

Pregledni rad/ Review paper

UDK/UDC: 336.225.6
336.226.4

<https://doi.org/10.5937/bizinfo2102075V>

Dominacija izdašnosti nad pravičnošću u oporezivanju dodate vrednosti

The dominance of plentifulness over fairness in value added taxation

Jovana Veličković^{a*}, Marina Đorđević^b

^a Univerzitet u Nišu, Ekonomski fakultet Niš, Srbija

Sažetak: U savremenim poreskim sistemima postoje različiti oblici oporezivanja potrošnje a najzastupljeniji među njima je porez na dodatu vrednost. PDV predstavlja jednu od najznačajnijih kategorija poreskih prihoda, s obzirom na to da ga karakteriše visok stepen izdašnosti. Međutim, osnovni nedostatak poreza na dodatu vrednost jeste to što raspoređuje poreski teret regresivno u odnosu na prihode poreskog obveznika. S obzirom da relativni udeo potrošnje u dohotku pada kada dohodak raste, porez na dodatu vrednost, utvrđen po jedinstvenoj stopi, teže pogađa siromašnije nego bogatiji deo društva. Cilj rada je da pokaže dominantan odnos principa izdašnosti u odnosu na pravičnost u oporezovanju dodate vrednosti, da ukaže na postojanje problema regresivnosti i na moguće mere koje se mogu primeniti radi zadovoljenja principa pravičnosti u oporezivanju.

Ključne reči: porez na dodatu vrednost, izdašnost, pravičnost, regresivnost.

Abstract: In modern tax systems, there are different forms of consumption taxation, and the most common among them is value added tax. VAT is one of the most important categories of tax revenues, considering the fact that it is characterized by a high degree of plentifulness. However, the main disadvantage of VAT is the fact that it distributes the tax burden regressively in relation to the taxpayer's income. Given that the relative share of consumption in income falls as income grows, VAT, determined at a unique rate, hits harder the poorer than the richer part of the society. The aim of this work is to show the dominant relationship of the principle of plentifulness in relation to fairness in value added taxation the point our the existence of regression problems and possible measures that can be applied to meet the principle of fairness in taxation.

Key words: value added tax, plentifulness, fairness, regressiveness.

*Corresponding author

E-mail address: jvelickovic.90@gmail.com

1. Uvod

Izdašnost i pravičnost su bazični poreski principi između kojih postoji teško pomirljiv trade off. Prevaga pravičnosti ili izdašnosti ima svoju cenu koja se ispoljava u nizu željenih ili neželjenih efekata. Izbor između pravičnosti i izdašnosti oporezivanja je, zapravo, izbor između društveno prihvatljive ili razvojno usmerene poreske politike.

Stvaranje nove vrednosti je primarni cilj u savremenom društvu. Iz tog razloga se i oporezivanje potrošnje, sa aspekta izdašnosti, propagira kao pogodniji vid oporezivanja u odnosu na poreze na prihod i dobit, jer manje ometa delovanje ekonomskih činilaca, sužava prostor za evaziju poreza i manje utiče na konkurentnost privrede u globalnom okruženju. (Dimitrijević, 2015, str.288).

Ideja oporezivanja potrošnje potiče još iz starih civilizacija tako da se vremenom od oporezivanja pojedinačnih dobara razvio opšti porez na potrošnju. Porez na dodatu vrednost, kao najsavremeniji oblik poreza na potrošnju, u fiskalno-tehničkom smislu predstavlja poseban način zahvatanja prometa dobara i usluga (Anđelković, 2013, str. 2.). Zahvaljujući praktičnim prednostima, porez na dodatu vrednost je u savremenim državama postao osnovni oblik oporezivanja prometa proizvoda i usluga.

U radu će biti analiziran sukob principa izdašnosti i pravičnosti u oporezivanju dodate vrednosti. Prvi deo će prikazivati izdašnost poreza na dodatu vrednost na nivou EU u periodu od 1985. do 2015. godine. Biće prikazan broj i vrste stope PDV-a u EU, udeo prihoda od PDV-a u BDP kao i njihov udeo u ukupnim poreskim prihodima članica EU. Zatim, u drugom delu rada, biće sagledan princip pravičnosti i regresivnost u oporezivanju dodate vrednosti. Poslednji deo se odnosi na moguća rešenja za smanjenje problema regresivnosti i zadovoljenje principa pravičnosti u oporezivanju dodate vrednosti.

2. Pregled literature

Prve ideje o porezu na dodatu vrednost javljaju se još skoro pre jednog veka, tačnije 1918.godine u Nemačkoj od strane nemačkog industrijalca Vilhema fon Simensa (Đurović-Todorović & Đorđević, 2013, str.32). Svoj pobjedonosni put porez na dodatu vrednost je započeo krajem šezdesetih godina ovog veka, kada se otvorio problem izbora jedinstvenog poreza na promet u zemljama članicama Evropske ekonomske zajednice (Đurović-Todorović, Đorđević, 2010, str.291). Porez na dodatu vrednost je opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim ako to nije drukčije propisano (Zakon o PDV-u, član 1). Posmatrano sa globalnog aspekta predstavlja jedan od najizdašnijih poreskih oblika sadašnjice, koji je na snazi i primenjuje se u svim članicama Evropske unije, ali i u velikom broju vanevropskog podneblja (Popović, 2012, str 461).

Razlozi za veliku izdašnost poreza na dodatu vrednost su: obuhvat svih faza proizvodno-prometnog ciklusa, obuhvat najvećeg broja dobara koja se oporezuju, smanjenje mogućnosti prevara radi obaveze izdavanja računa, što je na jednostavan

način uspostavilo međusobnu kontrolu učesnika u proizvodno-prometnom ciklusu (Keen, 2007, str.7-9).

Iako je od uvođenja PDV u poreske sisteme EU prošlo puno vremena, broj i visina stopa PDV-a još uvek su nezaobilazna tema brojnih rasprava. Stručnjaci preporučuju primenu PDV-a koji u svom idealnom obliku obuhvata široku poresku osnovicu, mali broj stopa (idealna je samo jedna), mali broj izuzeća, primenu nulte stope samo za izvoz i optimalnu visinu poreskog praga za ulazak u sistem PDV-a. (Kuliš, 2007, str. 2.)

