

MJESEČNI STRUČNI ČASOPIS

BROJ 7-8 | JULI/SRPANJ - AVGUST/KOLOVOZ 2014. | GODINA XVII | CIJENA 25 KM

Revicon d.o.o. Envera Šehovića 14, Sarajevo

Poštarna plaćana u pošti 71122 Sarajevo

POREZNI SAVJETNIK

BROJ

200

ISSN 1512-519X



9 771512 519007



Na osnovu Odluke Komisije za računovodstvo i reviziju Bosne i Hercegovine, časopis POREZNI SAVJETNIK se priznaje kao program KPE računovodstvene profesije u BiH

RIJEČ UREDNIKA

200 mjeseci kasnije

Marin Ivanišević

MDJ FOKUS

Od ljeta do ljeta

Milan Dmitrović

POREZI

Set fiskalnih mjera za saniranje šteta od poplava u Republici Srpskoj

Dr. sci. Dinka Antić

Mjere i mehanizmi za saniranje posljedica poplava i klizišta u FBiH

Milan Dmitrović

Izmjene i dopune Zakona o akcizama

Mirela Mašić

Neke nelogičnosti u PDV propisima i praksi

Vahidin Omanović

PDV tretman otkupa loših kredita (spornih potraživanja)

Mirjana Vuković

Povrat PDV-a stranim licima

Marko Dmitrović

Naknada za plastične kese "tregerice"

Alma Helić

Siva ekonomija - oblici ispoljavanja i mogućnosti smanjenja

Momir Stefanović

Uvoz polovnih automobila

Alma Helić

RAČUNOVODSTVO I FINANSIJE

Interna realizacija: računovodstveni i PDV tretman

Mr. Ferida Kulović

Lizing: računovodstveni i porezni tretman

Dr. sc. Jozo Piljić

Investicioni fondovi

Jasmin Bungur

Analiza javne zaduženosti Bosne i Hercegovine

Marica Banović

INTERNA REVIZIJA

Upravljanje internom revizijom u finansijskim institucijama

Doc. dr. Mile Staničić

SAVJETI

Reviconov Savjetodavni servis za pretplatnike

JAVNI SEKTOR

Izmjene u načinu raspodjele javnih prihoda u Federaciji BiH

Hajrudin Hadžimehanović

INFORMACIONE TEHNOLOGIJE

Eksternalizacija (outsourcing) poslovnih aktivnosti

Mr. sc. Nermin Čatović

EVROPSKE INTEGRACIJE

Makro-regionalne strategije Evropske unije

Mr. Biljana Savić

KORPORATIVNO UPRAVLJANJE

Pravne odrednice korporativnog upravljanja u Federaciji BiH

Mr. Adnan Balvanović

MENADŽMENT

Uočavanje talenata u 21. vijeku

Prof. dr. Aziz Šunje i mr. sc. Emir Kurtić

AKTUALNOSTI

NE PROPUSTITE ROKOVE !!!

9

10

Izdavač: Revicon d.o.o.
za istraživačko-razvojne usluge
i poslovni konsalting

12

Envera Šehovića 14, BiH – 71000 Sarajevo
Telefon: + 387 33 720 580, 644 771
Faks: + 387 33 720 581, 720 586
E-mail: revicon@revicon.info
Web-site: www.revicon.info

16

19

Podružnica Tuzla
75000 Tuzla, Turalibegova 30
Telefon: + 387 35 265 030
Faks: + 387 35 265 031
E-mail: revicon.tz@bih.net.ba

24

34

ID broj za indirektno poreze 200491380008

40

Za izdavača: Marin Ivanišević

46

Glavni urednik: Marin Ivanišević

50

Zamjenik glavnog urednika: Milan Dmitrović

Uređuje: Uređivački kolegij

54

Tehnički urednik: Adnan Mahmutović

Štampa: Štamparija FOJNICA, Fojnica

58

Pretplata za 2014. iznosi 250,00 KM
Cijena po primjerku časopisa 25,00 KM
- u cijeni je uključen PDV

68

Za oglašavanje kontaktirajte Uredništvo.
Časopis izlazi mjesečno.

82

88

Molimo Vas da nam odmah javite promjene
Vaših podataka (adresa, telefon, faks, kontakt
osoba) kako biste uredno primali naš časopis,
priručnike i druga izdanja i obavijesti.

95

Uredništvo: + 387 33 720 584
Pretplata: + 387 33 720 587
Marketing: + 387 33 720 591
Računovodstvo: + 387 33 720 588
Savjetodavni servis: + 387 33 720 580

106

Žiro računi:

Sparkasse Bank d.d. 1992400075053168
Intesa Sanpaolo banka BiH: 1549995000532995
UniCredit Bank d.d.: 3383202200308627
Nova banka A.D.: 5550050001608033
Union banka: 102050000075755
ProCredit banka d.d.: 1941011354700156
Raiffeisen Bank BiH d.d.: 1610000060920085
Hypo Alpe Adria Bank d.d.: 3060350000444164
Sberbank a.d. Banjaluka: 5673831100002975

128

137

142

ISSN 1512-519x

150

Porezni savjetnik je upisan u evidenciju javnih
glasila dana 22. 12. 1997. godine pod rednim
brojem 741.

157

165

Neke nelogičnosti u PDV propisima i praksi i njihov uticaj na privredna društva

■ Vahidin Omanović

1. Uvod

Od početka primjene propisa o PDV-u u BiH prisutno je i puno "nelogičnih", nedovoljno jasnih ili nedorečenih rješenja koja ostavljaju prostor za različita postupanja u njihovoj primjeni, pa i za manipulacije (svjesne i nesvjesne) kako od poreznih obveznika tako i od samih ovlaštenih lica Uprave za indirektno oporezivanje BiH (u daljem tekstu: UIO) i drugih zainteresovanih strana u ovom procesu. Za dosljednu primjenu jasnih propisa bi trebali biti zainteresovani svi koji žele mirno i stabilno ekonomsko okruženje: privredna društva i drugi porezni obveznici, državne institucije i njihovi uposlenici, regionalno okruženje (tj. države u susjedstvu), domaći i strani investitori...

Svakako da su za adekvatnu primjenu i nedvosmislene članove Zakona, Pravilnika, instrukcija..., najviše zainteresovana privredna društva (porezni obveznici). Ulaskom u sistem PDV-a, oni (obveznici) zbog loših i nelogičnih rješenja mogu imati nepovoljne posljedice na rast i razvoj biznisa kojim se bave. Uticaj ovakvih "anomalija" u propisima može biti toliko velik da privredno društvo može otići u stečaj ili likvidaciju.

Cilj ovog članka je pokušati skrenuti pažnju institucijama za provođenje ovih zakona (prvenstveno UIO) koje bi svojim angažmanom na sagledavanju i ispravci određenih nelogičnosti mogle poboljšati primjenu i samim tim i ukupnu poslovnu klimu u BiH.

U tom kontekstu se može definisati i ključno pitanje: "Da li UIO može doprinijeti poboljšanju ukupne poslovne klime na način da pokuša promijeniti ili popraviti "nelogična" rješenja u propisima o PDV-u i svojim organizacijskim pristupom doprinijeti boljem informisanju poreznih obveznika, a u cilju preciznije primjene propisa o PDV-u?"

