

Dejan Rakić, dipl. pravnik*

Vladimir Milinović, dipl. pravnik**

Poreska osnovica PDV-a

- normativno uređenje, primjena i zauzeti stavovi o spornim pitanjima u praksi -

Rezime

Oporezivanje transakcija porezom na dodatu vrijednost po ugledu na zemlje Evropske unije pozitivan je napredak Bosne i Hercegovine ka sveukupnoj integraciji sa EU. Međutim, stavovi i praksa Uprave za indirektno oporezivanje BiH, kao organa nadležnog za sprovođenje tih propisa, morali bi se takođe osloniti na pozitivnu praksu zemalja EU. Dodatni problem predstavlja to što se odluke Evropskog suda pravde u poreskim pitanjima odnose samo na zemlje EU, ali nisu obavezujuće za zemlje koje nisu članice. Onog trenutka kada BiH postane članica EU, za poreske stručnjake, obveznike i širu javnost otvoriće se sasvim novi izvor prava koji će biti obavezan za primjenu i u BiH. Ova obaveznost će biti više deklarativnog karaktera u smislu da će postojati izvjesnost odlučivanja Suda u pojedinim slučajevima, ali će biti korisna i primjenljiva na naš poreski sistem (PDV). Do tada, potrebno je pratiti stavove, mišljenja i praksu kontrolnih organa Uprave za indirektno oporezivanje kako bi obveznici plaćanja poreza na najbolji mogući način zakonito rapolagali poreskim opterećenja koja im nameće država.

UVOD

Kompromis potreba fiskalnog sistema i privredne zajednice u jednoj zemlji najjasnije je vidljiv kroz poreski sistem te zemlje. Obuhvat oporezivanja poslovnih transakcija (kod indirektnih poreza) ili dobiti (kod direktnih poreza) zavisi od nekoliko faktora. Neki od tih faktora su sporazum (prećutni ili javni) privredne zajednice i fiskalnog sistema, podvođenje pod regionalne propise (EU npr.), uslovi razvijenosti zemlje od kojih zavise stope i obuhvat oporezivanja i sl. Međutim, u samom sprovođenju poreskog zakona veliku ulogu igra i poreska administracija. Stavovi i mišljenja poreskog organa, uspostavljene interne procedure, praksa prvostepenog i drugostepenog organa u kontroli poreza, odluke sudova u poreskim sporovima faktori su koji dodatno profilišu poreski sistem jedne zemlje. Stoga je za poreske obveznike u svakoj zemlji, pa i u Bosni i Hercegovini, od suštinske važnosti biti adekvatno informisan o ovom aspektu primjene poreskih propisa. U Bosni i Hercegovini, kao i u ostalim zemljama Evrope, poreske administracije posjeduju svoju vlastitu praksu, zauzete stavove, usmena uputstva kontrolama i sl. koji nisu propisani poreskim zakonima, već se primjenjuju da bi popunili „rupe“ u tim propisima. Čak i u daleko razvijenijim zemljama, poput Sjedinjenih Američkih Država, praksa i stavovi IRS-a¹ (Poreske uprave, aut. prevod) važniji su i bitniji za primjenu poreskog zakona od onoga što je propisano tim zakonom ili odlučeno u sudovima (kako federalnim, tako i državnim)².

1. POJAM PORESKE OSNOVICE

Poreska osnovica predstavlja kvantitativnu konkretizaciju predmeta oporezivanja³. Ona je element, tj. veličina na osnovu koje se, primjenom poreske stope, određuje iznos dugovanog poreza. U načelu, kod PDV-a, osnovica je određena kao naknada za isporučeno dobro ili obavljenu uslugu. U PDV sistemu oporezivanja, naknada je jedan od njegovih najbitnijih elemenata. Mogli bismo slobodno reći da, ako nema naknade, nema ni obračuna PDV-a, uz neke izuzetke (kao što su davanje bez naknade dobara i pružanje usluga u vanposlovne svrhe).

