

ТМ	Г. XXXVIII	Бр. 3	Стр. 1155-1171	Ниш	јул - септембар	2014.
----	------------	-------	----------------	-----	-----------------	-------

UDK 336.226.3(497.11)

Прегледни рад

Примљено: 20. 9. 2013.

Ревидирана верзија: 25. 11. 2013.

Одобрено за штампу: 12. 9. 2014.

Марина Ђорђевић

Универзитет у Нишу

Економски факултет

Ниш

(НЕ)МОГУЋНОСТИ ПОВЕЋАЊА ПРИХОДА ОД ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ У ПОРЕСКОМ СИСТЕМУ СРБИЈЕ*

Абстракт

Приходи од пореза на потрошњу (индиректних пореза) представљају веома издашну групу прихода у пореским системима савремених држава. Њихов значај је већи у недовољно развијеним земљама у односу на развијене. Први разлог је тај што се прикупљају „под анестезијом“, тј. порески обвезници нису свесни пореског терета који подносе. Због тога је лакше повећати ове порезе него директне. Други разлог лежи у недовољној економској снази појединаца и привреде који нису у стању да поднесу непосредно пореско оптерећење. У Србији се изузетно висок ниво прихода прикупи од пореза на потрошњу и они представљају најзначајније приходе у њеном пореском систему.

Циљ овог рада је да укаже на (не)могућност даљег повећања прихода од пореза на потрошњу и да дâ одређене предлоге алтернативних начина обезбеђења прихода за смањење дефицита у буџету Републике Србије.

Кључне речи: порези на потрошњу, директни порези, царине, акцизе, ПДВ

(IM)POSSIBILITIES OF REVENUE INCREASE FROM CONSUMPTION TAXES IN THE TAX SYSTEM OF SERBIA

Abstract

The revenue from consumption taxes (indirect taxes) are the most abundant revenue group in tax systems. They are more important in underdeveloped than in

marina.dj@ptt.rs

* „Антикризне политике и посткризни процеси: изазови економске науке“, Економски факултет Ниш, Ниш.

developed countries. The first reason is that they are collected "under anaesthesia", i.e. taxpayers are unaware of the tax burden. Therefore, it is easier to raise indirect taxes than direct taxes. Another reason is the insufficient economic capacity of individuals and businesses that are unable to bear the tax burden directly. In Serbia, consumption taxes provide substantial revenue, which is the most significant in the Serbian tax system.

The aim of this paper is to present the (im)possibility of increasing revenue from consumption taxes and to suggest alternative ways of providing revenue to reduce the deficit in the budget of the Republic of Serbia.

Key words: consumption taxes, direct taxes, customs, excises, VAT

УВОД

Порези на потрошњу обезбеђују велике приходе буџету, без обзира на то да ли се ради о привредама које су развијеније или о оним мање развијеним. Они представљају веома издашне фискалне намете који су заузели значајно место у фискалним системима савремених привреда.

У овом раду ће бити речи о порезима на потрошњу, њиховој улози и значају у укупним приходима и могућностима даљег повећања прихода од ове врсте пореза у пореском систему Србије. Порези на потрошњу јесу порези који се, индиректно погађајући економску снагу пореског обвезника, јављају искључиво у процесу промета и који за објект опорезивања имају потрошњу одређених добара и услуга. Они су један од најстаријих пореских облика и заузимају истакнуто место у структури јавних прихода. Терет пореза на потрошњу сноси крајњи потрошач производа, тј. купац, односно прималац услуге, на тај начин што за производ који купује, односно за услугу коју прима, плаћа цену у коју је урачунат и порез.

Први део рада ће бити посвећен основним карактеристикама пореза на потрошњу, њиховом разликовању од директних пореза, анализи позитивних и негативних страна опорезивања потрошње, и сагледавању учешћа прихода од пореза на потрошњу у укупним пореским приходима у изабраним земљама ЕУ.

У другом делу рада биће сагледан значај пореза на потрошњу у пореском систему Србије. Тачније, свака врста пореза на потрошњу (ПДВ, акцизе и царине) биће посебно анализирана кроз сагледавање основних пореских елемената, а затим и анализу издашности у односу на укупне пореске приходе у буџету Републике Србије. Посебна пажња биће посвећена појединим врстама акциза. Такође, у сагледавању значаја и улоге царина, биће извршена анализа кретања прихода од царина изражених у ланчаним и базним индексима.

На крају рада, у завршном делу биће сагледана структура пореских прихода, структура индиректних пореза и учешће појединих врста пореза на потрошњу у приходима од пореза на потрошњу. Циљ ове анализе је доношење адекватних закључака по питању могућности повећања прихода од индиректних пореза у пореском систему Србије.

У закључку ће бити приказан кратак преглед рада на основу кога ће моћи да се донесу аргументовани закључци и да се дају одређени предлози за смањење буџетског дефицита у Србији.