Studije sprovedene od strane od strane OECD-a podržavaju širu poresku osnovicu i model jednostepenog sistema poreza na dodatu vrednost (Charlet & Owens, 2010, str. 944.). Bogetić i Hassan su analizirali odnos između performansi PDV-a i jedinstvene stope PDV-a, poreske osnovice i determinante koje predstavljaju razliku između najviših i najnižih stopa PDV-a. Analiza je uključila statističke podatke 34 zemlje. Rezultati njihove analize potvrđuju uticaj poreske stope i poreske osnovice na performanse PDV-a. Prihod od poreza na dodatu vrednost raste proširenjem poreske osnovice. Takođe, empirijski podaci ukazuju da je poreski prihod veći u zemljama koje primenjuju jedinstvenu stopu nego u zemljama sa višestrukim stopama (Đurović-Todorović et al., 2019).

Analizirajući posledice uvođenja poreza na dodatu vrednost na poreske prihode, Keen i Loockwood (2007) su došli do zaključka da je uvođenje PDV-a povezano sa dugoročnim povećanjem učešća ukupnih prihoda u BDP-u za oko 4,5%. Posledice na prihode nastale uvođenjem PDV-a variraju od države do države, što znači da dok se u jednim prihodima povećavaju u drugim ne, a to u izvesnoj meri zavisi od spremnosti države za primenu ovog poreskog oblika, otvorenosti ekonomije i razvijenosti poreske administracije. (Keen, 2007, str.15.).

Na osnovu navedenih analiza možemo zaključiti da je prihodni potencijal PDV-a nesumnjivo veliki, ali porez na dodatu vrednost, kao i svi drugi oblici poreza na promet, raspoređuju poreski teret regresivno. Regresivan efekat PDV-a počiva na činjenici da kupci plaćaju nominalno isti iznos poreza bez obzira na njihovu ekonomsku snagu. Ovo je suprotno načelu pravednosti oporezivanja, budući da su ovim više opterećeni obveznici sa manjim dohotkom. Još preciznije, nedostaje pravičnosti (Tomić & Marilović, 2014, str. 863.).

Richard Murphy smatra da u Velikoj Britaniji 20% najsiromanijih podnosi najveći poreski teret PDV-a od svih pet grupa stanovništva po nivou dohotka. Opterećenje za njih iznosi 12,1% od njihovog dohotka, dok za kategoriju sa najvećim nivoom dohotka ono je samo 5,9% (Murphy, 2011, str. 4.).

Nivo regresivnosti se još povećava ako je on utvrđen po jedinstvenoj poreskoj stopi. Zato, zagovornici višestopnog sistema ističu da regresivnost jednostopnog sistema PDV-a uzrokuje nepovoljne socijalne učinke. Teže pogađa siromašne i dovodi u pitanje njihovu egzistenciju, jer su ti građani, s obzirom da je njihova ekonomska snaga manja, jače opterećeni ovim porezom i manji deo svog dohotka štede, a veći deo svog dohotka izdvajaju za podmirenje osnovnih životnih potreba. Ova

karakteristika jednostopnog sistema narušava načelo pravednosti na kojem bi se trebalo zasnivati svi savremeni poreski sistemi zbog čega zagovornici višestopnog sistema PDV-a predlažu uvođenje sniženih stopa.

Međutim, empirijsko istraživanje o regresivnosti PDV-a je ukazalo da u Irskoj u apsolutnom iznosu bogati troše za hranu dvostruko više od siromašnih iako siromašni troše relativno više dohotka na hranu od bogatih. To znači da nultno oporezivanje hrane u Irskoj donosi dvostruko veću olakšicu bogatima nego li siromašnima (Kesner-Škreb, 1999, str. 2). Studija sprovedena u Švedskoj je pokazala da bi ukidanje opšte stope PDV-a na hranu najviše pogodovalo samcima iz kategorije stanovnika s visokim dohotcima, jer oni obično kupuju skuplju hranu. Pored toga, tražnja knjiga, novina i časopisa dohodovno je prilično elastična. To znači da više knjiga, novina i časopisa kupuju bogati, pa sniženjem stopa za izdavaštvo PDV može postati samo regresivniji (Kesner-Škreb, 1999, str. 2.).

S druge strane, uvođenje povišenih stopa za oporezivanje luksuznih proizvoda dovodi do diskriminacije u potrošnji s obzirom da se onemogućava siromašnima da ponekad kupe i neki skuplji proizvod. Zato se sve češće javljaju predlozi da se problemi nepravičnosti oporezivanja potrošnje rešavaju putem transfernih davanja licima čiji je dohodak ispod minimuma za egzistenciju (Lončarić-Horvat, 1995, str. 118.).

Evropska unija teži manjem broju stopa PDV-a, jer se time postižu fiskalni učinci u oporezivanju. U tom slučaju potrebno je probleme regresivnih učinaka rešavati većim delom kroz druge instrumente poreskog i fiskalnog sistema, a manjim delom kroz sistem poreza na dodatu vrednost.

3. Princip izdašnosti u oporezivanju dodate vrednosti

Poreski sistem treba da bude izdašan, odnosno treba da obezbedi dovoljno sredstava za podmirenje javnih potreba. Državi je potreban takav poreski sistem kojim će uredno i neinflatorno obezbediti dovoljno finansijskih sredstava za pokriće svih redovnih javnih rashoda, kao i manji ili veći iznos sredstava za pokriće određenih vanrednih rashoda. Posmatran u užem smislu, ovaj princip ima prioritet u odnosu na druge principe, zbog čega on mora u potpunosti da bude zadovoljen, pa i na štetu drugih poreskih principa. U širem značenju, princip izdašnosti nema apsolutni prioritet u odnosu na druge principe, te i druge poreske principe treba poštovati prilikom kreiranja poreske politike.

Ako se u praksi pojavi budžetski deficit potrebno je uspostaviti narušenu ravnotežu u državnim finansijama, i to tako što će se ili smanjiti rashodi i dovesti na nivo raspoloživih sredstava, ili povećati javni prihodi (povećanjem postojećih ili uvođenjem novih poreza, ili zaduživanjem države), ili primenjivati kombinacije pomenute dve metode.

Porez na dodatu vrednost je najrasprostranjeniji oblik poreza na promet i predstavlja veoma izdašan poreski oblik koji se uvodi sa centralnog nivoa vlasti (Đorđević, 2008, str. 12). Na veličinu izdašnosti utiče normativno uređenje elemenata PDV-a kao što su osnovica, broj i visina stope, poreska oslobođenja, visina cenzusa za ulazak u sistem

PDV-a. Smatra se da bi mere, kao što su širenje poreskih osnovica i smanjenje broja poreskih stopa, smanjile složenost i poboljšanje plaćanje PDV-a, povećale prihode i smanjile političke pritiske za uvođenjem dodatnih niskih stopa (Charlet & Owens, 2010, str. 944.).

