

*Проф. др Зоран Исаиловић,
Правни факултет, Приштина*

Порез на промет у европском и нашем праву

1. Увод

Готово је немогуће замислити савремене пореске системе без егзистирања оптерећења промета производа и услуга. **Grosso modo** посматрано, могуће је разликовати два различита, најчешће комплементарна приступа оваквом посредном опорезивању. Први приступ обухвата различите форме општег пореза на промет, док се у другом опорезивање врши путем појединачних пореза на промет - тзв., акциза.¹⁾ Када се разматра општи порез на промет једноставно се најчешће употребљава термин - порез на промет, а када је предмет елаборирања појединачни порез на промет говори се о акцизи. У овом раду анализираће се проблематика пореза на промет.

Примена пореза на промет, без обзира на врсту која је у систему заступљена, показала је одређене позитивне особине због чега је овај обилно заступљен у савременим државама. У бројним порезним системима он има улогу стожера, улогу кичме система прихода државе.²⁾ Генерализујући повољне особине пореза на промет може се истаћи да је он показао: издашност, стабилност, еластичност и завидни нето ефекат остваривања прихода. Одлучујући разлог егзистирања овог пореског облика јесте прибављање средстава за финансирање државе (фискални циљ). Ова поставка се потенцира акцептирањем пореза на додатну вредност у порески си-

1. Др Дејан Поповић, Критеријуми за избор оптималног облика пореза на промет, "Финансије", бр. 1-2, 1981., Београд, стр. 52.

2. Др Божидар Јелчић, Наука о финансијама и финансијско право, "Информатор", Загреб, 1988. год., стр. 222.

стем чија је природа таква да нагиње "неутралном" утицају на привредни и друштвени живот.

Учешће пореза на промет у укупним фискалним приходима земаља **ОЕЦД** у 1992. години износило је 17,1%. Процент учешћа у појединим земљама знатно одступа од наведеног просека. Илустрације ради, учешће овог прихода у поменутој години износило је: Јапану 4,8%, Швајцарској 9,0%, САД 7,6%, Француској 17,6%, Немачкој 16,5%, Португалији 20,5%, Исланду 31,2%, Мексику 5% итд. Међутим, порез на промет је показао и снажно регресивно дејство, због чега се изражава неправедност овог пореза. Ипак браниоци пореза на промет ову његову особину релативизирају, истичући да се порез на промет може оплеменити, учинити мање не-социјалним применом диференцијалних стопа и давањем ослобођења.

Битна особина пореза на промет јесте његова претпостављена преваљивост. Ако до тога не дође, односно ако порез није платио крајњи потрошач, онда се у ствари не ради о порезу на промет већ о непосредном порезу који обвезник плаћа из свог дохотка. Немогућност преваљивања у исто време је и граница фискалног капацитета пореза на промет.³⁾

У савременим условима интернационализације производње и размене, координације националних економских и финансијских политика, развоја транснационалних компанија, техничко-технолошког прогреса и научно културне сарадње, отворен је процес приближавања пореских система. Уместо дивергенција јавља се, дакле, конвергенција између пореских система. Креирање економских регионалних заједница и интеграционих кретања у Западној Европи, Азији, Африци и Латинској Америци допринело је својеврсној међународној координацији пореских политика у области пореза на промет и царина у функцији слободног кретања робе, услуга, капитала и радне снаге.⁴⁾

2. Порез на промет у Европском праву

У пореској материји XX века најзначајнија иновација је појава и примена пореза на додату вредност (у даљем тексту ПДВ), као једне од могуће врсте опорезивања промета. Овај порез према подацима ММФ-а крајем 1997. године егзистирао је у 112 земаља савременог света са убрзаним трендом нових увођења. Данас све развијене земље осим САД и Аустралије имају ПДВ као општи порез којим оптерећују промет производа и услуга. У ствари, овај порески облик користе све европске земље осим Босне и Херцеговине, и наше земље.

Иако је у Европској заједници до доношења одлуке о увођењу јединственог пореског облика у опорезивању промета доминирао свефазни (вишефазни) бруто порез на промет, овај због својих бројних негативних ефеката које је остављао на

3. Видети: Др Јован Ловчевић, Алтернативни облици пореза на промет, "Финансије", бр.8, 1959, Београд, стр. 481.

4. Др Жарко Ристић, др Слободан Комазец, др Јово Ковач, Економика јавног сектора, Институт за финансије и развој, Београд, Книн и Вуковар, 1992. год., стр. 143.

привредни и друштвени живот није прихваћен као јединствени порески облик. Уместо њега, уведен је ПДВ, који има бројне предности.

Сводно говорећи, главне слабости свефазног (вишефазног) бруто пореза на промет, због којих није могао бити правно акцептиран и хармонизован у Европској унији биле су следеће: долазило је до кумулирања пореског терета и плаћања пореза на плаћени порез; појава тзв. вертикалне концентрације привредних организација неоправдане са економског аспекта; немогућност егзактног утврђивања пореског оптерећења за сваку поједину робу, што је веома значајно у спољнотрговинској размени итд. Данас се вишефазни кумулативни порез не примењује ни у једној тржишно развијеној земљи. Уместо њега, по правилу је у примени ПДВ.