ПОРЕЗИ НА ПОТРОШЊУ

У глобалу посматрано, постоје две главне компоненте пореских прихода: директни и индиректни порези (Ђуровић-Тодоровић, Ђорђевић, 2010, стр. 232). Директни порези представљају врсту намета којој су директно изложени порески обвезници (Ђуровић-Тодоровић, Ђорђевић, 2011, стр. 26). Не постоји општеприхваћена разлика између директних и индиректних пореза. Давно још је Џон Стјуарт Мил (J. S. Mill) дефинисао ове порезе на следећи начин:

„Директни порез је онај који се потражује од саме особе за коју се намерава или жели да га плати. Индиректни порези су они који се потражују од једне особе с очекивањем и намером да ће се она наплатити на трошак друге” (<http://wmd.hr/rjecnik-pojmovi-d/web/direktni-porez>)

Последњих година порези на потрошњу имају растућу улогу у буџетима савремених држава. Један од разлога за овакву тенденцију је повећана међународна пореска конкуренција, која подразумева употребу различитих пореских стопа од стране разних држава, где је најизраженија форма порески рај, што значајно отежава прикупљање пореза на доходак физичких и правних лица, јер долази до сељења капитала. Због тога су многе државе принуђене да повећавају порезе на потрошњу. Постоје два основна облика пореза на потрошњу:

- Општи порези на потрошњу који се уводе на широк спектар роба и услуга и јављају се у форми пореза на додату вредност – ПДВ или пореза на промет и
- Порези на специфична добра и услуге као што су акцизе на гориво, цигарете и алкохол.

Порези на потрошњу јављају се и под називом индиректни порези и значајно се разликују од директних пореза којима се порески захвата остварени доходак физичких и правних лица. Потребно је нагласити да постоје значајне разлике у дизајну и економским ефектима различитих пореза у оквиру напред наведених општих групација, тј. пореза на потрошњу и директних пореза.

Табела 1. Структура пореских прихода у земљама ОЕЦД-а, 1965–2005.

Table 1. Structure of tax revenues in OECD countries, 1965-2005

Врста пореза	1965.	1975.	1985.	1995.	2005.
<i>Директни порези</i>					
▪ Порез на доходак физичких лица	26,2	29,8	29,7	27,1	24,6
▪ Порез на добит правних лица	8,8	7,6	8,0	8,0	10,3
▪ Доприноси за соц.осигурање	17,6	22,0	22,1	24,7	25,6
▪ Порези на имовину	8,0	6,0	5,0	5,0	6,0
<i>Индиректни порези</i>					
▪ Општи порез на потрошњу	13,6	14,5	16,4	17,7	18,9
▪ Специфични порези на потрошњу	24,4	18,8	16,7	13,4	11,9

Извор: Consumption Taxes: OECD, Revenue Statistics 1965-2006, preuzeto sa sajta:
<http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/39495382.pdf>

Из Табеле 1 може се уочити постојање опадајућег тренда учешћа прихода од пореза на потрошњу у укупним пореским приходима земаља ОЕЦД-а са 38% у 1965. години на нешто мање од 31% у 2005. години. Највећи пад је остварен између 1965. и 1975. године за више од 5%. Овај пад учешћа пореза на потрошњу надомештен је порастом учешћа директних пореза, превасходно доприноса за социјално осигурање са 17,6% на 25,6%, дакле за читавих 8%.

Циљ пореза на потрошњу је да оптерети добра намењена личној потрошњи, на њиховом путу ка потрошачу. Зато, поред фискалног значаја, ови порези могу бити коришћени и за остваривање одређених циљева економске политике. Могућности њиховог коришћења као инструмента остваривања социјалних циљева доста су ограничене због регресивног деловања. Порезе на потрошњу карактерише посредност, јер, за разлику од непосредних пореза, код којих сам порески обвезник економски сноси терет опорезивања (порески обвезник је истовремено и порески дестинатар), код потрошних пореза се као порески обвезник јавља лице које продаје производ, односно пружа услугу, док се као дестинатар јавља крајњи потрошач. Посредност пореза на потрошњу остварује се кроз преваљивање терета опорезивања с пореског обвезника на крајњег потрошача као пореског дестинатара (Ђуровић-Тодоровић, Ђорђевић, 2011, стр. 27).

У финансијској литератури, порез на промет, као посредни фискалитет и општи порез на потрошњу, сматра се „тржишним порезом”, јер је саставни елемент цене опорезованог производа. Истовремено, порез на промет је и „трошковни порез”, јер величина трошкова зависи од цене робе без пореза на промет и обрачунатог пореског оптерећења

Порези на добра и услуге су омиљени порески облик сваке државе због својих бројних **предности**:

- *издашност* обезбеђује сталан, сигуран и поуздан прилив новца у државну касу, што има великог значаја приликом планирања јавних расхода;
- *угодност* при плаћању пореза на потрошњу огледа се у чињеници да је крајњи потрошач при сношењу терета опорезивања у стању „пореске анестезије”;
- *деперсонализовани карактер* пореза на потрошњу обезбеђује његову примену без икакве дискриминације према личним својствима обвезника;
- *ниски трошкови наплате* тј. трошкови обрачуна, разреза, убирања и контроле наплате су мали у односу на друге пореске облике.

У **недостатке** пореза на потрошњу убрајају се:

- *регресивност* - најслабија страна пореза на потрошњу, јер при њиховом убирању није могуће узети у обзир пореску способност пореског дестинатара (овај порез сразмерно више оптерећује лица са мањим доходом, што има за последицу неповољне социјалне ефекте);
- *инфлаторни карактер* - подразумева да порези на потрошњу приликом увођења или приликом промена висине пореских стопа могу инфлаторно деловати на привреду.

