

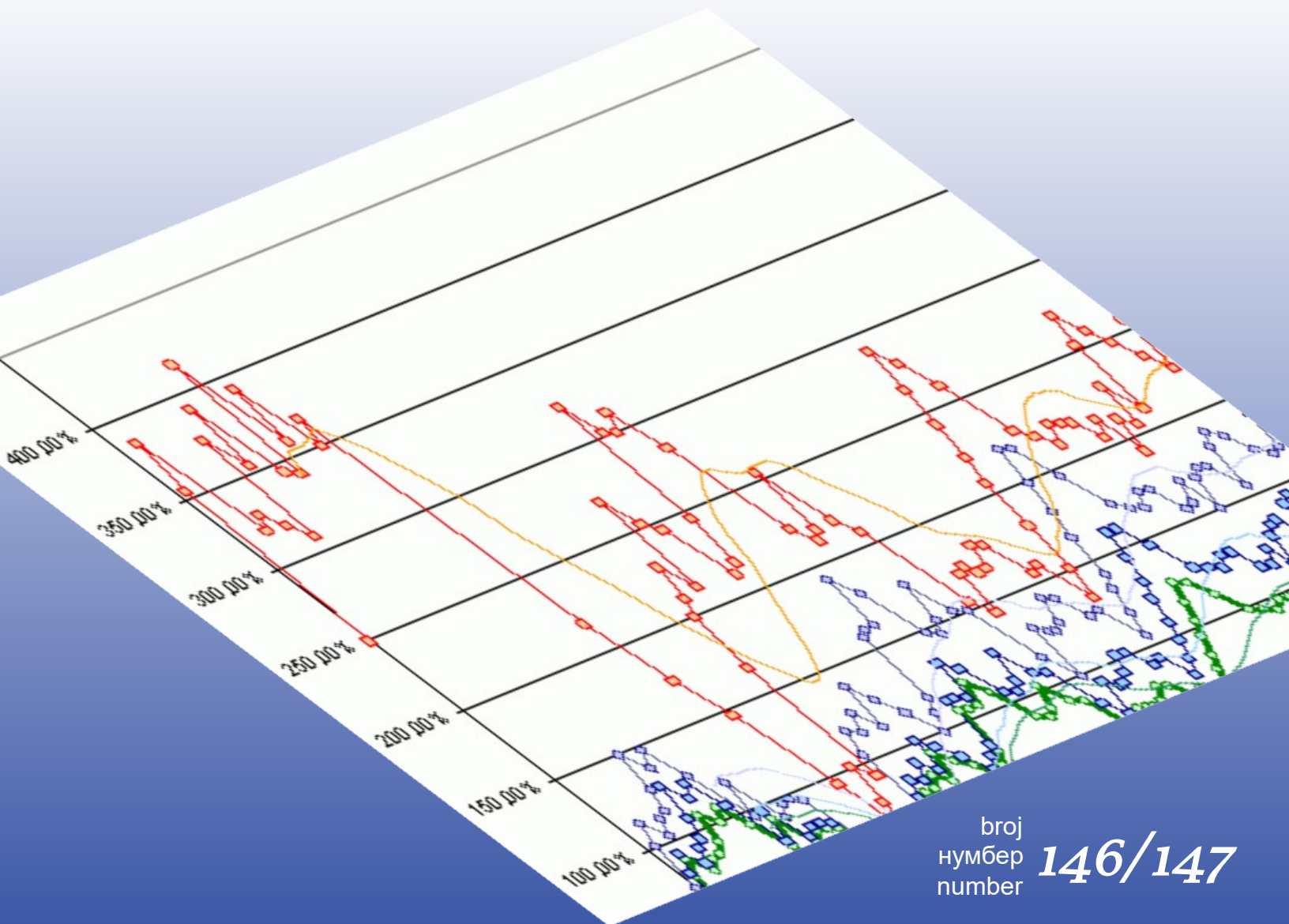
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



Босна и Херцеговина
Одјељење за макроекономску анализу
Управног одбора Управе за indirektno-
неizravno опорезивање

Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

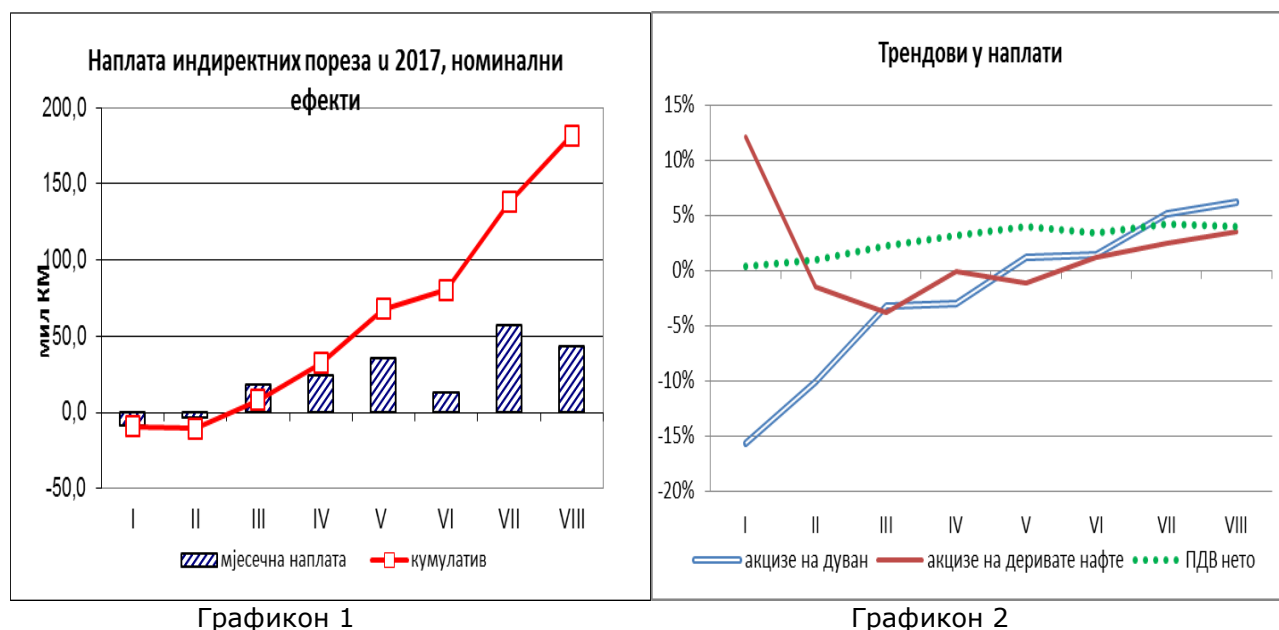
Oma Bilten



broj
нумбер
number **146/147**

Уз овај двоброј

Према прелиминарном извјештају УИО је у августу 2017. наплатила, по одбитку поврата, 560,5 мил КМ индиректних пореза, што је 8,3% више него у истом мјесецу 2016.г. Разлог за мало нижи раст нето наплате у односу на раст бруто наплате од 10,5% јесу повећане исплате поврата. На нивоу периода јануар – август 2017. остварен је раст бруто наплате прихода од индиректних пореза од 7,5%. Међутим, због раста поврата од 19,4% нето наплата је у коначници већа за 5,1% или за 181,9 мил КМ (Графикон 1).



Графикон 2 показује трендове у кумулативној наплати појединих врста индиректних пореза који, с обзиром на доминантан удио у структури укупних прихода од индиректних пореза, диктирају и текуће трендове у 2017. Најстабилнији раст за осам мјесеци 2017. забиљежен је код прихода од ПДВ-а. Акцизе на деривате нафте су испољиле нестабилност у првих пет мјесеци 2017., а у посљедња три мјесеца имају растући тренд, као што је презентовано у посебној анализи о трендовима на тржишту деривата у БиХ. Слично, позитиван растући тренд у наплати прихода од акциза на дуванске прерађевине јавља се тек од маја, узрокован реакцијом потрошача на повећање малопродајних цијена цигарета.