ПДВ је посебна варијанта свефазног (вишефазног) пореза на промет, оптерећује промет свих роба и услуга који врше предузетници у оквиру своје делатности, осим оних који су законом ослобођени од оптерећења. Такође, порез се плаћа и на увоз робе. Примена овог пореза би требало да уклони слабости свефазног (вишефазног) бруто пореза на промет.

ПДВ се обрачунава у више фаза преласка робе "али у свакој од ових фаза (од произвођача до трговине на мало, односно потрошача - прим. З.И.) порез се разрезају и наплаћује само на вредност која је додата у тој фази, тако да је укупан износ пореза који се на крају наплати исти као што би био износ разрезаног пореза по истој стопи у једној фази".⁵⁾Додату вредност, која је основица овог модерног фискалног инструмента, представља разлика између набавне и продајне цене у свакој опорезованој фази прометног циклуса.

ПДВ не ствара дискриминације међу производима које погађа, те се због тога не ремети слободна утакмица на тржишту, која би била изазвана дејством неке друге врсте пореза на промет (нап., порезом на промет у малопродаји). Наиме, природа овог пореза му онемогућава да има већи број стопа тако да је он "у принципу само институт глобалне расподеле дохотка". У прилог његове неутралности иде и ширина пореске основице, јер изједначава услуге са третманом роба. Наглашава се, да приближно 70% издатака за услуге које нису обухваћене порезом на промет у трговини на мало опорезују се ПДВ.⁶⁾ Међутим, одмах треба рећи да начелан став о неутралном дејству ПДВ трпи одређена иако не превелика одступања, жељом за остварење одређених социјалних и економских циљева.

Код ПДВ готово све земље су покушале решити сукоб критеријума ефикасности и праведности његовим увођењем са диференцијалним стопама опорезивања и пореским ослобођењима, тако да се ниже стопе и ослобођења углавном примењују на производе и услуге нужне за живот, односно чија је потрошња од ширег друштвеног значаја. При томе се водило рачуна да се не претерује у броју пореских стопа, јер велики број диференцираних стопа чини овај порез неефика-

5. Богољуб Лазаревић, Порез на додату вредност као вид опорезивања роба и услуга у промету, "Финансије", бр. 9-10, 1971., год., Београд, стр. 509.

6. Видети: др Дражена Томљановић, Порез на додату вредност и фискална реформа Југославије, "Финансије", бр.3-4, 1992. год., Београд, стр. 107 и 110.

сним.⁷⁾ Упозоравање на ове штетне ефекте заговара потребу, да је у борби против регресивног дејства ПДВ, неопходно комплементарно применити и друге врсте пореза. Тако, ако је неопходно да се неки производи и услуге повећано оптерете, ради отклањања настанка компликованости функционисања ПДВ бројним стопама, могу се одабрани производи опорезовати и селективним порезима на потрошњу производа - акцизама и селективним порезима на услуге. У пракси, то је најчешћи случај са прометом монополских производа (нафта и нафтини деривати, дуван и дуванске прерађевине и алкохолна пића), луксузних производа (злато, драго камење, крзно и сл.), итд. При овоме потребно је имати у виду, да је у периоду 1965-1996, у државама чланицама **ОЕЦД** дошло до значајних промена у структури учешћа прихода од појединих врста посредних пореза. Дошло је до повећаног учешћа општих пореза, уз смањење селективних пореза на специфичне производе и услуге.

Потреби остварења ванфискалних циљева ПДВ-у може помоћи и примена синтетичког пореза на доходак грађана. Овај порез, својим прогресивним стопама може ефикасно дејствовати у анулирању регресивног дејства ПДВ.

Основни разлог што су земље ЕЗ замениле кумулативни порез ПДВ, јесте решавање проблема спољнотрговинске размене. Механизам израчунавања пореског оптерећења код ПДВ истовремено се појављује и као јасан механизам за враћање пореза ономе ко је, и онолико колико је порез платио. У земљи увозника се тачно може оптеретити увозни производ, без опасности да се повољније или неповољније третира у односу на истоврсни домаћи производ. Наведено обрачунавање је могуће због тога, што се код примене ПДВ у свакој његовој фази и на крају прометног циклуса тачно зна колики је порески терет оптерећеног производа.

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

3. Хармонизација пореза на додату вредност

Слободно се може рећи да су врло интересантна достигнућа хармонизације фискалних система које се одвијају у Европској економској заједници (сада Европској унији). Западно европске земље су формирале Европску економску заједницу, потписивањем Римског уговора 1957. године. Наведеним уговором и другим

7. Видети: др Хасиба Хрустић, Функције пореза на додату вредност, "Новац и развој", Београд, бр., 14, 1995. год., стр., 102.

