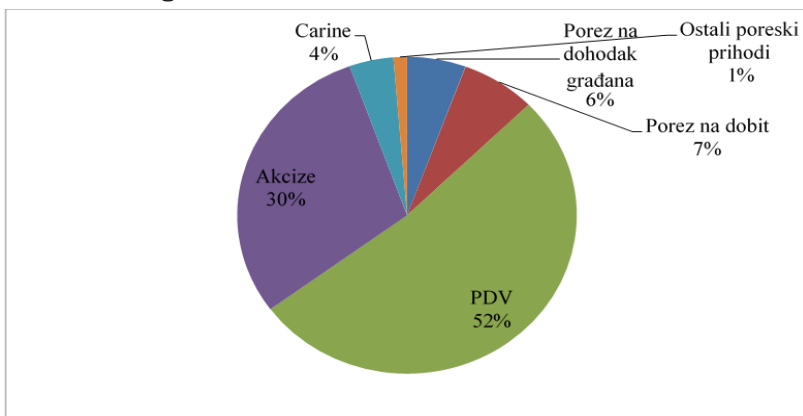
Poreska politika koju sprovodi Republika Srbija, zasnovana je na kreiranju konkurentnog i stabilnog poreskog sistema koji se bazira na jednostavnim i jasnim zakonskim rešenjima i procedurama, konkurentnim poreskim stopama i efikasnoj i profesionalnoj administraciji. Ovakvo opredeljenje poreske politike ima za cilj stvaranje ambijenta pogodnog za investiranje i razvoj preduzetništva, pre svega kroz uspostavljanje sistema koji je baziran na niskim poreskim stopama koje su među nižim u regionu i šire.

Stope poreza na dohodak građana regulisane su Zakonom o porezu na dohodak građana. Pored stope za zarade od 10%, stopa poreza za prihode od kapitala i kapitalnih dobitaka iznosi 15%, a 20% na ostale vrste prihoda. Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje regulisani su Zakonom o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje. Struktura doprinosa je sledeća: 26% – stopa za obavezno penzijsko i invalidsko osiguranje; 10,3% za obavezno zdravstveno osiguranje; 1,5% za osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Tranzicione zemlje, u kojima su izbegavanje poreza i siva ekonomija veoma zastupljene, tradicionalno su se više oslanjale na indirektno oporezivanje. Međutim, zbog ubrzane globalizacije sve više razvijenih zemalja je primorano da razmotri promenu svoje poreske strukture u korist indirektnih poreza kako bi zaštitili svoju konkurentnost na globalnom tržištu. Bird i Gendron u svojoj opsežnoj studiji o dosadašnjim iskustvima PDV – a u zemljama u tranziciji zaključuju da od svih oblika oporezivanja potrošnje (a naročito direktnih poreza na prihod i dobit), oporezivanje kroz PDV ostavlja najmanje prostora za izbegavanje poreza, najmanje utiče na ekonomski rast i superiorno je s aspekta ekonomske efikasnosti. Sa stanovišta ekonomske pravičnosti, PDV je regresivan porez jer ga jednako plaćaju i bogati i siromašni slojevi stanovništva. Međutim, eventualno povećanje stope PDV – a ne mora automatski značiti i povećanje regresivnosti u društvu, jer je potrebno sagledati pravičnost čitavog fiskalnog sistema Srbije (i prihodne i rashodne strane), a ne jednog poreskog oblika pojedinačno. Povećanje regresivnosti fiskalnog sistema u Srbiji bi moglo biti izbegnuto ukoliko bi se prihodi od povećane stope PDV – a iskoristili za socijalne potrebe ili za dodatno finasiranje penzionog sistema (kao što je učinjeno u Nemačkoj 1998. godine) (Đurović Todorović, Đorđević, 2013). Problem regresivnosti se može oceniti kao interdisciplinarnan, pošto podjednako zaokuplja ekonomiste, pravnike i sociologe.

Poreski sistem Republike Srbije predstavlja rezultat istorijskog nasleđa i tradicije, ali i ekonomskih i političkih okolnosti kojima je Republika Srbija izložena. U strukturi konsolidovanih javnih prihoda može se uočiti da najveće učešće imaju porez na dodatu vrednost i doprinosi za socijalno osiguranje. Neporeski prihodi i akcize čine po 15% konsolidovanih prihoda, dok porez na dohodak građana i porez na dobit pravnih lica obezbeđuju malo iznad 10% ovih prihoda. Značaj carina je prilično smanjen, pa se putem njih ostvari oko 2% ukupnih prihoda, što je direktna posledica pristupanja naše zemlje Evropskoj uniji.

Slika 1. Struktura poreskih prihoda Republike Srbije za period od 2010. do 2015. g.



Izvor: Đurović Todorović, Đorđević, 2013

S obzirom na to da doprinosi nisu prihod budžeta Republike Srbije, na Slici 1 prikazana je struktura poreskih prihoda. Nešto iznad 85% ukupnih poreskih prihoda se prikupi od indirektnih poreza, a prostalih 15% od direktnih poreza. Ovaj odnos indirektnih i direktnih poreza u Srbiji ne iznenađuje, s obzirom na to da je ekonomija naše države izuzetno oslabljena i veoma je nizak rast BDP – a, pa i prihodi od poreza koji direktno terete dohodak i imovinu su niski. Poreske vlasti u prikupljanju poreskih prihoda, pretežno se oslanjaju na indirektnu poreze, s obzirom na to da u uslovima nedovoljno razvijene privrede njima ne preostaje ništa drugo nego da oporezuju potrošnju. Olakšano oporezivanje potrošnje proizilazi i iz činjenice da se porezi na potrošnju plaćaju “pod anestezijom”, odnosno potrošači kroz cenu proizvoda i usluga plaćaju i PDV, akcize i carine, bez popunjavanja poreske prijave ili dobijanja poreskog rešenja. Oni plaćanja ovih poreza često nisu svesni, ali svakako da to osećaju kroz smanjenje kućnog budžeta i kroz umanjeње svoje ekonomske snage (Đorđević, Đurović Todorović, Perović, 2017).

