

POREZ NA DODATU VREDNOST

— Jedna uporedna studija —

Od kako je uveden u savremene fiskalne sisteme, sredinom prvoga svetskog rata, porez na promet bio je predmet neprestanih napora da se ostvari njegovo usavršavanje. Faze kroz koje je prolazio u tom usavršavanju toliko su brojne da ih se, sem uži stručnjaka, retko ko seća. Podsetimo se samo opšteg poreza na promet, skupnog poreza na promet i dr.

Napori za usavršavanje poreza na promet, nastavljaju se još uvek. Zadnji pokušaj »oplemenjivanja« poreza na promet doveo je do poreza na dodatu vrednost.

Uvođenje poreza na dodatu vrednost usloveli su ekonomski i poresko-tehnički razlozi. Ekonomski razlozi imali su širi, višenacionalni značaj. Porez na dodatnu vrednost postao je zajednički i homogenizirani fiskalni instrument zemalja Zajedničkog evropskog tržišta (ZET). Poresko tehnički razlozi neposredno su uticali na njegovo oplemenjavanje, pa su promenama izvršenim u tehnici obračunavanja i naplate otklonjeni mnogi nedostaci klasičnog poreza na promet.

Siri i više nacionalni ekonomski značaj uvođenja poreza na dodatu vrednost je u želji jedne ekonomske ujedinjene sredine, kakvo je Zajedničko evropsko tržište, da usaglašavanjem svojih fiskalnih sistema omogućiti lakše kretanje roba unutar te zajednice.

Pa i pored takve želje proces ujednačavanja fiskalnih sistema i odluka da instrument tog ujednačavanja za sada bude porez na dodatu vrednost nije bio ni lak ni kratak.¹⁾ Dok je Francuska još u 1955. godini uvela i iz unutrašnjih razloga, poreza na dodatu vrednost, dotle je Italija to učinila, posle dugih priprema tek početkom 1973. godine, a ulaskom Engleske u ovu zajednicu, ostalo je još uvek, porezivanje prometa u ovoj zemlji van prihvaćenog sistema poreza na dodatu vrednost, i ako se uvođenje poreza na dodatu vrednost svestrano i duže vreme proučava.²⁾

Upoređivanjem »klasičnog« poreza na promet i poreza na dodatu vrednost dobija se dosta šarolika slika u kojoj se prepliću njihova prednosti i njihovi nedostaci.

1) dr. M. Matejić: »Savremeno društvo i njegovi fiskalni sistemi«, Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu IX sveska. 1970. godina.

2) I u nekim evropskim zemljama koje nisu učlanjene u Evropsku ekonomsku zajednicu uveden je porez na dodatu vrednost (severno-evropske zemlje). Zemlje van Evrope koje primenjuju ovaj porez su: Brazil i Argentina.

I. Neutralno delovanje kumulativnog poreza na promet i poreza na dodatu vrednost.

Klasičan porez na promet, u zemljama koje ovaj porez imaju, bio je tzv. kumulativni oblik ovoga poreza. Glavni nedostatak kumulativnog poreza na promet je što ne deluje neutralno na ekonomsku i društvenu sredinu.

To odsustvo neutralnosti, preko potrebne za celishodno delovanje ovog poreza, proizilazilo je iz sledećih osobina kumulativnog poreza na promet:

1. na svakom stupnju proizvodnog procesa, od početka proizvodnje do potrošnje, naplaćuje se porez i stvorena vrednost svakog prethodnog stupnja na svakom sledećem stupnju ponovno se obuhvata porezom. To je svefazni kumulativni porez na promet.¹⁾

2. pošto je porez na promet deo cene, on se ubira i u stvari kumulira sa brojem stupnjeva u prodaji.

Glavni prigovor učinjen je u pogledu obračunavanja poreza, jer tzv. sistem »porez na porez« ima za posledicu kumuliranje poreza,

3. kumulativni porez na promet štetno utiče na privredu zemlje u njenoj konkurentnosti sa drugim zemljama. Pošto za jednu robu nije moglo biti utvrđeno poresko opterećenje u svakom pojedinačnom slučaju, nije bilo moguće u međunarodnoj razmeni tačno utvrditi »finansijsko izravnjanje« na granici. To je bilo razlog da su se morale, na primer u Nemačkoj, primenjivati paušalne stope naknada koje, sa svoje strane, pri izvozu nisu zajemčavale puno oslobođenje domaće robe. Pri uvozu ove stope nisu dovoljno opterećivale stranu robu. Za uvoz su u Nemačkoj bile uvedene paušalne stope izravnjanja. To se naročito štetno odrazilo na odnose sa Zajedničkim evropskim tržištem jer se nije mogla postići potrebna fiskalna harmonizacija u okviru te zajednice.

4. klasični porez na promet plaćao se u preduzeću na sirovine, pomoćni materijal, reprodukcioni materijal, investicije i usluge drugih lica tako da razvijenija preduzeća nisu mogla da poboljšaju intenzitet rada. Utome su bile oštećene zbog poreza,

5. unutrašnji promet tj. promet među pojedinim preduzećima istoga preduzetnika nije bio porezovan. To je imalo za posledicu podsticanje koncentracije u privredi. Zbog smanjenja privrednih stupnjeva (proizvodnih faza) i isključivanja predhodnih preduzetnika, dolazilo je do uštede u porezima, pa s tim putem svefazni bruto porez na promet povlašćivao koncentraciju u proizvodnji. Prirodno da je podela rada bila ovim povlašćivanjem znatno otežana,

6. klasični-svefazni porez na promet je izazvao znatne smetnje u slobodnoj utakmici među proizvođačima. Razlog tome je što su konkurentne robe i usluge, prema stepenu koncentracije proizvodnje, bile različito opterećene. Naročito su jednostepena preduzeća prema višestepenim preduzećima, proizvodnim i trgovinskim, bila jako oštećena.

Štetne posledice posebno u privredi Nemačke bile su izražene kad je 1951. godine poreska stopa povećana na 4%. Pošto se kumulativni porez na promet po pravilu naplaćuje u punom iznosu na svaki proizvodni

¹⁾ Postoji i sfazni, ali ne kumulirani porez na promet kad se u razmeni roba opterećuje u više faza, pri čemu se porez po jedinim fazama ne kumulira.

stupanj, konačno poresko opterećenje jedne robe zavisilo je od broja stupnjeva kroz koje roba prolazi od proizvođača do krajnjeg potrošača. Uz to, kao što je rečeno, postoji potstrek, radi uštede poreza na promet, da se isključuju samostalni privredni stupnjevi ili ujedinjuju više privrednih stupnjeva u jedan vertikalni stupanj tj. u jedno jedino preduzeće. Na taj način je ovaj porez na promet nanosio u većini zemalja štetu preduzećima sa jednim stupnjem proizvodnje. Zbog toga on nije mogao ni biti neutralan u pogledu slobodne utakmice, o čemu je odlučivao i Savezni Ustavni sud u presudi od 20. XII. 1966. godine,¹⁾

7. u izvozu robe kumulirani porez na promet izazivao je teškoće koje su poticale od potrebe da se izvoz stimuliše i putem oslobođenja poreza omogućiti veći plasman robe. Međutim, baš kod oslobođenja od poreza na promet stvar se znatno komplikovala jer svaka roba koja se izvozi sadržava u sebi već ranije porezovane proizvode, kao što su sirovine i drugi proizvodi, što je uslovljeno brojem stupnjeva kroz koje je roba prolazila od proizvodnje do izvoza. Broj stupnjeva je različit, od raznih roba, pa je veoma otežano utvrditi visinu poreza za koji treba dati oslobođenje

Čak i kada se pokušalo da se putem prenošenja poreza u trgovinu na malo otkloni nepovoljno dejstvo »svefaznog« poreza na promet u oblast izvoza, rezultati su bili dosta slabi, jer postoji i takva mogućnost da se roba prodaje neposredno potrošaču, a ne preko maloprodajne mreže.

Bilo je opravdano što su takvom porezu na promet stavljeni prigovori negativnog dejstva na društvenim sredinu, jer taj porez podjednako moraju snositi i ekonomski jaki i ekonomski slabi. Oslobođanje nekih važnijih proizvoda za život, nije mnogo doprinelo da se ti prigovori otklone, a obzirom na strukturu potrošnje kod ekonomski jačih i ekonomski slabijih kategorija stanovništva.

Predmet napada na svefazni porez na promet bila je i njegova latentna sposobnost prevaljivanja. I ako u zakonu označen kao prevaljiv, ovaj porez nije mogao to uvek da postigne, jer prevaljivanje zavisi i od mogućnosti da se ostvari na tržištu cena koja omogućava da se teret plaćenoga poreza prenese na krajnjeg potrošača.

Porez na dodatu vrednost ima karakter nekumuliranog faznog poreza koji se razlikuje od kumuliranog poreza na promet po tome što ne zahvata na svakom stupnju privređivanja (bruto porez na promet), ukupnu vrednost robe, već samo onu vrednost koja je dodata tj. stvorena u tom stupnju. Zato se taj porez i naziva porezom na dodatu vrednost (neto porez na promet).

