



SEKTOR ZA POREZE

Broj: 04 17-2329-1/06

Dana, 11.04.2006. godine

SEKTOR ZA POREZE

Odsjecima – svim

PREDMET: Objašnjenje procedure unutrašnje obrade

Definisanje predmeta oporezivanja PDV-om jedno je od suštinskih pitanja za pravilnu primjenu ovog poreznog sistema, kojim definiranjem treba dati odgovor na veoma značajno pitanje, a to je koje isporuke dobara i usluga podliježu obavezi oporezivanja PDV-om?

Odgovor na postavljeno pitanje, daje se već u odredbi člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“ broj: 9/05 i 35/05), u kojem je između ostalog propisano da se PDV, u skladu sa odredbama tog zakona plaća na uvoz dobara u BiH, pri čemu se definicija „uvoza dobara“ daje u članu 11. istog zakona. U stavu 2. tog člana, također je propisano da se PDV obračunava na sva dobra koja se uvoze, a izuzetak od navedenog, sadržan je u stavu 3., u smislu da se PDV ne obračunava na dobra za koja je odmah po unošenju u BiH dato odobrenje za carinski odobreni postupak ili upotrebu dobara prema članu 30. stav 1. tačka 2. tog zakona. Navedenim članom, između ostalog, predviđa se oslobađanje od plaćanja PDV-a za isporuku dobara, pod uslovom da su prijavljena UIO, da je prethodno odobrenje za takvu isporuku izdato u skladu sa carinskim propisima, te uz ispunjenje uslova iz stava 3. istog člana tj. da dobra nisu puštena u slobodan promet i da iznos PDV-a koji dopijeva puštanjem robe u slobodan promet jednak iznosu koji bi bio obračunat i naplaćen da su takva dobra oporeziva njihovim uvozom u BiH.

Ova odredba direktno upućuje da se radi o **carinskim postupcima sa ekonomskim učinkom koji obuhvataju aranžmane carinskog skladištenja, unutrašnju obradu, obradu pod carinskom kontrolom, privremeni uvoz i spoljnu obradu**, pri čemu treba naglasiti da je **za korištenje većine ovih postupaka neophodno pribaviti posebno odobrenje koje izdaju carinski organi** i u kojem se navode uslovi pod kojim se koristi taj postupak.

Sa aspekta primjene Zakona o PDV-u, svakako da je najinteresantniji postupak unutrašnje obrade.

Unutrašnja obrada predstavlja davanje odobrenja licu registrovanom u BiH, u ekonomski opravdanim situacijama, za uvoz robe, koja će se nakon procesa obrade ponovo izvesti u inostranstvo u obliku kompenzirajućih proizvoda.

Iz navedenog je vidljivo da se postupak unutrašnje obrade može odvijati **isključivo po odobrenju carinskih organa** koje se izdaje nosiocu postupka unutrašnje obrade. Ovo odobrenje se izdaje na određenom obrascu i sadrži sve podatke u pogledu važenja odobrenja,

roka za izvoz kompenzacionih proizvoda, označavanja nosioca odobrenja, vrste i količine robe koja se uvozi za korištenje u procesu unutrašnje obrade, vrste i količine domaće robe koja se koristi u procesu unutrašnje obrade, označavanje operatera (ukoliko nosilac odobrenja sam ne vrši proces obrade ili ne vrši sve faze procesa obrade već za pojedine faze angažuje drugo lice) i druge elemente značajne za odobreni postupak. S toga, pored ugovora između stranog lica kao nalogodavca i uvoznika kao nosioca odobrenja (kao polaznog dokumenta), odobrenje carinskih organa, zajedno sa normativom proizvodnje i JCI, predstavljaju osnovne dokumente i kada je u pitanju obračun i naplata PDV-a.

Proces obrade u postupku unutrašnje obrade obuhvata:

- **preradu robe**, uključujući njeno podizanje, sklapanje ili montiranje na drugu robu,
- **obradu robe**,
- **popravlak robe**, uključujući njeno obnavljanje i osposobljavanje i **upotrebu određene robe koja se ne nalazi u kompenzacionim proizvodima, ali koja dozvoljava ili olakšava proizvodnju tih proizvoda, čak i ako se u potpunosti ili djelimično utroši u tom procesu** (roba iz člana 334. Odluke: goriva i energenti, koji su potrebni za testiranje kompenzirajućih proizvoda ili otkrivanja nedostataka kod uvozne robe kojoj je potreban popravak i **maziva** koja su potrebna za testiranje, podešavanje ili povlačenje kompenzirajućih proizvoda).