Poreski sistem utiče na privredni rast direktno, preko visine poreskog opterećenja, ali i indirektno preko njegove strukture, kao i preko rizika

i troškova povezanih sa primenom poreskih propisa. Poresko opterećenje nakon određenog nivoa počinje negativno da utiče na privredni rast, pri čemu intenzitet tog uticaja zavisi od efikasnosti i efektivnosti upotrebe javnih prihoda – negativan uticaj poreskog opterećenja na privredni rast će biti manji ako se poreski prihodi koriste efikasno i u produktivne svrhe, tj. u proizvodnju dobara i usluga koja su neophodna za obavljanje poslovne aktivnosti. Ukupno poresko opterećenje u Srbiji, mereno učešćem poreskih prihoda u BDP – u je u 2015. godini iznosilo oko 36,2%, što je za oko 6% manje od proseka svih zemalja članica EU, a za oko 10% iznad proseka zemalja Centralne i Istočne Evrope (CIE). Nešto više poresko opterećenje imaju Hrvatska i Slovenija, dok je poresko opterećenje u višegradskoj grupi zemalja niže (približno proseku CIE), a najniže u baltičkim državama, te Rumuniji i Bugarskoj. Visina ukupnog poreskog opterećenja zavisi od obuhvata poreskih osnovica, visine poreskih stopa, ali i od strukture privrede. Prema Doing Business studiji Svetske banke, Srbija se prema visini troškova primene i plaćanja poreza nalazi na 78. mestu. Stope osnovnih poreskih oblika u Srbiji su uglavnom približne prosečnim poreskim stopama u zemljama CIE. Tako su standardna i snižena PDV stopa u Srbiji za jedan procentni poen (tj. oko 5%) niže od proseka CIE.

Iz perspektive podsticanja privrednog rasta povoljnije je kada veći deo ukupnog poreskog opterećenja čine porezi na potrošnju, a manji deo porezi na faktore proizvodnje. Od ukupnih poreskih prihoda u Srbiji, oko 53% se ostvaruje oporezivanjem faktora proizvodnje, a oko 47% po osnovu poreza na potrošnju. Učešće poreza na potrošnju u ukupnim poreskim prihodima u Srbiji je za oko 7% (3 pp.) veće od proseka zemalja CIE, članica EU, a za oko četvrtinu (tj. 10 pp) veće nego u starima članicama EU (Arsić, Randelović, Nojković, 2016).

Usled rebalansiranja privrede predviđeno je postepeno smanjenje učešća prihoda od PDV u ukupnom BDP sa 10,6% BDP u 2016. godini, na 10,3% koliko se očekuje u 2019. godini. Takođe, projektovani rast izvoza u narednom periodu uticaće i na rast povraćaja PDV, a samim tim i na nivo naplaćenog PDV, zahvaljujući boljoj kontroli poreskih

obveznika, oštrije kaznene politike, kao i edukacije poreskih obveznika. To je uticalo da je „indeks sive ekonomije“ u Srbiji 2017. godine iznosio 14,9% od BDP. Niži je nego u Crnoj Gori 24,5% od BDP i Letoniji 20,3% od BDP, a približan nivou u Estoniji 15,4% od BDP i Litvaniji 16,5%.¹¹

Mesto poreza na dodatu vrednost u savremenoj poreskoj praksi

Efekti implementacije poreza na dodatu vrednost – komparativni pristup

Sa višedecenijskom primenom poreza na dodatu vrednost, otklonjeni su mnogi praktični problemi koji su uticali na efikasnost prikupljanja poreskih prihoda, ali je oporezivanje dodate vrednosti proces koji kontinuirano rađa nove izazove, pa shodno tome i nova zakonska rešenja u ovoj oblasti. S obzirom da je porez na dodatu vrednost u velikom broju zemalja najznačajniji poreski prihod, pred kreatore poreske politike se uvek postavlja pitanje adekvatnog odnosa efikasnosti i pravičnosti u primeni PDV.

Sa razvojem informacionih tehnologija, povećanjem nivoa obučenosti poreskih službenika i tesnom saradnjom poreskih jurisdikcija (naročito na teritoriji Evropske unije), stvoreni su preduslovi za efikasnu borbu protiv poreske utaje (evazije), a time i za povećanje poreskih prihoda. U tom smislu, administrativna efikasnost poreza na dodatu vrednost se ne dovodi u pitanje. Pored administrativne efikasnosti, neutralnost predstavlja bitnu dimenziju oporezivanja dodate vrednosti. Sve direktive Evropske unije koje se tiču harmonizacije poreza na dodatu vrednost ističu neutralnost kao jedan od osnovnih principa na kojima PDV počiva. Neutralnost podrazumeva odsustvo diskriminacije u poreskom okruženju koje je nepristrasno i eliminisanje neželjenog poreskog tereta i disproporcionalnih ili nepotrebnih troškova plaćanja za nosioce