У овом броју Билтена дајемо и анализу рокова подношења ПДВ-е пријава и плаћања ПДВ-а у ЕУ, региону и БиХ у свјетлу иницијатива за продужење рокова у БиХ.

др Динка Антић
шеф Одјељења

Sadržaj:

Политика и импликације рокова подношења ПДВ пријава и плаћања ПДВ-а: ЕУ и БиХ	2
Трендови на тржишту деривата у БиХ у периоду јануар – јуни 2017	11

техничка обрада : Сулејман Хасановић, ИТ сарадник

Политика и импликације рокова подношења ПДВ пријава и плаћања ПДВ-а: ЕУ и БиХ

Већ неколико година јављају се иницијативе за продужавање рока подношења ПДВ пријава у БиХ у циљу релаксирања финансијске позиције обвезника. Анализа импликација предложене иницијативе нужно треба имати двије димензије, европску и националну. Сваку измјену Закона о ПДВ-а потребно је анализирати у свјетлу директива ЕУ и праксе чланица ЕУ, поготово оних са дугом традицијом опорезивања ПДВ-ом. С друге стране, нужно је иницијативу размотрити и у контексту специфичности система ПДВ-а и расподеле прихода од ПДВ-а у БиХ.

1. Увод

За разлику од пореских система у прошлости, који су у фокусу имали само потребе државе, занемарујући потребе обвезника, савремени порески системи воде више рачуна о трошковима поштивања пореских прописа од стране обвезника. Трошкови поштивања пореских прописа, с једне стране, оптерећују добит обвезника, уколико их сноси обвезник, или умањују његову конкурентност, уколико их преваљује на терет продајне цијене, а с друге стране, уколико су превелики, могу представљати озбиљан ризик за миграње компанија у сиву економију. Подношење ПДВ-е пријава и плаћање ПДВ-а представљају најважније елементе администрирања ПДВ-ом. ПДВ пријаве не утичу само на трошкове поштивања прописа, већ и на финансијску позицију обвезника, с једне стране, преко обавезе за ПДВ-е која се исказује на пријави и која се мора платити, углавном, у роковима подношења пријаве, а, с друге стране, преко исплате поврата у роковима који се рачунају од дана подношења пријаве.

Закон о ПДВ-у у БиХ предвиђа само мјесечну пријаву ПДВ-а и један рок плаћања – у моменту подношења пријаве, односно најкасније десет дана након истека периода опорезивања. Ово је био разумљив приступ за државу која је уводила нови порески облик. Првих година имплементације ПДВ-а било је потребно осигурати једнаке услове за све обвезнике из разлога што би диференциран приступ отежао увођење ПДВ-а и администрирање ПДВ-ом. Не само што би то захтијевало додатне напоре Управе за индиректно опорезивање (УИО) и произвело нове трошкове, него би захтијевало и додатно едудирање обвезника, што би на крају би довело до конфузије код самих обвезника. Међутим, након десет година примјене ПДВ-а могло би се размишљати о прилагођавању система ПДВ-а потребама привреде. С обзиром да обвезници нису хомогена скупина евентуално продужавање рокова за подношење пријава може значити позитивну мјеру за једне обвезнике, а за друге додатни финансијски терет. Из тог разлога потребно је понудити избалансирано рјешење које ће минимизирати негативне ефекте, а свим категоријама обвезника донијети одређене користи. Искуства и пракса чланица ЕУ у подручју пријава ПДВ-а могу представљати важне смјернице за доношење кохерентне одлуке.

2. Улога ПДВ пријава у систему ПДВ-а у ЕУ

У сложеним економским интеграцијма попут ЕУ трошкови поштивања прописа могу представљати значајну препреку ширењу пословања у друге чланице. Посљедица административне комплексности националних система ПДВ-а је затварање тржишта чланица и неефикасна алокација капитала. ПДВ представља важан фактор консолидације јавних финансија у чланицама ЕУ, не само због значајног удјела у структури пореских прихода, већ и због значаја потрошње као погоднијег објекта опорезивања у сврху остварења економског раста у односу на опорезивање рада. Међутим, маневарски простор за веће интервенције у систему ПДВ-а у ЕУ је сужен због чињенице да заједнички систем ПДВ-а у ЕУ обухвата само

минималне стандарде опорезивања ПДВ-ом у погледу стопа и основице, док у подручју администрирања чланице имају широку слободу прописивања националних правила.

У циљу предлагања препорука за хармонизацију поступака, процедура и рокова подношења пријава ПДВ-а на захтјев Комисије 2003.г. извршено је опсежно истраживање¹ постојећег система ПДВ-а у чланицама ЕУ-15 са нагласком на обавезе које имају обвезници (регистрација, фактурисање, пријаве, плаћање ПДВ-а). Главне препоруке, које су наведене у студији, како би се остварило поједностављење поступака и услова подношења пријава ПДВ-а и плаћања обавеза за ПДВ-е, су сљедеће:

- уједначити период опорезивања: годишње, кварталне и мјесечне пријаве;
- увести јединствен рок за подношење пријава: мјесец дана након истека пореског периода;
- увести једнообразне формуларе за подношење пријава и систематизовати податке које треба попунити на пријави;
- увести повремене кварталне пријаве за лица које нису обвезници ПДВ-а а повремено обављају опорезиве активности;
- увести јединствени рок за плаћање обавезе по основу ПДВ-а, те да се плаћање изврши у моменту подношења пријаве.

За илустрацију колике су разлике у садржини и броју поља која треба попунити на редовној пријави ПДВ-а: број података варира од 6 у Ирској до 99 у Мађарској.

Извор: European Commission, Commission staff working document. Impact Assessment. Accompanying the document. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return. SWD(2013) 427 final. Brussels, 23.10.2013.

Стратегија развоја² система ПДВ-а у Унији укључује и активности на смањењу трошкова поштивања прописа у подручју ПДВ-а. У том смислу група експерата, коју је успоставила Европска комисија, предложила је неколико мјера за смањење трошкова поштивања Директиве 2006/112/ЕС. На првом мјесту, електронско фактурисање и архивирање, које је уведено у ЕУ од 1.1.2013., и пројекат јединствене ПДВ-е пријаве, чија имплементација је била предвиђена од 1.1.2017.године³. И поред захтјева за стандардизацијом и поједностављењем администрирања ПДВ-ом ЕУ, уз уважавање карактеристика националних ПДВ система, постоји и реална потреба за диференцираним приступом с обзиром на хетерогеност обвезника. Групација обвезника којој се поклања велика пажња јесу мала и средња предузећа. Концепт „прво мисли о маломе“⁴ подразумијева да се приликом израде нових пореских прописа или измјене постојећих прво размишља о импликацијама на мала и средња предузећа. Како би се заштитила позиција ове групације обвезника пореске власти требају у сегменту пореских пријава радити на поједностављењу и групирању административних обавеза које се намећу пореским обвезницима. То би у пракси значило да се смањи број пријава пореза, да се уведе годишња пријава, електронско подношење пријава, електронско фактурисање и комуникација са пореским управама и др. Иако се чини да су захтјеви за већом унификацијом ПДВ пријава и рокова плаћања у колизији са захтјевом обвезника да се уважавају њихови хетерогени интереси и потребе, пракса чланица ЕУ

¹ Више: PriceWaterHouseCoopers, „Study on the simplification and modernisation of VAT obligations“, Final Report, , 17 January 2003.; PriceWaterHouseCoopers, „Study on the feasibility and impact of a common EU standard VAT return“, Final Report, 27 February 2013.

² European Commission, „Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system“, COM(2010) 695 final, Brussels, 1.12.2010.

³ Европска комисија је привремено повукла приједлог о јединственој ПДВ пријави (European Commission, 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, 23.10.2013.) с обзиром да се планирају реформе ПДВ система које би захтијевале додатни редизајн јединствене ПДВ пријаве. Више о јединственој ПДВ пријави у ЕУ: Антић, Д., „Увођење стандардне ПДВ-е пријаве у ЕУ“, „Порезни савјетник“ бр. 1, РЕВИЦОН, Сарајево, јануар 2014., стр. 36-45.

