

KOMPLEKSNOST REGULATIVE POREZA NA DODATU VREDNOST KAO IZVOR KREATIVNOG RAČUNOVODSTVA – PRAKTIČNI ASPEKT

*Stefan Vržina**, Ekonomski fakultet, Univerzitet u Kragujevcu

Sažetak: Ovaj rad predstavlja jedan od prvih pokušaja integracije poreskog prava i računovodstva u kontekstu poreskih utaja. Porezi i poreska evazija se danas obično tumače kao pravni fenomeni, iako se poreske prevare realizuju kroz knjigovodstvene postupke. Poseban akcenat stavljen je na porez na dodatu vrednost (PDV), čija se kompleksna regulativa može smatrati značajnom okolnošću pod kojom poreski obveznici vrše poreske utaje. U državama u kojima se primenjuje više stopa PDV-a, izbor niže stope može biti izvor poreske evazije. Pogrešan izbor niže stope PDV-a često se smatra posledicom kompleksne poreske regulative. Akcenat je stavljen i na oblast maloprodaje (analiziranu kroz studiju slučaja), kao jednu od oblasti najviše podložnih evaziji PDV-a.

Ključne reči: poresko pravo, poreska evazija, porez na dodatu vrednost, stope PDV-a, računovodstvo, kreativno računovodstvo, studija slučaja

COMPLEXITY OF VALUE ADDED TAX REGULATION AS SOURCE OF CREATIVE ACCOUNTING – PRACTICAL ASPECT

Abstract: This paper presents one of the first attempts to integrate tax law and accounting in tax evasion context. Today, tax and tax evasion are often interpreted as law phenomena, although tax frauds are realized through bookkeeping procedures. Special accent is put on value added tax (VAT), whose complex regulation can be treated as important circumstance under which taxpayers perform tax evasion. In countries with more VAT rates, lower rate choice can be source of tax evasion. Wrong choice of lower VAT rate is often considered as a consequence of complex tax regulation. Accent is also put on retail area (that is analysed via case study), as one of the most vulnerable area to VAT evasion.

* vrzinas@gmail.com

Keywords: *tax law, tax evasion, value added tax, VAT rates, accounting, creative accounting, case study*

JEL Classification: *K34, H26, M41*

1. UVOD

Aktivnosti računovodstvenog sektora privrednih društava, a posebno finansijskog knjigovodstva, u velikoj meri su determinisane poreskim propisima. Imajući u vidu sve veći značaj poreskog računovodstva za upravljanje poreskim obavezama i njihovo legalno reduciranje, potrebno je da se materija poreskog prava inkorporira u sferu računovodstvenih istraživanja.

Poreske propise, obimne i hijerarhijski klasifikovane, računovođe doživljavaju kao izuzetno kompleksne. Nažalost, kompleksnost propisa često vodi i poreskim utajama izvršenim kroz knjigovodstvene manipulacije. Cilj ovog rada jeste da ispita na koji se način vrše poreske utaje u slučaju kompleksnih i nedovoljno eksplicitnih pravnih akata. Materija u radu biće prezentovana kroz diskusiju o sledećim tvrdnjama:

- kompleksni poreski propisi predstavljaju značajan uzrok primenjivanja tehnika kreativnog računovodstva, i
- postojanje više poreskih stopa i velikog broja podzakonskih akata čine primenu Zakona o porezu na dodatu vrednost najkompleksnijim područjem poreskog računovodstva.

Govoreći o kompleksnosti poreskih propisa, autor Kirchler (2007, pp. 12-13) ističe da, ukoliko je poreska regulativa isuviše teška za razumevanje od strane poreskih obveznika, ona može biti ocenjena kao nepravična i može biti značajno potcenjena. Takođe, autor Froehlich (2001, p. 130) ukazuje na troškove koje izaziva kompleksna poreska regulativa, stavljajući u fokus utrošeno vreme potrebno za usklađivanje sa poreskim sistemom.

