

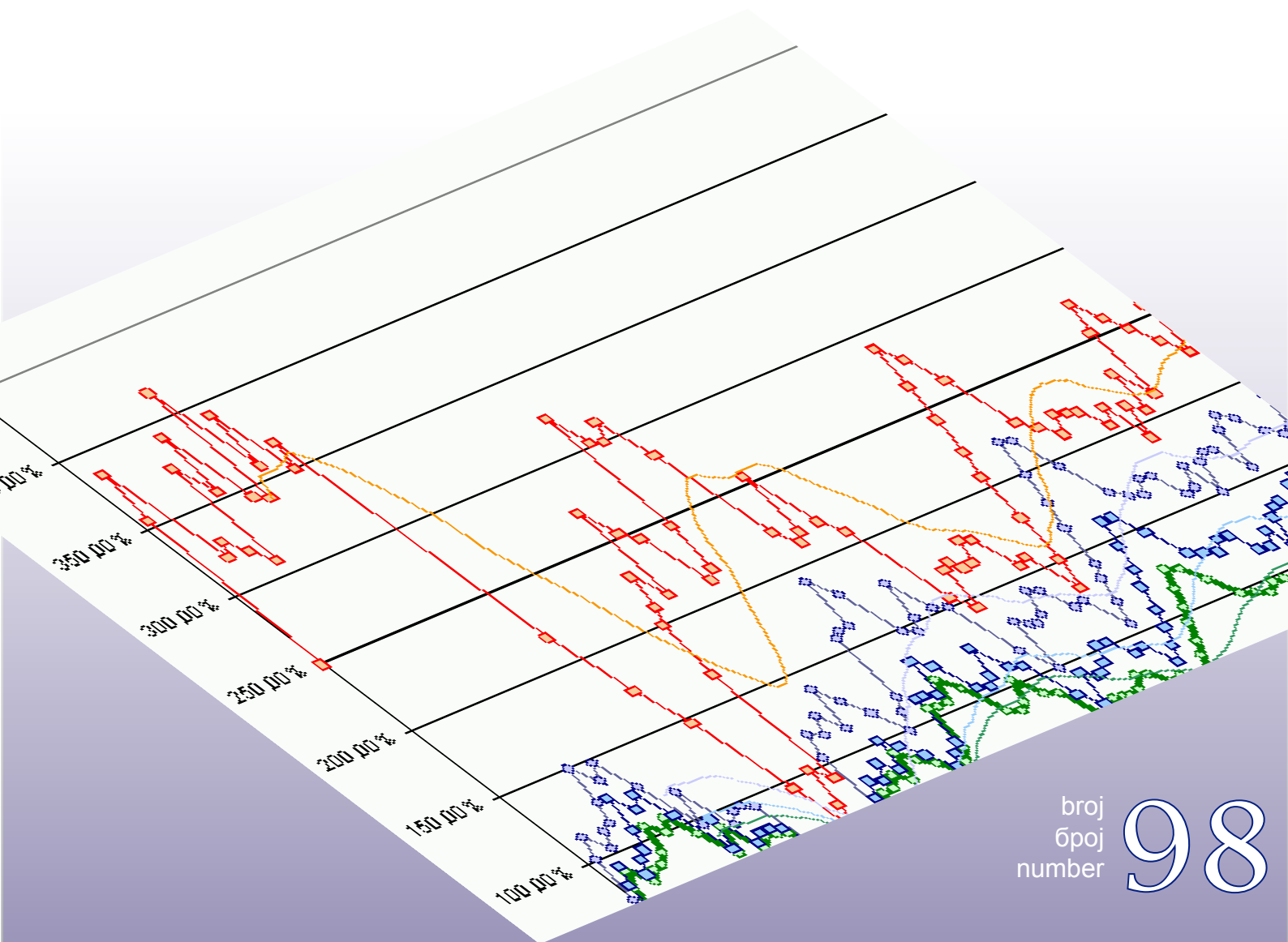
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



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

Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

Oma Bilten

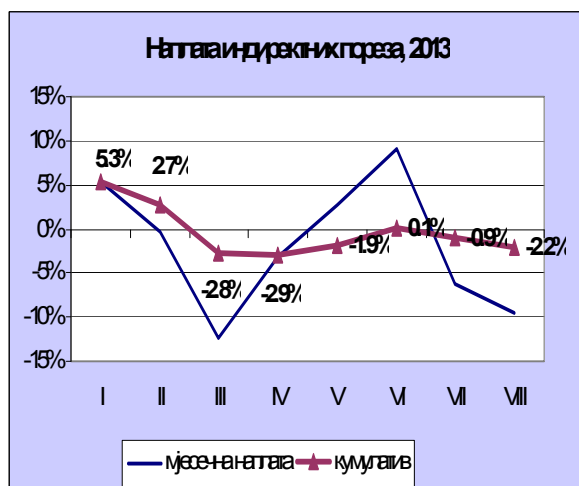


broj
број
number 98

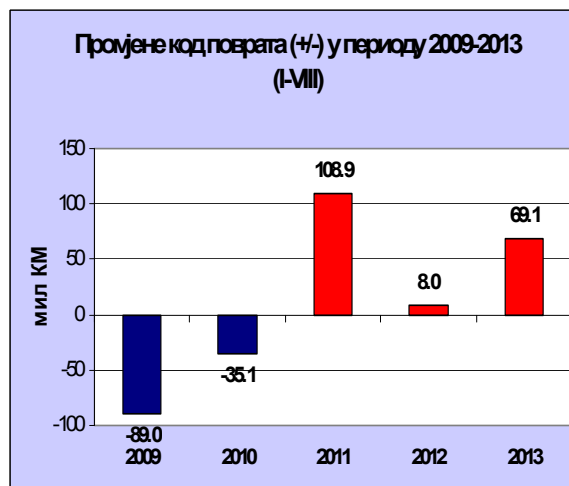
• Septembar 2013 • Rujan 2013 • Септембар 2013 • September 2013 •

Уз овај број

Према прелиминарном извјештају УИО **нето наплата у августу је била мања за 9,4% од нето наплате у истом мјесецу 2012.г.** С обзиром да су се поврати индиректних пореза у августу повећани само за 1 мил КМ главни разлог за значајан подбачај наплате у августу налази се у бруто приходима.



Графикон 1



Графикон 2

Изразито лоша наплата прихода од индиректних пореза у мјесецу августу 2013.г. значајно је продубила већ испољене негативне трендове из јула мјесеца. На нивоу осам мјесеци наплаћено је 3,195 млрд КМ нето прихода. У односу на исти период 2012. наплаћено је мање 70,4 мил КМ или 2,2%. Досадашње кретање кумулативне наплате прихода од индиректних пореза показује константан негативан тренд у посљедњих шест мјесеци, са изузетком мјесеца јуна, када је кумулативна наплата прешла у позитивну зону искључиво захваљујући енормном повлачењу акцизних маркица за цигарете пред улазак Хрватске у ЕУ (Графикон 1). Лоша кумулативна наплата прихода резултат је стагнације бруто прихода и снажног пораста исплаћених поврата. Поређење раста поврата у периоду јануар-август у протеклих неколико година показује у најбољој мјери раст поврата у 2013. За осам мјесеци 2013. исплаћено је 69 мил КМ поврата више него у истом периоду 2012 (Графикон 2).

др Динка Антић
шеф Одјељења

Садржај:

Примјена шеме готовинског рачуноводства у систему ПДВ-а	2
Прелиминарни консолидовани извјештај: ЈР, институције БиХ, ентитети	17
Прелиминарни консолидовани извјештај: Општа влада	19

техничка обрада : Сулејман Хасановић, ИТ сарадник
лектор : Дарија Комленовић, проф. англистике

Примјена шеме готовинског рачуноводства у систему ПДВ-а

(аутор: др Динка Антић)

Од 1. јануара 2013. у Европској унији ступиле су на снагу измјене Директиве 2006/112/ЕС којима се уводи опција готовинског рачуноводства у сврху опорезивања порезом на додату вриједност (ПДВ). Шема, која је намијењена малим предузећима, подразумијева могућност обрачуна ПДВ-а у моменту наплате потраживања, с тим да чланице могу захтијевати да се право на одбитак улазног пореза стиче тек плаћањем фактуре добављачу. Већ приликом најаве измјена Директиве покренуте су расправе о ефикасности шеме, посебно са становишта убирања прихода од ПДВ-а у кризном периоду и очувања неутралности опорезивања, као основне карактеристике система ПДВ-а.

