ФИНАНСИЈЕ

UDK: 336.221.4
Biblid 1451-3188, 10 (2011)
Год X, бр. 35–36, стр. 50–64
Изворни научни рад

Ма. Славен САВИЋ[1]

ПОРЕСКЕ СТОПЕ – АДМИНИСТРАТИВНИ АСПЕКТИ

ABSTRACT

This article presents an analysis of VAT tax rates in general as well as an analysis of their administrative aspects. VAT in the European Union is more specific than VAT in any other country, because it has existed more than 40 years. The most important directive is Sixth VAT Directive (Directive 77/388/EEC) of May 17, 1977, whose Recast (Directive 2006/112/EC) was adopted on November 28, 2006. The European Union has many varieties of tax rates (four or five), while many other countries, in addition to zero rate, have in most cases only two.

Key words: VAT, European Union, tax rates, European Union.

I) УВОД

Порез на додату вредност (eng. VAT-Value Added Tax), порески је облик који се појавио још 60-их година прошлог века, најпре у Европској унији, да би се потом проширио и на остале земље у свету. Овај порез је настао као потреба правичнијег опорезивања промета роба и услуга у односу на до тада преовлађујући облик пореза на промет у малопродаји. Основна предност пореза на додату вредност у односу на порез на промет у малопродаји је у томе што порез који је плаћен у претходној фази не улази као основица за обрачун пореза у наредној фази. Поставља се питање шта је додата вредност. Додата вредност је разлика између

[1] ВСТ Тренд д.о.о, Нови Сад, e-mail: slaven.savic.83@gmail.com.

укупног прихода од продаје производа неког предузећа и трошкова набавки компоненти (сировина) потребних за њихову производњу. Због особине да се у свакој фази производно-прометног циклуса опорезује само додата вредност, овај порез се назива нето свефазним порезом на промет. Међутим, уколико у некој фази изостане додата вредност, тада се порез на додату вредност појављује у облику вишефазног пореза на промет. Као специфичан облик пореза на потрошњу, порез на додату вредност има одређене параметре који на специфичан начин показују његову особеност у погледу опорезивања роба и услуга. Један од тих параметара су пореске стопе, при чему постоји више врста ових стопа које ће бити подробније описане у наставку.

II) ПОРЕСКЕ СТОПЕ – ОПШТА РАЗМАТРАЊА

Пореске стопе су један од најважнијих услова за функционисање сваког пореза, а посебно пореског облика као што је порез на додату вредност. Од висине и броја пореских стопа зависи и ефикасност пореске администрације, као и величина прихода прикупљених убирањем овог веома издашног облика пореза на промет. Стопе пореза на додату вредност су јединствене, изражене у процентима, *ad valorem* су типа и примењују се на пореску основицу у моменту настанка пореске обавезе.[2] Основна карактеристика пореза на додату вредност је, у највећем броју случајева, постојање две врсте пореских стопа и то опште и снижене (посебне) пореске стопе, као и нулте пореске стопе, која представља посебну категорију у оквиру пореских стопа, а односи се на пореска ослобођења. Свака земља својим законским решењима уређује питање броја и висине пореских стопа. У Европској унији је ово питање умногоме специфично, јер се на нивоу Уније дефинишу основни оквири којих се свака чланица мора придржавати приликом дефинисања сопствених законских решења у погледу примене пореза на додату вредност. Будући да је Европска унија веома сложен систем, који чини 27 независних земаља чланица, поставља се питање доношења таквих законских решења која би обезбедила несметано функционисање система ПДВ-а. Први акт који је регулисао ову проблематику је доношење Шесте директиве (донесена 17.5.1977. године) којом је, у великој мери, извршена хармонизација пореских стопа. У наставку ће о овој директиви, као и о њеном Recast-у, бити више речи.

[2] Хасиба Хрустић, *Порез на додату вредност*, Стилос, Нови Сад, 2004, стр. 96.

