

Mr. Sc. Asmir Mujačić¹

PERSPEKTIVE UNAPREĐENJA SISTEMA POREZA NA DODATU VRIJEDNOST U BOSNI I HERCEGOVINI²

PROSPECTS FOR IMPROVING THE VALUE ADDED TAX SYSTEM IN BOSNIA AND HERZEGOVINA

SAŽETAK

Porez na dodatu vrijednost predstavlja najrasprostranjeniji sistem oporezivanja prometa roba (dobara) i usluga u svijetu. Zakon o porezu na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini u primjeni je od januara 2006. godine, kada je naša država, u najkraćem mogućem roku izvršila vrlo uspješno uvođenje novog poreskog sistema koji je zamijenio tada važeći porez na promet, što je od strane relevantnih međunarodnih institucija ocijenjeno kao jedan od ključnih koraka za uspostavljanje jedinstvenog ekonomskog prostora, smanjenje sive ekonomije, podsticanje stranih ulaganja i smanjenje vanjskotrgovinskog deficita.

Predmet istraživanja u radu odnosi se na komparativnu analizu sistema poreza na dodatu vrijednost u BiH sa sistemima zemalja u okruženju (prije svega, Hrvatske, Srbije i Crne Gore), utvrđivanje nedostataka u postojećim procedurama u primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost u BiH, preciziranje osnovnih problema u njenoj primjeni, kao i moguće pravce unapređenja sistema poreza na dodatu vrijednost i njegove harmonizacije sa Direktivama Evropske unije.

U BiH, kao zemlji u kojoj specifičnost državnog uređenja, zakonskih procedura, političkih previranja i uopšte društvene organizacije dodatno usložnjava posmatranu problematiku, važno je upoznati se sa temeljnim načelima sistema poreza na dodatu vrijednost. U tu svrhu, kao najpodobnije rješenje nametnulo se sekundarno istraživanje kroz analizu i sistematizaciju ranije publikovanih izvještaja i istraživanja iz ovog područja, te primarno istraživanje u kojem su, primjenom tehnike ispitivanja korištenjem anketnog upitnika kao obrasca za prikupljanje primarnih podataka prikupljeni stavovi obveznika indirektnih poreza kada su u pitanju opći stavovi o sistemu poreza na dodatu vrijednost, stavovi u vezi sa stopama poreza na dodatu vrijednost, postupkom kontrole, zadovoljstvu poreskih obveznika, te perspektivama razvoja poreza na dodatu vrijednost u BiH.

KLJUČNE RIJEČI: sistem poreza na dodatu vrijednost, komparativna analiza, Direktive EU, perspektive razvoja PDV-a u BiH

¹ Mr.sci. Asmir Mujačić, dipl.oec, Uprava za indirektno oporezivanje, email: asmir.mujacic@uino.gov.ba

² Urednički kolegij časopisa je recenzirao i kategorizirao rad kao NAUČNI-PREGLEDNI RAD

ABSTRACT

Value added tax - is the most widespread system of taxation of trades (goods) and services in the world. The Law on Value Added Tax in Bosnia and Herzegovina has been in force since January 2006, when our country, in the shortest possible time, carried out a very successful introduction of a new tax system that replaced the existing valid sales tax, which was, from one of the relevant international institution, rated as one of the key steps to establish a single economic space, reduce of the gray economy, encouragement of foreign investments and reduction of the foreign trade deficit.

The subject of research in every day work refers to the comparative analysis of the value added tax system in BiH with the systems of neighboring countries (primarily, Croatia, Serbia and Montenegro), identifying shortcomings in existing procedures in the application of the Law on Value Added Tax in BiH, defining basic problems in its use, as well as possible directions for improving the value added tax system and its harmonization with the European Union Directives.

In BiH, as a country where the specifics of the state system, legal procedures, political turmoil and social organization in general further complicate the observed issues, it is important to get acquainted with the basic principles of the value added tax system. For this purpose, the most suitable solution was secondary research through analysis and systematization of previously published reports and researches in this area, and primary research in which, using a survey technique as a questionnaire form for collecting primary data collected attitudes of indirect taxpayers when these are general views on the value added tax system, views on value added tax rates, the control procedure, the satisfaction of taxpayers, and the prospects for the development of value added tax in BiH.

