

VALUE ADDED TAX: YES OR NO?

POREZ NA DODATU VRIJEDNOST: DA ILI NE?

KLINCOV, Radovan & RISTIC, Zarko

Abstract: *The institutionalization of value added tax meant the achievement of higher tax revenues through the sales tax, achievement of greater tax neutrality in relation to the choice of consumers and producers, approximation of sales tax in the countries undergoing transition and VAT profiles in EU countries as well as harmonization of tax structure. This is also a mandatory condition for EU membership from the standpoint of creating the fiscal neutrality that does not disturb the prices of factors of production.*

Key words: *value added tax, sales tax, progressive and proportional tax, tax rates, fiscal policy is selective, polyphase and single phase consumption tax*

Sažetak: *Institucionalizacija poreza na dodatu vrijednost podrazumjevala je postizanje većih prihoda od poreza na promet, postizanje veće neutralnosti poreza na potrošnju u odnosu na izbor potrošača i proizvođača, približavanje poreza na promet zemalja u tranziciji profiliranom porezu na dodatu vrijednost zemalja EU i harmoniziranje poreske strukture. A to je i obligatan uslov za članstvo EU sa stanovišta izgradnje politike fiskalne neutralnosti, koja ne remeti cjenovne faktore proizvodnje.*

Ključne riječi: *porez na dodatu vrijednost, porez na promet, progresivan i proporcionalan porez, poreska stopa, selektivna fiskalna politika, višefazni i jednofazni porez na potrošnju.*



Authors' data: Radovan **Klincov**, doc. dr.sc., Univerzitet za poslovne studije, Jovana Dučića 23a., Banja Luka, ups@univerzitetps.com; Zarko **Ristic**, prof. dr.sc., Univerzitet za poslovne studije, Jovana Dučića 23a., Banja Luka, ups@univerzitetps.com

1. Uvod

U suvremenom svijetu postojali su brojni razlozi za uvođenje VAT, i to [1] : 1) postizanje većih prihoda od poreza, 2) postizanje veće neutralnosti poreza na potrošnju u odnosu na izbor potrošača i odluke proizvođača, 3) približavanje poreza na promet finalnoj potrošnji domaćinstva, a ne troškovima poduzeća i 4) približavanje EU, u kojoj je prihvaćanje VAT (PDV) obligatan uvjet članstva.

Tijekom posljednjih 20-tak godina porez na dodanu vrijednost (Value-Added Tax-Vat), kao glavni oblik poreza na potrošnju, uvele su sve zemlje članice EU i pojedine zemlje članice OECD-a (Turska, Novi Zeland i Australija). Postoje realni izgledi da to isto učine Kanada, Island i Japan. Samo SAD i Australija ne namjeravaju uvesti TVA / VAT.

2. Porez na dodatu vrijednost versus porez na promet

Uvođenje poreza na dodanu vrijednost u nas, značilo je proširenje porezne baze, pošto TVA omogućuje oporezivanje usluga na širi način od poreza na promet u trgovini na malo. Šira baza oporezivanja otežava poreznu evaziju i doprinosi povećanju naplaćenih prihoda. Pored toga, primjena TVA omogućuje potpunije odbijanje poreza pri izvozu u odnosu na porez na promet u fazi maloprodaje iz razloga što TVA omogućuje odbijanje i skrivenih poreza (taxe occulte, hidden tax), kao što su porez na električnu energiju, porez na pogonsko gorivo, porez na komunalne usluge [2].

Ovi porezi na pojedine "sastavne" dijelove proizvodnje ne mogu se odbiti kod jednofaznog poreza na promet u trgovini na malo. VAT, nadalje, implicira jedinstvenu poreznu stopu da bi njegovo djelovanje na odnose među cijenama bilo neutralno. Isto tako, PDV podrazumijeva povećanje porezne administracije za razrez, naplatu i kontrolu poreza. Najzad, VAT implicira i potpunu kompjuterizaciju poreznog procesa u službama javnih prihoda [3].

Neutralnost poreza na dodanu vrijednost (zbog potencijalnog utjecaja na odluke potrošača i odluke proizvođača) podrazumijeva određivanje iste porezne stope za veliki broj roba i usluga, i znatno širu poreznu osnovicu od alternativnog poreza na promet. Cilj je ovdje da se ne remete relativne cijene. Tu su, dakako, i distributivni čimbenici vrlo važni u smislu da li VAT progresivan, proporcionalan ili regresivan porez. Studije OECD već pokazuju da je TVA regresivan u Švedskoj i Danskoj, i proporcionalan u Nizozemskoj i progresivan u V. Britaniji.

