

Проф. др Зоран Исailовић

Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим
седиштем у Косовској Митровици

ОБЕЛЕЖЈА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У САВРЕМЕНИМ ДРЖАВАМА

С циљем подстицаја привредних токова, савремене државе су настојале да конципирају такве пореске системе који би својом применом у највећњ могућој мери могли утицати да цене производа и услуга у првом реду зависе од најповољнијих комбинација продуктивних фактора а не неких „уметних додатака“, као што су порези и др. Природно је да се то није могло осетно очекивати од свих пореских облика који чине порески систем једне земље, већ само од неких водећих пореза на потрошњу. У том погледу, најважнију улогу има порез на додату вредност.

Порез на додату вредност као један од стубова у пореским системима модерних држава најзначајнија је пореска иновација XX века. Важност овог пореза произлази из његове правне и економске природе, као и егзистирања у бројним савременим државама на територији целе Европе. У контексту изложеног, потребно је истаћи да се ни формалноправно не може постати члан Европске уније без инкорпорирања у порески систем овог пореза тзв. „ЕЗ – модела“, потрошног типа, индиректне методе обрачуна пореске обавезе и применом дестинације. У вези с наведеним, аутор разматра развој и хармонизацију правног режима овог пореског облика која се одвија у Европској унији, с посебним освртом на правни режим овог пореза у Републици Србији.

Кључне речи: Правни режим; Хармонизација; Елементи пореза; Индиректни метод обрачуна; Пореске стопе; Ослобођења од плаћања пореза.

1. ОПШТА РАЗМАТРАЊА

Одавно су прошла времена када су државе наметале дажбине својим поданицима не водећи рачуна о реперкусијама који ти чинови остављају на њихов привредни и друштвени живот. Поред тога, развој производних снага условио је бурно одвијање привредних односа и у међународним оквирима, што је природно довело до потребе перманентног преиспитивања пореских система, који су неминовно морали да прате поменуте токове.

Садржину модерних пореских система карактерише постојање две велике групе пореза – непосредни (директни) и посредни (индиректни) порези. Непосредни порези директно „нападају“ приход, доходак и имовину пореског обвезника. Код индиректних пореза посредно се захвата економска снага обвезника која се манифестује кроз конзумацију добара и услуга крајњих потрошача као пореских дестинатора. Потребе државе за обилним средствима неминовно су утицале да обе поменуте групе пореза буду заступљене у пракси. Међутим, њихов значај у историји пореских система држава није увек био једнак. Тако, након доминирања пореза на имовину у робовласништву и у феудализму, у дужем временском периоду неприкосновено водећу улогу је имао порез на доходак грађана. Тај тренд се постепено зауставља шездесетих година двадесетог века, од када у многим савременим државама већи значај добијају посредни порези, код којих најважнију улогу има порез на додату вредност (у даљем тексту ПДВ). За продор посредних пореза у бројне савремене пореске системе, заслужне су манифестоване позитивне особине: издашност, стабилност, еластичност и завидни нето ефекат остваривања прихода.

Разрађујући изложена излагања, може се истаћи да је развој привредног и друштвеног живота узроковао појаву бројних оспоравања пореза на доходак као најбоље и најпоузданије врсте пореза у пореском систему савремене државе. Појављују се аутори који уместо порезу на доходак, примат дају порезима на потрошњу у оквиру којих се најважнија улога даје ПДВ-у. С тим у вези, најновија истраживања показују да је ПДВ један од пореских облика с најнижим негативним учинцима на привредни раст.

Практичне реперкусије поменутих истраживања и расправа манифестују се кроз пренос пореског оптерећења са дохотка на потрошњу пореских обвезника. Другим речима, порези на потрошњу реформама пореских система добијају равнотеренији третман у односу на порез на

доходак. Изложене тенденције се остварују тако што већина држава у оквиру фискалне реформе снижавају висину стопа и проширују основу у систему опорезивања дохотка, док с друге стране повећавају општу стопу ПДВ-а. Промене су се догодиле и код пореза на добит корпорација: осетно су смањење стопе док су у знатној мери елиминисане или ублажене бројне олакшице. На одвијање ових процеса у великој мери утиче тзв. пореска конкуренција.

Аргументација за веће ослањање државе на ПДВ, заснива се на томе да ови порези подстицајно делују на повећање штедње што се природно, позитивно реперкутује на повећање инвестиција. Поред тога, незаобилазан је и фискални значај потрошних пореза, што се посебно манифестује кроз релативно лагодан начин долажења до обилних прихода (тзв. плаћање пореза под „анестезијом“ пореских обвезника).

Појава ПДВ-а, у теорији се везује за Вилхелма фон Сименса (*Wilhelm von Siemens*). Он је 1919. године предлагао увођење овог пореског облика у Немачкој под називом „побољшани (префињени) порез на промет“. Међутим, ПДВ је у Европи најпре уведен у Француској 1953. године, да би своју раширеност у савременим пореским системима доживео прихватањем у државама Европске заједнице, сада Европске уније, постајући најпопуларнији и најраспрострањенији општи порез на промет у савременом свету. Данас је ПДВ у примени у преко 140 земаља света. Заступљен је у свим европским земљама и свим земљама OECD (осим у САД, где је још у примени општи порез у малопродаји). Опредељење највећег броја држава савременог света за ПДВ није случајно. Овај порез је у односу на друге врсте пореза на промет показао већи број значајних предности.