KEYWORDS: value added tax system, comparative analysis, EU Directives, perspectives of VAT development in BiH

JEL: H2, H23, H26

UVOD

Poreski sistem Bosne i Hercegovine (BiH) je heterogen, nepovezan i nejedinstven. Uzrok izgradnje takvog poreskog sistema koji u sebi sadrži tri zasebna poreska sistema, a koji funkcionišu odvojeno (u Federaciji BiH, Republici Srpskoj i Brčko Distriktu BiH) jeste u administrativno-političkom uređenju BiH, zasnovanom na Općem okvirnom sporazumu za mir u BiH, kojim je određeno da su entiteti nadležni za regulisanje odnosa u oblasti oporezivanja. Postojanje i funkcionisanje tri različita poreska sistema u BiH pogodovalo je generisanju mnoštva problema ekonomskog, pravnog, sociološkog pa i političkog karaktera. Oporezivanje je veoma nepregledno i komplikovano. Često se poreski obveznici, pa i poreska administracija, dovode u situaciju nepoznavanja propisa i primjene istih u različitim situacijama, što dovodi do čestih pravnih sporova. U tri poreska sistema različito je, neravnomjerno i nepravično, raspoređeno

poresko opterećenje, što dovodi do diskriminacije poreskih obveznika i preduzeća u Federaciji BiH, Republici Srpskoj i Brčko Distriktu. Česta je pojava seljenja kapitala iz oba entiteta u Brčko Distrikt zbog znatno povoljnije pozicije preduzeća uzrokovane mjerama poreske politike.

Znatan napredak u reformi poreskog sistema načinjen je 2004. godine usvajanjem Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja, koji je bio osnova za donošenje Zakona o porezu na dodatu vrijednost i Zakona o akcizama u BiH. Zakon o porezu na dodatu vrijednost u BiH u primjeni je od januara 2006. godine. U najkraćem mogućem roku BiH je izvršila vrlo uspješno uvođenje novog poreskog sistema, koji je zamijenio do tada važeći porez na promet, što je od strane relevantnih međunarodnih institucija ocijenjeno kao jedan od ključnih koraka za uspostavljanje jedinstvenog ekonomskog prostora, smanjenje sive ekonomije, podsticanje stranih ulaganja i smanjenje vanjskotrgovinskog deficita.

S obzirom da je Zakon o porezu na dodatu vrijednost u BiH uveden prije osamnaest godina te da od njegove primjene pa do danas nisu izvršene izmjene, bilo je neophodno da se izvrši jedna sveobuhvatna (*ex post*) analiza sistema PDV-a u BiH i njegova komparacija sa zemljama u okruženju (prije svega, Hrvatskom, Srbijom i Crnom Gorom), da se preciziraju manifestni problemi u primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost, kao i moguća poboljšanja sistema PDV-a.

Predmet istraživanja odnosi se na komparativnu analizu sistema PDV-a u BiH sa odgovarajućim sistemima zemalja u okruženju (prije svega, Hrvatske, Srbije i Crne Gore), preciziranje osnovnih problema u primjeni sistema PDV-a u BiH, kao i moguće pravce unapređenja sistema PDV-a.

1. SPECIFIČNOSTI SISTEMA POREZA NA DODATU VRIJEDNOST U BOSNI I HERCEGOVINI

Kompleksno strukturno uređenje BiH je umnogome određivalo ukupnu poresku politiku u postdejtonskoj BiH. S tim u vezi, neophodno je naglasiti da se o poreskoj politici na nivou države BiH do 2003. godine, ne može ni govoriti s obzirom da su glavnu riječ u kreiranju poreske politike imali entiteti i distrikt. Pod uticajem međunarodne zajednice, a u skladu sa Ustavom BiH, Federacija BiH i Republika Srpska su se u 2003. godini složile da nadležnost u oblasti indirektnog oporezivanja povjere na državni nivo, nakon čega je, krajem 2003. godine, na nivou BiH usvojen Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja te objavljen u Službenom glasniku BiH broj 44/03. Tim zakonom, odgovornosti koje se tiču razvoja politike i primjene indirektnih poreza (akciza, carina, poreza na promet, PDV-a) povjerene su Upravi za indirektno oporezivanje, kao nezavisnoj instituciji na državnom nivou.

BiH je od 1. januara 2006. godine sistem poreza na promet izmijenila PDV-om, što zasigurno predstavlja jednu od najvećih reformi u državi. Uvođenje PDV-a odrazilo se na sve segmente

društva:³ makronivo (trgovinski bilans, investicije, potrošnja, cijene); javni sektor (fiskalni bilans i stabilnost); mikronivo (poslovanje kompanija, politike nabavki, zaliha, prodaje, likvidnost, politika investicija); socijalni položaj stanovništva.

Samo uvođenje sistema PDV-a je dalo izvanredne rezultate. Sistem ima svoje unutrašnje zakonitosti i određenu strategiju koja je postavljena i implementirana samo sa krajnjim ciljem ostvarivanja prihoda koji su neophodni za državu. Već prve godine po uvođenju PDV-a, Uprava za indirektno oporezivanje ostvarila je znatan iznos naplaćenih prihoda, pri čemu je do danas zabilježeno njegovo znatno povećanje.