ПРИМЈЕНА ГОТОВИНСКОГ РАЧУНОВОДСТВА У ПОСЛОВНОЈ ПРАКСИ

Појам "готовинско рачуноводство" (енгл. *cash accounting*) подразумијева рачуноводствени метод према којем се приходи евидентирају у моменту пријема готовине, а расходи у моменту плаћања готовином. Широко је распрострањена употреба и сљедећих синонима: „готовинска рачуноводствена основа“ (енгл. *cash basis accounting*), „готовинска основа“ (енгл. *cash basis*) или „готовински метод“ (енгл. *cash method*). У САД користи се појам „метод готовинских примитака и издатака“ (енгл. *cash receipts and disbursements method*). Општа рачуноводствена пракса у свијету подржава примјену обрачунског рачуноводства, према којем се приходи и расходи евидентирају у вријеме настанка. С обзиром да је фокус рачуноводственог обухвата на новчаним токовима, готовинско рачуноводство не омогућава cjеловит обухват свих финансијских и других ресурса у компанијама. Ипак, због једноставности у примјени често се дозвољава употреба готовинског рачуноводства у малим предузећима која пословне трансакције углавном обављају у готовини.

Пореске власти врло често омогућавају кориштење готовинског рачуноводства приликом утврђивања опорезиве основице само код опорезивања дохотка, али под одређеним условима. Због негативних страна пореске власти ограничавају примјену готовинског рачуноводства, прописујући категорију обвезника и максималну висину годишње бруто наплате. Готовински метод код опорезивања дохотка омогућава одређену флексибилност пореског планирања у смислу управљања порезом на доходак. На примјер, плаћања издатака се могу убрзати пред крај године како би се смањила опорезива основица за ту годину или се наплата прихода пред крај године може пренијети у наредну годину уколико се у наредној години очекују већи издаци. Пореско планирање помоћу готовинске основе је нарочито атрактивно у случају да постоји скала стопа пореза на доходак, гдје се балансирањем уплата и исплата може избјећи плаћање пореза по вишој стопи. Међутим, примјена готовинске основе у пореском књиговодству захтијева и одређене модификације ставки које се евидентирају на обрачунској основи, те је потребно вршити одређена прилагођавања.

Имајући у виду широку употребу готовинског рачуноводства код опорезивања дохотка малих предузетника може се закључити да је готовинско рачуноводство стандардни концепт опорезивања дохотка одређених категорија обвезника. Међутим, ова констатација не стоји за опорезивање промета добара и услуга. Иако је примјена готовинске основе код обрачуна и плаћања ПДВ-а била прописана од 1977. мали број чланица је ту погодност примјењивало. В. Британија, Њемачка и Италија представљају ријетке чланице које су омогућавале примјену шеме готовинског рачуноводства код обрачуна ПДВ-а. Њемачка је специфична по томе што шему није примјењивала на истоврсан начин на цијелој територији државе. До

1.7.2009. пет савезних покрајина Њемачке је дозвољавало готовинско рачуноводство за обвезнике (њем. *Istbesteuerung*) чији је годишњи промет био до EUR 500,000, док је у осталим покрајинама праг износио EUR 250,000. У 2012.г., након усвајања измјена Директиве 2006/112/ЕС у подручју фактурисања¹, тек само неколицина чланица ЕУ-27 омогућавају примјену готовинског рачуноводства код обрачуна и плаћања ПДВ², да би до масовнијег инкорпорисања нових одредби Директиве у националне прописе из подручја опорезивања ПДВ-ом дошло тек пред ступање на снагу измјена 1.1.2013. године.

ТЕОРИЈСКИ КОНЦЕПТ ПДВ-А

Примјена готовинског рачуноводства код опорезивања ПДВ-а задира у основе концепта опорезивања ПДВ-ом. Теоријски концепт неутралног система ПДВ-а почива на потрошном облику и индиректној методи обрачуна и плаћања.

Потрошни облик ПДВ-а (енгл. *consumption-type VAT*) представља облик ПДВ-а код којег је дозвољен одбитак улазног ПДВ-а од пореске обавезе на набавку свих добара и услуга у цијелости, укључујући и на набавку капиталних добара. Пореска основица потрошног типа ПДВ-а одговара вриједности потрошње у националној економији. Будући да је дозвољен одбитак укупног трошка набавке капиталних добара од основице нема двоструког опорезивања и каскадног ефекта. Примјеном потрошног облика ПДВ-а осигурава се неутралност опорезивања у односу на доношење економских одлука привредних субјеката и спрјечава појава кумулирања пореза. Потрошни облик ПДВ-а представља базични облик опорезивања у скоро свим државама данас које су прешле на ПДВ-е. Ипак, многе државе, укључујући и Босну и Херцеговину различитим мјерама у систему ПДВ-а ограничавају право одбитка улазног ПДВ-а, не само у сфери опорезивања непосредне потрошње добара и услуга, већ и из административних разлога, у циљу сузбијања појаве пореских превара.

Индиректна метода подразумијева примјену стопе ПДВ-а на појединачне елементе додате вриједности. У начелу, слично директној методи, примјеном математичких операција могуће је добити двије варијанте индиректне методе, индиректну методу сабирања и индиректну методу одузимања. Индиректна метода сабирања, која подразумијева примјену стопе ПДВ-а на компоненте додате вриједности, није уобичајена у пракси. С друге стране, индиректна метода одузимања је најпознатија метода утврђивања ПДВ-а. Она представља темељ система ПДВ-а у ЕУ, а примјењује се и у великом броју земаља широм свијета. Будући да је основна техничка претпоставка за примјену ове методе постојање рачуна (фактуре) на којој је исказан ПДВ-е индиректна метода одузимања назива се још и метода рачуна. С обзиром да обвезник има могућност да надокнади улазни порез из набавки на терет излазног ПДВ-а на продаје, плативши само разлику на рачун државног трезора, метода се још назива и кредитном методом. Кредитна метода има низ предности у односу на остале методе утврђивања ПДВ-а. Будући да се базира на фактури отежане су могућности за настанак ПДВ превара. Осим тога, будући да фактуре садрже појединачне ставке промета, кредитна метода олакшава примјену диференцираних стопа ПДВ-а на различита добра или услуге, нулте стопе код извоза или ослобађања од ПДВ-а³. За ефикаснију примјену кредитне методе законодавци прописују обвезницима обавезу вођења евиденција улазних и излазних фактура.

ПДВ-е је и самоконтролирајући порески облик. За исправност ПДВ-е фактура није само заинтересована пореска управа. И сваки обвезник у прометном ланцу је заинтересован да

¹ Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing, OJ L 189, 22.7.2010.

² Извор: Ernst&Young, The 2012 worldwide VAT, GST and sales tax guide, www.ey.com

³ Више: Ebrill L., Keen M., Bodin J-P, Summers V., "The Modern VAT", IMF, Washington, 2001., pp. 20 – 22.; Tait A. A., "Value Added Tax, International Practice and Problems ", Washington, IMF, 1988; pp. 4 – 6.

