



ZADOVOLJENJE PRINCIPA PRAVIČNOSTI U OPOREZIVANJU POTROŠNJE

Marina Đorđević

Univerzitet u Nišu, Ekonomski fakultet, Srbija

✉ marina.dj@ptt.rs

UDK
336.226.31
Pregledni rad

Apstrakt: Porezi na potrošnju zauzimaju značajno mesto u poreskim sistemima savremenih država. Njihovom naplatom obezbedi se veliki iznos prihoda za državni budžet. Međutim, i pored njihove velike izdašnosti, oni imaju izraženu regresivnost, što predstavlja njihovu negativnu karakteristiku. Problem regresivnosti podrazumeva da poreski teret poreza na potrošnju teže podnose slojevi stanovništva sa nižim dohotkom, pošto plaćaju porez po istoj stopi, kao i oni koji ostvaruju visoke dohotke.

Cilj rada je da ukaže na postojanje problema regresivnosti u nedovoljno razvijenim i razvijenim zemljama i na mogućnosti ublažavanja ovog problema u cilju zadovoljenja principa pravičnosti u oporezivanju.

Primljeno:
03.12.2014.
Prihvaćeno:
27.03.2015.

Ključne reči: porezi na potrošnju, PDV, regresivnost, koeficijent distributivnosti, siromaštvo

Uvod

Porezi na potrošnju ili indirektni porezi predstavljaju jednu od najznačajnijih kategorija prihoda u budžetima savremenih država. Ne postoji poreski sistem u kome nema nekog od oblika poreza na potrošnju. Predmet oporezivanja kod ovih poreza je promet proizvoda i usluga. Za razliku od direktnih poreza, porezi na potrošnju se javljaju u fazi trošenja dohotka, a ne u fazi njegovog stvaranja. Kategorija poreza na potrošnju obuhvata PDV, akcize i carine. Oni obezbeđuju velike prihode budžetu, tj. veoma su izdašni. Njih odlikuje stabilnost i sigurnost prihoda. Zbog ove osobine, indirektni porezi su omiljeni poreski oblik svake države, jer se njihovim prikupljanjem obezbeđuju siguran priliv sredstava u državnu kasu. S druge strane, postoji visok nivo ugodnosti plaćanja ove vrste poreskih oblika, pošto poreski obveznik plaća porez, ali ga ekonomski ne snosi. Poreski teret se prevaljuje na krajnjeg potrošača, koji ne može da ga izbegne, jer je uračunat u cenu proizvoda i usluga.

Međutim, njihova negativna karakteristika je njihova regresivnost. Ovi porezi srazmerno više opterećuju slojeve stanovništva sa nižim primanjima, pošto imaju iste poreske stope. Primena jedinstvenih poreskih stopa indirektnih poreza dovodi do negacije principa plaćanja prema ekonomskoj snazi. Primena diferenciranih poreskih stopa na različite kategorije proizvoda (prehrambeni proizvodi i proizvodi luksuzne potrošnje) donekle smanjuje regresivne efekte poreza na potrošnju.

Caspersen i Metcalf (1994) su u svojim istraživanjima došli do zaključka da je PDV retko kad proporcionalan ili progresivan. Nultom stopom PDV-a se postiže njegova progresivnost, a ukoliko se smanji njegov regresivni karakter, on može biti politički održiv.

Richard Murphy (2011) smatra da u Velikoj Britaniji 20% najsiromašnijih podnosi najveći poreski teret PDV-a od svih pet grupa stanovništva po nivou dohotka. PDV poresko opterećenje za njih iznosi 12,1% od njihovog dohotka, dok za kategoriju sa najvećim nivoom dohotka ono je samo 5,9%.

U radu će biti analiziran problem pravičnosti u oporezivanju potrošnje koji je izazvan regresivnim karakterom indirektnih poreza. Prvi deo će prikazivati strukturu savremenih poreskih sistema u cilju pozicioniranja poreza na potrošnju. Zatim, u drugom delu rada, biće sagledan značaj poreza na potrošnju u poreskim sistemima savremenih država. Treći deo se odnosi na regresivnost u oporezivanju potrošnje i ukazuje na to da će porezi na potrošnju srazmerno više opteretiti slojeve stanovništva sa najnižim dohodcima. U ovom delu će biti reči o prvim istraživanjima problema regresivnosti i o istraživanju tog problema u Srbiji. Ovde je takođe objašnjen izražen problem regresivnosti našeg poreskog sistema, s obzirom na to da prihodi poreza na potrošnju predstavljaju najznačajniji izvor prihoda budžeta. Na kraju, u poslednjem delu, biće ponuđena moguća rešenja za smanjenje problema regresivnosti i zadovoljenje principa pravičnosti u oporezivanju potrošnje.