III) ПОРЕСКЕ СТОПЕ У ЕУ

1. Сврха

Један од важнијих разлога за увођење Шесте директиве о хармонизацији пореза на додату вредност је и усаглашавање пореских стопа, како би се обезбедило несметано функционисање пореза на додату вредност, како на нивоу Уније, тако и у појединим земљама чланицама. Ова директива је била први покушај (који се касније показао као веома успешан) обезбеђивања несметаног функционисања система ПДВ-а. Следећи важан корак, којим су још детаљније уређени фискални параметри, као и остала битна питања од значаја за успешно функционисање ПДВ-а, био је доношење Recast-а Шесте директиве (Директиве 2006/112/ЕЦ) 2006. године. У Recast-у Шесте директиве су пореске стопе регулисане члановима 93-130.[3] У наставку ће се дати детаљнији преглед ових стопа у погледу њиховог броја, врсте и висине. Такође, пажња ће бити усмерена и на анализу њихове ефикасности у погледу висине прихода насталим по основу њихове примене, као и трошкова њиховог одржавања.

2. Мере ЕУ

Sixth Council Directive (Directive 77/388/EEC) of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment) Recast of Sixth VAT Directive (Directive 2006/112/EC)VAT Rates Applied in the Member States of the European Union.

Европска комисија сваке године објављује горе наведен билтен "VAT Rates Applied in the Member States of the European Union" у коме се даје преглед висине појединих врста пореских стопа, као и на које се производе и услуге оне примењују. Уколико постоји више посебних пореских стопа, тачно се разграничава у којем случају се примењује једна, а у којем друга повлашћена стопа. Такође се даје и преглед пореских ослобођења без права на порески одбитак, као и на која добра и/или услуге се она примењују. Неретко се дешава да се чак и у оквиру једне категорије производа и/или услуга примењују две или више врста пореских стопа. Рецимо, у оквиру категорије напитака, тачно се дефинише на које врсте напитака се примењује општа, на које повлашћена, а у неким случајевима

[3] Council Directive 2006/112/EC, European Commission, art. 93-130, pp. 23-27.

и посебно повлашћена пореска стопа. Присутни су и случајеви када се у оквиру категорије добара и/или услуга од ширег јавног значаја (као на пример, комуналних услуга) на нека добра и услуге примењује општа стопа, на неке нулта стопа, а на неке чак и пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза. Други пример су одећа и обућа, као и публикације. У већини земаља се на одређене врсте одеће и обуће (углавном луксузног карактера) примењује општа стопа, док се у неким земљама на остале врсте (попут дечје одеће и обуће) примењује посебна или паркинг, или чак, нулта стопа. Исто тако, када је реч о одећи и обући за децу, присутни су и случајеви да се, у неким земљама, на одређене величине дечје одеће и обуће примењује посебна или нулта стопа, док се на друге примењује општа стопа.

Што се тиче публикација, ни ту ситуација није много боља. Неке земље (попут Велике Британије) нулто опорезују све публикације, док друге земље (попут Ирске, према подацима из 2010. године) имају изразито велику диференцијацију у погледу опорезивања појединих врста публикација. Наиме, на неке публикације се примењује нулта стопа, док се на друге примењује посебна стопа.

3. Садржај

Врсте, број и величина пореских стопа у ЕУ

Као што је већ напоменуто, пореске стопе у Европској унији су, у прво време, биле дефинисане Шестом директивом из 1977. године, да би се, услед доношења бројних других прописа, ова законска решења проширила, и њихов данашњи (и за сада коначни) облик био регулисан Директивом 2006/112/ЕЦ од 28.11.2006. године. Постоји више врста пореских стопа у Европској унији, при чему се неке врсте не срећу ни у једној другој земљи (о чему је већ било речи). Наиме, поред опште, посебне и нулте стопе, Европска унија примењује још две врсте пореских стопа и то посебно повлашћену (супер снижену) и паркинг стопу. У наредним табеларним прегледима даје се кретање висине пореских стопа у 15 најстаријих земаља чланица, као и данашња ситуација по том питању.

