

## ИМПЛИКАЦИЈЕ ТЕРЕТА ИНДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА НА ПРИМАРНУ ПРОИЗВОДЊУ И КРАЈЊУ ПОТРОШЊУ

### IMPLICATIONS OF INDIRECT TAX BURDEN ON PRIMARY PRODUCTION AND FINAL CONSUMPTION

Славен Савић<sup>1</sup>

Медиапром д.о.о, Нови Сад, Србија

**Сажетак:** Индиректни порези представљају један од већих намета како предузећима, тако и потрошачима. Будући да се одређена добра опорезују путем два или, чак, сва три индиректна пореза, проблем је утолико значајнији. Овај рад има за циљ да презентује анализу утицаја индиректних пореза како на произвођаче, тако и потрошаче, са теоријског и практичног аспекта.

**Кључне речи:** порез на додату вредност, акцизе, царине, производња

**Summary:** Indirect taxes are one of the major charges both companies and consumers. Since certain goods are taxed with two or even all three of indirect taxes, the problem is even more significant. This paper aims to present an analysis of the impact of indirect taxes on both the producers and consumers, from the theoretical and practical aspects.

**Key words:** value-added tax, excise duties, customs duties, production

### УВОД

Индиректни порези, као категорија пореза, обухватају порезе на потрошњу и царине. У оквиру пореза на потрошњу, као две основне врсте се издвајају општи порез на потрошњу, који најчешће представља порез на додату вредност, док, у оквиру посебних пореза на потрошњу, најважније место заузимају акцизе. Акцизе, у највећем броју земаља, обухватају акцизе на дуван и дуванске прерађевине, акцизе на нафту и нафтне деривате и акцизе на алкохол, док се од осталих врста акциза могу споменути акцизе на кафу и моторна возила (њихову употребу). Царине, опет, представљају посебан порез, који има вишеструку улогу.

Сваки од ових пореза утиче како на произвођаче, тако и на потрошаче. Утицај на произвођаче се огледа када су у питању набавке сировина за производњу. Уколико се ове сировине не могу набавити у земљи, морају се увозити, а тада подлежу опорезивању од стране више пореза. Иста ствар је и са потрошачима. Уколико се купују производи из увоза, који уз то спадају у групу акцизних производа (нпр. цигарете), тада се опорезују од стране сва три индиректна пореза.

---

<sup>1</sup> slaven.savic.83@gmail.com

## 1. НЕГАТИВАН УТИЦАЈ НЕРАВНОМЕРНОГ ФАЗНОГ ОПОРЕЗИВАЊА СИРОВИНА И РЕПРОМАТЕРИЈАЛА У НЕПОСРЕДНОЈ ПРОИЗВОДЊИ

Процес производње је веома комплексна категорија без обзира у којој привредној грани се одвија. Та комплексност се огледа у веома високом нивоу сложености свих производних операција, без обзира о каквом се производу ради. Због тога је веома важно поштовати неке законитости које су општеприхваћене у свим производним делатностима.

Пре почетка неког производног циклуса (уз услов да се тачно зна шта се и за кога производи) потребно је припремити и усвојити целовит план производње и њених трошкова. У основним контурама, избегавајући дубљу аналитичку разраду, даће се, на конкретном примеру, сегментни приказ набавке сировина и репроматеријала, као и трошкова производње по категоријама њиховог настанка. Паралелно са пројекцијом будућих трошкова производње веома је важно за добро планско пројектовање утврдити, колико је то могуће прецизније, и остале новчане издатке који се морају платити приликом набавке репродукционог материјала или извршених услуга. Они обухватају ПДВ, акцизе и царине. При томе је потребно нагласити да се сва три облика примењују на увозне сировине и репроматеријале, док се прва два примењују и на домаће производе. У основи, то нису мали издаци, јер се ради о захватањима која често достижу 20 и више процената на цену коштања, посебно увозних репроматеријала, што представља озбиљан терет свакој производњи. Код тих захвања многе државе се двојако понашају. Висока захватања бране „паролом“ да штите домаће произвођаче, а код увоза специфичних репроматеријала, којих нема у домаћој производњи, овај проблем још више добија на значају. У многим земљама са релативно неразвијеном привредом, код већине произвођача, чији производи имају извозни карактер, набавка репроматеријала у великој мери зависи од ино добављача. У том случају царинско и остало терећење приликом увоза сировина чини итекако значајан одлив квалитетних обртних средстава. Ништа боља ситуација за непосредне произвођаче није и када је у питању набавка сировина и репроматеријала на домаћем тржишту. Пореска и друга оптерећења на набавну вредност сировина су углавном висока и морају се платити или добављачима или држави у релативно кратком року, без обзира на чињеницу да често производни циклуси трају много дуже, као и финална реализација готових производа.

У условима привређивања који владају у Републици Србији већина компанија у произвођачкој и прерађивачкој сфери има опрему за производњу која је најчешће из увоза. Одржавање такве опреме преко резервних делова и услуга ино експерата је такође, пре почетка било какве производње, значајан издатак који се високо опорезује при увозу и представља додатни терет произвођачким компанијама.

