



UNIVERZITET SINGIDUNUM
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE I
MEĐUNARODNU SARADNJU
Studijski program: Poslovna ekonomija

Master rad

EVAZIJA POREZA NA DODATU VREDNOST

Mentor:

Student:

Prof. dr Milovan Stanišić
400872/2009

Anđela Milojković

Beograd, 2012. godine

Садржај

УВОД.....	1
i Значај и актуелност истраживања	1
ii Предмет и циљеви истраживања	2
iii Методе истраживања	4
iv Хипотеза истраживања.....	4
I Глава – ТЕОРЕТСКИ КОНЦЕПТ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ И	
БИТНА	
ОБЕЛЕЖЈА ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У	
РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	
1. ОСНОВЕ СИСТЕМА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ	11
1.1. Дефиниција	11
1.2. Облици пореза на додату вредност.....	11
1.3. Основна начела пореза на додату вредност.....	13
1.4. Методе налате пореза на додату вредност	14
1.5. Предност пореза на додату вредност у односу на друге облике опорезивања промета	15
1.6. Хармонизација система пореза на додату вредност у земљама	
Европске Уније.....	16
2. БИТНА ОБЕЛЕЖЈА ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У	
РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	18
2.1. Начела Закона пореза на додату вредност у Републици Србији	18
2.2. Предмет опорезивања.....	23
2.2.1. Промет добара и услуга.....	23
2.2.2. Накнада за промет добара и услуга као услов за порез на додату вредност.....	26
2.2.3. Услов да би промет био предмет опорезивања пореза на додату вредност.....	26
2.2.4. Промет извршен од стране пореског обвезника, као услов за порез на	
додату вредност	27
2.2.5. Промет извршен у вези са обављањем делатности пореских обвезника, ...	
као услов за порез на додату вредност	27
2.2.6. Увоз добара	27
2.3. Порески обвезник и порески дужник	28
2.4. Место и време промета добара и услуга.....	32
2.5. Настанак пореске обавезе.....	35
2.6. Пореска основица и пореска стопа	36
2.7. Пореска ослобођења	37
2.8. Претходни порез.....	37
2.9. Издавање рачуна, подношење пореске пријаве, обрачун и плаћање пореза.....	
на додату вредност	39
2.10. Евиденција, обрачун и књижење пореза на додату вредност	41

2.10.1. Евиденција пореза на додату вредност према пореским прописима	42
2.10.2. Евиденција пореза на додату вредност по прописима у рачуноводству	48

3. КОНТРОЛА И НАПЛАТА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ ОД СТРАНЕ ПОРЕСКЕ УПРАВЕ	55
--	----

II Глава – ЕВАЗИЈА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. ПОРЕЗ КАО ОБЛИК ЈАВНИХ ПРИХОДА	57
1.1. Дефиниција пореза и пореска начела	57
1.2. Порези и пореска реформа у Србији.....	58
2. ОТПОР ПЛАЋАЊУ ПОРЕЗА	60
3. ЕФЕКТИ ОПОРЕЗИВАЊА – УТАЈА ПОРЕЗА.....	63
3.1. Избегавање плаћање пореза – пореска евазија, утаја пореза	63
3.2. Врсте пореске евазије.	64
3.2.1. Законита пореска евазија.....	64
3.2.1.1. Прихватљива евазија	64
3.2.1.2. Неприхватљива евазија.....	65
3.2.2. Законита пореска евазија пореза на додату вредност у Републици Србији ..	66
3.2.3. Промена места обављања делатности, односно седишта правног лица	66
3.2.4. Порески подстицаји.....	67
3.2.5. Делимично неплаћање пореза	69
3.2.6. Недореченост законских норми	70
3.2.7. Незаконита пореска евазија	76
3.2.7.1. Незаконита евазија пореза на додату вредност	77
3.3. Сива економија.....	79
4. УЗРОЦИ И ПОСЛЕДИЦЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ.....	83
4.1. Узроци пореске евазије	83
4.2. Последице пореске евазије.....	86
5. ПОЛИТИКА СУЗБИЈАЊА ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ	87
5.1. Превентивно деловање.....	87
5.2. Санкционисање незаконите евазије.....	88

III Глава – ЗНАЧАЈ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ ЗА БУЏЕТ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

1. БУЏЕТ	90
1.1. Јафне финансије и држава.....	90

1.2. Финансијске институције – институције за финансирање јавних расхода	91
1.2.1. Буџет	91
1.2.1.1. Појам буџета у финансијској теорији и политици	91
1.2.1.2. Функције буџета	91
1.2.1.3. Буџетска процедура	92
1.3. Јавни приходи - опште	92
1.3.1. Класификација јавних прихода	93
1.3.2. Међународна класификација јавних прихода	94
1.4. Порези – основни извор финансирања јавних потреба	95
1.4.1. Улога пореза на додату вредност у Пореском систему Србије	96
1.4.2. Порез на додату вредност – најзначајнији приход буџета Србије.....	96
1.5. Правичност пореза на додату вредност	97
 2.ЕКОНОМСКА КРИЗА И ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ	99
2.1. Опште о економској кризи	99
2.1.1. Узроци финансијске кризе	99
2.1.2. Карактеристике светске економске кризе.....	99
2.1.3. Утицај финансијске кризе на реални сектор економије.....	99
2.1.4. Утицај економске кризе на српску привреду	100
2.1.5. Фискална политика.....	100
2.1.5.1. Компаративна анализа алтернативних предлога пореских реформи	101
2.2. Порез на додату вредност као приход буџета у условима кризе	103
 ЗАКЉУЧАК	105
 i Развој пореза на додату вредност	105
ii Фискални ефекти увођења пореза на додату вредност.....	106
 iii Граница за улазак у систем пореза на додату вредност.....	111
iv Улога пореза на додату вредност у пореском систему Србиј	113
v Пореска утаја и политика сузбијања евазије пореза на додату вредност у Републици Србији	115
vi Пореска управа – као орган у сузбијању пореске евазије	116
 Литература.....	120

УВОД

i. Значај и актуелност истраживања

Финансирање државне организације и функција државе увек је захтевало, а и данас захтева, велика средства која се убирају као државни приходи, а троше у виду државних расхода. У модерној држави порез представља редован државни приход, наплаћен од дохотка појединца над којим држава врши пореску власт, без икакве директне противуслуге државе, а с циљем подмирења колективних потреба.

Порез је један од најзначајнијих фискалних прихода (дажбина) сваке државе. Под фискалним приходима подразумевају се приходи које држава убире присилним путем, из дохотка пореских обвезника. То су порези, доприноси и таксе.

Порези, као облик прихода државе доживљавају развој тек у капитализму.

Порези су инструмент јавних прихода којим држава принудно узима од субјекта новчана средства без непосредне против услуге, у сврху покривања својих финансијских потреба и постизања економских и социјалних циљева.

Опште карактеристике пореза су:

1. У основи пореза лежи принуда;
2. Порез представља давање без директне надокнаде;
3. Порез представља такав приход код којег није унапред утврђена сврха за коју ће се употребити;
4. Наплаћује се искључиво у новцу, само изузетно у натури;
5. Орјентисаност ка ванфискалним циљевима – усмерава се на јавну потрошњу.

Порези су најважнији извор буџета и без њих држава не би могла да функционише и финансира јавна добра и заједничке потребе, као што су одбрана, заштита својине и права грађана, јавни ред и мир, образовање, здравство, инфраструктура и слично.

Поред овог главног циља, други циљеви опорезивања су:

- а) редистрибуција дохотка или имовине, где се неки грађани оптерећују порезом више, а други мање,
- б) дестимулисање нежељеног понашања, као потрошња дувана и алкохола кроз високе акцизе или
- в) уградња стабилизатора укупног дохотка земље кроз прогресивно опорезивање.

За задовољавање јавних потреба државни органи и институције располажу приходима, јавним приходима, који у већини имају принудни карактер (пример порез на додату вредност), док мањи део прихода остварују непринудним путем.

У финансијски систем сваке државе уграђене су и постоје одређене институције - институције јавних финансија, а један од најзначајнијих и најважнијих финансијских институција је буџет.

Буџет се може дефинисати као системски и у бројкама изражен преглед државних прихода и државних расхода, и он представља инструмент фискалне политике и политике расподеле средстава ради реализације политичких, економских и социјалних функција државе.

У склопу реформисања система и политике јавних финансија, почетком 2002. године усвојен је Закон о буџетском систему Србије. Закон о буџетском систему јединствено уређује планирање, припрему, доношење и извршење буџета.

Највећи извор прихода у буџету Републике је порез на додату вредност, чије учешће у укупним пореским приходима се креће око 50%.

Плаћање јавних прихода представља друштвену обавезу, што значи да се избегавањем плаћања јавних прихода ова обавеза нарушава. Увођење било ког фискалног инструмента у порески систем једне земље праћено је предузимањем различитих радњи од стране обвезника, у оквиру закона, али и ван њега, да делимично или потпуно умањи свој порески терет.

Обвезници јавних прихода, природно, настоје да минимизирају своје фискалне обавезе према држави у оквиру закона. Тиме на дозвољени начин умањују приход буџета. Неповољно економско деловање пореза на обвезника, утиче на то да он изналази и разне недозвољене начине анулирања пореског терета. Тиме обвезник на незаконити начин врши пореску евазију.

С обзиром на то да евазија пореза, својим деловањем и начином испољавања, може достићи размере које угрожавају одређене елементе друштвено-економског и политичког система једне земље, она представља проблем коме свака држава треба да посвети посебну пажњу.

Последице евазије пореза по друштвено политичко и економско уређење земље су многоструке: угрожавање демократских институција, блокирање реформи, рушење међународног угледа земље, разарање моралних и етичких вредности друштва, те социјално раслојавање, раст криминала у области пореза, буџетски дефицит, ширење неповерења грађана према власти, њеним органима и сл.

ii. Предмет и циљеви истраживања

Тема овог рада је један од облика посредног пореза, порез који се плаћа у сфери промета и то у свим фазама промета. Порез на додату вредност је најраспрострањенији облик опорезивања промета, који је према подацима Међународне банке за обнову и развој до краја 2003. године уведен у преко 120 земаља света. Земље чланице Европске уније примењују и хармонизују порез на додату вредност на заједничким основама. Порез на додату вредност је у примени и код свих чланица ОЕЦД, осим у Сједињеним Америчким државама, због великог броја држава, као и у бројним земљама у транзицији и земљама у развоју. Од стране наше земље, порез на додату вредност је уведен 2005. године, као део пута ка европским интеграцијама.

Поред основних карактеристика пореза на додатну вредност, као и његова законска регулатива у Србији, предмет овог рада је и евазија пореза на додатну вредност. Намера је да се у оквиру овог пореског облика истраже они појавни облици који у границама закона, али и изван њих, умањују пореску обвезу или је у потпуности избегавају.

У истраживању проблема пореске евазије анализи ће бити подвргнути узроци, услови и мотиви њеног постојања, као и последице које она узрокује. За финансијску науку и пореску праксу веома је корисно да се истраживање пореске евазије спроводи у оквиру сваког пореског облика посебно. Аналитичким прилазом уважавају се специфичности сваког пореског облика, а добијени резултати и закључци имају већу поузданост, а тиме и научни и практични значај.

Наше друштво се суочава са великим проблемима у тежњи да стабилизује економске односе. Због тога фискална политика и мере сузбијања пореске евазије имају посебан значај. Феномен пореске евазије је област истраживања која узрокује озбиљне последице по функционисање једног друштва. Те последице се могу посматрати, не само са економског и фискалног, већ и са етичког, психолошког и другог аспекта.

Такође, предмет овог рада је и порез на додатну вредност, као један од најзначајнијих прихода буџета и његова улога у времену економске кризе. Намера је да се у оквиру посматрања улоге буџета у свременој држави и постојећој економској кризи, сагледа улога пореза на додатну вредност као јавног прихода и инструмента пореске политике.

На крају из свега напред реченог сагледаће се процес пореза на додатну вредност као саставни и врло битан део пореске реформе у Србији, проблеми са пореском утајом у периоду примене пореза на додатну вредност, као и политика сузбијања евазије пореза на додатну вредност на нашим просторима.

Циљ истраживања је утврђивање степена инкорпорираности пореза на додатну вредност у привредни и законски оквир рада и живота у Србији. Утицај пореза на додатну вредност, као најважнијег финансијског прихода државе, на приходовну страну буџета. Сагледавање привредног и социјалног окружења Србије на ефикасност примене одредби Закона о порезу на додатну вредност, његова улога и утицај на привреду као и на буџетске приходе. Фискални ефекат увођења пореза на додатну вредност, његова улога у пореском систему. Посебан осврт дат је на улози пореза на додатну вредност у периоду економске кризе као инструмента пореске политике у обезбеђивању буџетске равнотеже.

Научни циљ овог истраживања јесте научна дескрипција и објашњење улоге пореза на додатну вредност у нашој земљи, као и упознавање са свим предностима и манама у досадашњој примени важећег концепта пореза на додатну вредност.

Друштвени циљ јесте обезбеђење довољно сазнања, можда нових сазнања за практичну примену пореза на додатну вредност у нашем привредном и социјалном окружењу. Примена пореза на додатну вредност у нашој земљи заснована је на заједничким основама VI директиве, али у примени истих треба имати у виду тренутно привредно, социјално, па и законодавно окружење, како

би ово пореско захватање остварило свој циљ, уз што мању могућност избегавања и злоупотребе плаћања пореза на додату вредност.

iii. Методе истраживања

Приликом реализације овог истраживања тежило се ширем увиду у расположиву домаћу литературу из ове области, али и из научних дисциплина које су повезане са предметом истраживања. Коришћени су фондови Народне библиотеке Србије, Универзитетске библиотеке, подаци са светске компјутерске мреже – Интернета, као и разни извештаји Пореске управе

У методолошком смислу, изучавање наведене теме подразумева анализу одређених законских решења уз примену нормативног метода. Економско-статистички метод коришћен је ради обраде и презентације статистичке документације. Компаративни метод коришћен је приликом упоређивања ефеката сузбијања евазије у земљама Европске уније и Србије. Порески проблеми, као и друге друштвене појаве могу се разумети тек ако се открију њихове законитости и узроци који их покрећу. Управо зато у овом раду користиће се дијалектички метод.

У прикупљању података примењена је анализа ранијих истраживања изнетих у стручној литератури, у виду предавања, критичких осврта у штампи, као и на основу изворних података - постојећих законских прописа и подзаконских аката. Применом ових метода могуће је валидно остварење научног и друштвеног циља истраживања.

Приступ истраживању је интегративан, синтетички и у том смислу се ни једном методолошком поступку не даје искључива предност.

iv. Хипотеза истраживања

Хипотетички оквир овог истраживања се састоји од следећих хипотеза:

Генерална хипотеза

Јавни приходи представљају финансијска средства за финансирање општедруштвених и заједничких потреба, чиме се остварују економске, социјалне и разне финансијске функције државе. Приходи савремених држава убирају се у новцу, независно од облика јавног прихода. Полазећи од критеријума обавезности јавни приходи се деле на фискалне и нефискалне. Фискални приходи су обавезна давања држави и они играју најзначајнију улогу у савременој структури јавних прихода, а најзначајнији од њих су порези, а посебно порез на додату вредност, као посебан порески облик.

Порез на додату вредност (ПДВ) обично се дефинише као порез који се обрачунава и плаћа у свим фазама производно-прометног циклуса на начин да се у свакој фази опорезује само износ додате вредности који се оствари у тој фази производно-прометног циклуса. Овај порез је и добио назив по томе што га сваки учесник у циклусу производње и промета плаћа само на вредност коју је додао у том циклусу и то применом опште стопе од 18%, а ако су у питању поједини прехрамбени производи, лекови, поједина заштитна средства, наставна средства, енергетска средства, комуналне услуге тада по посебној стопи од 8%.

Овај облик опорезивања потрошње је економски ефикаснији и транспарентнији, он је проширио порески обухват и смањio сиву економију. Српски Закон о порезу на додату вредност написан је у складу са међународном праксом и препорукама и успешно је имплементиран у порески систем земље.

Данас држава настоји да пореску обавезу учини широм, али и правичном. Насупрот држави, правна и физичка лица – порески обвезници одувек су настојали да изнађу могућности да порез плате мање, а да при томе не снесе никакве последице. То настојање обвезника да смањи или избегне порез може бити у складу са законом или доводи до повреде закона и дефинише се као евазија пореза, односно избегавање пореза. Евазија пореза је последица настојања пореског обвезника да смањи порески терет. Обично се овде ради о случају када порески обвезник оцени да је његова пореска обавеза превисока и да му је стопа пореског оптерећења превисока. Због тога се одлучује на дефродауацију, рескирајући при томе и казну.

Евазија пореза обично доводи до прерасподеле пореског терета у друштву, у односу на расподелу терета коју је предвидео законодавац. Евазијом се смањују јавна средства која се формирају порезима.

Разумевање подстицаја за избегавање плаћања пореза пружа корисно полазиште за формулисање политике сузбијања ове појаве. Циљ таквих мера требало би да буде прерастање традиционалног конфликта између пореске администрације и обвезника у односе сарадње у складу са савременим концептом „услужно“ орјентисане државне управе.

Криза која је прво захватила тржиште некретнина САД, а затим се проширила на финансијски систем и привреду САД настала је као последица вођења неодговорне пословне политике надлежних државних институција за контролу финансијског тржишта. Убрзо се талас кризе проширио и на остале делове света. Бекство иностраног капитала, драстичан пад берзанских индекса, недостатак свежег капитала и повећане марже на кредите укратко су ефекти кризе којим је погођена светска економија. Због повезаности економија Европе и САД долази до успоравања привредне активности у земљама Европске уније, што је створило рецесиони ланчани ефекат који је захватио све земље Европе, док економије земаља у развоју и транзиционих земаља остварују реалан пад. Криза је у Србији смањила извозну тражњу, смањила индустријску производњу, дошло је до затварања несолвентних привредних друштава, смањење зарада и раст незапослености.

У овим условима један од најважнијих приоритета јесте да се смањи дејство кризе на најосетљивије делове становништва и да се обезбеди неопходан ниво ликвидности како у финансијском тако и у реалном сектору.

Влада Републике Србије се обавезала да ће економска политика земље бити прилагођена економској кризи кроз ребаланс буџета, који се заснива на промени пореске политике и смањењу буџетског расхода. Тако да је тежиште стављено на смањењу расходне стране буџета, а повећање буџетских прихода кроз повећање пореске стопе пореза на додату вредност је остављено као крајња мера. Многи економисти и привредни аналитичари сматрају да стопу пореза на додату вредност треба евентуално повећати једино ако се исцрпи сви други начини за успостављање равнотеже прихода и расхода буџета.

Посебна хипотеза

а) Порез на додату вредност – законски оквир у Републици Србији

Према Закону о порезу на додату вредност који се примењује у Републици Србији почев од 01.01.2005. године, порез на додату вредност дефинисан је као општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара.

б) Предмет опорезивања

Према важећем закону предмет опорезивања је:

- испорука добара и пружање услуга које порески обвезници изврше у Републици уз накнаду у оквиру обављања делатности,
- увоз добара у Републику.

в) Порески обвезник

Четири битна услова одређују да ли је лице порески обвезник пореза на додату вредност:

- самосталност у обављању промета добара и услуга,
- обављање промета у оквиру делатности,
- обављање промета у оквиру остварења прихода и
- да укупан промет добара и услуга у претходних дванаест месеци буде већи од четири милиона динара.

Порека обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- промет добара и услуга,
- наплата ако је накнада или део накнаде наплаћен пре промета добара и услуга,
- настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавезе нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

г) Место и време промета – одређено је према месту где се налази добро у тренутку отпреме, односно у тренутку испоруке ако се испоручује без отпреме, место уградње или монтаже добра, место пријема воде, електричне енергије, гаса и топлотне енергије. У случају промета услуга место промета је место у којем пружалац услуга обавља своју делатност уз одређене изузетке, дефинисане одредбама чл.12. Закона.

д) Пореска основица и пореска стопа

Пореска основица код промета добара и услуга представља износ накнаде коју обвезник прими или треба да прими за испоручена добра и услуге, укључујући и субвенције, износ акцизе, као и све споредне трошкове које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга, а не садржи порез на додату вредност, попусте и друга умањења цене. Код увоза добара то је вредност добра утврђена царинским прописима. Стопа пореза на додату вредност је јединствена, што значи да нема

посебне стопе за промет производа, а посебне за промет услуга. У примени су две стопе, општа – која износи 18 % и посебна од 8% .

ђ) Пореска ослобођења

Законом су предвиђена пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза, без права на одбитак претходног пореза и пореска ослобођења код увоза добара.

Поштовање пореских прописа и савесно, односно несавесно испуњавање пореских обавеза предмет је не само теоријских него и емпиријских истраживања.

Узроци пореске евазије деле се на субјективне и објективне:

- Субјективни су везани за саму личност пореског обвезника, па су то најчешће пореска свест, порески менталитет, осећање припадности одређеној друштвеној заједници, ниво образовања, схватање о правичности пореског система.
- Узроци објективне природе садржани су у величини пореског оптерећења, начину опорезивања, стручној оспособљености и организацији пореског органа, висини казне за пореске деликте, економској ситуацији у којој се налази порески обвезник, честим променама пореског система и др.

Врсте пореске евазије - подела се може вршити са становишта неколико критеријума:

- 1) правне допуштености обвезниковог понашања,
- 2) броја субјеката чијим садејством се остварује избегавање плаћања пореза,
- 3) теротијалног нивоа на коме се одвијају еванзивне активности.

Са правног становишта разликује се концепт законите и незаконите евазије.

Сива економија је појавно најзначајнији модалитет пореске евазије, јер се јавља као непосредна реакција економских субјеката на превисоке пореске терете.

Порески систем који се непрестано мења погодно је тло за појаву сиве економије, корупције у пореској администрацији и неких облика организованог криминала.

Према критеријуму броја субјеката укључених у еванзивне активности имамо једнострану и двострану пореску евазију, па у овом случају пореску евазију прати одлука о корупцији, односно нуђењу мита пореском службенику да превиди учињени порески деликт.

Пореска евазија јавља се и на међународном плану у потрази обвезника за повољнијим пореским третманом, због разлике у националним пореским системима. Пореска евазија која се остварује на националном и на међународном плану има озбиљне последице за фискалну политику сваке

државе. Њено негативно дејство огледа се кроз економске ефекте, социјалне последице, тако и у политичком систему.

Као и у другим областима, сузбијање друштвено штетних појава, ангажовање државе на плану борбе против пореске евазије, захтева складну комбинацију мера превенције пореског отпора са неизбежним мерама принуде и кажњавања.

Појединачна хипотеза

Законом о ПДВ предвиђени су и неки посебни поступци опорезивања и то:

Посебни поступци опорезивања односе се на:

- мале пореске обвезнике, са укупним прометом у претходних дванаест месеци мањим од 4.000.000,00 динара, који не обрачунавају порез на додату вредност за извршени промет добара и услуга, не исказују га у рачуну и немају право на одбитак претходног пореза и не воде евиденцију прописану Законом,
- пољопривреднике,
- туристичке агенције,
- обвезнике који се баве прометом половних добара, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета.

Повраћај и рефакција

- Специфичност начина обрачуна и плаћања овог пореског облика даје могућност пореском обвезнику да у случајевима када је за одређени порески период претходни порез већи од пореске обавезе да изврши повраћај разлике. Рефакција, односно право на повраћај плаћеног пореза под одређеним условима омогућен је страном обвезнику, хуманитарним организацијама, традиционалним црквама и верским заједницама, дипломатским и конзуларним представништвима и међународним организацијама. Посебан вид рефакције је рефундација пореза на додату вредност купцу првог стана.

Посебни прописи за увоз добара

Код увоза добара на обрачун пореза на додату вредност примењују се царински прописи, а з аобрачун и наплату надлежан је царински орган.

С циљем хармонизације пореске политике са стандардима Европске уније Република Србија је у свој порески систем увела порез на додату вредност. И ако је овај порески облик окарактерисан као облик пореза на промет који показује већу ефикасност у супротстављању пореској евазији, убрзо је пракса показала да се и порез на додату вредност може избећи.

Порески обвезници су врло брзо уочили одређене законске пропусте, недоречености и неусклађености с другим законима и исте искористили за умањење своје пореске обавезе по основу пореза на додату вредност. Присутно је и незаконито избегавање пореза и то подношењем нетачних пореских пријава или потпуним избегавањем плаћања пореза. Све је значајнија појава директног узимања пореза на додату вредност из буџета Републике, исказујући претходни порез у пореским пријавама на основу лажних фактура добијених од тзв.

„фантом“ фирми. Прикривањем количина произведене или продате робе, односно обима извршених услуга, кријумчарењем робе избегавају се пореске обавезе. Може се рећи да је наше друштво у великој мери изложено избегавању обавезе пореза на додату вредност.

Најчешћи начини избегавања су:

- неевидентирање производње и готових производа у пословним књигама, послује се са готовим новцем, те на тај начин се прикривају остварени приходи;
- фактурисање по нижим продајним ценама, а разлика се наплаћује у готовом без евидентирања;
- састављање лажних уговора и испостављање лажних фактура и друге документације о продаји робе и пружања услуга;
- пословање преко фиктивних предузећа која су регистрована на основу лажне документације и др.

У настојању да спречи пореску евазију, наш законодавац је у споредном кривичном законодавству прописао кривична дела којима се штите јавни приходи.

Због тешких последица које ствара пореска евазија, неопходно је извршити доградњу пореског система по угледу на развијене земље тржишне привреде, модернизовати пореску администрацију и битно побољшати сардњу свих њених сегмената. Треба радити на подизању материјалних и духовних потреба грађана и побољшати укупне услове живота, школовати пореске кадрове, ефикасно откривати и публиковати теже случајеве избегавања јавних прихода с циљем превенције и др.

Према многим анализама и полемикама економских аналитичара може се рећи да је процес увођења система пореза на додату вредност у Србији био успешан. Српски Закон о порезу на додату вредност, написан је у складу са међународном праксом и препорукама, док су пореске власти успеле да се прилагоде изазовима новог система и онемогуће неке од облика избегавања пореза и малверзација које су примећене у другим земљама по увођењу пореза на додату вредност.

Нови облик опорезивања потрошње је економски ефикаснији и транспарентнији по функционисање привреде него што је то био порез на промет. Порез на додату вредност је такође омогућио српским извозницима да њихови производи буду конкурентнији на страним тржиштима, тиме што их је комплетно ослободио опорезивања на домаћем тржишту.

Увођење система пореза на додату вредност проширило је порески обухват, смањило сиву економију и олакшало привредним субјектима у легалним токовима да се такмиче са нелојалном конкуренцијом, склоној избегавању пореза. Додатни приходи настали повећаним пореским обухватом компензовали су губитак прихода од вишеструког каскадног опорезивања које је било заступљено у систему пореза на промет. Међутим, ефикаснија прерасподела пореског терета настала увођењем пореза на додату вредност није у стању да произведе повећање фискалних прихода у односу на порез на промет.

Евентуално повећање стопе пореза на додату вредност како би се повећали фискални приходи требало је да буде део шире пореске и фискалне реформе. Превелики број малих обвезника у тренутном систему представља

велики административни терет и највећи изазов за будући развој система пореза на додату вредност у Србији.

Структура овог рада прилагођена је циљевима истраживања и анализе и он се састоји из три главна дела, која су подељена по поглављима.

У првом делу говори се о основним карактеристикама пореза на додату вредност, као једног од основних облика посредног пореза.

У првом поглављу биће речи о основама система пореза на додату вредност – самој дефиницији пореза на додату вредност, пореским облицима у досадашњем развоју пореских система, о основним начелима пореза на додату вредност, методама наплате које се знатно разликују од наплате пореза на промет, као и о предностима пореза на додату вредност у односу на друге облике опорезивања промета. Други део обухвата битна обележја пореза на додату вредност у Републици Србији кроз законску регулативу. На који начин је Законом дефинисан предмет опорезивања, настанак пореске обавезе, порески обвезник и дужник, место промета и услуга, пореска основица и стопа, начин обрачунавања, плаћања и евиденција од стране пореског обвезника. Трећи део обухвата контролу и наплату од стране надлежног пореског органа у Републици Србији – Пореске управе.

У другом поглављу материја је груписана у 5 (пет) основних целина. У првом делу дефинисан је порез као јавни приход и његова улога у пореском систему, па и пореском систему Србије. У другом делу се бави проблематиком пружања отпора пореских обвезника плаћању пореза. Трећи део се бави појмом, врстом и облицима испољавања пореске евазије. У четвртом делу анализирају се узроци и последице пореске евазије. Петим делом обухваћене су мере и надлежности у сузбијању свих облика пореске евазије.

У трећем поглављу материја је груписана у две основне целине. У првом делу говори се о појму јавних финансија, финансијској делатности државе и буџету као институцији јавних финансија, са посебним освртом на порез на додату вредност као најзначајнији приход буџета Србије. У другом делу се бави проблематиком економске кризе, фискалном политиком у условима економске кризе и улогом пореза на додату вредност у условима економске кризе.

Закључак представља једну целовиту слику пореза на додату вредност као најзначајнији део досадашње пореске реформе у Србији, осврт на пореску утају у периоду његове примене и политику државе у сузбијању евазије пореза на додату вредност.

I Глава – ТЕОРЕТСКИ КОНЦЕПТ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ И БИТНА ОБЕЛЕЖЈА ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

1.ОСНОВЕ СИСТЕМА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ (ПДВ)

1.1.Дефиниција

Порез на додату вредност (ПДВ) обично се дефинише као порез који се обрачунава и плаћа у свим фазама производно-прометног циклуса на начин да се у свакој фази опорезује само износ додате вредности који се оствари у тој фази производно-прометног циклуса. Овај порез је и добио назив по томе што га сваки учесник у циклусу производње и промета плаћа само на вредност коју је додао у том циклусу.

Према члану 1. став 2. Закона о порезу на додату вредност, порез на додату вредност је општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара, осим ако овим законом није другачије прописано. Полазећи од ове дефиниције, односно од чињенице да се опорезивање додате вредности врши у свим фазама производног и прометног циклуса, може се рећи да је порез на додату вредност у суштини својеврстан облик пореза на промет, односно нето-свефазни порез на потрошњу. Док се порез на промет обрачунава и плаћа на само у једној фази и то у крајњем промету, дотле је порез на додату вредност вишефазни или свефазни. Када се порез на додату вредност обрачунава и наплаћује у сваком промету добара и услуга тада се ради о свефазном, а ако се ради о вишефазном порезу на додату вредност, онда се у једној фази промета добара и услуга (нпр. у производњи) порез на додату вредност не обрачунава и не плаћа.

Фазно плаћање пореза у принципу ангажује средства за подмирење пореске обавезе од свих учесника сразмерно са њиховом додатом вредношћу, односно без одлагања до крајње потрошње. Тиме се омогућује благовремено притицање средстава за финансирање јавне потрошње и елиминише тзв. «Оливер-Танцијев ефекат» (Effect Oliver-Tanci) који се испољава код система класичног пореза на промет због временског интервала између буџетских расхода који се, по правилу исплаћују прометно по текућим ценама и притицања прихода који се убирају у износу реално обезвређеном за раст цена, односно инфлације од времена промета у појединим фазама репродукције до коначног обрачуна и наплате пореза у последњој фази промета. Порески терет и код пореза на додату вредност, као и код класичног пореза на промет сноси крајњи потрошач.

1.2.Облици пореза на додату вредност

У досадашњем развоју пореских система поједини облици пореза на додату вредност разликовали су се према томе какав је у њима порески третман улагања у капитална добра, односно у набавку основних средстава за обављање делатности – непокретности, постројења и опреме. У зависности од тога искристалисала су се три облика пореза на додату вредност и то:

1. Производни облик пореза на додату вредност,
2. Доходовни облик пореза на додату вредност и
3. Потрошни облик пореза на додату вредност.

Производни облик пореза на додату вредност није стимулативан за пореског обвезника јер се улагања у основна средства опорезују двоструко. Наиме, код овог облика пореза на додату вредност из пореске основице се не искључује вредност набављених основних средстава нити амортизације, јер порески обвезник има право да од износа продаје својих производа, односно услуга одбије само вредност набављених сировина и репродукционог материјала. Тако да се улагања у основна средства опорезују двоструко, једном приликом њихове набавке где је порез на додату вредност садржан у набавној цени с обзиром да по том основу нема одбитка, и други пут при продаји добара у чијој производњи су коришћена одређена основна средства, јер је у калкулацији садржана амортизација која се такође не искључује из основице за опорезивање. Последица овог нестимулативног облика пореза на додату вредност је да се не подстиче ни развој на макроекономском нивоу због чега се он и не налази у савременој пракси земаља које су увеле порез на додату вредност.

Код примене *доходовног облика пореза на додату вредност* повољнији је порески третман капиталних добара јер се избегава двоструко опорезивање. Код овог облика пореза на додату вредност пореска основица утврђује се тако што се осим, одбитка вредности набављених сировина и репроматеријала, пореском обвезнику одобрава и одбитак пренетог пореза за набављену непокретност, постројење и опрему у износу сразмерном висини годишње амортизације набављених добара. Међутим и овај облик није стимулативан са становишта улагања у капитална добра, па има сличне последице на развој.

У већини земаља које су увеле порез на додату вредност примењује се *потрошни облик опорезивања*, који подразумева да се пореском обвезнику одобрава одбитак износа претходног пореза по улазним рачунима за добра која набављају, укључујући и основна средства, као и услуге које користе у обављању своје делатности. Право на умањење обрачунатог пореза није условљено тиме да ли су добра која су набављена утрошена или продата и да ли је рачун у којем је исказан претходни порез плаћен добављачу. На овај начин набављене залихе нису оптерећене порезом, с обзиром на то да је порез из рачуна добављача искоришћен за одбитак од обрачунатог пореза за текући порески период, односно на дан обрачуна.

У односу на финансијски резултат пореског обвезника, порез на додату вредност потрошног облика је неутралан. Применом тог облика искључује се могућност «пореске мултипликације», тј. обрачуна пореза на порез. Обрачунавање пореза на додату вредност увек се врши на основицу коју чини вредност добара и услуга без пореза на додату вредност. Обрачунати порез по излазним рачунима представља обавезу пореза на додату вредност коју порески обвезник плаћа по умањењу за претходни порез.

Потрошни облик опорезивања примењују све земље чланице Европске уније у складу са Шестом директивом те уније о порезу на додату вредност, као и већина земаља које су увеле порез на додату вредност. Применом тог облика опорезивања елиминишу се неповољни ефекти за развој који су изражени код производног и доходовног облика.

1.3.Основна начела пореза на додату вредност

Основна начела пореза на додату вредност везују се за добра и услуге које су предмет међународне размене и то са становишта места опорезивања. Са тог становишта разликују се два основна начела:

- 1) начело порекла и
- 2) начело одредишта.

Опорезивање према начелу порекла подразумева да се порез на додату вредност обрачунава и наплаћује за сва добра која су произведена у земљи, као и услуге пружене у земљи, без обзира на то да ли се продају или троше у земљи или извозе. С друге стране сва добра која се у земљу увозе и у њој продају или троше, према овом начелу не подлежу опорезивању у тој земљи.

Начело одредишта подразумева да се добра и услуге опорезују у месту где се троше без обзира на то да ли су произведени у земљи или су увезени. Из овог разлога начело одредишта назива се и начелом места потрошње.

У већини земаља, укључујући и земље Европске уније, примењује се начело одредишта, које је предвиђено шестом директивом Европске уније. Његова предност над начелом порекла је што обезбеђује да домаћа добра и услуге и добра и услуге из увоза имају исти порески третман на домаћем тржишту, што је изузетно важно са становишта конкурентности и равноправности учесника на домаћем тржишту. Сва добра исте врсте независно од порекла опорезују се истом стопом пореза на додату вредност, што значи да се порезом не утиче на конкурентност.

У систему пореза на додату вредност истичу се и следећа начела, односно правила:

- у вредност набављених добара не урачунава се порез на додату вредност – за пореског обвезника – наручиоца добара порез на додату вредност је финансијски издатак, односно повећава дуг према добављачу али из разлога његовог признавања као претходног пореза и салдирања са обавезама за порез на додату вредност, он има неутрално обележје са становишта трошка набавке и коришћења услуга, као и трошкова пословања;
- опорезује се само додата вредност – не појединачно, већ на нивоу пореског периода, када су пословни догађаји настали, салдира се порез садржан у улазним фактурама, као и обавеза по излазним фактурама;
- извоз добара се не опорезује, а увоз добара је опорезив;
- систем пореза на додату вредност једнако се примењује и код услуга – порез на додату вредност садржан у улазним фактурама за услуге, као и код добара, третира се као претходни порез који се укључује у салдирање са текућим обавезама. Само крајњи корисници услуга – грађани и правна лица ослобођена обрачуна пореза на додату вредност сnose терет овог пореза, јер немају на кога да га пренесу.

1.4. Методе наплате пореза на додатну вредност

Битна карактеристика система пореза на додатну вредност, по којој се разликује од претходно примењиваног пореза на промет, је начин наплате пореских прихода. Овде сваки порески обвезник утврђује своју пореску основицу и врши обрачун пореза при чему истовремено од утврђене обавезе користи обрачунати порез у рачунима добављача као претходни. На тај начин он контролише правилност претходног обрачуна пореза од стране добављача, јер је заинтересован за правилност уплаћеног пореза.