⁴ Engl. „Think Small First“, више: <http://ec.europa.eu/enterprise/>

показује да је могуће ускладити оба захјева како би се постигло смањење трошкова обвезника и фискална консолидација буџета.

3. ПДВ пријаве у чланицама ЕУ

Чланице ЕУ у својим ПДВ системима прописују подношење мјесечних, кварталних, полугодишњих и годишњих ПДВ пријава. Мјесечну и кварталну пријаву прописује 24 чланице, полугодишњу 4, а годишњу 8 чланица (Табела).

Врсте ПДВ пријава у ЕУ

чланица	порески период					
	1 мј	2 мј	3 мј	4 мј	6 мј	12 мј
Аустрија	•		•			
Белгија	•		•			
Бугарска	•					
Кипар			•			
Чешка	•		•			
Данска	•		•		•	
Њемачка	•		•			•
Естонија	•		•			
Грчка	•		•			
Шпанија	•		•			•
Финска	•		•			•
Француска	•		•			
Хрватска	•		•			
Мађарска	•		•			•
Ирска		•		•	•	
Италија	•		•			•
Луксембург	•		•			•
Латвија	•		•		•	
Литванија	•				•	
Малта			•			
Холандија	•		•			
Пољска	•					
Португал	•		•			•
Румунија	•		•			
Шведска	•		•			•
Словенија	•		•			
Словачка	•		•			
В. Британија			•			

Извор: Ernst&Young, Worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2017.; приказ аутора.

Изузетак од осталих чланица је Ирска која у свом систему ПДВ-а има двомјесечну, полугодишњу и четворомјесечну пријаву, при чему је двомјесечна пријава основна пријава. Већа групација чланица је прописала мјесечну ПДВ пријаву као основну и кварталне пријаве под одређеним условима. Најчешће се као критеријум за примјену одређене врсте пријаве користи висина опорезивог промета (без ПДВ-а), док поједине чланице користе и висину ПДВ

обавезе (нпр. Мађарска). При томе се кориштење кварталне пријаве може прописати као опција или као обавеза.

За разлику од чланица у којима квартална пријава подразумијева подношење пријаве ПДВ-а само четири пута годишње, неке чланице прописују кварталну пријаву као коначну пријаву и мјесечне аконтативне уплате ПДВ-а. Пракса да је квартална пријава основна, а да се мјесечна пријава подноси под одређеним условима је ријетка. Велика Британија прописује кварталну пријаву као основну, док је мјесечна опцијска и углавном је предвиђена као могућност која се може одобрити обвезницима који константно имају право поврата ПДВ-а на њихов захтјев. Специфичност Британије је и у томе што квартални периоди нису фиксирани у складу са календарским кварталима, већ су помични. Обвезници су дужни обавијестити пореску управу о одабраним кварталним периодима. Дефинисање пореских периода на овакав начин може погодovati обвезницима, поготово уколико се баве сезонском дјелатношћу, али и држави, јер омогућава равномјернију наплату ПДВ-а током године, умјесто само на четири ударна датума.

У Италији *de facto* не постоје периодичне ПДВ пријаве, већ су обвезници дужни да мјесечно или квартално уплаћују ПДВ, а потом да поднесу годишњу пријаву до истека периода за израду финансијских извјештаја (28.2). Диференцијација је извршена према врсти промета који обављају обвезници. Мјесечне уплате врше обвезници ПДВ-а чији је промет већи од 700.000 евра код испоруке добара или већи од 400.000 евра код пружања услуга. У супротном обвезници су дужни да ПДВ плаћају квартално.

Због кратког периода за подношење пријаве ПДВ власти у Њемачкој дозвољавају перманентно продужење рокова пријава и плаћања за један мјесец на основу писаног захтјева. Међутим, опорезиво лице које подноси прелиминарну мјесечну ПДВ пријаву је дужна да плати посебну претплату у висини од 1/11 ПДВ обавезе из претходне године, која се одузима од ПДВ обавезе за мјесец децембар.

Чланице најчешће одобравају дужи порески период (tromјесечни, четворомјесечни, полугодишњи и годишњи) малим фирмама. Диференцијација се врши с обзиром на висину промета, док Грчка врши диференцијацију према правном статусу на обвезнике појединце (предузетнике), којима одобрава кварталне пријаве, и остале обвезнике правна лица, који су дужни подносити мјесечну пријаву.

Сврха годишње пријаве се разликује. У неким чланицама годишња пријава служи за сумирање свих опорезивих трансакција, улазног и излазног ПДВ-а (као рекапитулација), код неких годишња ПДВ пријава је инструмент политике административних олакшица за мале обвезнике, а код чланица које практикују аконтативно плаћање ПДВ-а током фискалне године годишња пријава има карактер коначне пријаве. Коначно, пракса Њемачке и Италије, показује да је годишња пријава *de facto* једина и коначна пријава ПДВ-а.

Неке чланице прописују посебне услове за подношење пријава од стране новооснованих опорезивих лица. Исто тако, за кориштење опције за квартално подношење пријаве не могу се квалификовати ни обвезници са негативном историјом плаћања ПДВ-а.

Земље у окружењу (Србија, Црна Гора, Македонија, Албанија и Косово/UNMIK) прописују примјену мјесечне ПДВ пријаве, док Србија и Македонија омогућавају и кварталну пријаву. У Македонији кварталну пријаву могу да поднесу обвезници са укупним прометом мањим од 25 мил МКД, а у Србији обвезници који су у претходној години остварили промет мањи од 50 мил РСД.

Извор: Ernst&Young, Worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2017, национални закони о ПДВ-у.

4. Рокови за подношење ПДВ пријава у ЕУ

Разлике између чланица су значајне и у погледу рокова за подношење ПДВ пријава. Уобичајено је да рок подношења пријаве уједно представља и рок за плаћање обавезе за ПДВ-е. Рокове за подношење ПДВ пријаве и плаћања ПДВ-а потребно је сагледати у односу на порески период, јер рокови почињу тећи када истекне порески период. Разумљиво је очекивати краће рокове подношења пријава уколико су краћи порески периоди, будући да од динамике пријава зависи и финансирање буџета. Због мјесечних алокација расхода разумљиво је очекивати и мјесечно финансирање буџета, односно да рокови плаћања по мјесечним пријавама буду до 30 дана. На краћи рок за подношење мјесечних пријава и плаћање ПДВ-а од 10 дана има Њемачка, а најдужи рок од 45 дана има Аустрија. Њемачка има и најкраћи рок за кварталне пријаве од 10 дана, док највећи број чланица прописује рок између 20 и 30 дана. Рекордер је Данска са роком од 60 дана, што је уједно и рок за полугодишњу пријаву⁵.

Рокови за подношење годишње пријаве обично кореспондирају роковима за подношење финансијских извјештаја (28.2., Финска и Италија) или осталих пореских пријава (31.3. Њемачка). Најкраћи рок прописује Шпанија (30.1.), Мађарска (15.2.). Луксембург прописује подношење годишње ПДВ пријаве до 1.3., а Португал чак до 15.7.

Анализа рокова подношења ПДВ пријава у земљама у окружењу је показала да најкраћи рок од 14 дана прописује Албанија, 15 дана Србија и Црна Гора, Косово/UNMIK 20 дана, а најдужи рок од 25 дана прописује Македонија. Исте рокове Србија и Македонија прописују и за кварталне пријаве.

Извор: Ernst&Young, Worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2017, национални закони о ПДВ-у.

