

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У СРБИЈИ - са аспекта пољопривреде-

Б. Раичевић¹

Увод

Савремена држава има бројне функције, јавне (државне) расходе, које мора да финансира. Да би реализовала (финансирала) јавне (државне) расходе, савремена држава има бројне јавне (државне) приходе. Међу њима се посебно истичу порези, а у оквиру њих порези на потрошњу и на доходак.

Порези на потрошњу представљају један од најстаријих пореских облика, будући да су познати још у античком добу у виду пореза на промет и акциза. Модеран порез на потрошњу (општи порез на промет) је настао у Првом светском рату за потребе финансирања рата односно обнове после рата. У Србији је нека варијанта пореза на промет постојала још у 19 веку.

Порези на потрошњу заузимају истакнуто место у пореским системима савремених држава (20% и 50% укупних јавних прихода а у Србији око 35-40%).

Постоје бројни облици пореза на промет а данас најпознатији и најзаступљенији јесте свефазни нето порез на промет познатији под називом **порез на додату вредност - ПДВ**².

ПДВ се примењује већ скоро четири деценије тако да више не представља новину ни у теорији ни у пракси. Примењује се у преко 120 земаља различитог нивоа привредне развијености (у њима живи око 70%

¹ Проф. др Божидар Раичевић, Економски факултет, Београд.

² На енглеском језику: *Value Added Tax- VAT*, на француском језику: *Taxe sur la valeur ajoutée – TVA*, на немачком језику: *Mehrwersteuer – MWS*, на италијанском језику: *Imposta sul valore aggiunto – IVA*.

светског становништва) и данас је најпопуларнији облик опорезивања промета производа и услуга. Примењују га све чланице ОЕЦД (осим Аустралије и САД), све земље Европе а установљен је и као "порез Европске заједнице" чиме је постао један од услова за приступање Заједници (Унији).

ПДВ је нето свефазни, значи некумулативни, порез на промет. У питању је пореска дажбина која се наплаћује у свакој фази прометног циклуса, али тако да погађа само ону вредност која је у тој фази додата од стране обвезника. ПДВ погађа само *крајњу* потрошњу. Пореска обвеза се израчунава као разлика између ПДВ на излазним фактурама и ПДВ на улазним фактурама пореског обвезника – метод фактуре односно метод пореског кредита. Због наведенога **рачун (фактура) представља основ ПДВ.**

Са аспекта третмана набавки сталних средстава и других значајних набавки у функцији производње доминантан облик ПДВ је тзв. потрошни тип ПДВ. Плаћени ПДВ на набавке опреме и друго враћа се (рефундација из буџета) будући да је, по правилу, већи од ПДВ који обвезник дугује при испоруци својих производа. Потрошни тип ПДВ фаворизује технолошки напредак јер се цео износ пореза на инвестиције у основна средства враћа будући да постоји право на одбитак претходно плаћеног пореза.

ПДВ има неспорне предности у поређењу са осталим облицима пореза на промет, а посебно у односу на порез на промет у малопродаји (крајњој потрошњи), иако се до скоро сматрало да су "два најбоља типа пореза на промет" ПДВ и порез на промет у малопродаји³.

1. Пореско техничка решења ПДВ у Србији

Иако је идеја о увођења ПДВ у порески систем Србије (Југославије) доста стара, датира још са краја шездесетих и почетка седамдесетих година, Србија је последња европска држава која га је увела.

Концепт Закона о порезу на додату вредност је у потпуности прихватљив. Реч је "ЕУ моделу ПДВ".

Основне карактеристике ЕУ модела ПДВ су:

³ Порез на промет у малопродаји је у Србији у примени скоро пуне четири деценије (од 1. јула 1965. године), а у дугој примени је и у САД.

- потрошни тип којим се не опорезују набавке опреме, па је макроекономска основица пореза једнака личној потрошњи,
- кредитни метод при утврђивању пореске обавезе којом се пореска обавеза утврђује као разлика између пореске обавезе на продаје (излаз) и пореске обавезе на куповине (улаз),
- принцип одредишта који подразумева опорезивање промета производа и услуга према месту потрошње, што значи да је извоз ослобођен плаћања пореза, а увоз се опорезује и
- широка основица опорезивих трансакција.