У теорији је најпознатија подела пореза на промет према броју опорезованих фаза прометног циклуса. По том критеријуму разликујемо: свефазни (вишефазни) бруто порез на промет; свефазни нето порез на промет, познатији као ПДВ, и једнофазни порез на промет.

Свефазни бруто порез на промет је такав облик пореза на промет, који се плаћа у свакој фази прометног циклуса од произвођача до потрошача. Поред својих позитивних особина (лак је за примену, те су због тога трошкови плаћања пореза ниски, лако се преваљује, и најзад поред примене ниских стопа постижу се значајни приходи), код овог пореза се појављују негативности овог пореза које се огледају у следећем. Пошто се наплаћује у свим фазама или у више фаза прометног циклуса, у кретању робе од производње до крајње потрошње, порез је већи ако је број фаза већи. Поред тога, порез плаћен у претходној фази улази у основу опорезивања наредне фазе кроз који пролази роба на путу

до крајњих потрошача. Тако долази до кумулирања пореског терета и плаћања пореза на плаћени порез. Ово је разлог појаве тзв., вертикалне концентрације привредних организација ради уштеде пореза. Међутим, такав ефекат овог пореза не може се позитивно оценити, јер утиче на смањење опште продуктивности рада, уклањањем неких делатности специјализованих за рад у нормалним приликама. Другим речима, због тога што су вишестепена вертикално повезана предузећа (производна и трговинска) порески била привилегована, отежана је била равноправна слободна утакмица, па су мала једноступена предузећа била више оптерећена порезима.

Зато што пролази кроз различит број фаза, и што плаћени порез улази у основицу наредне фазе промета производа, не може се егзактно утврдити пореско оптерећење за сваку поједину робу, што је веома значајно у спољнотрговинској размени. Наиме, у међународном саобраћају у важности је начело кодификовано у GATT-у (Општем споразуму о трговини и царинама), да се код посредних пореза примењује принцип земље дестинације (земље одредишта), што значи да се извоз ослобађа, а увоз оптерећује истим порезима којима се оптерећују и истоврсни домаћи производи.

Негативност свефазног (вишефазног) бруто пореза на промет је у томе што се код њега не може утврдити тачан износ који треба вратити извознику, односно којом висином опорезовати увезену робу. Због уласка плаћеног пореза у основицу наредне фазе, не може се пореско оптерећење изнаћи множењем стопе из једне фазе бројем прометних фаза. Због изложених разлога, у пракси су примењена решења да су приликом повраћаја пореза за извезену робу, као и за опорезивање увезене робе, примењиване просечне стопе (тзв. порез за изравнање). Овакво решење садржи у себи паушално враћање пореза код извоза, односно паушално оптерећење увезених производа. Наведени разлози омогућују да се применом просечне стопе произвођачу робе намењене извозу не врати сав порез који је био садржан у цени робе и тако утиче на његову неконкурентност на страном тржишту. Али могућа је и другачија ситуација – да се извознику врати више пореза него што је садржано у цени робе, чиме се он неоправдано привилегује пореским путем.

С друге стране, дефектности тзв. пореза за изравнање очите су и код опорезивања увезене робе. Такође, могући су двојаки утицаји. Прво, могуће је да се увезени производ оптерети више него истоврсни домаћи производ на домаћем тржишту, што би била нелојална конкуренција применом неке врсте прикривене царине. Друга могућност је да се увезени производ може блаже оптеретити него домаћи истоврсни произ-

вод, чиме би се побољшала конкурентна способност страног произвођача, што није у интересу домаће државе.

Из изложеног, јасно се види зашто је свефазни бруто порез на промет инфериорнији од ПДВ-а, и зашто по правилу није у примени. Поред свефазног бруто пореза на промет, опредељење европских држава могло је да буде акцептирање једнофазног пореза на промет. Овај порез, као што му и име каже, плаћа се у једној фази прометног циклуса од производње до потрошње. Међутим, критична фаза која може бити оптерећена порезом је производња, трговина на велико и трговина на мало. Имајући то у виду у теорији се говори о порезу на промет у производњи, о порезу на промет у трговини на велико, и о порезу на промет у трговини на мало. Сваки од наведених облика пореза назива се још јединственим или скупним порезом на промет, јер се код ових пореза оптерећењем само у једној фази, води рачуна и о свим осталим фазама код одређивања степена пореског оптерећења. Свака од наведених фаза оптерећења има своје предности и мане. Ипак, посебан значај од поменутих пореза припада једнофазном порезу на промет у трговини на мало. Овај порез се плаћа када се производ продаје крајњем потрошачу и има значајне позитивне особине. Најважније су: егзистирање ниских стопа; једноставност опорезивања; лака преваљивост и урачунавање у цену; нема плаћања пореза на порез, не утиче на тзв. вертикалну концентрацију у привреди, не појављују се већ изложени проблеми у спољнотрговинској размени.¹