У суштини, посредни порези су у негативном смислу прогресивни порези, који јаче погађају сиромашне (Auerbach, 2010, стр. 21). Пошто се плаћа под тзв. фискалном анестезијом, то је и регресивно деловање посредних пореза утолико веће уколико су разлике у материјалном положају обвезника наглашеније, уколико шири круг производа подлеже опорезивању и уколико су стопе пореза веће.

Примена јединствених стопа пореза на промет доводи до негације принципа плаћања пореза према економској снази. Примена диференцијалних пореских стопа на производе масовне потрошње (ниже) и на луксузне производе (више) донекле смањује регресивне ефекте пореза на промет (Auerbach, 2010, стр. 36).

У Табели 2 уочавамо да највеће учешће прихода од пореза на потрошњу у укупним пореским приходима земаља ЕУ имају Естонија (39,7%) и Португалија (39,5%), а најмање Белгија (21,7%).

Индиректни порези, укључујући и царине и друге царинске дажбине, представљају најиздашнији буџетски приход и у Србији, јер учествују са 44,6% у консолидованим текућим приходима. Појединачно посматрано, међутим, приходи од доприноса за обавезно социјално осигурање, релативно су највећи: 28,3%. То значи и да су приходи од доприноса већи од збира прихода свих директних пореза (<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-201301.pdf>).

Табела 2. Учешће прихода од пореза на потрошњу у укупним пореским приходима у изабраним земљама ЕУ, 2010. год.

Table 2. Share of consumption taxes revenues in total tax revenues in selected EU countries, 2010

Земља	Укупни приходи (у мил. €)	Приходи од пореза на потрошњу (у мил. €)	У % од ук.прихода
Аустрија	120.130,4	33.648,5	28,0
Белгија	154.488,5	33.648,5	21,7
Велика Британија	643.171,0	198.663,0	30,8
Грчка	71.203,0	26.413,1	37,1
Данска	112.706,0	35.711,9	31,6
Естонија	4.857,0	1.932,2	39,7
Италија	665.859,0	171.571,0	25,7
Немачка	899.400,0	265.157,0	29,4
Словачка	18.686,2	6.800,3	36,3
Словенија	13.360,6	4.987,4	37,3
Португалија	54.031,7	21.385,9	39,5
Финска	75.959,0	23.944,0	37,3
Француска	828.459,0	207.343,8	25,0
Чешка Република	51.444,3	17.160,2	33,3
Шведска	181.620,0	53.491,8	29,4
Шпанија	336.834,0	89.936,8	31,5

Извор: <http://stats.oecd.org/> (2.6.2013.)

Ако погледамо структуру прихода буџета Републике Србије у 2012. Години, видећемо да доминантно место имају порески приходи и то 90,4%. У укупним пореским приходима највеће учешће имају порези на потрошњу и то 3/4 укупних прихода. Половина тих прихода се прикупи од ПДВ-а <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/zakoni/Zakon%20o%20budzetu%20RS%20za%202012.pdf>).

Када погледамо билансну суму прихода у савременим пореским системима, није тешко закључити да је удео пореза на потрошњу далеко већи у земљама са слабије развијеним економијама, где порези на потрошњу заузимају и до 3/4 укупних прихода у односу на развијене земље, где је тај удео осетно мањи и износи око 1/3 прихода. Већи значај посредних пореза у мање развијеним земљама последица је недовољног степена економске развијености.

ПОРЕЗИ НА ПОТРОШЊУ У ПОРЕСКОМ СИСТЕМУ СРБИЈЕ

ПДВ је један од најиздашних пореских облика у пореским системима савремених држава. У Србији се путем ПДВ-а прикупи

далеко највећи износ прихода. Из табеле која следи може се уочити да је његово учешће у укупним приходима Србије око 45%, што је карактеристично за ниско развијене привреде.

Табела 3. Учешће прихода од ПДВ-а у укупним приходима у Србији, 2007–2012. год.

Table 3. Share of VAT revenues in total revenues in Serbia, 2007–2012

Година	Укупни приходи (у мил. дин.)	Приходи од ПДВ-а	
		у мил. динара	у % од ук. прихода
2007.	579.453,5	265.464,6	45,7
2008.	651.271,9	301.689,5	46,2
2009.	655.995,1	296.927,1	48,5
2010.	712.225,1	319.369,4	45,1
2011.	744.761,2	342.445,7	45,9
2012.	788.505,0	367.471,8	46,5

Извор: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-201301.pdf> (25.11.2013.), прерачунавања извршили аутори

Са становишта економске ефикасности, опорезивање потрошње је, у принципу, пожељнији порески облик од директних пореза на приход и на добит, јер мање омета функционисање привреде и понашање економских субјеката, оставља мање простора за избегавање пореза и мање утиче на конкурентност економије у регионалном или глобалном окружењу. Директни порески облици могу, међутим, бити пожељнији са становишта пореске правичности.