У погледу израчунавања додате вредности као пореска основица користе се различите методе. Најчешће се у литератури наводе три методе:

- Метода одузимања (или директна метода – пореска обавеза се утврђује тако што порески обвезник од укупне вредности продатих производа и услуга одузме укупну вредност својих набавки и на добијени износ примењује пореску стопу пореза на додатну вредност и то у свакој фази репродукције, односно промета. Ова метода има своје недостатке, а најважнији су ти што се ова метода може спровести само ако је стопа пореза јединствена и тешкоће око документовања претходног пореза. Наиме, ако се узме вредност набавке у целини, онда у тој вредности могу бити садржане и фактуре у којима није исказан порез на додатну вредност или које не би могле бити основ за умањење основице за обрачун пореза на додатну вредност;
- Метод сабирања—овде се пореска основица утврђује као збир елемената који чине ту вредност (зараде, амортизација, камата, профит и сл.). Ово је доста сложена метода за примену и није поуздана, уколико се за сваки порески период не би састављао биланс и утврђивао финансијски резултат. Ни код ове методе није могуће применити вишестопни систем опорезивања.
- Кредитна метода (или индиректни метод наплате пореза) – применом ове методе обавеза за плаћање пореза на додатну вредност утврђује се тако што се обрачунат порез на основицу коју чини износ извршеног промета обрачунат по сваком рачуну за продата добра и услуге, умањује за износ пренетог пореза по улазним рачунима за набављена добра и услуге. У испостављеним рачунима, код примене овог метода, порез на додатну вредност мора увек бити посебно исказан. У ствари у кредитној методи додатна вредност се уопште не израчунава као основица за утврђивање пореске обавезе. Пореска обавеза за одређени временски период (тзв.порески период) утврђује се као разлика између укупног износа пореза на додатну вредност исказаног у испостављеним рачунима (рачунима продаје) и и укупног пореза на додатну вредност исказаног у свим улазним рачунима (рачунима набавке). На овај начин ова метода је најједноставнија за примену и најажурнија у смислу обрачуна и наплате пореза на додатну вредност. Код ове методе порез на додатну вредност се исказује код сваке трансакције набавке и продаје, свака трансакција мора поседовати рачун као основни документ за настанак пореске обавезе, што омогућава најпоузданију контролу за обрачун и наплату пореза. Такође кредитна метода омогућава примену система пореза на додатну вредност у условима већег броја пореских стопа.

1.5. Предност пореза на додату вредност у односу на друге облике опорезивања промета

Према подацима Међународне банке за обнову и развој до краја 2003.године порез на додату вредност је уведен у преко 120 земаља света. Земље чланице Европске уније примењују и хармонизују пореза на додату вредност производа на заједничким основама. Порез на додату вредност је у примени и код свих чланица ОЕЦД, осим Сједињеним Америчким државама (због великог броја држава) као и у бројним земљама у транзицији и земљама у развоју. До краја 2003.године порез на додату вредност су увеле све земље Централне и Источне Европе укључујући и наше суседе, осим Босне и Херцеговине (због постојања два ентитета).

Полазећи од оволике распрострањености примене пореза на додату вредност, може се закључити да је то најраспрострањенији облик опорезивања промета са бројним предностима у односу на класичан систем пореза на промет.

Добре стране овог облика опорезивања пре свега огледају се у следећем:

- *неутралност на трошкове и цене добара и услуга* – порески обвезник порез који плаћа добављачима за набављена добра и извршене услуге истовремено има право да одбије од своје пореске обавезе, те тај плаћени порез за пореског обвезника није трошак и не утиче на цене његових производа и услуга. На овај начин сви порески обвезници се доводе у исти економски положај. Порез на додату вредност не доводи у предност ни једну грану или групацију привреде у односу на друге;
- *проширење пореске базе и издашност фискалних прихода* – систем пореза на додату вредност има широк обухват опорезивих трансакција у промету добара и услуга, а самим тим и разуђенију пореску основу, те уз одговарајуће методе убирања пореза омогућава и остваривање већих фискалних прихода, које држава добија раније него што је случај код пореза на промет;
- *елиминисање кумулираних ефеката опорезивања промета* – у систему пореза на додату вредност отклања се двоструко опорезивање и кумулирање ефеката опорезивања промета, јер се пореском обвезнику даје право на одбитак пореза који је платио при набавци добара и услуга;
- *аутоматизам у разликовању крајње потрошње од утрошака за производњу и за даљу продају* – није потребна идентификација купца, јер само крајњи потрошач плаћени порез нема коме даље да пренесе;
- *подстицање инвестирања у основна средства* – систем пореза на додату вредност омогућава да се сви импути пореских обвезника, па и набавка основних средстава изузму од опорезивања, што подстиче привредне субјекте на инвестирање у модернизацију и доприноси подизању нивоа укупног економског и социјалног развоја;
- *могућност опције статуса малог пореског обвезника* – пореском обвезнику који остварује промет испод одређеног износа (4.000.000 дин.) даје се могућност да сами одреде свој порески статус. Наиме, уколико се одреде за посебан режим опорезивања немају статус пореског обвезника, изузети су из система пореза на додату вредност, немају обавезу обрачунавања пореза на продата добра и услуга, али ни право на

одбитак плаћеног пореза на своје инпуте. Они практично остају у статусу крајњег потрошача;

- *сузбијање пореске евазије* – у систему пореза на промет било је доста случајева избегавања обрачуна и плаћања пореза на промет (неадекватне изјаве, продаја за готов новац и сл.) У систему пореза на додату вредност сваки порески обвезник мора поседовати веродостојан, рачунски и по форми исправан рачун да би остварио право на одбитак претходног пореза на додату вредност од своје пореске обавезе, што га мотивише да врши самоконтролу и улазних и излазних рачуна. Порез на додату вредност је свеобухватан и укључује све учеснике у промету, док се код пореза на промет легитимисао само порески обвезник у крајњој фази промета.

1.6. Хармонизација система пореза на додату вредност у земљама Европске Уније

Модел свефазног, општег пореза, потрошног типа дефинисан је у шестој директиви савета Европске уније о хармонизацији пореза на промет и јединственом систему пореза на додату вредност. Шеста директива донета је 1977. године са применом од 01.01.1978. године, с тим што се тај документ стално мења и допуњује. Циљ ове директиве је укидање свих препрека између земаља чланица у области пореског система, што треба да доведе до приближавања стопа пореза на додату вредност. Увођење и примена система пореза на додату вредност један је од битних економских услова за приступање Европској унији.

Модел пореза на додату вредност на основу Шесте директиве као обавезујући у овој области и заједнички систем опорезивања промета добара и услуга примењују све земље Европске уније. Приликом усклађивања система пореза на додату вредност у појединим земљама највише проблема се појавило око усклађивања висина и броја пореских стопа, око чега се није могао постићи консензус. Због тога се у Шестој директиви оставља могућност да општу стопу пореза на додату вредност утврђује свака земља чланица као проценат опорезивог износа, с тим да буде иста за испоручена добра и услуге, а да у одређеним случајевима опорезивање испоручених добара и услуга може бити подложно повишеним или сниженим стопама. То значи да у истој земљи стопа пореза на додату вредност мора бити иста и за добра и за услуге, а да се од земље до земље њена висина може разликовати.

Бројне околности, пре свега разлика у структурама привреде појединих земаља чланица Европске уније и значај опорезивања промета за развој појединих делатности, при чему су приоритети код појединих земаља различити, као и одређени социјални аспекти, утицали су на то да хармонизација стопа пореза на додату вредност, како у погледу њиховог броја, тако и њихове висине до сада није извршена. Нпр. у Великој Британији Данској примењивана је само једна стопа, у Немачкој и Холандији две, у Турској, Грчкој, Луксембургу и Португалији три, у Француској и Италији четири, а у Белгији шест пореких стопа. Године 1991. донета је одлука о увођењу само две стопе у опорезивању добара и услуга – стандардна и снижена (повлашћена) стопа која укључује и нулту стопу, са применом од 01.01.1993. године.

У систему пореза на додату вредност према врсти стопа имамо следеће пореске стопе:

- Стандардна (општа) стопа – примењује се на најшири круг добара и услуга и у земљама Европске уније креће се на нивоу од 15% (Луксембург и Немачка) до 25% (Данска и Шведска).
- Сnižена стопа – она је увек испод стандардне стопе и примењује се на ужи круг производа, производа који су углавном значајни са социјалног аспекта. Иста се креће од 1,6% (Белгија - две снижене стопе) до 21% (Шведска).
- Неке земље чланице Европске уније примењују и и тзв. нулту стопу. Те стопе примењују се у у пет земаља чланица – Белгији, Данској, Великој Британији, Ирској и Луксембургу.
- Повишена стопа – увек је изнад стандардне и примењује се за одређена добра, односно за луксузна добра или добра за која се сматра да их у дотичној земљи треба натпросечно опорезовати. Мотиви за то могу бити заштита здравља (цигарете и алкохол), еколошки разлози (моторна горива), остваривање одређених циљева спољнотрговинске размене, фискални разлози и сл. Треба напоменути да је од 1993.године, односно од почетка примене двостопног система пореза на додату вредност у земљама чланицама Европске уније, укинута је повишена стопа. Закључено је да су други инструменти ефикаснији за остваривање поменутих циљева, између осталог селективним порезима (као што су акцизе) и другим инструментима система и економске политике.

Стратешки циљ хармонизације система пореза на додату вредност код земаља чланица Европске уније је даље смањење броја пореских стопа и њихово уједначавање. Хармонизација подразумева и хармонизацију висине пореских стопа. Висину пореске стопе између осталог одређује фискални циљ који се утврђује за тај порески облик, односно фискалних прихода које треба обезбедити, а с друге стране од ширине примене снижених пореских стопа и пореских ослобођења. Преовлађујући утицај фискалних фактора на висину стопе, онемогућава опредељење једне оптималне пореске стопе у свим земљама, па се тиме правдају још увек велике разлике у пореским стопама код појединих земаља чланица Европске уније.

Шеста директива Европске уније, осим редовног, уређује и и посебан режим опорезивања промета, који се односи на следеће категорије обвезника, односно добара:

- мале предузетнике;
- пољопривреднике (фармере);
- туристичке агенције (агенте путовања);
- и на коришћење половних добра, уметничка дела, антиквитете и колекционарска добра.

2. БИТНА ОБЕЛЕЖЈА ЗАКОНА О ПОРЕЗУ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

2.1. Начела Закона пореза на додату вредност у Републици Србији

Закон о порезу на додату вредност у Републици Србији, у погледу основних принципа и начела, заснован је на смерницама Шесте директиве, али конкретна законска решења конципирана су тако да буду примерена актуелним-социјално економским приликама у Републици. Да су у највећој мери уважене смернице Шесте директива произилази из битних обележја Закона о порезу на додату вредност, од којих су најважнија следећа:

- 1) потрошни облик пореза на додату вредност;
- 2) кредитна метода убирања пореза;
- 3) начело одредишта (дестинације);
- 4) свеобухватна база опорезивих трансакција;
- 5) вишестопни систем опорезивања и
- 6) ограничена примена посебних поступака опорезивања.

Ова начела садржана су у конкретним одредбама Закона о порезу на додату вредност.

- 1) Предмет опорезивања дефинисан је чл.3. до 7. Закона о порезу на додату вредност који дефинише потрошни облик пореза на додату вредност- то је нето-свефазни порез на промет потрошног типа, који обухвата све фазе производно-прометног циклуса и према којем се као одбитна ставка од пореског дуга признаје износ пореза на додату вредност обрачунатог у претходној фази за све набавке добара и услуга, укључујући и набавке објеката и опреме. Порески обвезник је лице које самостално обавља промет добара и услуга или увози добра, у оквиру обављања делатности. Под делатношћу се подразумева трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода. Порески обвезник у овом систему опорезивања у суштини само обуставља порез за државу, док порез стварно терети крајњег потрошача. Порез садржан у улазним рачунима обвезник има право да истовремено одбије од своје пореске обавезе, самим тим тај порез за пореског обвезника није трошак. Због тога је порез на додату вредност потрошног типа неутралан и све субјекте са пореског аспекта доводи у исти економски положај, јер не преферира ни једну делатност у односу на друге. Овде ипак треба рећи да порески обвезник и ако по основу пореза на додату вредност нема трошак, он има финансијски издатак за плаћање пореза на додату вредност у било којој фази промета добара и услуга. На тај начин «кредитира» државу, јер она не чека крајњу потрошњу да убере порез на додату вредност. Због широког круга пореских обвезника присутна је дисперзија на широк круг субјеката. Такође порез се више не плаћа полумесечно, већ је порески период за који се обрачунава и плаћа порез на додату вредност и подноси пријава календарски месец или календарско тромесечје. Трошковни утицај једино није искључен код оних пореских обвезника који су самим Законом одређени као крајњи потрошачи, односно који не могу да улазни порез на додату вредност пренесу на наредног учесника у промету.

- 2) кредитна метода убирања пореза, посебно дефинисана чл.49. до 51. Закона – подразумева да је увек продајна цена добара и услуга полазни основ за обрачун пореза на додату вредност. Стварна пореска обавеза је разлика између излазног пореза на додату вредност и претходног пореза који порески обвезник на основу улазних рачуна може да одбије. Код кредитне методе додатна вредност се не израчунава посебно, већ по аутоматизму, тако да је пореска обавеза адекватна тој вредности. Она је нето обавеза која представља разлику између укупног износа пореза на додату вредност исказаног у свим рачунима продаје за порески период и укупног износа пореза на додату вредност исказаног у свим рачунима набавке за исти период. Пореска обавеза се утврђује за сваку трансакцију и исказује у рачуну који представља документовану исправу за настанак пореске обавезе. Преко рачуна се обезбеђује и непосредна контрола обрачуна и уплате пореза, а по потреби и паралелна контрола код купца и добављача. Рачун је основни документ на основу којег се може утврдити порез на додату вредност и на улазу и на излазу, односно техничко средство за спровођење система пореза на додату вредност, па се због тога кредитна метода назива и методом рачуна. Метода рачуна је једноставна за примену, а истовремено је ажурна код убирања пореза и обезбеђује ефикасну контролу. Веома је битно и то да ова метода омогућава примену пореза на додату вредност и у условима постојања више пореских стопа, што је присутно и у нашој земљи. Ово су били преовлађујући разлози што је кредитна метода или метода рачуна прихваћена у већини земаља које су увеле порез на додату вредност.
- 3) начело одредишта садржано је у чл.3.– основни услов да би промет добара и услуга био опорезив јесте да је извршен на територији Републике. Тако је извоз добара и услуга ослобођен од плаћања пореза на додату вредност јер се опорезује у земљи одредишта. Порески обвезници који извозе добра и услуге имају право на одбитак претходног пореза, док се порез на додату вредност обавезно обрачунава и плаћа при увозу добара и услуга. Место промета добара Законом је тако уређено да се лако може утврдити, међутим место промета и опорезивања услуга је сложеније, посебно кад се ради о услугама које имају обележје иностраног промета. Овде се не може применити једноставна подела на увозне и извозне услуге (чл.11. до 13.), већ је потребно практично за сваку услугу утврдити да ли је опорезива у земљи или не. То се односи и на услуге које порески обвезници пружају иностраним субјектима, тако и на услуге које њима пружају инострани субјекти. Посебно питање је одређивање места промета и и опорезивања услуга које су везане за испоруку добара.
- 4) свеобухватна база опорезивих трансакција – Закон је у потпуности у складу са Шестом директивом Европске Уније у погледу дефинисања опорезивих трансакција, које настоје да укључе што свеобухватнији скуп добара и услуга како би пореска основица била што већа, а висина пореске стопе што мања, и како би економска неутралност пореза на додату вредност била остварена у што већој мери. Битно обележје Закона је да су значајно смањени изузеци од опорезивања у односу на оне који

су постојали у претходном систему пореза на промет, чиме је проширена пореска база. Код изузетака од опорезивања примењен је функционални, а не институционални систем. Ово подразумева пореско ослобођење промета одређених добара и услуга а не институција, односно делатности у целини. На пример чл.9 Закона прописано је да Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом у циљу обављања послова државне управе, нису порески обвезници у смислу Закона о порезу на додату вредност ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, али су обвезници ако обављају промет изван делокруга рада органа. Функционални принцип примењен је и у члану 25. где су уређена ослобођења од плаћања пореза на додату вредност на промет услуга друштвених делатности, банкарских услуга у промету новца и капитала, услуга осигурања и реосигурања и неких других услуга. Функционални приступ омогућава да се промет одређених услуга изузме од опорезивања и када те услуге обављају други субјекти регистровани за одређену делатност;

- 5) вишестопни систем опорезивања – Пореска стопа у нашем закону регулисана је чл.23. у којем је прописана општа стопа за опорезиви промет добара и услуга која износи 18% и посебна (снижена) стопа од 8%. Порез на додату вредност по општој пореској стопи плаћа се на промет свих добара и услуга и на увоз, осим оних за које је прописана посебна стопа. Посебна стопа пореза на додату вредност примењује се, углавном, на промет добара и услуга који су били ослобођени плаћања пореза на промет у складу са досадашњим прописима. Поред овога чл.24. уведена је такозвана нулта стопа у виду пореског ослобођења за промет одређених добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза.

Пореска ослобођења регулисана су одредбама члана 3. у Закону са релативно бројним списком промета добара и услуга, која је резултат актуелне економско-социјалне ситуације, као и чињенице да је систем пореза на додат увредност код нас на почетку примене. Ослобођења у одредбама Закона сврстана су у три групе:

1. пореска ослобођења за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза,
2. пореска ослобођења за промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза и
3. пореска ослобођења при увозу добара.

Из начина како су дефинисана пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза може се закључити да у нашем систему пореза на додату вредност имамо систем вишестопног опорезивања у којем се примењују три стопе: општа стопа, посебна стопа и нулта стопа. Из одредби Закона које то уређују (члан 24.) пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза односе се углавном на извоз добара и на све споредне испоруке добара које су повезане са извозом, као и на услуге које су у непосредној вези са извозом добара.

Код ослобођења промета добара и услуга без права на одбитак претходног пореза (члан 259.), порески обвезници не обрачунавају и не плаћају порез на додатну вредност на промет од продаје својих добара и услуга, али немају право ни на одбитак претходног пореза који је исказан у рачунима њихових добављача. Износи пореза на додатну вредност у рачунима добављача код њих се третирају као трошак, па поскупљује цену њиховог добра, односно услуга. Ови порески обвезници су ослобођени плаћања пореза само на своју додатну вредност, али су у погледу претходног пореза који су платили кроз рачуне својих добављача изједначени са статусом крајњих купаца. Ова чињеница у многоме релативизира ефекте ослобођења од плаћања пореза на додатну вредност.

- б) ограничена примена посебних поступака опорезивања – Закон о порезу на додатну вредност уређује примену посебних поступака опорезивања (чл.33. до 36.) за одређене категорије обвезника и то: а) за мале пореске обвезнике, б) за пољопривреднике, в) за туристичке агенције и г) за половна добра, уметничка дела, колекционарска добра и антиквитете.

У овом делу Закон о порезу на додатну вредност је у потпуности уважио решења Шесте директиве Европске уније и прописао онолико посебних поступака колико је предвиђено у тој директиви. Такође је и начин опорезивања по посебном поступку, који се разликује од редовног поступка, усаглашен са Шестом директивом.

а) Мали порески обвезник је Законом изузет од обрачуна и плаћања пореске обавезе. То је лице чији укупан промет добара и услуга без промета објеката и опреме за вршење делатности у претходних 12 месеци није већи од 4.000.000 динара (у почетку је био износ 2.000.000), односно ако у почетку отпочињања обављања делатности процени да неће остварити укупан промет већи од од тог износа. У Закону је дата и опција да мали порески обвезник уколико је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 2.000.000 динара може да се определи за обавезу плаћања пореза на додатну вредност на почетку календарске године подношењем евиденционе пријаве надлежном пореском органу до 15.01. текуће године. У том случају у статусу пореског обвезника остају најмање 2 календарске године. Са становишта Закона мали порески обвезник је онај обвезник за кога је законодавац проценио да би порески приход код њега био у несразмери у односу на трошкове пореске администрације везане за убирање тог прихода и код којих би вођење пореских евиденција и обрачуна било нерационално у односу на њихове промете. Наиме, износ оствареног или процењеног промета добара и услуга у претходних, односно наредних 12 месеци једини је критеријум за обавезно или добровољно регистравање обвезника пореза на додатну вредност.

Статус малог пореског обвезника има своје предности и своје мане. Мали порески обвезник нема обавезу, па чак ни право исказивања пореза на додатну вредност у рачунима или у другим документима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану Законом о порезу на додатну вредност. Међутим има обавезу праћења висине свог промета и кад исти у претходних 12 месеци пређе износ од 4.000.000 динара, мали порески обвезник је дужан да поднесе евиденциону пријаву за ПДВ, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве.

б) Посебан поступак опорезивања прописан је чл.34. за пољопривреднике. Као обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства

на основу катастарског прихода пољопривредници имају право на надокнаду по основу пореза на додату вредност у висини од 5% од оствареног промета обвезницима. За исплаћену надокнаду обвезник издаје пољопривреднику документ за обрачун, а надокнаду исплаћује у новцу. Ова обрачуната и исплаћена надокнада обвезнику се признаје као претходни порез који има право да одбије од своје обавезе. На овај начин пољопривредницима се делом компензује порез на додату вредност који су платили приликом набавке својих инпута, што их доводи у приближно исти положај у односу на редовне пореске обвезнике. Такође, пољопривредницима је пружена могућност да се определе за плаћање пореза на додату вредност подношењем евиденционе пореске пријаве надлежном пореском органу најкасније до 15 јануара текуће године, под условом да су у претходних 12 месеци остварили промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга у износу већем од 2.000.000 динара и тада обавеза плаћања пореза на додату вредност траје најмање две године.

в) Специфичности пословања туристичких агенција условиле су да се пропише посебан поступак опорезивања. Тим поступком су обухваћене само оне туристичке агенције које путницима пружају туристичку услугу и у односу на њих иступа у своје име а за организацију путовања прима добра и услуге других обвезника које путници непосредно користе. Туристичке услуге које путницима пружа агенција и услуге које пружају други обвезници сматрају се јединственом туристичком услугом. Пореска основица тако јединствене туристичке услуге утврђује се као разлика између укупне накнаде коју плаћа путник и стварних трошкова које агенција плаћа за претходне туристичке услуге, уз одбитак пореза на додату вредност садржан у тој разлици. Туристичка агенција не може да исказује порез на додату вредност у рачунима и другим документима и нема право на одбитак претходног пореза исказаног у рачунима за претходне туристичке услуге, али има право да од свог обрачунатог пореза на додату вредност по основу остварене накнаде одбије порез на додату вредност исказан у рачунима добављача за друге инпуте (набавка опреме и објеката, канцеларијског материјале, струје, воде и сл.). Туристичке агенције су дужне као и остали обвезници да воде одговарајуће евиденције и подносе пореске пријаве. Агенције које продају туђе туристичке аранжмане примењују редован поступак опорезивања, односно опорезује се само њихова провизија.

г) Чланом 36. Закона прописан је посебан поступак опорезивања код испоруке половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета. Основица за опорезивање код промета ових добара утврђује се као разлика између продајне и набавне цене добара, уз умањење пореза на додату вредност који је садржан у тој разлици. Овакав начин утврђивања основице примењује се ако код набавке добара њихов испоручилац није дуговао порез на додату вредност или је користио опорезивање разлике између продајне и набавне цене. Код промета наведених добара порески обвезник не може исказати порез на додату вредност у рачуну или другом документу и нема право на одбитак претходног пореза од своје пореске обавезе, али је дужан да води одговарајуће евиденције и подноси пореске пријаве.

2.2. Предмет опорезивања

Према одредби чл. 3. Закона предмет опорезивања пореза на додату вредност су:

1. испоруке добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду у оквиру обављања делатности.
2. увоз добара у Републику.

2.2.1. Промет добара и услуга

Из дефиниције предмета опорезивања произилази да је потребно да буду испуњена пет услова да би неки промет добара, односно услуга био опорезив ПДВ и то:

- да постоји промет добара и услуга,
- да се промет врши уз накнаду,
- да се промет врши у земљи,
- да се промет врши од стране пореског обвезника,
- да се промет врши у оквиру обављања делатности пореског обвезника.

Промет добара и услуга уређен је одредбама чл.4. и 5. Закона о порезу на додату вредност. У практичној примени ових одредаба битно је да се тачно утврди да ли се ради о промету добара или промету услуга. Ово проистиче из разлога што су Законом прописани различити критеријуми за одређивање места промета добара (члан 11. Закона) у односу на критеријуме за одређивање места обављања промета услуга. (члан 12. Закона). Битно је и због одређивања да ли нека испорука добара или услуге подлеже опорезивању или не, као и због утврђивања настанка пореске обавезе. Одређивање места је битно из разлога да би се утврдило да ли је нека испорука добара или пружање услуге извршено у Републици или у иностранству, односно да ли подлеже опорезивању или не.

Промет добара дефинисан је као пренос права располагања на телесним стварима (материјалним добрима) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако законом о порезу на додату вредност није другачије одређено, при чему право располагања над добрима није повезано са преносом власништва у имовинско-правном смислу (комисион или лизинг, где се промет својине врши исплатом последње рате). Добра могу бити сировине, полупроизводи, роба, готови производи, жива бића, природна добра, ствари или скуп ствари и производа обједињени у једну целину.

Добрима која подлежу опорезивању пореза на додату вредност сматрају се и нематеријалне ствари – вода, електрична енергија, гас и топлотна енергија. Код промета воде, топлотне и електричне енергије, као и гаса имамо различите стопе опорезивања, из разлога што је промет ових енергената под одређеним условима чл.23. Закона дефинисан као комунална услуга, па њихова дистрибуција преко мерних инструмената опорезује се као комунална услуга стопом од 8%, а продаја флаширане воде, гаса у боцама стопом од 18%, као промет добара по општој стопи.

Одредбама чл.3. и 4. прометом добара који подлеже порезу на додату вредност сматрају се и одређене специфичне испоруке добара које порески обвезник врши у Републици, у оквиру своје делатности, а то су:

- пренос права располагања на добрима уз накнаду на основу прописа државног органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе;
- предаја добара по основу уговора о лизингу, у складу са законом, или на основу уговора о продаји са одложеним плаћањем којим је утврђено да се право располагања преноси најкасније отплатом последње рате. У пословима лизинга имамо два случаја-оперативни и финансијски лизинг. Код финансијског лизинга предмет опорезивања је предаја добара са правом откупа, а прималац добара постаје власник са последњом ратом лизинга, а порез на додат вредност обрачунава и плаћа давалац добра у финансијски лизинг. Код оперативног лизинга ради се о давању покретних добара у закуп, те се овај промет опорезује као вршење услуга. Овде се ради о уговорима о посредовању и уговорима о трговинском заступању, код којих се ради о продаји у туђе име и за туђ рачун. У овом случају посредник обрачунава и плаћа порез на додат вредност само на своју провизију, а власник добра за чији рачун посредник врши продају, обрачунава и плаћа порез на додат вредност на укупну продајну вредност ;
- пренос добара од стране власника комисионару и од стране комисионара примаоцу – порез на додат вредност обрачунавају оба лица у промету, свако на своју продајну вредност, с тим што власник робе порез на додат вредност обрачунава у тренутку када комисионар прода добро купцу. Најчешћи случај је да власник робе није обвезник пореза на додат вредност па у тим случајевима само комисионар обрачунава порез на додат вредност који уплаћује у целини јер по овом промету нема претходног пореза који се може одбити испорука добара по уговору на основу којег се плаћа провизија при продаји;
- пренос добара од стране власника консигнатору и од консигнатора примаоцу добара;
- испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима. У пракси, овакви уговори најчешће се закључују у грађевинској делатности, где грађевинско предузеће изграђује објекат од свог материјала по захтеву инвеститора.
- први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економско дељивим целинама у оквиру тих објеката. Овде треба још једном истаћи да само први пренос права располагања на новоизграђеним објектима или економски дељивим целинама у имовинско-правном смислу је опорезив порез на додат вредност, сваки даљи пренос, други и сви следећи опорезовани су у складу са Законом о порезима на имовину.
- размена добара за друга добра или услуге. Када при испоруци добара накнада није новчана, већ се ради о испоруци другог добра, у том случају постоје два промета. Оба лица су и купци и добављачи и оба су дужна да за испоручено добро испоставе рачуне са обрачунатим порезом на додат вредност, уколико размену врше обвезници пореза на додат вредност. Основица у наведеном промету је тржишна вредност примљеног производа, односно услуге у моменту размене, у коју није укључен порез на додат вредност.

Са прометом добара уз накнаду изједначава се и:

- узимање добара која су део пословне имовине пореских обвезника за личне потребе оснивача, запослених или других лица;
- сваки други промет добара без накнаде,
- исказани расход (кало, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

Услов да се претходни промети сматрају прометом добара уз накнаду је да се порез на додату вредност обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно. Односно, на промет ових добара обрачунава се порез на додату вредност само у случају ако су испуњени услови за одбитак претходног пореза, а који су прецизирани одредбама чл.28. Закона.

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара.

Од општег правила који произилазе из одредаба закона постоје изузеци дефинисни чл.6. Закона. Прометом добара и услуга у смислу овог закона не сматрају се:

- 1) Пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стичалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност;
 - 2) Пренос права својине на половним моторним возилима, односно половним пловним објектима, ако преносилац није порески обвезник у смислу овог закона;
 - 3) Бесплатно давање пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену купцима или будућим купцима,
 - 4 Давање поклона мање вредности, ако се дају повремено различитим лицима.
- Члановима 24., 25., и 26. Закона дефинисане су и одређене испоруке добара које су ослобођене обавезе плаћања пореза на додату вредност под одређеним условима.

Промет услуга, у смислу одредаба чл. 5. Закона, сматрају се сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из чл.4. Закона. Промет услуга је и свако нечињење и трпљење.

Прометом услуга сматра се и:

- 1) пренос и уступање ауторских права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине;
- 2) пружање услуга уз накнаду на основу прописа државних органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе;
- 3) предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца;
- 4) размена услуга за добра или услуге - у овом случају опорезују се оба промета, односно сваки учесник у размени обрачунава порез на додату вредност.;
- 5) предаја јела или пића за конзумацију на лицу места;
- 6) пренос власничког удела на непокретностима;
- 7) уступање других удела или права.

Са прометом услуга уз накнаду изједначава се и употреба добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, запослених или других лица, као и пружање услуга које обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, запослених или других лица.

Код опорезивања услуга је битно да на извршене услуге порез обрачунавају само лица која су стекла статус пореског обвезника. Да ли се на неку услугу плаћа порез на додату вредност или не поред примене одредби из чл. 5. Закона, потребно је утврдити и место промета услуга у складу са одредбама чл.12. Закона, како би се могло утврдити да ли се ради о услугама извршеним у земљи (које се опорезују) или о услугама извршеним у иностранству (које се не опорезују).

Одредбама чл. 24. и 25. Закона прописана су пореска ослобођења и то за промет услуга са правом на одбитак претходног пореза (прецизиране у чл.24.) и за промет услуга без права на одбитак претходног пореза (прецизиране у чл.25.Закона).

Најчешће услуге су: услуге заступања и посредовања, услуге осигурања, телекомуникационе услуге, занатске услуге, транспортне услуге, услуге реклама, финансијске услуге и др. Специфичне услуге су продаја улазница за уметничке, спортске, естрадне и друге манифестације, продаја телефонских мобилних картица.

2.2.2. Накнада за промет добара и услуга као услов за порез на додату вредност

Накнада за промет добара и услуга, према одредби чл.3. Закона представља један од (пет) услова да би промет добара и услуга био предмет опорезивања. Појам накнаде подразумева да постоје најмање два учесника и да је испорука повезана са привредном делатношћу. Накнада може бити у новцу, добрима или услугама. Када се ради о безготовинском облику накнаде онда постоје два промета који представљају два посебна промета опорезивања. Уколико се накнада не наплати, то нема утицаја на настанак и висину пореске обавезе. Законом о порезу на додату вредност прописани су случајеви и кад се промет без накнаде изједначава са прометом уз накнаду-нпр.узимање добара за личне потребе оснивача.

Међутим порески обвезници могу да испоручују добра и врше услуге и ако не постоји размена са примаоцем. То је у случају накнаде остварене по сили закона или по налогу државног органа. Пример за ово је експропријација, при чему власник земље прима накнаду за одузето земљиште. Ова накнада штете за одузето земљиште не сматра се накнадом за промет и не подлеже порезу на додату вредност.

2.2.3. Трећи услов да би промет био предмет опорезивања пореза на додату вредност, према одредби чл.3. Закона, је да је промет извршен у земљи, односно на територији Републике Србије

Место промета добара и место промета услуга уређени су одредбама чл.11. и 12. Закона о порезу на додату вредност. Промет извршен у иностранству не подлеже порезу на додату вредност, а добра која се извозе, као и све услуге које су у вези са извозом добара, ослобођени су пореза на додату вредност, односно извоз се опорезује нултом стопом. Нулта стопа подразумева ослобођење од плаћања пореза на додату вредност са правом на одбитак претходног пореза.

2.2.4. Промет извршен од стране пореског обвезника, као услов за порез на додату вредност

Један од услова да промет добара и услуга био предмет опорезивања, према одредби чл. 3. Закона, је да је промет извршен од стране пореског обвезника. Порески обвезник је лице које самостално обавља промет добара и услуга или увоз добара, у оквиру обављања своје делатности. То може да буде физичко лице, правно лице, предузетник или различити облици удружења лица.

Порески обвезник је и лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара, пружање услуга или увоз добара.

Обвезник је и лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица.

Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом у циљу обављања послова државне управе, нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа. Међутим обвезници су пореза на додату вредност ако обављају промет добара и услуга изван делокруга органа.

2.2.5. Промет извршен у вези са обављањем делатности пореског обвезника, као услов за порез на додату вредност

Према одредби чл.3. Закона, један од пет услова да би промет био предмет опорезивања, је да се промет врши у вези са обављањем делатности обвезника.

Делатностност у смислу чл.8.став 2. Закона је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга, у циљу остваривања прихода, укључујући и делатност експлоатације природних богатства, пољопривреде шумарства и самосталних занимања.

Сматра се да обвезник обавља делатност и кад је врши у оквиру пословне јединице (привредни огранци друштва).

2.2.6. Увоз добара

Предмет опорезивања, према чл.3. Закона је и увоз добара у Републику. Према дефиницији чл.7. Закона увоз добара је сваки унос добара у царинско подручје Републике. Увозом се сматра уношење добара преко царинске линије Републике Србије, а као доказ служи потврда царинског органа на царинском документу о увозу добара (ЈЦИ), да је роба прешла царинску линију.

Обрачун пореза приликом увоза врши надлежни царински орган, заједно са царином и обвезнику издаје царински рачун који поред царинских трошкова садржи и порез на додату вредност. Порез на додату вредност плаћен приликом увоза, узима се као претходни порез за који се умањује обрачунати порез, у складу са одредбама чл.28. Закона о порезу на додату вредност. Треба истаћи да порез на додату вредност обрачунат и плаћен приликом увоза, може се одбити као претходни само у оном пореском периоду када је и плаћен царински рачун, не пре тога.

2.3. Порески обвезник и порески дужник

Порески обвезник је дефинисан чл. 8. Закона, као лице које самостално обавља промет добара и услуга или увоз добара, у оквиру обављања делатности, под којом се подразумева трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатност експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања.

У чл. 33. Закона изузети су мали порески обвезници, а то су лица чији укупан промет добара и услуга (осим промета опреме и објеката за вршење делатности), у претходних 12 месеци није већи од 4.000.000 динара, односно који при отпочињању делатности процењује да у наредних 12 месеци неће остварити промет већи од 4.000.000 динара.

Из напред наведених одредби проистичу четири битна услова за одређивање да ли је неко лице обвезник пореза на додату вредност, а то су:

- самосталност у обављању промета добара и услуга;
- обављање промета добара и услуга у оквиру делатности;
- обављање промета добара и услуга у циљу остваривања прихода;
- да је укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци већи од 4.000.000 динара, а код отпочињања делатности да ће процењени укупан промет у наредних 12 месеци бити већи од 4.000.000 динара.

Прва три услова морају бити кумулативно испуњена да би се неко лице сматрало пореским обвезником. Четврти услов није обавезан, јер и лице које није остварило промет већи од 4.000.000 динара може се определити да постане обвезник пореза на додату вредност, ако је у претходних 12 месеци остварило или процењује да ће остварити укупан промет већи од 2.000.000 динара. Према томе, ако су испуњена сва четири услова кумулативно лице постаје порески обвезник по сили закона, а ако су испуњена кумулативно три прва услова, четврти не, лице може постати обвезник пореза на додату вредност ако се за то определи у складу са својим интересима.

Сходно наведеном, у пореске обвезнике који испуњавају наведена четири законска услова могу се разврстати следећа правна и физичка лица: предузећа без обзира на који су начин регистрована, институти, централна банка, пословне банке и штедионице, осигуравајуће организације, друштвене организације, удружења грађана, предузетници, културне установе, остала правна лица која обављају промет добара и услуга и физичка лица која самостално и трајно обављају делатност ради стицања прихода.

Евидентирање, односно регистрација обвезника пореза на додату вредност и брисање из евиденције уређено је чл.38. до 41. и чл. 63 Закона о порезу на додату вредност. Прво евидентирање обвезника је било 2005.године, када је уведен порез на додату вредност. Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио промет већи од 4.000.000 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. Евиденциону пријаву може да поднесе и обвезник који при отпочињању обављања делатности процени да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара. Ова обавеза и могућност односи се и на пољопривредника. За малог пореског обвезника тај лимит је 2.000.000 динара. Надлежни порески орган обвезнику издаје потврду о извршеном евидентирању за порез на додату вредност.

