

UNIVERZITET SINGIDUNUM
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE
MASTER STUDIJSKI PROGRAM

MASTER RAD
KOMPARATIVNA ANALIZA POREZA NA DODATU
VREDNOST U SRBIJI I ZEMLJAMA EVROPSKE UNIJE

MENTOR

prof. dr Milovan Stanišić

STUDENT

Aleksandar Antić 401412/2009

Beograd , 2011.

SADRŽAJ

I DEO	
UVOD	4
1.1. ZNAČAJ I AKTUELNOST ISTRAŽIVANJA.....	5
1.2. PREDMET I CILJEVI ISTRAŽIVANJA	5
1.3. HIPOTEZE ISTRAŽIVANJA	6
1.4. METODE ISTRAŽIVANJA	6
2. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN POREZA NA DODATU VREDNOST	8
2.1. UVOZ DOBARA	11
3. HARMONIZACIJA U DOMENU PDV-a.....	19
3.1. OPOREZIVANJE POTROŠNJE.....	19
3.2. IMPLEMENTACIJA PDV U EU	22
3.3. FAZE HARMONIZACIJE PDV U EU	23
3.4. NAJVAŽNIJE DIREKTIVE O PDV U EU	27
3.5. KONCEPT JEDNOG MESTA OPOREZIVANJA.....	28
(ONE-STOP SHOP)	28
3.6. OSNOVNI ELEMENTI HARMONIZACIJE PDV.....	30
3.7. PRIBLIŽAVANJE STOPA PDV U EU	30
3.8. DIREKTIVA O PDV U ELEKTRONSKOM POSLOVANJU.....	33
3.9. HARMONIZACIJA POREZA NA DODATU VREDNOST U EVROPSKOJ UNJI	34
3.9.1. ŠESTA DIREKTIVA O POREZU NA DODATU VREDNOST.....	37
3.9.2. DRUGA FAZA HARMONIZACIJE PDV U EVROPSKOJ UNJI.....	39
3.9.3. PRELAZNI PERIOD KA KONAČNOM ZAJEDNIČKOM SISTEMU PDV	42
II DEO	
4. HARMONIZACIJA AKCIZA U EVROPSKOJ UNJI	46
4.1. HORIZONTALNA DIREKTIVA	47
4.2. STRUKTURNE DIREKTIVE	49
4.3. DIREKTIVE O PRIBLIŽAVANJU STOPA.....	51
5. HARMONIZACIJA OSTALIH POSREDNIH POREZA U EVROPSKOJ UNJI	52
5.1. OPOREZIVANJE ENERGENATA	52
5.2. OPOREZIVANJE MOTORNIH VOZILA	54
5.3. OPOREZIVANJE UVEĆANJA KAPITALA	55
5.4. SPECIJALNI BILANSI	56
5.4.1. BILANS OSNIVANJA.....	57
5.4.2. BILANS PROMENE PRAVNE FORME	57
5.4.3. BILANS FUZIJE	58
5.4.4. BILANS SANIRANJA.....	58
5.4.5. BILANS RAZDVAJANJA	59
5.4.6. LIKVIDACIONI BILANS.....	59
5.4.7. BILANS LIKVIDNOSTI.....	60
5.4.8. STEČAJNI BILANS	60
5.4.9. BILANS PORAVNANJA	61
III DEO	

6. KOMPARATIVNA ANALIZA PDV-a U SRBIJI I ZEMLJAMA EVROPSKE	
UNIJE	63
ZAKLJUČAK.....	68
LITERATURA.....	72

I DEO

UVOD

Aktivnost države, užih društveno-političkih zajednica i organizama kojima su poverene određene društvene funkcije, koje za svrhu ima pribavljanje i trošenje materijalnih sredstava radi ostvarivanja opštekorisnih ciljeva, naziva se finansijskom aktivnošću ili javnim finansijama. Postizanje tih ciljeva zahteva raspolaganje ekonomskim sredstvima. Da ih pribave, država i uže društveno-političke zajednice i organizmi koriste razne instrumente, od metoda koji se javljaju u privredi pojedinaca pa do specifičnih tehnika izdvajanja iz društvenog proizvoda ili nacionalnog dohotka. Taj proces pribavljanja društvenih sredstava i plansko trošenje njihovo na javne ili opšte potrebe konstituiše jednu posebnu privredu - finansijsku privredu, koja ima svoje instrumente, svoje zakonitosti, tehniku i efekte, kojima se bitno razlikuje od privrede pojedinaca. Ekonomska disciplina, sinetička i autonomna, koja se bavi izučavanjem pojava i fenomena koji su u vezi sa finansijskom aktivnošću subjekata javnog prava, nosi ime nauke o finansijama. Finansijskom aktivnošću, prema izloženom, namenjena je podsticanju finansijskih rezultata. Instrumente javnih finansija mogu društveno-politički kolektiviteti koristiti u svrhu ostvarivanja i drugih zadataka ekonomskih, političkih, socijalnih i drugih. Moderna koncepcija javnih finansija pokazuje tendenciju da se finansijske institucije upotrebe sve više u tom metaekonomskom pravcu.

Porez se definiše na više načina:

- 1) Kao javni (državni) prihod koji se plaća za zadovoljavanje opštih interesa.
- 2) Porez je prinudno davanje koje se naplaćuje kroz finansijsku prinudu državne vlasti;
- 3) Porez je davanje poreskih obveznika bez direktne protiv naknade što je usko vezano za nepovratnost poreza.

Porez snažno deluje na preraspodelu nacionalnog dohotka, kroz vođenje ekonomske i socijalne politike. Porezi postaju snažno sredstvo kojim se deluje na procese proizvodnje, raspodele, potrošnje, investicija, demografske faktore, izvoz - uvoz i niz drugih privrednih agregata. Porez kao instrument fiskalne politike postaje jedan od

osnovnih instrumenata stabilizacije politike, posebno u pravcu borbe protiv inflacije, s obzirom na to da deluje na sužavanje novčane tražnje na tržištu i na uspostavljanje robnonovčane ravnoteže. Prema odredbama Zakona o javnim prihodima i javnim rashodima, u Srbiji se mogu uvesti sledeće vrste poreza:

- 1) porez na dobit preduzeća,
- 2) porez na dohodak građana,
- 3) porez na imovinu,
- 4) porez na nasleđe i poklon,
- 5) porez na prenos apsolutnih prava,
- 6) porez na promet,
- 7) akcize,
- 8) porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara,
- 9) porez na finansijske transakcije,
- 10) porez na fond zarada.

1.1. ZNAČAJ I AKTUELNOST ISTRAŽIVANJA

Značaj naših istraživanja je u bližem razumevanju poreza na dodatu vrednost i njegovom u funkcionisanju u Republici Srbiji. Teoretska razmatranja u skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost su polazište za analizu jedne konkretne situacije koja je vezana za definisanje i primenu PDV-a u Srbiji kao i njena harmonizacija sa zemljama EU. Kao primer uzeli smo primenu i PDV-a na domaćem tržištu i njenu harmonizaciju sa zemljama Evropske Unije.

1.2. PREDMET I CILJEVI ISTRAŽIVANJA

Predmet našeg rada je teorijski prikaz poreza na dodatu vrednost i njena primena u Republici Srbiji i harmonizacija sa zemljama Evropske Unije. U istraživanju smo pošli od pretpostavke da je porez na dodatu vrednost opšti porez na potrošnju i da je njegovo uvođenje značajno zbog smanjenja sive ekonomije i povećanja budžetskih prihoda. **Cilj naših istraživanja** je usmeren na teorijsko funkcionisanje PDV, njegove osobine i značaj za poreski sistem Srbije.

U društvenom smislu, cilj našeg istraživanja je da ovaj rad pruži informacije o svrsi i cilju oporezivanja po sistemu PDV- a, kao i da pokažemo njegove prednosti u odnosu na porez na promet.

Naučni cilj rada jeste naučna deskripcija i analiza oblasti koja se bavi sistemom PDV-a, njegovim pojmom, definisanjem, predmetom oporezivanja i njegovom harmonizacijom sa zemljama Evropske Unije.

1.3. HIPOTEZE ISTRAŽIVANJA

Generalna hipoteza istraživanja:

- PDV je opšti porez koji je determinisan pravnim i ekonomskim faktorima u Republici Srbiji.

Posebne hipoteze istraživanja:

- Dodata vrednost je vrednost koju proizvođač, lice koje pruža uslugu, trgovac na veliko ili trgovac na malo dodaje sirovinama ili drugim nabavljenim inputima (izuzev rada) pre nego što proda novi proizvod ili izvrši uslugu.
- Predmet oporezivanja PDV su isporuka dobara i pružanje usluga (promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti i uvoz dobara u Republiku.

1.4 . METODE ISTRAŽIVANJA

Uzimajući u obzir specifičnosti proučavanog predmeta istraživanja koristili smo različite metode kako bi zadovoljili osnovne metodološke zahteve – objektivnost, pouzdanost, opštost i sistematičnost.

Takođe su istraživana i naučno teorijska saznanja, relevantna literatura i savremena poslovna praksa korišćenjem metoda: analize, sinteze, indukcije, dedukcije, generalizacije, apstrakcije i posmatranja i analize sadržaja.

2. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN POREZA NA DODATU VREDNOST

Porez na dodatu vrednost (PDV) uveden je u Srbiji Zakonom o porezu na dodatu vrednost, koji se primenjuje počev od 1.1.2005. godine, a urađen je po ugledu na odgovarajuću pravnu regulativu Evropske unije.

PDV je opšti porez na potrošnju koji se (kao u EU) obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim zakonom propisanih izuzetaka. Prihod od PDV pripada budžetu Republike.

Predmet oporezivanja PDV su:

- 1) isporuka dobara i pružanje usluga (promet dobara i usluga) koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti;
- 2) uvoz dobara u Republiku.

Dobrima se smatraju i voda, električna energija, gas i toplotna energija. Prometom dobara smatra se i¹:

- 1) prenos prava raspolaganja na dobrima uz naknadu na osnovu propisa državnog organa, organa teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave;
- 2) predaja dobara po osnovu ugovora o lizingu, u skladu sa zakonom, ili na osnovu ugovora o prodaji sa odloženim plaćanjem kojim je utvrđeno da se pravo raspolaganja prenosi najkasnije otplatom poslednje rate;
- 3) prenos dobara od strane vlasnika komisionaru i od strane komisionara primaocu;
- 4) isporuka dobara po ugovoru na osnovu kojeg se plaća provizija pri prodaji;
- 5) prenos dobara od strane vlasnika konsignateru i od konsignatera primaocu dobara;
- 6) isporuka dobara proizvedenih ili sastavljenih po nalogu naručioca, od materijala isporučioaca, ako se ne radi samo o dodacima ili drugim sporednim materijalima;
- 7) prvi prenos prava raspolaganja na novo izgrađenim građevinskim objektima ili ekonomski deljivim celinama u okviru tih objekata;

¹ Barać, S., Stakić, B.: „Javne finansije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008., str. 35

8) razmena dobara za druga dobra ili usluge.

Sa prometom dobara uz naknadu izjednačava se:

- 1) uzimanje dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, zaposlenih ili drugih lica;
- 2) svaki drugi promet dobara bez naknade;
- 3) iskazani rashod (kalo, rastur, kvar i lom) iznad količine utvrđene aktom koji donosi Vlada Republike Srbije.

Uzimanje dobara, odnosno svaki drugi promet dobara smatra se prometom dobara uz naknadu pod uslovom da se PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa na ta dobra ili njihove sastavne delove može odbiti u potpunosti ili srazmerno.

Ako se uz isporuku dobara vrši sporedna isporuka dobara ili sporedno pružanje usluga, smatra se da je izvršena jedna isporuka dobara.

Kod isporuke u nizu jednog istog dobra, kod koje prvi isporučilac prenosi pravo raspolaganja neposredno poslednjem primaocu dobra, svaka isporuka dobara u nizu smatra se posebnom isporukom. Promet usluga su svi poslovi i radnje u okviru obavljanja delatnosti koji nisu promet dobara. Promet usluga je i svako nečinjenje i trpljenje.

Prometom usluga smatra se i:

- 1) prenos i ustupanje autorskih prava, patenata, licenci, zaštitnih znakova, kao i drugih prava intelektualne svojine;
- 2) pružanje usluga uz naknadu na osnovu propisa državnih organa, organa teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave;
- 3) predaja dobara proizvedenih ili sastavljenih po nalogu naručioca, od materijala naručioca;
- 4) razmena usluga za dobra ili usluge;
- 5) prodaja jela i pića za konzumaciju na licu mesta;
- 6) prenos vlasničkog udela na nepokretnostima;

7) ustupanje drugih udela ili prava

Sa prometom usluga uz naknadu izjednačava se:

- 1) upotreba dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, zaposlenih ili drugih lica;
- 2) pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši bez naknade za lične potrebe osnivača, zaposlenih ili drugih lica.

Upotreba dobara smatra se prometom usluga uz naknadu pod uslovom da se PDV obračunat u prethodnoj fazi prometa na ta dobra može odbiti u potpunosti ili srazmerno. Ako se uz uslugu vrši sporedno pružanje usluga ili sporedna isporuka dobara, smatra se da je pružena jedna usluga. Ministar bliže uređuje šta se smatra upotrebom dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, zaposlenih ili drugih lica i pružanjem usluga koje poreski obveznik izvrši bez naknade za lične potrebe osnivača, zaposlenih ili drugih lica.

Prometom dobara i usluga, ne smatra se:

- 1) prenos celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, ako je sticalac poreski obveznik ili tim prenosom postane poreski obveznik i ako produži da obavlja istu delatnost;
- 2) prenos prava svojine na polovnim motornim vozilima, odnosno polovnim plovnim objektima, ako prenosilac nije poreski obveznik;
- 3) besplatno davanje poslovnih uzoraka u uobičajenim količinama za tu namenu kupcima ili budućim kupcima;
- 4) davanje poklona manje vrednosti, ako se daju povremeno različitim licima.

Kod prenosa celokupne ili dela imovine iz tačke 1) smatra se da sticalac stupa na mesto prenosioca. Ministar bliže uređuje šta se smatra uobičajenim količinama poslovnih uzoraka i poklonom manje vrednosti.

2.1. UVOZ DOBARA

Uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike. Obveznik poreza je lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga ili uvozi dobra, u okviru obavljanja delatnosti.

Delatnost je trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnosti eksploatacije prirodnih bogatstava, poljoprivrede, šumarstva i samostalnih zanimanja.

Smatra se da obveznik obavlja delatnost i kada je vrši u okviru poslovne jedinice. Obveznik je lice u čije ime i za čiji račun se vrši isporuka dobara, pružanje usluga ili uvoz dobara. Obveznik je lice koje vrši isporuku dobara, odnosno pružanje usluga u svoje ime, a za račun drugog lica.

Republika i njeni organi, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, kao i pravna lica osnovana zakonom u cilju obavljanja poslova državne uprave, nisu obveznici u smislu predmetnog zakona ako obavljaju promet dobara i usluga iz delokruga organa, odnosno u cilju obavljanja poslova državne uprave.

Republika, organi, odnosno pravna lica obveznici su, ako obavljaju promet dobara i usluga izvan delokruga organa, odnosno van obavljanja poslova državne uprave, a koji su oporezivi u skladu sa predmetnim zakonom.

Poreski dužnik, je:

- 1) obveznik iz Zakona o PDV;
- 2) poreski punomoćnik koga odredi strano lice koje u Republici nema sedište ni stalnu poslovnu jedinicu, a koje obavlja promet dobara i usluga u Republici;
- 3) primalac dobara i usluga, ako strano lice iz tačke 2) ne odredi poreskog

punomoćnika;

- 4) lice koje u računu ili drugom dokumentu koji služi kao račun iskaže PDV, a u skladu sa zakonom nije dužan da obračuna i plaća PDV;
- 5) lice koje uvozi dobro.

Mesto prometa dobara je mesto:

- 1) u kojem se dobro nalazi u trenutku slanja ili prevoza do primaoca ili, po njegovom nalogu, do trećeg lica, ako dobro šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njegovom nalogu;
- 2) ugradnje ili montaže dobra, ako se ono ugrađuje ili montira od strane isporučioca ili, po njegovom nalogu, od strane trećeg lica;
- 3) u kojem se dobro nalazi u trenutku isporuke, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza;
- 4) prijema vode, električne energije, gasa i toplotne energije.

U slučaju prometa dobara u okviru komisionih ili konsignacionih poslova, mesto prometa dobara od strane komisionara ili konsignatera određuje se, i za isporuku komisionaru ili konsignateru. Mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost.

Ako se promet usluga vrši preko poslovne jedinice, mestom prometa usluga smatra se mesto poslovne jedinice.

