

SISTEM POREZA NA DODATU VREDNOST

Bojić Dragana*

Sažetak: U Srbiji je od 01.01.2005. godine uveden sistem poreza na dodatu vrednost koji predstavlja efikasan sistem naplate poreza u svim fazama samo na dodatu vrednost u toj fazi. Primena ovog sistema oporezivanja roba i usluga omogućila je smanjenje sive ekonomije kao i veće prihode u budžetu.

Ključne reči: porez na dodatu vrednost, porez na promet, poreski obveznik

Abstract: The system of value added tax has been introduced in Serbia since 1st January, 2005. This system represents a very efficient one concerning tax collection in all phases but only on value added in this phase. The introduction of this system of goods and services tax collection reduces shadow economy and increased budget incomes.

Key words: value added tax, sales tax, taxpayer

Definisanje PDV

Porez na dodatu vrednost (PDV) definiše se kao porez koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa na način da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodate vrednosti koja se ostvari u toj fazi proizvodno prometnog ciklusa u kojoj preduzeće učestvuje. PDV je indirektni poreski oblik čija je realizacija podeljena u parcijalna plaćanja koja se obavljaju na osnovu dodatne vrednosti u svakom stadijumu procesa proizvodnje i prometa. Prema članu 1. stav 2. Zakona, porez na dodatu vrednost je opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim ako zakonom nije drugačije propisano.¹

PDV je u suštini oblik poreza na promet, odnosno on je neto – svefazni porez na potrošnju. Osnovna razlika između ova dva poreza ogleda se u tome da se porez na promet obračunava i naplaćuje samo u jednoj fazi i to u krajnjem prometu, dok se PDV obračunava i plaća u svim fazama samo na dodatu vrednost u toj fazi. PDV je za razliku od poreza na promet sveobuhvatniji jer se sa njegovim uvođenjem značajno proširuje poreska baza, predmet oporezivanja i broj poreskih transakcija. Uvođenjem sistema PDV ukidaju se sva poreska oslobođenja koja su uz odgovarajuće izjave funkcionisala u sistemu poreza na promet, porez se uz izjave nije plaćao na repromaterijal za obavljanje registrovane proizvodne delatnosti, nabavke robe za dalju prodaju i nabavku opreme za obavljanje delatnosti. U sistemima poreza na promet i PDV, teret poreza snosi uvek krajnji potrošač.

PDV je složen poreski oblik koji u praksi određuju tri faktora:

1. oblici poreza na dodatu vrednost;
2. osnovna načela poreza na dodatu vrednost;
3. metode naplate poreza na dodatu vrednost.

Oblici poreza na dodatu vrednost

Kroz razvoj poreskih sistema razlikovali su se pojedini oblici PDV prema tome kakav je poreski tretman ulaganja u kapitalna dobra, tj. u nabavke osnovnih sredstava za obavljanje delatnosti, postrojenja i opreme. Iskristalisala su se tri osnovna oblika PDV i to:

* Bojić Dragana, rukovodilac računovodstvene službe Visoke poslovne škole strukovnih studija, Novi Sad

¹ Zakon o porezu na dodatu vrednost, „Sl. glasnik RS“ br. 84/2004, Beograd

1. Proizvodni oblik PDV-a kod poreske osnovice ne isključuje vrednost nabavljenih osnovnih sredstava niti amortizacije. Kod ovog oblika PDV poreski obveznik ima pravo da od iznosa prodaje svojih proizvoda i usluga izvrši odbitak prethodnog poreza samo za vrednost nabavljenog reprodukcionog materijala i sirovina. Takođe kod ovog oblika PDV ulaganje u osnovna sredstva oporezuje se dva puta, prilikom nabavke jer nema odbitka, i drugi put pri prodaji dobara u čijoj proizvodnji učestvuje korišćenje osnovnih sredstava. Proizvodni oblik PDV nije stimulativan za poreske obveznike jer ne podstiče ulaganja u kapitalna dobra, kao ni osavremenjavanje proizvodnih i poslovnih procesa pa samim tim ne podstiče ni proširivanje postojećih kapaciteta i otvaranje novih radnih mesta. Ovaj oblik PDV se ne nalazi u praksi savremenih zemalja koje uvode ovaj oblik poreza jer ovakav način oporezivanja ne podstiče makroekonomski razvoj.

