



Ауторка:  
Јелена Ранчић

# ДИСКУСИОНИ ПАПИР

## ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

# ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

## УВОД

Процес европских интеграција формално је започет након демократских промена 2000. године. На самиту у Солуну, у јуну 2003. године, Србија је заједно са осталим земљама западног Балкана добила статус земље потенцијалног кандидата. У 2008. години потписан је Споразум о стабилизацији и придруживању (ССП) а наредне године Србија је поднела формални захтев за чланство у ЕУ. У марту 2012. године Србија је добила статус кандидата за чланство у ЕУ, а у септембру 2013. године отпочела је примена ССП. У децембру исте године усвојен је *преговарачки оквир* и донета одлука о одржавању прве Међувладине конференције у јануару 2014. године, чиме је заправо отпочео процес преговора о приступању Србије чланству ЕУ.

Приступање ЕУ подразумева да земља у потпуности усагласи свој законодавни оквир са законодавством ЕУ – тзв. *acquis communautaire*. *Acquis (Aki)* представља скуп закона и регулатива, директива, међународних уговора, стандарда, судских пресуда, итд., који су зависно од области друштвеног живота коју регулишу подељени у 35 поглавља. Република Србија је прошла тзв. Скрининг процес (експланаторни и билатерални) за сваку појединачну област коју покрива одређено поглавље. Уобичајен поступак је да након завршеног скрининга, ЕК да препоруку за отварање поглавља или пак да постави одређени услов, тј. услове (тзв. *opening benchmarks*), по чијем испуњењу поглавље може бити отворено. Затварање поглавља подразумева да је држава кандидат ускладила своје законодавне, институционалне и административне капацитете у одређеној области са захтевима који произилазе из *Acquis*-а, што се практично потврђује испуњењем мерила за затварање поглавља (тзв. *closing benchmarks*).

Од укупно 35 преговарачких поглавља, до данас је отворено 18 поглавља, а два су привремено затворена (25 и 26)<sup>1</sup>. Поглавље 16 које се односи на порезе, односно опорезивање није отворено за преговоре с обзиром да, према оцени Европске комисије (ЕК), **Република Србија није испунила услове везане за изједначавање акцизног оптерећења јаких алкохолних пића између домаћих произвођача и увозника**<sup>2</sup>. Са друге стране, до затварања поглавља очекује се да Република Србија све своје прописе, пре свега из домена индиректног опорезивања, усклади са директивама и правилима ЕУ.

У погледу пореске политике, земље имају потпуни фискални суверенитет, тако да порезе могу уводити својим законима. Другим речима, земље чланице су одговорне за доношење и измене пореских закона којима се утврђују пореске стопе, односно врши њихово повећање или смањење. Већи степен хармонизације прописа захтевају директиве које се односе на порезе на потрошњу, док је код директних пореза (пореза на рад и капитал) степен хармонизације знатно мањи. Тако се код пореза на добит правних лица примењују одређена правила у циљу спречавања дискриминације и отклањања двоструког опорезивања. У домену пореза на доходак грађана и пореза на имовину земље чланице задржавају готово потпуни суверенитет, уз ограничење да својим правилима опорезивања не смеју да доведу у неравноправан положај грађане и правна лица из других земаља чланица.

ЕК, у принципу, промовише сарадњу између земаља чланица у погледу борбе против избегавања плаћања пореза и пореске евазије, елиминисања дискриминације и смањења административног оптерећења привреде и грађана. У том смислу важно је напоменути да спровођење пореске политике мора бити усмерено на поштовање принципа неутралности са једне стране и омогућавања што једноставније, пре свега за привреду, примене пореских прописа у пракси.

<sup>1</sup> 1, 5, 6, 7, 9, 13, 17, 18, 20, 23, 24, 25, 26, 29, 30, 32, 33 и 35.

<sup>2</sup> Иницијални услов ЕК за отварање поглавља односио се и на елиминисање дискриминације у погледу акциза на кафу. У међувремену, изменом Закона о акцизама, од 01.01. 2018. године овај услов је испуњен.

## МЕТОДОЛОШКЕ НАПОМЕНЕ

Израда ове анализе у делу који се односи на административне трошкове привреде у примени подзаконских прописа о порезу на додату вредност била је ограничена кратким роковима. Из тог разлога, није израђена ех пост анализа на основу које би се сагледали стварни трошкови као и ставови привреде након две и по године примене прописа у пракси. Оваква врста анализе подразумева избор репрезентативног узорка, анкетаирање испитаника, обраду података и израду одговарајућих статистика, те дубљу анализу. У том смислу, временско ограничење је са своје стране утицало и на квалитет дела анализе који се фокусира на један од кључних административних проблема привреде. Из тих разлога анализа је заснована на:

- ✓ деск истраживању, које је коришћено у изради упоредног приказа одговарајуће легислативе у ЕУ и Републици Србији, односно за приказ начина и поступака уређења система опорезивања потрошње
- ✓ мета истраживању постојећих анализа, ради сагледавања ефеката и трошкова који су процењени пре примене одговарајућег подзаконског акта у области пореза на додату вредност
- ✓ реализованим интервјуима са књиговодственим агенцијама и компанијама које се баве консалтингом у области пореске политике. Са друге стране, методолошки је исправно да се ефекти примене прописа сагледају и из угла органа који контролише његову примену због чега је обављен и интервју са Пореском управом (ПУ).

## ОПОРЕЗИВАЊЕ ПОТРОШЊЕ У ЕУ

**ЕУ Легислатива која се односи на поглавље 16 у највећој могућој мери покрива индиректне порезе, првенствено порез на додату вредност (ПДВ) и акцизе.** Одговарајућим Директивама су прописане дефиниције, обухват, принципи, минималне стопе и ослобођења / повраћаји / рефакције пореза на додату вредност и акциза.

Хармонизација пореза на потрошњу започета је крајем шездесетих година прошлог века, укидањем царина између земаља тадашње Европске економске заједнице (ЕЕЗ). Царине су укинуте са циљем елиминисања утицаја различитих пореских система на трговину између земаља чланица и успостављања равноправног третмана за предузећа из свих држава чланица. Истовремено, укинут је порез на промет у малопродаји и замењен порезом на додату вредност – ПДВ директиве. Међутим, хармонизација није у потпуности завршена јер је у појединим случајевима долазило до двоструког опорезивања, док, са друге стране, поједине трансакције нису биле опорезоване. У циљу елиминисања ових проблема, 1977. године је донета нова (шеста) ПДВ директива, којом је прецизније дефинисан опорезиви промет, односно обвезник, место опорезивања, пореске стопе, пореске олакшице, итд. У циљу несметаног функционисања јединственог тржишта, односно слободног кретања људи, робе, услуга и капитала, пореске директиве су неколико пута мењане.

