

## 8. ПОРЕЗИ НА ПОТРОШЊУ

### 8.1. ПОЈАМ И КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ

Порези на потрошњу<sup>1</sup> јесу посредни порези који се, индиректно погађајући економску снагу пореског обвезника, јављају искључиво у процесу промета и који за објект опорезивања имају потрошњу одређених добара и услуга. Они су један од најстаријих пореских облика, познати још у античком добу у виду пореза на промет и акциза, и увек заузимају истакнуто место у структури јавних прихода. *Терет пореза на потрошњу* сноси крајњи потрошач производа, тј, купац, односно прималац услуге, на тај начин што за производ који купује, односно за услугу коју прима, плаћа цену у коју је урачунат и порез. *Циљ пореза на потрошњу* је да погоди добра намењена личној потрошњи, на њиховом путу ка потрошачу. Зато осим фискалног значаја, ови порези могу бити коришћени и за остваривање одређених циљева економске политике (нпр. цене по привредним гранама, здравствених, образовних итд.) Порезе на потрошњу карактерише и *посредност*, јер за разлику од непосредних пореза, код којих сам порески обвезник економски сноси терет опорезивања (порески обвезник је истовремено и порески дестинатар), код пореза на промет се као порески обвезник јавља лице које продаје производ, односно пружа услугу, док се као дестинатар јавља крајњи потрошач. Посредност пореза на потрошњу остварује се и кроз *преваљивање терета опорезивања* с пореског обвезника на крајњег потрошача као пореског дестинатара. Продавац производа, тј. пружалац услуга, у цену уграђује и порез на промет па крајњи потрошач, плаћајући ту цену на крају сноси порески терет.

### 8.2. ПРЕДНОСТИ И НЕДОСТАЦИ ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ

#### 8.2.1. Предности пореза на потрошњу

Порези на добра и услуге су омиљени порески облик сваке државе због својих бројних предности. Пре свега њихова *издшашност* обезбеђује сталан, сигуран и поуздан прилив новца у државну касу, што има великог значаја и приликом планирања државних расхода. *Угодност при плаћању* пореза на потрошњу огледа се у чињеници да крајњи потрошач при сношењу терета опорезивања у стању „пореске анестезије“ јер плаћа цену за производ или услугу са порезом коме не зна износ. Осим тога постоји и деперсонализовани карактер пореза на потрошњу јер обезбеђује његову примену без икакве дискриминације према личним својствима обвезника, тј, дестинатара. У складу са реченим, код пореза на потрошњу не постоји никакав отпор плаћању, јер порески обвезник плаћа порез, али га економски не сноси., Порески терет у овом случају сноси крајњи потрошач

---

<sup>1</sup> Или порези на добра и услуге

и не може га избећи јер је урачунат у цену. На крају порезе на потрошњу карактеришу и *ниски трошкови наплате*. Наиме, код ових пореза трошкови обрачуна, разреза, убирања и контроле наплате овог пореза су мали у односу на друге пореске облике, па је због велике вредности опорезивања производа нето ефекат висок.

### **8.2.2. Недостаци пореза на потрошњу**

У недостатке пореза на потрошњу убраја се њихова регресивност и изражени инфлаторни потенцијал. Регресивност је најслабија страна пореза на потрошњу, јер при њиховом убирању није могуће узети у обзир пореску способност пореског дестинатара. Наиме, овај порез сразмерно више оптерећује лица са мањим дохотком што има за последицу неповољне социјалне ефекте. Регресивност пореза на потрошњу може се делимично ублажити преко пореских ослобођења, снижених пореских стопа за производе и услуге егзистенцијалног карактера, итд. али се никада не може до краја отклонити. Осим тога, порези на потрошњу, приликом увођења или приликом промена висине пореских стопа могу имати снажан инфлаторни карактер.

## **8.3. ВРСТЕ ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ**

Према обухвату производа и услуга које се у промету опорезују, порези на потрошњу се могу појавити у облику општих пореза на промет и посебних, тј. појединачних пореза на промет.

### **8.3.1. Општи порези на промет<sup>2</sup>**

Општи порез на промет је порез који обухвата, начелно, све производе и услуге који се налазе у промету, или бар њихов претежни део. Изузимање појединих производа и услуга од опорезивања у том случају се врши одговарајућим пореско-правним механизмима (изузети, ослобођења). С обзиром на број фаза прометног циклуса у којима се врши опорезивање, општи порези на промет могу бити у облику једнофазних, или вишефазних пореза.

#### **8.3.1.1. Једнофазни порези на промет**

Једнофазни порези на промет појављују се у једној фази прометног циклуса, и у свом једнофазном облику могу се плаћати у производњи, у трговини на велико и трговини на мало. *Порез на промет у фази производње<sup>3</sup>* плаћа се приликом пуштања у промет производа од стране произвођача. Основна предност овог облика пореза на промет је у томе што је број пореских обвезника мањи него код других једнофазних пореза на промет. Контрола убирања ових пореза је једноставнија и лакша, ограничене су