Takođe, između naknade i isporuke dobara i pružanja usluga mora da postoji neka neposredna veza. Ako postoji naknada a nema isporuke, nema ni obračuna PDV-a, kao što je slučaj kod naknade štete, depozita ili donacija koje se daju u novcu. Naknada predstavlja ekvivalent vrijednosti izvršene isporuke. Poreska osnovica može biti uvećana kada je naknada prekomjerna, ili kada isporučilac dobara/pružalac usluga prima dodatni iznos naknade od svog kupca, a može biti i umanjena kada je niža od vrijednosti isporučenog dobra ili usluge (razni popusti).

* Samostalni konsultant

** Uprava za indirektno oporezivanje BiH

2. IZNOS NAKNADE KAO PORESKA OSNOVICA

Kao što smo već naveli, u članu 20. stav 1. Zakona porezu na do-datu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, broj 9/05, 35/05. i 100/08) propisano je da je poreska osnovica prometa dobrima i uslugama oporezivi iznos naknade (u novcu, stvarima ili uslugama) koju obveznik primi ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cijenom tih dobara ili usluga, u koju nije uključen PDV.

Ovime je data opšta definicija poreske osnovice, koja je određena kao oporezivi iznos naknade pod kojom se podrazumijeva sve ono što obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili usluge, bez obzira na to da li je naknada u novcu, stvarima ili uslugama.

Iz date definicije može se zaključiti da je poreska osnovica:

- cjelokupan iznos naknade koju obveznik prima ili treba da primi, nezavisno od toga da li je ista plaćena ili ne,
- da ona predstavlja protivčinidbu za isporučena dobra i usluge, odnosno da je neophodno da postoji veza između isporuke dobara i pružanja usluga i naknade koju obveznik prima ili treba da primi,
- da je irelevantno ko tu naknadu plaća ili treba da plaća – primalac dobara, odnosno usluga ili neko treće lice,
- da se u osnovicu uključuje ne samo davanje koje se čini u novcu ili stvarima za isporuku dobara ili usluga, već i subvencije koje su neposredno povezane sa cijenom isporučenog dobra, odnosno pružene usluge,
- da naknadu uvijek treba posmatrati kao bruto naknadu koju primalac dobara ili usluge plaća. Ona se ne može umanjivati za troškove nastale prilikom isporuke dobara, odnosno pružanja usluge,
- naknada kao poreska osnovica ne sadrži PDV.

a) Subvencija kao elemenat poreske osnovice

Već pomenuta odredba člana 20. stav 1. Zakona, koja u načelu propisuje osnovicu PDV-a, za subvencije posebno naglašava da se uključuju u naknadu koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge. Date subvencije ulaze u poresku osnovicu samo u slučaju ako su neposredno povezane sa cijenom tih dobara i usluga. To znači da subvencije koje se daju obvezniku a nisu neposredno povezane sa cijenom dobara ili usluga koje se pružaju, ne ulaze u osnovicu. U tom slučaju subvencije po svojoj stvarnoj suštini predstavljaju donaciju, te bi pravilnije bilo zvati ih tako (često se u ugovorima ovaj vid priliva novca naziva i grantovima ili dotacijama).

Za razgraničenje subvencija koje ulaze u poresku osnovicu od onih koje ne ulaze, navešćemo sljedeće primjere:

1. Gradsko komunalno preduzeće, koje pruža usluge prevoza, odredilo je cijenu mjesečne pretplatne karte u gradskom prevozu u iznosu od 100 KM, koja ne sadrži PDV, odnosno 117 KM sa uračunatim PDV-om. Gradska skupština je donijela odluku da za određene kategorije stanovništva (studenti i penzioneri) subvencionise cijenu pretplatne karte u iznosu od 80 KM.

Dakle, u skladu sa odredbom člana 20. stav 1. Zakona, obveznik je dužan da u poresku osnovicu za usluge prevoza u gradskom saobraćaju za ovu kategoriju lica uključi i subvencije koje daje gradska skupština, odnosno da PDV obračuna na osnovicu od 100 KM, kao i za druge potrošače.

Međutim, u slučajevima kada Gradska skupština daje određene subvencije radi poboljšanja likvidnosti preduzeća ili recimo za

pokriće određenih gubitaka, iste ne ulaze u poresku osnovicu, jer nisu neposredno povezane sa cijenom gradskog prevoza.