Analiza strukture javnih prihoda u savremenim državama

U različitim poreskim sistemima, postoji razlika u strukturi poreskih oblika koji su u njima zastupljeni. Međutim, ukoliko uporedimo poreske sisteme različitih zemalja, videćemo da u svima prevladava nekoliko poreskih oblika: PDV, porez na dohodak fizičkih lica, porez na dobit preduzeća, porez na imovinu, akcize i carine. Prihodi od direktnih poreza obezbeđuju oko 70% ukupnih prihoda, dok se od indirektnih obezbedi manji iznos.

U nerazvijenim zemljama, odnos direktnih i indirektnih poreza je veoma razičit. One imaju nedovoljno razvijenu privredu i nizak nivo monetarne i ekonomske stabilnosti, pa u poreskoj strukturi ovih zemalja, indirektni porezi zauzimaju značajno mesto. Putem ove vrste poreza, u nedovoljno razvijenim

zemljama, prikupe se velika sredstva za javnu potrošnju. U ovim zemljama se putem indirektnih poreza obezbedi i do 60% prihoda budžeta.

Tabela 1. Odnos direktnih i indirektnih poreza u zemljama OECD-a, 1965-2010. godina (% ukunih prihoda)

Prihodi	1965.	1975.	1985.	1995.	2005.	2010.
DIREKTNI						
Porez na dohodak	26	30	30	27	25	23
Porez na dobit	9	8	8	8	11	10
Doprinosi za socijalno osiguranje	17	21	22	25	25	24
Porez na imovinu	8	6	5	6	6	6
Porez na platni spisak	1	1	1	1	1	1
INDIREKTNI						
Opšti porezi na potrošnju	14	15	16	18	19	20
Specifični porezi na potrošnju	24	18	16	13	11	13
OSTALI PRIHODI	1	1	2	3	3	3
UKUPNO	100	100	100	100	100	100

Izvor: Revenue statistics OECD 2000-2011, dostupno na: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2011_rev_stats-2011-en-fr

Tabela 2. Odnos direktnih i indirektnih poreza u Srbiji kao % od ukunih prihoda, 2007-2013. godina

Prihodi	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.
Poreski prihodi	88,9	93,3	92,0	93,0	86,8	87,1	89,1
DIREKTNI	16,1	17,6	19,5	16,7			
Porez na dohodak	10,5	11,3	11,6	11,6	10,9	6,8	5,9
Porez na dobit	4,6	5,3	6,3	3,3	5,3	7,1	7,3
Porezi na imovinu	1,0	1,0	1,6	1,8			
INDIREKTNI	72,8	75,7	72,5	76,3			
PDV	46,5	48,7	48,5	49,6	52,9	53,5	52,6
Akcize	17,0	17,4	16,7	20,0	23,6	26,3	28,3
Carine	9,3	9,6	7,3	6,7	6,0	5,2	4,5
Neporeski prihodi	11,1	6,7	8,0	7,0	12,9	12,6	10,7
UKUPNO	100	100	100	100			

Izvor: Bilten javnih finansija Republike Srbije, septembar 2014, Ministarstvo finansija, Dostupno na: [http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-121-web\(1\).pdf](http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-121-web(1).pdf), (22.12.2014.) proračunavanja izvršio autor

U Srbiji, odnos direktnih i indirektni poreza je još naglašeniji u korist indirektnih. Od poreza na potrošnju obezbedi se 75%, a od direktnih 15% ukupnih javnih prihoda.

Značaj poreza na potrošnju u poreskom sistemu

Porezi na potrošnju indirektno pogađaju ekonomsku snagu poreskog obveznika, a kao predmet porezivanja imaju potrošnju određenih dobara i usluga. Njihova pojava vezuje se za antičko doba i tada su se pojavili u vidu poreza na promet i akciza. Prilikom oporezivanja teret snosi krajnji potrošač proizvoda i usluga, na taj način što za predmet koji troši ili za uslugu koju prima, plaća cenu u koju je uračunat i porez. Ovi porezi su zastupljeni u svim savremenim poreskim sistemima i javljaju se u dva vida, i to kao: opšti porez na potrošnju i porezi na specifična dobra i usluge (Đurović-Todorović, Đorđević, 2013, p. 12).

Porezi na potrošnju imaju mnoge *prednosti*, zbog čega su široko zastupljeni u velikom broju zemalja i istovremeno su jedna od najizdašnijih vrsta prihoda. Osim što obezbeđuju velika sredstva za državnu kasu, oni se karakterišu i time što se prilikom njihovog plaćanja poreska vlast rukovodi načelom ugodnosti, tj. kada krajnji potrošač plaća ovaj porez, on ga plaća pod „anestezijom” i nije svestan iznosa poreza koji podnosi. Takođe, ovi porezi imaju depersonalizovani karakter, jer se njihovom upotrebom porez naplaćuje bez ikakve diskriminacije prema ličnim osobinama poreskog obveznika. Kod poreza na potrošnju ne postoji nikakav otpor plaćanju poreza, jer poreski obveznik ne snosi teret, a potrošač ga nemože izbeći, pošto je uračunat u cenu. Porezi na potrošnju se jednostavno ubiru i kontrolišu, pa su troškovi naplate poreza niski.

