

UDK 336.225.66(497.6)
DOI: 10.7251/FIN1501036A
Dinka Antić*

PRETHODNO SAOPŠTENJE

Implikacije izmjene rokova podnošenja PDV prijava u BiH

The implications of changes the deadlines for submitting VAT form in BiH

Rezime

Prihodi od PDV-a predstavljaju dominantan izvor za finansiranje budžeta svih nivoa vlasti u BiH, dok obveznicima poštovanje propisa iz područja PDV-a, osim obaveze za PDV, proizvodi i troškove administriranja. Cilj inicijative za produžavanje roka podnošenja PDV prijava u Bosni i Hercegovini je relaksiranje finansijske pozicije obveznika. Imajući u vidu fiskalne i mikroekonomske efekte PDV-a na obveznike i budžet države, analiza implikacija predložene inicijative nužno treba imati dvije dimenzije – evropsku i nacionalnu. Svaku izmjenu Zakona o PDV-u potrebno je analizirati u svjetlu direktiva EU i prakse članica EU, pogotovo onih sa dugom tradicijom oporezivanja PDV-om. S druge strane, nužno je inicijativu razmotriti i u kontekstu specifičnosti sistema PDV-a i raspodjele prihoda od PDV-a u BiH.

Ključne riječi: porez na dodatu vrijednost (PDV), prijave PDV-a.

Abstract

Revenues from VAT are the dominant source of funding for budgets of all levels of government, while respecting taxpayers regulations in the field of VAT, in addition to the obligations imposed by VAT and the cost of administration. The initiative aims to extend the deadline for the submission of VAT forms in Bosnia and Herzegovina is the relaxation of the financial position of the taxpayer. Taking into account the fiscal and microeconomic effects of VAT on taxpayers and the state budget analysis of the implications of the proposed initiatives necessary to have two dimensions, European and national. Any amendment to the Law on VAT needs to be analyzed in the light of EU directives and practices of member states, especially those with a long tradition of VAT taxation. On the other hand, it is necessary to consider the initiative in the context of the specifics of the VAT system and the distribution of revenues from VAT in BiH.

Key words: value added tax (VAT), VAT forms.

UVOD

Za razliku od poreskih sistema u prošlosti, koji su u fokusu imali samo potrebe države, zanemarujući potrebe obveznika, savremeni poreski sistemi vode više računa o troškovima poštovanja poreskih propisa od strane obveznika. Troškovi poštovanja poreskih propisa, s jedne strane, opterećuju dobit obveznika, ukoliko ih snosi obveznik, ili umanjuju njegovu konkurentnost, ukoliko ih prevaljuje na teret prodajne cijene, a s druge strane, ukoliko su preveliki, mogu predstavljati ozbiljan rizik za migriranje kompanija u sivu ekonomiju.

Podnošenje PDV prijava i plaćanje PDV-a predstavljaju najvažnije elemente administriranja PDV-om. PDV prijave ne utiču samo na

troškove poštovanja propisa, već i na finansijsku poziciju obveznika, s jedne strane, preko obaveze za PDV koja se iskazuje na prijavi i koja se mora platiti, uglavnom, u rokovima podnošenja prijave, a s druge strane, preko isplate povrata u rokovima koji se računaju od dana podnošenja prijave. Zakon o PDV-u u BiH predviđa samo mjesečnu prijavu PDV-a i jedan rok plaćanja – u momentu podnošenja prijave, odnosno najkasnije deset dana nakon isteka perioda oporezivanja. Ovo je razumljiv pristup za državu koja tek uvodi novi poreski oblik. Prvih godina implementacije PDV-a potrebno je imati jednake uslove za sve obveznike iz razloga što bi diferencirani pristup otežao uvođenje PDV-a i administriranje PDV-om. Ne samo što bi to zahtijevalo dodatne napore UIO i proizvelo nove troškove, nego bi zahtijevalo i dodatno educiranje obveznika,

* Šef Odjeljenja za makroekonomsku analizu Upravnog odbora UIO i docent na Fakultetu pravnih nauka Panevropskog univerziteta „Apeiron“ Banjaluka

što bi na kraju dovelo do konfuzije kod samih obveznika. Međutim, nakon devet godina primjene PDV-a moglo bi se razmišljati o prilagođavanju sistema PDV-a potrebama privrede. Eventualno produžavanje rokova za podnošenje prijava može značiti pozitivnu mjeru za jedne obveznike, a za druge dodatni finansijski teret. Iz tog razloga, potrebno je ponuditi izbalansirano rješenje koje će minimizirati negativne efekte, a svim kategorijama obveznika donijeti određene koristi. Iskustva i praksa članica EU u području prijave PDV-a mogu predstavljati važne smjernice za donošenje koherentne odluke.

1. ULOGA PDV PRIJAVA U SISTEMU PDV-A U EU

U složenim ekonomskim integracijama poput EU, troškovi poštovanja propisa mogu predstavljati značajnu prepreku širenju poslovanja u druge članice. Posljedica administrativne kompleksnosti nacionalnih sistema PDV-a je zatvaranje tržišta članica i neefikasna alokacija kapitala. PDV predstavlja važan faktor konsolidacije javnih finansija u članicama EU, ne samo zbog značajnog udjela u strukturi poreskih prihoda, već i zbog značaja potrošnje kao pogodnijeg objekta oporezivanja u svrhu ostvarenja ekonomskog rasta u odnosu na oporezivanje rada. Međutim, manevarski prostor za veće intervencije u sistemu PDV-a u EU je sužen zbog činjenice da zajednički sistem PDV-a u EU obuhvata samo minimalne standarde oporezivanja PDV-om u pogledu stopa i osnovice, dok u području administriranja članice imaju široku slobodu propisivanja nacionalnih pravila.