2. Gradska toplana prima subvencije od skupštine grada za nabavku mazuta, opreme (osnovnih sredstava), kao i za plaćanje situacija izvođačima radova za izgradnju novih postrojenja, kao i za remont postojećih.

Imajući u vidu odredbu člana 20 .stav 1. Zakona, jasno je da ako novčana sredstva u vidu subvencije predstavljaju dio naknade za promet dobrima ili uslugama koji vrši PDV obveznik – primalac subvencije, da se u tom slučaju u poresku osnovicu uračunava i taj iznos subvencije, u koju nije uključen PDV.

Prema tome, u konkretnom slučaju subvencije se ne uračunavaju u osnovicu za obračun PDV-a, s obzirom na to da se ne radi o subvencijama koje su neposredno povezane sa prometom koji vrši ovaj PDV obveznik.

Međutim, kada obveznik PDV-a (gradska toplana) primi određeni novčani iznos u vidu subvencija od skupštine grada na ime naknade za izvršenu isporuku toplotne energije potrošačima, onda se isti uključuje u poresku osnovicu (oporezuje) saglasno navedenoj zakonskoj odredbi.

b) Ostale vrijednosti koje uvećavaju naknadu kao poresku osnovicu

Kao što smo već istakli, naknada u načelu predstavlja iznos koji primalac dobara ili usluga plaća ili treba da plati kao protivčinidbu za isporučeno dobro ili uslugu. Stavom 2. člana 20. Zakona je propisano da se u osnovicu uračunavaju i:

1. akciza, carina i druge uvozne dažbine, kao i ostali javni prihodi, osim PDV-a,
2. svi sporedni troškovi koje obveznik obračunava primaocu dobara i usluga (provizije, troškovi pakovanja, prevoza, osiguranja i drugi vanredni troškovi koje isporučilac obračunava kupcu),
3. bilo koji iznosi koji se obračunavaju na povratnu ambalažu,
4. bilo koji troškovi priključivanja, naknade za ugradnju i drugi iznosi koji se obračunavaju kupcu od strane isporučioaca dobara ili davaoca usluga kao uslov da se izvrši promet dobrima i uslugama.

Dakle, u poresku osnovicu se uračunavaju i neki drugi iznosi koje primalac dobara ili usluga plaća obvezniku, a koji nisu u direktnoj vezi sa vrijednošću dobara ili usluga koji su predmet isporuke.

Uračunavanje uvoznih dažbina, такси i naknada najčešće imamo kod uvoza dobara, a kod uvoza akciznih proizvoda u osnovicu se, pored uvoznih dažbina, uključuje i akciza. Takođe, prilikom prometa akciznim proizvodima na teritoriji BiH poreski obveznici su u obavezi izvršiti obračun PDV-a na sve troškove koji uključuju i već obračunatu i plaćenu akcizu.

Kada je riječ o uključivanju ostalih javnih prihoda u poresku osnovicu za PDV, to je najčešće u slučaju pružanja usluga ustupanja radne snage, odnosno ustupanja osoblja na rad kod drugog obveznika PDV-a, gdje se po pravilu naknada ugovara najmanje u visini iznosa zarade radnika koji se ustupaju.

S tim u vezi, navodimo nekoliko primjera:

1. Obveznik PDV-a pruža uslugu stavljanja na raspolaganje zaposlenih za obavljanje privremenih i povremenih poslova i od primaoca usluge naplaćuje iznos bruto zarade zaposlenih i proviziju.

U ovom slučaju osnovicu za obračun PDV-a čini ukupan iznos naknade koju obveznik primi ili treba da primi za pruženu uslugu, a koju, pored iznosa provizije, čini i iznos bruto zarade zaposlenih.

2. Obveznik PDV-a iz BiH pruža uslugu stavljanja osoblja na raspolaganje licu sa teritorije Republike Srbije. Domaći obveznik od primaoca usluge naplaćuje iznos zarade koju je isplatio zaposlenom po osnovu ugovora o radu, kao i iznos provizije.