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

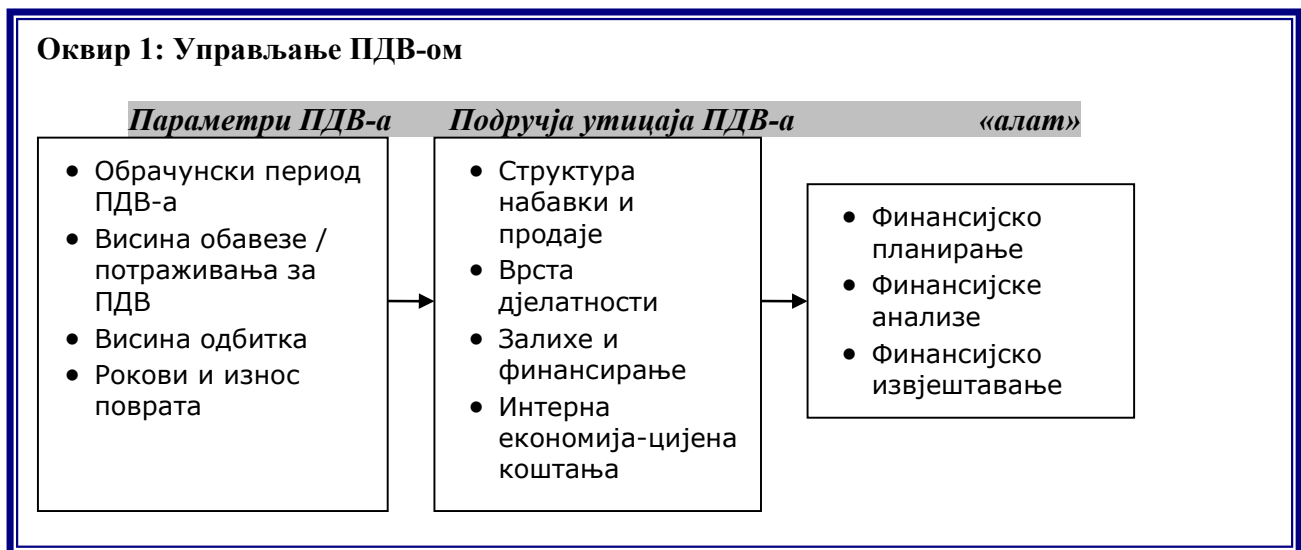
добије исправну фактуру од свога добављача, будући да само на темељу исправне фактуре обвезник може потраживати улазни ПДВ-е исказан на фактури. Из овог разлога обвезник осим провјере идентитета добављача (тј. да ли порески број постоји у регистру као активан број и, ако постоји, да ли је на том броју регистрована права компанија), треба и да провјери тачност израчуна ПДВ-а исказаног на фактури.

ПДВ КАО ПОЛУГА ФИНАНСИЈСКОГ МЕНАЏМЕНТА

Карактеристика ПДВ-а да представља финансијску обвезу, уколико је излазни ПДВ-е на продаје већи од улазног ПДВ-а на набавке, или финансијско потраживање, уколико је улазни ПДВ-е већи од излазног ПДВ-а, омогућава да ПДВ-е постане битна полуга финансијског менаџмента обвезника.

Управљање ПДВ-ом подразумијева (Оквир 1):

- сагледавање основних параметара система ПДВ-а који су битни за финансијски менаџмент
- сагледавање сегмената и пословних функција компаније у чијем се функционисању испољава позитиван или негативан утицај ПДВ-а
- сагледавање могућих праваца структуралних прилагођавања компаније у циљу:
 - (i) осигурања боље финансијске позиције компаније у погледу испуњавања финансијских обавеза, укључиво и обавезе за ПДВ-а, и
 - (ii) побољшања пословања компаније у цијелости.



Обрачунски период ПДВ-а представља основну детерминанту управљања ПДВ-ом. Све пословне трансакције компаније, које резултују приливима и одливима готовине, требале би се планирати у границама обрачунског периода ПДВ-а, како би се до рока предвиђеног законом могле уплатити обавезе за ПДВ-е. Треба нагласити да је обрачунски период од мјесец дана велика погодност система ПДВ-а у односу на некадашњи систем пореза на промет, гдје порески обвезници плаћају порез на промет сваких седам дана. Период од једног мјесеца даје доста простора за управљање готовином, потраживањима и обавезама. Обавезе за ПДВ-е, као разлика укупно обрачунатих потраживања за улазни ПДВ-е који је исказан на рачунима добављача и укупно обрачунатих обавеза за излазни ПДВ-а који је

исказан на рачунима који су издати купцима у обрачунском периоду, доспијевају на плаћање најкасније десети дан након истека календарског мјесеца, без обзира да ли су потраживања наплаћена од купаца и без обзира да ли су обавезе према добављачима плаћене.

Могуће је да компанија оствари поврат улазног ПДВ-а (у случају да је улазни ПДВ-е већи од излазног ПДВ-а) и позитиван финансијски ефекат, иако обавезе према добављачима нису плаћене или се може десити да компанија на обрачунској пријави ПДВ-а искаже поврат ПДВ-а а да је истовремено финансијски ефекат негативан будући да у том мјесецу нису наплаћена потраживања од купаца а обавезе према добављачима (које укључују ПДВ-е) су измирене. Повољнији финансијски положај имаће оне компаније које имају већи прилив готовине, односно уреднију и бржу наплату потраживања од купаца, а које, с друге стране, одлажу своје финансијске обавезе и обавезе према добављачима. Но, мали број компанија се налази у таквој ситуацији. Да би се донекле ублажило негативно дјеловање ПДВ-а на *cash flow* пословних субјеката нужно је:

- свакодневно планирати и пратити приливе и одливе готовине,
- укључити планиране приливе по основу поврата ПДВ-а у мјесечни динамички план готовине,
- ускладити функционисање пословних функција (набавке, производње, продаје) тако да у дужем временском периоду одливи и приливи готовине које оне продукују буду избалансирани.

На висину обавезе за ПДВ-е значајно утиче висина одбитка од пореске обавезе. Требало би повести рачуна о властитој потрошњи (испорукама за запослене, власнике удјела или акционаре, породице власника), трошковима репрезентације и кориштењу возног парка компаније у приватне сврхе. Све ове испоруке су опорезиве у смислу ПДВ-а, а компаније немају право одбитка улазног пореза који је директно повезан са испорукама за непосредну употребу пословне имовине или властиту потрошњу или је исказан на рачунима за репрезентацију, рачунима за одржавање, набавку или кориштење пословне имовине у непосредне сврхе.

ШЕМА ГОТОВИНСКОГ РАЧУНОВОДСТВА У ПДВ СИСТЕМУ ЕУ

Елаборација основних елемената теоријског концепта ПДВ-а који се налази у основи система ПДВ-а у ЕУ и БиХ указује на чињеницу да је обрачун ПДВ-а уско повезан са остварењем права на одбитак улазног ПДВ-а главна одредница опорезивања ПДВ-ом. Другим ријечима, не може се остварити неутралност опорезивања ПДВ-ом уколико не постоји узајамна веза између права на одбитак и обавезе обрачуна ПДВ-а. Коначно, исказивање ПДВ-а на фактури чини фактуру најважнијим вриједносним документом на темељу којег обвезник може остварити одбитак улазног ПДВ-а. Фактура са исказаним ПДВ-ом, уз помоћне књиге, представљају основни механизам за контролу обрачуна и плаћања ПДВ-а, односно фактор сузбијања пореске евазије.

За разумијевање примјене концепта готовинског рачуноводства код обрачуна и плаћања ПДВ-а у Унији потребно је анализирати моменте стицања права на одбитак улазног ПДВ-а и моменте обрачуна ПДВ-а у Директиви 2006/112/ЕС која представља основни правни оквир опорезивања ПДВ-ом у ЕУ⁴.

⁴ Чл. 43-59 Директиве 2006/112/ЕС.

Правни оквир

Примјена посебних шема обрачуна и плаћања ПДВ-а у Европској унији омогућена је још Шестом ПДВ директивом⁵. Чланице ЕЗ, а касније ЕУ, од самог почетка успоставе хармонизованог система опорезивања ПДВ-ом имале су могућност да одобре малим предузећима начин обрачуна и плаћања ПДВ-а који ће бити повољнији у односу на стандардни режим обрачуна на основу издатих и примљених фактура. Поред тога, чланице имају могућност потпуног ослобађања плаћања ПДВ-а прописивањем прага за регистрацију. На овом мјесту је потребно нагласити да моменат обрачуна ПДВ-а настаје у тренутку испоруке добара и услуга, док се право одбитка улазног ПДВ-а стиче у моменту обрачуна ПДВ-а. Изузето од наведених правила ПДВ се у одређеним случајевима и према одређеним категоријама обвезника може обрачунати најкасније до момента примитка уплате од стране купца.

Почетком 2013. ступиле су на снагу измјене Директиве у подручју фактурисања. Измјенама Директиве, популарно названих „Другом директивом о фактурисању“, прецизирана је примјена готовинског рачуноводства приликом обрачуна и плаћања ПДВ-а. За разлику од досадашње поједностављене шеме обрачуна и плаћања ПДВ-а, која се односила само на могућност обрачуна ПДВ-а на готовинског основи, нова шема готовинског рачуноводства подразумијева и обвезу одбитка улазног ПДВ-а на готовинској основи.