Izuzetno, mestom prometa usluga smatra se mesto²:

- 1) u kojem se nalazi nepokretnost, ako se radi o prometu usluge koja je neposredno povezana sa tom nepokretnošću, uključujući delatnost posredovanja i procene u vezi nepokretnosti, kao i projektovanje, pripremu i izvođenje građevinskih radova i nadzor nad njima;

² Barać, S., Stakić, B.: „Međunarodne finansije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008., str. 98

- 2) gde se obavlja prevoz, a ako se prevoz obavlja i u Republici i u inostranstvu (međunarodni transport), odredbe predmetnog zakona primenjuju se samo na deo prevoza izvršen u Republici;
- 3) gde je usluga stvarno pružena, ako se radi o:
 - (1) uslugama iz oblasti kulture, umetnosti, sporta, nauke i obrazovanja, zabavno-estradnim i sličnim uslugama, uključujući usluge organizatora priredbi, kao i sa njima povezane usluge;
 - (2) sporednim uslugama u oblasti transporta, kao što su utovar, istovar, pretovar i slične usluge;
 - (3) uslugama procene pokretnih stvari;
 - (4) radovima na pokretnim stvarima;
- 4) u kojem primalac usluge obavlja delatnost ili ima poslovnu jedinicu za koju se pruža usluga, odnosno mesto u kojem primalac usluge ima sedište ili prebivalište, ako se radi o uslugama:
 - (1) iznajmljivanja pokretnih stvari, osim prevoznih sredstava;
 - (2) pružanja telekomunikacionih usluga;
 - (3) preuzimanja obaveze da se u potpunosti ili delimično odustane od vršenja neke delatnosti ili korišćenja nekog prava;
 - (4) u oblasti ekonomske propagande;
 - (5) prenosa, ustupanja i stavljanja na raspolaganje autorskih prava, prava na patente, licence, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine;
 - (6) bankarskog, finansijskog poslovanja i poslovanja u oblasti osiguranja i reosiguranja, osim iznajmljivanja sefova;
 - (7) savetnika, inženjera, advokata, revizora i sličnih usluga;
 - (8) obrade podataka i ustupanja informacija;
 - (9) stavljanja na raspolaganje osoblja, pruženim elektronskim putem, kao i radio-televizijskim uslugama;

(10) posredovanja prilikom pružanja usluga, u kojem se isporuče dobra ili pruže usluge koje su predmet posredovanja koje nije posredovanje.

Mesto uvoza dobara je mesto u kojem je uvezeno dobro uneto u carinsko područje Republike.

Promet dobara nastaje danom:

- 1) otpočinjanja slanja ili prevoza dobara primaocu ili trećem licu, po njegovom nalogu, ako dobra šalje ili prevozi isporučilac, primalac ili treće lice, po njihovom nalogu;
- 2) preuzimanja dobara od strane primaoca u slučaju ugradnje ili montaže dobara od strane isporučioca ili, po njegovom nalogu, trećeg lica;
- 3) prenosa prava raspolaganja na dobrima primaocu, ako se dobro isporučuje bez otpreme, odnosno prevoza;
- 4) očitavanja stanja primljene vode, električne energije, gasa i toplotne energije koje vrši isporučilac, u cilju obračuna potrošnje;
- 5) kada je dobro uneto u carinsko područje Republike.

U komisionim ili konsignacionim poslovima, vreme isporuke dobara od strane komisionara ili konsignatera određuje se, u skladu sa napred navedenim odredbama, i za isporuku komisionaru ili konsignateru. Navedene odredbe odnose se i na delimične isporuke.

Delimične isporuke postoje ako je za isporuku određenih delova ekonomski deljive isporuke posebno ugovorena naknada.

Usluga se smatra pruženom danom kada je:

- 1) završeno pojedinačno pružanje usluge;
- 2) prestao pravni odnos koji je osnov pružanja usluge - u slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga.

Ako se za pružanje usluga izdaju periodični računi, promet usluga smatra se izvršenim poslednjeg dana perioda za koji se izdaje račun. Delimična usluga smatra se izvršenom u vreme kada je okončano pružanje tog dela usluge. Delimična usluga postoji ako je za određene delove ekonomski deljive usluge posebno ugovorena naknada.

Poreska obaveza nastaje danom kada se najranije izvrši jedna od sledećih radnji:

- 1) promet dobara i usluga;
- 2) naplata ako je naknada ili deo naknade naplaćen pre prometa dobara i usluga;
- 3) nastanak obaveze plaćanja carinskog duga, kod uvoza dobara, a ako te obaveze nema, danom u kojem bi nastala obaveza plaćanja tog duga.

Poreska osnovica kod prometa dobara i usluga jeste iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV, ako zakonom nije drukčije propisano.

U osnovicu se uračunavaju i:

- 1) akcize, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV;
- 2) svi sporedni troškovi koje obveznik zaračunava primaocu dobara i usluga.

Osnovica ne sadrži:

- 1) popuste i druga umanjena cene, koji se primaocu dobara ili usluga odobravaju u momentu vršenja prometa dobara ili usluga;
- 2) iznose koje obveznik naplaćuje u ime i za račun drugog, ako taj iznos prenosi licu u čije ime i za čiji račun je izvršio naplatu.

Ako naknada ili deo naknade nije izražen u novcu, već u obliku prometa dobara i usluga, osnovicom se smatra tržišna vrednost tih dobara i usluga na dan njihove isporuke u koju nije uključen PDV.

Osnovicom kod prometa dobara i usluga smatra se nabavna cena, odnosno cena koštanja tih ili sličnih dobara i usluga, u momentu prometa.

U slučaju prevoza putnika autobusima, koji vrši lice koje nema mesto stvarne uprave u Republici, osnovicu čini prosečna naknada prevoza za svaki pojedinačni prevoz. Način utvrđivanja naknade bliže uređuje ministar.

Osnovica kod uvoza dobara je vrednost uvezenog dobra utvrđena po carinskim propisima.

U osnovicu uračunava se i³:

- 1) akciza, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV;
- 2) svi sporedni troškovi koji su nastali do prvog odredišta u Republici.

Prvim odredištem smatra se mesto koje je naznačeno u otpremnici ili drugom prevoznom dokumentu, a ako nije naznačeno, mesto prvog pretovara dobara u Republici. Kod uvoza dobara, koje je obveznik privremeno izvezao radi oplemenjivanja, obrade, dorade ili prerade (oplemenjivanje), opravke ili ugradnje, osnovicu čini naknada koju je obveznik platio ili treba da plati za oplemenjivanje, opravku ili ugradnju, a ako se ta naknada ne plaća, osnovicu čini porast vrednosti nastao oplemenjivanjem, opravkom ili ugradnjom. Ako se izmeni osnovica za promet dobara i usluga koji podleže oporezivanju, obveznik koji je isporučio dobra ili usluge dužan je da iznos PDV, koji duguje po tom osnovu, ispravi u skladu sa izmenom.

³ Barać, S., Hadžić, M., Stakić, B., Ivaniš, M.: "Organizacija bankarstva", Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005., str. 67

Ako se osnovica naknadno izmeni zbog vraćanja dobara ili poništenja ugovora, obveznik koji je izvršio promet dobara i usluga može da ispravi iznos PDV samo ako obveznik kome je izvršen promet dobara i usluga izmeni odbitak prethodnog PDV i ako o tome pismeno obavesti isporučioća dobara i usluga.

Obveznik može da izmeni osnovicu za iznos naknade koji nije naplaćen samo na osnovu pravnosnažne odluke suda o zaključenom stečajnom postupku ili prinudnom poravnanju. Ako obveznik koji je izmenio osnovicu primi naknadu ili deo naknade za isporučena dobra i usluge u vezi sa kojima je dozvoljena izmena osnovice, dužan je da na primljeni iznos naknade obračuna PDV.

Izmena osnovice vrši se u poreskom periodu u kojem je nastupila izmena. Ako se u skladu sa carinskim propisima izmeni osnovica za uvoz dobara koja podležu PDV, primenjuju se odredbe predmetnog zakona.

Ako je naknada za promet dobara i usluga izražena u stranoj valuti, za obračun te vrednosti u domaćoj valuti primenjuje se srednji kurs centralne banke koji važi na dan nastanka poreske obaveze.

Ako je osnovica za uvoz dobara izražena u stranoj valuti, za obračun te vrednosti u domaćoj valuti primenjuju se carinski propisi koji utvrđuju carinsku vrednost, a koji važe na dan nastanka poreske obaveze.

Opšta stopa PDV za oporezivi promet dobara i usluga ili uvoz dobara iznosi 18%. Po posebnoj stopi PDV od 8% oporezuje se promet dobara i usluga ili uvoz dobara, i to:

- 1) hleba, mleka, brašna, šećera, jestivog ulja od suncokreta, kukuruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla;
- 2) svežeg i rashlađenog voća, povrća, mesa, ribe i jaja;
- 3) lekova koji su navedeni u listi lekova koji se propisuju i izdaju na teret

sredstava za zdravstveno osiguranje, u skladu sa propisima o zdravstvenom osiguranju;

4) ortotičkih i protetičkih sredstava, kao i medicinskih sredstava - proizvoda koji se hirurški ugrađuju u organizam;

5) materijala za dijalizu;

6) đubriva, sredstava za zaštitu bilja, semena za reprodukciju, sadnog materijala i priplodne stoke;

7) udžbenika i nastavnih sredstava;

8) dnevnih novina;

9) monografskih i serijskih publikacija;

10) ogrevnog drveta;

11) usluga smještaja u hotelima, motelima, odmaralištima, domovima i kampovima;

12) komunalnih usluga;

13) prirodnog gasa koji se isporučuje individualnim proizvođačima preko gasne distributivne mreže.

Ministar bliže uređuje šta se smatra dobrima i uslugama.

3. HARMONIZACIJA U DOMENU PDV-a

3.1. OPOREZIVANJE POTROŠNJE

Dosadašnji postupak harmonizacije kod poreza na promet odvijao se u dve faze. U prvoj fazi, započetoj 1967. godine, Savet je doneo veći broj direktiva, koje su imale za cilj da obezbede da se harmonizuje oporezivanje prometa u zemljama-članicama. Njima su kumulativni svefazni porezi na promet koji su postojali u Nemačkoj, Italiji, Belgiji, Holandiji i Luksemburgu, jednofazni porezi na promet u maloprodaji u Danskoj, i jednofazni porez na promet u trgovini na veliko koji se primenjivao u Velikoj Britaniji i Irskoj zamenjeni jedinstvenim poreskim oblikom - PDV, koji se može okarakterisati kao neto svefazni porez na promet.

Dodata vrednost je vrednost koju proizvođač, lice koje pruža uslugu, trgovac na veliko ili trgovac na malo dodaje sirovinama ili drugim nabavljenim inputima (izuzev rada) pre nego što proda novi proizvod ili izvrši uslugu. Dodata vrednost je jednaka zbiru zarada i dobiti, jer, pošto se nabave inputi (sirovine, usluge transporta, zakupnina i dr.) i isplate zarade zaposlenima koji rade na tim inputima, kada se dobro ili usluga prodaju ostaje određen profit. Ona predstavlja, otuda, razliku između vrednosti outputa i vrednosti inputa.

Dodata vrednost može da se utvrdi na dva načina, i to:

- direktnom metodom i
- indirektnom metodom.

Direktna metoda pretpostavlja neposredno određivanje dodate vrednosti, koja predstavlja poresku osnovicu. Ona se javlja u dve varijante: kao metoda sabiranja i kao metoda oduzimanja. U slučaju primene metode sabiranja, dodata vrednost se dobija kada se saberu sva plaćanja koja je poreski obveznik izvršio vlasnicima proizvodnih faktora koje je angažovao (plate, autorske naknade, kamate, rente i dr.). Ova metoda se, međutim, uglavnom ne primenjuje, zbog mogućih proizvoljnosti i otežane primene u uslovima većeg broja stopa PDV. U slučaju metode oduzimanja, dodata vrednost se

utvrđuje kao razlika između ukupne vrednosti isporuka dobara i pruženih usluga i ukupne vrednosti nabavki koje je poreski obveznik izvršio u datom obračunskom periodu.

S druge strane, indirektna metoda nema za cilj da utvrdi dodatnu vrednost, tj. osnovicu za oporezivanje, već nastoji da se odmah izračuna poreska obaveza. Poreski obveznik je dužan da obračuna porez na isporuku dobara i na pružanje svojih usluga, a zatim ima pravo da od tog iznosa odbije porez koji je njegov prethodnik u prometnom lancu (tj. lice od kojeg je nabavio inpute) iskazao u fakturi (to je, zapravo, porez koji je obveznik platio kroz nabavnu cenu). Ova metoda se zbog toga zove metoda fakture (ili metoda poreskog kredita). Pošto se indirektna metoda zasniva na lancu faktura, ona omogućava efikasno suzbijanje poreske evazije, pa zbog toga apsolutno dominira u savremenim sistemima PDV.

Treba imati na umu da je porez na dodatnu vrednost vrlo složen porezni oblik čiji obuhvat u praksi često i nije posve jednostavno odrediti. Obuhvat poreza na dodatnu vrednost određuju tri različite odrednice. Tako se razlikuju tri različita oblika poreza na dodatnu vrednost⁴:

- 1) proizvodni oblik PDV-a,
- 2) dohodovni oblik PDV-a i
- 3) potrošni oblik PDV-a.

Svaki oblik može se zasnivati na dva načela: načelo porekla i načelo odredišta; dok se sam iznos poreza može izračunati prema tri različite metode: metodi sabiranja, metodi oduzimanja i kreditnoj metodi. Kako svaka od ovih odrednica različito određuje obuhvat PDV-a, hitno je da zakonodavac tačno definiše svaku od njih kako bi bilo jasno koja je vrsta PDV-a u upotrebi.

⁴ Petrović, Z., Računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005., str. 87

U zemljama Evropske Unije, kao i u najvećem broju ostalih zemalja, u primeni je potrošni oblik poreza na dodatu vrednost, koji se primenjuje prema načelu odredišta, a iznos porezne obaveze izračunava se pomoću kreditne metode.

Potrošni oblik poreza na dodanu vrednost omogućava da porezni obveznik prilikom izračunavanja dodate vrednosti, koja je na kraju predmet oporezivanja, od vrednosti prodaje oduzme sve troškove, kako za repromaterijal, tako i za kapitalna ulaganja, tj. za nabavku građevinskih objekata, postrojenja i opreme. Na taj način dopušta se oduzimanje celokupne vrednosti kapitalnih izdataka od vrednosti prodaje, te je tako sprečeno dvostruko oporezivanje kapitala: jednom pri njegovoj kupovini, a drugi put na output koji je njime proizveden. Tako je postignuta neutralnost u pogledu upotrebe različitih metoda proizvodnje, pa supstitucija rada kapitalom (i obrnuto) ne utiče na ukupne poreze preduzeća.

Oporezivanje dodate vrednosti prema načelu odredišta znači da se porez na dodatu vrednost plaća tamo gde se dobro troši. Tako izvozni dobra napuštaju zemlju oslobođena poreza na dodatu vrednost, ali se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Na taj način uvezeni i domaći proizvodi ravnopravno su konkurentna na domaćem tržištu.

Za izračun obaveze poreza na dodatu vrednost mogu se primeniti tri metode: metoda sabiranja, metoda oduzimanja i kreditna metoda.

- Metodom sabiranja dodata se vrednost utvrđuje kao zbir plaćanja za rad i kapital kojima se ona stvara. Tako je dodata vrednost kao osnovica poreza na dodatu vrednost jednaka zbiru nadnica, renti, kamata i neto profita.
- Metodom oduzimanja dodata se vrednost računa kao razlika između ukupne prodaje preduzeća i ukupnih kupovina, te se na tako utvrđenu osnovicu primenjuje stopa poreza na dodatu vrednost.
- Kreditna metoda (ima najširu upotrebu danas) kojom se ne izračunava dodata vrednost, već poreski obveznik iz računa za kupljene proizvode i korištene usluge i računa za

prodate proizvode i izvršene usluge, direktno izračunava svoju obavezu za porez na dodatu vrednost.

3.2. IMPLEMENTACIJA PDV U EU

Implementacija od 1. januara 1993. godine principa slobode kretanja unutar Zajednice pretpostavljala je da će trgovina unutar Zajednice prestati da bude, zbog fiskalnih razloga, tretirana kao uvoz ili izvoz. Pod tim uslovom su procedure pri prelasku unutrašnjih granica i kontrole koje su tom prilikom nametnute, pre svega radi primene poreza na dodatu vrednost (PDV), mogle biti potpuno ukinute.

Usvajanjem prelaznih aranžmana o PDV-u, jedan od ciljeva utvrđenih Prvom direktivom o PDV-u je bio postignut: ukidanje, za trgovinu unutar Zajednice, poreza na uvoz i povraćaja poreza na izvoz. Ovo značajno ostvarenje je učinilo mogućim da unutar Zajednice danas oporezivanju podležu samo trgovinske transakcije: procedure koje su bile nametane privatnim licima (na primer, prilikom preseljenja) su time konačno nestale. Putnici sada mogu kupovati pod tržišnim uslovima one države članice koju sami izaberu, bez da moraju da ispunjavaju obavezu prijavljivanja robe i plaćanja poreza u njihovoj državi članici.

Za operacije između različitih država članica koje vode oporeziva lica koje imaju pravo na olakšice važi uopšte pravilo o oporezivanju i stope i uslovi države članice odredišta.