5. Значај рокова подношења пријава

Поред нормативне димензије одредбе којима се прописују рокови подношења пријава ПДВ-а, а тиме и рокови за плаћање ПДВ-а, имају и економску димензију. Плаћање обавеза за ПДВ-е, које у случају великих компанија могу бити значајне, детерминишу динамику одлива готовине, а тиме и укупни финансијски менаџмент у компанијама. Уколико се посматра само рок подношења пријава тада би се могло закључити да дужи рок омогућава вријеме за наплату ПДВ-а из потраживања од купаца која ће бити обухваћена ПДВ пријавом. У том случају дужи рок за подношење ПДВ пријаве и плаћање ПДВ-а би омогућио да се обавеза за ПДВ плаћа из текућег прилива од продаје. Међутим, са аспекта одржавања ликвидности и планирања динамике плаћања обавеза, укључујући и обавезе за ПДВ-е, није довољно сагледати само рокове плаћања обавезе, већ и дужину пореског периода. Економске активности не одвијају се само крајем пореског периода да би потом рок плаћања ПДВ-а из тих активности био пресудан за плаћање обавезе за ПДВ. Многи обвезници имају континуиране продаје током мјесеца и цијеле пословне године. У том случају рок за плаћање ПДВ-а не може да има пресудан значај за ликвидност, него се обавеза за ПДВ посматра само као једна у низу обавеза које доспијевају на плаћање. С друге стране, овисно о значају продавца и купца на тржишту рокови плаћања фактура могу бити дужи или краћи. Продавац монопилиста, нпр. добављач сировина и материјала из иностранства, због свог положаја на тржишту може захтијевати краће рокове наплате потраживања од купаца. Исто тако, велики купац или купац монополиста због свог положаја може захтијевати дуже рокове плаћања обавеза према добављачима.

⁵ Извор: Ernst&Young, Worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2017.

С обзиром на вишефазни карактер ПДВ-а, који подразумијева ситуацију да се исти обвезник у једној трансакцији налази у улози купца, а у другој у улози продавца, потребно је цјеловито и вишедимензионално сагледавање ПДВ-а. ПДВ је финансијска обавеза или потраживање од купца. Као обавеза или потраживање ПДВ-е постаје елемент финансијског управљања. Управљање ПДВ-ом подразумијева сагледавање основних параметара система ПДВ-а који су битни за финансијски менаџмент (обрачунски период, право на одбитак), као и сегмената и пословних функција компаније у чијем функционисању се испољава позитиван или негативан утицај ПДВ-а. Примјењујући стандардни концепт ПДВ-а обвезник може остварити поврат улазног ПДВ-а и позитиван финансијски ефекат иако обавезе према добављачима нису плаћене. Супротно, обавезе за ПДВ-е ће изазвати одлив новца иако потраживања од купца нису наплаћена. Погољнији финансијски положај имаће обвезници који продају добра или услуге крајњим купцима и који имају већи прилив готовине, обвезници који имају бржи обрт потраживања, а због погољнијег положаја на тржишту могу одлагати плаћање обавеза према добављачима. Од квалитета купаца овиси наплата потраживања, а тиме и наплата ПДВ-а који порески обвезник убире у име државе. С друге стране, од квалитета добављача овиси могућност добијања дужег кредитног периода за плаћање набавки. Пословање у систему ПДВ-а захтијева и додатну анализу структуре продаје и набавки. Битан је однос набавки из увоза и набавки из земље, будући да увозне трансакције захтијевају ангажовање значајних финансијских средстава у моменту увоза, што није случај са набавкама од домаћих добављача, с којима се могу договарати и флексибилнији рокови. За оптерећење финансијског тока обавезама за ПДВ-е битан је и удио компензација (размјена) и продаје на кредит у укупној продаји. Управљање ПДВ-ом захтијева и усвајање нове политике продаје, како би се задобили нови, квалитетнији купци који би редовно измиривали своје обавезе и добављачи који нису монополисти на тржишту. Дисперзија ризика на већи број купаца и добављача позитивно утиче на приливе и одливе готовине, а тиме и на измирење обавеза за ПДВ-е. Могућност ефикасног управљања ПДВ-ом значајно зависи од врсти дјелатности. Дуги инвестициони циклуси (производња, грађевинарство, бродоградња) и фактор сезоналности (пољопривреда, грађевинарство, туризам и хотелијерство, превоз путника), који су повезани са периодима остваривања високих поврата ПДВ-а и периодима у којима доспијевају високе обавезе за ПДВ-е, могу унијети велику неизвјесност у финансијске токове обвезника.

Рокови подношења пријава морају се посматрати шире, не само са аспекта плаћања обавезе за ПДВ-е, него и са аспекта поврата ПДВ-а обвезницима по одређеним секторима економије.

Краћи порески периоди од мјесец дана и краћи рокови подношења пријава погодују великим компанијама, компанијама које имају сезонску производњу или пружају сезонске услуге, у којима је спорији обрт и дужи циклус производње (пољопривреда, бродоградња, грађевинарство), великим увозницима, извозницима и инвеститорима и другим обвезницима који регуларно остварују право на поврат.

Велике компаније се могу суочити са проблемима финансирања великих обавеза за ПДВ уколико су порески периоди јако дуги (квартал, пола године, година). Проблем постаје још тежи уколико је наплата од купаца неравномјерна током године или сезонска. Тада плаћање обавезе за ПДВ постаје инвестиција за коју треба наћи извор финансирања. Уравнотежено планирање динамике прилива и одлива новца једноставније је остварити уколико су износи обавеза мањи. Из ових разлога велике компаније се залажу за краће рокове подношења пријава, што, потом, омогућава плаћање обавеза за ПДВ-е у ратама. Исти случај је и са дјелатностима са доминантним сезоналним утицајем на пословање, код којих се дужи периоди велике активности смјењују са дужим периодом ниске активности (туризам, хотелијерство, превоз путника, грађевинарство, пољопривреда). Инвеститори и велики увозници су заинтересовани за краће периоде да би могли вратити ПДВ-е којег су морали платити у роковима плаћања царине и царинских дажбина. Извозници су заинтересовани за

што бржи поврат ПДВ-а којег су платили својим добављачима како би финансијска средства могли поново усмјерити на финансирање производње за извоз.

Може се закључити да дужи порески периоди и дужи рокови подношења ПДВ пријава неминовно у неповољнији положај стављају све обвезнике који имају право на поврат ПДВ-а, а поготово оне који континуирано остварују право на поврат. Држава у таквој ситуацији само профитира, будући да се финансирање ПДВ-а у износу већем од обавеза може третирати као бескаматни кредит који привреда омогућава држави. С друге стране, чекајући на рокове исплате поврата привреда се мора задуживати да би измирила друге обавезе из пословања. Стога, продужавање пореских периода и рокова подношења пријава, а тиме и рокова плаћања или наплате ПДВ-а, може само успорити економску активност и експанизију компанија, успорити извоз и инвестиције, што са макроекспекта постаје негативно кретање и за цијелу економију државе.

Супротно горе наведеном, дужи периоди од пола године или годину дана погодују малим фирмама, у првом реду због нижих административних трошкова у вези вођења ПДВ евиденција и подношења пријава.

6. Импликације продужења рока за подношење пријава у БиХ

Према Закону о ПДВ-у у БиХ порески период износи мјесец дана. Обвезници су дужни поднијети ПДВ пријаву до 10. дана наредног мјесеца и у истим роковима платити обвезу за ПДВ-е.

Узимајући у обзир дужину пореског периода и рокове подношења ПДВ-е пријава у чланицама ЕУ може се извести закључак да БиХ са мјесечним пореским периодом и роком подношења од 10 дана након истека пореског периода има један од наригорознијих рокова. Но, у поређењу са роковима који су били на снази у вријеме плаћања пореза на промет мјесечни период за подношење пријава ПДВ-а је повољније за пореске обвезнике.

