

*Тања Дјелкајић**
Министарство финансија Републике Србије
ORCID: 0000-0001-9390-4671

ЗНАЧАЈ ПРАВИЛНЕ ПРИМЕНЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ С АСПЕКТА ПОРЕСКОГ ДУЖНИКА ЗА ПРОМЕТ ИЗ ОБЛАСТИ ГРАЂЕВИНАРСТВА**

Сажетак: У данашњем облику друштвеног и економског уређења порези су темељ јавних прихода у свим државама и доминантан инструмент за покривање буџетских расхода. Од свих пореза у Републици Србији, највећи буџетски давалац је порез на додату вредност. Циљ рада је да се прикаже значај правилне примене пореза на додату вредност у структури јавних прихода, односно важност његовог правилног обрачуна с аспекта пореског дужника, као и какве све последице произилазе из неправилне примене предметног пореза. С тим у вези, на примеру обвезника ПДВ – пореског дужника, у оквиру грађевинске делатности, биће приказан правилан и неправилан обрачун пореза на додату вредност и анализирани последице по републички буџет и обвезнике који у том промету учествују.

Кључне речи: ПДВ, порески дужник, грађевина, Република Србија, обрачун

* tanja.djelkavic@gmail.com

** Рад је примљен 3. 12. 2021, а прихваћен за објављивање 21. 4. 2022. године.

УВОД

Порези су најзначајнији облик прихода државе и тиме један од најважнијих инструмената фискалне политике. Значај прихода од пореза произилази из потребе за финансирањем општих потреба грађана и државе, односно за покривање јавних расхода.²

Било каква измена у облицима пореских давања директно утиче на економске параметре попут запослености, дохотка, цена, инвестиција, потрошње, итд. Наведени параметри директно утичу на успешност и ефикасност економије у одређеној држави. С тим у вези, они заједно са фискалном политиком утичу на обезбеђење адекватног окружења за економски раст и развој државе.³

Порески систем је историјска категорија и резултат је развојног, политичког, економског система као и постављених циљева који се желе у датом систему остварити. Савремене државе јавним приходима, а међу њима најзначајније место заузимају управо порези, обезбеђују средства за потребе финансирања јавних потреба грађана.

Опорезивање потрошње спада међу најстарије облике опорезивања, с обзиром да трагови овог пореза сежу чак у антички период. Данашњи облик предметног пореза везује се за 1916. годину и Немачку где је био познат под називом *Umsatzsteuer* и представљао је тзв. *ванредни порез*. Експанзија овог пореза након Првог светског рата може се приписати томе што су тадашњи економски стручњаци сматрали да он може знатно да убрза оздрављење привреде која је била посрнула од рата на европском тлу. С тим у вези, једна од држава која је врло брзо прихватила порез на промет била је и Краљевина Југославија.

Порез на промет примењује се у свим стадијумима промета и има два облика, бруто и нето облик. Нето облик свефазног или вишефазног пореза на промет у пракси има име *порез на додату вредност*. Имплементирање овог пореза захтевало је код свих држава озбиљну пореску реформу. Укључивање пореза на додату вредност тангирало је и друге порезе који су у том моменту били на снази у земљи која је уводила порез на додату вредност, с обзиром да је требало да сви порески облици буду у складу са овим порезом. Наведено најбоље одсликава пример Шпаније која је приликом преласка на порез на додату вредност укинула чак 24 пореза који су до тада били актуелни у тој држави. Од момента примене

² Калаш, Б., Милошевић, С. (2015). Фискална политика и фискални токови у Републици Србији. *Пословна економија*, бр. 2/2015, 213–234.

³ Калаш Б., Мировић, В., Андрашић, Ј. (1972). Структура пореза у Републици Србији. *Часопис за теорију и праксу финансија*, бр. 1–6/2017.

овај порески облик постао је највећи извор прихода буџета државе Србије јер, имајући у виду да се у континуитету плаћа у свакој фази промета, омогућава равномеран прилив средстава у буџет.

ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

За порез на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) се крајем прошлог века ретко чуло изван држава Европске уније, док данас у преко 130 земаља ова врста пореза обухвата преко 20 % свих пореских прихода. У блиској прошлости је увођење ПДВ било посебно изражено у земљама у развоју.⁴ Државе, које су у своје пореске системе имплементирале ПДВ, чине 75 % популације на земљи. За европско тло је важно да је ту упориште овог пореза и да је његова имплементација услов за приступање Европској унији.⁵

ПДВ представља порез који се обрачунава и наплаћује у свим фазама производног и прометног процеса при чему се у свакој фази наплаћује само обим додате вредности.⁶ Утврђивање додате вредности може се вршити применом директне и индиректне методе. Директивом Савета 2006/112/ЕЗ о заједничком систему пореза на додату вредност (у даљем тексту: Шеста директива) приликом утврђивања додате вредности афирмисана је примена индиректне методе као једноставније. Она подразумева да је обвезник ПДВ дужан да обрачуна ПДВ на основицу коју чини вредност испоручених добара, односно пружених услуга, без ПДВ, а затим да од ПДВ обрачунаог на овај начин одбије ПДВ (претходни порез) који му је лице од кога је купио добро исказало у фаktури, а то је порез који је платио кроз набавну цену добра. Индиректна метода се назива и методом фактуре или методом пореског кредита. Право на одбитак, у начелу, нема једино крајњи потрошач (купац добара, односно корисник услуге) пошто се на њега преваљује укупан износ ПДВ за плаћање из целог циклуса.

⁴ Keen, M., Lockwood, B. (2010). The value added tax: Its causes and consequences. *Journal of Development Economics*, 92, 138–151

⁵ Радичић, М., Раичевић, Б. (2008). *Јавне финансије – теорија и њпракса*. Београд: Дата статус, 150.

⁶ Механизам деловања ПДВ изражава његову суштину. ПДВ се наплаћује у свакој фази производно-прометног циклуса, али само на ону вредност коју произвођач, лице које пружа услугу, додаје сировинама или другим набављеним инпутима пре него што прода нов или унапређен производ или изврши услугу (додата вредност).

ПДВ у Републици Србији регулисан је Законом о порезу на додату вредност.⁷ Код плаћања ПДВ сваки обвезник пореза утврђује пореску основу и врши обрачун своје пореске обавезе одбијајући плаћени претпорез у ранијим фазама.⁸ Сваки порески обвезник који се бави производњом и прометом добара и услуга у обавези је да у циљу правилног обрачуна и редовног плаћања ПДВ води прописану евиденцију која омогућује вршење контроле.⁹

ПДВ повољно утиче на cash-flow пореских обвезника пошто наплаћена финансијска средства од промета добара, односно пружања услуга, стоје обвезнику на располагању све до истека пореског периода, односно све до законског рока за плаћање ПДВ. Осим тога обвезник ПДВ приликом обрачуна ПДВ за конкретан порески период има право да као претходни порез одбије и ПДВ који му је фактурисао претходни учесник у промету у том периоду, без обзира да ли га је платио или не, осим код увоза добара.

Напред наведено су предности ПДВ како у односу на државу, тако и на обвезнике ПДВ. Његова највећа мана је та што је регресиван, јер више погађа сиромашније слојеве становништва као крајње потрошаче.

ПДВ у пореском систему Србије

У Србији је Закон о порезу на додату вредност уведен 1. јануара 2005. године. Законске одредбе су сачињене у складу са моделом који је поставила Шеста директива, а то значи да је наш законодавац у основи преузео решења из Шесте директиве у погледу пореског обвезника, објекта опорезивања, пореске основице, пореских ослобођења, механизма пореског кредита, места опорезивања, посебних режима опорезивања (мали порески обвезници, пољопривредници, туристичке агенције и промет половних добара, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета), обавезе пореских обвезника, повраћаја ПДВ, рефакције, итд.¹⁰

Обухват ПДВ одређују три различите одреднице, односно три различита облика ПДВ:

⁷ Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19. и 153/20, (у даљем тексту: Закон о ПДВ).