Међутим, земље Европске заједнице нису у своје системе увеле једнофазни порез у малопродаји већ ПДВ. Као најважнији разлози за то, истицано је да је код овог пореза могуће да се прескочи фаза трговине на мало, те да ако произвођач или трговац на велико директно производ продају крајњем потрошачу на тај начин избегава се плаћање пореза. Конкретније говорећи, код овог пореза догађало се да су се давале нетачне изјаве о коришћењу производа у репродукционе сврхе или за извоз, ради ослобођења од плаћања пореза итд. У контексту изложеног, према неким проценама, обухват наплате од овог пореза у Србији (док је био у примени), ценио се на око 70 %, док је прометом кроз сиву економију 30 % пореза измицало (код појединих производа и много више).

¹ Б. Јелчић, *Наука о финансијама и финансијско право*, Загреб 1988, 226 и 227.

2. ПОЈАМ И КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

На основу изложених главних недостатака свефазног (вишефазног) бруто пореза на промет и једнофазног пореза на промет у малопродаји, упознали смо разлоге њиховог непримењивања у Европској заједници, сада Европској унији. У односу на њих, примат је добио ПДВ. Међутим, да би се добио одговор таквог опредељења, неопходно је испитати и обележја овог пореског облика. С тим у вези, може се рећи да је ПДВ посебна варијанта свефазног пореза на промет. Ова врста пореза оптерећује промет све робе и услуга, који врше предузетници у оквиру своје делатности, осим оних који су законом ослобођени од оптерећења. Поред тога, овај порез се плаћа и на увоз робе. За разлику од свефазног бруто пореза, ПДВ се обрачунава и наплаћује у више фаза преласка робе (од произвођача до трговине на мало, односно потрошача – прим. 3. И.) само на вредност која је додата у тој фази, тако да је укупан износ пореза који се на крају наплати исти као што би био износ разрезаног пореза по истој стопи у једној фази.² Додату вредност, која је основица овог фискалног инструмента, представља разлика између набавне и продајне цене у свакој опорезованој фази прометног циклуса.

Специфична техника примене ПДВ-а, омогућује му да суштински испољи бројне предности у односу на друге облике пореза на промет. Тако, ПДВ не ствара дискриминацију међу производима које погађа, те се не ремети слободна утакмица на тржишту, која би била изазвана дејством неке друге врсте пореза на промет (нпр., порезом на промет у малопродаји). Наиме, природа овог пореза му онемогућава да има већи број стопа тако да је он „у принципу само институт глобалне расподеле дохотка“. У прилог његове неутралности иде и ширина пореске основице, јер изједначава услуге са третманом робе. Наглашава се, да приближно 70 % издатака за услуге које нису обухваћене порезом на промет у трговини на мало опорезују се ПДВ-ом.³ Порез на промет у малопродаји није прикладан порески облик за захватање услуга. Многе услуге крајњим потрошачима пружају фирме које такође опслужују и произвођачки сектор, па се због тешкоћа око разлучивања једних од других услуга примењује режим који се не заснива на суспензивном механизму.⁴ Природно, у режиму једофазног пореза на промет у мало-

² Б. Лазаревић, „Порез на додату вредност као вид опорезивања роба и услуга у промету“, *Финансије* 9-10/1971, 509.

³ Д. Томљановић, „Порез на додату вредност и фискална реформа Југославије“, *Финансије* 3-4/1992, 107 и 110.

⁴ Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација, Београд 1997, 795.

продаји непримењивање суспензивног механизма условљава кумулативни ефекат. Поменути негативни ефекат, ПДВ избегава тако што сви пружаоци услуга обрачунавају порез и немају обавезу да проверавају намену услуге за коју је употребљава корисник (крајња потрошња, или за потребе обављања делатности). Код ПДВ-а, важно је само да корисник услуге буде регистрован као обвезник ПДВ-а да би имао право на одбитак пореза који је платио у претходној фази промета.

Као и другим врстама пореза на промет, и ПДВ-у се замера да у значајној мери манифестује тзв. регресивно дејство, које се најједноставније може дефинисати тако да се овим порезом више оптерећују сиромашни слојеви од богатих пореских субјеката, имајући у виду њихове апсолутне дохотке. Уочено је да релативни удео потрошње у дохотку пада са растом дохотка обвезника.⁵ Ипак, браниоци ПДВ-а као главног посредног пореза у највећем броју савремених држава, ову његову особину релативизују, истичући да се он може оплемени, учинити мање несоцијалним применом диференцијалних стопа и давањем ослобођења. При томе, истицало се да се не претерује у броју пореских стопа, јер велики број диференцираних стопа овај порез чини неефикасним.⁶ Потребно је истаћи да изложена одбрана овог пореза трпи критике.⁷ Наиме, анализе су показале да у систему ПДВ-а са диференцираним пореским стопама богати грађани извуку два пута више користи него сиромашни грађани, мерено у апсолутним износима. Узрок овоме је немогућност разликовања у пракси, на пример, скупих, квалитетнијих производа од јефтиних прехранбених производа које купују сиромашни грађани. Поред тога, примена ПДВ-а са диференцираним стопама ради ублажавања регресивности изузетно је скуп посао. Илустрације ради, према истраживањима Међународног монетарног фонда, прелаз с једне на две пореске стопе условљава повећање трошкова администрације и надзора пет пута, а ако се број стопа повећа са