Ako se TVA uvodi umjesto poreza na promet u trgovini na malo, koji odnosi jednaki prihod, utjecaj inflacije može biti neznatan, [4] jer će pritisak TVA na povećanje cijena biti neutralizirana pritiskom na smanjenje cijena zbog ukidanja poreza na promet u trgovini na malo. No, pri postojanju politike društvene kontrole cijena inflatorni učinak TVA je sasvim moguć.

TVA je porez na finalnu potrošnju i ubire se u svakoj fazi proizvodnje i raspodjele. Po tzv. sustavu računa (inoicing system) u zemljama EU gospodarstvo naplaćuje TVA na robu koju proizvodi (output tax), plaća porez svojim opskrbljivačima za robu

i usluge koje kupuje (input tax) i podnosi izvješće Uredu za carine i trošarine za razlike između output poreza i input poreza u svakom obračunskom razdoblju [5]. U praksi to pak znači da se radi o neto-isplati gospodarstvenika, pošto output porez obično nadmašuje input porez; obrnuto promatrano, kada je output porez manji od input poreza privrednik traži naknadu. Prema tome, prihodi od TVA prikupljaju se u svakoj fazi proizvodnje i raspodjele, tako da su na kraju oni ekvivalentni onome što u potpunosti plaća konačni potrošač. Odbitak input poreza u svojoj fazi osigurava da ne dolazi do plaćanja poreza na porez.

U teoriji i praksi prevladava mišljenje da je VAT (Value Added Tax) u stvari porez na dodatu vrijednost i da se opterećenost porezom povećava tijekom procesa proizvodnje i raspodjele sve dok se ne izjednači sa svotom koju plaća krajnji potrošač u maloprodaji. A to implicira da se TVA djelomično plaća unaprijed i da to nameće poseban teret na poduzeća koja u lancu prethode maloprodajnom stadiju u obliku tereta kamata [6]. U ekonomskom smislu, dodatna vrijednost je jednostavno razlika između prodaje i kupnje, bez obzira da li su kupnja i prodaja povezane, odnosno razlika između cijene proizvoda i troškova koji su plaćeni trećim osobama za nabavu onoga što je potrebno za proizvodnju roba. Na bilo koju kupovinu koja povećava zalihe plaća se odmah porez, ali se zato nikakav porez ne naplaćuje u proizvodnji bilo koje robe koja nije prodana. To je istovremeno "i varanje i zabuna" da se rezonuje na gornji način. S druge strane, porezni stručnjaci smatraju da TVA nije porez na dodanu vrijednost nego tehnički način da se rasprši ubiranje sveukupnog poreza koji potrošač plaća u maloprodaji kroz čitavu industriju i trgovinu [7].

Međutim, TVA, kao porez koji egzistira u zemljama EU, iako ima sličnost sa maloprodajnim porezom na promet (Retail Sales-Tax ili RST), ipak se karakterizira nečim što ga čini "boljim". Naime, najvažnije razlike u korist TVA ogledaju se u tome što on automatski razlikuje potrošnu od proizvodne robe (čak i kada se radi o istoj robi), što ne zahtijeva identifikaciju kupaca, što ne dovodi do kumulativnih efekata, što ujedinjava tretman usluge i tretman robe, što dovodi do veće gospodarske neutralnosti i do ujednačenije raspodjele poreznog tereta, i što uvozu, po principu destinacije, nameće ekvivalent kompezatorski porez koji izjednačava porezno opterećenje domaće i uvozne robe.

U literaturi se TVA obično ilustrira primjerom koji objašnjava trag proizvodnje pisaćeg stroja. U tom kontekstu, Cnossen kaže [8]: "Slijedeći ciklus proizvodnje i raspodjele, počinjemo od rudara koji prodaje željeznu rudu željezari, koji čelik isporučuje proizvođaču, koji prodaje pisaći stroj velikoprodaji, koji ga raspodjeljuje maloprodaji, koji ga onda prodaje meni". Dodana vrijednost pisaćeg stroja u svakom stadiju raste. Raste i prodajna cijena. U maloprodaji, kao konačnom stadiju, zbroj svih dodatnih vrijednosti (200 \$) jednak je prodajnoj cijeni bez poreza (200 dolara). Što to pokazuje? To pokazuje da je TVA praktično višefazni porez koji se ubire na prodaju u svim stadijumima proizvodnje i raspodjele, uključuje i maloprodajni stadij. Sada se poduzećima daje olakšica za porez koji su platili pri kupnji proizvodnih dobara od dobavljača. Zalog za dodatu olakšicu je porez koji će biti uplaćen prilikom prodaje. To, pak, znači da je porez ograničen na dodanu vrijednost u svakom stadiju

da ne bi došlo do kumuliranja. U maloprodaji ukupan porez od 20%, jednak je maloprodajnoj cijeni od 200% pomnoženj s poreznom stopom od 10 posto.