Током 2006. године усвојена је Директива<sup>3</sup> о заједничком ПДВ систему у Европској унији. Порез на додату вредност данас представља најраспрострањенији и најзначајнији облик општег пореза. Наиме, уведен је и примењује се у близу 130 земаља и постао је најпопуларнији облик опорезивања промета производа и услуга. Штавише, примењују га све чланице Организације за економску сарадњу и развој (ОЕЦД), осим Сједињених Америчких Држава.

Директива из 2006. године као један од најважнијих прописа ЕУ у тој области, утврђује заједнички систем пореза на додату вредност и уређује читав низ основних елемената ПДВ, од дефинисања пореског обвезника и висине стопе ПДВ до ослобођења од плаћања ПДВ и посебних поступака опорезивања. ПДВ Директива из 2006. године заснива се на неколико принципа представљених у наставку.

<sup>3</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>

**Опорезиви промет је промет свих добара и услуга, који нису, у делу који регулише ослобођења, експлицитно наведени.** Промет одређених врста добара и услуга ослобођен је плаћања ПДВ без права на одбитак претходног пореза, укључујући услуге из области културе, здравствене и образовне услуге, услуге финансијског посредовања, промет половних непокретности и сл. Када је у питању промет, односно набавка основних средстава која се користе у обављању пословне делатности, ПДВ се плаћа, али се истовремено купцу признаје као претходно плаћени порез (има право на порески кредит или повраћај ПДВ). Опорезује се промет робе у оној земљи у којој ће се и користити, што заправо значи да се *приликом увоза у одређену земљу ПДВ плаћа, док је извоз роба ослобођен обавезе плаћања ПДВ.* Када је у питању промет услуга, зависно од врсте услуге која се пружа, ПДВ се плаћа према крајњем одредишту примаоца услуге или према земљи порекла. Треба напоменути и да обавеза плаћања пореза на додату вредност настаје у моменту остваривања промета робе односно пружања услуге и да ЕУ Директивом није предвиђено (осим у посебним случајевима<sup>4</sup>) плаћање ПДВ-а након наплате потраживања.

**У погледу пореских стопа, прописана је могућност примене једне опште (више) пореске стопе и до две снижене стопе.** У анексу III Директиве утврђена је листа групе производа и услуга који могу бити опорезовани нижом, односно нижим стопама. На овој листи налазе се основни прехранбени производи укључујући и различите врсте безалкохолних пића, фармацеутски производи, медицинска опрема, снабдевање водом, превоз путника и пртљага, књиге, новине, различите врсте услуга у области спорта, позоришта, сајмова, погребне услуге и услуге везане за комуналне послове чишћења улица и третман отпада.

**Истовремено, Директивом је предвиђено да стандардна ПДВ стопа не може бити нижа од 15%, односно 5%, када су у питању снижене стопе.** Постоји могућност да земља чланица уведе тзв. супер снижену стопу (*super-reduced rate*) - мању од 5%, али у изузетним случајевима и уз одобрење ЕУ. Поједине државе чланице - Ирска, Шпанија, Италија, Луксембург и Француска примењују посебну снижену стопу у промету одређених производа или услуга. На пример, у Шпанији се примењује супер снижена стопа од 4% на промет лекова, књига, новина. У Француској се, такође, примењује супер снижена стопа ПДВ од 2,1% на промет лекова, новина, али и хране и промет карата за биоскоп, позориште, итд. У Ирској се примењује стопа од 4,8% на промет хране али и пољопривредних инпута. У Италији је листа производа који се опорезују ПДВ стопом од 4% знатно дужа, те се поред хране, књига, новина, на њој налазе и промет у области грађевинарства (изградња станова) као и медицинска опрема за инвалиде. У Луксембургу се примењује супер снижена стопа од 3% на листу производа и услуга, која је знатно дужа у односу на остале четири земље.

Додатно, државама чланицама које су 1. јануара 1991. године примењивале снижену стопу ПДВ на промет одређених роба и услуга који нису предвиђени Анексом III Директиве, дозвољено је да наставе да примењују снижену стопу или једну од две снижене стопе на промет тих роба и услуга уместо опште стопе, под условом да та стопа није нижа од 12%. Ради се о тзв. паркинг стопи (*parking rate*) која се, као и супер снижена стопа, примењује у неколико држава чланица (Луксембург Ирска, Аустрија, Португалија и Белгија). Најнижу паркинг стопу има Белгија - 12% на одређене врсте угља и унутрашње и спољашње гуме за тракторе и друге машине које се користе у пољопривреди. Паркинг стопа од 13% се примењује у Аустрији (на одређена вина) и Португалији (вино, дизел гориво које се користи у пољопривредној производњи). У Ирској је паркинг стопа 13,5% (фотографске услуге, услуге ауто школа, туристичког водича, итд.) а у Луксембургу 14% (одређене врсте вина, гориво, производи за чишћење, итд.).

Фискални суверенитет земаља огледа се у различитој висини ПДВ стопа, уз строго поштовање правила у погледу висине прописане минималне опште и снижене стопе. Тако нпр. **Луксембург има најнижу општу стопу ПДВ од 17% и једну од најнижих снижених стопа – 8%.** Са друге стране, **Мађарска са општом стопом ПДВ од чак 27% и сниженом од 18% спада у ред земаља које највише опорезују потрошњу.**

<sup>4</sup> Чланови 63-67 Директиве.

**Табела 1. ПДВ стопе у земљама ЕУ (28)**

	Стандардна ПДВ стопа	Снижена ПДВ стопа (1)	Снижена ПДВ стопа (2)	Супер-снижена ПДВ стопа
Луксембург	17	8		3
Малта	18	7	5	
Немачка	19	7		
Кипар	19	9	5	
Румунија	19	9	5	
Бугарска	20	9		
Естонија	20	9		
Француска	20	10	5,5	2,1
Аустрија	20	13	10	
Словачка	20	10		
Велика Британија	20	5		
Белгија	21	12	6	
Чешка Република	21	15	10	
Шпанија	21	10		4
Летонија	21	12	5	
Литванија	21	9	5	
Холандија	21	9		
Италија	22	10	5	4
Словенија	22	9,5	5	
Ирска	23	13,5	9	4,8
Пољска	23	8	5	
Португалија	23	13	6	
Грчка	24	13	6	
Финска	24	14	10	
Данска	25	0		
Хрватска	25	13	5	
Шведска	25	12	6	
Мађарска	27	18	5	
<b>ПРОСЕК ЕУ - 28</b>	<b>21</b>	<b>10</b>	<b>6</b>	

Извор: Европска Комисија - ПДВ стопе које се примењују у земљама ЕУ на дан 01. јануар 2020. године

Фискални значај прихода од ПДВ-а, мерен учешћем овог прихода у БДП-у, варира од земље до земље и креће се у распону од 4,3% БДП-а у Луксембургу до чак 13,7% БДП-а колико износи у Хрватској, што је и логично имајући у виду висину стандардних стопа које примењују ове две земље. На нивоу свих 28 ЕУ земаља чланица у 2019. години просечно учешће овог пореског облика у БДП-у износило је 7,2%<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/11469100/2-29102020-BP-EN.pdf/059a7672-ed6d-f12c-2b0e-10ab4b34ed07>.