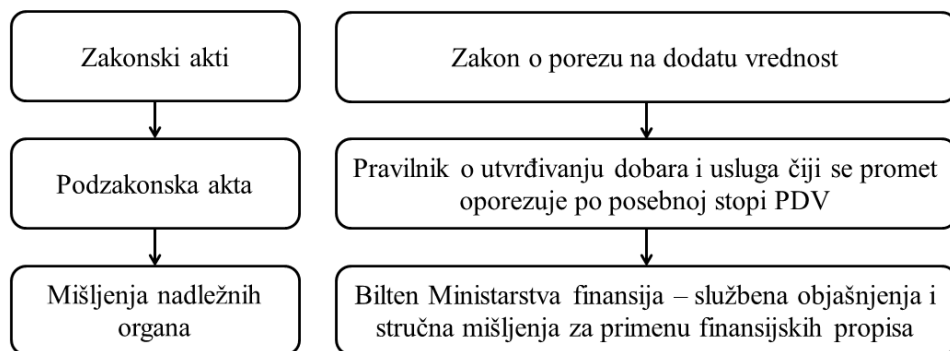
Za potrebe ovog rada, kreativno računovodstvo je shvaćeno kao skup svih postupaka čija primena značajno odstupa od opšteprihvaćenih računovodstvenih načela. Poreskim kreativnim računovodstvom se smatra primena računovodstvenih tehnika u cilju, pre svega, nelegalnog smanjenja poreskih obaveza. Zapravo, kreativno računovodstvo se odnosi na računovodstvene prakse koje predstavljaju derivat standardnih računovodstvenih praksi (Cernusca, David, Nicolaescu, & Gomoi, 2016, p. 64).

Rad je podeljen u tri celine – u prvom se delu teži identifikaciji grupa poreza čija je regulativa najkompleksnija, u drugom se prikazuje knjigovodstveni aspekt kompleksne regulative PDV-a, dok se u trećem delu kroz studiju slučaja

predstavlja područje pekarske delatnosti, kao jedne od najzanimljivijih u kontekstu kompleksne regulative PDV-a.

2. STRUKTURA PORESKE REGULATIVE U REPUBLICI SRBIJI

U skladu sa teorijskim načelima kontinentalnog prava, poresku regulativu u Srbiji dominantno čine formalni izvori prava u skladu sa Ustavom Republike Srbije, pri čemu postoji njihova hijerarhijska klasifikacija (Knežević, 2014, str. 25). Hijerarhija pravnih akata primenjena na aktivnost klasifikacije dobara i usluga prema stopama poreza na dodatu vrednost, kao jedne od aktivnosti poreskog prava, prikazana je na sledećoj slici.



Slika 1. Opšta hijerarhija pravne regulative (levo) na primeru klasifikacije dobara i usluga prema stopama poreza na dodatu vrednost (desno)

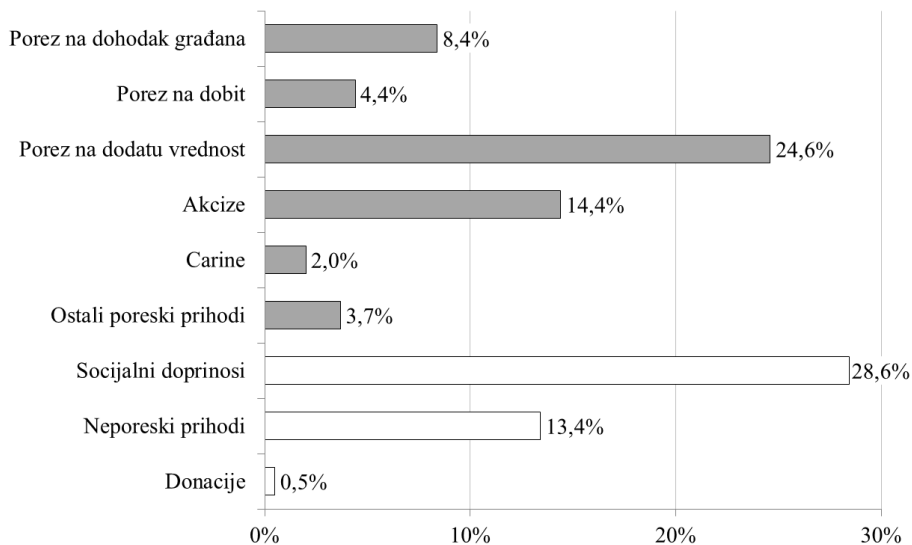
Napomena. Prikaz autora.

Dakle, zakonski akti predstavljaju najviši hijerarhijski nivo poreske regulative u našoj zemlji. Oni se, nadalje, razrađuju brojnim podzakonskim aktima (pravilnicima, uredbama i sl.), dok se eventualne nejasnoće rešavaju javnim objavljivanjem mišljenja od strane nadležnih državnih organa.

U Srbiji postoje različite vrste poreza kojima se oporezuju potrošnja, dohodak i imovina. Za sagledavanje njihovog značaja korisno je pogledati njihovo učešće u strukturi konsolidovanih javnih prihoda Republike Srbije u 2016. godini.