Kao glavni *nedostatak* poreza na potrošnju, navodi se njihova regresivnost, tj. oni srazmerno više opterećuju lica sa manjim dohotkom, što ima za posledicu nepovoljne socijalne efekte. Pri njihovom ubiranju nemože se uvažiti poreska sposobnost poreskog destinarata, zbog depersonalizovanog karaktera ovih poreza. Osim toga, porezi na potrošnju izazivaju inflatorni potencijal prilikom uvođenja ili prilikom promene poreskih stopa.

Činjenica je da su indirektni porezi u negativnom smislu progresivni porezi, koji jače pogađaju siromašne (Auerbach, 2010, p.21). Pošto se plaćaju „pod fiskalnom anestezijom”, to je i nesocijalno, regresivno delovanje poreza na potrošnju veće, ukoliko su veće razlike u materijalnom položaju obveznika i ukoliko su stope poreza veće. Regresivno delovanje poreza na promet je evidentno, iako je njegovo egzaktno kvantifikovanje u praksi veoma teško. U literature su poznati Dejvisov i Kalmusov model merenja regresivnosti poreza na potrošnju. U Dejvisovom modelu se utvđuje koeficijent korelacije ranga između efektivnih poreskih stopa i grupa po nivou raspoloživih sredstava, dok se u Kalmusovom modelu meri indeks regresivnosti poreza u najnižim grupama po nivou raspoloživih sredstava (Garner, 2010, p. 54).

U tabeli koja sledi biće prikazani prihodi koji se prikupe od poreza na potrošnju u zemljama OECD-a u poslednjih osam godina.

Tabela 3. Porezi na potrošnju u BDP-u zemljama OECD-a, 2007-2012. godina

	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.
Australija	8,0	7,5	7,6	7,4	7,2	-
Austrija	11,5	11,6	11,9	11,8	11,8	11,9
Belgija	10,8	10,7	10,8	11,0	10,9	11,3
Kanada	7,7	7,4	7,5	7,5	7,4	7,5
Čile	10,0	10,8	9,6	10,0	10,5	10,6
R.Češka	10,7	11,0	11,2	11,3	11,7	11,9
Danska	16,3	15,5	15,3	15,1	15,2	15,2
Estonija	13,1	11,8	14,4	13,7	13,4	13,7
Finska	12,9	12,9	13,4	13,4	14,3	14,4
Francuska	10,9	10,7	10,6	10,7	10,9	11,0
Nemačka	10,5	10,6	11,1	10,6	10,8	10,7
Grčka	11,9	11,6	10,9	12,3	12,7	12,6
Mađarska	15,2	14,9	15,9	16,2	15,9	17,5
Island	16,4	13,6	12,0	12,4	12,5	12,9
Irska	11,2	10,8	10,0	9,9	9,6	9,9
Izrael	12,8	12,7	12,4	13,0	12,9	12,4
Italija	10,9	10,6	10,6	11,1	11,2	11,3
Japan	5,1	5,1	5,1	5,2	5,3	5,2
Koreja	8,3	8,4	8,2	8,5	8,1	8,4
Luksemburg	9,8	10,4	10,8	10,0	10,0	10,6
Meksiko	9,4	12,4	8,7	9,9	10,7	-
Holandija	12,0	11,9	11,7	12,0	11,6	-
Novi Zeland	10,9	11,3	11,4	12,3	12,5	12,8
Norveška	12,2	10,9	11,7	11,8	11,3	11,1
Poljska	13,0	13,0	11,7	12,5	12,7	-
Portugalija	13,2	13,0	11,6	12,4	12,9	13,1
R.Slovačka	11,3	10,7	10,6	10,3	10,7	9,8
Španija	9,4	8,2	7,2	8,7	8,4	8,7
Švedska	12,6	12,9	13,5	13,4	12,9	12,8
Švajcarska	6,2	6,3	6,3	6,4	6,4	6,1
Turska	11,5	11,0	11,2	12,5	12,6	12,5
V.Britanija	10,4	10,3	9,9	10,7	11,5	11,6
SAD	4,5	4,4	4,3	4,3	4,4	4,4
OECD-prosek	11,0	10,8	10,7	11,0	11,0	-

Izvor: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-goods-and-services_20758510-table6

Na osnovu podataka iz tabele može se uočiti da porezi na potrošnju u zemljama OECD-a zauzimaju značajno mesto u prihodima koji se prikupe za pokriće rashoda budžeta. Njihovo učešće u BDP-u u ovim zemljama se kreće oko 11%. U poslednjoj godini, od posmatranih zemalja, najveće učešće se može zapaziti u Mađarskoj (17,1%) i Danskoj (15,2%), a najmanje u Japanu (5,2%) i Švajcarskoj (6,1%).