Obuhvat prometa utiče na širinu poreske osnovice što direktno opredeljuje izbor vrste i visine poreskih stopa. U teorijskom smislu, izdašnost se može povećavati i smanjivati pravilnim upravljanjem stopama PDV-a. U tabeli br.1 je dat pregled stopa PDV-a u zemljama EU u periodu od 2000. do 2020.godine. Prikazane su stope koje se primenjuju duže od 6 meseci u posmatranoj godini ili od 1. jula te godine. U posmatranom periodu, pratimo trend kretanja opšte i posebne stope, dok su super snižene stope (ispod 5%) prikazane u zagradama.

Tabela 1. Kretanje opšte i posebne stope PDV-a u zemljama EU u periodu od 2000.do 2020.godine.

Država	Opšta/snižena stopa	Period posmatranja 2000 - 2020.godina				
		2000.	2005.	2010.	2015.	2020.
Belgija	Opšta stopa	21	21	21	21	21
	Snižena stopa	6/12	6/17	6/22	6/27	6/12
Bugarska	Opšta stopa	20	20	20	20	20
	Snižena stopa	/	/	7	9	9
Češka	Opšta stopa	22	19	20	21	21
	Snižena stopa	5	5	10	10/15	10/15
Danska	Opšta stopa	25	25	25	25	25
	Snižena stopa	/	/	/	/	/
Nemačka	Opšta stopa	16	16	19	19	19
	Snižena stopa	7	7	7	7	7
Estonija	Opšta stopa	10	10	20	20	20
	Snižena stopa	5	5	9	9	9
Irska	Opšta stopa	21	21	21	23	23
	Snižena stopa	12,5 (4,2)	13,5 (4,8)	13,5 (4,8)	9/13,5 (4,8)	9/13,5 (4,8)
Grčka	Opšta stopa	18	19	23	23	24
	Snižena stopa	8 (4)	9 (4,5)	5,5/11	6,5/13	6/13
Španija	Opšta stopa	16	16	18	21	21
	Snižena stopa	7 (4)	7 (4)	8 (4)	10 (4)	10(4)
Francuska	Opšta stopa	19,6	19,6	19,6	20	20
	Snižena stopa	5,5(2,1)	5,5(2,1)	5,5(2,1)	5,5/10(2,1)	5,5/10(2,1)
Hrvatska	Opšta stopa	22	22	23	25	25
	Snižena stopa	(0)	(0)	10 (0)	5/13	5/13
Italija	Opšta stopa	20	20	20	22	22
	Snižena stopa	10 (4)	10 (4)	10 (4)	10 (4)	5/10 (4)
Kipar	Opšta stopa	10	15	15	19	19
	Snižena stopa	5	5/8	5/8	5/9	5/9
Letonija	Opšta stopa	18	18	21	21	21
	Snižena stopa	/	5	10	12	5/12
Litvanija	Opšta stopa	18	18	21	21	21
	Snižena stopa	5	5/9	5/9	5/9	5/9
Luksemburg	Opšta stopa	15	15	15	17	17
	Snižena stopa	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	8 (3)	8 (3)

Tabela 1. Nastavak

Država	Opšta/snižena stopa	Period posmatranja 2000 - 2020.godina				
		2000.	2005.	2010.	2015.	2020.
Mađarska	Opšta stopa	25	25	25	27	27
	Snižena stopa	12 (0)	5/15	5/18	5/18	5/18
Malta	Opšta stopa	15	18	18	18	18
	Snižena stopa	5	5	5	5/7	5/7
Holandija	Opšta stopa	17,5	19	19	21	21
	Snižena stopa	6	6	6	6	9
Austrija	Opšta stopa	20	20	20	20	20
	Snižena stopa	10	10	10	10	10/13
Poljska	Opšta stopa	22	22	22	23	23
	Snižena stopa	7	7 (5)	7 (5)	5/8	5/8
Portugal	Opšta stopa	17	21	21	23	23
	Snižena stopa	5/12	5/12	6/13	6/13	6/13
Rumunija	Opšta stopa	19	19	24	24	19
	Snižena stopa	/	9	5/9	5/9	5/9
Slovenija	Opšta stopa	19	20	20	22	22
	Snižena stopa	8	8,5	8,5	9,5	5/9,5
Slovačka	Opšta stopa	23	19	19	20	20
	Snižena stopa	10	/	6/10	10	10
Finska	Opšta stopa	22	22	23	24	24
	Snižena stopa	8/17	8/17	9/13	10/14	10/14
Švedska	Opšta stopa	25	25	25	25	25
	Snižena stopa	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Prosek EU 27 – opšta stopa		19,3	19,6	20,5	21,6	21,51

Izvor: European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Taxation trends in the European Union: data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2019 edition.

Iz tebele br.1. može se uočiti da većina zemalja EU primenjuje pored opšte i sniženu stopu PDV-a. Visina opšte stope se znatno razlikuje među zemljama EU. Posmatrajući prosečan trend kretanja na nivou EU 27 vidimo da je prosečna opšta stopa PDV-a u 2000.godini iznosila 19,3% dok je 2020.godine 21,51%, što nam ukazuje na to da je većina zemalja EU povećala opšte stope PDV-a. Izuzetak su Češka i Slovačka. Češka je 2000.godine imala opštu stopu PDV 22% dok je u 2020.godini opšta stopa 21%. Godine 2000. opšta stopa PDV-a u Slovačkoj je bila 23% a 2020.godine je 20%. Zemlje EU kod kojih se opšta stopa PDV-a nije menjala u posmatranom periodu su: Belgija (21%), Bugarska (20%), Danska (25%), Austrija (20%) i Švedska (25%).

Ako posmatramo 2020.godinu, možemo uočiti da se opšta stopa kreće u rasponu od 17% do 27%. Najvišu opštu stopu ima Mađarska (27%), zatim slede Danska, Švedska i Hrvatska sa opštom stopom od 25%. Nasuprot njima, najnižu opštu stopu ima Luksemburg (17%). Uprkos teoretskim stavovima o nedvosmislenim prednostima primene jedne stope PDV-a, danas ni u jednoj zemlji EU ne postoji jednostopni PDV. Iako je u većini zemalja EU tokom poslednjih dvadeset godina vidljivo smanjenje broja stopa, još uvek veliki broj zemalja koje uz opštu stopu primenjuju više od dve snižene stope. Kada je u pitanju broj stopa prednjači Irska, koja uz opštu stopu od 23%, dve snižene stope (9% i 13,5%) primenjuje i nultu stopu. Pored Irske, nultu stopu

primenjuju i Belgija, Danska, Malta, Finska, Švedska, iako je preporuka EU da stope ne smeju biti niže od 5%.