PDV u BiH je:⁴ potrošnog oblika, sa kreditnom metodom prikupljanja, zasnovan na načelu odredišta, sa jedinstvenom poreskom stopom 17%.

U BiH je usvojen uobičajeni tzv. potrošni oblik PDV-a⁵, pri čemu se kod svakog obveznika od oporezivanja izuzimaju sva ulazna dobra i usluge (sirovine, materijal, usluge, oprema i dr.), tako da se kod svakog od njih oporezuje neto dodata vrijednost, a ukupan poreski teret snosi krajnji potrošač dotičnog dobra, odnosno usluge. **Kreditna metoda prikupljanja poreza** vrši se tako da poreski obveznik pri svakoj nabavci plaća zaračunati PDV. PDV koji je platio na svoje nabavke oduzima od PDV-a kojeg obračuna na svoje prodaje, tako da mu za uplatu „ostaje“ samo razlika između poreza koji je on obračunao na svoje prodaje i poreza kojeg je platio dobavljačima za izvršene nabavke, pri čemu se može javiti i pretplata poreza, ukoliko je izlazni porez manji od ulaznog u određenom obračunskom periodu⁶. Drugim riječima, svaki obveznik PDV-a, od ukupnog PDV-a kojeg on obračuna na svoje outpute u tom periodu, oduzima ukupan ulazni PDV na sve svoje inpute u istom poreskom periodu⁷.

Jedno od osnovnih obilježja PDV-a je **načelo odredišta**, koje nalaže da od poreza u cjelini mogu biti oslobođena samo ona dobra i usluge čija se potrošnja odvija u drugoj poreskoj jurisdikciji. To znači da potrošnja dobara i usluga koji su isporučeni na teritoriju u nadležnosti druge poreske administracije nije predmet oporezivanja, a poduzetnici koji su izvršili takve isporuke imaju pravo na povrat cjelokupnog poreza plaćenog u prethodnim fazama proizvodnje i prometa.

Zakonom o porezu na dodatu vrijednost utvrđeno je da standardna stopa PDV-a na oporezivi promet dobara i usluga i uvoz dobara u Bosnu i Hercegovinu iznosi 17%. Za BiH je specifično to što se primjenjuje jedinstvena poreska stopa, što je, osim Danske, čini jedinom evropskom zemljom u kojoj se ne primjenjuje posebna poreska stopa. Već dugi niz godina, jedna od tema

³ Kumalić, J., *Značaj uvođenja poreza na dodanu vrijednost u porezni sistem BiH*, Revicon, Sarajevo, br. XI, 2002., str. 31 - 46.

⁴ Kumalić, J., *Da li treba uvoditi diferencijalne porezne stope u sistem PDV Bosne i Hercegovine*, Primus, Sveska 1, broj 4, 2012., str. 175.

⁵ Kesner Škreb, M., *Porez na dodanu vrijednost*, Financijska praksa, br. 6, Zagreb, 1995., str. 656.

⁶ Ibidem

⁷ Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 101.

vezanih za PDV je uvođenje diferencirane stope PDV-a. Pojedini eksperti zagovaraju da to bude stopa od 12% i 23%, dok drugi smatraju da bi to trebale biti stope 10% i 22%. Treći su, pak, mišljenja da u BiH treba zadržati jedinstvenu stopu PDV-a koja bi se sa 17% povećala na 20% i kojom bi se oporezivale robe i usluge koje su obuhvaćene sadašnjim sistemom potrošnje⁸. Ideja o uvođenju veće stope PDV-a, potekla je, između ostalog, iz sprovođenja određenih mjera ekonomske politike koje vlasti BiH moraju sprovesti kako bi BiH ispunila uslove na putu konvergencije i priključenja u Europsku uniju (EU), u skladu sa Sporazumom o stabilizaciji i pridruživanju između BiH i EU⁹.

