

## STRUKTURA POREZA NA DODATU VRIJEDNOST

---

### STRUCTURAL CHARACTERISTICS OF VALUE ADDED TAX

---

Irina Šolaja<sup>16</sup>  
Slobomir P Univerzitet

#### Sažetak

U radu se analizira struktura poreza na dodatu vrijednost, središte pažnje je na opštim karakteristikama koje su genusne sa porezom na promet i specifičnim koje čine jedino arhitekturu modernog fiskalnog instrumenta. U vezi s tim, razmotrićemo uticaj poreza na dodatu vrijednost na privredu, preciznije ekonomske i fiskalne svrhe u koje se može koristiti nakon implementacije u poreski sistem. Naime, polazeći od pravno relevantne činjenice da porez na dodatu vrijednost egzistira u našem poreskom sistemu jer je prepristupna obaveza BiH iz Ugovora o stabilizaciji i pridruživanju sa Evropskom unijom, istraživanje autora usmjereno je ka davanju odgovora na pitanja: koliko je porez na dodatu vrijednost neutralan poreski oblik, šta utiče na njegovu neutralnost i na koji način se negativne reperkusije evidentirane u praksi mogu otkloniti.

**Ključne riječi:** opšte karakteristike, specifične karakteristike, neutralan poreski oblik, uticaj na neutralnost, očuvanje neutralnosti, fiskalni cilj i ekonomske koristi.

#### Summary

The paper analyzes the structure of value added tax, with the focus on the general characteristics related to sales tax and specific ones which make the architecture of the modern fiscal instrument. In this regard we consider the impact of value added tax on the economy of the state or, more precisely, the economic and fiscal purposes for which it can be used after the implementation in the tax system. Starting from the material fact that the value added tax exists in our tax system because of the pre-accession obligations of BiH in the Stabilization and Association Agreement with the European Union, the author's research is directed at providing answers to the following questions: Is and how much the value added tax a neutral tax form, what

---

<sup>16</sup> Pavlovića put br. 76. 76000 Bijeljina, BiH, Tel: 065180889, email: sholajairina@gmail.com

influences its neutrality and how the negative repercussions evidenced in practice can be eliminated.

**Keywords:** general characteristics, specific characteristics, neutral form of taxation, impact on neutrality, preserving neutrality, fiscal objectives and economic benefits.

## 1 Uvod

Bosna i Hercegovina, kao i zemlje regiona, oslanja se na prihode od oporezivanja potrošnje. Neki od razloga za to su istorijsko nasljeđe iz perioda socijalizma, nedostatak ekonomski razvijenog tržišta, nizak udio direktnih poreza, nastojanje da se utiče na rast investicija preko podsticanja štednje, ali i mogućnost plaćanja poreza pod *anestezijom*, odnosno da poreski obveznici često nisu ni svjesni poreske obaveze koja je sadržana u cijeni koštanja dobara i usluga. Pored navedenog, fiskalna reforma u domenu indirektnih poreza u BiH okončana je donošenjem Zakona o porezu na dodatu vrijednost, preciznije prenošenjem ovlašćenja za ubiranje indirektnih poreza sa entiteta (Dejtonski mirovni sporazum) na centralnu vlast, jer priroda ovog poreza zahtijeva njegovo ubiranje na centralnom nivou. Treba svakako naglasiti i da Ugovor iz Mastrihta (1992) izričito predviđa da, ukoliko jedna država pretenduje na članstvo u Evropskoj uniji, mora u svoj poreski sistem uvesti porez na dodatu vrijednost. Sve su to dovoljni razlozi da analiziramo karakteristike modernog fiskalnog instrumenta poreza na dodatu vrijednost.

Shodno navedenom, u prvom dijelu rada izložićemo određenje pojma porez na dodatu vrijednost. Nakon toga ćemo analizirati opšte karakteristike, dakle one karakteristike koje su zajedničke za neto i bruto porez na promet. Drugi dio rada istražuje specifične karakteristike, sagledaćemo sadržinu poreza na dodatu vrijednost koja ga razdvaja od drugih vrsta poreza kojima se oporezuje promet. Pri tom, rad ima za cilj da napravi demarkacionu liniju između teorijskog koncepta i realnog modela poreza na dodatu vrijednost.

Ključni razlog za pojavu modernog fiskalnog instrumenta je njegova neutralnost, shodno tome analiziraćemo koliko je porez na dodatu vrijednost neutralan, šta utiče na njegovu neutralnost i koji su instrumenti za otklanjanje negativnih reperkusija koje su evidentirane u praksi. Sam kraj rada predstavlja fiskalne koristi koje građa ovog poreza svojom primjenom može prouzrokovati, ali i ekonomske koristi koje se mogu postići ukoliko se primjeni na posebnu kategoriju proizvoda.