Shodno navedenom, ovaj članak je koncipiran na sljedeći način:

- Nabrojati "nelogičnosti" u PDV propisima BiH,
- Definisati štetne posljedice za porezne obveznike i državu,
- Predložiti moguća rješenja.

U svakom slučaju, ostaje nada da će se pojedine stvari početi rješavati brže i na obostran interes svih zainteresovanih strana.

2. Razmatranje "nelogičnosti"

2.1. Uvid u odgovore UIO u vezi sa primjenom propisa

Sadašnja praksa je da porezni obveznik sastavi upit/zahhtjev za davanje mišljenja ili obavijesti, uplati 50 KM na račun UIO i čeka odgovor. Čekanje odgovora može trajati i po nekoliko mjeseci, što zavisi od:

- kvalitete postavljenog upita (jasno napisan upit);
- oblasti za koju se veže upit (više ili manje komplikovana);
- detalja u vezi sa upitom (postavljeno hipotetičko pitanje ili pitanje koje objašnjava situaciju iz prakse);
- mogućnosti brže ili sporije reakcije UIO (godišnji odmor službenika i sl);
- "želje" UIO da brže ili sporije odgovori (npr. u situacijama u kojima se potvrđuje da obveznik ima pravo na povrat uplaćenog poreza) i sl.

Tražanjem "zvaničnog" odgovora i uplatom predviđene naknade porezni obveznik pokušava poboljšati vlastitu poziciju u slučaju kontrole od UIO. Obveznik hoće da dobrovoljno, na vrijeme (tj. prije kontrole), ispravi eventualni pogrešan pristup u određenim situacijama. U takvim slučajevima (dobrovoljna ispravka greške) plaća se samo kamata na iznos poreznog kredita koji se nije smio/trebao koristiti i uplati razlika PDV-a koja mu (obvezniku) nije trebala pripasti. U protivnom, ukoliko se ova greška utvrdi kontrolom, obveznik (osim razlike PDV-a i kamate) plaća još i kazne (pravno lice i odgovorna osoba u pravnom licu) za učinjeni prekršaj, koje ne moraju biti minimalne, čak (u pojedinim slučajevima) kazne mogu biti veći problem od bilo čega drugog.

UIO je vremenom (i prilagodbom propisa) zauzela blaži stav prilikom kažnjavanja, što je svakako pohval-

no. Način kažnjavanja koji je bio definisan na početku primjene Zakona o PDV-u (jedinствено; 50% za pravno i 50% za odgovorno lice) je bio prestrog. Sadašnji član 67. Zakona o PDV predviđa (osim prethodno navedenih) i minimalne sankcije od 100 KM, što svakako pomaže obveznicima da lakše prihvate grešku utvrđenu zapisnikom o kontroli, ali ovaj član pruža i dovoljno mogućnosti UIO da kaznu za počinjeni prestup poveća u određenim situacijama (ponovljen prestup, onemogućavanje vršenja kontrole, prevara, uticaj putem treće strane i sl).

Osim jasne zainteresovanosti obveznika koji je postavio upit za odgovor na taj upit, za odgovor su zainteresovani i ostali obveznici, koji se na taj način, takođe, mogu informisati na vrijeme, kako ne bi uopće došli u poziciju da pogriješe.

Moguće poboljšanje u vezi s tim je da UIO "podijeli" primljene upite i odgovore na "tipske" i "specifične". "Tipski" odgovori bi trebali biti dati u roku od npr. 15 dana od dana prijema zahtjeva/upita, a za drugu grupu taj rok bi mogao biti npr. do 60 dana.

Kako bi se ubrzao proces, UIO bi od obveznika mogla zahtijevati i da već prilikom dostave upita obavezno dostave i dokumenta koja su prethodila upitu, a koja mogu objasniti postavljeno pitanje (obično se ovi dokumenti naknadno traže, pa se nepotrebno gubi vrijeme). Dostava dokumenata bi mogla biti uslov za davanje obavijesti, ali ne i mišljenja. Obavijest je odgovor od UIO za koji inspektor nema obavezu primjene u procesu kontrole ukoliko primijeti različito postupanje obveznika u odnosu na upit, dok je mišljenje obavezujuće, s tim da se takvo mišljenje može tražiti samo za poslovne poteze koji se tek namjeravaju preduzeti.

Na samom obrascu upita (koji bi se mogao postavljati i elektronski) potrebno je imati dio koji štiti privatnost (poslovnu tajnu) obveznika, kao na primjer: naziv, adresu, broj priloženog dokumenta, naziv partnera iz dokumenta i slično, a sve ostalo, tj. suština upita trebala bi biti dostupna svim obveznicima. U tu svrhu se može formirati posebna baza odgovora na internet stranici UIO, gdje bi korisnici baze (pa i sa uplatom kotizacije za pristup) mogli pristupiti svim dotad datim odgovorima sa dnevnom ažurnošću. Kao primjer se mogu uzeti sadašnji odgovori (na zvaničnoj web stranici UIO) sa ažurnošću iz 2009. godine (!!).

UIO bi mogla razmisliti i o mogućnosti hitnog davanja odgovora (npr: u roku od pet radnih dana), kao mogućnost koja bi, umjesto 50 KM, obveznika koštala npr. 250 KM. Ovakav pristup bi svakako imao smisla, posebno ako se uzme u obzir da do davanja obavijesti ili mišljenja ponekad prođe i više mjeseci.

Navedeni prijedlozi se mogu "argumentovati" i zakonima. Članom 7. Zakona o Upravi za indirektno

oporezivanje definiše se, između ostalog, i nadležnost za davanje mišljenja o primjeni propisa i edukacija obveznika. Takođe se, članom 10. istog zakona, definiše OBAVEZA obavještanja i informiranja, na sljedeći način:

- (1) "UIO će vršiti edukaciju obveznika indirektnih poreza o primjeni zakona o indirektnim porezima i na drugi način obveznicima pružati potrebna obavještanja.
- (2) UIO je dužna, u slučajevima i okolnostima predviđenim zakonom, zainteresiranim licima osigurati potpun odgovor na određena pitanja, izostavljajući bilo kakve podatke koji mogu omogućiti identifikaciju obveznika indirektnih poreza koji je uključen u predmetna pitanja ili odgovore.
- (3) *Obavještanje i informiranje iz st. (1) i (2) ovog člana može se vršiti i elektronskim putem.*"

Zakon o postupku indirektnog oporezivanja, u članu 49. stav 1., u dijelu koji se, takođe, odnosi na obavezu informisanja i pomoći obveznicima indirektnih poreza, navodi:

"UIO je dužna pružati licima koja imaju obaveze indirektnih poreza neophodne informacije i pomoć u pogledu njihovih prava i obaveza na sljedeći način:

- a) objavljivanjem odgovarajućih tekstova koji će sadržavati zakonske odredbe o indirektnim porezima, kao i odgovarajuću upravnu praksu u obliku mišljenja i tumačenja zakonskih propisa datih od UIO,
- b) obavještanjem i informiranjem od službenika UIO i
- c) pružanjem pomoći licima koja imaju obaveze indirektnih poreza pri podnošenju prijave, dokumenata i drugih informacija o indirektnim porezima."