Za razliku od TVA porez na promet u maloprodaji jeste jednofazni namet koji se prakticira samo jednom na svaku robu u momentu kada roba prijeđe u ruke korisnika ili kupca (potrošač). Ovdje porez postiže svoju neutralnost putem pravila o suspenziji (suspension ruke) [9].

Porez na dodanu vrijednost (VAT-value Added Tax ili TVA – Taxe sur la valeur ajoutée) ne karakterizira mogućnost diferenciranja poreznih stopa (radi smanjenja regresivnih učinaka poreza na promet u maloprodaji), jer je izuzetno teško uvesti porezne olakšice i oslobođenja u svim fazama proizvodnje i prometa. Prema tome, sa stanovišta vođenja aktivne socijalne politike, jednofazni porez na promet u trgovini na malo, kakav je inače bio post-jugoslavenski model, pogodniji je od poreza na dodanu vrijednost-kakav inače egzistira u zemljama EEZ, odnosno EU. S druge strane, stari model poreza na promet ne angažira nikakva sredstva proizvođača i prodavača, kao poreznih obveznika, pošto se uplaćuje državi nakon njegove naplate pri prodaji detaljista.

Kod poreza na dodatu vrijednost, međutim, plaćanje poreza angažira sredstva prodavača, koji, kao porezni obveznik, faktički kreditira FISKUS sve do povratka poreza naplaćenog u fazama do finalnog formiranja porezne obveze. Isto tako, porez na promet u trgovini na malo je jeftiniji od TVA sa stanovišta troškova naplate poreza; a i manji broj zaposlenih radi pri obračunu poreza (pogotovu što nije potrebna nikakva evidencija o nabavama i prodajama niti komplicirano knjigovodstvo o poslovanju, obračunu osnovice i povraćaju poreza). Konačno, kod poreza na promet u maloprodaji manje su mogućnosti evazije (izbjegavanje) poreza nego PDV, a ne zahtijeva ni visoku stručnost administrativnog osoblja kao VAT / PDV.

Prevaljenost jeste pretpostavljena funkcija jednofaznog poreza na promet robe i usluga (lociranog u fazi trgovine na malo), jer neizravno upliviše na cijenu faktora proizvodnje, odnosno na cijenu proizvoda. Bez prevaljenosti, porez na promet “pao” bi na proizvođača, odnosno prodavača. Uslijed toga porez na promet bi faktički postao porez na dohodak. A to bi se desilo na savršenom tržištu, pošto bi porez na promet pao na teret proizvođača zbog potpuno elastične potražnje. Povećanje prodajnih cijena, zbog rasta poreza na promet, vraća se kao bumerang proizvođaču, odnosno prodavaču. Supstitucija proizvoda, kupci, odnosno potrošači izbjegavaju “kod” fiskalnog udara preko cijena. Isti je slučaj i pri egzistenciji neelastične ponude. Pored osnovne elastičnosti ponude i tražnje za objašnjenje efekta poreza na promet preko cijena na odnose ponude i tražnje bitna je, dakle, i elastičnost supstitucije proizvoda. A pošto porez na promet jednako pogađa sve kupce, odnosno potrošače (bez obzira na njihovu sklonost potrošnji i njihovu kupovnu moć), različite dohodovne grupe potrošača različito reagiraju na porast cijena robe pod dejstvom poreza na promet. Zato je za analizu efekata poreza na promet bitna i dohodovna elastičnost potrošača, pored već istaknute elastičnosti supstitucije određenih proizvoda i cjenovne elastičnosti ponude i tražnje [10].

Na tržištu su svi potrošači (kupci) anonimni i sa identificiranom ekonomskom snagom. Samim tim, porezni destinater je nepoznat pri “odmjeravanju” porezne

obveze. Idući uz piramidu dohotka, porez na promet podjednako pogađa nosioce nižih, srednjih i viših tranši dohodaka. Zato je on, sa socijalnog stanovišta, regresivan, bez obzira da li se radi o prvom ili četvrtom Engelsovu zakonu (udio izdataka na prehranu u osobnoj potrošnji se smanjuje s porastom dohotka - dohodovna elastičnost manja od jedinice; učešće izdataka za obrazovanje, kulturu i higijenu se povećava s rastom dohotka-dohodovni elastičnost veća od jedinice). Selektivna fiskalna politika se, uglavnom, "trudi" da diferencijalnim poreznim stopama ublaži regresivni učinak poreza na promet, bilo smanjenjem poreznih stopa na proizvode od vitalnog značaja za životni standard i povećanjem poreznih stopa na luksuzne proizvode bilo potpunim oslobađanjem određenih proizvoda široke potrošnje od poreza.