## 2 Određivanje predmeta razmatranja

Pojava poreskog oblika poreza na dodatu vrijednost (PDV) izazvala je njegovo brzo prihvatanje u svijetu. Međutim, njegovo pojmovno određenje nije jednoznačno, ni u stranoj literaturi, a ni praksi. No, može se primijetiti da se najčešće koristi termin value added tax (VAT) iako se ističe da je najprikladnije da se koristi naziv *added value tax* (Antić, 2012). U daljem tekstu ćemo odrediti pravnu prirodu PDV-a kroz predstavljanje njegovih karakteristika koje dominiraju u teoriji, ali i koje ostavljaju sasvim suprotne reperkusije u praksi.

## 2.1 Opšte karakteristike

Kao prvo, analiziraćemo osobine koje PDV dijeli sa drugim oblicima poreza na promet. Prva koja se ističe je da je to opšti porez na promet. PDV predstavlja oblik javnih prihoda pomoću kojih se zahvataju svi ili većina dobara i usluga koji se nalaze u prometu, tako da predstavlja suprotnost akcizama kojima se zahvataju pojedini proizvodi. Pored toga, oblik je i svefaznog poreza na promet jer da bismo proizveli bilo koju vrstu dobara (proizvoda), moramo da prodemo brojne faze. „PDV je posebna varijanta svefaznog poreza na promet, opterećuje promet svih roba i usluga koji vrše preduzetnici u okviru svojih djelatnosti osim onih koji su zakonom oslobođeni djelatnosti“ (Isailović 2013, str. 163). Kao svefazni porez na promet on se razrezuje u svim fazama (od proizvođača preko trgovine na malo sve do kupca), ali u svakoj od ovih faza PDV se razrezuje i naplaćuje samo na vrijednost koja je dodata u toj fazi. Iako se oporezuje svaka faza, postoji mogućnost odbitka poreza koji je plaćen u prethodnoj fazi, tako da se izbjegne *kumulativni efekat*, odnosno *kaskadni efekat*, tj. plaćanje poreza na plaćeni porez. PDV je indirektni porez jer je modifikacija poreza na promet koji oporezuju potrošnju. To dalje znači da se plaća *pod anestezijom*, odnosno da poreski obveznici često nisu ni svjesni da je dio cijene koštanja, jer „posredni porezi su oni koji ne terete lice koje je zakonodavac za to predvideo nego treće lice na koje je poreski teret prevaljen“ (Popović, 2009, str. 67).

## 2.2 Specifične karakteristike

Osnovica poreza je dodata vrijednost u svakoj od faza prometnog ciklusa. „Dodata vrijednost, koja je osnovica ovog modernog fiskalnog instrumenta, predstavlja razliku između nabavne i prodajne cijene u svakoj oporezivoj fazi prometnog ciklusa“ (Isailović, 2013, str. 163). Očigledno je da poreska osnovica izražena kao vrijednost naknade koja se dobije prilikom prodaje dobara i usluga, a poreska obaveza se utvrđuje u postotku od vrijednosti naknade. To dalje određuje da je PDV proporcionalni, odnosno ad valorem porez. Pri tome, jednako zahvata sve izdatke za potrošnju. Zemlje u procesu tranzicije susreću se sa inflacijom, te se opredjeljuju za ad valorem poreze, jer „inflacija uvećava nominalnu vrijednost poreske osnovice, ali se odmah uvećava i nominalni iznos poreza, jer je poreska obaveza utvrđena u fiksiranom procentu od osnovice“ (Popović, 2009, str. 77).

Ovdje ćemo naglasiti prvu razliku, naime realni model PDV-a se razlikuje od teorijskog koncepta. Akcenat je na oporezivanju potrošnje, *a ne dodate vrijednosti*. S obzirom na to da svi učesnici u prometnom ciklusu imaju mogućnost da odbiju ulazni porez, PDV se na kraju ubire u fazi krajnje potrošnje. Ova činjenica je značajna za izradu plana prihoda od PDV-a jer će visina prihoda od PDV-a zavistiti od trendova u potrošnji, elastičnosti tražnje i uopšte kretanja na tržištu. Pored toga, ostvarivanje prava na odbitak poreza plaćenog u prethodnoj fazi, dakle ulaznog poreza, i opseg dobara i usluga koje se opterećuju ovim poreskim oblikom ne može se shvatiti u apsolutnom smislu nego od utvrđene poreske politike.