касније донетим мерама, требало је остварити једнаки третман производа и услуга свих земаља чланица. Ваљало је обезбедити услове да цене производа и услуга "у првом реду зависе од најповољнијих комбинација продуктивних фактора а не неких "уметних додатака" царина, разних пореза и такса".⁸⁾

У контексту изложеног, било је потребно конципирати такве фискалне системе, који би у највећој могућој мери омогућили, одвијање економске размене међу земљама чланицама, и њихово јединствено иступање према другим државама нечланицама. Дејствујући у том правцу, ове земље су поступно укинуле унутрашње царине између себе и успоставиле заједничку царинску тарифу. Овај процес је завршен 1 јула 1968. године, што је било 18 месеци пре завршетка прелазног периода. Такође, наведене земље су још 1961. године укинуле квантитативне рестрикције у међусобној трговини. Заједничка спољна царина је унела промене међу земљама чланицама. Те промене су се састојале у томе, што је за неке земље значило знатно снижење претходних националних царина (Италија и Француска), док је за друге значило повећање у односу на њихове ниже националне царине (СР Немачка и земље Бенелукса). Укидање унутрашњих царина имало је значајног утицаја на повећање међусобне трговине земаља чланица. Илустративно може се навести да је међусобна трговина само од 1958 до 1970. године повећана за пет пута. У истом периоду светска трговина је забележила повећање за 190%, док је трговина Европске економске заједнице са трећим земљама достигла исти проценат.⁹⁾

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

Разлог формирања Европске економске заједнице је поред осталог мотивисан тежњом за успостављање јединственог тржишта. Иманентно за јединствено тржиште је слободно кретање добара, услуга, људи и капитала у условима конкуренције. Остварење наведених циљева би могле ометати различити порези који би постојали у оквиру Заједнице. Због највећег значаја за успостављање унутрашњег тржишта Уговор о оснивању Заједнице највише пажње посвећује хармонизацији пореза на промет. Овај порез је често трпео измене у циљу ублажавања односно отклањања неједнакости које је својом применом остављао. Земље Европске заједнице, на предлог комисије еминентних финансијских стручњака коју је предводио истакнути професор **F. Neumark** одлучиле су да у периоду од 1963 - 1970. године уведу порез на додату вредност (**VAT**), који је већ био у примени у Француској.

Органи Заједнице су добили овлашћења да доносе директиве и да путем њих јединствено регулишу материју опорезивања промета. Савет ЕЗ је бројним директивама прописао материју ПДВ, ускладио дефиниције његових елемената: поре-

8. Др Божидар Јелчић, Савремени порезни системи, Загреб, 1973. године, стр.,6.

9. R.Brouad i R. j. Jarrett, Communiti Europe today, Oswald Wolff, London, 1972. стр. 148.

ског обвезника, опорезивог догађаја, пореске основице, пореских олакшица, механизам пореских кредита итд. Прецизност регулативе је међутим мања када се тиче прописивања пореских стопа иако је у Европској унији усвојена посебна директива у вези са хармонизацијом броја и распона у висини пореских стопа.¹⁰⁾ Наиме, овом директивом прописано је да основна стопа у земљама Заједнице не може да буде нижа од 15%, повишене стопе су укинуте, док је допуштена примена једне или две снижене стопе које не смеју да буду ниже од 5% итд. Дакле, остављена је слобода државама чланицама да у прописаним оквирима могу одредити висину стопа у зависности од утврђене пореске политике земље. Нижа пореска стопа је предвиђена за опорезивање промета следећих производа и услуга:

- хране,
- енергетских производа за грејање и светло,
- воде,
- фармацеутских производа,
- књига, новина, периодике,
- услуга путничког превоза,
- биљних засада, укључујући луковицу, корен, листове и сл., лишће за украшавање и дрво за грејање,
- дела уметности, предмета колекционарства и антиквитета.

Према томе, имајући у виду хармонизацију најзначајнијих основних елемената, могли би истаћи да је уједначавање овог пореза на нивоу Европске заједнице (сада Европске уније), извршено задовољавајуће, Другом и Шестом пореском директивом када се тиче пореске основице, док је уједначавање броја пореских стопа и њихове висине ишло тешко, због тога што се то питање оштро ефектуирало на буџете земаља чланица.

Поред наведених усклађивања, у Европској заједници је 1970. године донета и Одлука о новом начину финансирања Заједнице. Конкретно, замењено је финансирање Заједнице путем доприноса држава чланица сопственим изворима прихода. У изложеном контексту, један од значајнијих извора финансирања буџета ЕЗ је и приход од ПДВ. Прецизније, на јединствено утврђену пореску основицу у буџет ЕЗ улазио је приход из свих држава - чланица по стопи од 1,25%. Ова стопа је 1986. године повећана на 1,4%, а 1988. године на 1,6%.

Почетком 1993. године у ЕЗ почела је реализација установљених правила о размени података преко електронске мреже пореских администрација држава чланица ради успостављања јединственог информационог система.