Naime, odredbom člana 15. stav 2. tačka 4. pod f) Zakona o PDV-u određeno je da se mjestom gdje se vrši promet usluga stavljanja osoblja na raspolaganje smatra mjesto gdje primalac usluge obavlja djelatnost, ima stalno sjedište, ispostavu, stalnu adresu ili uobičajeno prebivalište.

Imajući u vidu ovu odredbu zakona o određivanju mjesta prometa navedenim uslugama, kao i već navedene odredbe člana 20. stav 1. i 2. Zakona o PDV-u, iz ovog konkretnog primjera jasno proizlazi da kada obveznik PDV-a pruži uslugu stavljanja osoblja na raspolaganje, odnosno lica sa kojima ima zaključen ugovor o radu, licu sa sjedištem, odnosno prebivalištem u Srbiji, u tom slučaju ova usluga nije predmet oporezivanja PDV-om, s obzirom na to da je mjesto prometa usluge inostranstvo.

Međutim, kada obveznik PDV-a koji pruži uslugu stavljanja osoblja na raspolaganje licu sa teritorije BiH, a koji od primaoca usluge naplaćuje iznos zarade koju je isplatio zaposlenom po osnovu ugovora o radu, kao i iznos provizije, dužan je da za promet ove usluge obračuna i plati PDV. U tom slučaju, osnovicu za obračun PDV-a čini ukupan iznos naknade koju obveznik primi ili treba da primi za pruženu uslugu, a u koju se uračunava i bruto iznos zarade zaposlenog.

3. Obveznik PDV-a – Dom zdravlja pruža uslugu Domu za stare i penzionere tako što odobri svom zaposlenom ljekaru – specijalisti da 30% od punog radnog vremena radi u Domu za stare i penzionere, pri čemu od Doma za stare i penzionere potražuje novčani iznos u visini srazmjernog dijela zarade ljekara (30%).

S obzirom na to da se u poresku osnovicu, saglasno odredbi člana 20. stav 2. Zakona o PDV-u, između ostaloga uračunavaju i ostali javni prihodi (osim PDV-a), te da se u ovom slučaju radi o prometu uslugom za koju postoji obaveza obračuna i plaćanja PDV-a, osnovicu za obračun PDV-a u ovom slučaju čini ukupan iznos naknade koju obveznik prima ili treba da primi za tu pruženu uslugu.

4. Međutim, ne ulaze javni prihodi u svakom slučaju u osnovicu za obračunavanje PDV-a. Primjere za to nalazimo u svakodnevnoj praksi. Taksa za posjedovanje TV prijemnika koju telekom operateri naplaćuju od građana u ime i za račun Javnog radio-televizijskog servisa ne ulazi u osnovicu za obračun PDV-a. Takođe, boravišna taksa koju su dužni plaćati svi koji noće na teritoriji određene opštine, a koju naplaćuju hoteli u ime i za račun opštinskih budžeta, ne ulazi u osnovicu za obračun PDV-a. Razlog za ovo je u odredbama člana 20. stav 10. tačka 2. Zakona o porezu na dodatu vrijednost. O tome ćemo reći više u nastavku, u dijelu koji se odnosi na primjenu prethodno navedenog, uz navođenje dodatnih primjera.

Sporedni troškovi koje obveznik obračunava primaocu dobara i usluga se uračunavaju u osnovicu za obračun PDV-a. To su najčešće sljedeći troškovi koji su vezani za isporuku dobara, odnosno usluga: provizije, troškovi pakovanja, prevoza, osiguranja i drugi vanredni troškovi koje isporučilac obračunava kupcu, kao i bilo koji iznosi koji se obračunavaju na povratnu ambalažu. Ovi drugi troškovi koje obveznik naplaćuje od kupca su najčešće posebno ugovoreni, i u skladu sa načelom jedinstva prometa dijele sudbinu glavnog prometa (sporedni promet).

Kao što je to određeno u članu 2a. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, broj: 93/05,

21/06, 60/06, 6/07, 100/07, 35/08. i 65/10) promet se smatra sporednim u odnosu na osnovni promet ako on za klijenta ne predstavlja cilj sam po sebi, nego preduslov za korištenje ili sredstvo za bolje korištenje osnovnog prometa. Dakle, možemo konstatovati da se neka isporuka smatra sporednom isporukom uz neku glavnu isporuku, ako je u odnosu na glavnu isporuku sporedne važnosti, i ako je sa njom u uskoj vezi u smislu ekonomskog dopunjavanja, te se obično i sa njom zajedno pojavljuje. Sporedna isporuka može biti sporedna isporuka dobara i sporedna isporuka usluga.