<sup>2</sup> Могу се називати и општим порезима на потрошњу

<sup>3</sup> Manufacturer's tax

могућности пореске евазије јер је мањи број пореских обвезника, и сви порески обвезници су правна лица која морају да воде пословне књиге по принципу двојног књиговодства. На послетку, код овог облика пореза на промет, лакше се спроводи селективни приступ приликом опорезивања и административно је веома једноставан. Међутим, порез на промет у фази производње има неколико слабости. У пракси се тешко избегава кумулативно дејство опорезивања јер већина производа има више стадијума производње. Поједини производи се могу јавити и као производи финални производи, и као производи који улазе у даљу прераду( у облику сировине, односно полупроизвода). Зато је за избегавање кумулативног ефекта опорезивања нужна посебна идентификација купца и посебан порески третман сваког одређеног производа(његове испоруке) у зависности од сврхе за коју је употребљен. Ефекат кумулативног пореског оптерећења може се појавити и уколико се у трговини на мало и трговини на велико обрачунавају марже као проценат набавне цене. То би значило да се трговачке марже обрачунавају на основицу у којој се налази порез на промет, што значи да производи који се појединачно опорезују, не би имали исту цену(производи код којих се зарачунава знатно већа трговачка маржа имали би већи удео пореза). Осим тога, код овог пореског облика привреда „кредитира“ државу од тренутка пуштања у промет произведеног производа, све до тренутка његове продаје крајњем потрошачу. Поред наведених слабости, потребно је истаћи и да су стопе пореза на промет у сфери производње више од стопа код других облика једнофазног пореза на промет, јер су пореске основице ниже. Данас се пореза на промет у фази производње не примењује ни у једној земљи, и постаје са економског становишта историјска категорија. *Порез на промет у фази великопродаје*<sup>4</sup> плаћа се у тренутку продаје производа од стране трговца на велико трговцу на мало, или крајњем потрошачу. Овај порез погађа субјекта који се бави малопродом, или уколико постоји преваљивање пореза, онда крајњег потрошача или корисника услуге. Сам производ, наиме може да буде предмет прометних трансакција између више трговаца на велико, али се он у тим фазама не опорезује. До опорезивања долази тек када последњи трговац на велико прода производ трговцу на мало, или крајњем потрошачу. Стопе које се примењују код пореза на промет у трговини на велико, ниже су од пореских стопа при опорезивању у фази производње, али су више од оних које се плаћају код једнофазног пореза на промет у трговини на мало. Административна предност по питању прикушљања и контроле овог пореза је знатно мања, него кдо пореза на промет у фази производње, пошто се појављује знатно већи број трговаца на велико, него произвођача. Кумулативни ефекат опорезивања је знатно мањи јер се порески терет зарачунава у само две фази: велепродаји и

---

<sup>4</sup> Wholesale tax

малопродаји. *Порез на промет у фази малопродаје*<sup>5</sup> намеће се у фази продаје производа крајњим потрошачима и плаћа се при продаји производа крајњем потрошачу. Продају крајњем потрошачу најчешће врши трговац на мало али она постоји и када производ крајњем потрошачу продаје сам произвођач или трговац на велико. Обвезник овог пореза је продавац на мало без обзира на то да ли је реч о предузећу, предузетнику или другом облику организовања, односно давалац услуге, при чему је продавац на мало обавезан да овај порез обрачуна и уплати. Основица пореза на промет у фази малопродаје је цена по којој се врши продаја за потрошњу, односно за пружање услуга, пре додавања пореза. Код производа за које је плаћена акциза, износ плаћене акцизе улази у пореску основицу пореза на промет производа. Продајном ценом се сматра укупна цена, укључујући маржу и све трошкове које је продавац, тј. давалац услуге зарачунао купцу. Пореске стопе пореза на промет су пропорционане а имајући у виду природу овог пореза могуће је кроз постојање великог броја пореских стопа остварити бројне фискалне и нефискалне циљеве. Пореске стопе су ниже него код других једнофазних пореза на промет. Овај облик пореза на промет такође избегава кумулативни ефекат опорезивања, и неутралан је у односу на број прометних фаза. Осим тога, при увозу се не поставља проблем избора пореске стопе, а при извозу се не појављује проблем повраћаја пореза. Трошкови убирања пореза на промет у трговини на мало су ипак релативно ниски, па овај порески облик обезбеђује висок нето ефекат убраних пореза. Недостаци пореза на промет у фази малопродаје се огледају у чињеници да је број пореских обвезника већи него код других једнофазних пореза на промет, што утиче на трошкове убирања пореза, отежава контролу и проширује поље могуће пореске евазије. Увођење овог пореског облика захтева и детаљно књиговодство, понекад и компликовано, јер се од трговца захтева да воде евиденцију о производима који не служе крајњој потрошњи.

#### **8.3.1.2. Вишефазни(свефазни)порези на промет**

Вишефазни, или свефазни порез на промет је порез који се јавља у свим фазама промета. Производ који се нађе у промету опорезује се онолико пута кроз колико фаза у промету прође и овај тип пореза се користи у многим земљама света. Вишефазни порези на промет могу се поделити на кумулативне вишефазне и некумулативне вишефазне порезе на промет. *Кумулативни вишефазни порез на промет* обрачунава се у свим фазама прометног циклуса, а основицу за обрачун пореза чини продајна цена из претходне фазе, што значи да је укључен и порез плаћен у претходној фази. Предности овог пореза јесу у лакој установљивости пореске основице и пореске обавезе, њиховој једноставној наплати, нижој вредности пореских

---

<sup>5</sup> Retail sales tax

стопа<sup>6</sup>, пореско оптерећење је релативно мало у свакој прометној фази, па је преваљивање пореза олакшано, пореска евазија није посебно изражена итд. Недостаци кумулативних вишефазних пореза на промет огледају се у њиховом кумулативном дејству, јер се у зависности од броја фаза прометног циклуса, пореско оптерећење увећава са растом фаза кроз које производ пролази. Цене производа које су прошле кроз већи број прометних фаза су само због ефекта кумулирања пореза више од цена истих производа (па и истог добављача) које су прошле мањи број прометних фаза на свом путу до крајњег потрошача. Тако се некономским средствима утиче на цене и конкурентност производа и искривљују се стварни параметри конкурентности производа. Размере кумулативног учинка се не могу предвидети јер осим од броја фаза зависе и од величине додате вредности у свакој фази. У земљама које имају овај порески облик, предузећа непрестано настоје да смање број прометних фаза, што јача вертикалне интеграције у привреди које нису засноване на економским, већ на пореским разлозима, мења се тржишна структура и нарушавају односи конкуренције на тржишту. Други неповољан ефекат је уклањање корисних функција специјализованих велетрговаца и посредника у промету и подстицање произвођача да развију сопствену малопродајну мрежу. Трећи неповољан ефекат јесте и лоше дејство овог пореза на спољнотрговински промет јер је практично немогуће утврдити тачан број прометних фаза кроз које је сваки производ прошао до тренутка извоза, па се растерећење овог пореза при извозу може извршити само у просечним или приближним вредностима. На послетку, *некумулативни вишефазни порез на промет* обрачунава се у свакој фази прометног циклуса, али само на додату вредност која се у свакој фази додаје производу од стране обвезника. Додата вредност представља вредност коју сваки од учесника додаје производу пре него што прода унапређен производ. Зато се и некумулативни порез на промет још назива и порезом на додату вредност.