Sa grafika se može primetiti da poreski prihodi (na grafiku su osenčeni) čine 57,5% ukupnih konsolidovanih javnih prihoda Republike Srbije, ostvarenih tokom 2016. godine. Među njima se mogu identifikovati vrste poreza sa najvećim učešćem, na koje je država primarno usmerena u neutralisanju (ili bar reduciranju) poreske evazije, i to:

- porez na dodatu vrednost, regulisan Zakonom o porezu na dodatu vrednost („Službeni glasnik RS“, broj 108/2016),
- akcize, regulisane Zakonom o akcizama („Službeni glasnik RS“, broj 108/2016), i
- porez na dohodak građana, regulisan Zakonom o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, broj 112/2015).
-



Slika 2. Struktura konsolidovanih javnih prihoda Republike Srbije u 2016. godini

Napomena. Preuzeto od „Bilten javnih finansija – decembar 2016“, od Ministarstvo finansija Republike Srbije, 2016, str. 49.

S druge strane, računovodstvena razmatranja koja u fokusu imaju privredne subjekte kao pojedinačne entitete, nameću potrebu analize značaja poreza sa mikroekonomskog aspekta. U opštem slučaju, za privredne subjekte se najvažnijim porezima mogu smatrati:

- porez na dodatu vrednost, regulisan Zakonom o porezu na dodatu vrednost („Službeni glasnik RS“, broj 108/2016),
- porez na dobit pravnih lica, regulisan Zakonom o porezu na dobit pravnih lica („Službeni glasnik RS“, broj 112/2015), i
- porez na zarade, regulisan Zakonom o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, broj 112/2015).

Sa mikroekonomskog aspekta, nije lako istaći koja vrsta poreza ima najkompleksniju regulativu. Ipak, u prilog kompleksnosti regulative poreza na

dodatu vrednost i poreza na dobit pravnih lica idu sledeće činjenice, važeće na dan 1. jun 2017. godine (Poreska uprava, 2017):

- Zakon o porezu na dodatu vrednost praćen je sa 29 podzakonskih pravnih akata (25 pravilnika, 3 uredbe i 1 spisak), i
- Zakon o porezu na dobit pravnih lica praćen je sa 15 podzakonskih pravnih akata (15 pravilnika).

Pored broja podzakonskih pravnih akata, regulativa poreza na dodatu vrednost je kompleksna i usled postojanja više poreskih stopa. Raonić i Vasić (2014, str. 98) navode da su propusti prilikom klasifikacije dobara i usluga po stopama poreza na dodatu vrednost značajan izvor poreskih utaja. U našoj zemlji su prisutne dve stope poreza na dodatu vrednost (ukoliko se izuzme niskofrekventna stopa PDV-a nadoknade poljoprivrednicima, koja iznosi 8%): opšta stopa od 20% i posebna stopa od 10%. Naravno, ovakva mogućnost utaje nije dostupna u malom broju zemalja koje koriste jedinstvenu stopu za sva dobra i usluge, poput Danske (European Commission, 2017) ili Bosne i Hercegovine. Ipak, u literaturi se mogu naći i suprotna mišljenja, poput činjenice da je PDV porez samo na transakcije (isporuku dobara i usluga), pa se porez na dohodak može smatrati kompleksnijim, jer u sebi inkorporira znatno šire aspekte od transakcija (Lang, Melz, & Kristoffersson, 2009, p. 928).

Kompleksnost PDV-a ogleda se i u njegovoj prirodi, a ne samo u njegovoj regulativi. Objasnjavajući paradokse PDV-a, autor Popović (2010, str. 402) ističe da je „oslobođeni u stvari pogođeni“, jer obveznik koji nije deo sistema PDV-a nema pravo na odbitak poreza po osnovu nabavki, i da je „oporezovani u stvari rasterećen“, u suprotnom slučaju.

Iako je porez na dodatu vrednost u Republici Srbiji zastupljen već punih dvanaest godina, u praksi se i dalje susreću nejasnoće u vezi sa određenim pitanjima. Neka od najčešćih su:

- kako klasifikovati konkretna dobra i usluge po stopama poreza na dodatu vrednost,
- da li je u konkretnoj situaciji potrebno platiti porez na dodatu vrednost na uvoz usluga, i
- da li se u konkretnoj situaciji ostvaruju uslovi za odbitak poreza na dodatu vrednost.