Транзиционе земље, у којима су избегавање пореза и сива економија веома заступљене, традиционално су се више ослањале на индиректно опорезивање. Међутим, због убрзане глобализације све више развијених земаља је приморано да размотри промену своје пореске структуре у корист индиректних пореза како би заштитили своју конкурентност на глобалном тржишту. Бирд и Гендрон у својој опсежној студији о досадашњим искуствима ПДВ-а у земљама у транзицији закључују да од свих облика опорезивања потрошње опорезивање кроз ПДВ оставља најмање простора за избегавање пореза, најмање утиче на економски раст и супериорно је с аспекта економске ефикасности (Bird, & Gendron, 2005, стр.61).

Србија је једна од две земље у Европи која је последња увела ПДВ. Порез на додату вредност уведен је у Србији Законом о порезу на додату вредност који је донет је 23.7.2004. године и примењује се почев од 1.1.2005. године. Концепт Закона о порезу на додату вредност је прихватљив. Реч је о тзв. „ЕУ моделу ПДВ”, који се наплаћује у свим фазама производно-прометног циклуса, моделу који је у складу са Директивом 2006/112/ЕС Европске уније о заједничком

систему ПДВ чланица Европске уније. Основне карактеристике овог модела су следеће:

- потрошни тип: набавке инвестиционих добара се не опорезују,
- кредитни метод: пореска обавеза се утврђује индиректно, као разлика ПДВ при испорукама и ПДВ при набавкама,
- принцип одредишта: ПДВ се наплаћује према месту потрошње у случају међународне трговине, тј. извоз је ослобођен ПДВ,
- пореска основица је широко дефинисана тј. обухвата велики део промета (Закон о порезу на додату вредност, 2012):

Сва роба и услуге у ланцу ПДВ-а опорезују се са једном од две пореске стопе - општом од 20% или посебном од 8%, која се примењује у одређеним случајевима прописаним законом.

Акцизе представљају облик пореза на потрошњу који има значајно учешће у буџетским приходима Србије. Из табеле која следи могу се сагледати приходи од акциза по годинама у укупним приходима наше земље. Тако, путем ове врсте јавних прихода прикупи се од 15,4% до 22,8% укупних прихода буџета, што представља висок проценат и у земљама са недовољно развијеном привредом. Узрок оваког раста прихода од акциза је стално повећање њихових стопа не само у апсолутном него и у релативном смислу.

Табела 4. Учешће прихода од акциза у укупним приходима у Србији, 2007–2012.год.

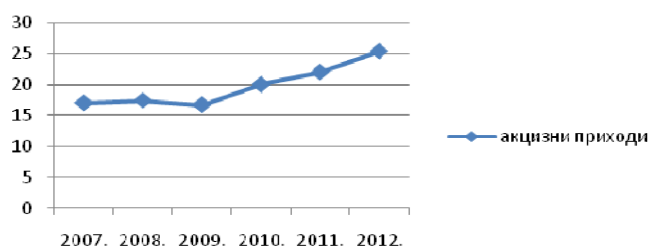
Table 4. The share of excise revenues in total revenues in Serbia, 2007–2012

Година	Укупни приходи (у мил. дин.)	Приходи од акциза	
		У милионима динара	У % од ук. прихода
2007.	579.453,5	93.211,7	16,1
2008.	651.271,9	100.626,6	15,4
2009.	655.995,1	119.820,1	18,1
2010.	712.225,1	135.588,9	18,9
2011.	744.761,2	152.425,2	20,4
2012.	788.505,0	180.627,9	22,8

Извор: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-201301.pdf> (25.11.2013.), прерачунавања извршили аутори

Почевши од деведесетих година прошлог века, у Србији се у порески систем уводи специјални потрошни порез под називом акциза. У току развоја прописа који су регулисали овај порески облик, тежило се ка хармонизацији са прописима Европске уније, елиминисању

сиве економије и обезбеђивању издашних прихода за буџет Републике. Према мишљењу аутора, акцизе су изузетно примамљив приход за пореску власт, због своје издашности и релативно једноставног система обрачуна и наплате. Међутим, гледано са аспекта пореског дестинатара - потрошача, може се приметити да су акцизе као фискални приход неправедне због свог регресивног деловања.



Графикон 1. Кретање прихода од акциза у Србији, 2007–2012. год.

Figure 1. Revenue from excises in Serbia, 2007–2012

Акцизним производима, односно производима који се опорезују акцизом, у Србији сматрају се: деривати нафте, дуванске прерађевине, алкохолна пића и кафа.

Произвођач, односно увозник дужан је да пре производње, или пре увоза цигарета и алкохолних пића, обележи контролном акцизном маркицом сваки од тих производа понаособ (Ђуровић-Тодоровић, Ђорђевић, 2010, стр. 304).