⁵ Има мишљења да је могуће регресивни учинак умањити мерењем тог учинка према доживотним приходима обвезника. С тим у вези, истиче се да је природан раст прихода грађанина у његовим каснијим годинама. Поменута појава утиче да терет ПДВ-а, мерен у односу на доживотне приходе, поприма пропорционални, а не регресиван карактер. Ипак, у стварности то је више хипотеза него реалност, посебно у нашим условима. Према томе, уобичајено је да се расподела терета ПДВ-а мери у односу на годишњи приход, а овај порез у том случају има регресивно дејство.

⁶ Х. Хрустић, „Функције пореза на додатну вредност“, *Новац и развој* 14/1995, 102.

⁷ Јављају се бројни аутори који сматрају, да се прихватљивим сматра опција којом се потрошња опорезује једнообразном стопом (с тим, што би порез на доходак могао бити прогресиван), а да се из прикупљених пореских прихода сиромашним лицима пружи социјална помоћ из буџета. Вид. К. Messere, *Tax Policy in OECD Countries*, IBFD, Amsterdam 1993, 396.

две на три, трошкови се повећавају десет пута.⁸ И, не само то. Примена диференцираног опорезивања код ПДВ-а, уз задани износ прихода који се мора убрати, ефектуира се кроз повећање стандардне стопе. Крајњи исход наведених токова узрокује изопачење распореда пореског терета на потрошаче и напуштање неутралности.⁹ Наведени разлози, утицали су да се у теорији прихвати становиште да се ублажавање регресивног дејства врши у мањој мери путем ПДВ-а, а у већој мери путем примене синтетичког пореза на доходак грађана и давањем буџетских трансфера сиромашнима.

Један од најважнијих разлога што су земље ЕЗ замениле кумулативни порез ПДВ-ом, јесте решавање проблема спољнотрговинске размене. Наиме, пошто се ПДВ обрачунава и наплаћује само на вредност која је додата у тој фази, постоји могућност за отклањање изложених слабости које се појављују у међународној економској размени. Механизам израчунавања пореског оптерећења код ПДВ-а истовремено се појављује и као јасан механизам за враћање пореза ономе ко је, и онолико колико је порез платио. У земљи увозника може се оптеретити увозни производ, без опасности да се повољније или неповољније третита у односу на истоврсни домаћи производ. Наведено обрачунавање могуће је јер се код примене ПДВ-а у свакој његовој фази и на крају прометног циклуса, тачно зна колики је порески терет оптерећеног производа.

Порез на додату вредност, као општи порез на промет, има проверени механизам спречавања избегавања његовог плаћања. Тај механизам обавезује обвезника да обрачуна порез на пуни износ испоруке, с тим да одбије онај износ који је платио при набавци. Ово је могуће под условом да документује фактуру која показује колико је пореза пре тога плаћено. Без фактуре, порез ће се платити на цео обрачунати износ.¹⁰ Поред осталих разлога, и ефикасност ПДВ-а у спречавању избегавања плаћања условљава повећање издашности јавних прихода који се добијају одређењем за ову врсту пореза на промет.

3. ХАРМОНИЗАЦИЈА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

У жељи формирања „европског тржишта“, као заједничког тржишта које наликује унутрашњем тржишту, западноевропске земље су формирале Европску економску заједницу, потписивањем Римског уговора

⁸ V. Tanzi, *Fiscal policies in economies in transition*, IMF, Washington 1992, 5.

⁹ V. Tanzi, *Value added tax*, IMF, Washington 1988, 4.

¹⁰ По Директиви 2006/112/ЕС, фактура (рачун) има тројаку улогу: пружа информацију о примењеном пореском третману, омогућава пореској администрацији да изврши контролу и представља *conditio sine qua non* вршења одбитка претходног пореза.

1957. године. Наведеним уговором, и другим касније донетим мерама, требало је остварити једнак третман производа и услуга свих земаља чланица. Ваљало је обезбедити услове да цене производа и услуга „у првом реду зависе од најповољнијих комбинација продуктивних фактора, а не неких ‘уметних додатака’ царина, разних пореза и такса“.¹¹

Наведени амбициозни циљеви захтевали су конципирање фискалних система који би у највећој могућој мери омогућили одвијање економске размене међу земљама чланицама, и њихово јединствено иступање према другим државама нечланицама. Поступајући у том правцу, поменуте земље су поступно укинуле унутрашње царине и успоставиле заједничку царинску тарифу. Овај процес је завршен 1968. године.