3. RAČUNOVODSTVENE IMPLIKACIJE KOMPLEKSNE REGULATIVE PDV-a

Brojni računovodstveni postupci (posebno u sferi knjigovodstva) zasnovani su na regulatornim odredbama poreskog prava. Poseban problem za računovođe predstavlja činjenica da su poreski propisi pisani pravnim, a ne računovodstvenim jezikom, tako da brojne odredbe mogu za računovođe da budu kompleksne ili nedovoljno jasne. Primera radi, članom 40. Zakona o porezu na dobit pravnih lica propisano je da je u slučaju uvoza određenih usluga domaći privredni subjekt obavezan da prijavi i plati porez po odbitku. Domaći privredni subjekt se naziva „isplatilac prihoda“, iako će u svom knjigovodstvu, u opštem slučaju, evidentirati rashode po tom osnovu.

Iako ne postoji jednoznačna definicija kreativnog računovodstva, jasno je da kompleksnost poreskih propisa može biti izvor računovodstvenih praksi koje odstupaju od opšteprihvaćenih računovodstvenih načela.

Kompleksnost poreskih propisa obično nije izvor evazije poreza na dobit pravnih lica i poreza na zarade. Evazija poreza na dobit se obično ostvaruje kroz protivpravno uvećanje rashoda ili umanjenje prihoda u odnosu na realne veličine u poreskom bilansu. Evazija poreza na zarade se obično ostvaruje kroz neprijavlivanje zaposlenih ili kroz prikazivanje dela neto zarade kao naknade za službeni put (koja je do limitiranog iznosa oslobođena poreza).

Najveći problem u kontekstu kreativnog računovodstva javlja se usled kompleksnosti regulative poreza na dodatu vrednost. U takvim uslovima, bitno je uočiti dva faktora:

- da li poreski obveznici, u slučaju nejasnoća oko primene adekvatne stope poreza na dodatu vrednost, biraju veću ili manju stopu, i
- da li poreski obveznici, pri koncipiranju cena, ciljaju cenu sa PDV-om ili cenu bez PDV-a.

Vodeći se jednim od osnovnih principa delovanja za sopstvenu korist, može se zaključiti da će većina obveznika radije primeniti manju stopu PDV-a u slučaju dileme oko primene veće ili manje stope. S druge strane, racionalno je pretpostaviti da postoji manji broj obveznika koji će primeniti veću poresku stopu, kako bi izbegao eventualne probleme sa poreskim autoritetima.

Sa računovodstvenog aspekta, izabrana stopa PDV-a ima značajne implikacije na adekvatnost računovodstvenog informacionog sistema. Pogrešno izabrana stopa PDV-a znači i izbor pogrešnog konta (sintetičkog ili analitičkog) za knjigovodstveno evidentiranje transakcije, unošenje pogrešnog iznosa poreske obaveze za knjiženje, kao i pogrešno popunjene poreske prijave, kao jednog od proizvoda poreskog računovodstva.

3.1. EVAZIJA POREZA NA DODATU VREDNOST U SLUČAJU KADA PORESKI OBVEZNICI CILJAJU CENU BEZ PDV-a

U uslovima kada poreski obveznici ciljaju cenu bez PDV-a ne dolazi do promene visine prihoda koju obveznik ostvaruje po osnovu prodaje, nezavisno od obračunate stope PDV-a. Naprotiv, dolazi do promene maloprodajne cene usled obračunatog većeg ili manjeg poreza na dodatu vrednost.

U predstojećoj tabeli prikazan je primer, u kojem poreski obveznik za proizvod čija je ciljna cena bez PDV-a 10.000 dinara odlučuje da li će obračunati porez na dodatu vrednost po opštoj ili posebnoj stopi. Knjigovodstveni efekat alternativnih obračuna prikazan je u nastavku.

Tabela 1

Knjigovodstveni efekat alternativnih obračuna PDV-a u slučaju kada poreski obveznik cilja cenu bez PDV-a

Element	stopa PDV 20%	stopa PDV 10%
Potraživanja / Gotovina	12.000,00	11.000,00
Prihodi od prodaje	10.000,00	10.000,00
Obaveze za PDV	2.000,00	1.000,00
Iznos evazije PDV	2.000,00 – 1.000,00 = 1.000,00 dinara	

Napomena. Prikaz autora.

Dakle, alternative obračuna PDV-a ne utiču na visinu prihoda i oporezive dobiti poreskog obveznika, ali utiču na visinu obaveze za PDV i iskazanu maloprodajnu cenu (potraživanja – u slučaju prodaje na kredit, ili gotovina – u slučaju gotovinske prodaje). Pod pretpostavkom da je adekvatna stopa za odnosno dobro 20%, u slučaju primene niže poreske stope evazija iznosi 1.000,00 dinara.

