

PANEVROPSKI UNIVERZITET APEIRON
FAKULTET POSLOVNE EKONOMIJE

DIPLOMSKI RAD
INDIREKTNII POREZI U BIH – POREZ NA DODATU
VRIJEDNOST

MENTOR:
Prof. dr Radenka Grgić

STUDENT:
Sanja Kuprešak 191/11RJU

Banja Luka, 2014

S A D R Ź A J

UVOD.....	4
1. POREZ NA DODATU VRIJEDNOST – ISTORIJSKI POGLED.....	6
2. OSNOVNA OBILJEŽJA PDV-a	7
2.1. Načela PDV-a	8
3. NAČIN I PRAVILA OBRAČUNAVANJA PDV-a.....	8
4. PRAVILA OBRAČUNAVANJA PDV-A U BIH	9
4.1. Odbitak ulaznog poreza	10
4.1.1. Ko i kada ima pravo na odbitak ulaznog poreza	11
4.1.2. Ko nema pravo na odbitak ulaznog poreza	11
4.1.3. Uslovi za odbitak ulaznog poreza	13
4.1.4. Obračunavanje dijela ulaznog poreza koji se može odbiti- djelimično oslobađanje	13
4.1.5. Ispravka odbitka ulaznog poreza	15
5. OSLOBAĐANJE OD PLAĆANJA PDV	16
5.1. Javne poštanske kompanije	17
5.2. Medicinske usluge.....	18
5.3. Usuge socijalnog osiguranja.....	18
5.4. Vjerske i kulturne organizacije	20
5.5. Finansijske i novčane usluge	20
5.6. Uvoz dobara	21
5.7. Izvoz dobara	22
5.8. Međunarodni prevoz	23
6. OBVEZNICI POREZA NA DODATU VRIJEDNOST	23
6.1. Redovni obveznici PDV-a	23
6.2. Dobrovoljni obveznici pdv.....	24
7. POVRAT PDV-a	25
7.1. Povrat ulaznog poreza	25
7.2. Povrat PDV-a obveznicima koji nemaju uspostavljeno poslovanje u BiH	26
8. RAZLIKA IZMEĐU PDV-A I POREZA NA PROMET.....	27

Diplomski rad

8.1.	Obračun poreza na dodatu vrijednost – PDV.....	27
8.2.	Obračun poreza na promet.....	29
9.	POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA.....	31
9.1.	Male firme.....	31
10.	FAKTURA U SISTEMU PDV.....	32
10.1.	Sadržaj PDV fakture.....	33
10.2.	Interna faktura.....	33
10.3.	Blagajnički račun.....	34
10.4.	Potvrda o prijemu.....	35
10.5.	Knjižna obavijest.....	35
10.6.	Izdavanje poreske fakture u slučajevima avansnog plaćanja.....	36
11.	PORESKA EVIDENCIJA U SISTEMU PDV.....	36
12.	Nastanak poreske obaveze.....	38
13.	PORESKA OSNOVICA.....	41
13.1.	Korištenje dobara i usluga u vanposlovne svrhe.....	43
13.2.	Poreska osnovica kod uvoza dobara.....	43
15.	PORESKA STOPA.....	45
16.	PERIOD OPOREZIVANJA, OBRAČUNAVANJA I PLAĆANJA PDV-a.....	48
17.	NADZOR OBRAČUNAVANJE I NAPLATA PDV-A.....	50
18.	MAKROEKONOMSKE IMPLIKACIJE PDV-a.....	53
ZAKLJUČAK.....		55
LITERATURA.....		56

Diplomski rad

UVOD

BiH je zemlja po svom društvenom uređenju vrlo kompleksna država, sa dva entiteta, Brčko distrikt, 10 kantona i 105 jedinica lokalne uprave, pa je takvo i njeno strukturno uređenje i određivalo ukupnu poresku politiku u post Dejtonskoj BiH.

Ključnu ulogu u razvoju jedinstvenog poreskog tržišta u BiH imala je međunarodna zajednica još 2000 godine, kada je vijeće za implementaciju mira u deklaraciji donesenoj u Briselu, zahtijevalo stvaranje jedinstvenog ekonomskog prostora i omogućavanje rasta privrednog sektora, te pozvalo organe vlasti BiH da nastave sa sveobuhvatnim reformama sistema oporezivanja i carina. BiH se 2002. godine poziva da hitno donese ekonomske reforme, uključujući ujedinjenje carinskog sistema i uvođenje PDV-a na državnom nivou, kako bi se pojednostavio i učinio efikasnijim sistem oporezivanja.

U skladu sa Ustavom BiH, Federacija BiH i Republika Srpska, su se složile da nadležnosti iz oblasti indirektnog oporezivanja povjere na državni nivo, nakon čega je na nivou BiH usvojen zakon o sistemu indirektnog oporezivanja. Tim zakonom su odgovornosti koje se tiču razvoja politike i primjene indirektnih poreza povjerene upravi za indirektno oporezivanje (UIO) kao nezavisnoj instituciji na nivo države.

Primjena poreza na dodatu vrijednost počeka je 1.1.2006.god. "Tako je zakonom o porezu na dodatu vrijednost uvedena jedinstvena poreska stopa i jedinstvena institucija za prikupljanje indirektnih poreza, porez na dodatu vrijednost ne predstavlja izvorni budžetski prihod države, već budžetski prihod entiteta i distrikta Brčko. Porez na dodatu vrijednost uplaćuje se na jedinstveni račun UIO, ali se automatski dijeli po unaprijed dogovorenom ključu i uplaćuje na račune budžeta Republike Srpske, Federacije BiH, i Distrikta Brčko. Ključ raspodjele nije fiksiran i kreće se oko 65,5 % za FBiH, za RS 31% i 3,5% Distrikt Brčko."¹

"Koliko je važan poreski sistem, govori činjenica da se on na nivou Evropske unije usklađuje i sinhronizuje. Aktivnost usklađivanja brzo se širi na zemlje kandidate za ulazak u Evropsku uniju, radi ujednačavanja ekonomskih uslova poslovanja preduzetnika. Mali i srednji preduzetnici u razvijenim zemljama uživaju naklonost i to upravo preko poticajne poreske politike. Cilj je putem poreske politike stvoriti jakog i stabilnog poreskog preduzetnika."²

¹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

² Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009.

Diplomski rad

"Danas mnogi finansijski teoretičari savremenu državu nazivaju poreskom državom, jer žele naglasiti kakav značaj za nju imaju porezi. Sadržaj poreza se mijenjao paralelno s promjenama političkih, društveno-ekonomskih i drugih odnosa."³

"Broj i vrste poreza su veoma narasli i njihova klasifikacija se vrši po mnogim kriterijuma, a u teoriji najšire prihvaćena podjela poreza je na direktne i indirektne poreze."⁴ Obzirom da su indirektni porezi i tema ovog rada i u narednom tekstu će biti razmatrana uloga i značaj poreza na dodatu vrijednost, bitno je napomenuti osnovnu i opšte prihvaćenu definiciju indirektnih poreza koja glasi :

*"Pod pojmom indirektnih poreza, podrazumijevaju se uvozne i izvozne dadžbine, akcize, porez na dodatu vrijednost i svi drugi porezi koji su zaračunati na robu i usluge, uključujući i poreze na promet i putarine. Izvoz se oslobađa poreza a uvoz se oporezuje isto i kao domaći proizvod."*⁵

" PDV je u Bosni i Hercegovini zamijenio sistem poreza na promet proizvoda i usluga počev od 1.1.2006god. PDV je porez koji se zaračunava i plaća kontinuirano u svim fazama proizvodno prometnog ciklusa i od svih učesnika u tom prometu. Cilj oporezivanja porezom na dodatu vrijednost, je da se ovim porezom optereti samo promet koji služi krajnjoj potrošnji. Generalno se oporezuje svaki promet, ali se poreska obaveza umanjuje za iznos poreskog odbitka. Zato porez na dodatu vrijednost ne opterećuje cjelokupni promet, već samo dodatu vrijednost zbog čega se i zove porez na dodatu vrijednost"⁶.

³ <http://www.maturskiradovi.net>

⁴ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

⁵ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

⁶ <http://www.mojrad.net>

1. POREZ NA DODATU VRIJEDNOST – ISTORIJSKI POGLED

"Porez na dodatu vrijednost primjenjuje se skoro četiri decenije , tako da ne predstavlja novinu ni u teoriji ni u praksi. Zahvaljujući svojim praktičnim prednostima primjenjuje se u zemljama različitih nivoa privredne razvijenosti. Danas se sa sigurnošću može reći da je dvadeseti vijek bio obilježen velikim brojem zemalja koje su prihvatile i uvele porez na dodatu vrijednost."⁷

"Prihodi od poreza na dodatu vrijednost predstavljaju ključni izvor budžetskih prihoda u više od 100 zemalja u svijetu."⁸ Porez na dodatu vrijednost prva je uvela francuska 1958.god. Zatim Finska 1964.god. ubrzo su njegovu primjenu prihvatile ostale zemlje Evropske unije. "Poznato je da je jedan od uslova koje mora ispunjavati neka zemlja, da bi postala članica EU obavezna primjena poreza na dodatu vrijednost. Danas sve razvijene zemlje osim Sjedinjenih Američkih Država, oporezuju svoju potrošnju, takav oblik oporezivanja uspješno se širi u zemljama u razvoju i u zemljama u tranziciji."⁹

Jedna od osnovnih ideja potpisivanja Rimskog sporazuma, kojim je 1957.god. Osnovana Evropska ekonomska zajednica, bila je kreiranje jedinstvenog tržišta, koje bi uz uspostavljanje zdrave konkurencije imalo karakteristike domaćeg tržišta. Prvobitne članice (Njemačka Italija, Holandija, Luksemburg i Francuska) primjenjivale su svefazno oporezivanje prometa, stim da je prvi pet koristilo kaskadni¹⁰ bruto svefazni porez na promet, kod koga se porez plaćen u jednoj fazi uključivao u osnovicu za oporezivanje u sledećoj fazi. Svima je izgledao prihvatljiv prijedlog Nojmarkovog komiteta iz 1962.god. da se zadrži I multifazno oporezivanje ali da se kaskadno dejstvo eliminiše uvođenjem neto svefaznog poreza na promet u skladu sa Francuskim modelom uz širenja na maloprodaju i sektor usluga.

" U širenju Evropske unije (EU), primjena PDV-a postavljena je kao jedan od osnovnih uslova za primanje novih članica. Jačanjem evropskih integracija pojavio se problem harmonizacije oporezivanja. Uspostavljanjem zajedničkog tržišta, cilj je unaprijediti privredni razvoj, poboljšati životni standard te razviti bliske odnose među članicama EU. Da bi se to

⁷ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

⁸ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

⁹ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

¹⁰ U Francuskoj je još od 1954, bio u primjeni svojevrstni dvofazni PDV, nije pogađao maloprodaju i usluge već samo proizvodnju i trgovinu na veliko

Diplomski rad

ostvarilo neophodno je bilo izvršiti harmonizaciju indirektnih poreza, u tom cilju u EU izdato je niz smjernica od kojih je najznačajnija šesta smjernica *direktiva* koja je značajna za PDV"¹¹

Njen cilj je bio određivanje zajedničke poreske osnovice a prihvaćena je 15.05.1977.god. postal je osnovna smjernica za harmonizaciju PDV-a između članica EU.

Zanimljiv je podataka o povećanju broja zemalja koje su uvele PDV. Do 1991. godine taj porez je bio uveden u 56 zemalja svijeta. Od 1991-2002god. taj porez je uveden u još 51 zemlju. Među posljednjim zemljama koje su uvele PDV su novoprimitljene zemlje članice EU. Sledeća tabela prikazuje neke od zemalja gdje se primjenjuje porez na dodatu vrijednost¹².

Zemlja	God. uvođenja	Zemlja	God. uvođenja
Austrija -	1973	Meksiko	1980
Argentina	1975	Maroko	1986
Australija	1999	Holandija	1969
Bolivija	1973	Nigerija	1994
Brazil	1967	Norveška	1970
Velika Britanija	1973	Pakistan	1990
Grčka	1987	Poljska	1993
Irska	1972	Rumunija	1993
Izrael	1976	Slovenija	1999
Italija	1973	Španija	1986
Jamajka	1991	Švedska	1969
Japan	1989	Švajcarska	1995
Makedonija	2000	Hrvatska	1998

Tabela 1

2. OSNOVNA OBILJEŽJA PDV-a

¹¹ <http://www.maturiskiradovi.net>

¹² Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Banja Luka, 2009.

Diplomski rad

"Porez na dodatu vrijednost predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodate vrijednosti koja je nastala u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje. Dodatna vrijednost može se definisati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga, i vrijednosti kupovina inputa ali ne inputa rada kojima su ta dobra i usluge proizvedeni."¹³

2.1. Načela PDV-a

➤ Načelo porijekla

"Promet dobara i usluga se oporezuje prema načelu odredišta, to znači da se dobra i usluge oporezuju tamo gdje se troše, bez obzira dali su proizvedena u toj zemlji ili su uvezena"¹⁴.

Načelo odredišta

"Oporezivanje dodane vrijednosti prema načelu odredišta znači da se porez na dodanu vrijednost plaća tamo gdje se dobro troši. Tako izvozna dobra napuštaju zemlju oslobođena poreza na dodanu vrijednost, ali se oporezuju u zemlji u kojoj se troše. Na taj način uvezena i domaća dobra ravnopravno konkuriraju na domaćem tržištu."¹⁵

Sistem PDV obavezuje domaće poreske obveznike koji koriste usluge stranih subjekata na teritoriji zemlje da obračunaju i plate PDV. Prilikom uvoza dobara i usluga PDV je iskazan na carinskoj deklaraciji i mora se odmah platiti, ali ima tretman prethodnog poreza kao i porez iskazan na fakturama domaćih dobavljača.

3. NAČIN I PRAVILA OBRAČUNAVANJA PDV-a

Način naplate poreskih prihoda u sistemu PDV je bitna karakteristika sistema po kojoj e on razlikuje od klasičnog sistema na promet. Svaki poreski obveznik u sistemu PDV vrši obračun poreske obaveze, pri čemu od svoje obaveze nastale za određeni period odbije prethodni porez u istom period iskazan na računu dobavljača. Zbog ovakvog obračuna poreskih prihoda u interesu svakog poreskog obveznika je da na računu dobavljača bude uredno prikazan iznos PDV, jer se samo u tom slučaju može koristiti kao prethodni porez.

U pogledu izračunavanja dodate vrijednosti kao poreske osnovice koriste se tri metode:

- **Metod oduzimanja** primjenom ove metode poreski obveznik od ukupne vrijednosti prodatih proizvoda i usluga oduzima ukupnu vrijednost svojih nabavki in a dobijeni iznos primjenjuje stopu PDV-a. u vrijednost prodaje i nabavke za izračunavanje poreske osnovice ne uračunava se PDV. Ovaj metod ima nekoliko nedostataka od kojih se

¹³ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

¹⁴ <http://www.maturskiradovi.net>

¹⁵ www.ijf.hr/.../porez_na_dodanu_vrijednost.htm- *autorica: Marina Kesner-Škreb*

izdvajaju sledeći: može se primijeniti samo u sistemu PDV koji ima jedinstvenu stopu, drugi nedostatak se ogleda u dokumentovanju prethodnog poreza, jer ukoliko se posmatraju nabavke u cjelini u toj vrijednosti mogu biti sadržani i računi koji nemaju iskazan prethodni porez.

- **Metod sabiranja.** Kod ove metode obračuna poreske osnovice kao zbir elemenata koji čine tu vrijednost uzimaju se zarade, amortizacija, profit i drugi elementi. Ovaj metod je veoma složen i u velikoj mjeri nepouzdan, jer se za svaki poreski period mora sastavljati bilans i utvrđivati finansijski rezultati, a metod nije moguće primijeniti kod sistema oporezivanja koji ima više stopa.
- **Kreditni metod.** "Izračunava se obveza poreza na dodanu vrijednost tako da preduzetnik plaćeni porez na dodatu vrijednost u svojim imputima odbija od obračunatog poreza u svojim prodajama odnosno outputa."¹⁶ Primjenom ovog metoda poreski obveznik uvijek zaračunava izlazni PDV na bruto. Ovaj metod se koristi u svim modernim sistemima PDV pa i u BiH i omogućuje primjenu više stopa PDV.

4. PRAVILA OBRAČUNAVANJA PDV-A U BIH

Već niz godina PDV je najrasprostranjeniji sistem oporezivanja prometa dobara i usluga, u BiH je uveden 2006. god. " i potrošnog je oblika sa kreditnom metodom prikupljanja, zasnovan na načelu odredišta, sa jedinstvenom poreskom stopom koja iznosi 17%."¹⁷

"PDV se obračunava i plaća na svaki promet dobara i usluga koji poreski obveznik u okviru obavljanja svojih djelatnosti izvrši na teritoriji BiH, kao i na svaki uvoz dobara. Prilikom uvoza dobara u BiH, PDV obračunava carinska ispostava na ukupnu vrijednost uvezenih dobara koja uključuje uvozne dadžbine i uplaćuje se na propisane račune javnih prihoda u roku koji je propisan za plaćanje carina i drugih uvoznih dadžbina. U svakoj fazi prometa u BiH, svaki prodavac dobara odnosno svaki vršilac usluga, zaračunava i naplaćuje PDV od svakog svog kupca primjenom propisane stope na svaku prodajnu cijenu. Isto to čini i svaki naredni prodavac dobara, odnosno svaki naredni vršilac usluga u lancu, prema svakom svom kupcu. Izuzetak je izvoz dobara koji je oporezovan nultom stopom, sa pravom na odbitak ulaznog poreza – sa pravom izvoznika da ostvari povrat ulaznog poreza za izvezena dobra. Za svaki promet se obavezno izdaje poreska faktura koja mora imati sadržaj propisan zakonom in a kojoj pored ostalog mora biti iskazan iznos PDV. Ulazni PDV koji se plaća pri uvozu ne predstavlja trošak obveznika, niti je dio kalkulacije cijene koštanja vlastitih dobara i usluga, kao što ni izlazni PDV koji se zaračunava kupcima nije prihod. U BiH

¹⁶ free-os.t-com.hr/pavin/files/javne-jesen.doc

¹⁷ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

Diplomski rad

poreski period je kalendarski mjesec i svaki poreski obveznik obračunava svoju poresku obavezu za taj mjesec, tako što od ukupnog izlaznog poreza iskazanog na fakturama izdatim kupcima oduzima ukupan ulazni porez iskazan na fakturama dobavljača za taj mjesec. Ako je ulazni porez po poreskoj prijavi za neki mjesec, veći od izlaznog poreza za isti mjesec, poreski obveznik ima preplatu poreza, za taj iznos može zatražiti povrat poreza ili taj iznos koristiti kao poreski kredit za naredni poreski period. Poreska prijava za PDV se na propisanom obrazcu podnosi u roku od deset dana po isteku ssvakog mjeseca, uz isovremenu uplatu poreske obaveze za taj mjesec."¹⁸

Koncept djelovanja PDV najbolje se može vidjeti u sledećem primjeru:

Ukoliko preduzeće vrši nabavku u iznosu od 10 000 KM, dobavljač će mu obračunati porez 17% u ovom slučaju to je 1 700 KM. Preduzeće će platiti 11 700KM, od čega je 1700KM- ulazni porez. Kada preduzeće hoće dalje da proda to isto dobro po cijeni od 12 000KM ono će takođe obeačunati 17% na tu cijenu što iznosi 2040 KM. Ukupna cijena koju će platiti kupac iznosi 14 040KM, a iznos od 2040KM predstavlja za preduzeće izlazni PDV. Ukupan iznos PDV u ovom slučaju koji ide državi je 2040 KM. Razlika između izlaznog i ulaznog PDV od 340 KM predstavlja poresku obavezu preduzeća prema državi a ostatak je obaveza njegovog dobavljača ali će im to sve biti nadoknađeno, jer je konačno opterećenje na krajnjem potrošaču koji će to platiti kroz cijenu.