Kod neto poreza na promet krajni poreski teret jedne robe nije zavisao od broja privrednih stupnjeva koje roba na svome putu od proizvođača do potrošača prolazi. Zbog toga se smatra da je taj porez neutralan najpre u odnosu na slobodnu utakmicu među preduzećima, a zatim da ne uslovljava nikakvu vertikalnu koncentraciju preduzeća. Preduzeće

1) Ustavni sud Savezne republike Nemačke ukazao je na ovaj nedostatak konkurentne neutralnosti (»Wettbewerbsneutralität«) koji proizilazi iz dejstva koncentracije u privredi. U presudi od 20. decembra 1966. godine ovaj sud se izjasnio da je jednakost poreskih stopa povređena.

može donositi privredne odluke bez obzira na dejstvo porezivanja porezom na promet. U određenoj meri unapred se može znati koliko će jedna roba biti opterećena porezom, a samim tim lakše je odrediti i granična izravljajanja pri njenome izvozu, odnosno uvozu.

Porez na dodatu vrednost deluje neutralno zato što se pri njegovoj primeni ne čini nikakva razlika među proizvodima. Ovi se porezuju podjednako i istom poreskom stopom. Diferencijacija stopa, koja je dobro poznata kod klasičnog poreza na promet ovde izostaje, pa je broj stopa veoma mali (francuski sistem poznaje četiri, a nemački samo dve vrste stopa). Ovim načinom parališe se mogućnost pogoršanja uslova slobodne utakmice među preduzećima. Isti ovaj neutralni kvalitet delovanja, porez na dodatu vrednost ima prema fazama kroz koje roba prolazi od proizvođača do potrošača. U svim fazama porez deluje podjednako, pošto su proizvodi opterećeni istom stopom. Neutralnost poreza na dodatnu vrednost nazad ispoljava se i time što otklanja štetne posledice dodatnog porezivanja investicionih dobara (tz. nadoporezivanja).

Neutralni karakter poreza na dodatu vrednost ne bi trebalo bezrezervno prihvatiti.

Poznato je i to je analiza neutralnosti poreza dokazala, da svaki porez automatski deluje na privrednu i društvenu sredinu u kojoj se primenjuje. To dejstvo ne može biti otklonjeno nikakvim tehničkim preuređivanjem i usklađivanjem poreza, jer poreska tehnika nije u toj meri savršena da parališe ekonomsko dejstvo poreza, pa se zato ni tehničkim oplemenjivanjem poreza na promet i njegovim pretvaranjem u porez na dodatu vrednost takvo dejstvo nije moglo izbeći. Mada se neutralno odnosi prema robi i uslugama i proizvodnim i uslužnim preduzećima, jer su svi proizvodi i sve usluge podjednako opterećeni i po jednakim stopama, bez diskriminacije u pogledu broja faza kroz koje poreski promet prolazi, porez na dodatnu vrednost ne odnosi se neutralno prema stvarnim obveznicima (potrošačima) i kao svaki drugi oblik poreza na potrošnju izaziva osetne posledice. Sa ovoga šireg stanovišta delovanja, koje mnogi autori zapostavljaju, porez na dodatu vrednost može postići veći stepen neutralnosti, ali ni pod kojim uslovima ne može se okarakterisati kao neutralan, jer bi tako bila zaobiđena velika istina toliko puta potvrđena.

II. Komparativni prikaz dva najpoznatija sistema poreza na dodatu vrednost

Dva sistema reprezentuju porez na dodatu vrednost u Evropi i unutar Zajedničkog evropskog tržišta. To su francuski sistem, koji je stariji i sistem Savezne Republike Nemačke, koji je uveden nekoliko godina posle francuskog sistema.

I ako oba sistema imaju istu fiskalnu osnovu da zahvataju samo vrednost koja se proizvodima ili uslugama dodaje u raznim stupnjevima kretanja robe, među njima postoje razlike. Te se razlike uočavaju najpre u uslovima pod kojima su uvedeni u jednoj i drugoj zemlji, zatim u oblicima i mehanizmu zahvatanja, stopama i postupku obračunavanja.

1. Uslovi pod kojima je uveden porez na dodatu vrednost

a. Uslovi u Francuskoj

Francuska je od 1920. godine usvojila sistem poreza na promet koji je imao sve odlike kumulativnog poreza na promet (vodopadni, kaskadni porez na promet) i koji se plaćao na svaki obavljeni promet roba i usluga. Da bi se takvo kumulativno dejstvo poreza na promet izbeglo, uveden je 1926. godine porez poznat pod imenom »Taxes uniques« (jedinствена taksa), koji se plaćao samo na jednu fazu (stupanj). Primenjivao se na tridesetak proizvoda, zamenjujući porez na promet proizvoda 1936. godine uveden je porez na proizvodnju (»Taxe à la production«) da bi se, 1939. godine ustanovio opet iz fiskalnih razloga porez na prodaju (»Taxe sur la transaction«). On je imao karakter dodatnog poreza na proizvodnju, koji je bio porez na promet po prirodi »kaskadni«¹⁾. 1948. godine reformisan je poreski sistem u Francuskoj. Pedesetih godina, teret dažbina koje su opterećivale promet u Francuskoj se učetvorostručio, prema stanju iz 1920. godine, a udvostručio prema porezu na promet koji postoji u najporezovanim zemljama. Takav fiskalni teret obelodanio je mane sistema dažbina na promet. Porez na prodaju (»transaction«), navedene lokalne takse na promet, kao i porez na naknade za usluge (»prestations de services«), svojim »kaskadnim dejstvom otežale su uslove konkurencije između industrije i trgovine. Porez na proizvodnju, sa stopom od 15,35%, predstavljao je poseban unutrašnji fenomen »kaskade« (lavine, vodopada) na uštrb investicionih dobara i zbog toga je taj porez nepovoljno delovao na razvoj tehnike u Francuskoj.

Sve ove slabe strane fiskalnog sistema, a posebno, navedenih vrsta poreza na promet, bile su neposredni povod da se obustavi dalja primena »kaskadnog« poreza (takse na prodaju, lokalne takse na promet i takse na naknade na usluge) i da se izvrši rekonstrukcija poreza na »proizvodnju«, kako bi se otklonilo štetno dejstvo kaskade svojstveno ovom porezu. Da bi se to omogućilo bilo je potrebno isključiti iz poreske osnovice porez na proizvodnju dobara koja su posrednici u proizvodnji.

Tako se u Francuskoj došlo na ideju da se uvede »Taxe sur la valeur ajoutée« (skraćeno T.V.A.), kao neutralan porez za sve faze proizvodnje, pa i za tehnički napredak.²⁾

Karakteristika poreza na dodatu vrednost je jednostavnost, pošto se poreska osnovica dobija odbijanjem ukupnog poreza koji opterećuje kupovinu, od ukupnog poreza koji opterećuje prodaju dobara. Zbog toga je bilo, smatra se, korisno da TVA zameni sve do tada uvedene oblike poreza na promet koji je naplaćivala država (tj. porez na proizvodnju, na naknade za usluge i na prodaju — »transaction«³⁾).

1) Maurice Lauré: Au secours de la TVA, Paris, 1957. godine.

2) I ako TVA u prevodu na naš jezik znači taksu, a ne porez u tekstu će se TVA tretirati kao porez na dodatu vrednost.

3) Takvu reformu predložio je Lauré: La taxe sur la valeur ajoutée, Paris, 1953.

Načela za TVA postavile su tri vlade u Francuskoj — 1952, 1953, i 1954. godine). Zakon o uvođenju TVA donet je 11. aprila 1954. godine. Taj je zakon najpre reformisao porez na proizvodnju (»taxe à production«) zamenivši je sa TVA. Porez na naknade za usluge je isto tako zamenjen ali nije bio nezavisan od TVA, kao što je bio porez na proizvodnju. On se odbija od TVA. Porez na prodaju (»transaction«) i lokalni porez isto tako su zamenjeni sa TVA.

Prema reformi završenoj u 1955. godini TVA je primenjivan do predposlednje faze svakog (proizvodnog) ciklusa, dok je na poslednju fazu primenjivan lokalni porez (na fazu prodaje). Na taj način su izbegnute posledice »kaskade«.

b. Uslovi u Saveznoj Republici Nemačkoj

12. maja 1967. godine Bundestag je doneo zakon kojim se reguliše porez na promet (»Mehrwertsteuer«), a koji je stupio na snagu 1. I. 1968. godine. Time je ukinut porez na promet koji je u Nemačkoj bio u primeni gotovo 50 godina.

Novim zakonom je dotadašnji bruto porez na promet zamenjen neto porezom na promet sa prethodnim poreskim odbijanjem (»Vorsteuerabzug«) koji je nazvan »Mehrwertsteuer« (porez na dodatu vrednost). Zakon je celo područje porezivanja podvrgao iscrpnim izmenama.

Do 31. decembra 1969. godine, celokupni prihod od Mehrwertsteuer-a pripadao je savezu (Bund). Posle finansijske reforme iz 1969. godine, porez se raspodeljuje za 1970. i 1971. godinu između saveza (Bund) i zemalja (Länder). Odnos raspodele 70:30 u korist saveza.