Ukoliko uporedimo ove podatke sa učešćem indirektnih poreza u BDP-u nedovoljno razvijenih zemalja, videćemo da se putem ovih poreza prikupi mnogo veći iznos prihoda koji se slivaju u državni budžet. Taj iznos je u nekim zemljama i duplo veći od proseka prihod koji se prikupe od poreza na potrošnju u razvijenim zemljama.

Problem regresivnosti u oporezivanju potrošnje

O regresivnosti poreza na potrošnju se govori još od sredine sedemdesetih godina XX veka. Kao rezultat tih istraživanja, zemlje su snižavale stope i to pre svega na egzistencijalne proizvode kao što su hrana, voda i lekovi. Smanjenje stopa poreza na promet imalo je za cilj podsticanje potrošnje dobara koja bi pojedinci sa nižim primanjima mogli sebi da priušte (knjige, novine i časopisi, ulaznice za muzeje, pozorišta, sportske događaje) (Blažić, 2010, p. 3). Diferencirane stope mogu ublažiti regresivnost PDV i to je potvrđeno sedamdesetih godina prošlog veka, kada su sprovedena prva empirijska istraživanja. U istraživanju obavljenom u zemljama EU pokazalo se da je PDV manje-više proporcionalan. Kada je kao osnovica uzimana potrošnja, PDV je pokazivao blagu progresiju, dok je u slučaju dohodne osnovice blaga progresija bila izražena kod osoba sa nižim dohotkom, a kod osoba sa višim nivoom dohotka PDV bio blago regresivan.

Ukoliko pogledamo tabelu, videćemo koeficijent distributivnosti koji pokazuje odnos između najvišeg i najnižeg nivoa dohotka.

Tabela 4. Merenje koeficijenta regresivnosti u Evropi

Kraj sedamdesetih godina XX veka	Koeficijent distributivnosti
Finska	1,05
Velika Britanija	0,92
Osamdesete godine XX veka	
Danska	0,21
Holandija	0,79
Švedska	0,67
Velika Britanija	>0,86

Izvor: Blažić H., 2010, Distributivni učinak PDV-a: usporedna analiza, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Rijeci, str. 4

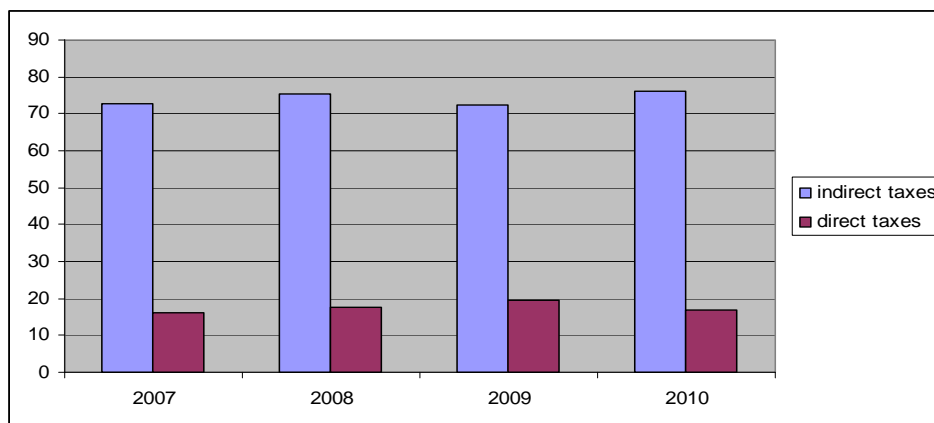
Na osnovu podataka iz tabele može se uočiti da su Finska i Velika Britanija prve države koje su počele da mere regresivnost. Kao što se vidi iz tabele, u Finskoj je zabeležena blaga progresivnost, dok je u Velikoj Britaniji koeficijent nešto ispod jedinice. Rezultati drugog istraživanja pokazuju da se u svim posmatranim zemljama uočava regresivan efekat PDV-a.

PDV je najčešće proporcionalan kada se meri u odnosu na potrošnju, što ukazuje na to da snižena i nulta stopa na egzistencijalne proizvode imaju mali uticaj na ublažavanje regresivnosti. To se može objasniti time da proizvodi kao što su knjige, novine i ulaznice za kulturne i sportske događaje nisu previše zastupljeni u potrošnji pojedinaca sa nižim dohotkom. Pojedinačna istraživanja koja su obavljena u Velikoj Britaniji, Irskoj, Belgiji, SAD, Japanu i drugim zemljama potvrdila su da je PDV veoma regresivan.

Istraživanje problema regresivnosti zaokupilo je pažnju mnogih ekonomista u našoj zemlji. Srbija prati model EU i u svojim analizama se oslanja na istraživanja koja su vršena na nivou Unije.