## ВАЖЕЋИ СИСТЕМ ОПОРЕЗИВАЊА ПОТРОШЊЕ У РС

У Србији се до 2005. године плаћао порез на промет у „малопродаји“, који је замењен системом опорезивања додате вредности, у коме сваки учесник у ланцу производње и промета плаћа порез на вредност коју је „додао“ конкретном производу, односно услузи.

Закон о ПДВ-у донет је крајем 2004. године, и од тада је практично сваке године мењан и допуњаван. Свакако, основна структура система опорезивања додате вредности у Србији заснована је на принципима и правилима дефинисаним директивом ЕУ. У том смислу, Законом<sup>6</sup> су на следећи начин уређени/дефинисани основни делови система:

**Опорезиви промет:** Опорезиви промет је дефинисан као промет добара и услуга у Републици Србији и увоз. Такође, Закон прописује пореска ослобођења са и без права на одбитак претходног пореза, а који представља порез који је обрачунат и плаћен у претходној фази промета добара и услуга.

**Тренутак настанка обавезе:** Као и Директива, Закон даје могућност (члан 36а) да пореска обавеза и плаћање настану након наплате потраживања, под одређеним условима, али у већини случајева обавеза и плаћање настају у тренутку промета добара и услуга, тј приликом настанка потраживања.

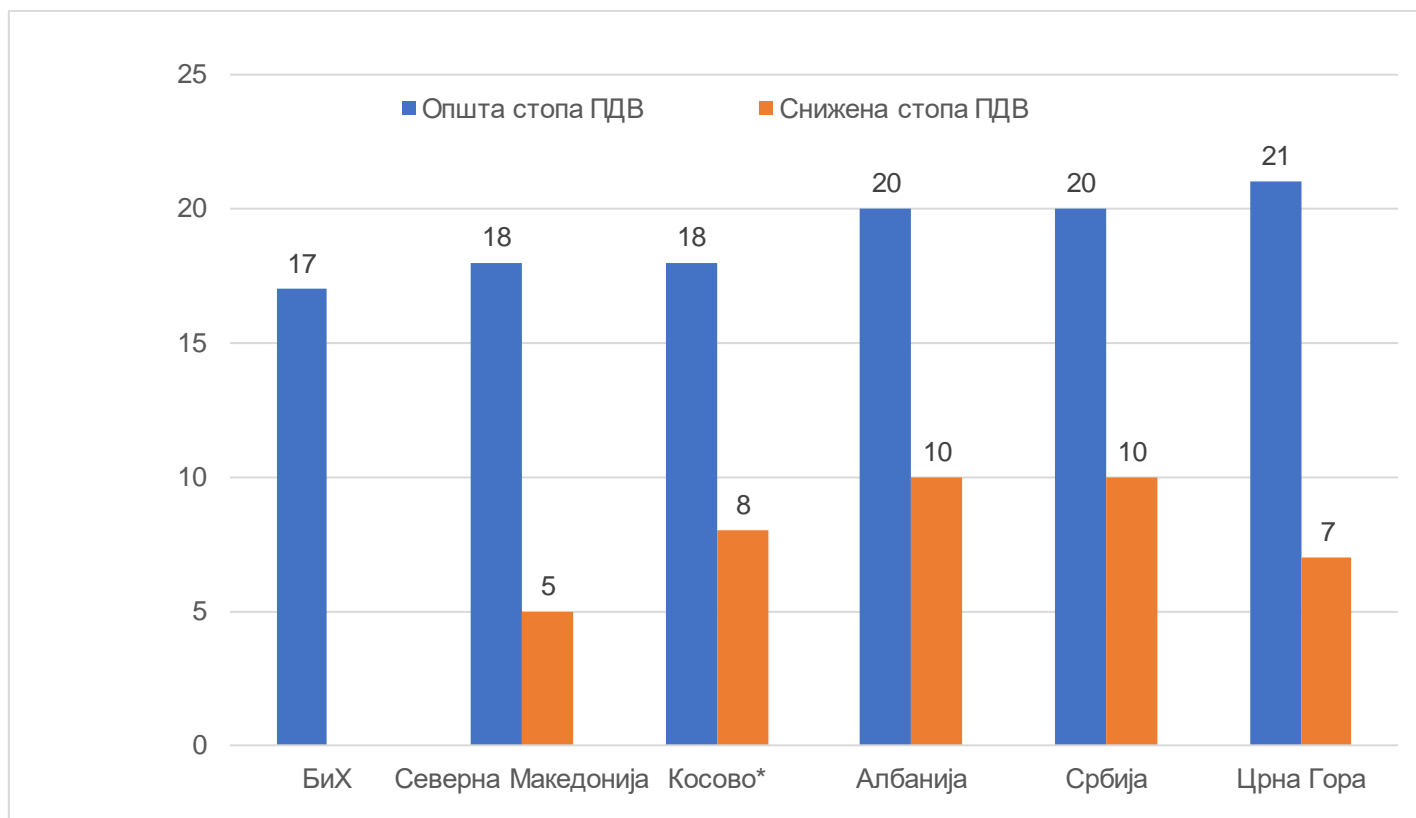
**Обвезници ПДВ-а:** Законом је дефинисан лимит у погледу висине годишњег промета, изнад кога су привредни субјекти дужни да се региструју за ПДВ. У том смислу, **сви привредни субјекти чији је годишњи промет већи од 8 милиона динара морају се регистровати за ПДВ**. Са друге стране, **привредна друштва код којих је годишњи промет мањи од 8 милиона динара, представљају мале пореске обвезнике**. Закон даје могућност да се мали порески обвезници одреде за једну од две варијанте: улазак у систем ПДВ-а, који подразумева обрачун, вођење прописане евиденције о ПДВ-у и плаћање у тромесечној динамици, уз право на одбитак претходног пореза. Мали порески обвезник може да се одреди да не обрачунава ПДВ, те у том случају нема право на одбитак претходно плаћеног пореза.