U cilju predlaganja preporuka za harmonizaciju postupaka, procedura i rokova podnošenja prijave PDV-a na zahtjev Komisije 2003. godine izvršena je opsežna studija (PriceWaterHouseCoopers, 2003) postojećeg sistema PDV-a u članicama EU-15 sa naglaskom na obavezama koje imaju obveznici (registracija, fakturisanje, prijave, plaćanje PDV-a). Glavne preporuke iz te studije u vezi sa pojednostavljenjem postupaka i uslova podnošenja prijave PDV-a i plaćanja obaveza za PDV su sljedeće:

- ujednačiti periode oporezivanja: godišnje, kvartalne i mjesečne prijave,
- uvesti jedinstven rok za podnošenje prijave: mjesec dana nakon isteka poreskog perioda,
- uvesti jednoobrazne formulare za podnošenje prijave i sistematizovati podatke koje treba popuniti na prijavi,¹
- uvesti povremene kvartalne prijave za osobe koje nisu obveznici PDV-a a povremeno obavljaju oporezive aktivnosti,
- uvesti jedinstveni rok za plaćanje obaveze po osnovu PDV-a, te da se plaćanje izvrši u momentu podnošenja prijave.

Strategija razvoja sistema PDV-a u Uniji uključuje i aktivnosti na smanjenju troškova poštovanja propisa u području PDV-a (European Commission, 2010). U tom smislu, grupa eksperata, koju je uspostavila Evropska komisija, predožila je mjere za smanjenje troškova poštovanja Direktive 2006/112/EC. To su elektronsko fakturisanje, koje je uvedeno u EU od 1.1.2013, i podnošenje PDV prijave (Antić, 2014), koje se planira implementirati od 1.1.2017. godine (European Commission, 2013). I pored zahtjeva za standardizacijom i pojednostavljenjem administriranja PDV-om EU, uz uvažavanje karakteristika nacionalnih PDV sistema,

postoji i realna potreba za diferenciranim pristupom s obzirom na heterogenost obveznika. Grupacija obveznika kojoj se poklanja velika pažnja jesu mala i srednja preduzeća. Koncept „prvo misli o malome“² podrazumijeva da se prilikom izrade novih poreskih propisa ili izmjene postojećih prvo razmišlja o implikacijama na mala i srednja preduzeća. Kako bi se zaštitila pozicija ove grupacije obveznika, poreske vlasti treba u segmentu poreskih prijave da rade na pojednostavljenju i grupisanju administrativnih obaveza koje se nameću poreskim obveznicima. To bi u praksi značilo da se smanji broj prijave poreza, da se uvede godišnja prijava, elektronsko podnošenje prijave, elektronsko fakturisanje i komunikacija sa poreskim upravama i dr. Iako se čini da su zahtjevi za većom unifikacijom PDV prijave i rokova plaćanja u koliziji sa zahtjevom obveznika da se uvažavaju njihovi heterogeni interesi i potrebe, praksa članica EU pokazuje da je moguće uskladiti oba zahjeva kako bi se postiglo smanjenje troškova obveznika i fiskalna konsolidacija budžeta.

2. VRSTE PDV PRIJAVA U ČLANICAMA EU

Članice EU u svojim PDV sistemima propisuju podnošenje mjesečnih, kvartalnih, polugodišnjih i godišnjih PDV prijave. Mjesečnu prijavu propisuje 26 članica, kvartalnu 24, polugodišnju četiri, a godišnju 11 članica (Ernst&Young, 2013).

Izuzetak od ostalih članica je Irska, koja u svom sistemu PDV-a ima dvomjesečnu, polugodišnju i četvoromjesečnu prijavu. Irska je propisala obaveznu primjenu dvomjesečnih PDV prijave za sve obveznike. Iz ove obaveze su izuzeti samo obveznici koji su konstantno u povratu, kojima je omogućena mjesečna prijava PDV-a, i mali obveznici. Mali obveznici čiji je godišnji oporezivi promet između 3.000 i 14.000 EUR podnose četvoromjesečne prijave (tri puta godišnje), a mikroobveznici, sa godišnjim prometom ispod 3.000 EUR, podnose polugodišnje prijave.

Modaliteti, uslovi i kombinacije se značajno razlikuju od članice do članice. Samo jednu vrstu prijave propisale su četiri članice, s tim da su Bugarska i Estonija propisale mjesečnu, a Malta i Kipar samo kvartalnu prijavu.

Veća grupacija članica je propisala mjesečnu PDV prijavu kao osnovnu i kvartalnu prijavu pod određenim uslovima. Najčešće se kao kriterijum za primjenu određene vrste prijave koristi visina oporezivog prometa (bez PDV-a). Pri tome se korištenje kvartalnu prijave može propisati kao opcija ili kao obaveza. Francuska je propisala mjesečnu i kvartalnu prijavu, a obaveza podnošenja prijave zavisi od pravnog statusa obveznika. Tako su, npr., strani obveznici dužni da podnesu kvartalnu prijavu. Slovačka je propisala mjesečnu prijavu kao osnovnu, dok kvartalnu kao opcionu mogu koristiti male firme čiji je godišnji oporezivi promet manji od 100.000 EUR. Slično je propisala i Češka, a prag za korištenje opcije za kvartalno podnošenje prijave je 10 mil. CZK. Slovenija je propisala i mjesečnu i kvartalnu primjenu, s tim da je za odabir vrste prijave relevantna visina godišnjeg oporezivog prometa. Ukoliko prelazi 210.000 EUR, obveznik je dužan podnijeti mjesečnu prijavu, a ukoliko je ispod tog praga, obveznik podnosi kvartalnu prijavu. Mjesečnu prijavu su dužni podnositi i strani obveznici koji nemaju sjedište u Sloveniji. Za razliku od spomenutih članica, Italija je propisala različite pragove za primjenu kvartalnu prijave, zavisno od vrste prometa. Ukoliko

¹ Za ilustraciju kolike su razlike u sadržini i broju polja koja treba popuniti na redovnoj prijavi PDV-a: broj podataka varira od 6 u Irskoj do 73 u Luksemburgu.