Porez na dodatu vrednost predstavlja efikasan način ostvarivanja prihoda. Da bi smo sagledali koliko se novca prikupi putem ovog poreskog oblika, u nastavku ćemo sagledati stanje u izabranim zemljama EU u periodu od 1985. do 2015. godine. Osnovni indikator izdašnosti PDV-a predstavlja udeo prihoda od PDV-a u BDP-u.

Tabela 2. Udeo prihoda od PDV-a u BDP u periodu od 1995. do 2015. godine

Država	1995.	2000.	2005.	2010.	2015.
Belgija	6,6	7,1	6,9	7,1	6,7
Bugarska	4,8	8,1	9,9	8,7	8,9
Češka	5,7	5,9	6,5	6,6	7,2
Danska	9,1	9,2	9,8	9,5	9,4
Nemačka	6,3	6,6	6,1	7,0	7,0
Estonija	9,3	8,4	8,0	8,5	9,0
Irska	6,8	7,1	7,3	6,0	4,5
Grčka	5,8	6,3	6,7	7,1	7,3
Španija	5,0	5,8	6,2	5,2	6,4
Francuska	7,3	7,2	7,2	6,8	6,9
Hrvatska	:	12,2	12,0	11,4	12,8
Italija	5,3	6,2	5,7	6,0	6,1
Kipar	4,3	5,0	8,3	8,2	8,4
Latonija	8,4	6,9	7,4	6,7	7,6
Litvanija	7,4	7,5	7,1	7,8	7,7
Luksemburg	4,9	5,3	6,2	6,6	5,7
Mađarska	7,4	8,7	8,2	8,5	9,5
Malta	6,1	5,7	7,7	7,0	6,7
Holandija	6,0	6,3	6,7	6,5	6,5
Austrija	7,6	7,9	7,6	7,7	7,6
Poljska	6,1	6,9	7,7	7,6	7,0
Portugal	6,8	7,6	8,2	7,5	8,6
Rumunija	5,0	6,5	8,1	7,6	8,1
Slovenija	:	8,5	8,5	8,0	8,3
Slovačka	8,2	6,8	7,7	6,1	6,8
Finska	7,7	8,0	8,3	8,3	9,0
Švedska	8,7	8,1	8,5	9,0	8,9

Izvor: Eurostat. (2021). *Main national accounts tax aggregates*. Eurostat.

Na osnovu podataka iz tabele može se uočiti da veliki broj zemalja EU uvodi porez na dodatu vrednost nakon 1990.godine kao i da porez na dodatu vrednost u zemljama EU zauzima značajno mesto u prihodima koji se prikupe za pokriće rashoda budžeta. Njihovo učešće u BDP-u u ovim zemljama se kreće oko 8%. U posmatranom periodu, od posmatranih zemalja, najveće učešće prihoda od PDV-a u BDP imaju Hrvatska, Mađarska, Danska i Finska. Ako uporedimo ove podatke sa podacima iz Tabele 1 uočićemo da skoro sve navedene zemlje imaju visoke opšte stope PDV-a što ukazuje da visina stope utiče na izdašnost ovog poreskog oblika.

Tabela 3. Udeo prihoda od PDV u ukupnim poreskim prihodima u izabranim zemljama u periodu od 1995.do 2015. godine

Država	1995.	2000.	2005.	2010.	2015.
Belgija	22,61	23,01	22,79	23,76	21,69
Bugarska	32,66	40,24	47,45	44,61	41,71
Češka	28,34	32,56	33,22	35,83	36,05
Danska	19,49	19,82	20,29	21,00	19,90
Nemačka	28,02	27,85	28,30	31,73	29,72
Estonija	40,23	41,80	40,74	41,71	40,95
Irska	24,58	26,00	27,73	26,41	23,16
Grčka	30,13	27,11	31,77	33,48	28,19
Španija	24,83	27,10	26,46	26,46	28,59
Francuska	30,32	26,08	26,39	25,76	23,65
Hrvatska	-	47,17	48,53	47,38	50,42
Italija	20,23	22,00	21,19	21,31	20,27
Kipar	22,68	23,70	34,58	34,65	33,82
Latonija	43,24	35,60	36,82	33,80	35,52
Litvanija	36,41	36,01	34,78	46,71	44,53
Luksemburg	18,88	19,10	22,57	24,66	22,27
Mađarska	28,64	33,24	33,83	33,72	36,99
Malta	29,87	27,22	30,14	27,47	27,41
Holandija	26,72	27,87	29,25	28,98	28,18
Austrija	28,20	27,82	27,91	28,29	26,54
Poljska	23,88	34,49	36,75	36,91	34,92
Portugal	31,72	32,95	36,08	34,61	33,69
Rumunija	24,88	33,86	44,31	42,66	40,44
Slovenija	-	37,24	35,16	36,20	37,40
Slovačka	32,98	34,45	40,71	38,29	36,04
Finska	25,12	23,28	27,30	28,94	29,03
Švedska	21,44	18,43	19,43	22,44	22,30

Izvor: Eurostat. (2021). *Main national accounts tax aggregates*. Eurostat.

Na osnovu analiziranih podataka može se zaključiti da u zemljama EU prihodi od PDV-a imaju visok procenat učešća u ukupnim poreskim prihodima u posmatranom periodu od 1985.do 2015. godine i kreću se u proseku oko 29,80%. U posmatranom periodu, najveće prosečno učešće prihoda od PDV-a u ukupnim prihodima je imala Hrvatska (48,38%), Bugarska (41,33%) i Estonija (51,09%). Najmanje prosečno učešće prihoda od PDV-a u ukupnim poreskim prihodima, u posmatranom periodu, ima Danska (20,10%).

4. Princip pravičnosti u oporezivanju dodate vrednosti

Osnovni zahtev koji se postavlja porezu sa socijalno-političkog aspekta je da porez bude pravedan, odnosno da se prilikom oporezivanja uzimaju u obzir lične karakteristike i ekonomska snaga poreskog obveznika. Kod poreza na potrošnju ona se meri kupovnom moći potrošača. Princip pravičnosti kod oporezivanja se pojavljuje u dva oblika: kao princip opštosti poreske obaveze i kao princip ravnornosti u oporezivanju (Jeličić, 1997, str. 103.).