4. Порез на промет у нашем праву

За разлику од искустава савремених европски држава код нас је по правилу у примени једнофазни порез на промет у малопродаји. Након формирања СР Југо-

10. Council Directive 92/72/EEC of 19. 10. 1992, Official Journal, L. 316, 31. 10. 1992.

славије, због изузетног значаја за функционисање јединственог тржишта порез на промет је требао да буде регулисан на нивоу Федерације, као што је то било у претходној држави. Међутим, у пракси републике су у овој материји донеле своје законе, којима су објединиле врсте пореза претходне Југославије (основни и посебни) у један јединствен порез на промет.

Такав правни режим опорезивања промета трајао је до доношења Савезног закона о основама пореског система¹¹⁾. Овим Законом (чл. 11. став 2.), прописано је да су акцизе и порез на промет производа и услуга јединствени и примењују се на територији Југославије. Републике су биле обавезне да у потпуности усагласе своје законе о порезу на промет (и акцизама) у погледу одређивања предмета опорезивања, пореског обвезника, пореске основице, пореских стопа и пореских ослобођења и олакшица. Оне су могле самостално регулисати само материју пореског поступка и контроле, која није регулисана Савезним законом. Међутим, реализација усклађивања прописа у републикама је наилазила на бројне проблеме.

Несинхронизовано деловање република у овој сфери живота условило је појаву нежељених манифестација у пракси које су стално опомињале на потребу другачијег понашања. Тако стручне анализе које су вршене, показале су да се у овом домену најизразитије манифестују појаве сиве економије и избегавања плаћања пореза. Закључак тих анализа је да би се у циљу ефикасног елиминирања наведених негативности и обезбеђења функционисања јединственог југословенског тржишта, ипак нужно морамо одредити за вођење јединствене политике посредних дажбина. У том циљу републике (Србија и Црна Гора) су постигле сагласност и извршиле значајне измене и допуне Савезног закона о основама пореског система.¹²⁾ У наведеном духу Република Србија је извршила измене и допуне Закона о акцизама и порезу на промет.¹³⁾ Међутим, ипак су остале различитости посебно у погледу вођења пореске политике. Пошто се у пракси по правилу примењују непосредно републички закони, у овом раду ће бити презентирана анализа важећег Закона у Републици Србији.¹⁴⁾

Ванредни догађаји настали агресијом НАТО снага на СР Југославију условиле су потребу обезбеђења допунских средстава за одбрану земље у 1999. и 2000. години. У остваривању наведеног циља уведен је Посебан савезни порез на промет производа и услуга Савезним законима о допунском финансирању одбране земље¹⁵⁾ са одређеним трајањем. Средства наплаћена по основу посебног савезног пореза на промет производа и услуга издвајала су се на посебан рачун и њима је расплагала Савезна влада. Код овог пореза непосредно су се примењивале норме Савезног закона о основама пореског система ради утврђивања пореске основице,

11. "Сл. лист СРЈ", бр., 30/96, 29/97, 12/98, 59/98, 44/99 и 53/99.

12. "Сл. лист СРЈ", бр., 59/98.

13. "Сл. гласник РС", бр., 42/98.

14. Закон о акцизама и порезу на промет ("Сл. гласник РС" бр., 43/94, 53/95, 24/96, 55/96, 1/97, 60/97, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99 и 25/2000.).

15. "Сл. лист СРЈ", бр., 44/99 и "Сл. лист СРЈ", бр. 74/99 и 33/00.

пореских обвезника, пореских олакшица и пореских ослобођења итд. Законом о допунском финансирању одбране земље за 2000. годину утврђене су диференциране пореске стопе најпре у распону од 0,6% до 4%, да би се тај распон почев од 1. августа наведене године повећао и износио од 1% до 5% за различите производе и услуге. Међугим, крајем 2000. године дошло је до битних промена у регулацији Посебног савезног пореза на промет производа и услуга. Прво, донет је нови савезни пропис под називом Закон о посебном савезном порезу на промет производа и услуга за 2001. годину¹⁶⁾ и друго, средства наплаћена од овог пореза, за разлику од претходних прописа улазе у Савезни буџет за 2001. годину.

Као и у другим савременим државама ни код нас није споран изузетан фискални значај пореза на промет. Истина, у последње време уочљиво је благо смањење прихода од ове врсте пореза. Тако, његово учешће у укупној структури јавних прихода буџета Републике Србије за 1998. годину износило је 37,2%, а за 1999. годину 35,6%. У 2000. г., се од овог пореза планирало остварење 32,5% јавних прихода буџета Републике.

У нашем систему као облици општег пореза на промет појављују се, порез на промет производа и порез на промет услуга. У структури укупних прихода од пореза на промет производа и услуга, порез на промет производа учествује са 76%, а порез на промет услуга са 24%.

Законом о основама пореског система и Законом о акцизама и порезу на промет, оптерећење производа се код нас врши једнофазним порез на промет у трговини на мало. За разлику од опорезивања производа код услуга се примењује вишефазни каскадни порез на промет, због чега је у употреби нижа стопа од стандардне прописане за опорезивање производа и тако ублажава његово каскадно дејство. Због ограничености простора у овом раду ће се анализирати само порез на промет производа.