Табела 1: Кретање висине опште пореске стопе у првих 15 земаља чланица од увођења до данас[4]

Држава чланица	Година увођења	Висина при увођењу	Висина данас	Повећање 2011/увођење
Аустрија	1973.	8	20	+12
Белгија	1971.	18	21	+3
Данска	1967.	10	25	+15
Финска	1990.	17	23	+6
Француска	1968.	13,6	19,6	+6
Немачка	1968.	10	19	+9
Грчка	1987.	18	23	+5
Ирска	1972.	16,37	21	+4,63
Италија	1973.	12	20	+8
Луксембург	1970.	8	15	+7
Холандија	1969.	12	19	+7
Португалија	1986.	16	23	+7
Шпанија	1986.	12	18	+6
Шведска	1968.	11,11	25	+13,89
Велика Британија	1973.	10	20	+10

Из приложене табеле се може уочити да највишу општу стопу имају Данска и Шведска (25%), док насупрот њима, најнижу општу пореску стопу има Луксембург (15%). Оваква ситуација се може објаснити чињеницом да је у прве две земље социјална политика таква да држава може себи допустити одржавање високе опште пореске стопе (међутим и ту треба бити опрезан да не би дошло до превеликог пореског оптерећења и оних слојева становништва са нижим примањима). У Луксембургу је ситуација знатно другачија. Наиме, Луксембург се, по уобичајеној економској класификацији, дефинише као једна од земаља пореског раја, па је то један од главних разлога за одржавање овако ниске опште стопе

[4] A.A.Tait, *Value Added Tax-International Practice and Problems*, IMF, Washington, 1988, pp. 40-41; VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2011, European Commission, Brussels, 2011, p. 3.

ПДВ-а. Са друге стране, поставља се питање других облика прикупљања јавних прихода, јер се у крајњој инстанци, држава не сме довести у ситуацију да због недостатка прихода не може покрити све веће расходе. У таквој ситуацији би се држава морала задужити код Европске централне банке, а у најгорој варијанти би се могао десити државни банкрот из кога је веома тешко изаћи.

У табели број 2 се приказује висина и број пореских стопа у првих 15 земаља чланица ЕУ.

Табела 2: Висина, врсте и број пореских стопа у првих 15 земаља чланица[5]

Држава чланица	**Општа стопа**	**Посебна стопа**	**Супер снижена стопа**	**Паркинг стопа**	**Нулта стопа (да/не)**	**Број стопа**
Аустрија	20	10	-	12	не	3
Белгија	21	6/12	- 12	да	5	
Данска	25	-	-	-	да	2
Финска	23	9/13	-	-	да	4
Француска	19,6	5,5	2,1	-	не	3
Немачка	19	7	-	-	не	2
Грчка	23	6,5/13	-	-	не	3
Ирска	21	13,5	4,8	13,5	да	5
Италија	20	10	4	-	да	4
Луксембург	15	6/12	3	12	не	5
Холандија	19	6	-	-	не	2
Португалија	23	6/13	-	13	не	4
Шпанија	18	8	4	-	не	3
Шведска	25	6/12	-	-	да	4
Велика Британија	20	5	-	-	да	3

[5] Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007, p. 12.; VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2011, European Commission, Brussels, 2011, p. 3, pp. 13–14.