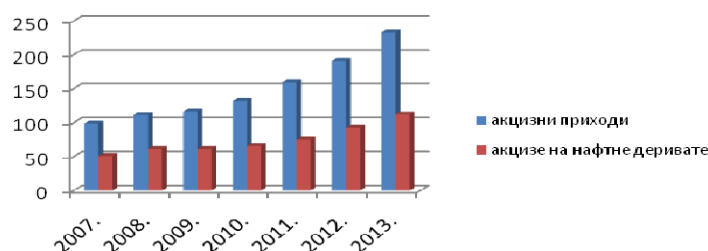
Табела 5. Учешће прихода од акциза на нафтне деривате и дуванске прерађевине у укупним акцизним приходима Републике Србије, 2007–2012. Године

Table 5. Share of excise on petroleum products and tobacco products in the total excise revenues in Serbia, 2007–2012

Година	Акцизни приходи	Акцизе на нафтне деривате		Акцизе на дуванске прерађевине	
		у млрд.дин.	у %	у млрд.дин.	у %
2007.	93,2	50,9	51,5	37,6	38,0
2008.	100,6	61,2	55,0	39,0	35,0
2009.	119,8	61,0	52,2	45,5	39,0
2010.	135,5	65,5	49,8	54,4	41,4
2011.	152,4	75,3	47,0	72,5	45,3
2012.	180,6	93,1	48,7	84,0	44,0

Извор: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-201301.pdf> (25.11.2013.), прерачунавања извршили аутори

Акцизе на нафтне деривате су значајан чинилац прихода, и чине око 48% укупно остварених прихода од акциза у буџету Републике Србије. На основу података из Закона о буџету Републике Србије, у 2013. години се од акциза на нафтне деривате очекују већи приходи за 20% него у 2012. години. У претходним годинама може се запазити тренд смањења прихода од акциза на ове производе и то нарочито од 2008. године (55%) до 2011. године (47%).

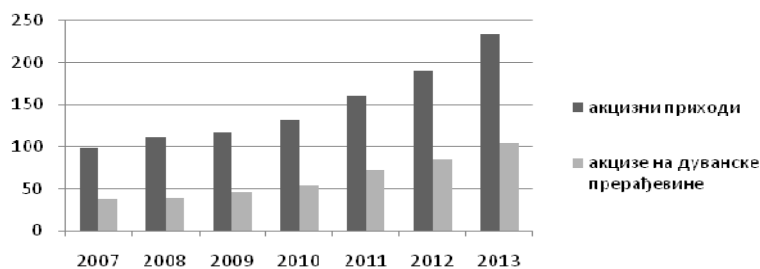


Графикон 2. Учесће прихода од акциза на нафтне деривате у укупним акцизним приходима у Србији, 2007–2013.год. (у млрд. дин.)

Figure 2. Share of excise on petroleum products in total excise revenues in Serbia, 2007–2013 (in billion RSD)

Из Графикона 2 се може уочити да приходи на нафтне деривате чине половину укупних прихода од акциза, што потврђује њихов значај као најиздашније врсте акцизних прихода.

Акцизе на дуванске прерађевине обезбеђују велике приходе буџету Републике Србије, и чине око 45% укупно остварених прихода од акциза. Учесће ових прихода у укупним акцизним приходима је од 2008. до 2013. године повећано за 10% (око 169 %).



Графикон 3. Учесће прихода од акциза на дуванске прерађевине у укупним акцизним приходима у Србији, 2007–2013. год. (у млрд. дин.)

Figure 3. Share of excise on tobacco products in total excise revenues in Serbia, 2007-2013 (in billions RSD)

Приходи који се убирају од акциза на кафу су релативно мали, и износе нешто више од 2 милијарде динара годишње и највише

погађају сиромашне слојеве друштва, тако да се често размишља о њиховом укидању.

Царине представљају један од значајнијих прихода од пореза на потрошњу. Приходи од царина припадају искључиво буџету Републике Србије. Њихов билансни значај последњих година није велики, али ипак није занемарујући. Од 2005. до 2008. године ови приходи су се кретали око 10%, што је карактеристично за земље у развоју које се ослањају на порезе на потрошњу. У развијеним земљама овај проценат је далеко мањи. Од 2009. до 2012. године приходи од царина су се нагло смањили. У 2012. години овај пад је био чак 50% у односу на 2008. годину. Ово смањење прихода је последица смањеног увоза због светке економске кризе која је захватила читав свет и смањила обим међународне трговине за више од 10%, као и споразума о либерализацији трговине које је Србија у међувремену почела примењивати.

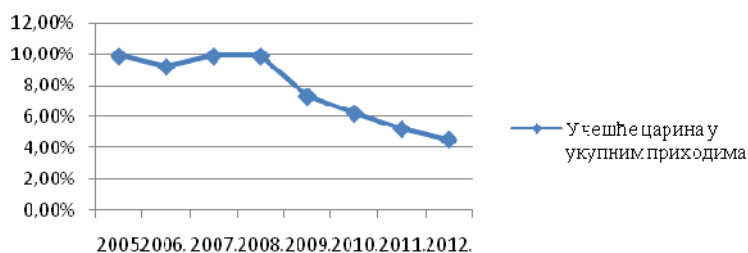
На Графикону 4 приказано је кретање прихода од царина графички и уочљив је њихов раст у 2008. и нагли пад од 2009. године.

Табела 6. Учешће прихода од царина у укупним приходима у Србији, 2006–2012. год.