У тексту који следи, указаће се на основна законска решења.

Статус **пореског обвезника** имају она лица која која самостално обављају промет добара и услуга или увозе добра у оквиру своје делатности. Порески обвезници су у првом реду произвођачи, трговци на велико, трговци на мало, регистровани предузетници као и увозници. Они имају обавезу, осим да плаћају ПДВ, и да испуњавају и друге обавезе прописане законом (регистровање, исказивање ПДВ на рачунима, вођење посебних евиденција, подношење пореских пријава месечно, тромесечно и слично⁴). Поред предузећа, *гроссо модо*, Закон разликује још и три категорије предузетника са аспекта обавезе регистрације: (1) они чији је остварени или оцењени годишњи промет већи од 2.000.000 динара се **морају** регистровати, (2) они чији је остварени или оцењени годишњи промет мањи од 1.000.000 динара се **не могу** регистровати и (3) они чији је остварени или оцењени годишњи промет између наведених износа **се могу** регистровати (могућност оптирања).

Опорезиве трансакције (предмет опорезивања) су испорука добара уз накнаду, пружање услуга уз накнаду (ако су добра испоручена односно ако су услуге извршене у Србији) и увоз добара. Њихово навођење је дато у чл. 4 до 7 Закона, али се тиме листа испорука добара и услуга који се опорезују не исцрпљује. Ваља напоменути да се у наведеним члановима изричито наводе испоруке добара и услуга чији се промет **не опорезује**.

ПДВ почива на принципу самоопорезивања и на принципу фактурисане реализације. Обвезник утврђује износ пореза који треба да плати преко фактура где је продавац, умањујући га за износе пореза

⁴ Видети посебно поглавље IX Закона: **Обавезе пореских обвезника код промета добара и услуга** (чл. 37 до 51).

исказане у фактурама својих снабдевача, онима који су му вршили испоруке. Ако је порез исказан у фактурама излаза већи од пореза на фактурама улаза, разлика се уплаћује на одговарајући рачун буџета. Међутим, ако је на улазу плаћен већи порез од онога који треба да се плати на испоруке, стиче се право на повраћај или на порески кредит у наредном периоду.

Посебно специфична питања код ПДВ су питања која се тичу **места и времена** промета односно настанка пореске обавезе. Да се понови, реч је о испорукама добара и услуга на територији Србије (место испоруке је на територији Србије).

По правилу **местом промета производа** (местом настанка пореске обавезе), од кога нема изузетака, се сматра место у којем се добро налази у тренутку слања (превоза), испоруке (без превоза), уградње или пријема.

Када је у питању **место испоруке услуге**, онда ваља разликовати **општа и посебна** правила.

Опште правило од кога има доста изузетака и специфичних ситуација, је место у којем испоручилац услуге обавља своју делатност.

Посебна правила кажу да место испоруке услуге може бити и (1) место где је услуга стварно извршена, (2) место где се налази прималац услуге, (3) место где се налази непокретност, (4) место у којем се обавља превоз, с тим да уколико се ради о међународном превозу, ПДВ се плаћа само на онај део превоза који је извршен на територији Србије.

Коначно, **место увоза** добара је место у којем је увезено добро унето у царинско подручје Републике.

Треба прецизно одредити **време** настанка пореске обавезе. Правила се разликују за испоруку добара и испоруку услуга.

Уколико се ради о испоруци добара, пореска обавеза настаје **даном** када се најраније изврши једна од следећих радњи: (1) пренос права располагања примаоцу, (2) отпочињање превоза, (3) преузимање добра, (4) читавања стања у циљу обрачуна потрошње и (5) уносом производа на царинско подручје Републике.