Из приложене табеле се види да већина земаља чланица (када се ради о најстаријим земљама чланицама) има по три пореске стопе, при чему се могу уочити две специфичности. Прва је да релативно скроман број земаља примењује паркинг и супер снижену стопу (по 5 земаља, при чему само Ирска и Луксембург примењују обе врсте пореских стопа истовремено), а друга да нешто више од половине земаља (њих 7) примењује нулту стопу. У погледу висине и врста пореских стопа, Шеста директива (што је касније разрађено и у њеном Рецаст-у) дефинисала је да минимална висина посебне пореске стопе не сме бити испод 5%, будући да висина пореске стопе до 5% представља супер снижену стопу. Такође је дефинисано да је минимална висина паркинг стопе фиксирана на нивоу од 12%. Ова законска решења, као и прописи везани за примену нулте стопе, у Шестој директиви дефинисана су у одељку XVI, под називом *Transitional provisions*.[6]

У погледу посебне стопе, законска решења сугеришу да се висина посебне пореске стопе може кретати у распону од 5 до 15 процената. Када се ради о општој стопи, може се уочити да ниједна земља не примењује општу пореску стопу вишу од 25%. На основу претходних табеларних прегледа се може уочити следеће. Све земље чланице примењују диференциране пореске стопе, док, када се ради о првих 15 земаља чланица, велики број њих (6 земаља) има по две повлашћене пореске стопе. Што се тиче осталих 12 земаља, њих пет примењује по две посебне стопе (док, посматрано на нивоу Уније, само Данска, поред нулте, примењује једну, општу, пореску стопу). У наставку ће бити обрађени ефекти примене већег броја пореских стопа, као и висина трошкова које они изазивају да би ПДВ остваривао свој основни циљ, а који се огледа у прикупљању довољне масе новчаних средстава потребних за финансирање све већег обима државних расхода.

4. Ефекти примене и трошкови придржавања пореских стопа

Ефекти примене и трошкови придржавања (администрирања) пореских стопа су питања између којих се не може поставити јасна граница, већ се пре могу посматрати као лице и наличје једне медаље. Од трошкова администрирања зависе и ефекти који се остварују применом једне или више пореских стопа. Уколико постоји више пореских стопа (посебно ако

[6] Aleksandre Mathis, "Taxation papers: VAT indicators", *Working paper*, No. 2, European Commission, Brussels, pp. 8–12.

се ради о једној истој категорији, као што је то случај са повлашћеним пореским стопама), неопходно је пронаћи такав однос који ће, у исто време, омогућити да ПДВ буде „јефтин" (у смислу трошкова администрације који настају по основу његове примене) и довољно издашан (у смислу величине прихода који се остварују његовом применом) порески облик.

а) Ефекти примене

Када је реч о ефектима примене пореских стопа, што се огледа кроз висину пореских стопа, ту се превасходно мисли на одређивање висине минималне и максималне пореске стопе. Наиме, мора се пронаћи такав распон пореских стопа који би задовољио два захтева. Један се односи на дефинисање минималне висине пореске стопе, испод које би било економски неоправдано уводити порез, јер се не би остваривала довољна количина прихода која би била довољна за покриће једног дела државних расхода. С друге стране, максимална величина пореских стопа не би смела бити толика да становништво трпи велико пореско оптерећење, пошто не би било у стању да плаћа порез. Ова друга ситуација се превасходно односи на оне слојеве становништва са ниским приходима, јер би управо они сносили највећи терет пореза, што би се одражавало на њихов ионако незавидан економски и социјални положај. Искуства у вези са одређивањем висине пореских стопа се могу презентирати на следећи начин. „Годинама је преовладавало мишљење да увођење ПДВ-а са пореском стопом испод 10% нема смисла. Разлози се могу потражити у чињеници да је ПДВ релативно комплексан порез који је веома скуп (захтеван) за увођење и администрирање, и стога не би био довољно ефикасан у прикупљању пореских прихода, уколико би стопа била испод 10%. Међутим, у многим државама, потреба за ефикаснијим прикупљањем прихода, као и неефикасност примене других пореза (у контексту величине прихода који се остварују њиховим прикупљањем), су водиле увођењу ПДВ-а са стопом од 10 и више процената. Најнижа стандардна стопа ПДВ-а, генерално посматрано, зависи од маргиналних трошкова пораста јавних прихода. Ови трошкови зависе од фактора као што су јачина одговора људи на те трошкове (колико их могу сносити), маргиналних трошкова администрације различитих пореских стопа, величине неформалног сектора и висине прихода које би требало прикупити. Уопштено говорећи, могуће је израчунати минималну стопу, али нажалост, до сада то није учињено. Слични фактори говоре да је могуће поставити (и остварити) максималну стопу, али се не може са сигурношћу рећи колика би она била.