Dakle, navedeni zakoni NE ISKLJUČUJU mogućnost objavljivanja mišljenja na web stranici UIO uz prethodnu (razumljivu) zaštitu identiteta obveznika.

2.2. Ovlaštenja i odgovornosti inspektora

Ovlaštenja inspektorima UIO propisana su propisima iz oblasti indirektnog oporezivanja. U vezi s tim, treba skrenuti pažnju na član 16. tač. 1. i 3. Zakona o Upravi za indirektno oporezivanje, gdje se navodi:

"Propisi o indirektnom oporezivanju ne mogu se tumačiti primjenom analogije, osim ako to zakonom nije izričito predviđeno.

U slučajevima 'pro forma' radnji, dati predmet oporezivanja smatra se onim što on stvarno predstavlja, bez obzira kako ga strane u prometu nazivaju."

Često se u kontrolama pojedini inspektori ponašaju kao osobe sa "višeg" nivoa koje su došle da "nešto nađu". Ponekad im i obveznici svojim ponašanjem, neurednošću evidencija i sl. daju "legitimitet", ali većina

obveznika hoće samo da "prođe" kontrolu i često su spremni da prihvate greške u razumnoj mjeri.

Međutim, šta kada inspektor svjesno ili nesvjesno pogriješi u definisanju same poslovne promjene? Svaki inspektor prilikom kontrole ima mogućnost konsultacija sa svojim neposredno pretpostavljenim, pa i sa kolegama, u smislu razmjene iskustava u vezi sa oblasti kontrole (valjda zato postoji i priprema za kontrolu?). U slučaju kada obveznik smatra da su njegova prava narušena, može uputiti prigovor na zapisnik, zatim i žalbu na rješenje.

Član 32, tač. 4. do 7. istog zakona štite inspektora u smislu potencijalne štete nanesene obvezniku, dokle god je formalno-pravno ispoštovana procedura:

- (4) "Ovlašteno službeno lice ne može se smatrati odgovornim u građansko-pravnom postupku za štetu pričinjenu drugim licima, ako djeluje u okviru svojih ovlaštenja. U slučaju nastanka štete, tužba se može podnijeti protiv Bosne i Hercegovine.
- (5) UIO će zaštititi ovlašteno službeno lice u postupcima koji se vode protiv njega za radnje koje je obavio u skladu sa zakonom, pri korištenju svojih ovlaštenja.
- (6) Ovlaštena službena lica odgovorna su disciplinski, prekršajno i krivično za štetu koju na radu prouzrokuju prekoračenjem službenih ovlaštenja ili krajnjom nepažnjom.
- (7) Disciplinski, prekršajni ili krivični postupak iz stava (4) ovog člana pokreće UIO, po službenoj dužnosti."

U ovom kontekstu ne smijemo zaboraviti ni član 61. Zakona o postupku indirektnog oporezivanja u kojem se jasno precizira da je teret dokazivanja (demantiranje greške po zapisniku iz kontrole) na obvezniku, osim ako koristi dokaze koje UIO već posjeduje.

Kako svaki propis, pa tako i propisi u vezi sa PDV-om u BiH imaju svoje "sistemske greške", postavlja se pitanje STVARNE odgovornosti inspektora (i njegovog pretpostavljenog) u situacijama kada UIO "razreže" sankcije zbog kojih privredno društvo - obveznik više nije u stanju da nastavi sa poslovanjem, a naknadno se (sudskim postupkom) utvrdi da je obveznik bio u pravu. Ne smije se zanemariti i "nepriprisanost" sudija u ovakvim slučajevima, jer, ipak, UIO svojim radom prikuplja sredstva i za njihove plaće.

Pošto se u rješenju obavezno navodi klauzula "žalba ne odlaže izvršenje rješenja", treba na umu imati Zakon o postupku indirektnog oporezivanja i to član 44. u kojem je navedeno da UIO ima pravo prvenstva da naplati prispjele iznose duga po osnovu indirektnih poreza u odnosu na druge povjerioce...

Bilo bi interesantno vidjeti šta piše u propisima koji definišu sistem direktnih poreza i ko u tom slučaju ima prednost!?

2.3. Mišljenja i obavještenja

Obveznici su često u dilemi (a ponekad i u zabludi) u vezi sa informacijama koje dobiju u vidu kopiranog odgovora UIO prema drugom obvezniku ili čak prema njima samim. Šta je "mišljenje", a šta "obavještenje"?

Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje (član 17.) definiše **mišljenje** kao zvaničan dokument od UIO, a član 50. definiše okvir (ko i kada može tražiti mišljenje).

Karakteristično (i bitno) u prethodno spomenutom članu 50. je tačka 3., koja kaže:

"Neće se uzeti u razmatranje zahtjevi za mišljenje koji nisu u skladu s uslovima navedenim u stavu (2) ovog člana, ali u vezi s tim UIO će poslati obavještenje podnosiocu zahtjeva."

Zbog ovog dijela neinformisani obveznici su često u dilemi (i problemu), jer tačka 2. istog člana definiše:

"Zahtjevi za mišljenja podnose se UIO prije preduzimanja radnji koje utiču na nastanak prava i obaveza po osnovu indirektnih poreza ili podnošenja prijava za indirektno oporezivanje ili poštovanja bilo kojih drugih obaveza indirektnih poreza."

Dakle, **mišljenje** se daje PRIJE PREDUZIMANJA radnji za koje se traži mišljenje, a **obavijest** NAKON. Mišljenje je obavezujuće za inspektora u kontroli kod obveznika, čak i za UIO u smislu jednakih kriterija, a sve u skladu sa članom 51. istog Zakona. Mišljenja data za vrijeme kontrole NISU OBAVEZUJUĆA.

Obveznici često griješe pa koriste mišljenja koja ne glase na njih, ali su poslovne situacije obuhvaćene mišljenjima vrlo slične. Pošto prava iz mišljenja može da crpi samo obveznik na koga glasi mišljenje, nerijetko dolazi do nesporazuma između obveznika i inspektora u tom smislu.

Polozija **obavještenja** kao dokumenta izdatog od UIO je još "elastičnija". Obavještenje o pravima obveznika koje daje UIO nakon uplate takse i postavljenog upita je samo INFORMATIVNOG karaktera i nije obavezujuće za postupanje inspektora u kontroli. Međutim, u vezi s tim se mogu pojaviti različite specifičnosti:

1. Ako obveznik traži mišljenje i vrlo konkretno postavi upit (npr. precizno definiše iznose), to nikako ne znači da se poslovni događaj i desio (što je često način razmišljanja lica koja odgovaraju u ime UIO). Zato bi bilo dobro da se UIO ne obazire na vlastitu prosudbu da li se događaj desio ili ne, nego da važnije mišljenja definiše od dana davanja mišljenja, a to da li se konkretni poslovni događaj desio prije ili poslije mišljenja određuju dokumenti o tom poslovnom događaju (ugovor, fakture, otpremnice...). Vrlo vjerovatno (i razumljivo), razmišljanje službenika UIO bi bilo da se tada sami dokumenti poslovnog događaja mogu "uskladiti" sa onim periodom koji odgovara obvezniku. Mada je i to moguće, činjenica

je da se službenik UIO koji odgovara (u sadašnjoj situaciji), tj. procjenjuje da li je nešto za "mišljenje" ili samo za "obavijest" ne bi smio rukovoditi vlastitom subjektivnom prosudbom o tome da li se događaj desio ili ne, već NEDVOSMISLENOM IZJAVOM tražioca mišljenja, tj. obveznika o tome.