Postoje dva sistema uvoza robe (dobara) radi unutrašnje obrade:

1. unutrašnja obrada sa odgođenim sistemom plaćanja i
2. unutrašnja obrada sa sistemom povrata uvoznih dažbina.

Kod unutrašnje obrade sa odgođenim sistemom plaćanja, radi se o sistemu korištenja robe koja nije bh. roba (uvezene robe), a koja je namijenjena za ponovni izvoz iz carinskog područja BiH u obliku kompenzirajućih proizvoda, bez podlijevanja takve robe plaćanju uvoznih dažbina ili mjerama trgovinske politike. Ovaj sistem predstavlja aranžman sa olakšicom u vidu obustave plaćanja, što podrazumijeva da se na osnovu odobrenja carinskog organa izdatog na zahtjev nosioca odobrenja, strana roba uvozi u bh. područje radi procesa obrade, te nakon okončanja tog procesa da se dobijeni kompenzirajući proizvod izveze u inostranstvo, pri čemu se sve odvija bez plaćanja uvoznih dažbina. S tog aspekta, ova vrsta uvoza je karakteristična i za PDV, jer se ne vrši ni naplata PDV-a. Naime u tim slučajevima se radi o uslovnom oslobađanju od naplate uvoznih dažbina i samog PDV-a, koji shodno odredbi člana 63. Zakona o PDV-u, dijeli sudbinu uvoznih dažbina, odnosno sve dažbine, kao i iznos PDV-a, se obračunavaju i unose u JCI, ali se ne vrši njihova naplata sve dok se imalac odobrenja pridržava uslova i rokova navedenih u odobrenju. Tek u slučaju da imalac odobrenja u odobrenom roku ne izveze kompenzirajuće proizvode, odnosno da kompenzirajuće proizvode pusti u slobodan promet na carinskom području BiH, vrši se naplata uvoznih dažbina, uključujući i PDV, kao i kompenzatorne kamate.

Unutrašnja obrada sa sistemom povrata uvoznih dažbina, predstavlja sistem odobravanja unutrašnje obrade za koji se prilikom uvoza robe vrši naplata uvoznih dažbina, kao i PDV-a, a nakon okončanja postupka obrade i izvoza kompenzacionih proizvoda, vrši se povrat naplaćenog iznosa. Ukoliko se kompenzacioni proizvodi umjesto izvoza puste u slobodan promet, nema povrata naplaćenog iznosa. Sa aspekta PDV-a, ovaj sistem unutrašnje obrade je interesantan zbog mogućnosti pogreške kod popunjavanja PDV prijave. Naime, ukoliko je porezni obveznik u poreznu prijavu unio PDV plaćen prilikom uvoza robe za postupak unutrašnje obrade po sistemu povrata uvoznih dažbina kao odbitak ulaznog poreza, isti je dužan nakon izvoza kompenzirajućih proizvoda i povrata plaćenih uvoznih dažbina i PDV-a, izvršiti ispravku odbitka ulaznog poreza u smislu odredbe člana 36. stav 1. tačka 1.

zakona čim utvrdi da je odbitak ulaznog poreza obračunat u većem iznosu od iznosa na koji je imao pravo, te člana 69. stav 1. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“ broj: 93/05 i 21/06), kojim je propisano da ako je PDV koji je obračunat i plaćen pri uvozu odbijen kao ulazni porez, a naknadno je snižen ili nadoknađen, tada uvoznik mora na osnovu rješenja Uprave za pripadni iznos ispraviti odbitak ulaznog poreza.

Kada su u pitanju kompenzirajući proizvodi, treba imati u vidu da se u jednom postupku unutrašnje obrade najčešće dobije samo jedna vrsta kompenzirajućeg proizvoda. Međutim, moguće je da se kao posljedica procesa obrade mogu dobiti glavni i sporedni kompenzirajući proizvodi. Koji će se proizvodi dobiti u postupku unutrašnje obrade, treba da je vidljivo iz odobrenja o unutrašnjoj obradi i normativa proizvodnje. Za razduženje postupka unutrašnje obrade, u takvim slučajevima, obaveza je da se izvezu glavni kompenzirajući proizvodi, dok se sporedni kompenzirajući proizvodi mogu izvesti ili pustiti u slobodan promet bez da se narušava obaveza iz postupka unutrašnje obrade u pogledu izvoza kompenzacionih proizvoda. Ukoliko se sporedni kompenzirajući proizvodi puštaju u slobodan promet, za njih se podnosi zasebna carinska prijava i vrši naplata uvoznih dažbina i PDV-a.