Време промета услуга се одређује у зависности од тога да ли се пружа појединачна услуга или је пружање услуга временски ограничено или је трајно, па се сматра да је услуга испоручена: (1) даном када је пружање услуге окончано, (2) даном када је правни однос окончан а ради се о временски ограниченој или неограниченој услузи, (3) последњим

даном периода за који се издаје рачун и (5) даном када је окончано пружање делимичне услуге.

Пореску основицу чини износ накнаде која се прима или треба да се прими за испоручена добра односно услуге. Осим тога, у основицу се укључује још и износ: (1) акцизе, царине, и других увозних дажбина, као и остали јавни приходи осим ПДВ и (2) сви споредни трошкови зарачунати примаоцу добара односно услуга као што су цена посредовања, паковања, превоза, осигурања и реосигурања и слично.

Пореску основицу код увоза добара чини вредност увезеног добра која се утврђује по царинским прописима, укључујући ту и све наведено под 1 и 2 у претходном ставу.

Пореска стопа ПДВ је општа и посебна у зависности од врсте добара и услуга. Општа стопа износи 18% и наплаћује се на сваки промет добара и услуга изузев оних за које закон предвиђа примену посебне стопе. Посебна стопа износи 8% и наплаћује се на законом утврђену листу намирница, лекова и медацинских средстава, уџбеника и публикација, на услуге смештаја у угоститељским објектима и слично.

Пореска ослобођења код ПДВ су специфична и двојака: пореска ослобођења са правом на одбитак претходно плаћеног пореза и пореска ослобођења без права на одбитак претходно плаћеног пореза. Опорезивање са правом на порески одбитак значи да се опорезивање врши са нултом стопом. Разлика између ове две групе пореских одбитака је изузетно важна.

Код пореског ослобођења са правом на одбитак нема обавезе да се обрачуна и плати ПДВ на **извршени промет**, али се има право да се **одбије** од пореске обавезе ПДВ који је плаћен на добра и услуге набављене у сврху производње добара или услуга који су ослобођени ПДВ.

Међутим, промет добара и услуга који су ослобођени ПДВ, али без права на одбитак претходног пореза, доводи обвезника у неповољнији положај. Ова категорија обвезника не наплаћује ПДВ на добра и услуге које продаје али и не одбија ПДВ који је платила при набавкама. Другим речима, за ову категорију обвезника ПДВ који је плаћен при куповини добара и услуга представља трошак који она преваљује на купца кроз продајну цену. Реч је о тзв. *парадоксима* ПДВ: ослобођени је опорезован односно опорезовани је ослобођен. Зато, свако пореско ослобођење у систему ПДВ не значи увек и предност, уколико није у питању ослобођење са правом на порески одбитак.

Извоз⁵ је ослобођен са правом да одбитак (реализација принципа земље одредишта), што је једна од већих компаративних предности ПДВ у међународним економским односима⁶ у односу на систем пореза на промет у малопродаји. Свако ко царинском декларацијом може да документује да је извезао неко добро, има право на ослобођења са правом на одбитак. Тиме се практично добија рефундација из буџета.

Ослобођење од плаћања ПДВ без права на порески одбитак је предвиђено доста екстензивно и односи се на производе и услуге:

- социјалног и општег карактера, који су значајни за општи развој друштва и животни стандард (услуге државних органа, здравство, социјалне, образовне, културне и спортске услуге, поштански саобраћај и још по нешто),
- развојног карактера (научне услуге, банкарске услуге, финансијске услуге и услуге осигурања и реосигурања) и
- хуманитарног карактера (активности Црвеног крста, религиозне услуге и слично).

Регистроване услуге у наведеним областима су ослобођене од плаћања ПДВ без права на порески одбитак, што значи да при набавци производа и услуга плаћају ПДВ.