Како стопе расту, потенцијални порески обвезници траже начин да снизе своје пореске одговорности, било на легалне или нелегалне начине. Пореска стопа која максимизира приход убиран кроз одређени порез је пореска стопа која даје највише ефекта (прихода) по основу тог пореза. Уколико су пореске стопе испод овог нивоа, њихово повећање ће повећати приход, међутим, кад ова максимална стопа буде досегнута, свако њено даље повећавање ће имати негативан одраз на величину прикупљених прихода. У таквим околностима, њено снижавање (тј. свођење на прихватљив ниво) повећаваће приходе. Питање које се поставља је да ли сличан модел може бити примењен и на ПДВ. Кад су приходи ниски, за очекивање је да ће потрошња расти истим темпом као и укупне економске активности у целини. Међутим, како временом ниво прихода расте, штедња ће тежити ка све већем повећању трошкова у вези са потрошњом, превазилазећи обим економских активности. Поред тога, искуства говоре да ће пореска база тежити ка ерозији, као резултат трајне евазије. На основу свега овога може се закључити да је постављање распона између минималне и максималне стопе изузетно тешко, превасходно због одређивања броја стопа (како стандардних, тако и снижених) и њихове висине. Стога је на креаторима економске политике да, уважавајући све специфичности пореског система једне земље, поставе такву пореску политику која ће бити у исто време довољно ефикасна у прикупљању прихода, и довољно „јефтина" у погледу трошкова администрације."[7] Чак и у Европској унији, у којој ПДВ постоји већ више од 40 година, ова питања увек остају актуелна, поготово што су неке земље (попут Чешке, Словачке, Словеније) настале после распада бивших социјалистичких савеза (типа СФРЈ и Чехословачке), па је тим више изражена потреба за сталним усаглашавањем пореских прописа који регулишу ову проблематику. На пример, Пољска (као једна од бивших социјалистичких земаља) држи доста високу општу пореску стопу (23%), док у исто време, примењује две посебне стопе (5, односно 8 процената, респективно).

б) Трошкови придржавања пореских прописа (административни трошкови)

Што се тиче трошкова придржавања, ту се прича опет враћа на тематику пореских стопа. Због ниских пореских стопа, порез би био сувише скуп, јер се не би остваривала довољна маса прихода која би

[7] Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007, pp. 108–114.