Брисање обвезника из евиденције пореза на додату вредност врши се на захтев обвезника и по службеној дужности.

На захтев обвезника због престанка обавезе плаћања пореза на додату вредност (чл. 39. Закон) или због престанка обављања делатности (чл. 40. Закона). Мали порески обвезници и пољопривредници захтев за брисање подnose по истеку најмање две календарске године, најкасније до 15. јануара текуће године. Због престанка обављања делатности, обвезник је дужан да поднесе захтев за брисање из евиденције пореза на додату вредност најкасније у року од 15 дана пре брисања из регистра привредних субјеката, односно другог регистра у складу са законом.

Пореска управа врши брисање обвезника из евиденције пореза на додату вредност по службеној дужности свих обвезника који су у претходних 12 месеци имали промет мањи од 2.000.000 динара. Потврду о брисању из евиденције обвезника пореза на додату вредност издаје Пореска управа и доставља обвезнику поштом.

Порески обвезник који не поднесе евиденциону пореску пријаву, а био је обавезан да поднесе, чини прекршај, али је и даље у обавези да у складу са Законом обрачунава, пријављује, утврђује и плаћа порез на додату вредност.

Осим пореског обвезника законом је дефинисан и порески дужник.

Порески обвезник је увек порески дужник, али порески дужник не мора и да буде порески обвезник. Порески дужник у складу са Законом је:

- порески обвезник из чл.8. и чл.9. став 2. Закона;
- порески пуномоћник кога одреди страно лице које у Републици нема седиште ни сталну пословну јединицу, а које обавља промет добара и услуга у Републици;
- прималац добара и услуга, ако страно лице не одреди пореског пуномоћника;
- лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун искаже порез на додату вредност, а у складу са Законом није дужан да обрачуна и плаћа порез на додату вредност;
- лице које увози добро.

Дужници – порески пуномоћник и прималац добара, су дужни у складу са чл. 50. став 3. Закона подnose пореску пријаву у року од 10 дана по истеку пореског периода у којем је настала обавеза по основу пореза на додату вредност.

Страно лице које врши промет добара и услуга у Републици, а тај промет је опорезив у складу са Законом, и при том нема седиште ни сталну пословну јединицу, дужно је да у року од 10 дана од дана почетка остваривања прихода, односно стицања имовине подложне опорезивању на територији Републике, обавести Централну Пореску управу о лицу које је његов порески пуномоћник. Ако је порески пуномоћник домаће лице које има статус обвезника, дужно је да извршава све пореске обавезе прописане Законом, да обрачуна и плаћа порез на додату вредност, подноси пореске пријаве, води евиденцију, али није дужан да изда рачун о промету добара и услуга које изврши страно лице. У случају да порески пуномоћник нема статус обвезника пореза на додату вредност, дужан је да сам обрачуна, поднесе пореску пријаву и плати порез на додату вредност.

Порески пуномоћник је прималац добара и услуга када страно лице не одреди пореског пуномоћника.

Порески дужник је свако лице које увози добро. Ово лице је дужно да плати порез на додатну вредност обрачунат по прописима царинског органа.

Дужник – лице које у рачуну или другом документу искаже порез на додатну вредност дужно је да тај исказани порез на додатну вредност и плати на прописани буџетски рачун и поднесе пореску пријаву у року од 10 дана по истеку пореског периода у којем је настала обавеза по основу пореза на додатну вредност.

Мали порески обвезник

Мали порески обвезник дефинисан је чл.33. Закона, као лице чији укупан промет добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности у предходних 12 месеци није већи од 4.000.000 динара, односно ако при отпочињању делатности процени да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара.

Због поједностављења поступка наплате пореза на додатну вредност, мали порески обвезници изузети су од обавезе исказивања пореза на додатну вредност у рачунима или другим документима, немају право на одбитак претходног пореза и нису дужни да воде евиденцију пореза на додатну вредност прописану Законом. Често, ово не представља предност за пословање малих пореских обвезника, па им је Законом пружена могућност да ако желе могу стећи својство пореског обвезника. Уколико је у предходних 12 месеци остварио или процењује да ће остварити укупан промет већи од 2.000.000 динара, може се на почетку календарске године определити за обавезу плаћања пореза на додатну вредност, подношењем евиденционе пријаве надлежном пореском органу најкасније до 15 јануара текуће године. Овај мали порески обвезник дужан је да обрачунава и плаћа порез на додатну вредност најмање 2 календарске године. Уколико оствари укупан промет мањи од 2.000.000 динара, надлежни порески орган ће по службеној дужности извршити брисање из евиденције за порез на додатну вредност, о чему издаје потврду о брисању из пореза на додатну вредност (чл. 39. став 2. Закона).

-Оправданост уласка малог пореског обвезника у систем пореза на додатну вредност-

Више елемената опредељује малог пореског обвезника да се определи да постане обвезник пореза на додатну вредност, између осталог и то:

- ако планира да у следећој години оствари промет већи од 4.000.000 динара;
- ако своје пословање претежно обавља са лицима обвезницима пореза на додатну вредност, којима је у интересу да могу да одбију порез на додатну вредност садржан у улазним рачунима, а што није случај са рачунима малог пореског обвезника. С друге стране мали порески обвезник нема право да одбије порез на додатну вредност садржан у рачунима својих доваљача што поскупљује цену његових производа, односно услуга. Да би елиминисао негативан утицај пореза на додатну вредност на висину својих трошкова и да би постао конкурентнији за своје купце који су обвезници пореза на додатну вредност, за њега ће бити повољније да

постане обвезник пореза на додату вредност. Веће пословање малог пореског обвезника са обвезницима пореза на додату вредност упућује на то да је повољније за њега да постане обвезник пореза на додату вредност, јер му то пружа могућност равноправнијег односа са потенцијалним конкурентима, односно због конкурентности својих производа и услуга њему је повољније да постане обвезник пореза на додату вредност;

- уколико за израду добара и услуга претежно користи свој рад, онда је за њега повољније да није у систему пореза на додату вредност. У том случају његова цена коштања неће бити оптерећена са порезом на додату вредност, а на излазним фактурама неће имати обрачунати порез на додату вредност, што ће за његове купце бити повољније, под условом да су цене малог обвезника ниже од нето продајних цена (без обрачаног пореза на додату вредност) добављача обвезника пореза на додату вредност;
- кад мали порески обвезник планира набавку опреме, онда је повољније да буде у систему пореза на додату вредност, јер ће обрачунати порез у фактури добављача за опрему моћи да одбије као претходни порез који може повратити или користити за умањење своје пореске обавезе по излазним рачунима. У том случају, набавна вредност опреме биће мања за износ обрачаног пореза на додату вредност у фактурама добављача, што ће повољно утицати на опредељење за стицање статуса обвезника пореза на додату вредност.

На основу напред наведеног може се закључити да само за предузећа која за купце имају само физичка лица и правна лица која нису у систему пореза на додату вредност, је повољније да остану ван система пореза на додату вредност док је то могуће, за случај када врше само набавку робе, а не и опреме и објекте за вршење делатности. Осталим предузећима се више исплати да буду у систему пореза на додату вредност, јер на тај начин имају могућности остварења веће зараде, а мање финансијско оптерећење приликом набавке капиталних добара.

Генерално, може се закључити да структура планираних инвестиционих активности и клијенти привредног субјекта опредељују улазак у систем пореза на додату вредност или не.

Неким анализама годишњег промета обвезника пореза на додату вредност у првој години увођења пореза на додату вредност је утврђено да је учешће ових малих обвезника у регистрованом промету практично безначајно и практично уопште не учествује у приходима од пореза на додату вредност - напротив они више потражују од државе него што имају декларисаног пореза на додату вредност. Ова група обвезника представља преко 35% укупног броја пореских обвезника и огроман административни терет за пореске власти.

Пољопривредници

Законом је посебно регулисан статус пољопривредника, односно лица која су обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода. Ови обвезници имају право на накнаду по основу пореза на додату вредност у износу од 5% на вредност промета пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга који изврше обвезницима пореза на додату вредност. Сврха увођења пореза на додату вредност надокнаде је да се пољопривредник доведе у приближно исти положај са осталим лицима која врше промет добара и услуга, јер се овом надокнадом компензује порез на додату вредност који су пољопривредници платили приликом набавке добара за који немају право на порески одбитак, јер немају статус обвезника пореза на додату вредност. С друге стране порез на додату вредност надокнада коју су обвезници платили пољопривреднику служи им као претходни порез који могу одбити од своје пореске обавезе. Законом је и пољопривреднику омогућено да се определи за обавезу плаћања пореза на додату вредност, подношењем евиденционе пријаве надлежном пореском органу најкасније до 15 јануара текуће године. Пољопривредник који се определио за плаћање обавезе дужан је да обрачунава и плаћа порез на додату вредност најмање 2 календарске године. Међутим, пољопривредници који су остварили промет у претходних 12 месеци већи од 4.000.000 дужни су као и остала лица да се евидентирају за порез на додату вредност.

2.4. Место и време промета добара и услуга

Одређивање места и времена промета добара, односно обављања услуга у систему пореза на додату вредност има велики значај, јер се на тај начин утврђује да ли нека испорука подлеже опорезивању и у којем пореском периоду. Испоруке добара и услуга које су обављене на територији Републике Србије подлежу опорезивању пореза на додату вредност, а испоруке које су извршене у иностранству нису предмет опорезивања у смислу овог закона.

Место промета добара и услуга

Утврђивање места промета добара по одредбама Закона заснива се на примени *начела одредишта*, добра се опорезују према месту где се коначно троше. Према начелу одредишта сва добра која се троше у Републици Србији, без обзира да ли су произведена у земљи или иностранству, предмет су опорезивања овог закона. Сав извоз добара изузет је од опорезивања. Та добра биће опорезована у земљи увоза, односно где се троше.

Чланом 11. Закона прописана су четири места промета добара у зависности од начина испоруке и то:

- 1) место у којем се добро налази у тренутку слања или превоза до примаоца- то значи да ако превоз добара врши испоручилац или треће лице место промета је место где се добро налази у тренутку превоза;
- 2) место уградње или монтаже добра – с обзиром да је приликом продаје добара са уградњом или монтажом, место уградње или монтаже је место коначне потрошње добра;

- 3) место у којем се добро налази у тренутку испоруке, ако се испоручује без отпреме, односно превоза – ово се односи на све оне случајеве када се ради о испоруци добара без отпреме, односно превоза, тада се местом промета сматра место где се добро налази у тренутку испоруке, односно у тренутку предаје исправе о продаји;
- 4) место пријема воде, електричне енергије, гаса и топлотне енергије – место промета у овим случајевима је место пријема ових добара, односно место где се налази мерни уређај за мерење потрошње, односно место коначне потрошње.

Утврђивање места промета услуга је сложеније него утврђивање места промета добара, због постојања већег броја различитих услуга и специфичности њиховог промета. Сложеност услуга проистиче из њихове неопипљивости, недељивости, варијабилности и пролазности, што представља основне карактеристике услуга.

Неопипљивост – за разлику од физичког производа (добра), услуге се не могу видети, пробати, осетити, чути или омирисати пре него што се купе. Због тога је задатак оних који услуге пружају да „пруже доказе“, односно да „материјализују нематеријализовано“.

Недељивост – услуге се углавном производе и користе истовремено. То није случај са физичком робом, која се најпре производи и ставља на залихе, дистрибуира бројним посредницима, а користи тек касније. Уколико неко лице учествује у услузи, онда је давалац услуге само део те услуге. Пошто је у том сличају и клијент присутан, интеракција између даваоца услуге и примаоца те услуге представља посебну карактеристику.

Варијабилност - пошто услуге зависе од оних који их пружају, као и од тога када и где се оне пружају, оне су веома варијабилне. Купци услуга свесни су те варијабилности и често размењују искуства са другим примаоцима услуга пре него што се одлуче за одређеног даваоца услуга.

Пролазност - Услуге се не могу складиштити. Пролазност не представља проблем ако је тражња стална. У случају да тражња флукутира, услужне компаније се суоћавају са проблемима.

Законом је начелно као место промета услуга прописано место обављања делатности, односно седиште пружаоца услуга, док је за одређене специфичне услуге прописан изузетак од тог општег начела. Чланом 12. Закона осим општег начела прописани су и изузеци и то:

- 1) Место промета услуга које су у непосредној вези са непокретностима сматра се место у којем се налази непокретност а) то су услуге које се обављају помоћу некретнина- изнајмљивања пословног простора, апартмана, хотелских соба, земљишта за разне намене, спортских терена и др.; б) услуге које се обављају на некретнини – пројектовање, геодетски радови, надзор, вештачење и сл; ц) услуге које се обављају у вези са куповином и продајом некретнина – услуге адвоката, посредника у купопродаји и сл.
- 2) Место промета услуга превоза лица и добара је место где се превоз обавља. Када се превоз обавља на територији Републике Србије и у

иностранству, место обављања промета примењује се само на део превоза извршен на територији Републике.

- 3) Услуге за које се местом промета сматра место где је услуга стварно пружена – то су услуге из области културе, уметности, спорта и сл, укључујући услуге организатора приредби, споредне услуге у области транспорта, процене покретних ствари и радови на покретним стварима.
- 4) Услуге за које се местом промета сматра место у којем прималац услуга обавља делатност и то: изнајмљивање покретних ствари, осим превозних средстава; пружање телекомуникационих услуга; преузимање обавезе да се у потпуности или делимично одустане од вршења неке делатности или коришћења неког права; у области економске пропаганде; преноса, уступања, и стављање на располагање ауторских права, права на патентне лиценце и сл;банкарског, финансијског пословања и пословања у области осигурања и реосигурања, осим изнајмљивања сефова; саветника, инжењера, адвоката, ревизора и сл. услуга; обраде података и уступање информација; стављање на располагање особља; пруженим електронском путем, као и посредовање приликом пружања услуга из претходних тачака.

Време промета добара и услуга

Време промета добара и услуга представља време када се сматра да је извршен промет добара, односно извршена услуга.

Промет добара регулисан је чл.14. Закона и он настаје даном отпочињања слања (превоза) добара примаоцу по његовом налогу, ако добра шаље (превози) испоручилац, прималац или треће лице по његовом налогу; даном преузимања добара од стране примаоца у случају изградње или монтаже добара од стране испоручиоца; даном преноса права располагања на добрима примаоцу, ако се добро испоручује без отпреме, односно превоза; даном читавања стања примљене воде, електричне енергије, гаса и топлотне енергије које врши испоручилац, у циљу обрачуна потрошње; даном кад је добро унето у царинско подручје.

Време извршења промета услуга

Опште правило је да се време извршења промета услуга одређује у односу на време када је услуга пружена. Услуга се сматра пруженом када је завршено појединачно пружање услуга. На пример оправка возила која траје неколико дана, услуга је пружена даном када је иста завршена. Код услуга које се пружају у одређеним временским периодима, који могу бити ограничени и неограничени, услуга је пружена када је престао правни однос који је основ пружања услуге. Сматра се да је уговорни однос, односно правни однос престао у моменту испуњења уговорних обавеза обе стране које произилазе из основа пружања услуга-уговор. Ако се за пружену услугу издају периодични рачуни, промет услуга сматра се извршеним последњег дана период за који се издаје рачун (задњи дан у месецу). Делимична услуга сматра се извршеном у време када је окончано пружање тог дела услуге. Она постоји ако је за одређене делове економски дељиве услуге посебно уговорена накнада.

2.5. Настанак пореске обавезе

Настанак пореске обавезе прописан је одредбама чл.16 Закона о порезу на додату вредност у смислу пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- промет добара и услуга;
- наплата, ако је накнада или део накнаде наплаћен пре извршеног промета;
- настанак обавезе плаћања царинског дуга, при увозу добара, а ако те обавезе нема, даном у коме би настала обавеза плаћања царинског дуга.

За настанак пореске обавезе, осим код увоза, битно је да је промет добара и услуга извршен или да је тај промет наплаћен, и ако није извршен. Дан промета како је напред наведено дефинисан је чл. 14. и 15. закона, док се дан авансне наплате везује за дан кад је прималац добара, односно корисник услуга извршио плаћање.

Настанак пореске обавезе разликује се од обавезе плаћања пореза на додату вредност. Настанак пореске обавезе битан је за обрачунавање пореза у одређеном пореском периоду. Порески период је календарски месец за обвезнике са прометом у претходних 12 већим од 20.000.000 динара, односно календарско тромесечје за оне са мањим прометом од наведеног износа за наведени период. За извршени промет обвезник је дужан да изда рачун. Независно од издавања рачуна пореска обавеза је настала ако је промет извршен и независно од извршеног промета пореска обавеза је настала издавањем рачуна (чл.44. Закон). С друге стране купац може обрачунати порез на додату вредност у рачуну добављача користити као претходни порез само у случају када је издат рачун и извршен промет у истом месецу, или у месецу када је издат рачун, а промет извршен раније или у месецу издавања рачуна. За коришћење претходног пореза на додату вредност неопходно је испуњење оба услова кумулативно, да је настао промет и да је порез на додату вредност по том основу исказан у рачуну.

Обрачун пореза на додату вредност по примљеним авансима врше обвезници који врше наплату пре извршеног промета добара и услуга. За извршену наплату обвезник је дужан да изда рачун, који мора да садржи основицу стопу и износ обрачунаог пореза на додату вредност. Обавеза обрачуна, као и коришћења тако обрачунаог пореза на додату вредност као претходни порез настаје у времену, на начин како је то у претходном ставу објашњено. За исказивање обавезе у одређеном пореском периоду битно је да је наплата настала у том периоду, док за одбитак пореза битно да је извршена уплата и да је по основу те уплате добијен рачун са обрачунатим порезом на додату вредност од стране повериоца у истом пореском периоду.

Код увоза добара обавеза настаје даном настанка царинског дуга. Порез обрачунава и наплаћује царинарница која спроводи поступак царинења, заједно са обрачуном и наплатом царинског дуга.

2.6. Пореска основица и пореска стопа

Основица пореза је нето накнада, односно накнада у коју није укључен порез на додатну вредност. Сходно одредбама чл.17. Закона, пореска основица код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама), коју обвезник прима или треба да прими за испоручено добро или пружену услугу, укључујући и субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара и услуга, у коју није укључен порез на додатну вредност.

У пореску основицу урачунава се и акциза, царина и друге дажбине, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга. С друге стране пореска основица не садржи попусте и друга умањења цене, која се примаоцу добара и услуга одобравају у моменту вршења промета. Пореска основица не садржи ни износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

Одредбама чл.17.-21. Закона дефинисана је пореска основица у следећим случајевима и на следећи начин:

- за испоруку добара и услуга у земљи уз накнаду пореска основица је накнада коју прималац добара или услуга треба да плати, ако иста није изражена у новцу, основицу за обрачун пореза чини тржишна вредност тих добара (услуга) на дан њихове испоруке, у коју није укључен порез на додатну вредност. Уколико је накнада за промет добара и услуга изражена у страној валути прерачунава се на вредност у домаћој валути применом средњег курса централне банке, који важи на дан настанка обавезе.;
- у случају размене добара и услуга, пореску основицу чини тржишна вредност тих добара и услуга без пореза на додатну вредност, утврђена на дан испоруке. У овом промету постоје две испоруке и опорезивању подлеже испорука код сваког испоручиоца;
- код узимања добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе основача, његових запослених или других лица пореску основицу чини набавна цена, односно цена коштања.

Основица за промет добара и услуга који подлежу опорезивању може се накнадно изменити, односно умањити или увећати. Ови случајеви регулисани су одредбама чл.21. и чл.31. Закона. Битно је истаћи да код смањења пореске основице, обвезник који је извршио промет, износ пореза на додатну вредност може да смањи само ако обвезник коме је извршен промет исправи одбитак претходног пореза на додатну вредност и ако о томе писмено обавести испоручиоца. При измени пореске основице обрачунати порез на додатну вредност мора се исправити и у случају када се промет врши и са лицем који није обвезник пореза на додатну вредност.

Према чл.23., Закона прописане су две пореске стопе- општа пореска стопа која износи 18% и посебна пореска стопа која износи 8%. Порез на додатну вредност се обрачунава по стопи која важи у моменту настанка пореске обавезе, применом прописане пореске стопе на износ нето-накнаде. Општа пореска стопа плаћа се на опорезиви промет свих добара и услуга, осим на добра и услуге наведене у чл. 23. Закона. Између осталог то је хлеб, воће, поврће, лекови, протетичка средства, уџбеници, услуге смештаја у хотелима, комуналне услуге и др. Која су то добра и услуге дефинисано је посебним Правилником

(Правилник о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи).

2.7. Пореска ослобођења

Пореска ослобођења уређена су чл. 24, 25. и 26. Закона, а прецизније дефинисана Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења са правом и без права на одбитак претходног пореза.

Сва ослобођења Законом су подељена су у три групе:

- пореска ослобођења за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (чл.24. Закона);
- пореска ослобођења за промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза (чл.25. Закона) и
- пореска ослобођења код увоза добара (чл. 26. Закона).

Ослобођења дефинисана чл. 24. су потпуна ослобођења и она се претежно односе на извоз добара и на све споредне испоруке добара које су повезане са извозом, као и на све услуге које су у непосредној вези са извозом добара. Такође и услуге посредовања које се односе на промет добара и услуга из чл.24. Закона, ослобођене су плаћања пореза на додатну вредност.

Пореско ослобођење из чл.25. Закона, подразумева да на испоруке наведене у овом члану порески обвезник не обрачунава и не плаћа порез на додатну вредност, али да нема права на одбитак претходног пореза на додатну вредност, који су му зарачунали добављачи. То су углавном услуге у вези са новчаним трансакцијама, осигурањем, здравствене, социјалне, образовања, из области спорта науке, културе, радиодифузије, верског карактера и сл.

Пореска ослобођења код увоза добара обухваћена су делимично напред наведеним одредбама ова два члана, односе се углавном на царинске поступке код привременог увоза, извоза, транзита и складиштења.

2.8. Претходни порез

Право на одбитак претходног пореза један је од најбитнијих елемената система пореза на додатну вредност. Право на одбитак претходног пореза омогућава опорезивање крајње потрошње без кумулативног ефекта. Истовремено омогућава његову неутралност у односима конкуренције на тржишту. Појам претходног пореза дефинисан је чл.27.Закона, у смислу да је претходни порез износ пореза на додатну вредност који је обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од пореза на додатну вредност који дугује. Право на одбитак претходног пореза омогућава пореском обвезнику да плати порез на додатну вредност само на вредност коју је додао у фази промета.

Право на одбитак претходног пореза имају само обвезници пореза на додатну вредност. Да би остварили право на одбитак испоручиоци добара и услуга од којих обвезник пореза на додатну вредност набавља добра и услуге, такође морају бити порески обвезници. Да би обвезник пореза на додатну вредност, који врши набавку добара и услуга од обвезника пореза на додатну вредност могао да

оствари право на одбитак претходног пореза на додату вредност, треба да испуњава услове прописане чл. 28. Закона и то:

- да набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за пословне сврхе, односно за обављање делатности које не искључују право на одбитак претходног пореза. То значи да ако обвезник врши набавку добара за непословне сврхе или за личне потребе оснивача, запослених или других лица, порез на додату вредност који је обрачунат у фактури добављача не може да одбије од обрачунатог пореза као претходни порез;
- да порески обвезник у пореском периоду за који саставља обрачун пореза на додату вредност и подноси пореску пријаву, поседује рачун издат од другог обвезника пореза на додату вредност у промету о износу претходног пореза, односно царински документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац тако исказани порез на додату вредност платио приликом увоза.

Ова два услова морају бити испуњени кумулативно. На основу претходно наведеног, да би се стекло право на одбитак претходног пореза исказаног у рачуну, морају бити кумулативно испуњени следећи услови:

- прималац рачуна мора бити порески обвезник;
- издавалац рачуна мора бити порески обвезник;
- порез на додату вредност мора бити посебно исказан у рачуну, који мора да садржи све податке из чл. 42. Закона;
- промет добара и услуга мора бити извршен или да је извршено плаћање добара и услуга пре испоруке (авансно плаћање);
- набављена добра и примљене услуге користи или ће их користити за промет добара и услуга у оквиру обављања делатности.

Приликом увоза добара и услуга поред наведених услова мора бити испуњен услов да је обрачунати порез на додату вредност у царинском документу и плаћен, о чему обвезник поседује доказ.

Законом о порезу на додату вредност прописано је и изузеће од права на одбитак претходног пореза, што је прописано чл.25. и 29. Закона.

Одређена пореска ослобођења за промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза, дефинисана су у 19 тачака чл. 25. Закона и односе се на промет одређених добара (земљишта, објеката осим првог преноса права располагања на новоизграђеним објектима, удела, хартија од вредности, поштанских вредносница, таксених и других вредносница) и одређених услуга (у промету новца и капитала, услуга осигурања и реосигурања, услуга из области здравства, социјалног старања, образовања, културе, из области спорта, верске услуге, услуге радиодифузног сервиса, услуге приређивања игара на срећу).

Чланом 29. Закона обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу:

- набавке путничких аутомобила, мотоцикала, пловних објеката и ваздухоплова и свих услуга и добара везаних за ова превозна средства, осим ако се баве њиховом продајом или им служе за превоз лица и добара и обуку возача;
- издатака за репрезентацију обвезника;

- набавке или увоза предмета који се користе за административне просторије;
- издатака за смештај у хотелима и сличним објектима, као и издатака за исхрану и превоз лица.

Ако обвезник користи испоручена или увезена добра за потребе своје делатности или прима услуге да би извршио промет добара и услуга са правом и без права на одбитак претходног пореза, може да користи право на одбитак сразмерног дела претходног пореза.

Приликом набавке опреме и објеката порески обвезник има право да у пореском периоду када је извршио набавку, изврши и одбитак претходног пореза на додату вредност по основу те набавке. Уколико наведена добра отуђи пре истека 5 година (код набавке опреме), односно 10 година (код набавке објеката) дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза. Исправка одбитка претходног пореза врши се за период који је једнак разлици између прописаних рокова и периода у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза.

2.9. Издавање рачуна, подношење пореске пријаве, обрачун и плаћање пореза на додату вредност

Порески обвезник је дужан у складу са чл.37. Закона да:

- подноси евиденциону пријаву за порез на додату вредност;
- издаје рачун о извршеном промету добара и услуга;
- води евиденције у складу са Законом и
- обрачуна и плаћа порез на додату вредност и подноси пореске пријаве.

У систему обрачуна и плаћања пореза на додату вредност, рачун је основни документ у којем обвезник обрачунава порез на додату вредност на вредност извршеног промета добара и услуга и на основу којег обвезник коме је извршен промет добара и услуга остварује право на одбитак претходног пореза.

Рачуни су основ за вођење пореске евиденције коју је обвезник дужан да води ради правилног обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност.

Обавезу издавања рачуна има обвезник који изврши промет добара и услуга у смислу чл.4. и 5. Закона другим пореским обвезницима и лицима која су обвезници пореза на додату вредност. Та обавеза постоји независно од тога да ли се за фактурисани промет добара и услуга плаћа порез на додату вредност или подлеже пореским ослобођењима. Обавеза издавања рачуна настаје и у случајевима ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре извршеног промета, с тим да се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан порез на додату вредност. Поред наведеног обавеза сачињавања документа за извршени промет добара и услуга постоји и када постоји узимање и употреба добара за личне потребе оснивача, радника или других лица, код бесплатног давања пословних узорака, поклона мање вредности. Законом је дата могућност да обвезник пореза на додату вредност који прима добра или услуге изда рачун уместо обвезника који му је тај промет извршио (документ о обрачуну). У овом случају обрачунати порез на додату вредност у овом документу представља претходни порез на додату вредност за издаваоца рачуна, а обавезу за примаоца рачуна.

Обавезу издавања рачуна у складу са овим законом немају:

- лица која нису обвезници пореза на додату вредност;
- порески дужник – порески пуномоћник страног лица и примаоц добара и услуга ако страно лице не одреди пуномоћника;
- пољопривредник који пољопривредне и шумске производе продаје на пијацама и отвореним просторима;
- обвезник који промет добара и услуга врши путем аутомата и
- обвезник који врши продају дневних новина и периодичних гласила преко колпортера.

Овде треба напоменути да лице који није обвезник, ако изда рачун у коме искаже порез на додату вредност дужан је да исказани порез на додату вредност плати и поднесе пореску пријаву у пореском периоду када је издао рачун. Овако исказани порез на додату вредност купац, односно примаоц рачуна не може да користи као претходни порез на додату вредност, јер рачун није издат од пореског обвезника.

Закон је одредбама чл.42. прописао обавезне елементе, које поред осталог рачун мора да садржи. То су подаци о издаваоцу и примаоцу рачуна (назив, адреса и порески идентификациони број - ПИБ обвезника и примаоца), мето датум и број рачуна, датум промета-који може бити исти са датум рачуна али мора бити посебно исказан, подаци о роби или услугама (количина, врста), износ авансних плаћања ако их је било, основицу, стопу и износ обрачунатог пореза на додату вредност, напомену о пореском ослобођењу.

Ова одредба Закона је изузетно важна у систему опорезивања пореза на додату вредност из разлога што у случају да рачун добављача не садржи само један од обавезних девет података, обвезник пореза на додату вредност не може порез на додату вредност садржан у таквом рачуну да искаже у пореској пријави за порески период као претходни порез за који умањује обрачунати дуговани порез.

Правилником о издавању рачуна прописано је само у којим случајевима се неки од прописаних података Законом може изоставити. Тако, лицу које није обвезник могу да се изоставе подаци о примаоцу рачуна и о пореским ослобођењима; иностраном примаоцу подаци о основици, порез на додату вредност, већ само укупан износ накнаде; у рачуну о промету добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење исказује се уместо основице и пореза на додату вредност, само износ накнаде. Садржина рачуна разликује се и за обвезнике код којих је Законом прописан посебан начин опорезовања - туристичке агенције, промет половних добара, рачуни који се издају за промет евидентиран преко фискалне касе, интерни рачуни, признанице пољопривредницима, рачуни за сопствену потрошњу обвезника.

Законом су дефинисана два пореска периода- календарски месец и календарско тромесечје у зависности од висине промета који је обвезник остварио у претходних 12 месеци, преко или испод 20.000.000 динара. Новооснована правна лица, која се опредељују да буду порески обвезници, за њих је порески период месец, без обзира на остварени промет. Порески обвезник може поднети захтев за промену пореског периода од календарског тромесечја у календарски месец пореском органу најкасније до 15. јануара текуће године. Законом није предвиђена могућност да обвезник чији је порески период календарски месец поднесе захтев за промену пореског периода у календарско тромесечје. Порески обвезник је дужан да прати остварени промет и приликом промене истог, а која

је од утицаја на опорезивање и о томе обавести порески орган у року од 15 дана од настале промене. Порески обвезник треба и без одлуке пореског органа да промени порески период из календарског тромесечја у календарски месец, ако су се за то стекли услови. Обвезник је дужан да за сваки порески период (календарски месец или календарско тромесечје) утврди пореску обавезу као разлику између обрачунатог, тј. дугованог пореза на додатну вредност и претходног пореза. Ако је та разлика позитивна, порески обвезник је дужан да ту разлику плати у моменту подношења пореске пријаве, а ако је разлика негативна, обвезник има право на повраћај или кредит. За повраћај или кредит обвезник се сам опредељују, заокруживањем опције да или не у пореској пријави. Пореска пријава на обрасцу ПП ПДВ подноси се пореском органу до 10-ог у месецу за претходни месец (порески период календарски месец), односно за претходно тромесечје (порески период календарско тромесечје). Повраћај пореза врши се најкасније у року од 45 дана по истеку рока за предају пријаве. Уколико се ради о претежним извозницима повраћај се врши најкасније од 15 дана. Уколико порески орган не изврши повраћај пореза на додатну вредност у прописаном року (чл.52. став 3. Закона) порески обвезник има право да поднесе писмени захтев за повраћај пореза на додатну вредност. Пореска управа је дужна сходно Закону о пореском поступку и пореској администрацији најкасније у року од 15 дана да донесе решење за повраћај (рефакцију) пореза по захтеву за повраћај.

Законом су регулисани и други облици рефакције пореза на додатну вредност. Право на рефакцију пореза на додатну вредност сходно Закону остварује страни обвезник, хуманитарне организације, страни донатори и страни држављани.

2.10. Евиденција, обрачун и књижење пореза на додатну вредност

Обвезник је дужан да, ради правилног обрачунавања и плаћања пореза на додатну вредност, води евиденцију која обезбеђује вршење контроле. Обвезник је дужан да чува евиденцију најмање 10 година по истеку календарске године на коју се евиденција односи.

Вођење евиденције пореза на додатну вредност уређено је пореским и рачуноводственим прописима:

- а) порески прописи о евиденцији пореза на додатну вредност су:
 - Закон о порезу на додатну вредност («Сл. гласник РС», бр.84/2004,....,61/07),
 - Правилник о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ («Сл. гласник РС», бр.107/2004 и 67/05);
- б) рачуноводствени прописи о евиденцији пореза на додатну вредност су:
 - Закон о рачуноводству и ревизији («Сл. гласник РС», бр.46/09 и 111/09),
 - Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за предузећа, задруге и предузетнике («Сл. гласник РС», бр.114/06,....,4/10).

Увођење пореза на додатну вредност условило је значајне новине у пореској и књиговодственој евиденцији пореских обвезника, које се састоје у следећем:

- повећању броја података и информација које треба обезбедити ради правилног обрачуна и плаћања пореза на додатну вредност;

- ажурнијем вођењу посебних пореских евиденција и бољој организацији свих служби које директно или индиректно утичу на обрачун и плаћање пореза;
- потреби обезбеђења додатних података у књиговодству који су потребни за утврђивање и плаћање пореза на додату вредност;
- организовању вођења евиденције тако да се у сваком моменту обезбеди лако вршење контроле правилног обрачуна и плаћања пореза на додату вредност.

Већа ажурност пореске евиденције проистиче из чињенице да се обавеза пореза утврђује и уплаћује за порески период (календарски месец или тромесечје) на основу пореске пријаве која се подноси Пореској управи у року од десет дана по истеку пореског периода за који се утврђује пореска обавеза. Пореска обавеза утврђује се на основу више података него у систему пореза на промет, јер се у обрачун укључује и претходни порез садржан у набавкама добара и услуга који се у систему пореза на промет није узимао у обзир. Утврђена обавеза пореза на додату вредност за порески период није аконтациона обавеза, већ коначна пореска обавеза, па обрачун и плаћање пореза на додату вредност за сваки порески период представља и коначну обавезу за тај период. Односно, обрачун и плаћање пореза у току године нема привремени, тј. аконтациони карактер јер нема више коначног годишњег обрачуна којим би се утврдила коначна обавеза за целу годину и којим би биле исправљене све евентуалне грешке у обрачунима пореза извршеним у току године. Поступак измене обрачунатог и плаћеног пореза на додату вредност, више није једноставан као што је било код пореза на промет, јер се исправка може вршити само за случајеве прописане Законом (чл.21. и чл.44 Закона када се ради о порезу на испоруке добара и услуга и случајеве прописане чл.31. и чл.32. закона када се ради о претходном порезу), и у пореском периоду у којем је настала измена пореске обавезе по основу исправке.

Пословни догађаји и промене које су значајни за обрачун и плаћање пореза на додату вредност евидентирају се у књиговодству и у прописаној пореској евиденцији на основу исправа (докумената) чија је садржина прописана, као што су издати и примљени рачуни, други обрачуни извршених и примљених добара и услуга, исправа о извозу и увозу, исправе о плаћањима и наплати преко текућих рачуна у готову или путем чекова и платних картица, као и све друге исправе битне за обрачун и плаћање пореза и коришћење права на одбитак претходног пореза..

2.10.1 Евиденција пореза на додату вредност према пореским прописима

Обавеза вођења евиденције пореза на додату вредност прописана је чл. 46. Закона о порезу на додату вредност у смислу да је обвезник дужан да ради правилног обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност, води евиденције која обезбеђује вршење контроле. Те евиденције прописане су Правилником о евиденцији пореза на додату вредност које се могу сврстати у две основне групе, и то:

- основна евиденција о промету добара и услуга ради омогућавања контроле обрачуна и плаћања пореза на додату вредност у сваком пореском периоду, коју су дужни да воде сви обвезници пореза на додату вредност

- посебне евиденције за обвезнике који врше промет добара и услуга за одређене намене-обвезнике који врше промет добара и услуга за дипломатска и конзуларна представништва и међународне организације, туристичке агенције, обвезнике који врше промет половних добара и хуманитарне организације.

Вођење основне пореске евиденције промета добара и услуга обезбеђује се на основу примљених и издатих рачуна. Основна евиденција обухвата Књигу издатих рачуна и Књигу примљених рачуна, која треба да садржи податке о испорученим добрима и услугама и обрачунатом износу пореза на додату вредност на те испоруке, односно податке о висини претходног пореза који се за сваки порески период утврђује и исказује у пореској пријави. Свака поднета пореска пријава пореза на додату вредност представља коначан обрачун пореза на додату вредност.

Књига примљених рачуна садржи износе из рачуна које су пореском обвезнику, за испоручена добра и услуге испоставили његови добављачи који су обвезници пореза на додату вредност, и у којима је исказан порез на додату вредност, који порески обвезник има право да одбије од своје пореске обавезе као претходни порез.

Књига издатих рачуна садржи податке о испорученим добрима и услугама и обрачунатом износу пореза на додату вредност на те испоруке.