² Engl. „Think Small First“, više: <http://ec.europa.eu/enterprise/>

se radi o prometu uslugama, obveznici su dužni da podnesu kvartalnu prijavu ukoliko im je godišnji oporezivi promet manji od 400.000 EUR, a ukoliko se radi o prometu dobrima, prag za primjenu kvartalnu prijavu je 700.000 EUR. Italija je jedinstvena i u pristupu prema obveznicima. Odobravanje kvartalnu prijavu se ne smatra politikom smanjenja troškova poštovanja poreskih propisa za male firme nego ustupkom. Obveznici koji podnose kvartalnu prijavu PDV-a dužni su da plate 1% kamate na iznos dugovanog PDV-a.

Za razliku od članica u kojima kvartalna prijava podrazumijeva podnošenje prijave PDV-a samo četiri puta godišnje, neke članice propisuju kvartalnu prijavu kao konačnu prijavu i mjesečne akontativne uplate PDV-a. Belgija je propisala mjesečnu prijavu kao osnovnu prijavu, dok obveznici koji imaju godišnji oporezivi promet manji od 1 mil. EUR imaju opciju da podnesu kvartalnu prijavu. U tom slučaju, dva mjeseca u kvartalu obveznici uplaćuju po 1/3 obaveze za PDV iz prethodnog kvartala. Slično je propisala i Poljska, s tim da je kvartalna prijava opcionalna. Ukoliko se obveznici odluče da podnose kvartalnu prijavu, tada su dužni da uplaćuju mjesečne akontacije PDV-a na bazi obaveze iz prethodnog kvartala.

Praksa da je kvartalna prijava osnovna, a da se mjesečna prijava donosi pod određenim uslovima je rijetka. Samo Velika Britanija propisuje kvartalnu prijavu kao osnovnu, dok je mjesečna opcionalna i uglavnom je predviđena kao mogućnost koja se može odobriti obveznicima koji konstantno imaju pravo povrata PDV-a na njihov zahtjev. Specifičnost Britanije je i u tome što kvartalnu razdoblja nisu fiksirana u skladu sa kalendarskim kvartalima, već su pomična. Obveznici su dužni da obavijeste poresku upravu o odabranim kvartalnim periodima. Definisane poreskih perioda na ovakav način može pogodovati obveznicima, pogotovo ukoliko se bave sezonskom djelatnošću, ali i državi, jer omogućava ravnomjerniju naplatu PDV-a tokom godine, umjesto samo na četiri udarna datuma.

Vrlo često članice uz periodične prijave (mjesečna, kvartalna, polugodišnja) propisuju i podnošenje godišnje prijave. Međutim, uloga godišnje prijave se razlikuje. U nekim članicama godišnja prijava služi za sumiranje svih oporezivih transakcija, ulaznog i izlaznog PDV-a (kao rekapitulacija), kod nekih članica godišnja PDV prijava je instrument politike administrativnih olakšica za male obveznike, a kod članica koje praktikuju akontativno plaćanje PDV-a tokom fiskalne godine godišnja prijava ima karakter konačne prijave. Konačno, praksa Njemačke pokazuje da je godišnja prijava de facto jedina i konačna prijava PDV-a.

Godišnja prijava PDV-a je obavezna za sve obveznike u Austriji, Hrvatskoj, Grčkoj, Portugalu, Španiji. Austrija je propisala podnošenje mjesečne ili kvartalnu prijavu. Mjesečna prijava je osnovna prijava, dok kvartalnu prijavu podnose mali obveznici čiji je godišnji oporezivi promet manji od 100.000 EUR. Grčka propisuje podnošenje mjesečne prijave za obveznike čiji je godišnji oporezivi promet veći od 1,5 mil. EUR, dok mali obveznici sa manjim prometom od propisanog praga podnose kvartalnu prijavu. Hrvatska je propisala prag od 800.000 HRK za primjenu mjesečne prijave PDV-a, dok je Portugal propisao prag od 650.000 EUR. Španija je propisala obavezu podnošenja mjesečne prijave za sve obveznike čiji godišnji oporezivi promet premašuje 6.010.121 EUR, kao i za obveznike koji konstantno ostvaruju pravo na povrat PDV-a, dok kvartalnu prijavu podnose mali obveznici sa godišnjim prometom ispod praga.

Kao instrument minimiziranja troškova poštovanja poreskih propisa, godišnja prijava PDV-a se propisuje u Finskoj, Mađarskoj, Luksemburgu, Holandiji i Švedskoj. U ovim članicama mali obveznici su dužni da podnose godišnje prijave.