Potrošni tip poreza na dodanu vrijednost ima jednu jedinu prednost u odnosu na jednofazni porez na promet u fazi trgovine na malo. Ta prednost je evidentna kod poreznog tretmana naftnih derivata privatnika. Naime, oporezivanje naftnih derivata bez obzira da li služe za krajnju potrošnju i za reprodukciju, ima kumulativni efekt. Isti je slučaj i sa privatnim proizvođačima u maloj privredi, koji pribavljaju sredstva za reprodukciju u statusu krajnjeg potrošača i plaćaju porez na promet. Privatnici su, stoga, u nepovoljnijem ekonomskom položaju od društvenog sektora, koji se praktično oslobađa od oporezivanja gotovo svih proizvodnih. Za razliku od poreza na promet, porez na dodanu vrijednost predstavlja izuzimanje cjelokupnih materijalnih troškova i bruto-investicija od oporezivanja.

Porez na dodanu vrijednost, pored niza navedenih prednosti u odnosu na svfazni ili višefazni porez na promet, ima još nekoliko pozitivnih strana, i to: ne djeluje destimulativno na proizvođače uslijed nekumulativnosti nuspojave, ne djeluje na sužavanje tržišne konkurencije i vertikalne podjele rada, ne izaziva nad-oporezivanje, ne negira svoju neutralnost na broj predmetnih faza, ne reperkutuje se na dohodak kao kalkulatívni trošak [11].

Porez na dodatu vrijednost obuhvaća samo neto-vrijednost svih sudionika u reprodukcijском lancu, a ne samo bruto-vrijednost finaliste, kao što je slučaj sa porezom na promet u trgovini na malo sa prevaljivanjem na kupca, odnosno potrošača. U privredama u tranziciji, koje su slijepo prihvatile porez na dodanu vrijednost, kao okosnicu moderne fiskalne reforme došlo je do povećanja maloprodajnih cijena, do ekonomskog zaduživanja gospodarstva, do pada kupovne moći, do rasta troškova, do smanjenja prodaje (koja ne može pokriti troškove), do rasta troškova života i do dvostrukog povećanja dohotka države. Do toga je došlo zbog toga što je suženo oslobodenje od poreza, što je reduciran nulto opterećenje prehrambenih proizvoda, što je broj proizvoda s tzv. poreznim beneficijama znatno sužen, što je tzv. niža porezna stopa (kod poreza na promet) povećana (kod poreza na dodanu vrijednost). S protokom vremena (prijeti opasnost da će niža porezna stopa gotovo nestati i da će nulta porezna stopa vrlo brzo iščeznuti. Porez se neće plaćati samo na proizvode koji su namijenjeni izvozu, a plaćanje poreza će se pomicati iz jedne u drugu fazu. Stara je istina da država, koja zahvaća previše od vrijednosti nacionalne proizvodnje, može dovesti do sloma gospodarstva u kojoj će smanjenje proizvodnje neminovno reducirati poreznu osnovicu u koju se "ugrađuje" visoka porezna stopa.

Zato je cijena porezne reforme veoma visoka. Jedino učinkovita porezna kontrola može rigoroznije "utjeruje" porezne dugove i da reducira izbjegavanje plaćanja poreza s nadom da će i poduzeća lakše i brže naptaćivati svoja potraživanja poput države koja jedino brine za naplatu svojih dohodaka (kao da je to krajnji cilj porezne reforme). U krajnjoj instanci, porez na dodanu vrijednost se odnosi na oporezivanje rada određenoj fazi proizvodnje, koji se kriju u strukturi prometnog ciklusa. Radi se, u suštini, o porezu, koji se "dodaje" kao što mu i samo ime kaže, koji kamuflira preraspodjelu poreznog tereta s profita na osobnu potrošnju i na životni standard građana u funkciji "nove" raspodjele između rada i kapitala.