Смисао вођења евиденције пореза на додату вредност у Књизи издатих рачуна и Књизи примљених рачуна је да се обезбеде подаци за састављање пореске пријаве пореза на додату вредност за сваки порески период и обезбеди вршење контроле обрачунатог и плаћеног пореза на додату вредност за сваки порески период. Из тог разлога мора да постоји повезаност података из тих књига са пореском пријавом (Образац ПППДВ).

У графичким илустрацијама на наредним страницама приказана је повезаност података из Књиге издатих рачуна и Књиге примљених рачуна са пореском пријавом-Образац ПППДВ. Пре попуњавања пореске пријаве, обвезник мора да сачини преглед обрачуна пореза на додату вредност за сваки порески период, па на основу тог прегледа уноси податке у пореску пријаву.

ПОРЕСКА ПРИЈАВА

Извор: Порез на додату вредност, новембар 2004, Привредни саветник, с.335

Приказ повезаности података издатих рачуна са пореском пријавом

**ПРИКАЗ ПОВЕЗАНОСТИ ПОДАТАКА ИЗ КЊИГЕ ИЗДАТИХ РАЧУНА
СА ПОРЕСКОМ ПРИЈАВОМ**

Ред. број	Рачун или други документ		Општеини промет		Општеини промет		Општеини промет		Општеини промет		Општеини промет		Општеини промет		Општеини промет	
	Датум издатог документа	Број рачуна	Износ издатог документа (без ПДВ)	Износ издатог документа (са ПДВ)	Износ издатог документа (без ПДВ)	Износ издатог документа (са ПДВ)	Износ издатог документа (без ПДВ)	Износ издатог документа (са ПДВ)	Износ издатог документа (без ПДВ)	Износ издатог документа (са ПДВ)	Износ издатог документа (без ПДВ)	Износ издатог документа (са ПДВ)	Износ издатог документа (без ПДВ)	Износ издатог документа (са ПДВ)	Износ издатог документа (без ПДВ)	Износ издатог документа (са ПДВ)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
ПРЕТХОДНИ ПОРЕЗ 1. Промет добара и услуга који је ослобођен ПДВ са правом на одбитак претходног пореза 2. Промет добара и услуга који је ослобођен ПДВ без правом на одбитак претходног пореза 3. Промет добара и услуга по општој стопи 4. Промет добара и услуга по посебној стопи 5. ЗБИР (1 + 2 + 3 + 4) II ПРЕТХОДНИ ПОРЕЗ 6. Претходни порез плаћен приликом увоза 7. ПДВ накнада плаћена пољопривредницима 8. Претходни порез осим претходног пореза са ред. бр. 6 и 7 9. ЗБИР (6 + 7 + 8) III ПОРЕСКА ОБАВЕЗА 10. Износ ПДВ у пореском периоду 11. Потврда																

Извор: Порез на додату вредност, новембар 2004, Привредни саветник, с.334

У пореску евиденцију не уносе се следеће трансакције:

- рачуни који не гласе на пореског обвезника;
- документација која се односи на примања физичких лица;
- наплате и исплате штета на основу пословања,
- дотације, донације у новцу;
- промет добара без преноса власничких права;
- промет који не подлеже порезу на додатну вредност;
- износи који се наплаћују или плаћају у име и за рачун другог лица.

Обвезник подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 10 дана по истеку пореског периода, независно од тога да ли у пореском периоду има обавезу плаћања пореза на додатну вредност.

Обвезник је дужан да за сваки порески период плати порез на додатну вредност који је једнак позитивној разлици између укупног износа пореске обавезе и износа претходног пореза, у року за подношење пореске пријаве.

Извор: Порез на додату вредност, новембар 2004, Привредни саветник, с.307

2.10.2 Евиденција пореза на додату вредност по прописима у рачуноводству

Правилником о Контном оквиру у садржини рачуна у контном оквиру за предузећа, задруге и предузетнике, прописани су посебни рачуни (конта) за евиденцију примљених и издатих рачуна (фактура) и пореза на додату вредност садржаног у тим рачунима.

Сваки порески обвезник према прописама о порезу на додату вредност дужан је да, ради правилног обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност, води евиденције које обезбеђују вршење контроле.

За потребе евиденције пореза на додату вредност у књиговодству треба посебно обезбедити податке о примљеним фактурама и претходном порезу по тим фактурама, што се обезбеђује на рачунима групе 27, као и евиденцију о издатим фактурама са обрачунатим порезом на додату вредност, што се обезбеђује на рачунима групе 47. Такође у књиговодству се обезбеђују и подаци о примљеним и издатим фактурама без обрачунатог пореза на додату вредност. Правилником о Контном оквиру у оквиру рачуна групе 27-Порез на додату вредност прописани су основни рачуни на којима треба да се обезбеди евиденција о порезу на додату вредност садржаним у примљеним рачунима (фактурама) и другим документима за набављена добра и услуге. Основни рачуни опредељени су у зависности да ли се ради о порезу на додату вредност у примљеним фактурама или посебној стопи (рачун 270 и рачун 271).

Пример 1: 1.Предузеће је купило опрему и по том основу добило фактуру са зарачунатим порезом на додату вредност на укупан износ од 118.000,00 дин.

2.Предузеће је купило репроматеријал и добило фактуру са зарачунатим порезом на додату вредност на укупан износ од 236.000,00 дин, такође је купило и репроматеријал-љубриво, фактурисано са порезом на додату вредност у износу од 108.000,00 дин.

3.За трошкове рекламе добило је фактуру у износу од 11.800,00 дин.

4.Добијена је и фактура за комуналне услуге са зарачунатим порезом на додату вредност у износу од 10.800,00 дин.

Обвезник је спровео следећа књижења:

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	0230 270	4330	Постројења и опрема Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи Добављачи у земљи За купљену опрему	100.000,00 18.000,00	118.000,00
2.	1010 270	4330	Материјал за израду Порез на додату вредност у примљеним фактурама по општој стопи Добављачи у земљи За купљени материјал	200.000,00 36.000,00	236.000,00

3.	535 270		Трошкови рекламе и пропаганде Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи Добављачи у земљи За трошкове рекламе	10.000,00 1.800,00	 11.800,00
4.	1010 271	4330	Материјал за израду Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по посебној стопи Добављачи у земљи За купљени материјал	100.000,00 8.000,00	 108.000,00
5.	550 271		Трошкови непроизводних услуга Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по посебној стопи Добављачи у земљи За трошкове комуналних услуга	10.000,00 800,00	 10.800,00

Овим рачунима није обухваћен порез на додатну вредност по авансним фактурама, већ се исти исказује на рачуну 272 и 273-порез на додатну вредност у датим авансима по општој и по посебној стопи, као што се види из следећег примера:

Пример 2: 1.За куповину репроматеријала добијена је профактура са зарачунатим порезом на додатну вредност на укупан износ од 118.000,00 (порез на додатну вредност износи 18.000,00). предузеће је са текућег рачуна платило 118.000,00 дин. аванса за куповину материјала за израду.

2.За куповину репроматеријала –ђубрива добијена је профактура са зарачунатим порезом на додатну вредност у укупном износу од 108.000,00 дин. (порез на додатну вредност је 8.000,00 дин.). Предузеће је са текућег рачуна платило 108.000,00 дин. аванса за куповину ђубрива.

3.Материјал је примљен у магацин. Добијена је фактура на износ од 108.000,00 дин.

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	150	2410	Дати аванси Текући рачун За дати аванс	118.000,00	118.000,00
1а.	272	150	Порез на додатну вредност у датим авансима по општој стопи Дати аванси За дати аванс	18.000,00	18.000,00

2.	150	2410	Дати аванси Текући рачун За дати аванс	108.000,00	108.000,00
2а.	273	150	Порез на додату вредност у датим авансима по посебној стопи Дати аванс За дати аванс	8.000,00	8.000,00
3.	1010 270	4330	Материјал за израду Порез на додату вредност у примљеним фактурама по посебној стопи Добављачи у земљи за купљени материјал	100.000,00 8.000,00	108.000,00
3а.	4330	150 273	Добављачи у земљи Дати аванси за залихе и услуге Порез на додату вредност у датим авансима по посебној стопи За исплату добављачу из датог аванса	108.000,00	100.000,00 8.000,00

На рачунима 274 и 275 исказује се порез на додату вредност плаћен при увозу добара по општој и по посебној стопи. У следећем примеру даје се пример књижења увоза добара по посебној стопи.

Пример 3: 1.Предузеће је увезло средства за заштиту биља. Добијена је фактура инодобављача у износу од 10.000,00 ЕУР. Царинарница је испоставила обрачун царине у износу од 70.000,00 дин. и ПДВ на износ од 61.600,00 динара. средњи курс на дан царинења је био 1 еур = 70.000,00 дин.

2.Предузеће је са текућег рачуна платило обавезе за ПДВ и царину.

3.Материјал је смештен у складиште.

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	100 275	434 482	Набавка материјала Порез на додату вредност плаћен при увозу добара по посебној стопи Добављачи у иностранству Обавезе за порезе, царине и друге дажбине За купљени материјал	770.000,00 61.600,00	700.000,00 131.600,00
2.	482	2410	Обавезе за порезе, царине и друге дажбине текући рачун	131.600,00	131.600,00
3.	1010	100	Материјал Набавка материјала За набављени материјал	770.000,00	770.000,00

На рачуну 276 исказује се порез на додату вредност обрачунат на услуге иностраних лица, на рачуну 277 исказује се накнадно враћен порез на додату вредност купцима- страним држављанима, а на рачуну 278 исказује се ПДВ надокнада исплаћена пољопривредницима. У следећем примеру даје се начин књижења те набавке код обвезника.

Пример 4: 1. Предузеће је купило кромпир од пољопривредника (исти је приложио копију решења о порезу на катастарски приход) у износу од 20.000,00 динара. Са текућег рачуна пољопривреднику је на његов рачун исплаћено 21.000,00 динара.

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	1010 278	2410	Материјал за израду ПДВ накнада пољопривредницима за испоручена добра и услуге Текући рачун За набављене пољопривредне производе	20.000,00 1.000,00	21.000,00

Прописани основни рачуни за евиденцију претходног пореза на додату вредност даље се могу рашчланити на одговарајуће аналитичке рачуне.

На крају пореског периода негативна разлика између укупног износа пореске обавезе и износа претходног пореза исказује се на рачуну 279-Потраживање за више плаћени порез на додату вредност.

На рачунима групе 47 – обавезе за порез на додату вредност, обухватају се обавезе настале по основу обрачунаог пореза на додату вредност по издатим рачунима и другим документима који се сматрају рачуном у смислу прописа о порезу на додату вредност, према називима рачуна ове групе. Класификација по рачунима је на истом принципу као и код рачуна за евидентирање пореза на додату вредност по примљеним рачунима. На рачунима 470 и 471 евидентирају се обавезе пореза на додату вредност по издатим фактурама по општој, односно посебној стопи, као што је дато у следећем примеру:

Пример 5: 1.Предузеће је испоручило купцима 100 комада чоколаде «Чоко» по цени од 30 по кг и 200 комада кекса «Мима» по цени од 50 дин. по комаду.купцу је испостављена фактура на износ од 15.340,00 динара. Набавна вредност робе износила је 10.500,00 динара.

2.За извршене транспортне услуге предузеће је испоставило фактуру на износ од 11.800,00 динара.

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	202	602 470	Купци у земљи Приход од продаје робе на домаћем тржишту Обавеза за порез на додатну вредност по издатим фактурама-општа стопа За фактуру	15.340,00	13.000,00 2.340,00
1а.	501	1320	Набавна вредност продате робе Роба у промету на велико За продату робу	10.500,00	10.500,00
2.	202	612 470	Купци у земљи Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту Обавеза за порез на додатну вредност по издатим фактурама-општа стопа За фактуру	11.800,00	10.000,00 1.800,00

На рачунима 472 и 473 евидентирају се обавезе пореза на додатну вредност по примљеним авансима по општој, односно посебној стопи и на рачунима 474 и 475 обавезе пореза на додатну вредност по основу сопствене потрошње по општој, односно посебној стопи. Обавезе за порез на додатну вредност по основу продаје за готовину евидентирају се на рачуну 476.

Прописани основни рачуни за евиденцију обрачунаог пореза на додатну вредност по основних издатих рачуна могу се рашчланити на одговарајуће аналитичке рачуне.

Обавеза по основу разлике обрачунаог пореза на додатну вредност и претходног пореза исказује се на рачуну 479 и као таква уноси се у пореску пријаву за одређени порески период.

Предузеће на крају месеца има следеће стање на рачунима релевантним за обрачун обавезе за порез на додатну вредност:

Број рачуна	Назив рачуна	Износ		
		Дугује	Потражује	Салдо
270	Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи	63.800,00		63.800,00
271	Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по посебној стопи	8.800,00		8.800,00
272	Порез на додатну вредност у датим авансима по општој стопи	18.000,00		18.000,00
275	Порез на додатну вредност плаћен при увозу добара по посебној стопи	61.600,00		61.600,00
278	ПДВ накнада пољопривредницима за испоручена добра и услуге	1.000,00		1.000,00
I	Свега	153.200,00		153.200,00
470	Обавеза пореза на додатну вредност по издатим фактурама по општој стопи		4.140,00	- 4.140,00

II	Свега		4.140,00	- 4.140,00
III	Разлика (I - II)			149.060,00

После спроведених књижења Дневник главне књиге финансијског књиговодства изгледао би под условом да се обвезник определио за порески кредит:

Ред. бр.	Број рачуна		Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	470		Обавеза пореза на додатну вредност по издатим фактурама по општој стопи	4.140,00	
	279		Потраживање за више плаћени порез на додатну вредност	149.060,00	
		270	Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по општој стопи		63.800,00
		271	Порез на додатну вредност у примљеним фактурама по посебној стопи		8.800,00
		272	Порез на додатну вредност у датим авансима		18.000,00
		275	Порез на додатну вредност плаћен при увозу добара по посебној стопи		61.600,00
		278	ПДВ накнада пољопривредницима за испоручена добра и услуге		1.000,00
			За обрачун пореза на додатну вредност		

На основу претходних примера, представимо пример како треба да изгледа пореска пријава пореза на додатну вредност.

Поредски идентификациони број (ПИБ):

103128210

"Сунце" доо
Нови Београд, Рохорска 10

(191103 Н 327653)

(у дитрому, без дитонала)

1. ПРОМІТ ДОБАРА И УСЛУГА

Hintergründe des HJB

ЦДВ

- | | | | | |
|------------------------------|---|-----|---------|--------|
| 1. | Промет добара и услуга који је ослобоđen ПДП за промет из обима претходних пореза | 001 | | |
| 2. | Промет добара и услуга који је ослобоđen ПДП без права из обима претходних пореза | 002 | | |
| 3. | Промет добара и услуга по општој стави | 003 | 23000 | 4140 |
| 4. | Промет добара и услуга по посебној стави | 004 | | |
| 5. | ЗЕПР (1+2+3+4) | 005 | 23000 | 4140 |
| II. ПРЕTHOДНИ ПОPEЗ | | | | |
| 6. | Државни порез на добављачки удео | 006 | 380000 | 61600 |
| 7. | ПДП на додатој вредности постопродвинуто | 007 | 20000 | 19000 |
| 8. | Претходни порез, осим из претходних ставова Бр. 6 и 7 | 008 | 529000 | 89600 |
| 9. | ЗЕПР (6+7+8) | 009 | 1310000 | 153200 |
| III. ПОPEЗСКА ОБАВЕЗА | | | | |
| 10. | Укупно ПДП у пореском периоду (5 + 9) | 110 | | 149000 |

III. INDEXATIONES

11. Ленін НЕ ☒ ДА ☐
(обидно сказати про нього)

mailto:info@hugoboss.com

Пријаву, односно нацрт преписног пореског саопштења

(Получено 19.09.2014 г.)

(HIS APPROXIMATE DATE)

MBB μ processor attached

Под клавичіном и матеріаліном одобреному історичним до створення упродовж доступні з тією

H. GEORGEOct - Oct - 2017

1

попытки Дорресы упрямая:

Горизонтальный процесс принятия:

3. КОНТРОЛА И НАПЛАТА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРДНОСТ ОД СТРАНЕ ПОРЕСКЕ УПРАВЕ

Према члану 8.ст.1. и 2. Закона о порезу на додату вредност, обвезник пореза на додату вредност дефинисан је као лице које самостално обавља промет добара и услуга у оквиру обављања своје делатности, при чему се под делатношћу подразумева трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатност експлоатације природног богатства, пољопривреде шумарства и самостална занимања. Може се закључити да морају да постоје три битна обележја да би неко лице било порески обвезник – да самостално обавља делатност, да је то трајна делатност и да има намеру да оствари приход. Четврти услов да би неко лице постало порески обвезник дефинисан је чл.38. Закона, односно то је да је лице у протеклих 12 месеци остварило укупан промет већи од 4.000.000 динара. Ово лице је дужно да надлежној филијали Пореске управе поднесе евиденциону пријаву, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве (*скенира евиденциону пријаву*).

Пореска управа издаје обвезнику потврду о извршеном евидентирању за порез на додату вредност и евидентира га у регистар обвезника пореза на додату вредност.

Податке о обрачунатом и плаћеном порезу на додату вредност за одређени порески период (месечни или тромесечни) порески обвезник уноси у пореску пријаву и исту је дужан да достави пореском органу – надлежној филијали Пореске управе до десетог у месецу за претходни месец, односно за претходно тромесечје. (*скенирај пријаву*) Пореска управа по пријему истих врши рутинску контролу, односно контролу формалне исправности пријаве, да ли иста садржи све податке у складу са законом и подзаконским актима, врши логичку и математичку контролу.

Обвезник је дужан да за сваки порески период плати порез на додату вредност који је једнак позитивној разлици између укупног износа пореске обавезе и износа претходног пореза (износ исказан на пољу 110 ПП ПДВ), у року за подношење пореске пријаве.

Од стране Пореске управе, по одређеним критеријумима периодично се врши селекција обвезника за контролу по поднетим пореским пријавама. Контрола се врши код обвезника који су у својим пријавама исказали порески кредит – који је једнак негативној разлици између укупног износа пореске обавезе и износа претходног пореза (износ исказан на пољу 110 ПП ПДВ са предзнаком минус). Уколико се обвезник определио за повраћај кредита, он је дужан да на пољу 110 ПП ПДВ заокружи реч ДА, и у тим случајевима Пореска управа је дужна да изврши повраћај најкасније у року од 15, ако се ради о претежним извозницима или најкасније у року од 45 дана за остале обвезнике, у складу са одредбом члана 52.став 4. Закона. Због великог броја обвезника суштинску контролу поднетих ПП ПДВ пријаве Пореска управа врши код одређеног броја обвезника, чији се одабир врши по одређеним критеријумима, који у одређеном смислу упућују на могућност нетачног исказивања пореских обавеза у пореској пријави. У првој години примене пореза на додату вредност, посебан осврт је био на контроли пореских пријава - ПП у којима је од стране обвезника исказан повраћај.

Уколико се обвезник у самој пријави не определи за повраћај кредита, односно разлике која је резултат већег износа претходног пореза од износа пореске

обавезе, може да тражи повраћај неискоришћеног износа пореског кредита подношењем захтева надлежној пореској управи - ПУ, најраније истеком рока за подношење пореске пријаве за текући порески период (чл.52.став 3. Закона). Пореска управа по захтеву за повраћај је дужна да поступи, односно да изврши повраћај. Полазећи од одређених критеријума, Пореска управа по наведеним захтевима врши повраћај без спроведене контроле, али у већини случајева по наведеним захтевима врши се контрола основаности исказног захтева за повраћај. По окончању контроле, врши се повраћај траженог износа или се доноси решење уколико се у контроли утврде неправилности које су утицале на смањење исказаног кредита или чак утврђивање обавезе за уплату.

Уколико пореска управа не поступи у складу са чл.52. Закона, обвезник може поднети захтев за повраћај у складу са одредбама чл.10. Закона о пореској администрацији и пореском поступку, којим се регулише порескоправни однос. Поступајући по чл.10. ЗПППА Пореска управа је дужна да по захтеву донесе решење без одлагања, а најкасније у року од 10 дана од дана пријема захтева за повраћај. Чланом 75. истог закона прописано је да се на износ више плаћеног пореза и споредних пореских давања камата обрачунава по истеку рока од 30 дана од дана пријема захтева за повраћај.

У наплати пореза на додату вредност, који је исказан у пореској пријави - ПП од стране пореских обвезника и исти није плаћен сходно одредбама чл.51. Закона, односно позитивна разлика исказана на пољу 110 Пријаве није плаћена у року за подношење пријаве у року од 10 дана по истеку пореског периода, Пореска управа поступа у складу са својим овлашћењима из Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Наиме, уколико порески обвезник по основу пореза на додату вредност, као и других јавних прихода, има доспелу обавезу пореза, односно споредних пореских давања (камата) за наплату, Пореска управа ће обвезнику послати опомену о врсти и износу пореза односно споредних пореских давања за наплату, којом му налаже да доспели износ плати одмах, а најкасније у року од 5 дана од дана пријема опомене (чл.71. ЗПППА), са обрачунатом каматом од дана издавања опомене до дана уплате доспелог пореза, односно споредних пореских давања. Уколико порески обвезник није платио порез, односно споредно пореско давање у року, односно по опомену, Пореска управа почиње поступак принудне наплате доношењем решења о принудној наплати. Принудна наплата спроводи се на новчаним средствима, новчаним потраживањима пореског обвезника, неновчаним потраживањима и другим правима пореског обвезника, готовом новцу и хартијама од вредности, покретним стварима и непокретностима. Пореска управа може на основу решења о принудној наплати примењивати једно или више средстава принудне наплате. Решење се осим пореском обвезнику доставља и његовим дужницима, односно организацији надлежној за принудну наплату (НБС – трезор). Заплењени новац и приходе од продаје покретних ствари и непокретности Пореска управа уплаћује на одговарајући уплатни рачун јавних прихода.

II Глава – ЕВАЗИЈА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1. ПОРЕЗ КАО ОБЛИК ЈАВНОГ ПРИХОДА

1.1. Дефиниција пореза и пореска начела

Историјски развитак пореза и пореског система уско је везан за историјски развој државе и државних функција. Улога пореза временом се мењала и од спорадичног и ванредног прихода државе прерасла у сталан, редован и најзначајнији приход државе. Појам пореза најсажетије је дао професор Дејан Поповић¹: „ Порез представља инструмент јавних прихода којим држава (укључујући и ниже политичко-територијалне заједнице) од субјекта под својом пореском влашћу принудно узима новчана средства, без непосредне против услуге у сврху покривања својих финансијских потреба и постизања других – првенствено економских и социјалних циљева „

Основна обележја пореза која га разликују од других облика јавних прихода су дериватност пореза, присилност, њима се финансирају јавни расходи, одсуство непосредне противнакнаде и порез је непосредно давање. Од финансијског инструмента који служи да држава покрије своје фискалне расходе, порез је постао ефикасно средство за остваривање бројних нефискалних циљева из области економске, социјалне, здравствене, образовне, демографске, стамбене и друге политике.

Сваки савремени порески систем почива на одређеним принципима, односно начелима којих се треба придржавати при одређивању практичних мера при опорезивању. То су:

а) финансијска начела која обухватају принцип издашности и еластичности – приход од пореза мора покрити разлику која настане из износа јавних расхода и износа јавних прихода из ванпореских извора;

б) економско пореска начела – ефекти пореза су микроекономске и макроекономске природе и ова начела обухватају следеће принципе: принцип ефикасности, избора пореског извора, умереност пореског оптерећења, флексибилност, стабилност пореског система, идентитета пореског дестинатора и носиоца пореског терета;

в) социјалнополитичка пореска начела – подразумева да сва лица учествују у плаћању јавних дажбина - принцип општости и принцип равномерности у опорезивању;

г) правно - административна пореска начела обухватају принцип законитости пореза, принцип минимизације административних трошкова и принцип минимизације трошкова плаћања пореза.

У условима постојања великог броја пореза у теорији се настојало да се изврши њихова класификација и то по разним критеријумима. Најстарија и најраспрострањенија подела у финансијској науци је на **непосредне и посредне порезе**, али и најкритикованија. Ова подела полази од тога да ли се порезима

¹ Г. Милошевић, Порез и избегавање пореза, Службени лист, Београд, 2005, стр.88, цит.дело. Д Поповић

опорезује доходак на његовом извору (директно опорезивање) или доходак који се троши (предмет индиректног опорезивања).

Најзначајнији посредни порез је порез на додату вредност и предмет нашег истраживања.

1.2. Порези и пореска реформа у Србији

Као и остале транзицијске државе, и Србија чини напоре да променама свог пореског система олакша прелазак на тржишни систем привређивања суочавајући се притом са бројним унутрашњим и спољашњим ограничењима.

Пореска реформа траје дужи низ година и може се закључити да све предузете мере пореске политике нису увек имале економског оправдања већ су коришћене стихијски, под дејством политичких фактора и диктата међународних финансијских организација.

Коренита фискална реформа започета је политичким променама 2000-те године. Започета је доношењем сета нових пореских закона у првој половини 2001 године. Основни захтеви ове реформе тицали су се значајног поједностављења пореске структуре, као и ширења пореске основице као и смањења пореских стопа. Постојала је потреба да се инструменти пореског система убудуће ставе у функцију остваривања економске и социјалне политике; сузбијање сиве економије; подстицање процеса приватизације; развој тржишта хартија од вредности. Законом о јавним приходима и јавним расходима поједностављена је пореска структура и извршена консолидација великог броја дажбина у неколико пореских облика. Крајем 2002. године донет је Закон о пореском поступку и пореској администрацији који је кодификована процедура утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, као јединствена пореска администрација. Увођење пореског идентификационог броја и установљење јединственог регистра пореских обвезника требало је да омогући прелазак на порез на додату вредност као и синтетичко опорезивање дохотка грађана. Овај процесни закон и ако у себи садржи одређена савремена пореска решења није у потпуности растеретио материјалне пореске законе, већ су се у њима и даље задржале одређене процесне одредбе.

Друга фаза корените реформе пореског система Србије означава увођење пореза на додату вредност 01.01.2005.године. На тај начин наш систем опорезивања промета добара и услуга постао је упоредив са пореском праксом развијених земаља, што представља битан корак у правцу усклађивања нашег пореског права са правом Европске уније. Такво опредељење потврђују и пореска решења уграђена у Закону о порезу на додату вредност по узору на пореске директиве Европске уније. Пошто је цело поглавље у овом раду посвећено порезу на додату вредност, самим тим овде треба још једном поновити да се од овог модела опорезивања потрошње очекује реализација више циљева: издешније прибављање јавних прихода (учешће пореза на додату вредност у укупним приходима је око 50%, а што се већ остварује и евидентно је из следећег приказа структуре јавних прихода Републике србије у периоду од 2006.-2010.године:

	Буџет 2006	Буџет 2007	Буџет 2008	Буџет 2009	Буџет 2010
1.Порески приходи	454.361	517.298	596.179	640.156	609.971
1.1.Порез на доходак грађана	81.068	61.409	72.000	81.321	76.019
1.2. Порез на добит предузећа		27.297	34.024	44.306	21.971
1.3. Порез на додату вредност	32206	270.358	311.493	338.828	325.246
- ПДВ у земљи		84.699	99.677	98.788	134.506
- ПДВ из увоза		180.963	205585	236.039	187.440
- порез на промет из ранијих година		4.695	6.229	4.000	3.300
1.4. Акциза		98.849	111.274	116.800	131.500
1.5. Царина	45.864	54.264	61.584	50.800	43.735
1.6. Остали порески приход	5.089	5.118	5.801	8.100	11.500

Извор: www.singidunum.ac.rs

Увођење пореза на додату вредност такође, омогућава правилнији распоред пореске обавезе, ефикаснија заштита од евазије пореза, остваривање принципа неутралности у спољнотрговинској размени, остваривање политичко-економских претпоставки за учлањење у Европску унију.

Циљ Пореске управе, као јединствене пореске администрације, која утврђује, наплаћује и контролише јавне приходе, јесте да у сарадњи са Управом царина и МУП-ом проценат од 10% укупног прихода од пореза на додату вредност који се губи „ПДВ преварама“ сведе на још нижи ниво. Познато је да се у 80% случајева „ПДВ преварама“ баве фирме које су у власништву криминалаца и криминалних група по већим градовима Србије. Главни начин на који они покушавају да изиграју закон јесте преко лажних фактура, како би остварили право на повраћај пореза који је знатно виши од реалног.

Захваљујући усавршенм рачунарским програмима и ефикасном раду Пореске полиције, све више се ова криминална дела завршавају на неуспелом покушају.²

² Закон о порезу на додату вредност/предговор В.Илић, Службени гласник, Београд, 2005., стр.22-23

2. ОТПОР ПЛАЋАЊУ ПОРЕЗА

Појава неизвршавања пореских обавеза стара је колико и сами порези. Држава је одувек настојала да пореску обавезу учини широм, али правичном. Насупрот држави, правна и физичка лица – порески обвезници одувек су настојали да изнађу могућности да порез плате мање, а да при томе не сносе никакве последице. Ова два супротстављена интереса изазивају различите реакције учесника. Држава настоји да уведе правила пореске процедуре како би се порези наплатили, односно како би спречили избегавање пореза.

Порески обвезници да би сачували стечене позиције реагују на два начина – у складу са законом или доводе до повреде закона. Реакције обвезника имају исти циљ: не платити порез, или га платити мање него што он реално износи. Плаћањем пореза смањује се економска снага пореског обвезника, погоршава се његов материјални статус. То код пореског обвезника изазива отпор плаћању пореза и свесно настоји да се нежељени ефекти опорезивања уклоне или смање. Избегавањем плаћања пореза утиче се на стварање социјалних разлика у погледу материјалног положаја грађана, затим доводи до неповољних економско-политичких ефеката.

Избегавање може да буде *активно*, ако је резултат свесног настојања пореских обвезника да нетачним приказом чињеница или њиховим прикривањем пред пореским органима смањи порез и *пасивно* ако је неподмирење пореског терета резултат:

- а) незнања пореског обвезника о пореској обавези,
- б) нестручности и неефикасности пореских органа;
- ц) празнина у законима.

Оно може зависити од мноштва фактора: пореског морала, образовне структуре, стручности пореских органа, контроле убирања пореза, санкција и слично. Избегавање плаћања пореза присутно је у свим пореским системима и може бити узроковано различитим факторима и може имати разноврсне последице за пореске обвезнике.

Отпор плаћању пореза резултат је многих фактора.

Елементи који утичу на интензитет отпора плаћању пореза су:

- а) висина пореског оптерећења,
- б) намена трошења средстава прикупљених порезом,
- в) порески облик,
- г) перцепција јавности да ли је порески систем правичан или није и друго.³

Јадна од тенденција у савременом друштву јесте повећање отпора плаћања пореза.

³ Г. Милошевић, Порез и избегавање пореза, Службени лист, Београд, 2005, стр.225, цит.дело. Д Поповић

Повећање отпора плаћању пореза резултира из следећег:

а) повећање отпора пореских обвезника плаћању може да буде последица повећања, односно нарушавања општеприхваћених критеријума праведности при опорезивању. Уколико порески обвезници оцене да порески терети нису равномерно распоређени, они ће покушати да исправе неправду, нпр. избегавањем плаћања пореза.

Наиме, пореско оптерећење је веће са растом пореске стопе, а раст пореске стопе доводи до раста пореских прихода. Међутим раст пореске стопе има границе. Након извесног нивоа, даљи раст пореске стопе не доводи до раста пореских прихода, напротив, може доћи до пада пореских прихода, јер је отпор плаћању пореза све виши и израженији. (Лаферова крива).



Извор: www.google/picture – Laferova kriva

Тако се може говорити да у опорезивању делује закон о опадању приноса. Оног момента кад се додатним пореским оптерећењем не повећава адекватно и износ убраног пореза, почиње деловати закон о опадању приноса.⁴

б) Отпор плаћању пореза зависи и од сврхе трошења пореских средстава. Уколико је циљ опорезивања познат, односно опште прихватљив и порески обвезник у њему види свој интерес, отпор плаћању пореза биће мањи или ће чак изостати. Међутим, ако држава финансира одређене задатке и мере за које порески обвезници сматрају да их не треба финансирати, ако се држава неодговорно односи према тим средствима, онда таква понашања могу изазвати револт код пореских обвезника, па ће отпор плаћању пореза бити израженији. Ако се средства убрана опорезивањем троше нерационално, односно за намене које најшири круг пореских обвезника оцењује као сувишне или штетне, ако је једна категорија пореских обвезника дискриминисана у односу на другу*, или ако је намена непозната, то може довести до пораста отпора плаћању пореза. Нарочито незадовољство изазива повећање администрације државних службеника и њихових прихода.⁵

⁴ Г. Милошевић, Порез и избегавање пореза, Службени лист, Београд, 2005, стр.226, цит.дело. Б. Јелачић

⁵ Г. Милошевић, Порез и избегавање пореза, Службени лист, Београд, 2005, стр.226, цит.дело. Б. Јелачић

в) Отпор плаћању пореза зависи од примењеног пореског облика и технике опорезивања. Отпор је много већи код директних (порез на добит, порез на доходак и сл.), него код индиректних пореза (порез на додату вредност, акциза).

Код индиректних пореза, порески терет је садржан у цени производа и услуга, па у моменту куповине није ни свестан висине пореског оптерећења, посебно када су цене исказане у једном износу као малопродајна цена.

г) Отпор зависи и од пореског морала пореских обвезника, односно од става јавности према правичности опорезивања. Порески морал значи спремност пореског обвезника да плати порез и испуни своју законску обавезу. Та спремност зависи од висине пореза, ставу према порезима, расподелу пореза, сврси трошења пореза, врсти и висини санкција. Порески морал је део укупног морала једног друштва и он се огледа у односу друштвене средине према пореском обвезнику који чини пореске деликте.⁶ Помирљив и недовољно оштар став јавности према пореској евазији може се оценити штетним за једну државу.

Треба напоменути да отпор зависи и од стручности пореских органа и њиховог односа према пореским обвезницима.

⁶ Г. Милошевић, Порез и избегавање пореза, Службени лист, Београд, 2005, стр.227, цит.дело. М. Кулић

3. ЕФЕКТИ ОПОРЕЗИВАЊА – УТАЈА ПОРЕЗА

Савремена финансијска теорија све више пажње посвећује питањима која су везана за различите ефекте опорезивања. Изучавање ефеката пореза има и практичан значај, јер одређена сазнања омогућују да се елиминишу нежељени ефекти. Они су у снажној коорелацији са циљевима пореза и пореске политике, тако да плаћање пореза утиче на цене (случајеви када су трговци нудили робу без пореза за плаћање у девизама или готовим новцем, док за плаћање преко рачуна зарачунавали су порез на додатну вредност, па је цена робе већа), акумулацију, инвестиције, инфлаторна кретања, спољнотрговинску размену, економску снагу пореског обвезника и сл. Чак и гласине о променама у пореском оптерећењу утичу на пореског обвезника, да нешто учини како би остварио неку погодност. Овде се ради о тзв. «сигналном» деловању пореза.

Енглески економиста А. Пигоон је запазио: » Да већ само најављивање, сазнање о увођењу неког пореза најчешће доводи појединца да у овој пробној фази у којој још није дошло до плаћања пореза, реагује на тај начин што подешава односно мења своје диспозиције, с тим да пореска обавеза за њега или уопште не настане или да буде сведена на најмању меру.»

Ефекти пореза пролазе кроз одређене фазе самог процеса опорезивања, а с обзиром на то у којој се фази ефекти манифестују разликују се:

- а) ефекти пре опорезивања (утаја пореза),
- б) ефекти после опорезивања (преваљивање пореза).

3.1. Избегавање плаћања пореза - пореска евазија, утаја пореза

Реч „ евазија “ потиче од латинске речи „ evadere“ , што значи бежање, односно избегавање. Избегавање плаћања пореза присутно је у свим земљама и у свим системима. Оно може бити условљено различитим факторима и може имати различите последице. Пореска евазија или избегавање плаћања пореза означава све оне случајеве у којима пореска власт није успела да од неког пореског обвезника наплати порез или другим речима, све оне случајеве који доводе до повреде начела опште пореске обавезе. Ова појава има неке сличности с преваљивањем пореза али има и знатних разлика.

Евазија је врло раширена појава, а изражава општи отпор пореских обвезника према тој присилној мери државне власти. Евазија пореза доводи до прерасподеле пореског терета у друштву, у односу на расподелу терета коју је предвидео законодавац, јер је плаћање пореза управо избегла она особа која треба да буде порески обвезник. Ово приморава пореску власт да повећа друге облике пореза, или друге јавне приходе, да би осигурала довољно јавна средства. Избегавањем плаћања пореза обвезници смањују јавна средства која се формирају из пореза. Евазија се разликује од преваљивања пореза у томе што овде до плаћања пореза или не долази уопште или не у очекиваном износу.

3.2. Врсте пореске евазије

У пореском праву познате су *две врсте евазије*⁷:

- Законита (дозвољена, легална) - која није у сукобу са законом и другим прописима и
- Незаконита (недозвољена, нелегална) – која са собом повлачи санкције

Линија разграничења између избегавања и утаје пореза је нелегалност понашања. У пракси постоје многе сиве области у којима је тешко повући довољно јасну границу. Разлози томе су су различити. Понекад је порески закон сам по себи нејасан, односно одредбе истог су непрецизне, па често имамо и превише мишљења за тумачење појединих одредби. Понекад је јасан али није познат обвезнику, а понекад и поред јасноће пореска администрација га доследно не примењује.