**Пореске стопе:** Закон о ПДВ-у, донет крајем 2004. године предвидео је две стопе – стандардну од висини од 18% и снижену у висини од 8%. Висина стопа је током претходног периода мењана у два наврата, крајем 2012. године **општа стопа је повећана на 20%** (01.10.), док је **снижена стопа повећана са 8% на 10%** почетком 2014. године (15.01.).

**У поређењу са земљама ЕУ Република Србија се са општом стопом ПДВ од 20% налази мало испод ЕУ (28) просека, док је у погледу снижене стопе на нивоу просека од 10%.** У односу на земље у окружењу, од Србије већу општу стопу ПДВ има једино Црна Гора, док је у поређењу снижених стопа у рангу са Албанијом. Поређењем стопа ПДВ између земаља ЕУ и земаља у региону општу стопу ПДВ од 20% има 8 земаља. Три државе од укупног броја земаља имају општу стопу ПДВ-а од 25% (Данска, Хрватска и Шведска), док је Мађарска једина земља са највишом стопом ПДВ од 27%. Такође, све земље имају снижену стопу (једну или две), осим Данске и БиХ, које имају јединствену стопу пореза на додату вредност - 25% и 17%, респективно.

<sup>6</sup> <https://www.paragraf.rs/propisi/zakon-o-porezu-na-dodatu-vrednost.html>.

**Графикон 1. Упоредни преглед висине стандардне и снижене ПДВ стопе у Србији и земљама у окружењу**



\*Резолуција Савета безбедности УН 1244

Као и Директива, **Закон о ПДВ-у, чланом 23, прописује листу производа и услуга које се опорезују по нижој стопи од 10%** - основне животне намирнице, попут хлеба, млека, брашна, уља, шећера, лекови, медицинска опрема, новине, снабдевање водом, превоз путника и пртљага, уџбеници, погребне услуге, услуге везане за управљање комуналним отпадом, итд. *Поред тога, на листи се налазе и природни гас, топлотна енергија за потребе грејања, пренос права располагања на стамбеним објектима.*

**Рокови за плаћање:** Законом је прописан рок за плаћање ПДВ-а, и то **15. у текућем месецу, за обавезу која је настала по основу промета добара и услуга у претходном месецу или претходном тромесечју**. На динамику плаћања ПДВ-а првенствено утиче висина оствареног промета у претходних 12 месеци. Наиме, пореских обвезници чији је промет добара и услуга у претходних годину дана био већи од 50 милиона динара, ПДВ плаћају у месечној динамици, док привредни субјекти са прометом мањим од 50 милиона динара (у које спадају и мали порески обвезници) имају обавезу плаћања на кварталном нивоу (јануар, април, јул, октобар).

**Рокови за ПДВ повраћаје:** Ако је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе, обвезник има право на повраћај разлике, у виду пореског кредита, односно умањења обавезе за наредни порески период или повраћаја ПДВ-а. **Законом је прописан рок од најкасније 45 дана за повраћај ПДВ, односно 15 дана за пореске обвезнике који имају статус претежног извозника.** Уредбом Владе<sup>7</sup> утврђени су критеријуми на основу којих се утврђује шта се сматра „претежним“ прометом добара у иностранство. Статус „претежног извозника“ стиче ПДВ обвезник који је у периоду од 1. јануара текуће године до истека пореског периода за који подноси пореску пријаву, извезао добра чија је вредност у односу на укупан промет добара и услуга у истом периоду већа од 50%, односно најмање 10 милиона ЕУР.

<sup>7</sup> <https://www.paragraf.rs/propisi/uredba-kriterijumima-osnovu-utvrđuje-smislu-zakona-pdv-inostranstvu.html>.

**Законом је прописана обавеза пореских обвезника који су у систему ПДВ-а, а ради правилног обрачунавања и плаћања, да воде евиденцију, те да за сваки порески период сачине преглед обрачуна ПДВ.** Обавеза вођења евиденција је предвиђена Правилником о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ и о облику и садржини прегледа обрачуна ПДВ, о коме ће бити речи касније у тексту.

**Надлежни органи:** Приход од ПДВ се састоји од две компоненте: ПДВ у земљи, који наплаћује **Пореска управа** и ПДВ из увоза који наплаћује **Управа царина**. Из укупно наплаћеног прихода обезбеђују се средства за повраћаје ПДВ привредним субјектима који поднесу захтев ПУ по истеку одговарајућег пореског периода. Након извршених контрола од стране ПУ, износ повраћаја уплаћује **Управа за трезор** на рачуне пореских обвезника. Иако су Законом прописани максимални рокови за повраћаје у пракси се често дешавало да они буду пробијени (дужи од 45 дана), нарочито код пореских обвезника који не спадају у категорију претежних извозника. Ова кашњења у исплати ПУ је правдала дужином самих контрола, које претходе доношењу решења о исплати повраћаја. Поступци контроле су током претходних пар година унапређени што је резултирало „скраћењем периода“ за повраћаје ПДВ-а, али по мишљењу дела привреде у пракси и даље постоји пробијање рока од 45 дана.

## ДАЉИ КОРАЦИ У ПОГЛЕДУ УСАГЛАШАВАЊА СА ЕУ ПРОПИСИМА

Закон о ПДВ-у је у великој мери усаглашен са европским моделом ПДВ-а. Сходно томе, основна структура система опорезивања додате вредности у Србији заснована је на принципима и правилима дефинисаним директивом ЕУ. То је показао и извештај ЕК, након експланаторног и билатералног скрининга, као и каснији извештаји, закључно са извештајем за 2020. годину, с обзиром да у области опорезивања потрошње порезом на додату вредност не постоје препреке за отварања поглавља. У процесу придруживања ЕУ неће бити неопходне значајније промене у начину функционисања ПДВ система Србије, нарочито када је у питању висина стопа, како стандардне тако и снижене. Као што је у уводу речено, мерило за отварање поглавља тиче се Закона о акцизама, односно уједначавања висине акциза на јака алкохолна пића ради елиминисања фискалне дискриминације између домаћих произвођача и увозника ових производа.