Порез на промет производа по правилу се плаћа када се производ продаје крајњем потрошачу. Српски закон под прометом производа који служи крајњој потрошњи и представља предмет овог пореза утврђује и:

- увоз производа,
- давање производа без накнаде (поклон, уступање и сл.),
- замена производа (не опорезује се замена производа у гарантном року),
- мањак производа (изузев производа чији је мањак настао вишом силом или на други дозвољени начин - на пример крађом из продавнице коју је потврдила полиција),
- расход (осим расхода - кало, растур, квар и лом у количини одређеној узансама, ако порески орган није одредио другу количину),
- коришћење производа сопствене производње за крајњу потрошњу.

16. "Сл. гласник РС", бр. 73/2000.

Правило је да се прометом који служи крајњој потрошњи подразумева свака продаја, увоз и друга наведена трансакција. Међутим, законодавац је предвидео и одређена одступања:

Прво, изузима се од опорезивања купопродаја између грађана који немају регистровану делатност. Наиме, пореска власт је у немогућности да опорезује продају на пијацама, продају половних добара између физичких лица (осим оних објеката који прописима подлежу нужној регистрацији - аутомобили, бродови и др.).

Друго, поштујући правило да се порез на промет плаћа у крајњој потрошњи, од опорезивања изузета је репродукциона потрошња - сировине, полупроизводи, делови, продаја производа трговинским предузећима који набављају производе ради даље продаје. Међутим, наведено пореско изузимање условног је карактера. Ако ти услови нису испуњени промет има третман коначне потрошње на коју се порез плаћа иако по својој природи такав промет има карактер репродуктивне потрошње. Законом о акцизама и порезу на промет (чл. 23. и 24.) утврђени су потребни услови.

Обвезник пореза на промет производа је, по правилу, продавац - свако лице, физичко, предузетник и правно лице које је извршило продају производа намењених крајњој потрошњи.¹⁷⁾ Од овог правила постоје значајна одступања:

- обвезник пореза приликом куповине новог моторног возила које подлеже обавези годишње регистрације је купац,
- обвезник пореза је правно лице или предузетник ако им физичко лице изврши промет производа,
- обвезник пореза на промет производа деривата нафте - моторног бензина, дизел - горива и лож уља је увозник односно произвођач тих деривата нафте,
- обвезник пореза је и лице које производе набављене уз пореско ослобођење употреби у сврхе за које није предвиђено пореско ослобођење,
- обвезник пореза на промет производа у промету грађевинског материјала, дуванских прерађевина, алкохолних пића и кафе је сваки учесник у промету (произвођач, увозник, продавац на велико, продавац на мало и др.).

Уопштено гледано, можемо рећи да је код пореза на промет пореско оптерећење на купцу - крајњем потрошачу - док се улога привредних субјекта који се појављују као правни обвезници своди на наплату овог пореза и уплату на одговарајуће рачуне буџета којима тај приход припада. Крајњи потрошачи, конзументи производа и услуга, појављују се значи као порески дестинатари и они су стварни, односно економски обвезници.

Као што се може приметити у пракси је дошло до ширих одступања од правила да је обвезник пореза на промет продавац који је извршио продају производа намењених крајњој потрошњи. Најзначајније одступање се састоји у томе што се порез на промет грађевинског материјала, дуванских прерађевина, алкохолних пића и кафе плаћа у свакој фази промета почев од произвођача, па до крајњег по-

17. Видети чл. 27., Закона о акцизама и порезу на промет.

трошача. Овај начин обрачунавања и плаћања пореза на промет послужиће за припрему пореских обвезника и пореских органа за увођење свеобухватног опорезивања са порезом на додату вредност.¹⁸⁾

Основица пореза на промет производа је продајна цена производа која не садржи порез на промет производа. Али, у основицу (цену, односно вредност производа) на коју се плаћа порез улази и акциза. Под продајном ценом производа подразумева се укупна бруто накнада коју купац плаћа продавцу за купљене производе у коју се урачунавају и сви споредни трошкови које је продавац зарачунавао купцу. У основицу се не урачунавају транспортни трошкови који нису садржани у продајној цени производа, већ су настали по налогу и за рачун купца за превоз или испоруку купљених производа.

Основица пореза код увезеног производа је његова вредност утврђена по царинским прописима, увећана за износ царине и других увозних дажбина који се плаћају при увозу. Код потрошње сопственог производа, производа који се дају без накнаде, као и за производе који се размењују за други производ, основица је цена која би се постигла продајом производа. Ту цену утврђује надлежни порески орган. Исти орган утврђује тржишну вредност производа, која представља основицу и за производе који подлежу обавезној годишњој регистрацији итд.