## **8.4. ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ**

### **8.4.1. Појам и карактеристике пореза на додату вредност**

Порез на додату вредност је порез на потрошњу који се наплаћује у свакој фази прометног циклуса, али тако да погађа само вредност која је у тој фази додата од стране обвезника и погађа само крајњу потрошњу. Под додатом вредношћу се подразумева вредност коју Овај порески облик је данас најпопуларнији облик опорезивања, примењује се у близу **130** земаља, примењују га све чланице Организације за европску безбедност и сарадњу (осим САД) и бројне земље Азије и Африке, а у европској унији установљен је као „порез европске заједнице“ чиме је постао један од услова

---

<sup>6</sup> Пошто се примењују у свим фазама промета

за приступање европској унији. Под додатом вредношћу се подразумева вредност коју је произвођач производа, односно лице пружалац услуге, трговац на велико или мало додао набављеним инпутима, осим рада, пре него што је продао нови производ или извршио услугу. Овај порески облик има следеће карактеристике:

а) порез на додату вредност се плаћа у свакој фази кроз коју пролази, али само за износ додате вредности у датој фази

б) порески обвезник утврђује пореску обавезу тако што умањује износ пореза који је исказао у фактурама за испоручене производе или услуге, за износ пореза који је платио при набавци производних инпута

в) ПДВ је посредни порез јер независно од тога да ли ће порез на додату вредност бити преваљен, битно је да постоји намера законодавца да се он превали

г) очекује се да ће обвезник ПДВ-а (испоручилац добара или пружала услуга) порески терет кроз повећану цену превалити на купца да би на крају прометног ланца, порески терет погодио личну потрошњу крајњег потрошача

Према томе, основне карактеристике пореза на додату вредност су да је ПДВ општи порез на потрошњу који је посредан, свефазног карактера и некумулативни порез на промет.

#### **8.4.2. Начин утврђивања додате вредности**

Теоретски, додату вредност као пореску основицу, могуће је утврдити применом директне и индиректне методе.

##### **8.4.2.1. Директна метода утврђивања додате вредности**

Директна метода утврђивања додате вредности спроводи се непосредно кроз методу сабирања и методу одузимања. *Метода сабирања* полази од тога да се додата вредност може утврдити сабирањем свих елемената цене који формирају додату вредност. То значи да порески обвезник приликом утврђивања додате вредности сабира сва плаћања која је извршио за набавку производних инпута (камате, плате, накнаде, ренте и сл.). Да би се ова метода могла ефикасно примењивати у пракси, неопходно је да порески обвезник периодично саставља синтетичке финансијске извештаје и утврђује свој финансијски резултат. Пошто ова метода уноси извесне произвољности код одређивања појединачних трошкова, она се више не користи у систему обрачуна ПДВ-а. *Метода одузимања* полази од тога да се додата вредност може утврдити на основу одузимања укупних вредности испорука и укупне вредности набавки. Пореска обавеза се утврђује тако што порески обвезник од укупне вредности продатих производа одузима укупну вредност својих набавки и на тако добијени износ обрачунава порез. У вредност укупних набавки и продаја не укључује се порез на додату вредност. Пошто је метода компликована у случају постојања више

пореских стопа и због тешкоћа у документовању износа претходног пореза, ова метода је напуштена.

#### **8.4.2.2. Индиректна метода утврђивања додате вредности**

Индиректна метода утврђивања додате вредности доминира у свим савременим пореским системима (још се назива методом фактуре или пореског кредита). Усмерена је на утврђивање пореске обавезе, а не пореске основице, тј. додате вредности. Обвезник пореза на додату вредност дужан је да обрачуна порез на додату вредност на испоруке производа и услуга, а затим има право да од тог износа одбије порез на додату вредност који му је фактурисао претходни субјект у производно-прометном ланцу. Ова метода омогућава да се без компликованог административног процеса интегришу пореска ослобођења диференцијалне пореске стопе. Највећа је предност у сузбијању пореске евазије јер омогућава да сваки порески обвезник контролише оног претходног. Продавац је заинтересован да му добављач достави валидну фактуру јер у супротном неће бити у могућности да одбије претходни порез, а трагом издатих фактура пореске власти могу лако да спроведу контролу. Да би искористили право на порески одбитак, обвезници морају поседовати одговарајућу документацију, на основу које доказују износ плаћеног пореза при набавци.

#### **8.4.3. Основни облици пореза на додату вредност**

У зависности од тога како се третирају набавке сталних средстава, тј. улагања у набавку основних средстава разликују се производни, доходовни и потрошни облик пореза на додату вредност.

##### **8.4.3.1. Производни облик ПДВ-а**

Производни облик пореза на додату вредност назива се још и бруто порез на додату вредност јер не дозвољава одбитак ПДВ-а који је плаћен при набавци основних средстава. То значи да је инвестиција у основна средства два пута опорезована. Први пут се инвестиција опорезује када су стална средства набављена и други пут када се добра (услуге) која су уз помоћ њих произведена продају потрошачима. Овај облик пореза на додату вредност заправо набавку сталних средстава сматра крајњом потрошњом, и зато није стимулативан за пореске обвезнике, пошто не подстиче улагања у основна средства.