2. Osnovne karakteristike sistema poreza na dodatu vrednost (TVA i Mehrwertsteuer).

a. Francuski sistem TVA

aa. Predmet porezivanja

Porezu na dodatu vrednost u Francuskoj (TVA) podložni su svi poslovi obavljani u Francuskoj ako potiču od industrijske ili trgovinske delatnosti bez obzira na njihov cilj i na rezultate (uspeh). Smatra se da je jedan posao obavljen u Francuskoj — ako se radi o prodaji — kad je ona izvršena pod uslovima isporuke roba u Francuskoj; ako se radi o svim drugim poslovima — kad su izvršena usluga, preneto pravo ili predmet dat pod zakup — korišćeni ili upotrebljeni u Francuskoj. TVA su podložni i: poslovi koje obavljaju zadruga i njihovi savezi; isporuke robe od strane kooperativnih udruženja i njihovih saveza; poslovi koje obavljaju proizvodne kooperative ili one koje vrše doradu ili preradu, kao i konzervisanje (čuvanje, održavanje) i prodaju poljoprivrednih proizvoda, izuzev ponovljenog ustupa koje ove kooperative vrše za svoje članove radi njihove porodične (domaće) potrošnje; poslovi koje obavljaju poljoprivrednici čija se aktivnost upodobljava, po svojoj prirodi i značaju, industrijskoj ili trgovinskoj delatnosti; poslovi koje obavljaju

netrgovačke profesije (zanimanja), ako naknada za te poslove sadrži u sebi koji od značajnih elemenata cene koštanja proizvoda ili usluga koji podleže TVA; poslovi koji se odnose na nepokretnosti, radnje («fond de commerce») ili na akcije ili udele društva za nepokretnosti i drugi poslovi.

bb. Osnovica TVA

Osnovicu TVA čini promet. Pojam prometa zavisi od vrste posla¹⁾. Za kupovinu ili razmenu (trampu) dobara, promet predstavlja prodajna cena ili vrednost dobara ili usluga koje su naplaćene. Za radove na nepokretnostima, to je tržišna cena (vrednost), cena istavljena u računu ili fakturi (fakturisana cena). Za usluge, to je cena usluge ili vrednost dobra ili usluge koji su naplaćeni. Za isporuke proizvoda (robe) promet predstavlja normalna cena prodaje proizvoda koja odgovara mestu i vremenu u kome se zasniva obaveza na plaćanje TVA. Za kupovinu proizvoda (robe), to je kupovna cena.

Cena, iznos ili vrednost koji određuju promet obuhvataju i »sve troškove i poreze«. Prilikom kupovine proizvoda (robe) TVA se uračunava, a u datom slučaju i drugi porezi koji terete robu. Zato se TVA uvek obračunava na cenu koju je platio kupac, isključivo i TVA. To je jedno od karakterističnih pravila za obračunavanje TVA.

Osnovica se može utvrđivati u stvarnom iznosu i paušalno.

cc. Obveznici TVA

Obveznici se razlikuju po tome da li automatski potpadaju pod obavezu plaćanja TVA ili se sami opredeljuju da plaćaju TVA. Prema tome oni su ili obavezni ili fakultativni platci poreza (TVA).

Obveznici TVA su lica koja učestvuju u vršenju poslova u Francuskoj, ako ti poslovi potiču iz industrijske ili trgovačke delatnosti, bez obzira na cilj i rezultate tih delatnosti. Obveznici su podjednako fizička i pravna lica. Za obveznika nije bitno kakav je oblik njegovog učešća u poslu i da li je posao vršen trajno ili slučajno (jednom).

Zakon od 1966. godine izričito pominje kao obveznika proizvođače, trgovce na veliko (grosiste) i trgovce na malo (detaljiste), uvoznike, preduzimače radova (izvođače radova) na nepokretnostima, vršioce usluga i posebne prevoznike, zatim poljoprivredne zadruge, poljoprivrednike koji obavljaju delatnosti slične industrijskoj ili trgovačkoj, čak i ako ove delatnosti predstavljaju produžavanje poljoprivredne delatnosti, lica slobodnih profesija za poslove koje obavljaju i koje sadrže jedan značajan element cene koštanja proizvoda i usluga podložnih TVA.

Fakultativni obveznici («partoption») mogu plaćati TVA na svoj zahtev i na poslove za koje nije propisano obavezno plaćanje TVA. To pravo opcije za TVA predstavlja povoljnu okolnost i povlasticu za ove obveznike, jer im omogućava da koriste poreske odbitke i daju mogućnost svojim klijentima da ih maksimalno sami koriste. Pravo opcije je priznato

1). Code général des impôts definiše promet u čl. 266. U stvari terminološki promet bolje odgovara »osnovici«.

lokalnim kolektivitetima, javnim ustanovama, poljoprivrednicima, licima slobodnih zanimanja (netrgovačkih), licima koja izdaju u zakup industrijske ili trgovačke objekte, konstruktorima turističkih hotela, licima koja obavljaju urbanističke poslove (radove), i, najzad preduzećima koja obavljaju poslove sa novim industrijskim otpacima.

bb. Stopa TVA

U vezi sa stopom koju treba primeniti i njenim utvrđivanjem postavljaju se dva problema: prvo, razlika koja se čini između stvarne i zakonske stope i drugo, multipliciranje (brojnost) zakonskih stopa.

Pošto se TVA obračunava na promet uključivo porezi (tj. TVA), stvarna stopa TVA, tj. procenat neto cene, poreza koji se ubiraju, je osetno viši od zakonske stope. To će reći od procenta iznosa koji je naplaćen u odnosu na prodajnu cenu proizvoda uvećanu za taj iznos.

Razlikovanje zakonske od stvarne stope nije jedina smetnja koju izaziva stopa TVA. Glavna smetnja potiče od različitosti stopa.

I ako je TVA opšti porez na potrošnju, za njegovo plaćanje nije predviđena jedna jedinstvena stopa, već su stope određene različito prema vrstama poslova (operacija). Ovu različitost stopa su često kritikovali francuski teoretičari kao protivnu prirodni TVA i kao nelogičnu. Međutim, različitost stopa ima osnova u privrednim i socijalnim razlozima, pa je malo verovatno da će se ona napustiti¹⁾.

Sigurno je da je postojanje različitih stopa često protivno zahtevima fiskalne neutralnosti. U svakom slučaju različite stope komplikuju mehanizam poreskih odbitaka (»deduction«), posebno za preduzeća koja obavljaju poslove (operacije) koje su podložne različitim stopama²⁾.

I ako ne ide tako daleko sa redukcijom stopa TVA kao nemački sistem Mehrwertsteuer, francuski sistem je sveo stope na četiri. To su redovna stopa (»taux normal«), uvećana stopa (»taux majoré«), prelazna stopa (»taux intermediaire«) snižena stopa (»taux réduit«).

Od 1. januara 1970. godine utvrđena je redovna stopa TVA u visini od 23% dok su ranije stope bile sukcesivno određene u visini 16,23% i 19%. Sa važnošću od 1. 1. 1970. godine propisana je uvećana stopa TVA u visini od 33, (1/3% za posebne proizvode i poslove (operacije) koji su izričito nabrojani u zakonu³⁾). Među proizvodima posebno se ističu skupoceni predmeti, koji imaju karakter luksuzne robe. Oni su utvrđeni u posebnoj listi⁴⁾.

Zatim se uvećana stopa primenjuje na poslove koje obavljaju radnje poznate po tz. kreativnoj proizvodnji (kreacije); kozmetičke radnje; radnje koje su slične frizerskim salonima, a koje se utvrde propisom; usluge koje se utvrde propisom, poslovi sa nepokretnostima, kao i poslovi uređivanja i instaliranja koji se utvrde propisom.

1) P. M. Gaudemet: Précis de Finances publiques, str. 393.

2) P. M. Gaudemet: Précis de Finances publiques, str. 393.

3) Član 281. Code général des impôts.

4) Član 281. „ „ „ „ i član 89. Ann. III.

Prelazna stopa od 1. januara 1970. godine iznosi 17,6%. Ona se primenjuje na poslove kupovine, uvoza, prodaje, isporuke, komisiona, kao i na slične poslove za: gas, električnu energiju, komprimiran vazduh, vodu paru, koja se koristi za centralna grejanja gradskog zagrevanja, sve vrste energije koja se upotrebljava za zagrevanje, klimatizaciju ili rashlađivanje zgrada, zatim lignit, koks, kameni ugalj, katran od uglja, drveni ugalj, drvo za gorivo. Ova prelazna stopa važi i za druge proizvode u zakonu pobrojane.

Prelazna stopa se tako isto primenjuje na putnički saobraćaj, naknade za usluge kulturnog i socijalnog karaktera koje po svojoj ceni i prirodi odgovaraju tekućim potrebama, a čija je lista utvrđena. Razlog za uvođenje prelazne stope sigurno je u želji zakonodavca da za određene proizvode suviše ne uveća cene. Dalje se prelazna stopa primenjuje i na one proizvode ishrane za koje ne važi umanjena stopa (od 7,5%) kao što je vino, razne vrste rakije (jabukovača, kruškovača, medovača i sl.), kao i na nameštaj za stanovanje, izuzev proizvoda za koje važi umanjena stopa.

Postoji mogućnost da stope koje su utvrđene u zakonu kao normalna (23%) i kao prelazna (17,6%) budu umanjene. To ovlašćenje za smanjivanje navedenih stopa ima Vlada, ako je prihod koji se dobija njihovom primenom veći od planiranog¹⁾.

Sličan motiv koji je opredelio zakonodavca za uvođenje prelazne stope postajao je i kod uvođenja umanjene stope. Iz socijalnih, ekonomskih ili kulturnih razloga predviđena je niža stopa od redovne, pa i prelazne stope za niz usluga i predmeta, koji su precizno definisani i za koje zakonodavac nije htio da dozvoli visoku cenu. Umanjena stopa iznosi 7,5% i počela se primenjivati od 1. januara 1970. godine.