NC - 10 000
PDV- 17%- 1 700KM –ulazni PDV
NC -10000
+
Dodata vrijednost 2000KM
PC= 12 000
+
17 %- 2 040KM – izlazni PDV
Izlazni PDV- ulazni PDV = 340 KM – PORESKA OBAVEZA

PDV- ne ulazi u kalkulaciju cijene

4.1. Odbitak ulaznog poreza

"Pravo na odbitak ulaznog poreza imaju samo registrovani obveznici a oni samo pod uslovoma: da je nabavka izvršena od drugih registrovanih poreskih obveznika PDV, i da je

¹⁸ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

ulazni PDV iskazan na uredno izdatoj poreskoj fakturi dobavljača, odnosno da je plaćen pri uvozu te da se tako nabavljena dobra i usluge koriste isključivo u svrhu obavljanja onih poslovnih djelatnosti na koje se plaća porez na dodatu vrijednost."¹⁹

"Ukoliko bi primio fakturu sa obračunatim PDV, od bilo koga ko nije registrovani obveznik PDV on ne može odbiti taj PDV kao svoj ulazni porez čak ako bi ga i uredno platio takvom dobavljaču. Izdavalac fakture na kojoj je ne ovlašteno iskazan PDV je dužan platiti taj porez. U slučaju ako bi primio fakturu na kojoj je iskazan veći iznos PDV od iznosa koji mu je trebao biti zaračunat, poreski obveznik može samo odbiti ulazni porez samo u visini PDV koji mu je trebao biti zaračunat, a ne i višak PDV koji mu je zaračunat pa čak i ako je taj višak platio dobavljaču."²⁰

4.1.1. Ko i kada ima pravo na odbitak ulaznog poreza

"Poreski obveznik ima pravo odbiti ulazni porez samo na one nabavke dobara i usluga koje je izvršio od drugih poreskih obveznika, bez obzira dali je taj porez platio ili treba da plati po fakturama dobavljača, kao i ulazni porez na uvezena dobra pod uslovom da ta dobra i usluge korist za dalji promet koji podliježe plaćanju PDV. Pravo na odbitak ulaznog poreza postoji i pri izvozu, te u još nekim posebno propisanim slučajevima, kao kod oslobađanja sa pravoma na odbitak ulaznog poreza."²¹

"Pravo na odbitak ulaznog poreza imaju:"²²

Samo poreski obveznici tj. samo ona lica koja su registrovana u statusu poreskih obveznika u sistemu PDV.

Poreski obveznici imaju pravo na odbitak ulaznog poreza samo na ona dobra i usluge koje nabavljaju od drugih poreskih obveznika, i ukoliko ta dobra i usluge koriste za obavljanje svoje djelatnosti kao i u ostalim slučajevima u kojima postoji pravo na odbitak ulaznog PDV.

Poreski obveznici imaju pravo na odbitak ulaznog poreza samo na ona dobra i usluge koje nabavljaju u svrhe svog poslovanja, kao i na izvoz te u drugim slučajevima poreskih oslobađanja sa pravom na odbitak ulaznog poreza ali ne i na ona dobra i usluge koje u cjelini ili dijelom koristi a koje su oslobođenje PDV bez prava na odbitak ulaznog poreza.

4.1.2. Ko nema pravo na odbitak ulaznog poreza

"Pravo na odbitak ulaznog poreza, nikad nema i ne može imati onaj ko nije registrovan poreski obveznik PDV. Takvi subjekti počev od građana, preko malih preduzetnika koji se ne

¹⁹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

²⁰ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

²¹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

²² Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

Diplomski rad

prijave za registraciju, pa sve do državnih, entitetskih i drugih organa uprave imaju imaju status krajnjih potrošača, koji plaćaju PDV pri nabavci svih dobara i usluga bez obaveze a i bez prava da na svoja dobra ili usluge zaračunaju PDV, al i bez prava na odbitak ulaznog PDV koji je teretio njihovu nabavku. Iz tog razloga, nekim malim preduzećima odgovara da se registruju kao PDV obveznici."²³

"Zakonom o PDV definisano je kada ni obveznih PDV ne može ostvariti pravo na odbitak ulaznog poreza u slučajevima:"²⁴

1. Kada vrše promet isporuke onih dobara i usluga koje su oslobođene plaćanja PDV, osim ako zakonom nije drugačije propisano
2. Kada vrši promet isporuke dobara i usluga u inostranstvu, ukoliko nebi imao pravo na odbitak ulaznog poreza i da je takav promet izvršen u BiH.
3. Nabavke dobara i usluga od bilo kojeg lica koje nije registrovani obveznih PDV, osim pri nabavci poljoprivrednih i šumarskih proizvoda od poljoprivrednika pri kojoj pod propisanim uslovima ima pravo na odbitak ulaznog poreza u visini paušalne naknade koju isplati tim licima.

"Odbitak ulaznog poreza ne može se ostvariti ni na nabavku dobara i usluga od lica u BiH, koja nisu registrovani obveznici čak i kada se radi o dobrima i uslugama koje bi podlijegale oporezivanju pa ih isporuči registrovan obveznik PDV, podlijegale oporezivanju. Ovo iz razloga što lice koje nije registrovano za PDV ne samo da ne treba i ne mora, nego i ne smije zaračunavati PDV."²⁵

"Zakonom o PDV propisane su neke posebne nabavke i izdaci za koje je isključeno pravo na odbitak ulaznog poreza a to su:"²⁶

1. Nabavka, proizvodnja i uvoz putničkih automobile, autobusa, motocikla, plovniha objekata vazduhoplova i rezervnih dijelova za takva prevozna sredstva, goriva i potrošnog materijala, kao i iznajmljivanje, održavanje, popravljavanje i druge usluge koje su povezane za korištenje tih poslovnih sredstava, osim ako ta prvozna sredstva koristi isključivo za obavljanje svoje poslovne djelatnosti, pri čemu se putnički automobile, avionice i brodovi za prevoz poslovnih rukovodećih i drugih zaposlenih ne smatraju prevoznim sredstvima koja se koriste isključivo za obavljanje poslovne djelatnosti, što znači da se ne proinaje pravo na odbitak ulaznog poreza.
2. Izdatke za poslovne zabave i smještaje
3. Izdatke koji se odnose na sticanje nepokretne imovine, koju obveznik ili njegovo osoblje koristi kao objekat za stanovanje, boravak djece, ili kao objekat za rekreaciju.
4. Izdatke obveznika i zaposlenih lica za reprezentaciju
5. Isplate zaposlenima u naturi

²³ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

²⁴ ČLAN 32. Stav (4) ZPDV

²⁵ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

²⁶ ČLAN 32. STAV (6) ZPDV

4.1.3. Pravo za odbitak ulaznog poreza

"Registrovani poreski obveznik ima pravo na odbitak ulaznog poreza samo:"²⁷

- ✚ Ako posjeduje fakturu za nabavljena dobra i usluge ili drugi odgovarajući dokument koji dokazuje postojanje ulaznog poreza.
- ✚ Ako je ulaznu fakturu izdao drugi registrovani poreski obveznik
- ✚ Ako ulazna faktura sadrži sve propisane elemente
- ✚ Ako je na fakturi ili drugom odgovarajućem dokumentu iskazan iznos PDV
- ✚ Za uvezene dobra ako poreski obveznik posjeduje carinsku ispravu na kojoj je iskazan PDV
- ✚ Ako poreski obveznik nije u obavezi ispraviti ranije korišteni ulazni porez na opremu koju prestane koristiti za obavljanje poslovne djelatnosti prije isteka 5 odnosno objekte prije isteka 10 godina.
- ✚ Ako nije u pitanju nabavka za koju je pravo odbitka ulaznog poreza isključeni a to su: putnički automobili, brodovi, izdaci za poslovne zabave ismještaj, izdaci za reprezentaciju i dr
- ✚ Ako mjesečna PDVprijava sadrži sve propisane podatke

"Plaćanje ulaznih faktura dobavljača- drugih poreskih obveznika u BiH za razliku od uvoza dobara, nije uslov za ostvarivanje prava na odbitak ulaznog poreza koji je sadržan na tim fakturama. Poreski obveznici za nabavke u BiH ostvaruju pravo na odbitak, posjedovanjem uredne poreske fakture dobavljača, nezavisno od toga dali je tafaktura već plaćena ili će tek biti plaćena. Ukoliko naknadno dođe do promjene u cijeni ili otkazivanja isporuke vrši se i naknadna ispravka odbitka ulaznog poreza."²⁸

Napomena: "Za ostvarivanje prava na odbitak ulazno poreza u unutrašnjem prometu nije bitno dali je nabavka plaćena dobavljaču ili ne. PDV koji je obračunat pri nabavci dobara i usluga u BiH se priznaje kao poreski odbitak za taj mjesec, jer isti iznos poreza predstavlja sastavni dio poreske obaveze tog dobavljača za isti mjesec"²⁹

4.1.4. Obračunavanje dijela ulaznog poreza koji se može odbiti- djelimično oslobađanje

Ako obveznik koristi isporučena ili uvezena dobra za potrebe svoje poslovne djelatnosti ili prima usluge da bi izvršio promet dobara i usluga s pravom ili bez prava na odbitak ulaznog poreza, može se koristiti pravo na odbitak srazmjernog dijela tog ulaznog poreza³⁰. Srazmjerni dio ulaznog poreza koji sse može odbiti utvrđuje se jednom godišnje za tekuću godinu na osnovu podataka dostavljenih od strane poreskog obveznika.

²⁷ ČLAN 32. STAV (7) ZPDV

²⁸ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

²⁹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

³⁰ ZPDV- Član 33

Diplomski rad

Srazmjerni poreski odbitak utvrđuje se tako što se procenat srazmjernog poreskog odbitka primijeni na ulazni porez umanjena za iznos koji poreski obveznik nema pravo da odbije u skladu sa članom 33. Stav 4 tačka 1-3 ZPDV.

Poseban postupak propisan je za poreske obveznike koji obavljaju dvije djelatnosti, jednu oslobođenu PDV-a, a drugu koja podliježe oporezivanju ili se oporezuje nultom stopom. Utvrđivanje izlaznog poreza PDV-a kod ovih lica ne bi trebalo predstavljati poseban problem jer saglasno Zakonu, za sve isporuke proizvoda ili usluge koje su oporezive, mora se izdati račun sa svim podacima kako je već ranije navedeno. Poteškoću u pravilu predstavlja pravilno utvrđivanje ulaznog poreza i ispravno razdvajanje dijela koji se odnosi na oporezive i neoporezive aktivnosti.

“Lica koja su u ovakvom statusu imaju obavezu da u sopstvenom knjigovodstvu ili vanknjigovodstvenim evidencijama obezbijedi podatke o ulaznom porezu koji se odnosi na oporezive i neoporezive isporuke dobara i usluga”³¹. Obveznici sa dvojnim statusom uobičajeno su lica koja obavljaju djelatnosti od javnog interesa- organi državne, entitetske uprave i lokalne samouprave, privredna društva koja obavljaju finansijske usluge, zdravstvene i obrazovne usluge, vjerske zajednice i druga udruženja građanja.

"Lica koja dijelom obavljaju isporuke dobara i usluga oslobođene plaćanja poreza, a dijelom isporuke koje su oporezive ili podliježu nultoj stopi, imaju pravo na odbitak ulaznog poreza u dijelu koji se odnosi na oporezive isporuke i isporuke koje podliježu nultoj stopi."³² Porez koji je sadržan u računima vezanim za obavljanje djelatnosti koja je oslobođena PDV-a, ne može kao ulazni porez uračunati u poreski odbitak.

Razdvajanje isporuke na dio koji se odnosi na oporezivi i neoporezivi dio djelatnosti ponekad je komplikovan i neracionalan ili se čak taj postupak i ne može izvršiti na objektivan i istinit način. Ako lice ne može iz opravdanih razloga "u knjigovodstvu ili vanknjigovodstvenim evidencijama obezbijediti podatke o ulaznom porezu koji se odnosi na oporezive odnosno neoporezive isporuke"³³, visina prava na odbitak ulaznog poreza je predmet procjene. Srazmjerni dio ulaznog poreza koji se može odbiti utvrđuje se jednom godišnje za tekuću godinu na osnovu podataka koji poreski obveznik dostavi UIO za prethodnu godinu.

To je postotak izražen cijelim brojem, bez decimala a koji se dobije stavljanjem u odnos godišnjeg ili procijenjenog prihoda po osnovu prometa oporezivim proizvodima i uslugama i ukupno ostvarenog prometa u koji je uključen i dio prihoda oslobođenih PDV-a.

Procenat srazmjernog odbitka utvrđuje se po formuli:

³¹ <http://chronoszenica.com/wp-content/uploads/2012/05/PRAVILNIK-O-PRIMJENI-ZAKONA-O-PDV.doc>

³² PRAVILNIK O PRIMJENI ZAKONA O PDV – ČLAN(65.) STAV 3

³³ PRAVILNIK O PRIMJENI ZAKONA O PDV – ČLAN(65.) STAV 3

$$\% \text{srazmjernog odbitka} = \frac{\text{vrijednost oporezivog prometa prethodne godine}}{\text{ukupan promet prethodne godine}}$$

Ako se oprema, sredstvo ili isporuka koristi u poslovne i neposlovne svrhe, odbitak se priznaje samo za dio isporuke koja je iskorišćena za obavljanje poslovne djelatnosti. Fakture koje se ispostavljaju za ovakve slučajeve u pravilu bi se morale razdvojiti na dio koji se odnosi na snadbijevanje koje je u funkciji obavljanja poslovne djelatnosti i dijela isporuke koja se neće iskoristiti u svrhu obavljanja oporezive djelatnosti.

Za utvrđivanje ulaznog poreza kod lica sa oporezivom i djelatnošću koja je oslobođena PDV-a ali u nesrazmjernim odnosima, zakonodavac propisuje da u slučaju kada se isporuka kod primaoca koristi u postotku do 5% za oporezive svrhe, uzima kao da je ispruka u cjelosti obavljena u neoporezive svrhe, na suprot tome ako se dobro koristi za oporezive svrhe preko 95%, smatra se da je isporuka u cjelosti obavljena u oporezive svrhe.

4.1.5. Ispravka odbitka ulaznog poreza

U sistemu PDV dosta problema licima koja su registrovani poreski obveznici zadaje nalaganje ispravke ulaznog poreza u situacijama kada su se poreski uslovi po pitanju odbitka ulaznog poreza promijenili u odnosu na period kada je ispravka po konkretnom poslovnom događaju izvršena. Kako je u poslovanju privrednih subjekata moguće da se greškom ne namjerno u nekom poreskom period iskaže veći ili manji iznos ulaznog poreza, zakonodavac daje izričitu obavezu da se po saznanju takve činjenice izvrši korekcija ulaznog poreza, bilo na više ili na niže. Ako se dogode poslovne promjene otkazivanja isporuke, tada lice koje je po ispostavljenom računu već izvršilo priznavanje ulaznog poreza ima obavezu da u slučaju otkaza kupovine ili smanjenja cijene izvrši ispravku već odbijenog PDV-a.

"Za date avanse ulazni porez se može odbiti u poreskom period u kojem je avans plaćen, ako je za njega od strane primaoca ispostavljena a od strane platioca primljena faktura, prema članu 55 Zakona, ne zavisno od toga što dobro nije isporučeno ili usluga izvršena." ³⁴

"Ako po plaćenom avansu ne dođe do isporuke dobara ili usluge, gubi se pravo na odbitak ulaznog PDV-a, a obračunati porez treba ispraviti. U tom slučaju uplatilac avansa mora ispostaviti knjižnu obavijest primaocu avansa da je obavio ispravku ulaznog poreza, a primalac avansa tada smanjuje svoju poresku obavezu. Ova odredba se primjenjuje nezavisno o tome dali je izvršen povrat avansa" ³⁵.

U sistemu PDV-a posebne odredbe propisuju način obračuna PDV-a za nabavljenu opremu i građevinskih i drugih nekretnina za obavljanje registrovane djelatnosti koja je predmet

³⁴ Pravilnik O Primjeni Zakona O Pdv, Član 69- STAV (1)

³⁵ Pravilnik O Primjeni Zakona O Pdv, Član 69- STAV (2)

oporezivanja. Svaka promjena namjene tih stavki stalne imovine od momenta umanjenja ulaznog poreza kod nabavke tih sredstava ima za posledicu obavezu ispravke ulaznog poreza. Rokovi u kojima se ispravka mora izvršiti su 10 godina za nekretnine i 5 godina za opremu, računajući od mjeseca u kojem je odbijen ulazni porez. Ako je do isteka navedenih rokova ostalo ostalo jo 5% propisanog vremena tada se ispravka ne mora izvršiti.

Oprema se definiše kao pozicija stalne imovine koja podliježe amortizaciji, sa graničnom vrijednošću nabavne vrijednosti od 10 000 KM. Za objekte nema propisanih kriterijuma za njihovo klasifikovanje. Smanjenje ulaznog poreza moguće je i po osnovu naknadno odobrenih popusta i rabata i umanjenja vrijednosti isporučenih dobara ili izvršenih usluga po drugom osnovu. Document koji u tom slučaju ipostavlja isporučilac dobra ili izvršilac usluge, koji je odlučio da kupcu da popust jeste knjižna obavijest u kojoj se navodi visina umanjenja cijene iz poreske fakture koja je bila osnov za prvobitno priznavanje ulaznog poreza sa iznosom PDV-a koji se na dati popust odnosi. Na osnovu ovog dokumenta, prodavac umanjuje svoj izlazni porez, a kupac – lice kojem je odobren popust, vrši ispravku ulaznog poreza na načina dag a umanjuje za isti iznos.

5. OSLOBAĐANJE OD PLAĆANJA PDV

"Oslobađanje od plaćanja PDV često nije povoljno, a razlikujemo: *oslobađanje sa pravom na odbitak ulaznog poreza i oslobađanje bez prava na odbitak*."³⁶

"Prema preporuci šeste directive EU, jedan od uslova za oslobađanje od plaćanja PDV unutar jedne zemlje je da takva oslobađanja moraju biti u javnom interesu. Zakon o PDV Bosne i Hercegovine je članom 24 koje se djelatnosti od javnog interesa oslobađaju od plaćanja PDV. U BiH je prihvaćen funkcionalni princip pri oslobađanju, po kojem se od plaćanja oslobađaju tačno određene usluge i dobra, a ne institucije i druga lica kao vršioci isporuka dobara i usluga. Oslobađanje izvoza je jedan od osnovnih principa na kojima počiva sistem PDV. Primjena ovog principa obezbjeđuje da dobra koja se izvoze budu u potpunosti neopterećena domaćim porezom. Lica koja obavljaju javne djelatnosti (*javne poštanske usluge, medicinske usluge, usluge socijalnog osiguranja, usluge iz oblasti sporta, usluge obrazovanja, usluge koje obavljaju vjerske, političke, humanitarne, sindikalne organizacije, usluge iz oblasti radio i televizijskih servisa*) smatraju se krajnjim potrošačima i ako obavljaju djelatnost kod kojih ne predstavljaju konkurenciju tržišno orjentisanim privredama, ostaju van sistema PDV bez obaveze da obračunavaju PDV al i bez mogućnosti da realizuju poreski odbitak i iskazuju ulazni porez. Djelatnosti od javno interesa oslobođene su samo obaveze zaračunavanja i plaćanja PDVna svoje usluge ali to ne znači da te usluge i djelatnosti nisu opterećene porezom na dodatnu vrijednost. Iz razloga što se radi o poreskim oslobađanjima bez prava na odbitak ulaznog poreza, upravo su te usluge i te djelatnosti opterećene PDV, jer nemaju mogućnost da PDV koji im je prethodno zaračunat na inpute, kompenziraju kroz odbitak ulaznog PDV. Njihov ulazni PDVje trošak koji

³⁶ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

Diplomski rad

direktno tereti njihovo poslovanje i koji se može nadoknaditi samo kroz cijenu koju plaćaju korisnici njihovih usluga."³⁷

Iz navedenog jasno se može zaključiti da je PDV paradoksalan:³⁸

"Prvi paradoks"³⁹ : **Oslobođen je ustvari oporezovan**

Obveznik čiji je promet oslobođen ne obračunava PDV na svoje outpute, ali nema ni prava da odbije porez plaćen prilikom nabavke inputa. Obveznik prilikom nabavke inputa plaća PDV a koji nema prava da odbije pa mu taj PDV ustvari predstavlja trošak. Izuzetak od ovog pravila je slučaj takozvane nulte stope- oslobađanje sa pravom odbitka.