##### **8.4.3.2. Доходовни облик ПДВ-а**

Доходовни облик пореза на додату вредност не допушта да се у моменту набавке одбије цео износ инвестиције (куповине) у стална средства, већ једино дозвољава одбитак годишњег износа амортизације која се обрачунава на набављено средство. Ни овај облик у потпуности не

стимулише нове инвестиције, те се ни он не сусреће у пореским законодавствима.

#### **8.4.3.3. Потрошни облик ПДВ-а**

Потрошни облик ПДВ-а јесте преовлађујући у савременим државама и он као такав допушта да се све набавке које се користе у производњи, укључујући и набавке основних средстава, одбију приликом утврђивања додате вредности пореског обвезника. То значи да се пореском обвезнику допушта одбитак претходног пореза, односно пореза на додату вредност који је платио за набављене инпуте, укључујући и основна средства. Право одбитка се остварује на следећи начин: За добра и услуге које порески обвезник набавља ради даље продаје или производње, за износ пореза на додату вредност који је тада при набавци платио евидентираће као претходни порез. Ако је купац крајњи потрошач, он ће тај порез сносити, јер се не може декларисати као порески обвезник који има право на одбитак претходног пореза. Потрошни облик ПДВ-а је неутралан и отклања кумулативни ефекат пореског терета, а обрачунавање ПДВ-а се увек врши на основицу коју чини вредност добара и услуга без пореза на додату вредност.

#### **8.4.4. Основна начела опорезивања ПДВ-а**

Основна начела опорезивања ПДВ-ом обично су везана за питање пореског третмана производа и услуга које су предмет међународне размене и своде се на одређивање места опорезивања. У вези са тим разликују се начело порекла и начело одредишта као два основна начела опорезивања.

##### **8.4.4.1. Начело порекла**

Ово начело подразумева да се ПДВ обрачунава и наплаћује на сва добра која су произведена у земљи, као и услуге које су пружене у земљи, без обзира да ли се продају домаћим купцима или се извозе. Са друге стране, сва добра која се увозе и продају у земљи или троше, не подлежу опорезивању.

##### **8.4.4.2. Начело одредишта**

Ово начело подразумева да се добра опорезују на територији државе где се троше без обзира да ли су произведена у тој земљи или су увезена. Начело одредишта се често назива и начело места потрошње. У пореским системима већине земаља, укључујући и земље чланице европске уније, примењује се начело одредишта.



#### 8.4.5. Предности и недостатци пореза на додату вредност

Као и други порески облици и порез на додату вредност има своје предности и недостатке које је потребно образложити.

##### 8.4.5.1. Предности пореза на додату вредност

Предности које ПДВ пружа у односу на остале пореске облике опорезивања промета биле су одлучујући аргумент да га прихвате скоро све земље у опорезивању промета добара и услуга. Порезом на додату вредност омогућена је *јача заштита од пореске утаје*, пошто је порезом на додату вредност омогућена лакша контрола обвезника преко издатих фактура, јер да би сваки обвезник у производно-прометном циклусу умањио своју пореску обавезу, мора поседовати веродостојан рачунски и по форми исправан рачун. Обвезник је дужан да документује свој захтев за одбитком пореза плаћеног на набавке, чиме је лажирање фактура самњено јер је сваки обвезник заинтересован за веродостојне податке на основу којих ће умањити своју пореску обавезу. Код пореза на додату вредности затим постоји и *већа неутралност у трговачким трансакцијама*, јер се овим порезом врши мањи утицај на пословне одлуке произвођача. Наиме, ПДВ због своје компликованости у наплати и обрачуну увек има мали број пореских стопа, па опорезивање не може довести до тога да се произвођачи преусмере на производњу мање опорезованих производа, или оних који су изузети из опорезивања. Са друге стране, порески обвезник одбија од своје обавезе порез који плаћа на набављена добра и извршене услуге (то значи да плаћени порез на додату вредност не представља за њега трошак и не увећава цену његових производа и услуга.) Потребно је такође и напоменути да се опорезивањем само додате вредности у свакој фази производно-прометног циклуса *избегава кумулативни ефекат опорезивања*. Наиме, пореска основица наредног учесника производно-прометног циклуса у себи не садржи ПДВ који је обрачунао учесник претходне фазе, а порески обвезник у сваком обрачунском периоду умањује своју обавезу за износ пореског одбитка. Поред тога, уколико се примењује ПДВ по начелу одредишта, постоји *могућност подстицања извоза*, јер су по овом начелу извозне активности ослобођене од пореских дажбина са правом на порески одбитак, те је пружена могућност да се домаћи производи учине конкурентнијим на иностраном тржишту. Потребно је такође истаћи да постоји *ногућност промовисања инвестиција* уколико се примењује порез на додату вредност потрошног типа, пошто се примењује порески одбитак (инвестиције су јефтиније са становишта инвеститора и ствара се привлачније окружење за улагање).