Могло би се закључити и да кратки рокови компаније које послују у БиХ стављају у тежу финансијску позицију у односу на компаније у другим земљама. Међутим, уколико се рокови подношења пријава анализирају у односу на обвезнике који имају право на поврат може се закључити да су краћи рокови за подношење пријава повољни за ову групацију обвезника. Према Закону о ПДВ-у право на поврат се може остварити у року од 30 дана од дана подношења пријаве уколико се ради о претезитом извознику или у року од 60 дана за остале обвезнике. Логично је да свако продужење рокова подношења пријава пролонгира моменат поврата унапријед плаћеног ПДВ-а при увозу, уколико се ради о инвеститорима или компанијама које због трошкова набавке или рабата увозе веће количине робе, сировина и материјала, или плаћеног ПДВ-а из претходних фаза од стране извозника. Свако продужавање рокова подношења пријава овој групацији обвезника ствара додатне финансијске расходе за финансирање текућих обавеза док чекају моменат исплате својих средстава која су „заробљена“ у повратима. Ликвидне компаније из ове групације биће суочене са растућим опортунитетним трошковима због изгубљене добити на пласирање средстава којима је унапријед финансиран ПДВ-е. Осим макроекономских и финансијских посљедица продужетак рокова за подношење пријава у БиХ могао би да угрози крхки опоравак извоза, те да успори инвестирање у велике пројекте који захтијевају вишемјесечну континуирану набавку капиталних добара, угрожавајући процесну индустрију и све оне компаније које имају сезонску дјелатност.

С друге стране, **продужетак рокова подношења пријава за мале обвезнике производи једнократан позитиван ефекат само први мјесец након измјене рока.** Уколико је нови рок подношења пријава 30 дана од истека мјесеца период прикупљања средстава за

плаћање обавезе за ПДВ-е се, умјесто од 10. претходног до 10. текућег мјесеца, продужава за двадесет дана, односно од 10. претходног до 30. текућег мјесеца. Већ наредни мјесец обвезници ће бити суочени са динамиком плаћања обавеза, која у суштини остаје иста. Период прикупљања средстава (тј. порески период) за ПДВ обавезе остаје исто (30 дана), само долази до помјерања датума када се пријава подноси. Позитивне ефекте помјерања рока могу имати само оне компаније које континуирано испоручују добра или услуге, а које своја потраживања од купаца фактуришу на мјесечној основи са роком плаћања у другој половини мјесеца (нпр. телекоми за фиксну телефонију и *post paid* мобилну телефонију, интернет провајдери, комунална предузећа, градске топлане, електродистрибуција и сл.). Међутим, како се ради о истом циклусу фактурисања, који се понавља из мјесеца у мјесец, у суштини се ефекти остварују само у првом мјесецу након измјене рока подношења пријаве.

Анализа импликација продужетка рока подношења ПДВ пријава треба да обухвати и фискалне ефекте. Продужетак рокова за подношење пријава производи једнократне позитивне ефекте на наплату прихода од ПДВ-а само у години у којој се ова мјера уведе. Ефекти настају због пролонгирања дијела исплате поврата из децембра у јануар наредне године. Већ наредне фискалне године долази до консолидације динамике наплате бруто прихода од ПДВ-а и исплате поврата према новој схеми рокова.

С обзиром на значај ПДВ-а у пореској структури БиХ, узимајући у обзир специфичну фискалну структуру и јединствен систем расподеле прихода од индиректних пореза који повећава међузависност буџета свих нивоа власти о наплати ПДВ-а, **помјерање рокова подношења пријава ПДВ-а може проузрочити проблеме у алиментирању расхода из буџета**. Статистика дневне наплате прихода од индиректних пореза на јединственом рачуну УИО показује да се, очекивано, највише прихода наплати на дан када истиче рок за подношење ПДВ-е пријава⁶. Систем расподеле са јединственог рачуна УИО подразумијева сљедећи редослијед исплата. Прво се издвајају средства за исплату поврата, затим се издвајају средства за буџет институција БиХ, а преостали дио се расподељује корисницима расподеле (ентитети и Дистрикт Брчко) према коефицијентима расподеле које утврђује Управни одбор УИО. Из дијела који припада корисницима расподеле се прије дозначавања средстава изузима дио за отплату спољног дуга. Преостали дио се у ентитетима и Дистрикту дијели према ентитетским прописима, а углавном служи за финансирање буџета свих нивоа влада. Систем расподеле индиректних пореза подразумијева расподелу на дневној бази, односно да се приходи који се наплате на рачуне комерцијалних банака у једном дану већ сљедећи дан распоређују према редослиједу исплата. Имајући ово у виду највише прихода се дозначи ентитетима и Дистрикту дан након истека рока за подношење пријава ПДВ-а и плаћање ПДВ обавезе.

С обзиром на велики значај прихода од индиректних пореза за ентитетске буџете може се закључити да **динамика исплате значајног дијела расхода у буџетима ентитета овиси о моменту подношења ПДВ-е пријаве**. Подношење пријаве до 10. у мјесецу омогућава ентитетским, кантоналним и локалним владама да значајан дио текућих обавеза исплате средином мјесеца. Помјерање рока подношења ПДВ пријава на крај мјесеца ће захтијевати успоставу нове динамике плаћања расхода из буџета (плата, накнада, дознака, социјалних примања, субвенција и грантова, дотирања ванбуџетских фондова и сл.), односно успоставу нове динамике задуживања.

⁶ Потребно је напоменути да се до 10. у мјесецу плаћају и обавезе за домаћу акцизу, али тај износ је далеко мањи у односу на наплаћени ПДВ.

7. Закључак

Земље чланице ЕУ својим националним прописима из сфере ПДВ-а прописују различите врсте пријава ПДВ-а и рокове плаћања, а на снази су и различите одредбе којима се поједностављују поступци подношења пријава уз испуњење дефинисаних услова. Стратегијом модернизације и поједностављења обавеза које проистјечу из легислативе ЕУ и националних пореских прописа из сфере ПДВ-а жели се постићи више циљева: смањити трошкове поштивања обавеза у вези ПДВ-а од стране обвезника (поготово малих и средњих предузећа) у смислу ангажмана финансијских и људских ресурса; смањити трошкове пословања обвезника са обвезницима из других чланица ЕУ; олакшати поступке контроле и ревизије; смањити број службеника који раде на обради пријава, уплатама и поврату и смањити трошкове администрирања ПДВ-ом од стране пореских администрација и подстакнути употребу нових технологија, електронског пословања и телекомуникација при подношењу пријава ПДВ-а.

Анализа презентована у раду је указала на негативне импликације које би продужење рока подношења пријава ПДВ-а у БиХ имало на инвестиције и извознике, док би позитивни ефекти били минорни и са једнократним дјеловањем. Могло би се из анализе праксе ЕУ извести закључак да би било пожељно увођење кварталне ПДВ пријаве за мале обвезнике. Тиме би се у великој мјери релаксирала финансијска позиција малих обвезника, а последице по динамику финансирања буџета би биле минималне, имајући у виду скроман нето ефекат наплате прихода од ПДВ-а од те групације обвезника. Исто тако, трошкови администрирања УИО би се смањили с обзиром на значајно мањи број ПДВ пријава. Ипак, одређена мјера се не смије посматрати изоловано, него у ширем контексту политике ПДВ-а. Евентуално повећање прага за регистрацију (на 75.000 или чак 100.000 КМ) би у великој мјери погодовало малим фирмама, које би добровољно остали у систему ПДВ-а само уколико им погодује статус ПДВ обвезника, док би се остали по аутоматизму нашли изван система ПДВ-а. У таквим околностима увођење кварталне пријаве би била непотребна мјера.

Полазећи од ПДВ стратегије ЕУ и БиХ би требала приликом разматрања рокова подношења пријава ПДВ-а (а тиме и плаћања ПДВ обавезе) поћи од принципа да рјешење треба бити избалансирано и конзистентно, не само с обзиром на хетерогеност обвезника, већ и у смислу цјелокупне политике ПДВ-а.

ЛИТЕРАТУРА

- Антић, Д., "Увођење стандардне ПДВ-е пријаве у ЕУ", "Порезни савјетник" бр. 1, Revicon, Сарајево, јануар 2014., стр. 36-45.
- European Commission, "Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system", COM(2010) 695 final, Brussels, 1.12.2010.
- European Commission, 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, 23.10.2013.
- European Commission, Commission staff working document. Impact Assessment. Accompanying the document. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return. SWD(2013) 427 final. Brussels, 23.10.2013.
- Ernst&Young, Worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2017.
- PriceWaterHouseCoopers, „Study on the simplification and modernisation of VAT obligations“, Final Report, , 17 January 2003.
- PriceWaterHouseCoopers, „Study on the feasibility and impact of a common EU standard VAT return“, Final Report, 27 February 2013.