Table 6. Share of customs revenues in total revenues in Serbia, 2006–2012

Година	Укупни приходи (у мил. дин.)	Приходи од царина	
		У мил. динара	У % од ук. прихода
2005.	446.997,2	38.964,7	8,5
2006.	494.139,2	45.375,0	9,1
2007.	579.453,5	57.380,9	9,8
2008.	651.271,9	64.784,3	9,8
2009.	655.995,1	48.039,8	7,3
2010.	712.225,1	44.285,5	6,2
2011.	744.761,2	38.804,7	5,2
2012.	788.505,0	35.782,8	4,4

Извор: Буџети Републике Србије од 2006. до 2012. године, прерачунавања извршили аутори



Графикон 4. Кретање прихода од царина у Србији, 2005–2012. год.

Figure 4. Revenue from customs duties in Serbia, 2005–2012

Динамика прихода од царина може се сагледати и праћењем базних и ланчаних индекса. Уколико погледамо Табелу 7, видећемо да су у односу на 2003. годину приходи од царина најпре порасли за око 47%, а затим у 2005. и 2006. години се повећали нешто изнад 10%. У 2009. години дошло је до наглог пада прихода од царина за више од 25%. У наредне две године овај пад прихода износио је око 5% у односу на 2010. годину.

Табела 7. Кретање прихода од царина изражених у ланчаним и базним индексима у Србији, 2003–2012. год.

Table 7. Revenue from customs duties in Serbia expressed by the chain and base indices, 2003–2012

Године	Приходи од царина	Ланчани индекс	Базни индекс
2003.	23.266,6		
2004.	34.287,5	147.4	147.4
2005.	38.964,7	113.6	167.5
2006.	45.375,0	116.5	195.0
2007.	57.380,9	126.5	246.6
2008.	64.784,3	112.9	278.4
2009.	48.039,8	74.2	206.5
2010.	44.285,5	92.2	190.3
2011.	38.804,7	87.6	166.7
2012.	34.000,0	87.6	143.6

Извор: <http://www.mfp.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten%20-%2008%20-%20SRP%20za%20web.pdf> (6.1.2013.)

Ако сагледамо базне индексе, видећемо исту тенденцију у кретању ових прихода, с том разликом што они показују кретање у односу на 2003. годину као базну.

ЗНАЧАЈ ПРИХОДА ОД ПОРЕЗА НА ПОТРОШЊУ У СРБИЈИ

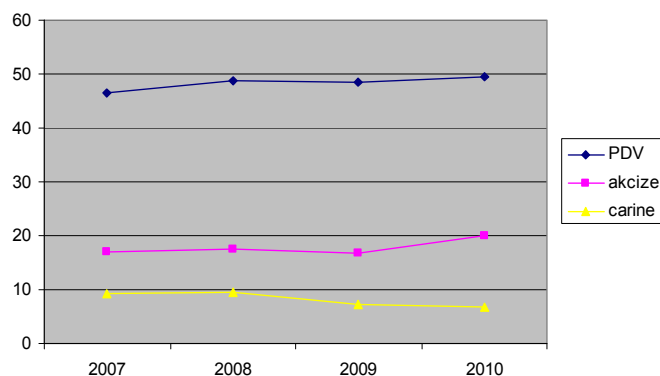
Приходи од пореза на потрошњу представљају највећи део укупних пореских прихода буџета Србије. Њихово учешће расте из године у годину, с обзиром на то да је у недовољно развијеној земљи каква је Србија лакше опорезивати потрошњу, него доходак или имовину. Додатни разлог отеженог опорезивања дохотка је недовољно снажана економија и велики проценат пореске евазије.

Пореско оптерећење у Србији је веома високо, а порески систем неправичан. У нашем пореском систему преовладавају директни порези, док су приходи од директних пореза веома мали. На тај начин се не води довољно рачуна о економској снази пореског обвезника. Систем опорезивања дохотка физичких лица, и поред благе прогресије код годишњег пореза на доходак и одређених зако-

ном прописаних одбитака, није у стању да ублази регресивни карактер индиректних пореза.

Учешће индиректних пореза је изузетно високо, док су директни порези заступљени у много нижем проценту. Приходи од индиректних пореза расту из године у годину и добијају све више на значају. Порези који директно погађају доходак и имовину појединца нису довољно прогресивни и истим интензитетом оптерећују све слојеве становништва. У том смислу се јаз између богатих и сиромашних све више продубљује. Због тога је неопходно утицати на повећање значаја непосредних пореза и на смањење доминације посредних пореза који су крајње неправични.

На Графику 5 приказано је учешће појединих врста индиректних пореза у укупним приходима од ове врсте пореза. Може се закључити да у структури индиректних пореза преовладавају ПДВ, али и акцизе и царине, што у крајњем поскупљује производе и повећава цене. То ће се наравно одразити на погоршање животног стандарда становништва, а нарочито оних категорија које су најугроженије.



Графикон 5. Структура индиректних пореза у Србији, 2007-2010. год.

Figure 5. Structure of indirect taxes in Serbia, 2007-2010

Оно што забрињава је, свакако тежња наше владе да повећава стопу индиректних пореза, уместо да приступи реформи директних пореза. На овакав закључак упућује чињеница да је у последњој реформи Влада повећала стопу ПДВ-а са 18 на 20%. На тај начин је повећан ниво регресивности пореског система Србије.

На основу података из Табеле 8 може се сагледати учешће ПДВ-а, акциза и царина у приходима од пореза на потрошњу. Учешће ПДВ-а је повећано у односу на почетак посматраног периода и то за скоро 10%. У 2011. години оно износи 64,1%, што је изузетно висок проценат и за земље у развоју.