Са друге стране, биће потребно да се правила опорезивања трансакција између земаља чланица, као и правила у вези са начином дефинисања пореског обвезника, места настанка пореске обавезе и сл. у потпуности ускладе са ЕУ директивама. Иако су и општа и снижена ПДВ стопа у Србији у складу са директивама ЕУ, на листи добара чији промет може бити опорезован по сниженој стопи у Србији налазе се и неки производи и услуге, за које у складу са Директивом ЕУ, односно Анексом III, није предвиђена могућност опорезивања по нижој стопи. Стога ће, **након отварања поглавља и током преговора бити потребне измене Закона како би се ти производи и услуге опорезовали по вишој, стандардној стопи од 20%. Ради се о добрима као што су природни гас, топлотна енергија намењена грејању, те први промет некретнина.** Осим тога, у делу везаном за пореска ослобођења, биће неопходно укинути ослобођења од **опорезивања опреме за инвалиде, куповине првог стана, те промета у речном саобраћају,** као и **ослобођења за верске заједнице.**

Значајан корак је учињен у том правцу, укидањем ослобођења, односно повраћаја ПДВ за куповину хране и опреме за бебе (до друге године живота детета). Ова пореско-популациона мера се примењивала од почетка 2013. године, а истекла је 01. јула, с обзиром да је компензована повећањем родитељског додатка за 1, 2, 3 и 4. дете, изменама Закона о финансијској подршци породици са децом.

**Такође, у процесу приступања биће неопходно укинути и ослобођење од плаћања ПДВ-а за испоруку добара и услуга купцима у Слободним зонама, и то за добра и услуге која се у Слободној зони користе за финалну потрошњу, а не као интермедијарно добро.** Ове промене ће у крајњој линији утицати на повећање обима посла Пореске управе, што са своје стране захтева организационо, кадровско и финансијско унапређење капацитета ове институције.



Осим тога, за потпуно усклађивање са системом ЕУ, биће неопходна комплетна интеграција Србије у електронски систем размене ПДВ података између држава чланица. У питању је електронски систем размене ПДВ података (VAT Information Exchange System – VIES).

**На крају, са аспекта фискалне позиције државе и структуре јавних прихода треба напоменути да приход од ПДВ (ПДВ у земљи и ПДВ из увоза) представља највећи приход републичког буџета (више од 40%) и други по величини (после доприноса за обавезно социјално осигурање) приход буџета опште државе.** Приход од ПДВ-а чини готово четвртину укупних јавних прихода, док је учешће ПДВ у БДП, у последњих неколико година, износило око 10%, знатно више у односу на просек ЕУ (28 земаља). Што се тиче саме структуре прихода од ПДВ-а, највећи део се односи на увозну компоненту (86,6% у 2019.) док је остатак (13,4% у 2019.) порез на домаћу потрошњу, односно промет добара и услуга у земљи. Свакако, усаглашавање у овом домену са Директивом ЕУ би могло имати фискалне ефекте, пре свега кроз већу наплату прихода од ПДВ, након приступања и редифинисања листе производа који се опорезују по нижој стопи од 10%.

Након испуњења услова за отварање преговора о овом значајном поглављу, даљи ток преговора и брзина затварања ће првенствено зависити од договорене временске динамике усклађивања пореског система Србије са Директивама ЕУ. У принципу, све измене пореских закона морају бити усвојене до затварања преговарачког поглавља. Одређена флексибилност ипак постоји, тако да је могуће да нека законска решења буду имплементирана и касније, односно од дана приступања ЕУ. Искуства земаља које су приступиле ЕУ показују да постоји могућност да за се за одређене области предвиди и тзв. транзициони период, што подразумева да се даном приступања земље ЕУ и даље примењује стари порески пропис, све до момента потпуног прилагођавања. Такође, у преговорима је могуће договорити и мања одступања од општег правила, уколико одговарајућа директива то дозвољава. Са аспекта утицаја на буџет, односно висину јавних прихода, биће потребно сагледати ефекте измена пореских закона, с обзиром да хармонизација прописа подразумева већи обухват опорезиве основице, у одређеним случајевима већу пореску стопу, мањи број пореских ослобођења, итд.

## КЉУЧНИ АДМИНИСТРАТИВНИ ПРОБЛЕМ ПРИВРЕДЕ У ВЕЗИ СА ПДВ

Од увођења другачијег начина опорезивања потрошње, Закон о ПДВ се мењао сваке године, како због измене пореских стопа (повећања), тако и ради унапређења самог легислативног оквира ради решавања проблема који су се јављали у пракси. Поред тога, свака измена и допуна Закона подразумева и доношење одговарајућих подзаконских аката (ПЗА), којима се детаљније и прецизније објашњава начин примене појединих одредби Закона у пракси. Тако нпр. иако је Законом о ПДВ-у, чланом 23 дефинисана листа добара и услуга које се опорезују нижом ПДВ стопом, Министар финансија доноси посебан Правилник о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ<sup>8</sup>, а у коме се прецизно наводе конкретна добра и услуге чији промет се опорезује нижом стопом.

Што се тиче рокова за подношење пореских пријава и плаћање ПДВ-а, као што је горе у тексту наведено, они доспевају до 15. у месецу, за претходни месец или претходно тромесечје. У оба **случаја порески обвезници су, почев од 2012. године, у складу са законом, били у обавези да воде и посебне евиденције на основу којих су обрачунавали ПДВ, али не и да их подносе Пореској управи приликом подношења пореске пријаве и плаћања пореза.**

Крајем 2016. године израђен је и донет нови Правилник о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ-у и о облику и садржини прегледа обрачуна („Сл.гласник РС“, бр. 80/2016 и 109/2016) који је прописивао значајно детаљнију евиденцију ПДВ-а као и достављање прегледа обрачуна ПДВ-а (ПОПДВ) уз сваку пореску пријаву (ПППДВ) - месечно или тромесечно. С обзиром да је Правилник донет у последњем кварталу 2016. и да је према тврдњама рачуноводствених агенција и произвођача програма за пореско књиговодство, подразумевао значајне софтверске промене али и обуке запослених, његова примена је одложена за 2018. годину. **У међувремену, у октобру 2017. године донет је нови Правилник („Сл.гласник РС“, бр. 90/2017 и 119/2017) чија је примена отпочела 01. јула 2018. године.**

### АНАЛИЗА ПРОБЛЕМА ИЗ УГЛА ПРИВРЕДЕ

Током септембра 2017. године НАЛЕД је припремио ех ante анализу Нацрта правилника о облику, садржини и начину вођења ПДВ евиденције, са циљем процене додатних трошкова привреде због увођења новог Правилника. Анализа, односно процена трошкова је рађена на основу података и ставова књиговодствених агенција, односно предузећа која евиденцију ПДВ-а воде уз ангажовање књиговодствених агенција, као и из угла предузећа која самостално воде евиденцију ПДВ-а. Дакле, у самој анализи нису узети у обзир евентуални додатни трошкови (административни капацитети или измене софтверских решења) које примена прописа може узроковати код надлежног органа – Пореске управе. Резултати ех ante анализе су показали да ће примена Правилника створити додатне трошкове привреди, пре свега у техничком домену, кроз измене и прилагођавања софтвера али путем додатних обука које су запослени у правним лицима или књиговодственим агенцијама морали да прођу, ради упознавања са новим Правилником и адекватним и тачним попуњавањем истог приликом подношења пореске пријаве<sup>9</sup>.