Трендови на тржишту деривата у БиХ у периоду јануар – јуни 2017

Фактори раста прихода у периоду 2014-2016

Стопе раста прихода од акциза на деривате нафте у последњих десет година од појаве глобалне економске кризе су неколико година биле негативне, да би скромни опоравак наступио тек 2014. када је остварен позитиван раст од 1,9%. Драматичан пад цијена нафте на свјетском тржишту у протекле двије године подстакнуо је потражњу за дериватима у БиХ. Поред тога, пореска конкурентност⁷ БиХ у погледу нижих стопа акциза на деривате нафте и ПДВ-а у односу на земље у окружењу⁸ и ЕУ и геополитички положај БиХ на транзиту између Истока и Запада су представљали значајане факторе раста потражње деривата нафте у транзитном и пограничном промету. Коначно, дуга расправа у вези са повећањем стопа акциза допринијела је стварању додатних залиха деривата нафте како би се амортизовало могуће повећање малопродајних цијена. Наведени фактори су довели до снажног раста потрошње деривата, а тиме и до раста наплаћених прихода од акциза и путарине. У 2015. години приходи од акциза су повећани за 10,2% у односу на претходну годину, а у 2016. 8,1% у односу на 2015. Укупни ниво потрошње деривата у 2016. била је за 19,9% већа него у 2014.⁹

Наплата акциза

Почетак 2017. донио је наставак трендова у наплати акциза на деривате из 2016.г, да би у фебруару дошло до скока цијена нафте на свјетском тржишту и, посљедично, раста цијена деривата у БиХ. Раст малопродајних цијена довео до смањења потрошње деривата, а тиме и наплаћених прихода од акциза у фебруару и марту 2017. Позитиван раст наплате у јануару је дјелимично ублажио негативне трендове у првом кварталу, тако да је квартални пад прихода од акциза износио 3,8%.

Према прољећним прогнозама релевантних међународних агенција за енергију у погледу кретања цијена нафте на свјетском тржишту, у свјетлу односа између произвођача нафте, међународних политичких односа и криза и монетарних кретања, очекивао се постепени пораст цијена нафте на свјетском тржишту током 2017 и 2018.године¹⁰. Међутим, већ у другом кварталу 2017. долази до пада цијена нафте на свјетском тржишту и слабљења долара, што доводи и до раста потражње за дериватима нафте. Истовремено, у БиХ се настављају расправе у вези са повећањем стопа акциза на деривате нафте, што представља континуирани притисак за повећање набавки деривата. У таквим околностима, остварен је раст прихода од акциза у другом кварталу од 5,6%, а укупно на нивоу полугодишта од 1,2% (Графикон 1).

Преглед мјесечне наплате прихода од акциза на деривате нафте у првом полугодишту 2017. зависно о тога да ли су деривати из увоза или домаће производње показују дивергентна кретања и снажне осцилације наплате домаћих акциза (Графикон 2). Позитиван мјесечни раст код оба извора набавки деривата остварен је само у јануару и јуну (у односу на исте

⁷ Антић, Д. 2017. „Хармонизација индиректних пореза у БиХ са стандардима ЕУ у функцији економског раста”, зборник радова са Научног скупа "Економске политике малих земаља у условима европских интеграција", Економски факултет, Бањалука, 7-8. фебруар 2017, стр. 339-353.

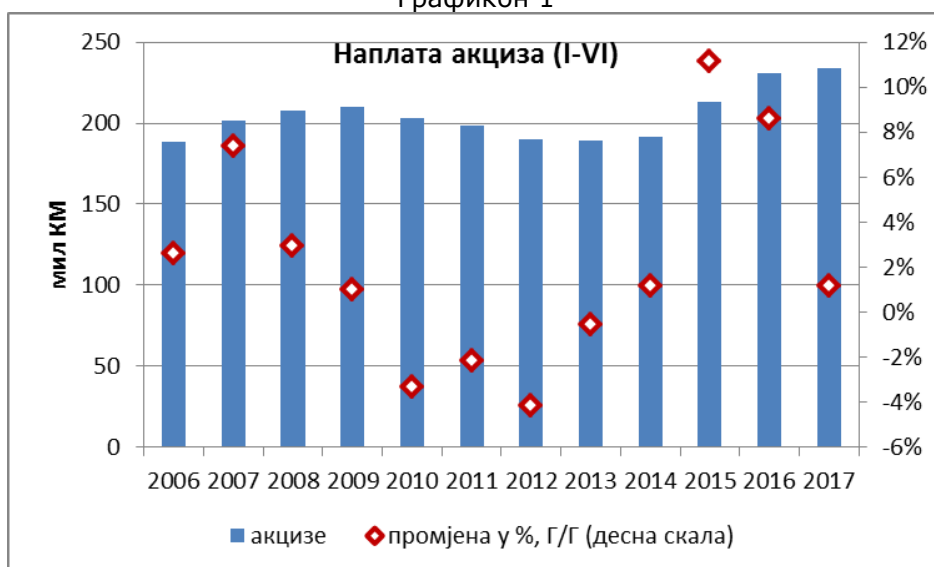
⁸ Антић, Д. 2017. "Политика акциза у Еуропској унији, Босни и Херцеговини и окружењу", зборник радова 18. Симпозија "Нови закони за пословање - НЛ4Б", Неум, 24.-26.2017., Revicon, Сарајево, стр. 33-52.

⁹ Појам „потрошња деривата” у сврху анализе у чланку представља збир количине домаћих деривата нафте који су стављени у промет и количине увезених деривата нафте.

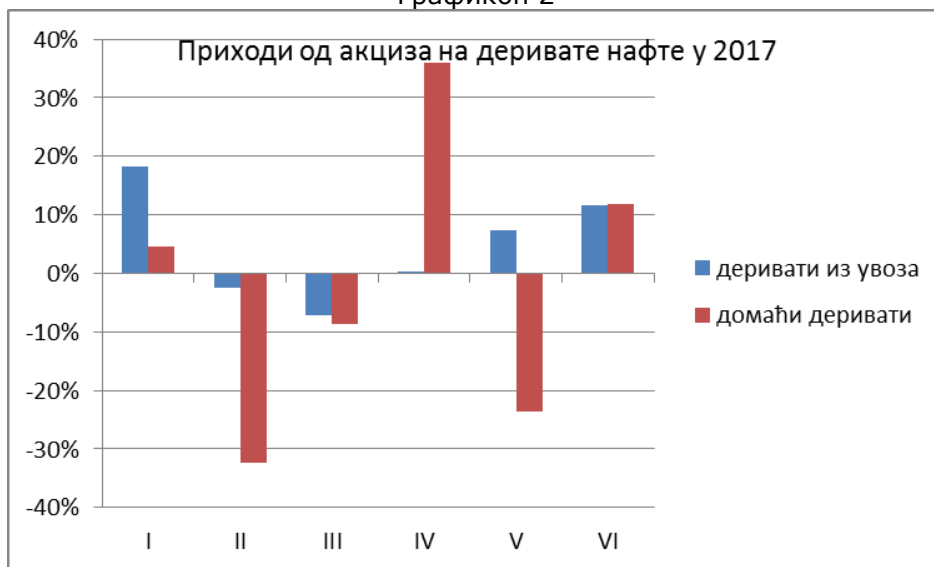
¹⁰ Извор: IEA, 11 April 2017 release.

мјесеце 2016), док је пад прихода забиљежен у фебруару и марту, с тим да је пад био много израженији код акциза на домаће деривате. У априлу је остварен енорман раст прихода од акциза на домаће деривате нафте од 36,1% који се може објаснити испорукама регресираниг дизела за прољећну сјетву у РС у марту. С друге стране, наплата акциза на увезене деривате је на нивоу наплате у априлу 2016. У мају је евидентиран значајан пад прихода акциза на домаће деривате нафте и постепен раст прихода од акциза на увезене деривате.