Neki od najčešćih primjera koje možemo zateći u praksi, a u kojima postoji obaveza uračunavanja sporednih troškova u osnovicu za obračun PDV-a su:

1. troškovi režija koje zakupodavac – poreski obveznik obračunava zakupoprimcu prilikom ispostavljanja fakture za usluge zakupa;
2. troškovi advokata, revizora, računovođa, notara i sl. koji se ne odnose na usluge koje pružaju, ali koje obračunavaju na ispostavljenim poreskim fakturama (troškovi putovanja, smještaja, materijala, kopiranja i sl.);
3. troškovi vezani za ugradnju ili priključenje komunalnih usluga, kao što su priključna naknada na toplovodnu mrežu, naknada za mjesto sata za električnu energiju i sl.

3. RAZMJENA

Članom 20. stav 3. Zakona propisano je da ako naknada ili dio naknade nije plaćen u novcu, već u obliku prometa dobrima ili uslugama, osnovicom se smatra tržišna vrijednost tih dobara i usluga u momentu njihove isporuke, u koju nije uključen PDV.

Kako je o ovim odredbama bilo dosta riječi u proteklom periodu, na ovom mjestu ćemo se osvrnuti na najkarakterističnije primjere koji kod obveznika, ujedno, stvaraju najviše nejasnoća:

1. ulaganje u zakupljena tuđa osnovna sredstva, koja podižu njegovu vrijednost, podrazumijevaju da dolazi do prometa, te obaveze obračunavanja PDV-a na ta ulaganja zakupodavcu (dolazi do prikrivene razmjene);
2. bez obzira na to da li je u razmjeni promet oporeziv s obje strane, s one strane s koje je oporeziv u osnovicu za obračun PDV-a se unosi vrijednost razmijenjenog dobra (razmjena novosagrađenog građevinskog objekta koji podliježe oporezivanju za zemljište koje je oslobođeno plaćanja PDV-a);
3. u slučaju da prilikom razmjene, pored dobara i usluga, učestvuju i novčana davanja, ukupna vrijednost ulazi u osnovicu za obračun PDV-a (npr. poreski obveznik daje određena dobra u zamjenu za druga dobra, usluge i novac), osnovicu za obračun PDV-a na ta dobra čini tržišna vrijednost usluga, dobara i novac koji primi za taj predmet razmjene.

4. OSNOVICA U SLUČAJEVIMA UPOTREBE DOBARA I USLUGA ZA VANPOSLOVNE SVRHE

Članom 20. stav 6. i 7. Zakona propisano je da se osnovicom u slučaju prometa dobrima iz članovi 5. i 6. ovog zakona smatra nabavna cijena tih ili sličnih dobara u momentu prometa bez PDV-a, a osnovica za promet uslugama iz člana 9. ovog zakona je iznos naknade za izvršene usluge.

Namjera zakonodavca u ovom slučaju sasvim je jasna. Ukoliko za svoje potrebe vlasnik ili osnivač utroši određenu količinu dobara, u obavezi je na nabavnu cijenu tih dobara obračunati PDV. Mora se priznati da je ovdje bilo nekoliko slučajeva u kojima nije sasvim jasan termin nabavne cijene dobara.

