



## SEKTOR ZA POREZE

Broj: 04 17-2329-1/06

Dana, 11.04.2006. godine

## SEKTOR ZA POREZE

Odsjecima – svim

**PREDMET:** Objašnjenje procedure unutarnje obrade

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

Odgovor na postavljeno pitanje, daje se već u odredbi članka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost („Službeni glasnik BiH“ broj: 9/05 i 35/05), u kojem je između ostalog propisano da se PDV, sukladno odredbama tog zakona plaća na uvoz dobara u BiH, pri čemu se definicija „uvoza dobara“ daje u članku 11. istog zakona. U stavku 2. tog članka, također je propisano da se PDV obračunava na sva dobra koja se uvoze, a izuzetak od navedenog, sadržan je u stavku 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 uporabu dobara prema članku 30. stavak 1. točka 2. tog zakona. Navedenim člankom, između ostalog, predviđa se oslobađanje od plaćanja PDV-a za isporuku dobara, pod uvjetom da su prijavljena UNO, da je prethodno odobrenje za takvu isporuku izdato sukladno carinskim propisima, te uz ispunjenje uvjeta iz stavka 3. istoga članka 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 izravno upućuje da se radi o **carinskim postupcima sa ekonomskim učinkom koji obuhvataju aranžmane carinskog skladištenja, unutarnju obradu, obradu pod carinskom kontrolom, privremeni uvoz i vanjsku 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 uvjeti pod kojim se koristi taj postupak.

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

**Unutarnja obrada** predstavlja davanje odobrenja osobi registriranoj u BiH, u ekonomski opravdanim situacijama, za uvoz robe, koja će se nakon procesa obrade ponovno izvesti u inozemstvo u obliku kompenzirajućih proizvoda.

Iz navedenog je vidljivo da se postupak unutarnje obrade može odvijati **isključivo po odobrenju carinskih organa** koje se izdaje nosiocu postupka unutarnje obrade. Ovo odobrenje se izdaje na određenom obrascu i sadrži sve podatke u pogledu važenja odobrenja, roka za izvoz kompenzacijskih proizvoda, označavanja nositelja odobrenja, vrste i količine

robe koja se uvozi za korištenje u procesu unutarnje obrade, vrste i količine domaće robe koja se koristi u procesu unutarnje obrade, označavanje operatera (ukoliko nositelj 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 nositelja odobrenja (kao polaznog dokumenta), odobrenje carinskih organa, zajedno sa normativom proizvodnje i JCI, predstavljaju temeljne dokumente i kada je u pitanju obračun i naplata PDV-a.

Proces obrade u postupku unutarnje obrade obuhvata:

- **preradu robe**, uključujući njeno podizanje, sklapanje ili montiranje na drugu robu,
- **obradu robe**,
- **popravlak robe**, uključujući njeno obnavljanje i osposobljavanje i **uporabu određene robe koja se ne nalazi u kompenzacijskim proizvodima, ali koja dozvoljava ili olakšava proizvodnju tih proizvoda, čak i ako se u potpunosti ili djelimično utroši u tom procesu** (roba iz članka 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 sustava uvoza robe (dobara) radi unutarnje obrade:

1. unutarnja obrada sa odgođenim sustavom plaćanja i
2. unutarnja obrada sa sustavom povrata uvoznih pristojbi.

Kod unutarnje obrade sa odgođenim sustavom plaćanja, radi se o sustavu 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 pristojbi ili mjerama trgovinske politike. Ovaj sustav predstavlja aranžman sa olakšicom u vidu obustave plaćanja, što podrazumijeva da se na temelju odobrenja carinskog organa izdanog na zahtjev nositelja odobrenja, strana roba uvozi u bh. područje radi procesa obrade, te nakon okončanja tog procesa da se dobijeni kompenzirajući proizvod izveze u inozemstvo, pri čemu se sve odvija bez plaćanja uvoznih pristojbi. 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 uvjetnom oslobađanju od naplate uvoznih pristojbi i samog PDV-a, koji sukladno odredbi članka 63. Zakona o PDV-u, dijeli sudbinu uvoznih pristojbi, odnosno sve pristojbe, kao i iznos PDV-a, se obračunavaju i unose u JCI, ali se ne vrši njihova naplata sve dok se imatelj odobrenja pridržava uvjeta i rokova navedenih u odobrenju. Tek u slučaju da imatelj odobrenja u odobrenom roku ne izveze kompenzirajuće proizvode, odnosno da kompenzirajuće proizvode pusti u slobodan promet na carinskom području BiH, vrši se naplata uvoznih pristojbi, uključujući i PDV, kao i kompenzatorne kamate.

Unutarnja obrada sa sustavom povrata uvoznih pristojbi, predstavlja sustav odobravanja unutarnje obrade za koji se prilikom uvoza robe vrši naplata uvoznih pristojbi, kao i PDV-a, a nakon okončanja postupka obrade i izvoza kompenzacijskih 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 sustav unutarnje 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 unutarnje obrade po sustavu povrata uvoznih pristojbi kao odbitak ulaznog poreza, isti je obvezan nakon izvoza kompenzirajućih proizvoda i povrata plaćenih uvoznih pristojbi i PDV-a, izvršiti ispravku odbitka ulaznog poreza u smislu odredbe članka 36. stavak 1. točka 1. zakona čim utvrdi da je odbitak ulaznog poreza obračunat u većem iznosu od iznosa na koji

je imao pravo, te članka 69. stavak 1. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodanu 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 temelju rješenja Uprave za pripadni iznos ispraviti odbitak ulaznog poreza.