Drugi paradoks: **“oporezovan ustvari oslobođen”**

"U ovom slučaju obveznik je dužan da na svoje isporuke obračuna PDV, ali ima pravo da odbije porez plaćen pri nabavci. Taj porez se dalje prevaljuje na trgovca na malo a može se zaključiti da trgovac na veliko uopšte nije podnio teret PDV."⁴⁰

Da bi ostali van sistema PDV-a, subjekti koji obavljaju djelatnosti od javnog interesa potrebno je da svojim aktivnostima ostanu u okviru registrovanih i odgovarajućim propisom, određenih djelatnosti, te ako se i sporednim bave i poslovima koji se označavaju kao djelatnosti komercijalnog tipa sa mogućnošću da se utiče konkurentno na druge učesnike na tržištu. Drugi uslov je da prihod od takvih aktivnosti nikd ne pređe utvrđeni prag, ta granica je određena u visini od 50.000 KM, koja se za neke aktivnosti čini niskom, dok se u osiromašenom privrednom ambijentu BiH kod pojedinih uslužnih djelatnosti označava kao relativno visoka i teško ostvariva granica.

5.1. Javne poštanske kompanije

Javne poštanske kompanije koje su formirane na nivou entiteta oslobađaju se obaveze obračuna i plaćanja PDV-a, ali samo na striktno određene poštanske usluge – **rezervisane poštanske usluge**. Ako prihodi javnih poštanskih preduzeće po osnovu drugih usluga koje nisu oslobođene PDV(iznajmljivanje prostorija, pružanje transportnih usluga, promet dobrima), poštanske usluge koje se ne mogu svrstati u poresko oslobađanje kao što je pružanje poštanskih usluga prenosa običnih pisama težine preko 1kg, paketa preko 15kg prelaze iznos od 50.000 KM, dužna su da podnesu prijavu za registraciju u registar obveznika PDV-a.

Sva druga lica koja su registrovana i obavljaju usluge dostavljanja pisama, paketa tipa DHL, FEDEX, WESTERN UNION koji na prostoru BiH ostvaruju godišnji promet preko 50.000 KM, obveznici su poreza na dodatu vrijednost na sve poštanske usluge. Poštanska preduzeća obavljaju i poslove platnog prometa a poresko oslobađanje za ove usluge je prema odredbama

³⁷ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

³⁸ Porezi i poreski sistemi, prof.dr Radenka Grgić

³⁹ Porezi i poreski sistemi, prof.dr Radenka Grgić

⁴⁰ Porezi i poreski sistemi, prof.dr Radenka Grgić

pravilnika propisano samo ako ih obavljaju finansijske institucije, tj. banke, osiguravajuća društva, brokerske kuće čije je poslovanje uređeno posebnim propisima. Na ovaj način javna poštanska preduzeća, ali i druga pravna lica koja obavljaju platni promet stavljaju se u ne jednak položaj u odnosu na banke i druge finansijske institucije, iz razloga što poslove platnog prometa koje obavljaju javna poštanska preduzeća podliježu obavezi obračuna i plaćanja PDV-a.

5.2. Medicinske usluge

Medicinske usluge i usluge zdravstvene zaštite svrstane su u djelatnosti u javnom interesu oslobođene od plaćanja PDV-a. Lica koja su registrovana i obavljaju djelatnost zdravstvene zaštite stanovništva⁴¹, bilo u javnom sistemu zdravstvene zaštite ili u samostalnoj praksi, nemaju obavezu da se registruju kao obveznici PDV-a, osim ako ne ostvaruju oporezivi prihod ne računajući PDV, po drugom osnovu iznad 50.000 KM.

Lica čije su osnovne aktivnosti vezane za pružanje zdravstvene zaštite stanovništvu, a koja obavljaju i djelatnost trgovine medicinskom opremom uz uslov da prihod od tih djelatnosti prelazi pomenuti prag oporezivanja, dužna su da podnesu prijavu i registruju se kod Uprave za indirektno oporezivanje, čime postaju obveznici PDV-a za dio prometa koji podliježe oporezivanju. Oprema, sanitetski i drugi potrošni material, lijekovi i pomoćna ljekovita sredstva podliježu oporezivanju PDV-om i sva lica koja se bave primarnom ili sekundarnom zdravstvenom zaštitom, bilo u sistemu javnog zdravstva ili u privatnoj praksi nabavljajući ove proizvode sa uračunatim PDV-om.

Za medicinske usluge bilo da je riječ o primarnoj, sekundarnoj, tercijarnoj zdravstvenoj zaštiti ili je riječ o uslugama stomatologa ili protetičara, lice koje obavi ove usluge dužno je da ispostavi račun. Na tom računu iskazuje se vrijednost usluge bez mogućnosti obračuna PDV-a. Ako se uz obavljanje medicinskih usluga obavlja i djelatnost koja podliježe oporezivanju sa godišnjim prometom koji prelazi 50.000KM, tada postoji obaveza da se u knjigovodstvu ili vanknjigovodstvenim evidencijama obezbijede podaci o ulaznom porezu koji se odnosi na oporezive i ne oporezive isporuke dobara i usluga.

Ako se iz objektivnih razloga ne mogu obezbijediti podaci o ulaznom porezu koji se odnosi na oporezive i neoporezive isporuke tada se utvrđuje srazmjerni poreski odbitak. To je postotak iskazan u cijelom broju kao odnos između godišnjeg ili procijenjenog prihoda po osnovu prometa oporezivim proizvodima i uslugama i ukupno ostvarenog prometa u koji je uključen i dio prihoda oslobođenih PDV-a.

5.3. Usuge socijalnog osiguranja

Sistem socijalne zaštite utvrđen je posebnim zakonom⁴². Usluge socijalnog osiguranja vrše ustanove socijalne zaštite a to su centri za socijalni rad, kao ustanove sa javnim ovlaštenjima koje osniva lokalna uprava, zatim domovi za omladinu ometenu u razvoju, domovi za

⁴¹ Zakon o klasifikaciji djelatnosti i o registru o jedinicama razvrstavanja (Sl. Glasnik RS, broj:113/04)

⁴² Zakon o socijalnom osiguranju (Sl. Glasnik RS, br. 5/93, 15/96 i 110/3), Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji, osposobljavanju i zapošljavanju invalida (Sl. Glasnik RS, br. 98/04)

Diplomski rad

penzionere i stara lica i dr. centri koji se prema odredbama člana 51. Stav 1. Zakona o socijalnoj zaštiti mogu osnivati u javnom, privatnom ili mješovitom vlasništvu.

Centar za socijalni rad prilikom provođenja socijalne zaštite osigurava isplatu novčanih primanja korisnicima, dok ostale ustanove obezbjeđuju zbrinjavanje, smještaj, ishranu, dnevni boravak i odgovarajući nivo zdravstvene zaštite korisnicima socijalne pomoći. Ustanove socijalne zaštite koje svojim korisnicima pružaju navedene usluge, nisu obveznici PDV-a. Poreski obveznici mogu postati samo ako se bave oporeziv aktivnostima kao što je pružanje ugostiteljskih usluga, proizvodnjom u zavodima za rehabilitaciju ili ddrugim aktivnostima i ukoliko godišnji prihod od tih aktivnosti prevazilazi 50.000 KM

Djelatnosti predškolskog, osnovnog, srednjeg, višeg i visokog obrazovanja takođe spadaju u grupu djelatnosti oslobođenih PDV-a. Rad i aktivnost predškolskih ustanova, škola i fakulteta finansiraju se iz sredstava budžeta i djelimično participacijom polaznika. U obrazovnim institucijama pružaju se i druge usluge osim obrazovnih kao na primjer: čuvanje djece, smještaj i ishrana učenika i studenata, ugostiteljske usluge, usluge iznajmljivanja prostora i dr. Uz ove aktivnosti veže se i promet dobara prema tome od PDV-a su oslobođene samo naknade za usluge koje u skladu sa zakonom pružaju obrazovne institucije, predškolskog, osnovnog, srednjeg, visokog i vešeg obrazovanja. Ako se obrazovna institucija bavi realizacijom istraživačkih projekta i ukoliko ima komercijalni karakter za račun privrednih društava, drugih pravnih i fizičkih lica izdavaštvom ili drugim oporezivim aktivnostima a godišnji prihod po tim osnovama prelazi 50 000 KM, i ako je taj iznos veći od 5% ukupnog prihoda obrazovne ustanove, to lice je dužno da se registruje kod Upave za indirektno oporezivanje. U tom slučaju postoji i obaveza izdavanja poreski faktura za taj dio prometa u z obavezno iskazivanje PDV-a. U ovakvim situacijama da bi se utvrdila poreska obaveza potrebno je voditi poresku evidenciju na način da se obezbijede tačni i ažurirani podaci o izlaznom i ulaznom porezu. Da bi se to ostvarilo potrebno je poreske fakture koje se primaju od obavljača razdvojiti na one koje se odnose na oporezive i neoporezive aktivnosti. U koliko sse to ne ostvari i ako je većina opštih troškova koji se ne mogu locirati potrebno je utvrditi srazmjerni odbitak na način kako je to propisano članom 33 ZPDV.

U oblasti sporta i fizičkog vaspitanja poresko oslobađanje se odnosi na lica koja pružaju sportske usluge i usluge organizovanja sportskih takmičenja a to su aktivnosti amaterskog sporta u sportskim klubovima i savezima koji se finansiraju iz članarina, dotacija, grantova i drugih izvora finansiranja s tim da se kao silj aktivnosti ne označi stvaranje dobiti za osnivače ili druga lica. Oporezive aktivnosti su u slučaju kada se usluge fitnes centara, sportskih dvorana, bazeni i druge prostorije komercijalno iznajmljuju sa ili bez stručnog lica koje bi vodilo određene aktivnosti. Oporezivi su prihodi sportskih klubova koji se osnivaju kao privredno društvo i čiji godišnji prihod prelazi 50 000 KM.

5.4. Vjerske i kulturne organizacije

Vjerske organizacije i udruženja građanja koja okupljaju lica sa interesom za filozofiju oslobođena su za usluge obavljene vjernicima, članovima i drugim licima. Lica koja su registrovana i pružaju ove usluge oslobođena su PDV-a i za predmete koji se prodaju vjernicima i neposredno služe vjerskim obredima i svečanostima, prodaju ovih predmeta da bi se primijenilo poresko oslobađanje, mora izvršiti vjerska institucija ili filozofsko udruženje. Oslobađanje je predviđeno i za aktivnosti političkih, sindikalnih, dobrotvornih, invalidskih i sličnih organizacija koje su usmjerene ka članovima tih organizacija i udruženja. Uslov da neprofitna organizacija bude oslobođena PDV-a jeste da se aktivnosti udruženja finansiraju iz članarine i da se usluge koje pružaju ne fakturišu i ne naplaćuju. Ako neprofitna organizacija pored prihoda od članarina, dotacija, priloga i donacija obavlja i djelatnosti koje se kvalifikuju kao tržišno usmjereni promet dobara i usluga i ako je godišnji prihod veći od 50 000 KM, tada je to udruženje građana dužno da se registruje kao PDVobveznik.

Kada su u pitanju oblasti kulture i aktivnosti koje pružaju lica čiji cilj nije ostvarivanje dobiti, već promocija opšteprihvaćenih kulturnih vrijednosti tada ta lica i aktivnosti su oslobođene od PDV-a. U tom slučaju od PDV-a su oslobođene karte za priredbe iz oblasti kulture i sa kulturnim manifestacijama povezan prometa dobara kao što su besplatna podjela ili prodaja brošura, pisanih programa, prospekata itd. Sva lica koja obavljaju aktivnosti iz oblasti kulture treba da se organizuju u skladu sa propisima kojima se uređuje oblast kulture a ti propisi se odnose na pozorišnu, bibliotekarsku i muzejsku djelatnost i djelatnost zaštite kulturnog nasleđa. Pravna lica ili pojedinci koji se organizuju i obavljaju djelatnosti iz Zakona o estradnoj djelatnosti a to je pre svega priređivanje i javno emitovanje muzičkih, folklornih, humorističnih i dr djelatnosti sa ciljem ostvarivanja dobiti i ako ostvari oporezivi prihod veći od 50 000 KM ima obavezu da podnese zahtjev za registraciju kod UIO.

Radio – televizijski emiteri koji su zakonom osnovani na nivou BiH, entitete ili distrikta Brčko a imaju status javnog RTV servisa, oslobađaju se od PDV-a za usluge koje finansiraju RTV takse ili budžeta. Sve komercijalne usluge koje javna radio-televizija pruža kao što su usluge oglašavanja, reklame propagande i dr. predmet su oporezivanja kao i sve usluge i promet dobara koje obave komercijalne radio-televizije.

5.5. Finansijske i novčane usluge

U teoriji javnih finansija postoji više razloga zašto da se finansijski sektor izume od oporezivanja porezom na dodatu vrijednost a neki od tih razloga su:

- Kod djelatnosti banaka i osiguravajućih društava teško je odrediti dodatu vrijednost koja se javlja pri obavljanju poslova kreditiranja, čuvanja depozita platnog prometa
- Aktivna kamata koja se ugovara i zaračunava korisnicima zajmova u sebi sadrži i kamatu koja se obračunava deponentima na sredstava koja su oročena, zbog specifične structure bankarskih poslova i nemogućnosti izdvajanja troškova

posredovanja u prikupljanju i plasiranju novčanih sredstava, posrednička provizija se ne može uzeti kao prosta razlika aktivnih i pasivnih kamata

- Držanje novčanih sredstava od strane deponenata nije djelatnost koja je oporezovana PDV-om, već se definira kao odgađanje potrošnje viška gotovog novca za buduće određeno ili neodređeno vrijeme a razlika kamata koje se zaračunavaju od strane banaka i kamata koje se plaćaju deponentima ne mogu se smatrati dodatnom vrijednošću u bankarskom sektoru.
- Premija osiguranja koja se javlja kao priliv osiguravajućih društava sa ciljem objedinjavanja rizika, ne sadrži samo trošak posredovanja osiguravatelja, nego i dijo koji se izdvaja kao štednja i sredstva neophodna da se osiguraniku po nastanku osiguranog događaja šteta nadoknadi.

U finansijskom sektoru su pored banaka uvrštena i osiguravajuća društva, aktivnosti sa nekretninama, poslovi sa monetarnim zlatom centralne banke, berzanske usluge i usluge upravljanja investicionim fondovima, kao i igre na sreću. Kako premije osiguranja tako i provizija koju osiguravajuća društva naplaćuju, nije predmet oporezivanja PDV-om, što je slučaj i sa posrednicima u poslovima osiguranja. Društva za osiguranje su poreski obveznici ako obavljaju promet dobara ili pružaju i druge usluge koje su predmet oporezivanja, kao što su usluge provjere tehničke ispravnosti vozila, iznajmljivanje poslovnih prostorija, procjena štete trećim licima uz naknadu, te ako je godišnji prihod od tih aktivnosti veći od 50 000 KM. Ako lice koje se bavi bankarskom djelatnošću obavlja djelatnosti koje nisu pobrojane kao aktivnosti koje nemaju poreskih posljedica kao na primjer prodaja platnih obrazaca, izdavanje sefova i slobodnog poslovnog prostora, pružanje konsultantskih usluga i dr, i ako su prihodi od tih djelatnosti veći od 50 000 KM onda su ta lica dužna da podnesu zahtjev za registraciju kod UIO.

Jedna od važnih posljedica izuzimanja finansijskog sektora iz sistema PDV-a je nemogućnost korisnika finansijskih usluga obveznika PDV-a da odbije PDV koji se akumulira kod izvršilaca finansijskih usluga. Taj PDV koji je ušao u rashode poslovanja banaka, osiguravajućih društava i drugih izvršilaca finansijskih usluga, bez mogućnosti odbitka prevladuje se na korisnike. Posebno se aktivnosti centralnih- emisionih banaka izdvajaju kao djelatnosti koje se oslobađaju PDV i to je odredba koja se susreće i svim sistemima oporezivanja PDV-om u Evropi.

5.6. Uvoz dobara

Konačni uvoz se smatra unos u carinsko područje BiH, proizvoda koji će se dalje puštati u prodaju, prerađivati ili koristiti u svrhu krajnje potrošnje u BiH. U postupku uvoznog carinjenja od PDV-a se oslobađaju proizvodi koji bi u narednom ciklusu prometa od strane poreskog obveznika bili oslobođeni poreza.

Diplomski rad

Zakon o porezu na dodatu vrijednost član 26. definiše sledeća oslobađanja od plaćanja PDV-a:

- Konačan uvoz dobara čiji bi svaki dalji promet od strane poreskog obveznika bio oslobođen od PDV-a u Bosni i Hercegovini.
- Konačni uvoz dobara koja su oslobođena od plaćana carine, osim ako nije drugačije propisano u Zakonu o carinskoj politici BiH.
- Dobra u tranzitu kroz carinsko područje BiH
- Dobra koja se u okviru carinskog postupka, privremeno izvoze i u nepromijenjenom stanju ponovo uvoze pod uslovom da sau takva oslobađanja u skladu sa carinskim propisima.

Uvezena dobra koja su oslobođena od plaćanja carine, a namijenjena su za :

- a) Službene potrebe diplomatskih ili konzularnih predstavnika akreditovanih od strane BiH
- b) Službene potrebe međunarodnih organizacij
- c) Lične potrebe stranih lica diplomatskih ili konzularnih predstavnika akreditovanih od strane BiH uključujući i članove njihovih porodica,
- d) Uvoz ulova sa ribarskih brodova u lukama, pod uslovom da je takav ulov ne prerađen
- e) Zlato i dragocjeni metali, novčanice i kovanice koje uvozi Centralna banka BiH

U slučaju kada se uvoze proizvodi komercijalnog karaktera, opšti princip koji je sadržan u odredbama Priloga sa spiskom proizvoda oslobođenih carine –PDV-a jeste da se carinsko-poresko oslobađanje ne primjenjuje ako se istovrsni proizvod proizvodi u BiH.

5.7. Izvoz dobara

Kod oporezivanja izvoza proizvoda koristi se nulta stopa, čime se poštuje princip odredišta kao jednog od osnovnih načela u sistemu PDV-a koji je prihvaćen u evropskoj uniji. Oporezivanje nultom stopom daje pravo poreskom obvezniku na povrat cjelokupnog PDV-a obračunatog i plaćenog u prethodnim fazama, jer je primjenom nulte stope njegova poreska obaveza jednaka nuli, dok se cjelokupan porez sadržan u ulaznim računima javlja kao poreski odbitak. Za izvoz to je jako bitno jer se jer se proizvod koji se izvozi oslobađa cjelokupnog poreza koji je sadržan u vrijednosti proizvoda koji napušta zemlju.