Ako pogledamo podatke, videćemo da Srbija obezbeđuje manje od 20% ukupnih prihoda od prihoda od direktnih poreza i oko 75% od indirektnih poreza. Procenat prihoda koji se prikupi putem indirektnih poreza je ekstremno visok, što potvrđuje sumnju da poreski sistem Srbije ima regresivni karakter (Ministarstvo finansija, 2009).

Slika 1. Struktura poreskih prihoda u Srbiji, 2007-2010. godina

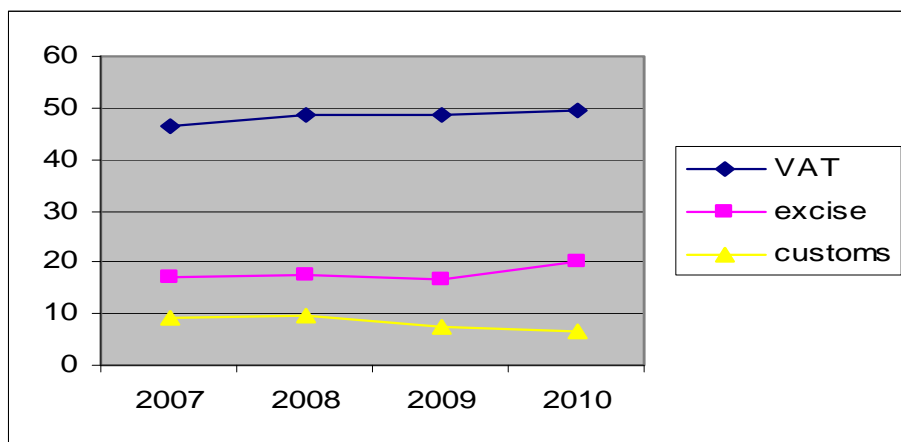


Ukoliko pogledamo sliku 1, možemo da vidimo mali deo direktnih poreza u ukupnoj strukturi poreskih prihoda. Prihodi od indirektnih poreza rastu iz godine u godinu i postaju sve više i više značajni. Siromašni ostaju siromašni, a bogati su još bogatiji. Direktni porezi koji opterećuju imovinu i dohodak fizičkih i pravnih lica su progresivni i njihov nivo je određen ekonomskom

snagom poreskih obveznika. Kod indirektnih nije tako. Oni teže opterećuju siromašnije slojeve stanovništva. U tom smislu, jaz između siromašnih i bogatih se sve više produbljuje (Djurovic-Todorovic, Djordjevic, 2009).

Sa slike 2 možemo videti da u strukturi indirektnih poreza preovladava PDV, a zatim akcize i carine. Ovi porezi poskupljuju proizvode i povećavaju cene. To će se odraziti na životni standard stanovništva.

Slika 2. Struktura indirektnih poreza u Srbiji, 2007-2010. godina



Iako su poreske stope PDV-a povećane, postoji tendencija od strane poreskih vlasti za njihovim daljim povećanjem, radije nego za reformom direktnih poreza. Ovaj zaključak ukazuje na činjenicu da regresivnost poreskog sistema Srbije raste.

Istraživanje o regresivnosti PDV-a u Srbiji obavljeno je 2009. godine i obuhvata anketu o potrošnji domaćinstava. Analiziran je uzorak od 4.592 domaćinstva. Istraživanje je bilo detaljno i na osnovu njega može se uvideti koji subjekti podležu standardnoj stopi, sniženoj stopi ili su izuzeti od oporezivanja. Prilikom istraživanja uzeta su u obzir dva ograničenja: prodaja hrane na pijacama je oslobođena plaćanja PDV-a i kupovina novoizgrađenih stanova nije uključena u potrošnju domaćinstava, jer predstavlja investicioni trošak (Arsić, Altiparmakov, 2012, p. 7).

Iz tabele koja sledi može se uočiti blaga progresivnot PDV-a. Efektivne stope PDV-a kreću se od 10% do 13%, što je ispod standardne stope, koja je u to vreme iznosila 18%.

Porezi na potrošnju u Srbiji su veoma izdašan izvor prihoda, ali oni dodatno opterećuju siromašne građane. Svako novo povećanje stope PDV-a i akciza mora da se temelji na detaljnoj analizi ekonomske i socijalne situacije u zemlji.

U Srbiji nešto više od million ljudi živi ispod granice siromaštva i svako novo povećanje poreza ih dodatno opterećuje. Neophodno je da poreske vlasti ne povećavaju stope na indirektnе poreze, već da se posvete reformi direktnih poreza i da na taj način obezbede dodatna sredstva budžetu.