3.2.1. Законита пореска евазија

Легално избегавање плаћања пореза обухвата понашања обвезника срачуната на умањење пореске способности користећи све законом допуштене могућности. Законита евазија постоји када се користе законом прописани порески подстицаји, као и када се користе празнине у пореским законима, због непрецизности и недоречености. Легитимно право је сваког лица, које је порески обвезник, да предузме све законом дозвољене радње, да ту обавезу умањи. Тај феномен је познат и признат и то је законска пореска евазија.

Може се појавити у два облика: као *прихватљива и неприхватљива*, између којих није лако повући линију разграничења.

3.2.1.1. Прихватљива евазија

Прихватљива евазија мање више није спорна. Њу је законодавац предвидео, чим је тако формулисао законску норму. Порески обвезник, поштујући пореску процедуру, поступа по закону и умањује своју пореску обавезу. Обвезник, врши пореску евазију руковођен фискалним циљевима, али може бити и нефискални циљ. Наиме, предузеће је мотивисано конкуренцијом да улаже у нову опрему, по основу које остварује одређене пореске подстицаје (пореска ослобођења и порески кредит код пореза на добит). Тако да овај нефискални циљ доводи до остварења фискалног циља.

Самим тим легитимна евазија је облик избегавања пореза који је у складу са намером законодавца. Законодавац се у овом случају одриче дела пореског прихода јер тиме остварује циљ опорезивања.

⁷ Д. Поповић, Наука о порезима и пореско право, Београд, 1997.год., стр.231

3.2.1.2. Неприхватљива евазија

Неприхватљива евазија пореза је она када обвезник својим деловањем настоји да изигра одредбе закона и тиме избегне и умањи порески терет. Неприхватљиво избегавање пореза не доводи до остваривања прокламованих циљева опорезивања и ако формално-правно обвезник својим понашањем није нарушио законске одредбе. Обвезник користи постојеће пореско законодавство, али на начин који му дозвољава употребу правних празнина или нелогичности. Овим термином означавају се активности обвезника које немају пословни или економски циљ као њихову основну сврху већ добијање пореских погодности.

Линија разграничења између ова два модалитета законите евазије је врло флуидна јер је понекад тешко повући прецизну границу између вештог вођења послова и злоупотребе права у пореској материји.

Наиме, законита или како је још називају поједини аутори *допуштена пореска евазија* обухвата поступке помоћу којих порески обвезник избегава плаћање пореза потпуно или делимично на један од следећих начина:

- променом места пребивалишта и места обављања делатности – Висина пореског терета за одређене делатности може бити различита у различитим деловима земље, односно у појединим земљама. То подстиче пореског обвезника да мења место обављања делатности. Обвезник својим понашањем, променом места делатности, односно уздржавањем од делатности не долази у сукоб са прописима, он само користи одређене погодности на одређеном подручју земље;
- смањењем или одустајањем од потрошње опорезивих производа и услуга је најједноставнији начин избегавања пореза, а да при томе обвезник не дође у сукоб са законом;
- законита пореска евазија постоји и онда када долази до вертикалне концентрације у привреди под утицајем опорезивања. Када опорезивани производи пролазе кроз мњи број прометних фаза, порески терет је нешто нижи. Ако број фаза промета расте, расте и пореско оптерећење и обрнуто. Свако смањење пореског терета изазвано вертикалном концентрацијом у привреди није и нема никакво обележје кршења пореског законодавства;
- законито избегавање пореза је и резултат постојања празнина, односно недоречености законских норми. Користећи те празнине у закону, обвезници разним мерама и радњама настоје да искористе сваку могућност како би избегли порески терет;
- када се у оквиру пореског законодавства налазе и одредбе које поједине обвезнике ослобађају од опорезивања, такође говоримо о законитој евазији. То су законом дефинисани порески подстицаји. Порески подстицаји су интегрални део фискалног система одређене земље. Порески подстицај представља сваки уступак који чини држава у погледу пореског обвезника, пореске основице, пореских стопа и износа пореза. Порески подстицаји представљају законито избегавање пореза које законодавац жели и свако неостварење пореске евазије по основу подстицаја у супротности је са прокламованом фискалном политиком.

3.2.2. Законита пореска евазија пореза на додату вредност у Републици Србији

Полазећи од законских одредби, обвезници прилагођавају своју пословну политику тако да остваре оптимални финансијски резултат, уз минимално пореско оптерећење. Као што смо рекли законитом пореском евазијом обвезник избегава или умањује порез, а да не долази у сукоб са законом.

Порез се избегава на различите начине: уздржавањем од обављања опорезиве делатности, некуповином опорезивих производа, пословањем у другом организационом облику, применом пореских подстицаја, коришћењем правних празнина и сл.

У наставку ћемо указати на неке облике законите евазије пореза на додату вредност у Србији.

3.2.3. Промена места обављања делатности, односно седишта правног лица

Због нерешених правно политичких и територијалних питања на територији наше јужне покрајине, порески обвезници све чешће региструју своја предузећа на територији ове покрајине. Посебно треба истаћи промену пребивалишта пореских обвезника са територије ван Аутономне покрајине Косово и Метохија (АПКМ) на територију аутономна покрајина Косово и Метохија (АПКМ). Порески обвезници пореза на додату вредност, да би избегли пореску контролу, у Агенцији за привредне регистре (АПР) региструју промену пребивалишта на територију Аутономне покрајине Косово и Метохија, а да при том обављају промет на територији Републике Србије ван територије Аутономне покрајине Косово и Метохија, исказују повраћај пореза на додату вредност, или обавезу коју не плаћају.

Због неусаглашености регистра пореских обвезника који се води у Агенцији за привредне регистре и Пореској управи, ови обвезници и даље подносе пореске пријаве пореза на додату вредност у филијалама месно надлежним према ранијем седишту обвезника. У овим пријавама исказују претходни порез на додату вредност, односно повраћај пореза на додату вредност, који им се и враћа, често и без контроле уколико се нађу на листи обвезника (која се сачињава у Пореској управи) којима се порез на додату вредност враћа без контроле. Уколико се нађу међу обвезницима одређеним за контролу, иста се не може извршити из разлога месне ненадлежности организационих јединица Пореске управе.

Важећим Законом о порезу на додату вредност није предвиђена организациона јединица Пореске управе у чијој је надлежности администрирање пореза на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија. На тај начин обвезник избегава плаћање пореза на додату вредност, или неосновано врши повраћај, свестан да је изван домаћаја пореске контроле. Овакво понашање може се окарактерисати као неприхватљива законита евазија.

3.2.4. Порески подстицаји

Порески подстицаји су уступци које порески поверилац даје пореском обвезнику. Ти уступци су са становишта пореског повериоца увек расход, а са становишта обвезника приход.

Порески подстицај се укратко може дефинисати као сваки уступак који чини држава у погледу пореског обвезника, пореске основе, пореских стопа или износа пореза. Свесно одрицање од дела пореског прихода мотивисано је различитим факторима: подстицај инвестиција, стимулисање извоза, стимулисање запослености, развој недовољно развијених подручја и сл.

Порески подстицаји доводе до потпуног неплаћања и до делимичног неплаћања пореза.

а) У пореском систему Србије ова мера пореске политике садржана је и у Закону о порезу на додату вредност. Наиме, чланом 6. Закона о порезу на додату вредност прописано је да се прометом и смислу наведеног закона не сматра пренос целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност. У овом случају стицалац ступа на место повериоца. Овом законском нормом законодавац је желео да стимулише наставак производне делатности и у случајевима када један порески обвезник престаје да обавља делатност, али своју производну линију може продати или уступити другом правном лицу или унети као улог без обрачунавања и плаћања ПДВ, који ће наставити обављање исте делатности;

б) Чланом 24. Закона дефинисана су пореска ослобођења за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, која се углавном односе на промет добара у иностранство, као и промет добара и услуга у складу са уговорима о донацији, уговорима о кредиту, где је увек једна од страна уговорница република Србија, као и међународним уговорима. Извоз и сав промет добара и услуга као и споредне услуге везане за извоз ослобођене су обавезе обрачуна пореза на додату вредност. За овај промет пореска стопа је „нула“, јер на свој промет не обрачунавају порез на додату вредност, а имају право да порез садржан у улазним рачунима искажу као претходни и исти поврате од државе. Овде се ради како о стимулацији извоза, тако пре свега о хармонизацији закона о порезу на додату вредност, где је основни принцип места опорезивања, опорезивање промета у Републици.

Са књиговодственог аспекта књижење набавке и извоза робе, као и садржаног ПДВ у улазној фактури изгледало би овако:

		Опис промене	Износ	
Дуг.	Пот.		Дугује	Потражује
1320		Роба у промету на велико	36 000	
270		Порез на додату вредност	6 300	
	4330	Добављачи у земљи		42.300
203		Купци у иностранству	38 000	
	603	Приход од продаје робе		38 000
501		Набавна вредност продате робе	36 000	
	1320	Роба у промету на велико		36 000

Износ ПДВ од 6.300 динара представља претходни порез на додату вредност, па ће за тај износ обвезник имати већи претходни ПДВ, који ће повратити преко ПДВ пријаве, јер нема обавезу обрачуна пореза на додату вредност по основу извозе те робе. Тако да по основу промета ове робе је тзв. нулто опорезивање са становишта свих учесника у ланцу, те нема прилива у буџет по основу ПДВ.

в) У примеру примене чл. 56а.- Рефундација пореза на додату вредност купцу првог стана, законодавац је с једне стране био мотивисан социјалним разлозима - грађанима да лакше дођу до стана, тако што је преузео обавезу да рефундира порез на додату вредност купцима првог стана и тиме цену стана за ову категорију становништва учини нижом, уз испуњење одређених услова. – овде се ради о социјалном моменту, жељи државе да одричући се свог прихода омогући већем броју лица да реши своје стамбено питање. Наиме, одредбом закона⁸ дато је право на рефундацију пореза на додату вредност за куповину првог стана, физичком лицу - пунолетном држављанину Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан, под одређеним условима. Касније ћемо видети, да постоје велике могућности злоупотребе ове законске одредбе, како због ниског пореског морала купаца, тако и због неспособности пореских органа да одређене законске одредбе спроведе у пракси.

Овде легална евазија врло лако може да постане нелегална пореска евазија, када купци дају нетачне податке о свом имовинском статусу (поседовање имовине на територији Србије), а држава у садашњој информатичкој опремљености и организацији пореске администрације тај податак практично не може да провери.

г) Законом о акцизама из 2005.године чланом 9.⁹ Између осталог прописано је да се акциза плаћа на остале деривате, који се добијају од фракција

⁸ Закон о порезу на додату вредност, члан.56

⁹ Службени гласник Републике Србије, Београд, број 22/2001,....,46/2005

нафте које имају распон дестилације до 380 степени, по цени од 32 динара по килограму, а донетим Правилником (Правилник о листи осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380 степени¹⁰ предвиђено је да су обавезе плаћања акцизе ослобођени обвезници који наведене деривате користе за производњу пластичних маса, гума и гумарских производа, боја и лакова, производа фармацеутске и козметичке индустрије. Овим подстицајем држава је желела да поспеши развој и пословање пореских обвезника који се баве одређеном делатношћу, јер је увоз репроматеријала (наведени деривати нафте као основни састојак производа) ослободила не само плаћања акцизе, већ је на тај начин и смањена обавеза пореза на додатну вредност на увезене деривате нафте, из разлога што се износ обрачунате акцизе у складу са законским одредбама¹¹ урачунава у основицу пореза на додатну вредност.

Пример 1:

На примеру цене 1 литра евро дизела од 120,83 динара (цена од 15.05.2010.год.) може се видети структура те цене и учешће акцизе и пореза:

Произвођачка цена: 66,91 дин.

Акциза: 30,47 дин.

Трговачка маржа: 5 дин.

ПДВ: 18,45 дин.

У структури цене ПДВ учествује са 15,27%,. Код неплаћања акцизе при увозу ова структура цене се мења и износи 71,91 динар, без обрачаног пореза на додатну вредност. Тако ако се цена формира при продаји са истим елементима, порез на додатну вредност износиће 12,80 динара, па се ПДВ по литри плаћа мање у износу од 5,65 динара.

У каснијем излагању биће рећи како је овај подстицај злоупотребљен од стране обвезника, па је законита евазија постала незаконита, прерасла у утају пореза, како акцизе, тако и пореза на додатну вредност у значајним размерама.

Порески подстицаји доводе до потпуног неплаћања и до делимичног неплаћања пореза. У наведеним примерима долази до потпуног неплаћања пореза.

3.2.5. Делимично неплаћање пореза

Делимично неплаћање пореза, односно пореза на додатну вредност односи се на промет свих добара и услуга по нижој стопи, где се применом снижене стопе жели остварити социјални циљ, односно сниженом стопом опорезовани су производи који у великој мери утичу на животни стандард. Садашњим законским решењем та стопа износи 8% и обухвата: хлеб и друге пекарске производе, млеко и млечне производе, брашно, шећер, уље, воду за пиће, воће, месо, житарице, лекове, уџбенике и наставна средства, новине, огревно дрво, комуналне услуге, услуге смештаја у хотелима и сл., природни гас, персоналне рачунаре, као и први пренос права располагања на стамбеним објектима - стану.

¹⁰ Службени гласник Републике Србије, Београд, 2005., број 65

¹¹ Закон о порезу на додатну вредност, члан. 17, став.2, тачка 19.

Због широке лепезе производа за које је тешко одредити којој групи производа припадају, а самим тим и којом се пореском стопом опорезују имамо случајеве ненамерне незаконите евазије пореза.

Пример:

На пример у пекарама се продаје велики број разних артикала, за које постоји недоумица да ли се сврставају у пекарске, па тако штрудла са маком (која се продаје у пекарама) се опорезује са 18%, а ролнице са маком по 8%, кроасани са филом 18%, а кроасан «pizza» са 8%. Тако да порески обвезници уместо да сачињавају калкулације цена ових производа са стопом 18%, они примењујући стопу од 8% обрачунавају и плаћају мањи порез на додатну вредност по основу промета ових производа.

3.2.6. Недореченост законских норми

Законито избегавање пореза је и резултат постојања празнина, односно недоречености законских норми. Користећи те празнине у закону, обвезници разним мерама и радњама настоје да искористе сваку могућност како би избегли порески терет. Наиме, законодавац настоји да правним нормама у потпуности обухвати све аспекте одређене животне ситуације. Међутим, право никад не може у потпуности да оствари жељени циљ. Непосредна последица правних празнина јесте и законита евазија. Користећи „рупе у закону“ обвезник настоји да поједине чињенице од значаја за опорезивање прикаже на начин који је за њега најповољнији, а да тиме не прекрши закон. Правне празнине дају пореском обвезнику могућност да без сукоба са законом прави различите правне конструкције с једним циљем да пореску обавезу умањи или сасвим избегне.

Пример коришћења непрецизности законских норми и постојања правних празнина у закону о порезу на додатну вредност има више, нарочито у случајевима када норме Закона о порезу на додатну вредност нису усаглашене са нормама других закона:

Примери:

а) Пример уздржавања од обављања делатности у почетном периоду пословања огледа се код новооснованих фирми које се сходно закону евидентирају као обвезници пореза на додатну вредност, ако при отпочињању обављања делатности процене да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 4.000.000 динара¹². Чест је случај да ове фирме у почетку имају већа улагања у основна средства, па по основу тих улагања врше повраћај пореза на додатну вредност, а да истовремено не обављају делатност по основу које би исказивале обавезу пореза на додатну вредност. На тај начин више месеци њихове пореске пријаве пореза на додатну вредност имају негативан предзнак на пољу 110 ПДВ пријаве (повраћај или кредит). Држава излази у сусрет овим обвезницима, да и ако не остваре до краја године промет који је законом лимитиран за улазак у порез на додатну вредност, ове обвезнике не брише из пореза на додатну вредност

¹² Закон о порезу на додатну вредност, члан 38., став 2.

по службеној дужности¹³, већ се сматра да се нису стекли услови за брисање таквог обвезника из ПДВ и он задржава континуитет у пословању¹⁴. Свесно одрицање овог прихода у текућој години мотивисано је подстицајем инвестиција, стимулисањем развоја привредне делатности одређеног подручја или дефицитарне делатности.

б) Све је чешћи случај да страна правна лица или физичка лица оснивају предузећа на територији Републике Србије, која се региструју за истраживачку делатност. Ова предузећа добијају од надлежних органа лиценце за своја истраживања, која финансира оснивач кроз разне позајмице, улагањем у капитал друштва и слично, наведена предузећа углавном користе подизвођаче за извођење радова, у низу пореских периода исказују претходни порез на додатну вредност, а да за то време не исказују приход и не фактуришу та истраживања.

Тако је један порески обвезник у периоду од 2006-2011.године по основу наведене делатности исказао у својим пореским пријавама повраћај пореза на додатну вредност у укупном износу од 583.575.203,00 динара, а да је за исти тај период исказао обавезу пореза на додатну вредност од 187.868.148,00 динара, тако да је из државне касе по основу ПДВ узео 395.707.055,00 динара на име повраћаја ПДВ, а да се са сигурношћу не може рећи да ли ће се и када тај новац и вратити у ту исту касу.

Овде је врло танка граница између законите и незаконите евазије, Наиме, поставља се питање када ће ово пословање дати повратне ефекте, приход и припадајуће обрачунате пореске обавезе.

в) Појава исказивања дужи низ пореских периода повраћаја или кредита пореза на додатну вредност у ПДВ пријавама је честа код грађевинске делатности, где грађевинске фирме у периоду изградње објекта (зграда или комплекса зграда) исказу обавезу пореза на додатну вредност тек након испостављања коначне ситуације. Законодавац је уочио ову празнину у члановима закона који дефинишу време промета услуга, па је исправком у дефинисању шта је дан пружања услуге, појаснио новим ставом да у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга, чије је трајање дуже од годину дана, обавезно се издаје периодични рачун, с тим што период за који се издаје тај рачун не може бити дужи од годину дана¹⁵. Међутим код промета станова, односно промета добара, често се та обавеза исказује чак и после примопредаје станова крајњим купцима.

г) Посебан поступак опорезивања пореза на додатну вредност односи се на пољопривреднике. Норма закона каже да се надокнада пореза на додатну вредност признаје пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга обвезницима пореза на додатну вредност, при чему је пољопривредник дефинисан као лице које је обвезник пореза на доходак грађана по основу катастарског прихода.

¹³ Закон о порезу на додатну вредност, члан 39., став 2.

¹⁴ Став Пореске управе број. 413-01227-08/2008-18 од 15.01.2009.године

¹⁵ Службени гласник Републике Србије, Београд, 2005, број.61 – Закон о порезу на додатну вредност, члан 15., став 2.

Непрецизирањем норме о чијим се пољопривредним производима ради, законом је дозвољено и да се пољопривреднику, односно лицу који се бави или не бави пољопривредом, али је обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода, призна надокнада пореза на додату вредност на вредност испоручених пољопривредних производа независно од тога да ли наведено лице произвело те производе на својој земљи или се ради о „прекупцу“. Прописујући овакву законску норму законодавац је отворио могућност за злоупотребу, односно појаву незаконите евазије. У пракси се искристалисао случај да једно лице откупљује пољопривредне производе од малих пољопривредника, исте испоручује пореском обвезнику и за тај промет прима надокнаду пореза на додату вредност у готовом новцу, а обвезник има право да исту искаже у пореској пријави као претходни порез. Овде се губи интенција ове законске одредбе да се помогне пољопривреднику који није у систему пореза на додату вредност, а има трошкове репроматеријала у чију је цену урачунат порез на додату вредност. Овом нормом законодавац је желео да снизи трошкове репроматеријала, али оваква примена норме у пракси говори да тај приход кога се одриче држава узимају појединци, а нема доказа да је иста исплаћена пољопривреднику, јер се промет између њих и прекупца врши у готовини, без рачуна и промета преко текућег рачуна. Сама одредба закона не условљава исплате надокнаде преко рачуна, као што је то случај код субвенција у пољопривреди.

С друге стране пореска контрола физичких лица и утврђивање њиховог прихода ради опорезивања порезом на доходак грађана, уколико сами не поднесу пријаву скоро и не постоји. Наиме, садашњим законском регулативом је прописано да када физичко лице по основу неке своје трајне делатности (грађевинска, пољопривреда) оствари промет у претходних дванаест месеци преко 4 милиона динара, дужан је да се евидентира у систем пореза на додату вредност, да обрачунава и плаћа порез на додату вредност, а самим тим и поднесе пријаву о оствареном приходу, што најчешће исти не чини, па на тај начин избегава и плаћање пореза на додату вредност и пореза на доходак грађана на остварени приход.

Књиговодствено накнада исплаћена пољопривредницима књижи се на следећи начин:

Број рачуна		Опис промене	Износ	
Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1010		Материјал за израду	20 000	
278		ПДВ надоканада пољопривреднику за испоручена добра	1 000	
	2410	Текући рачун предузећа		1000

Порески обвезник у својој ПДВ пријави ову накнаду исказује као претходни ПДВ на редном броју 7.

д) Основица код увоза добара је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима¹⁶, док је пореска основица код промета добара и услуга накнада коју обвезник треба да прими, а која је исказана у рачуну који порески обвезник издаје. У пракси ове норме, због неусаглашености са царинским прописима, пружају могућност обвезнику да ако се приликом царињења утврди већа вредност робе, односно да је у ино-фактури она потцењена, она представља основицу за обрачун пореза на додатну вредност, коју обвезник има право када га уплати по царинском рачуну, да у пореској пријави искаже као претходни порез на додатну вредност.

С друге стране тај исти обвезник полазећи од ниске фактурне вредности наведене робе, порез на додатну вредност обрачунава на ту малу основицу, што му омогућава да је по пореским пријавама стално у преплати, односно стално исказује повраћај или кредит пореза на додатну вредност. Такође, део ове робе се продаје за готовину и не исказује у пословним књигама обвезника, самим тим исказује се мањи приход, па поред мање обрачунатог пореза на додатну вредност имамо и мање обрачунат порез на добит.

Пример за ово је трговина кинеском робом и половним аутомобилима, тако да законита евазија постаје незаконита.

Књиговодствено разлика између вредности робе утврђене од стране царинских органа и фактурне вредности инodobављача књижи се на рачуну прихода 684-Приходи од усклађивања вредности залиха, као што се види из следећег примера:

Број рачуна		Опис промене	Износ	
Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
130		Обрачун набавке робе	540 000	
274		ПДВ плаћен при увозу добара по општој стопи	90 000	
	434	Добављачи у иностранству		160 000
	482	Обавезе за порезе, царине на терет трошкова		190 000
	433	Добављачи у земљи		40 000
	684	Приходи од усклађивања вредности залиха		

У овом примеру фактурна вредност инodobављача је 160 000 динара, вредност по царинским прописима 400 000 динара, трошкови превоза 40 000, трошкови царине 100 000 и обрачунати ПДВ од стране царине 90 000 динара.

Код продаје у калкулацију продајне цене обвезник улази са набавном ценом од 160 000, додајући трошкове и своју разлику у цени, он при продаји примењује стопу од 18% на вредност од 330.000, па обрачунати ПДВ износи 54 000.

¹⁶ Закон о порезу на додатну вредност, члан 19.

Број рачуна		Опис промене	Износ	
Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
202		Купци у земљи	384 000	
	470	Обавезе за порез на додатну вредност по издатим фактурама		54 000
	602	Приходи од продате робе		330 000

На овај начин не смањује се основица за порез на добит. Међутим, чланом 17. Закона о порезу на додатну вредност прописано је да пореска основица код промета добара је износ накнаде коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра. Тако да обвезник исказујући у фактури мању продајну цену, полазећи од фактурне цене инодобављача (160 000 дин.), и трошкова увоза и своје марже (170 000 дин.), исказује мању основицу робе приликом продаје (од 330.000 динара), а самим тим и обрачунава мању обавезу пореза на додатну вредност (од 54 000 динара), па је на тај начин утајио 36000 динара по основу пореза на додатну вредност.

ђ) Фискални стручњак Никола Алтипармаков каже да систем пореза на додатну вредност који је заснован на фактурисању, омогућава да велики трговински ланци користе рупу у систему плаћања пореза на додатну вредност, како би од државе добили новац, тзв. повраћај пореза на додатну вредност, пре него што би било какав порез на додатну вредност и платили добављачу. Наиме, новац који држава бесплатно позајмљује овим ланцима, долази од малих добављача, који месецима чекају да се велики гиганти удостоје да им плате за робу коју су купили. Овај систем фактурисања примењује се у целој Европи, али је код нас изузетно велика доцња у плаћању па долази до ових проблема. У нормалним тржишним условима овај систем функционише без проблема, али у Србији су привредници више пута тражили да се промени. Пошто се систем плаћања пореза на додатну вредност код нас заснива на издатим фактурама, добављач мора да плати порез чим робу преда трговцу, односно изда фактуру без обзира да ли за ту робу добио новац или не. С друге стране трговац (купац), са том фактуром може од државе да тражи повраћај пореза на додатну вредност или да износ пореза на додатну вредност по фактури одбије од своте коју држави дугује за порез на додатну вредност по основу робе коју је продао својим купцима. Ако трговац добије повраћај пореза на додатну вредност за робу коју још није платио добављачу, њему држава заправо даје новац унапред, заправо он без икаквих издатака добија средства са којима може слободно да располаже. До овога долази када трговачки ланци слободно нагомилавају залихе робе, знајући да добављачима месецима неће платити за преузету робу, али да ће зато и добити „жив“ новац од државе у виду повраћаја пореза на додатну вредност, или ће барем умањити порез на додатну вредност који мора да плати. Ово не траје бесконачно, али овај период неплаћања им је сасвим пристојно време у којем могу да се бесплатно служе државним парама, а све као резултат њиховог монополског положаја као великог купца на територији републике.

е) Промет са Аутономном покрајином Косово и Метохија регулисан је посебном Уредбом (Уредба о извршавању закона о порезу на додатну вредност на територије Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења

Резолуције Савета безбедности УОН број 1244)¹⁷, где је чл.2. прописано да се на промет добара и услуга које обвезници са територије Републике Србије ван територије Аутономне покрајине Косово и Метохија на територију Аутономне покрајине Косово и Метохија и обрнуто примењује Закон о порезу на додату вредност. Наведена одредба Уредбе значи, да се код опредељивања места промета услуга у пословима између лица са ових територија примењују законске одредбе којима је уређено место промета услуга. С тим у вези, место промета а самим тим и опорезивање порезом на додату вредност промета телекомуникационих услуга, јесте место примаоца тих услуга.¹⁸, што је омогућило испоручиоцима телекомуникационих услуга, ближе дистрибутерима, обвезницима пореза на додату вредност на територији Републике, који услуге пружају лицима на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија, да при фактурисању не зарачунавају порез на додату вредност. Овде се ради о припејд картицама и електронским допунама које су у ствари користила лица са територије Србије ван Аутономне покрајине Косово и Метохије, тако да се на овај начин, и ако је фактички промет извршен на територији Србије ван Аутономне покрајине Косово и Метохија, порез се није плаћао. Уочена празнина исправљена је Изменом Уредбе у 2011.години (Уредба о изменама и допунама Уредбе о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције савета безбедности УОН број 1244)¹⁹;

ж) Неусаглашеност Закона о регистрацији привредних субјеката и Закона о порезу на додату вредност, односно Правилника (Правилник о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ)²⁰, довело је до тога да порески обвезници седиште привредног друштва премештају на територију Аутономну покрајину Косово и Метохија, а фактички врше промет на територији целе Републике, који није могуће исконтролисати јер не постоји надлежна Организациона јединица Пореске управе надлежна за администрирање пореза на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија.

Размере евазије достижу такав ниво, да то приморава власт да промени законодавство. Мере законодавца које имају за циљ да „закрепе“ правне празнине само компликују порески систем и удаљују га од једноставности. Реформисање пореског система мора бити са јасно постављеним циљем. Ма какви кораци били предузети за спречавање евазије пореза, принцип сигурности опорезивања захтева јасну дефиницију правне основе опорезивања, примену финансијске технике и јасно дефинисану улогу субјекта опорезивања.

¹⁷ Службени гласник Републике Србије, Београд, број 15/2005, 68/2011

¹⁸ Закон о порезу на додату вредност, члан 12., став 3., тачка 4., подтачка 2.

¹⁹ Службени гласник Републике Србије, Београд, број 68/2011

²⁰ Службени гласник Републике Србије, Београд, број 94/2004, ..., 120/2008

3.2.7. Незаконита пореска евазија

Незаконита пореска евазија (tax evasion) означава непосредно кршење пореских прописа када порески обвезник свесно и намерно избегава извршење законски утврђених пореза.

Поступци обвезника код незаконите пореске евазије „своде се или на сам чин неплаћања пореза, или на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског управног односа“, које су пореском дужнику наметнути да би се обезбедило да пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти пореску контролу и др.)²¹. Неплаћање пореза може да буде у потпуности или делимично или у пропуштању од стране обвезника да се изврше друге пореске дужности чији је циљ тачно утврђивање пореске обавезе, као што је подношење пореске пријаве, да уредно води пословне књиге и др. Распон противправних понашања у извршавању пореске обавезе у суштини одражава степен фискалне недисциплине пореских обвезника.

Незаконита пореска евазија може се квалификовати на више начина.

- 1.) Ако за основу посматрања узмемо размере избегавања плаћања пореза, незаконита пореска евазија може бити потпуна и делимична.

- *Потпуна евазија пореза* постоји кад обвезник не пријави целокупни износ прихода или сву имовину која подлеже опорезивању, односно ако прикрије трансакције које доводе до настанка пореске обавезе.

- Код *делимичне пореске евазије* порески обвезник је пријавио приходе, имовину или трансакције, али тако да је о њима дао нетачне податке, односно навођењем нетачних података умањио је пореску обавезу, а да то није имао право.

Незаконитом евазијом појединац као порески обвезник долази под удар закона и казнене репресије. Наиме, у овом случају долази до кршења прописа у већој или мањој мери при чему се наносе непосредне, директне штете друштвеној заједници. Овде се ради о противправним, противзаконитим, недопуштеним и кажњивим делатностима управљеним директно против пореског (фискалног) система земље.

- 2.) Полазећи од врсте пореза чије се плаћање избегава, незаконита пореска евазија може јавити у два вида, који су најкарактеристичнији за модерне правне и друштвене системе:

- *Пореску утаја или дефродација* - означава избегавање директних пореза (порез на доходак и порез на имовину);
- *Контрабанду или кријумчарење* - избегавање индиректних пореза (акциза и пореза на додату вредност), односно кријумчарење или контрабанда разне робе, производа или услуга преко граница једне или више држава.

²¹ Д. Поповић, Наука о порезима и пореско право, Београд, 1997.год., стр.452

Кријумчарење са становишта опорезивања није само избегавање прописаних царина и других царинских давања (дажбина) при увозу, извозу или (евентуално) транзиту робе, него и избегавање плаћања посредних пореза унутар државних граница.²²

У финансијској литератури наилази се на покушаје да се *моделује* понашање пореских обвезника у настојању да избегну на незаконит начин пореске обавезе. С тим у вези, Д.Поповић²³ указује на Спајсеров модел, који изражен формулом гласи:

$$(1-p)tfY > pK + W$$

где је:

t – пореска стопа,

f – опорезовани доходак (део) који неће бити пријављен,

Y – опорезовани доходак,

p – вероватноћа да ће обвезник бити откривен од стране пореске власти,

K – износ казне,

W – психички трошкови.

Највећи проблем је одређивање износа психичких трошкова, па прихватљив став Д.Поповића је да код лица која дужи период врше кршење прописа, психички трошкови постају све мањи. Ако се прихвати наведени став наведена једначина добија следећи облик

$$(1-p)tfY > pK$$

Овај модел незаконите пореске евазије показује да одлука о избегавању пореза зависи од многих фактора, али као кључни параметри издвајају се психолошки трошкови, вероватноћа откривања и износ казне. Обвезник ће одлучити да избегне пореске обавезе, само ако је очекивана корист од пореске евазије већа од очекиваних губитака који се испољавају у виду казни и психолошких трошкова.

Најчешћи начин вршења незаконите евазије реализује се следећим техникама: коришћењем дуплих пословних књига, издавањем лажних докумената или довођењем у заблуду пореских органа у погледу њихове садржине, фалсификовањем фактура, отварањем пословних рачуна на фиктивна имена, уништавањем страна у пословним књигама и сл.

3.2.7.1. Незаконита евазија пореза на додату вредност

Утврђена су три модела избегавања плаћања пореза на додату вредност:

- непријављивање чињеница битних за утврђивање обавезе пореза на додату вредност;
- давање лажних података важних за обрачун, исказивање и плаћање;
- неосновано исказивање за повраћај пореза на додат увредност - пореска превара.

²² Б. Јелачић, Корупција друштвено-правни аспект и методи супростављања, Београд, 1996, стр.182

²³ Д. Поповић, Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији, Београд, 2003

У „ПДВ“ преварама кључну улогу имају тзв. „фантом“ фирме чија улога се састоји у сачињавању и издавању лажних рачуна са исказаним порезом на додату вредност, и ако није било промета робе.

Незаконита евазија се санкционише различитим мерама у оквиру прекршајног и кривичног поступка. Поступци и акције које предузима обвезник у циљу избегавања или умањења пореске обавезе углавном су индентични и када се ради о пореским прекршајима и када је у питању пореска утаја, с тим што је линија разграничења између ове две врсте пореских деликата висина утајеног пореза.

1.) *Пропуштањем обвезника да поднесе за одређени порески период пореску пријаву пореза на додату вредност* у којој би исказао обрачунати порез на додату вредност по основу промета добара и услуга, а с друге стране његови купци исказујући претходни порез на додат увредност по основу наведеног промета, директно од државе узимају тако исказани порез на додату вредност. Необрачунавање пореза на додату вредност, односно неподношење пријава са тако обрачунатим порезом на додат увредност санкционисано је прекршајно, а касније ћемо видети у којим случајевима и кривично.

2.) *Вођењем непотпуне и нетачне евиденције пореза на додату вредност* има за последицу нетачно исказивање пореза на додату вредност у пореским пријавама, као и отежану контролу истих од стране пореских органа, па је наведени пропуст прекршајно санкционисан.

Подношењем нетачне пореске пријаве порески обвезник може на два начина да избегне исказивање пореске обавезе.

- Неисказивањем обрачунатог пореза по основу промета добара и услуга, као и по основу издатих авансних рачуна. На овај начин порески обвезник избегава плаћање пореза на додату вредност, а с друге стране омогућава свом купцу да по основу његових издатих фактура у својој пореској пријави искаже наведени порез као претходни и на тај начин умањи своју обавезу.

- С друге стране исказивањем пореза на додату вредност у пореским пријавама као претходни порез на основу лажних фактура за промет који је извршен, али од стране лица који нису обвезници пореза на додат увредност (обично су то физичка лица) или до промета робе и услуга уопште није ни дошло, умањује исказану обавезу пореза на додату вредност и самим тим плаћа мању обавезу пореза по пореској пријави. И у једном и у другом случају држава остаје без дела својих прихода.

Тако је у периоду од 2008.-30.09.2011.године у извршеним пореским контролама од стране Пореске управе утврђено прикривање пореза на додату вредност у 129 760 контрола у укупном износу од 45.309.830.664,00 динара, како је приказано у следећем табеларном прегледу:

Година	Број контрола	Укупно откривени приходи	ПДВ новооткривен приход
2008	44 245	25 950 769 209	12 432 284 621
2009	38 710	27 998 334 168	13 747 674 159
2010	28 213	24 178 964 783	11 249 854 235
01.01.-30.09.2011.	18 592	16 129 535 364	7 880 017 649
Свега	129 760	94 257 603 524	45 309 830 664

У „ПДВ“ преварама кључну улогу имају тзв. „фантом фирме“ и тзв. фирме „перачи“. Под „фантом фирмом“ подразумевају се фирме које су регистроване на лажне личне карте, које немају запослених радника, седиште фирме је пријављено на лажној адреси, тако да нису доступне пореској контроли. Углавном послују један порески период (месец дана) до неколико месеци, у њиховим пореским пријавама је исказан незнатан износ обавезе, али својим лажним фактурама о непостојећем промету омогућавају другим „фантом фирмама“ да изврше повраћај великог износа пореза на додату вредност, или остваре за кратко време велики промет, а да пореску обавезу по основу тог промета никада не плате. С друге стране фирме „перачи“ су лица која сачињавају лажне фактуре за промет робе и услуга који није извршен, и на тај начин другим правним лицима омогућавају исказивање реализације робе по нижим ценама, па самим тим и мањим обрачуном пореза на додату вредност, а за радове изведене од лица на црно или за робу набављену на црно сачињавају лажне фактуре са обрачунатим порезом на додату вредност, и на тај начин омогућавају смањење пореске обавезе по пријави или чак и остварење повраћаја пореза на додату вредност фирмама за које су сачинили фактуре о фиктивној продаји добара или фиктивно пруженим услугама.

У Србији је од 2003.-2009.године, по пријавама које је поднела Пореска полиција, утајено је око 83.463.000.000,00 динара. Од 9.271 кривичне пријаве, које је за ово дело поднела од 2003. пореска полиција, само је 206 пријава финализовано затворском казном, од којих је највећа казна од шест година због утаје 50 милиона динара пореза. У 182 пресуде, због кривичног дела пореске утаје избегнуто је 2.711.000.000,00 динара. Сматра се да је укупно утајени порез бар четири, ако не и пет пута већи од оног што се открије, из чега се закључује да је за овај период од седам година држави украдено најмање три милијарде евра. Највеће утаје су преко ових фантомских фирми. Тако да за утају пореза тужилац нема кога да процесуира.