Iz ovakvog obračuna moguće je predstaviti univerzalni obrazac za izračunavanje evazije poreza na dodatu vrednost, ukoliko se cilja cena bez PDV-a i izabere niža stopa u odnosu na propisanu:

$$evazija\ PDV = P \cdot VAT_1 - P \cdot VAT_2 = P \cdot (VAT_1 - VAT_2) \quad (1)$$

gde su: P – prodajna cena bez PDV-a, a VAT_1 i VAT_2 – decimalni zapisi veće i manje stope PDV-a.

Kao posledice ovakvog izbora poreskog obveznika, javljaju se:

- poreska evazija, kroz oštećenje državnog budžeta,

- nelojalna konkurencija, kroz prodaju po nižim cenama sa PDV-om, u odnosu na konkurente koji obračunavaju promet po većoj stopi, i
- pogrešna računovodstvena evidencija, kroz prikazivanje umanjenih kratkoročnih obaveza za PDV i, posledično, smanjenog stepena zaduženosti poreskog obveznika.

3.2. EVAZIJA POREZA NA DODATU VREDNOST U SLUČAJU KADA PORESKI OBVEZNICI CILJAJU CENU SA PDV-om

U uslovima kada poreski obveznici ciljaju cenu sa PDV-om dolazi do promene visine prihoda koju obveznik ostvaruje po osnovu prodaje, u zavisnosti od obračunate stope PDV-a. Naprotiv, ne dolazi do promene maloprodajne cene usled obračunatog većeg ili manjeg poreza na dodatu vrednost.

U predstojećoj tabeli prikazan je primer, u kojem poreski obveznik za proizvod čija je ciljna cena sa PDV-om 12.000 dinara odlučuje da li će obračunati porez na dodatu vrednost po opštoj ili posebnoj stopi. Knjigovodstveni efekat alternativnih obračuna prikazan je u nastavku.

Tabela 2

Knjigovodstveni efekat alternativnih obračuna PDV-a u slučaju kada poreski obveznik cilja cenu sa PDV-om

Element	stopa PDV 20%	stopa PDV 10%
Potraživanja / Gotovina	12.000,00	12.000,00
Prihodi od prodaje	10.000,00	10.909,09
Obaveze za PDV	2.000,00	1.090,91
Iznos evazije PDV-a	2.000,00 – 1.090,91 = 909,09 dinara	

Napomena. Prikaz autora.

Dakle, alternative obračuna PDV-a utiču na visinu prihoda i oporezive dobiti poreskog obveznika i visinu obaveze za PDV, ali ne utiču na iskazanu maloprodajnu cenu (potraživanja – u slučaju prodaje na kredit ili gotovina – u slučaju gotovinske prodaje). Pod pretpostavkom da je adekvatna stopa za odnosno dobro 20%, u slučaju primene niže poreske stope evazija iznosi 909,09 dinara.

Kao što je napomenuto, u ovakvoj situaciji dolazi do povećanja prihoda od prodaje i, konsekvntno, visine oporezive dobiti. Stoga je potrebno iznos evazije PDV-a korigovati za iznos povećanja poreza na dobit koji će biti plaćen po osnovu prikazivanja većih prihoda. Tako će univerzalni obrazac u ovom slučaju glasiti:

$$\text{realna evazija} = \left(\frac{P' \cdot VAT_1}{1 + VAT_1} - \frac{P' \cdot VAT_2}{1 + VAT_2} \right) \cdot (1 - T) \quad (2)$$

odnosno:

$$\text{realna evazija} = \frac{P' \cdot (VAT_1 - VAT_2)}{(1 + VAT_1) \cdot (1 + VAT_2)} \cdot (1 - T) \quad (3)$$

gde su: P' – prodajna cena sa PDV-om, VAT_1 i VAT_2 – decimalni zapisi veće i manje stope PDV-a, a T – decimalni zapis stope poreza na dobit.

Praktično, iznos evazije PDV-a od 909,09 dinara je potrebno multiplikovati sa 0,85 (1–0,15 – ako je stopa poreza na dobit 15%). Tako se dobija iznos realne evazije poreza od 772,73 dinara.

Kao posledice ovakvog izbora poreskog obveznika, javljaju se:

- poreska evazija, kroz oštećenje državnog budžeta,
- nelojalna konkurencija, kroz prisvajanje i potencijalno reinvestiranje većeg dela prihoda od prodaje u odnosu na konkurente koji obračunavaju promet po većoj stopi, i
- pogrešna računovodstvena evidencija, kroz prikazivanje smanjenih kratkoročnih obaveza za PDV i, posledično, smanjenog stepena zaduženosti poreskog obveznika i prikazivanje veće profitabilnosti (kroz uvećanje prihoda od prodaje i oporezive dobiti), što vodi obmani korisnika finansijskih izveštaja.