2. Dohodovni oblik PDV za razliku od prethodnog proizvodnog oblika ima povoljniji tretman za osnovna sredstva, postrojenja i opremu. Pored odbitka prethodnog poreza za repromaterijal i sirovine koje učestvuju u procesu proizvodnje ovaj oblik PDV ima i prethodni odbitak za nabavku osnovnih sredstava, postrojenja i opreme, ali samo u srazmernom iznosu u visini godišnje amortizacije za nabavljena osnovna sredstva. I ovaj oblik PDV nema stimulativen karakter za poreske obveznike i ima slične posledice na privredni razvoj kao i prethodni oblik PDV.

3. Potrošni oblik PDV podrazumeva da se poreskom obvezniku za posmatrani poreski period odobrava odbitak prethodnog (prenetog) poreza po svim ulaznim računima za dobra koja su nabavljena i usluge koje se koriste za obavljanje delatnosti. Pravo na umanjenje obračunatog poreza nije uslovljeno time jesu li ta sredstva koja su nabavljena u isto vreme potrošena ili prodana, i da li je plaćen račun dobavljača. Iz svega ovog proizilazi da potrošni oblik PDV ne opterećuje zalihe porezom jer je iz računa dobavljača porez iskorišćen za odbitak za tekući poreski period.

Sve zemlje Evropske unije primenjuju potrošni oblik u skladu sa Šestom direktivom Evropske unije o PDV, kao i većina zemalja koje su uvele PDV, uključujući i Srbiju koja je ovaj sistem uvela 01.01.2005.godine. Primenom ovog oblika oporezivanja eliminišu se svi nepovoljni efekti na razvoj koji su izraženi kod proizvodnog i dohodovnog oblika PDV.

Osnovna načela poreza na dodatu vrednost

Osnovna načela PDV povezana su sa pitanjem oporezivanja dobara i usluga koje su predmet međunarodne razmene, pre svega posmatrano sa stanovišta mesta oporezivanja. Dva osnovna načela su:

1. Načelo porekla PDV podrazumeva da se on obračunava i plaća na sva dobra i usluge koje su proizvedene i pružene u zemlji porekla bez obzira da li se ova dobra i usluge troše u zemlji ili se izvoze, dok se sva dobra i usluge koje se uvoze i troše u zemlji ne oporezuju u zemlji.

2. Načelo odredišta PDV je u potpunosti suprotno od načela porekla. Prema ovom načelu dobra i usluge se oporezuju tamo gde se troše bez obzira jesu li proizvedeni ili su uvezeni. Ovo načelo se još naziva i načelo mesta potrošnje. Načelo odredišta ne pravi razliku između domaće i uvezene robe, čime ne utiče na konkurentnost, jer su sve robe i usluge izjednačene i imaju ravnopravnost na tržištu.

Pored osnovnih načela u sistemu PDV postoje i sledeća pravila:

1. U vrednost nabavljenih dobara i usluga ne uračnava se PDV. Ovo pravilo važi bez obzira kada je plaćena faktura dobavljača, jer se PDV izražen na fakturi dobavljača može odmah koristiti kao prethodni porez i saldirati se od nastale poreske obaveze koja je izražena na izlaznim fakturama za prodana dobra i izvršene usluge. Iz ovog pravila se može videti da je PDV finansijski izdatak za kupca koji povećava dug prema dobavljaču, ali zbog priznavanja prethodnog poreza i umanjenja obaveze za PDV, ovaj porez je neutralan u pogledu troškova nabavke dobara i usluga, kao i troškova poslovanja.

2. Oporezuje se samo dodata vrednost. Ukoliko je prodajna vrednost veća od nabavne vrednosti bez PDV, javlja se obaveza plaćanja ovog poreza samo na razliku između ove dve vrednosti. Ako bi se u nekoj transakciji pojavilo da je prodajna vrednost manja od nabavne vrednosti, onda nema dodatne vrednosti i poreski obveznik u tom slučaju ima pravo na povraćaj poreza ili poreski kredit.

3. Izvoz dobara se ne oporezuje, a uvoz dobara je oporeziv. Zbog stimulacije izvoza, PDV se ne plaća na dobra i usluge koje se izvoze. Prilikom uvoza dobara i usluga PDV je iskazan na carinskoj deklaraciji i

mora se odmah platiti, ali ima tretman prethodnog poreza kao i porez iskazan na fakturama domaćih dobavljača.