¹¹ <http://uzmiracun.rs/htdocs/Files/01072/analiza-obima-sive-ekonomije-2017.pdf>

poslovne aktivnosti. U domaćoj trgovini neutralnost se postiže svefaznim mehanizmom plaćanja, to jest, principom da firma plaća PDV na inpute koje kupuje od svojih dobavljača i prima PDV iskazan u prodajama potrošačima. To znači da PDV samo prolazi kroz proizvodno – prometni ciklus kako bi oporezovao krajnjeg potrošača. Da bi se ova neutralnost postigla, neophodno je da svaki učesnik u ciklusu ima pravo na pun odbitak input poreza, kako bi poreski teret zaista i mogao da se prenese do krajnjeg potrošača, a ne nekog od posrednika u ciklusu. Poreska jurisdikcija ima legitimno pravo da prenese deo tereta na učesnike u ciklusu, ukoliko su transakcije izuzete od oporezivanja u situacijama gde je output teško proceniti, ili iz razloga socijalne prirode, kao i ukoliko firma ne pruži eksplicitne dokaze za izvršenje poreskog odbitka input poreza.

U međunarodnoj trgovini, pored pravila koja važe u domaćoj trgovini, neophodno je postaviti dopunski operativni cilj koji podrazumeva odsustvo prednosti u poreskom tretmanu u poređenju sa domaćim transakcijama. To se postiže primenom principa odredišta, kojim se omogućava da neto poreski teret na uvoz bude jednak teretu koji snosi domaća ponuda, kao i da iznos poreza koji refundira ili kreditira izvoz bude jednak iznosu poreza koji je stvarno i obračunat. U praksi, postoji veliki broj situacija gde se standardna pravila ne mogu primeniti i strane firme mogu podneti teret plaćanja PDV – a u jurisdikciji u kojoj nemaju sedište ili nisu registrovane jer se pravo odbitka PDV – a sadržanog u poslovnim izdacima u toj situaciji ne može primeniti. U te svrhe, razvijeni su različiti pristupi koji treba da obezbede neutralnost poreza u tretmanu poslovnih aktivnosti stranih firmi: prodaje oslobođene plaćanja PDV – a, omogućavanje refundiranja putem PDV registracije, prebacivanje odgovornosti na domaće registrovane prodavce/potrošače, odobravanje sertifikata kojima se kupovine oslobađaju plaćanja poreza i tome slično.

S obzirom da se proces harmonizacije poreza na dodatu vrednost na teritoriji Evropske unije odvija već dvadesetak godina, od uspostavljanja zajedničkog evropskog tržišta 1993. godine, i da se i dalje kontinuirano odvija u velikom broju specifičnih oblasti, stiče se

utisak da je evropski sistem poreza na dodatu vrednost postigao zavidan nivo usaglašenosti. Imajući u vidu da je Evropska unija usmerena ka podsticanju međunarodne trgovine, uklanjanju spoljnotrgovinskih barijera i slobodnom kretanju roba, usluga, ideja i kapitala, poreski tretman ovih tokova je od izuzetne važnosti. S tim u vezi, porez na dodatu vrednost kao obavezni činilac poreskih sistema zemalja članica ima specifičnu ulogu, jer treba da obezbedi isti poreski tretman prometnih transakcija kako u zemljama članicama, tako i između zemalja članica, ali i u prometu između zemalja članica i trećih zemalja. Dakle, neutralnost u oporezivanju predstavlja primarni cilj koji treba ispuniti primenom poreza na dodatu vrednost.

Imajući u vidu skorašnje promene u zakonskim okvirima kojima se uređuje polje oporezivanja dodate vrednosti, stiče se utisak da dve oblasti oporezivanja predstavljaju veliki izazov u budućnosti, a to su mesto oporezivanja i specijalni režimi oporezivanja. Što se tiče mesta oporezivanja, PDV Direktivom iz 2006. godine se reguliše kako trgovina unutar same Zajednice, tako i trgovina sa zemljama van Zajednice. Trgovina unutar Zajednice se odvija kada se dobra transportuju iz jedne zemlje članice u drugu tako da registrovana firma u jednoj zemlji članici prodaje dobro a registrovana firma ili neoporezovano pravno lice kupuje dobro u drugoj zemlji članici. U ovom slučaju pitanje koja poreska jurisdikcija ima pravo da oporezuje reguliše se principom odredišta, kojim se promet unutar zajednice oporezuje porezom one zemlje na čijoj teritoriji se realizuje potrošnja.

Ipak, princip odredišta nije univerzalan, to jest, PDV direktivama su regulisani i slučajevi u kojima se primenjuje princip porekla, a koji se uglavnom odnosi na promet usluga unutar Zajednice. Poreski tretman usluga u međunarodnoj trgovini je komplikovaniji od prometa dobara, tako da je usvojena posebna Direktiva 2008. godine, kojom se Direktiva iz 2006. godine popravlja u nekoliko etapa u periodu od 2009. do 2015. godine kako bi se primenile promene u oblasti trgovine uslugama. Mesto oporezivanja se u ovom slučaju utvrđuje prema lokaciji gde su usluge pružene, što zavisi ne samo od prirode samih usluga već i od poreskog tretmana kupca koji prima usluge. U tom

smislu pravi se razlika između oporezivog lica (poslovnog entiteta koji obavlja registrovanu delatnost) i neoporezivog lica (privatno lice koje je krajnji potrošač). Samo ukoliko je poznata priroda usluga i poreski status kupca usluga može se utvrditi mesto pružanja usluga, to jest, mesto oporezivanja. Promet usluga između dva poreska obveznika se u principu, oporezuje na teritoriji gde kupac ima poslovno sedište, dok se promet usluga privatnim licima (krajnjim potrošačima) oporezuje na teritoriji gde pružalac usluga ima poslovno sedište, to jest, primenjuje se princip porekla. Međutim, i ovde postoje izuzeci.