2. KOMPARATIVNA ANALIZA SISTEMA POREZA NA DODATU VRIJEDNOST U BOSNI I HERCEGOVINI I ZEMLJAMA OKRUŽENJA

Sistem oporezivanja u BiH je dosta složen, a o čemu svjedoče i izvještaji Svjetske banke, Međunarodne finansijske korporacije te savjetodavne kompanije PricewaterhouseCoopers posvećeni poreskim sistemima. Zbog složenosti plaćanja poreza, BiH je, prema izvještaju Paying Taxes 2015: The global picture svrstana na 151. mjesto među 189 zemalja svijeta u kojima je ocijenjivan poreski sistem. Prema navedenom izvještaju, BiH ima ukupnu poresku stopu od 23,3%, porez se godišnje plaća 45 puta, a bh. preduzeća u prosjeku troše 407 sati godišnje na pripremanje poreskih uplata, što je priličan zaostatak u odnosu na zemlje regiona. Hrvatska je rangirana na 36. mjestu sa 18,8% ukupnog poreskog opterećenja, a preduzeća u ovoj zemlji troše 206 sati na plaćanja, koja obavljaju 19 puta godišnje. Nešto nižu poziciju u odnosu na Hrvatsku zauzima Slovenija na 42. mjestu, a plaćanje poreza ovdje oduzima 260 sati. Poresko opterećenje je 32%, a porez se plaća 11 puta godišnje. Crna Gora je na 98 mjestu sa 320 sati za pripremu uplata, koje je neophodno izvršiti 29 puta godišnje i ukupnim opterećenjem od 22,3%, dok je Srbija na 165. mjestu sa 279 sati pripremanja poreskih uplata, brojem od 67 puta godišnje i ukupnim opterećenjem 38,6%. U Kataru, koji je prvorangirani na listi, porez se recimo plaća svega četiri puta godišnje, na pripremu uplata se troši 41 sat, a ukupni porezi iznose svega 11,3%.

Pravni osnov za funkcionisanje sistema PDV-a u BiH te zemljama regiona (tj. Crnoj Gori, Hrvatskoj i Srbiji) predstavlja zakon o PDV-u. Pod predmetom oporezivanja kod navedenih zemalja podrazumijeva se promet dobara i usluga koji poreski obveznik obavi u okviru vršenja djelatnosti uz naknadu i uvoz dobara, izuzev Hrvatske u kojoj se, osim toga, predmetom oporezivanja smatra i sticanje dobara unutar EU koje u zemlji poreski obveznik obavlja uz naknadu.

Na sličan način u ovim zemljama definisan je i poreski obveznik, kao lice koje samostalno obavlja privrednu djelatnost u zemlji i za svoj račun vrši uvoz proizvoda. Državni organi i organi lokalne samouprave te druga javno-pravna tijela ne smatraju se poreskim obveznicima u skladu sa zakonodavstvom o PDV-u. Što se tiče poreske osnovice, zakoni o PDV-u Crne Gore, BiH,

⁸ Arnaut, E., Golub, Dž., Uticaj poreza na dodanu vrijednost na efikasnost poslovanja izvoznih preduzeća u procesu vanjskotrgovinske razmjene u Bosni i Hercegovini, Tranzicija, 2015., broj 35, str. 97.

⁹ http://www.oma.uino.gov.ba/publikacije/Sazetak_hr.pdf,

Hrvatske i Srbije sadrže slična rješenja u vezi sa poreskom osnovicom kod prometa dobara i usluga, poreskom osnovicom kod uvoza dobara, izmjenom poreske osnovice te u slučaju obračunavanja vrijednosti poreske osnovice predstavljene u stranoj valuti. Visina poreske stope, opšte i posebne, razlikuje se među zemljama (tabela 1).

Tabela 1. Visina stope poreza na dodatu vrijednost u BiH, Hrvatskoj, Crnoj Gori i Srbiji

Država	Snižena (posebna) stopa	Opšta stopa	Nulta stopa
BiH	Ne postoji	17%	Da, na izvoz proizvoda
Hrvatska	13%, 5%	25%	Ne
Srbija	10%	20%	Ne
Crna Gora	7%	21%	Da

Izvor: Istraživanje autora

Od njegovog uvođenja 2006. godine, stopa PDV-a u BiH iznosi 17%, što je poslije Kosova (16%) ujedno i najniža stopa od svih zemalja Zapadnog Balkana. Hrvatska ima najvišu opštu stopu PDV od 25%. Za razliku od drugih zemalja u okruženju, u Hrvatskoj je PDV uveden dosta ranije, i to 1998. godine, i od tada je predmet učestalih promjena. U tom periodu, Hrvatska je prošla put od jednostopnog do višestopnog sistema¹⁰. Danas su na snazi **standardna stopa od 25% te dvije snižene stope u iznosima od 5% i 13%**. Skupština Republike Crne Gore je u decembru 2001. godine, u okviru reforme poreskih zakona, usvojila Zakon o porezu na dodatu vrijednost, čime je bilo predviđeno da PDV zamijeni dotadašnji porez na promet u maloprodaji, počev od 2003. godine, čime se Crna Gora pridružila „porodici država“ koje uspješno primjenjuju ovaj oblik poreza. Danas je u ovoj zemlji na snazi **standardna stopa od 21% i snižena stopa od 7%**. Nulta stopa se primjenjuje za izvozne transakcije i isporuke lijekova i medicinskih sredstava koji se finansiraju iz sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje. Po posebnoj stopi u Crnoj Gori, Hrvatskoj i Srbiji uglavnom se oporezuju hrana i proizvodi namijenjeni zdravstvenoj zaštiti, voda za piće (izuzev flaširane), udžbenici i nastavna sredstva, dnevna štampa, usluge smještaja u hotelima, motelima i odmaralištima i sl. (tabela 2)