3.3. Сива економија

Величину евазије пореза на додату вредност је тешко одвојено посматрати од ширег оквира неформалне економије имајући у виду органску повезаност ова два фискална феномена. Иначе у теорији се могу наћи и таква мишљења према којима је незаконита евазија један од кључних узрока постојања сиве економије.

Сива економија је појавно најзначајнији модалитет пореске евазије будући да се јавља као непосредна реакција економских субјеката на превисоке

пореске терете. Сива економија је активност која путем непоштовања правних норми и пословања ван легалних токова има за циљ избегавање плаћања прописаних фискалних и других обавеза према држави. Сива економија је пратилац свих привреда и свих држава. Посебно је изражена у привредама захваћеним кризама. У периодима криза долази до деградације легалних токова економије. Сива економија се јавља у свим привредним делатностима, у производњи, промету, запошљавању, финансијама и то како на унутрашњем, тако и на међународном плану. Савремена привреда, а посебно земље у транзицији, сусрећу се са низом појавних облика сиве економије, која на најсуптилнији начин разара начела пословности и етичке норме, рушећи тиме економски, производни и тржишни амбијент. На овај начин сива економија истовремено ствара услове за афирмацију корупције, шверца и превара. Под сивом економијом подразумева се свака противзаконита привредна активност усмерена ка стицању економске користи у своје име и за свој рачун, а на штету других појединаца, привредних субјеката или државе. У оквиру сиве економије стиче се приход без друштвене верификације како са становишта његовог нерегистровања у оквиру званичног друштвеног производа тако и у погледу фискалног незахватања кроз изгубљене јавне приходе.

Овде се дакле ради о обављању економске активности мимо релевантних правних прописа или против њих. Сиву економију у литератури неки аутори још називају и као неопорезована, неформална, црна, подземна или незванична економија.

Поред намере да се на незаконит начин избегне порез, постојање сиве економије може се објаснити и дејством других чинилаца, међу којима се издваја намера да се избегну различите забране, које намеће правни поредак. У мери у којој би се могли укључити у остваривањедохотка у легалној економији, ресурси који су из разлога избегавања забране ангажовани у сектору сиве економије доприносе смањивању наплате пореза, тако да се, у крајњој линији, проблем сиве економије своди на незакониту пореску евазију. Размере се тешко могу прецизно утврдити.

У литератури се користе три различита приступа да би се оценио њен значај у стварном друштвеном производу земље.

- Први приступ се заснива на коришћењу тржишних података.
- Други приступ је индиректан, у том смислу што се заснива на посматрању учесника у сектору сиве економије, чије су трансакције постављене тако да остану незабележене.
- Трећи приступ је директан, јер се заснива на испитивању већег или мањег узорка лица.

Може се рећи да ни једна методологија не пружа сасвим поуздане процене размере сиве економије. Процена сиве економије са статистичког аспекта обично се врши са циљем да се утврди колико оствареног друштвеног производа званична статистика није регистровала. Са фискалног аспекта, процена сиве економије се врши с циљем да се утврди који део економске активности није пријављен пореским властима, односно колико је јавних прихода држава изгубила.



На основу анкете Уније послодаваца Србије и Социјално-економског савета, под покровитељством Swiss Labour Assistance. Укупно анкетираних 227 предузећа, укупно запошљавају 10.587 радника, од којих су 133 мала предузећа, 10 средњих, седам великих, а 77 се нису изјаснили о броју запослених.

24

Најкарактеристичнији појавни облици сиве економије су:

- Продаја робе без исправа о набавци

Пример ове продаје су отворени тржни центри, продаја на улици, на импровизованим тезгама, продаја на кванташу, продаја робе путем „multy level“;

- Лажно декларисање робе у циљу избегавања плаћања пореских дажбина

На пример: У претходном поглављу говорили смо о Уредби којом је држава стимулисала произвођаче који у производњи као основну сировину користе деривате нафте који се добијају из фракција у распону до 380 степеним. Међутим за кратко време одређени број обвезника увезао је енормне количине овог деривата, што је пробудило сумњу царинских и пореских органа. Утврђено је да се ради о деривату нафте дизел-гориву које при увозу подлеже опорезивању акцизом и порезом на додату вредност. Приликом царинења на увезени дериват није обрачунавана акциза. Наведени дериват је даље продаван као дизел гориво. Необрачунавање акцизе смањује основицу на коју се обрачунава порез на додату вредност при реализацији, па се на тај начин осим избегавања плаћања акцизе, једним делом избегава и плаћање пореза на додату вредност, тиме што је неосновано смањена основица пореза на додату вредност при даљој продаји овог нафтиног деривата.

Тако је у контроли једног пореског обвезника утврђено да је на овај начин у периоду од 01.06.2006.-30.04.2007.године утајио око 963 милиона акцизе и 243 милиона пореза на додату вредност.²⁵

²⁴ www.unija-poslodavaca-srbije.org.rs

²⁵ Подаци Пореске управе из 2007.године

- Могућност исплате пореза на додату вредност накнаде пољопривреднику, ову законску норму су неки појединци - физичка и правна лица искористили да од државе узму новац по основу накнаде, а да наведена исплата не представља исплату пореза на додату вредност надокнадо.

Пример за то је: трговина стоком и њен извоз, где поједина физичка лица, која су регистрована да порез на доходак грађана плаћају по основу катастарског прихода, не баве се фактички пољопривредом, већ стоку за готов новац откупљују од стварних произвођача, испоручују исту као своје власништво правном лицу које је регистровано за извоз, које им исплаћује накнаду пореза на додату вредност у милионским износима. За износ накнаде правно лице умањује своју пореску обавезу за порески период а с друге стране физичко лице „пољопривредник“ по основу примљене надокнаде не плаћа порез по основу самосталне делатности (јер је његова делатност трговина стоком), нити обрачунава и плаћа порез на додату вредност по основу тог промета, јер је сходно Закону о порезу на додату вредност и пољопривредник дужан да када оствари промет већи од 4.000.000 динара у претходних 12 месеци, поднесе евиденциону пријаву и да се понаша као обвезник пореза на додату вредност.

- На северу Косова због нерешених пореских односа са јужном покрајином на простору између Рашке и Новог Пазара и Косовске Митровице цветају нелегални финансијски послови. Шверц функционише тако што се роба која се званично пријави за извоз у јужну покрајину уопште не напусти територију Србије, при чему се она у нашем пореском систему аутоматски ослобађа буџетских намета. На тај начин „извезена“ роба нелегалним каналима може да заврши на тржишту централне Србије, при чему купац плаћа цену у кују су урачунате и обавезе према држави – акциза, порез на додату вредност, и ако оне нису плаћене, а вредност обрачунатих дажбина не иде у буџет, већ остаје шверцерима и продавцима.

Пример за то је: злоупотреба промета моторних возила са територије Републике Србије ван Аутономне покрајине Косово и Метохија на територију Аутономне покрајине Косово и Метохија и по том основу остваривали пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза. Злоупотреба се врши на тај начин што се моторно возило прво отпреми на територију Аутономне покрајине Косово и Метохија, а затим се поново враћа на територију републике Србије ван Аутономне покрајине Косово и Метохија где се стварно користи, без плаћања пореза на додату вредност.

Откривање пореске евазије у свим системима условљено је ефикасношћу и способношћу пореске власти. У борби за ефикаснијим спровођењем пореске дисциплине примењују се различите превентивне, али и репресивне мере. При томе важну улогу у превенцији незаконитог избегавања плаћања пореза игра и свођење пореског терета у разумне оквире, чиме се ублажавају фактори који доприносе повећању интензитета отпора плаћању пореза.

4. УЗРОЦИ И ПОСЛЕДИЦЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

4.1. Узроци пореске евазије

Узроци пореске евазије су бројни. То су низак порески морал, високе пореске стопе, непрецизни закони и постојање тзв. „рупа“ у закону, сложеност пореског система и закони које порески обвезници сматрају неправедним. Ниске казне свакако иду у прилог утаји пореза.

Неки од узрока су:

- жеља за очувањем постојећег богатства;
- намена пореза;
- благост санкција и казне;
- одсуство контрола;
- висина пореског оптерећења;
- трошкови плаћања пореза;
- ниска пореска свест и пореска култура,

На основу наведених узрока, функција пореске утаје је:

$$ПУ = ПУ(ВПУ, Л, К..., С)$$

ПУ-величина пореске утаје;

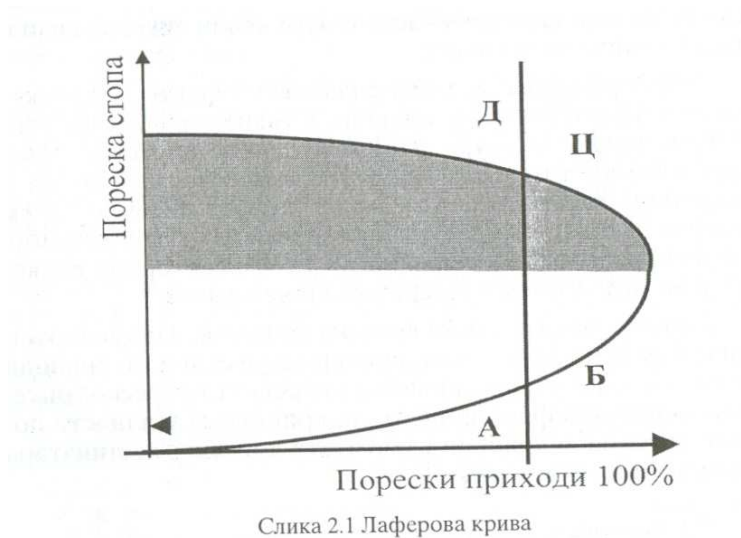
ВПУ–величина очекиване уштеде на порезу;

Л-лакоћа пореске утаје;

К-величина казне која садржи и ризик од откривања;

С-сви случајеви и немерљиви фактори.

Осамдесетих година прошлог века у САД, у економској политици Регановог доба, водила се велика расправа о идеји која је била везана за пореске стопе и висину пореских прихода државног буџета. Економски стручњаци предвођени Артуром Лафером (Arthur Laffer) сматрали су да су високе граничне пореске стопе главни кривци за постојање ниске националне штедње, малих инвестиција и рецесије. Они су били уверени како ће смањивање граничне пореске стопе довести до побољшања економских прилика у САД. Основни аналитички инструмент помоћу којег су успели да увере председника Регана у нужност спровођења економске реформе, била је крива која је показала однос између пореских стопа и пореских прихода. Ова је крива по свом творцу и названа Лаферовом кривом, и под тим именом заузела и своје место у економској теорији.



Слика 2.1 Лаферова крива

Извор: Г. Милошевић, Порез и избегавње пореза, Београд, 2005

Како се види из приказане криве, при пореској стопи од 0% и при стопи од 100% порески приходи су једнаки 0. Порастом пореске стопе расту и порески приходи, међутим након неке тачке порастом пореске стопе се не повећавају порески приходи, већ управо обрнуто. Такође Лаферова крива нуди и један веома практичан закључак: држава може остварити исти порески приход P путем две пореске стопе – једне више Б (75%) и једне ниже Ц (25%). Даљим порастом пореске стопе након тачке М опадају и порески приходи. Наиме, високе пореске стопе дестимулишу обвезнике да раде и да штеде. Они своју привредну активност селе у подручје тзв. „сиве економије“ или се одлучује за више слободног времена, а мање рада. Тачка М представља оптималну пореску стопу уз коју се остварује максимални порески приход. Повећање пореске стопе изнад висине одређене у тачки М обвезници почињу мање да раде, а држава остварује ниже пореске приходе. Из овог се може закључити да повећањем пореске стопе изнад одређеног износа држава не спроводи адекватну пореску политику, јер су државни приходи мањи, мањи је радни напор, ниже су инвестиције и нижи је привредни раст. Евазија је мотивисана настојањем да се неутралишу негативни ефекти на економску снагу обвезника. Тиме се пружа отпор против отицања дела прихода у државне руке.

Степен изражености и распрострањености евазије зависи од низа фактора.

Најзначајнији су:

- 1) Ако је присутна отуђеност државе од грађана, ако су присутни недемократски, тоталитарни режими, отпор сношењу пореских обавеза јавља се као један од облика борбе грађана за демократско, у интересу грађана вршење функције државе и обезбеђивање функционисања јавних служби;

- 2) Степен пореског оптерћења – уколико су порези превисоки, онда се угрожава задовољавање личних потреба обвезника или обезбеђивање неопходних средстава за репродукцију обављања дате делатности. Тада је сасвим разумљиво настојање да се избегне плаћање пореза и по цену ризика сношења и најстрожијих законских санкција;
- 3) слабост контроле и благост санкција – ако је контрола утврђивања релевантних чињеница за наплату пореза неефикасна, ако је компликована и неблаговремена, и ако су присутни услови за корумпирање контролног апарата, пореска утаја и шверц биће распрострањенији и са већим интензитетом.

Евазија има негативне ефекте на спровођење утврђене пореске политике и на обим обезбеђивања средстава за јавне потребе. Процењује се, нпр. да се због пореске евазије годишње реализују у САД 27% мање прихода у савезном буџету, у Француској 10% мање, Немачкој 8% мање, Јапану 7% мање, Великој Британији 6% мање.

Утаја пореза је илегалног карактера, која кошта државну касу између 15%-25% фискалног прихода. Утаја пореза у основи зависи од режима опорезивања, метода фискалне контроле, нивоа пореског морала, статистичко рачуноводствених информација о обвезнику и његовим приходима фискалне администрације.

У основи треба разликовати традиционалну утају, која се углавном односи на порез на доходак физичких и правних лица посредством дисимулације прихода, или дохотка, продаја без фактуре и неуредног вођења књиговодства, и на тзв. индустријску утају.

Ефективна утаја се повећава са величином предузећа, а нарочито са појавом мултинационалних предузећа и транснационалних компанија.

Избегавање плаћања пореза има за крајњу консеквенцу то да се оштрије опорезује уредни порески обвезници, као и они који остварују такве приходе за које је тешко избећи плаћање пореза. Да би држава надокнадила мањак убраних пореских прихода, као последица присуства евазије, она је принуђена да конституише веће пореско оптерећење него што би било нужно кад не би било присутно избегавање пореза.

Да би превазишла последице пореске евазије држава улаже максималне напоре за спречавање незаконите евазије. Могућности за то су разнолике. Добра организација царинске службе и опремање царинарница разним техничким уређајима за откривање и спречавање кријумчарења, вођење евиденције и пристопа сумњивих лица за шверц, обавезивање пореског обвезника да ажурно води пословне књиге, да издаје рачуне за продате производе или извршене услуге, да се уплате и исплате пореских обавеза врше преко банке, да се релевантни рачуни региструју код пореских обвезника; применом и ефикаснијим коришћењем институција за доказивања порекла имовине, добрим награђивањем, обезбеђивањем што боље стручности и техничким опремањем контролних органа и применом стројих санкција против њихове корупције; применом општих санкција за пореске утаје и шверц итд.

4.2. Последице пореске евазије

Последице евазије пореза су вишеструке природе и у првом реду се испољавају кроз умањени фискални рандман прикупљених прихода. Финансијски ефекти избегавања пореза већих размера могу допринети настајању буџетског дефицита. Са становишта обвезника ова последица се испољава кроз неједнаку расподелу пореских задужења јер се укупна пореска маса дистрибуира на начин другачији од оног како је законодавац предвидео, због мањег броја пореских обвезника.

Посредно, дејства евазије уочавају се и на плану законодавно-правне активности државе усмерене на доношење нових прописа којима покушава да санкционише случајеве избегавања плаћања пореза или да поједностави пореску регулативу ради њеног лакшег разумевања и прихватања од стране пореских обвезника. Правни ефекти евазије огледају се и у нагомилавању пореских спорова.

Посебно штетни за привреду могу бити економски ефекти пореске евазије. Кроз снижење трошкова производње оних обвезника и економских сектора који прибегавају утајама пореза ствара се нелојална конкуренција између савесних и несавесних пореских обвезника. Ово доводи до ценовног диспаритета роба ових произвођача, нарочито ако је утаја пореза достигла значајне граничне вредности.

Социјалне последице евазије везане су за ремећење пореске једнакости као прокламованог начела опорезивања, јер уколико један круг обвезника избегава плаћање пореза тиме се други обвезници доводе у неједнак економски и социјални положај. Пореска евазија делује и на ублажавање прогресивног дејства пореза, јер што су стопе више, то је јачи подстицај за избегавање пореза.

Политички систем трпи од последица избегавања плаћања пореза будући да овакво понашање пореских утајивача поткопава његове основе што пореску евазију повезује са уставном обавезом плаћања пореза. Њеним непоштовањем нарушава се начело доприноса јавним потребама сразмерно економској снази обвезника. Она се користи као аргумент за оспоравање јавне власти и оправдање нелојалног понашања према фискусу.

Постојање пореске евазије у знатнијем степену доводи у питање поштовање принципа друштвене солидарности. Штетни политичко-финансијски ефекти пореских превара присиљавају јавну власт да предузима радње за успостављање нарушене финансијске равнотеже. У том циљу владе често прибегавају поштреном опорезивању, а таква мера не наилази на одобравање савесних пореских обвезника. Они нерадо прихватају додатно пореско оптерећење, и тиме улогу жртве, знајући да оно неће бити равномерно распоређено на све слојеве друштва.

5. ПОЛИТИКА СУЗБИЈАЊА ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

Разноврсни и модификовани облици пореских превара државе својим интезитетом и последицама недвосмислено указују на посебну друштвену штетност ове појаве у разним областима економског и социјалног живота.

Оптимална антиевазивна политика државе подразумева проналажење праве мере у примени превентивних и репресивних мера. Суштина превентивне компоненте је дуготрајан и континуиран процес који подразумева развој пореске културе и подизање пореске свести путем едуковања пореских обвезника као и перманентну обуку пореске администрације. Ако се кроз реакцију пореских обвезника перманентно испољава негативан став према извршавању пореских обавеза, држава се неминовно опредељује за казнену политику како би заштитила своје финансијске интересе, али и интересе савесних пореских обвезника.

5.1. Превентивно деловање

Бољем прихватању пореских прописа од стране пореских обвезника доприносе следећи фактори:

- квалитет пореског законодавства – једноставност пореских прописа, једнообразност и универзалност пореских закона;

- развијање пореске свести обвезника - посебан вид пореске пропаганде где се путем јавног информисања обвезници обавештавају о свим важним питањима у вези са опорезивањем, пружају им се информације о користи од плаћених пореза, врсте јавних прихода које се подмирују из буџета, ефекат предузетих пореских мера, рационалност утрошених пореских средстава и др;

- мењање квалитета односа пореске администрације и пореских обвезника - тенденција савремених пореских реформи пореских администрација тиче се њихове услужне оријентације с циљем олакшавања испуњавања пореских обавеза обвезника. Код нас су Законом о пореском поступку и пореској администрацији дефинисане услуге које порески обвезник може добити од Пореске управе у погледу његових пореских обавеза и права.

Супростављање нелегитимној законитој пореској евазији, где порески обвезници користећи правне празнине избегавају своје пореске обавезе одвија се различитим законским решењима. У пореском праву Србије прописано је начело фактицитета у члану 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, који омогућава Пореској управи утврђивање чињеница према њиховој економској суштини, без обзира на правну форму посла. Такође, уколико се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.

Деловање превентивних антиевазивних мера није довољно да сузбије пореску евазију тако да се у свим пореским системима предвиђају и санкције за противправно понашање пореских обвезника. Кршењем пореских прописа не само да се угрожавају финансијски интереси државе већ се остварују и кажњива, забрањена понашања.

5.2. Санкционисање незаконите евазије

Пореска кривична дела представљају изузетно друштвено опасна понашања појединаца и група, односно правних лица којима се кршењем фискалних прописа непосредно или посредно угрожавају финансијски интереси државе и то пре свега кроз наношење великих штета фискалном систему. Према нашем важећем законодавству од 2006.године, Кривичним законом уређује се пореска утаја²⁶ и кријумчарење²⁷, као кривично дело у сфери избегавања плаћања царина, а Законом о пореском поступку и пореској администрацији неколико пореских кривичних дела:

- Кривично дело неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит прописано је у чл. 173.а закона о пореском поступку и пореској администрацији. Ово дело врши одговорно лице у правном лицу уколико у намери да оствари порески кредит или повраћај, поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја за исказани повраћај у већем износу од 150.000 динара. Ставом 2. прописана је већа казна затвора, уколико се утаји порез у већем износу од 7.500.000 динара, а предузетнику и одговорном лицу у правном лицу поред казне затвором од 6 месеци до 5 година, односно годину до десет година и новчане казне, изриче се и казна забране обављања делатности од 1-5 година. Ово кривично дело често се везује за одговорна лица у тзв. “фантом” фирмама, која у периоду једног пореског периода или неколико, преко пријава са лажним подацима о претходном порезу на додату вредност од државе узму на име повраћаја порезана додату вредност милионске износе, који касније не могу да се наплате јер фирма нема ни новчана средства нити имовину.

- Кривично дело угрожавања наплате пореза и пореске контроле прописано је у чл.175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Ово дело врши онај ко у намери да угрози наплату пореза који није утврђен или није доспео за наплату, али је покренут поступак утврђивања или контроле, односно који је утврђен њему или другом лицу, по установљавању привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате или контроле отуђи, сакрије, оштети, уништи или учини неупотребљивом ствар на којој је установљена привремена мера обезбеђења наплате. Да би се радило о кривичном делу потребно је да код учиниоца постоји намера да се предузимањем радње извршења угрози наплата пореза, односно пореска контрола. Према извршиоцу кривичног дела угрожавања наплате пореза и пореске контроле предвиђена је казан затвора од једне године и новчана казна.

- Кривично дело недозвољеног промета акцизних производа прописано је у чл.176. наведеног Закона. Ово кривично дело има два облика. Према основном облику, ово дело врши физичко лице које ставља у промет производе који нису посебно обележени прописаном контролном акцизном маркицом. У ставу 2. предвиђен је други облик кривичног дела недозвољеног промета акцизних производа, који се од основног облика разликује по томе што га врши предузетник, односно одговорно лице у правном лицу које се бави производњом

²⁶ Закон о порезу на додату вредност, члан 229

²⁷ Закон о порезу на додату вредност, члан 230

или увозом производа који морају бити посебно обележени контролним акцизним маркицама, а не предузме мере да ови производи пре стављања у промет буду обележени контролним акцизним маркицама. Ово кривично дело штити фискални интерес државе и обавезу обележавања акцизних производа контролним маркицама. Предвиђене су казне за физичко лице од шест месеци до пет година, од шест месеци до три године за предузетника и одговорно лице у правном лицу, као и забрана обављања делатности од једне до пет година. Производи који нису посебно обележени прописаним контролним маркицама одузимају се, као и имовинска корист остварена овим кривичним делом.

- Кривично дело недозвољено складиштење робе прописано је чл.176 Закона о пореском поступку и пореској администрацији. У првом ставу ово дело врши онај ко складишти робу на коју се плаћа порез) порез на додату вредност и акциза) у просторији која није регистрована за ту намену. У другом ставу кривично дело врши лице које у регистрованој просторији за складиштење робе ускладишти робу на коју се плаћа порез за који не постоји прописана документација о пореклу робе и плаћеном порезу. За ово кривично дело одговорном лицу, правном лицу и предузетнику изриче се мера безбедности забране вршења позива, делатности у трајању од једне до пет година, а затечена роба се одузима.

За откривање ових кривичних дела и њихових извршиоца установљена је Пореска полиција, као посебна организациона јединица у оквиру Пореске управе. У том циљу, Пореска полиција у преткривичном поступку може да поступа као орган унутрашњих послова, и овлашћена је, да у складу са законом, предузима све потребне радње, изузев ограничења кретања. Има обавезу да у кривичном поступку сарађује са судом и тужилаштвом.

Пример:

У периоду јануар-април 2010.године поднела је надлежним тужилаштвима 671 кривичну пријаву, по којима је избегнут порез у износу од 4.717.744.178 динара. Од наведеног износа утајеног пореза на порез на додату вредност односи се 1.689.492.637 динара, за чију утају је против 629 лица поднето 374 кривичних пријава. Од тога 63 кривичне пријаве поднете су против 98 одговорних лица у тзв. „фантом“ и „перачким“ предузећима, због избегнутог пореза у укупном износу од 666.444.128,00 динара.

Ефикасно деловање суда у домену спречавања пореске евазије условљено је спремношћу судија “кривичара“ да доследно примењују законске санкције, у зависности од тежине пореских кривичних дела и њихове друштвене опасности. На стварање повољне друштвене климе у погледу коректног испуњавања пореских обавеза, не мали утицај могу имати политичари организовани у интересне групе или лобије, изражен у процесу доношења пореских прописа или формулисању мера пореске политике.

III Глава – ЗНАЧАЈ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ ЗА БУЏЕТ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

1. БУЏЕТ

1.1. Јавне финансије и држава

Јавне финансије као део финансија представљају економску дисциплину која изучава финансијску делатност државе и других правних лица јавног права – јавноправних колектива којима је законом поверено да врше такву делатност²⁸. Финансијска делатност државе, заснована на Уставу и законима, састоји се у задовољавању одређених јавних потреба и обезбеђивању новчаних средстава да би се те потребе могле финансирати. Делатност и функције државе и њених органа уобичајено називамо јавним потребама. Наиме, унутрашња и међународна безбедност, здравствена заштита, образовање, култура, социјална сигурност као и читав низ других потреба са аспекта друштвено-економског развоја зависе од постојања и организованог деловања државних органа и државних институција.

Процес финансирања јавних потреба, као и сваки други процес финансирања, обухвата обезбеђивање средстава (остваривање прихода) њихово коришћење за одређене намене (вршење расхода). Јавни приходи и јавни расходи чине суштинске компоненте финансијске делатности државе.

За задовољавање јавних потреба државни органи и институције располажу приходима, јавним приходима, који у већини имају принудни карактер – порези, таксе, доприноси и накнаде. Мањи део јавних прихода остварује се непринудним путем – јавни зајмови, донације, приходи од активности државних предузећа, приходи од државног власништва и сл.

Савремена теорија и пракса јавних финансија познаје бројне облике јавних прихода који се прикупљају ради финансирања јавних потреба. Све прикупљене јавне приходе, тј. порезе, доприносе и друге облике јавних прихода потребно је распоредити на одређене кориснике и за утврђене намене. Из наведеног разлога неопходно је да у финансијски систем сваке државе буду уграђене и да постоје одређене институције- институције јавних финансија.

Јавне финансије се баве и и проучавањем буџета и других институција за финансирање јавних расхода, посебно фондова социјалног обавезног осигурања. Посебна пажња се посвећује начинима доношења, извршења и контроле буџета, циљевима који се желе постићи и учинцима које буџет производи.

Савремена држава има велико значење у оквирима целокупне привредне активности. Она у великој мери, директно или индиректно, обезбеђује остваривање образовних и здравствених услуга, услуга социјалне сигурности, доприноси унутрашњој и спољашњој безбедности, обавља и многе друге задатке, а својим расходима, порезима и осталим јавним приходима утиче на многобројне одлуке приватног сектора.

²⁸ Б.Раичевић, Јавне финансије, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду Београд, 2005, цит.Д. Поповић, стр. 4.

1.2. Финансијске институције –институције за финансирање јавних расхода

Постоје бројне институције јавних финансија. Ту посебно место заузима буџет, буџетски фондови, финансијски програми, посебни рачуни и подрачуни и слично. Специфичне финансијске институције представљају фондови социјалног осигурања, који спадају у ред финансијски најзначајнијих и најмоћнијих финансијских институција савремене државе.

1.2.1. Буџет

1.2.1.1. Појам буџета у финансијској теорији и политици

Буџет представља један од најзначајнијих и најважнијих финансијских институција. Он је основни, а у неким случајевима и једини инструмент прикупљања јавних прихода и финансирања јавних расхода у савременим државама²⁹. Историјски гледано буџет се као финансијска институција са свим потребним елементима и уз поштовање прописане процедуре, појављује тек у XV веку у Европи у појединим градовима, односно у XVII веку³⁰. Реч буџет потиче од латинске речи «bulga» која означава кожну торбу, торбу коју је обично носио министар финансија.

Буџет је једна од институција за финансирање јавних расхода и он представља инструмент фискалне политике и политике расподеле средстава ради реализације политичких, економских и социјалних функција државе. Утврђује се за одређено временско раздобље које обично траје једну годину. Дефинише се као управни акт или закон, у зависности од начина дефинисања државе, државних функција и обавеза државе. У буџетском систему Србије, буџет је закон који се припрема и усваја према процедури предвиђеној и за друге законе.

1.2.1.2. Функције буџета

Функције буџета везане су за циљеве које држава жели и планира да оствари кроз једногодишње деловање буџета. Полазећи од наведеног, основне функције буџета су политичка, планска, правна, економска, финансијска и контролна. Политичка функција се огледа у начину на који се буџет доноси и његовом утицају на све сфере живота, рада и развоја конкретне земље. Планска функција садржана је у самој природи документа који се доноси крајем текуће године за наредну годину и садржи биланс предвиђених расхода и прихода. Буџет је у већини земаља закон и као такав производи правне последице, односно права и обавезе.

²⁹ Б.Јелчић, Наука о финансијама и финансијско право, Информатор, Загреб 1983. године, оп.цит. стр.482.

³⁰ Б.Јелчић, Наука о финансијама и финансијско право, Информатор, Загреб 1983. године, оп.цит.стр.217.

Посебно је значајна економска функција буџета. Укупна јавна потрошња се преко буџета везује за економску политику државе и циљеве које треба да оствари у расподели и прерасподели друштвеног производа. Финансијска функција буџета последица је усклађивања обима расхода и обима прихода. Она се остварује сталним тражењем равнотеже између прихода и расхода. Контролна функција буџета огледа се у контроли представничког тела над извршном влашћу у фази извршења буџета.

1.2.1.3. Буџетска процедура

Буџетска процедура обухвата поступке и радње израде, доношења, извршавање и контролу буџета.

Нацрт буџета садржи елементе предрачуна прихода и расхода, биланс прихода, биланс расхода и нормативни део. По извршеном усаглашавању државног органа надлежног за послове буџета са државним органима, установама и другим корисницима буџета приступа се изради нацрта буџета који разматра влада.

О буџету, као законском акту који је сачинила влада, расправља се у скупштини и врши се његово усвајање. Усвајање буџета састоји се од општег и посебног дела. Општи део садржи податке о укупном приходу и расходу буџета, износу буџетске резерве, права и обавезе надлежних органа у извршењу буџета и мере за очување буџетске равнотеже. У посебном делу буџета наводе се сви буџетски приходи према изворима, сви корисници буџетских средстава, као и ближа и детаљна намена трошења средстава која су одређена конкретним корисницима.

Извршење буџета се састоји у прикупљању прихода и финансирању потреба државних органа и институција, корисника буџетских средстава. Извршење буџета спроводе органи управе, с једне стране као наредбодавци и с друге стране као рачунопологачи. Буџетска контрола се односи на фазу извршења буџета. Према органима који је врше може бити управна, рачунско-судска и политичка. Политичку контролу врши тело које је донело буџет, а задатак ове контроле је анализирање извршења буџета.

1.3. Јавни приходи – опште

Можемо рећи да финансијска делатност сваке државе, заснована на Уставу и законима, састоји се у задовољавању одређених јавних потреба и обезбеђивању новчаних средстава да би се те потребе могле финансирати. Наиме, реч је о активностима државе, ужих друштвено-политичких заједница и организација којима су поверене одређене државне и друштвене функције, а које за сврху имају прибављање и трошење материјалних средстава ради остваривања опште корисних циљева. Да би могла да приступи извршавању бројних и обимних јавних расхода, савремена држава мора да располаже одговарајућим јавним приходима.

Јавни приходи, у суштини, представљају финансијске средства за финансирање општедруштвених и заједничких потреба. Сфера деловања друштвених прихода је сфера прерасподеле националног дохотка, посредством

које, на индиректан начин друштвени приходи делују и на остале сфере друштвене репродукције, тј. на производњу, размену и потрошњу. Друштвено-политичке заједнице мобилишу друштвене приходе на бази финансијског суверенитета, а не на бази деловања тржишних и економских закона. Друштвеним (јавним) приходима друштвено-политичке заједнице и друштвени фондови, остварују бројне социјалне и економске функције, посебно у друштвеној репродукцији (редистрибуција националног дохотка, алокација привредних ресурса, стабилизација нивоа цена и запослености и глобални, структурни и регионални развој), поред већ познате финансијске функције (задовољење општедруштвених и заједничких потреба).

Основне карактеристике јавних прихода су:

- да се по правилу убирају у новцу;
- да се редовно убирају (годишње, месечни или у неком другом интервалу);
- да плаћање не доводи у питање постојећу имовину;
- да служе подмиривању трошкова који имају општи карактер.

У савременим системима јавни приходи се појављују у различитим облицима и под разним називима – порези, таксе, доприноси, накнаде, доменски приходи, донације, парафискални приходи и слично. Учешће и значај појединих категорија прихода у укупним јавним приходима знатно се разликује од земље до земље, у зависности од многих фактора економско-социјалне и политичке природе. У највећем броју земаља порези се појављују као основни и најважнији вид прихода.

1.3.1. Класификација јавних прихода

У теорији јавних финансија, полазећи од разних критеријума појављују се следеће врсте двоструких класификација јавних прихода:

- 1) оригинарни (изворни)-дериватни (изведени);
- 2) јавноправни-приватноправни;
- 3) наменски-ненаменски;
- 4) порески-непорески;
- 5) од становништва-од правних лица;
- 6) приходи ширих друштвено политичких заједница-приходи ужих друштвено политичких заједница;
- 7) повратни-неповратни;
- 8) приходи у новцу-приходи у натури;
- 9) редовни-нередовни.

Свака од ових двоструких класификација подлеже даљем груписању појединих врста јавних прихода.

Оригинарни јавни приходи су приходи које држава остварује својом економском активношћу на тржишту и то су приходи од државне имовине, добит јавних предузећа у државној својини, приходи остварени од продаје добара и услуга и сл.

Дериватни приходи су приходи до којих држава долази по основу своје пореске власти, по основу пореског суверенитета, тако што на основу одређених јавноправних мерила врши прерасподелу националног дохотка. То су приходи јавноправног карактера и према начину на који се обезбеђују деле се на фискалне јавне приходе и нефискалне јавне приходе.

Фискални (дажбински) јавни приходи обезбеђују се непосредним наметањем обавезе плаћања одређене јавне дажбине физичким и правним лицима која се нађу у законом предвиђеној ситуацији, а која су подвргнута пореској јурисдикцији. Они се прикупљају у новцу и спадају редовне приходе, односно приходе који се се континуирано, у једнаким временским интервалима прикупљају и из извора који се редовно и непрестано обнављају. У ову групу јавних прихода укључују се четири основне врсте јавних прихода:

- 1) порези,
- 2) таксе,
- 3) накнаде,
- 4) доприноси.

Нефискални јавни приходи се обезбеђују посредним наметањем од стране државе, као што су новчане казне или приходи који проистичу из двостраног правног посла с јавноправним елементом-експропријација, обавезан зајам и сл.

1.3.2. Међународна класификација јавних прихода

У теорији и пракси јавних финансија до сада су сачињене и у употреби су четири званичне класификације јавних прихода – класификација Уједињених нација под називом систем националног рачуна, затим класификација настала почетком педесетих година под називом Европски систем интегрисаних економских рачуне. Обе ове класификације се данас не користе у пракси. Остале две класификације – класификација коју је сачинио Међународни монетарни фонд и класификација ОЕЦД (Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD)) су класификације које се данас примењују. Основни смисао међународних класификација јавних прихода је у стварању могућности за компаративне анализе постојећих система јавних прихода савремених држава.

Класификација ОЕЦД се сматра најпотпунијом међународном класификацијом јавних прихода. Она према мишљењима теоретичара, а још више практичара, омогућује најпотпуније класификовање разноврсних облика јавних прихода који се срећу у савременим тржишним економијама.

Основни смисао међународних класификација јавних прихода је у стварању могућности за компаративне анализе постојећих система јавних прихода савремених држава.

Класификација ОЕЦД под јавним приходима подразумева и укључује сва обавезна давања држави за која се не добија директна противнакнада нити против услуга. Према класификацији ОЕЦД сви порези су разврстани у шест великих група и то:

- 1) порези на доходак, добит и капиталне добитке,
- 2) доприноси за социјално осигурање,

- 3) порези на платни списак и радну снагу,
- 4) порези на имовину,
- 5) порези на добра и услуге и
- 6) остали порези.

Наведену класификацију сачинио је Комитет за фискалне послове ОЕЦД-а с циљем да се обезбеде услови за упоредне анализе пореских система и пореских политика земаља чланица ОЕЦД. Ова класификација је свеобухватна класификација различитих пореских облика који се срећу у савременим тржишним земљама. Њена специфичност је у томе што су у њу, и ако је реч о порезима, укључени и доприноси за обавезно социјално осигурање који се плаћају јавним фондовима социјалног осигурања.

1.4. Порези – основни извор финансирања јавних потреба

Порези су основни финансијски институт савремене државе за прикупљање фискалних прихода, покриће буџетских јавних расхода и задовољење јавних потреба.

У савременим државама порези представљају најзначајније облике јавних прихода. Порезима се највећим делом покрива нешто преко 50% јавних расхода, остало су средства јавног дуга и средства социјалног осигурања.

Порези имају *фискални циљ* – кад им је основна сврха увођења прикупљања нових фискалних средстава потребних за финансирање нових јавних расхода, везаних за покриће друштвених потреба.

Нефискални циљеви опорезивања су такви циљеви који се ако је потребно остварују деловањем пореза у сфери економске политике, стабилизације регулисања домаће потрошње, тражње и прерасподеле националног дохотка.