Приходи од акциза су у 2003. години чинили скоро трећину прихода од пореза на потрошњу, али је 2008. године дошло до њиховог смањења на 21,5%, да би у 2011. години они износили 28,6%.

Учешће царина је значајно и у годинама пре 2010. Кретало се од 12 до 14%, док у последње две посматране године овај проценат је смањен испод 9%. Такође, може се уочити да је високо учешће пореза на потрошњу карактеристично и за Србију као и за остале недовољно развијене земље.

Табела 8. Учешће ПДВ-а, акциза и царина у приходима од пореза на потрошњу у Србији, 2003–2011. г. (у мил. динара и у %)

Table 8: Share of VAT, customs, and excise in total consumption tax revenues in Serbia, 2003–2011 (in million RSD and in %)

Година	Приходи од пореза на потрошњу (у мил. динара)			Укупни приходи од пореза на потрошњу	Учешће ПДВ-а у порезима на потрошњу	Учешће акциза у порезима на потрошњу	Учешће царина у порезима на потрошњу
	ПДВ	акцизе	царине				
2003.	103.469,4	56.228,8	23.266,6	182.964,8	56,5	30,7	12,7
2004.	133.751,3	69.061,8	34.287,5	237.100,6	56,4	29,1	14,4
2005.	215.938,5	71.275,2	38.964,7	326.118,4	66,2	21,8	11,9
2006.	225.196,6	81.671,4	45.375,0	352.191,0	63,9	23,1	12,9
2007.	265.464,6	93.211,7	57.380,9	416.057,2	63,8	22,4	13,8
2008.	301.689,5	100.626,6	64.784,3	467.100,4	64,5	21,5	13,9
2009.	296.927,1	119.820,1	48.039,8	464.786,0	63,9	25,8	12,8
2010.	319.369,4	135.588,9	44.285,5	499.243,8	63,9	27,1	8,9
2011.	342.445,7	152.425,2	38.804,7	533.675,6	64,1	28,6	7,3

Извор: <http://www.mfp.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten%20-%2098%20-%20SRP%20za%20web.pdf> (6.1.2013.)

С обзиром на превелико учешће прихода од пореза на потрошњу, не може се говорити о њиховом повећању, пошто би то изазвало додатне проблеме:

- повећање фискалног оптерећења становништва и привреде,
- продубљивање јаза између становништва са вишим и нижим нивоом дохотка,
- раст цена производа и услуга,
- смањење животног стандарда становништва,
- смањење значаја директног опорезивања и др.

Због свега тога, неопходно је утицати на повећање значаја непосредних пореза и на смањење доминације посредних пореза који су крајње неправични. Повећање прихода од непосредних пореза у пореском систему Србије је могуће на неколико начина:

- увођењем синтетичког опорезивања дохотка физичких лица,
- повећањем стопе пореза на добит предузећа уз истовремено повећање пореских олакшица и
- повећање прихода од пореза на имовину.

Увођењем синтетичког пореза на доходак физичких лица дошло би до повећања прихода од овог пореског облика и до повећања правичности у опорезивању. Код нас је у примени мешовити модел опорезивања, који у основи има цедуларни модел, што значи да се свака врста прихода посебно опорезује пропорционалним пореским стопама, а да се само за пореске обвезнике чији доходак пређе законом прописани ниво примењује пореска прогресија, у виду годишњег пореза на доходак. Међутим, мали је број пореских обвезника који подлежу плаћању годишњег пореза. Због тога се нарушава принцип правичности у опорезивању, јер није позната укупна економска снага пореског обвезника приликом опорезивања. Синтезовањем свих прихода које порески обвезник остварује из различитих извора и применом прогресивних пореских стопа на остварени доходак, осим правичности, био би задовољен још један веома важан принцип, а то је издашност. На тај начин би била обезбеђена додатна средства државној благајни, чиме би био ублажен проблем буџетског дефицита. Што се тиче додатног пореског оптерећења, њега би поднели слојеви становништва са вишим дохотком, док они са ниским приходима не би били додатно оптерећени.

Стопа пореза на добит предузећа у развијеним тржишним економијама креће се од 25% до 35%. Међутим, уколико се сагледају ефективне пореске стопе, онда је овај проценат много нижи. У Србији пореска стопа је дуго година била 10%, али је 2013. године повећана на 15%. То је значајан напредак, с обзиром на то да смо имали једну од најнижих стопа пореза на добит у Европи. Оваква стопа је била резултат недовољне развијености привреде, ниске економске способности, али и покушаја привлачења страних директних инвестиција. Са повећањем пореске стопе могао би да се смањи дефицит у буџету, уз истовремено повећање пореских подстицаја и усмеравање инвестиција ка недовољно развијеним областима. С обзиром на то да порез на доходак правних лица има изражену и развојну и стабилизациону функцију, неопходно је нагласити да се оне реализују увођењем бројних пореских подстицаја у оквиру овог пореског облика. Издашност пореза на добит у Србији је око 5%, што је изузетно низак проценат у односу на привреде са развијеним привредама. Србија нема довољан економски и фискални капацитет, што резултира у малим приходима од овог пореског облика.