⁸ Раичевић, Б., Гагић, Б. (2005). *Утврђивање и најлакша јавних прихода*. Београд: Економски институт, 29.

⁹ Поповић, Д. (2006). *Пореско право*. Београд: ЦЕКОС, 83.

¹⁰ Закон о ПДВ.

- 1) производни облик ПДВ,
- 2) доходовни облик ПДВ и
- 3) потрошни облик ПДВ.¹¹

Наведена подела се пре свега врши с аспекта пореског третмана набавке сталних (основних) средстава. Шеста директива афирмише потрошни тип ПДВ, јер фаворизује технолошки напредак пошто се цео износ улагања у стална средства (опрему) искључује из опорезивања у обрачунском периоду у коме је извршено улагање. Код потрошног типа ПДВ све набавке које се користе у производњи (дакле које не служе за потрошњу обвезника), укључујући и набавку сталних, односно основних средстава, уз евентуалне изузетке, одбијају се приликом утврђивања додате вредности пореског обвезника у обрачунском периоду. Дакле, у додату вредност на коју се плаћа ПДВ не улази вредност набављених сталних (основних) средстава.

На основу наведеног за ПДВ у Србији може се рећи да је:

1. општи порез на потрошњу, јер погађа промет свих, односно широки круг добара и услуга;

2. порез на потрошњу, јер се плаћа у тренутку када се купи добро, односно прими услуга;

3. посредни (индиректни) порез, пошто се кроз цену преваљује на крајњег потрошача (купца);

4. свефазни порез пошто се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара у Србију;

5. некумулативни порез пошто ПДВ плаћен у једној фази производно-прометног циклуса не улази у пореску основицу за обрачун ПДВ у наредној фази тог циклуса.

Важећи Закон о ПДВ¹² броји са прелазним и завршним одредбама 68 чланова. Сваки члан је битан и веома је важно правилно га разумети и имплементирати. За потребе овог рада издвојићемо аспект наведеног закона који можда најбоље осликава суштину ПДВ, а који се односи на пореског дужника.

¹¹ Стакић, Б., Јездимировић, М. (2012). *Јавне финансије*. Београд: Универзитет Сингидунум, 271.

¹² *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04. – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14. – др. закон, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19. и 153/20.

ПОРЕСКИ ДУЖНИК С АСПЕКТА ПДВ

Пореско чињенично стање обухвата у складу са важећим законима: пореског повериоца, пореског дужника, порески објекат, везу пореског објекта и пореског обвезника, пореску основу, пореску стопу, пореску јединицу и пореску олакшицу.¹³

Субјект који је с аспекта Закона о ПДВ порески дужник, односно у обавези да обрачуна ПДВ и плати обрачунати ПДВ, је оно лице које обавља опорезиву делатност. У привредном животу државе, односно промету који се одвија у Републици, наведени случај је доминантан.

Порески дужник може бити сваки субјект који врши опорезиву делатност, укључујући и кориснике буџетских средстава као што су Република, правна лица основана законом у циљу обављања послова државне управе¹⁴, органи Републике, органи аутономне покрајине, органи локалне самоуправе.¹⁵ Међутим, поред доминантне ситуације из привредног живота, где је порески обвезник порески дужник за промет који обавља, постоје и прилике када је Законом о ПДВ предвиђено да обавезу исказивања и плаћања ПДВ има друго лице, субјект коме се врши одређени промет, а не вршилац опорезивног промета. У вези са наведеним, могуће су следеће ситуације:

1. Порески дужник је порески пуномоћник кога је страни субјекат одредио у ситуацији када страном лице нема седиште у Републици, нити сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, а обавља промет добара и услуга у Републици. Уколико страни субјект тј. нерезидентно лице није одредило пореског пуномоћника, порески терет обрачуна и плаћања ПДВ има прималац добара и услуга. С тим да у овом случају страни субјект чини прекршај.¹⁶

2. Порески дужник је прималац добара и услуга, ако страни субјект није обвезник ПДВ у Србији.