Међутим, и поред значајног утицаја усаглашавања царина, то није било довољно. Потребно је било прићи хармонизацији пореских система много шире. Главни акценат ка хармонизацији стављен је на системе посредног опорезивања (пореза на промет и акциза), због тога што они најзначајније утичу на лојалну конкуренцију међу партнерима. Другим речима, неједнаки посредни порези доводили би до дисторзија и онемогућавали би слободно кретање добара и услуга. С тим у вези, тржиште би се фрагментизовало дуж националних граница.

Дакле, неопходно је било ускладити пореске системе чланица ЕЗ да би се остварило јединствено тржиште кроз слободно кретање добара, услуга, људи и капитала у условима конкуренције. За остварење наведених циљева, пореска хармонизација у оквирима ЕЗ има три изворишта: саме одредбе конститутивног Уговора; околност да забрана дискриминације на рачун добара, услуга, капитала, предузећа и радника из других држава чланица утиче на националне пореске системе, у којима се не могу налазити одредбе које би доводиле до такве дискриминације и пореску конкуренцију између земаља чланица која води спонтаној хармонизацији.¹²

У поменутом Уговору, прописана је забрана увођења било каквих увозних или извозних царина и других сличних дажбина између држава чланица. Поред тога, Уговор о оснивању Заједнице највећу пажњу посвећује хармонизацији пореза на промет ради успостављања унутрашњег тржишта. Полазећи од потребе остваривања тог циља, земље Европске заједнице су формирале комисију еминентних финансијских стручњака, на челу са истакнутим професором *F. Neumark* која је одлучила да се у периоду од 1963. до 1970. год. у земљама ЕЗ уведе ПДВ, који је већ био у примени у Француској.

¹¹ Б. Јелчић, *Савремени порезни системи*, Загреб 1973, 6.

¹² Вид. Д. Поповић, „Утицај пореског права европске заједнице на пореско право у СР Југославији“, *Право и привреда* 5-8/1996, 68 и 69.

Органи Заједнице су добили овлашћења да доносе директиве и да путем њих јединствено регулишу материју опорезивања промета. Темељи заједничког система ПДВ-а у ЕУ, утврђени су Првом директивом.¹³ Поменутом директивом утврђена су обележја овог пореза као свефазног, општег, индиректног, неутралног са применом индиректне методе код утврђивања пореске основице. У процесу инкорпорирања ПДВ-а у пракси земаља чланица, било је неопходно да се Прва директива допуни Другом директивом.¹⁴ Њоме су дефинисани основни елементи: предмет опорезивања, порески обвезник, пореска основица и др.). Ипак, остала су важна питања која су и даље регулисале државе чланице, као што су: број и висина пореске стопе, могући изузеци од опорезивања, обухват опорезивања, третман одбитка претходног пореза итд.¹⁵

Из презентираног процеса усклађивања основних елемената пореског чињеничног стања ПДВ-а, произлази да то није био лак посао и да је требало доста времена да би се постигли задовољавајући резултати. Ближе говорећи, требало је у каснијем периоду направити суштинске преокрете у циљу хармонизације овог пореског облика. У теорији и пракси савремених држава, истиче се да је тај посао реализован усвајањем тзв. Шесте директиве.¹⁶ Њоме је извршена хармонизација најзначајнијих основних елемената ПДВ-а. Због свог значаја и обухватности регулисања, ова директива се називала „базичним законом ЕУ у области ПДВ“, и била је више пута допуњавана и мењана.

Поменута директива заједно са Првом директивом (67/227/ЕЕЦ) је замењена 28. новембра 2006, Директивом 2006/112/ЕЗ о заједничком систему ПДВ-а, у коју су унете одређене новине и интегрисане у међувремену настале измене и допуне. Занимљиво је да је и она од увођења у систем до краја 2010. године, допуњавана и мењана десет пута. И након бројних промена, Директива 2006/112/ЕЗ се данас сматра најважнијим комунитарним прописом у области европског система ПДВ-а. Другим речима, она представља консолидовану верзију свих европских прописа о ПДВ-у.

¹³ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71 of 14 April 1967.

¹⁴ Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71 of 14 April 1967.

¹⁵ Вид. Ben. J. M. Terra, P. J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008.

¹⁶ Вид. Директиву о хармонизацији закона о порезима на промет земаља чланица, познатија под именом Шеста пореска директива (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17. May 1977, on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes Common sistem of value added tax: uniform basis of assessment, *Official Journal*, L 145 of 13 June 1977).