4. STUDIJA SLUČAJA – ODREĐIVANJE STOPE PDV-a NA PROMET PROIZVODA PEKARSKE DELATNOSTI





Kompleksnost i hijerarhijska izraženost propisa o porezu na dodatu vrednost mogu se identifikovati na primeru pekarske delatnosti. U ovom slučaju se postavljaju tri ključna pitanja:

1. kojom stopom oporezovati promet proizvoda pekarske delatnosti,
2. da li postoji razlika u oporezivanju proizvoda pekarske delatnosti u zavisnosti od načina njihove konzumacije, i
3. kakav je knjigovodstveni efekat različitih primenjenih stopa PDV-a.

1. U pekarskoj delatnosti su u velikoj meri zastupljeni esencijalni proizvodi (poput hleba), koji bi trebali biti oporezovani nižom stopom PDV-a. Ipak, oporezivanje prometa proizvoda pekarske delatnosti nije tako jednostavno. Razlog za to leži u činjenici da proizvode pekarske delatnosti danas čine:

- proizvodi tradicionalne pekarske delatnosti (hleb, pogača, kifla, burek i sl.), i
- proizvodi savremene pekarske delatnosti (sendvič, pica, pancerotha, palačinka i sl.).

Zakonodavac proizvode savremene pekarske delatnosti posmatra kao proizvode brze hrane (engl. *fast food*), a ne kao pekarske proizvode. Stoga se postavlja pitanje po kojoj stopi treba oporezovati promet ovakvih proizvoda. U narednom hipotetičkom primeru prodaje sendviča (kao proizvoda savremene pekarske delatnosti), na Slici 2, predstavljene su mogućnosti koje poreski obveznik ima pri obračunu PDV-a na promet konkretnog proizvoda.

PEKARA A OPŠTINA ULICA I BROJ PIB: 123456789 IBFM: AB143210	PEKARA A OPŠTINA ULICA I BROJ PIB: 123456789 IBFM: AB143210	PEKARA A OPŠTINA ULICA I BROJ PIB: 123456789 IBFM: AB143210	PEKARA A OPŠTINA ULICA I BROJ PIB: 123456789 IBFM: AB143210
SENDVIČ 1x120,00 120,00 Đ	SENDVIČ 1x120,00 120,00 E	SENDVIČ 1x120,00 120,00 G	SENDVIČ 1x120,00 120,00 A
SD: 20,00%	SE: 10,00%	SG: 0,00%	SA: 0,00%
PD: 20,00	PE: 10,91	PG: 0,00	PA: 0,00
PT: 20,00	PT: 10,91	PT: 0,00	PT: 0,00
ED: 120,00	EE: 120,00	EG: 120,00	EA: 120,00
ET: 120,00	ET: 120,00	ET: 120,00	ET: 120,00
ZA UPLATU: 120,00	ZA UPLATU: 120,00	ZA UPLATU: 120,00	ZA UPLATU: 120,00
GOTOVINA: 120,00	GOTOVINA: 120,00	GOTOVINA: 120,00	GOTOVINA: 120,00
UPLAĆENO: 120,00	UPLAĆENO: 120,00	UPLAĆENO: 120,00	UPLAĆENO: 120,00
POVRAĆAJ: 0,00	POVRAĆAJ: 0,00	POVRAĆAJ: 0,00	POVRAĆAJ: 0,00
01.07.2017-10:00	01.07.2017-10:00	01.07.2017-10:00	01.07.2017-10:00
BI: 12345 	BI: 12345 	BI: 12345 	BI: 12345 

Slika 3. Mogući načini oporezivanja prometa proizvoda savremene pekarske delatnosti

Napomena. Prikaz autora.

U skladu sa članom 5. Zakona o fiskalnim kasama („Službeni glasnik RS“, broj 93/2012), na fiskalnim isečcima se vrši označavanje dobara (desno od njihove vrednosti) na sledeći način:

- oznakom „Đ“ za dobra čiji se promet oporezuje po opštoj stopi PDV-a,
- oznakom „E“ za dobra čiji se promet oporezuje po posebnoj stopi PDV-a,
- oznakom „G“ za dobra čiji se promet ne oporezuje, i
- oznakom „A“ u slučaju kada izdavalac računa nije deo sistema PDV-a.