Лица, која не морају чак ни да буду у систему ПДВ, којима су од стране нерезидентног пореског обвезника, који се није евидентирао као

¹³ Поповић, Д., (2008). *Пореско право*. Београд: Правни факултет, 88.

¹⁴ „Ако обављају промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или ако би њихово изузимање од опорезивања могло да доведе до нарушавања конкуренције.”

¹⁵ Закон о ПДВ, чл. 9. ст. 1. и 2.

¹⁶ Детаљније: Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02. – испр., 23/03. – испр., 70/03, 55/04, 61/05, 85/05. – др. закон, 62/06. – др. закон, 63/06. – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09. – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12. – испр., 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15. – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, 86/2019. и 144/2020. (у даљем тексту: ЗПППА), чл. 179.

обвезник ПДВ у Србији, пружене услуге или испоручена добра, јесу порески дужници.

3. Порески дужник је и субјект који изда рачун са исказаним ПДВ, а није обвезник ПДВ или није извршио промет добара и услуга.

4. Лице које увози добро дужно је да плати ПДВ обрачунат по прописима царинског органа. Сва лица која увозе добра имају статус пореског дужника (обвезници ПДВ, мали обвезници, пољопривредници, физичка лица и друга лица која нису обвезници ПДВ).

Напуштајући опште правило опорезивања ПДВ, законодавац прописује да је:

– порески дужник за промет секундарних сировина и услуга које су непосредно повезане са тим добрима,¹⁷ извршен од стране другог обвезника ПДВ, прималац добара или услуга, који је у систему ПДВ;

– порески дужник, субјект који је у систему ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, као и удела власништва у наведеним случајевима, који је извршио субјект, који је такође у систему ПДВ, искључиво за ситуацију када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са Законом о ПДВ.¹⁸

Од 15. октобра 2015. године, Законом о изменама и допунама Закона о порезу на додатну вредност (*Службени гласник РС*, бр. 83/15), уведени су нови порески дужници.

С тим у вези, предметним изменама и допунама, између осталог, проширен је круг пореских дужника у области грађевинарства.¹⁹

Порески дужник – прималац добара и услуга из области грађевинарства

Када је у питању сфера грађевинарства, порески дужник је прималац добара или услуга из области грађевинарства, лице које је у систему ПДВ, или државни орган из чл. 9. ст. 1. Закона о ПДВ, за промет извршен

¹⁷ Услугама које су непосредно повезане са секундарним сировинама, у смислу Закона о ПДВ, сматрају се услуге сортирања, сечења, растављања на делове, чишћења, полирања и пресовања секундарних сировина. Више о томе видети, у: Закон о ПДВ, чл. 10. ст. 2. т. 1. и Правилник о порезу на додатну вредност, *Службени гласник РС*, бр. 37/21. и 64/21, чл. 22. и чл. 23.

¹⁸ Закон о ПДВ, чл. 10. ст. 2. т. 2.

¹⁹ Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додатну вредност, *Службени гласник РС*, број 83/15.

од стране субјекта који је исто у систему ПДВ, уколико је вредност предметног промета већа од 500.000 динара, без ПДВ. Према томе, када су испуњени сви прописани услови у промету добара и услуга у области грађевинарства, пореска обавеза се са испоручиоца „премешта” на стицаоца, који као порески дужник обрачунава и плаћа ПДВ, док се право на претходни порез остварује у складу са позитивним прописима. Услови за овакав начин обрачунавања ПДВ су:

– да је лице коме се врши промет добара и услуга из грађевинске области субјект који је у систему ПДВ. Уколико је лице коме се врши промет добара и услуга из грађевинске области субјект, примера ради правно лице основано законом, или неки од органа Републике, такви субјекти не мораја чак ни да буду у систему ПДВ, водиће се као порески дужници за предметни промет из сфере грађевине;

– да је лице које врши промет добара и услуга („испоручилац”) у оквиру грађевинарства обвезник ПДВ;

– да је вредност тог промета већа од 500.000 динара, без ПДВ.