оправдала трошкове његовог увођења. Са друге стране, високе пореске стопе опет доводе до повећаних трошкова администрације, пошто би се, као и у претходном случају, појавио недостатак јавних прихода, али који је овог пута изазван утицајем других фактора. У земљама које имају недовољно развијену пореску администрацију, ПДВ као комплексан порески облик, неминовно изазива велике трошкове, јер су законска решења у погледу пореских стопа доста неразрађена. ПДВ са великим бројем стопа изискује доста стабилну и добро организовану пореску администрацију. Такође, пажњу треба усмерити (посебно у случају примене две посебне стопе) и на то на које категорије производа ће се примењивати једна, а на које друга посебна стопа. Питање које се у контексту придржавања неминовно поставља је да ли применити једну или више пореских стопа. У том смислу, јавнофинансијска теорија и пракса је дефинисала следеће препоруке. „У вези са пореским стопама, савети експерата из области ПДВ-а су да би требало да постоји једна пореска стопа ПДВ-а, којом би се опорезивале све врсте роба и услуга. Ово значи да би требало да постоје две стопе, при чему се нулта стопа примењује на извоз. Разлози за постојање јединствене пореске стопе леже у чињеници да би административни трошкови и трошкови придржавања пореских прописа, који би се појавили услед постојања више пореских стопа, превазилазили ефикасност самог ПДВ-а. Такође, овде се као питање намеће пореска равнотежа, која би се могла нарушити услед постојања више стопа. Економски гледано, иако је више стопа, које су у практичној примени, повезано са повећаном дисторзијом економског избора и стога, са губитком богатства, добра теоријска подлога за остваривање ефикасности ПДВ-а би се могла поставити на тај начин да се уведу више пореске стопе на производе и услуге за којима је тражња мање еластична, или на производе који су блиско повезани са (неопорезованом) потрошњом. Такође, добра теоријска подлога би се могла поставити и за увођење више пореских стопа. Заиста, кад је међугранично кријумчарење проблем, као што је то случај са луксузним производима у земљама у развоју и у транзицији, чак и административна разматрања могу сугерисати увођење више пореских стопа. У сваком случају, није лако утицати на правну равнотежу било које државе. Један од проблема је да ефикасност, равнотежа и административни аргументи могу сугерисати потпуно различите и контрадикторне моделе за увођење више пореских стопа. Много важнији проблем је да је емпиријска евиденција везана за подршку свих ових аргумената доста несигурна. У том смислу, мали број експерата сугерише да су административни аргументи који се противе увођењу више пореских стопа тачни и да би увођење више пореских стопа много више

утицало на дисторзију уместо на доношење бољих одлука у вези са алокацијом ресурса. Стога се јединствена пореска стопа намеће као једино решење. Међутим, упркос саветима у вези са увођењем јединствене пореске стопе на све опорезиве трансакције, многе земље нису послушале тај савет."[8] Слично становиште се може пронаћи и у следећем цитату.

„Независно од административних трошкова и трошкова придржавања, постоје бројне дилеме око рационалности коришћења више пореских стопа, посматрано у целини.

1. Вишеструке пореске стопе утичу на дисторзију како произвођачевих, тако и потрошачевих избора.
2. Посматрано кроз призму вишеструких пореских стопа, продавци ће манипулисати продајним ценама својих производа на тај начин што ће их прилагођавати оном нивоу који тржиште може поднети; на тај начин, производи са нижим стопама ПДВ-а ће избацити са тржишта међусобно субвенционисане производе на које је примењена виша стопа ПДВ-а.
3. Наравно, ниске пореске стопе неће користити искључиво домаћинствима са ниским примањима; тако издиференциране пореске стопе су веома „груб" инструмент који фаворизује појединачна домаћинства. Тачније, подешавање пореза на примања, трансфери, приходовни суплементи или шеме купона могу бити добро усмерени да помогну сиромашнима.
4. Многе земље субвенционишу основна добра и услуге, као што су храна, електрична енергија или гориво.Тада, ипак, има мало смисла убирати ПДВ са посебно ниском стопом на већ усаглашене цене ових производа, уместо примене стандардне стопе ПДВ-а.
5. Третман који фаворизује одређене производе и/или привредне гране „креира" незадовољне трговце и потрошаче, који резонују да су њихови производи на одређеној „линији" која их класификује у више група, при чему не постоји јасна граница које производе сврстати у коју групу (фаворизовани/нефаворизовани).
6. Диференциране пореске стопе захтевају такву пореску admini-страцију која мора јасно разграничити које групе производа и/или услуга ставити у повлашћен положај, као и дати чврсте аргументе за такву одлуку (или одлуке).

[8] Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007, pp. 108–114.