Na primer, u situaciji u kojoj pružalac telekomunikacionih usluga, usluga emitovanja i elektronski pruženih usluga – poreski obveznik sa sedištem u jednoj zemlji članici pruža usluge krajnjem potrošaču sa prebivalištem na teritoriji druge zemlje članice oporezivanje se vrši na teritoriji zemlje na kojoj primalac usluga – krajnji potrošač ima prebivalište. Ovo predstavlja odstupanje od standarda vezanog za promet usluga krajnjim potrošačima unutar Zajednice, gde se primenjuje princip porekla. Što se tiče prometa dobara, mesto oporezivanja zavisi od karaktera prometa (da li je u pitanju promet dobara ka krajnjim potrošačima ili je u pitanju promet dobara od poreskog obveznika na teritoriji jedne zemlje članice ka poreskom obvezniku na teritoriji druge zemlje članice).

U opštem slučaju mesto oporezivanja se definiše kao teritorija na kojoj je realizovana isporuka dobara, što zavisi od karakteristika dobara, ali i od načina na koji je isporuka izvršena (da li se dobra transportuju, da li se vrši instaliranje i montaža, da li se transport vrši putem posrednika i tako dalje) i u skladu sa tim se mesto oporezivanja može razlikovati. Značaj procesa harmonizacije se ogleda u tome što je poreskim direktivama jasno propisano koja poreska jurisdikcija vrši oporezivanje različitih modaliteta prometa dobara, pa je prostor za nejasnoće u postupku oporezivanja sužen.

U svrhe pojednostavljenja, na nivou Evropske unije je propisana mogućnost da se dobra čiju nabavku vrše oporezovana lica u specijalnom režimu oporezivanja (mala i srednja preduzeća ili

poljoprivredni proizvođači u flat rate režimu) ili neoporezovana pravna lica ne oporezuju ukoliko je godišnja vrednost njihovih nabavki ispod propisanog limita (minimalni iznos limita je 10.000 evra), mada ova lica zadržavaju pravo da se registruju kao poreski obveznici. Sve zemlje Evropske unije imaju propisan ovaj tip limita za oporezivanje i u najvećem broju slučajeva je jako blizak minimalnom propisanom limitu (izuzetak je Velika Britanija gde je limit postavljen jako visoko). Ukoliko godišnje nabavke ovih lica prevazilaze propisane limite, postoji obaveza oporezivanja ovih transakcija uz mogućnost kasnijeg odbitka poreza sadržanog u nabavkama. Kada se dobra prodaju „na daljinu“, to jest, kada se prodavac – poreski obveznik i kupac – krajnji potrošač nalaze u različitim zemljama članicama u trenutku transporta dobra, ukoliko vrednost godišnjeg prometa dobara prevazilazi određeni limit (35 hiljada ili 100 hiljada evra, članice biraju koji limit će izabrati) prodavac mora da primeni princip odredišta, to jest, prodavac obračunava PDV u zemlji članici odredišta po stopi koja se primenjuje u toj zemlji. U ovom slučaju poreski obveznik koji vrši prodaju se mora registrovati u evidenciji obveznika poreza na dodatu vrednost u zemlji odredišta. Ukoliko godišnji promet poreskog obveznika po osnovu udaljene prodaje u zemlji članici ne prevazilazi propisani limit, ne mora se registrovati kao obveznik u toj zemlji članici, već PDV obračunava u zemlji u kojoj je registrovan kao obveznik.

Princip odredišta se primenjuje i u slučaju prometa novim prevoznim sredstvima, s tim što, u tom slučaju, kupac plaća PDV u zemlji članici odredišta, to jest, u zemlji u kojoj registruje vozilo. U situacijama kada se promet dobara vrši ka trećim zemljama, to jest, zemljama koje nisu članice, promet dobara ima status izvoza, i primenjuje se oporezivanje nultom stopom, a u situacijama kada se promet vrši iz trećih zemalja taj promet ima status uvoza, a oporezivanje se vrši u zemlji u kojoj je uvezeno dobro ušlo na teritoriju Evropske unije.

Jedan od osnovnih principa oporezivanja dodate vrednosti u Evropskoj uniji je smanjenje administrativnog tereta za male firme koje vrše promet. PDV direktivama je propisan veći broj specijalnih

šema oporezivanja koje za cilj imaju pojednostavljenje obračuna poreza u specifičnim situacijama. Od specijalnih šema oporezivanja izdvojićemo one koje pokrivaju male i srednje firme i poljoprivredne proizvođače (preostale specijalne šeme oporezivanja se odnose na promet polovne robe, umetničkih dela, kolekcionarskih dobara i antikviteta, zlato koje se investira, putničke agencije i elektronski pružene usluge).

Što se tiče malih preduzeća, prema PDV direktivi postoje tri modela specijalnih šema koje se odnose na mala preduzeća:

- režim pojednostavljenog obračuna i naplate PDV koji se obično dizajnira kao flat rate režim;
- režim postepene olakšice i
- režim poreskog oslobođenja.