Tabela 2 Primjena snižene stope PDV-a u zemljama okruženja

Hrvatska		Srbija	Crna Gora
5%	13%	10%	7%
Hljeb Mlijeko Knjige Lijekovi Kino ulaznice	Usluge smještaja Periodične novine i časopisi Jestiva ulja i masti Dječije sjedalice, pelene i hrana	Hljeb Mlijeko i mliječni proizvodi Jestiva ulja i masti Brašno Šećer Med	hljeb, brašno, mlijeko i mliječni proizvodi, hrana za odojčad, mast, ulje, meso i šećer lijekovi ortotička i protetička

¹⁰ Javor, Lj., Stope PDV-a u zemljama Europske unije s osvrtom na stope u Republici Hrvatskoj, *Suvremeno poduzetništvo*, godina 11, broj 2, Zagreb, 2004., str. 64.

Dnevne novine Naučni časopisi	Isporuka vode Ulaznice za koncerte Isporuka električne energije Usluge prikupljanja otpada Urne i lijesovi Sadnice i sjemenje, gnojiva, pesticidi Hrana za životinje Isporuka živih životinja Isporuka mesa i proizvoda od mesa Isporuka žive ribe, rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih beskičmenjaka, rakova Isporuke povrća, voća, jaja peradi Usluge i povezana autorska prava Pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta	Voće, povrće Meso Riba Jaja Žitarice Lijekovi ortotička i protetička sredstva Materijal za dijalizu đubrivo, sredstava za zaštitu bilja, sjemenja, sadni materijal, kompost sa micelijumom hrana za stoku udžbenici i nastavna sredstva dnevne novine monografske i serijske publikacije proizvodi za ogrev; usluge smještaja usluge koje se naplaćuju putem ulaznica prirodni gas, toplotna energija za potrebe grijanja; prenos prava raspolaganja na stambenim objektima Isporuka vode Upravljanje komunalnim otpadom. Održavanje čistoće javnih površina održavanje javnih zelenih površina i priobalja; prevoz putnika i prtljaga, upravljanje grobljima i pogrebne usluge	sredstva, udžbenici i nastavna sredstva; knjige, monografske i serijske publikacije; usluga smještaja usluga pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka isporuka vode dnevna i periodična štampa, usluge javnog prevoza putnika prtljaga; usluge javne higijene; pogrebne usluge i proizvodi autorska prava usluge koje se naplaćuju putem ulaznica usluge upotrebe sportskih objekata u neprofitne svrhe; servisne usluga u marinama; hrana za životinje, sredstava za ishranu bilja, sredstava za zaštitu bilja, sjemenskog i sadnog materijala i živih životinja
----------------------------------	--	--	---

U nastavku će biti dat komparativni pregled strukture javnih prihoda zemalja okruženja, kako bi se identifikovale sličnosti i razlike u odnosu na Bosnu i Hercegovinu.

Prihodi poslovanja Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. godinu

Razred	Naziv prihoda	Vrijednost
1.	Prihodi poslovanja	136.743.244.925
1.1.	Prihodi od poreza	81.578.911.370
1.1.1.	Porez na dobit	9.177.581.325
1.1.2.	Porezi na robu i usluge	72.040.532.967
1.1.3.	Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	360.494.922
1.1.4.	Ostali prihodi od poreza	302.156
1.2.	Doprinosi	24.062.895.882
1.2.1.	Doprinosi za mirovinsko osiguranje	23.840.895.882
1.2.2.	Doprinosi za zapošljavanje	222.000.000
1.3.	Pomoći iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar općeg proračuna	15.227.024.087
1.4.	Prihodi od imovine	2.325.076.450

1.5.	Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	4.463.179.714
1.6.	Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	1.360.809.720
1.6.1.	Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga	1.163.819.517
1.6.2.	Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna	196.990.203
1.7.	Prihodi iz proračuna	7.111.284.914
1.8.	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	614.062.788

Izvor: Državni proračun Republike Hrvatske za 2019. godinu (<https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-2019-godina/608>)

Struktura poreskih prihoda u Srbiji 2010- 2019. (u mil. dinara)

Vrsta prihoda	2019.
Porez na dobit pravnih lica	126.719,3
Porez na dohodak građana	203.739,5
PDV	550.563,3
Akcize	306.545,7
Carine	48.093,1
Ostali poreski prihodi	82.140,9
Doprinosi	675.875,5
Poreski prihodi	1.993.677,3
Neporeski prihodi	270.017,1
Donacije	14.864,1
Javni prihodi (sa donacijama)	2.278.558,5

Izvor: Ministarstvo finansija Republike Srbije, *Bilten javnih finansija* 12/2019, broj 184, Beograd, 2019., str. 35-37.