Finska je propisala da mali obveznici sa godišnjim oporezivim prometom ispod 25.000 EUR podnose godišnju prijavu, obveznici sa godišnjim prometom od 25.000 do 50.000 EUR kvartalnu, a svi ostali obveznici mjesečnu prijavu. Luksemburg propisuje podnošenje mjesečne prijave za sve obveznike čiji je godišnji oporezivi promet iznad 620.000 EUR, kvartalnu prijavu za obveznike čiji je godišnji oporezivi promet između 112.000 i 620.000 EUR, a godišnju prijavu za male obveznike sa prometom ispod 112.000 EUR. Mađarska je propisala da obveznici sa godišnjim oporezivim prometom preko 1 mil. HUF podnose mjesečnu prijavu, obveznici sa godišnjim oporezivim prometom od 250.000 do 1 mil. HUF kvartalnu prijavu, a mali obveznici čiji promet je ispod 250.000 HUF godišnju prijavu. Švedska je propisala mjesečnu prijavu kao obaveznu, dok obveznici čiji je godišnji promet manji od 40 mil. SEK mogu da se opredijele za kvartalnu prijavu. Isto tako, mali obveznici, čiji je godišnji oporezivi promet manji od 1 mil. SEK, mogu da se opredijele za godišnju prijavu. Holandija je u određenoj mjeri specifična, jer kao kriterijum za primjenu određene vrste PDV prijave umjesto godišnjeg oporezivog prometa koristi kvartalni iznos PDV obaveze. Mjesečna prijava je obavezna za obveznike čiji je kvartalni iznos PDV obaveze veći od 15.000 EUR, kao i oni obveznici koji konstantno ostvaruju pravo na povrat PDV-a. Obveznici čija je kvartalna obaveza za PDV manja od 15.000 EUR podnose kvartalnu prijavu, a mali obveznici, čija je kvartalna obaveza za PDV manja od 1.883 EUR, podnose godišnju prijavu PDV-a.

U nekim članicama su propisane mjesečne, kvartalnu i polugodišnje PDV prijave. Polugodišnje prijave, slično ulozi godišnjih prijava u drugim članicama, propisuju se za male obveznike. Članice koje propisuju polugodišnje prijave su Danska, Latvija, Litvanija i Rumunija. Danska je propisala mjesečnu prijavu za obveznike čiji godišnji oporezivi promet premašuje 15 mil. DKK, kvartalnu prijavu za obveznike čiji se godišnji oporezivi promet nalazi u rasponu između 1 i 15 mil. DKK i polugodišnju oporezivu prijavu za male obveznike sa godišnjim oporezivim prometom ispod 1 mil. DKK. Latvija je propisala mjesečnu prijavu za obveznike čiji je oporezivi godišnji promet veći od 35.000 LVL (50.000 EUR), kvartalnu prijavu za obveznike čiji je godišnji oporezivi promet između 10.000 i 35.000 LVL, te polugodišnje prijave za male obveznike, čiji je godišnji oporezivi promet manji od 10.000 LVL (14.500 EUR). Za razliku od Latvije, Litvanija ima samo mjesečnu prijavu i polugodišnju prijavu za obveznike čiji je godišnji oporezivi promet manji od 200.000 LTL. Rumunija obavezuje sve obveznike da podnesu polugodišnju prijavu. Mjesečnu prijavu su dužni podnijeti svi obveznici osim onih čiji je godišnji oporezivi promet manji od 100.000 EUR.

Njemačka je u pogledu prijave specifična u odnosu na ostale članice. Periodične prijave PDV-a u Njemačkoj (mjesečne ili kvartalnu) preliminarne su karaktere. Svi obveznici koji su u prethodnoj godini platili više od 7.500 EUR obaveze za PDV dužni su podnositi mjesečnu prijavu. Međutim, mjesečna prijava je preliminarne. Obveznik je dužan da svaki mjesec akontativno uplati 1/11 PDV obaveze iz prethodne godine, osim ukoliko je iznos PDV obaveze bio ispod 1.000 EUR. U mjesecu decembru vrši se saldiranje uplaćenog akontativnog PDV-a i ukupne PDV obaveze. U svakom slučaju, obveznik je dužan da podnese i godišnju prijavu.

Neke članice propisuju posebne uslove za podnošenje prijave od strane novoosnovanih oporezivih lica. U Hrvatskoj takva lica su dužna podnijeti mjesečnu ili kvartalnu prijavu na bazi procijenjenog prometa iz zahtjeva za registraciju za PDV. U Češkoj, novoosnovane firme ne mogu podnositi kvartalnu prijavu, već samo mjesečne. Pored njih, za korištenje opcije za kvartalnu

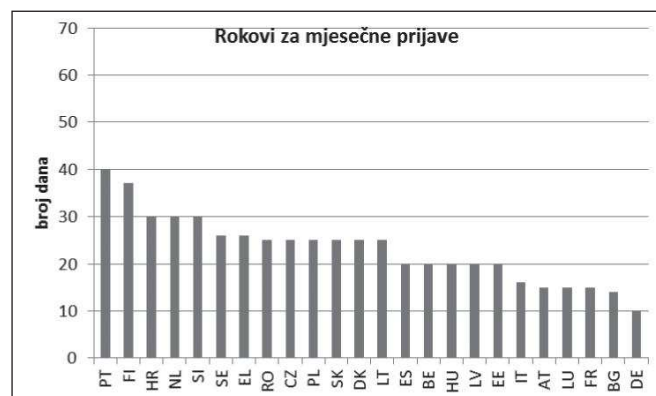
podnošenje prijave ne mogu se kvalifikovati ni obveznici sa negativnom istorijom plaćanja PDV-a. U Njemačkoj, novoosnovane firme moraju podnositi mjesečne prijave PDV-a u prvoj i drugoj godini nakon registracije, dok je u Sloveniji taj period ograničen na godinu dana.