Стопе код пореза на промет производа су пропорционалне. Карактеристично је да се у реформисаном систему код основног пореза на промет не појављује велики број диференцираних стопа. Ранијим прописима тај број је био знатно већи. Сада су у примени само три стопе. То је у складу са прихваћеном политиком што неутралнијег деловања пореза на привредни и друштвени живот. С тим у вези, код пореза на промет производа појављује се општа стопа у износу од 20% и примењује се на промет свих производа који служе крајњој потрошњи, изузев промета производа на чији промет се плаћа порез по нижим повлашћеним стопама (у износу од 9% односно 3%), или производа за које је предвиђено ослобођење.

Међутим, треба истаћи да се на све производе на које се порез плаћа по општој или нижој стопи обрачунава још и додатни посебан порез на промет по стопи од 3% за финансирање редовног и безбедног одвијања железничког саобраћаја. Овај порез је уведен Законом о обезбеђивању средстава за редовно и безбедно одвијање железничког саобраћаја¹⁹⁾ и осим стопа које се разликују има исте елементе (предмет, обвезник, основица итд), као и порез на промет производа. Средства од наведеног посебног пореза су наменског карактера и уплаћују се на посебан рачун, и као што му наслов Закона којим је уведен каже служе за подмиривање потреба редовног и безбедног одвијања железничког саобраћаја.

Производи на територији Београда су оптерећени и посебном таксом на промет производа у износу од 3%.

18. Видети: Образложење предлога Закона о изменама и допунама Закона о акцизама и порезу на промет, Влада Републике Србије, 7. децембар, 1995. године, Београд, стр.1 и 2.

19. "Сл. гласник РС", бр., 67/93, 53/95, 54/96 и 5/97.

Уредбом о посебној накнади на алкохолна пића²⁰⁾ регулисане су две врсте посебних накнада: посебна накнада коју плаћа произвођач и увозник на основу од којих се плаћа акциза и посебна накнада (по стопи од 10%), коју плаћају предузећа и предузетници који се баве прометом на основу од којих се плаћа порез на промет.

На законом утврђену основу пореза на промет производа обавезе се измирују по наведеним кумулативним (збирним) стопама. Дакле, код нас се поред основног пореза на промет примењује и наведени посебни савезни порез на промет производа и услуга, порез на промет за железницу, градска такса и посебна накнада. Овим путем, се одступило од првобитне намере избегавања примене мноштва стопа и претераног оптерећења у овој материји. Мишљења сам да је ова појава недопустива. У контексту изложеног, неопходно је елиминирати све наведене порезе и ослонити се само на основни порез на промет. Овим чином број пореских стопа је могуће свести на само две а да се њихова висина усклади са важећим стопама у земљама региона.

У контексту изложеног, до стварања услова за примену ПДВ, неопходно је да се значајно измени садашње опорезивање промета да би се обезбедило његово функционисање са мање пристрасности, веће правичности, и транспарентности и олакша контрола од стране надлежних органа. У том циљу предлаже се увођење јединствене републичке стопе у износу од 17 процената (уместо досадашњих седам пореских стопа на промет производа и две стопе пореза на промет услуга) и значајно редуцирање пореских ослобођења. Наведеним променама које се конкретно изражавају кроз проширење пореске основе и сужавање пореских ослобођења, по мишљењу Владе пореска терет би требало да се равномерније распореди а и прикупе издашнији приходи неопходни за финансирање јавних потреба. Међутим, по мом мишљењу овим променама ће се појачати и регресивно дејство пореза на промет. У циљу ублажавања таквих тенденција, пледирам за егзистирање две стопе: опште и ниже повлашћене. Општа стопа би се примењивала на промет свих производа који служе крајњој потрошњи а по нижим повлашћеним стопама опорезовали би се производи изузетно значајни за заштиту стандарда највећег дела становништва.

5. Увођење пореза на додату вредност у СР Југославији

Чињеница је да се једнофазни порез у малопродаји плаћа у најслабијој карици у ланцу промета производа. Наиме, у овој фази промета продаја се по правилу врши у готовом новцу без издавања фактура што у многоме отежава контролу наплате пореза. Наведена природа наведеног пореза у нашим условима условљава значајну присутност његовог избегавања. Према неким проценама у Србији, обухватом наплате од овог пореза се цени на око 70%, док 30% пореза измиче (код по-

20. "Сл. гласник РС", бр.,44/00 и 51/00.

јединих производа тај проценат је чак и много већи), јер промет тече кроз сиву економију. Увођењем ПДВ као општег пореза у наш систем оцењује се активирао би се, за све производе и услуге (оптерећене њиме), његов у савременим државама већ проверени механизам спречавања избегавања плаћања који се сада примењује само на одабране производе. Тај механизам, обавезује обвезника да обрачуна порез на пуни износ испоруке, с тим да одбије онај износ који је платио при набавци. Ово је могуће под условом да документује фактуру, односно царинску декларацију или други одговарајући документ који показују колико је пореза пре тога плаћено. Без фактуре, царинске декларације или сличног документа, порез ће се платити на цео обрачунати износ.