4. Sistem PDV jednako se primenjuje i kod usluga. U fakturama dobavljača za izvršene usluge iskazani PDV se tretira kao prethodni porez i predstavlja odbitnu stavku. Sistem PDV obavezuje domaće poreske obveznike koji koriste usluge stranih subjekata na teritoriji zemlje da obračunaju i plate PDV. Za izvršene usluge domaćih lica u inostranstvu, plaćeni PDV u drugoj zemlji ne može se iskoristiti kao prethodni porez.

Metode naplate poreza na dodatu vrednost

Način naplate poreskih prihoda u sistemu PDV je bitna karakteristika sistema po kojoj se on razlikuje od klasičnog sistema poreza na promet. Svaki poreski obveznik u sistemu PDV vrši obračun poreske obaveze, pri čemu od svoje obaveze nastale za određeni poreski period odbije prethodni porez u istom periodu iskazan na računima dobavljača. Zbog ovakvog obračuna poreskih prihoda u interesu svakog poreskog obveznika je da na računima dobavljača PDV bude pravilno iskazan, jer samo se u tom slučaju može koristiti kao prethodni porez. U sistemu klasičnog poreza na promet ovo nije slučaj, jer svaki poreski obveznik vrši obračun poreske obaveze, nezavisno od drugih učesnika u prometu. U pogledu izračunavanja dodate vrednosti kao poreske osnovice koriste se sledeće tri metode:

1. Metod oduzimanja. Primenom ove metode poreski obveznik od ukupne vrednosti prodatih proizvoda i usluga oduzima ukupnu vrednost svojih nabavki i na dobijeni iznos primenjuje poresku stopu PDV. U vrednost prodaje i nabavke za izračunavanje poreske osnovice ne uključuje se PDV. Ovaj metod obračuna poreske osnovice naziva se još i direktnim metodom i ima nekoliko nedostataka od kojih se izdvajaju sledeći: može se primeniti samo u sistemu PDV koji ima jedinstvenu stopu, dok se drugi nedostatak ogleda u dokumentovanju prethodnog poreza, jer ukoliko se posmatraju nabavke u celini u toj vrednosti mogu biti sadržani i računi koji nemaju iskazan prethodni porez ili računi koji ne bi mogli biti osnov za umanjenje osnovice za obračun PDV.

2. Metod sabiranja. Kod ove metode obračuna poreske osnovice kao zbir elemenata koju čine tu vrednost uzimaju se zarade, amortizacija, kamate, profit i drugi elementi. Ovaj metod je veoma složen i nedovoljno pouzdan, jer se za svaki poreski period mora sastavljati bilans i utvrđivati finansijski rezultat, a metod nije moguće primeniti kod sistema oporezivanja koji ima više stopa PDV.

3. Kreditni metod ili indirektni metod naplate poreza. Kod ovog metoda PDV na svim računima mora biti posebno iskazan, a obaveza plaćanja se dobija pošto se obračunati porez za osnovicu koju čini iznos izvršenog prometa obračunat za sva prodana dobra i izvršene usluge, umanjuje za iznos prenetog poreza po ulaznim računima za nabavljena dobra i usluge u obračunskom poreskom periodu. PDV koji mora biti iskazan posebno na svim računima služi kao dokumentovani dokaz za odbitak prethodnog poreza. Poreska obaveza za poreski period prema ovoj metodi je razlika PDV na izlaznim i ulaznim računima poreskog obveznika. Kreditna metoda naplate PDV ima mnoge prednosti u odnosu na prethodne dve metode, a neke od njih su sledeće: ovo je najjednostavnija metoda za primenu, najažurnija u smislu obračuna i naplate, PDV se iskazuje prilikom svake transakcije na računima, omogućena je najpouzdanija kontrola za obračun i naplatu poreza i konačno ova metoda jedina omogućuje primenu više stopa PDV.

Prednost sistema PDV u odnosu na druge oblike oporezivanja prometa

Sistem PDV primenjuje se u velikom broju zemalja što je dokaz da je ovaj sistem poreza najrasprostranjeniji oblik oporezivanja prometa sa brojnim prednostima u odnosu na sistem poreza na promet.² Kao najznačajnije prednosti sistema PDV navodimo sledeće:

Neutralnost na troškove i cene dobara i usluga - plaćeni porez ne utiče na troškove poslovanja poreskog obveznika i ne utiče na cene njegovih proizvoda i usluga, jer je poreski obveznik u mogućnosti da odbije prethodni porez iskazan na računima dobavljača za nabavljena dobra i usluge.