7. Успешни аргументи за ниже стопе ПДВ-а еродирају ПДВ базу (основицу).
8. Високе стопе ПДВ-а се обично (изузев на аутомобиле) примењују на робе чији је рачун при куповини у релативно малој пропорцији у односу на укупну потрошњу. Приход по јединици производа је низак, док је административни трошак висок. Потрошачи често избегавају пореске стопе које се примењују на луксузне производе прилагођавањем своје потрошње. Будући да је релативно мали број популације укључен у куповину луксузних производа на које се примењује виша пореска стопа, ефекти дистрибуције оваквог пореског терета не могу бити високи.
9. Без обзира на то које су пореске стопе изабране, и без обзира на њихове касније промене, оне ретко рефлектују истините промене у склоностима потрошача, као и државне управе (владе).
10. Коначно, коришћењем модела генералног еквилибријума, показано је да диференцирање пореских стопа води сигнификантним редукцијама у богатству државе, а која се остварује доношењем законских решења о уједначеним пореским стопама."[9]

Па ипак, аргументи који иду у прилог увођењу и одржавању већег броја стопа се огледају кроз чињеницу да се управо на тај начин повећавају приходи који се остварују убирањем овог пореза. Посебно важно питање су повлашћене пореске стопе. Уколико се поставе реалне законске основе, чак и одржавање већег броја повлашћених стопа може бити ефикасно у прикупљању пореских прихода, кроз подстицање „здраве" конкуренције у оквиру појединих сектора, као и делатности и грана привреде. Ако се мало погледа ситуација у Европској унији, може се уочити да од 12 „новијих" земаља чланица, као што је раније непоменуто, неколицина њих (међу којима има и бивших социјалистичких земаља) примењују по две посебне пореске стопе.

IV) ДАТУМ СТУПАЊА НА СНАГУ

Шеста директива је ступила на снагу 1.1.1978. године. *Recast* Шесте директиве је ступио на снагу 2007. године.

[9] A.A.Tait, *Value Added Tax-International Practice and Problems*, IMF, Washington, 1988, pp. 42–44.

V) ИЗВОРИ

- Хасиба Хрустић, *Порез на додату вредност*, Стилос, Нови Сад, 2004.
- Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007.
- A.A.Tait, *Value Added Tax-International Practice and Problems*, IMF, Washington, 1988.
- "Sixth Council Directive (Directive 77/388/EEC) of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment)".
- "Recast of Sixth VAT Directive (Directive 2006/112/EC)" .
- "VAT Rates Applied in the Member States of the European Union".

VI) ЗНАЧАЈ ЗА РЕПУБЛИКУ СРБИЈУ

Ниједан порез не може постићи високе ефекте, уколико не постоје реалне законске основе за његову примену. Ово је посебно важно код таквих пореза као што је ПДВ. Да би се постигли највећи ефекти примене овог пореза, због његових бројних специфичности, треба дефинисати такве законске оквире који би у потпуности разрешили све потенцијалне недоумице (а којих није мало) у вези са његовом применом. Ово се посебно односи на оне фискалне параметре који дефинишу ко је у обавези да плаћа порез, који производи и услуге су подложни опорезивању одређеним врстама стопа (тј. на које производе применити општу, а на које посебну стопу), шта би требало у потпуности ослободити плаћања пореза (при чему не постоји могућност поврата улазног пореза), а на које производе и услуге применити нулту стопу (тј. ослобођење са правом на поврат улазног пореза) и сл. Ако се погледају законска решења у Европској унији, може се уочити да је од увођења овог пореза до данас донесено низ директива које су на одређен начин допуњавале Шесту директиву, при чему је први радикалнији захват (њен Recast) извршен 2006. године. Главни циљ ових директива је изналажење таквих пореских решења која би умањила негативне ефекте повећаних трошкова пореске администрације, будући да постоји изузетно шаренило у погледу примене одређених врста пореских стопа. Наиме, Шеста директива је, поред опште, посебне и нулте стопе, дефинисала још две специфичне врсте пореских стопа, које се појављују у облику посебно повлашћене и паркинг стопе. Такође је дозвољена и могућност примене две посебне стопе, при чему се јасно дефинише на које производе и/или услуге се примењује једна, а на које друга посебна стопа. Међутим, ове директиве се не односе