Поред наведених трошковних категорија, као и пореских издатака који се не могу стартно заобићи или одложити за неко време, за сваку озбиљну производњу мора се прецизно испланирати и непосредан број извршилаца у самом производном процесу, као и административног и помоћног особља које је неопходно за његово несметано одвијање. Ово морају бити прецизне планске категорије због будућих трошкова које по том основу има свака производња. Ту спадају лична примања запослених, порези и доприноси из личних примања, топли оброци, могућа боловања и сви други непоменути издаци кроз лична примања и законска захватања државе по том основу.

Пре почетка било којег производног циклуса, техничке службе морају припремити погонску спремност до најситнијих детаља. То је, наравно, и незаобилазна стартна трошкова категорија, која у себи садржи и плаћање одговарајућих пореза и осталих дажбина како на увозне, тако и домаће резервне делове.

Након квалитетне планске детекције свих неопходних сировина и репроматеријала, као и других елемената који су неопходни за несметано одвијање будуће производње, следи један од најтежих планских задатака, а то је обезбеђење квалитетних и што јефтинијих обртних средстава за њено финансирање. Планско-аналитичка служба, заједно са финансијском службом и менаџментом, доноси изводљиву планску верзију неопходних обртних новчаних средстава. Извор тих средстава најчешће је двојак и може бити:

- сопствена обртна новчана средства и
- новчана средства из краткорочних кредитних линија добијених од банака и(ли) фондова које обезбеђује држава за подстицај производње.

У последње време, у Републици Србији, као одговор на све скупља кредитна средства од пословних банака, многе производне компаније склапају са другим компанијама које немају сопствене производне капацитете, а располажу значајнијим обртним капиталом, „Уговоре о заједничкој производњи“. У тим уговорима се веома прецизно и веома коректно дефинишу сви детаљи будуће

производње и њених трошкова. Оба субјекта дефинишу како начин, тако и услове за пласирање новчаних средстава, натуралну и вредносну количину будуће производње, крајњу цену производа и пројектовану добит. И, коначно, најважније место у таквом уговору заузима расподела заједничке добити. Према сазнању аутора овог рада, најчешћи проценти расподеле заједничке добити у оваквим пословима крећу се од 50:50 до 70:30 у корист произвођачке компаније. Ту се обавезно дефинише динамика враћања новчаних средстава компанији која их је обезбедила, тако да се из будуће продаје приоритетно врши измирење-поврат средстава до висине стварно утрошених средстава у производњи. Средства добијена по основу остварене добити деле се, у натуралном или новчаном облику, по припадајућим процентима, на самом крају производно-продајног циклуса. По мишљењу аутора овог рада, ово је добар и флексибилан начин обезбеђивања новчаних средстава, за разлику од компликоване и споре процедуре која се мора проћи када се тражи кредитна линија од пословних банака. Ово је посебно важно за стартно финансирање ако производња зависи од увозних сировина и репроматеријала. Ино добављачи, бар када су компаније из Србије у питању, најчешће траже или обезбеђење тврдих банкарских гаранција, или плаћање без иједног дана одлагања. Када се тај проблем реши, морају се имати врло оперативна средства за плаћање царинских и осталих пореских оптерећења у поступку царинења, у моменту када се сировине и репроматеријали појаве на државној граници. Због таквих околности, капитално је важно за будућу производњу да се сировине и репроматеријали јефтиније и брже обезбеђују, због брзог плаћања, као и да се сви трошкови терећења при царинењу плате тренутно, чиме се избегава дуже задржавање увезених сировина и репроматеријала по царинским складиштима, што неминовно провоцира нове трошкове.

Када су усаглашени сви плански и финансијски елементи будуће производње, покреће се први плански циклус, а то је прикупљање понуда за набавку сировина и репроматеријала, било да су у питању домаћи или ино добављачи. Од новчаног потенцијала и његове оперативности у доброј мери зависе преговори са добављачима, јединичне цене сировина и репроматеријала, као и рокови њихове испоруке. Уколико постоје оперативна и брза средства за плаћање добављачима, било у земљи или иностранству, засигурно се могу добити значајни ценовни бонуси, што у крајњем чини пристојну уштеду у будућој производној цени. Потписивање купопродајних уговора са добављачима може се сматрати стартом будуће производње. На конкретном примеру у табели која следи даје

се аутентичан преглед и спецификација трошкова свих основних и помоћних сировина у производњи једног препарата (средства за заштиту биља), као и сви други припадајући трошкови који улазе у цену коштања производа. У истој табели егзактно су приказана сва захватања по основу пореза на додату вредност која терете како увозне, тако и домаће сировине и репроматеријале. Ту се јасно може видети колика су захватања која се морају платити пре саме производње. Та практично непроизводна средства имају високу специфичну тежину, без обзира како су обезбеђена. То значи да су она стартно висока, да су условно непроизводна, да се прва одливају и, најчешће, последња враћају. За садашњи пословни капацитет привреде Републике Србије, као и њених производних субјеката, то су заиста велика финансијска оптерећења у одређеним фазама производње.

Веома је тешко наћи праведно решење којим би држава олакшала привредним субјектима високо стартно ангажовање новчаних средстава за плаћање пореза на додату вредност приликом набавке сировина и репроматеријала, а да се истовремено не направи дебаланс у убирању буџетских средстава. Можда је решење у краћим роковима враћања улазног ПДВ-а за све учеснике у промету.