Teorijsku osnovu principa pravičnosti u oporezivanju čine (Đorđević, 2008, str. 98.):

- zahtev za horizontalnom i
- zahtev za vertikalnom pravičnošću.

Zahtev za horizontalnom pravičnošću podrazumeva da sva lica sa istom ekonomskom snagom treba da plate isti porez. U osnovi horizontalne pravičnosti je izbegavanje diskriminacije jednakih u poreskom sistemu. Za uspostavljanje horizontalne pravičnosti oporezivanja nije dovoljno uporediti dohotke, jer lica sa istim dohotcima ne moraju imati istu ekonomsku snagu ako jedno od njih je samac, a drugo ima nekoliko izdržanih članova domaćinstva. Fisklane vlasti nastoje da uspostave horizontalnu pravičnost uvođenjem ličnog odbitka i odbitka za izdržavane članove domaćinstva.

Ako se kao mera platežne sposobnosti uzme prihod onda zadovoljenje principa horizontalne pravičnosti zavisi od vremenskog perioda. Tokom jednogodišnjeg perioda, PDV bi bio veoma nepravičan, jer domaćinstva sa istim nivoom raspoloživog dohotka imala bi znatno različite nivoe potrošnje pa samim tim i izdatke za PDV. Tokom životnog veka, PDV je imao visok stepen horizontalne pravičnosti.

Domaćinstva sa niskim i srednjim dohotkom gotovo sav prihod troše tokom života pa bi shodno tome domaćinstva sa istim prihodima tokom života imale isti nivo potrošenje.

Iako je princip horizontalne pravičnosti manje više opšteprihvaćen, nisu retki slučajevi diferencijalnog tretmana pojedinih vrsta poreza. Naime, poreske vlasti uvode i neproporcionalne poreze kako bi se ostvarili nefiskalni ciljevi (ekološki, zdravstveni) i nadoknadili eksterne troškove koje određene kategorije obveznika (npr. pušači, konzumenti alkoholnih pića, potrošači derivata nafte i sl.) proizvode društvu.

Zahtev za vertikalnom pravičnošću podrazumeva da lica sa većom ekonomskom snagom treba da plate veći porez od lica sa manjom ekonomskom snagom, pri čemu se kao merilo ekonomske snage uzima, zajedno ili odvojeno, dohodak, potrošnja i imovina. Realizacija principa vertikalne pravičnosti podrazumeva odabir između primene proporcionalnog i progresivnog oporezivanja. Ni praksa ni teorija ne daju definitivne i do kraja jasne odgovore da li je pravičnije primeniti proporcionalno ili progresivno oporezivanje. Izbor između ove dve mogućnosti zavisi od mnogih drugih sagledavanja i preferencija koje se žele postići poreskim sistemom i poreskom politikom.

Ako bi se kao mera platežne sposobnosti uzeo prihod u toku jedne godine, tada bi PDV bio regresivan, odnosno udeo raspoloživog dohotka u PDV-u bi se smanjivao kako se povećava raspoloživi dohodak. Međutim, ako se kao mera platežne sposobnosti uzme prihod tokom života onda bi PDV bio blago regresivan. Većina domaćinstava sa nižim i srednjim dohotkom svu uštedevinu na kraju potroše. Iz tog razloga, za većinu domaćinstava potrošnja i prihod tokom celog života su približno jednaki. Domaćinstva sa visokim dohotcima imaju tendenciju da uštede tokom života, pa bi oni trošili manji deo raspoloživog dohotka u PDV-u nego što bi to domaćinstva sa nižim prihodima. Ako se potrošnja koristi kao merilo platežne sposobnosti, udeo

potrošnje na koju domaćinstva plaćaju PDV bila bi približno konstantna kako nivo potrošnje raste.

Ostvarenje principa pravičnosti u oporezivanju podrazumeva da se ispune tri uslova (Popović, 1997, str .44):

- Prvo, potrebno je sprečiti, odnosno eliminisati, dvostruko oporezivanje;
- Drugo, ravnomernost u oporezivanju treba obezbeđivati stalno i ne dozvoljavati da se vanrednim merama (porezima) narušava;
- Treće, pravičnost oporezivanja treba da bude u praksi ostvarena.

Najveća kritika PDV-a jeste u tome što on u odnosu prema prihodima raspoređuje poreski teret regresivno (Šimović, 2006, str. 199.). Naime, kupci oporezivanih proizvoda plaćaju nominalno isti iznos poreza bez obzira na svoju ekonomsku snagu. Nivo regresivnosti PDV-a još se više povećava ako postoji jedinstvena poreska stopa.

5. Regresivni učinak poreza na dodatu vrednost

Regresivnost je karakteristika poreza na dodatu vrednost koja se negativno odražava na socijalnu sliku zbog neravnomerne redistribucije poreskog opterećenja u nekom društvu. Regresivni efekat PDV-a počiva na činjenici da kupci plaćaju nominalno isti iznos poreza bez obzira na svoju ekonomsku snagu. Ovo je, naime, suprotno načelu pravednosti oporezivanja, budući da su ovim više opterećeni obveznici sa manjim dohotkom (Tomić & Marilović, 2014, str. 863.).

Regresivno delovanje nastaje zato što se pri uvođenju i primeni PDV-a ne uzima u obzir ekonomska snaga krajnjih potrošača, koja utiče na intenzitet njegovog regresivnog delovanja, tako da svi potrošači u jednakoj meri snose poreski teret nezavisno od socijalnog statusa, broja izdržavanih lica, zdravstvenog stanja, starosne strukture i slično (Sudžuka, 2006, str. 81.).

Pojam regresivnosti teško je jednoznačno definisati, jer nije svejedno da li se kao osnovica posmatra dohodak ili potrošnja, te na koji rok posmatranja se odnosi. PDV koji obuhvata većinu proizvoda i usluga i koji se ubire jednom stopom, prema definiciji ima proporcionalni učinak kada se on meri s obzirom na potrošnju i regresivni učinak kada se meri prema dohotku. Razlog tome je činjenica da se štednja kao deo dohotka povećava kada dohodak raste.

Posmatranje regresivnosti menja se i onda kada se ona posmatra na dugi rok. Tada i opterećenje dohotka PDV-om može postati proporcionalno. Porezima na potrošnju (u koje se ubraja i PDV), kako im sam naziv kaže, oporezuje se potrošnja, a ne štednja. Kako je štednja samo odložena potrošnja, ona će u času kada se pretvori u potrošnju podleći PDV-u. Tako bogati, iako više štede, u konačnom nisu oslobođeni PDV-a. Oni ga ipak plaćaju u trenutku kada svoju štednju pretvore u potrošnju (Kesner-Škreb, 1999, str. 1). Takvo dinamičko posmatranje, nasuprot statičkom kojim se upoređuje samo kućni budžet bogatog i siromašnog građana u jednoj godini, bitno menja i pojam regresivnosti.