U flat rate režimu, na ukupan promet preduzeća se obračunava fiksni procenat što predstavlja jednokratni obračun umesto standardnog režima u kojem se beleži PDV na svaku prodaju i nabavku koja se obavlja. Procenat se utvrđuje za svaku privrednu delatnost i primenjuje se na celokupan ostvareni godišnji promet, uključujući i promet za koji postoji pravo na poresko oslobođenje (što predstavlja otežavajuću okolnost). Iako se PDV obračunava po flat stopi, malo preduzeće je i dalje u obavezi da izdaje fakture za kupce – registrovane obveznike u kojima se PDV iskazuje po standardnoj stopi. Preduzeće u režimu nije u obavezi da vrši periodične obračune i uplate poreskih obaveza, pa ovaj režim pojednostavljuje poslovanje, ali, s druge strane, onemogućava odbitak prethodnog poreza za izvršene nabavke, jer se poreska obaveza utvrđuje primenom fiksnog procenta na ostvareni poslovni promet. Nabavke za koje se može izvršiti odbitak input poreza jesu nabavke kapitalnih dobara, ali se u tom slučaju mora obračunati i porez na buduću prodaju kapitalnog dobra po standardnoj stopi. Ono što posebno komplikuje obračun poreza je nabavka od obveznika iz drugih zemalja članica, gde se porez obračunava po standardnoj stopi iako ne postoji mogućnost odbitka plaćenog input poreza (ukoliko nije reč o kapitalnom dobru).

Svrha ovog režima nije da omogući malim preduzećima da plate manje poreza, već smanjenje troškova plaćanja poreza s obzirom da se obračun poreza ne vrši nekoliko puta u toku godine, već jedanput na godišnjem nivou u skladu sa propisanim pravilima. Režim flat rate je naročito razvijen u Velikoj Britaniji, dok je u drugim zemljama članicama manje zastupljen, ali se ovaj režim u sličnom maniru koristi za poljoprivredne proizvođače.

Režim postepene poreske olakšice podrazumeva registraciju obveznika koji ispunjava određeni uslov (na primer, ostvaruje promet veći od limita za puno oslobođenje od obaveze plaćanja poreza), ali sa poreskom olakšicom koja se primenjuje na određeni procenat ostvarenog poslovnog prometa koja se postepeno smanjuje kako se godišnji promet povećava.

Režim oslobođenja se primenjuje u većini zemalja i podrazumeva oslobođenje od obaveze registracije za obračun i plaćanje PDV – a na sopstvene prodaje pod uslovom da godišnji promet ne prelazi limit koji propisuje nacionalno poresko zakonodavstvo. S druge strane, s obzirom da se preduzeće ne registruje kao obveznik, nema ni odbitka input poreza, što predstavlja negativnu stranu ovog režima. Režim oslobođenja podrazumeva da mala preduzeća ne moraju da se registruju kao obveznici PDV ukoliko njihov poslovni promet ne prelazi godišnji limit poslovnog prometa, i u tom režimu nemaju obavezu obračunavanja PDV – a, ali ni pravo odbitka input poreza. Ova šema nije obavezujuća za male firme jer ukoliko procene da im je povoljnije da budu u režimu PDV – a, mogu da se registruju kao obveznici poreza na dodatu vrednost.

U velikom broju zemalja, vrlo mali broj poreskih obveznika, čak i samo nekoliko desetina, odbacuje više od 80 do 90% ukupnih prihoda od poreza na dodatu vrednost. Samim time, logično je očekivati da država ima vrlo blagonaklon stav prema najvećim poreskim obveznicima, što predstavlja pogodno tlo za distorzije u ekonomskom odlučivanju. Problem koji je zastupljeniji u zakonodavstvu jeste tretman malih poreskih obveznika, koji predstavljaju najveći procenat poreskih

obveznika. U vezi s tim, najznačajnije pitanje je gde postaviti donji limit (eng. threshold) ostvarenog godišnjeg prometa za obavezu registrovanja. U originalnom scenariju, početna ideja je obezbeđivanje što šireg predmeta oporezivanja. Iz ove perspektive, limit za registrovanje bi trebalo da bude jednak nuli, tj. sva lica koja ostvaruju bilo kakav promet bi trebalo da budu oporezovana.

U realnosti, poreski obuhvat svakog poreskog obveznika odbacuje određene administrativne troškove (troškove naplate) i troškove plaćanja poreza koje snosi sam poreski obveznik. Kako je vreme prolazilo i sve veći broj zemalja primenjivao PDV, u praksi su se pojavili brojni praktični problemi koji se tiču troškovne efikasnosti oporezivanja i primene u privredama sa izraženom "sivom" ekonomijom. U određenom broju zemalja limit se postavlja veoma visoko. Logička konstrukcija iza ovakvog manira je sagledavanje odnosa administrativnih troškova i ostvarenog poreskog prihoda koji je izražen kod prodavaca sa niskim poslovnim prometom, ali opada kako se krećemo ka poreskim obveznicima sa relativno velikim periodičnim poslovnim prometom. Poljoprivredni proizvođači mogu da koriste specijalnu šemu oporezivanja koja podrazumeva da se ne registruju kao PDV obveznici, ne obračunavaju ga i ne ostvaruju pravo na odbitak input poreza. Umesto toga, na svoje prodaje obračunavaju flat rate kompenzaciju (u srpskom zakonodavstvu je definisana kao PDV nadoknada), koja se primenjuje samo ukoliko se prodaje vrše registrovanim obveznicima u zemlji, neoporezovanim pravnim licima u drugim zemljama članicama, ali se ne prodaje drugim poljoprivrednim proizvođačima koji su u specijalnom režimu oporezivanja i krajnjim potrošačima. Ovaj tip kompenzacije treba da poboljša poreski tretman poljoprivrednih proizvođača, jer im se na taj način umanjuje teret poreza koji plaćaju prilikom nabavki inputa koje koriste u proizvodnji. Istovremeno, poreski obveznici koji kupuju od poljoprivrednih proizvođača u specijalnoj šemi oporezivanja nisu diskriminirani jer im se plaćena PDV kompenzacija može priznati kao odbitna stavka u obračunu sopstvenih poreskih obaveza.