Isporuke krajnjim potrošačima (operatorima koji nemaju pravo na umanjenje inputnog PDV-a) se obično oporezuju u državi članici iz kojih potiču. Međutim, uzimajući u obzir opasnost distorzije konkurencije zbog nedovoljnog približavanja stopa poreza na dodatu vrednost, uspostavljena su tri posebna aranžmana o oporezivanju na odredištu (kupovine koje su u drugim državama članicama učinile oporeziva lica koja su potpuno oslobođena ili neoporeziva pravna lica; prodaje na daljinu; prodaje novih prevoznih sredstava).

3.3. FAZE HARMONIZACIJE PDV U EU

PDV se ne obračunava na vrednost koju je dobru ili usluzi dodao prethodni učesnik u prometnom ciklusu (lice od kojeg je input nabavljen), niti na porez koji je bio naplaćen u prethodnim fazama. To je glavna razlika između PDV i kumulativnog višefaznog poreza na promet.

Prednosti PDV u odnosu na druge vidove poreza na promet široko su komentarisane u finansijskoj literaturi. Pomenućemo, na ovom mestu, samo to da PDV obezbeđuje da udeo poreza u ceni finalnog proizvoda, odnosno usluge bude isti, bez obzira na broj faza prometnog ciklusa; zatim refakcija pri izvozu je lakše i brže sprovodiva, što omogućuje da se oporezivanje sprovodi prema principu zemlje odredišta; usluge mogu relativno lako da se oporezuju; poreska kontrola je značajno olakšana u svetlu činjenice da su interesi kupca i prodavca međusobno suprotstavljeni: ako bi prodavac pokušao da pri isporuci ne obračuna PDV, kupac će na tome insistirati, jer je potrebno, da bi porez koji je kroz cenu platio na input mogao da odbije od poreza koji će u istom periodu biti dužan da obračuna na svoje isporuke, da poreskim vlastima prezentira fakturu, u kojoj mu je njegov snabdevač iskazao porez i dr. Teret PDV pada samo na krajnju potrošnju, jer se porez plaćen pri nabavci osnovnih sredstava može u potpunosti odbiti od poreza koji se u periodu u kojem je izvršena investicija obračunava na isporuke koje poreski obveznik vrši, odnosno na usluge koje pruža. Konačno, ne sme se zaboraviti ni to da je izdašnost PDV veoma velika.

Prva faza harmonizacije opšteg poreza na promet okončana je donošenjem i implementacijom Direktive 77/388/EEC o harmonizaciji zakona o porezima na promet zemalja-članica i nekoliko kasnijih direktiva pratećeg karaktera. Ova, poznatija pod imenom Šesta direktiva, smatra se "bazičnim zakonom EU u oblasti PDV". Ona je do sada bila menjana više puta i, uz to, postoje brojna odstupanja koja su trenutno u primeni za pojedine zemlje-članice. Šesta direktiva je obezbedila da se usklade svi najvažniji elementi zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja kod PDV - poreski obveznik,

objekat oporezivanja, poreska osnovica, poreska oslobođenja, pravo na poreski odbitak i dr. Pogledajmo njena najznačajnija rešenja.

Oporezive transakcije. Šestom direktivom je predviđeno da se PDV primenjuje na isporuku dobara i pružanje usluga, koje poreski obveznik izvrši na teritoriji zemlje-članice uz naknadu, a u okviru obavljanja delatnosti, kao i na uvoz dobara.

Mesto oporezivanja. Mestom isporuke smatra se mesto gde se dobra nalaze u momentu isporuke, ako se dobro ne šalje ili transportuje. Kada se dobro ugrađuje ili sklapa od strane isporučioca ili lica koje radi po njegovom nalogu, to je mesto gde je dobro ugrađeno ili sklopljeno. Ako se dobro odašilje ili transportuje, mestom isporuke smatra se mesto gde se dobro nalazi u momentu odašiljanja, odnosno otpočinjanja transporta. Mestom pružanja usluge smatra se mesto u kojem pružalac usluge ima sedište, odnosno u kojem se nalazi njegova stalna poslovna jedinica iz koje je usluga pružena. Kod usluga u vezi sa nepokretnostima - to je mesto gde se nalazi nepokretnost, a kod usluga iz oblasti kulture, nauke, informatike, obrazovanja i sporta, kao i prevoza, pretovara i još nekih drugih usluga - mesto gde je usluga izvršena.

Poreski obveznik PDV je domaće i strano pravno i fizičko lice koje u okviru redovnog i samostalnog obavljanja delatnosti vrši isporuku dobara i pružanje usluga, kao i lice koje uvozi dobra na teritoriju zemlje-članice.

Nastanak poreske obaveze. Poreska obaveza nastaje najranijim od sledećih momenata: (1) danom stvarne isporuke dobra, odnosno pružanja usluge; (2) danom izdavanja fakture o isporuci dobra, odnosno pružanju usluge; (3) danom naplate. Kod uvoza, poreska obaveza nastaje danom uvoza, odnosno danom nastanka obaveze plaćanja carine. Poreska osnovica PDV čini naknada za isporuku dobara, odnosno za pružanje usluga, a kod uvoza vrednost uvezenog dobra utvrđena po carinskim propisima, u koju su uključene carine, druge uvozne dažbine i akcize.⁵

⁵ Knežević, G., Računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008., str. 77

Poreske stope. Predviđeno je usklađivanje stopa PDV (Šesta direktiva) - da standardna stopa ne sme da bude niža od 15%. Lista dobara i usluga podvrgnutih sniženim stopama (jednoj ili dvema) data je u aneksu uz Šestu direktivu (prehrambeni proizvodi, voda, lekovi, medicinska oprema, prevoz putnika, ulaznice za kulturne priredbe, dobra i usluge koji se upotrebljavaju u poljoprivrednoj proizvodnji, knjige, novine, komunalne i pogrebne usluge i dr.).

Poreska oslobođenja. Šesta direktiva predviđa dve vrste oslobođenja od PDV:

- 1) ona koja daju pravo na odbitak prethodno plaćenog poreza i
- 2) ona koja to pravo ne daju.

Oslobođenje sa pravom na poreski odbitak uglavnom se pruža pri izvozu, a oslobođenje bez prava na odbitak u dvema oblastima: (a) u onima u kojima je, iz poresko-tehničkih razloga, uveden poseban indirektan porez (banke, osiguranje, berze, druge finansijske organizacije, lutrija, promet nepokretnosti) i (b) u onima u kojima javni interes nalaže da se PDV ne plaća (prosveta, nauka, kultura, zdravstvo, PTT, socijalna zaštita, sport i sl.).

Pravo na odbitak. U prirodi je PDV da se od poreza koji se obračunava pri isporuci dobara, odnosno pružanju usluga može odbiti porez plaćen na input u istom poreskom periodu. Pravo na odbitak, u načelu, ne pripada jedino krajnjem potrošaču, koga treba da pogodi incidenca ovog poreza.

Posebni režimi oporezivanja. Šesta direktiva sadrži tri specijalna režima primene PDV:

- za male preduzetnike,
- za poljoprivrednike i
- za turističke agencije.

Kod malih preduzetnika dopušteno je, pod određenim uslovima, oslobođenje (bez prava na odbitak), ukoliko je obveznikov godišnji ukupan prihod manji od 5.000 ECU (sada 5.000 evra).

Za poljoprivrednike je predviđena drukčija privilegija, jer im oslobođenje ne bi bilo od koristi.

Mali preduzetnici u drugim oblastima najčešće, naime, prodaju svoje proizvode ili vrše usluge krajnjim potrošačima, pa do kumulacije poreza ne dolazi.

Poljoprivrednici, međutim, po pravilu, prodaju svoje proizvode proizvođačima u industriji ili trgovcima, pa bi oslobođenje koje ne daje pravo na odbitak poreza plaćenog na inpute (đubrivo, seme, gorivo, oprema i sl.) dovelo do kumulacije poreza u sledećim fazama prometnog ciklusa. Direktiva zato uvodi tzv. zajedničku naknadu po proporcionalnoj stopi za farmere (eng. common flat-rate scheme), koja se primenjuje na sledeći način: isporuke koje vrši poljoprivrednik su oslobođene, ali mu se daje kompenzacija (naknada) po proporcionalnoj stopi, koja mu služi da kompenzuje trošak PDV koji je platio pri nabavkama. Takvu naknadu kupac poljoprivrednikovih proizvoda može odbiti od PDV koji duguje na svoje isporuke. U stvari, na taj način je odbitak na koji bi - da nije oslobođen - poljoprivrednik inače imao pravo, prenet na lice kome poljoprivrednik vrši isporuku.

Kod turističkih agencija, s obzirom na prirodu njihove delatnosti, u osnovi se radi o pojednostavljenju postupka, kako bi se izbegle teškoće oko utvrđivanja mesta oporezive transakcije. Naime, po pravilu, turističke agencije pružaju u isto vreme veći broj usluga (usluge transporta, usluge smeštaja, usluge ishrane itd.). Zbog toga se sve turističke usluge, za potrebe PDV, tretiraju kao jedinstvena usluga.

Obaveze poreskih obveznika. Šesta direktiva predviđa više obaveza formalne (poresko-upravne) prirode. Navešćemo neke od njih:

- svaki obveznik dužan je da podnese registracionu prijavu;
- dužan je da izdaje fakture;
- mora da čuva kopije faktura;
- obveznik ima obavezu da periodično prijavljuje i uplaćuje dugovani porez;
- on mora da podnese godišnju poresku prijavu i
- da vodi poslovne knjige i dr.

Druga faza ostvarivanja harmonizacije u domenu PDV obuhvata mere kojima se uklanja fiskalna kontrola na granicama između zemalja-članica EU.

U Zajednici je, dakle, važno oporezivanje u skladu sa principom odredišta (eng. destination principle), koji se, inače, redovno primenjuje u međunarodnoj razmeni. Ali, kako je strateški cilj Zajednice bio ustanovljavanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta do kraja 1992. godine, Komisija je 1985. godine izradila program - tzv. "Belu knjigu" (White Paper) uklanjanja fizičkih barijera (npr. carinski pregledi, pasoška i imigraciona kontrola, veterinarski pregledi i dr.), tehničkih barijera (na nacionalnom tržištu, umesto na granici - npr. u pogledu zaštite potrošača ili kontrole zdravlja) i poreskih (fiskalnih) barijera na granicama između zemalja-članica. Jedinstveno tržište može postojati jedino ako se kretanje ljudi, dobara i usluga iz jedne u drugu državu odvija na isti način kao unutar iste države. Zbog toga je Komisija zaključila da bi trebalo obezbediti približavanje stopa PDV.

3.4. NAJVAŽNIJE DIREKTIVE O PDV U EU

Posle dugih priprema, Savet je 1991. i 1992. godine usvojio sledeće direktive:

- Direktivu 91/680/EEC o ukidanju poreskih barijera;
- Direktivu 92/111/EEC o pojednostavljenju postupka u prelaznom periodu; i
- Direktivu 92/77/EEC o približavanju stopa PDV.

Direktiva 91/680/EEC o ukidanju poreskih barijera radikalno je promenila režim PDV kod "intrakomunitarnih transakcija", ustanovljen Šestom direktivom. Isporuka dobara i pružanje usluga iz jedne zemlje-članice u drugu ne smatraju se više (barem na terminološkom planu) izvozom, odnosno uvozom. Kontrola na granicama između zemalja-članica, neophodna u uslovima primene principa odredišta, ukinuta je počev od 1. januara 1993. godine.

3.5. KONCEPT JEDNOG MESTA OPOREZIVANJA (ONE-STOP SHOP)

Program uvođenja zajedničkog sistema PDV iz 1996. godine predstavljao je iz temelja revidirano viđenje Komisije kako bi trebalo da izgleda PDV na jedinstvenom tržištu. Komisija, prvo, izlaže ozbiljnoj kritici prelazni sistem kao previše komplikovan, jer sadrži više od 25 različitih pravila kojima se određuje mesto u kojem bi transakcija trebalo da se oporezuje. Na taj način, PDV gubi objektivnost, pošto primena sistema neke zemlje-članice zavisi od brojnih faktora koje prodavac dobara ili pružalac usluge treba da ima u vidu, kao i od mesta gde su prodavac i kupac osnovani, poreskog statusa lica kome se dobro ili usluga isporučuju, poreskog identifikacionog broja, itd. Oporezivanje na jedinstvenom tržištu treba da se zasniva na komercijalnim transakcijama, a ne na fizičkom praćenju kretanja dobara, koje nije uvek pouzdano. Režim je dodatno komplikovan, jer postoje posebni aranžmani za pojedine države, privremena odstupanja od opštih pravila i dr.⁶

Logičku posledicu zahteva da se sve transakcije na jedinstvenom tržištu tretiraju na isti način kao i transakcije unutar jedne zemlje-članice je predstavljalo uvođenje koncepta jednog mesta oporezivanja. Komisija je predlagala da to bude mesto registracije obveznika (umesto mesta gde je obavljena transakcija), tako da se PDV uvek plaća u onoj zemlji-članici u kojoj je obveznik registrovan, s tim što i pravo na odbitak poreza plaćenog na nabavke takođe treba da se realizuje samo u toj zemlji. Ovaj princip bi predstavljao "stožer" novog sistema PDV. Da bi se izbegle političke teškoće koje bi

⁶ Mihić, D., Ugovaranje i planiranje revizije, Univerzitet Singidunum, skripta, Beograd, 2005., str. 112

podrazumevao "jedinstveni evropski trezor", Komisija je predložila drugačiji mehanizam za realokaciju poreskih prihoda između zemalja-članica. Realokacija prihoda trebalo bi da se vrši na osnovu statističkih podataka o učešću oporezive potrošnje u jednoj državi u ukupnom bruto nacionalnom proizvodu (gross national product -GNP) svih zemalja-članica EU. Tokovi trgovine, kao i pretpostavljena mesta pružanja usluga, ne bi više bili od značaja za realokaciju poreskih prihoda, već bi relevantna bila samo stvarna lična potrošnja koju, u krajnjoj instanci, PDV i treba da oporezuje.

U svetlu predloženog koncepta jednog mesta oporezivanja, postavio se i zahtev za harmonizacijom stopa PDV. Što se tiče standardne stope, Komisija je smatrala da bi najbolje rešenje predstavljala jedinstvena stopa u svim zemljama-članicama. Ako za to, međutim, ne postoji spremnost, i usklađivanje u okvirima odgovarajućih raspona moglo bi da donese dobre efekte. Kada su u pitanju snižene stope, harmonizacija njihovog broja i visine pokazuje se neophodnom.

Kada je reč o postupku administriranja PDV, kontroli i naplati. Komisija je predložila dalja pojednostavljenja. Prava i dužnosti obveznika bili bi kodifikovani u posebnom "Poreskom kodeksu". S druge strane, sve zemlje-članice bi bile odgovorne za naplatu ukupnih poreskih prihoda na nivou EU, a ti prihodi bi im se, da ponovimo, raspodeljivali u skladu sa učešćem njihove lične potrošnje u ukupnom GNP Unije. Posebnu pažnju treba posvetiti administrativnoj saradnji i uzajamnoj pomoći u kontroli. Kontrola mora, pri tome, da se zasniva na zajednički utvrđenoj metodologiji. U tom kontekstu, značajnu ulogu ima Sistem razmene informacija u vezi sa PDV (eng. VAT information exchange system, skraćeno: VIES), svojevremeno uveden Uredbom o administrativnoj saradnji u oblasti PDV 218/92/EEC.

Evropska komisija je oktobra meseca 2003. godine obavestila zemlje-članice o prioritetima u okviru strategije PDV, koja će se sprovoditi u narednim godinama na području Unije. Sačinjen je, naime, strateški program, koji je imao za cilj da unapredi funkcionisanje zajedničkog sistema PDV u okviru unutrašnjeg tržišta Unije, imajući pri tome u vidu proširenje tog tržišta na 25 zemalja-članica u 2004. godini. Pre svega,

poreske obaveze koje imaju trgovci moraju da budu pojednostavljene, kako bi oni bili u poziciji da mogu da iskoriste pogodnosti koje nudi jedinstveno tržište Unije. Da bi to moglo da se postigne, Komisija ima nameru da razvije ideju tzv. "one-stop shop" sistema. U razvijanju takvog sistema, poseban značaj ima direktiva koja uređuje oporezivanje usluga koje se pružaju elektronski. Sem toga, Komisija predlaže da se sistem PDV strukturira tako da prihodi od ovog poreza pripadnu onoj zemlji-članici EU koja je zemlja potrošnje, što implicira promenu mesta oporezivanja kod isporuke dobara, tj. prelazak na princip zemlje porekla.

Direktiva 92/111/EEC o pojednostavljenju postupka u prelaznom periodu imala je za cilj da pojednostavi postupak utvrđivanja i naplate PDV u prelaznom periodu, i to kod intra-komunitarnih transakcija. U tom smislu, umesto pri uvozu, oporezivanje je odloženo do prve isporuke od strane korisnika uvoza.