**Табела 1.: Преглед вредности сировина и репроматеријала за производњу средства за заштиту биља „Лорет 300“**

Редни број	Назив	Вредност без ПДВ-а у динарима	ПДВ	Укупно са ПДВ-ом
1	<i>Сproyralid</i>	9.571.734,00	1.914.346,80	11.486.080,80
2	Трошкови царињења	48.868,17	9.773,63	58.641,80
3	<i>Monoetanolamin</i>	155.904,12	31.180,82	187.084,94
4	<i>Propilenglikol</i>	37.083,80	7.416,76	44.500,56
5	Пластичне боце	132.928,80	26.585,76	159.514,56
6	Затварачи за боце	39.382,00	7.876,40	47.258,40
7	Картонске кутије	31.707,00	6.341,40	38.048,40
8	Стреч фолија	1.025,25	205,05	1.230,30
9	Дифон трака	1.690,50	338,10	2.028,60
10	Етикете и упутства	43.380,00	8.676,00	52.056,00
11	Услуга дораде	674.041,50	134.808,30	808.849,80
	<b>Укупно</b>	<b>10.737.745,14</b>	<b>2.147.549,03</b>	<b>12.885.294,17</b>

Извор: Пословне књиге „Хербос фитофармација“ д.о.о, Нови Сад

Из презентираних података да се уочити да је учешће ПДВ-а у односу на вредност набављених сировина и помоћног материјала релативно значајно. Будући да се увезене сировине, као и највећи део помоћног материјала, опорезују општом стопом, која у Србији

износи 20%, то, као што је више пута споменуто, представља значајан иницијални трошак.

Паралелно са набавком неопходних сировина, репроматеријала и других помоћних материјала, планске службе приступају изради производних калкулација, укључујући у њих све припадајуће трошкове који неопходно настају у процесу производње. Предуслови за сваку добру производну калкулацију су што прецизнији подаци о будућим трошковима производње. Када се добије јединична цена производа задатак добрих аналитичара из планске службе је да утврде евентуална „искакања“ и, уколико се уоче, приступа се њиховој ревизији. Наравно, овде је реч само о директним трошковима производње, док се остали новчани одливи (ПДВ, акцизе, царине, трошкови анализа квалитета улазних сировина и сл.) планирају и подразумевају као обавезни и неминовни издаци. Како то у пракси изгледа, може се видети у наредном табеларном приказу у којем су дати аналитички подаци о трошковима набавке сировина и репроматеријала из увоза, као и сви припадајући издаци у поступку царинења и расцаринења увезеног репроматеријала. Наравно, дат је и аналитички приказ припадајућег ПДВ-а који неминовно прати набављени репроматеријал. Тек након уплате обрачунатог царинског ПДВ-а и ПДВ-а на остале услуге у поступку царинења могуће је изузети набављене сировине и репроматеријале из царинског надзора-складишта. Колико су то високи новчани одливи лако је закључити из исказаних износа (само ПДВ на увезену сировину износи око 36 000 \$).

**Табела 2.: Калкулација увоза**

Р.бр	Улазна фактура	Износ у \$	Износ у дин.	Улазни ПДВ 20%
1	Фактура 12002 Набавна вредност робе у \$ - динарима са 20% царинског ПДВ-а	179.180,64	14.828.738,91	
1а	Фактура 25038-1304-4422(1% царина)		148.287,39	
	УКУПНО		14.977.026,30	2.496.171,05
2	Фактура 18762-Услуге шпедиције		27.449,66	4.574,94
3	Фактура 13-00063-Услуге лабораторије		3.200,00	533,33
4	Фактура 250200202798 Манипулација у царинском магазину-Царински надзор		1.926,34	-
5	Фактура 250200203099 Манипулација у царинском магазину-Царински надзор		1.400,00	233,33

6	Фактура 137946-Продужење царинског надзора		2.000,00	-
7	Фактура 250200300168-Манипулација у царинском магацину-Царински надзор		1.625,60	270,93
8	Фактура 250200300303-Манипулација у царинском магацину-искладиштење		2.255,52	375,92
9	Фактура 20840-Трошкови превоза од царинског магацина до фабрике		4.000,00	666,67
10	Лабораторијско испитивање сировина		16.000,00	2.666,67
	УКУПНО ТРОКОШКОВИ УВОЗА СА ПРИПАДАЈУЋИМ ПДВ-ом		15.036.883,42	2.506.147,24

Извор: Пословне књиге „Хербос фитофармација“ д.о.о, Нови Сад

Напомена: девизни курс 1\$=82,7586 дин

Спајањем уговорених и увезених сировина и репроматеријала са уговореним и набављеним сировинама домаће производње, приступа се изради коначне планске калкулације будуће производње. Ту су практично аналитички исказани, до најситнијих детаља, сви трошкови који настају у процесу производње. Није добро за будући производ да његова цена коштања озбиљније одступа од пројектоване калкулативне цене. При томе се мисли на одступања која су већа за 2 до 3% од планиране цене коштања из калкулације.

У Табели 3 дат је врло егзактан преглед коначне калкулације производа „Лорет 300“, са свим припадајућим трошковима који ће у њега бити уграђени.