Увођењем ПДВ, очекује се, што је посебно значајно, прибављање издашних прихода него што је то случај, од примене садашњег једнофазног пореза на промет у малопродаји. Због проширења предмета опорезивања овај порез је редовно доводио до повећаних пореских прихода. Мада у чистом теоријском моделу замена пореза на промет у малопродаји ПДВ, под условом да су порески обухват и пореске стопе ових пореза идентичне, не доводи до повећања пореских прихода, у пракси је до повећања прихода долазило и у таквим ситуацијама. Очигледно је да највећу заслугу има ефикасност убирања ПДВ због сужене могућности пореске евазије. За плаћање, односно обрачун овог пореза заинтересовани су сви учесници у ланцу промета (како би могли остварити право на повраћај претходно плаћеног пореза), па тако долази и до међусобне пореске контроле самих пореских обвезника.²¹⁾

Више је разлога који су утицали да се планирано увођење ПДВ у СР Југославији одлаже већ неколико година. Најзначајнији су: проблеми настали санкцијама међународне заједнице; непрецизност и различито схватање уставних решења; отпори које пружају релевантни политички фактори (због нужности увођења ПДВ на федералном нивоу); недовољна припремљеност пореске администрације. Вероватно, дуже оклевање са увођењем ПДВ код нас је и због тога што је у нашем пореском систему код опорезивања промета акцептиран једнофазни порез на промет у малопродаји а не кумулативни порез. Као и ПДВ и једнофазни порез на промет у малопродаји не изазива кумулирање пореза кретањем из једне у другу фазу производно-прометног циклуса и самим тим не изазива интеграционе процесе, односно не спречава се слободна утакмица на тржишту. Такође, једнофазни порез у малопродаји не ствара проблеме у спољнотрговинској размени. Главна разлика између ова два пореза налази се у техници обрачуна и наплате пореза и начина вођења пореске контроле. Упоређујући наведену технику она је далеко сложенија код ПДВ.

Након неуспешног усаглашавања република око уставно правног основа доношења закона на федералном нивоу, Скупштина СР Југославије непризната од владајуће политичке структуре Црне Горе, донела је Савезни Закон о ПДВ²²⁾ у

21. Група аутора: Специјалистичке последипломске студије за кадрове Републичке управе јавних прихода Србије, Књига 1, Правни факултет, Београд, 1996. године, стр., 368 и 369.

складу са моделом Шесте директиве Савета Европске заједнице. То је тзв. "ЕЗ - модел", потрошног типа, и то са фактурном методом обрачуна пореске обавезе и применом дестинације. Структура пореза је тако дата да има широк постављен предмет опорезивања и пореску основицу. Предмет опорезивања је испорука добара и пружање услуга, које порески обвезник изврши на територију СР Југославије уз накнаду, а у оквиру обављања делатности, као и на увоз добара. Основицу чини накнада за испоруке добара, односно за пружање услуга, укључујући царине и друге увозне дажбине, акцизе и друге дажбине на потрошњу, осим ПДВ. Тежња овог Закона је да буде алокативно неутралан. С тим у вези Закон је прописао три пореске стопе - општу (стандардну), одређујући је у висини од 20% и две снижене у висини од 9% и 3%.

Определујући се за број и висину пореских стопа, наш законодавац је имао у виду искуства тржишно развијених земаља. У вези с наведеним у 1998. години од 94 земаља које примењују ПДВ, 55 земаља је примењивало овај порез са две или више пореских стопа. Просечна висина опште пореске стопе у привредама у транзицији исте године била је 20%, а у земљама чланицама Европске уније 19%. При увођењу ПДВ и у току његове примене међу развијеним земљама тржишне привреде су ретки примери да је нека од ових земаља увела овај порез са једном пореском стопом. Главни аргумент за увођење, поред опште стопе, и ниже стопе за опорезивање промета производа и услуга егзистенцијалног или социјалног карактера, попут хране, лекова, воде, електричне струје, је био циљ ублажавања регресивног деловања ПДВ и заштита стандарда сиромашног дела становништва у чијој структури потрошње су ови производи прилично заступљени. Неке земље које су увеле ПДВ са једном стопом су након неколико година или непосредно после увођења, прешле на примену две или више стопе (Велика Британија, Финска, Норвешка, Бугарска, Румунија, Турска, Аргентина, Тајван, Индонезија, Хондурас, Израел, Обала Слоноваче, Никарагва).²³⁾

Компаративно посматрајући економску снагу наше државе и развијених држава савременог света, можемо истаћи, да је примена нижих пореских стопа код нас мотивисана потребом заштите стандарда највећег дела становништва, док је у тржишно развијеним земљама то заштита стандарда сиромашних слојева људи.

У теорији се истиче да поред компликованости и сложености, слабост ПДВ је сте и та, да се не може увести на субцентралном нивоу. Другим речима, иманентно овом порезу (као вишефазном) да се обавезно уводи на централном нивоу. У прилог томе говори и искуство савремених земаља које су федерално устројене. Дакле, потребно је било у СР Југославији, донети савезни закон о ПДВ који би се примењивао на целој територији земље. Међутим, у контексту познатих политичких догађања између наших република, очигледно је да је примена савезног закона о ПДВ мало извесна.²⁴⁾ Другим речима, вероватно ће се отворити потреба за доно-

22. "Сл. лист СРЈ", бр., 74/99.