Izveštaj o naplati porezi i doprinosa u Crnoj Gori za 2019. godinu

Vrsta poreza	2019.
1. Porez na dobit pravnih lica	75.135.818
2. Porez na dohodak građana	180.889.827
3. Porez na dodatu vrijednost	289.269.124
4. Koncesije	39.168.967
5. Porez na promet nepokretnosti	20.478.882
6. Ostali rep. prih. porez na prom. kazne	20.906.604
7. Posebne takse	446.346
I UKUPNO POREZI	626.295.569
1. Prihodi republičkog fonda PIO	
2. Prihodi republičkog fonda za zdrav.osig.	
3. Prihodi zavoda za zapošljavanje Crne Gore	
4. Prihodi republičkog fonda rada	

II UKUPNO DOPRINOSI	550.840.587
SVEUKUPNO (porezi+doprinosi)	1.177.136.156

Izvor: Poreska uprava Crne Gore (<https://eprijava.tax.gov.me/TaxisPortal>)

U Hrvatskoj, najznačajnije mjesto u okviru prihoda poslovanja zauzimaju prihodi od poreza, među kojima daleko najznačajnije mjesto pripada porezima na robu i usluge. Prema prezentiranim podacima, porezi na robu i usluge čine 88,31% ukupnih prihoda od poreza, odnosno čak 52,68% ukupnih prihoda poslovanja u 2019. godini.

Evidentno je da u Srbiji prihod od PDV-a, zajedno sa doprinosima, čini najveći dio poreskih prihoda. Udio PDV-a u poreskim prihodima iznosi 27,61%, dok je u ukupnim javnim prihodima u 2019. godini njegovo učešće 24,16%.

U toku 2019. godine Poreska uprava Crne Gore ostvarila je bruto naplatu poreskih prihoda u iznosu od 1.177.136.156 eura, od čega se najveći dio odnosi na doprinose za obavezno socijalno osiguranje 550.840.587 eura, dok se na PDV odnosi 289.269.124 eura.

U ukupnoj strukturi indirektnih poreza, kao najznačajnijoj kategoriji konsolidovanih javnih prihoda u fiskalnom sistemu BiH, najznačajnije mjesto zauzima PDV sa učešćem od preko 60%. U strukturi samog PDV-a, PDV obračunat na uvoz učestvuje sa ca 80%. Zajedno sa prihodima od carina, uvozni PDV generiše preko 50% ukupnih prihoda od indirektnih poreza¹¹. Imajući u vidu činjenicu da prihodi od indirektnih poreza u velikoj mjeri zavise od kretanja u vanjskoj trgovini, njihov rast je uglavnom baziran na rastu uvoznog PDV-a.

Struktura izvora javnih prihoda u BiH je veoma nepovoljna u pogledu učešća indirektnih i direktnih poreza u strukturi javnih prihoda. Ukoliko se posmatra stanje u EU, u kojoj su učešća ove dvije kategorije približno jednaka, s pravom se može reći da je BiH trenutno daleko od ovog standarda, što predstavlja velike teškoće prilikom upravljanja ekonomsko-socijalnim i razvojnim ciljevima. Preveliko učešće indirektnih poreza u strukturi izvora javnih prihoda podstiče neopravdano bogaćenje i neopravdano siromašenje. Naime, povećan poreski teret teže podnose siromašniji građani, što dovodi do socijalnih razlika.

U pogledu oslobađanja od plaćanja PDV-a, zakonodavstvo u oblasti PDV-a u Crnoj Gori, BiH, Hrvatskoj i Srbiji predviđa niz poreskih oslobođenja, između ostalog, oslobođenja u slučaju određenih djelatnosti od javnog interesa, finansijskih i novčanih usluga, kod uvoza i sl. Osim oslobađanja od plaćanja PDV-a, u svakoj od navedenih zemalja predviđeni su posebni postupci oporezivanja za određene kategorije poreskih obveznika, i to: za mala preduzeća, usluge turističkih agencija, upotrebljavane proizvode, umjetničke predmete i antikvitete, promet dobara na javnoj aukciji (Crna Gora, BiH, Hrvatska i Srbija) te poljoprivrednike (Crna Gora, BiH i Srbija).