2. Kakva je pravna posljedica "obavijesti" koju dobije obveznik koji je, prije toga, UIO dostavio sva relevantna dokumenta? Inspektor u kasnijoj kontroli takva obavijest može biti smjernica, ali šta ako inspektor procijeni da ima osnova da je ne prihvati kao takvu? U poslovnom životu privrednog društva se mogu pojaviti različite situacije ili dokumenti koji mogu dati potpuno drugačiju sliku o navedenom događaju. Na primjer, davanje knjižne obavijesti se poistovjećuje sa stornom fakture. Matematički je u konačnici rezultat isti, ali je situacija, uzrok, pa i posljedica drugačija. Drugi slučaj je poistovjećivanje reklame i sponzorstva... Zbog jasne/čiste situacije u kontroli, obveznicima je neizmjereno važno dostaviti SVU relevantnu dokumentaciju. Ako se planira sklopiti ugovor za koji je nejasno određena oblast oporezivanja, dobro bi bilo da se dostavi nacrt ugovora u onom obliku u kojem se planira potpisati (konačna verzija). Sve naknadne izmjene takvog ugovora mogu promijeniti suštinu ili stav inspektora koji u konačnici može reći da obveznik nije naveo SVE činjenice u vezi poslovnog događaja i odbaciti "obavještenje" kao takvo. Ukoliko obveznik dostavi sve relevantne dokumente (i buduće nacрте dokumenata bez naknadne izmjene) i od UIO dobije zadovoljavajuće obavještenje po kojem postupi, a inspektor to obavještenje, ipak, odbaci, to predstavlja solidan temelj za prigovor na zapisnik i žalbu na rješenje u smislu različitog pristupanja UIO prema poreznim obveznicima po istom pitanju. Svakako da UIO mora imati jednak tretman prema svim obveznicima za iste poslovne događaje. Pošto je to u praksi teško uskladiti (puno inspektora i obveznika), pozicija UIO je svakako "lagodnija" kada obveznici nemaju informaciju o svojim pravima i praksi UIO. Ovo stvara pogodno tlo za različite manipulacije od strane inspektora UIO, obveznika, ali i prostor za sporove koji dugo traju i od kojih niko nema koristi.

3. Šta kada UIO svjesno ili nesvjesno odugovlači davanje mišljenja ili obavijesti (bolovanje ili godišnji odmor uposlenika, prezauzetost, mijenjanje prakse u kontrolama i sl)? U vezi mijenjanja inspeksijske prakse, naročito je poznat primjer postupanja inspektora u vezi odbitka ulaznog poreza prilikom ulaganja u tuđe (unajmljene) objekte, gdje je, nakon nekoliko godina primjene propisa o PDV-u u BiH, potpuno promijenjen pristup same UIO tom pitanju. Šta je sa onim obveznicima koji su prethod-

no prošli kontrolu ili onim koji su dobili mišljenja koja su bila valjana u tom trenutku, a nakon toga (promjenom prakse UIO u toj oblasti) su suštinski oštećeni? Da li je moguće naknadno tražiti prava i na koji način? Na ova pitanja bi sama UIO trebala dati adekvatan i javan odgovor (instrukciju i sl).

2.4. Posebna shema u građevinarstvu

Poznato je da Zakon o PDV-u propisuje poseban postupak oporezivanja u oblasti građevinskih radova. Prema članu 40. stav 2. navedenog zakona:

"Posebna shema odnosi se na građevinske radove na izgradnji novih zgrada, kao i radove na renoviranju, proširivanju i održavanju postojećih zgrada, a čija ukupna vrijednost prelazi iznos od 25.000,00 KM."

U takvim situacijama odnos između izvođača radova i kooperanta (ali samo između te dvojice, jer se posebna shema NE primjenjuje u odnosima investitora i eventualnih kooperantovih potkooperanata), "Izvođač radova ...obveznik je plaćanja PDV-a koji mu obračuna kooperant" (član 41. stav 1. Zakona). U tom slučaju, plaćanje PDV-a se vrši sa pozivanjem na ID broj kooperanta (to znači da uplaćeni iznos završi na kontu/kartici kooperanta kod UIO), uz dostavljanje dokaza UIO i kooperantu (nalog i obrazac) u skladu sa članovima 8. i 9. Instrukcije UIO.¹

Kako nalaže član 42. stav 1. Zakona, "Kooperant i izvođač radova su solidarno i pojedinačno odgovorni za plaćanje PDV-a, dok se ne primi dokaz da je fakturirani PDV plaćen".

Kod ove posebne sheme je jasna intencija države da smanji potencijalnu evaziju poreza u ovoj oblasti (u čemu se vjerovatno i uspjelo), ali sama primjena članova Zakona, Pravilnika i Instrukcije u vezi s tom posebnom shemom otvara puno prostora za dodatne greške i nelogičnosti. Na primjer:

1. Stav 3. člana 42. Zakona kaže: "Plaćanje PDV-a od strane izvođača radova, koji obračunava kooperant, tretira se kao ulazni porez, a dokaz o plaćanju istog je osnov za odbitak ulaznog poreza za dobavljača robe, odnosno davaoca usluga". Samim čitanjem ovog stava nema problema da se zaključi da je uplata izvođača na račun kooperanta istovremeno i ulazni PDV za kooperanta i plaćanje kooperantove obaveze prema UIO. Međutim, čitanjem člana 13. stav 1. Instrukcije UIO u kojem se kaže: "Porezni period u kojem obveznici iz člana 12. ove Instrukcije mogu odbiti PDV obračunat od strane kooperanta je onaj porezni period u kom je izvršeno plaćanje PDV-a..." U ovom dokumentu (Instrukciji), prethodno

¹ Instrukcija o postupanju pri podnošenju PDV prijave primaoca usluga od lica koje nema sjedište u BiH i lica u posebnoj shemi u građevinarstvu, UIO, broj: 02-983/07, od 14. 03. 2007.

navedeni stav 3. člana 42. Zakona se "proširuje" dodatnim zahtjevima koji se ne spominju u glavi Zakona koja definiše posebnu shemu u građevinarstvu.