Prva dilema odnosi se na izbor stope PDV-a kojom je oporezovan sendvič: 20% (oznaka „Đ“), 10% (oznaka „E“) ili 0% (oznaka „G“). Članom 23. Zakona o porezu na dodatu vrednost propisano je da se posebnom stopom oporezuje promet „hleba i drugih pekarskih proizvoda“. Ova nedovoljno jasna odredba je razrađena u Pravilniku o utvrđivanju dobara i usluga čiji se promet oporezuje po posebnoj stopi PDV-a („Službeni glasnik RS“, broj 109/2016). Između ostalog, u članu 2. Pravilnika se naglašava:

„Hlebom, u smislu člana 23. stav 2. tačka 1) Zakona, smatraju se sve vrste hleba, nezavisno od naziva, oblika, težine i pakovanja, uključujući i tost hleb.

Pekarskim proizvodima, u smislu člana 23. stav 2. tačka 1) Zakona, smatraju se sve vrste peciva, uključujući i punjena peciva, burek – pita, simit, pogačice, krofne i slični proizvodi, mekike i slični proizvodi, perece i đevreci, grisini, penjerlije, kore za pitu i kore za gibanicu.“

U ovim odredbama nisu pomenuti proizvodi savremene pekarske delatnosti, što je nametnulo potrebu objavljivanja stručnih mišljenja od strane Ministarstva finansija. Da se ovi proizvodi oporezuju opštom stopom PDV-a svedoče, između ostalih, sledeća mišljenja (Ministarstvo finansija, 2017):

- mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-00285/2006-04 od 12. maja 2006. godine, u kojem se navodi da se promet sendviča i palačinki oporezuje po opštoj stopi, i
- mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-0980/2006-04 od 08. januara 2007. godine, u kojem se navodi da se promet pancerota oporezuje po opštoj stopi.

Dakle, u konkretnom slučaju ispravnim se može smatrati fiskalni isečak sa oznakom „Đ“, dok se ispravnim ne mogu smatrati oznake „E“ i „G“. S druge strane, isečak sa oznakom „A“ je ispravan u situaciji kada izdavalac računa nije uključen u sistem PDV-a, već je paušalno oporezovan.

2. U Republici Srbiji tradicionalni pekarski proizvodi (tj. pekarski proizvodi u užem smislu) su oporezovani posebnom stopom PDV-a, dok su usluge restorana, kateringa i sl. oporezovane opštom stopom. Postavlja se pitanje da li se konzumacija pekarskih proizvoda u okviru prodajnog objekta može smatrati uslugama restorana i time biti oporezovana opštom stopom PDV-a.

Rešenje ove dileme dato je u još jednom podzakonskom aktu vezanom za PDV – Pravilniku o utvrđivanju usluga predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta za svrhu određivanja mesta prometa usluga, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost („Službeni glasnik RS“, broj 41/2017). Ovim aktom je

utvrđeno da se proizvodi tradicionalne pekarske delatnosti oporezuju posebnom stopom PDV-a nezavisno od načina njihove konzumacije, s obzirom na to da se dodatnim uslugama (uslugama restorana, kateringa i sl.) ne smatraju usluge serviranja i posluživanja hrane u okviru pekare.

3. Kao što je istaknuto u teorijskom delu rada, primena različitih stopa PDV-a ima značajne implikacije na knjigovodstvene aktivnosti poreskih obveznika. Na hipotetičkom primeru biće pokazano kako izgledaju alternativna knjiženja pekare (koja vodi dvojno knjigovodstvo kao obveznik PDV-a), ukoliko se na dnevnu prodaju od 50 sendviča, po ceni od 120 dinara sa PDV-om primeni opšta (prvi primer) i posebna stopa (drugi primer).

Tabela 3

Uporedni pregled knjiženja prodaje dobara po opštoj i posebnoj stopi

Opis	Iznos		Konto	
	D	P	D	P
Blagajna	6.000,00		243	
Obaveze za PDV po osnovu prodaje za gotovinu		1.000,00		476
Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		5.000,00		614

Opis	Iznos		Konto	
	D	P	D	P
Blagajna	6.000,00		243	
Obaveze za PDV po osnovu prodaje za gotovinu		545,45		476
Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na domaćem tržištu		5.454,55		614

Napomena. Prikaz autora.

Iz prikazanih knjiženja se može zaključiti da se u slučaju gotovinske prodaje ne menja sintetički konto na kojem se iskazuje obaveza za PDV u zavisnosti od primenjene poreske stope (dolazi samo do promene analitičkog konta). S druge strane, u slučaju prodaje na kredit menja se sintetički konto obaveze za PDV u zavisnosti od poreske stope (konto 470 za opštu stopu i konto 471 za posebnu stopu PDV-a). Konta za knjiženje u datom primeru prikazana su na osnovu Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike („Službeni glasnik RS“, broj 95/2014).