Када се готов производ појави са производне траке, он мора бити квалитетан у складу са утврђеним стандардима за ту врсту производа, који су дефинисани било законима, било другим актима. Потребно је да начин паковања и дизајн производа буде најмање препознатљиви (уколико се ради о производу који је познат од раније), или естетски тако постављен да привуче пажњу будућих купаца. У жестокој конкуренцији која влада на отвореним тржиштима попут тржишта Републике Србије, велико је умеће остати на том тржишту и успешно пласирати своје производе. За добар пласман готових производа одлучујућу улогу има неколико фактора:

- квалитет производа и његово паковање,
- цена производа у односу на конкурентне производе,

- рокови наплате од купаца уколико се ради о продаји са одложеним плаћањем (кредитирање купаца, агро рокови, рокови које прописују велики трговински ланци и сл.) и
- уступање дела зараде давањем дисконта на убрзано плаћање.

**Табела 3.: Коначна калкулација производње**

Редни број	Шифра	Назив материјала	Јединица мере	Количина	Цена	Износ
1	102	<i>Clopiralid</i>	Кг	1800	8.353,82	15.036.883,42
2	108	<i>Monoetanolamin</i>	Кг	570	307,28	175.149,60
3	109	<i>Propilenglikol</i>	Кг	165	307,28	50.701,20
4	103	Палете	Ком	12	500,00	6.000,00
5	104	Стреч фолија ПЕ ручна	Кг	5,5	265,00	1.457,50
6	105	Етикете-Лорет	Ком	6000	3,50	21.000,00
7	106	Упутство-Лорет	Ком	5500	1,93	10.615,00
8	107	Кутија 1/1(370*280*245)	Ком	465	53,73	24.984,45
9	97	Пластична боца-бела 90 г	Ком	5556	24,50	136.122,00
10	98	Затварач зелени	Ком	5566	7,50	41.745,00
11	2	Услужни трошкови формулације и паковања	Лит.	5480	112,21	614.910,80
		УКУПНО				16.119.568,97

Извор: Пословне књиге „Хербос фитофармација“ д.о.о, Нови Сад

Када се узму у обзир наведени фактори од којих зависи свака квалитетна продаја готових производа, јасно се може уочити колико је важно да је производ квалитетан и ценовно атрактиван. Ако се томе додају и уштеде које су евентуално добијене у процесу производње, стварају се предуслови да се могу „отрпети“ дужи рокови наплате од купаца, што је на тржишту Републике Србије готово најважнија категорија за опредељивање купаца.

Служба продаје, поред налажења купаца и реализације саме продаје, мора бити у сталној координацији са финансијском службом, како би заједнички ускладили прилив средстава од продаје и стечене обавезе и рокове плаћања за набављене сировине и



репроматеријале. Ту се подразумевају и евентуално узете кредитне линије, као и рокови враћања по њима. Укрштањем тих информација морају се пажљиво испланирати и ставити у корелацију и рокови наплате и плаћање добављачима. Када се сагледају и анализирају тако добијени подаци, јасно се може видети колико је капитално важно и у каквој предности су они произвођачи код којих је учешће властитих обртних средстава веће у односу на кредитна средства. То омогућава далеко повољнији маневарски простор служби продаје у преговорима са потенцијалним купцима и избегава се улазак у најгори могући сценарио у продаји, а то је давање високих рабата купцима за брзо плаћање, због недостатка обртног капитала за текуће потребе и плаћање приспелих обавеза. Када се на све то додају значајна средства која су утрошена на плаћање индиректних пореза пре почетка саме производње, онда постаје веома јасно и видљиво где су црвене линије испод којих не би требала ићи свака производња у оквиру циклуса „набавка-припрема-производња-продаја-наплата“.

У табели и графикону који следе даје се приказ оптерећења индиректним порезима на примеру производње производа који се анализира.

**Табела 4.: Преглед висине ПДВ-а на поједине елементе који улазе у калкулацију вредности производње препарата „Лорет 300“**

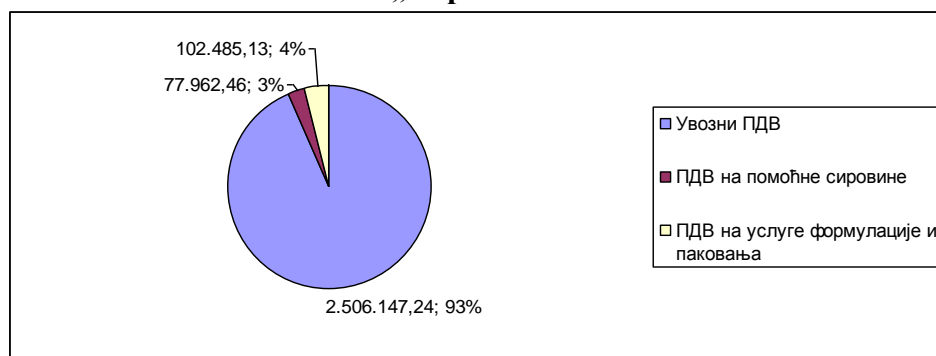
Назив	ПДВ
Увозни ПДВ на основне сировине	2.506.147,24
ПДВ на помоћне сировине	77.962,46
ПДВ на услуге формулације и паковања	102.485,133
УКУПНО	2.686.594,83

Извор: Пословне књиге „Хербос фитофармација“ д.о.о, Нови Сад

У наведеном графикону се јасно може видети колико високо учешће ПДВ-а на увозне сировине може бити када се кључна сировина за производњу мора набавити на иностраном тржишту.

Као што се из презентираних анализе може видети, утицај индиректних пореза на произвођаче анализираних производа је вишеструк. Посебно пореско оптерећење се појављује уколико се сировине за производњу не могу набавити у земљи. Тада се кумулира порески терет, јер се на исте плаћа више индиректних пореза, од којих за неке не постоји могућност давања права на порески кредит. За оне порезе код којих постоји та могућност, обично су рокови поврата дуги, а то блокира обртни капитал.