Може се рећи да је прецизност регулативе у важећем систему ЕУ најмања када се тиче прописивања пореских стопа. У погледу овога, у Европској унији се не унифицира, већ хармонизује број и могући распон у висини пореских стопа. Конкретно, прописано је да основна (стандардна) стопа у земљи чланици у прелазном периоду не може да буде нижа од 15 %, повишене стопе су укинуте, док је допуштена примена једне или највише две снижене стопе, које не смеју да буду ниже од 5 %, и које могу да се примењују само на оне испоруке добара и пружања услуга, који су таксативно наведени у посебном анексу Директиве. Дакле, остављена је слобода државама чланицама да у прописаним оквирима могу одредити висину стопа у зависности од утврђене пореске политике земље. Нижа пореска стопа је предвиђена за опорезивање промета следећих производа и услуга: прехранбених производа, воде, лекова и медицинске опреме, услуга путничког превоза, књига и других публикација, услуга у култури и спорту, у пољопривреди (изузев капиталних добара), у социјалној заштити и социјалном осигурању, погребних услуга, и опреме.

Поред поменутих група одредаба неопходних за хармонизацију пореских система, из поменутог Уговора произлази и група одредаба којом треба уређивати национална законодавства уопште. Конкретно, овим путем се омогућава Европском суду правде да оспори решења из националног законодавства којима се угрожава нека од четири слободе: слобода циркулације добара; слобода кретања људи; слобода пружања услуга и слобода кретања капитала.

Најзад, извориште пореске хармонизације у оквирима ЕУ повезује се са пореском конкуренцијом између земаља чланица која води спонтаној хармонизацији. Коришћењем пореске конкуренције настоји се конципирати систем који карактеришу ширење пореских основица и снижавање пореских стопа, што позитивно делује на пораст инвестиција. Поменута кретања утичу на снижавање пореских баријера и развоју тржишта капитала. Прецизније говорећи, пореска конкуренција утиче на спонтано усклађивање пореских прописа, тако што се фактори производње усмеравају ка државама које имају најниже пореско оптерећење, али истовремено утичу на државе са већим оптерећењем да предузму мере прилагођавања прописа са оним земљама које су привукле капитал захваљујући повољним порезима. Дакле, изложени процеси у пракси доводе до елиминисања драстичних разлика пореских система држава.

4. ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У СРБИЈИ

Усвајањем документа под називом „Концепција фискалне реформе“, Народна скупштина Републике Србије се 1990. године определила за замењивање једнофазног пореза на промет у малопродаји ПДВ-ом. У стручним круговима, није се очекивало да се овај крупан захват може извршити одмах. Сматрало се да због комплексности стручних, аналитично-билансних, кадровских и организационих припрема и реализације, овај процес ће трајати најмање пет година од почетка фискалне реформе. Доношење Закона о увођењу ПДВ-а и пратећих подзаконских аката планирано је до средине 1995. године, док је почетак примене био предвиђен од почетка 1996. године. Међутим, из више разлога, пре свега непостојања политичког договора република (Србије и Црне Горе) поменути рокови увођења овог пореза нису испоштовани. Наиме, Закон о ПДВ-у, у Србији је донет тек 2004. године и почео се примењивати од 1. јануара 2005. године, у међувремену доживевши одређене промене.

Замењивањем једнофазног пореза на промет у малопродаји ПДВ-ом, прибављање средстава је постало технички ефикасније и конзистентније. Увођењем овог пореза остварило се: издашније прибављање прихода; правилнији распоред пореске обавезе; ефикаснија заштита од избегавања плаћања пореза; неутралност у спољнотрговинској размени; створене су претпоставке за приступање Европској унији. Без увођења ПДВ-а, ни формалноправно се не може постати чланица ове организације итд. Дакле, увођење ПДВ-а у порески систем Републике Србије, уграђивање решења која су прописана у пореским директивама ЕУ било је нужно и позитивно, као што је то и за сваку другу привреду која тежи да буде тржишна.

Разрађујући излагање о српском ПДВ-у, можемо истаћи да је важећи Закон о ПДВ-у,¹⁷ у свим кључним сегментима усаглашен са Директивом 2006/112/ЕС. С тим у вези, структура Закона тако је дата да има широко постављен предмет опорезивања и пореску основицу. Увођењем овог пореског облика тежило се остварењу алокативне неутралности. Такође, поменута врста пореза је потрошног типа, под чим подразумевамо да се порез плаћен приликом набавке опреме и објеката за вршење делатности признаје као трошак и може се користити као претходни порез у првом пореском периоду. Најзад, код хармонизованог ПДВ-а Републике Србије примењена је индиректна (фактурна) метода обрачу-

¹⁷ Закон о ПДВ-у, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13.

на ПДВ-а, која подразумева да се додата вредност не утврђује, већ одмах обрачунава износ пореза. Наиме, увођењем ПДВ-а као општег пореза у систем, за све производе и услуге (оптерећене њиме) активирао се, у савременим државама већ проверени, механизам спречавања избегавања плаћања. Тај механизам, обавезује обвезника да обрачуна порез на пуни износ испоруке, с тим да одбије онај износ који је платио при набавци. Ово је могуће под условом да документује фактуру, односно царинску декларацију или други одговарајући документ који показују колико је пореза пре тога плаћено. Без фактуре, царинске декларације или сличног документа, порез ће се платити на цео обрачунати износ. Најзад, примена принципа дестинације захтева потребу опорезивања у земљи одредишта робе, односно растеређује се пореза роба у земљи порекла.