Drugim riječima, upotrebom riječi OBVEZNICI (misli se na primatelje radova od strane kooperanta, tj. izvođače) se OGRANIČAVA pravo izvođača da koristi ulazni PDV u skladu sa st. 1. i 2. člana 32. Zakona, koji kaže: "Ulazni porez je, u vezi s posrednim obveznikom, iznos PDV-a koji mu je obračunat na promet dobara ili usluga i PDV koji plati ili treba platiti prilikom uvoza dobara, gdje se (u oba slučaja) radi o dobrima ili uslugama koje koristi ili treba koristiti u svrhu poslovanja koje vrši. Obveznik ima pravo odbiti PDV koji je obavezan platiti ili ga je platio prilikom kupovine dobara ili usluga od drugog obveznika ili prilikom uvoza dobara, pod uslovom da ta dobra, odnosno usluge koristi za promet dobara i usluga koji podliježe plaćanju PDV-a."

Istovremeno se članom 12. Instrukcije pokušava "osnažiti" dodatni uslov priznavanja ulaznog PDV-a na način: "U momentu kada PDV fakturisan od strane kooperanta izvođaču radova bude plaćen isti se smatra ulaznim porezom za obje strane u poslovnoj transakciji."

2. Odnos Zakona, Pravilnika i Instrukcije? Sasvim je jasno da je Zakon "nositelj" prava u ovom rasporedu, ali je u praksi sljedeće: Kada inspektor dođe u kontrolu kod obveznika (često neelastičan u smislu širine primjene propisa), on (inspektor) sa sobom nosi i "autoritet" koji je izvorno generisan kroz samu UIO i kontrolu. Drugim riječima, obveznik sâm sebi uskraćuje mogućnost da se snagom argumenata "izbori" za svoja prava. Tom "strahopoštovanju" doprinosi i neinformiranost/neznanje o propisima u vezi kontrolisane oblasti i potencijalne greške učinjene po drugom osnovu. Na taj način se iznalazi "kompromisno" rješenje: inspektor završi kontrolu na koju nema prigovora, a obveznik je "dobro prošao"... Međutim, šta se desi kada inspektor dođe u kontrolu "nadobudnom" obvezniku, tj. obvezniku koji želi uputiti prigovor, žalbu... Inspektor je u situaciji da mu je više puta (po istom osnovu) kontrola bila uspješna (bez žalbi) i sasvim opravdano razmišlja da je, opet, u pravu... Ovakav pristup stvara dodatne komplikacije na relaciji UIO, inspektor, obveznik, sud..., a s obzirom na iznose koji se fakturišu u građevinskim radovima, ovakve situacije nisu nimalo bezazlene. Stoga su obveznici vrlo riješeni da brane svoje stavove angažirajući timove vještaka, advokata i sl.
3. U članu 82, stav 2. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u se kaže: "Izvođač iz odredbi članova 41. i 42. Zakona je dužan da za svaki poreski period investitoru izda račun o izvršenom prometu dobara i usluga." U praksi, potencijalnu zabunu uzrokuje fakto-

risanje dva konzorcijska partnera investitoru (oni su istovremeno i izvođači radova), tj. da li faktura mora biti direktno ispostavljena od strane partnera/izvođača investitoru ili može jedan od partnera ispostaviti fakturu u ime konzorcija (pod uslovom da je takav ugovor)? Ovo pitanje je značajno iz razloga što se drugi partner može tretirati kao izvođač ili kao kooperant, što, opet, dovodi do drugačijeg tretmana obaveze plaćanja i (u skladu sa Instrukcijom) trenutka priznavanja PDV-a. Ukoliko se vrši prefakturisanje između partnera u konzorciju, a zatim jedan partner fakturiše investitoru (PDV je u ovom trenutku apsolutno jednak u svakoj varijanti, tj. država nije oštećena u bilo kojoj situaciji) i kompletan PDV se plati prema općoj shemi.

Inspektor, međutim, na bazi "uskogrudnog" razumijevanja člana 82. Pravilnika, može tumačiti da je konzorcijski partner u ulozi kooperanta, te stoga zahtijevati plaćanje u skladu sa posebnom shemom, a nakon toga i priznavanje ulaznog PDV-a u skladu sa Instrukcijom... Na ovaj način se država jednako naplaćuje kao i u prvoj varijanti, ali je vrijeme priznavanja i vrijeme plaćanja PDV-a drugačije (u pravilu, puno nepovoljnije za obveznika). Na ovaj način se obveznik dovodi u situaciju da je u prekršaju (sa svim sankcijama koje to podrazumijeva: kazna za pravno i odgovorno lice i zatezne kamate).

Potencijalno rješenje ovog problema bi bilo da UIO za konzorcijske partnere izda posebno rješenje (u zavisnosti od iznosa projekta) kojim bi se naložilo fakturisanje direktno investitoru od strane izvođača - članica ugovora. Druga mogućnost bi bila da se izmjenom Zakona, ili barem Pravilnika, definiše jasna zabrana "prefakturisanja" u ovakvim slučajevima.

4. Sljedeće pitanje u ovoj oblasti koje može biti sporno jest sâm plaćanje po posebnoj shemi u građevinarstvu. Da li je uplata kooperanta dovoljna (s obzirom na to da su solidarno odgovorni) u situaciji kada izvođač nije u mogućnosti platiti u njegovo ime? Da li je (i kada) moguće priznati izvođaču ulazni PDV, a u skladu sa Instrukcijom? Da li, u slučaju nemogućnosti priznavanja ulaznog PDV-a izvođaču u situaciji kada je kooperant uplatio dugovani iznos, je izvođač TRAJNO OŠTEĆEN za iznos ulaznog PDV-a? Ova pitanja zahtijevaju jasnu reakciju/instrukciju od strane UIO, a u cilju smanjenja nesporazuma sa obveznicima.
5. Posebnu shemu za PDV DUŽNIKE ne bi trebalo "miješati" sa posebnom shemom u građevinarstvu!! Naime, posebna shema za građevinarstvo se REDOVNO koristi kod građevinskih radova, a posebna shema dužnika se primjenjuje (u skladu sa članom 66. Zakona o PDV-u) na određenog poreznog obveznika - **dužnika** ako je u opasnosti mogućnost naplate javnih prihoda i ako UIO smatra da je ovo

naprikladniji način da bi se spriječilo akumuliranje dugova. Tada UIO, objavljivanjem u "Sl. glasniku BiH" i u najmanje tri dnevne novine, obznanjuje obavezu primjene posebne sheme dužnika u kojoj se naplata PDV-a od strane ostalih obveznika usmjerava direktno UIO. Ova posebna shema je obuhvaćena i Pravilnikom o primjeni zakona o PDV-u, i to članovima 127. do 130. Ovakva mogućnost je sasvim u skladu sa članom 438. tačka 1. Zakona o obligacionim odnosima koja kaže: "Za prenos potraživanja nije potreban pristanak dužnika, ali je ustupilac dužan obavijestiti dužnika o izvršenom ustupanju", a u skladu sa članom 128. tačka 3. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u pravno lice - dužnik je obavezan na svim svojim izlaznim fakturama navesti klauzulu: "Iznos PDV-a naveden u ovoj fakturi se plaća Upravi sa pozivom na naš identifikacioni broj."

2.5. Porezni punomoćnik

Prema članu 60. Zakona o PDV-u, "Obveznik koji nema sjedište u BiH, a koji vrši promet dobara i usluga u BiH, registruje se kod poreskog punomoćnika koji ima sjedište u BiH."