3.6. OSNOVNI ELEMENTI HARMONIZACIJE PDV

Ali, ukoliko se želi uspostaviti zajednički sistem PDV, nužno je zato bilo harmonizovati različite aspekte PDV, kao što su:

- pravo na odbitak,
- poreska oslobođenja,
- tretman malih preduzeća i
- drugi posebni režimi (za poljoprivrednike i za turističke agencije), različita rešenja za pojedine situacije u nekim zemljama-članicama i dr.

3.7. PRIBLIŽAVANJE STOPA PDV U EU

Direktiva 92/77/EEC o približavanju stopa PDV ima za cilj ne da ujednači, nego da približi stope PDV u zemljama-članicama. Standardna stopa za sve zemlje-članice postavljena je tako da u prelaznom periodu ne sme da bude niža od 15%, povišene stope su ukinute, a dopuštena je primena jedne ili, najviše, dve snižene stope, koje ne smeju da budu niže od 5% i koje mogu da se primenjuju samo na one isporuke dobara i pružanja usluga koji su eksplicitno navedeni u posebnom aneksu (prehrambeni proizvodi, voda,

lekovi i medicinska oprema, prevoz putnika, knjige i druge publikacije, usluge u kulturi i sportu, isporuka dobara i pružanje usluga u poljoprivredi /izuzev kapitalnih dobara/ i u socijalnoj zaštiti i socijalnom osiguranju, pogrebne usluge i oprema). Snižene stope mogu se primenjivati i na isporuku prirodnog gasa i električne energije, pod uslovom da ne ugrožavaju tržišnu konkurenciju. Zemlje-članice koje su na dan 1. januara 1991. godine primenjivale nultu stopu ili snižene stope ispod minimuma od 5% zadržale su pravo da nastave sa ovakvim oporezivanjem sve dok traje prelazni period. Posebni prelazni režimi predviđeni su u još nekim situacijama.

Evropska komisija je jula meseca 2003. godine objavila predlog, kojim bi se izmenila Šesta direktiva 77/388/EEC, u smislu racionalizacije i pojednostavljenja sniženih stopa PDV, kako bi se obezbedila njihova što ujednačenija primena između zemalja-članica EU.

Suština navedenog predloga ukratko se sastoji u sledećem: (a) Prema opštim pravilima, da ponovimo, isporuka dobara i pružanje usluga se, u načelu, podvrgavaju PDV po standardnoj stopi, koja ne može da bude niža od 15%. Uz to, zemlje-članice mogu da izaberu da primene još jednu ili, eventualno, dve snižene stope, koje ne mogu da budu niže od 5% i koje mogu da se primene samo na ona dobra i usluge koji su navedeni u Aneksu Direktive. Ova opšta pravila su, međutim, često narušena odstupanjima koja su, tokom pregovora koji su prethodili donošenju Direktive 92/77/EEC ili, pak, u okviru dogovora o pridruživanju novih članica Uniji, bila odobravana pojedinim zemljama-članicama. Komisija je imala za cilj da se donese ili konačna odluka o ukidanju ovih odstupanja, ili, pak, da se ona ubuduće učine dostupna svim zemljama-članicama EU. Komisija je, takođe, bila uverena da smanjivanje stopa PDV nije najbolji način da se podstaknu potrošači da kupuju, odnosno koriste određena dobra i usluge. Sem toga, ona je smatrala da PDV ne treba da bude korišćen kao instrumenat subvencionisanja pojedinih sektora ili oblasti privrede. Najzad, Komisija i Savet postigli su preliminarni dogovor da se ubuduće zauzme vrlo restriktivni stav prema odstupanjima od opštih pravila PDV (pre svega, u pogledu stopa), koja su odobravana novim zemljama-članicama. Sva takva, eventualna odstupanja moraju da budu striktno vremenski

ograničena, sa krajnjim rokom važenja (bez mogućnosti daljeg produžavanja) najdalje do 1. januara 2010. godine.

Racionalizacija liste dobara i usluga na koje zemlje-članice EU mogu da primene snižene stope, sadržana u pomenutom Aneksu Direktive, zasniva se na nekoliko osnovnih principa⁷:

- (1) nema produženja prava opcije da se snižene stope PDV primenjuju na neka nova dobra i usluge, na koje trenutno nijedna zemlja-članica ne primenjuje snižene stope;
- (2) produženje prava opcije u pogledu primene sniženih stopa PDV na one vrste dobara i usluga na koje pojedine zemlje-članice EU već primenjuju snižene stope posredstvom posebnih odstupanja od opštih odredbi, koje nemaju negativan uticaj na funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije (npr. za ugostiteljske usluge, za isporuku gasa i struje i dr.);
- (3) definitivno uključivanje u Aneks Direktive, na listu dobara koja mogu da budu podvrgnuta sniženoj stopi PDV, sečenog cveća i biljaka;
- (4) pojašnjenje određenih kategorija za potrebu primene snižene stope (kao, na primer, opreme za hendikepirana lica, kao i pojma otpada, usluga recikliranja i komunalnih usluga).

Racionalizacija ostalih sniženih stopa treba da se postigne ukidanjem odstupanja, koja dopuštaju samo određenim zemljama-članicama da zadrže snižene stope PDV za dobra i usluge koji uopšte nisu navedeni u Aneksu. Pored toga, Komisija je u pogledu davanja ovlašćenja nekim zemljama-članicama EU (npr. Austriji, Francuskoj, Grčkoj, Portugaliji i dr.) da primenjuju stope PDV koje su niže od onih koje se redovno primenjuju, uzimajući u obzir posebnu geografsku poziciju određenih ostrva ili udaljenih oblasti, predložila racionalizaciju u smislu uspostavljanja jasne pravne osnove za primenu snižene stope, kao i sprečavanja zloupotreba ograničavanjem primene nižih stopa isključivo na dobra i usluge koji se troše, odnosno koriste na tim područjima.

⁷ Barać, S., Stakić, B.: „Javne finansije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008., str. 55

Učinjen je predlog da se lista dobara i usluga, koji mogu da budu izloženi primeni sniženih stopa PDV preispituje svakih pet godina, umesto (kao do sada) svake dve godine.

Evropska komisija je 10. decembra 2003. godine objavila da je odlučila da predloži da devet zemalja-članica EU (Belgija, Francuska, Grčka, Italija, Luksemburg, Holandija, Portugalija, Španija i Velika Britanija) nastave da i u naredne dve godine (tj. do kraja 2005. godine) primenjuju snižene stope PDV koje trenutno primenjuju na određene radno-intenzivne usluge, kao što su: renoviranje kuća za stanovanje, frizerske usluge, usluge pranja prozora, usluge manjih opravki za potrebe domaćinstva, pomoć i briga u kući za decu, starije ili bolesne osobe, usluge popravki cipela i predmeta od kože i dr. Valja podsetiti daje Direktiva 1999/85/EC dozvolila ovim zemljama-članicama da primene sniženu stopu PDV na pomenute usluge u periodu od 1. januara 2000. do 31. decembra 2002. godine (kasnije je usledilo prvo produženje do kraja 2003. godine), u nameri da se ispita kakav uticaj će snižena stopa PDV na radno-intenzivne usluge imati na zaposlenost i suzbijanje sive ekonomije. Uz to, Evropska komisija je aprila 2004. godine objavila predlog za donošenje odluke Saveta da se Češkoj dozvoli da primenjuje sniženu stopu PDV na usluge pranja prozora i usluge čišćenja u privatnim domaćinstvima, a Poljskoj na usluge opravki bicikala i manjih popravki cipela i predmeta od kože, kao i popravki, krpljenja i prekrajanja odeće i rublja.

Početkom 1994. godine Savet je usvojio Direktivu 94/5/EC koja sadrži posebna rešenja koja se primenjuju na upotrebljavana dobra, umetničke predmete, predmete iz zbirke i antikvitete. U 1995. godini usvojena je i tzv. Druga direktiva o pojednostavljenju postupka.

3.8. DIREKTIVA O PDV U ELEKTRONSKOM POSLOVANJU

Najzad, posebno mesto zauzima i Direktiva 2002/38/EC o PDV u elektronskom poslovanju, usvojena sredinom 2002. godine, koju su zemlje-članice EU trebalo da implementiraju u svoja nacionalna zakonodavstva do 1. jula 2003. godine. Ova direktiva

doneta je da bi se eliminisale distorzije u tržišnoj konkurenciji. Okolnost da elektronska trgovina ne prepoznaje nacionalne granice i ne ostavlja nikakve "papirnat" tragove stvara poreske probleme. Postojeća pravila u oblasti PDV davala su ogromne (komercijalne) prednosti pružiocima usluga koji se nalaze izvan teritorije EU, kao što su, na primer, kompanije sa sedištem u SAD ili Japanu. Šesta direktiva je, da ponovimo, predviđala da se mestom pružanja usluge, u načelu, smatra mesto u kojem pružalac usluge ima sedište. Pošto se iznos PDV odražava na finalnu prodajnu cenu proizvoda i usluga, u slučajevima kada se ne obračunava PDV, obezbeđuje se značajna konkurentna prednost. Uz to, treba imati u vidu da stope PDV variraju među zemljama-članicama EU (od 15% u Luksemburgu do 25% u Švedskoj), što takođe ima uticaj na cenu pružene usluge. Sve to je predstavljalo veliko ograničenje za pružaoce usluga koji su registrovani, odnosno imaju sedište poslovanja u nekoj od zemalja-članica EU. Zbog toga je nastala potreba da se izvrši odgovarajuća izmena u Šestoj direktivi.

3.9. HARMONIZACIJA POREZA NA DODATU VREDNOST U EVROPSKOJ UNIJI

Među prvim koracima u postupku harmonizacije poreskih sistema zemalja članica EEZ smatra se usvajanje tzv. Prve direktive o porezu na dodatu vrednost (67/227/EEC⁸) po kojoj su sve zemlje članice bile u obavezi da od 1. januara 1970. godine zamene do tada važeće poreze na proizvodnju i potrošnju porezom na dodatu vrednost. Prvom direktivom propisan je okvir za ujednačavanje obuhvata oporezivanja, postupak administracije i kontrole, način registracije obveznika i borba protiv izbegavanja plaćanja PDV. Pojedine zemlje su i pre donošenja ovog propisa imale usvojen sistem PDV (kao npr. Francuska, koja je PDV usvojila još 1954. godine, a u sveobuhvatnoj formi 1968.god.), ali je tek sa usvajanjem Prve i Druge, a posebno Šeste direktive EU, obezbeđeno primenjivanje PDV na iste transakcije u svim zemljama članicama, čime je omogućeno stvaranje osnove za zajedničko formulisanje poreske politike u ovoj oblasti.

⁸ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes

Pomenute su različite fiskalne dimenzije poreske harmonizacije. Kod PDV poreske stope su veoma važno pitanje, koje je, između ostalih, ključni predmet razmatranja harmonizacije PDV u EU: teži se favorizovanju PDV sistema u kome je zastupljena jedinstvena stopa poreza, što šira poreska baza i što manja poreska oslobođenja. Visina stopa PDV i njihov broj u zemljama članicama EU varira. Međutim, od 1992. godine EU, u procesu poreske harmonizacije, obavezuje zemlje članice i zemlje kandidate za pristup na standardnu stopu PDV od minimum 15%, a dopuštena je primena jedne, najviše dve snižene stope, koje ne smeju biti niže od 5%. Prema tabeli na sledećoj strani, na kojoj su prikazane aktuelne stope poreza na dodatu vrednost u zemljama članicama Evropske unije, može se videti da samo Danska ima jedinstvenu stopu (25%), dok ostale zemlje, pored standardne stope (Standard Rate),⁹ imaju i snižene stope. Socijalni razlozi su učinili, jer određeni proizvodi bitni za životni standard imaju visoko učešće u potrošnji stanovnika sa nižim dohotkom, da se u većini zemalja primenjuju snižene stope (Reduced Rate i Super Reduced Rate) i prelazna stopa (Parking Rate). “Uprkos usvojenoj direktivi i listi proizvoda i usluga, predmet niže stope PDV u pojedinim zemljama članicama EU je različit. Primera radi, u svim zemljama članicama promet hrane je, sa izuzetkom Danske, predmet oslobađanja sa pravom na poreski odbitak ili je predmet niže stope. Javni prevoz, knjige, periodika i novine su u svim zemljama neoporezovani ili su predmet oporezivanja nižom stopom. U nekim zemljama članicama primenjuje se i nulta stopa, prelazna stopa i super snižena stopa, koja je niža od propisane minimalne visine od 5%. U svakom slučaju, poreski tretman pojedinih proizvoda i usluga je pre u vezi sa nacionalnim zahtevima zemalja članica bez obzira na stavove iz usvojenih direktiva.”¹⁰

⁹ Prosečna standardana stopa PDV u Evropskoj uniji je 19.48%.

¹⁰ Hrustić dr Hasiba, *Porez na dodatu vrednost*, Stylos, Novi Sad 2004, str. 118.

I. LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6	21	12
Bulgaria	BG		7	20	
Czech Republic	CZ	-	5	19	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	5	18	-
Greece	EL	4.5	9	19	-
Spain	ES	4	7	16	-
France	FR	2.1	5.5	19.6	-
Ireland	IE	4.8	13.5	21	13.5
Italy	IT	4	10	20	
Cyprus	CY	-	5 / 8	15	-
Latvia	LV	-	5	18	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	18	-
Luxembourg	LU	3	6	15	12
Hungary	HU	-	5	20	-
Malta	MT	-	5	18	-
Netherlands	NL	-	6	19	-
Austria	AT	-	10	20	12
Poland	PL	3	7	22	-
Portugal	PT	-	5 / 12	21	12
Romania	RO		9	19	
Slovenia	SI	-	8.5	20	-
Slovakia	SK	-	10	19	-
Finland	FI	-	8 / 17	22	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	17.5	-

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

Stope PDV u zemljama članicama EU; Izvor: www.europa.eu.int, European commission,
DOC/2137/2007 - EN

3.9.1. ŠESTA DIREKTIVA O POREZU NA DODATU VREDNOST

Šesta direktiva o PDV (77/388/EEC¹¹) se smatra “bazičnim zakonom Evropske unije u oblasti PDV”, jer se ovom Direktivom ustanovljavaju najvažnije definicije i principi oporezivanja dodate vrednosti, ali se ostavlja i određena mogućnost izbora državama članicama Evropske unije. Šestom direktivom se definišu svi osnovni zakonski opisi poreskog činjeničnog stanja kod poreza na dodatu vrednost.

Oporezive transakcije. PDV se primenjuje na promet roba i usluga, koji se obavlja uz naknadu u okviru obavljanja delatnosti lica koje taj promet vrši. Oporeziv promet je onaj koji poreski obveznik izvrši na teritoriji zemlje članice, kao i uvoz dobara.

Poreski obveznik. Obveznik PDV je pravno i fizičko lice koje u okviru redovnog i samostalnog obavljanja delatnosti vrši isporuku dobara i pružanje usluga, kao i lice koje uvozi dobara na teritoriju zemlje članice.

Nastanak poreske obaveze. Obaveza PDV nastaje najranijim momentom od sledećih: kada je stvarno isporučeno dobro ili pružena usluga; kada je izdata faktura za isporučeno dobro ili pruženu uslugu; kada je došlo do naplate. Kod uvoza, danom nastanka obaveze plaćanja carine, nastaje obaveza plaćanja PDV.

Poreske stope. Propisano je da standardna stopa ne može biti niža od 15% i da može biti jedna, najviše dve snižene stope za dobra i usluge navede u Aneksu H Šeste direktive, kao što su prehrambeni proizvodi, voda, lekovi, prevoz putnika, knjige i sl. Zemlja članica EU može primenjivati nižu stopu i na prirodni gas i električnu energiju, kao i na uvoz umetničkih i kolekcionarskih predmeta i antikviteta navedenih u Aneksu I Šeste direktive.

¹¹ *Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment*

Poreska oslobođenja. Predviđa se oslobođenje od PDV sa i bez prava na odbitak prethodnog poreza. Oslobođenje sa pravom odbitka prethodnog poreza odnosi se, uglavnom na izvoz i kod nulte stope (obveznik zaračunava nultu stopu na svoju dodatnu vrednost, a da od države traži refundaciju poreza koji mu je naplaćen prilikom nabavke inputa). Oslobođenje bez prava na odbitak je u posebnim oblastima (banke, osiguranje, lutrija) i u oblastima gde se PDV ne plaća (u prosveti, nauci, kulturi, zdravstvu i sl.).

Obaveze poreskih obveznika. Šestom direktivom se predviđaju razne formalne obaveze, poresko–upravne prirode, koje poreski obveznik ima (dužan je da podnese registracionu prijavu za PDV, da izdaje fakture, periodično podnosi poresku prijavu i uplaćuje PDV, da vodi poslovne knjige i dr.).

Posebni režimi oporezivanja. EU je Šestom direktivom dopustila poseban režim oporezivanja određenih kategorija obveznika – mali preduzetnici, poljoprivredni proizvođači i turistički prevoznici (agencije), a iz razloga što postupak kontrole i naplate PDV za ovu grupu obveznika ima mnogo veće troškove za poresku administraciju u odnosu na prihode koji se od njih mogu sakupiti ubiranjem PDV.