Zemlje u tranziciji, po ugledu na tržišne privrede zemalja - članice OECD i EU (koje su tijekom 80-tih i 90-tih godina izvršile porezne reforme), u startu su se "upecali" za prihvaćanje i uvođenje poreza na dodanu vrijednost i za postizanje Alokativna neutralnosti poreza. U razvijenim privredama postojali su brojni razlozi za iniciranje porezne reforme, a u prvom redu (1) utjecaj globalizacije ekonomije i porezne konkurencije na svjetskim tržištima roba i usluga (pri povećanoj pokretljivosti rada i kapitala). (2) smanjenje uloga države u gospodarstvu, privatizacija i deregulacija, (3) sužavanje javnog sektora "po širini i dubini", (4) porast udjela javne potrošnje i proračunskog deficita u društvenom proizvodu, (5) visoke porezne stope, (6) porast porezne utaje i poboljšanje učinkovitosti rada porezne administracije, (7) slabljenje socijalne funkcije poreza i (8) postizanje Alokativna neutralnosti poreza. U prvom valu porezne reforme snižene su porezne stope i proširene porezne osnovice (u oblasti neposrednog oporezivanja dohotka fizičkih osoba i dobiti korporacija), i sužena je lepeza oslobođenja i olakšica u oblasti oporezivanja prometa proizvoda i usluga. U drugom valu porezne reforme modificirana je porezna struktura prebacivanjem poreznog opterećenja sa dohotka na potrošnju i jačanjem fiskalne pozicije poreza na dodatu vrijednost.

3. Zaključak

Porez na dodanu vrijednost u odnosu na svefazni i višefazni porez na promet ne djeluje destimulativno na proizvođače usljed nekumulativnosti, ne djeluje na sužavanje tržišne konkurencije i vertikalne podjele rada, ne izaziva nadoporezivanje, ne negira svoju neutralnost na broj prometnih faza, ne reperkutuje se na sudionike u reprodukcijском lancu. Za analizu efekata poreza na dodatu vrijednost, važna je, međutim, i dohodovna elastičnost potrošača, pored već naglašene elastičnosti supstitucije određenih proizvoda i cjenovne elastičnosti ponude i tražnje. Zbog toga je pogrešno voditi tzv. reformisanu fiskalnu politiku poreza na dodatu vrijednost, koja inkorporira povećanje porezne stope u zemljama u tranziciji u uslovima globalne finansijske krize.

U tom kontekstu, Srbija je prva poslije Hrvatske koja, programira povećanje stope na dodatu vrijednost sa 18 % na 21% u skladu sa već preduzetim poreskim akcijama u Mađarskoj i Grčkoj. Time dokazujemo da porez na dodatu vrijednost ne reprezentuje antikrizni instrument makroekonomske politike, budući da provocira rast cena na malo i da perforira stabilizacionu fiskalnu politiku. U krajnjoj instanci, transformaciona paradigma poreske reforme nije instrument promovisanja novog

modela razvoja zemalja u tranziciji, pošto je stari model zasnovan na potrošnju (globalne ekonomske krize). U tom smislu i Europska unija nije izgradila adekvatan model poreza na dodatnu vrijednost u uslovima rasta budžetskog deficita i javnog duga. kao podsticioni faktori produblivanja makroekonomske krize. To pak znači da je neharmonizovana poreska struktura EU definitivno zapostavila korporativne i personalne poreze.

4. Literatura

- [1] Ristić, Ž. (1998). *Fiskalni menadžment*, Savremena administracija, Beograd
- [2] Hanžeković, M. (1988). Porez na dodatnu vrijednost u uvjetima federalne države, *Financijska praksa* 9-11/88., str. 638-640.
- [3] Ristić, Ž. (2008). *Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*, Liber, Beograd
- [4] Owens, J. (1988). *Ekonomski i distributivni učinioci poreza na dodatnu vrijednost*, *Financijska praksa* 9-11/88., str. 563-565.
- [5] Trevett, P. (1988). Porez na dodatnu vrijednost u Velikoj Britaniji, *Financijska praksa* 9-11/88., str. 504-525.
- [6] Cnossen, S. (1988). Priroda i snaga poreza na dodatnu vrijednost, *Financijska praksa* 9-11/88., str. 490-503.
- [7] Ristić, Ž. & Sejmenović, J. (2007). *Fiskalna makroekonomija*, Liber, Beograd,
- [8] Ristić, Ž. (2009). *Budžetska ekonomija*, Liber, Beograd
- [9] Ristić, Ž. (2008). *Globalni menadžment*, Etnostil, Beograd
- [10] Ristić, Ž. & Bogavac, M. (2009). *Finansijska makroekonomija*, Etnostil, Beograd
- [11] Jelčić, Ba. & Jelčić, Bo. (1977). *Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi*, *Privredni vijesnik*, Zagreb



Photo 073. Bass / Bas