3. ROKOVI ZA PODNOŠENJE PDV PRIJAVA U EU

Razlike između članica su značajne i u pogledu rokova za podnošenje PDV prijave. Uobičajeno je da rok podnošenja prijave ujedno predstavlja i rok za plaćanje obaveze za PDV. Rokove za podnošenje PDV prijave i plaćanja PDV-a potrebno je sagledati u odnosu na poreski period. Razumljivo je očekivati kraće rokove podnošenja prijave ukoliko su kraći poreski periodi, budući da od dinamike prijave zavisi i finansiranje budžeta. Zbog mjesečnih alokacija rashoda razumljivo je očekivati i mjesečno finansiranje budžeta, odnosno da rokovi plaćanja po mjesečnim prijavama budu do 30 dana. Pregled rokova za podnošenje mjesečnih PDV prijave i plaćanje PDV-a (grafikon 1) pokazuje da najkraći rok od 10 dana ima Njemačka, deset članica je propisalo rok između 10 i 19 dana, a jedanaest članica je propisalo rok između 20 i 30 dana. Rok duži od 30 dana imaju samo dvije članice.

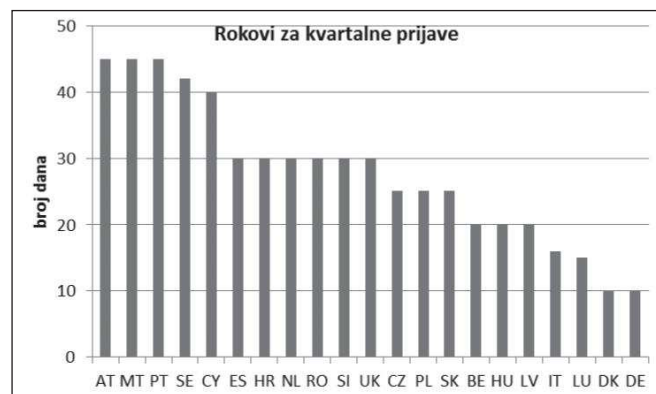
Pregled rokova za podnošenje kvartalnih PDV prijave i plaćanje PDV-a (grafikon 2) pokazuje da najkraći rok od 10 dana imaju Njemačka i Danska. Najveći broj članica ima rok između 20 i 30 dana, a samo pet članica je propisalo rok duži od 30 dana.

Grafikon 1.



Izvor: Ernst&Young, Worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2013.

Grafikon 2.



Izvor: Ernst&Young, Worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2013.

4. ZNAČAJ ROKOVA PODNOŠENJA PRIJAVA

4.1. PDV kao element finansijskog menadžmenta

Pored normative dimenzije, odredbe kojima se propisuju rokovi podnošenja prijave PDV-a, a time i rokova za plaćanje PDV-a, imaju i ekonomsku dimenziju. Plaćanje obaveza za PDV, koje u slučaju velikih kompanija mogu biti značajne, determinišu dinamiku odliva gotovine, a time i ukupni finansijski menadžment u kompanijama. Ukoliko se posmatra samo rok podnošenja prijave, tada bi se moglo zaključiti da duži rok omogućava vrijeme za naplatu PDV-a iz potraživanja od kupaca koja će biti obuhvaćena PDV prijavom. U tom slučaju, duži rok za podnošenje PDV prijave i plaćanje PDV-a bi omogućio da se obaveza za PDV plaća iz tekućeg priliva od prodaje. Međutim, sa aspekta održavanja likvidnosti i planiranja dinamike plaćanja obaveza, uključujući i obaveze za PDV, nije dovoljno sagledati samo rokove plaćanja obaveze, već i dužinu poreskog perioda. Ekonomske aktivnosti ne odvijaju se samo krajem poreskog perioda da bi potom rok plaćanja PDV-a iz tih aktivnosti bio presudan za plaćanje obaveze za PDV. Mnogi obveznici imaju kontinuirane prodaje tokom mjeseca i cijele poslovne godine. U tom slučaju, rok za plaćanje PDV-a ne može imati presudan značaj za likvidnost, nego se obaveza za PDV posmatra samo kao jedna u nizu obaveza koje dospjevaju na plaćanje. S druge strane, zavisno od značaja prodavca i kupca na tržištu, rokovi plaćanja faktura mogu biti duži ili kraći. Kraće rokove plaćanja može zahtijevati prodavac monopolista, dok duže rokove mogu zahtijevati veliki kupci koji imaju dominantan položaj na tržištu.

S obzirom na višefazni karakter PDV-a, koji podrazumijeva situaciju da se isti obveznik u jednoj transakciji nalazi u ulozi kupca, a u drugoj u ulozi prodavca, potrebno je cjelovito i višedimenzionalno sagledavanje PDV-a. PDV je finansijska obaveza ili potraživanje od kupca. Kao obaveza ili potraživanje, PDV postaje element finansijskog upravljanja. Upravljanje PDV-om podrazumijeva sagledavanje osnovnih parametara sistema PDV-a koji su bitni za finansijski menadžment (obračunski period, pravo na odbitak), kao i segmenata i poslovnih funkcija kompanije u čijem funkcionisanju se ispoljava pozitivan ili negativan uticaj PDV-a. Primjenjujući standardni koncept PDV-a, obveznik može ostvariti povrat ulaznog PDV-a i pozitivan finansijski efekat iako obaveze prema dobavljačima nisu plaćene. Suprotno, obaveze za PDV će izazvati odliv novca iako potraživanja od kupaca nisu naplaćena. Povoljniji finansijski položaj imaće obveznici koji prodaju dobra ili usluge krajnjim kupcima i koji imaju veći priliv gotovine, obveznici koji imaju brži obrt potraživanja, a zbog povoljnijeg položaja na tržištu mogu odgađati plaćanje obaveza prema dobavljačima. Od kvaliteta kupaca zavisi naplata potraživanja, a time i naplata PDV-a koji poreski obveznik ubire u ime države. S druge strane, od kvaliteta dobavljača zavisi mogućnost dobijanja dužeg kreditnog perioda za plaćanje nabavki. Poslovanje u sistemu PDV-a zahtijeva i dodatnu analizu strukture prodaje i nabavki. Bitan je odnos nabavki iz uvoza i nabavki iz zemlje, budući da uvozne transakcije zahtijevaju angažovanje značajnih finansijskih sredstava u momentu uvoza, što nije slučaj sa nabavkama od domaćih dobavljača, s kojima se mogu dogovarati i fleksibilniji rokovi. Za opterećenje finansijskog toka obavezama za PDV bitan je i udio kompenzacija (razmjena) i prodaje na kredit u ukupnoj prodaji. Upravljanje PDV-om zahtijeva i usvajanje nove politike prodaje, kako bi se zadobili novi, kvalitetniji kupci koji bi redovno izmirivali svoje obaveze i dobavljači koji nisu monopolisti na tržištu. Disperzija rizika na veći broj kupaca i dobavljača pozitivno utiče na prilive i odlive gotovine, a time i na izmirenje obaveza za PDV. Mogućnost efikasnog upravljanja PDV-om značajno zavisi od vrste djelatnosti. Dugi investicioni ciklusi (proizvodnja, građevinarstvo, brodogradnja) i faktor sezonalnosti (poljoprivreda, građevinarstvo,