Ovom stopom su obuhvaćena davanja za opremanje hotela turističke klase i hotela u selima gde se provode godišnji odmori utvrđene posebnim propisima ministra finansija. Pansioni i polupansioni u tim hotelima isto tako koriste ovu smanjenu stopu prema osnovici utvrđenoj u visini tri četvrtine cena usluga davanja pansiona ili polupansiona²⁾.

ee. Utvrđivanje i plaćanje TVA

U vezi sa obračunavanjem TVA postavljaju se tri pitanja: utvrđivanje prometa koji predstavlja osnovicu TVA i koji se porezuje, utvrđivanje stope koja se ima primeniti i određivanje odbitka (prethodno plaćenog TVA) tzv »deduction«.

1. Utvrđivanje prometa svodi se na utvrđivanje cene ili vrednosti predmeta na koji se plaća TVA, promet se može utvrđivati u stvarnom iznosu (»réel«) ili paušalno (forfaitaire«).

Utvrđivanje prometa u stvarnom iznosu u kome je obavljen predstavlja opšti i normalan način postupanja pri obračunavanju TVA.

1) Art.280. bis Code général des impots.

2) Ann. IV. Code général des impots.

U ovome postupku utvrđivanja stvarnog prometa dolazi do primene već pomenuto pravilo »da se porez obračunava na cenu ili vrednost uključujući sve troškove i poreze«. Ono znači da TVA mora biti obračunat i plaćen na ukupan iznos koji plaća kupac prodavcu ili korisnik vršiocu usluga. Prevoznici troškovi na primer, su element prodajne cene koji se priznaje, ako se cena podrazumeva franko mesto opredeljenja. Ali ako je cena utvrđena na polaznoj (utovarnoj) stanici, prevoznici troškovi ne ulaze u cenu prodaje. Oni se u tom slučaju posebno porezuju. Dugovana pasivna kamata, u slučaju prodaje na kredit, isto tako je podložna TVA, kao i troškovi osiguranja i komisioni troškovi koje kupac plaća. Čak je i vrednost ambalaže poreziva, izuzev ako je preuzima prodavač. Na suprot tome, rabat i popust u ceni moraju biti odbijeni od prometa koji se porezuje.

Porez koji opterećuje proizvode (robu) i usluge uračunavaju se u promet koji se porezuje. Posebno se TVA obračunava na cenu proizvođače uključujući i TVA, što znatno uvećava realnu stopu TVA.

Zakonom je data mogućnost da se TVA određuje paušalno: 1) manjim preduzećima, čiji godišnji promet ne prelazi 500.000 franaka, ako se radi o preduzeću čija je glavna delatnost da prodaje robu, predmete ili hranu, koji se sobom nose ili troše na licu mesta ili o preduzeću koje, izdaje stanove i 2) preduzećima, čiji promet ne prelazi 150.000 franaka — ako se radi o drugim preduzećima¹⁾. U prvu kategoriju uglavnom spadaju trgovine, restorani, hoteli, a u drugu vršiocu usluga, kao što su prevoznici, frizeri, perionice itd. Za procenu ovih najviših iznosa, uzimaju se sve delatnosti obavljene u preduzeću i njihovim pogonima (radnjama), podrazumevajući i one delatnosti koje su oslobođene TVA ili na koje se TVA ne primenjuje.

TVA se ne može primenjivati na pravna lica koja plaćaju društveni porez (»l'impôt sur les sociétés«); na poslove koji se odnose na nepokretnosti, radnju, »fonds de commerce«, akcije ili udele u društvima za nepokretnosti, koji se porezuju porezom na dohodak u industriji ili trgovini, na poslove izdavanja u zakup materijala ili dobara trajne vrednosti, izuzev ako se radi o sporednoj delatnosti industriskih ili trgovačkih preduzeća.

Poreski obveznik koji koristi povlasticu paušalnog porezivanja može uvek zatražiti da se poreže po opštim propisima tj. prema realnom (stvarnom) prometu.

Paušalno porezivanje se utvrđuje za kalendarsku godinu i za period od dve godine. Iznos koji služi kao osnovica za određivanje paušalnog plaćanja može se menjati u toku navedene dve godine.

Preduzeća koja se porezuju paušalno dužna su svake godine do 10. februara da podnesu prijavu za proteklu godinu koja sadrži potrebne podatke o prometu. Administracija u postupku porezivanja ispituje te podatke i na osnovu njih, ako postoje uslovi, utvrđuje paušal i izveštava o tome obveznika. Obveznik ima pravo da u daljem roku od 30 dana izjavi svoj pristanak ili stavi svoje primedbe na visinu paušala. Ako administracija ne prihvati primedbe obveznika, o tim primedbama odlučuje posebna komisija.

1) Član 302 Code général des impôts.

Obveznici na koje se primenjuje paušalno porezivanje imaju pravo da u svojim fakturama zaračunavaju TVA po stopi koja se normalno primećuje na odgovarajući promet (posao).

2. Stopa se utvrđuje zavisno od predmeta porezivanja i obveznika. S obzirom na mali broj stopa, njihovo određivanje ne predstavlja veliku teškoću.

3. Određivanje poreskih odbitaka vezano je za obavezu poreskog obveznika da porez plati samo na vrednost koju je dodao proizvodu koji je proizveo odnosno usluži koju je izvršio. Da bi se to postiglo TVA se obračunava na prodajnu cenu, a i se od te cene odbija TVA tj. porez koji je već opteretio elemente cena koštanja. Na taj način su izbegnute negativne posledice kumulativnih poreza, jer TVA pogađa samo maržu dobiti.

Clan 271. Code général deo impôts definiše poreski odbitak i glasi: »TVA koja je teretila elemente cene jedne operacije koja podleži TVA odbija se od TVA primenjene na tu operaciju«¹⁾.

Primenjivanje ovog opšteg načela odbijanja TVA teško je ostvarljivo ako obveznici moraju da plate TVA pri vršenju svakog pojedinog posla. To je izazvalo poresko-tehničke i knjigovodstvene teškoće. Da bi se teškoće otklonile i primena odbijanja uprostila, utvrđeno je obračunavanje TVA »masa na masu« (»masse par masse«), što znači obračunavanje na ukupno poslovanje izvršeno u određenom vremenskom periodu. Odbijanje se vrši »globalno« za preduzeće, a ne za pojedine proizvode. Visina odbijanja u stvari je jednaka iznosu TVA koji tereti dobra i usluge plaćene u toku određenog perioda, a koji je utvrđen na jedan mesec. Takav odbitak obračunava sam obveznik putem neposrednog odbijanja TVA koji duguje za svaki period porezivanja²⁾.

Postupak poreskog odbijanja, sadrži razne modalitete, prema tome da li se radi o dobrima koja se sastoje od nepokretnosti ili o dobrima koja se ne sastoje od nepokretnosti, i o uslugama.

Imajući u vidu razliku koja postoji u pogledu ponašanja sredstava u procesu proizvodnje tj. razlikujući sredstva na osnovna i obrtna, francusko zakonodavstvo razlikuje i odbijanje TVA prema vrsti tih sredstava. Zato se različit postupak odbijanja primenjuje na nepokretnosti a različit na pokretnosti. Kategorizacija ovih dobara vrši prema načelima francuskog građanskog prava.

U okviru opšteg postupka odbijanja TVA, razlikovanje postupka odbijanja za dobra koja su nepokretna i dobra koja su pokretna, podrazumeva i dalje razlikovanje postupka odbijanja za preduzeća koja plaćaju TVA za vršenje celokupne svoje delatnosti i za preduzeća koja plaćaju TVA na deo svoje delatnosti.

Da bi se dosledno mogao primeniti postupak odbijanja bilo je potrebno da se učine izvesna ograničenja u vršenju prava na odbijanje. Ta ograničenja su u teoriji i praksi nazvana načelom srazmernosti (»régle du prorata«), načelom povraćaja (»régle du reversement«) i tz. règle du buttor

1) Propisi: član 271 Code général des impôts
član 205 Ann. II i dalje.

2) P.M. Gaudemet: Précis, str. 395.

Odbijanje TVA može se vršiti samo ako su ispunjeni određeni formalni opšti uslovi. Preduzeće treba da dokaže da je TVA zaista primenjen, i to urednom fakturom isporučioa robe ili vršioca usluga u kojoj je naznačena TVA, odnosno uvoznom deklaracijom i potvrdom da je TVA preduzeće platilo.

Preduzeće mora samo da izvrši odbijanje TVA koje tereti dobra i usluge koje je dobavilo. U tom cilju preduzeće treba da podnese prijavu poreskom organu, u vreme plaćanja TVA koji dužuje.

Kao nepokretna dobra smatraju se sve stvari, pokretne i nepokretne, materijalne i nematerijalne koje su nabavljene ili proizvedene u preduzeću ne radi prodaje ili prerade, već da bi se koristile na trajan način kao sredstva za rad (proizvodnju) ili kao oprema. Na ovaj način se odbija TVA koji tereti zemljište, zgrade, materijal i opremu, prevozna sredstva, nameštaj, uređaje, trgovačku ambalažu koja se vraća i nematerijalne nepokretnosti, kao što su radnja (tj. dobar glas i mušterije tz. „fond commerce”), patenti, licence, modeli, концесије i dr.