Према новим правилима чланице имају опцију да захтијевају одлагање момента одбитка улазног ПДВ све до момента плаћања ПДВ-а на набавке добара и услуга добављачу. Из ове одредбе произилази да обавеза за ПДВ-е обвезника који продаје добра и услуге подразумијева само онај ПДВ-е који је наплаћен од купца. С обзиром на ланчани одбитак улазног ПДВ-а омогућавање кориштења наведене опције не би угрозило наплату јавних прихода у чланицама.

Праг за увођење шеме

Измјенама Директиве прописује се да чланице које се определијеле за опцију готовинског рачуноводства имају обавезу прописивања прага за употребу шеме. Праг се утврђује слично прагу за регистрацију за ПДВ-е. Праг за подобност обвезника за примјену шеме готовинског рачуноводства треба бити базиран на годишњем промету обвезника. Директивом је прописана горња граница годишњег промета у висини од 500,000 EUR. Међутим, остављена је и могућност чланицама да уведу већу горњу границу за примјену шеме од прописане, чак до 2 мил EUR, али тек након консултације са Комитетом за ПДВ. Исто тако, прописана је обавеза чланица да обавијесте Комитет за ПДВ о примјени шеме.

Износ годишњег промета за обвезнике који желе да примени шему готовинског рачуноводства треба се израчунати у складу са чл. 288 Директиве. Према наведеном члану годишњи промет обвезника, који се потом упоређује са горњом границом промета коју прописује чланица, треба да садржи сљедеће износе, без укљученог ПДВ-а:

- вриједност опорезивих набавки добара и услуга
- вриједност ослобођених трансакција са могућности одбитка ПДВ-а из претходне фазе и трансакција које су ослобођене у складу са чл. 146 – 149, чл. 151, 152 или 153
- вриједност трансакција у вези са непокретностима, финансијским трансакцијама и трансакцијама у осигурању, уколико наведене трансакције не представљају споредне трансакције.

За израчун прага не узима се вриједност трансакција у вези са материјалном или нематеријалном сталном имовином предузећа.

⁵ Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment - 77/388/EEC

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

Остала правила

У складу са чл. 226 Директиве обвезници који се укључе у шему готовинског рачуноводства, који обрачунавају ПДВ у моменту када је наплаћен, односно који стичу право одбитка ПДВ у моменту плаћања ПДВ-а, требају на факури коју издају купцима навести да се примјењује „готовинско рачуноводство“.

ПРАКСА ЧЛАНИЦА

Постојање одређеног микса Стандардног режима обрачуна и плаћања, базираног на примјени фактурне методе обрачуна ПДВ-а, и дјелимичне примјене готовинске основе је отварала могућност за губитке прихода. Вјероватно је то био основни разлог спорадичне примјене посебне шеме за мала предузећа. Тек након усвајања измјена Директиве 2006/112/ЕС у вези са фактурисањем за ПДВ чланице почињу разматрати увођење готовинског рачуноводства у сврху обрачуна и плаћања ПДВ-а.

Према посљедњим подацима чак 23 чланице Уније је уградило нове одредбе о готовинском рачуноводству у националне ПДВ прописе⁶. Анализа праксе неколицине чланица ЕУ показала је различите модалитете примјене шеме готовинског рачуноводства у сврху ПДВ-а.

Италија⁷ је првобитно праг за примјену готовинског рачуноводства прописала у висини од EUR 200,000, да би за неколико мјесеци повећала праг на 2 мил EUR. Специфичност италијанског модела јесте у томе да се шема, по првом одобрењу, примјењује у три календарске године, а након тога се примјењује годину за годину, зависно од кретања годишњег промета. Према одобреној шеми мала и средња предузећа могу обрачунавати ПДВ на своје испоруке у моменту наплате потраживања од купаца, а најдуље годину дана од испоруке. С друге стране, обвезници на које се односи шема могу одбити ПДВ из набавки тек у моменту плаћања добављачима. Међутим, купци обвезника који је у шеми готовинског рачуноводства могу одбити ПДВ на своје набавке у складу са стандардним правилима одбитка ПДВ-а, без обзира да ли су платили фактуру добављачу. Занимљиво је представити и начин на који се обвезници укључују у шему. Довољно је да информишу пореске власти назначајући то на годишњој пријави ПДВ-а. Исти случај је и са изласком обвезника из шеме. У сваком случају обвезник који је укључен у шему сваки пут треба то назначити на факури коју издаје. Пропуштање назначивања примјене шеме готовинског рачуноводства на факури представља порески прекршај.

Латвија⁸ је крајем 2011. увела готовинску основу за обрачун ПДВ-а и остварење права на одбитак ПДВ-а за мала предузећа чији годишњи опорезиви промет у претходној години није прелазило LVL 70,000. У шему се могу укључити и опорезива лица која се баве пољопривредом и рибарством, без обзира на износ промета у претходној години. Међутим, ова групација обвезника је обвезна да уплати обвезу за ПДВ најкасније шест мјесеци од испоруке добара, без обзира да ли је фактура наплаћена од купаца.

Румунија⁹ примјењује шему од 1.1.2013. Модел готовинског рачуноводства за који се ова земља определијелила има неколико специфичности:

- За разлику од других чланица гдје се укључење у шему врши на принципу добровољности, у смислу да закон омогућава опцију примјене готовинског

⁶ Annacondia F., Corput van der W., "Amendments to the VAT Systems of the EU Member States on 1 January 2013 (2)", International VAT Monitor Vol. 24, No. 1, IBFD, Amsterdam, January-February 2013, pp. 8-11.

⁷ Извор: издања часописа "International VAT Monitor", IBFD, Amsterdam, 2012. и 2013.

⁸ Ibid.

⁹ Извор: Deloitte, VAT Alert No. 6, 3 September 2012.

рачуноводства под одређеним условима, а мала предузећа, која испуњавају услове сама одлучују да ли ће приступити шеми, Румунија примјењује принцип обавезности. Сви обвезници ПДВ-а чији годишњи промет је испод прописног прага од EUR 500,000 дужни су да примјењују готовинско рачуноводство;

- С обзиром на обавезност укључивања пореска управа аутоматски региструје обвезника у „Регистар опорезивих лица која примјењују систем готовинског рачуноводства за ПДВ“. Регистар је јаван, а може му се приступити преко веб портала пореске управе;
- Специфичност шеме јесте њена фактичка обавезност у смислу да је свака опорезива особа, која прими фактуру на којој нема ознаке да се примјењује готовинско рачуноводство, дужна на веб страници пореске управе провјерити да ли је добављач укључен у шему готовинског рачуноводства;
- Обвезник који је укључен у шему стиче право одбитка улазног ПДВ-а тек у моменту плаћања фактуре добављачу. При томе, обвезник је дужан приликом подношења пријаве ПДВ-а да поднесе доказе да је извршио сва плаћања добављачима за која умањује своју ПДВ обвезу;
- Купац обвезника који је укључен у шему не може одбити ПДВ на своје набавке све док не плати фактуру добављачу.

Шема готовинског рачуноводства у Румунији се не примјењује на опорезива лица која су у саставу ПДВ групе, лица која немају успостављено пословање у Румунији и лица која имају сталну твртку у Румунији, док им је мјесто пословања изван земље. Међутим, уколико купац није платио фактуру опорезиво лице, без обзира на укључивање у шему, мора обрачунати ПДВ најкасније 90 дана од дана издавања фактуре. Али и у том случају купцу није дозвољено да одбије улазни ПДВ све док не плати фактуру добављачу. Од обвезника који су укључени у шему директно као корисници шеме или индиректно као купци обвезника који је укључен у шему дужни су да воде посебну евиденцију трансакција које су предмет примјене шеме готовинског рачуноводства.

Велика Британија примјењује правила готовинског рачуноводства у сврху ПДВ-а од 1995.године. Због дугогодишње примјене В. Британија је шему готовинског рачуноводства разрадила у детаље¹⁰. Шему могу примијенити обвезници са годишњим прометом преко GBP 1,35 мил. Међутим, прије укључивања у шему пореска управа врши провјере, те ће одбити приступање шеми уколико обвезник не подноси редовно ПДВ пријаве, уколико постоји дуг по основу ПДВ-а или других јавних прихода, уколико је обвезнику била изречена кривична или прекршајна мјера у претходној години, те уколико је обвезник учествовао у пореским преварама у протеклој години.