Добар буџет полази од основних принципа фискалне политике једне земље. Он је најчешће сродан са осталим економским и финансијским законима донетим у претходном периоду, на основу пројектоване економске политике. Закони из области јавних прихода, нарочито порески закони утицаће на структуру и висину јавних прихода. Како је пореска област она која убире највише прихода, самим тим она је кључна за приходовну страну буџета. Структура пореске политике утиче на структуру јавних прихода. Како је у нашој земљи, као и у већини земаља у развоју неразвијен порески систем, тако је највеће захватање у области пореза на додату вредност, следе порез на доходак и добит, као и разни облици акциза. У развијеним земљама, са развијеним пореским системом, највеће је учешће пореза на имовину и пореза на доходак. Ове земље имају развијен систем синтетичког опорезивања.

Систем опорезивања је индикативан за приходовну страну буџета. Опорезивање промета даје сигурне приходе, међутим оно утиче на смањивање потрошње и стандарда грађана. Опорезивање дохотка и имовине растеретиће промет, а опорезиваће имућнији слој грађанства и привреде. Слично је и са политиком у области акцизе. Највећи приход оствариће се акцизама на нафтне деривате и остале енергенте, међутим, оваква захватања утицаће директно на повећање цена финалних производа и неконкурентности привреде у односу на земље са либералним приступом у овој области. ОвOME су нарочито изложене пољопривредна производња, транспортне услуге и индустрије које користе ове енергенте као основне сировине. Смањење пореских стопа може довести до

подстицаја који ће допринети већем промету и производњи, на овај начин и већем приходавању буџета. Држава ово може кориговати компезаторским мерама-стимулацијама, регресима и субвенцијама-издавањима из расходне стране буџета.

1.4.1. Улога пореза на додату вредност у Пореском систему Србије

Са становишта економске ефикасности, опорезивање потрошње је у принципу пожељнији порески облик од директних пореза на приход и добит, јер мање омета функционисање привреде и понашање економских чиниоца, оставља мање простора за избегавање пореза и мање утиче на конкурентност економије на регионалном/глобалном окружењу. Директни порески облици омогућавају прогресивно опорезивање и могу бити пожељнији са становишта пореске правичности. Међутим, у последњих двадесетак година економска истраживања су изнедрила теоријске и емпиријске резултате који значајно оповргавају хипотезу о неправичности опорезивања ПДВ системом.

У својој опсежној студији Bird и Gendrou о досадашњим искуствима пореза на додату вредност у земљама у транзицији закључили су да од свих облика опорезивања потрошње, опорезивање кроз порез на додату вредност оставља најмање простора за избегавање пореза, најмање утицаја на економски раст и супериорно је са аспекта економске ефикасности.

1.4.2. Порез на додату вредност - најзначајнији приход буџета Србије

Транзиционе земље, где се убрајамо и ми, у којима су избегавање пореза и сива економија значајније заступљене, традиционално су се више ослањале на индиректно опорезивање, него што је то био случај са развијеним земљама. Међутим, због убрзане глобализације све више развијених земаља је приморано да размотри промену своје пореске структуре у корист индиректних пореза како би заштитили своју конкурентност на глобалном тржишту. Тако је нпр. Немачка у 2007. години повећала стопу пореза на додату вредност са 16% на 19%, уз истовремено смањење доприноса на зараде и пореза на пословне активности.

У даљем сагледавању улоге пореза на додату вредност у пореском систему земаља, сагледаћемо његову улогу у пореском систему Републике Србије. Та улога најбоље се види из табеларног приказа прихода буџета на основу усвојених Закона о буџету Републике Србије у периоду 2007-2011.година. (вредности у табели су у милионима).

Табела 1. Приход буџета Републике Србије у периоду 2007-2011 год.

	Мил.динара				
	2007	2008	2009	2010	2011
Укупни приходи	581.842	639.600	698.756	655.971	726.400
Порески приходи	517.298	596.179	640.156	609.971	677.200
Порез на додату вредност	270.359	311.493	338.828	325.246	355.800
Непорески приходи и донације	64.543	43.421	58.600	46.000	49.200
Учешће ПДВ у укупним приходима	46,46	47,70	48,49	49,58	48,98
Учешће ПДВ у пореским приходима	52,26	52,25	52,92	53,32	52,54

Извор: Министарство финансија Републике Србије

Наведени подаци сами за себе говоре, наиме да порез на додату вредност у укупним приходима буџета у овом петогодишњем периоду показује благи раст и да се то учешће креће од 46,5 % до скоро 49% колико је планирано за 2011.годину, а у односу на његово учешће у свим пореским приходима државе оно је уједначено и креће се око 52,5%.

Из табеле је очито да је доношењем закона о порезу на додату вредност реформа пореског система у Србији је добила најважнији инструмент и стожер буџетског система Републике. Добила је један од најважнијих и најефикаснијих механизма за пуњење државног буџета, а по речима које су се могле чути од представника владе, установила ефикасан инструмент за сузбијање „сиве“ економије.

Посматрајући стопе пореза на додату вредност у земљама у окружењу и Европској унији - Аустрија 20% и 12%; Бугарска 20% и 17%; Румунија 19% и 9%; Хрватска 22% и 10%; Словенија 20% и 8,5%; Италија 22% и 7% грчка 19% и 9%; Немачка 19% и 7%, Македонија 18% и 5%- можемо закључити да је стопа пореза на додату вредност у Србији међу најнижима. Та чињеница говори да би евентуалним повећањем стопе пореза на додату вредност могао да се створи простор за значајније реформе на страни директних пореза, уколико би то учинило српски порески систем ефикаснијим, правичнијим или конкурентнијим у окружењу. Такође, основна економска логика говори да би повећање пореза на потрошњу требало да има позитиван утицај на неке од највећих макроекономских изазова Србије, превелику потрошњу и спољно-трговински биланс.

1.5. Правичност пореза на додату вредност

Са становишта економске правичности порез на додату вредност је регресиван порез, јер га подједнако плаћају и богати и сиромашни слојеви становништва. Као што је у претходном излагању речено, евентуално повећање стопе пореза на додату вредност не мора и аутоматски да значи повећање регресивности (неправичности) у друштву, јер је потребно сагледати правичност читавог фискалног система Србије (и приходне и расходне стране), а не једног пореског облика појединачно. Повећање регресивности фискалног

система у Србији би могло бити избегнуто уколико би се приходи од повећања стопе пореза на додату вредност искористили за социјалне потребе или за додатно финансирање пензионог система (као што је то учињено у Немачкој 1998.године).

Сагледавањем структуре потрошње домаћинства у Србији, дошло се до закључка да је структура потрошње у ПДВ систему релативно прогресивна у контексту животног циклуса и перманентног дохотка домаћинства. Порез на додату вредност је у сегменту хоризонталне правичности супериоран у односу на остале пореске облике у Србији јер је пореске утаје најтеже вршити у ПДВ систему. Наиме, пореске утаје у области прихода од рада се процењују на 25% од укупно оствареног дохотка. Обим утаја у ПДВ је систему је значајно мањи, јер је ПДВ утаје неопходно организовати током читавог производног и продајног ланца – откривање утаје у било ком сегменту повлачи обрачун пореза за све претходне фазе производног циклуса.

Треба се овде осврнути и на теорију да би се редистрибуција дохотка, нарочито у транзиционим државама, где су пореске утаје и сива економија високо присутне-првенствено би требало вршити путем јавних расхода, а не путем пореског система (Chu и др.,2000). Наиме, идеја снижене стопе пореза на додату вредност, је да се се основна животна добра, попут хране и лекова, мање опорезују како би се заштитио стандард грађана, пре свега оних најсиромашнијих. У релативним износима (у односу на укупну потрошњу домаћинства) учешће потрошње по сниженој стопи пореза на додату вредност је заиста веће код сиромашнијих грађана него код богатијих. Али такви закључци нису и у случајевима када се ради о апсолутним износима, односно највише новца на потрошњу добара по сниженој стопи пореза на додату вредност у апсолутним износима заправо троше богатији грађани чији је апсолутни ниво потрошње највиши. Отуда највећи део имплицитних ПДВ субвенција (смањења буџетских прихода услед опорезивања по сниженој стопи од 8% уместо по општој стопи од 18%) управо одлази богатијим грађанима.

Добијени резултати су у складу са препорукама да је економски оптимално имати ПДВ систем са јединственом пореском стопом и спроводити циљеве социјалне политике путем адекватно таргетираних јавних расхода (Ebril и др, 2001). Са становишта правичности и ефикасне употребе јавних средстава упутно би било да се у наредном периоду размотри постепено смањивање листе добара која се опорезује сниженом стопом пореза на додату вредност и да се додатни буџетски приходи искористе за повећање програма социјалне помоћи (дечји додатак, материјално обезбеђење породице), и за повећање прогресивних буџетских расхода (образовање, здравство). Процена је да уколико би се укинула снижена стопа пореза на додату вредност, остварили би се додатни буџетски приходи од 2,5 бруто домаћег производа годишње којима би се могли финансирати прогресивни буџетски расходи.

Може се закључити да пребацивање пореског терета са опорезивање рада на опорезивање потрошње имало би и позитиван ефекат и са аспекта пореске правичности-вертикалана правичност пореског система не би била умањена, док би ефективна хоризонтална правичност била унапређена.

2. ЕКОНОМСКА КРИЗА И ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

2.1. Опште о економској кризи

2.1.1. Узроци финансијске кризе

Услед ниске каматне стопе у САД дошло је до бума тржишта некретнина. Услед високог прилива јефтиног новца из иностранства долази до вишкова извора средстава банака у САД, банке морају да пласирају слободна новчана средства како би оствариле профит. Хипотекарно тржиште у САД је словило за једно од најразвијенијих и најсигурнијих тржишта које је гарантовало скоро сигурну зараду уз мали ризик. На тржишту су се јавиле две врсте хипотекарних кредита: приме-хипотекарни кредити који су се одобравали повериоцима који су кредитно способни да отплате узети хипотекарни кредит и суб-приме хипотекарни кредит који су се одобравали повериоцима који нису испуњавали услове за добијање ове врсте кредита, али су банке биле прилично лагодне код одобравања ове врсте кредита, јер је раст цена некретнина у САД из године у годину увећавао вредност collateralа, те је после само неколико година вредност хипотеке превазилазила износ узетог кредита. Како је велики број поверилаца могао да добије хипотекарне кредите од банака, долази до раста тражње за некретнинама а услед ограничене понуде и до раста цена некретнина у САД. Као последица оваквих тржишних процеса имамо високу светску тражњу за сигурним пласманима и лошу регулацију. Финансијске институције које су одобравале овако ризичне пласмане карактерише низак ниво ликвидности и висок ниво леверица.

2.1.2. Карактеристике светске економске кризе

1. Лоша актива (смањење инвестиција) у билансима стања банака,
2. Повлачење инвеститора услед раста ризика,
3. Финансијске институције услед ниске ликвидности приморане су да продају своју имовину,
4. Услед кризе нема довољно инвеститора који желе да купују имовину,
5. Услед ниске тражње дошло је до смањења цена и банке су приморане да продају имовину по цени која је нижа од куповне цене, што доводи до остваривања губитака,
6. Долази до погоршања биланса стања банака, што представља додатни подстицај за повлачење средстава инвеститора.

2.1.3. Утицај финансијске кризе на реални сектор економије

Криза се јавила у финансијској сфери али се након реаговања развијених држава финансијске криза смањује, међутим, долази до преливања њених ефеката на реални сектор. Услед финансијске кризе долази до поскупљења банкарских кредита, што доводи до пораста трошкова пословања предузећа, док са друге стране услед смањења обима кредитирања долази до смањења

ликвидности предузећа. Међутим, највећа последица кризе јесте губитак поверења, које се лако губи али се тешко стиче. Као последица смањења обима кредитирања долази до смањења потрошње што доводи до смањења укупне агрегатне тражње. Услед смањења тражње предузећа су приморана да смањују своју производњу, услед смањења продаје и прихода предузећа, предузећа су приморана да отпуштају своје раднике како би умањила трошкове до чијег је раста дошло услед раста трошкова финансирања. Услед погоршања услова пословања предузећа, смањења прихода и пораста расхода долази до банкрота великог броја пре свега малих и средњих предузећа и немогућности предузећа да сервисирају своје обавезе. Немогућност сервисирања обавеза по кредитима према банкама, што повратно утиче на погоршање биланса банака и погоршање пољуљаног поверења.

2.1.4. Утицај економске кризе на српску привреду

Широко је прихваћено становиште да криза не само да није заобишла Србију, него да представља акутну претњу по достигнућа у сфери хуманог развоја, стабилности и економског напретка, која су остварена током последње деценије. Криза је нагло окончала цео један циклус економског раста заснованог на расту тражње и потрошње, који је био подстакнут значајним приливом капитала.

Српска привреда се током 2009.године "смањила" уз пад производње, увећане фискалне проблеме и неизбежан утицај на нивое незапослености и сиромаштва. Криза је пропраћена ефектима "преливања" будући да се околности у земљама у окружењу и у ЕУ погоршавају и воде ка даљем смањењу директних иностраних инвестиција, смањењу потражње за извозом, смањењу прекограничне трговине. Све ово неповољно утиче на приходе буџета.

Природа кризе и њена комплексна интеракција са потпорним структурним одликама српске привреде, значи да је простор за маневар креатора економске политике изузетно ограничен. Бројни традиционални инструменти антирецесионе политике примењени у развијеним земљама не могу да се примене због фискалних ограничења, што оставља мало простора за ону врсту стимулативних пакета подршке приватном сектору и домаћој тражњи која се спроводи у развијеним земљама.

2.1.5. Фискална политика

Фискална политика је била под највећим притиском. Реални пад јавних прихода је био драматичан, одражавајући пре свега пад домаће тражње. У другом кварталу 2009. године јавни приходи су били 13,6% нижи у реалним изразима, него у одговарајућем периоду 2008. године. Консолидована јавна потрошња у истом периоду је такође пала, али у знатно мањем обиму (6%), што је повећало консолидовани буџетски дефицит на скоро 6% бруто домаћег производа. У структури јавних расхода највећи пад забележен је у капиталним инвестицијама, док је раст забележен у социјалним трансферима, међу којима пензије имају највећи удео. Укупни дефицит у првој половини 2009.године достигао је 56 милијарди и био је већи за 60% у односу на почетни договор са међународним монетарним фондом, из разлога што је циклус планирања буџета

за 2009.годину започео у тренутку кад криза још увек није била уочљива. Министарство финансија у два наврата морало је да примени буџетску ревизију у сврху обуздавања дефицита, што је било нужно за обезбеђивање и продужавање два stand/by аранжмана.

Највећа дебата у јавности и нивоу експерата одвијала се по питању тога, које издатке треба смањити, а које порезе подићи у сврху одржавања прихода.

Прва дилема је за колико сузити дефицит и да ли је то могуће учинити доминантно путем повећања пореза или пак путем сужавања издатака. Друга дилема је дистрибутивна и односи се на то која ће група морати да поднесе диспропорционални терет прилагођавања буџета и који системи ће бити или треба да буду поштеђени.

2.1.5.1. Компаративна анализа алтернативних предлога пореских реформи

Пореске реформе, под осталим непромењеним условима, директно утичу на фискални дефицит, а преко фискалног дефицита утичу на макроекономску стабилност. Реформе које повећавају фискални дефицит угрожавају макроекономску стабилност, док реформе које смањују фискални дефицит учвршћују макроекономску стабилност. Реформе које не мењају учешће јавних прихода у бруто домаћем производу приходно су неутралне, и оне не утичу на фискални дефицит и макроекономску стабилност. Стога се различити предлози реформи могу оцењивати са становишта њиховог утицаја на фискални дефицит.

Од стране појединих експерата у студији „Пореска реформа у Србији: поглед унапред“³¹, предложене су реформе којима се значајно мења структура пореског система у правцу смањења фискалног оптерећења рада и повећања фискалног оптерећења потрошње. Предложено је смањење фискалног оптерећења зарада преко смањења стопе доприноса, а губици јавних прихода који би настали услед тога надокнадили би се повећањем опште, а можда и снижене стопе пореза на додатну вредност. Истовремено са претходним реформама спровела би се и реформа пореза на доходак – тако што би постојећи мешовити модел опорезивања (паушални и стварни доходак) заменио пропорционалним порезом на доходак или неком једноставнијом формом дуалног или синтетичког пореза на доходак. Алтернатива овом предлогу је била смањење пореза на зараде, а не доприноса.

Смањење јавних прихода надокнадило би се пребацивањем скоро свих производа са снижене на општу стопу пореза на додатну вредност – изузетно би било само неколико егзистенцијалних производа који би се опорезивали по нултој стопи.

У студији „Пореска реформа у Србији: поглед унапред“ постављен је услов да реформа пореског система у Србији треба да буде приходно неутрална или да генерише додатне приходе у износу од 0,5 до 1% бруто домаћег производа (у зависности од резултата реформи јавних расхода). У следећој табели дате су две

³¹ Квартални монитор бр.20 - „Осврти“ Милојко Арсић, Никола Алтипармаков, Београд, јан.-март 2010

комбинације реформи којима се остварује релативно значајно фискално растерећење рада, а које су приближно приходно неутралне.

Табела 2: Приходни ефекти реформи предложених у студију „Пореска реформа у Србији: поглед унапред“

	Предложена мера	Приходни ефекат, % БДП-а	Предложена мера	Приходни ефекат, % БДП-а
Смањење доприноса	Смањење доприноса за 1/5	- 1,85	Смањење доприноса за 1/5	- 1,85
Повећање ПДВ	Повећање ПДВ стопе са 18% на 20% и снижене са 8% на 10%	1,35	Повећање ПДВ стопе са 18% на 20% и повећање неегзистенцијалних производа са 8% на 20%	0,9 0,5
реформа пореза на доходак грађана	Неопорезиви износ 10.000, пореска стопа 15%	0,55	Неопорезиви износ 10.000, пореска стопа 15%	0,55
Нето приходни ефекат % БДП-а		0,05		0,1

-Неегзистенцијални производи – компјутери, хотели, новине, улазнице за културу, природни гас и вештачко ђубриво

Друга алтернатива је да се неки од постојећих пореза, најчешће порези и доприноси на зараде смање, а да се други порези не повећају. Овде се поставља питање да ли су у Србији фискални и макроекономски одрживе пореске реформе, које би довеле до значајног смањења пореских прихода у односу на бруто домаћи производ (БДП) (нпр. за 1 процентни поен БДП-а), а који би се компензовало смањењем јавних расхода за исти проценат. Одрживост пореске реформе која би довела до смањења пореских прихода у односу на бруто домаћи производ може се оценити њеним поређењем са приходно неутралном реформом.

Спровођење приходно неутралне пореске реформе, због постојања структурно фискалног дефицита, захтева смањење учешћа консолидоване јавне потрошње у бруто домаћем производу, у наредних 4-5 годна, за најмање 3 процентна поена. Да би се учешће јавне потрошње у бруто домаћем производу смањило за најмање 3 процентна поена, а да се при томе створи простор за повећање јавних инвестиција и расхода за камате, неопходно је да се учешће текуће јавне потрошње у бруто домаћем производу у неколико наредних година смањи за 5-6 процентних поена. Наведено смањење учешћа текуће јавне потрошње у бруто домаћем производу захтева да издаци за плате и пензије расту дупло спорије од реалног раста бруто домаћег производа, у наредних 4-5 година. Осим тога неопходно је да се учешће свих осталих позиција у оквиру текуће потрошње (расходи за куповину роба и услуга, буџетске позајмице и др.) значајно смањи у односу на бруто домаћи производ. Уколико би пореска реформа довела до смањења јавних прихода – одржива фискална политика би захтевала да се расходи додатно смање за износ изгубљених прихода у односу на приходе неутралне реформе. Додатно смањење јавне потрошње, и ако на први поглед пожељно, могло би да смањи обим и квалитет услуга јавног сектора, што би могло да угрози социјалну стабилност, а и привредни раст. Уколико се наведено смањење јавне потрошње не би реализовало резултат би био висок

фискални дефицит и убрзани раст јавног дуга. Висока задуженост државе негативно би утицала на кредитни рејтинг земље, ниво страних инвестиција и др., што би негативно утицало на привредни раст.

За сада у Србији је преовладала тенденција фокусирања на резове јавних издатака, укључујући смањење плата запослених у јавној и локалној администрацији, али уз ослањање углавном на резове у “дискреционој” потрошњи министарства и бројних јавних агенција. Предузете су мере за ограничење потрошње у јавним предузећима, која је у многим сегментима висока, посебно код зарада због монополског положаја државних фирми. Кључна мера је ограничење накнаде председницима и члановима управног одбора, као и зарада директорима и менаџерима свих државних компанија. Штедња је приоритетна обавеза свих корисника средстава буџета на свим нивоима. Штедња на набавкама, путовањима репрезентацији, пружању услуга и другим ставкама буџета. Ограничена је и употреба службених аутомобила и службених станова и друге државне имовине. Смањен је број запослених код свих државних органа и служби и на свим нивоима. У Србији је у сврху увећања прихода, увећан је акцизни порез на гориво, као и што је уведен нови акцизни порез на импулсе у мобилној телефонији.

Како би се јавни дуг одржао на управљивом нивоу, Влада ће морати да прилагоди не само буџетске трошкове, него и приходну страну, што на средњи рок значи више пореза.

Резимирајући претходно следи да су у Србији у неколико наредних година макроекономски одрживе једино пореске реформе којима се учешће јавних прихода у БДП-у не мења, или које доводе до умереног повећања државних прихода. Пореске реформе које би довеле до значајнијег губитка пореских прихода у односу на БДП, имале би за последицу смањење доступности и квалитета јавних услуга или, што је вероватније, до повећања јавног дуга ка неодрживом нивоу.

2.2. Порез на додату вредност као приход буџета у условима кризе

Порез на додату вредност као најбитнија пореска категорија, састоји се из две компоненте. Домаћа компонента, порез на додату вредност у земљи, је у значајној корелацији са кретањем бруто друштвеног производа, што значи да раст ове компоненте прати раст бруто друштвеног производа. У ситуацији када се очекује ралан раст бруто домаћег производа, тада се планира да приходи од пореза на додату вредност задрже исто учешће у бруто домаћем производу. Са друге стране, увозна компонента, односно порез на додату вредност роба и услуга који се увозе у земљу, директно зависи од кретања увоза.

Тако је анализа српског тржишта у периоду јануар-март 2009.године³² показала је да су у односу на исти период претходне године приходи по основу пореза на додату вредност реално мањи за 13,7%. Номинални пад пореза на додату вредност у истом периоду износи 5,1%. Порез на додату вредност остварен реализацијом робе и услуга на домаћем тржишту је номинално виши

³² www.slideshare.net/guest035235/uticaj- светске економске кризе на смањење јавних прихода у Србији и ребаланс буџета за 2009. годину

за 24,6%, а реално 13,6% нижи, док је порез на додату вредност из увоза бележи номинални пад од 20,3%, а реални од 27,4%. Оваква наплата пореза на додату вредност се може објаснити кретањем у спољнотрговинском сектору. Наиме, пад извоза има за последицу мањи повраћај по основу пореза на додату вредност извозницима, док са друге стране смањени увоз узрокује мању наплату увозног пореза на додату вредност. Такође један део повраћаја који рачуноводствено умањује домаћи порез на додату вредност, исплаћен је у првим данима априла.

Када посматрамо порез на додату вредност као приход буџета увек требамо имати у виду да се у сваком пореском периоду од стране једног дела пореских обвезника по основу пореза на додату вредност имамо прилив средстава у буџет, један део пореских обвезника потражује новац из буџета (по основу повраћаја исказаног у ПП ПДВ пријавама) или тај повраћај одлаже за касније (исказан кредит у ПП ПДВ пријавама), док један мањи део у својим пријавама исказује нулто стање, односно колико исказе претходни порез на додату вредност, толико исказе и обрачунати порез на додату вредност. Из следећих података Пореске управе можемо сагледати основне параметре структуре пореских обвезника у последње три године:

Табела 3: Однос ПДВ кредита-повраћаја и ПДВ обавезе у пореским пријавама ПДВ обвезника у периоду од 2009-2011 год.

Година	Број пореских обвезника	Укупан промет 005 у 000	ПДВ >0 у 000	ПДВ<0 у 000
2009	118 855	7 569 807 501	221 152 108	- 103 773 058
2010	116 560	8 546 552 296	233 258 780	- 126 388 423
2011	115 132	9 474 572 120	251 174 981	- 142 072 843

Извор: Пореска управа Републике Србије

Као што видимо једна трећина пореза на додату вредност у апсолутном износу (збир пореза на додату вредност већег и мањег од нуле из табеле) односи се на повраћај пореза на додату вредност или порески кредит. Тенденција је пораста како обавезе пореза на додату вредност, односно прилива средстава у буџет од пореза на додату вредност, тако и пораст одлива тих средстава по основу повраћаја или одложеног пореза на додату вредност повраћаја (кредита).

ЗАКЉУЧАК

i. Развој пореза на додату вредност

Замена пореза на промет системом пореза на додату вредност, представља један од најзначајнијих фискалних реформи спроведених од почетка транзиције у Србији.

Након вишегодишњих припрема и одлагања, 1. јануара 2005.године у Србији је уведен порез на додату вредност (ПДВ), заменивши дотада најиздашнији извор јавних прихода у Републици-порез на промет.

Мотив за развијање концепта пореза на додату вредност у земљама Европске уније био је да се превазиђу слабости различитих облика пореза на промет, који су били основни облик опорезивања потрошње. Порези на промет који су се обрачунавали само на крају производног ланца - у малопродаји, били су подложни избегавању пореза. С друге стране, порези на промет који су се обрачунали у различитим фазама производног циклуса, производили су каскадне ефекте пореза на порез, стимулишући вертикалне интеграције и ометајући транспарентно функционисање привреде.

У систему пореза на додату вредност сваки учесник производног ланца обрачунава и плаћа порез сразмеран додатној вредности коју је остварио. Порез на додату вредност обавеза обрачунава се као разлика између пореза на додату вредност садржаног у излазним фактурама и пореза на додату вредност садржаног у улазним фактурама. Сваки учесник у систему ПДВ-а има право на накнаду од државе “преплаћеног” пореза на додату вредност уколико у неком пореском периоду оствари негативну додату вредност (због великих инвестиција, цикличног карактера пословања). Порески обвезник се тада може определити или за новчани повраћај од државе или за добијање књиговодствених ПДВ кредита (у пореском књиговодству евидентира се као преплата), који се могу пребијати са будућим ПДВ обавезама према држави.

Функционишући на горе описан начин, читав порески терет пореза на додату вредност сноси крајњи потрошач, али се приход од пореза на додату вредност прикупља током читавог производног ланца да би се смањио простор за избегавање пореза. Теоретски посматрано, модел пореза на додату вредност који сву производњу и потрошњу третира једнако и опорезује по јединственој стопи био би апсолутно транспарентан и алокативно неутралан по функционисање привреде. Међутим из практичних разлога уведени су поједини изузеци при примени система ПДВ. Из система ПДВ искључене су поједине услуге (услуге финансијског посредовања и др.) код којих није могуће једноставно одредити остварену додату вредност. Такође, само привредни субјекти са значајним нивоом пословне делатности обавезни су да учествују у систему ПДВ, како учествовање малих привредника не би преоптеретило капацитете пореских власти. Из социјалних разлога државе често, поред опште стопе пореза на додату вредност, уводе и редуковане стопе пореза на додату вредност које се примењују на потрошњу хране и осталих добара из “социјалне” категорије.

Систем ПДВ представља најраспрострањенији облик индиректног опорезивања и један од услова за чланство у Европској унији.

При креирању српског Закона о порезу на додату вредност, узета су у обзир међународна искуства и препоруке: пажња је усмерена на то да се не дозволе значајни изузеци из пореске основице, практично-само промет робе социјалног карактера (храна, лекови, наставна средства, огрев) опорезују се по редукованој стопи, а инвестиције у основна средства имају порески третман репроматеријала-признаје се читав трошак у моменту настајања. У неким земљама захтева се да се инвестиције амортизују кроз време, па тај трошак прати и обрачун пореза на додату вредност.

Као и у већини земаља у развоју, увођење пореза на додату вредност у Републици Србији захтевало је модернизацију пореске администрације. Тако су развијени модерни информациони системи за потребе праћења система пореза на додату вредност, развијена је инфраструктура која омогућава ефикасне и правовремене новчане ПДВ повраћаје, а сама пореска пријава пореза на додату вредност је значајно упрошћена у односу на неке друге непотребно компликоване пријаве заступљене у Србији. Такође механизам самопријављивања пореских обавеза је унапређен, увођењем електронске пријаве и на тај начин омогућујући пореским властима да ефикасније алоцирају ресурсе и усредсреде се на откривање пореских претњи и утаја.

ii. Фискални ефекти увођења пореза на додату вредност

У Србији се перформансе јавних финансија (самим тим и пореза на промет и пореза на додату вредност) прате на основу готовинског принципа новчаних токова (*cash/flow*) изложеног у ММФ приручнику Статистика јавних финансија 1986. (*У најновијем приручнику Статистике јавних финансија из 2001.године, ММФ сугерише прелазак са новчаног на обрачунски метод мерења перформанси*)³³

Готовински приступ често пружа непотпуну или искривљену слику догађаја и зато је неопходно перформансе анализирати и са становишта обрачунског метода. Наиме, готовински приступ није најприкладнији за праћење нивоа избегавања пореза јер не узима у обзир обрачунате и пријављене али неподмирене обавезе пореских обвезника (порески дуг према држави), који не представља избегавање пореза већ недостатак пореске наплате. Ова разлика између новчаних и обрачунских перформанси може нарочито доћи до изражаја у случају пореза на додату вредност, где поред потенцијалног дуга пореских обвезника према држави постоје и ПДВ кредити (дуг државе према пореским обвезницима) које могу акумулирати обвезници пореза на додату вредност. То се и десило у Србији у првој години увођења ПДВ, односно у 2005. години.

³³ Квартални монитор бр.7.– „Две године пореза на додату вредност у Србији“ Никола Алтипармаков, Београд, октобар-децембар 2006 год.

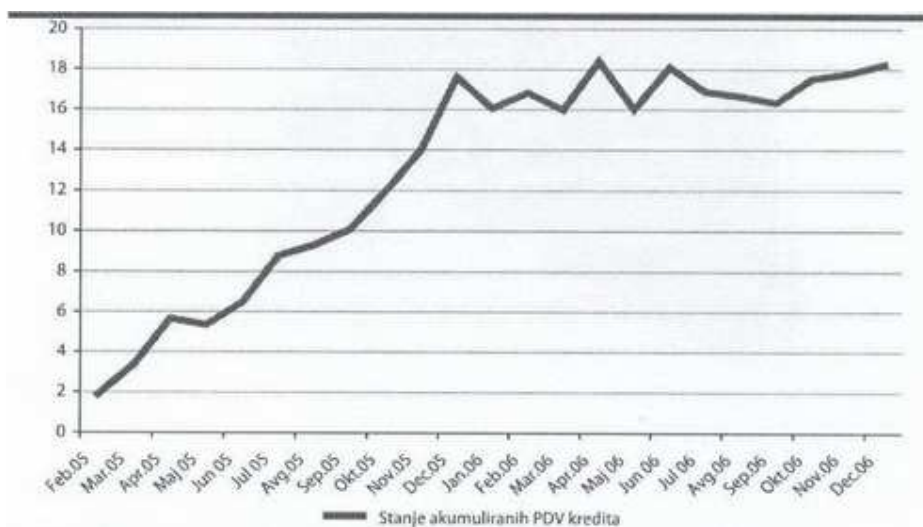
Табела 4. Перформансе пореза на промет и ПДВ мерене новчаним токовима

	2003	2004	2005	2006
Новчани токови	у милионима динара			
Порез на промет	126.540	156.863	23.849	6.430
ПДВ			191.957	218.737
Укупно	126.540	156.863	215.806	225.167
	у %			
Реални раст прикупљеног пореза	5,60	13,10	17,40	- 7,30
Процењени реални пораст потрошње	3,00	7,50	6,50	6,00
Извор: Министарство финансија Републике Србије				

Из Табеле 4. можемо видети да су приходи од пореза на промет расли брже од процењеног раста потрошње у 2003. и 2004. години, што се може објаснити ефикаснијим деловањем пореских служби и смањењем избегавања пореза. Нарочито је видно смањење избегавања пореза и проширење пореске базе од око 5% у 2004. години, као последица увођења фискалних каса и непрекидних и обимних контрола евидентирања промета преко фискалних каса од стране пореских органа. Устаљено мерење перформанси новчаним токовима такође сугерише да је увођење пореза на додату вредност у 2005. години значајно побољшало пореску наплату. Међутим, из табеле се види да је дошло до великог пада перформанси пореза на додату вредност у 2006. години. Овај пад се објашњава порастом избегавања пореза, а што је примећено и у другим земљама у другој години увођења пореза на додату вредност, јер су порески обвезници кренули да изналазе начине избегавања механизма самоконтроле у производном ланцима пореза на додату вредност, при чему Пореска управа није тако успешно одговарала на ту појаву.

Наиме, по увођењу система ПДВ, ограничени ресурси Пореске управе нашли су се под административним притиском великог броја обвезника пореза на додату вредност. У тој првој године Пореска управа се фокусира на контролу ПДВ обвезника који су се у својим пореским пријавама опредељивали за повраћај пореза на додату вредност, као проритетну пореску претњу, односно страхујући од неоснованих захтева за повраћај. С друге стране порески обвезници имајући то у виду, те из страха од пореске инспекције или из жеље да прикрију избегавање пореза у другим сферама, опредељивали су се за исказивање пореског кредита у својим пријавама. Резултат тога је да се укупни ниво акумулираних ПДВ кредита стално повећавао, као што се види из следећег графика:

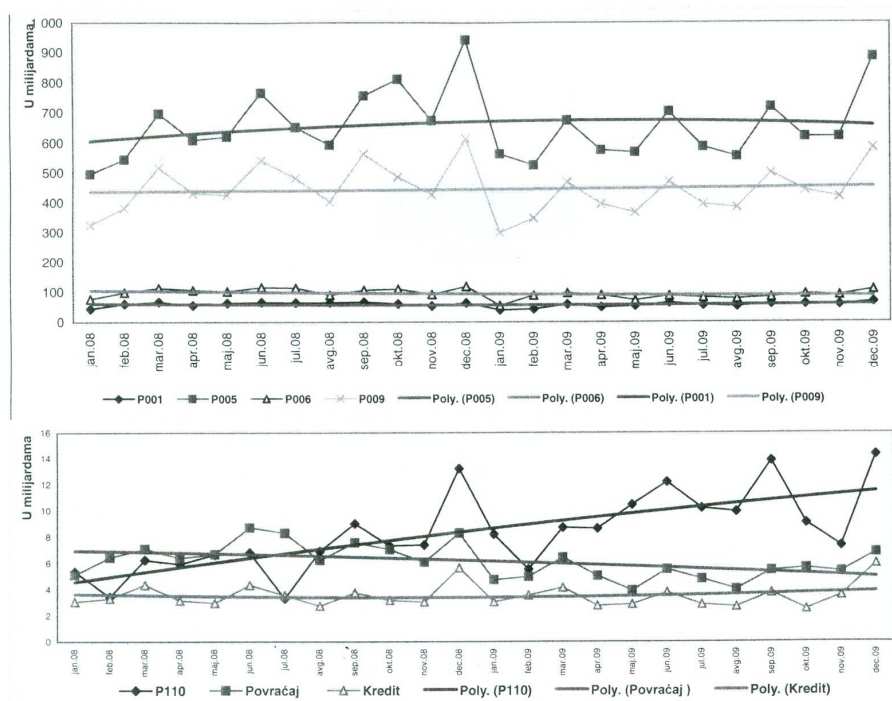
Графикон 1. – Стање акумулираних ПДВ кредита, у милијардама дина



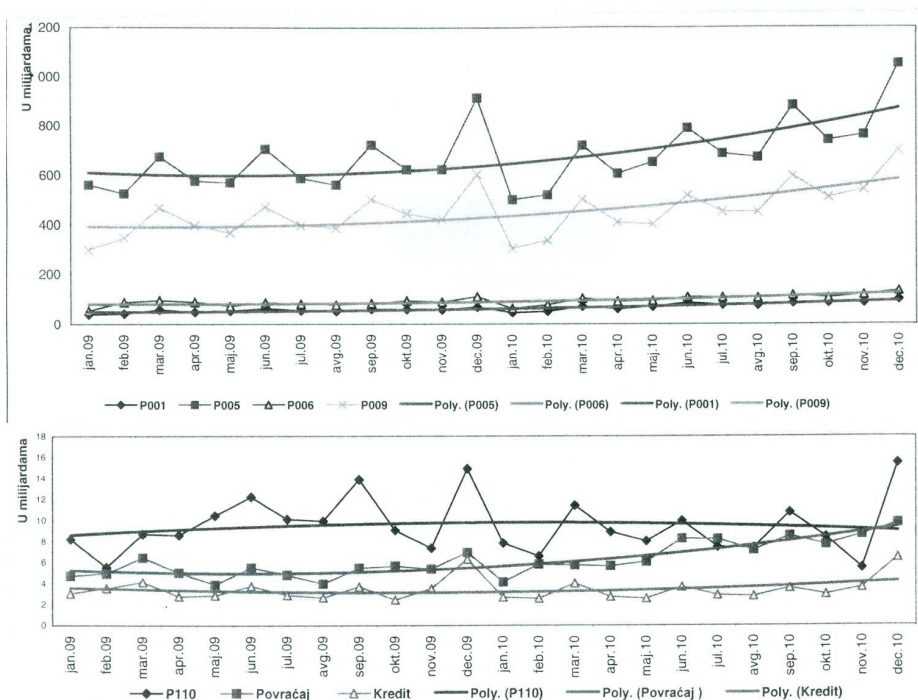
Извор: Пореска управа Републике Србије

У следећој години Пореска управа све више својих ресурса посвећује и другим ПДВ претњама, односно контролише и обвезнике са исказаним кредитом у ПДВ пријавама, као и са исказаном обавезом на пољу 110 пријаве. У тим околностима, а суочени и са нагомиланим неискоришћеним кредитима, обвезници пореза на додату вредност престају да гомилају нове ПДВ кредите у 2006. години и укупан ниво тих кредита остаје приближно на ниво скраја 2005. године. У следећим годинама тражени повраћај је у благом порасту, што се види из следећих графикана.