За ПДВ је специфично да постоје и тзв. посебни режими опорезивања. У питању су активности на испоруци добара и услуга на које се не може без већих проблема и обостраних штетних последица (по обвезнике али и по државу) применити општи законом утврђени поступак опорезивања ПДВ-ом. Посебни режими су предвиђени и допуштени ВИ

⁵ Извоз треба схватити, када је реч о ослобођењу од плаћања ПДВ, у најширем смислу речи. Наиме, све врсте отпреме добара у иностранство, као и све врсте услуга (укључујући у услуге превоза) које су у непосредној функцији те отпреме, се сматрају извозом и ослобођени су плаћања ПДВ са правом на одбитак (примена нулте стопе). Осим тога, у Закону о порезу на додату вредност постоји само још једно ослобођење са правом на одбитак и односи се на испоруке злата Народној банци Србије. Ваља подвући, такође, да страни држављанин који није обвезник ПДВ и нема пребивалиште у Србији има право на повраћај ПДВ (рефакција ПДВ страном држављанину) који је платио приликом набавке добара у Републици а носи их са собом у иностранство уз услов да је њихова укупна вредност већа од 10.000 динара укључујући ПДВ.

⁶ Примењује се принцип “земље одређења” а не принцип “земље порекла” што значи да је увоз опорезован а извоз ослобођен.

директивом Европске Уније и то у следећа четири случаја, што је уграђено и у Закон о порезу на додату вредност Србије: (1) мали порески обвезници (предузетници), (2) пољопривредници⁷, (3) туристичке агенције и (4) промет половних добара, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета.

Код малих пореских обвезника је допуштено, под одређеним условима, ослобођење (без права на одбитак) ако обвезников годишњи укупан промет није већи од 2.000.000 динара. Но, мали порески обвезник који има укупан годишњи промет већи од 1.000.000 динара може се одредити за обавезу плаћања ПДВ али му та обавеза онда мора трајати најмање две године.

Код туристичких агенција се посебан режим (поједностављивање поступка) предвиђа имајући у виду тешкоће које се јављају око утврђивања места настанка опорезиве трансакције.

Када је у питању промет половних добара, уметничких дела, колекционских дела и антиквитета посебан режим се односи на поједностављено утврђивање пореске основице. Наиме, у овом случају пореску основицу чини разлика између продајне и набавне цене, уз одбитак ПДВ који је садржан у тој разлици (опорезивање разлике).

Као што је већ речено, обвезници су дужни да поред обрачуна и плаћања ПДВ испуњавају и бројне друге обавезе прописане Законом. Све ниже наведене обавезе се морају испуњавати **правилно, благовремено и тачно, у противном следе веома ригорозне новчане казне**. Обавезе су: (1) издавање рачуна, (2) вођење евиденције издатих и примљених рачуна, (3) обрачун и плаћање ПДВ и (4) подношење пореске пријаве. Издати рачун мора да садржи законом тачно прописаних **девет** елемената и издаје се за сваки промет добара и услуга. Постоји **обавеза** и купца да рачун **прими**.

У зависности од укупног годишњег промета одређен је и **порески период** у коме се врши обрачун и плаћање ПДВ (уобичајено **један** месец изузетно, са оне са малим прометом, **три** месеца).

Код увоза обрачун и плаћање се врше у складу са царинским прописима, односно ПДВ се плаћа заједно са царином и другим царинским обавезама. Наравно, увозници који користе увезена добра за сопствену производњу имају право на одбитак у оном периоду у коме су платили ПДВ приликом увоза.

⁷ Видети трећ део рада: Примена ПДВ у пољопривреди.

Пореска пријава се **подноси** за порески период, без обзира да ли постоји обавеза да се плати ПДВ или не. Пореска пријава се подноси у року од **10 дана** од дана истека пореског периода.

Плаћање пореза се врши у року у коме се подноси пореска пријава. Износ пореске обавезе утврђује сам обвезник, а она је једнака позитивној разлици између ПДВ обрачунатог на промет добара и услуга који је настао у датом периоду (излазни рачуни) и претходног пореза који је обвезник имао право да одбије у том пореском периоду (улазни рачуни). Уколико је ова разлика негативна, стриче се право на повраћај разлике и то најкасније у року од 45 дана по истеку рока за подношење пореске пријаве. За оне обвезнике који претежно врше промет добара у иностранству (тзв. *претежни извозници*) овај рок износи 15 дана. Наравно, повраћај се може користити и као порески кредит за наредни порески период.