Приликом процјене да ли је годишњи промет испод прописаног прага не укључује се ослобођени промет и вриједност очекиване продаје сталне имовине. Специфичност В. Британије ја да се шема не може користити за све опорезиве трансакције промета. Из шеме је искључен лизинг, најам, условне продаје и продаје на кредит, авансне продаје добара и услуга и продаје код којих је рок плаћања дужи од 6 мјесеци након издавања фактуре. У наведеним случајевима обвезник је дужан да примјењује стандардна правила обрачуна и плаћања ПДВ-а. У случају наплате продаје готовином обвезник је дужан да поднесе копије рачуна који су издати купцима. И код плаћања добављача готовином мало предузеће мора поднијети копије рачуна које му је издао добављач.

Мало предузеће је дужно да уреди систем књиговодства на начин да омогући пореским инспекторима унакрсне провјере. Потребно је унакрсно повезати уплате са одговарајућим излазним фактурама који су дате купцима, исплате са фактурама добављача, као и изводе из банака. Момент обрачуна излазног ПДВ-а и одбитка улазног ПДВ-а зависи од начина

¹⁰ HMRC, Notice 731 Cash Accounting Scheme, January 2011.

плаћања. Уколико је продаја наплаћена у готовини ПДВ се обрачунава на дан примитка новца. Уколико се продаја наплаћује преко банке ПДВ-е се обрачунава на датум када је уплата евидентирана у банци. Уколико се фактура добављачу плаћа у готовини право на одбитак ПДВ-а настаје у моменту давања новца, а уколико се плаћа путем банке у моменту када је исплата евидентирана у банци. С обзиром да плаћање фактуре постаје релевантно за обрачун ПДВ-а проблеми настају у ситуацији када купац фактуру плати само дјелимично или уколико купац једном уплатом уплати износ за више фактура. Прописана су посебна правила за обје ситуације. Уколико купац плати само дио фактуре мало предузеће је дужно да обрачуна само дио ПДВ-а који одговара уплаћеном дијелу¹¹. Уколико купац плати износ за више фактура, а који се не може разграничити на одређене фактуре у цијелости тада се прво обрачунава ПДВ на најраније фактуре (као нпр. залихе по FIFO методу) и укључује у ПДВ пријаву, а остатак ће бити укључен приликом сљедећег плаћања¹².

Фискалне власти В. Британије¹³ у званичним документима наглашавају и предности и недостатке шеме. Као предности примјене шеме готовинског рачуноводства за малог предузећа наводи се да шема позитивно дјелује на готовински ток и ликвидност предузећа, те да је шема посебно корисна код продаја на кредит или у случају проблема са ликвидности код купца. Истовремено, фискалне власти указују да се скоро никакве користи од шеме не могу остварити уколико је обвезник често у ситуацији да остварује поврат ПДВ-а или порески кредит, уколико обвезник има успостављену редовну шему плаћања и наплате, те уколико континуирано пружа услуге.

ПРОБЛЕМИ КОД ПРИМЈЕНЕ ШЕМЕ

Ко има користи од шеме?

Циљ увођења концепта готовинског рачуноводства за обрачун ПДВ-а је био да се помогне малим и средњим предузећима која се сусрећу са проблемом одржавања ликвидности због плаћања обавеза по основу ПДВ-а прије наплате потраживања од купца. С друге стране, на фискалним властима је да доносе мјере које неће угрозити пуњење буџета чланица и финансирање расхода буџета ЕУ. Поставља се питање да ли је могуће донијети мјеру којом ће се истовремено одложити плаћање ПДВ-а до момента наплате, а која неће угрозити финансирање буџета.

Досадашња примјена готовинског рачуноводства је омогућавала погодности само малим предузећима у виду одлагања обрачуна ПДВ-а до момента наплате потраживања. Истовремено, мало предузеће је могло одбити улазни ПДВ из набавки без обзира што фактуре добављачима нису биле плаћене. Очигледно је да су од наведене шеме готовинског рачуноводства могла имати користи само мала предузећа, док је буџет био угрожен из сљедећих разлога:

- мали обвезници су одбијали улазни ПДВ-а од обавезе без обзира што нису платили фактуре добављачима
- купац је одбијао улазни ПДВ из набавки од малог обвезника без обзира да ли је платио фактуру

¹¹ На примјер, уколико је ПДВ 20%, а фактура купцу износи GBP 1,000, уколико купац плати само GBP 600, мало предузеће је дужно да обрачуна ПДВ на сљедећи начин: износ ПДВ = $600 / 1,000 * 1,000 * 20\%$.

¹² Уколико поред фактуре из претходног примјера (GBP 1,000) постоји и фактура издата истом купцу од GBP 2,000, а купац плати само 2,000 GBP. Очигледно је да је умјесто 600 GBP ($(1,000+2,000)*20\%$) потребно обрачунати само 400 GBP у датом пореском периоду. Обрачун ПДВ-а за текући порески период се врши на сљедећи начин: Будући да је фактура од GBP 1,000 раније издата тада се прво ПДВ алоцира на ту фактуру ($1,000 * 20\% = 200$ GBP). Остатак од 200 GBP алоцира се на другу фактуру, с тим да преостаје још да се обрачуна 200 GBP у обрачунском периоду када купац плати преостали износ са друге фактуре.

¹³ HMRC, Notice 731 Cash Accounting Scheme, January 2011.

- у случају неликвидности купца обрачунати ПДВ на продаје малог предузећа био би неповратно изгубљен.

У најбољем случају би због одлагања обрачуна ПДВ-а малог предузетника до момента наплате потраживања од купца долазило до помјерања шеме наплате ПДВ-а, а тиме и угрожавања стандардне динамике пуњења буџета.

Могућност појаве ерозије прихода је био разлог за спорадичну примјену шеме готовинског рачуноводства у ЕУ у протеклих тридесет година од усвајања Шесте ПДВ Директиве.

Експерти сматрају да је стандардни систем ПДВ-а који подразумијева обрачун ПДВ-а у моменту испоруке добра/услуге или пријема фактуре повољнији за државу него шема готовинског рачуноводства¹⁴. Измјенама Директиве чланица која се определила за шему може захтијевати од малог предузећа, уколико се укључи у шему готовинског рачуноводства, да улазни ПДВ из набавки може одбити тек кад плати фактуре добављачима. У овом случају предности шеме готовинског рачуноводства за малог предузетника се губе или су значајно мање. Коначни ефекти зависе од динамике плаћања обавеза према добављачима и ликвидности купаца. Уколико обавезе према добављачима брже доспијевају на плаћање (нпр. уколико мали обвезник набавља од великих добављача и нема могућности остварења погоднијих услова набавке) од наплате потраживања од купаца (нпр. мало предузеће продаје добра великом тржном центру који може диктирати услове плаћања) мало предузеће ће у периодима до наплате потраживања од купаца остваривати право на поврат ПДВ-а. Коначни нето ефекти представљају разлику између износа ПДВ-а и камате на краткорочне кредите и позајмице за финансирање трошкова набавки од добављача.

Каква је позиција купца малог предузећа?

Имајући у виду да се ПДВ обрачунава и убире у свакој фази прометног циклуса на додатну вриједност те фазе (свефазни облик ПДВ-а) као кључно спорно питање примјене шеме готовинског рачуноводства постаје позиција купца обвезника који је укључен у шему, односно моменат остварења права на одбитак улазног ПДВ-а из набавки од добављача који је укључен у шему.