Uzmimo za to sljedeći primjer:

Obveznik je nabavio određenu količinu lož ulja kako bi zagrijavao svoje poslovne prostorije. Izvršio je odbitak ulaznog PDV-a ostvarenog za nabavku tog dobra. Međutim, naknadno se utvrdilo da je obveznik tim uljem zagrijavao i svoje stambene prostorije koje se nalaze u istom objektu. Osnovano pitanje u ovom slučaju bi bilo da li je nabavna vrijednost toplotne energije (shodno Zakonu o PDV-u ista se smatra dobrima) nabavna vrijednost lož ulja potrošena za zagrijavanje srazmjernog dijela stambenih prostorija ili tržišna cijena zagrijavanja stambenih površina u mjestu u kojem se nalazi taj obveznik. Naime, da bi isti nabavio grijanje od drugog lica (toplane npr.) morao bi platiti određen iznos novca koji je značajno veći od iznosa koji je plaćen za nabavku lož ulja. Kako je ovo područje Zakona o PDV-u nedovoljno razjašnjeno u Pravilniku, mišljenja smo da bi u ovom slučaju nabavna cijena tih dobara ipak bila nabavna vrijednost lož ulja podijeljena na broj kvadrata stambenog prostora koji učestvuje u ukupnoj površini objekta. Ovo iz razloga što je državni budžet ipak oštećen samo za iznos neosnovano odbijenog ulaznog poreza.

Kod pružanja usluga iz člana 9. Zakona (usluge izvršene u vanposlovne svrhe) stvari je još teže procijeniti. Koliki bi bili troškovi prevoza šljunka kamionom preduzeća za potrebe zaposlenog radnika preduzeća?

Članom 22. stav (2) Pravilnika propisano je da osnovicu za promet usluga iz člana 9. Zakona čine ukupni troškovi poreskog obveznika za pružene usluge.

Da li u tom slučaju ukupni troškovi podrazumijevaju utrošeno gorivo, amortizaciju kamiona, dio plate vozača za taj dan, izgubljenu zaradu što kamion nije radio na nekom drugom mjestu ili se PDV obračunava samo na neki od pojedinačnih troškova? To su pitanja na koja će se odgovor morati dati kroz proširene odredbe Pravilnika, koje bi ovu oblast morale pobliže objasniti. Naravno, u praksi je ovakvih slučajeva jako malo iz prostog razloga što usluge u vanposlovne svrhe obveznici vrlo rijetko prijavljuju kroz PDV prijave i ostale evidencije.

Kako smo u materijalima za ranija predavanja često govorili o načinu utvrđivanja tržišne vrijednosti u slučajevima prometa dobrima i uslugama bez naknade ili u sniženu naknadu, na ovom mjestu ćemo samo uputiti na relevantne odredbe člana 22. stavovi (3) i (4) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost.

5. IZNOSI KOJI SE NE URAČUNAVAJU U PORESKU OSNOVICU

U članu 20. stav 10. Zakona o PDV-u propisano je da se sljedeće ne uključuje u poresku osnovicu:

1. popusti i druga umanjenja cijene, koji se primaocu dobara ili usluga daju na fakturi najkasnije u momentu izvršenja prometa dobrima ili uslugama,
2. iznosi koje obveznik primi od kupca kao naknadu troškova plaćenih u ime i za račun drugog, a koji su u njegovim knjigama knjiženi kao troškovi,

3. iznosi kamata koje je prodavac, odnosno davalac usluga obračunao na iznos koji je kupac dugovao, ako se iz ugovora ili druge dokumentacije o uplatama može utvrditi koji se dio uplata odnosi na kamate.

Dakle, ukoliko se u momentu prometa kupcu odobravaju određeni popusti, npr. uobičajeni popusti u veleprodaji koji se daju u vidu rabata, kao i druga umanjenja naknade – predstavljaju umanjenje cijene dobara, odnosno usluga i kao takvi se ne uračunavaju u poresku osnovicu.

Međutim, za popuste u cijeni koji se daju nakon izvršenog prometa se ne može umanjiti poreska osnovica, ali se po tom osnovu može izvršiti ispravka poreske osnovice i obračunati PDV, u skladu sa članom 20. stav 11. Zakona o PDV-u. Naime, tom odredbom (čl. 20. st. 11. Zakona) određeno je da ako se osnovica naknadno izmjeni, zbog vraćanja dobara isporučiocu, popusta koji kupac dobije nakon primljenih dobara ili pruženih usluga, ili ako se iznos naknade ne može naplatiti nakon iscrpljivanja svih zakonskih sredstava, obveznik koji je izvršio promet dobrima ili uslugama može, primjenom člana 55. stav 6. ovog zakona, izvršiti ispravku iznosa PDV-a.