Већ у почетним годинама примене ПДВ-а у Србији, дошло је до прибављања издашнијих прихода. Пре свега, због проширења предмета опорезивања. Иако замена пореза на промет у малопродаји ПДВ-ом, под условом да су порески обухват и пореске стопе ових пореза идентичне, не доводи до повећања пореских прихода, у пракси је до повећања прихода долазило и у таквим ситуацијама. Очигледно је да највећу заслугу има ефикасност убирања ПДВ-а због сужене могућности пореске евазије. За плаћање, односно обрачун овог пореза заинтересовани су сви учесници у ланцу промета (како би могли остварити право на повраћај претходно плаћеног пореза), па тако долази и до међусобне пореске контроле самих пореских обвезника.¹⁸

Изузетан значај ПДВ-а у пореским системима савремених држава, отворио је питање да ли наизглед мале промене у систему утичу на пореске приходе. С тим у вези, важна су искуства чланица ЕУ у примени обрачуна ПДВ-а по наплаћеној накнади. То је изузетак од правила да се ПДВ наплаћује унапред (у тренутку издавања рачуна – фактурисања) за робу испоручену купцу или услугу извршену за наручица посла. Укупно 19 земаља ЕУ примењују систем обрачуна ПДВ-а по наплаћеној накнади с различитим критеријума уласка у систем. У већини земаља, први услов је висина прага, а креће се од 45.000 евра у Пољској до 2.000.000 евра у Шпанији, Ирској, Италији и Малти. Други услов је обављање одређених делатности, углавном оних у којима се испоручују добра или пружају услуге лицима које нису регистровани обвезници ПДВ-а – трговци у малопродаји, слободне професије, обртници и предузетници који су регистровани као мала и средња предузећа. Поменуте могућности у земљама чланицама ЕУ отварају дилему да ли ће одложено време плаћања ПДВ-а утицати на

¹⁸ Група аутора, *Специјалистичке последипломске студије за кадрове Републичке управе јавних прихода Србије*, Књига 1, Правни факултет, Београд 1996, 368 и 369.

успешно пословање предузетника или ће се радити само о одлагању плаћања пореза? Непримерено дуги рокови плаћања или чак неплаћања рачуна, примаран су проблем који треба решавати и санкционисати, што би више придонело успешном пословању малих предузетника и предузећа.¹⁹

Поменути проблеми који се појављују у земљама чланицама ЕУ, интезивније се манифестују на рефлектанта за чланство у ЕУ – Републику Србију. Наиме, поремећени привредни односи у овој Републици праћени просечним роковима плаћања дужим од четири месеца утицали су негативно на привредне субјекте на извршавање законске обавезе плаћања ПДВ-а као посредног пореза. Разлог овоме је тај што је Законом о ПДВ-у, у складу са прописима ЕУ, прописано да се порез на додату вредност наплаћује унапред (у тренутку издавања рачуна – фактурисања) за робу испоручену купцу или услугу извршену за наручица посла. Међутим, пошто су фирме дошле у позицију да не могу да се намире у примереном року од својих дужника, биле су приморане да улазе у дозвољени или недозвољени минус код банака, узимају краткорочне кредите и тим путем се боре против неликвидности. Дакле, док су у оваквим условима привредног живота, банке зарађивале на камати од датих зајмова привредним субјектима, а држава се намиривала порезом унапред, привредници су остајли без нужних средстава неопходних за привређивање. Спољне манифестације изложених слабости у кретању привредних токова огледале су се у томе да су бројни обвезници затварали фирме. Према истраживањима Уније послодаваца Србије, због плаћања пореза унапред (у тренутку издавања рачуна – фактурисања) за робу испоручену купцу или услугу извршену за наручица посла, затворено је преко 13.000 фирми у периоду од 2008. до краја 2010. године. То је разлог да је Унија послодаваца захтевала промене Закона тако што би се ПДВ наплаћивао у тренутку реализације посла (истог дана), или максимално три дана од дана наплате посла. Образлажући свој захтев, истицали су да су у условима светске економске кризе то урадиле и многе друге савремене државе (Чешка, Словачка, Румунија, Шпанија, Португалија, Естонија и др.). Полазећи од искустава земаља ЕУ, законодавац је променио Закон о ПДВ-у, и под одређеним условима омогућио неким пореским субјектима обрачун ПДВ-а према наплаћеној накнади.²⁰

¹⁹ Вид. Д. Кулиш, „Обрачун ПДВ-а по наплати рачуна: ЕУ искуства“, *Newsletter* 90/2014, 1 и 4.

²⁰ Вид. Закон о ПДВ-у, чл. 36а.