**Графикон 1.: Процентуално и вредносно учешће ПДВ-а на поједине врсте сировина и услуга у производњи препарата „Лорет 300“**



Извор: Пословне књиге „Хербос фитофармација“ д.о.о, Нови Сад и израчунавања аутора

## **2. МОДАЛИТЕТИ ОПОРЕЗИВАЊА КРАЈЊИХ ПОТРОШАЧА У СРБИЈИ И ЗЕМЉАМА ОЕЦД-А У 2014. ГОДИНИ**

Утицај индиректних пореза на потрошаче је многострук. Наиме, овде се не ради само о чисто фискалном аспекту анализе, већ то дотиче и социјалну сферу. Порези на потрошњу, посебно ПДВ, у великој мери погађају доходак потрошача. Будући да порез на додату вредност представља општи порез на потрошњу, он, за разлику од неких облика директних пореза (у случају крајњих потрошача је то порез на лични доходак), не води рачуна о имовинском стању појединца. Иако је ПДВ умногоме правичнији од ранијег облика пореза на потрошњу, тј. бруто свефазног пореза (енг. *Gross sales tax-GST*), постоје случајеви да земље у развоју, због недостатка фискалних прихода, прибегавају примени више стопе на одређене категорије робе широке потрошње (пример Србије, која и дечју одећу опорезује по вишој стопи). По мишљењу аутора овог рада, много правичнија (мада административно захтевнија) је пракса заступљена у ЕУ, која примењује диференциране стопе на исту категорију робе широке потрошње, па се до одређеног конфекцијског броја примењује нижа, или, у неким земљама, тзв. паркинг стопа, док се на веће бројеве примењује виша стопа. Акцизе, истина, опорезују луксузне производе, али чињеница је да су неки акцизни производи свеприсутни у данашњој свакодневној потрошачкој корпи. У земљама у развоју посебан проблем представљају царине. Наиме, често је економска политика у овим земљама тако постављена да се штите одређене привредне гране, па се прибегава примени царина на производе из увоза (који је

неминован, јер најчешће домаћа производња не задовољава потребе становништва).

**Табела 5.: Преглед висине просечне годишње бруто плате и висине стопа индиректних пореза у земљама ОЕЦД-а у 2014. години**

Земља	Просечна годишња бруто плата у \$	ПДВ/Кумулативни порез на промет	Стопе акциза	Царине
Аустралија	51148	10(КПП)	-	0-17,5
Аустрија	45988	20	-	3,5-15(прос. 3,5)
Белгија	48093	12;21	-	3,5-15(прос. 3,5)
Канада	48164	5(КПП)	-	0-20
Чешка	21185	15;21	-	0-20
Данска	49589	25	-	5-14
Естонија	21020	20	-	5(прос.)
Финска	40742	24	-	0-35
Француска	40828	5,5;19,6	-	5-17
Немачка	43872	7;19	-	5-17
Грчка	26436	9;23	-	5-7(на моторна возила и више)
Мађарска	21399	27	10-35(луксузна добра)	0-60(прос. 8)
Ирска	53286	23	-	5-20(прос. 3,5)
Израел	29635	5-90(ПП); 18(ПДВ)	-	0,8-80
Италија	34744	22	-	5-20(прос. 3,5)
Јапан	35672	5(ПП)	-	-
Луксембург	61511	3;15	-	5-14
Мексико	12850	10-16	-	-
Холандија	51003	6;21	-	5-20(прос. 3,5)
Норвешка	51718	12-25	10-60(моторна возила)	0-8
Пољска	23649	7;23	-	0-15(прос. 4,2)
Португалија	23977	23	-	0-15(прос. 4,2)
Словачка	22151	10;20	-	0-15(прос. 4,2)
Словенија	33068	8,5;22	-	0-20(прос. 4,2)
Шпанија	36013	21	-	0-20(прос. 4,2)
Шведска	40994	25	-	2-14(прос. 4,2)
Швајцарска	57082	2,4;8	3(порез на загађење-емисију угљен-диоксида)	3,2(прос.)
Велика Британија	41659	20	-	0-15(прос. 4,2)

Извор: <http://www.uscib.org/valueadded-taxes-vat-ud-1676/>, [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV\\_AN\\_WAGE#](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE#)

Напомена: КПП-кумулативни порез на потрошњу, ПП-порез на промет; за одређене земље подаци о стопама акциза нису доступни

Ако се узме у обзир да је, на примеру Србије, према подацима из 2014. године, општа ПДВ стопа 20% (нижа 10%), да се царине крећу и до 30% (просечна стопа је 9,4%), док се акцизе крећу у распону од 5 до 70%, ствари постају очигледне. Уз то, треба имати у виду и кретање зарада. Према подацима РЗС-а, просечна нето зарада у Републици Србији у децембру 2014. године износила је 49 970 динара. Узимајући у обзир наведене проценте индиректних пореза и висину нето зараде, ситуација постаје више него очигледна. У наставку се даје преглед висине пореских стопа индиректних пореза и висине зарада у земљама ОЕЦД-а.

На основу презентираних табела може се закључити следеће: Од 28 анализираних земаља, 21 земља је из ЕУ. У осталим земљама, кумулативни порез на промет примењује се у 2, земље, у 2 се примењују специфичне врсте пореза на промет.