Као што је горе наведено, израда прегледа ПДВ обрачуна на основу кога је припремана пореска пријава прописана је Правилником о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ-у, из 2012. године. Порески дужник је био у обавези да за сваки порески период, месечно или тромесечно, сачини преглед обрачуна ПДВ-а на основу кога се попуњавала пореска пријава. Међутим, сама форма прегледа обрачуна није била прописана нити је поменути правилник предвиђао обавезу достављања прегледа обрачуна ПДВ-а Пореској управи.

<sup>8</sup> [https://www.paragraf.rs/propisi/pravilnik\\_o\\_utvrdjivanju\\_dobara\\_i\\_usluga\\_ciji\\_se\\_promet\\_oporezuje\\_po\\_osebnoj\\_stopi\\_pdv.html](https://www.paragraf.rs/propisi/pravilnik_o_utvrdjivanju_dobara_i_usluga_ciji_se_promet_oporezuje_po_osebnoj_stopi_pdv.html).

<sup>9</sup> Коришћењем модела стандардног трошка (Standard Cost Model -SCM), процењени трошкови су се кретали у распону од 8,2 мил. ЕУР до 17,8 мил. ЕУР, при чему се више од половине односило на измене софтверских решења, односно програма, а остатак на додатне обуке запослених.

Сачињавање прегледа обрачуна ПДВ-а требало је да унапреди процес контроле ПДВ пријава од стране пореских инспектора и олакша идентификацију ризичних привредних субјеката.

Подаци до којих се дошло путем интервјуа предузећа и књиговодствених агенција, у склопу ех ante анализе, су показали да, чак и када је контрола била вршена, од обвезника се није захтевао увид у сачињене прегледе обрачуна већ се контрола вршила на основу књига улазних и излазних рачуна (КУФ и КИФ), чиме је сачињавање прегледа обрачуна ПДВ-а обесмишљено.

Управо су коментари и отпор рачуноводствених агенција и привреде, довели до измена Правилника из 2016. године. Правилником је било предвиђено попуњавање око 150 линија у обрасцу ПОПДВ, а изменама крајем 2017. године број линија је смањен на око 75<sup>10</sup>, уз задржавање захтева за вођењем евиденције која је детаљнија од евиденције прописане Правилником из 2012. године. Наиме, у оквиру оба Правилника предвиђено је вођење две врсте евиденција: општа евиденција и посебне евиденције. Поређењем Правилника из 2012. и Нацрта Правилника из 2017. године установљено је да у погледу посебних евиденција нема додатних захтева, док је са друге стране новим прописом предвиђено око 60% више захтева у делу који се односи на опште евиденције. Готово исто су потврдили и испитаници у интервјуу, наводећи да су захтевани подаци детаљнији од података које садржи рачун који обвезник ПДВ-а издаје за промет добара и/или услуге, што је покренуло питање могућности увезивања евиденције о ПДВ-у са финансијским књиговодством, односно софтверско усклађивање ове две евиденције.

У контексту процеса приступања ЕУ, треба напоменути да су Директивом дате само опште смернице фискалним властима земаља чланица, према којима је потребно подзаконским актима прописати обухват релевантних података који ће надлежним органима – ПУ омогућити бржу и ефикаснију контролу. Другим речима, Директива не прописује структуру додатних образаца које порески обвезници попуњавају и подnose заједно са пореском пријавом, те је његово структурисање у потпуности у надлежности Министарства финансија, односно Пореске управе.

У моменту израде Правилника из 2016. а касније и 2017. године постојало је велико негодовање и отпор од стране стручне јавности за увођење детаљнијих евиденција на основу којих се попуњава ПОПДВ и ПППДВ у односу на захтеве прописане Правилником из 2012. године. Аргументи против доношења новог Правилника (од којих су неки садржани у ех ante анализи су):

- Велики трошкови за привредне субјекте — минимум 7,5 милиона евра;
- ПППДВ је обимнија од просечне у ЕУ;
- Нови правилник неће допринети бољој наплати пореза и сузбијању сиве економије;
- У Немачкој су евиденције и пријава знатно једноставније;
- Недовољна транспарентност пореске политике јер приликом доношења измена закона о ПДВ крајем 2015. године није најављена измена ПДВ евиденција;
- Нови правилник није у вези са усклађивањем са ЕУ или њиховим смерницама и предлозима.

Са друге стране представници државе су имали своју аргументацију у прилог доношењу новог Правилника:

- Правилник је у складу са ЕУ прописима;
- Додатни подаци и информације добијене путем ПОПДВ ће подићи квалитет пореске администрације на виши ниво;
- Значајно ће се смањити време за повраћај ПДВ-а;
- Велики број контрола ће се, захваљујући овом Правилнику, обављати у канцеларијама Пореске управе (канцеларијска контрола) без одласка у пословне просторије пореског обвезника.

---

<sup>10</sup> Поједини делови ПОПДВ обрасца садрже у оквиру једне линије посебно исказану пореску основицу и пореску стопу што додатно увећава број поља која треба попунити.

На основу интервјуа са рачуноводственим агенцијама, дошло се до закључака шта је примена Правилника у пракси значила за привреду:

- Порески обвезници су у потпуности испунили своје обавезе односно књиговодствени софтвери су измењени, уз додатне трошкове;
- Порески обвезници су у великој мери били оспособљени за примену Правилника, с обзиром да су морали да прођу курс обуке/семинар, што је резултирало већим трошковима;
- На сајту ПУ од јануара 2018. године може се наћи Корисничко упутство<sup>11</sup> за припрему и попуњавање ПОПДВ, али је у извесној мери компликовано и комплексно;
- Иако су софтверска решења измењена и даље се неке ставке у ПОПДВ морају ручно кориговати;
- У иницијалном, првом периоду, приликом предаје ПППДВ није било контроле прилога од стране ПУ, што говори у прилог чињеници да се и сама ПУ уходавала за коришћење овог обрасца;
- Примена новог Правилника у пракси је, код већине пореских обвезника, резултирала скраћењем рокова за повраћај ПДВ-а;
- Приликом контрола од стране инспекцијских органа Пореске управе у врло малом броју случајева је разматрана ПДВ евиденција, при чему је став да је узрок томе компликован образац и недовољна обученост пореских инспектора.