U dosadašnjem izlaganju, akcenat je bio na unutrašnjoj obradi sa aspekta dobara koji se uvoze. Međutim, u proces obrade dobijanja kompenzirajućih proizvoda, mogu biti uključena i domaća dobra (bh. roba). U ovakvim situacijama, nosilac odobrenja je u svom zahtjevu carinskim organima morao naglasiti korištenje domaće robe (dobara) u procesu unutrašnje obrade, te dobiti odobrenje za korištenje takve robe.

Od naprijed opisane situacije, treba razlikovati situaciju kada se domaća bh. roba koristi umjesto uvozne kao ekvivalentna roba. U toj situaciji, nosilac odobrenja je dužan da uveze istu količinu robe, koja ima iste karakteristike i istog je kvaliteta kao upotrijebljena ekvivalentna roba. U specifičnim slučajevima može se dozvoliti da ekvivalentna roba bude na višem stepenu proizvodnje nego uvezena roba, kada se uvozna roba u carinske svrhe smatra ekvivalentnom robom a ekvivalentna roba uvoznom. Upotreba ekvivalentne robe, kao i rok uvoza strane robe, mora biti odobreno od carinskih organa i navedeno u odobrenju za unutrašnju obradu. Na robu koja se uvozi kao nadomjestak ekvivalentne robe, ukoliko se radi o unutrašnjoj obradi sa odgođenim sistemom plaćanja, ne vrši se naplata uvoznih dažbina. Upravo to je značajno sa aspekta PDV-a, jer se na naknadno uvezenu robu ne vrši ni naplata PDV-a, slijedom čega proizilazi da se promet dobara domaće robe upotrijebljene kao ekvivalent, ne može vezati za izvoz dobara, već se tretira kao unutrašnji promet dobara, obzirom da će se uvezenom robom nadomjestiti utrošena domaća roba.

Izvozom kompenzirajućih proizvoda u roku naznačenom u odobrenju, okončava se postupak obrade i za razduženje odobrenog postupka unutrašnje obrade, nosilac odobrenja carinskim organima, na propisanom obrascu, podnosi Razdužni list, čijim prihvatanjem od strane carinskih organa vrši konačno razduženje odobrenog postupka unutrašnje obrade.

Izuzetak od situacije obaveznog izvoza kompenzirajućih proizvoda, može da predstavlja situacija kada strani nalogodavac zaključi ugovor o unutrašnjoj obradi sa drugim licem koje ima sjedište u BiH, po kojem bi se vršila obrada kompenzirajućeg proizvoda dobijenog iz prethodno odobrene unutrašnje obrade. Polazni osnov za prepoznavanje navedene situacije je da se radi o dva zasebna ugovorna odnosa zaključena između stranog lica (nalogodavca) i domaćih nosilaca odobrenja. U takvim slučajevima, svaki nosilac odobrenja zasebno podnosi zahtjev za odobravanje postupka unutrašnje obrade i svaki mora