Поставља се и питање домета шеме готовинског рачуноводства у сврху ПДВ-а имајући у виду да је мало предузеће тек једна карика у прометном ланцу. Док се једни фокусирају на нова правила, други, пак, сматрају да је за стицање права на одбитак ПДВ-а релевантна и даље одредба према којој се право одбитка улазног ПДВ-а стиче у моменту обрачуна ПДВ-а. Уколико добављач ПДВ обрачунава у моменту плаћања фактуре од стране купца логично је да купац право на одбитак ПДВ стиче у истом моменту. Из ове констатације произилази обавеза свих купаца добара или услуга малих предузећа да прилагоде своје књиговодствене системе и евиденције како би осигурали другачији књиговодствени третман набавки од малих предузећа у односу на набавке од стандардних ПДВ обвезника који ПДВ обрачунавају према примљеним и издатим фактурама¹⁵. С обзиром да додатне обавезе у смислу администрирања ПДВ-ом захтијевају додатна финансијска средства коначне посљедице примјене овог модела готовинског рачуноводства могу бити двојаке:

- велики ПДВ обвезници могу избјегавати набавке од малих предузећа укључених у шему, слично као што обвезници избјегавају да набављају од особа које нису ПДВ обвезници јер не могу остварити право на одбитак ПДВ плаћеног у претходним фазама који је каскадно пренесен преко набавки на трошкове фирме која није ПДВ обвезник,

¹⁴ Wohlfahrt B., "The Future of the European VAT System", International VAT Monitor No 6/2011, IBFD, Amsterdam, November/December 2011, pp. 387-395.

¹⁵ Више: Desmeytere I., „The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45”, International VAT Monitor No 6/2011, IBFD, Amsterdam, November/December 2012, pp. 174-175.

- уколико пословање малог предузећа зависи од великих купаца мало предузеће може под њиховим притиском да одустане од кориштења шеме.

Циљ увођења шеме је да се побољша финансијска позиција малих предузећа. Међутим, из горње елаборације произилази да је циљна група проширена, јер су примјеном шеме погођени и купци малог предузећа. ПДВ је финансијска обавеза или потраживање купцу, којим обвезник може управљати у склопу финансијског менаџмента. Анализа управљања ПДВ-ом као полуге финансијског менаџмента показала је да стандардни режим обрачуна и плаћања ПДВ-а на основу фактура може да погодује одређеним категоријама обвезника. Стога, оправдано се поставља питање зашто би купац сносио посљедице увођења шеме плаћања ПДВ-а којом се жели помоћи малим предузећима. Доследна примјена правила готовинског рачуноводства и ограничавање ефеката само на позицију малог предузећа значило би да сви остали обвезници који послују са малим предузећем треба да примјенују стандардна правила обрачуна и плаћања ПДВ-а. Процјене експерата указују да у случају да купац одбије ПДВ-е прије плаћања фактуре малом предузетнику не би требало да дође до озбиљнијег угрожавања наплате ПДВ-а имајући у виду удио продаја малих обвезника другим обвезницима у укупном промету¹⁶.

Аналитичари су већ указали на одређену конфузију коју ће произвести навођење примјене шеме готовинског рачуноводства на фактури¹⁷. Обвезници који буду примјењивали стандардну шему опорезивања (кредитну методу) могу бити у дилеми када приме фактуру од добављача који је укључен у шему готовинског рачуноводства да ли ПДВ из примљене фактуре приказати као улазни ПДВ-е на пријави или треба да прво плате рачун свом добављачу, укључујући и ПДВ. С обзиром да се према новим правилима одбитак улазног ПДВ-а веже за плаћање ПДВ из фактуре добављача стандардни обвезник ПДВ би требао занемарити ознаку „готовинско рачуноводство“ на фактури добављача. Стога, поставља се питање зашто стављати ту ознаку на фактуру, уколико је већ пореска управа одобрила статус малог обвезника одређеном обвезнику и уколико тај статус не утиче на начин плаћања обавеза по основу ПДВ-а његових купаца и добављача.

Може ли доћи до пореске евазије?

Изложене дилеме чланица у вези са потенцијалним негативним ефектима увођења шеме готовинског рачуноводства на наплату прихода од ПДВ-а утицале су на моделирање шема у чланицама. Анализа праксе по чланицама показује различите модалитете шеме.

Неке чланице настоје спријечити појаву ерозије прихода од ПДВ-а након ступања на снагу шеме готовинског рачуноводства ограничавањем рока до којег се може одлагати обрачун ПДВ-а на продаје малог обвезника. Могуће су ситуације стечаја или банкрота обвезника који имају обавезе према малим ПДВ обвезницима. Да би осујетиле могућност да се обрачун ПДВ-а, а тиме и уплата малог обвезника на рачун буџета, *de facto* неограничено одлаже до момента плаћања фактуре од стране купца неке чланице прописују рок до којег се може одлагати обрачун ПДВ-а. Крајњи рок плаћања ПДВ-а би требао бити усклађен са прописима којима се регулишу momenti проглашења несолвентности и прописи о стечају и банкроту.

Пракса чланица указује и на ограничавање опсега примјене шеме на одређене дјелатности и групације обвезника. У неким чланицама шема се ограничава на малопродају, пољопривреду, професионалне дјелатности и испоруку зграда и грађевинских услуга. Избор дјелатности не представља изненађење с обзиром да се ради о посљедњој карики у прометном ланцу у којој се продаја врши углавном крајњем потрошачу. На тај начин се избјегава проблем посебног

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Више: Swinkels J.J.P., „Confusing EU VAT Invoices from 2013“, International VAT Monitor No 3/2012, IBFD, Amsterdam, May/June 2012, pp. 174-175.

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: oma@uino.gov.ba
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

регулисања стицања права купца малог обвезника на одбитак ПДВ-а. С друге стране ради се о дјелатностима које су ликвидне, односно које имају углавном готовинске продаје, тако да нема знатнијег одлагања обрачуна и плаћања ПДВ-а. Имајући у виду да се шема уводи да се помогне обвезницима да одрже ликвидност поставља се питање коју корист од шеме готовинског рачуноводства имају наведени мали обвезници који имају углавном готовинске продаје.

Да ли је угрожен концепт ПДВ-а?

У теоријском смислу ПДВ представља порез којим се опорезује свака фаза промета са механизмима који омогућавају одбитак пореза који је плаћен на набављена добра или услуге од пореске обавезе на добра или услуге која се продају. Теоријски концепт ПДВ-а полази од "додате вирједности", која се дефинише као вриједност коју сваки учесник у производном ланцу (произвођач, дистрибутер, трговац, и др.) додаје на инпуте одређене фазе прије продаје новог или побољшаног производа и услуга.

Реални модели ПДВ-а се у одређеној мјери разликују од теоријског концепта. Акцент приликом опорезивања није на додатој вриједности, већ на опорезивању потрошње. Осим тога, право на одбитак улазног пореза и опсег добара и услуга који се опорезују ПДВ-ом не може се схватити у апсолутном смислу, да обвезник има право одбитка улазног пореза на све набавке добара и услуга, односно да су све дјелатности и сва добра и услуге подложни опорезивању ПДВ-ом. Иако се ПДВ убире у свакој фази прометног циклуса, све до фазе малопродаје, механизам надокнаде улазног пореза из набавки *de facto* ПДВ-е трансформише из теоретског концепта пореза на међуфазе производног циклуса у реални концепт пореза на потрошњу. С обзиром да су сви учесници у производном циклусу имали могућност надокнаде улазног пореза ПДВ-е се у коначници убире у фази крајње потрошње. Ово је значајна чињеница за израду пројекција прихода од ПДВ-а, будући да висина убраних прихода од ПДВ-а зависи од трендова у потрошњи, еластичности потражње и кретањима на тржишту.

Чланице су већ код увођења шеме готовинског рачуноводства за мале обвезнике биле свјесне опасности да се одустајањем од темељних одлика концепта ПДВ-а, као што је право на одбитак ПДВ-а, нарушава његова неутралност и умањују предности у односу на систем опорезивања порезом на промет. У суштини, одлагање права на одбитак и обрачуна ПДВ-а доводи до прекида ланца обрачуна ПДВ-а у којем је излазни ПДВ-е једног обвезника у једном пореском периоду улазни ПДВ-а другог обвезника у истом периоду. Слична ситуација је била и са снажним захтјевима чланица да се примјена механизма обрнутог терећења (енгл. *reverse charge mechanism*), који у основи подразумева пренос обавезе за ПДВ-е са продавца на купца, прошири на све фазе прометног ланца или барем на већи број дјелатности (осим грађевинских радова и промета отпада). Осим права на одбитак, примјеном шеме готовинског рачуноводства ПДВ као систем губи и друге своје одлике: административну једноставност, свефазност и самоконтролирајући карактер.