Pored izvoza proizvoda iz BiH od vlasnika dobara ili lica koje to čini u ime prodavca, poresko oslobađanje i oporezivanje nultom stopom propisano je i za pružanje usluga, uključujući i prevoz i druge pomoćne usluge koje su direktno povezane sa izvozom ili uvozom dobara. Od PDV-a nisu izuzete isporuke koje domaći snabdjevači izvrše licima koja imaju

sjedište u slobodnim zonama, s tim da će korisnik tih proizvoda ili usluga imati mogućnost da povрати zaračunati PDV u postupku izvoznog carinjenja robe.

Poresko oslobađanje po osnovu izvoza proizvoda može i shvatiti kao uslovno oslobađanje, jer je pravilnikom propisano da ako se izvoz proizvoda ne naplati u roku od 180 dana, bilo u novcu ili kompenzaciji umanjenje poreske obaveze se poništava i obveznik je dužan da obračuna PDV na neplaćene isporuke.

5.8. Međunarodni prevoz

Po principu odredišta oslobađanje od PDV-a predviđeno je i za promet dobara koja će biti upotrijebljena van granične linije BiH a u okviru snabdijevanja vazduhoplova koji se kreću u međunarodnom vazdušnom prostoru i plovila koja plove po otvorenom moru. Zahtjev koji je postavio zakonodavac kod utvrđivanja koje plovilo odnosno letjelica ispunjava uslove za snabdijevanje uz poresko oslobađanje jeste da su ta prevozna sredstva u 80 posto slučajeva u poslednjih šest mjeseci koristila van teritorije BiH. Isporuка dobara se prvenstveno odnosi na snabdijevanje ovih sredstava prevoza gorivom, vodom, prehrambenim artiklima, isto tako od PDV-a se oslobađaju i usluge popravke, održavanja i davanja u zakup vazduhoplova i brodova namijenjenih međunarodnom saobraćaju.

Da bi se isporuka goriva i maziva priznale kao izvoz, mora se ispoštovati zakonom utvrđena carinska procedura i to posebno za uvoznu robu koja se snabdijevanjem aviona i brodova ponovo izvozi. Za ostale domaće proizvode koji su isporučeni avio i brodskim prevoznicima, sačinjava se lista snabdijevanja, a ovaj pregled koji mora biti dokumentovan odgovarajućim dokazima i izvršenim isporukama ovjerava nadležni carinski organ, prema propisanoj proceduri.

6. OBVEZNICI POREZA NA DODATU VRIJEDNOST

"Poreski obveznik je svako lice, koje samostalno obavlja privrednu djelatnost"⁴³. "A pod tom „djelatnosti” smatra se djelatnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga, koja se vrši u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i djelatnost eksploatacije prirodnih bogatstava, kao i iskorištavanje imovine i imovinskih prava u svrhu ostvarivanja prihoda."

6.1. Redovni obveznici PDV-a

"Pravo na odbitak ulaznog poreza ima samo onaj obveznik koji je registrovan kao takav kod Uprave za indirektno oporezivanje, ako ispunjava uslov da njegov promet dobrima i uslugama uključujući i promet koji je oslobođen plaćanja PDV prelazi 50.000 KM godišnje."⁴⁴

⁴³ ČLAN 12 Stav ZPDV STAV (1) Službeni glasnik BiH, broj 9/05,35/05,100/08 (u daljem tekstu ZPDV)

⁴⁴ ČLAN 57 Stav (1) ZPDV.

"Obveznicima PDV smatraju se samo ona lica koja obavljaju preduzetničku djelatnost sa namjerom **ostvarivanja prihoda**. Lica koja obavljaju neku drugu a ne privrednu djelatnost, i čiji **cilj nije ostvarivanje** profita (humanitarne i druge neprofitne organizacije, udruženja građanja, zavodi, razne ustanove i dr) ne smatraju se obveznicima PDV. *Ukoliko ta lica vrše promet dobrima i uslugama, koje podliježu oporezivanju i ukoliko taj promet prelazi na godišnjem nivou 50.000 KM onda su se i ona dužna registrovati za PDV.*"⁴⁵

"Obveznicima PDV smatraju se i poljoprivredna domaćinstva čiji ukupni katastarski prihod svih članova od poljoprivrednog i šumskog zemljišta prelazi prag od 15.000 KM. Ovakva domaćinstava Uprava za indirektno oporezivanje po službenoj dužnosti registruje kao obveznike PDV. Lica koja podliježu plaćanju PDV su i poreski zastupnici koje imenuju lica koja nemaju sjedište ni stalnu poslovnu jedinicu u BiH. Primaoci usluga od lica koja nemaju sjedište, odnosno prebivalište ni stalnu poslovnu jedinicu u BiH, u ovom slučaju misli se na usluge koje se ne oporezuju prema osnovnom pravilu mjesta sjedišta izvršioca, te ukoliko su korisnici tih usluga u BiH u status obveznika PDV. Svako lice koje neovlašteno iskaže PDV na svojoj fakturi takođe podliježe plaćanju PDV. **Obveznici plaćanja PDV u BiH ne moraju nužno i u svim slučajevima biti u statusu registrovanih obveznika.**"⁴⁶

6.2. Dobrovoljni obveznici PDV

- " Dobrovoljni obveznici PDV-a su "⁴⁷:
- Mali preduzetnici koja obavljaju bilo kakvu privrednu djelatnost, a čiji oporezivi promet dobrima i uslugama na godišnjem nivou ne prelazi 50.000KM mogu dobrovoljnom registracijom kod Uprave za indirektno oporezivanja steći status obveznika u sistemi PDV. U tom slučaju ova lica imaju ista prava i obaveze kao i svi drugi obveznici PDV, a obaveza plaćanja PDV za ova lica traje najmanje 5 godina .
- Poljoprivredna domaćinstva čiji katastarski prihod od poljoprivrednog i šumskog zemljišta svih članova domaćinstava ne dostiže propisani prag od 15.000KM mogu se dobrovoljno registrovati kao poreski obveznici u sistemu PDV u trajanju najmanje 5 godina.

"Dobrovoljna registracija može se odobriti i u sledećim posebnim slučajevima:"⁴⁸

 Licima koja uzimaju u zakup i vrše poljoprivrednu obradu zemljišta

⁴⁵ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁴⁶ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁴⁷ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁴⁸ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

- ✚ Licima koja daju u zakup objekte i prostore – osim za stanovanje na period duži od 60 dana s tim da se dobrovoljno registrovanje može odobriti samo pri novoustanovljenim zakupima, dok se za ranije zakupe to može učiniti samo uz prisustvo zakupoprimca.
- ✚ Licima koja kupuju ili izgrađuju objekte u svrhu prodaje tog objekta obvezniku - osim za potrebe stanovanja, kao i licima koja vrše unapređenje poljoprivrednog
- ✚ zemljišta u svrhu prodaje tog zemljišta obvezniku.

"Ova lica se mogu registrovati kao obveznici PDV na određeni period, to može biti u njihovom interesu ili u interesu njihovih zakupoprimaca ili kupaca pošto i jedni i drugi mogu koristiti pravo na odbitak ulaznog poreza. Dobrovoljnom registracijom stiču mogućnost za odbitak ulaznog poreza kojeg plaćaju na nabavke koje vrše od drugih PDV obveznika. Dobrovoljna registracija za iznajmljivanje prostora ili poljoprivrednu obradu posjeda mora trajati najmanje dvije kalendarske godine, a pri dobrovoljnoj registraciji onih koji kupuju ili izgrađuju objekte sa namjerom njihovog izdavanja u zakup, to vrijeme počinjeteći od trenutka početka prvog zakupa."⁴⁹

7. POVRAT PDV-a

7.1. Povrat ulaznog poreza

"Ako je iznos ulaznog poreza u poreskom period veći od iznosa izlazne poreske obaveze za isti period, obveznik ima pravo na povrat razlike."⁵⁰ "U koliko se obveznik odluči da mu se ne izvrši povrat razlike, ta razlika mu se priznaje kao poreski kredit. Svaki poreski kredit koji se ne iskoristi nakon perioda od šest mjeseci vraća se."⁵¹

Sistem PDV-a uvažava princip da se porez plaća unaprijed to znači kroz nabavnu cijenu primljenih dobara i usluga. Vrijednost nabavki i prodaja u pravilu se vrijednosno u konkretnom poreskom period ne podudaraju te postoji veća ili manja razlika u zbiru poreza sadržanog u primljenim fakturama dobavljača-obveznika PDV-a i faktura samog lica koje utvrđuje poresku obavezu. Ako je zbir poreza koji se može priznati kroz nabavke koje su usmjerene ka licu koje utvrđuje svoju poresku obavezu veći od poreza sadržanog u izlaznim fakturama, tada su ostvarene pretpostavke za iskazivanje prava na povrat ili priznavanje poreskog kredita.

⁴⁹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁵⁰ ČLAN (52) ZPDV, Stav (1)

⁵¹ ČLAN (52) ZPDV , Stav (2), Stav (3)

Diplomski rad

Kod Uprave za indirektno oporezivanje lica koja će redovno biti u pretplati odnosno ostvariti pravo na povrat PDV-a u pravilu će biti izvoznici. Lica čija je djelatnost sezonskog karaktera, kao što je poljoprivreda, turizam, prerada poljoprivrednih proizvoda imaće jedan dio godine u kojem će se iskazivati značajna poreska obaveza, a to je period kada se ne obavlja proizvodni process ili je on smanjenog intenziteta i dio godine u kojem će se iskazivati pravo na povrat odnosno priznavanje poreskog kredita, a to je period u kome se djelatnost intenzivno obavlja sa značajnim ulaganjima u sirovine, material, energiju.

Lica koja u jednom kraćem vremenskom period imaju intenzivna ulaganja, i po tom osnovu primljene ulazne račune od dobavljača tih dobara ili izvođača radova- obveznika PDV-a, mogu se u tom vremenu pojaviti kao obveznici sa pravom na povrat PDV-a i to značajnih svota a da bi se povrat izvršio potrebno je da se o tome poreski obveznik izričito izjasni, dok su procedure, rokovi, prava i obaveze lica koje je iskazalo pravo na povrat, ali i obaveze UIO opisane u odredbama člana 52. ZPDV.

Za lica koja se bave izvozom uobičajena je praksa da u pravilu iskazuju osjetno viši ulazni porez od poreza koji su njima zaračunali njihovi dobavljači – poreski obveznici. U tom cilju radi bržeg povrata PDV-a plaćenog dobavljačima, izvoznicima je skraćeno vrijeme u kojem ostvaruju pravo na povrat i to sa 60 na 30 dana od podnošenja PDV prijave na kojoj su iskazali pretplatu PDV-a.

7.2. Povrat PDV-a obveznicima koji nemaju uspostavljeno poslovanje u BiH

"Svaki obveznik koji nema uspostavljeno poslovanje u Bosni i Hercegovini ima pravo na povrat ulaznog poreza koji mu je obračunat na promet dobara i usluga izvršenih od strane obveznika iz Bosne i Hercegovine ili koji je obrčunat na uvezenu robu u Bosnu i Hercegovinu, pod uslovima in a način propisan zakonom" ⁵².

Strano lice koje nije registrovano na području Bosne i Hercegovine i koje kupi proizvode u BiH ima pravo na povrat PDV-a u iznosu koji je zaračunat od strane obveznika PDV-a na fakturi o isporučenim dobrima tom stranom licu.

Ti proizvodi se moraju izvesti iz BiH uz odgovarajuću potvrdu carinske službe, pravo na povrat se ostavlja i kada ta lica koriste usluge domaćih lica- poreskih obveznika na području BiH. Pravo na povrat ovim licima se priznaje i kada uvezu proizvode koji se kao takvi evidentiraju u postupku uvoznog carinjenja, s tim da se ti proizvodi i izvezu odnosno napuste prostore BiH.

Procedura ostvarenja prava na povrat podrazumijeva podnošenje zahtjeva za povrat i prilaganje dokaza o registrovanoj djelatnosti u domicilnoj državi-sjedištu tog lica, originale ili

⁵² ČLAN (53) ZPDV, Stav (1)

Diplomski rad

ovjerene fotokopije faktura o nabavci dobara i primjenjenoj usluzi u BiH sa istaknutim PDV-om, dokaz o plaćanju i izvozu dobara.

Ako se strano lice redovno ili u nepravilnim periodima pojavljuje kao kupac dobara i primalac usluga u BiH, zahtjevi za povrat podnose se tromjesečno. Ako je do kraja poreske godine preostalo manje od tri mjeseca, tada se zahtjev podnosi za period kojim je obuhvaćen period zaključno sa kupovinom koja je izvršena do 31.12. Ako je u pitanju slučaj jednokratne kupovine ili jednokratnog korištenja usluga rezidenata BiH obveznika PDV-a, tada nije potrebno čekati tromjesečni ili kakav drugi period.

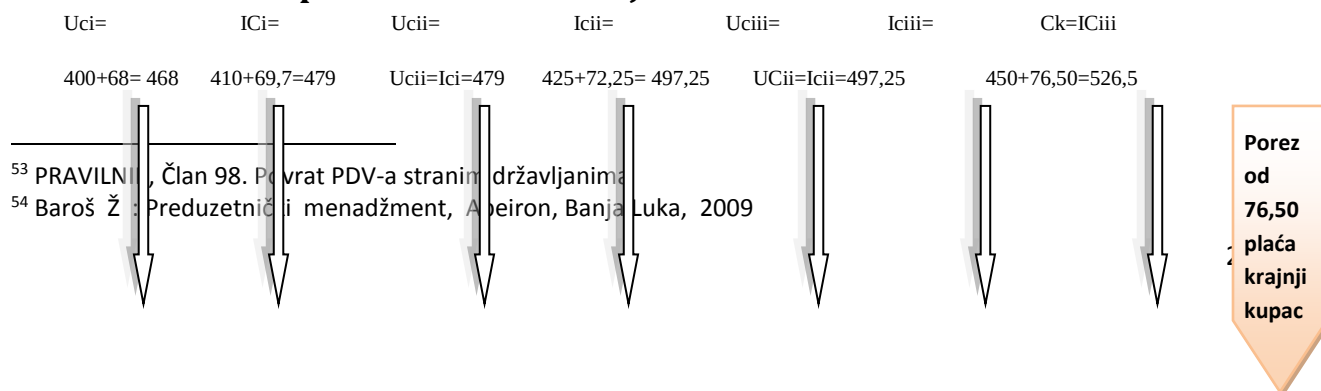
Posle izvršenih provjera i pregleda dokumenata priloženih uz zahtjev, Uprava za indirektno oporezivanje donosi rješenje o odobrenju povrata. Rok za podnošenje ovog akta je šest mjeseci, nakon čega se daje nalog za povrat odobrenog iznosa sa jedinstvenog računa UIO.

Strani državljani koji iznose dobra kupljena u BiH, a na koja je plaćen PDV, imaju pravo tražiti povrat PDV-a na osnovu zahtjeva za povrat PDV-a, koji na traženje kupca popunjava obveznik PDV-a odnosno prodavac.⁵³ Ograničenja koja je zakonodavac odredio vezana su za visinu računa po kojem se uopšte može ostvariti pravo na povrat minimalni iznos od 100 KM, što znači da je minimalni iznos PDV-a koji se pojedincu može vratiti 14,53 KM. Spisak roba na koje se ne odnosi pravo na povrat je identičan kao i u drugim evropskim državama a to su cigarete, alkoholna pića i tečna goriva.

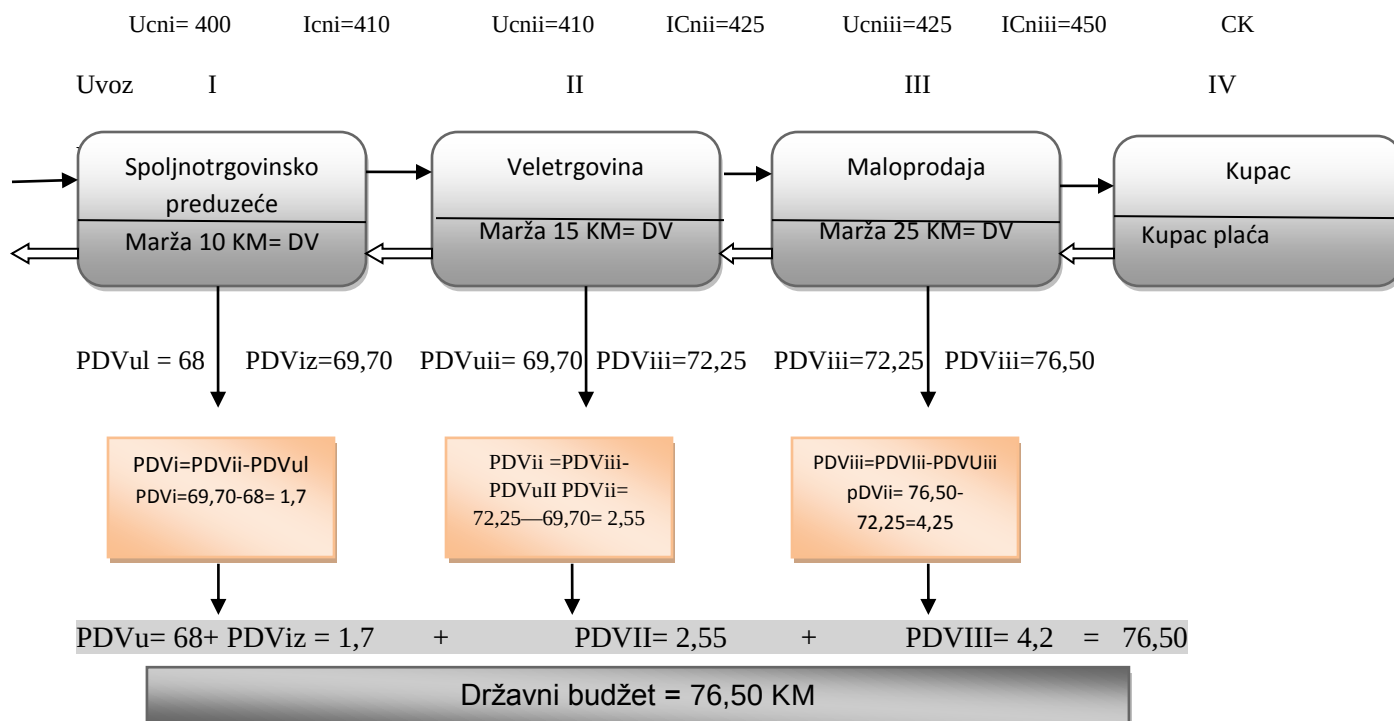
8. RAZLIKA IZMEĐU PDV-A I POREZA NA PROMET

"Porez na dodatu vrijednost danas je u Evropi opšte prihvaćeni oblik oporezivanja potrošnje. Osnovica za obračun poreza na dodatu vrijednost je neto prodajna vrijednost bez poreza, poreznik prilikom nabavke plaća dio buduće obaveze, on ustvari kreditira dio buduće poreske obaveze. Porez na promet je opšti indirektni porez na potrošnju, čiji je cilj da pogodi dobra namijenjena ličnoj potrošnji, kao i usluge na njihovom putu ka potrošaču. Bitan element poreza na promet je njegova namjeravana prevaljivost poreskog tereta na kupca odnosno korisnika usluga. Razlika između poreza na dodatu vrijednost i poreza na promet u maloprodaji sastoji se u tome da se porez na dodatu vrijednost ubire postepeno u svakoj fazi proizvodnj, dok se porez na promet ubire samo u fazi maloprodaje."⁵⁴

8.1. Obračun poreza na dodatu vrijednost – PDV



Diplomski rad



Objašnjenje oznaka

- UCN – ulazna cijena neto bez porez
- ICN- izlazna cijena neto bez poreza
- DV-dodatna vrijednost
- PDV_u- porez na dodatu vrijednost ulazni
- PDV_i- porez na dodatu vrijednost izlazni
- CK- cijena koštanja za krajnjeg kupca
- Obračun poreza u ovom primjeru je 17%

"U ovom primjeru spoljnotrgovinsko preduzeće se bavi uvozom televizora, nabavna vrijednost televizora iznosi 400 KM, a kako je to istovremeno i dodata vrijednost plaća se porez od 17% što u ovom slučaju iznosi 68KM. Prilikom prodaje spoljno trgovinsko preduzeće fakturiše televizor veletrgovinskom preduzeću po cijeni od 410 KM ali na koju sada obračunava i posebno iskazuje porez na dodatu vrijednost po stopi od 17% u iznosu od 69,70KM tako da je ukupno fakturisan iznos 479KM. Nakon izvršene prodaje spoljnotrgovinsko preduzeće, vrši plaćanje obračunatog poreza na dodatu vrijednost pri čemu od obračunate in a fakturi iskazane

Diplomski rad

obaveze u iznosu od 69,70KM odbija 68KM koliko je platio poreza na dodatu vrijednost prilikom uvoza, a razliku od 1,70 KM uplaćuje na propisan račun."⁵⁵

Televizor - 410 KM

PDV 17% - 69,70

Ukupno = 479 KM

Kada veletrgovinsko preduzeće izvrši prodaju, fakturiše televizor kupcu na malo ali po cijeni od 425KM alia na koju obračunava i posebno iskazuje porez na dodatu vrijednost u iznosu od 72,25KM tako da je ukupno fakturisan iznos 497,25KM

Televizor 425 KM

PDV17% 72,25 KM

Ukupno = 497,25 km

Nakon izvršene prodaje veletrgovinsko preduzeće vrši plaćanje obračunatog poreza na dodatu vrijednost, pri čemu od obračunate in a fakturi iskazane obaveze od 72,25 odbija 69,70 koliko je poreza na dodatu vrijednost platio prilikom nabavke a razliku od 2,55KM uplaćije na propisan račun.

