



СЕКТОР ЗА ПОРЕЗЕ

Број: 04 17-2329-1/06

Дана, 11.04.2006. године

СЕКТОР ЗА ПОРЕЗЕ

Одсјецима – свим

ПРЕДМЕТ: Објашњење процедуре унутрашње обраде

Дефинисање предмета опорезивања ПДВ-ом једно је од суштинских питања за правилну примјену овог пореског система, којим дефинисањем треба дати одговор на веома значајно питање, а то је које испоруке добара и услуга подлијежу обавези опорезивања ПДВ-ом?

Одговор на постављено питање, даје се већ у одредби члана 3. Закона о порезу на додату вриједност („Службени гласник БиХ“ број: 9/05 и 35/05), у којем је између осталог прописано да се ПДВ, у складу са одредбама тог закона плаћа на увоз добара у БиХ, при чему се дефиниција „увоза добара“ даје у члану 11. истог закона. У ставу 2. тог члана, такође је прописано да се ПДВ обрачунава на сва добра која се увозе, а изузетак од наведеног, садржан је у ставу 3., у смислу да се ПДВ не обрачунава на добра за која је одмах по уношењу у БиХ дато одобрење за царински одобрени поступак или употребу добара према члану 30. став 1. тачка 2. тог закона. Наведеним чланом, између осталог, предвиђа се ослобађање од плаћања ПДВ-а за испоруку добара, под условом да су пријављена УИО, да је претходно одобрење за такву испоруку издато у складу са царинским прописима, те уз испуњење услова из става 3. истог члана тј. да добра нису пуштена у слободан промет и да износ ПДВ-а који доспијева пуштањем робе у слободан промет једнак износу који би био обрачунат и наплаћен да су таква добра опорезива њиховим увозом у БиХ.

Ова одредба директно упућује да се ради о **царинским поступцима са економским учинком који обухватају аранжмане царинског складиштења, унутрашњу обраду, обраду под царинском контролом, привремени увоз и спољну обраду**, при чему треба нагласити да је за **коришћење већине ових поступака неопходно прибавити посебно одобрење које издају царински органи** и у којем се наводе услови под којим се користи тај поступак.

Са аспекта примјене Закона о ПДВ-у, свакако да је најинтересантнији поступак унутрашње обраде.

Унутрашња обрада представља давање одобрења лицу регистрованом у БиХ, у економски оправданим ситуацијама, за увоз робе, која ће се након процеса обраде поново извести у иностранство у облику компензирајућих производа.

Из наведеног је видљиво да се поступак унутрашње обраде може одвијати **искључиво по одобрењу царинских органа** које се издаје носиоцу поступка унутрашње обраде. Ово одобрење се издаје на одређеном обрасцу и садржи све податке у погледу важења одобрења, рока за извоз компензационих производа, означавања носиоца одобрења, врсте и количине робе која се увози за коришћење у процесу унутрашње обраде, врсте и количине домаће робе која се користи у процесу унутрашње обраде, означавање оператера (уколико носилац одобрења сам не врши процес обраде или не врши све фазе процеса обраде већ за поједине фазе ангажује друго лице) и друге елементе значајне за одобрени поступак. С тога, поред уговора између страног лица као налогодавца и увозника као носиоца одобрења (као полазног документа), одобрење царинских органа, заједно са нормативом производње и ЈЦИ, представљају основне документе и када је у питању обрачун и наплата ПДВ-а.

Процес обраде у поступку унутрашње обраде обухвата:

- **прераду робе**, укључујући њено подизање, склапање или монтирање на другу робу,
- **обраду робе**,
- **поправка робе**, укључујући њено обнављање и оспособљавање и **употребу одређене робе која се не налази у компензационим производима, али која дозвољава или олакшава производњу тих производа, чак и ако се у потпуности или дјелимично утроши у том процесу** (роба из члана 334. Одлуке:горива и енергенти, који су потребни за тестирање компензирајућих производа или откривања недостатака код увозне робе којој је потребан поправка и **мазива** која су потребна за тестирање, подешавање или повлачење компензирајућих производа).

Постоје два система увоза робе (добара) ради унутрашње обраде:

1. унутрашња обрада са одгођеним системом плаћања и
2. унутрашња обрада са системом поврата увозних дажбина.