ПДВ разликује да ли је одређена радња промет добара из области грађевинарства или промет услуга из области грађевинарства по томе да ли се наручена добра производе од сировина субјекта који је ангажован за посао из сфере грађевине или од сировина лица које је наручило посао у оквиру грађевинске делатности. Правилником о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 37/21. и 64/21.– у даљем тексту: Правилник) назначено је који се промети подразумевају да су из делокруга грађевине. Такође, лице које је ангажовано да направи одређена добра или пружи услуге, за које се сматра да су промет из делокруга грађевине, не мора бити регистровано за обављање искључиво грађевинске делатности, али мора бити обвезник ПДВ. Према томе, субјект – обвезник ПДВ који по налогу другог лица, од свог материјала, врши активности прописане Правилником, сматра се да врши промет добара из сфере грађевине. А ако субјект – обвезник ПДВ по налогу другог лица, од материјала тог лица врши активности прописане Правилником, сматра се да врши промет услуга из делокруга грађевине.²⁰

²⁰ Правилник, чл. 24. ст. 1–3.

Правилан обрачун ПДВ код промета добара и услуга из области грађевинарства

Сфера грађевинарства је област која је последњих година у експанзији у Републици Србији. Значајан број капиталних инвестиција је у току и оно што је за све те пројекте заједничко јесте да су износи на фактурама велики, што додатно имплицира значај правилног третирања ПДВ. С тим у вези, анализираћемо следећу ситуацију:

Обвезник ПДВ је инвеститор за изградњу новог моста у Београду, чија је вредност 100 милиона евра (у динарској противвредности) и за предметне радове ангажује обвезника ПДВ – компанију „М”. Изградња моста је област грађевине.²¹ Према томе, у наведеном примеру обвезник ПДВ – инвеститор је прималац добара и услуга из области грађевинарства, а обвезник ПДВ – компанија „М” је испоручилац добара и пружалац услуга из сфере грађевинарства, односно обвезник ПДВ који врши промет из грађевинске области. Обвезник ПДВ – компанија „М” – је за предметни промет испоставио фактуру обвезнику ПДВ – инвеститору на износ од 100 милиона евра (у динарској противвредности).

Промет из примера и правилан обрачун ПДВ карактерише следеће:

– обвезник ПДВ – компанија „М”, испоручилац добара, односно пружалац услуга издаје рачун без обрачунавања ПДВ (на износ од 100 милиона евра у динарској противвредности), уз напомену да ПДВ није обрачунат на основу чл. 10. ст. 2. т. 3. Закона о ПДВ;

– обвезник ПДВ – инвеститор, прималац добара и услуга из области грађевинарства, врши интерни обрачун ПДВ по примљеном рачуну, примењујући општу пореску стопу на износ основице коју чини износ накнаде коју прима или треба да прими испоручилац;

– обвезник ПДВ – инвеститор, прималац добара и услуга из области грађевинарства у пореској пријави, на основу интерног обрачуна, исказује ПДВ, који дугује по том основу;

– обвезник ПДВ – инвеститор, прималац добара и услуга из области грађевинарства у пореској пријави исказује претходни порез који је интерно обрачунао, а који има право да одбије као претходни порез;

– пореска обавеза настаје у пореском периоду у којем је промет извршен. Уколико је износ накнаде за промет добара и услуга наплаћен пре извршеног промета, пореска обавеза настаје у пореском периоду у којем је извршено плаћање;

– обвезник ПДВ – компанија „М”, испоручилац добара и услуга из области грађевинарства у својој пореској пријави исказује само износ накнаде (100 милиона евра у динарској противвредности);

²¹ Правилник, чл. 24. ст. 1. т. 4.