U prethodno spomenutom stavu se misli na strana pravna lica koja ostvarenim prometom iz člana 57. prelaze prag od 50.000,00 KM, te su stoga dužni da uđu u "sistem"² i postanu obveznici putem poreznog punomoćnika. Međutim, ova lica se ne registruju KOD poreznog punomoćnika, nego PREKO/PUTEM istog. Paralelno sa ulaskom u sistem oporezivanja, takva PRAVNA LICA postaju OBVEZNICI i to od dana ulaska u sistem, nikako prije. Stoga je primjerenija definicija "pravna lica" umjesto "obveznik" na početku spomenutog stava.

Nadalje se, u članu 60. Zakona, definiše da su obveznik i punomoćnik solidarno i pojedinačno odgovorni za porez koji se obračunava u skladu sa ovim Zakonom.

U vezi sa daljim postupanjem u ovakvim slučajevima se ne daju zvanične instrukcije. Stoga su banke, obveznici i punomoćnici u situaciji da samostalno izvode zaključke i pronalaze adekvatna rješenja koja mogu biti predmet naknadnog pokušaja kažnjavanja od strane "nadobudnih" inspektora. Kao primjeri se mogu navesti sljedeći:

1. Da li se može/mora otvoriti nerezidentni račun ili podračun pod kontrolom poreznog punomoćnika? Banke različito postupaju u ovakvim situacijama, a "miješanje" gotovinskih tokova između dva pravna lica može da ima velike komplikacije za iste. Prenos sredstava iz inostranstva u cilju plaćanja PDV-a u BiH se drugačije tretira ako je unutar samog pravnog lica (nerezidentni račun), a drugačije ako

je na podračun opunomoćenika (to je priliv opunomoćenika). Takva sredstva se moraju tretirati kao obaveza prema drugom pravnom licu³ što, opet, dovodi do komplikovanijeg izvještavanja po godišnjim obračunima i konsolidiranim bilansima i sl.

2. Šta se dešava kada strano pravno lice želi da vrati pozajmljena novčana sredstva (osnov za prenos: plaćanje PDV-a koji nije naplaćen u BiH u trenutku pozajmljivanja)? U ovakvim slučajevima banke se pozivaju na član 16. Zakona o deviznom poslovanju, gdje se insistira na potvrdama (UIO i PU FBiH o izmirenim poreznim obavezama). Osim ove administrativne prepreke, ukoliko se strano pravno lice bavi građevinskim radovima i ukoliko ne mora imati registrovanu poslovnu jedinicu u BiH u skladu sa Međudržavnim ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, to pravno lice ne može ni biti registrovano u sistemu direktnih poreza kod PU FBiH. Tada pojedine banke, u nedostatku zvaničnih instrukcija od mjerodavnih institucija,⁴ zahtijevaju da strano pravno lice (obveznik indirektnih poreza u BiH i NEOBVEZNIK direktnih poreza u FBiH) donese "Zahtjev za izdavanje potvrde o izmirenim obavezama po osnovu direktnih poreza" mada to pravno lice nije niti može biti obveznik tih poreza.⁵
3. Da li se PDV fakturisan u BiH mora naplatiti putem nerezidentnog računa/podračuna otvorenog u poslovnoj banci ili je moguće platiti direktno stranom pravnom licu? Ukoliko je moguće direktno platiti, onda se gubi sigurnost naplate PDV-a po tom osnovu od strane države, a ukoliko se mora naplatiti preko otvorenog računa, kako "povući" višak sredstava u pojedinim fazama? Kada radovi traju duži period obveznik može da koristi ulazni PDV i da ima "negativnu razliku" po PDV prijavi, a nakon izvršenih radova (u budućnosti) će biti obavezan platiti PDV. Tada bi obveznik morao biti u stanju "analogijom" i bez puno komplikacija povući takva sredstva u matičnu državu (slobodan transfer kapitala) i vratiti ih kada bude potrebno. Banke po ovom osnovu ne osporavaju prilive, posebno kada idu kao uplata PDV-a za tekući mjesec, ali jako opstruiraju povlačenje takvih sredstava (što zbog straha od kazni u skladu sa Zakonom o deviznom poslovanju što zbog vlastitog interesa, jer im se značajna sredstva akumuliraju i tako pospješuju vlastitu likvidnost uz minimalan trošak - kamate po videnju).
4. Da li se plaćanja dobavljačima u BiH mogu vršiti

3 Međunarodni računovodstveni standard 18 - Prihod jasno definiše ovu oblast.

4 Vjerovatno najmjerodavnija institucija za ovaj problem je Federalno ministarstvo finansija.

5 U trenutku pisanja ovog rada, PU FBiH nema uspostavljen sistem registracije poslovnih jedinica za strana pravna lica na teritoriji FBiH.

2 Pod pojmom "sistem" se misli na registraciju obveznika u skladu sa Zakonom o PDV-u.

iz centrale stranog pravnog lica (osnovica i ulazni PDV)? Na ovaj način se ponovo akumuliraju značajna sredstva na računu otvorenom u BiH (ukoliko naplata PDV-a ide na račun otvoren u BiH)...

5. Ako se naplata i plaćanje PDV-a mora vršiti putem računa otvorenog u BiH, kako se ponašati u slučaju međunarodnih kompenzacija...?

Na sva ova i mnoga druga pitanja institucije zadužene za implementaciju ovih propisa bi morale sjesti sa obveznicima, otvoriti dijalog i harmonizirati propise i način postupanja, kako bi se izbjegle kaznene odredbe i nesporazumi i na obostrani interes.

2.6. Prinudna naplata i uplate obveznika

Nelogičnost postoji i u situaciji kada obveznik ima dug po osnovu kontrole UIO. Na primjer, ako se obvezniku kontrolom utvrdi naknadna obaveza na ime PDV-a u iznosu od 1.000.000,00 KM, te se po tom osnovu pokrene prisilna naplata i obveznik je voljan da plati razrezani iznos, redoslijed događaja bi izgledao ovako:

1. Glavnica po zapisniku 1.000.000,00 KM
2. Prinudna naplata 10%⁶ 100.000,00 KM
3. Kamate po zapisniku 100.000,00 KM
4. UKUPNO 1.200.000,00 KM

Obveznik ima želju da plati i stvarne su mogućnosti da plati ukupan iznos na 10 rata po 120.000,00 KM, kao i obavezu da plaća razliku (ulazni manji od izlaznog PDV-a) po budućim PDV prijavama, npr. po 100.000,00 KM mjesečno.

Nakon proteka 15-tog dana u mjesecu (do kada je obveznik imao mogućnost da dobrovoljno plati obavezu) UIO se naplaćuje sa svih sredstava na računu.⁷ Drugim riječima, UIO će uplaćeni iznos po tekućoj PDV prijavi (100.000,00 KM) i iznos prve rate (120.000,00

KM) pripisati naplati duga po zapisniku, a na osnovu člana 34. Zakona o postupku indirektnog oporezivanja koji kaže: "Plaćanje duga s računa poreznog obveznika UIO raspoređuje prema redoslijedu dospijevanja poreznih i drugih obaveza."