turizam i hotelijerstvo, prevoz putnika), koji su povezani sa periodima ostvarivanja visokih povrata PDV-a i periodima u kojima dospijevaju visoke obaveze za PDV, mogu unijeti veliku neizvjesnost u finansijske tokove obveznika.

4.2. Uloga povrata kod određivanja rokova podnošenja prijava

Rokovi podnošenja prijava moraju se posmatrati šire, ne samo sa aspekta plaćanja obaveze za PDV, nego i sa aspekta povrata PDV-a obveznicima po određenim sektorima ekonomije.

Poreski periodi kraći od mjesec dana i kraći rokovi podnošenja prijava pogoduju velikim kompanijama, kompanijama koje imaju sezonsku proizvodnju ili pružaju sezonske usluge, u kojima je sporiji obrt i duži ciklus proizvodnje (poljoprivreda, brodogradnja, građevinarstvo), velikim uvoznicima, izvoznicima i investitorima i drugim obveznicima koji regularno ostvaruju pravo na povrat.

Velike kompanije se mogu suočiti sa problemima finansiranja velikih obaveza za PDV ukoliko su rokovi za podnošenje prijava jako dugi (kvartal, pola godine, godina). Problem postaje još teži ukoliko je naplata od kupaca neravnomjerna tokom godine ili sezonska. Tada plaćanje obaveze za PDV postaje investicija za koju treba naći izvor finansiranja. Uravnoteženo planiranje dinamike priliva i odliva novca jednostavnije je ostvariti ukoliko su iznosi obaveza manji. Iz ovih razloga velike kompanije se zalažu za kraće rokove podnošenja prijava, što, potom, omogućava plaćanje obaveza za PDV u ratama. Isti slučaj je i sa djelatnostima sa dominantnim sezonskim uticajem na poslovanje, kod kojih se duži periodi velike aktivnosti smjenjuju sa dužim razdobljem niske aktivnosti (turizam, hotelijerstvo, prevoz putnika, građevinarstvo, poljoprivreda). Investitori i veliki uvoznici su zainteresirani za kraće periode da bi mogli vratiti PDV koji su morali platiti u rokovima plaćanja carine i carinskih naknada. Izvoznici su zainteresovani za što brži povrat PDV-a koji su platili svojim dobavljačima kako bi finansijska sredstva mogli ponovo usmjeriti na finansiranje proizvodnje za izvoz.

Može se zaključiti da duži poreski periodi i duži rokovi podnošenja PDV prijava neminovno u nepovoljniji položaj stavljaju sve obveznike koji imaju pravo na povrat PDV-a, a pogotovo one koji kontinuirano ostvaruju pravo na povrat. Država u takvoj situaciji samo profitira, budući da se finansiranje PDV-a u iznosu većem od obaveza može tretirati kao beskamatni kredit koji privreda omogućava državi. S druge strane, čekajući na rokove isplate povrata, privreda se mora zaduživati da bi izmirila druge obaveze iz poslovanja. Stoga, produžavanje poreskih perioda i rokova podnošenja prijava može samo usporiti ekonomsku aktivnost i ekspanziju kompanija, usporiti izvoz i investicije, što sa makroaspekta postaje negativno kretanje i za cijelu državu.

Suprotno gore navedenom, periodi duži od pola godine ili godinu dana pogoduju malim firmama, u prvom redu zbog nižih administrativnih troškova u vezi sa vođenjem PDV evidencija i podnošenja prijava. U cilju dodatnog smanjenja troškova administriranja PDV-om, analiza prakse EU je pokazala da veliki broj članica EU za male firme uvodi posebne i pojednostavljene postupke vođenja knjigovodstva, podnošenja prijava i plaćanja PDV-a.

5. IMPLIKACIJE PRODUŽENJA ROKA ZA PODNOŠENJE PRIJAVA U BIH

Prema Zakonu o PDV-u u BiH poresko razdoblje iznosi mjesec dana. Obveznici su dužni podnijeti PDV prijavu do 10. dana narednog mjeseca i u istim rokovima platiti obvezu za PDV.