– уколико дође до измене основице обвезник ПДВ – инвеститор, прималац добара и услуга из области грађевинарства је у обавези да изврши исправку претходног пореза, а након тога и износ пореске обавезе.²²

Све наведено представља правилан обрачун и плаћање ПДВ за промет из сфере грађевинске области, који се одвија између два обвезника евидентирана у систем ПДВ. С тим у вези, у наведеном случају обрачунати и плаћени ПДВ завршиће у складу са законом у буџету, а обвезник ПДВ – порески дужник, уз испуњење свих прописаних услова моћи ће да користи право на одбитак претходног пореза. Такође, приликом контроле од стране надлежне управе, документација пореског обвезника биће тачна и у складу са прописима, што ће довести до лакше и једноставније контроле и уштеде времена и ресурса, како надлежне управе, тако и самог обвезника ПДВ.

Неправилан обрачун ПДВ код промета добара и услуга из области грађевинарства

Промет из наведеног примера и неправилан обрачун ПДВ (једна од могућих ситуација) карактерише следеће:

– обвезник ПДВ – инвеститор, прималац добара и услуга из области грађевинарства, не обрачунава ПДВ на примљену фактуру и плаћа износ без ПДВ по примљеном рачуну, јер сходно преовлађујућем моделу да обвезник који врши промет добара или услуга и обрачунава и плаћа ПДВ, очекује да то уради обвезник ПДВ – компанија „М” као извођач радова;

– обвезник ПДВ – компанија „М”, испоручилац добара и пружалац услуга из сфере грађевинарства издаје рачун без обрачунавања ПДВ (100 милиона евра у динарској противвредности) што је у складу са Законом о ПДВ, јер је у предметном примеру порески дужник прималац добара и услуга из сфере грађевинарства.²³

²² Детаљније: Закон о ПДВ, чл. 21. и чл. 31.

²³ У наведеном примеру може доћи и до ситуације у којој обвезник ПДВ – компанија „М”, испоручилац добара и пружалац услуга изврши обрачун ПДВ по издатом рачуну, примењујући општу пореску стопу на износ основице коју чини износ накнаде коју прима или треба да прими по основу наведеног промета, што није у складу са Законом о ПДВ. Оваквим поступком обвезник ПДВ – компанија „М”, испоручилац добара, односно пружалац услуга, обрачунао је ПДВ за који није био порески дужник и издао је рачун који није исправан, јер правилан рачун у наведеном промету треба да буде без исказаног ПДВ од стране субјекта који врши промет из сфере грађевинске делатности. Правилан рачун је један од најважнијих аспеката ПДВ који је нарочито битан за остваривање права на одбитак претходног пореза. С тим у вези, обвезник

– обвезник ПДВ – инвеститор, прималац добара и услуга из области грађевинарства у пореској пријави исказује износ који дугује по основу примљене фактуре, без исказаног ПДВ, с обзиром да није обрачунао ПДВ – што није у складу са Законом о ПДВ;

– обвезник ПДВ – компанија „М”, испоручилац добара и услуга из области грађевинарства у својој пореској пријави исказује износ накнаде, што је у складу са Законом о ПДВ.²⁴

У складу са наведеним дешава се да ПДВ није обрачунат и плаћен од стране субјекта који је за то био у обавези, у конкретном случају обвезника ПДВ – инвеститора, примаоца добара и услуга за промет из области грађевинарства. С тим у вези долази се до ситуације у којој је оштећен републички буџет у милионском износу по основу само једне испостављене фактуре за извршени промет у оквиру изградње моста.

Најчешће овакву грешку обвезник ПДВ уочи тек током контроле надлежне управе. У поступку контроле надлежне управе порески инспектори када утврде неправилност, као што би се десило по основу предметног промета, да обвезник ПДВ – инвеститор није извршио интерни обрачун ПДВ на промет за који је био у обавези да то уради, обрачунавају припадајући ПДВ по основу наведеног промета и камату²⁵ од момента настанка пореске обавезе за тај промет. Према томе, обвезник ПДВ – инвеститор (порески дужник за промет изградње моста из примера) више не дугује само износ по основу ПДВ већ и износ за припадајућу камату.²⁶

Капитални грађевински радови, као што је и изградња моста, могу да трају и по више година, а фактуре се најчешће испостављају по окончању одређених делова радова, ретко за цео пројекат. Према томе, само једна фактура у износу из примера, где порески дужник не обрачуна и не плати ПДВ, довољна је да оштети републички буџет у милионском износу.