Prednosti u spoljnoj trgovini su jedan od razloga za uvođenje PDV-a. Naime, nejednakost u poreskom tretmanu prilikom spoljnotrgovinske razmjene koju je svojom primjenom proizvodio bruto porez na promet, dobila je enormnu veličinu na

jedinstvenom tržištu Evropske unije (EU). U međunarodnom saobraćaju dominira načelo kodifikovano u Opštem sporazumu o trgovini i carinama (GATO) koje zahtijeva da se kod posrednih poreza primjenjuje načelo zemlje odredišta. To znači da se izvoz oslobađa plaćanja poreza, a uvoz opterećuje istim porezom koji se primjenjuje na istu vrstu domaćeg poreza. PDV svojim mehanizmom izračunavanja omogućava da se utvrdi tačan iznos koji treba vratiti izvozniku, a kojim treba opteretiti uvozni proizvod uz isključenje mogućnosti da se na bilo koji način povoljnije ili nepovoljnije poreskim putem tretira.

### 2.3 Neutralan poreski oblik

„Tradicionalni princip neutralnosti poreza nalaže da se za iste ili slične proizvode na tržištu primjenjuje isti sistem oporezivanja“ (Antić, 2008, str. 4). Na taj način se obezbjeđuje da kompanije donose odluke u vezi sa investicijama na osnovu ekonomskih razloga, a ne povoljnog poreskog tretmana. Sa stanovišta poreskog obveznika PDV je neutralan porez i to se ostvaruje kroz pravo na odbitak ulaznog poreza ili poreza koji je plaćen u prethodnoj fazi. Za razliku od poreza na promet, svaki poreski obveznik može da ostvari pravo na odbitak i izbjeći opterećenje prodajne cijene kumuliranim porezom iz nabavki. „Pomenuti negativni efekat PDV-a se izbjegava tako što svi pružaoci usluga obračunavaju porez i nemaju obavezu da provjeravaju namjenu usluge za koju će je upotrebljavati korisnik (krajnja potrošnja ili potreba obavljanja djelatnosti)“ (Isailović, 2013, str. 164). Kod PDV-a je bitno samo da je prodavac dobara ili pružalac usluga registrovan kao obveznik PDV-a jer samo pod tim uslovom može odbiti porez koji je platio u prethodnoj fazi prometnog ciklusa. Pravo na odbitak se ostvaruje pomoću PDV fakture, dokumenta koji je stub sistema PDV-a. Navedeno u praksi znači da je „PDV finansijska obaveza za kupca, a za dobavljača potraživanje koje naplaćuje u ime države“ (Antić, 2012, str. 358). Dakle, *neutralnost postoji samo sa stanovišta poreskog obveznika koji u ime države i za njen račun ubire PDV, ali ne i sa krajnjeg potrošača koji snosi poreski teret*. To je još jedna razlika između teorijskog i realnog modela.

Najslabija tačka u sistemu PDV-a su povrati i tu se bilježi enorman broj poreskih prevara i često se nazivaju *Ahillovom petom u sistemu PDV-a*. Na nacionalnom planu se eliminišu pomoću elektronske komunikacije sa poreskim obveznicima i pomoću sofisticiranog software-a koji omogućava unakrsnu provjeru knjiga ulaznih i izlaznih faktura (cross-checks), a na međunarodnom planu elektronskom razmjenom podataka.

Da je PDV apsolutno neutralan može se reći samo u čisto teorijskom smislu. Države nastoje da različitim mjerama poreske politike ograniče ili isključe pravo na odbitak ulaznog poreza. Različiti su izvori napuštanja neutralnosti, koji polaze od propisivanja praga za registraciju, pozitivne zakonske enumeracije (*nummerus clausus*) opsega dobara ili usluga koje se oporezuju, diferenciranih stopa i oslobađanja od PDV-a.

Zakonodavac, propisujući prag za registraciju, pojedinim poreskim obveznicima, koji iako obavljaju ekonomsku aktivnost trajno i samostalno, lišava ili ograničava mogućnosti da se registruju u sistem PDV-a. Praksa država u pogledu praga za registraciju govori da se on određuje na osnovu visine godišnjeg prometa bez poreza i to tako da je viši za obveznike koji isporučuju dobra, a niži za obveznike koji pružaju