Време повраћаја пореза износи практично између 55 дана (настанак обавезе задњег дана пореског периода: 10 дана + 45 дана = 55 дана) и 86 дана (настанак обавезе првог дана пореског периода а он има 31 дан: 31 дан + 10 дана + 45 дана = 86 дана). Уколико је у питању *претежни извозник* рокови повраћаја су краћи за 30 дана и износе између 25 дана и 56 дана. Толико времена (дана) држава располаже безкаматно средствима које је наплатила од пореских обвезника, а треба да их врати јер јој не припадају.

Овде ваља указати на једну веома карактеристичну особину ПДВ која има посебно неповољну материјалну димензију по привреду. Иако ПДВ погађа само крајњу потрошњу, почетак (**само** почетак) његовог функционисања материјално погађа привреду. Наиме, ПДВ функционише на принципу нафтовода или залиха. Да би рафинерија могла да почне да прерађује нафту, нафтовод се мора да напуни нафтом од налазишта (почетка нафтовода) до рафинерије. Да би предузеће могло да почне да функционише (производи) морају се обезбедити залихе сировина и других предмета рада. У оба случаја морају се **обезбедити** средства (обртна средства) за пуњење нафтовода односно обезбеђивање потребног обима залиха. Исти је случај и са ПДВ. Први повраћај средстава почиње у интервалу од 55 до 86 дана (истицање рока повраћаја) од почетка примене ПДВ (1.1.2005. године). У том периоду привреда (порески обвезници) морају да два односно три пута изврше уплату ПДВ. Тај тада уплаћени новац остаје у каналима платног промета и циркулише, као и нафта у нафтоводу односно ангажовани новац у залихама.

Наравно, ради олакшања материјалног положаја привреде (пореских обвезника), учињени су благовремено потребни кораци на плану растерећења привреде. Тако је 1. јула 2004. године укинут порез на платни фонд а почев од 1.1.2005. године је укинут и порез на финансијске трансакције. Недавно је смањен и порез на добит предузећа. Иако наведене промене пореских решења нису имале вероватно у првом плану билансне проблеме које провоцира увођења ПДВ, може се рећи да је њихова “коллатерална” последица добродошла.

2. Примена ПДВ и пољопривреда

Са аспекта пољопривреде ПДВ је вишеструко интересантан. Најпре, *гроссо модо*, пољопривредна предузећа имају пореско-технички исти третман као и сва друга предузећа, као и сви други порески обвезници. Но, појављују се у два праваца, не разлике, већ специфичности, боље речено промене, у односу на досадашња решења када је реч о положају пољопривреде у систему опорезивања промета. Реч је најпре о стопама пореза на инпуте и оутпуте у пољопривреди и о посебном третману индивидуалне пољопривреде.

У систему једнофазног пореза на промет у малопродаји, набавка опреме, ђубрива, средстава за заштиту биља, семена за репродукцију, садног материјала и приплодне стоке, као и комплетне крмне смеше за исхрану стоке је била ослобођена плаћања пореза. Но, ваља рећи да услуге у пољопривреди нису биле, по правилу, ослобођене плаћања пореза. А то се сада заборавља. Сада, увођењем ПДВ све услуге и производи се опорезује, нешто општом а нешто посебном стопом (видети прилог). Наравно, сва пољопривредна предузећа, порески обвезници, имају право на повраћај ПДВ плаћеног при наведеним набавкама али тек по истеку рока за повраћај, наравно ако им је ПДВ на рачунима инпута већи од ПДВ на рачунима оутпута. До тада ће тим средствима располагати држава, безкаматно.

Чињеница да је уведен ПДВ на инпуте пољопривреди, оној која је у режиму ПДВ, не значи да треба очекивати повећање цена њихових производа, бар не у износу уведеног ПДВ. Наиме, ови обвезници имају право да одбију ПДВ који је исказан у рачунима њихових инпута од наплаћеног ПДВ који је садржан у рачунима њихових оутпута. Прецизан износ корекција цена може да покаже само калкулација цена за сваки производ посебно будући да су производи који су инпути односно оутпути у пољопривреди у режиму како опште тако и посебне пореске стопе.