23. Образложење Предлога Закона о ПДВ., Савезно министарство за финансије, Београд, јануар 1999., стр., 63.

шењем Републичког Закона о ПДВ што ће вероватно произвести додатне тешкоће. Али и у том случају, потреба за довршењем информационог система који се још изграђује и других релевантних разлога процена је да се почетак примене овог пореза не може очекивати пре 1. јануара 2003. године.

У контексту изложеног, конкретно говорећи, неопходно је да се обезбеде следећи потребни услови за увођење у живот овог модерног пореског облика:

- обезбеђење административно-техничких и економских услова;
- доношење одређених закона и подзаконских аката који произилазе из усвојеног Закона о ПДВ (Закон о акцизама; закон о посебном порезу на услуге од приређивања игара на срећу, којим би се ова врста услуга опорезовала селективним порезом на услуге, јер се не оптерећује ПДВ, због специфичности опорезивања; закон о расподели прихода од ПДВ, акциза и пореза на услуге од приређивања игара на срећу; правилник о поступку примене Закона; правилник о повраћају ПДВ страним физичким лицима; одлуке о облику и садржају образаца за регистрациону пријаву пореског обвезника, фактуре и пореске пријаве са упутствима итд.).

За оптимално функционисање ПДВ неопходни су стабилни друштвено-економски услови. Искуства савремених држава казују да је ефекат ПДВ у земљама са присутним инфлаторним тензијама, био такав да је даље доприносио тим негативним тенденцијама. Због тога је неопходна примена рестриктивне монетарне политике у циљу стварања повољних услова за егзистирање ПДВ. При овоме, потребно је имати у виду искуства земаља које су увеле овај порез и резултате анализе Светске банке о ефектима увођења ПДВ на пораст инфлације. Та испитивања говоре, да ако се овим порезом планира остварење истих износа прихода као и порезом који се замењује, онда по правилу нема његових значајнијих инфлаторних утицаја.

6. Закључак

До стварања услова за примену ПДВ по мом мишљењу неопходно је, извршити промене у нашем важећем систему опорезивања промета, тако што ће се укинути посебни савезни порез на промет производа и услуга, порез на промет за железницу, градска такса и посебна накнада. Примењивао би се само један порез, са редуцираним ослобођењима и егзистирањем две одмерене стопе опште и повлашћене усклађене са важећим стопама региона.

Компаративно посматрано у односу на друге државе у Европи (примењују модеран порески облик - ПДВ), наш порез на промет се битно разликује и по правилу се примењује једнофазни порез на промет у малопродаји, чија је главна слабост недопустиво омогућавање избегавања плаћања. Конципирање реформиса-

24. " Гледајући из садашње перспективе, нема изгледа да би Црна Гора у било којој варијанти прихватила да се тај порез примењује као савезни, па и ако остане нека врста уније између Србије и Црне Горе" - Др Дејан Поповић, " Политика ", 22. фебруар 2001.

ног пореског система захтева приближавање наше земље пракси савремених развијених земаља света - посебно земаља Европске уније и земаља ОЕЦД. Другим речима, појављује се као неминовност потреба замењивања једнофазног пореза на промет у малопродаји ПДВ. У контексту изложеног код нас је донет Закон о ПДВ али је његова примена одложена. За прелаз на нови порески облик опорезивања промета потребне су свеобухватне припреме. Међународна искуства и пракса посебно земаља привреда у транзицији указују на штетност половичних решења. Прецизније, примена система ПДВ без одговарајућих припрема или услед пропуста и кашњења у припреми практично доводи до губитка јавних прихода и буџетског дефицита, повећању цена и инфлације, незадовољства пореских обвезника и грађана и, уопште, застоја у његовом функционисању (Русија, Мађарска, Бугарска, Литванија, Казахстан, Киргистан, Естонија, Молдавија, Румунија, Словачка, Таџикистан, Туркменија, Узбекистан).²⁵⁾

Стратегијски гледано замењивањем важећег једнофазног пореза на промет у малопродаји ПДВ, прибављање средстава би требало да буде технички ефикасније и конзистентније. Такође, увођењем овог пореза очекује се да ће се још остварити: издашније прибављање прихода; правилнији распоред пореске обавезе; ефикаснија заштита од избегавања плаћања пореза; остваривање неутралности у спољнотрговинској размени; стварање претпоставки за касније приступање Европској унији. Без увођења ПДВ ни формално-правно се не може постати чланица ове организације итд. Једноставно, уграђивање решења која су прописана у пореским директивама ЕЗ је за нас нужно, као што је то и за сваку другу привреду која тежи да буде тржишна.

25. Др Хасиба Хрустић, Примена Закона о порезу на додату вредност, Правни живот, бр., 10, 2000. године, Београд, стр., 312.