S obzirom na ovaj član, obveznik je na kraju pretpostavljenog perioda (10 mjeseci) u situaciji koja se može vidjeti u tabeli.

Kako se može vidjeti, u najpovoljnijoj varijanti biće plaćeno dodatnih 127.000,00 KM. Ovaj obračun je samo primjer i pretpostavka da se u petom mjesecu izvršava cjelokupna otplata po zapisniku, te da je za t + 1 mjesec vrijeme obračuna kamata 30 x 5 = 150 dana, zatim za naredna četiri mjeseca po 30 dana manje. U obračunu je pretpostavljeno 10% prinudne naplate i 0,06% kamate/dnevno.⁸ I pored toga što su procenti prisilne naplate i kamata smanjeni, ipak, ostaje nepo- bitna realnost da:

- a) Zatvaranjem najstarijeg duga (tj. duga po zapisniku) i pripisivanjem SVIH uplaćenih sredstava (dakle i onih sredstava uplaćenih po tekućoj PDV prijavi), obveznici su u nezavidnoj situaciji, tj. u prekršaju su za uplatu po tekućim PDV prijavama (prisilna naplata i zatezne kamate);
- b) Želja obveznika da plati porezne obaveze bi trebala biti barem jednaka želji države da putem nadležnih institucija naplati te iste obaveze. Način u kojem ispunjenje jedne, kontrolom nametnute obaveze automatski dovodi do drugog prekršaja (nimalo bezazlenog) smanjuje se manevarski prostor obveznika i samim tim umanjuje želja da se razrezani porez i uplati;
- c) U pojedinim situacijama, u nemogućnosti da plate porezne obaveze, obveznici mogu pribjegavati drugim, za njih povoljnijim scenarijima, tj. razmišljanju da obaveze nikako i ne plate (proglašenjem stečaja, otvaranjem preduzeća na drugu osobu i sl).

Period	Zapisnik	PDV prijave										Zbir
	T	t+1	t+2	t+3	t+4	t+5	t+6	t+7	t+8	t+9	t+10	
Glavnica	1000000											
Kamata	100000											
Prin. napl.	100000											
Obaveza	1200000	100000	100000	100000	100000	100000	100000	100000	100000	100000	100000	2200000
Uplata		220000	220000	220000	220000	220000	220000	220000	220000	220000	220000	2200000
Prin. napl.		10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	100000
Kamata		9000	7200	5400	3600	1800						27000

⁶ Nakon izmjene Zakona o postupku indirektnog oporezivanja, teret prinudne naplate je sa 10% smanjen na 5%, a zatezne kamate sa 0,06% na 0,04% po danu.

⁷ U ovom kontekstu se misli na karticu obveznika kod UIO, a prinudna naplata, tj. prisilno skidanje sa žiro-računa banaka će se odvijati naknadno, tj. po potrebi.

⁸ Sada su ovi iznosi smanjeni na 5% i 0,04%/dnevno, što je povoljnije za obveznike.

U skladu sa prethodno navedenim, bilo bi dobro da institucije koje provode zakone pokušaju iznaći najpovoljnije rješenje za sve učesnike u postupku naplate zakonom utvrđenih dažbina. Ponekad to znači i kompromis na obostrano zadovoljstvo.

Bilo bi mudro razmisliti o tome da se uplata po osnovu tekuće PDV prijave pripiše upravo toj obavezi, a kao dodatak da obveznik dostavi pregled mogućih (realnih) uplata po zapisniku. Nije sporno da obveznik za prekršaj koji je učinio plati i kaznu i zatezne kamate, ali je sporno što u prethodnom primjeru obveznik (i pored dobre namjere da to plati) ima problem sa još deset vezanih prekršaja i zateznih kamata (po tekućim PDV prijavama). Stoga bi bilo svrsishodno omogućiti obvezniku PRAVO IZBORA, tj. za koji dug želi pripisati uplatu.

2.7. Obrazac D PDV

Uvođenje ovog dodatnog obrasca je izvršeno pozivanjem na član 12. Zakona o postupku indirektnog oporezivanja i član 12. Zakona o Upravi za indirektno oporezivanje. Istina, u ovim članovima ima dijelova koji definišu obavezu saradnje obveznika sa UIO, ali i svih drugih organa, pa čak i lica koji nisu u sistemu UIO. Međutim, način na koji je uveden ovaj obrazac (bez vremena pripreme obveznika za isti i bez aktivne informativne kampanje u smislu edukacije od UIO) nije bio baš sasvim primjeren. Ovo pogotovo stoga što obveznici, jednostavno rečeno, informacije koje se traže ovim obrascem imaju "raštrkane" unutar svog računovodstvenog sistema i za to treba vrijeme da se pripreme.

U vezi s ovim, postavljaju se pitanja u vezi:

1. Odnos PDV prijave i D PDV obrasca? I jedan i drugi su ZVANIČNI dokumenti obveznika (sa pečatom i potpisom), te se pojedini podaci izvlače iz PDV prijave što olakšava popunjavanje obrasca D PDV. Međutim, šta kada dođe do neusaglašenosti između ova dva obrasca? Razlog može biti i banalna greška u popunjavanju. Koja informacija ima prednost? Svakako da bi ČINJENIČNO STANJE uvijek trebalo da prednjači, ali postoje slučajevi gdje inspektori neće da se "unose u problem" već uzimaju bržu informaciju (i, u pravilu, onu koja njima odgovara). Eklatantan primjer bi bio kad je stanje skladišta u bilansu na jedan iznos, a u robnom dijelu na drugi. Tada bi trebalo provjeriti koja je informacija tačna, a to bi značilo pogledati svaku kalkulaciju skladišta, a to bi značilo pogledati svaku kalkulaciju skladišta, knjizenja, prosječne cijene i sl. Nije problem ako je ta razlika mala, ali šta ako je u pitanju značajniji iznos? I šta ako je za to potrebno više vremena nego što inspektor ima za kontrolu? Tada inspektor, nerijetko, uzima sebi povoljniju informaciju, a obveznik nije u prilici da baš ima prevelik izbor osim ako

je riješen da ide do kraja (za ovaj korak se odlučuju rijetki i, u pravilu, tu su veliki iznosi).

2. Na koji način da obveznici daju informaciju o stanju maloprodaje bez PDV-a (ili možda po nabavnim cijenama kada neko pomisli da je to potrebno) ako je jasno da se u maloprodajnim objektima ne mora voditi robno knjigovodstvo? Da li je ova informacija samo puko prepisivanje iz TKM i za šta ova informacija služi? Jasno je da povećano stanje zaliha pretpostavlja (objašnjava) višak ulaznog poreza po PDV prijavi, ali šta sa obveznicima koji imaju stotinu maloprodajnih objekata (kiosci i sl)?