Tabela 5. Efektivna stopa PDV-a u Srbiji po nivoima dohotka, (%)

Nivo dohotka	Efektivna stopa PDV-a
Najniži	10,8
2	11,5
3	11,5
4	11,8
5	11,8
6	12,2
7	12,2
8	12,3
9	12,6
Najviši	13,0

Izvor: Arsić M., Altiparmakov N., 2012, Poreska pravičnost PDV sistema u Srbiji, Fiskalni savet Republike Srbije, Beograd, str.11

Mogući načini zadovoljenja pravičnosti u oporezivanju potrošnje

Neki od mogućih načina smanjenja regresivnosti poreskog sistema su: oslobađanje od PDV-a, nulta stopa, snižena stopa i poreski kredit.

Oslobodaenje od PDV-a smanjuje regresivnost ovog poreskog oblika, pre svega zbog toga što se na ono odnosi na neke javne usluge poput obrazovnih i zdravstvenih usluga. Takođe, osnovne životne namirnice i lekovi mogu biti predmet ovog oslobodaenja. Neki od proizvoda su oslobodaeni PDV-a, zato što je otežana evidencija o njihovoj potrošnji. Drugom grupom proizvoda, kao što su hrana i zdravstvene usluge, smanjuje se regresivnost PDV-a, jer se smatra da se sa rastom dohotka smanjuje i potrošnja ovih dobara. S druge strane, izdaci za obrazovanje rastu sa porastom dohotka. Oslobodaenjem od PDV-a smanjuju se prihodi budžeta, ali se povećava pravičnost u oporezivanju (Acosta, 2011).

Neophodno je prilikom oslobodaenja od PDV-a dobro proceniti koji proizvodi treba da budu oslobodaeni. Tako, na primer, kada je hrana u pitanju, treba voditi računa da se samo osnovne životne namirnice oslobode plaćanja poreza, a ne i hrana u restoranima ili prehrambeni proizvodi koji se mogu smatrati luksuznim proizvodima. Na taj način, sveže voće i povrće, meso i mleko bi trebalo osloboditi od oporezivanja, pošto se ove namirnice najčešće

koriste u ishrani, pa će se na taj način smanjiti regresivnost PDV-a. Ovaj posao zahteva velike administrativne troškove.

Proizvodi koji ne podležu oporezivanju definišu se zakonom o PDV-u. Često se dešava da zakonodavac oslobađa oporezivanja i proizvode koje izvoze domaći proizvođači u cilju povećanja njihove konkurentnosti. Poresko oslobođenje predstavlja snažan instrument ekonomske politike svake zemlje. Takođe, oslobađanje od plaćanja poreza na osnovne životne namirnice vodi uspostavljanju socijalne ravnoteže, pa se može zaključiti da poresko oslobađanje predstavlja važan segment socijalne politike.

Nulta stopa PDV-a, po mišljenju mnogih teoretičara, predstavlja bolje rešenje nego oslobođenje od poreza. Ona se razlikuje od oslobođenja po tome što je kod nje prisutan povraćaj PDV-a u slučaju izvoza ili prodaje proizvoda. U zemljama EU, nekoliko zemalja i dalje ima nultu stopu PDV-a: Belgija, Velika Britanija, Danska, Irska, Italija, Malta, Finska i Švedska (European Commission, 2013). Do 2013. godine i Hrvatska je imala nultu stopu, pa je ukinula. U skandinavskim zemljama, koje imaju nultu stopu, postoji veoma odgovorna socijalna politika koja pruža svom stanovništvu veoma kvalitetno obrazovanje, zdravstvo i bezbednost. Jedan od načina vođenja odgovorne socijalne politike je i nulta stopa PDV-a na proizvode kao što su: hleb, mleko, knjige, časopisi, ulaznice za kulturne događaje i medicinska pomagala. Nulta stopa pojeftinjuje ove proizvode i to je veoma važno za deo stanovništva sa niskim dohotkom, pošto oni uglavnom kupuju osnovne životne namirnice. Na taj način se može uticati za smanjenje siromaštva, s obzirom na to da veliki broj ljudi živi ispod granice siromaštva.

Evropska unija vodi politiku protiv nulte stope PDV-a. Mnoge zemlje koje su imale nultu stopu pre ulaska u Uniju, morale su da je ukinu i osetile su snažan rast cena koji najviše pogađa najsiromašniji deo stanovništva. Skandinavske zemlje su uspele da se odupru ovoj politici protiv nulte stope, pošto je njihova ekonomska politika usmerena na blagostanje pojedinca i porodice.

Učinak ukidanja nulte stope PDV-a bi se odrazio na rast cena i na smanjenje potrošnje najsiromašnijih slojeva stanovništva. Razlog ovakve regresivne raspodele ukupnog gubitka blagostanja usled ukidanja nulte stope PDV-a, leži u činjenici da je teret gubitka blagostanja nekog domaćinstva obrnuto proporcionalan procentu sa kojim u ukupnoj potrošnji tog domaćinstva učestvuju proizvodi na koje se primenjuje nulta stopa (Švaljek, 2011, p.12).