Uzimajući u obzir dužinu poreskog perioda i rokove podnošenja PDV prijava u članicama EU, može se izvesti zaključak da BiH sa mjesečnim poreskim periodom i rokom podnošenja od 10 dana nakon isteka poreskog perioda ima jedan od najrigoroznijih rokova. No, u poređenju sa rokovima plaćanja poreza na promet, mjesečni period za podnošenje prijava PDV-a povoljnije je za poreske obveznike.

Moglo bi se zaključiti i da kratki rokovi kompanije koje posluju u BiH stavljaju u težu finansijsku poziciju u odnosu na kompanije u drugim zemljama. Međutim, ukoliko se rokovi podnošenja prijava analiziraju u odnosu na obveznike koji imaju pravo na povrat, može se zaključiti da su kraći rokovi za podnošenje prijava povoljni za ovu grupaciju obveznika. Prema Zakonu o PDV-u, pravo na povrat se može ostvariti u roku od 30 dana od dana podnošenja prijave ukoliko se radi o pretežnom izvozniku ili u roku od 60 dana za ostale obveznike. Logično je da svako produženje rokova podnošenja prijava prolongira momenat povrata unaprijed plaćenog PDV-a pri uvozu, ukoliko se radi o investitorima ili kompanijama koje zbog troškova nabavke ili rabata uvoze veće količine robe, sirovina i materijala, ili plaćenog PDV-a iz prethodnih faza od strane izvoznika. Svako produžavanje rokova podnošenja prijava ovoj grupaciji obveznika stvara dodatne finansijske rashode za finansiranje tekućih obaveza dok čekaju momenat isplate svojih sredstava koja su „zarobljena“ u povratima. Likvidne kompanije iz ove grupacije biće suočene sa rastućim oportunitetnim troškovima zbog izgubljene dobiti na plasiranje sredstava kojima je unaprijed finansiran PDV. Osim mikroekonomskih i finansijskih posljedica, produžetak rokova za podnošenje prijava u BiH mogao bi da ugrozi krhki oporavak izvoza, te da uspori investiranje u velike projekte koji zahtijevaju višemjesečnu kontinuiranu nabavku kapitalnih dobara, ugrožavajući procesnu industriju i sve one kompanije koje imaju sezonsku djelatnost.

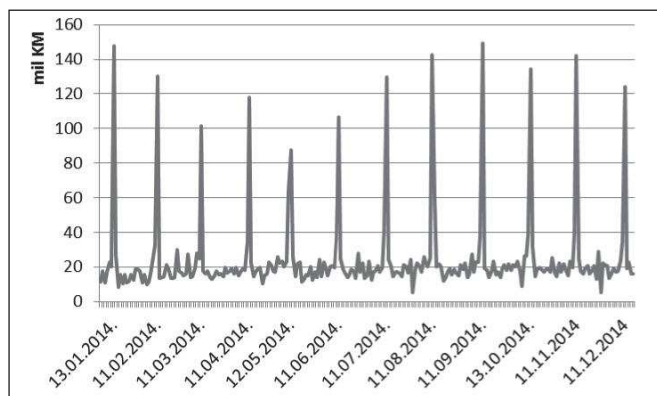
S druge strane, produžetak rokova podnošenja prijava za male obveznike proizvodi jednokratan pozitivan efekat samo prvi mjesec nakon izmjene roka. Ukoliko je novi rok podnošenja prijava 30 dana od isteka mjeseca, period prikupljanja sredstava za plaćanje obaveze za PDV se, umjesto od 10. prethodnog do 10. tekućeg mjeseca, produžava za dvadeset dana, odnosno od 10. prethodnog do 30. tekućeg mjeseca. Već naredni mjesec obveznici će biti suočeni sa dinamikom plaćanja obaveza, koja u suštini ostaje ista. Razdoblje prikupljanja sredstava za PDV obaveze ostaje isto (30 dana), samo dolazi do pomjeranja datuma kada se prijava podnosi. Pozitivne efekte pomjeranja roka mogu imati samo one kompanije koje kontinuirano isporučuju dobra ili usluge, a koje svoja potraživanja od kupaca fakturišu na mjesečnoj osnovi sa rokom plaćanja u drugoj polovini mjeseca (npr. kompanije za fiksnu telefoniju i post paid mobilnu telefoniju, internet provajderi, komunalna preduzeća, gradske toplane, elektrodistribucija i sl.).

Analiza implikacija produžetka roka podnošenja PDV prijava treba da obuhvati i fiskalne efekte. Produžetak rokova za podnošenje prijava proizvodi jednokratne pozitivne efekte na naplatu prihoda od PDV-a samo u godini u kojoj se ova mjera uvede. Efekti nastaju zbog prolongiranja dijela isplate povrata iz decembra u januar naredne godine. Već naredne fiskalne godine dolazi do konsolidacije dinamike naplate bruto prihoda od PDV-a i isplate povrata prema novoj shemi rokova.

S obzirom na značaj PDV-a u poreskoj strukturi BiH, specifičnu fiskalnu strukturu i jedinstven sistem raspodjele prihoda od indirektnih poreza koji povećava zavisnost budžeta svih nivoa vlasti od naplate PDV-a, pomjeranje rokova podnošenja prijava PDV-a može prouzrokovati probleme u alimentiranju rashoda iz budžeta. Statistika dnevne naplate prihoda od indirektnih poreza