Код унутрашње обраде са одгођеним системом плаћања, ради се о систему коришћења робе која није бх. роба (увезене робе), а која је намијењена за поновни извоз из царинског подручја БиХ у облику компензирајућих производа, без подлијегања такве робе плаћању увозних дажбина или мјерама трговинске политике. Овај систем представља аранжман са олакшицом у виду обуставе плаћања, што подразумијева да се на основу одобрења царинског органа издатог на захтјев носиоца одобрења, страна роба увози у бх. подручје ради процеса обраде, те након окончања тог процеса да се добијени компензирајући производ извезе у иностранство, при чему се све одвија без плаћања увозних дажбина. С тог аспекта, ова врста увоза је карактеристична и за ПДВ, јер се не врши ни наплата ПДВ-а. Наиме у тим случајевима се ради о условном ослобађању од наплате увозних дажбина и самог ПДВ-а, који сходно одредби члана 63. Закона о ПДВ-у, дијели судбину увозних дажбина, односно све дажбине, као и износ ПДВ-а, се обрачунавају и уносе у ЈЦИ, али се не врши њихова наплата све док се ималац одобрења придржава услова и рокова наведених у одобрењу. Тек у случају да ималац одобрења у одобреном року не извезе компензирајуће производе, односно да компензирајуће производе пусти у слободан промет на царинском подручју БиХ, врши се наплата увозних дажбина, укључујући и ПДВ, као и компензаторне камате.

Унутрашња обрада са системом поврата увозних дажбина, представља систем одобравања унутрашње обраде за који се приликом увоза робе врши наплата увозних

дажбина, као и ПДВ-а, а након окончања поступка обраде и извоза компензационих производа, врши се поврат наплаћеног износа. Уколико се компензациони производи умјесто извоза пусте у слободан промет, нема поврата наплаћеног износа. Са аспекта ПДВ-а, овај систем унутрашње обраде је интересантан због могућности погрешке код попуњавања ПДВ пријаве. Наиме, уколико је порески обвезник у пореску пријаву унио ПДВ плаћен приликом увоза робе за поступак унутрашње обраде по систему поврата увозних дажбина као одбитак улазног пореза, исти је дужан након извоза компензирајућих производа и поврата плаћених увозних дажбина и ПДВ-а, извршити исправку одбитка улазног пореза у смислу одредбе члана 36. став 1. тачка 1. закона чим утврди да је одбитак улазног пореза обрачунат у већем износу од износа на који је имао право, те члана 69. став 1. Правилника о примјени Закона о порезу на додату вриједност („Службени гласник БиХ“ број: 93/05 и 21/06), којим је прописано да ако је ПДВ који је обрачунат и плаћен при увозу одбијен као улазни порез, а накнадно је снижен или надокнађен, тада увозник мора на основу рјешења Управе за припадни износ исправити одбитак улазног пореза.

Када су у питању компензирајући производи, треба имати у виду да се у једном поступку унутрашње обраде најчешће добије само једна врста компензирајућег производа. Међутим, могуће је да се као последица процеса обраде могу добити главни и споредни компензирајући производи. Који ће се производи добити у поступку унутрашње обраде, треба да је видљиво из одобрења о унутрашњој обради и норматива производње. За раздужење поступка унутрашње обраде, у таквим случајевима, обавеза је да се извезу главни компензирајући производи, док се споредни компензирајући производи могу извести или пустити у слободан промет без да се нарушава обавеза из поступка унутрашње обраде у погледу извоза компензационих производа. Уколико се споредни компензирајући производи пуштају у слободан промет, за њих се подноси засебна царинска пријава и врши наплата увозних дажбина и ПДВ-а.

У досадашњем излагању, акценат је био на унутрашњој обради са аспекта добара који се увозе. Међутим, у процес обраде добијања компензирајућих производа, могу бити укључена и домаћа добра (бх. роба). У оваквим ситуацијама, носилац одобрења је у свом захтјеву царинским органима морао нагласити коришћење домаће робе (добра) у процесу унутрашње обраде, те добити одобрење за коришћење такве робе.

Од напријед описане ситуације, треба разликовати ситуацију када се домаћа бх. роба користи умјесто увозне као еквивалентна роба. У тој ситуацији, носилац одобрења је дужан да увезе исту количину робе, која има исте карактеристике и истог је квалитета као употријебљена еквивалентна роба. У специфичним случајевима може се дозволити да еквивалентна роба буде на вишем степену производње него увезена роба, када се увозна роба у царинске сврхе сматра еквивалентном робом а еквивалентна роба увозном. Употреба еквивалентне робе, као и рок увоза стране робе, мора бити одобрено од царинских органа и наведено у одобрењу за унутрашњу обраду. На робу која се увози као надомјестак еквивалентне робе, уколико се ради о унутрашњој обради са одгођеним системом плаћања, не врши се наплата увозних дажбина. Управо то је значајно са аспекта ПДВ-а, јер се на накнадно увезену робу не врши ни наплата ПДВ-а, слиједом чега произилази да се промет добара домаће робе употријебљене као еквивалент, не може везати за извоз добара, већ се третира као унутрашњи промет добара, обзиром да ће се увезеном робом надомјестити утрошена домаћа роба.

Извозом компензирајућих производа у року назначеном у одобрењу, окончава се поступак обраде и за раздужење одобреног поступка унутрашње обраде, носилац одобрења царинским органима, на прописаном обрасцу, подноси Раздужни лист, чијим прихватањем од стране царинских органа врши коначно раздужење одобреног поступка унутрашње обраде.