Jedan od elemenata PDV-a je povrat PDV-a, shodno čemu možemo istaći da je u zemljama okruženja predviđeno nekoliko vrsta povrata, poput povrata ulaznog PDV-a, povrata poreskim obveznicima koji nemaju sjedište u zemlji te povrata u vezi sa izvozom koji vrše strani putnici i

¹¹ <http://www.uino.gov.ba>

sl. Osim toga, u Srbiji je predviđena refundacija, osim kupcu prvog stana, za kupovinu hrane i opreme za bebe, u zavisnosti od godišnjeg neto prihoda roditelja i ukupne imovine. Za poreske prekršaje u svim zemljama predviđene su novčane kazne u zavisnosti od težine prekršaja, koje plaćaju poreski obveznik i odgovorno lice u pravnom licu, pri čemu su za odgovorna lica u pravnom licu predviđene niže novčane kazne.

3. REZULTATI I DISKUSIJA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Prikupljanje primarnih podataka za potrebe ovog istraživanja izvršeno je primjenom metode pismenog ispitivanja, korištenjem anketnog upitnika kao obrasca za prikupljanje podataka. Subjekti istraživanja su obveznici indirektnih poreza u smislu fizičkih i pravnih lica i drugih subjekata koji su upisani u Jedinstveni registar obveznika indirektnih poreza Uprave za indirektno oporezivanje u nadležnosti Regionalnog centra Tuzla. Osnovni skup, eksportovan iz informacionog sistema Uprave za indirektno oporezivanje e:porezi, čini 12.599 subjekata koji su bili upisani u navedeni registar, iz kojeg je izdvojen jednostavan slučajni uzorak od 500 ispitanika.

Prikupljanje podataka vršeno je u elektronskoj formi, korištenjem google.forms platforme za online anketiranje. Ukupno je prikupljeno 300 odgovora ispitanika. Anketni upitnik je u cijelosti strukturiran u formi zatvorenih pitanja. Svaki od segmenata sastojao se od određenog, neunificiranog broja tvrdnji, pri čemu su ispitanici imali priliku ocijeniti svoj stepen slaganja sa istim kroz ponuđenu formu odgovora u vidu Likertove petostepene skale odgovora od „apsolutno se ne slažem“ do „u potpunosti se slažem“. Prikupljeni podaci obrađeni su korištenjem statističkih tehnika i metoda inferencijalne i deskriptivne statistike, pri čemu je za obradu i analizu prikupljenih podataka korištena odgovarajuća softverska podrška u vidu programa Microsoft Excel, te programa za statističku obradu podataka IBM SPSS Statistics..

3.1. Analiza stavova ispitanika o stopama poreza na dodatu vrijednost

Stavovi obveznika kada su u pitanju stope PDV-a ispitivani su kroz jedanaest tvrdnji. Distribucija odgovora ispitanika obuhvaćenih ovim istraživanjem prikazana je u tabeli 3.

Tabela 3. Distribucija odgovora ispitanika kada su u pitanju stope PDV-a

tvrdnja	apsolutno se ne slažem		ne slažem se		i slažem se i ne slažem		slažem se		u potpunosti se slažem	
	[1]	%	[1]	%	[1]	%	[1]	%	[1]	%
Treba promijeniti jedinstvenu stopu PDV-a od 17%.	19	6,33	41	13,67	53	17,67	114	38,00	73	24,33
Jedinstvenu stopu PDV-a potrebno je sniziti.	6	2,00	33	11,00	60	20,00	99	33,00	102	34,00
Potrebno je uvesti sniženu stopu PDV-a na određene proizvode/usluge.	16	5,33	12	4,00	29	9,67	107	35,67	136	45,33
Određene prehrambene proizvode (hljeb, mlijeko, dječija hrana, jestiva ulja i masti itd.)	14	4,67	14	4,67	14	4,67	80	26,67	178	59,33

treba oporezivati sniženom stopom PDV-a.										
Snabdijevanje vodom treba oporezovati sniženom stopom PDV-a.	10	3,33	20	6,67	21	7,00	88	29,33	161	53,67
Lijekove treba oporezivati sniženom stopom PDV-a.	10	3,33	16	5,33	16	5,33	79	26,33	179	59,67
Turističke i ugostiteljske usluge (usluge hotelskog smještaja, restorana i cateringa) trebaju se oporezivati sniženom stopom PDV-a.	36	12,00	119	39,67	60	20,00	56	18,67	29	9,67
Knjige, novine i periodičnu štampu treba oporezovati sniženom stopom PDV-a.	17	5,67	69	23,00	59	19,67	85	28,33	70	23,33
Uvođenjem više stopa PDV-a ukida se njegovo regresivno djelovanje u smislu smanjenja jaza između bogatog i siromašnog sloja stanovništva.	13	4,33	43	14,33	73	24,33	113	37,67	58	19,33
Uvođenje više stopa PDV-a ne bi rezultiralo stvaranjem povoljnijeg ambijenta za razne malverzacije i poresku evaziju.	19	6,33	50	16,67	76	25,33	103	34,33	52	17,33
Spreman/na sam osigurati dodatne resurse koje bi zahtijevalo složenije knjigovodstveno evidentiranje više stopa PDV-a u odnosu na trenutnu jedinstvenu stopu.	20	6,67	48	16,00	53	17,67	136	45,33	43	14,33