➤ Kod kategorije malih preduzetnika, ako njihov godišnji prihod ne prelazi 5000 €, oslobođeni su obračuna i plaćanja PDV, s tim što je dozvoljeno da zemlje članice povise ovu granicu, ukoliko imaju interes. Potrebno je ukazati na razliku između oslobođenja od plaćanja PDV i nulte stope: lice koje je oslobođeno obaveze plaćanja ne zaračunava porez na svoju dodatnu vrednost, ali nema ni pravo da traži povraćaj PDV koji je platio pri kupovini inputa, dakle ima tretman krajnjeg potrošača.

➤ Poljoprivrednici imaju drugačiju privilegiju. Pošto oni najčešće svoje proizvode prodaju u cilju dalje prerade, da ne bi došlo do ispoljavanja kumulativnog efekta kod oslobađanja od obračuna poreza, Šesta direktiva je propisala uvođenje zajedničke proporcionalne stope za poljoprivredne proizvođače, kojom oni uvećavaju svoju prodajnu cenu. Ova proporcionalna stopa, praktično, predstavlja odbitnu stavku obračuna PDV za one industrije koje koriste poljoprivredne proizvode kao sirovine.

➤ Kod turističkih agencija, s obzirom na specifičnost delatnosti, teško je utvrditi mesto oporezive transakcije. Takođe, turističke agencije pružaju više vrsta usluga, kao što su usluge transporta, smeštaja, ishrane i sl. Zbog jednostavnijeg postupka utvrđivanja i obračuna PDV turističke usluge se tretiraju kao jedinstvena usluga.

3.9.2. DRUGA FAZA HARMONIZACIJE PDV U EVROPSKOJ UNIJI

„Druga faza ostvarivanja harmonizacije u domenu PDV su mere kojima se uklanja fiskalna kontrola na granicama između zemalja-članica EU“.¹² Kao prva faza harmonizacije PDV u EU može se definisati period, počev od 1967. godine, kada su porezi na promet zamenjeni jedinstvenim poreskim oblikom – PDV, zaključno sa donošenjem i primenom Šeste direktive.

Šesta direktiva je prvobitno promet između zemalja članica EU tretirala kao spoljnotrgovinski. U cilju ostvarivanja strateškog cilja jedinstvenog unutrašnjeg tržišta Zajednice 1985. godine Evropska Komisija donosi poseban program, poznat kao „Bela knjiga“ (White Paper). Jedinstveno tržište znači da se kretanje ljudi, dobara, usluga i kapitala iz jedne države u drugu u okviru EU obavlja isto kao i unutar jedne države. U skladu sa tim program predviđa se uklanjanje fizičkih (carinski pregledi, imigraciona kontrola i dr.), tehničkih i fiskalnih barijera na granicama između zemalja članica, pa se ovim programom, u vezi fiskalnih barijera, predviđa klirinški mehanizam na nivou Zajednice, koji bi obezbedio da se porez koji je naplaćen u zemlji izvoznici može odbiti kao poreski kredit u zemlji uvoznici. Tokom dalje harmonizacije PDV bilo je još predloga, koji su se oslanjali na koncept iz „Bele knjige“, ali nisu krenuli u dalju proceduru. Tek 1991. i 1992. godine Savet usvaja direktive kojima se vrši pomak u pravcu harmonizacije PDV u Evropskoj uniji.

¹² Barać, S., Stakić, B., Ivaniš, M., *Javne finansije*, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd 2006, str. 253.

Direktiva 91/680/EEC¹³ kojom se ukidaju poreske barijere, zapravo, promet dobara i usluga između zemalja članica ne smatra se više uvozom, odnosno izvozom. Od prvog januara 1993. godine ukinuta je kontrola na granicama između zemalja članica. Direktiva uspostavlja nekoliko novih principa u oblasti PDV kojima se dopunjuje bazična Šesta direktiva:

- uveden je prelazni period u harmonizaciji PDV (od 01.01.1993. do 31. decembra 1996. godine), u kome je, za komercijalni promet, uveden sistem odlaganja poreske obaveze do prve isporuke u zemlju odredišta, sa pravom odbitka poreza plaćenog na input;
- kod direktnih kupovina fizičkih lica, u prelaznom periodu zadržano je oporezivanje u zemlji porekla, tj. u zemlji u kojoj je izvršena kupovina, tzv. princip zemlje porekla (origin principle), koji bi bio opšti princip oporezivanja po isteku prelaznog perioda;
- kod kupovina lica koja nisu obveznici PDV, tj. nemaju pravo na poreski odbitak, ustanovljena je vrednosna granica nabavki u toku godine;
- kod kupovine saobraćajnih sredstava oporezivanje se vrši isključivo u zemlji odredišta, tj. u zemlji registracije;
- kod kupovine pouzećem važi, takođe, princip zemlje odredišta.

Pri okolnostima ukidanja kontrole na granicama između članica EU posebna pažnja je posvećena postupku administriranja, kontrole i naplate PDV, tj. administrativnoj saradnji i uzajamnoj pomoći zemalja članica. U tom smislu, značajnu ulogu ima Sistem razmene informacija u vezi sa PDV (Vat information exchange system – VIES), uveden Uredbom o administrativnoj saradnji u oblasti PDV 218/92/EEC.

¹³ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers

Direktiva 92/111/EEC se tiče pojednostavljenja postupka utvrđivanja i naplate PDV kod transakcija između zemalja članica u prelaznom periodu.

Direktiva 92/77/EEC ima za cilj približavanje stopa PDV u zemljama EU, i to:

- standardna stopa za sve zemlje članice ne treba da bude niža od 15%;
- ukinute su povišene stope;
- dopuštena je primena snižene stope (jedne, najviše dve) ne niže od 5%;
- snižene stope se primenjuju samo na promet dobara i usluga koji su eksplicitno navedeni u posebnom aneksu (prehrambeni proizvodi, voda, lekovi i medicinska oprema, prevoz putnika, knjige i publikacije, usluge u kulturi i sportu, ispruka dobara i pružanje usluga u oblasti socijalne zaštite i socijalnog osiguranja, pogrebne usluge i oprema i dr.);
- snižene stope se mogu primenjivati i na isporuku prirodnog gasa i električne energije pod uslovom da ne ugrožavaju tržišnu konkurenciju;
- zemlje članice koje su na dan 1. januara 1991.godine primenjivale nultu stopu ili snižene stope ispod 5%, zadržale su pravo da u prelaznom periodu nastave sa ovakvim oporezivanjem.

Direktiva 94/5/EC donosi posebna rešenja u pogledu tretmana upotrebljivanih dobara, umetničkih predmeta i antikviteta u vezi PDV oporezivanja. Direktiva 2002/38/EC, usvojena sredinom 2002. godine se odnosi na PDV u elektronskom poslovanju, a zemlje članice su trebale da je implementiraju u nacionalna zakonodavstva do 1. jula 2003.godine.

U uslovima izmenjenih međunarodnih ekonomskih odnosa, prouzrokovanih povećanom mobilnošću proizvodnih faktora i razvojem elektronske komunikacije, elektronska trgovina prestaje da poznaje nacionalne granice. Sa stanovišta poreza, elektronska trgovina stvara probleme, jer ne ostavlja nikakve „papirnat“ tragove. Šesta direktiva mestom pružanja usluge, u načelu, smatra mesto gde pružalac usluge ima sedište. Pošto se PDV odražava na finalnu cenu usluga, u slučajevima kada se ne obačunava, stiče se značajna konkurentna prednost. Takva pravila u oblasti PDV su dala ogromne prednosti pružaocima usluga van teritorije EU, npr. kompanijama iz SAD i

Japana, a i činjenica da stope PDV variraju u članicama same EU, ima uticaj na cenu elektronske usluge. Sve je to predstavljalo razlog da se donesu odgovarajuće izmene u ovoj oblasti. “Primeru radi, do usvajanja ove direktive, kada je američka kompanija pružala usluge korisnicima koji imaju prebivalište, odnosno sedište na području EU, primenjivalo bi se američko poresko pravo, a pošto u SAD nema PDV, takva obaveza uopšte ne bi postojala. Nasuprot tome, u slučaju kada iste usluge pruža lice koje je rezident neke od zemalja-članica EU, primenjivalo bi se pravo zemlje u kojoj takav pružalac ima sedište, te bi takva transakcija bila podvrgnuta PDV“.

Direktiva 2002/38/EC ustanovljava posebna pravila za elektronski pružene usluge.¹⁴ Pružaoci usluge koji imaju sedište van teritorije EU, imaju obavezu da se registruju, (dobiju PDV broj) na području Unije. Dakle, mestom pružanja usluge smatra se mesto rezidenstva korisnika usluge, kada pružalac usluge nije rezident nijedne zemlje članice EU, niti na toj teritoriji ima stalnu poslovnu jedinicu, npr. ako američka kompanija pruža uslugu korisniku u Nemačkoj usluga je podvrgnuta nemačkom PDV.

3.9.3. PRELAZNI PERIOD KA KONAČNOM ZAJEDNIČKOM SISTEMU PDV

Po isteku prelaznog perioda uvedenog Direktivom 91/680/EEC, a koji je trebalo da traje do kraja 1996.godine, prešlo bi se na konačni zajednički sistem PDV. U leto 1996. Komisija donosi “Zajednički sistem PDV – Program za jedinstveno tržište”, kojim se predviđa više etapa za prelazak na zajednički sistem PDV. Ovim programom Komisija, pre svega, kritikuje ranije definisan prelazni sistem kao komplikovan (veliki broj pravila o mestu oporezivanja, posebni aranžmani za pojedine države, privremena odstupanja i sl.) i iznosi zaključak je da sistem PDV ima nepovoljne efekte: po obveznike PDV (potrebno je da poznaju nacionalno pravo različitih zemalja, izloženi su povećanim troškovima i pravnoj nesigurnosti); po potrošače (ne uživaju sve prednosti zajedničkog tržišta); po poresku administraciju (mogućnost evazije, otežana kontrola, neizvesnost prihoda). Novi zajednički sistem PDV treba da obezbedi: da tržište bude zaista

¹⁴ U Aneksu L ove Direktive 2002/38/EC data je lista „elektronski pruženih usluga“, kao što su veb-sajtovi, TV i radio-difuzne usluge, softverske usluge, muzika, film, video igre i dr.

jedinstveno, bez segmentacije; sistem PDV jednostavan i moderan; jednak tretman svim transakcijama na području EU i da sistem obezbeđuje željeni nivo poreskih prihoda.

Dakle, osnovni postulat novog sistema PDV je da jedinstveno tržište treba da funkcioniše pod istim uslovima i na isti način kao i domaće tržište, tako da poreski obveznici imaju samo dve situacije: jednu kada je promet unutar EU i drugu kada promet uključuje zemlju koja nije članica EU.

Sistem PDV koji bi trebalo da bude zasnovan na principu zemlje porekla, značio bi da se porez plaća u zemlji članici u kojoj je izvršena nabavka, a kupac u zemlji odredišta, pri obačunu PDV, imao bi pravo da odbije porez plaćen u zemlji porekla. „Ali, bilo koje rešenje koje otvara mogućnost da se u jednoj zemlji odbije porez plaćen u drugoj, podrazumeva „razvalačenje“ prihoda od PDV koji se neposredno naplaćeni u svakoj zemlji-članici“. Ovaj problem bi se rešio uvođenjem jedinstvenog evropskog trezora, ali to je nemoguće sprovesti iz političkih razloga. Uvođenje jednog mesta oporezivanja, po predlogu Komisije, bi značilo da mesto, tj. zemlja registracije obveznika (umesto mesta transakcije) bude mesto, tj. zemlja gde se plaća i ostvaruje pravo na odbitak PDV. S obzirom na nemogućnost uspostavljanja evropskog trezora, da bi se ostvarila preraspodela (realokacija) prihoda od PDV, Komisija predviđa sledeći mehanizam: realokacija prihoda bi se vršila prema učešću oporezive potrošnje u jednoj državi u bruto nacionalnom proizvodu (GNP – gross national product) Evropske unije. Dakle, važna bi bila samo stvarna lična potrošnja, koju PDV, u krajnjoj liniji, i oporezuje.

Kada su u pitanju stope PDV govori se o daljem približavanju, tj. usklađivanju u okviru određenih raspona, kao i harmonizaciji broja i visine sniženih stopa. Takođe je potrebno dalje harmonizovati i druge aspekte PDV, kao što su poreska oslobođenja, posebni reživi oporezivanja i dr.

U postupku administriranja, kontrole i naplate PDV Komisija bi prava i dužnosti poreskog obveznika uredila posebnim „Poreskim kodeksom“. Zemlje članice bi bile odgovorne za naplatu PDV, a prihodi bi im se raspoređivali prema učešću njihove lične

potrošnje u GNP Unije. U tom kontekstu, nesumljiva je važnost administrativne saradnje i pomoći u oblasti PDV (ranije pomenut sistem VIES).

Komisija 2003. godine donosi dokument o prioritetima strategije PDV.¹⁵ Potrebno je pojednostaviti sve obaveze koje imaju trgovci kako bi mogli da koriste prednosti jedinstvenog tržišta Unije. Da bi se to postiglo, Komisija namerava da primeni ideju tzv. „one-stop shop“ sistema, kojim bi trgovac ispunjavao sve svoje obaveze poreza na dodatu vrednost, za sve aktivnosti na teritoriji EU, u državi članici u kojoj je osnovan. Ovaj sistem dozvoljavao bi korišćenje jedinstvenog PDV broja za sve isporuke na prostoru EU, sa deklaracijom PDV u jednom elektronskom portalu, koji bi automatski bio predat drugim članicama, kojima trgovac isporučuje robu ili uslugu.

Jula 2003. Evropska komisija objavljuje predlog kojim bi se dalje menjala Šesta direktiva u smislu ujednačenije primene sniženih stopa, a u cilju racionalizacije brojnih odstupanja u pojedinim zemljama članicama, tj. unapređenju funkcionisanja unutrašnjeg tržišta i sprečavanju konkurencije, kao generalnom cilju. Suština predloga je u sledećem:

- Kako su pravila u pogledu stopa, ustanovljena Direktivom 92/77/EEC, često narušena odstupanjima, predlaže se restriktivni stav u pogledu odstupanja, sa krajnjim rokom važenja najdalje do 1.januara 2010.godine.
- U pogledu liste dobara i usluga na koje se mogu primenjivati snižene stope, predlaže se racionalizacija i to tako da se liste ne proširuju, da se može produžiti pravo primene sniženih stopa u pojedinim zemljama, ako nemaju negativan uticaj na funkcionisanje unutrašnjeg tržišta (npr. ugostiteljske usluge).
- Komisija daje ovlašćenja nekim zemljama članicama da primenjuju snižene PDV stope za pojedine geografski udaljene oblasti i određena ostrva, uz ograničavanje njihove primene isključivo na dobra i usluge koji se troše na tim područjima.
- Lista dobara i usluga za primenu sniženih stopa preispitivaće se svakih pet godina, umesto svake dve godine.

¹⁵ www.europa.eu

II DEO

4. HARMONIZACIJA AKCIZA U EVROPSKOJ UNIJI

Zajednički sistem akciza u Evropskoj uniji je stupio na snagu 1.januara 1993.godine, kada je počelo da funkcioniše jedinstveno tržište. Kao obavezni akcizni proizvodi definisani su naftini derivati, duvanski proizvodi i alkoholna pića. Zemlje članice mogu da uvide i akcize na neke druge proizvode, za koje svaka zemlja samostalno određuje sistem oporezivanja, pod uslovom da ne sprečava slobodno prekogranično kretanje takve robe, tj. da ne povlači za sobom dodatne formalnosti i administrativne troškove. Pravila

Zajednice u oblasti akciza obuhvataju:

- harmonizovanu poresku strukturu, tj. definisanje akciznih proizvoda, poreske osnovice i poreskih oslobođenja,
- poreske stope, odnosno propisivanje minimalnih stopa, uz pravo zemlje članice da uvodi sopstvene stope akciza, imajući u vidu međunarodno okruženje,
- kretanje akciznih proizvoda između zemalja članica – režim akciznih skladišta.

Propisi koji uređuju oporezivanje akcizama u EU uglavnom su usvojeni tokom 1992. godine, vezano za uspostavljanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta, a cilju omogućivanje slobodnog kretanja ljudi, dobara, usluga i kapitala. Pravni temelj za harmonizirani sistem akciza nalazi se u II poglavlju o poreskim odredbama u čl.93 Ugovora o osnivanju Evropske unije.

Harmonizacija, kao i oblasti PDV, ni u oblasti akciza nije laka, imajući u vidu problem usaglašavanja vrsta robe koja im podleže i visinu stopa poreza. “Mnoge zemlje su koristile akcize kao prikrivenu vancarinsku barijeru”,¹⁶ što je Evropska komisija izvodila pred Evropski sud pravde, pa je to vremenom dovelo do napuštanja prakse akcizne diskriminacije.