#### 8.4.5.2. Недостаци пореза на додату вредност

Порез на додату вредност има и неколико израженијих недостатака. Пре свега постоји *повећано администрирање и трошкови наплате и плаћања* јер порески обвезници морају да воде посебне пореске евиденције како о својим продајама, тако и о својим набавкама. Обвезници, наиме морају регистровати и контролисати сву масу примљених и издатих фактура, поступак утврђивања пореске обавезе је такође релативно сложенији и тражи доста администрирања. Све то изазива повећане административне трошкове(трошкове наплате), као и трошкове плаћања(трошкове које има порески обвезник). Ипак се мора истаћи да примена информационих технологија и пораст електронске трговине све више умањује ове недостатке. Осим тога, порези на додату вредност могу имати *изражен инфлаторни притисак*, тако да само увођење ПДВ-а захтева опрез и ако тог опреза нема, инфлација је неминовна. Досадашња искуства у свету указују да је порез на додату вредност потребно уводити у околностима постојања стабилнијих цена, повећане тражње и добро обављених припрема потенцијалних пореских обвезника и пореске администрације. Као једна од такође битних недостатака ПДВ-а истиче се и *непримерност увођења на субцентралном нивоу*, пошто природа овог пореског облика захтева јединствено увођење и администрирање на највишем, централном нивоу власти. Потребно је да се на исти рачун врши уплата пореза и да се са тог рачуна врши и повраћај. Такав став потврђује искуство свих савезних држава које су га увеле(немачка, аустрија, канада, мексико), а једино је бразил покушао примену ПДВ-а на субцентралном нивоу али такав пројекат није успео. Увођење ПДВ-а на субцентралном нивоу претпостављало би контроле на границама територијалних јединица, отворило би се питање повраћаја плаћеног пореза приликом преласка производа из једне у другу територијалну јединицу итд. У питању би суштински био изузетно сложен систем рефакција између буџета субцентралних нивоа власти који се заснива на постојању одговарајуће клириншке установе у оквиру које би се реализовало пребијање и надокнађивање наплаћеног и враћеног ПДВ-а у оквирима субцентралних нивоа власти. На крају је потребно истаћи и да порез на додату вредност има и *изражен регресиван карактер*. Овај порески облик је више регресиван у односу на порез на промет у малопродаји пошто не трпи велики број пореских стопа, нити широк круг пореских ослобођења. Из тог разлога није погодан за остваривање социјално-политичких циљева опорезивања, нити се њиме може остварити принцип праведности у опорезивању. Терет овог пореза сноси подједнако сви обвезници без обзира на њихову економску снагу. Одлука о висини, а посебно о броју пореских стопа у великој мери је у свакој земљи под утицајем социјалних, политичких али и економских чинилаца. Суштински регресиван ефекат јединствене стопе ПДВ-а огледа се у већем оптерећењу економски слабије стојећих слојева становништва,

чија примања су на нивоу егзистенцијалних. Међутим, и поред овог недостатка ПДВ-а, ипак су много јачи аргументи теоретске а посебно практичне природе који говоре у прилог јединственој стопи пореза на додату вредност, јер код постојања више пореских стопа прописи морају да буду много сложенији и обимнији, при чему се значајно повећавају трошкови администрирања и трошкови плаћања.

## **8.5. ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ**

Порез на додату вредност у Републици Србији, почео је да се примењује од **01.01.2005.** године, у то у оквиру концепта такозваног „ЕУ модела ПДВ\_а“. Овај модел подразумева примену потрошног облика пореза на додату вредност, кредитну методу убирања пореза, начело одредишта, вишестопни систем опорезивања и ограничену примену посебних поступака опорезивања.

*Потрошни облик пореза на додату вредност*

У Републици Србији се примењује потрошни облик пореза на додату вредност, што значи да се ПДВ обрачунава у свим фазама производно-прометног циклуса. Као одбитна ставка дуговог ПДВ-а, признаје се износ пореза на додату вредност обрачунат у претходној фази за све набавке добара и услуга, укључујући и набавку опреме и објеката (набавку капиталних добара).

*Кредитна метода убирања пореза*

По кредитној методи убирања пореза, стварна пореска обавеза за сваког пореског обвезника јесте разлика између дуговог ПДВ-а и претходног пореза који је порески обвезник на основу улазних рачуна има право да одбије. Суштински, основни документ на основу кога се може утврдити пореза на додату вредност на улазу и излазу, односно техничко средство за спровођење система ПДВ-а је рачун.

*Начело одредишта*

Начело одредишта подразумева да се ПДВ обрачунава према одредишту, односно према месту где је извршен промет. Врши се дакле опорезивање промета производа и услуга према месту потрошње, што значи да је извоз ослобођен плаћања пореза, а увоз се опорезује.

*Вишестопни систем опорезивања*

Вишестопни систем опорезивања порезом на додату вредност значи да се примењује више пореских стопа ПДВ-а у неком пореском систему. У нашој земљи се примењују две пореске стопе и то општа од **18%** и посебна од **8%**. Поред ових стопа, у Републици Србији постоји и тзв. нулта стопа у виду пореског ослобођења за промет одређених добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза и без права одбитка претходног пореза.

*Ограничена примена посебних поступака опорезивања*

Ограничена примена посебних поступака опорезивања примењује се у случају опорезивања одређених категорија пореских обвезника. У Републици Србији, реч је пре свега о малим пореским обвезницима, пољопривредницима, туристичким организацијама, продајама половних добара, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета.

#### *Неутралност ПДВ-а*

Порез на додату вредност је неутралан за пореског обвезника јер се порез садржан у примљеним рачунима за испоручене производе и услуге одбија од пореске обавезе. У суштини, на тај начин ПДВ не представља трошак за пореског обвезника, јер њега у потпуности носе крајњи потрошачи.

### **8.5.1.Предмет опорезивања**

Предмет опорезивања порезом на додату вредност у нашој земљи јесте испорука добара и пружање услуга које порески обвезник у оквиру обављања делатности, изврши у Републици Србији уз накнаду. Да би нека испорука добара била предмет опорезивања, потребно је да буду испуњени одређени општи али и посебни услови, уз поштовање начела јединствености услуге и искључивање из опорезивања испорука добара и испорука које се не сматрају прометом.

#### **8.5.1.1.Општи услови за опорезивање**

Да би нека *испорука добара* била предмет опорезивања, потребно је да буду испуњени следећи општи услови:

- а) да је извршен промет или испорука добара или услуга
- б) да је испоруку извршио обвезник ПДВ-а
- г) да је промет извршен у Републици Србији
- д) да је промет извршен уз накнаду
- ђ) да је промет извршен у оквиру обављања делатности

Потребно је такође истаћи да се прометом добара сматра и увоз добара у Републику Србију, као и пренос права располагања на телесним стварима, али и на неким нематеријалним попут испоруке воде, струке, гаса и топлотне енергије. Са друге стране *промет услуга* представљају све радње у оквиру обављања делатности које нису промет добара (нпр. пренос и уступање ауторских права, патената и сл., размена добара и услуга, продаја јела и пића на лицу места за конзумацију, први пренос власничког удела на непокретностима итд.). Додатно, прометом услуга сматра се и свако нечињење и трпљење (нпр. дозвола за одлагање смећа, дозвола за паркинг итд.)