"Trgovaca na malo nakon dodavanja svoje razlike u cijeni od"⁵⁶ 25KM dolazi do prodajne cijene od 450KM, i u ovom slučaju trgovac je obavezan da obračuna PDV od 17% na dodatu vrijednost a to je 76,50 KM čime formira maloprodajnu cijenu 526,50KM. Nakon prodaje televizora trgovac na malo vrši plaćanje poreza na dodatu vrijednost, tako što od izlaznog poreza oduzme ulazni porez i razliku uplaati na odgovarajući račun u ovom slučaju 4,2KM.

Ukupan porez koji ne naplati u ovom slučaju i koji ide u državni budžet iznosi 76,50KM

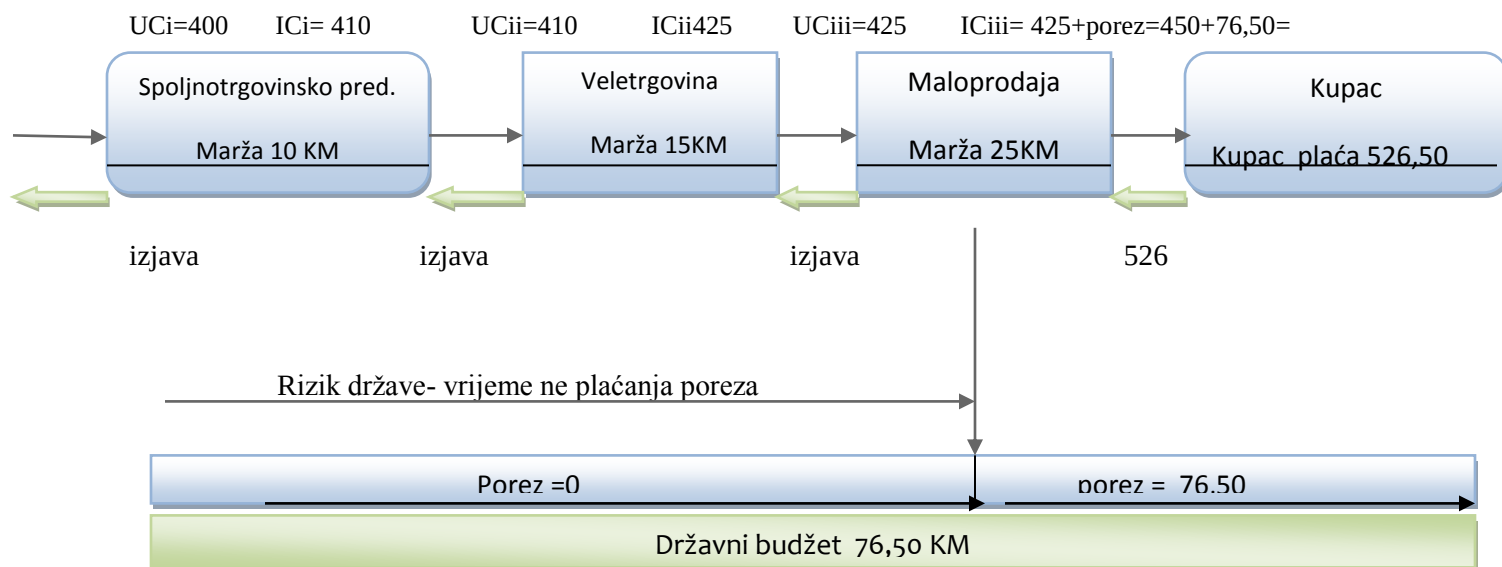
8.2. Obračun poreza na promet

Uvoz

⁵⁵ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

⁵⁶ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

Diplomski rad



Spoljno trgovinsko preduzeće uvozi televizore po jediničnoj nabavnoj vrijednosti od 400KM (cijena koju je preduzeće platilo dobavljaču iz inostranstva, carine i drugi zavisni troškovi). Spoljnotrgovinsko preduzeće prilikom uvoza carinskim organima daje izjavu da su televizori namijenjeni za dalju prodaju, i na osnovu toga ne plaća porez na promet. Prije prodaje televizora veletrgovačkom preduzeću, spoljno trgovinsko preduzeće od budućeg kupca dobija narudžbu sa izjavom, po kojoj veletrgovačko preduzeće nabavlja televizore radi dalje prodaje. Prilikom prodaje a na osnovu izjave od kupca spoljnotrgovinsko preduzeće fakturiše televizore veletrgovinskom preduzeću po cijeni od 410KM i u fakturu unosi klauzulu da porez na promet nije obračunat na osnovu pismene izjave kupca da je televizor namijenjen daljoj prodaji. Veletrgovačko preduzeće, na osnovu prethodno dobijene izjave od kupca fakturiše televizor trgovcu na malo pocijeni od 425KM, i u fakturu unosi klauzulu da porez na promet nije obračunat, na osnovu pismene izjave kupca da je televizor namijenjen daljoj prodaji. Trgovac na malo nakon dodavanja svoje razlike u cijeni od 25KM, dolazi do prodajne cijene od 450KM. Kako će prodaja televizora iz maloprodajnog objekta uslijediti kao krajnja prodaja, trgovac na malo je obavezan da na prodajnu cijenu televizora obračuna porez na promet.⁵⁷

Dodavanjem obračunatog poreza na prodajnu cijenu televizora formira maloprodajnu cijenu 526,50KM. Nakon prodaje televizora trgovac na malo vrši plaćanje obračunatog poreza na promet u iznosu od 76,50KM te iz razlike u cijeni od 25Kmpokriva troškove poslovanja, a preostali dio iskazuje kao profit.

Osnovna razlika između poreza na promet i poreza na dodatu vrijednost, je u tome što je porez na promet jednofazni a to znači da se obračunava i plaća samo u poslednjoj fazi

⁵⁷ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

proizvodnog i prometnog ciklusa – fazi krajnje potrošnje, a porez na dodate vrijednost je svefazni i obračunava se i plaća u svakoj fazi proizvodnje i prometa dobara i usluga. Oporezivanje u svakoj fazi proizvodnje i prometa dobara i usluga znači da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodate vrijednosti koja je stvorena u toj fazi.

9. POSEBNI POSTUPCI OPOREZIVANJA

9.1. Male firme

Male firme ubjedljivo su najbrojnije i po nekim procjenama predstavljaju oko 90% svih poreskih obveznika u BiH, a one su poreski najmanje izdašne. Postupak administriranja za ova lica predstavlja veliku obavezu i značajan trošak, što utiče na njihovu konkurentnost. Za tek formiranu poresku administraciju u BiH bio bi ogroman broj PDV obveznika i predstavljao bi problem, a efekat kontrole takvih lica bio bi nesrazmjeran uloženom trudu. Iz tih razloga BiH je poštujući norme iz šeste direktive Evropske Unije predvidjela poseban postupak oporezivanja ovakvih lica.

"Male firme su lica pravna i fizička, čiji ukupan oporezivi promet dobrima i uslugama i promet dobrima oslobođenim uz kredit u prethodnoj godini ne prelazi, ili nije vjerovatno da će prijeći 50.000 KM."⁵⁸ Ovaj prag je višestruko veći od praga propisanog šestom direktivom EU (5.000 evra) iz razloga što su u BiH srazmjerno manji prihodi po preduzetniku u odnosu na prihode u zemljama članicama EU, a ne razvijena poreska svijest i tek formirana poreska poreska administracija su sledeći razlozi za postavljanje ovakvog praga oporezivanja.

Lica koja ostvaruju navedeni promet nisu dužna da se registruju kao obveznici PDV-a, imaju mogućnost izbora dali će postati ili neće postati obveznici PDV-a. Ova mogućnost izbora je sama po sebi prednost u odnosu na lica koja prelaze pomenuti prag i imaju obavezu registracije.

Ne registrovani obveznici nisu dužni voditi knjige i evidencije, niti izdavati poreske fakture za prodane proizvode i usluge koje vrše. Ovo je jedna od prednosti, jer navedeno administriranje bi značajno otežalo poslovanje i proizvelo troškove, kojih nema u slučaju kada takvo lice nije PDV obveznik. Mala firma koja se ne registruje kao PDVobveznik, nije dužna obračunavati izlazni PDV, niti može odbiti ulazni PDV na obavljena dovršiti promet i usluge.

Struktura kupaca i dobavljača sa kojima vrši promet mala firma, jedan je od najvažnijih faktora u procjeni odluke o dobrovoljnoj registraciji. Ukoliko su kuupci dobara i usluga malog privrednika PDVobveznici, tada takva lica vrlo često imaju interes da je njihov dobavljač PDV obveznik, samo u toj situaciji će ta lica imati mogućnost odbitka ulaznog poreza na nabavljena dobra i usluge. Ukoliko male firme svoja dobra ili usluge prodaju krajnjim potrošačima, ili licima koja su oslobođena plaćanja PDV bez prava na odbitak ulaznog poreza, onda je takvim kupcima potpuno svejedno dali je njihov dobavljač registrovani PDVobveznik.

Ako su dobavljači koji maloj firmi prodaju dobra i usluge registrovani PDV obveznic, oni maloj firmi fakturisu cijenu u kojoj je sadržan PDV. Ovako obračunat PDV ima karakter

⁵⁸ Savez računovođa i revizora RS : Komentar zakona o porezu na dodatu vrijednost, Član 44. Stav (1) ZPDV

ulaznog poreza za registrovanog PDV obveznika, i motiv za eventualnu registraciju za PDV. Ukoliko su dobavljači lica koja nisu PDV obveznici onda takva lica ne obračunavaju PDV na isporučena dobra i usluge, a eventualno registrovani PDV obveznik nema mogućnost odbitka ulaznog porezaj jer ga nije ni bilo.

Sledeća činjenica koju treba imati u vidu prilikom odlučivanja o ulasku u skupinu registrovanih PDV obveznika je ulazni porez u ostalim troškovima poslovanja. Na ovu činjenicu vrlo lako se zaboravi, prvenstveno zbog toga što u sistemu poreza na promet nije postojala mogućnost odbitka, ili oslobađanja od plaćanja poreza na dobra i usluge kao na primjer: svaki privrednik pri obavljanju djelatnosti ima troškove koji ne predstavljaju nabavnu vrijednost dobara, u poslovanju plaća komunalije, koristi kancelarijski materijal, gorivo za privredna vozila, zakup poslovnih prostorija itd. U cijenama navedenih usluga – a gotovo sve ih pružaju lica koja jesu PDV obveznici, sadržan je PDV, koji korisniku usluge predstavlja ulazni PDV, mogućnost odbijanja ovakvog poreza je dodatni motiv za registraciju.

Mogućnost odbijanja poreza u svim vrstama usluga je sledeći motiv za registraciju, i ova činjenica se u kalkulacijama zaboravi zbog opterećenosti ranijim sistemom poreza na promet, u kom je porez u svim vrstama usluga padao na teret lica kojem je usluga pružena. Mali privrednici za obavljanje svoje djelatnosti koriste brojne usluge drugih lica. U fakturi pružaoca usluga-registrovanih PDV obveznika nalazi se porez koji je moguće odbiti kao ulazni porez.

Mala firma koja dobrovoljno pristupi registraciji PDV-a, dužna je ostati u svojstvu registrovanog obveznika najmanje 60 mjeseci. Iz svojstva neregistrovanog u svojstvo registrovanog obveznika se ulazi relativno lako, dok je obrnuti proces vezan za protek navedenog roka.

10. FAKTURA U SISTEMU PDV

Faktura predstavlja osnovni dokument, propisanog sadržaja na osnovu kojeg se vrši obračun, prijavljivanje, plaćanje, povrat i kontrola PDV-a uključujući i međusobnu kontrolu između samih poreskih obveznika. PDV fakturu izdaju samo registrovani poreski obveznici.

"Karakter poreske fakture u smislu ZPDV u pojedinim situacijama imaju: redovna faktura o isporuci dobara ili usluga, interna faktura, faktura-avans, potvrda o prijemu / plaćanju, blagajnički računi, knjižne obavijesti u slučajevima naknadnih otkazivanja isporuke, naknadnih izmjena u poreskoj osnovici."⁵⁹

"Obaveza izdavanja poreske fakture postoji i ako je obavljen samo dio prometa, ili ako je nastala obaveza plaćanja samo za dio prometa odnosno prije nego što je izvršen cjelokupni promet dobara ili usluga. U slučaju da se radi o kontinuiranim isporukama, poreska faktura se

⁵⁹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

izdaje najmanje jednom mjesečno. Poreska faktura se izdaje u najmanje dva primjerka, od kojih se jedan uručuje kupcu a drugi služi kao isprava za knjiženje."⁶⁰

"Značaj fakture ogleda se u tome što predstavlja preduslov za odbitak ulaznog poreza, ona predstavlja knjižni dokumeent za knjiženje i unos podataka u poreske evidencije a time i u PDV prijavu."⁶¹

- ✚ Fakturom se iskazuje obaveza izlaznog poreza kod obveznika
- ✚ Ostvaruje se odbitak ulaznog poreza kod obveznika

"Obaveza izdavanja poreske fakture je za svaki promet ili dio prometa dobara i usluga, osim za usluge javnog interesa, finansijske i novčane usluge. Faktura je obavezna i za primljene avanse, upotrebu dobara u vanposlovne svrhe, izuzimanje dobara za vlastitu potrošnju. Faktura u sistemu PDVpredstavlja i međusobnu kontrolu između kupca i dobavljača. Lice koje prima fakturu ili izdaje izvod o plaćanju mora obezbijediti da je dobavljač robe ili davalac usluge obveznik. U suprotnom, obveznik koji primi fakturu ne može ostvariti odbitak ulaznog poreza pa čak i ako je platio u dobroj nameri."⁶²

10.1. Sadržaj PDV fakture

"Pdv faktura mora sadržavati sledeće elemente:"⁶³

- ✚ Naziv, adresa, identifikacioni broj za indirektne poreze isporučioća
- ✚ Mjesto i datum izdavanja fakture
- ✚ Datum isporuke dobara ili usluga
- ✚ Ime, naziv, adresa, identifikacioni broj za indirektne poreze kupca,
- ✚ Trgovački naziv, vrsta, količina i cijena isporučenih dobara i usluga
- ✚ Pojedinačna vrijednost dobara ili usluga bez PDV
- ✚ Ukupan iznos naknade bez PDV
- ✚ PDVstopa i ukupan iznos PDV
- ✚ Ukupan iznos naknade za dobra ili usluge, uključujući i PDV

Razlika između poreske fakture i ostalih faktura ogleda se u tome što ostale fakure, ne moraju sadržavati propisane elemente i služe samo kao poslovni i računovodstveni dokument.

10.2. Interna faktura

Interna faktura se izdaje pri upotrebi dobara i usluga u vanposlovne svrhe pod uslovom da se na ta dobra i usluge može odbiti PDVu potpunosti ili djelimično. "Interna faktura sadrži sve

⁶⁰ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁶¹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁶² Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁶³ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

Diplomski rad

propisane elemente poreske fakture osim što se umjesto podataka o kupcu navode podaci o svrsi korištenja dobara i usluga."⁶⁴

"Obaveza izdavanja poreske fakture u slučaju korištenja dobara i usluga u vanposlovne svrhe postoji kada:"⁶⁵

- a) Kada obveznik upotrijebi dobra koja čine dio poslovne imovine u vanposlovne svrhe poreskog obveznika, zaposlenih radnika i drugih osoba i kada je PDV mouće u potpunosti ili djelimično odbiti.
- b) Kada obveznik pruža usluge bez naknade ili uz smanjenu naknadu u vanposlovne svrhe.
- c) Kada obveznik upotrijebi dobra ili obavi neku uslugu bez naknade ili uz smanjenu naknadu zaposlenima ili članovima porodice.
- d) Kada obveznik izuzima dobra za krajnju potrošnju.

10.3. Blagajnički račun

"Blagajnički račun se ispostavlja za promet naplaćen u gotovom novcu i kod iskazivanja prometa preko registar kase."⁶⁶ Blagajnički račun se može prihvatiti kao poreska faktura u svrhu priznavanja ulaznog PDV-a ali do iznosa od 100KM. Gotovinska naplata se može vršiti i preko 2000KM, ali za te iznose uz blagajnički račun obavezno se mora izdati i poreska faktura.

"Postoje uslovi kada se blagajnički računi mogu priznati kao poreska faktura u svrhu priznavanja ulaznog PDV a ti uslovi su:"⁶⁷

- Da iznos blagajničkog računa nije veći od 100,00KM uključujući i PDV
- Da se za iznos od 100,01KM do 199,99Kmvored blagajničkog računa, izda i poreska faktura
- Za transakcije u vrijednosti od 2.000,00 i više je obavezno izdavanje poreske fakture, takvi blagajnički računi nikako se nebi mogli priznati za odbitak ulaznog PDV

"Obveznici koji promet dobara i usluga naplaćuju gotovinski u maloprodaji duvana, duvanskih prerađevina, dnevne štampe, pri prodaji dobara i usluga na tržnicama i drugim otvorenim prostorima, nisu dužni izdavati blagajničke račune"⁶⁸

"Sadržaj blagajničkog računa:"⁶⁹

- Naziv, adresa i identifikacioni broj obveznika
- Mjesto prodaje
- Datum i broj izdavanja računa

⁶⁴ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁶⁵ ČLAN (5) i član (9) ZPDV

⁶⁶ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁶⁷ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁶⁸ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁶⁹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

Diplomski rad

- Količina, cijena i trgovački naziv isporučenog dobra ili usluge
- Ukupan iznos naknade bez PDV
- Ukupan iznos PDV
- Ukupan iznos naknade sa PDV

"Poreski obveznici koji promet dobara i usluga naplaćuju gotovinski dužni su sačinjavati izvještaje o ukupnom dnevnom i mjesečnom prometu sa podacima o iznosu prometa bez PDV, iznosu prometa sa PDV, što ujedno predstavlja i dokumentaciju za knjiženje u knjigu izlaznih faktura."⁷⁰

10.4. Potvrda o prijemu

Potvrda o prijemu se izdaje u posebnim uslovima, kad nema mogućnosti izdati fakturu kao u slučaju kada se dobra kupuju od poljoprivrednika koji nije PDVobveznik.