На крају, порез на имовину у Србији је недовољно издашан порески облик. Пореске стопе су диференциране, али прогресивне. Међутим, од овог пореза држава не обезбеђује довољно високе приходе из следећих разлога: износ основице није усклађен са тржишном вредношћу некретнина, постоји велики број пореских олакшица и ослобођења и низак степен наплате пореза, велика је евазија у случају одређивања пореске обавезе, елемент је вођења социјалне политике

и др. На основу овога може се закључити да је неопходна реформа пореза на имовину у Србији.

ЗАКЉУЧАК

Учешће прихода од пореза на потрошњу у Србији је изузетно високо. Оно је последњих година достигало и до 75% укупних пореских прихода. Од директних пореза у Србији се обезбеди мање од четвртине пореских прихода. Овај однос директних и индиректних пореза указује на то да је порески систем Србије неефикасан, да је регресиван (веће пореско оптерећење подносе категорије становништва са нижим примањима), да је неправичан и да је неопходан његова реформа.

Пореске власти у Србији морају да се позабаве повећањем значаја директних пореза и смањењем превеликог учешћа прихода од пореза на потрошњу у укупним пореским приходима. Даље повећање прихода од пореза на потрошњу је неоствариво и треба пронаћи алтернативне начине повећања прихода буџета Републике Србије, као што су:

- реформа у систему опорезивања дохотка физичких лица,
- диференцирање пореске стопе пореза на добит предузећа у зависности од нивоа развијености привредне области и региона у којем се привредно лице послује и обавља делатност и
- реалније утврђивање пореске основице код опорезивања имовине и
- смањење пореске евазије.

На овај начин је могуће повећати пореске приходе, без повећања прихода од пореза на потрошњу, чиме би се повећала правичност у опорезивању.

ЛИТЕРАТУРА

- Auerbach, A. J. (2010). A Consumption Tax. *The Wall Street Journal*, 35, 32-41.
- Bird, R.M., & Gendron, P.-P. (2005). VAT Revisited: A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries, *Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization*. Washington, D.C.: U.S. Agency for International Development.
- Ђуровић-Тодоровић, Ј., & Ђорђевић, М. (2010). Determinants of Tax Revenues Structure in Serbia. In *1st International Conference on Business & Economics [CD ROM]*, May 6-8. 2010, Thessaloniki, Greece, ANATOLIA- Institute of Management Leadership
- Ђуровић-Тодоровић Ј., и Ђорђевић М. (2010). *Јавне финансије (Public finance)*. Ниш: Економски факултет.
- Ђуровић-Тодоровић Ј., и Ђорђевић М. (2011). *Директни порези (Direct taxes)*. Ниш: Економски факултет Ниш.
- Revenue statistic OECD 2000-2007*, OECD 2008, <http://stats.oecd.org/>

Закон о акцизама, Службени гласник РС. Бр. 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12 и 119/12.

Закон о порезу на додату вредност, Службени гласник РС. Бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07 и 93/12.

Коришћени сајтови:

<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/zakoni/Zakon%20o%20budzetu%20RS%20za%202012.pdf>

<http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/39495382.pdf>

<http://www.mfp.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten%20-%2098%20-%20SRP%20za%20web.pdf>

<http://www.mfp.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten%20-%2098%20-%20SRP%20za%20web.pdf>

Marina Đorđević, University of Niš, Faculty of Economics, Niš

(IM)POSSIBILITIES OF REVENUE INCREASE FROM CONSUMPTION TAXES IN THE TAX SYSTEM OF SERBIA

Summary

Based on the analysis in this paper, it can be concluded that consumption taxes are a very important revenue group in the tax system. They are very abundant, but also very unfair and regressive. They are more important in developing than in developed countries. In underdeveloped economies they provide more than half of the tax revenue.

In Serbia, consumption taxes provide $\frac{3}{4}$ of total budget revenues. The reason for such high capacity is the reduced importance of direct taxes and the excessive role of consumption taxes. The share of indirect taxes in Serbia exceeds 75%, while direct taxes amount to a considerably lower percentage. Indirect tax revenues grow each year. Taxes that directly affect an individual's income and assets are insufficiently progressive and burden all segments of the population with the same intensity. This negatively affects both the economy and the population, given that these taxes are a greater burden on taxpayers with lower income. In this sense, the gap between the rich and the poor increasingly widens, so it is necessary to increase the importance of direct taxes and reduce the dominance of indirect taxes, which are highly unfair.

Therefore, tax authorities in Serbia should be tasked with increasing the importance of direct taxes and reducing the excessive share of revenues from consumption taxes in total tax revenues. It is impossible to further increase revenue from consumption taxes and it is necessary to find alternative ways to increase revenues of the Republic of Serbia. For instance, it is necessary to reform the personal income tax system by introducing synthetic taxation. Likewise, in the domain of corporate taxation, it is necessary to differentiate tax rates depending on the level of development of economic sectors and regions in which corporate entities conduct business. Finally, it is necessary to determine more realistically the tax base for property taxation and thus reduce tax evasion.

These are some of the ways to increase tax revenue in the Serbian tax system without raising consumption taxes, which would ensure fairness in taxation.