ПДВ – компанија „М”, испоручилац добара, односно пружалац услуга, неће моћи да оствари право на одбитак претходног пореза јер поседује неисправан рачун.

²⁴ У ситуацији ако је обрачунао ПДВ, исказује ПДВ, који дугује по том основу, што није испрано и на који неће имати право на одбитак

²⁵ Видети: ЗППА, чл. 75.

²⁶ *Ibid.*

ЗАКЉУЧАК

Од почетка примене ПДВ је постао највећи извор јавних прихода буџета Србије јер, имајући у виду да се у континуитету плаћа у свакој фази промета, омогућава равномеран прилив средстава у буџет. У прилог фискалне издашности указује и чињеница да је предмет опорезивања овог пореза око 70 % промета добара и услуга. У претходним деловима рада говорили смо о томе колико је ПДВ комплексан и важан како за буџет Републике, тако и за обвезнике који га обрачунавају и плаћају.

С аспекта опорезивања ПДВ, сфера грађевинарства је област где грешке и неадекватно познавање прописа носе драстичне последице по приходе од пореза али и по обвезника који не обрачуна ПДВ због чињенице да су износи на фактурама изразито велики.

Пореска материја, односно област јавних прихода уопште, по својој природи је врло сложена и динамична и изискује континуирано стицање нових стручних знања. Изнете чињенице о фискалној издашности ПДВ у Републици Србији, јасно говоре колико је битно да сваки порески службеник, а посебно онај ко учествује у поступку администрирања односно фактурисања ПДВ, треба најпре да има јасно и прецизно знање о самом систему ПДВ, које ће послужити као добра основа за стицање ширег и потпуног знања о ПДВ које је неопходно за правилно схватање, па тиме и правилну примену појединих одредби Закона о ПДВ. Ово је услов *sine qua non* с обзиром да је ПДВ, уз акцизе, стуб јавних финансија Србије, а то ће бити и у наредном периоду имајући у виду стање фактора у Србији који утичу на структуру пореских прихода сваке државе. Оно што је исто карактеристично за ПДВ јесте да једна грешка, односно неадекватно обрачунавање ПДВ (као и исказивање ПДВ у рачуну од стране субјекта који није обвезник ПДВ или није имао обавезу исказивања истог), доводи до низа других проблема као што су исправност рачуна, остваривање права на одбитак ПДВ и др.

Неправилности које настану у обрачуну ПДВ могу да услове бројне проблеме и директно да утичу на штету буџета, као и на обвезнике који у предметном промету учествују. Грешке од стране обвезника ПДВ су нарочито скупе из разлога што обвезник који не обрачуна и не плати ПДВ као порески дужник у складу са Законом о ПДВ, накнадно ће бити у обавези да, поред ПДВ који дугује, плати и износ припадајуће камате по том основу. Такође, предметна грешка тражи време да се исправи, нарушава углед пореског обвезника, итд. Према томе, само порески службеник који има јасно и прецизно знање о систему ПДВ може у складу са прописима да изврши правилан обрачун ПДВ. Значај знања службеника из области ПДВ је утолико већи када се зна да Србија ствара нормативне и

институционалне претпоставке за прикључење у пуноправно чланство у Европској унији, где ПДВ представља један од услова за чланство. Једном стечено знање о систему ПДВ и његовом функционисању, који се сигурно неће драстично мењати у погледу његових битних елемената, знање је које ће бити примењиво у дужем периоду, уз нужну надоградњу условљену Шестом директивом ради потпуног усклађивања система ПДВ и елиминисања слабих тачака у том систему.