5. ZAKLJUČAK

U dosadašnjoj literaturi zabeležena su skromna razmatranja o vezi poreskih propisa i računovodstvenih postupaka. Razmatranjima u ovom radu moguće je doći do zaključka da su postupci kreativnog računovodstva u značajnoj meri određeni poreskom regulativom, koju računovođe često percipiraju kao kompleksnu i nerazumljivu.

Porez na dodatu vrednost (PDV), kao jednu od najvažnijih poreskih vrsta za privredna društva, računovođe percipiraju kao posebno komplikovanu. Njegova kompleksnost potiče iz velikog broja podzakonskih akata kojima je uređen, kao i iz primene više različitih stopa PDV-a.

Da bi se primenila adekvatna stopa PDV-a, često je potrebno konsultovati mišljenja Ministarstva finansija. Iako su pojedina mišljenja aktuelna u našoj zemlji više od jedne decenije, kompleksnost hijerarhijske klasifikacije poreskih propisa utiče na njihovo neprimenjivanje u praksi. Poreski obveznici se neretko usmeravaju samo na zakonske i podzakonske akte, zanemarujući publikovana mišljenja, i samostalno prosuđuju pitanja koja nisu eksplicitno obuhvaćena zakonskim i podzakonskim aktima.

U radu je pokazano da se evazija PDV-a, nastala usled primene niže poreske stope (u uslovima kada je potrebno primeniti višu stopu) može kvantifikovati, ukoliko se u obzir uzme faktor ciljane cene. Naime, efekat izbora niže stope razlikovaće se u zavisnosti od toga da li poreski obveznici ciljaju cenu sa PDV-om ili cenu bez PDV-a. U situaciji kada se obveznici oslanjaju na prodajnu cenu sa PDV-om, potrebno je uzeti u obzir da primenom niže stope PDV-a dolazi do rasta oporezive dobiti, pa je iznos evazije PDV-a potrebno korigovati za iznos rasta poreza na dobit.

Jednostrano rešavanje ovog problema (od strane poreskog prava ili računovodstva) nije moguće. Stoga je potrebno težiti ka integraciji ove dve discipline u cilju prevazilaženja razlika između pravnog i računovodstvenog jezika.

REFERENCE

Cernusca, L., David, D., Nicolaescu, C., & Gomoi, B. (2016). Empirical Study on the Creative Accounting Phenomenon. *Studia Universitatis „Vasile Goldis“ Arad – Economics Series*, 26(2), 63-87.

European Commission. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Preuzeto sa

ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

- Froehlich, B. (2001). *Where the Money Is: How to Spot Key Trends to Make Investment Profits*. New York: John Wiley & Sons.
- Kirschler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Knežević, M. (2014). *Privredno pravo*. Kragujevac: Ekonomski fakultet u Kragujevcu.
- Lang, M., Melz, P., & Kristoffersson, E. (2009). *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. Amsterdam: IBFD.
- Ministarstvo finansija. *Bilten - Službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa*. Preuzeto sa www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?id=1099
- Ministarstvo finansija. (2016). *Bilten javnih finansija - decembar*. Beograd: Ministarstvo finansija Republike Srbije.
- Popović, D. (2010). *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet u Beogradu.
- Poreska Uprava. (2017). *Poreski propisi*. Preuzeto sa www.poreskauprava.gov.rs/pravna-lica/objedinjena/poreski-propisi.html
- Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruga, druga pravna lica i preduzetnike. *Službeni glasnik RS*, (2014). 95.
- Pravilnik o utvrđivanju dobara i usluga čiji se promet oporezuje po posebnoj stopi PDV. *Službeni glasnik RS*, (2016). 109.
- Pravilnik o utvrđivanju usluga predaje jela i pića za konzumaciju na licu mesta za svrhu određivanja mesta prometa usluga, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost. *Službeni glasnik RS*, (2017). 41.
- Raonić, I., & Vasić, Z. (2014). Poreska utaja PDV u Srbiji i fenomen fantomskih firmi. *Ekonomika*, 60(2), 95-106.
- Zakon o akcizama. *Službeni glasnik RS*, (2016). 108.
- Zakon o fiskalnim kasama. *Službeni glasnik RS*, (2012). 93.
- Zakon o porezu na dobit pravnih lica. *Službeni glasnik RS*, (2015). 112.
- Zakon o porezu na dodatu vrednost. *Službeni glasnik RS*, (2016). 108.
- Zakon o porezu na dohodak građana. *Službeni glasnik RS*, (2015). 112.

Primljeno: 11.07.2017.

Odobreno: 07.12.2017.