#### **8.5.1.2.Посебни услови за опорезивање**

Поред општих, наш закон прописује и неке посебне случајеве који се такође сматрају прометом добара, и то су најчешће испоруке следећих добара без накнаде:

- а) исказани расход(кало, растур, лом) изнад норматива
- б) узимање добара који су део пословне имовине за личне потребе оснивача, запослених и других лица
- в) размена добара за друга добра или услуге
- г) испорука добара произведених и састављених по налогу наручиоца
- д) пренос права располагања по основу прописа државних органа(експропријација)
- ђ) продаја добара по основу уговора о лизингу
- е) испорука добара по основу уговора о комисионој и консигнационој продаји.

#### **8.5.1.3. Начело јединствености услуге**

Приликом опорезивања промета поштује се и начело јединствености услуге. Начело јединствености услуге значи да уколико се уз испоруку добара врши и споредна испорука добара или услуга, сматра се да је извршена само једна испорука добара(нпр. предузеће испоручи опрему и изврши утовар, претовар и превоз опреме). Уколико се међутим, врше две испоруке од којих је једна опорезива, а друга ослобођена плаћања пореза на додату вредност, споредна испорука увек има исти третман као и главна испорука, независно од њеног пореског третмана.

#### **8.5.1.4. Испоруке добара и услуга које се не сматрају прометом**

У Републици Србији, испоруке добара и услуга које се са становишта пореза на додату вредност не сматрају прометом, наведене су набрајањем и у њих се укључују:

- а) пренос имовине спајањем, припајањем и поделом
- б) пренос права својине на половном моторном и пловном објекту ако преносилац права није у систему ПДВ-а
- в) бесплатно давање пословних узорака у уобичајеним количинама
- г) давање поклона мање вредности различитим лицима

### **8.5.2. Порески субјекти пореза на додату вредност**

Поред Републике Србије као повериоца пореза на додату вредност у нашој земљи, Закон о порезу на додату вредност познаје категорије пореског обвезника и пореског дужника.

#### **8.5.2.1. Порески обвезник**

Порески обвезник пореза на додату вредност у Републици Србији је лице које самостално обавља промет добара и услуга или увози добра, у оквиру обављања делатности. Под делатношћу се подразумева трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања. Поред ове основне

одреднице, обвезник пореза на додату вредност у нашој земљи је и лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара, пружање услуга, као и лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица. У Републици Србији, порески обвезник је одређен према начелу једног јединственог пореског обвезника, што значи да је порески обвезник један субјект, без обзира да ли врше промет у оквиру своје основне, споредне или помоћне делатности. Сходно томе, није битна ни чињеница за утврђивање пореског обвезника да ли порески обвезник обавља делатност у оквиру своје основне, споредне или помоћне делатности, као и да ли порески обвезник обавља делатност у оквиру посебних организационих делова, погона, филијала и сл. Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом у циљу обављања послова државне управе, нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе.

#### **8.5.2.2. Порески дужник**

Порески дужник пореза на додату вредност у Републици Србији, поред пореског обвезника јесте и:

а) порески пуномоћник кога одреди страном лице које у Републици нема седиште ни сталну пословну јединицу, а које обавља промет добара и услуга у Републици, као и прималац добара и услуга, ако страном лице не одреди пореског пуномоћника

б) лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун искаже ПДВ, а у складу са овим законом није дужан да обрачуна и плаћа ПДВ

в) лице које увози добро

Ако је порески дужник истовремено и порески обвезник, дужан је да испуни обавезе које су овим законом прописане за обвезника, осим издавања рачуна.

#### **8.5.3. Пореска основица**

Пореска основица пореза на додату вредност код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ. У пореску основицу пореза на додату вредност у Републици Србији урачунавају се акцизе, царина, друге увозне дажбине, остали јавни приходи осим ПДВ-а, као и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Пореска основица ПДВ-а не садржи:

а) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара и услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга

б) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату. Ако накнада или део накнаде није изражен у новцу, већ у облику промета добара и услуга, основицом се сматра тржишна вредност тих добара и услуга на дан њихове испоруке у коју није укључен ПДВ.

#### **8.5.4.Пореска стопа**

Пореска стопа пореза на додату вредност у Републици Србији може бити општа и посебна у зависности од врсте добара и услуга које се опорезују. Општа стопа ПДВ-а за опорезиви промет добара и услуга или увоз добара износи **18%** и наплаћује се на сваки промет добара и услуга изузев оних за које закон предвиђа примену посебне стопе. *Посебна стопа ПДВ-а* износи **8%** и опорезује законом утврђену листу намирница(хлеб, млеко, брашно, шећер итд., лекова и медицинских средстава, уџбеника и публикација)промет добара и услуга или увоз добара)

#### **8.5.5.Пореске олакшице**

Пореске олакшице пореза на додату вредност у Републици Србији омогућене су у виду пореских ослобођења за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза, без права на одбитак претходног пореза као и у виду пореских ослобођења код увоза добара.