"Potvrda oplaćanju koju izdaje obveznik za primljene isporuke dobara i usluga od poljoprivrednika"⁷¹, "smatra se fakturom samo u slučaju ako sadrži sljedeće podatke propisane Pravilnikom."⁷²

- Naziv, adresu i identifikacioni broj obveznika
- Mjesto, datum izdavanja i redni broj potvrde
- Ime, prezime, adresu i matični broj poljoprivrednika
- Vrstu, količinu isporučenih dobara ili izvršenih usluga od strane poljoprivrednika
- Datum i rok prometa dobara i usluga
- Vrijednost primljenih dobara i usluga
- Iznos paušalne naknade obračunate poljoprivredniku
- Broj rješenja o paušalnoj naknadi za poljoprivrednika od strane uprave

10.5. Knjižna obavijest

"Knjižna obavijest izdaje se u slučajevima:"⁷³

- Kada se roba vraća nakon ispostavljanja fakture,
- Kada dobavljač dobara, nakon ispostavljanja fakture odobri sniženje cijene ili popust
- Kada dobavljač dobara, odnosno davalac usluga primi dodatnu uplatu za
- isporučena dobra, odnosno izvršene usluge nakon ispostavljanja fakture

NAPOMENA

⁷⁰ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁷¹ ČLAN (45). ZPDV

⁷² ČLAN (116) ZPDV

⁷³ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

"Knjižna obavijest nema obilježja fakture ako nije vezana za već uspostavljenu fakturu za obavljenу isporuku dobara i usluga, sama po sebi nema ni značaj za knjiženj. Ona ima obilježja korektora za već obavljenу transakciju, kod koje je došlo do promjene u plaćanju ili naravi u ispostavljenoj fakturi."⁷⁴

10.6. Izdavanje poreske fakture u slučajevima avansnog plaćanja

"Za primljene avanse prije isporuke dobara i usluga, a na osnovu izvoda ovlaštene organizacije platnog prometa primalac avansa dužan je izdati poresku fakturu u skladu sa zakonom i Pravilnikom. Na poreskoj fakturi je obavezna naznaka **faktura-avans** i ovakva poreska faktura je osnov za obračun izlaznog poreza kod prodavca a ulaznog kod kupca. Primljeni avans predstavlja bruto naknadu iz koje se preračunatom stopom izračunava PDV. Ako je avans primljen u istom obračunskom periodu u kojem je obavljena i isporuka, tada se ne ispostavlja poreska faktura za avans, nego faktura za redovnu isporuku dobara ili usluga. U slučaju kada je primljeni avans veći od iznosa u redovnoj fakturi ispostavlja se poreska faktura za razliku avansa. Pri isporuci dobara, odnosno obavljanju usluga ispostavlja se poreska faktura u kojoj se zaračunava cjelokupna isporuka dobara a poreska faktura za avans se poništava."

⁷⁵

U konačnoj fakturi u kojoj obveznik PDV-a iskazuje ukupan iznos naknade za izvršeni promet dobara i usluga, ukupan iznos naknade umanjuje se za iznose avansnih uplata, a iznos PDV-a koji je obračunat na ukupan iznos naknade umanjuje se za iznos PDV-a koji je obračunat na iznos avansnih uplata. Konačni račun sse mora označiti kao konačni račun a to je i obezbjeđenje da primalac dobara ili usluga ponovo ne koristi odbitak prethodnog PDV-a iz računa o avansnom plaćanju. Obveznik PDV-a koji na osnovu zaključenih ugovora sukcesivno vrši isporuku dobara ili usluga, može da izda jedan račun za više pojedinačnih isporuka dobara ili usluga jednom licu, pod uslovom da faktura sadrži sve elemente propisane za poresku fakturu kao bi se mogao izvršiti obračun i plaćanje PDV-a. Obveznik PDV-a koji na osnovu zaključenih ugovora sukcesivno vrši isporuku dobara ili usluga, dužan je da izda jedan račun za više pojedinačnih isporuka dobara ili usluga jednom licu najmanje jednom u poreskom periodu, i to najkasnije poslednjeg dana poreskog perioda za isporuku dobara i usluga izvršenih u tom poreskom periodu.

11. PORESKA EVIDENCIJA U SISTEMU PDV

"Svaki obveznik obavezan je da vodi knjige sa dovoljno podataka koji će omogućiti urednu primjenu PDV-a, uključujući i obračunavanje obaveze PDV-a za svaki period PDV-a i inspekciju od strane Uprave za indirektno oporezivanje."⁷⁶ Računovodstvena načela koja se navode u Zakonu o porezu na dodatu vrijednost, odnosno Pravilniku o primjeni Zakona o porezu

⁷⁴ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁷⁵ PRAVILNIK O PRIMJENI ZAKONA O PDV, Član 113- Izdavanje poreske fakture u slučajevima avansnog plaćanja

⁷⁶ ZPDV, Član(56.) Stav (1) -Knjigovodstvo

Diplomski rad

na dodatu vrijednost, u principu odgovaraju računovodstvenim načelima koja su propisana Okvirom za sastavljanje za sastavljanje i predstavljanje finansijskih izvještaja. Pri tom treba imati na umu da okvir predstavlja svojevrsnu teoretsku osnovu na kojoj počivaju Međunarodni računovodstveni standardi.

Prilikom evidentiranja poslovnih događaja obračunska osnova u računovodstvu prirodno se suprostavlja gotovinskoj, jer u obzir treba uzeti sve prihode i rashode koji se odnose na obračunski period, bez obzira na datume prijema, odnosno isplate povezanih iznosa gotovine i gotovinskih ekvivalenata. Kada je riječ o obračunu poreza na dodatu vrijednost obračunska osnova se računovodstva do punog izražaja dolazi upravo kroz zahtjev da se svi iznosi PDV-a kako ulaznog tako i izlaznog iverentiraju i iskažu u obračunatim bruti iznosima, bez mogućnosti i prava na prebijanje u toku obračunskog perioda.

U sistemu PDV faktura je osnovni dokument, za prodavca ili davaoca usluge faktura je obaveza a za kupca kao primaoca fakture ona predstavlja vrijednost i daje pravo na odbitak ulaznog poreza neovisno od momenta plaćanja dobijene fakture. Zbog navedenog u sistemu PDV evidencija ulaznih i izlaznih faktura odnosno KUF i KIF dobijaju na značaju. Knjigovodstvo poreskih obveznika, te KUF i KIF moraju se voditi prema načelima tačnosti, urednosti i pravovremenosti prema zakonu o računovodstvu i reviziji BiH i međunarodnim računovodstvenim standardima. Podaci iz KUF-a i KIF-a se zbrajaju i koriste za popunjavanje poreske prijave. Zaključuju se za svaku poslovnu godinu, odnosno i pri prestanku poslovanja."⁷⁷

"Efikasno funkcionisanje sistema PDV ne može se zamisliti bez kvalitetnog informacionog sistema, koji se koristi u svrhu prikupljanja, obrade, analiziranja,čuvanja i korišćenja informacija radi kontrole u izvršavanju poreskih obaveza.

"Elementarne isprave su: izlazne i ulazne poreske fakture, uključujući privremene i okončane situacije, zatim avansne i interne poreske fakture, potvrde o plaćanju, knjižne obavijesti i sve druge isprave vezane za promet dobara i usluga koje su relevantne za obračunavanje i plaćanje PDV. Sam obračun poreza je takođe srodna isprava jer proizilazi iz svih pojedinačnih transakcija u dotičnom poreskom periodu."⁷⁸

"Poreske knjige i evidencije kod svakog PDVobveznika treba da obezbijede podatke o izdatim računima, primljenim računima, iznosu oporezivog prometa bez PDV, iznosu obračunatog PDV za izvršeni promet, uz razdvajanje prometa drugim PDV obveznicima, iznosu izvršenog prometa za koji je propisano oslobađanje plaćanja PDV bez prava na odbitak ulaznog PDV, nabavnoj cijeni dobara i usluga od lica koja nisu PDV obveznici, nabavnoj cijeni dobara i usluga sa obračunatim PDV, iznosu ulaznog PDV po računima ili drugoj dokumentaciji za nabavljena dobra i usluge, uz razdvajanje ulaznog PDVpo vrstama, itd. U KIF-u se zavode i

⁷⁷ <http://www.maturskiradovi.net>

⁷⁸ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

avansne poreske fakture, koje se izdaju za primljene avansne naplate, osim u slučaju da se u istom mjesecu ispostavlja i izlazna poreska faktura. Ukoliko je za isporuku dobara ili usluga prethodno primljen avans i izdata avansna poreska faktura, prodavac će nakon ispostavljanja poreske fakture u knjigi izdatih računa, poništiti fakturu avans, a poresku fakturu za isporučena dobra, odnosno obavljanje usluge unijeti u KIF."⁷⁹

"Podaci o obračunatom porezu treba da odgovaraju iznosu koji je knjižen kao obaveza na kontima izlazno poreza a iznosi iz te kolone za određeni poreski period se unose i u PDV prijavu, što podrazumijeva i obavezu da za svaki mjesec trebaju biti evidentirane sve izlazne poreske fakture uključujući i sve gotovinske promete, izdate interne poreske fakture i izdate avansne fakture."⁸⁰

"Knjigovodstvene evidencije o ulaznom porezu moraju uvažiti okolnosti da se ulazni PDV po određenim osnovama može koristiti kao poreski odbitak tek kada se steknu određeni propisani uslovi. U KUF se zavode i primljene avansne fakture, koje se prime od PDVobveznika kojima je plaćen avans. Nakon prijema fakture od tog dobavljača treba poništiti fakturu avansa sa svim podacima a u KUF se unosi ulazna faktura."⁸¹

"Kod evidencije o ulaznim fakturama i ulaznom PDVtreba napomenuti da je dozvoljeno prilagođavanje poreskih obrazaca i knjiga automatskoj obradi podataka s tim da se moraju osigurati najmanje propisani podaci"⁸².

Podaci o ulaznom PDV koji se može odbiti treba da odgovara iznosima koji su knjiženi na odgovarajućim kontima ulaznog PDV koji je stekao pravo na odbitak, što se iskazuje i kao ulazni PDV po PDV prijavama za određeni poreski period. Evidencija se može voditi i na računaru, disketi, CD-u, ali pod uslovom da obrasci i knjige (KUF i KIF), propisani Pravilnikom o PDV-u, osiguravaju propisane podatke i da se po potrebi mogu lako prenijeti u zadovoljavajući zakonski oblik i biti na raspolaganju Upravi za indirektno oporezivanje.

12. NASTANAK PORESKE OBAVEZE

"Zakonom o porezu na dodatu vrijednost propisano je kada se smatra da je nastao promet dobara ili usluga odnosno kada u pojedinim slučajevima nastupa obaveza obračunavanja poreza na dodatu vrijednost."⁸³

⁷⁹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁸⁰ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁸¹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁸² ZPDV, Član 56

⁸³ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

Diplomski rad

Porska obaveza nastaje čim se izvrši jedna od radnji:

- U momentu kada se izvrši isporuka dobara ili usluga
- Kada se izda faktura
- Kada se izvrši plaćanje ili djelimično plaćanje ili ukoliko se vrši avansno plaćanje
- Prilikom uvoza dobara u BiH u momentu nastanka obaveze plaćanja carinskog duga ili u momentu kada je ta obaveza nastala.
- Kod posebnih slučajeva oporezivog prometa, upotreba dobara i usluga u vanposlovne svrhe
- U slučaju bilo kakve naknadne izmjene poreske osnovice

"Nastanak poreske obaveze na promet dobara nastaje u momentu otpreme ili početka prijevoza dobara primaocu ili trećem licu, preuzimanjem vlasništva nad dobrima od strane primaoca. U redovnom prometu dobara i usluga u BiH, poreska obaveza nastaje isporukom, fakturisanjem ili plaćanjem zavisno od toga šta je prije. Usluga se smatra u momentu kada je izvršeno pojedinačno pružanje usluge, ako se za pružanje usluga izdaju periodične fakture za promet usluga smatra se da je završen posljednjeg dana perioda kada se izadaje faktura."⁸⁴

"U posebnim slučajevima oporezivanja prometa dobara i usluga, upotreba u vanposlovne svrhe, uzimanje dobara i korištenje usluga za vlastite potrebe PDV se obračunava odmah po isteku poreskog perioda u kojem je izvršen takav promet uz obavezno izdavanje interne fakture."⁸⁵

"Momenat obračunavanja PDV nastaje i prilikom uvoza dobara u BiH a slučaju posebnih carinskih režima obaveza uplate PDV prilikom uvoza dopijeva za uplatu odmah u rokovima propisanim carinskim propisima i ulazni porez se pri uvozu priznaje samo ako je uplaćen."⁸⁶

Pod nastankom poreske obaveze smatra se nastanak obaveze određenog lica da prema važećim poreskim zakonima obračuna i iskaže poresku obavezu na odgovarajućoj ispravi. Obaveza obračuna poreza nastaje u svim slučajevima kada se desi promet dobara i usluga koji je predmet oporezivanja. Novina u odnosu na raniji sistem oporezivanja je nastanak poreske obaveze u momentu potpunog ili djelomičnog plaćanja od strane kupca prije izvršenog prometa, odnosno ispostavljanja fakture ili isporuke proizvoda. Zakon o PDV predviđa i moguću ispravku obračunatog poreza na promet ili drugim riječima poništavanje nastanka obaveze obračuna poreza u vezi sa promjenom u poreskoj osnovici propisanoj članom 20. Stav 11 ZPDV. Posebno je zanimljiva izmjena obračunatog poreza na fakturisane proizvode i usluge koji nisu naplaćeni i nakon iscrpljivanja svih zakonskih mogućnosti, što je bitna razlika u odnosu na prijašnji sistem oporezivanja. Ova novina proizilazi iz definicije predmeta oporezivanja PDV, prema kojoj se

⁸⁴ Član 18, i član 19. ZPDV

⁸⁵ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁸⁶ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

Diplomski rad

PDV oporezuje svaki promet dobara i usluga uz naknadu. Ukoliko se za određeni promet ne ostvari naknada, izuzimajući promet dobara i usluga, koji se u smislu ovog zakona i pored toga što nije izvršen uz naknadu smatraju prometom uz naknadu, takav promet dobara i usluga nije predmet oporezivanja.. U *tabeli 2* biće pojašnjenje o značaju nastanka obaveze obračuna poreza na promet i kratak pregled koji povezuje nastanak poreske obaveze i sam karakter obračunatog poreza odnosno njegovog priznavanja, a u cilju pravilnog izvještavanja u obračunskom periodu i zakonitog i pravilnog utvrđivanja iznosa za plaćanje poreza kao razlike između izlaznog i ulaznog poreza u obračunskom periodu od mjesec dana:

Red. br.	Opis nastanka poreske Obaveze	Karakter obračunatog Poreza
1	Isporuka dobara ili vršenje usluga	Izlazni porez
2	Izdavanje faktura u skladu sa ZPDV	Izlazni porez
3	Plaćanje ili djelimični plaćanje prije izdavanja fakture	Izlazni porez
4	Nastanak obaveze plaćanja carinskog duga kog uvoza dobara , a ako te obaveze nema, u momentu kada bi nastala obaveza plaćanja tog duga	Ulazni porez
5	Za promet dobrima i uslugama prema članu 5,6, i 9 po isteku poresko perioda za vrijeme kojeg je izvršen promet	Izlazni porez
6	Za svaku izmjenu u poreskoj osnovici prema članu 20, kada se izda faktura ili drugi dokument	Korekcija izlaznog poreza obračunatog u slučajevima iz prve 2 tačke člana 17

Tabela 2

Poreska obaveza, odnosno obaveza obračuna PDV nastaje u momentu izvršenja radnji iz člana 17. u zavisnosti od toga koja se desila prije. Ako je roba isporučena kupcu, bez obzira na plaćanje od strane kupca ili fakturisnje, poreska obaveza nastaje danom isporuke, i obrnuto ako je izvršeno fakturisanje a roba nije isporučena kupcu niti plaćena, obaveza obračuna nastaje danom izdavanja fakture. Nastanak poreske obaveze za promet dobara i usluga iz članova 5,6 i 9 ZPDV nastaje istekom obračunskog perioda. Obračunski period- poreski period za PDV je mjesec dana, to znači da je obveznik na zadnji dan obračunskog perioda na sve slučajeve prometa dobara i usluga iz članova 5,6 i 9 dužan obračunati PDV. Pravovremeno obračunavanje PDV a u skladu sa odredbama člana 17. omogućava poreskom obvezniku zakonito i pravilno prijavljivanje, adekvatan priliv sredstava u budžet i funkcionisanje sistema oporezivanja PDV. Za obračun PDV bitno je precizno utvrditi vrijeme odnosno dan, kada je nastupio događaj koji za posledicu ima nastanak poreske obaveze.

13. PORESKA OSNOVICA

"Poreska osnovica čini ukupan oporezivi iznos naknade u novcu ili u dobrima i uslugama koji je primljen, uključujući i sve povezane subvencije, bez PDV izlaznog ali i ulaznog. Osnovicu za obračun PDV čini ukupna naknada za isporučena dobra i obavljene usluge u kojoj nije sadržan PDV."⁸⁷

"U poresku osnovicu ulazi:"⁸⁸

- Ukupna naknada
- Carina, akciza, putarina i svi drugi indirektni porezi,
- Svi zaračunati sporedni troškovi – pakovanje, prevoz, osiguranje
- Kaucije za povratnu ambalažu
- Svi drugi iznosi kao uslovi za promet

"U poresku osnovicu ne ulazi:"⁸⁹

- Popusti i druga umanjjenja cijene odobreni prije prometa i iskazani na fakturi
- Zaračunati troškovi koje je prodavac platio u ime i za račun trećeg lica
- Zaračunate zatezne kamate akose iz ugovora ili druge dokumentacije može utvrditi da se radi o tim kamatama

"Popusti u druga umanjjenja cijene umanjuju osnovicu na koju se zaračunava PDV, samo ako su kumulativno ispunjena dva uslova:"⁹⁰ da je popust odobren najkasnije u momentu izvršenja samog prometa najkasnije do momenta nastanka poreske obaveze i da je popust jasno iskazan na fakturi. Poreska osnovica može se umanjiti samo za popuste koji su unaprijed poznati, prilikom ispostavljanja fakture ti popusti se upisuju kao odbitna stavka od redovne cijene dobara i usluga.

"Uslov za umanjjenje osnovice za PDV po osnovu datih popusta može biti primljen u maloprodaji, ali u tom slučaju popust mora biti naznačen na računu kao odbitna stavka. Za naknadno odobreni popust, prodavac umanjuje ranije obračunati PDV tek na osnovu povratne knjižne obavijesti od kupca da je on izvršio umanjjenje svog ulaznog PDV, ukoliko kupac nije u

⁸⁷ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁸⁸ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁸⁹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁹⁰ Član (20) Stav (10) tačka 1. ZPDV

Diplomski rad

sistemu PDV, za umanjenje izlaznog PDV nije neophodna niti je moguća potvrda od kupca da je izvršio umanjenje svog ulaznog PDV."⁹¹

Ispravka izlaznog PDV je moguća uz ispravku ulaznog PDV kupca

"Osnovica za obračun poreza je iznos naknade u novcu, dobrima i uslugama koju obveznik primi ili treba da primi za isporučena dobra i izvršene usluge u koju nije uključen PDV."⁹² Iznos naknade je ugovorena cijena koju isporučilac dobara ili izvršilac usluge iskazuje na računu. Definicija same poreske osnovice nije se bitno promijenila u odnosu na prethodni sistem oporezivanja prometom proizvoda i usluga za krajnju potrošnju.