Preduzeća koja su podložna plaćanju TVA za svoju celokupnu delatnost ovlašćena su da vrše odbijanje celokupnog TVA koji tereti dobra koja sačinjavaju nepokretnosti.

Ako su ta dobra ustupljena, uneta u društvo, preneti iz jednog sektora delatnosti u drugi ili su nestala pre isteka četvrte godine koja sledeje iza godine u toku koje je nastalo pravo na odbijanje, preduzeća su dužna vršiti ispravku odbijanja (sistem „regularisation”). Preduzeće tako mora da postupa i kad u istome roku prestane da vrši svoju delatnost ili prestane da bude obveznik TVA. U ovim slučajevima obveznik je dužan da vrati deo TVA koji je odbijen (povraćaj). Taj deo jednak je iznosu početnog odbitka umanjenog za jednu petinu godišnje ili dela godine koja je protekla računajući od dana kada je pravo na odbijanje zasnovano. Ovaj povraćaj treba da bude izvršen pre 25-tog u mesecu koji sleduje mesecu u kome je nastao događaj koji ga je prouzrokovao.

Preduzeće može da izda primaocu ili korisniku udela („apport”) u preduzeću potvrdu sa naznačenjem iznosa TVA kojim je prvobitno bilo opterećeno dobro, umanjen za petinu godišnje ili dela protekle godine računajući od dana kada je pravo na odbitak zasnovano. Preduzeće koje odbije ovu potvrdu može da odbije TVA koji je označen u njemu, pod uslovima predviđenim za sticanje dobra koja se sastoje od nepokretnosti.

Ovakav postupak ne može biti primenjen: kad su dobra uništena i uništenje dokazano; kad, u slučaju spajanja preduzeća ili udela u preduzeću (ulaganja — „apport”), preduzeće kome se vrši pripajane ili korisnik udela (ulaganja) prihvati u aktu o pripajanju (fuziji) ili ulaganju, da eventualno pristupi ispravci („régularisation”) na koju je preduzeće kome se vrši pripajanje ili vlasnik udela bio obavezan; kad su u pitanju upotrebljavana dobra čija je prodaja podložna TVA.

Preduzeća koja nisu podložna TVA za svoju celokupnu delatnost ovlašćena su da odbiju ovaj porez samo delimično u delu koji opterećuje nepokretnosti. To je poznato pod nazivom načela srazmernosti (régle de prorata”). Deo koji se odbija odgovara iznosu TVA koji opterećuje pomenuta dobra izraženom u procentu koji proističe iz postojećeg odnosa između prihoda podložnih TVA i ukupnih prihoda koje preduzeće ostvari. Za utvrđivanje ovoga odnosa, pod приходима se podrazumevaju i dažbine

(TVA) koje treba platiti; prihodi koji proističu iz izvoznog poslovanja sa proizvodima na koje se plaća TVA, iz isporuka koje su na osnovu zakona oslobođene plaćanja TVA, kao i iz vršenja usluga koje se koriste van Francuske čija je lista posebno utvrđena, uvećani sa TVA.

Poreski organ da bi se primenilo načelo srazmernosti može ovlastiti preduzeća koja vrše različite delatnosti (imaju različite pogone) ili ih obavezati da odrede procenat odbitka posebno za svaku delatnost (pogon). U tom slučaju svaka delatnost (pogon) smatra se kao posebno preduzeće koje može samostalno da vrši odbijanje.

Da bi sproveo postupak odbijanja po načelu srazmernosti svako preduzeće je dužno da na kraju kalendarske godine utvrdi procenat koji se odbija od prihoda ostvarivanja u toku te godine. Taj procenat služi za obračun odbitka od dobara pribavljenih u toku sledeće godine.

Pored načela srazmernosti („régle de prorata”) u primeni je i već pomenuto načelo ispravljanja podataka („régulirasion”) koje može biti dvojako — u vidu dodatnog odbijanja („déduction complémentaire”) i povećanja odbitka („reversement”). Ispravka odbitka je obavezna ako postoji razlika veća od 10% između procenta početnog odbitka i procenta utvrđenog bilo za godinu u toku koje je nastalo pravo na odbijanje, bilo za jednu od četiri naredne godine. Ako je razlika pozitivna, preduzeće može da vrši tzv. »dodatno odbijanje« (»coalémentaire«). Ako je razlika negativna, preduzeće je dužno vršiti povraćaj TVA. Povraćaj je jednak petini razlike između početnog odbitka i odbitka obračunatog na osnovu utvrđenog procenta na kraju određene godine.

U slučaju ispravljanja obveznik je dužan da poreskoj administraciji odmah vrati celokupan iznos TVA koji je odbijen.

Odbijanje TVA, koji opterećuje određena nepokretna dobra koja preduzeća upotrebljavaju za vršenje delatnosti na koju se plaća TVA moguće je, pod određenim uslovima, odnosno za određena dobra.

Ta dobra mogu biti: 1) nepokretni objekti i prevozna sredstva koji pripadaju državi, lokalnim kolektivitetima i njihovim javnim ustanovama, čije je korišćenje ustupljeno ili dato u zakup ako njihovi troškovi terete delatnost javne službe, a ustupanje (kocesija) ili davanje u zakup nepodležu TVA, 2) zgrade koje su izgradila preduzeća za gradnju čiji udeli ili akcije daju pravo učešća u vlasništvu ili pravo uživanja zgrade ili dela zgrade, 3) zgrade, čije je izdavanje podložno plaćanju TVA, a pripadaju: kreditnim ustanovama društvima za nepokretnosti — trgovačke i industrijske, i dr. Kolektiviteti i društva koji su navedeni, kao i vlasnici nabrajanih objekata izdaju preduzeću koje ih koristi potvrdu u kojoj navode osnovicu za povezivanje dobara ili dela dobara koje koristi to preduzeće, kao i visinu odgovarajućeg TVA.

Pod pokretnim dobrima podrazumevaju se, pored usluga, sva dobra, koja u knjigovodstvu preduzeća mogu da se vode kao vrednosti eksploatacije (naša obrtna sredstva). U takva dobra spadaju roba i svi predmeti nepokretni ili nematerijalni kupljeni radi ponovne prodaje (preprodaje), sirovine, potrošni materijali, gorivo svih vrsta, električna energija, oprema u radionicama (nameštaj) pogonima, biroima, reklamni predmeti i proizvodi, pokloni klijenteli, mustre, trgovinska ambalaža koja se ne vraća.

Pod uslugama se podrazumevaju one usluge koje preduzeće mora da pribavlja radi vršenja delatnosti. U ove usluge spadaju: zakup i drugi troškovi za zemljište, zgrade, materijal, radnju (dobar glas i mušterije — „fonda de commerce”), zatim usluge za održavanje i za popravke, radovi i izrade izvršeni inostranstvu, zakupnine za patente i licence, naknade posrednicima: za komisijon za kupovanje i prodaju, za posredovanje; troškovi prevoza i putni i selidbeni troškovi službenika i radnika vozarina (zakupnina broskog prostora), troškovi reklame.

Kao i za nepokretna tako i pokretna dobra TVA se može odbijati u celini ako je preduzeće obveznik za celokupnu svoju delatnost. Za preduzeća koja delimično podleže TVA, pravo na odbitak je potpuno (u celini za dobra i usluge namenjena za delatnost koja podleže TVA. Pravo na odbijanje ne postoji za dobra i usluge namenjene za delatnost koja je oslobođena TVA, a umanjuje se za dobra i usluge korišćene podjednako za oslobođene i porezovane delatnosti. I ovde se znači primenjuje načelo „prorata” tj. srazmernosti.

Prema tome preduzeća su ovlašćena da odbijaju TVA kad dobra i usluge učestvuju isključivo u vršenje poslova na koja se plaća TVA, ali odbijanje ne mogu izvršiti kod dobra i usluge učestvuju isključivo u vršenje poslova na koje se ne plaća TVA. Kad je učešće dobara i usluga podjednako i u vršenju poslova koji podleže i u vršenju poslova koji ne podleže TVA, preduzeće može odbiti jedan deo TVA, kome podleže ta dobra i usluge. Tu je došlo do primene načela srazmernosti („régle du prorata”). Deo TVA koji se odbija je isti kao i kod preduzeća koja nisu podložna TVA za svoju celokupnu delatnost.

Odbijanje TVA kome podleže dobra koja se ne sastoje od nepokretnosti i usluge vrše se od TVA koja preduzeća duguju za mesec koji sleduje mesecu u kome je pravo na odbijanje nastalo. To je načelo „dédalage d' un mois”¹⁾. Smatra se da je vrednost dobra i usluga ušla u cenu proizvoda koji nisu prodati odmah i otuda primene načela „dédalage d, un mois” koje omogućava pauza. Suprotno tome, već je navedeno da odbijanje TVA koji tereti dobra koja se sastoje od nepokretnosti može biti izvršeno od strane preduzeća u toku meseca u kome je to pravo nastalo.

Poreski organ može ovlastiti preduzeća da utvrde iznos odbitka za sva dobra koja se ne sastoje od nepokretnosti i za sve usluge. To se ovlašćenje obavezno primenjuje u toku jedne kalendarske godine, a prečutno se obnavlja, u koliko ga ne otkazu obveznik ili poreski organ pre 31. decembra određene godine.