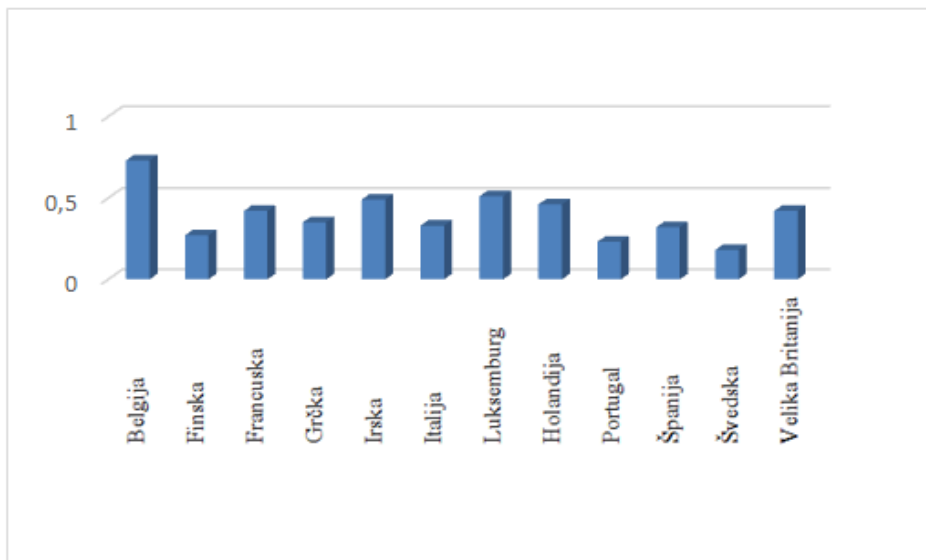
Kada se dohodak posmatra kao dohodak ostvaren tokom celog životnog veka, tada je, uz pretpostavku da se do kraja života celi dohodak potroši, a ušteđevina se ne prenosi na potomstvo, on jednak potrošnji. Pritom je udeo PDV-a u dohotku proporcionalan, jer PDV jednako zahvata sve izdatke za potrošnju. I bogati i siromašni su jednako opterećeni PDV-om. Dakle, ako se dohodak posmatra u celom životnom veku, a ne samo kao godišnji dohodak, tada koncept regresivnosti postaje diskutabilan. U takvim uslovima PDV proporcionalno opterećuje dohodak koji pojedinac stiče tokom života. Bez obzira na navedeno relativiziranje pojma regresivnosti, ipak valja priznati da se pojam regresivnosti veže za godišnji dohodak, pa je tada tačno da PDV sa jednom stopom više opterećuje siromašne. Građani sa manjom ekonomskom snagom posebno su jače opterećeni porezom i veći deo svoga dohotka izdvajaju za podmirenje osnovnih životnih potreba, a manji deo štede. Iz tog razloga porez na dodatu vrednost utvrđen po jedinstvenoj poreskoj stopi teže pogađa siromašni nego bogati deo stanovništva.

Rezultati istraživanja za zemlje EU krajem sedamdesetih godina kada su stope bile diferencijalnije u odnosu na danas, potvrđivali su da diferencijalne stope mogu ublažiti regresivnost PDV-a. Pokazalo se da je PDV više-manje proporcionalan. Tačnije rečeno, ako je kao osnovica bila uzeta potrošnja, PDV je iskazivao blagu progresiju, dok je u slučaju dohodovne osnovice progresija iskazivana u pravilu na početku dohodovne lestvice, dok je u pojedinim zemljama na kraju dohodovne lestvice (kod viših dohodaka) postajao blago regresivan (Đorđević, 2015, str. 44.). Na osnovu analize koeficijenta distributivnosti koji pokazuje odnos između najvišeg i najnižeg nivoa dohotka (može se zaključiti da su Finska i Velika Britanija prve države koje su počele da mere regresivnost. U Finskoj je zabeležena blaga progresivnost, dok je u Velikoj Britaniji koeficijent nešto ispod jedinice (Blažić, 2010, str. 5).

Međutim, rezultati istraživanja osamdesetih godina, koji su zbog smanjenog interesa za distributivne učinke, sprovedi u samo četiri zemlje (Danskoj, Holandiji, Švedskoj i Velikoj Britaniji) bili su nešto skeptičniji. Porez na dodatu vrednost je regresivan kada se meri u odnosu na dohodak (bez obzira da li se radi o bruto ili raspoloživom dohotku). Mereno u odnosu na raspoloživi dohodak koeficijent D10/D1 iznosi za Dansku 0,21, za Holandiju 0,79, te za Švedsku 0,67. Za Veliku Britaniju su dati samo udeli u potrošnji i bruto dohotku. Koeficijenti mereni prema udelu u bruto dohodak iznose 0,86. Realno je očekivati da bi ovi koeficijenti bili još veći da su mereni prema raspoloživom dohotku (Blažić, 2010, str. 5).

Po pravilu, PDV je proporcionalan kada se meri u odnosu na potrošnju za sve zemlje. Upravo to ukazuje i na manji uticaj snižene stope (odnosno nulte stope) za egzistencijalne proizvode na ublažavanje regresivnosti (Đorđević, 2015, str. 45.). Kao razlog mogućeg manjeg uticaja nižih (nultih stopa) odnosno viših stopa na smanjenje regresivnosti navode se rezultati empirijskih istraživanja potrošnje prema kojima potrošni modeli različitih dohodovanih nivoa sve više konvergiraju. Jedini izuzetak predstavljaju troškovi hrane, električne energije i grejanja, gde je udeo u najnižem kvintilu skoro dvostruko veći u odnosu na najviši. Upravo je ovo razlog predloga primene dveju sniženih stopa PDV-a za EU, od kojih bi se niža odnosila samo na hranu.

Grafik 1. Koeficijent regresivnog učinka PDV-a u izabranim zemljama EU



Izvor: Autor, na osnovu: Kereta, J. (2016). *Regresivni učinak PDV-a na dohodak u RH*. Sveučiliste u Splitu, Ekonomski fakultet, str.36.