##### **8.5.5.1.Пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза**

Законом о порезу на додату вредност, у Републици Србији су предвиђена бројна пореска ослобођења<sup>7</sup>, тј изузимања од плаћања одређених и специфичних промета добара и услуга, при чему се овај тип ослобођења обично одређује и подводи под опорезивање тзв, нултом стопом. У смислу тога, у нашој земљи извоз је опорезован нултом стопом с правом на одбитак, што је једна од већих предности, у односу на систем пореза на промет у малопродаји. Свако ко царинском декларацијом може да документује да је извезао неко добро има право на примену нулте стопе, односно ослобођења са правом на одбитак. У суштини, ПДВ приликом извоза добара и услуга се обрачунава по нултој стопи, а онда се од нуле одбија порез који је назначен у фактурама као плаћен кроз набавну цену, чиме се практично остварује потраживање за порез, тј. захтев за повраћај ПДВ-а.

##### **8.5.5.2.Пореска ослобођења без права на одбитак претходног пореза**

Законом о порезу на додату вредност, у Републици Србији су предвиђена и пореска ослобођења која подразумевају да се лица која набављају таква добра сматрају крајњим купцем, и немају право да одбију претходни порез садржан. Претходни порез код ових лица улази у набавну вредност

---

<sup>7</sup> За детаље видети члан 24. Закона о порезу на додату вредност

производа(представља трошак набавке) и утиче на повећање продајне цене.<sup>8</sup>

#### **8.5.5.3. Пореска ослобођења код увоза добара**

У нашој земљи порез на додату вредност се не плаћа на увоз добара чији је промет законом ослобођен плаћања овог пореза, као и на добра која су подвргнута појединим посебним царинским поступцима(оплемењивање, привремени извоз, транзит итд.).

### **8.5.6. Утврђивање и наплата пореза**

Да би се на правилан начин могла утврдити и платити пореска обавеза пореза на додату вредност у Републици Србији, морају се разјаснити и разумети питања настанка пореске обавезе, места и времена промета, претходног и обрачунатог пореза, пореског периода, повраћаја и рефракције пореза, као и питања посебних режима опорезивања.

#### **8.5.6.1. Настанак пореске обавезе**

Са становишта пореза на додату вредност у нашој земљи, настанак пореске обавезе може се сагледати у односу на промет производа и у односу на промет услуга. *Пореска обавеза ПДВ-а код промета производа* настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: а) пренос права располагања примаоцу; б) отпочињање превоза; в) преузимање добара; г) читавање стања у циљу обрачуна потрошње; д) унос производа на царинско подручје. Са друге стране *пореска обавеза ПДВ-а код промета услуга* настаје: а) даном када је пружање услуге окончано; б) даном када је правни однос окончан, а реч је о временски ограниченој или неограниченој услузи; в) последњим даном периода за који се издаје рачун; г) даном када је окончано пружање делимичне услуге.

#### **8.5.6.2. Место и време промета**

По правилу, *местом промета производа*(местом настанка пореске обавезе) од којег нема изузетака, сматра се место у којем се добро налази у тренутку слања(превоза), испоруке(без превоза), уградње или пријема. *Место испоруке услуге* по правилу је место у којем испоручилац услуге обавља своју делатности, а ако се услуга обавља преко пословне јединице, местом услуге се сматра место пословне јединице. И на крају местом увоза добара, сматра се место у којем је увезено добро унето у царинско подручје Републике.

#### **8.5.6.3. Претходни и обрачунати порез**

Зарад правилног обрачунавања износа пореске обавезе потребно је разјаснити и питања претходног и обрачунатог ПДВ-а. *Претходни порез* или

---

<sup>8</sup> За детаље видети члан 25. Закона о порезу на додату вредност



порез обрачунат по улазним рачунима и царинским декларацијама о увозу добара и услуга јесте порез обрачунат у рачуну приликом куповине добара и услуга од стране повериоца или царине. Дакле, када се купују добра или услуге од лица које је у систему ПДВ-а, поверилац у рачуну зарачунава порез на те услуге и та добра, независно од тога да ли се добра или услуге набављају ради даље продаје, за потребе репродукције или крајње потрошње. Насупрот претходном налази се *обрачунати порез* (порез по излазним рачунима) за продата добра и извршене услуге. Продавац роба, производа и услуга, у рачунима које издаје купцима посебно исказује обрачунати порез који се од купца и наплаћује, али се не сматра оствареним приходом, већ се исказује као обрачуната обавеза пореза на додату вредност. *Разлика између обрачунатог и претходног пореза* представља износ који је порески обвезник дужан да уплати у року од **10** дана по истеку пореског периода. Дакле, умањење пореске обавезе за порез обрачунат приликом набавке добара и услуга омогућава обвезнику пореза на додату вредност да плати ПДВ само на вредност коју је додао у тој фази промета. Међутим да би обвезник ПДВ-а у нашој земљи остварио *право на одбитак претходног пореза* неопходно је да буду испуњени следећи услови:

- а) да су добра набављена у нашој земљи или из увоза
- б) да су добра набављена од обвезника који је у систему ПДВ-а
- в) да је ПДВ посебно исказан у рачуну
- г) да се набављена добра користе за пословне сврхе, тј, за обављање делатности

За право на одбитак претходног пореза није битно да ли је обрачунати порез који је исказан у рачуну добављача плаћен, већ се обрачунати ПДВ при набавци добара и услуга признаје као порески одбитак у истом обрачунском периоду у коме је извршен и промет добара и услуга и примљен рачун. У том смислу изузетак постоји у случају увоза добара где порез који је обрачунат од стране царинског органа мора бити и плаћен да би се могао одбити од пореза који се дугује. *Немогућност одбијања претходног пореза*, тј. не постојање права обвезника на одбитак претходног пореза постоји у околностима:

- а) набавке, производње и увоза путничких аутомобила и осталих путничких моторних возила, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, као и изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга које су повезане са коришћењем превозних средстава
- б) издатака за репрезентацију обвезника
- в) издатака за смештај у хотелима и сличним објектима и издатака за исхрану и превоз лица
- г) набавке или увоза тепиха, електричних апарата за домаћинство, тв и радио пријемнике, уметничких дела и других украсних предмета за опремање административних просторија

Напоследку, у околностима када порески обвезник у једном пореском периоду изврши промет добара са правом и без права на одбитак претходног пореза, тада он нема право на одбитак целокупног пореза, већ само има *право на одбитак сразмерног дела претходног пореза*.