У погледу хармонизације индиректних пореза у ЕУ, ситуација је више него специфична. Наиме, иако је сама бит постојања ЕУ олакшавање кретања (или, боље речено, тежња ка што слободнијем кретању) производних фактора, ни до дан-данас није извршена потпуна хармонизација индиректних пореза. То се огледа како у шаренилу пореских стопа ПДВ-а, тако и шаренилу регулативе царина. Нпр. Мађарској је дозвољено да држи општу ПДВ стопу на нивоу од 27%, иако Директива 2006/112/ЕЦ предвиђа максималну општу стопу од 25%. Луксембург, опет, држи нижу стопу на нивоу од 3%, што, према истим прописима, потпада под супер снижену стопу. У погледу регулативе пореских стопа ПДВ-а, распон ниже стопе предвиђен поменутом Директивом се креће од 5 до 15%, док се распон опште стопе креће од 15 до 25%.

Када су у питању земље ОЕЦД-а које нису чланице ЕУ, очекивано, најнижу стопу ПДВ-а има Швајцарска, док највишу држи Норвешка. Од тих 7 земаља, само 3 земље имају ПДВ као једини порез на промет. Ово „једини“ се подвлачи јер се у Израелу паралелно са ПДВ-ом примењује још један облик пореза на промет, који има широк распон стопа, које се крећу и до 90%.

Хармонизација царина у ЕУ ни изблиза није извршена. Не само што су различити распони стопа царина, него су и различите просечне стопе. Овде се може извршити детаљна анализа царина са најмање 3 аспекта, који ће бити обрађени у наставку.

1) У погледу висине просечне пореске стопе, да се уочити да највећи број земаља (7 земаља) примењује просечну пореску стопу од 4,2%, док, одмах иза њих, следе земље које примењују просечну пореску стопу од 3,5% (5 земаља). Такође, за одређени број земаља

уопште не постоји податак о просечној пореској стопи (8 земаља), док само једна земља примењује просечну стопу од 8%.

2) Када је реч о горњој граници пореских стопа, највећи број земаља (7 земаља) примењује горњу границу од 20%, док одмах за њима следе земље са горњом границом од 15%. Оно што је специфично за ових 13 земаља је то да највећи број њих (6 земаља) потпада под групу од 7 земаља са просечном стопом од 4,2%, док 5 земаља потпада под групу земаља са просечном стопом од 3,5%.

3) Чак 8 земаља има доњу границу од 0%, док доњу границу од 5% држи 6 земаља. У оквиру ових 14 земаља, половина земаља има горњу границу од 20%. За њима следе земље са горњом границом од 15% (4 земље), док остале 3 земље примењују друге горње границе пореских стопа (од њих, 2 земље примењују горњу границу од 17%, док једна земља држи горњу границу на нивоу од 14%). Занимљиво је и то да за укупно 9 од ових 14 земаља постоји податак о просечној пореској стопи. Од тих 9 земаља, највећи број њих (6 земаља) потпада под групу земаља са просечном висином пореске стопе од 4,2%.

4) По 2 земље држе горњу границу од 14, односно 17%. Треба напоменути и то да у оквиру прве групе једна земља држи просечну пореску стопу на нивоу од 4,2%.

Од осталих земаља, највећи распон стопа царина има Израел, где се царине крећу и до 80%. Очекивано, најнижу стопу држи Швајцарска.

Треба напоменути једну занимљиву ствар. Наиме, као и у случају ПДВ-а, царине у Мађарској су највише од свих анализираних земаља ЕУ, како у погледу распона стопа, тако и у погледу просечне стопе. Са првог аспекта, оне иду и до 60% (с том што је доња граница 0%), док са другог просечна стопа царина у Мађарској износи 8%.

Иако аутор овог рада не располаже довољно детаљним подацима о висини акциза у посматраним земљама, може се рећи следеће. И акцизе у Мађарској играју значајну улогу у погледу прикупљања пореских прихода, које иду и до 35%. Од осталих земаља, очекивано, највише стопе држи Норвешка, а најниже Швајцарска.

На крају, треба дати анализу и међузависности индиректних пореза и годишњих бруто зарада.

Уочава се да земље са најнижим порезима (Луксембург, Ирска, Швајцарска) имају највише зараде, док мање развијене земље, од којих неке држе високе пореске стопе (Израел, Мађарска), спадају у групу земаља са релативно ниским зарадама. Изузетак у првој

групи је Норвешка, али то је последица социјалне политике. Иако држи високу општу стопу ПДВ-а и акциза, социјална политика је та која чини да регресивно дејство ПДВ-а, као и неповољно дејство акциза (истина, овде се ради само о акцизама на моторна возила, тј. њихову употребу), не долази толико до изражаја. У погледу групе земаља ОЕЦД-а које су ван ЕУ, Канада и Јапан су негде на „златној средини“, док, у оквиру земаља ЕУ, развијене земље, и поред виших пореских стопа (пример Данске, Шведске, Финске) имају релативно високе зараде. Истина, Данска и Шведска воде сличну социјалну политику попут Норвешке.