Načelo povraćaja TVA, o kome je već ranije bilo govora kod odbijanja TVA za preduzeća koja nisu podložna TVA za celokupnu svoju delatnost, može se primenjivati ako je odbijanje već izvršeno, i to: kad je roba nestala, kad je na dobra i usluge već primenjeno odbijanje TVA kome su podležali, a ta dobra i usluge su upotrebljeni za vršenje poslova koji ne podleže TVA.

1) P. M. Gaudement: Précis, str. 398.

Ako za jedno dobro ili uslugu iznos TVA koji treba odbiti prelazi iznos TVA koji je trebalo platiti, zbog primene umanjene stope ili refakcije, iznos TVA koja se može odbiti je ograničen do visine iznosa TVA koji je trebalo platiti. Ako je odbijanje već izvršeno, preduzeće je obavezno da vrati razliku više odbijenog iznosa TVA.

Razlika se utvrđuje krajem svake godine i jednaka je razlici između iznosa TVA koji tereti troškove izrade i proizvode koji su neposredno sadržani, ugrađeni u dobra ili tereti usluge i iznosa TVA koji tereti ta dobra ili usluge. Načelo tz. „buttoir“¹⁾ koje je ovde objašnjeno, bilo je predmet čestih sporova između obveznika i poreskih organa. U stvari ovo načelo zasnovano je na tome da obveznik ne može tražiti povraćaj TVA ako iznos odbitaka na koji ima pravo premaša TVA koji treba da plati na proizvode koje je prodao ili na usluge koje je izvršio. Povraćaj je moguć samo kod iznosa robe.

Načelo „du buttoir“ određuje, prema tekstu vežećeg zakona, da kada iznos TVA koja se može odbiti prelazi iznos TVA koji obveznik dužuje, razlika se može odbiti se prenosi do njegovog iscrpljenja ili do iduće prijave, pod TVA koji rezervom primene propisa koji se odnose na izvoz. Znači ne postoji pravo na povraćaj u gotovom novcu izuzev kad se radi o povraćaju po osnovu izvoza.

b. Nemački sistem „Mehrwertsteuer“

aa. Predmet porezivanja

Poreski predmet je svaki oporezivi promet tj. promet za koji je zakonom određeno da podleže porezu.

Predmet koji je podložan porezu odnosi se na isporuke robe i vršenje usluga, kao i na sopstvenu upotrebu proizvoda i predmeta preduzeća posebno ako je upotreba namenjena za ciljeve van preduzeća. Porezivanje sopstvene potrošnje je naročito prošireno na upotrebu proizvoda (poslovnih predmeta) u privatne svrhe i na upotrebu za reprezentaciju preduzeća, na primer, pokloni poslovnim prijateljima, upotreba za kućne gozbe, za lov, ribolov i sl. ali ne i za novčane poklone. Osnov za porezivanje ovih predmeta je u tome da su svi predmeti koji služe preduzeću putem prethodnih poreskih odbitaka (»Vorsteuerabzug«) oslobođeni od poreza na promet. U skladu sa opštim načelom porezivanja potrošnje može stoga njihova upotreba u privatne svrhe da bude porezovana porezom na promet, pošto bi neka preduzeća prema drugim potrošačima bila inače povlašćena.

bb. Poreska osnovica i prethodni poreski odbitak

„Mehrwertsteuer“ se odmerava i naplaćuje prema prometnoj naknadi ili prema ugovorenoj naknadi. To znači ne prema tome šta predstavlja naknadu već prema tome šta ona treba da bude. Izuzetci su mogući samo za male preduzetnike (preduzeća).

1. Izraz se ne može prevesti. Reč se piše kao „le buttoir“ ili „le butoir“ (sa dva ili jedno „t“) i znači naslon, odbojnu napravu i pregradu na kraju slepog koloseka.

Pod naknadom se podrazumeva sve što je »primalac isporuke dao da bi primio isporuku«, po odbitku poreza na promet (Mehrwertsteuer). Kao naknada smatra se ono što je drugi, a ne primalac isporuke dao isporučiocu (preduzeću), ali ovo pravilo ne važi za isplate iz javnih kasa. U naknadu se ne računavaju iznosi koje preduzeće u ime i za račun druga ugovori i izda. S obzirom da se od naknada odbija porez na promet, on nije kao raniji porez na promet element cene koštanja u kalkulaciji preduzeća. Zato porez nije deo kupovne cene.

Kod uvoza osnovicu čini vrednost uvezene robe („Zollwert”).

Poreska osnovica za obračun je naknada »Entgeld« i to isključivo i uvek bez poreza na dodajnu vrednost (Mehrwertsteuer). U tome i jeste razlika između ove osnovice i osnovice za obračun bruto poreza na promet. Dok je bruto porez bio sakriven u ceni proizvoda ili usluge i na jednom stupnju proizvodnje predstavljao deo osnovice za obračun poreza, dotle neto porez na promet u stvari je samo jedna prelazna stavka tj. obaveze (»Durchlaufende Post«). U svakom računu porez se iskazuje odvojeno pored cene same robe ili usluge i ne ulazi u troškove proizvodnje. Preduzeće mora zato da iz svoje kalkulacije izostavi raniji u troškovima sadržani porez na promet, i da ga iskaže kao »neto vrednosti« (»Nettowert—neto cenu”).

Preduzeće zaračunava na svoj promet, bez poreza na promet, odgovarajući iznos poreza i može od toga odbijati sve poreze na promet, koji su mu od strane njegovih isporučioća roba ili izvršioca usluga iskazani u računu (fakturi) za robu, sirovine, pomoćni materijal, usluge, kao i pri uvozu plaćeni porez na promet proizvoda („Einfuhrumsatzsteuer). To je poznato u nemačkoj fiskalnoj terminologiji kao prethodni porez („Vorsteuer”). Prema tome uplaćuje se samo iznos koji preostane i koji predstavlja stvarni poreski dug. Na taj način se postiže da deo naknade („Entgeldsteile”), koji je već podležan porezu u ranijim stupnjevima proizvodnje, u sledećim stupnjevima ne bude još jednom opterećen. Na svakome stupnju proizvodnje obuhvaćena je samo stvarna vrednost dodata u preduzeću.

Primer:

		Porez
Obavljeni promet po stopi od 5%	100.000 DM	5.000 DM
Obavljeni promet po stopi od 10%	<u>1500.000 DM</u>	<u>150.000 DM</u>
Promet	250.000 DM	20.000 DM

Pri tome je u računu zaračunat

i prethodni porez delom po stopi

od 10%, a delom po stopi 5%

Za uplatu ostaje

15.000 DM

5.000 DM

Prethodni poreski odbitak u stvari predstavlja potraživanje koje preduzeće može odmah da odbije u narednoj poreskoj prijavi koju podnosi finansijskom organu. Za fisk porez je ostvaren tek pri isporuci robe krajnjem potrošaču, koji mora da snosi porez zaračunat u fakturi.

Zato je porez u stvari naplaćen u prodaji na malo („porez na promet robe na malo”), kojim se porezuje zadnji (finalni, krajnji) potrošač. Ali pri tome je plaćanje podeljeno na stupnjeve (faze) proizvodnje.

Ukupno opterećenje porezom na promet u ovakvom sistemu odgovara uvek nominalnoj poreskoj stopi, bez obzira na to kroz koliko su privrednih stupnjeva proizvod ili usluga prošli.

Pošto se oporezivanje vrši posle zaduženja, preduzeće može svoj porez, koji predstavlja razliku između sopstvenog poreza i prethodnog poreskog oblika, uplatiti kod finansijskog organa, pre nego što mu je njegov kupac platio porez zaračunat sa prodajnom cenom robe kao što može izvršiti odbijanje pre nego što je i ono samo svom prethodnom isporučiocu porez platilo.

Putem ovakvog obračuna postiže se to da sva roba, uključujući i robu iz uvoza, nezavisno od broja privrednih stupnjeva kroz koje prolazi do krajnjeg potrošača, pri istoj ceni i istim poreskim stopama, bude opterećena u istoj visini, a izvezena roba—potpuno oslobođena poreza.

Prethodno odbijanje mogu da izvrše svi isporučioци roba ili izvršioци usluga, koji vrše isporuku u zemlji ili u slobodnoj carinskoj zoni i vrše usluge ili koji u ovome području imaju prebivalište ili poslovno sedište.

Za svakoga isporučioца obavezno je da izda račun u kome treba da iskaže neto cenu i porez. Pri tome porez treba da bude obračunat ne od svake poreske stavke već od ukupne sume iskazane u računu tj. sume na koju račun glasi. Pored toga nije potrebno da ovaj porez bude odmah i plaćen. Ukupan iznos koji je obračunat u određenom periodu vremena, na primer u jednom mesecu (od strane liferanata) može poreski obveznik (preduzeće) da odbije od svoga sopstvenoga poreskoga duga i samo razliku da uplati finansijskom organu.

Ovu razliku uplaćuje obveznik finansijskom organu, ali on je primio tu razliku od svoga kupca, kome je sa njegove strane porez posebno iskazan i u računu istavljen. I tu se opet vidi da Mehrwertsteuer deluje kao prolazna stavka (»durchlaufende Posten«). Na ovaj način se uspeva da u redovnim slučajevima krajnji potrošač snosi pun iznos poreza, jer on nema na koga da ga prevale tj. od koga da ga odbije. Istina je da postupak postaje problematičan u trenutku kad prevaljivanje, zbog posebnih tržišnih uslova, nije ostvareno, na primer, zato što je postojala prekomerna ponuda robe.