usluge. „Uvođenje praga se opravdava činjenicom da povećanje praga ne zahtijeva proporcionalnu žrtvu u izgubljenim prihodima“ (Antić, 2012, str. 355). Međutim, postojanje praga za registraciju ima dvostruki efekat na konkurentnost na tržištu. „To ovisi o vrsti djelatnosti i poslovnoj povezanosti male firme koja nije obveznik PDV-a sa drugim obveznicima PDV-a. Povoljniji položaj na tržištu će dobiti male firme koje nemaju puno nabavki od obveznika PDV-a i koje prodaju svoje proizvode u krajnoj potrošnji“ (Antić, 2008, str. 5). Prema istraživanju MMF-a, u nekim državama se 90% prihoda od PDV-a ubire od malog broja velikih obveznika (njih oko 10%) (IMF, 2007). Treba napomenuti i da uključivanje malih privrednih subjekata u sistem PDV-a može dodatno opteretiti njihovo poslovanje i isključiti ih sa tržišta. Određeni troškovi u vezi sa poštovanjem propisa su fiksnog karaktera, dakle jednaki su za sve bez obzira na veličinu.

Broj stopa, karakteristika PDV-a, da ima standardnu stopu (ne nižu od 15%) i jednu ili dvije snižene stope, ne niže od 5%. To se smatra za pozitivnu osobinu u poređenju sa bruto svefaznim porezom na promet (10 i više stopa). U prirodi ovog poreza je da bude „instrument globalne raspodjele dohotka“ (Isailović, 2013, str. 117). Naime, veliki broj stopa ovog poreskog oblika čini ga neefikasnim.

„Analize su pokazale da u sistemu PDV-a sa diferenciranim poreskim stopama, bogati građani izvuku dva puta više koristi nego siromašni, mjereno u apsolutnim iznosima“ (Isailović, 2013, str. 118). Razlog treba tražiti u slobodnom tržištu koje je prouzrokovalo nemogućnost razlikovanja jeftinih proizvoda, koje zbog svoje ekonomske snage kupuju siromašni građani, od brendiranih koje preferiraju imućniji.

Da bismo omogućili funkcionisanje PDV-a sa brojnim stopama, moramo osigurati veliku finansijsku podršku. „Prema istraživanjima MMF-a prelaz sa jedne na dvije stope, uslovljava rast troškova nadzora i administracije za pet puta, a ako se broj poveća sa dvije na tri stope troškovi se povećavaju za deset puta“ (Isailović, 2013, str. 118).

Primjena diferenciranog oporezivanja kod PDV-a, uz zadan iznos prihoda koji se mora ubrati, prouzrokuje povećanje standardne stope“ (Isailović, 2013., str. 118). Iz prakse država, dolazimo do zaključka da skala stopa PDV-a ne doprinosi promjeni u preferencijama potrošača i preraspodjeli u strukturi potrošnje domaćinstava i vlada, „što pokazuje značajnu neelastičnost potrošnje i održava lokalni karakter dobara koja imaju povlašćeni poreski tretman“ (Antić, 2011, str. 21).

Više stopa ne utiče na izbor potrošača, ali i proizvođača. Naime, poznato je da proizvođači politiku cijena nastoje da prilagode do praga izdržljivosti potrošača. Maksimalno prevaljujući povišenu cijenu, što potpuno anulira bilo kakvu sniženu cijenu drugih proizvoda.

Treba na kraju reći i da postojanje više stopa otvara vrata za evaziju, korupciju i lobiranje. Svi su zainteresovani da njihov proizvod bude u kategoriji na kojoj se primjenjuje niža stopa.

Država može osloboditi određena dobra i/ili usluge od oporezivanja PDV-om, kao što su subjekti i institucije javnog sektora. Na primjer, uobičajena je praksa da su usluge osiguranja, reosiguranja, finansijske i poštanske usluge - oslobođene. Njihovo izuzimanje može u praksi dovesti do kumulativnog efekta koji je kontradiktoran

konceptu PDV-a. „Prekid u PDV lancu dovodi do dvostrukog oporezivanja u narednoj fazi. Efekat oslobođenja je nešto ublažen ukoliko su sistemi PDV-a u različitim zemljama međusobno harmonizovani“ (Antić, 2008, str. 5). Pored toga, utiče se na slobodnu konkurenciju, jer su djelatnosti koje su vijekovima unazad vezane za javni sektor sve više postaju dominantne u privatnom sektoru. U praksi to znači teži tretman za privatni sektor što podstiče izbjegavanje poreza. Suština je da je „PDV paradoksalan: PDV je porez kod kojeg su oni koji su oporezovani u načelu oslobođeni[...]“ (Popović, 2009, str. 393). Da su oslobođeni oporezovani posmatrajmo iz ugla da ne obračunavaju PDV na svoje isporuke, ali nemaju ni mogućnost da ostvare odbitak PDV-a iz nabavki. S druge strane, da su oporezovani oslobođeni, iako je poreski obveznik dužan sa razreže porez na isporuke dobara ili pružanje usluga, ima pravo da od poreza koji duguje odbije porez koji mu je obračunat u nabavnoj cijeni i uz sve to konzumirajući u prodajnoj cijeni iznos PDV-a, krajni poreski teret biće prevaljen na kupca, odnosno korisnika usluga na kraju prometnog ciklusa.