¹⁶ Prokopijević, M., *Evropska unija – uvod*, JP Službeni glasnik, Beograd 2005, str. 127. i 225.

Pravno gledano harmonizacija akciza u Evropskoj uniji bazira se na većem broju direktiva, koje se mogu grupisati u tri celine:

1. u prvoj grupi je tzv. “horizontalna direktiva”, tj. Direktiva 92/12/EEC o opštim aranžmanima za obavezne proizvode koji podležu akcizama – alkoholna pića, duvanski proizvodi i naftni derivati (alcoholic beverages, manufactured tobacco, mineral oils), kao i držanju, kretanju i kontroli takvih proizvoda, koja je kasnije više puta dopunjavana (92/108/EEC, 94/74/EC, 96/99/EC, 2000/44/EC, 2000/47/EC, 2004/106/EC);
2. u drugoj grupi su tzv. “strukturne direktive”, koje se odnose na harmonizaciju strukture akciza na naftne derivate, alkoholna pića i duvanske proizvode (92/78/ EEC, 92/81/ EEC, 92/83/ EEC);
3. u treću grupu spadaju direktive o približavanju stopa akciza za obavezne akcizne proizvode, poznatije kao direktive o stopama (92/79 EEC, 92/80 EEC, 92/82/ EEC, 92/84/ EEC, 2002/10/ EC).

4.1. HORIZONTALNA DIREKTIVA

Nastanak poreske obaveze. Horizontalna direktiva predviđa da poreska obaveza plaćanja akcize nastaje u momentu proizvodnje dobra oporezovanog akcizom, odnosno u trenutku uvoza na teritoriju Zajednice. Pod teritorijom Zajednice podrazumeva se oblast primene Ugovora o osnivanju, s tim što su određene teritorije pojedinih zemalja članica izuzete (npr. određena ostrva). Definisane pojma proizvodnje se prepušta zemljama članicama, koje same određuju pravila proizvodnje, prerade i držanja proizvoda koji podležu akcizama. Uvoz se definiše kao ulazak proizvoda pogođenog akcizom na teritoriju EU, pri čemu se ta teritorija određuje u prethodno navedenom smislu.

Odloženi (suspenzivni) aranžman. Nastanak poreske obaveze se može odložiti do momenta puštanja akciznog proizvoda u potrošnju, tj. kada proizvod napusti akcizno skladište. Takva mogućnost se naziva “odloženi (suspenzivni) aranžman”. Odobrenje za

otvaranje i rad akciznih skladišta daju poreski organi zemlje na čijoj teritoriji se skladište nalazi. Horizontalna direktiva uređuje i režim kretanja akcizne robe između skladišta u različitim zemljama članicama, uz odgovarajuću carinsko-poresku prateću dokumentaciju.

Akcizne markice. Zemlje članice mogu zahtevati da akcizni proizvodi koji se puštaju u potrošnju na njihovoj teritoriji budu obeleženi akciznim markicama. Te zemlje kontrolne markice, koje se koriste u poreske svrhe, moraju učiniti dostupnim za akcizna skladišta u drugim zemljama, pri čemu korišćenje akciznih markica ne treba da ugrozi slobodno obavljanje trgovine.

Princip destinacije. Akcizni proizvodi se oporezuju po principu destinacije, tj. odredišta robe. Na taj način izvoz nije oporezovan. Međutim, kada su u pitanju fizička lica, akciza se obračunava i naplaćuje u zemlji porekla u kojoj je proizvod nabavljen. Ovo se odnosi samo na proizvode nabavljene za sopstvene, ali ne i za komercijalne potrebe fizičkih lica. Kako bi se isključilo postojanje komercijalnih razloga Direktiva propisuje minimalne količine akciznih proizvoda koje lice može uvesti, tj. prenositi iz jedne zemlje u drugu. (Dopuštena količina cigareta iznosi 800 komada, a žestoka alkoholna pića ograničena su na 10 litara.) Kod naftnih derivata količine zavise od vrste transporta.

Oslobođenja od plaćanja akciza. Oslobođanja od plaćanja akciza se odnose na sledeće slučajeve: isporuka akciznih proizvoda diplomatskim i konzularnim predstavništvima, međunarodnim organizacijama, uz određene limite, isporuke vojsci neke od zemalja članica i dr.

Komitet za akcize. "Horizontalna direktiva" predviđa formiranje posebnog Komiteta (Committee on Excise Duties), koji se sastoji od predstavnika svih zemalja članica, na čelu sa predstavnikom Unije, i učestvuje u usvajanju mera u vezi sa efikasnijom naplatom akciza, predloženih od strane Komisije, donošenjem mišljenja (većinom glasova) o predloženim merama.

4.2. STRUKTURNE DIREKTIVE

Strukturne direktive se tiču harmonizacije strukture akciza u svakoj od tri grupe osnovnih akciznih proizvoda, tj. naftnih derivata, alkoholna pića i duvanskih proizvoda.

Strukturna direktiva o naftnim derivatima (92/81/EEC) definiše 13 različitih vrsta naftnih derivata. U odgovarajućoj direktivi o stopama (92/82/EEC) se samo za 7 derivata predviđaju minimalni iznosi akciza. Ova direktiva sadrži i odredbe o poreskim oslobođenjima, koja mogu biti obavezna (npr. gorivo za komercijalne avio letove) i fakultativna (npr. gorivo koje ima povoljnije ekološke efekte). Savet zajednice ima obavezu da periodično preispituje iznose najnižih akciza, kao i poreska oslobođenja, imajući u vidu osnovne ciljeve Ugovora o osnivanju.

Strukturna direktiva o alkoholnim pićima (92/83/EEC) pravi razliku između različitih vrsta pića (pivo, vino, žestoka pića). Kao osnovica za obračun akciza određen je “plato hektolitarski stepen”. Propisane su specifične stope i njihovi minimalni iznosi. Ova Direktiva dopušta zemljama članicama da primene i snižene stope, ali uz određena ograničenja. Na primer, za pivo, poreska olakšica, u vidu smanjene stope, odobrava se malim pivarama koje proizvode manje od 200.000 hl piva godišnje. Kod oporezivanja vina pravi se razlika između običnih i penušavih vina, kako bi se zemljama članicama dopustila i primena više stope za vino koje ima veću jačinu. Zemlje članice mogu da oslobode plaćanja akciza alkoholna pića koje je proizvelo fizičko lice, pod uslovom da mu služi za sopstvenu potrošnju. Alkohol-etanol, koji se koristi kao reprodukcioni materijal, oslobođen je oporezivanja.

Direktive o akcizama na duvanske proizvode su sledeće:

- Direktiva 72/464/EEC, koja donosi opšte odredbe o akcizama na duvanske proizvode, kao i posebne odredbe koje se odnose na strukture akciza za cigarete;
- Direktiva 79/32/EEC, koja definiše različite duvanske proizvode: cigarete, cigare i cigarilose, fino rezani duvan i duvan za lulu;

- Direktive 92/79/EEC i 92/80/EEC koje predviđaju minimalne stope na duvanske proizvode;
- Direktiva 95/59/EEC, kojom se konsoliduju dve ranije direktive 72/464/EEC i 79/32/EEC, a i ova Direktiva se menja najpre 1999.godine, a potom 2002. godine (2002/10/EC).

Poreska pravila Evropske unije podrazumevaju da se porez na cigarete sastoji od tri komponente:

1. poreza na dodatu vrednost, utvrđenog u procentu od maloprodajne cene,
2. ad valorem aksize, utvrđene u određenom procentu od maloprodajne cene i
3. specifične akcize, utvrđene u apsolutnom iznosu po paklici.

Sve vrste cigareta sadrže sve tri komponente. Pri tom treba da budu ispoštovani sledeći zahtevi:

- stopa PDV ne može biti manja od 15%;
- odnos između specifične akcize i ukupnog poreza na cigarete treba da bude u rasponu od 5% do 55%;
- ukupan iznos akcize mora biti najmanje 57% od konačne maloprodajne cene kod cigareta za kojima je najveća potražnja (prema statističkim podacima koji se menjaju svake godine 1. januara), ali tako da ne bude manje od 60 eura na 1000 cigareta, izuzev ako ukupna akciza prelazi 95 eura na 1000 cigareta;
- zemlje članice mogu da prilagode poreski sistem na cigarete svojim uslovima, ali tako da nivoi poreskog opterećenja u evropskim zemljama ukupno, odražavaju njihovu makroekonomsku stvarnost.

Za ostale vrste duvanskih prerađevina, osim cigareta, minimalne akcize su utvrđene navedenom Direktivom 92/80/EEC, koja je godine 2002. dopunjena pomenutom Direktivom 2002/10/EC. Dakle, 2002. godine Savet EU donosi direktivu o izmenama stopa akciza na duvanske proizvode čiji je cilj povećanje stopa akciza, pa time

i maloprodajnih cena duvanskih proizvoda, a u svrhu eliminisanja poreske evazije i zaštite zdravlja građana, uticajem na smanjenje konzumiranja ovih proizvoda.

4.3. DIREKTIVE O PRIBLIŽAVANJU STOPA

O ovim direktivama je bilo reči u prethodnom delu tokom razmatranja strukturnih direktiva za svaku od osnovnih grupa akciznih proizvoda. Radi se o direktivama o približavanju (aproksimaciji) stopa akciza koje pogađaju obavezne akcizne proizvode, odnosno naftne derivate, alkoholna pića i duvanske proizvode. To su, praktično direktive o stopama, u koje spadaju Direktiva 92/79/EEC, 92/80/EEC, 92/82/EEC i Direktiva 2002/10/EC, koja sadrži izmene ranijih direktiva 92/79/EEC, 92/80/EEC i 95/59/EEC, a koje su sve navedene u prethodnom tekstu.

5. HARMONIZACIJA OSTALIH POSREDNIH POREZA U EVROPSKOJ UNIJI

Od ostalih posrednih poreza pokušaju harmonizovanja režima oporezivanja u Evropskoj uniji podvgnuti su još promet energenata, motornih vozila i uvećanja kapitala.

5.1. OPOREZIVANJE ENERGENATA

U Evropskoj Uniji se početkom 2003. godine postiže dogovor, a krajem te godine se usvaja, Direktiva o restrukturiranju osnove Zajednice za oporezivanje energenata i struje (2003/96/EC) sa početkom primene od 1. januara 2004. godine. Direktiva se odnosi na sve energente – uglj, prirodni gas, struju, kao i naftne derivate.

Cilj donošenja Direktive za restrukturiranje okvira za oporezivanje energenata i struje u Evropskoj uniji je što nepostojanje odgovarajućih odredbi na nivou EU koje uređuju minimalnu poresku stopu kod oporezivanja struje i energenata, izuzev naftnih derivata, tj. postojanje većih razlika u oporezivanju energenata između zemalja članica, može da naruši funkcionisanje unutrašnjeg tržišta EU. Naime, cene energenata su deo ključnih zajedničkih politika EU u oblasti ne samo energetike, već i saobraćaja i ekologije, a porezi utiču na formiranje tih cena. Utvrđivanje minimalnog nivoa poreskog opterećenja kod oporezivanja energenata i struje ima za cilj sledeće:

- smanjenje distorzije u konkurenciji između zemalja članica, koja je postojala kao posledica različitih stopa na energente;
- smanjenje distorzije u konkurenciji između naftnih derivata i ostalih energenata koji do tada nisu bili podvrgnuti poreskim pravilima EU;
- povećanje podsticaja da se energija koristi na efikasniji način u cilju smanjenja zavisnosti od uvoza energije i smanjenja emisije ugljen-dioksida;
- predviđeno je da zemlje članice u okviru svojih poreskih sistema daju podsticaje za kompanije koje preduzimaju mere za smanjenje štetnih emisija.

Ovom Direktivom su predviđena određena oslobođenja i smanjenja poreskog opterećenja oporezivanja energenata radi većeg stepena harmonizacije između zemalja članica, manjeg rizika od gubitka konkurentskog položaja na svetskom tržištu, uvažavanje ekoloških argumenata itd.¹⁷ Upotreba energenata i struje za druge namene osim kao motornih goriva i goriva za grejanje nije obuhvaćena ovom Direktivom. Od oporezivanja je oslobođena upotreba energenata kao sirovina u različitim hemijskim, elektrolitičkim i metalurškim postupcima, kao i energenti koji se koriste za obavljanje međunarodnog avio i pomorskog saobraćaja za potrebe prevoza putnika i robe uz naknadu, u cilju održavanja konkurentskog položaja kompanija na nivou Unije.

Zemlje članice imaju pravo da primenjuju i druga poreska oslobođenja, kao i različite poreske stope u svojim nacionalnim zakonodavstvima, pod uslovom da su: poštovani zahtevi u pogledu minimalnih stopa, da se ne narušava funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije i opšta pravila konkurencije. Ovu mogućnost koristi veći broj zemalja za stimulisanje potrošača da koriste ekološki prihvatljivije energente putem privilegovanog poreskog tretmana (poresko oslobođenje ili snižene stope) kada su u pitanju obnovljivi izvori energije, biološka goriva i sl.

Direktiva 2003/96/EC predviđa brojne prelazne režime da bi se zemljama članicama omogućilo postepeno prilagođavanje novim nivoima poreskog opterećenja i tako sprečili negativni sporedni efekti (npr. narušavanje stabilnosti cena). Utvrđen je prelazni period u kome zemlje članice treba da progresivno smanjuju jaz između minimalnih poreskih stopa i poreskog opterećenja energenata i struje predviđenih Direktivom i onih koja su zatečena u njihovim nacionalnim poreskim zakonodavstvima.

¹⁷ U Aneksu II Direktive 2003/96/EC data je lista sniženih poreskih stopa i poreskih oslobođenja koja se primenjuju u pojedinim zemljama članicama EU.

5.2. OPOREZIVANJE MOTORNIH VOZILA

U savremenim uslovima kada je automobil važno prevozno sredstvo, a samim tim i sredstvo za ostvarenje prava na slobodu kretanja ljudi, garantovanog Ugovorom o osnivanju EU, regulisanje oporezivanja motornih vozila u EU dobija na važnosti.

U nameri da otkloni značajne poreske prepreke koje postoje za slobodno kretanje automobila u okviru unutrašnjeg tržišta Unije, Evropska komisija je prezentovala obuhvatnu studiju o oporezivanju putničkih automobila. Prema studiji o važećim poreskim rešenjima vezanim za ovu oblast u devet zemalja članica, došlo se do zaključka da: adekvatan sistem oporezivanja automobila i drugih motornih vozila pretpostavlja jedinsveno evropsko tržište; konstatovano je da su registracioni porezi niski u zemljama u kojima postoji razvijena tradicija proizvodnje automobila (npr. Francuska), dok su visoki u zemljama EU u kojima su razvijene ekološke politike (npr. Danska, Finska); registracioni porezi, svojim uticajem na cenu, utiču i na obim prodaje automobila.

Evropska komisija, identifikujući registracione poreze (takse) kao jednu od smetnji za slobodno kretanje motornih vozila u unutrašnjem tržištu EU, predlaže njihovo smanjivanje, pa čak i ukidanje ili ugrađivanje u godišnji porez na puteve i akcize na motorna goriva. Na taj način bi se zadržala tzv. budžetska neutralnost samo bi se poreski teret vezao za upotrebu automobila umesto za način njihovog sticanja. Restruktuiranje poreza na motorna vozila posebno ima u vidu ekološke ciljeve, pa Komisija preporučuje da se oporezivanje novih automobila neposrednije poveže sa emisijom ugljen-dioksida koji ti automobili proizvode. Navedene preporuke zemlje članice treba da uzmu o obzir prilikom preispitivanja svojih sistema oporezivanja automobila i drugih motornih vozila.

Osim toga, Evropska komisija upućuje zvanične zahteve zemaljama članicama, ili čak iznosi pred Evropski sud pravde, ukoliko vrše oporezivanje uvoza automobila u vezi sa promenom rezidenstva lica koji su vlasnici tih automobila, da poštuju Direktivu

83/183/EEC¹⁸ (koja se tiče poreskih oslobođenja koja se primenjuju za ličnu imovinu pojedinaca). Ova Direktiva dopušta mogućnost članicama EU da uvedu dažbine (takse) koje će pokriti administrativne troškove u vezi registracije vozila, ali ne registracione poreze koji su već plaćeni na isti automobil prilikom nabavke u drugoj zemlji članici odakle lice koje se seli dolazi.

5.3. OPOREZIVANJE UVEĆANJA KAPITALA

Oporezivanje kapitala prilikom ulaganja u društva kapitala ima indirektan karakter, jer kako utiče na uslove poslovanja ovih privrednih subjekata oporezivanje uvećanja kapitala spada u posredno oporezivanje. Oporezivanje uvećanja kapitala u Evropskoj uniji je regulisano Direktivom o taksi na kapital (69/335/EEC) Navedena Direktiva predviđa da se taksa na kapital plaća prilikom:

- osnivanja društva kapitala,
- transformacije nekog drugog organizacionog oblika u društvo kapitala (npr. ortačkog društva),
- povećanja uloga u kapitalu društva kapitala,
- povećanja sredstava društva kapitala ulaganjima za koja se ne dobijaju akcije, nego prava iste vrste kao i kod posedovanja akcija (pravo glasa i učešća u raspodeli dobiti),
- transfera efektivnog centra upravljanja društvom kapitala, kao i transfera registrovanog sedišta društva kapitala iz zemlje koja nije članica EU u zemlju članicu,
- transfera efektivnog centra upravljanja društvom kapitala, kao i transfera registrovanog sedišta društva kapitala iz zemlje članice EU u kojoj se takav entitet nije smatrao društvom kapitala u zemlju članicu u kojoj ima takav status.