ЛИТЕРАТУРА

- Вигвари, А. (2004). *Основи теорије државног буџета и финансијски ѡслови самоуправа*. Београд.
- Вуњак, Н. (2005). *Финансијски менаџмент*. Нови Сад: Економски факултет.
- Илић-Попов, Г. (2006). Појам пореског односа. *Пореско ѡправо*. Београд.
- Индиректни порези, доступно на: <http://www.javnefinancije.com> (приступљено: 28. 11. 2021).
- Иваниш, М. (2006). *Основи финансија*. Београд: Универзитет Сингидунум – ФФМО.
- Једнак, С. (2018). *Буџет и фискална ѡполитика*. Београд: ФОН.
- Јелчић, Б. (1990). Наука о финансијама и финансијско право. *Народне новине*. Загреб.
- Јездимировић, М. (2011). *Ефикасност буџетског система Србије* – докторска дисертација. Београд: Универзитет Сингидунум.
- Калаш, Б., Милошевић, С. (2015). Фискална политика и фискални токови у Републици Србији. *Пословна економија*, бр. 2/2015, 213–234.
- Калаш Б., Мировић, В., Андрашић, Ј. (1972). Структура пореза у Републици Србији. *Часопис за теорију и ѡпраксу финансија*, бр. 1–6/2017.
- Keen, M., Lockwood, B. (2010) The value added tax: Its causes and consequences. *Journal of Development Economics*, 92, 138–151.
- Комазец, С., Ковач, Ј., Ристић, Ж. (2001). *Функционалне јавне финансије: Фискална теорија и ѡполитика*. Београд: ВПШ–ВПСС.
- Кулић, М. (2009). *Јавне финансије*. Подгорица: Факултет за пословни менаџмент.
- Поповић, Д. (2005). *Коментар Пореске реформе у Србији 2001–2005*. Београд.
- Поповић, Д. (1997). *Наука о ѡрезима и ѡреско ѡправо*. Београд: ЦОЛПИ Будимпешта и Савремена администрација.
- Поповић, Д. (2006). *Пореско ѡправо*. Београд: ЦЕКОС.
- Поповић, Д. (2008). *Пореско ѡправо*. Београд: Правни факултет.
- Радичић, М., Раичевић, Б. (2008). *Јавне финансије – теорија и ѡпракса*. Београд: Дата статус.
- Раичевић, Б. (2005). *Јавне финансије*. Београд: Економски факултет – ЦИД.
- Раичевић, Б. (2008). *Реформа буџетских институција*. Београд: Економски факултет.

- Раичевић, Б., Гагић, Б. (2005). *Ушврђивање и најлаша јавних прихода*. Београд: Економски институт.
- Ристић, Ж. и сар., (2010). *Порески и царински систем и политика*. Београд: Етно стил.
- Ристић, Ж. (2008). *Фискална економија и менаџмент јавног сектора*. Београд: Либер.
- Стакић, Б., Јездимировић, М. (2012). *Јавне финансије*. Београд: Универзитет Сингидунум.
- Тодоровић, Т. (2008). *Царински систем и политика*. Београд: БПШ–ВШСС.
- Татић, И., Петровић, П., Савелић, Ђ., Нешић, В., Турановић, В., Младеновић, Д., Кијановић, М. (2013). *Порез на додату вредност: приручник за примену прописа о ПДВ*. Београд: Рачуноводство д.о.о.
- Hajdúchová, I., Sedláčiková M., Vizlaic, O. (2015). Value-added Tax Impact on the State Budget Expenditures and Incomes. *Procedia Economics and Finance*, 34, 676–681.

Законои и други акти

- Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14, 83/15, 108/16, 113/17, 30/18, 72/19. и 153/20.
- Закон о пореском поседујуку и пореској администрацији*, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02. – испр., 23/03. – испр., 70/03, 55/04, 61/05, 85/05. – др. закон, 62/06. – др. закон, 63/06. – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09. – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12. – испр., 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15. – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, 86/2019. и 144/2020.
- Правилник о порезу на додату вредност. *Службени гласник РС*, бр. 37/21. и 64/21.