6. Mere za ublažavanje regresivnih učinaka poreza na dodatu vrednost

Kao što je već rečeno, opšta karakteristika poreza na promet, bez obzira o kome se obliku poreza na promet radi, jeste da poreski teret snosi krajnji kupac iz svog dohotka. Kupci proizvoda obuhvaćenim PDV-om plaćaju nominalno isti iznos poreza bez obzira na veličinu dohotka. Time su kupci proizvoda sa manjim dohotkom srazmerno više opterećeni PDV-om od onih kupaca čiji je dohodak veći. Ovo dovodi do negativnih socijalnih efekata koji su veći što je razlika u ekonomskoj snazi građana veća.

Da bi se ublažio regresivni učinak PDV-a, moguće je koristiti tri različite vrste mera (Šimović, 2007, str. 20.):

- mere unutar sistema poreza na promet (PDV-a);
- mere unutar poreskog sistema, ali izvan sistema poreza na promet;
- mere unutar državnog sistema, ali izvan poreskog sistema.

Mere unutar poreza na promet, odnosno PDV-a odnosile bi se prvenstveno na poresko oslobođenje, na postojanje različitih stopa (među kojima je i tzv. nulta stopa) i primenu poreskog kredita (Đorđević, 2015, str. 50.).

Poresko oslobođenje podrazumeva da je lice oslobođeno obaveze plaćanja poreza, ali, budući da nema pravo na odbitak, ipak snosi poreski teret. Ovo se dešava zbog prevaljivanja poreza kroz unošenje njegovog iznosa iz prethodne faze u troškove pri prodaji licu koje je oslobođeno poreza. Primena ove mere smanjuje regresivnost PDV-a, jer se ona odnosi na osnovne životne namirnice, lekove, neke javne usluge poput obrazovnih i zdravstvenih usluga. Prilikom oslobađanja od PDV-a neophodno je dobro proceniti koji proizvodi treba da budu oslobođeni.

Nulta stopa ili poresko oslobođenje s pravom odbitka pretporeza je takva stopa kod koje poreski obveznik plaća porez po nultoj stopi. Takav poreski obveznik ulazi u sistem PDV-a te ima pravo da plaćeni porez odbije kao pretporez. Nulta stopa se uglavnom primenjuje na proizvode kao što su: hleb, mleko, knjige, časopisi, ulaznice za kulturne događaje i medicinska pomagala. Nulta stopa pojeftinjuje ove proizvode što je veoma značajno za smanjenje siromaštva.

Snižena stopa PDV-a je jedan od načina za ublažavanje problema regresivnog delovanja PDV-a. Veliki broj zemalja u EU se opredeljuje za snižene stope, jer njihovom primenom i dalje ubiru prihode, a istovremeno vode računa o najugroženijim slojevima stanovništva. Ove stope se najčešće odnose na proizvode: prehrambeni proizvodi, voda, lekovi, medicinska pomagala, knjige, isporuka dobara i pružanje usluga u poljoprivredi i sl. Sistematizacija dobara i usluga na različite kategorije dovodi do ublažavanja regresivnog delovanja PDV-a, ali istovremeno komplikuje evidentiranje poreske obaveze i uvećava troškove obračuna i naplate poreza.

Tabela 4. Pregled super snižene, snižene i nulte stope u zemljama EU, 2020.

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

Izvor: European Commission. (2021). Vat rates applied in the Member states of the European Union – Situation at 1st January 2021. European Commission.

Poreski kredit odnosno direktno refundiranje plaćenog PDV-a domaćinstvima sa niskim primanjima predstavlja još jedan od načina smanjenja regresivnosti PDV-a. Ovaj kredit bi trebalo da obezbedi efektivnu redistribuciju tereta PDV-a sa siromašnijih na bogatije poreske obveznike.

Mere unutar poreskog sistema, ali izvan sistema PDV-a podrazumevaju progresivno oporezivanje porezima na dohodak, ili posebnim porezima na upotrebu luksuznih dobara, progresivno oporezivanje imovine, progresivno oporezivanje porezima na dobit pravnih lica i poreske olakšice i oslobođenja. Teško bi se mogao izdvojiti neki čisto subjektivni i sintetički porez kroz čije uvođenje i primenu bi se mogli ostvariti socijalni ciljevi i puna pravičnost, i to tako da se poništi regresivnost PDV-a. Čak i da se u obilju domaćih poreskih sistema u budućnosti nađe takav porez, kako onda objasniti da neki obveznici PDV-a mogu naći utočište protiv nepravičnosti, jer pripadaju baš tom poreskom sistemu, a ostali ne – svi su obveznici istog PDV-a ali bi se, u tom slučaju, borba protiv njegovih nepoželjnih posledica vodila selektivno.

Mere izvan poreskog sistema odnose se pre svega transfernim davanjima u vidu usmeravanja sredstava određenim grupama koje su posebno osetljive na regresivnost PDV-a (stipendije, dečiji dodatak, pomoć pri nabavci određenih dobara i sl.). Znači, vlasti treba da ponude programe socijalnih transfera koji će omogućiti povraćaj novca ljudima kojima pripada socijalna zaštita. PDV koji je prikupljen oporezivanjem osnovnih životnih namirnica treba da se usmeri u povećanje penzija, invalidnina, pružanje pomoći socijalnim ustanovama.

7. Zaključak

Gotovo sve zemlje EU su se suočile sa ekonomskom i finansijskom krizom. Potreba za povećanjem ukupnih poreskih prihoda prinudila je mnoge države EU da se jače oslone na porez na dodatu vrednost, kroz porast stopa i širenje obuhvata oporezivanja. Oporezivanje dodate vrednosti u svakoj fazi proizvodno – prometnog procesa omogućava državi kontinuirani i siguran priliv prihoda.

Komparativnom analizom poreskih prihoda u zemljama članicama EU u periodu od 1995.godine do 2015.godine možemo zaključiti da PDV zadovoljava kriterijum izdašnosti. Razlozi za veliku izdašnost poreza na dodatu vrednost su: obuhvat svih faza proizvodno-prometnog ciklusa, obuhvat najvećeg broja dobara koja se oporezuju, smanjenje mogućnosti prevara radi obaveze izdavanja računa, što je na jednostavan način uspostavilo međusobnu kontrolu učesnika u proizvodno-prometnom ciklusu.

Sa finansijskog aspekta, porez na dodatu vrednost ima značajno mesto u poreskim sistemima zemalja članica EU. O fiskalnom značaju PDV-a najbolje svedoče podaci prema kojima ovaj porez učestvuje oko 30% u ukupnim poreskim prihodima zemalja članica EU u posmatranom periodu. U proteklih trideset godina u gotovo svim zemljama članicama EU se je povećao udeo ovog poreza u BDP-u u ukupnim poreskim prihodima, 2019.godine prosečno učešće prihoda od PDV- u BDP je oko 7,2%.