само на пореске стопе. Вредно је поменути и рефундацију овог пореза, при чему се одређује минимална граница испод које подношење захтева на поврат пореза нема смисла, а чија висина варира од земље до земље. Овде је битно истаћи два момента. Један се односи на висину која је одређена за целокупни порески период, док је други износ у вези са висином која се односи на период преостао до краја текуће календарске године (што обично износи месец дана). У контексту ових прописа, незаобилазно питање представљају и пореска ослобођења, а посебно онај њихов део који се односи на нестандардна ослобођења. Наиме, Европска унија је дефинисала само оквирну методологију које би требало да се придржавају земље чланице у циљу обезбеђивања стабилног функционисања ПДВ-а, како унутар земаља чланица, тако и између њих. На крају, требало би споменути и ПДВ у Републици Србији. Само уз добро дефинисане законске оквире и адекватну пореску администрацију, ПДВ може остваривати свој примарни циљ, а који се огледа у прикупљању одређене масе прихода неопходних за финансирање све већих државних потреба.

Да би се указало на значај пореза на додату вредност данас, треба се укратко подсетити његове историје. Први покушаји његовог увођења датирају још из СФРЈ, када су донесене Основе концепције фискалног система, међутим, услед неповољне економске и политичке ситуације, као и неуређености фискалног система, све је остало само „мртво слово на папиру". Други покушај је уследио 1994. године, када је требало да отпочне примена треће, завршне фазе ове реформе, али и тај покушај је доживео неуспех. Следећи (и донекле успешан) покушај је уследио 2001. године. Тада су, на неки начин, створени темељи за увођење пореза на додату вредност, али је он уведен тек три године касније доношењем Закона о порезу на додату вредност, с тим да је његова пуна примена почела тек од 1.1.2005. године. С тим у вези, поставља се питање доношења таквих законских решења која би у потпуности дефинисала све његове фискалне параметре. Међутим, тешко је очекивати да се сва ова питања реше у релативно кратком периоду, у првом реду због (још увек) неуређеног пореског система. Што се тиче законских решења, упутно је погледати како су дефинисани основни фискални параметри овог пореза у Европској унији и колико је то могуће, на одређен начин их прилагодити, како би ПДВ био што ефикаснији у остваривању свог примарног циља, тј. у обезбеђивању одређене масе прихода у циљу подмирења одређеног дела државних расхода. Међутим, оно на шта треба обратити посебну пажњу су пореске стопе и пореска ослобођења, јер свака земља, а посебно земље у транзицији и развоју, морају непрекидно да раде на побољшању

законских решења у овој области, како би се обезбедила довољна маса прихода за финансирање све већих јавних расхода. Уколико се неадекватно дефинишу пореске стопе и пореска ослобођења, могу се десити две неповољне ситуације. Прва ситуација је да круг пореских ослобођења буде широк, а да су у исто време, пореске стопе ниске, што би довело до повећаних трошкова пореске администрације, зато што се не би остваривала довољна маса јавних прихода која би оправдала (покрила) трошкове увођења и одржавања пореза. Друга, обрнута ситуација би довела до тога да пореске стопе буду толике да порески обвезници не би могли да поднесу терет високог пореског оптерећења, јер би и производи широке потрошње, као и услуге од ширег јавног интереса (а које у највећем броју случајева, имају третман ослобођења без права на одбитак претходног пореза), били сувише скупи, што би негативно утицало на конкурентност у целини. Из овога следи да је пореска администрација окосница успешног функционисања сваког пореза, а посебно пореза попут ПДВ-а. Иако комплексан, уколико се поставе реалне законске основе, овај порез може бити у великој мери ефикасан у прикупљању јавних прихода, што би још више довело до изражаја његову издашност. Међутим, треба избећи (или бар умањити) негативне ефекте овог пореза, као што је његова регресивност, да не би дошло до ситуације да слојеви са нижим примањима, који највише купују робу широке потрошње, сносе највећи порески терет.