Snižena stopa PDV-a je jedan od načina smanjenja regresivnosti PDV-a. Mnoge zemlje se opredeljuju za snižene stope, pošto njihovom primenom i dalje ubiru prihode, a istovremeno se vodi računa o najugroženijim slojevima stanovništva. U Evropskoj uniji je Direktivom o približavanju stopa PDV-a odobreno formiranje sniženih stopa. Ovom Direktivom dozvoljena je primena jedne ili najviše dve snižene stope koje ne smeju biti niže od 5%. Ove stope se

odnose na sledeće proizvode: prehrambeni proizvodi, voda, lekovi, medicinska pomagala, knjige i druge publikacije, isporuka dobara i pružanje usluga u poljoprivrdi i drugi proizvodi propisani Direktivom. Snižene stope se mogu primenjivati i na isporuku prirodnog gasa i električne energije, pod uslovom da ne ugrožavaju tržišnu konkurenciju (Jovanović, 2008, p. 106).

Posmatrano sa stanovišta gubitka poreskih prihoda, troškovi primene sniženih stopa PDV-a proporcionalni su proizvodu cene roba i usluga i razlici između standardne i snižene stope PDV-a. Kako bi se ostvarili određeni distributivni i socijalni ciljevi, kreatori ekonomske politike pokušavaju da ublaže regresivnu prirodu PDV-a primenom sniženih stopa na proizvode i usluge za koje se očekuje da će ih kupovati kategorije stanovništva sa najnižim primanjima.

Tabela 6. Snižene stope PDV-a u zemljama EU u 2013. godini

Država	Super snižena stopa	Snižena stopa
Belgija	-	6/12
Bugarska	-	9
Češka Republika	-	15
Danska	-	-
Nemačka	-	7
Estonija	-	9
Grčka	-	6,5/13
Španija	4	10
Francuska	2,1	5,5/7
Hrvatska	-	5/10
Irska	4,8	9/13,5
Italija	4	10
Kipar	-	5/8
Letonija	-	12
Litvanija	-	5/9
Luksemburg	3	6/12
Mađarska	-	5/18
Malta	-	5/7
Holandija	-	6
Austrija	-	10
Poljska	-	5/8
Portugalija	-	6/13
Rumunija	-	5/9
Slovenija	-	9,5
Slovačka Republika	-	10
Finska	-	10/14
Švedska	-	6/12
Velika Britanija	-	5

Izvor: European Commission, 2013, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Financial Report, Brussels, str. 3

Na osnovu podataka iz tabele možemo uočiti da neke članice koriste stope niže od propisanih, tj. niže od 5%. To su tzv. super snižene stope PDV-a. Super snižene stope koriste Španija, Francuska, Irska, Italija i Luksemburg. One primenjuju ove stope na hranu, lekove, farmaceutske proizvode, knjige, časopise i druge publikacije, ulaznice za razne kulturne i sportske događaje, prevoz putnika, poljoprivredne sirovine i drugo (European Commission, 2013, pp.10-14). Opravdanje za primenu ovih stopa su socijalni razlozi. Roba i usluge na koje se primenjuje super snižena stopa se najčešće koriste u potrošnji i svako povećanje stope bi se negativno odrazilo na rast cena i prodaju tih proizvoda.

Poreski kredit je još jedan način za povećanje pravičnosti u oporezivanju potrošnje. Prilikom primene oslobođenja od PDV-a ili nulte stope, postiže se smanjenje regresivnosti ovog poreza, ali se smanjuje i njegova efektivnost i efikasnost. Koristi od olakšica i nulte stope za bogatije pojedince, koji imaju veći obim potrošnje od siromašnijih, mogu biti korisniji i oni mogu uštedeti više.

Jedna od alternative regresivnom karakteru PDV-a je direktno refundiranje plaćenog PDV-a domaćinstvima sa niskim primanjima. Ovj kredit bi trebalo da obezbedi efektivnu redistribuciju tereta PDV-a sa siromašnih na bogatije poreske obveznike. Najveće refundiranje je obezbeđeno za one koji žive ispod granice siromaštva. U trenutku kada dohodak porodice poraste do te mere do koje su umanjeni regresivi efekti PDV-a, refundiranje prestaje (www.taxpolicycenter.org).

Refundiranje je u našem zakonodavstvu poznato kao poreski kredit. Naš Zakon o porezu na dodatu vrednost (Poreska uprava, 2014) to definiše na sledeći način: Ako je iznos prethodnog poreza veći od iznosa poreske obaveze, obveznik ima pravo na povraćaj razlike. Poreski obveznik može da se opredeli ili za povraćaj razlike ili da mu se razlika prizna kao poreski kredit.