С обзиром да се попуњавање ПОПДВ обрасца у пракси примењује готово две и по године, привреда се „прилагодила“ захтевима и подношење овог обрасца са ПППДВ је постало уобичајени, рутински, односно текући посао. Међутим, утисак је привреде да ПУ у поступку контроле „избегава“ да користи податке из евиденција, те у том смислу оправдано поставља питање сврсисходности самог обрасца.

## АНАЛИЗА ПРОБЛЕМА ИЗ УГЛА ДРЖАВЕ

Интервју са представником ПУ обављен је управо из разлога сагледавања ефеката примене Правилника и његовог доприноса унапређењу система контрола и идентификације ризика, што се у крајњој линији одражава и на већу наплату прихода, односно смањење, у извесној мери, обима сиве економије.

Као основни разлог доношења новог Правилника, представници ПУ наводи проблеме које је ПУ имала приликом вршења контрола према Правилнику из 2012. године. Наиме, евиденција која је била прописана Правилником из 2012. године је евиденција која се водила искључиво код пореског обвезника и тек у контроли је могло да се приступи анализи, при чему је сама евиденција доста обимна и широка када се оде у контролу након дужег периода. ПУ су се слале само пореске пријаве, те је било тешко упарити податке (ПУ је захтевала достављање података из евиденција повремено, у случају да се нешто посумња у контроли). **Циљ увођења самог обрасца прегледа обрачуна је да све евиденције које су прописане Правилником из 2012. буду на систематичан начин попуњене и поднете ПУ.**

У првој верзији Правилника, из 2016. године, је на систематичан начин свако поље пореске пријаве раздвојено на његове компоненте. **На тај начин би се ПУ омогућио увид у све потребне податке, на основу којих би могла да припреми пореску пријаву за пореског обвезника.** Дакле, основна интенција првобитног решења ПОПДВ обрасца била је да ПУ унапред попуни и понуди пореском обвезнику пореску пријаву, на основу података из овог обрасца. Поред тога, доношење новог Правилника сугерисао је и стални представник ММФ, сматрајући да сама пореска пријава није довољна за анализу, јер нпр. не даје прецизан увид у то да ли је нека опрема набављена за обављање делатности или пак као инпут који ће ићи у даљу продају. У прилог томе, дата је и немачка пореска пријава која може да послужи као основ за структурисање обрасца евиденције о ПДВ-у. Међутим, значајан отпор привреде, довео је од тога да се Правилник измени, те се од 2018. године примењује нешто једноставнији образац ПОПДВ.

<sup>11</sup> <https://www.purs.gov.rs/sr/pravna-lica/pregled-propisa/korisnicka-uputstva/4674/korisnicko-uputstvo-za-iskazivanje-podataka-u-pregledu-obracuna-pdv-.html>

У погледу ЕУ прописа у овој области, ПУ истиче да сама Директива не прописује али и не забрањује земљама чланицама да ову врсту допунских информација прибави на начин који сматра целисходним и оправданим ради даљег коришћења у анализама и контролама пореских обвезника. Као пример сличне праксе и поступања наведена је Хрватска, где се поред пореске пријаве попуњава још 7 додатних табела.

Примена новог Правилника изискивала је и створила додатне трошкове привреди, како су показали резултати *ex ante* анализе, али је и држава, односно ПУ морала да се административно и технички припреми за имплементацију и преузимање ПОПДВ, заједно са ПППДВ, која се од 2017. године подноси искључиво електронским путем. У том смислу, за свако ново поље је требало предвидети решење о томе где ће податак бити примљен како би се извршила адекватна контрола и валидација. Током периода од 6 месеци ПУ је припремила одговарајуће софтверско решење, док је за употребу примљених података и темељну анализу ризика ПУ била потребна цела календарска, односно фискална година, практично период од 12 месеци (2019. године) за подношење пореских пријава. Како није било потребе за запошљавањем нових службеника, предавачи из Сектора за пружање услуга су држали обуке о начину употребе Правилника, односно читању података из ПОПДВ инспекторима из Сектора за контролу. Истовремено, одржане су и обуке за пореске обвезнике у сарадњи са Привредном комором Србије.

Иако су сви подаци из ПОПДВ доступни у сваком тренутку пореским инспекторима који врше контролу, подаци који се у њој налазе нису довољни да би се из њих аутоматски генерисала пореска пријава, што је и била интенција првобитно донетог Правилника.

На почетку примене самог Правилника ПУ је приметила бројне грешке у исказивању података у ПОПДВ обрасцима, што је онемогућило квалитетну анализу ризика. Са циљем решавања проблема који су се појавили у пракси, у првих 6 месеци примене Правилника ПУ се фокусира на посматрање понашања пореских обвезника, а затим и спровођење едукативних активности за правилно попуњавање обрасца, како би он имао додатну вредност за даље анализе. Према статистикама ПУ, чак 68% контактираних обвезника је поднело измењене пореске пријаве.

ПОПДВ и ПППДВ имају довољно података и информација који су потребни пореским инспекторима за идентификацију и анализу ризика, као и припрему за поступак контроле. Са друге стране, у случају изласка на терен, без обзира да ли се контрола обавља са сврхом одобравања повраћаја ПДВ-а или не, инспектори гледају не само КУФ и КИФ, већ и појединачне фактуре примљене од добављача, односно фактуре које су издате купцима.

Детаљније анализе о утицају које ПОПДВ образац може имати на повећање наплате ПДВ-а, ПУ ће имати почетком наредне године, с обзиром да је потребно податке за 2019. годину из ПОПДВ и ПППДВ упоредити са подацима из финансијских извештаја за прошлу годину, а који ће због померања рока бити доступни тек у априлу наредне године. Циљ овог поређења је да се на нивоу целе 2019. године сагледају и упореде опорезиви и неопорезиви приходи исказани у ПОПДВ и ПППДВ. Ова врста поређења података треба да унапреди процес контроле и идентификовање ризика код оних привредних субјеката где постоји неслагање. Свакако се највећи позитивни ефекти огледају у ефикаснијим припремама пореских инспектора за поступак контроле, јер ПОПДВ омогућава јасно разграничење између нпр. увозне компоненте, извоза и пореског ослобођења. Са друге стране, ПУ у овом моменту не може да процени колико је сама примена Правилника допринела већој наплати прихода од ПДВ-а, с обзиром да она зависи од више фактора<sup>12</sup>, али је сасвим сигурно довела до краћења рокова за повраћај ПДВ-а, што потврђују и анализе које се интерно раде унутар саме ПУ.

<sup>12</sup> На наплату прихода утиче кретање привредне активности, број пореских обвезника и друге активности које ПУ предузима из своје надлежности.