Definisanju poreske osnovice PDV kao u članu 20. ZPDV pristupilo se zbog primjene u praksi i otežanog utvrđivanja same dodate vrijednosti u svakoj fazi prometa. PDV je višefazni porez, obračunava se i plaća na svaki promet dobara i usluga uz naknadu. Po okončanju prometa iznos poreza obračunat na ukupnu bruto naknadu u koju nije uključen porez po sistemu oporezivanja PDV i sistemu oporezivanja prometa za krajnju potrošnju je isti. Način obračunavanja poreza nije se bitno promijenio u odnosu na porez na promet, najveća promjena nastala je kod utvrđivanja iznosa za plaćanje poreske obaveze. u sistemu oporezivanja PDV razlika izlaznog i ulaznog poreza predstavlja obavezu za plaćanje, a kod prethodnog sistema to je bio ukupno obračunati porez. PDV se obračunava na prodajnu vrijednost a plaća na dodatu.

U iznos naknade za isporučena dobra i izvršene usluge uračunava se i subvencija kao razlika između naknade dobijene od strane kupca proizvoda i prodajne cijene dobara. Subvencija je u stvari dio naknade za isporučeno dobro koja nije dobijena od kupca već od države.

Subvencije daje država za podsticanje razvoja pojedinih privrednih grana najčešće poljoprivrede. U budžetu RS planiraju se sredstva za subvencije i isplaćuju samostalnim poljoprivrednim proizvođačima posredstvom lica koja vrše otkup poljoprivrednih proizvoda.

PRIMJER:

Samostalni poljoprivredni proizvođač koji je registrovan PDV obveznik prodaje mlijeko mljekari po cijeni sa uračunatim PDV –om od 0.40KM (0,34+06) po litru. Proizvođačima mlijeka država daje subvenciju ok 0,10 KM po litru. Ukupna naknada za isporučeno mlijeko, uključujući PDV je 0,50KM. Iznos PDV po litru mlijeka utvrđuje se primjenom preračunate stope (0,50 x 14,529=0,07KM) proizvođač mlijeka će u ovom slučaju imati poresku obavezu za plaćanje od 0,07KM po litru umjesto 0,06KM. Bitno je napomenuti da ukupno obračunati PDV

⁹¹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

⁹² SAVEZ RAČUNOVOĐA I REVIZORA RS- Komentar zakona o PDV, str. 94

po litru mlijeka od 0,07KM kao izlazni porez, nije i ulazni PDV za mljekaru. Ulazni PDV za mljekaru je 0,06KM po litru. Ovo proizilazi iz člana 32 ZPDV prema kojem se pravo na odbitak ulaznog PDV može ostvariti samo na osnovu fakture od strane registrovanog PDV obveznika. U ovom slučaju poljoprivredni proizvođač je izdao fakturu mljekari sa obračunatim PDV-om od 0,06 KM.

Ukoliko poljoprivredni proizvođač nije registrovani PDV obveznik, to jest ne obračunava PDV, nije dužan ni obračunati PDV ni na subvenciju kao dio prodajne cijene. U tom slučaju mljekara koja vrši otkup mlijeka nema pravo na odbitak ulaznog PDV iz razloga što dobra nije nabavila od registrovanog PDV obveznika. Ukoliko prodavac neke od troškova može obezbijediti samostalno bez angažovanja drugih lica, nije obavezan iskazati njihove iznose na fakturi posebno već će iznos tih troškova biti sadržan u vrijednosti robe.

13.1. Korištenje dobara i usluga u vanposlovne svrhe

Poreska osnovica kod uzimanja dobara u vanposlovne svrhe i zadržavanje dobara nakon prestanka obavljanja djelatnosti je tržišna vrijednost tih dobara u momentu uzimanja tih dobara ili zadržavanja dobara zbog prestanka obavljanja djelatnosti. Pod tržišnom vrijednošću smatra se vrijednost koju bi obveznik naplatio od kupaca da je to isto dobro prodao. Član 22. Stav 3. Pravilnika pravi razliku u utvrđivanju poreske osnovice dobara proizvedenih od strane poreskih obveznika koja se upotrebljavaju u vanposlovne svrhe ili se zadržavaju nakon prestanka obavljanja djelatnosti u odnosu na dobra koja su nabavljena. Tako se pod tržišnom vrijednošću dobara proizvedenih od strane poreskih obveznika, koja su upotrijebljena u vanposlovne svrhe smatra vlastiti trošak utvrđen prema računovodstvenim propisima. Ovakav stav nije ispravan jer se vrednovanje dobara po propisima o računovodstvu i MRS- Međunarodnim računovodstvenim standardima, vrši prema tržišnoj vrijednosti. Kod prometa stalne imovine u vanposlovne svrhe, poresku osnovicu čini knjigovodstvena vrijednost tog stalnog sredstva ili tržišna vrijednost u zavisnosti od toga koja je viša.

13.2. Poreska osnovica kod uvoza dobara

Poreska osnovica kod uvoza dobara u Bosnu i Hercegovinu je vrijednost tih dobara u skladu sa carinskim propisima. U osnovicu ulaze fakturna vrijednost dobavljača, svi troškovi nastali do ulaska u carinsko područje BiH, akciza, carine i sve druge uvozne dadžbine, te svi zavisni troškovi nastali nakon uvoza dobara do prvog odredišta u BiH. Po prvim odredištima u BiH smatra se mjesto isporuke navedeno u otpremnici ili drugom dokumentu koji prati uvoz dobara. Pod zavisnim troškovima nastalim nakon uvoza u BiH do prvog odredišta smatraju se troškovi prevoza, osiguranja, provizija i troškovi pakovanja. Zavisnim troškovima ne smatraju se bankarski troškovi, troškovi kamata, penali, kazne, ležarine i ako su nastali u vezi sa uvozom.

Utvrđivanje poreske osnovice kod uvoza dobara

Red. broj	Opis	Iznos
1.	Faktura inodobavljača	15.000,00
2.	Zavisni troškovi nabave nastali do uvoza u carinsko područje BiH	200,00
3.	Carinska osnovica (1+2)	15.200,00
4.	Carina (15.200,00 x 1%)	152,00
5.	Akciza	500,00
6.	Zavisni troškovi nabavke do prvog odredišta u BiH	500,00
7.	Vrijednost uvezene robe bez PDV(3+4+5+6)	16.352,00
8.	Obračunati PDV na uvezenu robu (16.352,00 x17%)	2.780,00
9.	Vrijednost robe sa PDV-om	19.132,00

Tabela 3

Obračunati PDV pri uvozu se plaća u roku za uplatu carine. Pravo na odbitak ulaznog poreza obračunatog po osnovu uvoza dobara uslovljeno je plaćanjem istog. Ovo je izuzetak od opšteg pravila za pravo na odbitak ulaznog poreza kod kojeg je uslov za odbitak ulaznog poreza postojanje poreske fakture ili takozvane fakture- avans, ne zavisno od toga dali je isporučilac dobara ili izvršilac usluge uplatio porez

15 .PORESKA STOPA

"Zakonom o PDV utvrđeno je da je standardna stopa PDV na oporezivi promet dobara i usluga i uvoz dobara u Bosnu i Hercegovinu 17%. Postoji više razloga za jedinstvenu poresku stopu a neki od njih su:"⁹³

- Stabilniji poreski sistem
- Veća finansijska i fiskalna efikasnost
- Jednostavniji način obračuna
- Racionalniji poreski sistem
- Smanjenje evazije poreza
- Veća alokativna neutralnost
- Nizak moral poreskih obveznika
-

Među evropskim zemljama samo BiH i Danska primjenjuju jedinstvenu stopu PDV na sve proizvode, bez snižene stope za najosjetljivije proizvode. Jedinstvena stopa u Danskoj opravdana je činjenicom da je ovo jedna od evropskih država sa najrazvijenijim socijalnim programima i malim jazom između bogatih i siromašnih.

Porez na dodatu vrijednost je indirektni porez što znači da se ne prikuplja direktno od lica koje je poreski obveznik, već od lica koja se smatraju krajnjim potrošačima. U Bosni i Hercegovini već se godinama vodi rasprava o uvođenju diferencirane stope, kako bi se povećali porezi da luksuzne proizvode, dok bi osnovne životne namirnice, lijekovi i knjige bili oporezivani po manjoj stopi. Oporezivanje nultom stopom u Bosni i Hercegovini predviđeno je samo za izvoz dobara.

⁹³ <http://www.maturskiradovi.net>

"Sledeća tabela pokazuje kako su pojedine zemlje odredile PDV": ⁹⁴

Zemlja	Nulta stopa PDV-a	Reducirana niža stopa PDV-a	Niža stopa PDV-a	Viša stopa PDV-a
Belgija	Ima	-	6	21
Češka	Nema	-	5	22
Danska	Ima	-	-	25
Njemačka	Nema	-	7	16
Estonija	Ima	-	5	18
Grčka	Nema	4	8	18
Španija	Nema	4	7	16
Francuska	Nema	2,1	5,5	19,6
Italija	Ima	4	10	20
Kipar	Ima	-	5	15
Latvija	Ima	-	9	18
Litvanija	Nema	5	9	18
Luksemburg	Nema	3	6	15
Mađarska	Nema	-	12	25
Malta	Ima	-	5	15

⁹⁴ Preduzetnički menadžment, prof.dr Željko Baroš,

Diplomski rad

Holandija	Nema	-	6	19
Austrija	Nema	-	10	20
Portugal	Nema	5	12	19
Poljska	Ima	3	7	22

Tabela 3

"Nulta stopa PDV-a primjenjuje se u trinaest od 25 zemalja evropske unije i uglavnom se odnosi na hranu za ljudsku i životinjsku ishranu, dječije potrebstine, medicinske i komunalne usluge i lijekove. Mogućnost reducirane niže stope koristi 11 od 25 zemalja, dok samo danska imaju jednu stopu PDV-a što znači da od 25 zemalja evropske unije 23 imaju više od jedne stope."⁹⁵

"Osnove BiH modela pdv-a" ⁹⁶

OPIS	POREZ NA PROMET	PDV
Plaćanje poreza	Krajnji potrošač	Svi u lancu
Vrijeme plaćanja	Kad krajnji kupac plati Obračun svakih 15 dana	Na ulazu i izlazu – obračun svakih 30 dana
Stope poreza	0,10,12%	Sve 17 %
Tretman izvoza	Nema poreza	Nema poreza
Tretman uvoza	Nema porez (carina+akciza)	Porez+carina+akciza
Reprodukcijski materijal i sirovine	Nema poreza	Oporezovano
Osnovna sredstva	Nema poreza	Oporezovano

Tabela 4

⁹⁵ Preduzetnički menadžment, prof.dr Željko Baroš,

⁹⁶ Preduzetnički menadžment, prof.dr Željko Baroš,

Diplomski rad

Preferirajući prednosti sistema oporezivanja samo sa jednom poreskom stopom, poreske vlasti Bosne i Hercegovine usvojile su prijedlog koji je sadržavao samo jednu standardnu poresku stopu.⁹⁷ Opštom stopom se oporezuju sve isporuke proizvoda i izvršenje usluga uz naknadu koje nisu izričito navedene da se oporezuju drugim stopama a koje nisu oslobođene poreza na dodatu vrijednost. “Kada se porez obračunava na na poresku osnovicu u kojoj je sadržan PDV, PDV se izračunava po preračunatoj stopi. Preračunata stopa se izračunava na sledeći način”⁹⁸:

$$\text{Preračunata stopa PDV-a} = \frac{\text{Stopa PDV-a} \times 100}{100 + \text{stopa PDV-a}}$$

$$\text{Preračunata stopa PDV-a} = \frac{17 \times 100}{100 + 17} = 14,5299$$

Preračunata stopa se koristi kod utvrđivanja poreza kada je poznata prodajna cijena, odnosno cijena u koju je već uključen porez. Takođe preračunata stopa se koristi i kod obračuna PDV-a na iznos primljenog avansa.

16. PERIOD OPOREZIVANJA, OBRAČUNAVANJA I PLAĆANJA PDV-a

“Poreski period za koji se obračunava PDV je jedan kalendarski mjesec. Obveznik je dužan da obračuna PDV za odgovarajući poreski period na osnovu ukupnog prometa dobara ili usluga iskazanih u fakturama u tom poreskom periodu.”⁹⁹

Kalendarski mjesec je obračunski period za obračun PDV-a u BiH. Kod pojedinih okolnih država period oporezivanja zavisi od prometa obveznika, pa obveznici sa manjim prometom imaju duži period oporezivanja, a obveznici sa većim prometom kraći period u kom iskazuju PDV obavezu. BiH je prihvatila jedinstvene rokove obračunavanja PDV obaveze za sve obveznike. PDV prijava se podnosi do desetog u mjesecu za prethodni mjesec.

Prijava se podnosi i za period u kome obveznik nije imao PDV obavezu, bilo da nije imao nikakav promet, ili da je izvršio promet koji ne podliježe oporezivanju. Prijava se podnosi organizacionoj jedinici UIO prema sjedištu ili prema prebivalištu obveznika. Rok plaćanja PDV-a za uvezena dobra je rok u kome se plaćaju carina i uvozne dadžbine.

Poreska obaveza se prijavljuje na unificiranom obrazcu prijave koja je identična za sve obveznike- obrazac P PDV. Poreska prijava je krajnji rezultat složenog postupka evidentiranja poslovnih događaja i isprava vezanih za promet dobara i usluga.

⁹⁷ Komentar zakona o porezu na dodatu vrijednost BiH, Savez računovođa i revizora RS, 2005 god

⁹⁸ Pravilnik o primjeni zakona o PDV, član 23. Stav (1) i Stav (2) Standardna poreska stopa

⁹⁹ ZPDV, Član 38. Stav (1) i Stav (2)

Diplomski rad

Ovaj postupak je mnogo komplikovaniji od postupka evidentiranja u sistemu poreza na promet. Propisima o PDV su regulisane brojne isprave i evidencije koje obrađuju različite događaje od značaja za nastanak poreske obaveze. Obrazac poreske prijave je jednostavan, ali su radnje koje prethode sačinjavanju poreske prijave vrlo složene.

Izgled PDVprijave¹⁰⁰

¹⁰⁰ www.uino.gov.ba

Образак П ПДВ

П Д В ПРИЈАВА

БАР КОД 2

Назив пореског обавезника 3

Адреса 4

Поштански број/Мјесто 5

Идентификациони број 1

Период 2

Доставити до:

Регионални центар

I. Испоруке и набавке (сви износи исказани без ПДВ-а)

ИЗЛАЗИ		УЛАЗИ			
Испоруке: (укључујући и оне у ванпословне сврхе) осим оних у пољима 12 и 13:	11	,00	СВЕ набавке осим оних у пољима 22 и 23:	21	,00
Вриједност извоза:	12	,00	Вриједност увоза:	22	,00
Испоруке ослобођене плаћања ПДВ-а:	13	,00	Вриједност набавке од посредника:	23	,00

II. Излазни ПДВ

ПДВ обрачунат на улазе (добра и услуге) од регистрованих обавезника ПДВ-а осим износа у пољима 42 и 43:	41	,00
ПДВ на увоз:	42	,00
Платљива накнада за посредника:	43	,00
ПДВ обрачунат на излазе (добра и услуге):	51	,00
Улазни ПДВ (укупно):	61	,00

Износ ПДВ-а за уплату/поплат 71

,00

Захтјев за поврат 80

80 Обављено са "X" или апликацијом поврата

III. ПОДАЦИ О КРАЈЊОЈ ПОТРОШЊИ

ПДВ на испоруке лицима које никоу регистровани ПДВ обавезници у:

Федерације БиХ	32	,00
Републике Српској	33	,00
Брчко Дистрикту	34	,00

Осим потврђујем да су наведени подаци тачни.

Мјесто _____

Датум _____

Име и презиме одговорног лица _____

Потпис _____

БАР КОД 1

17. NADZOR OBRAČUNAVANJE I NAPLATA PDV-A

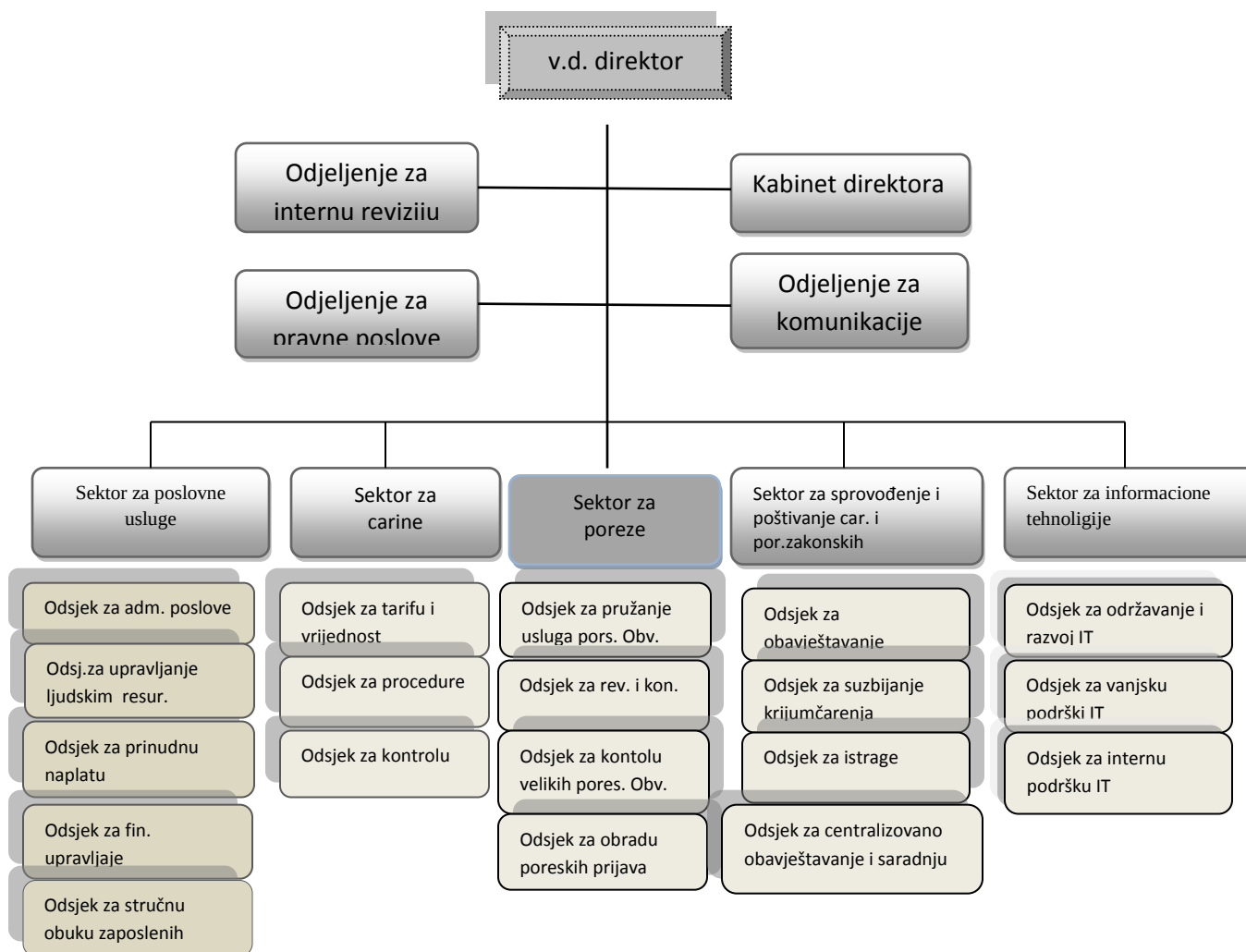
Управа за индиректно опореживање је ставрно надлежан орган у поступку утврђивања, наплате, принудне наплате и контроле свих индиректних пореза на територији БиХ, у складу са Законом о поступку индиректног опореживања и Законом о Управи за индиректно опореживање.