Kao što se može videti, komplikovanom i obimnom, ali, pre svega, nediskriminatornom zakonskom regulativom, pokrivene su mnogobrojne prometne varijante koje se javljaju u praksi i čiji je poreski tretman bilo neophodno jednoznačno i nedvosmisleno urediti. Potpuna harmonizacija PDV na teritoriji EU je čini se nemoguća, a verovatno i nepoželjna. Iako su poreskim direktivama propisani mnogi obavezni elementi u oporezivanju, zemljama članicama ostaje na raspolaganju veliki broj parametara koje u skladu sa nacionalnim poreskim politikama mogu same da oblikuju, pa otuda, u svetlu rastuće prekogranične trgovine, prozilazi i povećana složenost čina oporezivanja.

S druge strane, Evropska unija značajno investira u primenu informacionih i telekomunikacionih tehnologija kako bi se učesnici prometa, fizički udaljeni, elektronskim putem približili, ne samo jedni drugima, već i različitim nacionalnim poreskim autoritetima na čijim teritorijama ostvaruju poslovanje. Upotrebom modernih informacionih tehnologija nacionalne poreske administracije sve više usvajaju moderne metode ubiranja i kontrole poreskih prihoda, ali i razmenjuju informacije od značaja u procesu oporezivanja. Jedan od bitnih uslova za funkcionisanje zajedničkog tržišta je oporezivanje transakcija između zemalja članica, koje imaju isti tretman kao i transakcije na tržištu jedne zemlje članice, što se postiže korišćenjem VIES sistema (VAT sistema za razmenu podataka).

Korišćenje VIES sistema značajno olakšava promet dobara između poreskih obveznika unutar Zajednice, tj. promet iz jedne zemlje članice u drugu zemlju članicu, jer se poreski identifikacioni broj poreskog obveznika kojem se vrši otpremanje dobara može elektronskim putem proveriti u bazi podataka, čime se značajno povećava sigurnost učesnika u prometnoj transakciji. Od početka 2015. godine VAT pravila utvrđivanja mesta prometa za usluge su izmenjena tako da se „digitalne usluge“ (telekomunikacione usluge, usluge emitovanja i elektronske usluge) ne oporezuju u zemlji u kojoj se nalazi pružalac usluga, već u zemlji u kojoj se nalazi primalac usluga,

nezavisno od toga da li je primalac poreski obveznik ili krajnji potrošač i nezavisno od toga da li pružalac usluga ima sedište u EU ili van nje.

U ovom slučaju ispoštovan je princip odredišta, za razliku od principa porekla koji je bio u upotrebi u većini zemalja u situaciji kada je primalac usluga bio krajnji potrošač. Usluga se oporezuje po stopi koja je definisana u zemlji u kojoj se potrošač nalazi. U tom pravcu, formirana je platforma koja treba da olakša oporezivanje u ovoj situaciji koja se naziva MOSS (Mini One Point Shop). Potreba za kreiranjem ove platforme je proizišla iz činjenice da bi u slučaju njenog odsustva, pružalac usluga morao da se registruje kao PDV obveznik u svakoj zemlji u kojoj vrši promet usluga potrošačima. Kada se obveznik registruje u MOSS – u obaveza je poreskog obveznika da nadležnim nacionalnim poreskim organima šalje tromesečne VAT MOSS poreske prijave i uplate na nivou kalendarskog tromesečja, što predstavlja značajno pojednostavljenje, jer obveznik ne mora da obračunava PDV za svaku zemlju članicu u kojoj vrši promet usluga. Pored ovih novina, u povu je i ideja integralnog EU web portala gde bi obveznici koji se bave prekograničnim prometom dobijali precizne i pouzdane informacije o poreskim pravilima i obavezama u drugim zemljama članicama. Ova forma internet portala je lansirana krajem 2014. godine i treba da pojednostavi primenu PDV na teritoriji čitave Evropske unije.

Evropska unija sprovodi i određene pilot projekte koji treba da pokažu efikasnost primene određenih rešenja u realnom ekonomskom okruženju. Jedan od takvih projekata, koji je iniciran od strane EU VAT Foruma je VAT CBR projekat (VAT Cross-Border Rulings) koji treba da obezbedi poreskim obveznicima koji planiraju prekogranične transakcije koje podrazumevaju promet na teritoriji dve ili više zemalja članica jednostavniji poreski tretman ovih transakcija. Trenutno 16 zemalja članica učestvuje u ovom projektu. Prema ovom projektu, poreski obveznici iz ovih zemalja, ukoliko sarađuju sa poreskim obveznicima iz zemalja članica koje učestvuju u projektu, mogu da podnesu zahtev poreskim organima za primenu CBR pravila u oporezivanju umesto standardnih pravila oporezivanja

datih u PDV Direktivama. Ovaj projekat je formiran polovinom 2013. godine sa planiranim završetkom krajem 2018. godine. Njime se obuhvataju raznovrsne forme prekograničnih transakcija, koje se odnose na preradu sirove nafte, organizovanje simpozijuma za prezentaciju novih proizvoda klijentima, promet kartica i dopuna za mobilne telefone.