na jedinstvenom računu UIO pokazuje da se, očekivano, najviše prihoda naplati na dan kada ističe rok za podnošenje PDV prijave.³ Grafikon 3. pokazuje kretanje dnevne naplate indirektnih poreza u 2014. i karakteristične dane kada se ubere najviše prihoda u toku mjeseca. Sistem raspodjele sa jedinstvenog računa UIO podrazumijeva sljedeći redoslijed isplata. Prvo se izdvajaju sredstva za isplatu povrata, zatim se izdvajaju sredstva za budžet institucija BiH, a preostali dio se raspodjeljuje korisnicima raspodjele (entiteti i Distrikt Brčko) prema koeficijentima raspodjele koje utvrđuje Upravni odbor UIO. Iz dijela koji pripada korisnicima raspodjele se prije doznačavanja sredstava izuzima dio za otplatu vanjskog duga. Preostali dio se u entitetima i Distriktu dijeli prema entitetskim propisima, a uglavnom služi za finansiranje budžeta svih nivoa vlada. Sistem raspodjele indirektnih poreza podrazumijeva raspodjelu na dnevnoj bazi, odnosno da se prihodi koji se naplate na račune komercijalnih banaka u jednom danu već sljedeći dan raspoređuju prema redoslijedu isplata. Imajući ovo u vidu, najviše prihoda se doznači entitetima i Distriktu dan nakon isteka roka za podnošenje prijave PDV-a i plaćanje PDV obaveze.

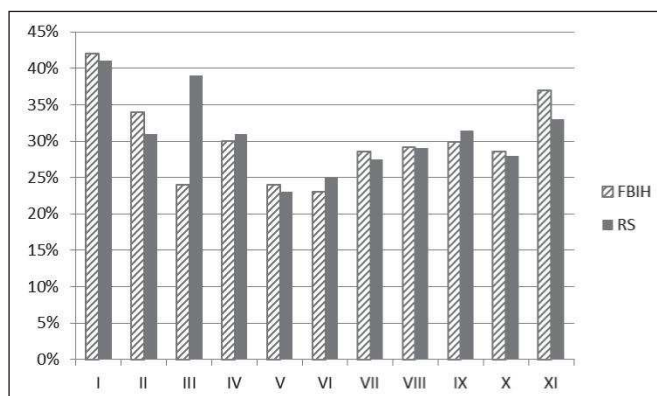
Grafikon 3.



Izvor: UIO.

Grafikon 4. pokazuje udio transfera indirektnih poreza doznačenih Federaciji BiH i Republici Srpskoj dan nakon podnošenja PDV prijave u odnosu na ukupno doznačena sredstva entitetima u svakom mjesecu 2014. Podaci ne uključuju izdvajanja za vanjski dug, već samo sredstva za budžete i direkcije za ceste. Udio varira zavisno od koeficijenta raspodjele i visine dospjelih obaveza po osnovu vanjskog duga. S obzirom na veliki značaj prihoda od indirektnih poreza za entitetske budžete, može se zaključiti da dinamika isplate značajnog dijela rashoda u budžetima entiteta zavisi od momenta podnošenja PDV prijave.

Grafikon 4.



Izvor: UIO; kalkulacije autora.

Podnošenje prijave do 10. u mjesecu omogućava entitetskim, kantonalnim i lokalnim vladama da značajan dio tekućih obaveza isplate sredinom mjeseca. Konačno, pomjeranje roka podnošenja PDV prijave na kraj mjeseca će zahtijevati uspostavu nove dinamike plaćanja rashoda iz budžeta (plata, naknada, doznaka, socijalnih primanja, subvencija i grantova, dotiranja vanbudžetskih fondova i sl.), odnosno uspostavljanje nove dinamike zaduživanja.

ZAKLJUČAK

Zemlje članice EU svojim nacionalnim propisima iz sfere PDV-a propisuju različite vrste prijave PDV-a i rokove plaćanja, a na snazi su i različite odredbe kojima se pojednostavljaju postupci podnošenja prijave uz ispunjenje definisanih uslova. Strategija modernizacije i pojednostavljenja obaveza koje proističu iz legislative EU i nacionalnih poreskih propisa iz sfere PDV-a ima za cilj: (i) smanjenje troškova poštovanja obaveza u vezi sa PDV-om od strane obveznika (pogotovo malih i srednjih preduzeća) u smislu angažmana finansijskih i ljudskih resursa; (ii) smanjenje troškova poslovanja obveznika sa obveznicima iz drugih članica EU; (iii) olakšavanje postupaka kontrole i revizije; (iv) smanjenje broja službenika koji rade na obradi prijave, uplatama i povratu i smanjenja troškova administriranja PDV-om od strane poreskih administracija i (v) podsticanje upotrebe novih tehnologija, elektronskog poslovanja i telekomunikacija pri podnošenju prijave PDV-a. Analiza prezentovana u radu ukazala je na negativne implikacije koje bi produženje roka podnošenja prijave PDV-a u BiH imalo na investicije i izvoznike. Polazeći od prakse članica EU, i BiH bi trebalo prilikom razmatranja rokova podnošenja prijave PDV-a da pođe od principa da rješenje treba biti izbalansirano, jer heterogenost obveznika nalaže selektivan pristup u donošenju poreskih mjera.

IZVORI

1. Antić, D. (2014). *Uvođenje standardne PDV prijave u EU*, Finrar, 4/14.
2. Ernst&Young (2013). *Worldwide VAT, GST and sales tax guide*.
3. European Commission (2010). *Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM(2010) 695 final*. Brussels: European Commission.
4. European Commission (2013). *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return, COM(2013) 721 final, 2013/0343 (CNS)*. Brussels: European Commission.
5. PriceWaterHouseCoopers (2013). *Study on the feasibility and impact of a common EU standard VAT return*.
6. PriceWaterHouseCoopers (2003). *Study on the simplification and modernisation of VAT obligations*.

³ Potrebno je napomenuti da se do 10. u mjesecu plaćaju i obaveze za domaću akcizu, ali taj iznos je daleko manji u odnosu na naplaćeni PDV.