Dakle, dobra i usluge koje su oslobođene PDV-a, diferencirane stope i privredni subjekti koji su ispod praga za registraciju ne mogu ostvariti pravo na odbitak ulaznog poreza iz nabavki koji tako postaje cijena koštanja i prenosi se u naredne faze. Distorzija je još veća ukoliko do njega dođe u sredini prometnog ciklusa i proizvode reperkusije na mikroekonomsko poslovanje kompanija, a što ima odraz i na makroekonomiju jer je u prirodi ovog poreza da bude „instrument globalne raspodjele dohotka“ (Isailović, 2013, str. 162). U prilog navedenom ide i mišljenje analitičara MMF-a koji smatraju „da je najgore od svega na svijetu završiti sa evazijom porezne baze, kompliciranom skalom stopa i oslobođenja i porezom koji je skup za administriranje- i to sve u ime pravičnosti, umjesto efikasnosti i jednostavnosti. Završićete sa kompleksnošću, troškovima i evazijom - sve iz pogrešnih razloga“ (IMF, 2007).

Međutim, sistem PDV-a sa jedinstvenom stopom *nije idealan*. Proizvodi regresivno dejstvo, predstavlja veći dio tereta za građane koji imaju nižu ekonomsku snagu i koji veći dio dohotka troše, dok manji dio štede. Na drugoj strani, bogatiji dio građana veći dio dohotka štedi, a manji troši. „Kako je štednja odgođena potrošnja, ona će u času kada se pretvori u potrošnju podleći PDV-u“ (Kesner-Škreb, 1999, str. 1). To na kraju ravnomjerno raspoređuje poreski teret ukoliko se štednja zaista preobrazi u potrošnju.

## 2.4 Očuvanje neutralnosti

„Upozorenje na štetne efekte zagovara potrebu da je u borbi protiv regresivnog dejstva PDV-a neophodno komplementarno primijeniti i druge vrste poreza. Ako je neophodno da se neki proizvodi i usluge povećano opterete, moguće je radi otklanjanja komplikovanog funkcionisanja PDV-a sa brojnim stopama, da se odabrani proizvodi oporezuju i selektivnim porezima na potrošnju proizvođača - akcizama i selektivnim porezima na usluge“ (Isailović, 2013, str. 161). Prilikom ostvarivanja nefiskalnih ciljeva, komplementarna primjena *sintetičkog poreza na dohodak* može anulirati regresivni učinak.

Samokontrolirajući poreski oblik je sljedeća karakteristika PDV-a. Da je poreska faktura ispravna, nije zainteresovana samo poreska uprava već i poreski obveznik.

Shodno tome, obveznik je dužan da provjeri identitet dobavljača (da li poreski broj postoji u poreskom registru kao aktivan broj i ako postoji da li je na tom broju ista kompanija) i da li je tačno obračunat porez. Navedena karakteristika doprinosi i smanjenju evazije jer „ima provjeren mehanizam za sprečavanje izbjegavanja njegovog plaćanja. Taj mehanizam obavezuje obveznika da obračuna porez na puni iznos isporuke s tim da odbije onaj iznos koji je platio pri nabavci“ (Isailović, 2013, 161). Sama činjenica da se PDV razrezuje i naplaćuje u svakoj fazi istovremeno doprinosi sprečavanju njegovog izbjegavanja. Međutim, to ne znači da je sistem PDV-a imun na prevare i utaje. Čak i ukoliko se u nekoj fazi prometa porez utaji, iznos utajenog poreza je daleko manji (jer se plaća dio po dio i to tako da je iznos koji se na kraju plati jednak zbiru razreznog poreza po istoj stopi u svakoj fazi prometnog ciklusa) za razliku od sistema jednofaznog poreza na promet (gdje se može utajiti u cjelosti). Najveći iznos PDV-a i rizik od poreske utaje se može očekivati kada je najšira osnovica, a to je svakako u fazi uvoza ili fazi krajnje potrošnje (United Nations, 2014). Modaliteti utaje poreza su različiti u sistemu poreza na promet i PDV-a. Tako u sistemu poreza na promet, poreske utaje su u fazi krajnje potrošnje, kada je posljednja kompanija u lancu fiktivna. U sistemu PDV-a kompanija koja nije obveznik ne može potraživati povrat, već njime tereti zalihe materijala i proizvoda što na kraju poskupljuje gotove proizvode ili uz zadržavanje konkurentne cijene ima reperkusije na smanjenje dobiti ili marže.