Многи, скоро сви, пољопривредни производи су у режиму једнофазног пореза на промет у малопродаји били ослобођени пореза на промет: све врсте хлеба, млека и млечних производа, свеже односно смрзнуто воће и поврће, свеже односно смрзнуто месо и риба, свежа јаја, јестиво уље од сунцокрета, кукуруза, уљане репице, соје и маслине, јестива маст животињског и биљног порекла као и шећер. Ослобођени су били плаћања пореза на промет производа и сви пољопривредни производи које продаје физичко лице,полопривредни произвођач. Сада, на све пољопривредне производе се обрачунава и плаћа ПДВ било по општој било по посебној пореској стопи (видети прилог). Но, терет овога неће сносити произвођачи већ купци будући да су порези на промет, па према томе и ПДВ преваљиви порези. И то је један од неповољнијих момената увођења ПДВ

Третман индивидуалне пољопривреде, оне која није у режиму ПДВ, која није обвезник ПДВ) је регулисан у тзв. посебним режимима⁸. С тога је за индивидуалне пољопривреднике предвиђена специфична привилегија, будући да би ослобођење стварало тешкоће у каснијим фазама прометног циклуса, фазама у којима се као инпут користе производи набављени од пољопривредника. ВИ директива Европске Уније налаже да се уведе једна нижа стопа и да се терет превали на лице коме пољопривредник врши испоруку. Српски законодавац је то у потпуности испоштовао тако што је законом предвидео да пољопривредници имају право на надокнаду (по стопи од 5%) по основу ПДВ ако изврше испоруку обвезницима. Такође, они могу да се одреде да плаћају ПДВ у случају да остваре укупан промет већи од 1.000.000 динара (као и мали порески обвезници). Но, остаје проблем пољопривредника који своје производе продају преко зелене пијаце, односно лицима која нису порески обвезници ПДВ. Они не могу да користе повраћај плаћеног ПДВ на своје инпуте већ ће га у потпуности превалити на купце (потрошаче). Према томе, ваља очекивати да ће индивидуална пољопривреда бити “мање” конкурентна од оне која је у режиму ПДВ за износ ПДВ.

3. Закључна разматрања

Ваља очекивати пораст цена пољопривредних производа будући да до сада нису били опорезовани. Такође, ваља очекивати да се нешто “погорша” материјални положај пољопривредних произвођача који су у

⁸ Видети чл. 34 који уређује посебан поступак опорезивања за пољопривреду.

режиму ПДВ будући да ће морати да “финансирају” безкаматно државу (као и сви остали обвезници ПДВ), док не добију повраћај плаћеног ПДВ.

У најтежој позицији је индивидуална пољопривреда. Она сигурно, уситњена и са малим газдинством, са малим годишњим приходом не може да се укључи у режим ПДВ. Према томе, неће бити у могућности да одбије уопште ПДВ на своје инпуте, већ ће морати да га угради у своје цене. Но, будући да су у нас цене пољопривредних производа релативно и апсолутно више него у окружењу, са тим не треба много рачунати. Другим речима, ваља очекивати погоршање економског положаја индивидуалне пољопривреде.

Но, ваља подвући на крају и једну повољну новину коју доноси ПДВ. Наиме, уколико индивидуални пољопривредни произвођач своје производе прода (испоручи) пореском обвезнику стиче право на накнаду пропорционалној стопи од 5%. И он за толико може да увећа цену својих производа. На тај начин, кроз ПДВ надокнаду, делимично се компензира ПДВ на набавке инпута. Будући да је већина пољопривредних производа у режиму посебне стопе (8%), ова накнада својом висином постаје за индивидуалне пољопривреднике интересантна. Другим речима, ствара се реална претпоставка да се промет између индивидуалних пољопривредних произвођача и великих система повећа на рачун промета индивидуалних пољопривредника са закупцима и прекупцима који по правилу нису регистровани порески обвезници.