Одлагањем обрачуна ПДВ-а до момента наплате потраживања и одлагањем одбитка ПДВ-а до момента плаћања обавезе према добављачу ПДВ-е престаје бити свефазни порез. Пракса неких чланица указује да се толерише одлагање и до годину дана. ПДВ-е одликује административна једноставност. Основне евиденције које обвезник треба да води и које су предмет контроле су књиге улазних и излазних фактура. Електронским укрштавањем евиденција више обвезника могуће је открити ланчане преваре. Администрирање шеме готовинског рачуноводства је комплексније будући да треба повезати фактуре и банковне и благајничке евиденције. Посебан проблем за пореску администрацију представља праћење накнадне наплате/плаћања по фактурама издатим/примљеним прије увођења шеме. Постоји реална опасност двоструког умањења пореске обавезе, у моменту примитка фактуре (прије

увођења шеме) и у моменту плаћања (након увођења шеме). Пореска администрација објективно ни у једној земљи нема ресурса да контролише велики број малих обвезника у одређеном периоду. Шема умањује значај фактуре, као вриједносног документа, а потенцира значај финансијске документације. Релативизирањем значаја фактуре и наглашавањем момента плаћања/наплате, поготово ако се то односи и на купца малог обвезника, ПДВ престаје да буде самоконтролирајући порез.

УМЈЕСТО ЗАКЉУЧКА: ПРЕПОРУКЕ ЗА ПОБОЉШАЊЕ ПОЛОЖАЈА МАЛИХ ПДВ ОБВЕЗНИКА

Анализа праксе ЕУ показала је да се шема готовинског рачуноводства у сврху опорезивања ПДВ-ом малих обвезника до 2013. године спорадично примјењивала само у неколицини чланица. Европска комисија је у својим документима (вид. Оквир 2) препоручила чланицама примјену готовинског рачуноводства за опорезивање малих предузећа. Масовнија примјена шеме започиње тек 1.1.2013., ступањем на снагу тзв. Друге директиве о фактурисању, тако да је сувише рано за анализе ефеката примјене шеме у погледу побољшања ликвидности и економског положаја малих обвезника и обвезника који су с њима повезани у прометном ланцу, али и импликација шеме на прилив прихода од ПДВ-а.

Оквир2: Препоруке Европске комисије за мала и средња предузећа

У случајевима када је предузеће мало или врло мало употреба готовинског рачуноводства се може сматрати одговарајућом. У овом случају рачуноводствени и финансијски извјештаји се припремају на готовинској основи. Готовинска основа значи да се трошкови или приходи исказују на готовинској основи. Готовинска основа подразумијева да се трошак или приходи обрачунавају у износу еквивалентном износу готовине који је плаћен или примљен. Неке чланице користе готовинску рачуноводствену основу за опорезивање малих предузећа, а неке чланице сматрају га довољним за екстерно извјештавање малих предузећа према националним рачуноводственим стандардима (GAAP).

Извор: European Commission, Enterprise and Industry Directorate-General, Final Report of the Expert Group, "Accounting Systems for Small Enterprises – Recommendations and Good Practices", November 2008.

Може се закључити да је **основна предност примјене шеме готовинског рачуноводства у томе да плаћањем ПДВ-а у моменту наплате потраживања од купца мали обвезник не мора ангажовати сопствена средства за плаћање ПДВ обавезе или плаћати расходе камата на позајмице из којих би измирио порез. Уштеде на расходима или евентуални приходи од ангажовања властитих средстава у друге сврхе позитивно утичу на трошкове и добит малог обвезника, са свим позитивним импликацијама које ниже продајне цијене могу имати на економску позицију обвезника на тржишту.**

Асоцијације малих предузетника указују на предности примјене готовинског рачуноводства у пореске сврхе¹⁸, те препоручају да се шеме готовинског рачуноводства за опорезивање дохотка буду конзистентне готовинској шеми опорезивања ПДВ-а. Као предности наводе следеће:

- лакше разумијевање вођења пословних књига и администрирања пореза за власнике и остале запослене који нису рачуновође
- олакшано припремање извјештаја, без потребе за годишњим прилагођавањима
- плаћање пореза само на остварену реализацију.

¹⁸ Office of Tax Simplification, "A simpler income tax for the smallest businesses: a discussion paper", London, July 2011, p. 11.

Искуства В. Британије су значајна за државе које нису прихватиле опцију коју нуди Друга директива о фактурисању, али и за оне које су шему тек укључиле у националне ПДВ системе. Детаљна правила примјене шеме која је прописала В. Британија продукт су различитих околности и ситуација које су се дешавале у протеклим годинама, а које нису могле бити у старту уочене и правно нормиране. Правно регулисање и вишегодишња пракса В. Британије, која шему готовинског рачуноводства примјењује скоро 20 година, ипак указује на одређени парадокс – иако се шема уводи с циљем поједностављења администрирања ПДВ-ом за групацију обвезника којима су трошкови администрирања пореза већи терет него великим обвезницима администрирање шеме постаје изузетно комплексно, не само за малог ПДВ обвезника, већ и за пореску администрацију.

Експерти OECD у опширној студији у вези са опорезивањем предузећа мале и средње величине наводе да примјена шеме готовинског рачуноводства може у значајној мјери смањити трошкове поштивања пореских прописа, али и упозоравају да се у пракси могу јавити различити степени комплексности администрирања шеме, зависно од додатне документације и евиденције које обвезници морају водити, укључујући и осталу финансијску документацију¹⁹. С обзиром на различите степене комплексности шеме, а имајући у виду и разлике које постоје између предузећа у групацији малих и средњих предузећа могуће је све моделе готовинског рачуноводства сврстати у три групе модела:

- i. модел који подразумева вођење књиге благајне на основу дневних прилива и плаћања;
- ii. модел који подразумева вођење књиге благајне и евиденција продаја и набавки, те финансијских евиденција (банковних извода);
- iii. модел који се темељи на књизи благајне, књигама улазних и излазних фактура и скраћеним финансијским извјештајима²⁰.

Будући да је примјена шеме готовинског рачуноводства ипак повезана са повећаном комплексности администрирања и растом неизвјесности у погледу наплате прихода, приликом разматрања увођења шеме, поготово у вријеме глобалне економске кризе, потребно је размотрити и друге модалитете повољнијег опорезивања малих обвезника. Постоји више шема опорезивања које примјењују савремене државе у свијету, од којих неке захтијевају системске интервенције у закону (политика опорезивања), а друге на оперативне мјере у виду поједностављења администрирања (обрачуна, наплате, подношења пријава, извјештавања).

Свака од мјера носи користи за обвезнике и пореску администрацију, али и захтијева одређене трошкове и губитке. Потребан је одређени *trade-off*, да се жртвују максимално могуће користи да би се постигао оптималан резултат за обе стране. С обзиром да мали обвезници нису хомогена група, у смислу економског и финансијског положаја, позиције у прометном ланцу и др., ефекти сваке од наведених мјера се могу различито испољити на поједине групације малих обвезника, па чак их довести у лошију позицију него прије измјена система опорезивања ПДВ-ом.

Без обзира на избор мјера за које се фискалне власти одлуче у циљу побољшања економског и финансијског положаја малих обвезника **најважније је да мјере не буду обавезне, већ да се понуде као опција коју могу одабрати мали обвезници уколико процијене да могу остварити користи од предложених шема опорезивања.**

¹⁹ OECD, Taxation of SMEs: Key issues and policy considerations, OECD tax policy studies no. 18" (2009).

²⁰ IFC, "Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: Guide for Practitioners", The World Bank Group (in collaboration with DFID), December 2007., p. 51.