Naime, članom 55. stav 6. Zakona o PDV-u je propisano da se knjižno obavještenje izdaje u slučajevima kada se roba vraća nakon ispostavljanja fakture, kada dobavljač dobara, odnosno davalac usluga nakon ispostavljanja fakture odobri sniženje cijene ili popust i kada dobavljač dobara, odnosno davalac usluga primi dodatnu uplatu za isporučena dobra, odnosno izvršene usluge nakon ispostavljanja fakture.

Navedena ispravka iznosa PDV-a vrši se na način da dobavljač dobara, odnosno davalac usluga ispostavlja knjižno obavještenje svom kupcu na iznos za koji ispravlja (smanjuje) svoj izlazni porez. Lice kojem su isporučena dobra, tj. obavljene usluge na osnovu te knjižne obavjesti vrši ispravku svog ulaznog poreza, kao što je to određeno u članu 69. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u i uz to je dužno, saglasno odredbi člana 20. stav 12. Zakona o PDV-u, pismeno obavijestiti isporučioca dobara i usluga o ispravci svog ulaznog poreza, nakon čega isporučilac dobara i usluga vrši ispravku svoje izlazne poreske obaveze, a u skladu sa naprijed navedenim odredbama.

Kada je u pitanju primjena člana 20. stav 10. tačka 2. Zakona, vrijeme je da se vratimo na primjere u kojima je dopušteno određene iznose isključiti iz osnovice za oporezivanje PDV-om. Kako same odredbe propisuju, potrebno je da se ostvare sljedeći uslovi:

- iznosi koje obveznik primi od kupca,
- kao naknadu troškova plaćenih u ime i za račun drugog,
- a koji su u njegovim knjigama knjiženi kao troškovi.

Dakle, kada hotel naplaćuje boravišnu taksu od gosta i uplaćuje je u budžet, on je plaća u ime i za račun gosta, a sam nije obveznik plaćanja te takse nego ima obavezu po osnovu Zakona o boravišnoj taksi da istu prikupi. Naime, ta naknada nije obaveza hotela, već gosta koji noći na teritoriji te opštine, a on samo vrši naplatu u ime i za račun javnih prihoda. S druge strane, pogrešan prevod teksta iz Direktive 2006/112/EC Evropske unije kojom se propisuju ove odredbe, uslovio je da npr. hotel taj iznos mora knjižiti kao trošak da ne bi podlijegao obračunu PDV-a. To je, naravno, u suprotnosti sa računovodstvenim propisima, s obzirom na to da ti iznosi predstavljaju prolaznu stavku na računu telekom operatera, a ne trošak. Naime, navedenom Direktivom EU na osnovu koje je Zakon o PDV-u u BiH i rađen, propisano je u članu 79. stav 1. pod c) da poreska osnovica ne uključuje iznose koje je poreski obveznik primio od kupca, po osnovu refundiranja troškova koje je imao u ime i za

račun kupca, i koji se u njegovim knjigama vode na privremenom računu. S obzirom na to da se UIO u pojedinim situacijama koristi Direktivom EU kao osnovom primjene Zakona o PDV-u, do sada nije bilo slučajeva u kojima je način knjiženja uticao na primjenu ovog člana Zakona.

Sličnu situaciju imamo i kod špeditera u slučajevima kada u ime i za račun klijenata plaćaju carinske i poreske dažbine pri uvozu, a naknadno ih naplaćuju od istih ili kod advokata kada plaćaju sudske takse u ime i za račun klijenata, a zatim ih naknadno „prefakturišu“. U tim slučajevima, PDV se ne obračunava na ove iznose.

Ipak, potrebno je voditi računa da se ove situacije ne dovedu u vezu sa situacijama u kojima obveznici od kupaca naplaćuju troškove u svoje ime, a za račun drugih lica. Tako npr. ukoliko revizor od klijenta naplaćuje troškove pravnih usluga koje je on platio u svoje ime, a za račun klijenta, u obavezi je prilikom ispostavljanja fakture klijentu iste uvrstiti u osnovicu za obračun PDV-a. Dakle, osnovni parametar na osnovu kojeg se može procijeniti da li troškovi ulaze u osnovicu za obračun PDV-a je da li se troškovi naplaćuju u ime i za račun drugog ili u svoje ime, a za račun drugog.