Изузетак од ситуације обавезног извоза компензирајућих производа, може да представља ситуација када страни налогодавац закључи уговор о унутрашњој обради са другим лицем које има сједиште у БиХ, по којем би се вршила обрада компензирајућег производа добијеног из претходно одобрене унутрашње обраде. Полазни основ за препознавање наведене ситуације је да се ради о два засебна уговорна односа закључена између страног лица (налогодавца) и домаћих носилаца одобрења. У таквим случајевима, сваки носилац одобрења засебно подноси захтјев за одобравање поступка унутрашње обраде и сваки мора имати одобрење од царинских органа у којем је он означен као носилац одобрења. Свако одобрење мора да садржи већ напријед наведене елементе, односно у сваком одобрењу мора бити назначено важења тог одобрења, рок за извоз компензационих производа, означавања носиоца одобрења, врсте и количине робе која се увози за коришћење у процесу унутрашње обраде, врсте и количине домаће робе која се користи у процесу унутрашње обраде, означавање оператера и др. Међутим, специфичност оваквих случајева, на коју се жели указати, је да се у циљу омогућавања економичности поступка, може дозволити да се компензирајући производи првог носиоца одобрења не морају физички извозити из царинског подручја БиХ, већ да други носилац одобрења за унутрашњу обраду сачињава царинску пријаву ИМ5, у којој се у рубрици 31. као наименовање наводи компензирајући производ добијен у процесу претходне унутрашње обраде и који је требао бити извезен, док се у рубрици 37. у прву потподјелу наводи одговарајућа шифра (нпр.5151 која означава поступак унутрашње обраде по систему обуставе плаћања након поступка унутрашње обраде по систему обуставе плаћања), а прихватањем ове пријаве од стране царинских органа, сматра се да је извоз компензирајућег производа из првог одобрења и стварно извршен, те носилац тог одобрења треба, у прописном року од 30 дана, да поднесе и раздужни лист ради коначног раздужења поступка унутрашње обраде везане за његово одобрење. Стога, у оваквим случајевима, код раздужења унутрашње обраде првог носиоца одобрења нема царинске пријаве ЕХ3 (пријава за извоз компензирајућих производа), већ се умјесто те пријаве појављује царинска пријава ИМ5 другог носиоца одобрења, на основу које се врши и прихватање Раздужног листа као да је предметна роба извезена са царинског подручја БиХ. Са аспекта ПДВ-а, ове ситуације су значајне у погледу примјене одредаба члана 27. став 1. тачка 1. Закона о ПДВ-у (код унутрашње обраде са одгођеним системом плаћања), односно код унутрашње обраде са системом поврата увозних дажбина примјене одредбе члана 52. истог закона, при чему се, поред напријед наведеног, у сваком конкретном случају треба цијенити испуњеност услова за његову примјену.

Од напријед наведене ситуације, треба разликовати ситуације у којим носилац одобрења ангажује домаће оператере. Наиме, процес обраде у поступку унутрашње обраде, може обављати сам носилац одобрења, а може за то ангажовати (било за поједине фазе обраде или за комплетну обраду) и трећа лица, који тада имају статус оператера у поступку унутрашње обраде. Сви оператери морају бити наведени у одобрењу царинских органа за унутрашњу обраду, са тачним описом послова које обављају и назначењем временских рокова неопходних за обраду. У односу на

претходно описане ситуације, ради се само о једном поступку унутрашње обраде, односно имамо само једног носиоца одобрења и један уговор са страним налогодавцем.

Оператер у поступку унутрашње обраде може бити и страно лице, када се у поступак унутрашње обраде укључује и поступак вањске обраде, тај дио процеса обраде се одвија по поступку вањске обраде. У таквим случајевима. У царинској пријави, у рубрици 1. стоји ознака EX2. Оно што је битно у таквим случајевима (поред тога да то мора бити предвиђено у одобрењу носиоца поступка), јесте да се извоз тих добара у иностранство не може сматрати извозом у смислу одредби Закона о порезу на додату вриједност.

На крају, сматрамо за потребно посебно нагласити да је са аспекта у ПДВ-у у поступку унутрашње обраде, интересантно навести да се промет у унутрашњој обради може јавити као промет добара или промет услуга или мјешовити промет, што је неопходно цијенити у сваком конкретном случају, а цијени се на основу уговора између страног лица као налогодавца и увозника као носиоца одобрења, норматива производње, одобрења царинских органа и царинске пријаве (ЈЦИ), те након окончања поступка унутрашње обраде и на основу података из Раздужног листа (ово код система накнадне контроле, јер раздужни лист мора у цијелости бити усклађен са напријед наведеним документима).

Наведено објашњење обухвата само основне сегменте поступка унутрашње обраде, које је сачињено са циљем стварања јасније слике о провођењу тог поступка, те слиједом тога и правилне примјене одредаба Закона о порезу на додату вриједност и подзаконских аката.

Достављено:

1. Наслову,
2. 04
3. а/а

Помоћник директора

Динко Ђорлука