Zaključak

Porezi na potrošnju predstvaljaju jednu od najznačajnijih kategorija poreskih prihoda, s obzirom na to da se karakterišu visokim stepenom izdašnosti. U nedovoljno razvijenim ekonomijama, putem njih se obezbedi više od dve trećine prihoda namenjenih državnoj kasi. U razvijenim zemljama, situacija je nešto drugačija, posto su direktni porezi izdašniji, ali se putem poreza na potrošnju prikupi više od 35% od ukupnih prihoda.

Bez obzira na visok nivo izdašnosti poreza na potrošnju, neophodno je naglasiti i problem regresivnosti ovih poreza. Oni se smatraju regresivnim porezima pošto istim poreskim stopama opterećuju slojeve stanovništva sa različitim dohodcima. Na taj način, slabije platežno stanovništvo podnosi srazmerno svom dohotku veći poreski teret.

Na osnovu prethodne analize, može se zaključiti da je problem regresivnosti uočen još sedamdesetih godina prošlog veka i da su mnoge zemlje vršile analize stepena regresivnosti oporezivanja potrošnje. Na bazi tih istraživanja, merenjem koeficijenta distributivnosti, došlo se do zaključka da porezi na potrošnju negativno utiču na ekonomsku snagu poreskih obveznika sa niskim primanjima. Ova kategorija sstanovništva podnosi srazmerno veće poresko opterećenje u odnosu na bogatije slojeve u društvu.

Rešenja za smanjenje regresivnosti i povećanje pravičnosti u oporezivanju potrošnje, pronađeno je u uvođenju nulte stope poreza na potrošnju, snižene stope, davanju poreskog kredita ili raznim vrstama oslobođenja od plaćanja ovih poreza. Svaka država treba da alternativna rešenja problema regresivnosti prilagodi karakteru i mogućnostima svog poreskog sistema i da izabere one koji joj najviše odgovaraju.

Literatura

- Arsić M., Altiparmakov N. (2012) *Poreska pravičnost PDV sistema u Srbiji*. Beograd: Fiskalni savet Republike Srbije.
- Auerbach A. J. (2010) *A Consumption Tax*, The Wall Street Journal
- Blažić H. (2010) *Distributivni učinak PDV-a: usporedna analiza*. Sveučilište u Rijeci: Ekonomski fakultet.
- Caspersen E., Metcalf G. (1994) "Is a Value Added Tax Progressive? Annual Versus Lifetime Incidence Measures", *National Tax Journal*, 47. The National Bureau of Economic Research; Dostupno na: <http://www.nber.org/papers/w4387.pdf>
- Djurovic-Todorovic J., Djordjevic M. (2009) "Responses of Monetary and Fiscal Policy Makers in Serbia Against The World Economic Crisis". International Conference: Challenges of the World Economic Crisis, Faculty of Economics Nis, Serbia.
- Đurović-Todorović, J., Đorđević, M. (2013) *Porezi na potrošnju*. Niš: Ekonomski fakultet.
- European Commission (2013) *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Brussels: Final report.
- Garner C. A. (2010) *Consumption Taxes, Macroeconomic Effects and Policy Issue* Retrieved http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxes-on-goods-and-services_20758510-table6
- <http://www.poreskauprava.gov.rs/pravna-lica/pdv/zakon/202/zakon-o-porezu-na-dodatu-vrednost.html> (16.12.2014.)
- <http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/background/issues/phaseouts.cfm> (datum pristupa 25.10.2013.)
- Jaime Acosta M., 2011., Tax – Benefit Incidence of Value Added Tax On Food And Medicine To Fund Progressive Social Expenditure, ECINEQ Working Paper Series
- Jovanović A. (2008) „Fiskalna harmonizacija u EU“. *Ekonomika*. Niš: Sven.

- Ministarstvo finansija (2014) Bilten javnih finansija Republike Srbije, septembar, Dostupno na: [http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-121-web\(1\).pdf](http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-121-web(1).pdf)
- Murphy R. (2011) "Why VAT is regressive?" Fair Tax. London. Dostupno na: <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/VATRegressive.pdf>
- Revenue statistics OECD (2000-2011) dostupno na: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2011_rev_stats-2011-en-fr
- Švaljek S. (2011) *Učinak ukidanja nulte stope PDV –a na nejednakost i siromaštvo*. Zagreb: Ekonomski institut.

SATISFYING THE PRINCIPLE OF FAIRNESS IN CONSUMPTION TAX

Abstract: Consumption taxes have an important place in the tax systems of modern states. They provide a large amount of revenue for the state budget. However, they are generous, but they are very regressive. It is a bad characteristic. The regressivity problem of the tax burden implies that the consumption tax is burdensome for the population with lower income. They pay similar tax rate as people with high income. The aim of this paper is to point to the existence of the problem of regressivity in underdeveloped and developed countries. This paper analyses the possibilities of reducing this problem in order to satisfy the principle of fairness in taxation.

Key words: consumption taxes, VAT, regressivity, coefficient distributive, poverty