Diplomski rad

Ovim zakonom utvrđuju se prava i obaveze obveznika indirektnih poreza, kao i prava, obaveze i ovlaštenja Uprave. Uprava za indirektno oporezivanje nadležna je i za postupak obračuna i naplate PDV-a pri uvozu dobara i usluga.

"UIO svoju funkciju ostvaruje preko pet sektora u sjedištu i četiri regionalna centra podijeljena po privrednim regijama BiH. Aktivnosti na terenu se odvijaju kroz regionalne centre: Banjaluka, Sarajevo, Mostar i Tuzla, 39 carinskih ispostava i 59 graničnih prelaza (40 drumskih graničnih prelaza, 4 vazdušna, 3 poštanska granična prelaza i 4 bescarinske zone). Organizacionu strukturu čini pet sektora i četiri odjeljenja koja čine kabinet direktora."¹⁰¹

Šematski prikaz organizacione strukture Uprave za indirektno oporezivanje BiH¹⁰²



"Odjeljenje za internu reviziju donosi godišnji plan aktivnosti, prikuplja i analizira izvještaje revizionih komisija u regionalnim centrima, izgrađuje godišnji rad odjeljenja, predlaže mjere za

¹⁰¹ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

¹⁰² www.uio.gov.ba

Diplomski rad

unapređenje rada UIO u pravcu efikasnog i racionalnog raspolaganja finansijskim, materijalnim i ljudskim resursima."¹⁰³

"Odjeljenje za komunikaciju obavlja poslove utvrđivanja i sprovođenja politike spoljnog i internog informisanja i odnosa sa javnošću, uspostavlja kontakte sa novinarima, prati medije i druge poslove u oblasti informisanja."¹⁰⁴

"Odjeljenje za pravne poslove učestvuje u izradi prijedloga za donošenje zakonskih i podzakonskih propisa u oblasti carina i poreza, pruža stručnu pomoć u radu regionalnih centara, vodi drugostepeni i prekršajni postupak, izrađuje rješenje protiv prvostepeni rješenja regionalnih centara donijetih u upravnom i prekršajnom postupku iz nadležnosti UIO, preduzima radnje u kojima UIO učestvuje u postupcima pred sudovima i drugim organima."¹⁰⁵

Uprava za indirektno oporezivanje vrši i preventivne mjere protiv obveznika koji vrši fiktivni promet koji znači obavljanje poslovnih aktivnosti s ciljem da se prvarom izbjegne plaćanje PDV-a. Evazija poreza na promet vršila se pomoću takozvanih nedostupnih preduzeća koja su osnovana sa jasnom namjerom da se pomoću njih izbjegne plaćanje poreskih obaveza. Zakonom o PDV određuje da UIO odbija zahtjeve za povrat PDV-a, ako do prometa na kome je zasnovan zahtjev nije došlo zbog toga što se ugovorni osnov između dobavljača i primaoca osnovano smatra ne važećim.

Da bi uprava odbila zahtjev dovoljno je da u postupku kontrole dokaže da je promet izvršen pod uslovima koji ukazuju da je djelatnost isporučioća neprofitabilna, i da su svi troškovi nabavke i distribucije dobara uključujući i PDV plaćeni. Iz ove konstatacije izvodi se zaključak da se roba fiktivno prodaje ispod nabavne cijene da bi se ostvarilo pravo na povrat ulaznog poreza u nominalnom iznosu koji je mnogo veći od tržišno mogućeg. Uprava sa pravom pretpostavlja da registrovani PDV obveznik obavlja djelatnost u cilju sticanja dobiti, a ako je ponašanje obveznika suprotno ovom opštem principu može mu uskratiti pravo na povrat radi omogućavanja zloupotrebe prava koja su svakom učesniku u prometu data ovim zakonom.

Uprava će rešenjem odbiti zahtjev za povrat ako u dokaznom postupku dokaže, da je obveznik uredno platio sve obaveze prilikom uvoza dobara, te da je odmah nakon prijema dobara ista prodao po cijeni koja je znatno ispod nabavne, što može ukazivati da je djelatnost obveznika namjerno prikazana kao neprofitna sa ciljem iskazivanja većeg ulaznog od izlaznog PDV-a i povrata poreza. Ako se zahtjev za povrat odbije obveznik ima pravo da se izjasni na navode iz zapisnika o kontroli, ali je teret dokazivanja u konkretnom slučaju na obvezniku. Zahtjev za povrat odbiće se ne samo dobavljaču nego i kupcu jer je isti znao ili mogao znati da je djelatnost isporučioća neprofitabilna.

¹⁰³ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

¹⁰⁴ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

¹⁰⁵ Grgić R. : Porezi i poreski sistemi, Apeiron, Banja Luka, 2011

18. MAKROEKONOMSKE IMPLIKACIJE PDV-a

"Primjenom ovog modela oporezivanja proizvodi se efekat poreskog kredita za državu, jer proizvodnja može da stvori povrat plaćenog poreza na dodatu vrijednost tek poslije prodaje robe. Plaćanje poreza odmah pri nabavci znači manje para u preduzećima i samim tim ugrožena je likvidnost preduzeća."¹⁰⁶

Plaćanje poreza za nabavku osnovnih sredstava poskupljuje osnovna sredstva a samim tim dolazi i do smanjenja investicija što dovodi do usporavanja razvoja. Skuplji repromaterijal i usluge dovode do skupljeg proizvoda –SMANJENJE TRAZNJEManja tražnja-manja ponuda-lošija likvidnost- smanjenje investicija-RECESIJA. "Smanjena mogućnost šverca i izbjegavanja plaćanja poreza –VIŠE PARA U BUDŽETU Sve je oporezivo po stopi od 17%- POSKUPLJENJA. Jedinstvenom stopom se isto oporezuju osnovne životne namirnice, kao i robe visokog luksuza- SOCIJALNA NEPRAVDA što uzrokuje nezadovoljstvo siromašnog sloja društva."¹⁰⁷

Makroekonomska kretanja i efikasnost ubiranja prihoda u velikoj mjeri utiču na naplatu PDV-a, a pored toga važnu ulogu ima i siva ekonomija, porast dugova kao i PDV prevare a najvažnija uloga u ovom sistemu ima sistem povrata PDV. Pad uvoza a time i pad bruto PDV ne mora uvijek id a znači pad neto prihoda od PDV, iz razloga što su često veće nabavke iz uvoza popraćene sa povratom PDV u slučaju kada se vrše veće nabavke zbog smanjenaja troškova. A smanjenja uvoza može doći i preorjentisanjem na domaće dobavljače što dovodi do pozitivnog neto PDV-a.

*"Prema preliminarom izvještaju UIO u septembru 2013 god. naplaćeno je po odbitku povrata 432,5 mil KM. I ako je septembar u odnosu na avgust kada je zabilježena ekstremno loša naplata prihoda od indirektnih poreza, donio poboljšanje bruto naplate od 3% ili 15 mil KM u odnosu na isti mjesec 2012 god. eskalacija isplata povrata u septembru od 25,5% ne samo da je anulirala pozitivne efekte bruto naplate, već je neto efekte dovela u negativnu zonu od 3 mil KM. Imajući u vidu trendove u septembru kumulativni deficit neto prihoda ispoljen prethodnih mjeseci povećan na 73,4 mil KM (Grafikon 1)."*¹⁰⁸

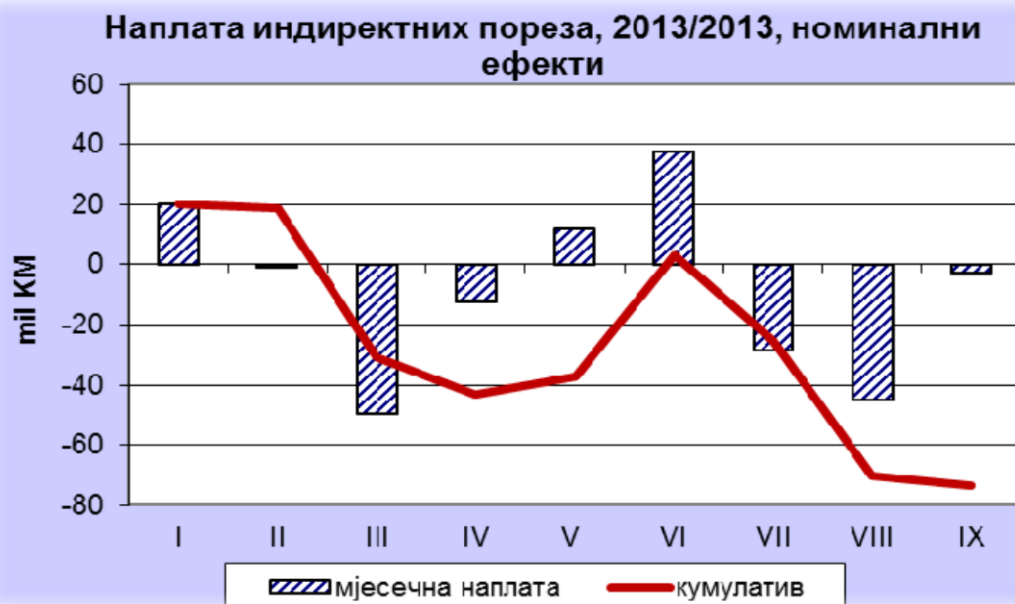
"Poređenje naplate u 2013. i 2012. po kvartalima ukazuje na oštre oscilacije u naplati indirektnih poreza u 2013. Nakon pada prihoda u prvom kvartalu od 2,8%, drugi kvartal je donio rast od 3%, da bi u trećem kvartalu bio zabilježen pad prihoda od 5,7% (Grafikon 2)"¹⁰⁹

¹⁰⁶ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

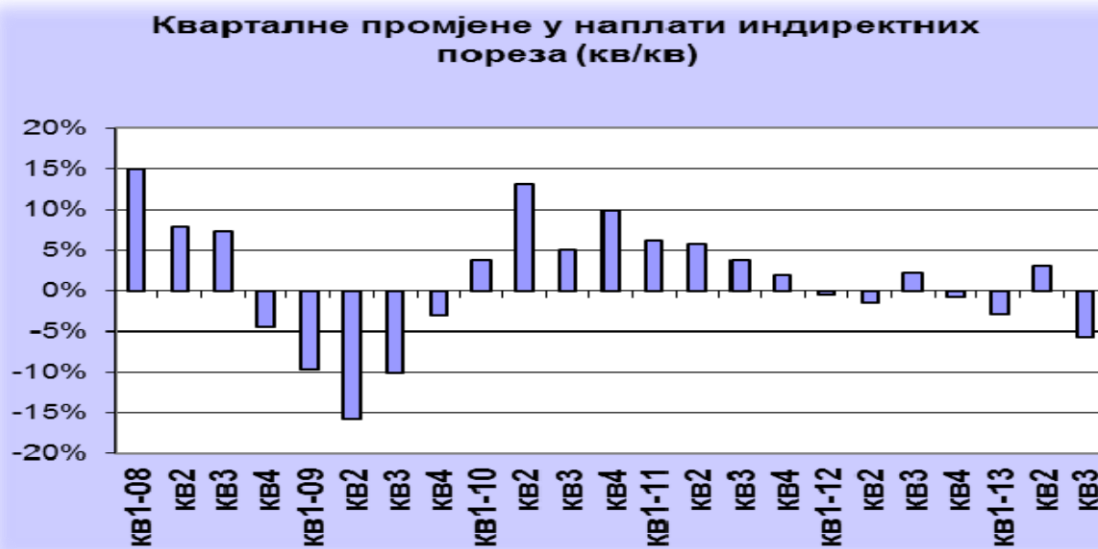
¹⁰⁷ Baroš Ž : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009

¹⁰⁸ <http://www.oma.uino.gov.ba/>, Bilten broj 99, oktobar 2013 god

¹⁰⁹ <http://www.oma.uino.gov.ba/>, Bilten broj 99, oktobar 2013 god



Grafikon 1



Grafikon 2

Trendovi po vrsti prihoda¹¹⁰

¹¹⁰ <http://www.oma.uino.gov.ba/>, Bilten broj 99, oktobar 2013 god

Diplomski rad

U septembru je prihoda od carina naplaćeno za 2,4% više nego u istom mjesecu 2012. Na nivou devet mjeseci 2013. prihodi od carina su manji za 7,1 %.

U septembru je naplaćeno 3,6% neto prihoda od PDV-a manje nego u istom mjesecu 2012. U odnosu na neto naplatu u avgustu primjetno je poboljšanje, ali još uvijek nedovoljno za poboljšanje kumulativne naplate. Na nivou devet mjeseci naplaćeno 2,3% neto prihoda od PDV-a manje nego u istom periodu 2012. Primjećuje se da su neto prihodi od PDV-a konstantno u negativnoj zoni od marta 2013.

U septembru je zabilježen rast prihoda od akciza od 2,8%, prvi put nakon snažnog porasta akciza u junu. Pregled kretanja mjesečne naplate akciza u septembru 2013. po akciznim proizvodima ukazuje na značajan rast prihoda od akciza na domaći duvan, akciza na kafu i akciza i putarine na uvozne derivate nafte. Međutim, s druge strane zabilježen je pad akciza na uvezeni duvan, te akcize i putarine na domaće derivate nafte.

	IX 2013/ XI 2012	KUMULATIV I-IX2013/2012
Carina	2,4%	-7,1%
PDV	-3,3%	-2,3%
Akcize	2,8%	-0,5%

Tabela 4

Analiza komponenti bruto PDV-a ukazuje na nastavak trendova u naplati PDV-a na uvoz i PDV-a u zemlji. I dalje je naplata PDV-a na uvoz ispod naplate u 2012.g., kao rezultat pada uvoza. S druge strane, naplata PDV-a u zemlji je kontinuirano pozitivna, iako se primjećuje blago usporavanje u posljednjih nekoliko mjeseci.

Povrati PDV-a u periodu januar-septembar 2013 su veći za 11,6% u odnosu na isti period 2012, dok su povrati međunarodnim organizacijama i projektima veći za čak 40,8% nego u istom periodu 2012.g. Nominalno je obveznicima isplaćeno 67,5 mil KM više nego lani za devet mjeseci. Struktura povrata PDV-a obveznicima u jednoj fiskalnoj godini uključuje dvije glavne kategorije povrata: povrate koji se izvršavaju po zahtjevima za povrat i povrate koji se odnose na isplatu povrata neiskorištenih poreskih kredita. U obadve navedene kategorije javljaju se povrati koji se odnose na tekuću godinu i povrati iz prethodne godine.

ZAKLJUČAK

Diplomski rad

Radi ostavarivanja političkog cilja, ulaska Bosne i Hercegovine u Evropsku uniju, Republika Srpska, Federacija BiH, i Brčko Distrikt zakoračili su u reform direktnog i indirektnog oporezivanja. Nosioци entitetskih vlasti na tom putu dali su svoju saglasnost na promjenu Ustava i odrekli se svog fiskalnog suvereniteta koji je bio definisan Dejtonskim mirovnim sporazumom i time su dali Bosni i Hercegovini finansijski suverenitet i mogućnost pouzdanijeg finansiranja zajedničkih institucija, servisiranja vanjskog duga kao i saglasnost za uvođenje PDV-a na nivou Bosne i Hercegovine.

Donošenjem zakona o sistemu indirektnog oporezivanja uspostavljena je UIO kojim bi trebalo da se podrži makroekonomska stabilnost i fiskalna održivost Bosne i Hercegovine, jedinstvo ekonomskaoog prostora kao i efikasnija naplata i raspodjela indirektnih poreza.

Kada su u pitanju investicije uvođenje PDV-a ima stimulativan uticaj, iz razloga što je poresko oslobođanje investicija u sistemu PDV-a potpunije nego što je to slučaj kod poreza na promet, kao što se tiče obuhvatnosti investicija oslobođenih od poreza, tako i što se tiče efekta kaskadnog prenosa poreza. Kaskadni efekat podrazumijeva prenos poreza na promet kroz cijenu u iduću fazu prometa. Destimulacija uvoza i stimulacija izvoza u sistemu PDV trebala bi da poveća pokrivenost uvoza izvozom. Uvoznici i ovom sistemu oporezivanja ranije plaćaju PDV, nego što ga naplaćuju pa tako kreditiraju državu a po pravilu i svoje kupce.

PDV doprinosi jačanju fer tržišne konkurencije zbog efikasnog mehanizma naplate prihoda i činjenice da pruža manji podsticaj za utaju poreza.

Porez na dodatu vrijednost, ne bi predstavljao i bio to što jeste bez dva osnovna stuba a to su **faktura i odbitak ulaznog poreza**. Značaj fakutre dolazi do izražaja, jer sami poreski obveznici pokazuju interes za ispravnost fakture koju su primili od dobavljača, s obzirom na to da će isključivo i na temelju tačnosti izdatih faktura, njihovog plaćanja i pravilno iskazanog PDV moći da ostavare pravo na odbitak ulaznog poreza.

Obavljanje efikasne kontrole u sistemu poreza na dodatu vrijednost je nezamislivo bez odgovarajućeg poreskog informacionog sistema. Zloupotreba korištenja vraćanja prethodnih poreza je opasnost PDV-a jer vraćanje se vrši nezavisno od toga dali je kupac platio fakturu, osim prilikom uvoza kada se PDV mora platiti. Ovo dovodi do formiranja povezanih društava. Odnosno firmi putem kojih se odbijaju prethodni porezi ili se traži povrat pretporeza, dok s druge strane dolazi do gašenja firmi koje duguju porez.

Uvođenjem PDV-a javljaju se poreske prevare kao što su: roba nije izvezena, a izdana je faktura sa nultom stopom-fiktivni iznos, izdavanje lažnih poreskih faktura, izdavanje fiktivnih faktura o kupoprodaju, prikazivanje na fakturi pogrešnog opisa robe, prikazivanje pogrešne poreske stope, prikazivanje pogrešne vrijednosti robe, namjerno izbjegavanje plaćanja poreza, vođenje duplog knjigovodstva idr.

Kako ni jedan sistem nije sa sigurnošću otporan na malverzacije i prevare tako je i sa sistemom PDV-a, koncepcija UIO- u jednoj organizaciji i carinska i poreska organizacija, u startu pruža veće mogućnosti za efikasniju borbu protiv prevara jer su transakcije preduzeća pod lupom samo jedne institucije.

LITERATURA

Diplomski rad

1. Grgić R. : Porezi i poreski sistemi , Apeiron, Banja Luka, 2011.
2. Baroš Ž. : Preduzetnički menadžment, Apeiron, Banja Luka, 2009.
3. Raičević B. : Porez na dodatu vrijednost teorijski i praktični aspekti, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004.
4. Savez računovođa i revizora Republike srpske: Komentar zakona o porezu na dodatu vrijednost u BiH, Novembar, 2005.
5. Raković M. : Poreski menadžment, Pravni fakultet, Banja Luka 2007.
6. Puljić M. : PDV u BiH prednosti i mane, Sarajevo, 2006.
7. Zakon o PDV
8. Pravilnik o primjeni zakona o porezu na dodatu vrijednost

Internet :

- 1.<http://www.oma.uino.gov.ba/>, Bilten broj 99, oktobar 2013 god
- 2.www.uino.gov.ba
3. <http://www.maturskiradovi.net>
4. Službeni glasnik RS, broj:113/04)
5. <http://www.zakonibih.com/pvodice/pvodice.html>
- 6.<http://seminarskirad.com>
7. www.doiserbia.nb.rs/ft.aspx?id=0013, Slavica Petrovic, Ekonomski anali
br.169, januar 2004- mart 2004..