**Табела 6.: Преглед процентуалног учешћа појединих категорија пореских прихода и одређених врста индиректних пореза у одабраним земљама**

Назив	Ирска	Швајцарска	Израел	Луксембург	Мађарска
% прихода од пореза на доходак/добит у односу на укупне пореске приходе	<b>40,42</b>	<b>46,12</b>	31,19	<b>34,76</b>	16,83
% прихода од доприноса за социјално осигурање у односу на укупне пореске приходе	17,33	25,15	16,57	28,66	<b>33,73</b>
% прихода од пореза на платни списак и радну снагу у односу на укупне пореске приходе	0,61	0,00	3,82	0,00	1,46
% прихода од пореза на имовину у односу на укупне пореске приходе	7,58	6,68	8,72	7,84	3,39
% прихода од пореза на потрошњу у односу на укупне пореске приходе	33,52	22,05	<b>39,70</b>	28,52	<b>43,83</b>
% ПДВ прихода у односу на укупне пореске приходе	20,74	12,96	<b>25,93</b>	19,39	<b>24,76</b>
% прихода од других општих пореза на потрошњу у односу на укупне пореске приходе	-	-	5,27	-	(није анализирано)
% прихода од акциза у односу на укупне пореске приходе	9,30	4,65	5,05	8,37	8,28
% прихода од увозних царина у односу на укупне пореске приходе	-	0,61	0,82	0,003	0,09
% прихода од осталих пореза у односу на укупне пореске приходе	0,04	0,00	0,00	0,12	0,50
% прихода од царина прикупљених за ЕУ	0,50	-	-	0,10	0,26

Извор: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> и израчунавања аутора

Оно што представља занимљиво питање је чиме земље са ниским индиректним порезима обезбеђују висок ниво годишњих

бруто зарада. Ово је утолико занимљивије што исте земље (Луксембург, Ирска, Швајцарска) представљају земље са третманом пореског раја. Ако је тако, то даље значи да оне не опорезују или веома ниско опорезују предузећа која имају подружнице на њиховој територији, али је седиште тих предузећа у другој држави (тзв. *off shore* компаније). Даље, због чега земље са ниским зарадама попут Израела и Мађарске држе високе стопе индиректних пореза-другим речима, како становништво може поднети висок порески терет упркос ниским зарадама. У циљу покушаја елаборације наведених питања даће се следећа табела.

Узимајући у обзир податке о просечним годишњим бруто примањима физичких лица, као и податке о висини пореских стопа индиректних пореза, да се уочити следеће. Земље са ниским стопама индиректних пореза, које, уз то, спадају у земље „пореског раја“ се у много већој мери ослањају на директне порезе које прикупљају од домаћих резидената, него земље са високим стопама индиректних пореза. Истина, у Израелу је учешће директних пореза на другом месту, одмах иза пореза на потрошњу. Међутим, код пореза на потрошњу у Израелу је потребно напоменути следеће. Поредићи податке о учешћу прихода од ПДВ-а у укупним пореским приходима са учешћем осталих општих пореза на потрошњу у укупним пореским приходима (при чему су стопе ових других далеко више и достижу и до 90%), може се уочити да је учешће осталих општих пореза далеко скромније. Приходи од акциза су такође врло скромни, док је учешће царина скоро безначајно. Много већа непознаница је Мађарска. Наиме, и поред врло ниских примања (која су чак нижа него у Израелу), високо је учешће прихода по основу доприноса за социјално осигурање. То, даље, значи да становништво трпи веома висок порески терет: прво се од бруто зарада одбијају сви доприноси (аутор рада не располаже подацима о њиховој висини), а затим се намеће висок терет индиректних пореза. Истина, акцизе се примењују махом на луксузне производе, али непобитна је чињеница да данас одређени акцизни производи (нпр. кафа и цигарете) улазе у свакодневну потрошачку корпу. Исто тако, не може се очекивати да једна привреда покрије све домаће потребе, па је неопходно и увозити одређене артикле. Истина, увоз из других земаља чланица ЕУ се не опорезује, али се зато опорезује увоз из трећих земаља, а ту се одмах намеће, поред ПДВ-а и, евентуално, акциза, и терет царина које нису мале.

Ради илустрације негативног утицаја царина на пореско оптерећење буџета појединца, даће се следећи пример. Нека се претпостави да Мађарска увози одређене прехранбене производе из

трећих земаља (земаља нечланица ЕУ), јер домаћа производња није довољна да покрије потребе становништва. То аутоматски значи да ће становништво, чак и у случају неопходних намирница, плаћати висок порески терет (ПДВ+царине), због чега ће остати врло мало новца за куповину других важних добара.

На крају ове расправе, даће се један осврт из литературе о могућности правичнијег опорезивања акцизних производа. Берд и Гендрон сматрају да само алкохол, дуван, моторна возила и гориво доносе довољно прихода да би били опорезовани акцизама. Како се ради о релативно малом броју производа, као битно питање се поставља еластичност тражње за истима. Већа еластичност претпоставља већу тражњу, а тиме и веће приходе. Ова добра, без обзира да ли су домаће или стране производње, би требала бити опорезована на специфичној бази, на нивоима који су тако постављени да, у исто време, доносе одређене приходе и избегну или ублаже екстерналије узроковане њиховом потрошњом. То би, даље, претпостављало примену „комбиноване“ стопе ПДВ-а и акциза, при чему би се, код усаглашавања висине ове стопе, прилагођавала (повећавала или снижавала) стопа акциза. Најлогичнији третман био би да се акцизе ограниче на свега неколико производа, који би даље били подложни опорезивању ПДВ-ом, укључујући акцизе и царине у ПДВ базу. Овде се као основни проблем појављује опорезивање оних добара која имају вишеструку примену, попут моторних возила, која могу бити коришћена и у приватне и у пословне сврхе. (Прилагођено према: Bird, Gendron, 2007, pp. 135-137)