Pitanje isključenja iz osnovice za obračun PDV-a kamata obračunatih na iznose koje je kupac duguje jako dugo izaziva nedoumice. Da se zatezna kamata isključuje iz osnovice za obračun PDV-a sasvim je jasno, ali da li se može isključiti u još nekim situacijama ostaje nejasno. Naime, ukoliko neko lice zaključi ugovor o prodaji određenog proizvoda i pri tome omogući otplatu cijene na rate, da li to znači da će kamate koje se odvojeno obračunaju isključiti iz osnovice za obračun PDV-a. Odredbama Zakona je to omogućeno, ali da li je to i provedivo, to je sasvim drugo pitanje. Naime, doslovno čitajući ove odredbe, a i odredbe člana 22. stav (5) Pravilnika koje pojašnjavaju primjenu ovog člana i stava (u smislu člana 20. stav 10. tačka 3. Zakona, smatra se da kamate uključuju iznos kamate obračunate za period nakon prometa predmetnim dobrima i uslugama) moglo bi se zaključiti da bi i kamata na lizing transakcije bila oslobođena, ali to nije slučaj. Ipak, opet se pokazuje da ove odredbe nisu dovoljno pojašnjene i da bi na njihovom pojašnjenju u smislu uslova koji su potrebni da se zadovolje trebalo raditi.

Summary

Taxation of transactions with the tax on added value based on the model of EU countries is a positive progress of Bosnia and Herzegovina in direction of total integration with the EU. However, attitudes and practices of the Agency for Indirect Taxation of Bosnia and Herzegovina, as the body responsible for implementing these regulations, should also rely on positive practice in EU. An additional problem is that decisions of European court of Justice in tax matters are related only to European countries, but are not binding for non-members. The moment when Bosnia and Herzegovina joins the EU, for tax professionals, taxpayers and general public will open up a whole new source of law that will be mandatory for implementation in Bosnia and Herzegovina. This obligation will be more declarative in a sense that there will be a certainty of Court decisions in individual cases, but it will also be useful and applicable to our tax system (VAT). Until then, it is necessary to monitor the attitudes, opinions and practice of monitoring bodies of Agency of Indirect taxation, in order for taxpayers to legally dispose in best possible way the tax burden placed upon them by the state.

ZAKLJUČAK

Kao što vidimo, pravilno utvrđivanje poreske osnovice za obračun PDV-a u praksi je mnogo kompleksnije nego što to možda izgleda iz samih zakonskih i podzakonskih odredbi kojima je uređen ovaj izuzetno značajan poreski institut.

Zakonom su propisane osnovne odredbe za pravilno i zakonito utvrđivanje osnovice za obračun PDV-a, koje su dodatno razrađene u pravilniku, međutim, za pravilnu primjenu ovog instituta potrebno je, prije svega, odlično poznavati sve relevantne propise i njihovim pravilnim tumačenjem ih primjeniti na sve primjere koji se pojave u praksi.

Naravno, u legislativi je uvijek prisutan i onaj dobro poznati „jaz“ između stvarnog i normativnog, koji se najčešće ogleda u tome da neki slučajevi iz prakse nemaju dovoljno uporište u propisima, tako da mogu predstavljati određene „sive zone“ i rizična područja u kojima je moguće vršiti određene malverzacije, ali i dodatno stvarati mnoge poteškoće poreskim obveznicima i raznim poreskim praktičarima koji žele što pravilniju primjenu poreskih zakona i drugih propisa.

KORIŠĆENI IZVORI

1. Garry W. Carter, *Getting started in tax consulting*, izdavač John Wiley & Sons, inc. 2001, str. 23.
2. Popović D. *Komentar Zakona o porezu na dodatu vrednost*, izdavač Cegos in, Beograd 2004, str. 70.
3. Zakon o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, broj 9/05, 35/05. i 100/08)
4. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, broj: 93/05, 21/06, 60/06, 6/07, 100/07, 35/08. i 65/10)
5. Direktiva Evropske unije 2006/112/EC