Графикон 1



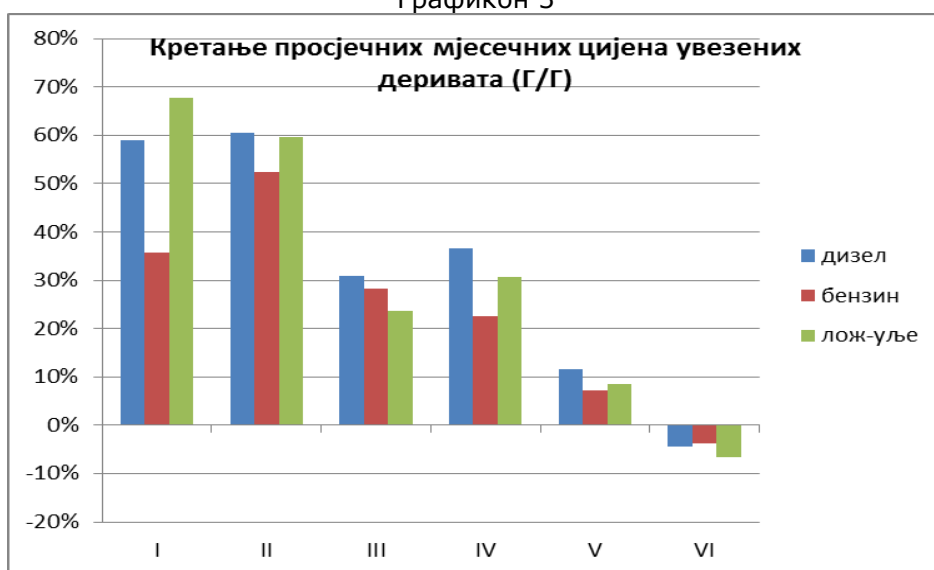
Графикон 2



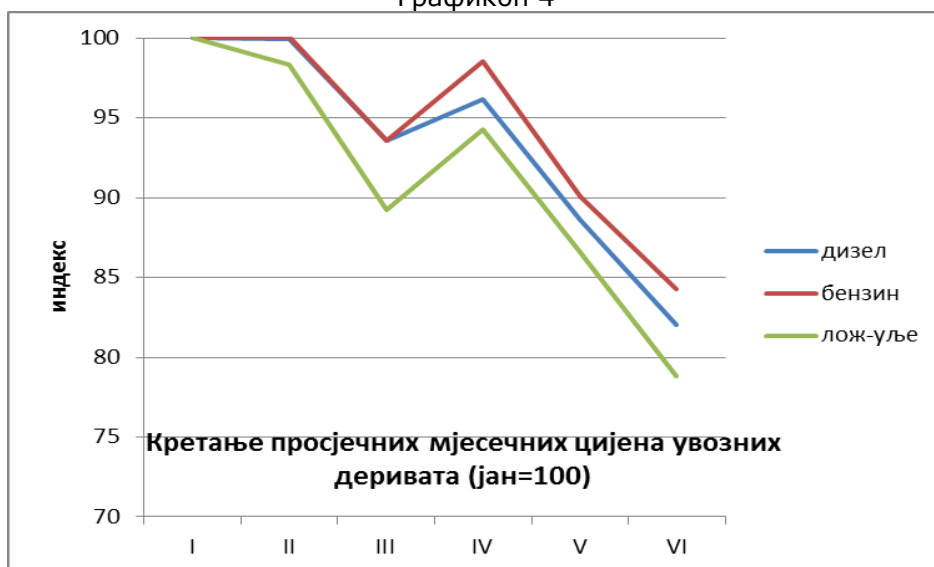
Трендови у цијенама деривата

Раст цијена нафте на свјетском тржишту почетком 2017. брзо се прелио на тржиште БиХ. Цијене деривата при увозу (на граници) у јануару и фебруару значајно су порасле, а повећање се разликовало зависно од врсте деривата. Просјечна пондерисана цијена лож-уља на граници у та два мјесеца је порасла близу 70%, а дизела за око 60%, мјерено у односу на исти мјесец 2016. (Графикон 3). Просјечна пондерисана цијена бензина је у јануару била већа за „скромних“ 35% у односу на исти мјесец 2016, а у фебруару су цијене експлодирале и достигле раст цијена дизела и лож-уља. У марту и априлу долази до значајног смиривања цијена, мада је у односу на исте мјесеце 2016. раст и даље између 20% и 35%. Коначно, у мају је забиљежено снажно успоравање раста просјечних мјесечних цијена, а у јуну и пад до максималних 6,5% код лож-уља.

Графикон 3



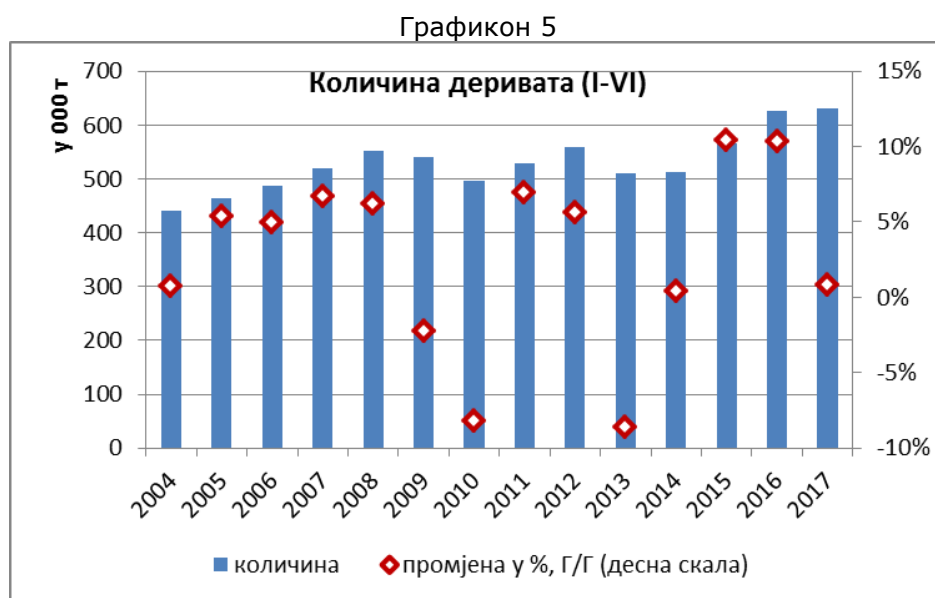
Графикон 4



Графикон 4 илустрира величину пада текућих цијена деривата нафте на граници мјерено у односу на базну цијену у јануару 2017. За шест мјесеци увозне цијене деривата су пале на ниво од 80 до 85% цијене из јануара 2017, али су и даље нешто изнад просјечних пондерисаних цијена за 2016.годину.

Количине деривата

Турбуленције у цијенама деривата довеле су до смањене потражње, што се рефлектовало на увоз деривата и производњу у земљи. Тек је озбиљнији пад цијена у мају и јуну покренуо већу потражњу, а кумулатив количине деривата је прешао у позитивну зону раста тек у јуну. У коначници, на нивоу полугодишта укупна количина деривата увезених и домаћих била је већа за 0,9% у односу на исти период 2016. Графикон показује кретање количине деривата у првом полугодишту у периоду од 2004 до 2017¹¹. Поређење 2017 и 2004 показује да су количине деривата повећане чак за 44%.