Načini izbjegavanja PDV-a su: 1) legalni, 2) nelegalni i 3) izbjegavanje nacionalnog zakonodavstva.

Legalni (tax avoidance) - u zakonskim okvirima, gdje poreski obveznici, provlačeći se kroz *rupe u zakonu*, nastoje da ostvare povoljniji poreski tretman. Podrazumijeva „postupke koji su po slovu zakona, ali su protivni duhu zakona, odnosno ciljevima koje je zakonodavac imao prilikom donošenja zakona“ (Antić, 2012, str. 233). Poreski zakoni često alternativno postavljaju puteve za ostvarivanje cilja, a koji ima različite posljedice. Zastarjelost predstavlja jedan od načina prestanka poreske obaveze. Međutim, to ne znači uvijek, ukoliko postupak poreskog obveznika predstavlja suprotnost duhu zakona. Poreska utaja inkriminisana je u čl. 210. Kaznenog zakona BiH. Zaključak sa savjetovanja održanog u VS Jugoslavije u prosincu 1965. godine zauzima stajalište „u slučaju da je okrivljeni oglašen krivim za kazneno djelo poreska utaja, a pravo na razrezivanje poreza po upravnim propisima zastarjelo, sud je dužan od okrivljenog oduzeti imovinsku korist pribavljenu kaznenim djelom, tako što će ga obavezati na plaćanje novčanog iznosa koji odgovara visini utajenog poreza“ (Babić, Šantić-Miletić, Potparić-Lipa i Sijerčić-Čolić, 2005, str. 1879). Primjer za alternativno postavljene ciljeve bi bio: „Automobil se može koristiti po osnovu finansijskog lizinga – kada davalac lizinga obračunava PDV primaocu lizinga na cjelokupnu naknadu u poreskom periodu u kojem je izvršena predaja vozila, ali i po osnovu operativnog lizinga - kada davalac lizinga obračunava srazmjerni dio PDV-a primaocu lizinga prilikom fakturisanja svake rate“ (Popović, 2009, str. 43).

Nelegalni (tax evasion) - izvan zakonskih okvira podrazumijeva poslovanje protivno *slovu* i *duhu* PDV sistema. Najčešće je to umanjene poreza ili prikazivanje previsokih poreza. Tako je evidentirana pojava kod izvoza, *naduvavanje prometa* ili

široko poslovanje u slobodnoj zoni, pri tom, ne samo u uslužnim djelatnostima već uopšte u trgovini. Falsifikuje se knjigovodstvena dokumentacija gdje je navodno riječ o prodaji robe koja uopšte ne postoji. Iako su ispunjeni svi zakonski uslovi za registraciju obveznik, s namjerom, podijeli kompaniju na više manjih koje ostvaruju promet ispod praga za registraciju. Najčešći slučajevi fiktivnih firmi ili *feniks obveznici* (Sućeska, 2008):

- Firme koje su registrovane na nepostojećim adresama ili nepostojećim osobama;
- Firme koje su registrovane na stvarne osobe i na pravu adresu, ali pri čemu te osobe nemaju nikakve veze sa poslovanjem te firme;
- Krivotvorene firme koje nisu sudski (zakonski) registrovane.

Krijumčarenje robe od samog uvoza do krajnje potrošnje ili samo u određenoj fazi u kojoj je povoljnije da kompanija bude izvan sistema. „Procjenjuje se da siva ekonomija čini do 12% BDP-a nekih članica EU, dok je u BIH oko 30-40%“ (Antić, 2008, str. 7).

Evropska unija evidentira i izbjegavanja nacionalnog zakonodavstva, iz jedne u drugu državu članicu. Ovdje postoji i subjektivni element (povoljniji lični interes) i pozivanje na osnovne slobode garantovane primarnim pravom EU – slobodu poslovanja i izvršenja usluga. Evropski sud pravde u ovim slučajevima postupa na način da dozvoljava da države članice sprovode nacionalna pravila. Evropski sud pravde, odlučio je da privredni subjekti inkorporirani u zakonodavstvo države članice i gdje im je registrovano sjedište, nemaju pravo prenijeti centralno upravljanje i kontrolu u drugu državu članicu radi izbjegavanja plaćanja poreza. Dakle, zadržavaju status inkorporiran u pravnom sistemu države članice u kojoj su osnovani.