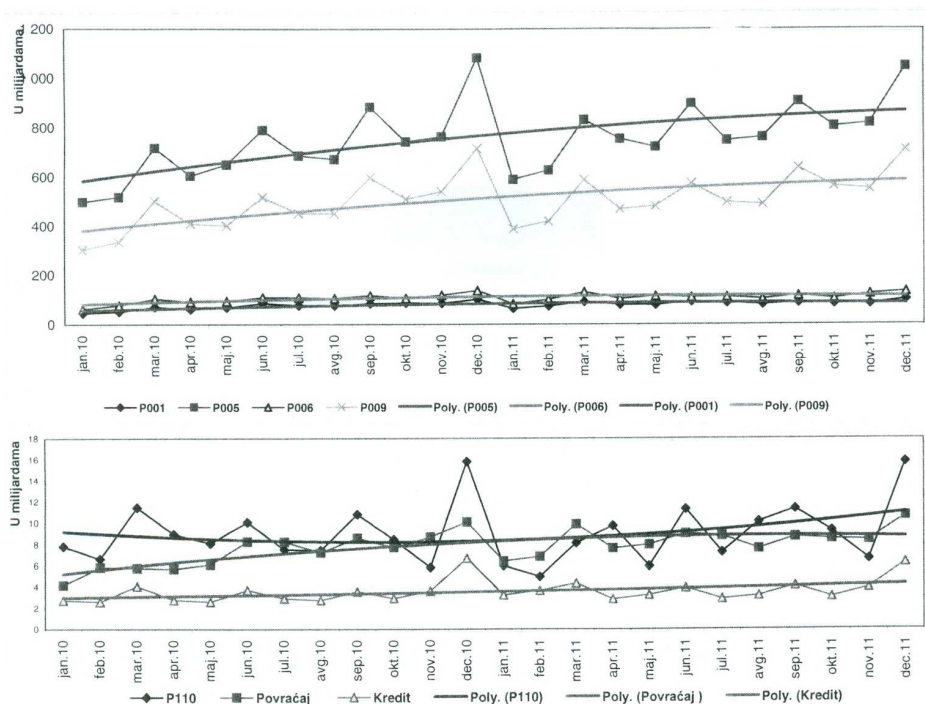
Графикон 2. - Извоз, укупан промет, увоз, претходни промет, нето порез на додату вредност, повраћај и кредит за Републику Србију за период 01.01.2008.-31.12.2009.



Графикон 3. - Извоз, укупан промет, увоз, претходни промет, нето порез на додату вредност, повраћај и кредит за Републику Србију за период 01.01.2009.-31.12.2010.



Графикон 4. - Извоз, укупан промет, увоз, претходни промет, нето порез на додату вредност, повраћај и кредит за Републику Србију за период 01.01.2010.-31.12.2011.



Извор: Пореске управе Републике Србије

Разлике између мерења перформанси готовинским и обрачунским методом, због велике акумулације ПДВ кредита у 2005.години (а и паралелна наплата пореза на промет и ПДВ у првом кварталу 2005. године додатно отежава анализу базирану на новчаним токовима), неопходно је сагледати и перформансе на основу обрачунског принципа и књиговодствених података у следећој табели:

Табела 5. Перформансе пореза на додату вредност мерене обрачунским приступом

	2004	2005	2006
Обрачунске пореске обавезе			
	у милионима динара		
Порез на промет	156.863		...
ПДВ		182.288	222.300
Укупно	156.863	182.288	222.300
	у %		
Реални раст прикупљеног пореза		1,90	5,45
Процењени пораст потрошње		6,50	6,50

Извор: Пореска управа Републике Србије

Анализа обрачунским приступом показује да није дошло до значајнијег пада пореза на додату вредност перформанси у 2006. години. Међутим, књиговодствени подаци такође инплицирају да увођење пореза на додату вредност у 2005. години није резултирало значајним растом укупних буџетских прихода у односу на порез на промет. Међутим, и ако је законска пореска основица ова два пореска облика готово идентична, следеће чињенице треба имати у виду: систем пореза на додату вредност по дефиницији омогућава пореским обвезницима да одбијају претходно плаћени порез, док то није било могуће код пореза на промет који је изазивао каскадне ефекте пореза на порез током производног ланца. И ако је немогуће проценити обим тих каскадних ефеката и вишеструког опорезивања, јасно је да су они били значајни, нарочито при вишеструком опорезивању услуга. На пример, у 2004. години по основу пореза на промет услуга на велико (порез на реализовану разлику у цени), и ако су ова добра поново у малопродаји опорезована порезом на промет производа. Ово двоструко опорезивање отклоњено је увођењем пореза на додату вредност, али је истовремено и државна каса остала без тих прихода, па је било неопходно да систем пореза на додату вредност прошири порески обухват за одређени проценат (процењено 5%) при остваривању фискалних резултата за 2005. годину. Неоспорно је да је систем пореза на додату вредност значајно проширио порески обухват и смањио сиву економију. Међутим, додатни приходи настали из проширене пореске основице компензовали су губитке прихода из каскадног вишеструког опорезивања порезом на промет.

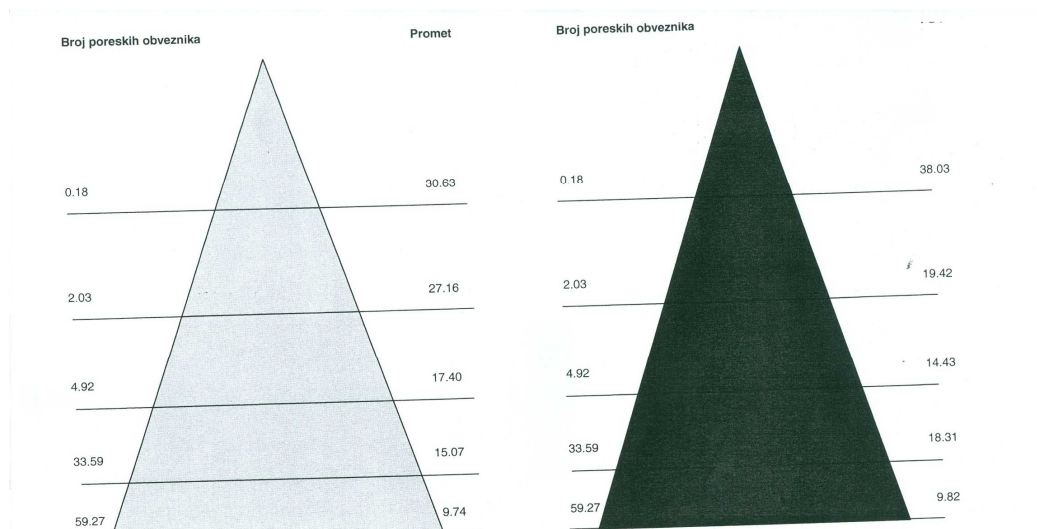
iii. Граница за улазак у систем пореза на додату вредност

Један од елемената по коме се закони о порезу на додату вредност у европским земљама највише разликују, јесте ниво пословне активности (обим промета), који порески обвезници треба да остваре да би учествовали у систему пореза на додату вредност. Та граница је различита, тако на пример у француској је 15 хиљада евра, у Хрватској шест хиљада, а у неким земљама-Шпанији и Италији нема граница, али ти мали порески обвезници опорезују се на паушалној основи. Док Грчка има различите границе за пореске обвезнике који се баве прометом робе и оне који се баве прометом услуга. Према истраживањима у свим системима пореза на додату вредност, највећи део прихода потиче од великих пореских обвезника, односно око 15% највећих пореских обвезника доноси и до 85% укупног ПДВ прихода. И ако мали порески обвезници представљају велики административни терет, честа је појава да се пореске власти уздржавају да подигну границу за улазак у систем пореза на додату вредност - било због страха од губитка прихода, било због ефеката на функционисање привреде и евентуалног привилегованог положаја мањих привредних субјеката. Међутим изузимањем из система пореза на додату вредност мањи порески обвезници се не ослобађају опорезивања, већ се третирају као финални потрошачи и опорезују индиректно.

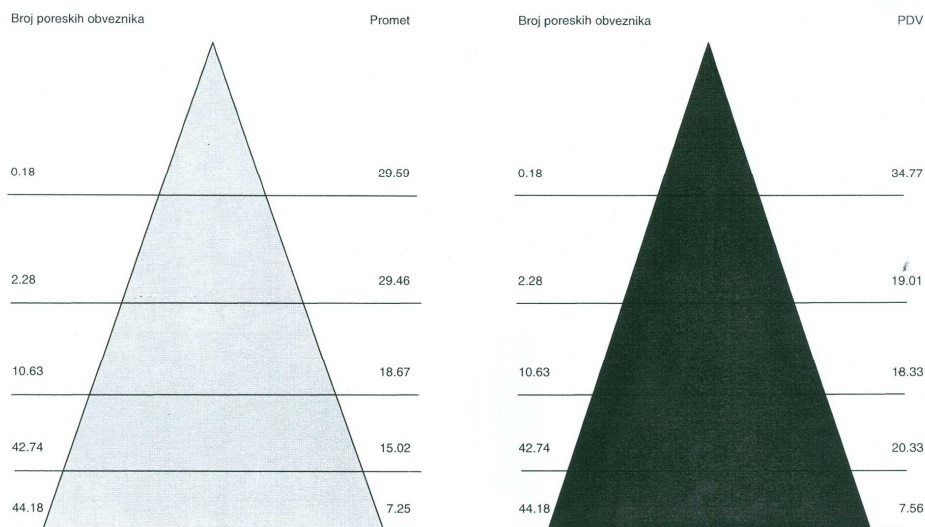
У пореском систему Србије у години увођења пореза на додату вредност, обвезници са годишњим прометом преко два милиона били су обавезни да учествују у систему ПДВ, док обвезници са прометом преко један милион динара могли су добровољно да учествују, а испод милион динара нису могли да учествују у систему ПДВ да га не би административно оптеретили. То је био и разлог да се касније та граница померила на више, тако да од измене Закона о

порезу на додату вредност јуна 2007. године (Сл.гласник РС, бр.61/07) обвезници са годишњим прометом преко четири милиона динара обавезни су да учествују у систему пореза на додату вредност, а са прометом преко два милиона динара могу се сами определити за плаћање пореза на додату вредност.

Графикон 5.- Учешће обвезника по структури промета у порезу на додату вредност у периоду 1.10.2009. – 30.09.2010. години



Графикон 6.- Учешће обвезника по структури промета у порезу на додату вредност у 1.10.2010. – 30.09.2011. години



Извор: Пореска управа Републике Србије

Можемо приметити да је емпиријска концентрација додате вредности међу већим обвезницима потврђена и у Србији. Тако чак 25,59% регистрованог промета и 38,03% укупних прихода од пореза на додату вредност на домаћем тржишту потиче од 0,18% највећих обвезника. С друге стране 59,27% најмањих

обвезника у регистрованом промету је практично безначајно и износи 9,74% , а проценат учешћа у нето ПДВ износи 9,82. Та група обвезника пореза на додату вредност, представља огроман административни терет за пореске власти.

iv. Улога пореза на додату вредност у пореском систему Србије

Са становишта економске ефикасности, опорезивање потрошње је у принципу пожељнији порески облик од директних пореза на приход и добит јер мање омета функционисање привреде и понашање економских чиниоца, оставља мање простора за избегавање пореза и мање утиче на конкурентност економије у регионалном/глобалном окружењу. Директни порески облици пак омогућују прогресивно опорезивање и могу бити пожељнији са становишта пореске правичности. Транзиционе земље, у којима су избегавање пореза и сива економија значајније заступљене, традиционално су се више ослањале на индиректно опорезивање него што је то био случај са развијеним земљама. Међутим, због убрзане глобализације све више развијених земаља мења своју пореску структуру у корист индиректних пореза како би заштитили своју конкурентност на глобалном тржишту.

Бирд и Гендрон у својој опсежној студији о досадашњим искуствима пореза на додату вредност у земљама у транзицији закључују да од свих облика потрошње (а нарочито директних пореза на приход и добит) опорезивање кроз порез на додату вредност оставља најмање простора за избегавање пореза, најмање утиче на економски раст и супериорно је с аспекта економске ефикасности.

Из Табеле 6. која следи:

Табела 6. – Стопе пореза на додату вредност у изабраним земљама

	Општа стопа	Редукована стопа
	у %	
Аустрија	20,0	12,0
Босна и Херцеговина	17,0	...
Бугарска	20,0	7,0
Румунија	19,0	9,0
Хрватска	22,0	10,0
Македонија	18,0	5,0
Словенија	20,0	8,5
Француска	19,6	5,5
Немачка	19,0	7,0
Шведска	25,0	12,0
Србија	18,0	8,0

Извор: Пореска Управа Републике Србије

можемо видети да је стопа пореза на додату вредност у Србији међу најнижим у окружењу и Европској Унији. Та чињеница говори да би се евентуалним повећањем стопе пореза на додату вредност могао створити простор за значајније реформе на страни директних пореза, уколико би то учинило српски

порески систем ефикаснијим, правичнијим или конкурентнијим у окружењу.. Такође, основна економска логика говори да би повећање пореза на потрошњу требало да има позитиван утицај на неке од највећих макроекономских изазова Србије – превелику потрошњу и спољнотрговински биланс.

Са становишта економске правичности, порез на додату вредност јесте регресиван порез (али академска истраживања најновијег датума показују да је порез на додату вредност значајно мање регресиван него што се раније тврдило), јер га једнако плаћају и богати и сиромашни слојеви становништва. Међутим, евентуално повећање стопе пореза на додату вредност не мора аутоматски значити и повећање регресивности (неправичности) у друштву, јер је потребно сагледати правичност читавог фискалног система Србије (и приходне и расходне стране), а не једног пореског облика појединачно. Повећање регресивности фискалног система у Србији би могло бити избегнуто уколико би се приходи од повећања стопе пореза на додату вредност искористили за социјалне потребе или за додатно финансирање пензионог система (као што је учињено у Немачкој у 1998. години).

Као и у 2011. години тако и у 2012. години очито је да се могу појавити проблеми у финансирању обавеза државе, који износе око 510 милијарди динара. Наиме, уколико привреда буде стагнирала, то ће захтевати болне резове у избору између замрзавања плата и пензија, повећање пореза на додату вредност са 18 на 20 одсто, као и смањење јавних инвестиција, што би било најгоре решење.

Повећање пореза на додату вредност, према мишљењима многих, имао би краткорочни ефекат поскупљења и тиме директан удар на стандард. Међутим већи порез на додату вредност неће решити проблем бољег пуњења буџета. Наиме, повећањем пореза на додату вредност само ће повећати цене производа, људи ће мање куповати, што ће оптерати велики број произвођача у сиву зону. Пример да повећање пореза на додату вредност не пуни буџет су Мађарска која је повећала порез на додату вредност на 27%, Хрватска има 23% и размишља да повећа на 25 одсто, међутим ове мере у пракси нису се показале ефикасним, јер су им буџети упркос томе остали исти. Може се закључити да повећање пореза на додату вредност није решење за покриће буџетског дефицита, јер овај ниво пореских оптерећења не одговара снази пореских обвезника, повећање пореза на додату вредност повлачи за собом појаву сиве економије, продаја на црно ће бити све већа, а фирме ће све више избегавати порез, цене ће се повећати што ће платити крајњи купац. Сви сматрају да повећање привредне активности, смањење јавне потрошње је пут којим треба ићи у превазилажењу настале кризе.

v. Пореска утаја и политика сузбијања евазије пореза на додату вредност у Републици Србији

Послови администрирања јавних прихода изузетно су сложени и одговорни, захтевају познавање како пореских прописа тако и познавање управног поступка, а једним делом и област кривичноправне заштите јавних прихода.

Контролу, утврђивање и наплату јавних прихода врше државни органи: Пореска управа, Управа царина, Републички фонд пензионог и инвалидског осигурања, Завод за здравствено осигурање, Завод за тржиште рада. У поступку контроле, свако сходно својим овлашћењима, учествује Пореска полиција, Тржишна инспекција, Девизна инспекција, Министарство унутрашњих послова, тужилаштво и суд.

Пореска управа, с циљем утврђивања стварних обавеза пореског обвезника, успоставља сарадњу и са локалном самоуправом, а део јавних прихода (имовина) пренето је на њене органе. Од посебног значаја је сарадња Министарства унутрашњих послова, Пореске полиције, тужилаштва и суда. Кроз међусобно уједначавање праксе и отклањање спорних и недоследних поступака у примени законских решења, државни органи могу да постигну значајне резултате у правцу спречавања и сузбијања пореске евазије као и свих пореских деликата.

Приоритетан задатак у раду пореске администрације је да обезбеди наплату прописаних пореских прихода, што је уједно и најважнији показатељ о ефикасности рада пореске администрације. Од савремене пореске администрације се очекује да се бави проучавањем резултата свог рада, развојем метода контроле и побољшањем економичности у раду.

У нашој земљи са високим учешћем сиве економије реформа друштвено-економског система заправо креће од сређивања стања у пореској администрацији. Важна карактеристика за нашу земљу је да је започела процес транзиције са неефикасном пореском администрацијом. Повећање јавних прихода уз смањење обима сиве економије захтева обавезно унапређење ефикасности у раду пореске администрације. Наиме, уколико је администрација неефикасна, најбољи закон се може усвојити али се неће применити или ће се погрешно примењивати и давати мале приходе. Пореска администрација захтева јасну стратегију која превасходно обухвата: увођење јединственог пореског информационог система, сталну обуку пореске администрације, посебно особља које обавља послове контроле, чије стручне квалификације и искуство морају да обезбеђују потребно рачуноводствено знање, ефикасније буџетско извештавање, професионалнији рад запослених у пореској администрацији.

Борба са разним видовима корупције захтева поред спољне и јаку и независну унутрашњу контролу, чији резултати би били доступни на увид јавности. Подразумева јаку улогу суда, институције од поверења и оспособљено особље са одговарајућим зарадама и признањем за залагање у отклањању тих девијација у привредном и друштвеном животу.

vi. Пореска управа – као орган у сузбијању пореске евазије

Реформа пореског система у нашој земљи, где је постојало високо учешће сиве економије, обухватила је реформу пореске администрације. Обезбеђење јавних прихода уз смањење обима сиве економије захтева обавезно унапређење ефикасности у раду пореске администрације.

Крајем 2002. године донет је Закон о пореском поступку и пореској администрацији, са применом од 01.01.2003. године, који представља реформски закон из пореске области. Овим законом обједињен је целокупни порески поступак на пословима утврђивања, контроле и наплате пореза, доприноса, такса, накнада и др. Пореска управа у пореском поступку, као орган управе у саставу Министарства финансија и економије, обавља послове државне управе који се односе на вођење првостепеног и другостепеног поступка, врши регистрацију пореских обвезника и вођење јединственог регистра пореског обвезника, води пореско књиговодство, открива пореска кривична дела и прекршаје и њихове извршиоце, до 2011.године водила је и порески прекршајни поступак, који је прешао у надлежност судова, као и друге послове утврђене Законом о пореском поступку и пореској администрацији³⁴. У оквиру Пореске управе функционише Одељење за велике пореске обвезнике, које је формирано да би омогућило да се правна лица чији је фискални потенцијал од посебног значаја за Републику подвргну специјалном третману и пореској контроли.

Законом је ближе уређен поступак пореске контроле какав се примењује у међународној пракси. У том смислу направљена је разлика између канцеларијске и теренске контроле, и откривања пореских кривичних дела.

Посматрајући улогу Пореске управе у делу контроле пореза на додатну вредност као једног од најзначајнијег прихода буџета Републике Србије, можемо рећи да се иста врши у свим организационим деловима Пореске управе. У канцеларијској контроле прописан је прецизан поступак од тренутка пријема ПДВ пријава, њихова логичка и математичка контрола при самом уносу пријава у апликацијски систем ДИС, чијим уносом се формирају пореске евиденције ПДВ сваког обвезника, идентификујући га по јединственом пореском броју-ПИБ. У даљем поступку контроле, Закон је прописао да се пореска контрола врши на основу годишњег плана, односно ванредног плана, који доноси директор Пореске управе. При утврђивању плана обавезно се има у виду и процена утицаја пореске контроле на ефикасност наплате пореза у одређеним делатностима.

Да би се ефикасно сузбијала утаја јавних прихода, Законом о пореском поступку и пореској администрацији установљена је Пореска полиција, као организациона јединица Пореске управе и прописана су пореска кривична дела. Законом је прописано пет пореских кривичних дела којима се инкриминише пореска утаја и ометање спровођења самог ЗПППА. Законом је прописан да послове откривања пореских кривичних дела и њихових учинилаца обавља посебно формирана-пореска полиција. Она у поступку откривања пореских кривичних дела и њихових учинилаца у преткривичном поступку може да

³⁴ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Службени гласник Републике Србије бр.80/02...2/12, Београд

поступа као орган унутрашњих послова. Пореска полиција може самостално или у сарадњи са органима унутрашњих послова да предузима све потражне радње као и да позива и саслушава осумњиченог. На основу прикупљених обавештења и прилога (записника и решења теренске и канцеларијске контроле и других доказа) пореска полиција саставља кривичну пријаву у којој се наводе сви докази о извршеном пореском кривичном делу и његовом учиниоцу. Пријава се доставља надлежном јавном тужиоцу, са свом документацијом и извештајима. У покренутом кривичном поступку пореска полиција је дужна да сарађује са судом и јавним (државним) тужилаштвом.

У дефинисању кривичних дела од увођења Закона до данас дошло је до одређених измена законских одредби тако да у сада важећем закону дефинисана су четири кривична дела:

- Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит (чл.173а);
- Угрожавање наплате пореза и пореске контроле (чл.175);
- Недозвољен промет акцизних производа (чл.176);
- Недозвољено складиштење робе (чл-176а)

Унутар саме пореске управе постоји координација у раду одељења контроле, у којима се у управном поступку утврђују пореске обавезе и Пореске полиције која у предкривичном поступку утврђује намеру пореског обвезника да избегне пореску обавезу, па се рад ова два организациона дела међусобно допуњује.

Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит је дело које се састоји у подношењу пореске пријаве неистинитог садржаја у којој се искаже износ за повраћај пореза или износ пореског кредита већи од 500.000 динара до 10.000.000 динара у намери да се на овај начин оствари право на неоснован повраћај пореза и кредита. Објекат заштите код овог кривичног дела је законитон остваривање права на повраћај пореза или права на порески кредит.

Радња извршења је подношење неистините пореске пријаве, пријаве са неистинитом (потпуно или делимично) садржином. Пријава се подноси надлежној организационој јединици Пореске управе у законом предвиђеном року, али са неистинитим подацима, али ти неистинити подаци могу бити садржани и у приложеној документацији. Најпотпунији пример за то су фактуре такозваних фантом фирми које садрже све елементе прописане законом о порезу на додату вредност, али по истима промет или није извршен или није извршен од лица издаваоца фактуре. Учиницац овог кривичног дела може бити одговорно лице у правном лицу или предузетник. За основно кривично дело запрећена је казна затвора од три месеца до десет година у зависности од висине исказаног повраћаја, односно кредита.

Дело угрожавања наплате пореза и пореске контроле састоји се у отуђењу сакривању, оштећењу, уништењу или чињењу неупотребљивим ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза или ствари која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле или у давању лажних података о чињеницама које су од значаја за спровођење поступка принудне наплате пореза, односно пореске контроле у намери угрожавања наплате пореза који није доспео на наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања и контроле, односно пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за

обезбеђење наплате пореза, односно у поступку принудне наплате пореза и пореске контроле. Објекат заштите код овог кривичног дела је фискални систем у поступку обезбеђења наплате или принудне наплате пореза и пореске контроле.

Код кривичног дела недозвољен промет акцизних производа ради се о посебном, специјалном облику кривичног дела недозвољене трговине. Основно дело састоји се у стављању у промет или продаји производа који нису посебно обележени прописаним контролним акцизним маркицама у складу са законом или у непредузимању мера да ови производи буду пре стављања у промет обележени контролним акцизним маркицама. Објекат заштите код овог дела је законита трговина акцизним производима и фискални систем земље.

Ово кривично дело у правном систему има два облика испољавања-складиштење робе у просторији која није регистрована и складиштење у регистрованом складишту робе за коју нема прописану документацију о пореклу робе и плаћеном порезу. Објекат напада јесте роба на коју се плаћа порез односно која сходно пореским прописима подлеже опорезивању.

За сва ова кривична дела прописане су казне затвора у различитом временском трајању, новчане казне као и забрана вршења позива, делатности учиниоцу дела предузетнику, одговорном лицу у правном лицу у одређеном временском трајању.

Унапређење односа пореске администрације и обвезника утиче на повећање наплативости пореских обавеза, постизање поверења у порески систем, те у том правцу треба мењати традиционални став пореске администрације у правцу сарадње, давање савета и заштите права пореских обвезника, и избегавање непријатности. У том циљу неопходно је поједноставити порески поступак и документацију везану за његово спровођење. Реформа нашег пореског система донела је низ предности, али она није завршена. Приходни ефекат примене постојећих фискалних инструмената, начин његовог администрирања и број пореских обвезника захтевају доградњу пореског законодавства.

Увођење пореза на додату вредност јесте корак у правцу реформисања пореског система и његовог усклађивања са системом опорезивања у Европској унији и већини земаља Европе. Највећа промена је у обиму буџетских прихода: при истој стопи опорезивања и уз задржавање истих олакшица и ослобођења, порез на додату вредност је издашнији и сигурнији извор од пореза на промет.

На крају треба рећи реформа целокупног фискалног система је захтевала и адекватну правну заштиту. Стога је у правним прописима предвиђен низ недозвољених, противправних, забрањених понашања за која су предвиђене и одговарајуће врсте и мере санкција. Та недозвољена понашања се могу класификовати на: кривична дела, привредне преступе и прекршаје, а сва су обухваћена збирним називом порески деликти или пореска деликвенција. Међу овим пореским деликтима се посебно издвајају пореска кривична дела, а међу њима је најзначајније дело пореске утаје.

Пооштравање казнене политике у области јавних прихода допринело би у одређеној мери сузбијању пореске евазије. У том правцу казнену политику треба градити тако да новчане казне буду изрицане у висини која знатно премашује износе утајених пореских обавеза.

Можемо закључити да строгост прописаних и одлуком суда изречених казни и других кривичних санкција не могу да постигну значајнији резултат у правцу спречавања и сузбијања свих облика и видова противправног понашања пореских обвезника или других лица у области фискалног система у вези са избегавањем у целини или делимично плаћања прописаних пореза, доприноса социјалног осигурања и других дажбина које представљају јавни приход. Том основном циљу поред репресија треба свакако да допринесе и повећање опште пореске дисциплине, с једне стране, код пореских обвезника и с, друге стране органи друштвене заједнице, а посебно органи пореске управе, пореске полиције, органи унутрашњих послова и др. Треба да широком лепезом општих и посебних превентивних мера дејствују у правцу предупређења оваквих понашања.

Наравно и побољшање општих економско-социјалних услова у целом друштву у великој мери ће створити погодну климу за смањење кривичних дела пореске утаје и број њихових извршилаца, односно висине утајених обавеза према друштвеној заједници и ако ће још увек остати један мали број несавесних појединаца који ће и на овај начин покушати да стекну противправну имовинску корист за себе или другог, а на штету општих и заједничких интереса целокупне друштвене заједнице.

Реформа нашег пореског система и његово приближавање тржишној привреди не могу се успешно извести уколико и остали сегменти привредног амбијента нису прилагођени тржишним условима. Све ово намеће потребу да се и одговарајући субјекти у друштву што пре оспособе и прилагоде за вршење својих функција, у новом систему пореских односа. Организационе тешкоће, услови рада, нови облици избегавања пореза, онемогућују креаторе пореске власти да се на прави начин баве питањима из своје надлежности. Биће потребно још доста времена да се порески систем изгради и прилагоди условима тржишта, уз истовремено свођење пореске евазије на један минимални ниво.

Литература

- Антић Иван и група аутора, „ Порез на додатну вредност – ПДВ“, Привредни саветник, новембар 2004., Београд;
- Антић Иван и група аутора, „ Порез на додатну вредност – ПДВ“, Привредни саветник, 4. измењено и допуњено издање, 2010, Београд;
- Анђелковић, Јовашевић Д, „ Избегавање плаћање пореза – фискално кривично-правни аспект , 2006., Ниш;
- Беговић Б, и група аутора, “Реформа пореског система”, Центар за либерално демократске студије, 2003, Београд;
- Васиљевић Момчило, “ Услуга посредовања у продаји туристичких аранжмана и порески третман те услуге”, број 25, стр.31, Ревизија, 2007., Београд;
- Зборник радова „ Пореске реформе у Републици Србији“, књига бр.2, Принком, 2003., Београд;
- Јелачић М, „ Корупција друштвено-правни аспект и методи супротстављања“, 1996., Београд;
- Јовашевић Д, „ Пореска утаја – облици испољавања и мере сузбијања“, БеоСинг, 2008., Београд;
- Јовашевић Д, „ Избегавање плаћања пореза – фисклани и кривично-правни аспект“, Центар за публикацију Правног факултета у Нишу, 2006., Ниш;
- Кулић М, „ Пореска утаја и кријумчарење“, БМГ, 1996., Београд;
- Комазец С., „ Пореска економија, пореске структуре и модели опорезивања“, Чигоја штампа, 1999., Београд;
- Kotler Philip, Keller Kevin Lane, „ Маркетинг менаџмент“, 12. издање, Дата статус, 2006, Београд;
- Милошевић Г, „ Порез и избегавање пореза“, Колограф, 2005., Београд;
- Миливојевић А., Тркуља М., „Јавне финансије“, 2000., Српско Сарајево;
- Поповић Дејан, “Специјалистичке постдипломске студије за кадрове републичке управе јавних прихода Републике Србије, књига 1.”, Правни факултет универзитета у Београду, Економски институт Београд, 1966., Београд;
- Поповић Дејан, “Пореско право”, 6. издање, Центар за издаваштво и информисање, 2010., Београд;
- Поповић Дејан, “ Наука о порезима и пореско право”, Open Society Institute, Constitutional and Legislative Policy Institute и Савремена администрација, 1977., Београд
- Поповић Дејан, „ Коментар Закона о порезу на додатну вредност“, Цекос ин, 2004., Београд;
- Поповић Д, „ Коментар закона о пореском поступку и пореској администрацији“, 2003, Београд;
- Раичевић Божидар, “ Фискална и буџетска политика – шта ваља очекивати?”, Економски анали – научно-стручни часопис Економског факултета, тематски број, стр.35-44, 2003., Београд;
- Раичевић Божидар, “ Порез на додатну вредност – теоријски и практични аспект”, Економски анали – научно-стручни часопис Економског факултета, бг.160, стр.107-129, 2004., Београд;
- Раичевић Божидар, Ранђеловић Саша, “ Да ли су порези у Србији високи”, Конференција: Такућа привредна кретања, економска политика и структурне промене у Србији 2007/2008 Београд, Саветовање економиста, Економски факултет стр.71-88, 2008., Београд;

- Раичевић Божидар, Радичић Марко, “Јавне финансије: Финансијска теорија и пракса”, 2011, Дата статус;
- Раичевић Б, „ Јавне финансије“, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, 2005., Београд;
- Тркуља Миливоје, “Финансијско право – увод, јавни расходи и јавни приходи”, Правни факултет у Новом Саду, 1998., Нови Сад
- Ћировић Ратомир и Бјелица Вера, „ ПДВ у грађевинарству“, Привредни саветник, 2.измењено и допуњено издање, 2008., Београд;
- Др. Хрустић Хасиба, “Порез на додату вредност као генератор инфлације”, Економски анали – научно-стручни часопис Економског факултета, тематски број стр.197-206, 2004, Београд;

Остали извори:

Стручни часописи:

- Закон о порезу на додату вредност “ Службени гласник РС, бр.84/25,...61/07”;
- Закон о пореском поступку и пореској администрацији (« Сл. гласник РС», 80/02,..., 53/10);
- Уредба о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 («Сл.гласник РС», број 15/05);
- Уредба о изменама и допунама Уредбе о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне покрајине Косово и Метохија за време важења резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 («Сл.гласник РС», број 68/2011);
- Закон о рачуноводству и ревизији («Сл. гласник РС», 46/06,...,111/09);
- Примена контног оквира у складу са МСФИ/МРС («Жута Књига рачуноводство 2009» - др. Зоран Петровић, др Косана Вићентијевић-девето издање)
- Царински закон („ Сл. Гласник РС“, бр.18/2010).
- Закон о буџету Републике Србије за 2007 – 2011 годину
- Рачуноводство и пракса, 2005-2011
- Привредни саветник, 2005-2011
- ПДВ, Цекос ин, 2005-2011

Интернет сајтови:

- www.mfin.gov.rs/SRL/1750 / 08.02.2011.
- www.poreskauprava.gov.rs / 08.02.2011.
- www.pregled.com/ Istina u ekonomiji:PDV? Država VS Preduzeće – Zoran Stokić, Slobodan Aćimović / 24.03.2011
- www.bs.wikipedia.org/sr/porezi – tipovi poreza / 24.03.2011.
- www.poslovnapolitika.com- Kada se isplati ući u sistem PDV-a – Mr Momčilo Vasiljević, dipl.ecc Nenad Mihailović / 03.02.2011.
- www.bs.wikipedia.org/wiki/Porez-na-dodatu-vrednost /16.02.2011.
- www.fren.org.rs/attachments/034-km7-14-lupa3-pdvusrbiji.pdf- Dve godine poreza na dpdatu vrednost u Srbiji – Nikola Altiparmakov, istraživač u okviru USAID projekta podrške ekonomskog razvoja Srbije/ 1.06.2011.

- www.rifin.com , Predstojeće poreske reforme u državama pred ulaskom ... EKONOMIJA/ECONOMICS, 14(1), str.177-198 (2007). 1.06.2011
- www.unija.co.rs
- www.scribd.com/.../1379_Finansije_Porez_Na_Dodatu_Vrednost_SRB_19str
- [www.scribd/doc/55182904/6/ Ekonomske krize na srpsku privredu](http://www.scribd/doc/55182904/6/Ekonomske_krize_na_srpsku_privredu)
- [www.scribd.com/doc/51929527/2538 Finansije Poreska Evazija SRB31](http://www.scribd.com/doc/51929527/2538_Finansije_Poreska_Evazija_SRB31)
- [www.skockajtebudzet.rs./Фискална кретања у првом кварталу 2011-20.04.2012;](http://www.skockajtebudzet.rs./Фискална_кретања_у_првом_кварталу_2011-20.04.2012;)
- www.poslovnapolitika.rs/rubrike/Ekonomija/Porez na visoke plate i veći PDV 25.04.2012;
- [www.nspm.rs/ekonomska politika/novi koncept za prevazilaženje krize u Srbiji-01.05.2012;](http://www.nspm.rs/ekonomska_politika/novi_koncept_za_prevazilaženje_krize_u_Srbiji-01.05.2012;)
- [www.scribd.com/doc/46520695/menadžment javnih finansija-30.03.2012;](http://www.scribd.com/doc/46520695/menadžment_javnih_finansija-30.03.2012;)
- [www.sef.rs/makroekonomija/svetska ekonomska kriza-15.03.2012;](http://www.sef.rs/makroekonomija/svetska_ekonomska_kriza-15.03.2012;)
- [www.blic.rs/ParagrafLex/Povećawe PDV biće pogubno-04.01.2012;](http://www.blic.rs/ParagrafLex/Povećawe_PDV_biće_pogubno-04.01.2012;)
- [www.gvozden.info/javne finansije-budžet-06.07.2011;](http://www.gvozden.info/javne_finansije-budžet-06.07.2011;)
- [www.slideshare.net/guest035235/uticaj svetske ekonomske krize na javne prihode u Srbiji-27.07.2011;](http://www.slideshare.net/guest035235/uticaj_svetske_ekonomske_krize_na_javne_prihode_u_Srbiji-27.07.2011;)
- [www.biznisnovine.com/cms/item-Porez kao instrument u borbi protiv krize-28.07.2011;](http://www.biznisnovine.com/cms/item-Porez_kao_instrument_u_borbi_protiv_krize-28.07.2011;)
- [www.meritum-international.org/Siva ekonomija-začarani krug-06.12.2011;](http://www.meritum-international.org/Siva_ekonomija-začarani_krug-06.12.2011;)
- [www.politika.rs/rubrike/Veći PDV ne rešava problem-30.11.2011;](http://www.politika.rs/rubrike/Veći_PDV_ne_rešava_problem-30.11.2011;)
- [www.rts.rs/Paragraf Lex/Povećanje PDV kao krajnja mera-06.02.2012.](http://www.rts.rs/Paragraf_Lex/Povećanje_PDV_kao_krajnja_mera-06.02.2012.)