Iako se stiče utisak da je „evropski” tip PDV preovlađujući u oporezivanju dodate vrednosti u svetu, to ne znači da ne postoje drugi modaliteti oporezivanja dodate vrednosti. U ovom radu istaknuta su dva modaliteta od kojih se prvi primenjuje na Novom Zelandu, a drugi u Japanu.

Novozelandski model poreza na dobra i usluge je novija, “modifikovana” verzija Evropskog tipa poreza na dodatu vrednost, uvedena pre 20 – ak godina. Dve osnovne varijacije u odnosu na evropski tip PDV – a predstavljaju širok pristup poreskoj osnovici i jedinstvena stopa oporezivanja. Jedinstvena stopa oporezivanja podrazumeva da ne postoje snižene stope, oslobođenja ili nulte stope, izuzev u onoj meri u kojoj je to potrebno za utvrđivanje poreske osnovice (u oblasti izvoza, investicionog kapitala i pružanja usluga rada).

Što se tiče širine poreske osnovice, hrana, odeća za bebe, usluge medicinske nege, usluge obrazovanja, publikacije, energija i druga nužna dobra se oporezuju po stopi koja važi i za sva druga dobra i usluge. Ovakav način razmišljanja je od samog početka povezan sa pitanjima pravičnosti i ekonomske efikasnosti. Debate vođene oko pitanja oporezivanja hrane, dovele su do zaključka da je oporezivanje hrane regresivno, u smislu da domaćinstva sa niskim dohocima relativno veći deo dohotka troše na hranu, pa shodno tome podnose veći teret oporezivanja. S druge strane, za državu je oporezivanje hrane po jedinstvenoj stopi isplativo, jer domaćinstva sa visokim dohocima u apsolutnom iznosu više troše na hranu, pa oporezivanje hrane odbacuje značajan prihod koji se može iskoristiti za redistribuciju i dopunu dohotka siromašnih domaćinstava.

Pored toga, konvencionalni „evropski” PDV isključuje iz predmeta oporezivanja usluge koje pruža država. Usluge poput obrazovanja, zdravstva i usluge koje pružaju jedinice lokalnih samouprava su izuzete od oporezivanja, što može predstavljati problem jer utiče na konkurenciju između privatnih i državnih snabdevača. Novozelandski model tretira promet koji vrši država i državni organi kao oporezivu aktivnost. Na taj način, na isti način kako su oporezovane usluge koje pružaju državne bolnice oporezovane su i usluge koje pružaju bolnice iz privatnog sektora. Ovaj pristup je u više navrata razmatran i na nivou organa Evropske unije kao alternativa postojećem tipu PDV – a, gde su kao glavne prednosti novozelandskog tipa isticane veća neutralnost i efikasnost u oporezivanju, jer obveznici koji ostvaruju isti obim prometa imaju isti poreski tretman, uzimajući u obzir postojanje jedne opšte poreske stope.

Japanski model je zasnovan na kreditnom metodu utvrđivanja poreske obaveze, ali bez zahteva za izdavanjem faktura koji postoji u evropskim zemljama. Iako je u pitanju model zasnovan na primeni poreskog kredita, podatke o porezu obračunatom na periodične prodaje i nabavke poreski organi ne utvrđuju na osnovu faktura, već na osnovu finansijskih izveštaja koje poreski obveznici periodično podnose. Registrovani poreski obveznik množi oporezive prodaje sa poreskom stopom kako bi izračunao porez na prodaje. Ovaj model se razlikuje od EU modela i u kalkulaciji input kredita. Podaci o oporezivim nabavkama se preuzimaju iz podataka o nabavkama koje vodi kompanija, koji ne moraju biti iskazani u fakturama, već u računima koji su administrativno manje zahtevni od faktura, to jest, računi su manje informativni od faktura u EU modelu. Značajna razlika u odnosu na EU model je i u tretmanu neregistrovanih malih preduzetnika, s obzirom da u japanskom sistemu registrovani obveznici imaju pravo na poreski kredit za izvršene nabavke inputa, nezavisno od toga da li su ostvarene od registrovanih ili neregistrovanih dobavljača. U ovom modelu pravo na poreski kredit se ne može ostvariti samo za nabavke koje su izuzete od oporezivanja, kao što su poštanske marke ili određene medicinske usluge. U tom

smislu ne postoji diskriminacija neregistrovanih preduzetnika (Đinđić, Luković, 2016).