ЛИТЕРАТУРА

- Annacondia F., Corput van der W., "Amendments to the VAT Systems of the EU Member States on 1 January 2013 (2)", International VAT Monitor Vol. 24, No. 1, IBFD, Amsterdam, January-February 2013.
- Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.
- Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing, OJ L 189, 22.7.2010.
- Deloitte, VAT Alert No. 6, 3 September 2012
- Desmeytere I., „The Hidden Features of EU Invoicing Directive 2010/45“, International VAT Monitor No 6/2011, IBFD, Amsterdam, November/December 2011.
- Ebrill L., Keen M., Bodin J-P, Summers V., "The Modern VAT", IMF, Washington, 2001..
- Ernst&Young, The 2012 worldwide VAT,GST and sales tax guide, www.ey.com
- European Commission, Enterprise and Industry Directorate-General, Final Report of the Expert Group, "Accounting Systems for Small Enterprises – Recommendations and Good Practices", November 2008.
- First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 071 , 14/04/1967 P. 1301 – 1303.
- Harrison G., Krelove, „VAT Refunds: A Review of Country Experience“, IMF Working Paper WP/05/218, IMF, 2005.
- HMRC, Notice 731 Cash Accounting Scheme, January 2011.
- IFC, "Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: *Guide for Practitioners*", The World Bank Group (in collaboration with DFID), December 2007.
- OECD, Taxation of SMEs: Key issues and policy considerations, OECD tax policy studies no. 18" (2009).
- Office of Tax Simplification, "A simpler income tax for the smallest businesses: a discussion paper", London, July 2011.
- Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment - 77/388/EEC
- Swinkels J.J.P., „Confusing EU VAT Invoices from 2013“, International VAT Monitor No 3/2012, IBFD, Amsterdam, May/June 2012.
- Tait A. A., "Value Added Tax, International Practice and Problems ", Washington, IMF, 1988.
- Wohlfahrt B., "The Future of the European VAT System", International VAT Monitor No 6/2011, IBFD, Amsterdam, November/December 2011

Консолидовани извјештаји

(припремила: Александра Регоје)

Табела 1. (Консолидовани извјештај: ЈР, Институције БиХ, ентитети)

Прелиминарни консолидовани извјештај укључује:

- приходе од индиректних пореза које прикупља Управа за индиректно опорезивање на Јединствени рачун,
- трансфере са Јединственог рачуна УИО,
- приходе и расходе буџета институција Босне и Херцеговине,
- приходе и расходе буџета Федерације БиХ,
- приходе и расходе буџета Републике Српске*

Извјештај не укључује неусклађене приходе прикупљене на ЈР УИО.

Табела 2 (Консолидовани извјештаји: Општа влада)

Прелиминарни консолидовани извјештај укључује:

- приходе и расходе буџета институција БиХ,
- приходе и расходе буџета ФБиХ, кантона, општина и фондова у ФБиХ,
- приходе и расходе буџета РС*, општина и фондова у РС,
- приходе и расходе буџета БД и фондова у БД.

**Обухваћено: (А) буџет Републике и ванбуџетска средства евидентирана у Главној књизи трезора РС, (Б) укупно ино-задужење за пројекте који се реализују преко општина и предузећа, (В) податке корисника буџета Републике који имају властите банковне рачуне (укључујући и неке јединице за имплементацију ино-пројеката формиране при министарствима).*

Прелиминарни извјештај: БиХ Институције, ентитети и ЈР, I-VII 2013

	I	II	III	IV	V	VI	VII	Укупно
Укупни приходи	434,7	382,4	446,3	489,5	554,8	560,3	549,8	3.417,7
Порези	409,4	348,7	402,9	424,1	477,1	478,0	473,9	3.014,1
Директни порези	22,7	29,7	53,5	45,4	27,0	31,6	39,1	248,9
Порези на доходак и добит	22,0	29,0	52,5	44,3	25,9	30,6	37,9	242,3
Порез на имовину	0,6	0,7	0,9	1,1	1,0	0,9	1,2	6,5
Индиректни порези (нето)	386,7	318,9	349,4	378,3	450,1	445,9	434,5	2.763,8
ПДВ	240,7	210,2	227,6	243,4	274,7	254,2	291,5	1.742,3
Акцизе	112,0	76,4	82,4	93,0	129,9	150,3	99,2	743,2
Путарина	20,3	16,8	18,9	22,5	26,6	23,9	25,6	154,5
Царине	12,6	14,5	18,9	18,2	17,4	16,2	16,8	114,5
Остали индиректни порези	1,0	1,0	1,7	1,3	1,5	1,3	1,5	9,4
Остали порези	0,0	0,0	0,1	0,4	0,0	0,5	0,3	1,4
Доприноси за социјално осигурање	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Грантови од страних влада и међународних организација	1,4	0,7	1,8	2,4	0,8	2,9	3,5	13,6
Непорески приходи	23,9	33,0	40,2	64,3	76,6	79,4	72,2	389,6
Трансфери од осталих буџетских јединица	0,0	0,0	1,4	-1,4	0,2	0,0	0,1	0,4

	I	II	III	IV	V	VI	VII	Укупно
Укупни расходи	411,9	400,9	410,4	416,0	459,3	478,3	531,6	3.108,5
Текући расходи	407,5	397,9	402,9	411,1	455,9	468,9	514,7	3.059,0
Бруто плате и накнаде запослених	123,1	124,7	126,9	124,2	125,0	128,9	131,2	883,9
Издаци за материјал и услуге	14,6	24,1	28,3	24,7	24,6	37,9	25,3	179,6
Дознаке на име социјалне заштите	52,6	54,4	53,4	53,3	51,7	57,4	55,3	378,0
Издаци за камате	4,2	7,1	18,9	8,7	13,7	23,1	5,4	81,2
Издаци по основу камата у иностранству	2,3	5,5	10,1	6,0	6,2	14,1	3,1	47,4
Издаци по основу камата у земљи	2,0	1,6	8,8	2,7	7,5	9,0	2,3	33,8
Субвенције	2,2	2,4	6,0	3,7	8,3	19,3	19,2	61,2
Донације	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Трансфери другим буџетским јединицама	40,3	42,2	41,5	37,8	42,4	49,5	59,8	313,6
Трансф. са ЈР (БД, кантони, општине, фондови, дир. за ц.)	165,4	134,4	119,1	153,2	184,6	144,8	197,2	1.098,6
Други расходи	5,1	8,6	8,9	5,4	5,6	8,0	21,3	62,8
Нето издаци за нефинансијску имовину	4,4	3,0	7,5	4,9	3,4	9,5	16,9	49,6
Издаци за нефинансијску имовину	4,6	3,3	8,2	5,6	3,9	10,1	17,4	53,0
Примици од нефинансијске имовине	0,2	0,2	0,7	0,7	0,5	0,6	0,4	3,5
Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)	27,1	-15,5	43,3	78,4	98,9	91,4	35,1	358,7
Нето позајмљивање/задуживање (ук. приходи минус ук. расходи)	22,8	-18,5	35,9	73,5	95,4	81,9	18,2	309,2
Нето финансирање = (Минус) Нето позајмљивање/задуживање	-22,8	18,5	-35,9	-73,5	-95,4	-81,9	-18,2	-309,2

Табела 1

Прелиминарни извјештај: Општа влада, I-VI 2013

	Q1	Q2	Укупно
Укупни приходи	2.445,9	2.894,0	5.339,8
Порези	1.247,7	1.476,9	2.724,7
Директни порези	235,9	242,2	478,1
Порези на доходак и добит	205,9	211,1	417,0
Порези на плату и радну снагу	3,9	3,9	7,9
Порез на имовину	26,1	27,1	53,2
Индиректни порези	1.010,8	1.232,6	2.243,4
Остали порези	1,0	2,2	3,2
Доприноси за социјално осигурање	930,6	1.011,1	1.941,8
Грантови од страних влада и међународних организација	6,3	10,0	16,4
Непорески приходи	258,3	393,6	652,0
Трансфери од осталих буџетских јединица	2,8	2,2	5,1
Укупни расходи	2.470,9	2.709,9	5.180,8
Текући расходи	2.431,8	2.648,5	5.080,2
Бруто плате и накнаде запослених	785,8	804,6	1.590,4
Издаци за материјал и услуге	443,9	492,8	936,7
Дознаке на име социјалне заштите	1.053,2	1.088,7	2.142,0
Издаци за камате	37,5	54,3	91,8
Издаци по основу камата у иностранству	19,1	27,2	46,3
Издаци по основу камата у земљи	18,4	27,1	45,4
Субвенције	32,3	61,0	93,3
Донације	0,9	5,2	6,0
Трансфери другим буџетским јединицама	7,6	48,3	55,9
Други расходи	70,5	93,6	164,1
Нето издаци за нефинансијску имовину	39,2	61,4	100,6
Издаци за нефинансијску имовину	44,7	67,8	112,4
Примици од нефинансијске имовине	5,5	6,4	11,9
Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)	14,1	245,5	259,6
Нето позајмљивање/задуживање (укупни приходи минус укупни расходи)	-25,0	184,1	159,0

Табела 2