imati odobrenje od carinskih organa u kojem je on označen kao nosilac odobrenja. Svako odobrenje mora da sadrži već naprijed navedene elemente, odnosno u svakom odobrenju mora biti naznačeno važenja tog odobrenja, rok za izvoz kompenzacionih proizvoda, označavanja nosioca odobrenja, vrste i količine robe koja se uvozi za korištenje u procesu unutrašnje obrade, vrste i količine domaće robe koja se koristi u procesu unutrašnje obrade, označavanje operatera i dr. Međutim, specifičnost ovakvih slučajeva, na koju se želi ukazati, je da se u cilju omogućavanja ekonomičnosti postupka, može dozvoliti da se kompenzirajući proizvodi prvog nosioca odobrenja ne moraju fizički izvoziti iz carinskog područja BiH, već da drugi nosilac odobrenja za unutrašnju obradu sačinjava carinsku prijavu IM5, u kojoj se u rubrici 31. kao naimenovanje navodi kompenzirajući proizvod dobijen u procesu prethodne unutrašnje obrade i koji je trebao biti izvezen, dok se u rubrici 37. u prvu potpodjelu navodi odgovarajuća šifra (npr.5151 koja označava postupak unutrašnje obrade po sistemu obustave plaćanja nakon postupka unutrašnje obrade po sistemu obustave plaćanja), a prihvatanjem ove prijave od strane carinskih organa, smatra se da je izvoz kompenzirajućeg proizvoda iz prvog odobrenja i stvarno izvršen, te nosilac tog odobrenja treba, u propisnom roku od 30 dana, da podnese i razdužni list radi konačnog razduženja postupka unutrašnje obrade vezane za njegovo odobrenje. Stoga, u ovakvim slučajevima, kod razduženja unutrašnje obrade prvog nosioca odobrenja nema carinske prijave EX3 (prijava za izvoz kompenzirajućih proizvoda), već se umjesto te prijave pojavljuje carinska prijava IM5 drugog nosioca odobrenja, na osnovu koje se vrši i prihvatanje Razdužnog lista kao da je predmetna roba izvezena sa carinskog područja BiH. Sa aspekta PDV-a, ove situacije su značajne u pogledu primjene odredaba člana 27. stav 1. tačka 1. Zakona o PDV-u (kod unutrašnje obrade sa odgođenim sistemom plaćanja), odnosno kod unutrašnje obrade sa sistemom povrata uvoznih dažbina primjene odredbe člana 52. istog zakona, pri čemu se, pored naprijed navedenog, u svakom konkretnom slučaju treba cijeliti ispunjenost uslova za njegovu primjenu.

Od naprijed navedene situacije, treba razlikovati situacije u kojim nosilac odobrenja angažuje domaće operatere. Naime, proces obrade u postupku unutrašnje obrade, može obavljati sam nosilac odobrenja, a može za to angažovati (bilo za pojedine faze obrade ili za kompletnu obradu) i treća lica, koji tada imaju status operatera u postupku unutrašnje obrade. Svi operateri moraju biti navedeni u odobrenju carinskih organa za unutrašnju obradu, sa tačnim opisom poslova koje obavljaju i naznačenjem vremenskih rokova neophodnih za obradu. U odnosu na prethodno opisane situacije, radi se samo o jednom postupku unutrašnje obrade, odnosno imamo samo jednog nosioca odobrenja i jedan ugovor sa stranim nalogodavcem.

Operater u postupku unutrašnje obrade može biti i strano lice, kada se u postupak unutrašnje obrade uključuje i postupak vanjske obrade, taj dio procesa obrade se odvija po postupku vanjske obrade. U takvim slučajevima. U carinskoj prijavi, u rubrici 1. stoji oznaka EX2. Ono što je bitno u takvim slučajevima (pored toga da to mora biti predviđeno u odobrenju nosioca postupka), jeste da se izvoz tih dobara u inostranstvo ne može smatrati izvozom u smislu odredbi Zakona o porezu na dodatu vrijednost.

Na kraju, smatramo za potrebno posebno naglasiti da je sa aspekta u PDV-u u postupku unutrašnje obrade, interesantno navesti da se promet u unutrašnjoj obradi može javiti kao promet dobara ili promet usluga ili mješoviti promet, što je neophodno cijeliti u svakom konkretnom slučaju, a cijeni se na osnovu ugovora između stranog lica kao nalogodavca i uvoznika kao nosioca odobrenja, normativa proizvodnje, odobrenja carinskih organa i carinske prijave (JCI), te nakon okončanja postupka unutrašnje obrade i na osnovu

podataka iz Razdužnog lista (ovo kod sistema naknadne kontrole, jer razdužni list mora u cijelosti biti usklađen sa naprijed navedenim dokumentima).

Navedeno objašnjenje obuhvata samo osnovne segmente postupka unutrašnje obrade, koje je sačinjeno sa ciljem stvaranja jasnije slike o provođenju tog postupka, te slijedom toga i pravilne primjene odredaba Zakona o porezu na dodatu vrijednost i podzakonskih akata.

Dostavljeno:

1. Naslovu,
2. 04
3. a/a

Pomoćnik direktora

Dinko Ćorluka