Taksa na kapital, pored navedenog, može da se uvede i u sledećim slučajevima kada dolazi do uvećanja kapitala:

- kroz kapitalizaciju dobiti ili privremenih i stalnih rezervi,

¹⁸ Council Directive 83/183/EEC of 28 March 1983 on tax exemptions applicable to permanent imports from a Member State of the personal property of individuals

- putem pružanja usluga od strane akcionara što dovodi do porasta vrednosti akcija ili promena u pravima koje ima društvo (iako se ne pokazuje u povećanju kapitala društva),
- putem uzimanja zajma kada zajmodavac ima pravo da učestvuje u raspodeli dobiti društva, itd.

Stopa takse na kapital iznosi 1%. Predviđanjem jedinstvene poreske stope za uvećanje kapitala putem Direktive o taksi na kapital, Evropska komisija ima za cilj da obezbedi slobodno kretanje kapitala između zemalja članica EU.

Direktivom je dopuštena olakšica u vidu smanjene stope koja iznosi 0,5% u slučaju kada društvo kapitala stiče akcije neke kompanije i u zamenu emituje nove akcije i time ostvaruje kontrolu nad tom kompanijom. Takođe je dopušteno zemljama članicama i oslobođenje od plaćanja takse na kapitali to: za javna preduzeća ukoliko država poseduje najmanje 50% kapitala tih preduzeća i za društva kapitala koja se (isključivo i neposredno) bave ostvarivanjem humanitarnih, kulturnih ili naučnih ciljeva.

5.4. SPECIJALNI BILANSI

U poslovnoj praksi i stručnoj literaturi pojavljuje se više vrsta specijalnih bilansa, čiji nazivi odgovaraju ciljevima kojima oni služe. Specijalni bilansi nastaju u određenim prilikama kao posledica specijalnih ciljeva.

U specijalne bilanse spadaju:

- Bilans osnivanja,
- Bilans promene pravne forme,
- Bilans fuzije,
- Bilans saniranja,
- Bilans razdvajanja
- Likvidacioni bilans,
- Bilans likvidnosti,

- Bilans stečaja preduzeća i
- Bilans poravnanja.¹⁹

5.4.1. BILANS OSNIVANJA

Po Zakonu o privrednim društvima iz 2004. godine preduzeće se može osnovati ili kao društveno lice ili kao društvo kapitala. Društveno lice može da bude ili u obliku ortačkog društva ili u obliku komanditnog društva. Društvo kapitala može da bude ili u obliku akcionarskog društva ili u obliku društva sa ograničenom odgovornošću. Pri osnivanju preduzeća osnivači preduzeća, koji su u principu i vlasnici preduzeća, ulažu u preduzeće: gotovinu, stvari i prava. Zakonom o privrednim društvima za društva kapitala propisan je najmanji iznos gotovine koji mora biti uloženi pri osnivanju i to :

- Društva sa ograničenom odgovornošću najmanje 500 eura u dinarskoj protiv vrednosti po kursu na dan uplate sa rokom uplate najmanje do 50% do dana registracije, a 50% u roku od dve godine od registracije,
- Zatvorena akcionarska društva najmanje 10.000 eura, a otvorena akcionarska društva najmanje 25.000 eura u dinarskoj protiv vrednosti na dan uplate za otvorena akcionarska društva, sa rokom uplate najmanje 50% do dana registracije, a 50% u roku od dve godine od registracije.

Procena stvari i prava unetih u novoosnovano preduzeće vrši se po nabavnim cenama na dan procene, s tim što se kod osnovanih sredstava koja su pre unošenja u novoosnovano preduzeće korišćena, nabavna vrednost svodi se na sadašnju vrednost uz pomoć koeficijenta

5.4.2. BILANS PROMENE PRAVNE FORME

Promena pravne forme preduzeća je zapravo prelazak preduzeća iz jednog u drugi pravni oblik. Svaki oblik preduzeća (ortačko društvo, komanditno društvo, društvo sa ograničenom odgovornošću, i akcionarsko društvo) može preći u ma koji drugi oblik

¹⁹ Ranković, J., Specijalni bilansi, Ekonomski fakultet, Beograd, 2002., str. 12

preduzeća pod uslovom da ispunjava uslove tog novog oblika preduzeća. Odluku o promeni oblika preduzeća donosi najviši organ upravljanja preduzećem.

Promena pravne forme može biti dvojaka:

- Preduzeće se transformiše iz jednog u drugi oblik, vlasnici preduzeća ostaju isti sa nepromjenjenim učešćem u kapitalu i
- Preduzeće se transformiše iz jednog u drugi oblik sa promenom vlasnika preduzeća, određeni vlasnici ostaju vlasnici i u transformisanom preduzeću, ali drugi vlasnici se povlače iz transformisanog preduzeća ili se u transformisano preduzeće uključuju novi vlasnici.

5.4.3. BILANS FUZIJE

Prema Zakonu o privrednim društvima fuzija nastaje:

- Ili prenosom imovine jednog preduzeća ili više preduzeća (preuzeta preduzeća) na drugo preduzeće (preduzeće preuzimalac), u zamenu za obezbeđenje akcija ili udela tog preduzeća vlasnicima preuzetih preduzeća. Do fuzije dolazi pripajanjem preduzetih preduzeća preuzimaoca, pri čemu se preuzeta preduzeća kao pravno lice gasi (nestaju) a preduzeće preuzimalac i dalje egzistira kao pravno lice,
- Ili nastajanjem novog preduzeća na koje prelazi imovina preduzeća koja se spajaju, uz zamenu za obezbeđenje akcija ili udela novog preduzeća vlasnicima spojenih preduzeća (spajanjem novim osnivanjem). U ovom slučaju sva spojena preduzeća gube status pravnog lica a novoosnovano preduzeće spajanjem stiče status pravnog lica upisom u sudski registar

5.4.4. BILANS SANIRANJA

Bilans saniranja potiče od latinske reči „sanatio“ koja znači lečenje. Kada preduzeće postane nelikvidno (izgubi platežnu sposobnost) ili posluje sa gubitkom vrši se saniranje sa ciljem da se osposobi preduzeće za plaćanje dospelih obaveza i poslovanje sa dobitkom da bi preduzeće neograničeno moglo opstati sa čime se izbegava stečaj. Postoje dve vrste saniranja:

- Saniranje u širem smislu (ekonomsko saniranje) i
- Saniranje u užem smislu (funkcionalno saniranje).

5.4.5. BILANS RAZDVAJANJA

Razdvajanje se javlja kod društva lica (ortakog društva i komanditnog društva) i to u dva slučaja:

- Razdvajanje kada se društvo lica rastura, nestaje. Tada je u pitanju podela imovine preduzeća između ortaka.
- Razdvajanje sa jednim ortakom koji istupa iz preduzeća, pri čemu preduzeće i dalje opstaje sa ortacima koji se ne izdvajaju. Tada je u pitanju namirivanje ortaka koji istupa, u suštini radi se o poravnanju između ortaka koji istupa i ortaka koji ostaju u preduzeću u obliku društva lica.²⁰

5.4.6. LIKVIDACIONI BILANS

Likvidacija preduzeća je zapravo prestanak postojanja preduzeća, gašenje preduzeća, njegovo brisanje iz sudskih registara i time i nestanak preduzeća kao pravnog lica. Prema članu 347. Zakona o privrednom društvima preduzeće prestaje putam likvidacije:

- Ako je preduzeću izrečena mere zabrane obavljanja delatnosti na koju je registrovano zbog toga što ne ispunjava uslove za obavljanje te delatnosti, a u roku određenom u izrečenju meri ne ispuni te uslove ili ne promeni delatnost,
- Ako prestanu prirodni i drugi uslovi za obavljanje delatnosti za koju je preduzeće registrovano, iscrpljenje ležišta rude npr.,
- Ako je isteklo vreme za koje je preduzeće osnovano. Ovde se radi o preduzećima čiji je rok opstanka određen aktom osnivanja.
- Ako skupština preduzeća ili članovi preduzeća odluče da preduzeće likvidira,
- Ako preduzeće organizovano u skladu sa zakonom,
- Ako ne obavlja delatnosti duže od dve godine neprekidno,

²⁰ Ranković, J., Specijalni bilansi, Ekonomski fakultet, Beograd, 2002., str. 14

- Ako se prevosnažnom sudskom odlukom utvrdi ništavnost upisa u sudski registar,
- Ako se osnovni kapital preduzeća iz bilo kog razloga smanji ispod zakonom propisanog minimalnog osnovnog kapitala a vlasnici preduzeća u roku od šest meseci ne izvrše dokapitalizaciju do nivoa minimalnog osnovnog kapitala preduzeće se likvidira.

5.4.7. BILANS LIKVIDNOSTI

Cilj bilansa likvidnosti jeste da pruži što potpuniju sliku o mogućnosti održavanja likvidnosti preduzeća odnosno o platežnoj sposobnosti preduzeća. Takva informacija je neophodna stoga što je permanentna likvidnost preduzeća, odnosno mogućnost plaćanja obaveza u momentu njihovog dospeća uslov ne samo za normalan rad preduzeća već i za opstanak preduzeća, jer ako preduzeće u dužem razdoblju ne izmiruje obaveze o roku njihovog dospeća za plaćanje izgubiće poverenje kod poverilaca, takvom preduzeću dobavljači neće iporučivati svoje proizvode i robu i činiti usluge sa uobičajnim odloženim rokom plaćanja već zahtjevati avansno plaćanje koje nelikvidno preduzeće ne može da da, što znači da je prinuđeno da prestane sa poslovanjem. Na drugoj strani, i kreditori će izbegavati pozajmljivanje nelikvidnom preduzeću jer nemaju sigurnosti da će svoja potraživanja moći naplatiti o roku dospeća.

5.4.8. STEČAJNI BILANS

Naziv stečaj potiče od latinske reči „concursum“, što odgovara značenju sakupljanje ili spajanje, sticanje ili sleganje u gomilu. Stečajni postupak se sprovodi radi grupnog namirenja poverilaca stečajnog dužnika, unovčenjem njegove imovine i podelom prikupljenih sredstava poveriocima.

Razlog otvaranja stečajnog postupka je platežna nesposobnost stečajnog dužnika. Stečajni dužnik je platežno nesposoban ukoliko nije u stanju izvršiti svoje dospele i potraživane obaveze plaćanja. Okolnost da je stečajni dužnik podmirio ili da može da podmiri u celosti ili delimično potraživanja nekih poverilaca samo po sebi ne znači da je platežno sposoban. Po pravilu se smatra da je stečajni dužnik platežno nesposoban ako 60 dana neprekidno ne izmiruje svoje dospele novčane obaveze. Stečajni postupak se može

otvoriti i zbog preteće platežne nesposobnosti. Ona postoji ako stečajni dužnik prema predviđanjima u vremenu dospelosti neće biti u stanju da ispuni postojeće obaveze plaćanja.

5.4.9. BILANS PORAVNANJA

Cilj početnog bilnsa poravnanja je da pokaže:

- Da je poravnanje nužno radi saniranja a time i opstanka preduzeća,
- Da pokaže pokrivenost obaveza imovinom i
- Da izdvoji obaveze prema razlučenim ili izlučenim poveriocima i zaštićenim poveriocima koji se uzimaju iz poravnanja.²¹

²¹ Ranković, J., Specijalni bilansi, Ekonomski fakultet, Beograd, 2002., str. 16

III DEO

6. KOMPARATIVNA ANALIZA PDV-a U SRBIJI I ZEMLJAMA EVROPSKE UNIJE

U najvećem broju evropskih zemalja PDV se nije menjao od početka ekonomske krize, a iznosi između 19 i 20 odsto. PDV je najniži na Kipru (15 odsto) i Španiji (16 odsto), a najviši na Islandu (25,5 odsto) i Švedskoj, Danskoj i Norveškoj - 25 odsto.

U regionu Zapadnog Balkana, najviši PDV ima Hrvatska - 23 odsto, a najniži Kosovo gde se PDV obračunava po stopi od 16 odsto, a kada je uveden 2006. iznosio je 21 odsto.

U Hrvatskoj je od 1. avgusta 2009. godine PDV sa 22 odsto povećan na 23 odsto zbog ekonomske krize. Nulta stopa PDV primenjuje se za osnovne prehrambene proizvode kao što su hleb i mleko, medicinske implantante, naučne časopise i knjige. Ukidanje nulte stope, međutim, uslov je koji se postavlja Hrvatskoj u pregovorima o pristupanju EU.

Albanija ima PDV od 20 odsto. U Makedoniji je PDV 18 odsto, ali se primenjuje i niža stopa od pet odsto na prehrambene proizvode, lekove i tehnologiju.

U Bosni i Hercegovini primenjuje se jedinstvena stopa PDV od 17 odsto i ona se nije menjala od uvođenja 1. januara 2006. godine. U nekoliko navrata opozicione stranke u Srbija su tražile da se uvede diferencirana stopa PDV, odnosno da se za luksuzne proizvode poveća na 21 odsto, a da na osnovne životne namirnice bude nulta stopa, ali ti predlozi nisu podržani u Savetu ministara Srbije.

U Crnoj Gori PDV se takođe obračunava po opštoj stopi od 17 odsto. Snižena stopa od sedam odsto, međutim, važi za osnovne životne namirnice, određene lekove, medicinske implantante, udžbenike, knjige, novine i časopise... Zakonom je predviđena i nulta stopa PDV koja se primenjuje uglavnom na ono što se odnosi na izvoz.

Članice EU čine zajedničku PDV zonu, ali ipak nemaju jedinstvenu stopu PDV. Najniži PDV ima Kipar, 15 odsto, a najivši skandinavske zemlje Švedska i Danska - 25 odsto. U većini novih članica EU PDV je između 19 ili 20 odsto.

U Sloveniji stopa PDV za pravna lica iznosi 20 odsto, a zahtevi da se taj porez smanji zbog krize nisu usvojeni. U Sloveniji postoji više stopa PDV zavisno od delatnosti, a predviđeno je i oslobađanje od PDV, što je zakonom precizno regulisano.

Češka je jedna od malobrojnijih zemalja koja je PDV menjala zbog svetske krize. Od 1. januara 2010. niža stopa povećana je sa devet odsto na 10 odsto, a viša sa 19 odsto na 20 odsto. Po nižoj stopi PDV-a oporezuju se neke osnovne stvari, recimo namirnice i lekovi, dok većina usluga i robe ide po višoj stopi.

Do ulaska u EU Češka je ubirala PDV po nižoj stopi od pet odsto a višoj od 15 odsto. Povećanje PDV obrazlagano je tada očekivanjima Brisela da će se te stope približavati jedna drugoj, kako neke robe ne bi imale nepravedne privilegije.

Slovačka je još pre ulaska u EU u radikalnim reformama liberalne vlade premijera Mikulaša Dzurinde u prvoj polovini ove decenije uvela jednaki porez za sve kategorije poreskih obveznika i za sve poreze i to od 19 odsto, ali za izuzetke ima stopu PDV-a od 10 odsto.

Poljska ima dve niže stope: tri odsto za neprerađene agrarne proizvode, a sedam odsto za lekove, knjige, igračke. Stopa PDV za sve ostalo je 22 odsto. U Rumuniji je PDV 19 odsto i nije menjan. U Bugarskoj, Mađarskoj i Estoniji PDV iznosi 20 odsto, a u Letoniji i Litvaniji 21 odsto.

I u većini starih članica Unije PDV je oko 20 odsto, s tim što se za određene proizvode i usluge primenjuju niže poreske stope. PDV je i u Holandiji i Grčkoj 19 odsto, u Francuskoj je 19,6, Austriji i Italiji 20 odsto. U Belgiji i Irskoj PDV je 21 odsto, u Finskoj 22 odsto. Najvišu stopu PDV u EU imaju Švedska i Danska, 25 odsto.

U Nemačkoj, na primer, PDV iznosi načelno 19 odsto, ali postoji i niža stopa od sedam odsto koja se primenjuje na sve osnovne životne namirnice, cveće, hranu za životinje, knjige, novine i časopise... Od 1968. kada je uveden do sada, PDV je porastao sa 10 na 19 odsto, poslednji put 1. januara 2007. godine sa 16 na 19 odsto.

Od kada je počela kriza nije pominjano da bi porez mogao ni da se poveća da bi država poboljšala budžet, a ni da se smanji, da bi se povećala lična potrošnja i time podstakla konjunktura.