## РЕЛЕВАНТНИ ЗАКОНИ

У моменту израде ове анализе донет је нови Закон о фискализацији<sup>13</sup>, а његовим ступањем на снагу престаће да важи Закон о фискалним касама из 2005. године. Предвиђено је да закон (у највећем делу одредби) ступи на снагу 01. јануара 2022. године, како би се оставило довољно времена за доношење подзаконских аката (до почетка октобра 2021. године) и да би се привреда припремила и прилагодила променама. Законом је утврђен предмет фискализације, поступак фискализације преко електронског уређаја, садржај фискалног рачуна, обвезници фискализације, итд.

**Предмет фискализације** је промет добра и услуга на мало и примљени аванс за промет на мало.

**Обвезник фискализације** је сваки обвезник пореза на приходе од самосталне делатности и пореза на добит правних лица који врши промет на мало. Обвезник фискализације је у обавези да евидентира сваки појединачно остварени промет на мало, независно од начина плаћања, а укључујући и примљене авансе за будући промет на мало, преко електронског фискалног уређаја. Истовремено, **обвезник мора да доставља Пореској управи податке о издатим фискалним рачунима путем сталне интернет везе у реалном времену у тренутку промета на мало.**

**Поступак фискализације** Обвезник фискализације у моменту промета на мало, који укључује и примљени аванс, треба да изда фискални рачун коришћењем електронског фискалног уређаја, чију употребу одобрава Пореска управа. Обвезник фискализације има право да се определи за врсту електронског фискалног уређаја који ће користити, и то:

- 1) електронски фискални уређај који омогућава издавање фискалних рачуна чак и у случају привременог или трајног прекида интернет везе; и/или
- 2) електронски фискални уређај који омогућава издавање фискалних рачуна искључиво кроз сталну интернет везу у реалном времену.

**Фискалним рачуном** се потврђује да је појединачно остварени промет на мало, укључујући и аванс евидентиран у електронском фискалном уређају. Законом је прописана обавезна садржина фискалног рачуна (врста рачуна, тип трансакције, спецификација пореских стопа, износ пореза по пореским стопама и укупан порез, вредност евидентираног промета по пореским стопама, укупна вредност промета, итд.), док ће подзаконским актом министра бити детаљније уређени посебни елементи фискалног рачуна.

**Нацртом Програма економских реформи (ЕРП) за период 2021-2023<sup>14</sup> предвиђена је израда и доношење закона о е-фактурама.** Сам нацрт закона у моменту израде ове анализе није јавно доступан, те се не може у потпуности сагледати веза са Законом о фискализацији и Правилником о евиденцијама. Према расположивим информацијама планира се увођење централизоване платформе за размену електронских фактура, како између самих привредних субјеката (рок 01.01.2022.), тако и између јавног сектора и привреде (01.07.2021.). Циљ доношења закона је да се у потпуности елиминише издавање фактура у папирном облику, које ће бити замењено фактурама у електронском облику.

Прелазак на систем електронских фактура је процес коме су прибегле најразвијеније земље ЕУ, попут Немачке, Италије и Француске. Тако је нпр. Италија увела обавезу издавања е-фактура почев од 2019. године, док је Француска предвидела потпуни прелазак на електронске фактуре, фазно, у периоду од 2023. до 2025. године (зависно од величине компаније). У Немачкој је уведена обавеза електронског фактурисања између приватног и јавног сектора.

<sup>13</sup> [1932-20.pdf \(parlament.gov.rs\)](#).

<sup>14</sup> <https://www.mfin.gov.rs/propisi/nacrt-programa-ekonomskih-reformi-erp-2021-2023/>.

## ЗАКЉУЧАК И ПРЕПОРУКЕ

На основу података и изнетих ставова, донетог Закона о фискализацији, те најава у погледу новог закона о е-фактурама, **закључак ове анализе је да ће почев од 2022. године престати потреба, односно обавеза привреде за попуњавањем ПОПДВ обрасца, што ће свакако растеретити привреду административних трошкова.** Готово исти закључак произилази из обављених интервјуа. Представници привреде сматрају да ће примена ова два закона на неки начин „обесмислити“ потребу за вођењем додатних евиденција, односно попуњавања ПОПДВ обрасца. Такође, став је ПУ да ће примена нових законских решења обезбедити све потребне информације и податке, који ће омогућити генерисање ПППДВ, што ће додатно унапредити контролну функцију и ојачати поступак процене ризика.

Међутим, овај закључак треба узети са извесном резервом, с обзиром да тек предстоји доношење подзаконских аката у вези новог система фискализације, те да у овом моменту није јавно доступан нацрт закона о електронским фактурама, који би омогућио боље и пре свега квалитативно сагледавање целокупног оквира и везе са тренутно важећим правилником и прописаним евиденцијама. Делује реалистично претпоставка да ће сви подаци који се тренутно уносе у ПОПДВ бити садржани у појединачним рачунима, при чему ће ПУ имати приступ овим подацима у реалном времену. У том смислу, вероватно ће бити могућа аутоматизација ПППДВ, односно њихова израда од стране ПУ. На тај начин **обавеза попуњавања ПОПДВ обрасца не би више имала сврху, односно престала би обавеза попуњавања ПОПДВ, укидањем Правилника, што би свакако довело до смањења административних трошкова привреде.** Свакако процес дигитализације, посебно у светлу кризе изазване пандемијом covid-19, добија све више на значају, те може олакшати и у значајној мери унапредити поступак подношења пореских пријава, тако да са једне стране омогући надлежним органима све податке који су потребни за анализе и контроле а са друге стране олакша и значајно растерети привредне субјекте, односно пореске обвезнике.

Иако је предвиђено да се Закон о фискализацији примењује од почетка 2022. године, те да је потпуни прелазак на електронске фактуре између привредних субјеката планиран у истом периоду, препорука је да се обезбеди конзистентност између ова два закона, тако да се почев од 2022. године укине важећи Правилник. Ово решење је оптимално, како за државу тако и за привреду. Друго решење би ишло у правцу поједностављења обрасца али на начин да његова симплификација не доведе до поновних и додатних трошкова за измену софтверских решења, које користи привреда.



Ова публикација објављена је уз финансијску помоћ Европске уније. За садржину ове публикације искључиво су одговорни Центар за европске политике - ЦЕП, Национална алијанса за локални економски развој (НАЛЕД), и Центар савремене политике (ЦСП) кроз портал Еигореп Western Balkans (EWB) и та садржина нипошто не изражава званичне ставове Европске уније.

Публикација је објављена је у оквиру пројекта „Припреми се за учешће“, који заједнички спроводе ЦЕП, НАЛЕД и ЦСП/EWB.