Kada su u pitanju kompenzirajući proizvodi, treba imati u vidu da se u jednom postupku unutarnje 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 unutarnje obrade, treba da je vidljivo iz odobrenja o unutarnjoj obradi i normativa proizvodnje. Za razduženje postupka unutarnje obrade, u takvim slučajevima, obveza je da se izvezu glavni kompenzirajući proizvodi, dok se sporedni kompenzirajući proizvodi mogu izvesti ili pustiti u slobodan promet bez da se narušava obveza iz postupka unutarnje obrade u pogledu izvoza kompenzacijskih proizvoda. Ukoliko se sporedni kompenzirajući proizvodi puštaju u slobodan promet, za njih se podnosi zasebna carinska prijava i vrši naplata uvoznih pristojbi i PDV-a.

U dosadašnjem izlaganju, akcentat je bio na unutarnjoj 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, nositelj odobrenja je u svom zahtjevu carinskim organima morao naglasiti korištenje domaće robe (dobara) u procesu unutarnje 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, nositelj odobrenja je obavezan uvesti 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 stupnju proizvodnje nego uvezena roba, kada se uvozna roba u carinske svrhe smatra ekvivalentnom robom a ekvivalentna roba uvoznom. Uporaba ekvivalentne robe, kao i rok uvoza strane robe, mora biti odobreno od carinskih organa i navedeno u odobrenju za unutarnju obradu. Na robu koja se uvozi kao nadomjestak ekvivalentne robe, ukoliko se radi o unutarnjoj obradi sa odgođenim sustavom plaćanja, ne vrši se naplata uvoznih pristojbi. 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 unutarnji 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 unutarnje obrade, nositelj odobrenja carinskim organima, na propisanom obrascu, podnosi Razdužni list, čijim prihvatanjem od strane carinskih organa vrši konačno razduženje odobrenog postupka unutarnje obrade.

Izuzetak od situacije obveznog izvoza kompenzirajućih proizvoda, može da predstavlja situacija kada strani nalagodavac zaključi ugovor o unutarnjoj obradi sa drugom osobom koje ima sjedište u BiH, po kojem bi se vršila obrada kompenzirajućeg proizvoda dobivenog iz prethodno odobrene unutarnje obrade. Polazni osnov za prepoznavanje navedene situacije je da se radi o dva zasebna ugovorna odnosa zaključena između strane osobe (nalagodavca) i domaćih nositelja odobrenja. U takvim slučajevima, svaki nositelj odobrenja zasebno podnosi zahtjev za odobravanje postupka unutarnje obrade i svaki mora

imati odobrenje od carinskih organa u kojem je on označen kao nositelj odobrenja. Svako odobrenje mora sadržavati već naprijed navedene elemente, odnosno u svakom odobrenju mora biti naznačeno važenja tog odobrenja, rok za izvoz kompenzacijskih proizvoda, označavanja nositelja odobrenja, vrste i količine robe koja se uvozi za korištenje u procesu unutarnje obrade, vrste i količine domaće robe koja se koristi u procesu unutarnje 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 nositelja odobrenja ne moraju fizički izvoziti iz carinskog područja BiH, već da drugi nositelj odobrenja za unutarnju obradu sačinjava carinsku prijavu IM5, u kojoj se u rubrici 31. kao naimenovanje navodi kompenzirajući proizvod dobiven u procesu prethodne unutarnje obrade i koji je trebao biti izvezen, dok se u rubrici 37. u prvu potpodjelu navodi odgovarajuća šifra (npr.5151 koja označava postupak unutarnje obrade po sustavu obustave plaćanja nakon postupka unutarnje obrade po sustavu obustave plaćanja), a prihvatanjem ove prijave od strane carinskih organa, smatra se da je izvoz kompenzirajućeg proizvoda iz prvog odobrenja i stvarno izvršen, te nositelj tog odobrenja treba, u propisnom roku od 30 dana, da podnese i razdužni list radi konačnog razduženja postupka unutarnje obrade vezane za njegovo odobrenje. Stoga, u ovakvim slučajevima, kod razduženja unutarnje obrade prvog nositelja odobrenja nema carinske prijave EX3 (prijava za izvoz kompenzirajućih proizvoda), već se umjesto te prijave pojavljuje carinska prijava IM5 drugog nositelja odobrenja, na osnovi 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 članka 27. stavak 1. točka 1. Zakona o PDV-u (kod unutarnje obrade sa odgođenim sustavom plaćanja), odnosno kod unutarnje obrade sa sustavom povrata uvoznih pristojbi primjene odredbe članka 52. istoga zakona, pri čemu se, pored naprijed navedenog, u svakom konkretnom slučaju treba cijeliti ispunjenost uvjeta za njegovu primjenu.

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

Operater u postupku unutarnje obrade može biti i strana osoba, kada se u postupak unutarnje 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 nositelja postupka), jeste da se izvoz tih dobara u inozemstvo ne može smatrati izvozom u smislu odredbi Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

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

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

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

**Dostavljeno:**

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

**Pomoćnik direktora**

**Dinko Ćorluka**