² Grupa autora, Porez na dodatu vrednost, Privredni savetnik, Beograd 2004. godine

Proširenje fiskalne baze i izdašnost fiskalnih prihoda - odnosu na porez na promet sistem PDV ima širu obuhvatnost oporezivih transakcija u prometu dobara i usluga, što omogućava povećanje fiskalnih prihoda. Pored ovoga do povećanja fiskalnih prihoda dolazi i zbog smanjenja borja poreskih oslobođenja, oporezivanja uvoza i povećanje poreske discipline za koju su primenom sistema PDV zainteresovani i poreski obveznici.

Eliminisanje kumuliranih efekata oporezivanja prometa - sistemu PDV otklanja se dvostuko oporezivanje do kojeg je dolazilo u sistemu poreza na promet. Kod PDV poreskom obvezniku daje se pravo odbitka prethodnog poreza koji je platio pri nabavci dobara i usluga, dok je u sistemu poreza na promet jednom plaćen porez sa fakture dobavljača ulazio u trošak i ponovo u poresku osnovicu.

Podsticanje investiranja u osnovna sredstva - sistem PDV omogućava da se i nabavke osnovnih sredstava izuzmu od oporezivanja, što privredne subjekte podstiče na investiranje, moderizaciju i rekonstrukciju postojećih proizvodnih kapaciteta kao i izgradnju novih.

Mogućnost statusa malog poreskog obveznika - sistem PDV omogućio je preduzetnicima koji imaju promet ispod određenog iznosa da se sami opredele za svoj poreski status. Ovi obveznici mogu da se opredele za redovan poreski režim i tada su u sistemu PDV i redovno popunjavaju poresku prijavu i plaćaju PDV, a mogu da se opredele i za poseban poreski režim i tada nisu u sistemu PDV i nemaju obavezu iskazivanja ovog poreza na svojim računima što znači da su oni u tom slučaju krajnji potrošači.

Suzbijanje poreske evazije - ovo je jedna od najznačajnijih prednosti sistema PDV u odnosu na sistem poreza na promet. U sistemu poreza na promet bilo je dosta prostora za izbegavanje poreza izdavanjem poreskih izjava, prodaje robe u gotovom bez izdavanja računa što kod sistema PDV nije slučaj jer svaki promet mora biti praćen računom čime se automatski izbegavaju malverzacije oko evazije izbegavanja plaćanja poreske obaveze.

Sistem PDV u Srbiji i pozitivni efekti njegovog uvođenja

Sistem PDV u Srbiji ima potrošni oblik, kreditnu metodu naplate poreza, zasnovan je na principu destinacije tj. odredišta i koristi dve različite stope oporezivanja dobara i usluga. Zakon o PDV uređuje posebne postupke oporezivanja za određene kategorije obveznika i dobara i to za: male poreske obveznike, poljoprivrednike, turističke organizacije i polovna dobra, umetnička dela, antikvitete i od jula meseca 2007. godine za nepokretnosti. Ovaj sistem oporezivanja omogućio je poreskim obveznicima da se samostalno opredele hoće li biti u sistemu ili ne, ovo se odnosi na male poreske obveznike koji su planirali ili imali godišnji prihod veći od dva miliona dinara, ova zakonska odredba pomera cenzus ulaska u sistem PDV od 01.01.2008. godine na iznos od četiri miliona dinara, pa se samim tim očekuje da će jedan broj malih poreskih obveznika izaći iz sistema PDV. PDV se u Srbiji naplaćuje do svakog 10. u mesecu za prethodni mesec ukoliko se radi o mesečnim poreskim obveznicima ili svaka tri meseca za male poreske obveznike.

Uvođenje sistema PDV u Srbiji uticalo je u velikoj meri na smanjenje sive ekonomije i na povećanje budžetskih prihoda za 50% u odnosu na prihode koji su u budžetu ostvarivani na osnovu naplate poreza na promet. Ovi prihodi su uvećani zahvaljujući najvećim delom uplatom PDV od strane malih poreskih obveznika koji su uključeni u sistem.

Sistem PDV omogućio je međusobnu kontrolu između poreskih obveznika, smanjio je nelegalne tokove trgovine robama i uslugama i značajno je povećao budžetske prihode.

Literatura

- [1] Grupa autora, Porez na dodatu vrednost, Privredni savetnik, Beograd 2004. godine
- [2] Grupa autora, (2004) *Porez na dodatu vrednost*, Beograd, Privredni savetnik
- [3] www.mfin.sr.gov.yu
- [4] www.poreskauprava.sr.gov.yu