Prihodni potencijal PDV-a je nesumnjivo veliki, a zavisi od širine predmeta oporezivanja kao i broja i visine poreskih stopa. Primena jedne stope podrazumeva oporezivanje prometa proizvoda i usluga skoro bez izuzeća. Takvo delovanje je u očiglednoj suprotnosti sa principom pravičnosti, jer je regresivnost poreza jače izražena. Međutim, u novijim ekonomskim istraživanjima sugerise se da je porez na dodatu vrednost značajno manje regresivan (nepravičan) nego što se je ranije verovalo. U kontekstu posmatranja oporezivanja u toku celog životnog veka, ova istraživanja sugerisu da je on čak i blago progresivan.

Opšti zaključak koji se može izvući iz analize razmatrane problematike upućuje na to da je osnovna uloga PDV-a prikupljanje što većeg obima javnih prihoda oporezivanjem potrošnje, za potrebe finansiranja javnih rashoda. Ova uloga ne bi trebalo da bude zamenjena ulogom mere za održavanje bogatstva stanovništva ili podrške pojedinim privrednim granama. Regresivni efekti treba da se ublažavaju drugim instrumentima fiskalnog sistema, kao što su direktni budžetski transferi u obliku pomoći ugroženim slojevima stanovništva, sistem progresivnog oporezivanja dohotka ili uvođenjem drugih poreskih oblika.

Reference

- Anđelković, M. (2013). Privlačnost PDV-a u kontekstu ekonomske krize. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, 64, 1-14.
- Blažić, H., Šimović, H., & Štambuk, A. (2014). Mjesto socijalne politike u poreznoj politici RH: anketa poreznih stručnjaka. *Revija za socijalnu politiku*, 21(3), 327-360. <https://doi.org/10.3935/rsp.v21i3.1216>
- Blažić, H. (2010). Distributivni učinak PDV-a: usporedna analiza. Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet.
- Cindori, S., & Pogačić, L. (2010). Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodatu vrednost. *Ekonomska misao i praksa*, 2, 227-249.
- Charlet, A., & Owens, J. (2010). An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, 59(12), 943-954.
- Dimitrijević, M. (2015). Pravičnost i aktuelno modeliranje poreskih sistema u svetu. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, 70, 57-73.
- Đurović-Todorović, J., & Đorđević, M. (2013). *Porezi na potrošnju*. Ekonomski fakultet u Nišu.
- Đurović-Todorović, J., & Đorđević, M. (2010). *Javne finansije*. Ekonomski fakultet u Nišu.
- Đorđević, M., (2008). *Kontroverze oporezivanja dohotka fizičkih lica*. Doktorska disertacija. Ekonomski fakultet u Nišu.
- Đurović-Todorović, J., Đorđević, M., & Ristić, M. (2019). Racio c-efikasnosti kao mera efikasnosti PDV-a nedovoljno razvijenih zemalja EU i Srbije. *Novi Ekonomist*, 13(2), 16-25.
- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, *Taxation trends in the European Union: data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2019 edition*, Publications Office, 2019. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/279809>

- European Commission. (2021). Vat rates applied in the Member states of the European Union – Situation at 1st January 2021. European Commission. https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf
- Eurostat. (2021). *Main national accounts tax aggregates*. Eurostat. [Eurostat - Data Explorer \(europa.eu\)](https://data.europa.eu/eurostat)
- Iveković, I. (1997). Jednostopni PDV s malo oslobođenja najbolje rješenje, *Računovodstvo i finansije*, 9, 78-89.
- Jeličić, B. (1997). *Javne finansije*. Informator Zagreb.
- Kesner-Škreb, M. (1999). Deset razloga u korist jedinstvene stope PDV-a. *Newsletter: Povremeno glasilo Instituta za javne finansije*, 2, 1-5.
- Keen, M. (2007). VAT Attacks!. International monetary fund. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07142.pdf>
- Kereta, J. (2016). *Regresivni učinak PDV-a na dohodak u RH*. Sveučiliste u Splitu, Ekonomski fakultet.
- Kuliš, D. (2007). Oporezivanje potrošnje: porez na dodatu vrednost i trošarine. *Newsletter: Povremeno glasilo Instituta za javne finansije*, 33, 1-10.
- Lončarić-Horvat, O. (1995). Socijalna država i posredni porezi. *Revizija za socijalnu politiku*, 2(2), 115-121. <https://doi.org/10.3935/rsp.v2i2.528>
- Murphy R. (2011). *Why VAT is regressive?* Fair Tax. London. <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/VATRegressive.pdf>
- Zakon o porezu na dodatu vrednost. (2004). *Sl. glasnik RS*, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 –usklađeni din.izn., 68/2014 – dr. zakon, 142/2014, 5/2015 – usklađeni din.izn., 83/2015, 5/2016 – usklađeni din.izn., 108/2016, 7/2017 – usklađeni din.izn., 113/2017, 13/2018 – usklađeni din.izn., 30/2018, 4/2019 – usklađeni din.izn., 72/2019, 8/2020 – usklađeni din.izn. i 153/2020.
- Popović, D. (2012). *Poresko parvo*. Pravni fakultet u Beogradu.
- Popović, D. (1997). *Nauka o porezima i poresko parvo*. Savremena administracija Beograd.
- Sudžuka, E. (2006). Pridržavanje principa pravičnosti u provedbi porezne reforme s osvrtnom na (ne)pravičnost poreza na dodagu vrednost. *Pregled - Časopis za društvena pitanja*, 3, 59-92.
- Tomić, M., & Marilović, Đ. (2014). PDV u Bosni i Hercegovini: jedna ili više poreskih stopa. *Zbornik radova: Vladavina prava i pravna država u region* (str. 861-870). Pravni fakultet Univerziteta u Istočnom Sarajevu.
- Šimović, J. & Šimović, H. (2006). Fiskalni sustav i fiskalna politika Evropske unije, Pravni fakultet u Zagrebu.
- Šimović, H. (2007). *Porez na dodanu vrijednost i trošarine*. Skripta – porezni sustav Republike Hrvatske, str. 1-36. Ekonomski fakultet Zagreb.

Rad je primljen: 06.10.2021. Korigovan: 03.12.2021. Prihvaćen: 24.12.2021.

Received: 6 October, 2021; Revised: 3 December, 2021; Accepted: 24 December, 2021.