#### 8.5.6.4. Порески период

Порески период представља период за који порески обвезник пореза на додату вредност обрачунава ПДВ, сачињава и предаје пореску пријаву и плаћа обавезу пореза на додату вредност. Порески период пореза на додату вредност у Републици Србији може бити календарски месец и календарско тромесечје. *Календарски месец* је период за обрачунавање и подношење пореске пријаве од стране пореског обвезника који је у претходних **12** месеци остварио укупан промет већи од **20.000.000** динара, или процењује да ће у наредних **12** месеци остварити укупан промет већи од **20.000.000** динара. *Календарско тромесечје* је порески период за обрачунавање и подношење пореске пријаве за плаћање пореза на додату вредност од стране обвезника који је у претходних **12** месеци остварио укупан промет мањи од **20.000.000** динара, или процењује да ће у наредних **12** месеци остварити укупан промет мањи од **20.000.000** динара. Порески обвезник је дужан да за сваки порески период плати ПДВ једнак позитивној разлици између укупног износа обрачунатог пореза и износа претходног пореза у року за подношење пореске пријаве. Обвезник пореза на додату вредност подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на обрасцу ПП ПДВ у року од **10** дана по истеку пореског периода, при чему обвезник подноси пореску пријаву независно од тога да ли у пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ-а.

#### 8.5.6.5. Повраћај и рефакција пореза

Као што је и наведено, уколико је износ обрачунатог већи од износа претходног пореза на додату вредност, онда таква разлика представља пореску обавезу за одређени порески период. Међутим, уколико се у пореском периоду исказе негативна разлика, настала због чињенице да је износ обрачунатог мањи од износа претходног пореза, порески обвезник може захтевати *повраћај ПДВ-а* или користити право на *порески кредит*. Повраћај разлике пореза, ако су за то испуњени услови, врши се најкасније у року од **45** дана, по истеку периода за предају пореске пријаве.<sup>9</sup> У околностима када се из техничких разлога наведене пореске олакшице не могу одобрити тада порески обвезници од државе могу захтевати *рефакцију пореза*, и у том случају обвезници траже рефундацију уплаћеног

---

<sup>9</sup> За пореске обвезнике који претежно врше промет добара у иностранство, повраћај се врши у року од 15 дана

износа пореа. У Републици Србији, право на рефакцију имају страни обвезници, хуманитарне организације, традиционалне цркве и верске заједнице, дипломатска и конзуларна представништва, међународне организације и страни држављани. Страни држављани имају право на рефакцију ПДВ-а уколико је укупна вредност купљених добара са порезом на додату вредност већа од **10.000** динара.

#### **8.5.6.6. Посебни поступци опорезивања**

На активности у вези испорука добара и услуга на које се без већих проблема и обостраних штетних последица не може извршити опорезивање порезом на додату вредност, примењују се посебни поступци опорезивања. У Републици Србији посебни режими опорезивања користе се у односу на мале пореске обвезнице, пољопривреднике, туристичке агенције као и на промет половним добрима, уметничким делима, колекционарским добрима и антиквитетима. У нашој земљи, са становишта пореза на додату вредност, *мали порески обвезник* представља лице чији укупан промет добара и услуга, осим промета опреме и објеката за вршење делатности, у претходних **12** месеци није већи од **4.000.000** динара, односно при отпочињању делатности процени да у наредних **12** месеци неће остварити укупан промет већи од **4.000.000**. Мали порески обвезник не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга нити има право исказивања ПДВ-а у рачунима или другим документима. Такође, ова категорија обвезника нема право ни на одбитак претходног пореза, па није ни дужан да води евиденцију о порезу на додату вредност. Међутим, мали порески обвезник који је у претходних **12** месеци остварио или процењује да ће у наредних **12** месеци остварити укупан промет већи од **1.000.000** динара, може се на почетку календарске године одредити за обавезу плаћања ПДВ-а, подношењем евиденционе пријаве прописане у складу са законом, и то надлежном пореском органу, најкасније до **15.** јануара текуће године. У том случају мали порески обвезник има обавезу плаћања пореза на додату вредност најмање две календарске године, а након тога мали порески обвезник може да поднесе захтев за престанак обавезе плаћања ПДВ-а надлежном пореском органу најкасније до **15.** јануара текуће године. Посебан режим опорезивања допуштен је и *пољопривредним произвођачима* који су обвезници пореза на доходак грађана. Наиме, обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода, имају право на надокнаду по основу пореза на додату вредност, под одређеним условима. У суштини, пољопривредници који изврше промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга другим обвезницима имају право да им се призна ПДВ надокнада. Признавање надокнаде врши се тако што обвезник који прими добра или услуге од пољопривредног произвођача има обавезу да на вредност примљених добара и услуга обрачуна ПДВ надокнаду у износу

од 5%, али и могућност да на крају ту надокнаду одбије тј, рачуна као претходни порез, и то само под условом да је ПДВ надокнада и вредност примљених добара и услуга исплаћена пољопривреднику. Међутим, пољопривредник ипак може да се на почетку календарске године определи за обавезу плаћања пореза на додату вредност подношењем евиденционе пријаве и то надлежном пореском органу најкасније до **15.** јануара текуће године, под условом да је у претходних **12** месеци остварио укупан промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга у износу већем од **1.000.000** динара. У том случају пољопривредних има обавезу плаћања пореза на додату вредност најмање две календарске године. Посебни режим опорезивања примењује се и у односу на *туристичке агенције, као и на промет половних добара, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета.* Генерално, пореска основица у овом случају се одређује или у висини разлике између продајне и набавне цене или у висини накнаде која је добијена или која треба да се добије продајом наведених добара.