Na bazi prethodno navedenog, UIO bi trebala razmisliti o "donjem pragu" za koji se treba podnositi D PDV obrazac (npr: kad je informacija koju zahtijeva obrazac veća od KM). Precizno (odgovorno) popunjavanje ovog obrasca zahtijeva vrijeme. S obzirom na to da je većina obveznika bez adekvatnog softvera (koji pruža mogućnost automatskog popunjavanja) i da dosta privrednih društava ima "eksterno računovodstvo" (dakle, mogućnost da se manje odvoji vremena jednom klijentu jer ostali čekaju), može se očekivati niz nesporazuma u kontrolama koji će voditi šteti i nezadovoljstvu obveznika (jer UIO ima zakonsko uporište da ovo zahtijeva). Odgovor, svakako, nije u promjeni "eksternog računovođe", jer od izdvojenog vremena (popunjavanje obrazaca) će zavisiti i cijena pružene usluge. To bi značilo povećanje cijena u računovodstvenoj oblasti. Za ovakav scenario mnogi obveznici nisu spremni, a i ekonomska situacija u državi ide u prilog ovoj tezi.

2.8. Putnički automobili (roba ili oprema)

Ova oblast je predmet nesporazuma već jako dugo. Puno je napisano članaka o ovoj temi u raznim stručnim časopisima i mnoge situacije su već praksom riješene. U najkraćem, na bazi člana 32. Zakona o PDV-u i člana 64. Pravilnika o primjeni zakona, obveznik NE obračunava PDV pri prodaji putničkih automobila osim ako je prethodno koristio ulazni PDV po ovom osnovu (taksi prevoz, iznajmljivanje automobila i sl). Osim prethodno rečenog, ima razlike i zavisno od toga da li je obveznik registrovan u smislu preprodaje automobila (trgovac automobilima) ili ne.

Glavne dileme (još uvijek) bi bile:

1. Kad obveznik prodaje automobil (stalno sredstvo) i ostvaruje pozitivnu razliku u cijeni, da li je obavezan platiti PDV? Član 32. Zakona u smislu priznavanja potvrđuje nemogućnost prihvatanja ulaznog PDV-a: "Obveznik ne može ostvariti pravo na odbitak ulaznog poreza na: 1. nabavku, proizvodnju i uvoz putničkih automobila...". Član 64. Pravilnika kaže: "(1) Putnički automobili, avioni i brodovi za prevoz posloводства, rukovodnih i drugih zaposlenih se ne

odnose na prijevozna sredstva koja se koriste isključivo za obavljanje svoje poslovne djelatnosti. (2) Prijevozna sredstva na koja nije odbijen ulazni porez, ne podliježu PDV-u kod otuđivanja od strane poreskih obveznika." Dakle, bez obzira na prodajnu cijenu, obveznici NE plaćaju PDV na pozitivnu razliku u cijeni prilikom prodaje automobila iznad knjigovodstvene vrijednosti.

- Šta ako trgovac automobilima uzme nov putnički automobil za potrebe testiranja i službenog puta? Testiranje bi bila poslovna potreba obveznika, pa bi (zbog toga) imao mogućnost priznavanja ulaznog PDV-a, ali ako se automobil paralelno koristi i za službeni put, onda je logično da se ne priznaje ulazni PDV. Drugim riječima, prilikom izuzimanja novog automobila sa skladišta, taj obveznik bi trebao napraviti internu fakturu za krajnju potrošnju i obračunati izlazni PDV na nabavnu vrijednost automobila. Taj automobil se uzima kao stalno sredstvo (zavodi se na konto opreme i obračunava amortizacija) i prilikom prodaje se ne bi trebao obračunavati izlazni PDV. Međutim, zbog učestalosti ovakvih transakcija (trgovci automobilima nastoje da što prije prodaju ova testna vozila zbog pada vrijednosti) i zbog uobičajene prakse da se napravi pozitivna razlika u cijeni, tj. zarada, inspektori i ove transakcije posmatraju kao prodaju robe (da bi imali osnovu za obračun PDV-a na stvarnu razliku u cijeni). Ako se ove transakcije posmatraju kao roba, onda se ne bi trebalo uzimati u obzir obezvrjeđivanje po osnovu amortizacije, jer je to odlika samo za stalna sredstva, ali ne i robu (MRS 2 - *Zalihe i oprema*). Dakle, razlika u cijeni bi trebala biti manja i ne bi trebalo obračunavati PDV na neposlovnu potrošnju što je u suprotnosti sa članom 5. Zakona. Stoga bi UIO, u cilju jednakog tretmana prema svim obveznicima, morala dati "zvanični" način ponašanja (instrukciju) i za ovakve slučajeve.

3. Zaključak

Primjetno je da su propisi iz oblasti poreza na dodanu vrijednost u BiH i ponašanje inspektora na terenu nesinhronizovani u pojedinim slučajevima. Takva "različita ponašanja" i "nejasnoće zakona" prouzrokuju niz nesporazuma na relaciji obveznik - inspektor - UIO. Kako bi se preduprijedile ovakve situacije, bilo bi dobro da UIO preuzme aktivniju ulogu u smislu edukacije obveznika i analize uzroka nesporazuma. Ovaj dio bi mogao uraditi odjel za internu reviziju pri UIO, tj. uraditi reviziju učinka za navedena polja.

Kroz navedene analize prethodnih pitanja može se potvrditi krucijalno pitanje postavljeno na početku rada koje glasi: "Da li UIO BiH može doprinijeti poboljšanju ukupne poslovne klime na način da pokuša promijeniti "nelogična" zakonska rješenja i svojim organizacijskim pristupom doprinijeti boljem informisanju poreznih obveznika, a u cilju preciznije primjene propisa o PDV-u?"

Ostaje nada da će i ovaj članak doprinijeti boljem razumijevanju i manjim nesporazumima na relaciji obveznik - država i kao takav potvrditi svoju društvenu korisnost.

Literatura i izvori:

- Zakon o porezu na dodanu vrijednost ("Sl. glasnik BiH", br. 9/05, 35/05 i 100/08)
- Pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u ("Sl. glasnik BiH", br. 93/05, 21/06, 60/06, 6/07, 100/07, 35/08 i 65/10)
- <http://www.uio.gov.ba/b/Porezi/PDV/Obrasci.html>
- Zakon o deviznom poslovanju
- Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja
- Zakon o visini stope zatezne kamate na javne prihode ("Sl. novine FBiH", br. 48/01, 52/01, 42/06)
- Zakon o postupku indirektnog oporezivanja ("Sl. glasnik BiH", br. 89/05 i 100/13)
- Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje ("Sl. glasnik BiH", broj 89/05)
- Pravilnik o kontroli indirektnih poreza ("Sl. glasnik BiH", broj 78/07)
- Instrukcija o postupanju pri podnošenju PDV prijave primaoca usluga od lica koje nema sjedište u BiH i lica u posebnoj shemi u građevinarstvu, broj: 02-983/07, od 14. 03. 2007.
- Zakon o obligacionim odnosima ("Sl. novine FBiH", broj 42/11 - zadnje izmjenjene)
- Zakon o stečajnom postupku ("Sl. novine FBiH", broj 42/06)
- Zakon o likvidacijskom postupku ("Sl. novine FBiH", broj 29/03)
- Međunarodni računovodstveni standardi, <http://www.srr-fbih.org/bo/msfi-mrs.asp>
- http://www.pravobih.com/index.php?option=com_content&view=article&id=56&Itemid=67