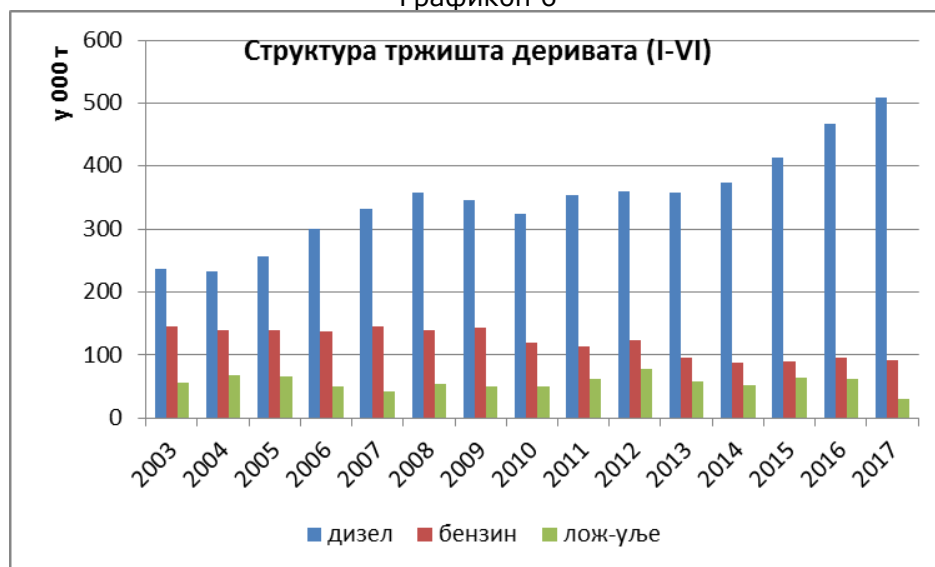


Графикон 6 показује да се драматичан раст количина деривата у посљедњих 13 година, посматрано у оквиру првог полугодишта, *de facto* односи на дизел. Количине дизела су удвостручене, док су, с друге стране, количине бензина преполовљене.

Снажан раст потрошње деривата посљедњих година, а тиме и прихода од акциза и путарине, резултат је раста потражње за дизелом која је у посљедње три године повећана за 36%, док је потражња за бензином након више година континуираног пада стагнира. Раст количина дизела може се повезати са растом индустријске производње, инвестицијама у аутопутеве и др. Значајни дио раста се односи на промјене преференција потрошача (грађана и институција) у правцу већег кориштења аутомобила на дизел, што због дугогодишњег прокламовања дизела као ефикаснијег погонског горива, што због склоности потрошача према одређеним маркама аутомобила.

¹¹ Извор података: Спољнотрговинска комора БиХ (2003-2004), УИО (2005-2017).

Графикон 6

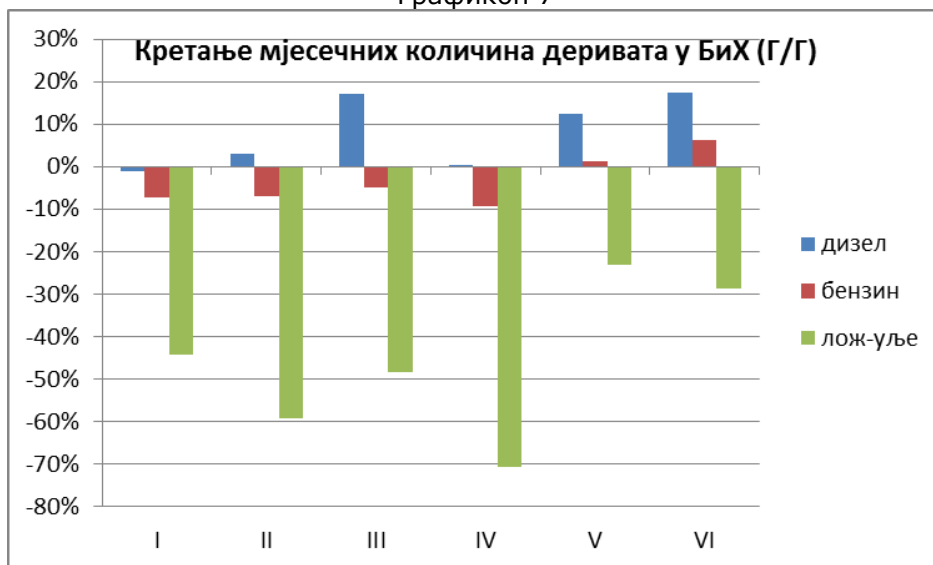


Трендови у количинама лож-уља показују снажне осцилације. Период прије успоставе УИО је био обиљежен растом кориштења лож-уља као погонског горива. Након успоставе УИО долази до пада количина лож-уља, премда тај период кореспондира са периодом раста економије, фискалног суфицита, раста плата, индустрије и стамбене изградње, што представљају разлоге за веће кориштење лож-уља за загријавање. Новим Законом о акцизама уведена је намјенска путарина за аутопутеве, која се не убире на лож-уље. То је представљало окидач за повећање незаконите употребе лож-уља за погон возила. С друге стране, примјена новог Закона се десила у јеку економске кризе када су потрошачи због пада дохотка и запослености тражили начина да незаконитом супституцијом скупљег дизела јефтинијим лож-уљем одрже ниво потрошње као прије кризе. Појава незаконите потрошње лож-уља је кулминирала 2012.године. Интензивирање контролних активности УИО на сузбијању превара и мјере ентитетских влада на тржишту деривата довео је до значајног смањења потрошње лож-уља, а у првом полугодишту и до драстичног пада од 50,8% у односу на исто раздобље 2016., док је у односу на рекордну 2012.годину пад износио чак 60%.

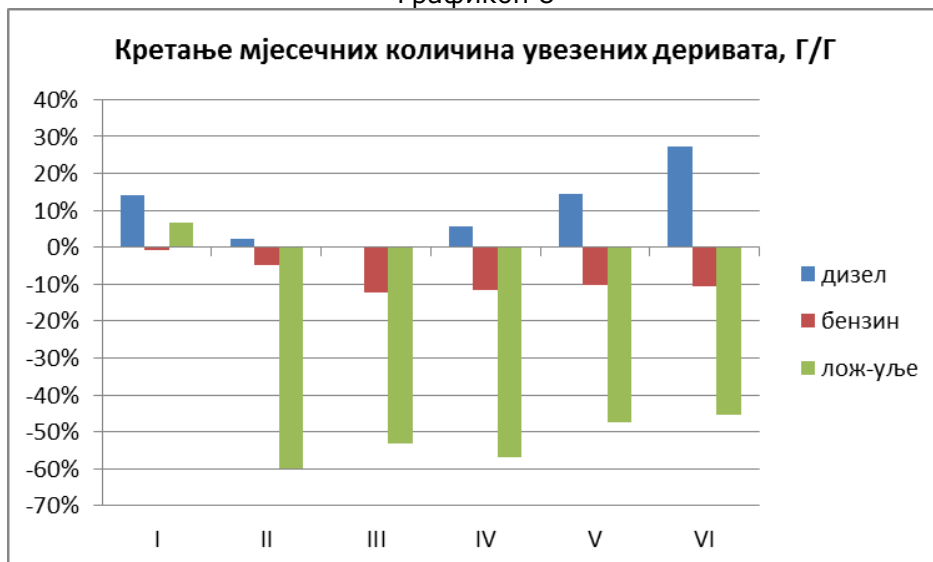
Преглед кретања мјесечних количина деривата у БиХ (Графикон 7) у првом полугодишту 2017. у односу на референтне мјесеце 2016. показују негативне трендове у првом кварталу, а у другом кварталу снажнији раст количина дизела и умјерен раст количина бензина. С друге стране, забиљежен је огроман пад на количинама лож-уља, чак највише у зимским мјесецима, без обзира на екстремно хладну зиму 2016/2017.

Уколико се пореде трендови укупних количина деривата (Графикон 7) и трендови увезених деривата (Графикон 8) може се закључити да је раст количина дизела у марту резултат пораста промета домаћег дизела, а у другом кварталу резултат раста увоза дизела. С друге стране, раст количина бензина у другом кварталу резултат је пораста промета домаћег бензина, док је увоз бензина у првом полугодишту константно био мањи него у 2016.

Графикон 7



Графикон 8



Закључци

- Турбуленције са свјетског тржишта нафте одразиле су се и на трендове на тржишту деривата у БиХ и наплату акциза и путарине у првом полугодишту 2017.
- Примјетна је и промјена структуре тржишта деривата у правцу све веће доминације дизела;
- Захваљујући ефикасним контролним активностима УИО и мјерама ентитеских влада потрошња лож-уља је преполовљена.