Pored odbitka za isporuke i usluge može se odbiti i isplaćeni porez pri uvozu za robu koja je uvezena za račun preduzeća koje je porez platilo. Dozvoljen je pun odbitak i kod svakog prethodnog plaćanja koje potiče od investicija. Ali u punom iznosu dozvoljen je odbitak tek počev od 1973. godine. U godinama pre 1973. odbitak je samo delom omogućen kroz tzv. »porez na investicije« (»Investitionsteuer«). I ovde postoje teškoće da se tačno obuhvate svi poreski odbici. Tako mogu mali iznosi u računu biti istavljeni bez posebnog iskazivanja odbitaka i često sasvim zanemareni. Na pojedinim potvrdama može se poreski odbitak izračunati ako je poreska stopa poznata. U slučajevima u kojima je pojedinačni dokaz teško pribaviti, može finansijski organ odobriti preduzeću paušalnu stopu kao poreski odbitak.

cc. Stope poreza

U fiskalnom sistemu Nemačke postoje za Mehrwertsteuer dve vrste poreskih stopa. Jedno je opšta stopa koja počev od 30. 6. 1968. godine iznosi 11% (dotle je iznosila 10%), a drugo je snižena stopa od 5,5% (od 1. 1 do 3. 6. 1968. stopa je iznosa 5%).

Dok se opšta stopa primenjuje normalno na svu robu i usluge se umanjena stopa primenjuje za isporuke, sopstvenu upotrebu i uvoz gotovo svih važnijih prehrambenih proizvoda, knjiga, novina, ilustracija, usluga radija i televizije, privatnih pozorišta i sl. Pomenute poreske stope važe podjednako za promet u zemlji i za uvoz. Za poljoprivredu i za šumarstvo postoje posebni propisi. Primenjuju se tzv. prosečne stope. Za isporuke i za sopstvenu upotrebu poljoprivrednih i šumskih proizvoda, izuzev proizvoda pilana, stopa iznosi 3%, a za sopstveni promet 5%.

Mala preduzeća, čiji promet nije bio veći od 60.000 DM u prethodnoj godini, porezuju svoj promet, ako drukčije ne zahtevaju, prema starom sistemu tj. prema svefaznom bruto porezu na promet primenom poreske stope od 4%.

Ako se uporede opšta stopa ranijeg svefaznog poreza na promet od 4% i stopa novoga Mehrwertsteuer-a od 11% (ranije 10%), primećuje se poresko povećanje. Pri tome ipak ne treba prevideti jednu osnovnu sistematsku razliku. Kod Mehrwertsteuer-a osnovicu predstavlja pojedinačni promet. Putem predhodnog poreskog odbitka (»Vorsteuerabzug«) u sistemu Mehrwertsteuer-a uspeva se da se samo stvorena vrednost u svakom pojedinom preduzeću tj. vrednost stvorena na svakom stepenu proizvodnje, poreže. Kod svefaznoga bruto poreza na promet ukupan promet tj. bruto promet predstavlja poresku osnovicu, bez mogućnosti da se izvrši bilo kakav poreski odbitak.

U pogledu porezivanja poljoprivrednih i šumskih proizvoda do 31. 12. 1969. godine bili su poljoprivrednici ovlašćeni da, pri prodaji svojih proizvoda, obračunaju porez po stopi od 5%, a šumska preduzeća po stopi od 3%. Od 1. I. 1970. godine data je veća povlastica, i ako se u zakonu koji reguliše povećanje vrednosti (»Aufwertungsausgleichsgesetz«) opšta stopa povećava od 5% na 8%. Porez obračunat po ovoj stopi poljoprivredni proizvođač i šumsko preduzeće ne uplaćuju već zadržavaju: 5% važi kao prethodni poreski iznos (»Vorsteuerbetrag«), a ostalih 3% mogu ovi proizvođači zadržati kao izravntnje tj. naknadu (»Ausgleich«) za odgovarajuću štetu tj. gubitak dohotka, nastalu usled povećanja vrednosti valute (DM).

Propisi o porezu na promet koji su uveli izravnjanje zbog primene zakona o izravnjanju usled porasta vrednosti valute pokazali su se komplikovani. Nije daleko sumnja da se iza pravne sasade obnavljaju stare subvencije poljoprivredi. Tako su poljoprivrednici bili u 1970. godini zbog primene zakona beneficirani otprilike za 780 miliona DM.

III. Zaključak

Upoređenje dva sistema poreza na promet, koji danas predstavljaju vodeće modele oporezivanja prometa u Evropi — francuskog i nemačkog, pokazuje da među njima postoje brojne zajedničke karakteristike, ali isto tako i razlike, koje su uslovljene privrednim, fiskalnim i tehničkim osobnostima jedne i druge zemlje.

Francuski sistem je bio prvi model porezivanja dodate vrednosti koji se pojavio u krugu zemalja Zajedničkog evropskog tržišta. Njegova primena mogla je biti pažljivo proučena, pa samim tim, pri ostvarenju

sopstvenog modela, Savezna republika Nemačka mogla je nekoliko godina doznije da svoj model izgrađuje na uprošćenijim i lakše primenljivim osnovama (ovo važi i za druge zemlje).

Opšti rezultat upoređenja je da je francuski sistem fiskalno-tehnički složeniji od nemačkog sistema, zbog većeg diferenciranja stopa i posebnog mehanizma utvrđivanja osnovice i obračunavanja i plaćanja poreza. Naročito je, može se reći, složen postupak u kome se ostvaruje pravo na prethodno odbijanje poreza koji je već zaračunat kupcu u fakturi.

1. Oba se sistema zasnivaju na višefaznom (svfaznom) ali ne kumuliranom porezu na promet (neto porez na promet). Kod oba sistema oporezuje se samo stvarna razlika u ceni koja je osnovica za obračun poreza. Međutim, jasno je, i na prvi pogled, da se u stvari ne radi o nekoj vrednosti koja se dodaje proizvodu u svakoj pojedinoj fazi prometa i koja se porezuje, već se radi o promenama u ceni u toku prometa. Roba, a ovo važi i za usluge, na svom putu od proizvođača do potrošača, na koga se porez prevlađuje (destinatar), po pravilu, ostaje u istom obliku i bez promene u njenoj vrednosti, pošto ne postoji nikakvo ulaganje živog ili minulog rada. Međutim, cena se robi (uslugama) menja i povećava zbog uticaja niza faktora kako ekonomske tako i neekonomske prirode. Svaka promena cenje uzima se u obračun i prirodno utiče na visinu poreza.

Porez na dodatu vrednost u oba sistema je veoma »obuhvatan« u tom smislu da se primenjuje na sve faze prometa od proizvođača do potrošača i na sve proizvode uključujući i poljoprivredne, kao i na sve usluge. Oslobođenje oporezovanja pojedinih faza prometa svedeno je na najmanju meru, pa je čak u nekim slučajevima isključeno zato što tehnika obračuna, ako oslobođenje postoji, onemogućava kupcu da se koristi povlašćicom odbijanja poreza plaćenog u fazi prometa koji predhodi, pošto i on porez ne zaračunava svome kupcu. Na taj način oslobođenje robe u pojedinim fazama prometa može da dovede do daljega štetnog dejstva, koje se reperkutuje na sve kupce robe. Roba zbog neodbijenog poreza postaje skuplja. Zbog takvog štetnog dejstva oslobođenja, oba sistema pretpostavljaju mogućnost izjašnjavanja obveznika želi li i ne želi oslobođenje.

2. U pogledu porezivanja investicionih dobara oba sistema imaju podjednak stav, koji se sastoji u oslobađanju od oporezivanja tih dobara. Oslobođanjem investicionih dobara želi se izbegavanje dvostrukog porezivanja do koga bi moralo doći ako investiciona dobra ne bi bila oslobođena (jednom prilikom nabavke investicionog dobra, a drugi put prilikom prodaje, jer bi porez bio zaračunat u cenu proizvoda). S druge strane oslobađanjem od porezivanja investicionih dobara omogućava se posticanje investiranja i tim putem modernizovanje proizvodnih kapaciteta.

Postoji razlika kod nemačkog sistema u pogledu postupka oslobađanja. Da prihodi države od poreza na promet ne bi naglo opali zbog oslobađenja investicionih dobara, nemački sistem predvideo je prelazno porezivanje za period od pet godina (od 1968. do 1972. godine) pri kome se poreske stope iz godine u godinu smanjuju (»porez na investicije« naplaćivao se u 1968. godini po stopi od 8%, u 1969. godini po stopi od 7%, u 1970. godini po stopi od 6%, u 1971. godini po stopi od 4% i najzad u 1972. godini po stopi od 2%, s time da dalje porezivanje prestaje).

3. Zajednička karakteristika oba sistema poreza na dodatu vrednost je uprošćavanje fiskalnog postupka pri izvozu robe u cilju unapređivanja međudržavnog prometa roba i usluga. Ta karakteristika u osnovi je glavni motiv homogenizacije u opterećenju roba. Zato oba sistema predviđaju oslobađanje od obračunavanja i plaćanja poreza prilikom izvoza robe. To je olakšano i posebno uređenim tehničkim postupkom plaćanja poreza. U Francuskom sistemu poreza na dodatu vrednost izvoznici kupuju robu namenjenu izvozu bez poreza na dodatu vrednost. Zato nema povraćaja poreza do koga bi moralo doći, ako bi izvoznik porez platio i zatim tražio njegov povraćaj.