Zaključak

Nakon razmatranja ključnih aspekata poreza na dodatu vrednost, može se zaključiti da ovaj poreski oblik predstavlja značajnu inovaciju koja je u relativno kratkom roku postala sastavni deo velikog broja nacionalnih poreskih sistema. U oblasti oporezivanja prometa, primena poreza na dodatu vrednost od 2005. godine predstavlja značajan iskorak u usklađivanju srpskog poreskog sistema sa sistemima modernih tržišnih ekonomija. Evropski PDV počiva na principu odredišta, uz određene izuzetke za neke tipove transakcija (uglavnom u prometu usluga). Trenutno je vrlo mali broj zagovornika primene principa porekla u oporezivanju dodate vrednosti. Jedan od temelja PDV je i metod fakturisanja, koji podrazumeva da se poreska obaveza utvrđuje na bazi evidentiranja ulaznih i izlaznih faktura. U praksi se može primenjivati i model po kom se poreska obaveza može utvrđivati na bazi prometa evidentiranog u finansijskim izveštajima, a izdavanje faktura ne predstavlja uslov za priznavanje poreskog kredita i obračuna poreske obaveze. U ovom slučaju dovoljan uslov za funkcionisanje PDV sistema je prezentovanje određenih dokumenata koje kompanije i inače vezuju za nabavne i prodajne transakcije (računi, priznanice i sl.). U sistem „evropskog“ PDV koji se primenjuje na teritoriji Evropske unije uvodi se veliki broj inovacija kojima se povećava informisanost i sigurnost učesnika u prometnom ciklusu. Istovremeno se uređuju i specifične oblasti prometa koje su vremenom postale jako bitan faktor u međunarodnoj trgovini, kao što je promet takozvanih digitalnih usluga (usluge emitovanja programa, telekomunikacija i tome slično), elektronska trgovina, trgovina „na daljinu“. Postojeći mehanizam poreza na dodatu vrednost prilagođava se novonastalim trendovima, s namerom da se postigne optimalan balans efikasnosti, neutralnosti, pravičnosti i izdašnosti u oporezivanju (Đinđić, Luković, 2016).

Literatura

1. Arsić, M., Randelović, S., Nojković, A. 2016. *Uticaj fiskalne politike na rast privrede Srbije*, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu
2. Đinđić, S., Luković, S. 2016. *Ocena savremenog poreza na dodatu vrednost*, Ekonomski fakultet Kragujevac.
3. Đorđević, M., Đurović Todorović, J., Perović, D. 2017. *Načini smanjenja regresivnosti poreskog sistema Republike Srbije*, Institucionalne promene kao determinant privrednog razvoja Republike Srbije, Kragujevac.
4. Đurović Todorović, J., Đorđević, M. 2013. *Porezi na potrošnju*, Ekonomski fakultet Niš.
5. Zakon o porezu na dodatu vrednost („Službeni glasnik RS“, br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 7/2017- uskađeni din. izn., 113/2017, 13/2018- uskađeni din. izn. i 30/2018), <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/fizicka-lica/pdv/zakon/203/zakono-porezu-na-dodatu-vrednost.html> (posećeno avgusta 2018. g.)
6. Calmfors, L. 2011. *The Role of Independent Fiscal Policy Institutions*, CESifo Working paper, No. 3367.
7. Labus, M. 2015. *Policy mix for fiscal consolidation in Serbia: Conditional forecast approach*, Ekonomika preduzeća, br. 1-2/2015.
8. Madžar, Lj. 2013. *Alternative i rizici fiskalne konsolidacije u Srbiji*, Škola biznisa, br. 3-4/2013.
9. NALED, Mostovi i ćuprije – Sistem Neporeskih i parafiskalnih formi u Srbiji: Popis, analiza efekata, preporuke za reformu Fiskalnog saveta, Budžetski proces u Republici Srbiji: nedostaci i preporuke, decembar 2014. (www.fiskalnisavet.rs)
10. Ristić, K., Ristić, Ž. 2016. *Međunarodne javne finansije i budžetska politika EU*, EtnoStil d.o.o., Beograd.

11. file:///C:/Users/ets/Downloads/WB_2017%20SR.pdf
12. <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20strucna%20misljenja/2016/Casopis%20Finansije%202015.pdf>
13. <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/pravnalica/pdv/opste-o-pdv.html>
14. http://www.ekfak.kg.ac.rs/images/Nir/ProjekatFakulteta/Zbornik2016-Unapredjenje%20konkurentnosti%20privrede%20Republike%20Srbije.pdf?q=osnovne_upis
15. http://www.aler.rs/files/FISKALNA_STRATEGIJA_za_2016_godinu_sa_projekcijama_za_2017_i_2018_godinu_Sl_gl_RS_br_100_2015.pdf
16. <http://nardus.mpn.gov.rs/bitstream/handle/123456789/9207/Dokorat%20Ilijana%20Kovacevic.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
17. <http://www.zup.co.rs/materijali/Tabela%205,159L.pdf>
18. <http://uzmiracun.rs/htdocs/Files/01072/analiza-obimasive-ekonomije-2017.pdf>

Anja Gligić Savić

VALUE ADDED TAX IN THE TAX SYSTEM

Original scientific paper

The focus of the paper is the value added tax, which as a tax form has gained enormous popularity and application in a large number of countries in a relatively short period of time. Many problems of political, economic and legal nature are connected with its essence and existence. The internationalization of companies' operations at the global level has highlighted the need to create unique guidelines for VAT policy-making within the Organization for European Economic Cooperation (OEEC), which should contribute to the elimination of distortive segments of national VAT systems. Likewise, integration processes and globalization have influenced a kind of regionalization and globalization of taxation goals, and thus the principles of taxation. The fact that in less than fifty years, the value added tax of the tax form, which experts in the field of tax policy welcomed with great distrust, has become a tax that collects a significant percentage of total tax revenues, speaks volumes about the desirability of this form of tax.

Keywords: tax system, value added tax, economic effects of taxation.

Datum prijema (Date received): 24.03.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 11.05.2021.