Na osnovu iznesenog vidimo da se u praksi odvijaju paralelno regularni tok prometa dobara i usluga i *crno tržište*. To ima duboke reperkusije ne samo na mikroekonomiju već i na makroekonomiju, „cijene se ne formiraju djelovanjem ponude i tražnje, investitori ne dobijaju prave signale sa tržišta o tome koje su grane ili proizvodi najprofitabilniji za ulaganje“ (Antić, 2008).

Ostvarenje fiskalnog cilja bitna je karakteristika PDV-a, jer je instrument koji ostvaruje izdašne prihode. Budući da je širok krug poreske baze, veći je broj poreskih obveznika koje obuhvata. Svjetska globalna i ekonomska kriza uslovlila je da se „sve veći broj članica opredijelio za povećanje poreza na potrošnju (PDV-a i akciza) smatrajući da će izdašnost ovih poreza u najkraćem roku dovesti do brzog rasta prihoda. U području PDV-a članice su preduzele mnoštvo autonomnih mjera koje su rezultirale povećanjem poreznog opterećenja“ (Antić, 2011, str. 17). Tokom 2010. godine deset članica povećalo je standardnu stopu, a samo jedna smanjila, a od 1.1. 2011. godine šest članica povećava stopu.

Ekonomске koristi od PDV-a posmatračemo sa rezervom budući da su snižene stope mač sa dvije oštrice. Ukoliko se smanje stope na dobra ili usluge, koje mnogi proizvode ili pružaju u domaćinstvima uz pretpostavku da će to promijeniti preferencije i usmjeriti ih ka registrovanim dobavljačima, a što će u formalnoj ekonomiji prouzrokovati veću posvećenost i predanost jer poslove „uradi sam“ mogu po neprimjetnim troškovima obavljati. Doprinos u formalnoj ekonomiji je nesporan,



dok preusmjeravanje potrošnje ka regularnim tokovima dovodi do povećanja potražnje za određenim dobrima i uslugama, što znači i otvaranje novih radnih mjesta i uopšte rast ekonomije. „Snižavanje stope PDV-a može imati efekte na povećanje zaposlenosti ukoliko se primjenjuje na proizvode i usluge sa elastičnom potražnjom (luksuzna dobra). S druge strane, smanjenje stopa na osnovne životne namirnice čija je potražnja cjenovno neelastična, osim ograničenih socijalnih efekata, neće dovesti do rasta potražnje i veće zaposlenosti tih sektora“ (Antić, 2011, 24). Tržište rada je dosta rigidno, zavisi od sektora (radno ili kapitalno intenzivnog), uticaj konkurencije, broja nezaposlenih i sl., shodno tome uticaj sniženih stopa PDV-a treba očekivati nakon dužeg vremenskog perioda. Međutim, studija Instituta iz Kopenhagena daje odričan odgovor i nakon 8. godina ne možemo očekivati napredak. Naime, „preliminarni izvještaji članica koje su učestvovala u eksperimentu govori da nije došlo do rasta efikasnosti u ovim sektorima niti do kreiranja novih radnih mjesta. Snižavanje stopa PDV-a je vrlo malo uticalo na pad cijena sa beznačajnim efektom na rast potražnje za tim uslugama“ (Antić, 2011., str. 25). Pored toga, Evropska komisija smatra da je smanjenje stopa PDV-a rasipanje ograničenih sredstava koji se mogu efikasnije koristiti.

Dakle, idealan poreski sistem ne postoji, a prilikom oporezivanja „PDV se ne smije upotrebljavati za svrhe koje on ne može riješiti na efikasan način. Njegov cilj je prikupljanje prihoda oporezivanjem potrošnje, a ne sprovođenje mjera socijalne ili industrijske politike“ (Kesner-Škreb, 1999, str. 5).

### **3 Zaključak**

Poreski sistem BiH modifikovan je donošenjem Zakona o porezu na dodatu vrijednost, istovremeno reforma u domenu indirektnih poreza je dovršena i jedna od brojnih pretpristupnih obaveza ispunjena.

Vidjeli smo da porez na dodatu vrijednost posjeduje opšte karakteristike - zajedničke sa porezom na promet, kao što su opštost, svefaznost i indirektnost. Njegove specifične odlike su njegova osnovica koja je dodata vrijednost i čini demarkacionu liniju između teorijskog i realnog modela. Naime, cilj zakonodavca nije da oporezuje dodatu vrijednost već potrošnju, jer su posredni porezi oni koji ne terete lice koje je zakonodavac odredio (poreskog obveznika) već lice na koje je poreski teret prevaljen (kupca dobara, odnosno korisnika usluga).