## **ЗАКЉУЧАК**

Фискална захватања, којима свака земља обезбеђује потребне буџетске приходе за несметано финансирање њених јавних издатака, без обзира колико квалитетно била уређена законским и подзаконским актима, никада не могу до краја бити потпуно праведна за све опорезоване субјекте. Због тога надлежна министарства финансија имају велику одговорност да пажљиво и уравнотежено планирају и дају на усвајање буџет за целу буџетску годину, уважавајући реалне привредне потенцијале на нивоу целе земље. Једнако је важно да се избалансирано планира и буџетска потрошња на свим нивоима. Снажна привреда, са великим бројем пореских обвезника, даје шансу планирима буџетских прихода да могу у одређеном тренутку чак и смањивати пореске стопе како селективно, тако и на свим нивоима. Обрнуто, у привредама земаља у развоју и транзицији, без обзира на нижи ниво развијености,



најчешће су пореска захватања таква да представљају озбиљан терет за већину пореских обвезника.

Посебно осетљиво поглавље у пореским захватањима наступа када се, због низа објективних или субјективних фактора, доносе одлуке о једном или више буџетских ребаланса. То је најчешће врло „бруталан“ удар на све пореске обвезнике, без посебне селекције. По правилу, значајно се подижу све пореске стопе, држава касни са измирењем својих обавеза, како према корисницима буџета, тако и у финансирању започетих јавних радова. У таквим тренуцима сва пореска захватања имају третман готово насилног узимања и тад се потпуно губи смисао хумане или развојне компоненте буџетског захватања.

У датим анализама, како у делу који се бави производњом, тако и у делу који обрађује потрошњу, веома јасно се може видети, кроз исказане табеларне прегледе, колико су озбиљна пореска захватања у свим фазама њиховог настанка. Ту се, пре свега, мисли на висок ниво захватања при увозу сировина и репроматеријала у сфери производње, као и високо терећење увезених готових производа путем царина, ПДВ-а и, евентуално, акциза, што директно погађа крајњу потрошњу. По правилу, сва та пореска захватања морају бити плаћена у моменту настанка обавезе, што представља висок ниво оптерећења обртних средстава сваког привредног субјекта који је принуђен да их плаћа. Када се зна да је поврат средстава по основу тако плаћених пореских обавеза кроз порески кредит евидентно дуг, онда тако одливена обртна средства практично буду на дужи период блокирана и неупотребљива. Можда се решење таквог проблема може наћи на следећи начин. Државна администрација (ресорна министарства) би морала да, на неки начин, заштити бар оне привредне субјекте чија је производња извозно оријентисана, а зависи од увозних сировина и репроматеријала, тиме што би дала могућност да трошкови царинења, укључујући и сва пореска и друга давања, буду плаћени сукцесивно, а не у тренутку настајања.

Када је крајња потрошња у питању, ту се најчешће не може наћи било какав маневарски простор код формирања коначне цене производа за тржиште. У њима су садржани готово сви облици опорезивања које једна држава може да уведе. Уколико је привреда једне земље развијенија, пореско оптерећење крајњих потрошача је ниже и обрнуто.

Теоријски гледано, одабрани порески модел опорезивања потрошње ПДВ-ом, као и његово законодавно уређење у Републици Србији, дају свим пореским обвезницима веома пристојан порески

„оквир“, са јасним правилима понашања, како код обрачуна, тако и код уплате својих пореских обавеза. Овај порески модел, који се у Србији примењује од 2005. године (уведен 2004. године), до сада је имао мањи број озбиљнијих измена, као и већи број „козметичких“ дотеривања. Његово релативно кратко време примене даје за право и обавезује све теоретичаре и људе са практичним искуством, да упорно и стрпљиво раде на његовом дотеривању и изналажењу најбољих законодавних и других решења. Тиме би фискалну политику учинили ефикасном, а пореске терете свим пореским обвезницима подношљивим. По мишљењу аутора овог рада сваки квалитетно конципиран буџет једне земље мора уважавати не само класичну фискалну, већ, што је још важније, и развојну компоненту. Наравно, пошто је илузорно очекивати да сваки порески облик, а нарочито порез(и) на потрошњу (и индиректни порези уопште), испуни ове захтеве, потребно је креирати што оптималнији порески систем. Тада ће опорезивање постићи своју сврху и престати бити неподношљив терет како пореским обвезницима, тако и пореским дестинатарима и дужницима.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Bird, R. M., & Gendron, P.P. (2007). *The VAT in developing and transitional countries*. New York: Cambridge University Press.
2. OECD. (2015). *Revenue Statistics 2015*. OECD Publishing: Paris
3. <http://www.uscib.org/valueadded-taxes-vat-ud-1676/>  
(Пристапљено: 10.2.2016.)
4. [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV\\_AN\\_WAGE#](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE#)  
(Пристапљено: 10.2.2016.)
5. <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>  
(Пристапљено: 10.2.2016.)

*Рад је примљен: 16.05.2016.*

*Рад је прихваћен за штампање: 11.06.2016.*