4. Oba sistema dozvoljavaju uporedno postojanje poreza na dodatu vrednost i pravog poreza na potrošnju tzv. akciza. Akcize se obračunavaju i plaćaju na predmete najšire potrošnje: alkoholna pića, duvan, naftine derivate i njihova primena ima znatan fiskalni efekat. Ovi porezi (nazivaju se i »trošarinski porezi«) učestvovali su 1968. godine u posrednim porezima u Francuskoj sa 14,6%, od toga porez na duvan sa 3,9%, porez na alkoholna pića sa 2,2%, porez na naftine derivate sa 8,5%. U Nemačkoj u istoj godini učešće poreza na potrošnju u ukupnim posrednim porezima iznosi 26,5%, i to: duvan učestvuje sa 8,3%, alkoholna pića sa 4,6% a naftini derivati sa 13,6%. Treba pomenuti da je 1968. godine porez na dodatnu vrednost i otuda je odnos poreza na potrošnju i ostalih posrednih poreza — 26,5% : 74,5%¹⁾.

5. Poreskog obveznika su na isti način definisali i francuski i nemački sistem. Obveznik je prodavac proizvoda odnosno vršilac usluga. Prenosjenje poreske obaveze na kupca poznato je da je moguće samo izuzetno i kad to uslovljavaju fiskalno-tehnički razlozi (naprimer u slučaju proizvoda koje proizvodi veliki broj preduzeća, a krug kupaca je veoma ograničen). Zbog toga što postoje znatne teškoće ako se obaveza plaćanja poreza prenese na kupca, naročito onda kad kupac ne može da proda svoje proizvode po ceni sa porezom, pa se postavlja pitanje ne samo opravdanosti postojanja takvoga poreza koji nije prevaljen, već i pitanje zastupljenosti u takvom porezivanju osnovnog načela posrednih poreza da porez plati konačni potrošač.

Prodavac je poreski obveznik bez obzira na poslovni rezultat i uspeh ostvaren u poslovanju (pozitivan rezultat ili gubitak).

6. Razlika u brojnosti stopa između francuskog i nemačkog sistema je očevidna. Francuski sistem ima četiri vrste, a nemački dve vrste poreskih stopa.

Od poreza na dodatnu vrednost očekuje se da deluje neutralno (neutralni porez). Jedan od elemenata njegovog neutralnog delovanja jeste i jedinstvenost poreskih stopa. Primenom samo jedne stope može se postići jednako postupanje i prema preduzećima i prema proizvodima i uslugama. Među njima neće u tom slučaju biti diskriminacije.

Pa ipak, naročito u francuskom sistemu predviđa se veći broj stopa što je motivisano vanekonomskim tj. socijalnim pobudama. Normalna (redovna) stopa primenjuje se da bi se neutralizirao svaki mogući uticaj na proizvodnju i promet; povećana i prelazna stopa treba da deluje kao mera socijalne politike. Prva da bi se jače oporezovala potrošnja luk-

1) Prema podacima iz Studije »Ekonomski aspekti uvođenja poreza na dodatu vrednost« (prof. dr. Pavle Vasić i dr. Mirko Jamnik), u rukopisu Beograd, 1971.

suznih artikala, a druga da bi se sprečio porast cena određene robe široke potrošnje ako bi poreska stopa bila viša. Umanjena stopa ima zaštitni karakter, jer stimuliše turizam, pošto je njena primena uglavnom ograničena na hotelijerske usluge.

U nemačkom sistemu opšta stopa primenjuje se na sav promet, a smanjena na promet prehrambenih proizvoda i neka sredstva javnog informisanja (usluga radija, televizije, privatnih pozorišta), novine i knjige.

7. Posledice primene sistema poreza na dodatu vrednost u obe posmatrane zemlje bio je veliki porast broja poreskih obveznika i veće opterećenje poslom oko obračunavanja i uplate poreza svakog preduzeća. Ovo zadnje opterećenje je posledica reforme poslovnog knjigovodstva koje treba da obezbedi više kvalitetnijih podataka. Najzad, zapaženo je da je uvođenje poreza na dodatu vrednost imalo za posledicu i povećanje broja uposlenih u poreskoj administraciji, što je nesumljivo povećalo izdatke na tu administraciju.

L I T E R A T U R A

- Paul Marice Gaudemet: Précis de finances publiques, Paris, 1970.
Lauré M. La taxe sur la valeur ajoutée, Paris, Sirey, 1953.
„ „ : Au secours de la T.V.A., Paris, 1957.
M. Frapauce: Comment appliquer la nouvelle T.V.A., Paris Delmas, 1968.
M. Ch. de Guardia: Les recours en matière de T.V.A., Paris, 1968.
Code général des impôts, Dalloz, Paris, 1971.
T.V.A. — guide de la taxe sur valeur ajoutée, Paris, 1968.
M. E. Kamp: Steuerlehre II. Teil, Bonn, 1971.
Die Mehrwertsteuer — Bundesministerium der Finanzen Probleme einer Netto; umsatzbesteuerung, Bundesministerium der Finanzen, Heft 2
Bulletin des Presse-und informationsamtes der Bundesregierung, Bonn, januar 1964.
isto: Sie wissen ja Die Mehrwertsteuer, Köln, dr. G. Schmolders: Finanzpolitik, 1965.
L. Mehl: Science et technique fiscales, Paris, II. Tome, 1959.
Björn Mattiasson: La taxe sur la valeur ajoutée, Finances et Développement, br. 1/70, Publikacija M.M.F.
Dr. M. Matejić: Savremeno društvo i njegovi fiskalni sistemi, Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu, 1970.
B. Lazarević: Porez na dodatu vrednost kao vid oporezivanja roba i usluga u prometu, »Finansije« 9&e10/71.
Dr. Božidar Jelčić: Porez na promet, Zagreb, 1963.

L'IMPOT SUR LA VALEUR AJOUTEE

— une étude comparative —

L'impôt sur la valeur ajoutée est devenu la méthode la plus moderne de l'imposition des produits et des services en vente. Quoique encore limité au pays du Marché Commun, des pays nordiques de l'Europe et au deux pays de l'Amérique Latine, l'impôt sur la valeur ajoutée suscite un grand intérêt de plusieurs autres pays.

L'auteur a isolé deux systèmes d'imposition de la valeur ajoutée — les systèmes Français et Allemand — et essayé, en comparant leur caractéristiques et leurs influences sur l'économie et la société, d'aboutir aux conclusions qui peuvent servir d'orientation pour les systèmes d'imposition de valeur ajoutée à l'avenir.

La première question isolée et élaborée par l'auteur du complexe des problèmes d'imposition de la valeur ajoutée est la question de la neutralité de cet impôt.

Afin d'évaluer la neutralité de l'impôt sur valeur ajoutée, il l'a comparé avec l'impôt «classique» cumulatif sur le chiffre d'affaires et il a conclu que les effets d'influence neutre sur le milieu économique et social est mieux exprimée chez l'impôt sur valeur ajoutée que chez l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires, quoique l'impôt sur la valeur ajoutée n'est pas strictement neutre.

En comparant les conditions sous lesquelles l'impôt sur la valeur ajoutée est introduit en France et en Allemagne Fédérale, l'auteur a conclu que ces conditions étaient semblables. Quand même, le système d'impôt sur valeur ajoutée en France est plus complexe que le système Allemand, au moins en ce qui concerne le procédé technique de calcul et de détermination des déductions nécessaires pour le fonctionnement de l'imposition sur valeur ajoutée.

La comparaison des éléments constitutifs des impôts sur valeur ajoutée des deux systèmes a montré d'abord les caractéristiques communes, comme sont l'envergure de l'imposition qui se base sur une imposition en plusieurs phases d'un grand nombre de produits et de services, avec des libérations très restrictives, qui ont, même quand elles existent, un effet nuisible sur le contribuable, ainsi qu'on envisage le droit du contribuable de renoncer à la libération afin de pouvoir utiliser la déduction, ensuite la libération d'imposition des biens d'investissement, avec l'introduction limitée d'un impôt temporaire sur les investissements dans le système Allemand (de 1968 — 1973). Les deux systèmes tolèrent, l'existence, outre d'impôt sur valeur ajoutée, des impôts spécifiques sur la consommation, imposés sur certains produits de consommation de masse (boissons alcooliques, tabac, produits pétroliers) qui donnent un effet fiscal considérable.

Dans les deux systèmes le contribuable de l'impôt sur valeur ajoutée est défini de même façon. C'est le vendeur des produits des services. En dernière conséquence l'effet fiscal indirecte porte sur les utilisateurs finals des produits et des services, c'est-à-dire les consommateurs.

Les taux d'imposition diffèrent: en France il y a quatre sortes (régulier, majoré, transitoire et réduit tandis que dans le système Allemand il n'y a que deux taux (11% comme taux général et 5.5% comme taux réduit). Des taux d'imposition différents sont envisagés, dans une mesure réduite, pour l'accomplissement de certains buts non-économiques (sociaux et autres).

Une observation comparative des systèmes Français et Allemand d'impôt sur valeur ajoutée montre, comme caractéristique commune, une possibilité importante de leurs harmonisation, surtout quand il s'agit d'importation et exportation, ce qui était, d'après l'article 99 du Traité de Rome l'intention de l'introduction d'impôt sur valeur ajoutée dans les pays du Marché Commun.