Porez na dodatu vrijednost usko je povezan sa osnivanjem Evropske ekonomske zajednice 1957. godine. Naime, bilo je potrebno ustanoviti takav poreski oblik koji će omogućiti jedinstven poreski tretman proizvoda na zajedničkom tržištu. Dakle, potrebno je utvrditi tačan iznos koji treba vratiti izvozniku, a kojim iznosom treba opteretiti uvozni proizvod, što porez na dodatu vrijednost omogućava. Kada je riječ o neutralnosti, prethodno istraživanje daje činjeničnu građu da je porez na dodatu vrijednost samo teorijski neutralan. Države u propisanim okvirima nastoje da ograniče njegovu neutralnost i to propisivanjem diferenciranih stopa, oslobođenja i praga za registraciju, sve to ima efekat koji onemogućava neutralnost. Prethodna analiza govori da je kumulativni efekat plaćanja poreza na plaćen porez ipak moguće izbjeći. Preporuka za prevazilaženje kumulativnog efekta je komplementarna primjena sintetičkog poreza na dohodak i selektivnog poreza na proizvode i usluge. Pored

navedenog, iako je sama suština poreza takva da onemogućava evaziju, ipak nije isključena mogućnost izbjegavanja njegovog plaćanja.

Zatim, izdašnost kroz ostvarivanje fiskalnog cilja govori u prilog konstataciji da se porez na dodatu vrijednost uvodi da bi doveo do rasta prihoda, dok su kontradiktornost diferencirane stope. Njihov cilj je sprovođenje socijalne, demografske i industrijske politike. Pri tom, sistem PDV-a treba da bude takav da omogućava ekonomske odluke kompanija u vezi sa investicijama, a ne na osnovu povoljnijeg poreskog tretmana. S druge strane, ograničena mu je mogućnost uticaja na rast zaposlenosti, ali nije isključena u slučaju kada se primjenjuje na proizvode sa elastičnom tražnjom (luksuzna dobra).

Odišek na ekonomski rast BiH, političku stabilnost i blagostanje građana je cilj do kojeg nema prečice. Korak u pravom smjeru treba da bude na odgovornom fiskalnom ponašanju poreskih obvezika i samim tim uticaj na srazmjernost u prihodima i rashodima, niži proračunski deficit i javni dug. Na većinu navedenih zahtjeva struktura PDV-a efikasno utiče, kao što smo izložili tokom elaboracije.

#### 4 Popis literature

- Antić, D. (2012). *Finansije i finansijsko pravo*. Banja Luka: Panevropski univerzitet „APEIRON“.
- Antić, D. (2011). Studija o implikacijama diferenciranih stopa PDV-a u Bosni i Hercegovini. *Upravni odbor UIO*, br. 48/8, str. 5–83.
- Antić, D. (2008). Abeceda prijavara u sustavu PDV-a. *Oma Bilten*, br. 33/4, str. 2–18.
- Antić, D. (2012). Primjena principa fiskalnog jedinstva u sistemu PDV-a. *Godišnjak fakulteta pravnih nauka*, br. 2/2, str. 99–111.
- Babić, M., Šantić-Miletić, A., Potparić-Lipa, B. i Sijerčić-Čolić, H. (2005). *Komentari krivičnih/kaznenih zakona u BiH, Knjiga 2*. Sarajevo: Savjet Evrope i Evropske komisije.
- United Nations – Economic Commission for Europe. (2005). *Economic Survey of Europe, No.1*. [Data file]. Available from United Nations – Economic Commission for Europe Web site, <http://www.unece.org/ead/survey.htm>.
- International Monetary Fund (IMF). (2007). *Manual on Fiscal Transparency*. Washington: Author.
- Isailović, Z. (2013). *Javne finansije i finansijsko pravo*. Kosovska Mitrovica: Pravni fakultet Univerziteta u Prištini.
- Kesner-Škreb, M. (1999). Deset razloga u korist jedinstvene stope PDV-a. *Institut za javne finansije*, br. 2, str. 1–6.
- Popović, D. (2009). *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Sučeska, M. (2008). Oblici prevara u sistemu poreza na dodatu vrijednost. *Kriminalističke teme*, br. 1/2, str. 47–50.
- Stiglitz, J. (2004). *Ekonomija javnog sektora*. Beograd: Ekonomski fakultet.