U Rusiji je osnovna stopa PDV 18 odsto i nije se menjala zbog ekonomske krize. Stopa od 10 odsto plaća se na proizvode za decu, udžbenike i naučna izdanja, domaće i strane medicinske proizvode, lekove. PDV se ne plaća na robu koja se izvozi i usluge vezane za izvoz, na usluge za prevoz putnika i robe, ako je krajnja destinacija inostranstvo.

Otvorenost tržišta, slobodna trgovina, međunarodni finansijski tokovi, kao i drugi faktori, povezuju međusobno ekonomije u celom Svetu. Dolazak ekonomske krize, koja se prvo pojavila u SAD-u, odakle se proširila na ostatak sveta, ozbiljno je uzdrmala mnoge zemlje, dovodeći do recesije.

Izuzetak nisu ni zemlje regiona, pa tako i Srbija. Pojava recesije se prvo odražava na padu ekonomske aktivnosti, gubitku radnih mesta, odnosno padu zaposlenosti, koja opet dovodi do smanjenja domaćeg proizvoda.

Pre svega, potrebno je da pogledamo makroekonomsku poziciju Srbije pre izbijanja krize. Nju u dužem periodu karakteriše izraziti deficit na računu tekućih plaćanja, uzrokovan deficitom u spoljnoj trgovini. Ova pojava ukazuje na tri činjenice:

- Potrošnja u Srbiji je značajno veća od proizvodnje, pri čemu se višak potrošnje finansira iz inostranih izvora (strana ulaganja, krediti, doznake)
- Prevelika potrošnja je povezana sa pregrejanom tražnjom

- Visoki rast GDP-a posljednjih godina je u uskoj vezi sa visokom tražnjom koju stvaranju i domaći i strani izvori.

Posledice svetske krize po Srbiju su:

- Nelikvidnost stranih tržišta je dovela do smanjenja priliva sredstava u Srbiju
- Smanjeni priliv sredstava dovodi u pitanje finansiranje deficita tekućeg računa. Kao posledica dolazi do pritiska na devizne rezerve i smanjenja tekuće potrošnje
- Smanjenje potrošnje direktno utiče na proizvodnju, tj. na rast privrede
- Slabljenje konkurentnosti ekonomije Srbije. Pritisak stranih proizvođača za plasman na naše tržište i slabljenje izvoznih potencijala
- Posledica nabrojanog jeste usporavanje ili zaustavljanje privredne aktivnosti, što direktno utiče na zaposlenost, životni standard i sl.

Da bi tačno izmerili uticaj svetske krize na pad GDP-a u Srbiji, potrebno je da prvo da kvantifikujemo povećanje nezaposlenosti u Srbiji. Srbija je smanjivala nezaposlenost u poslednjih nekoliko godina, da bi vrhunac dostigla u novembru 2008. godine od kada zaposlenost počinje da pada. Moglo bi se reći da je to prelomni trenutak kada se kriza počinje odražavati na Srbiju. Od novembra 2008. godine, pa sve do kraja 2009. godine, zaposlenost je u konstantnom padu.

U sektorima koji čine gotovo polovinu zaposlenih (sektori prerađivačke industrije, trgovine na veliko i malo i građevinarstvo) je došlo do najvećih negativnih efekata po zaposlenost. Najveći broj zaposlenih je ostao bez posla u sektorima koji se bave izvozom, pre svega u prerađivačkoj industriji i metalurgiji. Povećanje broja nezaposlenih je dovelo do dodatnog pritiska na budžete, kako bi se pomoglo socijalnim kategorijama. Dodatni problem se javio u smanjenju prihoda u budžetima. Smanjenje prihoda je posledica smanjenog priliva od PDV-a, koji je opet manji zbog smanjenja potrošnje.

Smanjenje potrošnje, kao najvažnije dela GDP-a u Srbiji, neminovno je dovelo i do smanjenja samog GDP-a. Prema Okunovom zakonu, koji je potvrđen i u praksi, povećanje nezaposlenosti od 1% dovodi do smanjenja stvarnog GDP-a od 2% u odnosu

na potencijalni. To nam u ovom slučaju pokazuje da je GDP u Srbiji, usljed smanjenja potrošnje, uzrokovane rastom nezaposlenosti, smanjen za oko 500 miliona dinara. Ako bi pak uključili podatak da je rast nezaposlenosti bio 50.000, onda bi mogli govoriti o padu GDP-a za oko 1 milijardu dinara. To nas upravo dovodi do cifre od 3-4% pada GDP-a, koliko je prognozirano prema poslednjim projekcijama državnih institucija.

Ovo nam pokazuje da je pod uticajem svetske krize, došlo do povećanja nezaposlenosti u Srbiji. Povećanje nezaposlenosti je uticalo na pad lične potrošnje, što je konačno dovelo do pada GDP-a. Prema analizama, taj je pad mogao iznositi i gotovo milijardu dinara, što je pad između 3-4% u odnosu na 2009. godinu.

Pad lične potrošnje je direktno doveo i do smanjenja priliva u budžete od PDV-a, kao i direktnih poreza, čime je dvostruko izvršen pritisak na budžete, kako na prihodovnu, tako i rashodovnu stranu.

ZAKLJUČAK

PDV je vrlo složen poreski oblik čiji obuhvat u praksi određuju tri faktora:

- 1) • oblik PDV koji se može uvesti, a koji može biti: proizvodni, dohodovni i potrošni oblik;
- 2) • načelo zasnovanosti - oporezivanje prema načelu porekla i oporezivanje prema načelu odredišta;
- 3) • primenjenog metoda utvrđivanja, odnosno obračunavanja PDV: direktni (metod sabiranja i oduzimanja) i indirektni (kreditni) metod.

Da bi se dobio konzistentan poreski sistem, neophodno je da zakonodavac tačno definiše odabrane faktore kako bi se nedvosmisleno utvrdilo koji je oblik poreza prihvaćen, na kom se načelu oporezivanja zasniva ubiranje poreza, da li se porez ubira tamo gde se proizvod troši ili po mestu odakle stiže i koja je tehnika obračunavanja PDV. U najvećem broju zemalja koje su prihvatile porez na dodatu vrednost, u zemljama Evropske unije, kao i u našoj zemlji, usvojen je:

- a) potrošni oblik PDV,
- b) primenjuje se načelo odredišta, a
- c) iznos poreske obaveze izračunava se pomoću kreditne metode.

Potrošni oblik PDV omogućava da poreski obveznik od vrednosti prodaje oduzme sve troškove, kako za sirovine, repromaterijal i energiju, tako i za kapitalna ulaganja, tj. za nabavku građevinskih objekata, postrojenja i opreme. Na taj način se dopušta oduzimanje celokupne vrednosti kapitalnih izdataka od vrednosti prodaje. Ovim je sprečeno dvostruko oporezivanje kapitala: jednom pri njegovoj kupovini, a drugi put uz vrednost proizvoda koji je tim kapitalom proizveden.

Oporezivanje dodate vrednosti prema načelu odredišta znači da se PDV plaća tamo gde se proizvod troši, što znači da je izvoz oslobođen plaćanja poreza, a uvoz se oporezuje. Proizvodi koji se izvoze napuštaju zemlju oslobođeni obaveze plaćanja PDV,

ali se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Time je omogućeno da uvezeni i domaći proizvodi ravnopravni konkurišu na domaćem tržištu.

Kreditni metod podrazumeva da poreski obveznik iz računa za kupljene proizvode i korišćene usluge i računa za prodate proizvode i izvršene usluge, direktno izračunava svoju poresku obavezu (indirektni metod utvrđivanja PDV). Za razliku od direktnog metoda (gde se neposredno utvrđuje dodata vrednost, tj. poreska osnovica) ovaj metod ima za cilj da se odmah utvrdi poreska obaveza. Poreski obveznik obračunava porez na isporuku svojih dobara i pružanje svojih usluga, a zatim od tog poreza odbija porez koji je njegov prethodnik u prometnom lancu iskazao u fakturi, tj. porez koji je već platio kroz nabavnu cenu. Ovaj metod se naziva i metodom fakture jer se zasniva na lancu faktura, omogućava efikasno suzbijanje poreske evazije i dominira u savremenim sistemima PDV.

Osnovne prednosti PDV u poređenju sa drugim oblicima poreza na promet roba i usluga, se mogu sažeti u sledećem:

- Izdašnost poreza na dodatu vrednost je veoma velika, jer je PDV poresko-tehničko rešenje primerenije tržišnoj privredi te je veći obuhvat predmeta oporezivanja, posebno usluga.
- Porez na dodatu vrednost obezbeđuje da je udeo poreza u ceni (finalnih proizvoda, odnosno usluga) isti bez obzira na broj faza u prometu.
- Ovaj poreski oblik je efikasniji u suprotstavljanju poreskoj evaziji - obveznik je dužan da dokumentuje svoj zahtev za odbitkom poreza plaćenog na nabavke (prethodni porez), pa su interesi kupca i prodavca suprotstavljeni. Pored toga, s obzirom da su fakture neophodne olakšana je poreska kontrola.
- Mehanizam poreza na dodatu vrednost omogućuje da se izvoz u potpunosti oslobodi poreza plaćenog u prethodnim fazama, odnosno refakcija pri izvozu je lakše i brže sprovodiva.
- Teret poreza na dodatu vrednost pada samo na krajnju potrošnju, jer se porez plaćen pri nabavci osnovnih sredstava u potpunosti odbija.

Neke od negativnih strana poreza na dodatu vrednost su vezane za vreme i troškove administrativne podrške koje izaziva njegova implementacija kao novog poreskog oblika i PDV je više regresivan u odnosu na porez na promet, s obzirom na samo dve (retko više) poreske stope i na uzan krug poreskih oslobođenja.

Ipak, neosporne su brojne prednosti poreza na dodatu vrednost i zato on danas predstavlja najrasprostranjeniji oblik poreza na promet u svetu. Zahvaljujući praktičnim prednostima, porez na dodatu vrednost se primenjuje u zemljama različitih nivoa privredne razvijenosti. Dok je šezdesetih godina prošlog veka postojao samo u Francuskoj, danas je uveden u preko 120 zemalja sveta i postao je najpopularniji oblik oporezivanja prometa proizvoda i usluga. “U svim zemljama članicama OECD, izuzev SAD, primenjuje se porez na dodatu vrednost kao opšti porez za oporezivanje prometa proizvoda i usluga.”

PDV je ustanovljen kao “porez Evropske zajednice” čime je postao jedan od uslova za pristupanje Zajednici, odnosno Evropskoj uniji.

Analize i informacije pokazuju da su porezi i državna potrošnja u zemljama EU najviši na svetu. Znatno su viši od glavnih privrednih konkurenata SAD, Kine, dalekoistočnih «tigrova», Australije i Novog Zelanda. Visoki porezi su veliko opterećenje za firme iz Unije, jer poskupljuju njihove proizvode i čine ih manje konkurentnim u svetu. Umesto da traže načine snižavanja poreza, neke zemlje EU s najvišim porezima stalno traže načine da i ostalim zemljama Unije nametnu svoju skupu regulativu, kako bi bar u odnosu na konkurente u Uniji uklonili početni nedostatak. Taj postupak ujednačavanja vrsta poreza i poreskih stopa je ono što se naziva poreskom harmonizacijom i ona treba da se sprovodi administrativno, tj. prisilno. Sasvim je razumljivo zašto se neke zemlje s visokim porezima tako ponašaju. Snižavanje poreza i kresanje državne potrošnje povezano je s nižim rentama i subvencijama interesnim grupama, a takvi potezi najčešće rezultiraju gubitkom političke podrške. Tako su i visina

potrošnje (sem retkih zemalja) i logika harmonizacije u EU zasnovani na pogrešnim shvatanjima.

S mnoštvom država različitih poreskih režima EU25 je upravo dobra sredina da se oslobode potencijali «poreske konkurencije». Takav postupak i bez ikakve administrativne akcije Brisela, posle izvesnog vremena, doveo bi do ujednačavanja poreskih stopa. Ali to je u krajnjoj liniji manje važno od drugih posledica poreske konkurencije, koje se sasloje u snižavanju poreza, fiskalno odgovornijoj vladi i proširenju ličnih sloboda. Konačno, poreska konkurencija je, kako to pokazuje iskustvo iz SAD i drugih zemalja, možda i najvažniji razvojni resurs. Proširenje EU 2004, povećavajući poresku diverzifikaciju, će pokrenuti i proces poreske konkurencije, koja bi dovela do pozitivnih efekata. Ako do toga dođe, to će biti nepredviđena, ali poželjna posledica proširenja. Predviđena posledica je bilo nešto sasvim drugo - da se preregulisana EU15 proširi za deset novih zemalja, kojima bi bila nametnuta skupa regulacija, čime bi zemlje iz EU15 s visokim stepenom regulacije kupile još neko vreme za održavanje status quo, umesto da sprovede politički skupe i tehnički komplikovane reforme i deregulaciju.

LITERATURA

1. Miljević, M., Poslovna etika i komuniciranje, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
2. Unković, M., Međunarodna ekonomija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
3. Unković S., Zečević, B.,: “Ekonomika turizma“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
4. Knežević, G., Računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
5. Pounds, W.E., The Process of Problem Fiding, Industrial Management Review, 1969.
6. Mariorie, A. Lyles i Ian I. Mitroff, Organizational Problem Formulation: An Empirical Study, Administrative Science Quarterly 25, no.1 (mart 1980)
7. Agor, W.H., The Logic of Intuition: How Top Executives Make Important Decisions, Organizational Dynamics 14 (zima), 1996.
8. Stoner, A.F., Friman, E. i Gilbert, D., Menadžment, Želind, Bograd, 2000.
9. Burns, T. and Stalker, G.M., The Management of Innovation, London, Tavistock, 1961.
10. Bryne, J., The Horizontal Organization, Business Week, December 20, 1993.
11. Stanišić, M., Revizija, Fakultet za Finasijski Menadžment i Osiguranje, Beograd, 2004.
12. Stanišić, M., Metodologija revizije, Fakultet za Finansijski Menadžment i Osiguranje, Beograd 2006.
13. Stanojević, Lj., Revizija i primena kompjutera, Poslovni fakultet Beograd, Beograd, 2008.
14. Mihić, D., Ugovaranje i planiranje revizije, Univerzitet Singidunum, skripta, Beograd, 2005.

15. Petrović, Z., Računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005.
16. Petrović, Z., Upravljačko računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005.
17. Međunarodni standardi revizije, Univerzitet Singidunum, materijal sa predavanja, Beograd, 2008.
18. Dassen, R. J. M., Audit Quality: An empirical study of the Attributes and Determinants of Audit Quality Perceptions, University of Maastricht, 1995.
19. Dittenhofer, M., Environmental Accounting and Auditing, Managerial Auditing Journal, 1995.
20. Elliot, Robert K., The Future of Assurance Services: Implications for Academia, Accounting Horizons, Vol. 9, No.4, December 1995.
21. Guy Dan M., C. Wayne Alderman and Alan J. Winters, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, San Diego, California, 1987.
22. Hayes R, Schilder A, Dassen R, Wallage Ph, Principles of auditing, An international perspective, McGraw-Hill, London, 1999.
23. Humphrey, c, S. Turley and P. Moizer, Protecting Against Detection: The Case of Auditors and Fraud, unpublished paper, University of Manchester, 1991.
24. Hubbard, Thomas and Johnny Johnson, Auditing, Dame Publications, Houston Texas, 1994.
25. IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, International Federation of Accountants, New York, July 1992.
26. IFAC Handbook Technical Pronouncements 1998, International Standards on Auditing, International Federation of Accountants, New York, 1998.

27. Institute of Chartered Accountants in England and Wales Materiality in Financial Reporting - A Discussion Paper, FRAG 1/95, January 1995, p. 8.
28. International Accounting Standards Committee (IASC), International Accounting Standards, London, 1998.
29. Barać, S., Hadžić, M., Stakić, B., Ivaniš, M.: "Organizacija bankarstva", Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005.
30. Barać, S., Stakić, B.: „Međunarodne finansije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
31. Barać, S., Stakić, B.: „Javne finansije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.

Propisi:

- 1) Zakon o platnom prometu, Službeni list SRJ 3/02, 5/03, Službeni glasnik RS br. 43/04, 62/06
- 2) Odluka o načinu obavljanja platnog prometa preko novčanog računa centralnog registra, depoa i kliringa HOV
- 3) Zakon o menici ("Sl. list FNRJ" br.104/46, "Sl. list SFRJ" br. 16/65, 54/70, 57/89, 46/96)
- 4) Zakon o čeku ("Sl. list FNRJ" br. 105/46, "Sl. list SFRJ" br. 12/6, 50/71, 52/73, 46/96)
- 5) Zakon o bankama ("Službeni list SRJ", br. 32/93, 61/95, 44/99 i 36/02 i "Službeni glasnik RS", br. 72/03 i 61/05),
- 6) Zakon o deviznom poslovanju ("Sl. glasnik" R.S. br. 62/06),
- 7) Zakon o Narodnoj banci Srbije ("Sl. glasnik RS" br. 72/03).

E-izvori:

www.finnet.co.rs

www.europa.eu

www.nbs.rs