Аутори нових законских решења су истакли:²¹ „У циљу стварања повољнијих услова за пословање привредних субјеката предлаже се увођење система наплате за одређену категорију обвезника ПДВ-а (а што је у потпуној сагласности са стандардима Европске уније, према којима се одређеној категорији пореских обвезника може одобрити примена наведеног система). Према систему наплате, пореска обавеза за промет добара и услуга настаје у пореском периоду у којем је наплаћено потраживање за тај промет (односно истеком рока од шест месеци од дана извршеног промета ако потраживање у том року није наплаћено), а не у пореском периоду у којем је промет извршен, док се право на одбитак претходног пореза може остварити за порески период у којем је плаћена обавеза добављачу. Примена овог система утицаће на смањење неликвидности привредних субјеката изазване неплаћањем обавеза примаоца добара и услуга. Систем наплате на основу одобрења од стране надлежног пореског органа, могу да примењују обвезници ПДВ-а који су у претходних 12 месеци остварили укупан промет добара и услуга у износу мањем од 50.000.000 динара, и који су у том периоду непрекидно били евидентирани за обавезу плаћања ПДВ-а, уз испуњење одређених услова.“

5. ЗАКЉУЧАК

Општа карактеристика пореских система савремених држава јесте присутност и важна фискална и ванфискална улога ПДВ-а. Два су основна разлога поменутој појави. Први разлог је пореско-технички, и ефектуира се кроз супериорност овог пореза у односу на друге врсте пореза на промет. Други разлог, који произлази из првог, је потенцијална могућност ПДВ-а да својом применом допринесе развоју производних снага и, повезано с тим, утиче на повећање продуктивности рада, специјализацији производних процеса, коришћењу компаративних предности и борби за већу производњу у све већим серијама у међународним размерама.

За остварење тако амбициозних циљева, неопходно је било увођење координисаног ПДВ-а на међународном плану. У теорији и пракси, значајна су испитивања и резултати хармонизације овог пореског облика постигнута у Европској унији. Имајући у виду настојања Републике Србије за приступање Европској унији, закључујемо да је доследно примењивање европских прописа нужно, као што је то и за сваку привреду која тежи да буде тржишна. Према томе, можемо констатovati

²¹ Вид. Образложење Предлога закона о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност.

да је оправдана пракса Србије и осталих земаља у окружењу које су у својим пореским системима прихватиле кључне сегменте ПДВ-а који су у примени у земљама чланицама Европске уније.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Ben. J. M. Terra, Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008;
2. Група аутора, *Специјалистичке последипломске студије за кадрове Републичке управе јавних прихода Србије*, Књига 1, Правни факултет, Београд 1996;
3. Илић Попов, Гордана, „Обвезник и дужници у систему ПДВ-а у Србији, *Право и привреда* 5-8/2005;
4. Илић Попов, Гордана, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд 2004;
5. Јелчић, Божидар, *Наука о финансијама и финансијско право*, Информатор, Загреб 1988;
6. Јелчић Божидар, *Савремени порезни системи*, Загреб 1973;
7. Кулиш, Данијела, „Обрачун ПДВ-а по наплати рачуна: ЕУ искуства“, *Newsletter* 90/2014;
8. Ken, Messere, *Tax Policy in OECD Countries*, IBFD, Amsterdam 1993;
9. Лазаревић, Богољуб, „Порез на додату вредност као вид опорезивања роба и услуга у промету“, *Финансије* 9-10/1971;
10. Поповић, Дејан, „Утицај пореског права европске заједнице на пореско право у СР Југославији“, *Право и привреда* 5-8/1996;
11. Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација, Београд 1997;
12. Томљановић, Дражена, „Порез на додату вредност и фискална реформа Југославије“, *Финансије* 3-4/1992;
13. Tanzi, Vito, *Fiscal policies in economies in transition*, IMF, Washington 1992;
14. Tanzi, Vito, *Value added tax*, IMF, Washington 1988.

Правни прописи

1. Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13;
2. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71 of 14 April 1967;

3. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71 of 14 April 1967;
4. Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ L 145 of 13 June 1977;
5. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006.

Full Professor Zoran Isailović, LL.D.

Faculty of Law, University of Priština with temporary seat
in Kosovska Mitrovica

SPECIFICATIONS OF VALUE ADDED TAXES IN MODERN STATES

Summary

In order to stimulate economic trends, modern states have tried to conceive such tax systems which implementation could influence in the most possible extent so that prices of goods and services primarily depend not on some "artificial extracts" such as taxes, but on the most favorable combination of the productive factors. Naturally, it could not be expected of all tax forms involved in the tax system of a state, but only of some leading income taxes. In that sense, the most important is the value added tax.

Value added tax, as a foundation of tax systems of modern states, is the most important tax innovation of the twentieth century. The importance of this tax resulted from its legal and economic nature and existence in numerous modern countries all over Europe. In the context of exposed, it is necessary to point out that the European union membership is formally and legally impossible without adoption of this model of tax system -so called "EU model" of consumable type, indirect method of the calculation of tax liabilities and application of destination. Regarding above mentioned, the author discusses the development and harmonization of the legal regime of this tax implemented within the European Union with particular reference to the Republic of Serbia.

Key words: *Legal regime; Harmonization; Elements of taxation; Indirect method of the calculation of tax liabilities; Tax exemption.*