Izvor: Izračun autora

Kao što se može primijetiti, najveći stepen slaganja ispitanika, kada su u pitanju stope PDV-a pokazao se kod tvrdnji “Određene prehrambene proizvode (hljeb, mlijeko, dječija hrana, jestiva ulja i masti itd.) treba oporezivati sniženom stopom PDV-a” i „Lijekove treba oporezivati sniženom stopom PDV-a“, kod kojih je 86% ispitanika odgovorilo manjim ili potpunim stepenom slaganja, te tvrdnji “Snabdijevanje vodom treba oporezovati sniženom stopom PDV-a” i „Potrebno je uvesti sniženu stopu PDV-a na određene proizvode/usluge“, kod kojih je slaganje sa istima potvrdilo 83% odnosno 81% ispitanika, respektivno. Sa druge strane, daleko najmanji stepen slaganja u okviru grupe tvrdnji koje se odnose na stope PDV-a zabilježen je kod tvrdnje „Turističke i ugostiteljske usluge (usluge hotelskog smještaja, restorana i cateringa) trebaju se oporezivati sniženom stopom PDV-a“, sa kojom se složilo tek 28,33% obveznika.

Kada su u pitanju deskriptivni pokazatelji stavova o stopama PDV-a, isti su prikazani u tabeli 4.

Tabela 4. Deskriptivni pokazatelji o stopama PDV-a

tvrdnja	prosjeak	modus	standardna devijacija
Treba promijeniti jedinstvenu stopu PDV-a od 17%.	3,60	4	1,176
Jedinstvenu stopu PDV-a potrebno je sniziti.	3,86	5	1,070
Potrebno je uvesti sniženu stopu PDV-a na određene proizvode/usluge.	4,12	5	1,086
Određene prehrambene proizvode (hljeb, mlijeko, dječija hrana, jestiva ulja i masti itd.) treba oporezivati sniženom stopom PDV-a.	4,31	5	1,073
Snabdijevanje vodom treba oporezovati sniženom stopom PDV-a.	4,23	5	1,060

Lijekove treba oporezivati sniženom stopom PDV-a.	4,34	5	1,026
Turističke i ugostiteljske usluge (usluge hotelskog smještaja, restorana i cateringa) trebaju se oporezivati sniženom stopom PDV-a.	2,74	2	1,178
Knjige, novine i periodičnu štampu treba oporezovati sniženom stopom PDV-a.	3,41	4	1,230
Uvođenjem više stopa PDV-a ukida se njegovo regresivno djelovanje u smislu smanjenja jaza između bogatog i siromašnog sloja stanovništva.	3,53	4	1,089
Uvođenje više stopa PDV-a ne bi rezultiralo stvaranjem povoljnijeg ambijenta za razne malverzacije i poresku evaziju.	3,40	4	1,142
Spreman/na sam osigurati dodatne resurse koje bi zahtijevalo složenije knjigovodstveno evidentiranje više stopa PDV-a u odnosu na trenutnu jedinstvenu stopu.	3,45	4	1,122

Izvor: Izračun autora

Rezultati deskriptivne analize, kada je u pitanju ova grupa tvrdnji, pokazuju da se aritmetičke sredine kreću u intervalu između 2,74 i 4,34, a pokazatelji disperzije odgovora u intervalu između 1,026 i 1,230. Rangiranjem dobijenih aritmetičkih sredina, zaključuje se da obveznici smatraju da je, po uzoru na poreske sisteme zemalja EU, u BiH neophodno uvesti sniženu stopu PDV-a na određene proizvode i usluge, prije svega na lijekove, određene prehrambene proizvode (hljeb, mlijeko, dječija hrana, jestiva ulja i masti itd.) te snabdijevanje vodom. Dobijene vrijednosti modusa kod ovih tvrdnji pokazuju da se najveći broj obveznika u potpunosti slaže sa potrebom izmjene sistema PDV-a u tom smislu. U prosjeku, ne tako podržavajući stav kao kod ovih vrsta proizvoda i usluga zabilježen je kada je u pitanju stav poreskih obveznika kod mogućnosti oporezovanja turističkih i ugostiteljskih usluga te knjiga, novina i periodične štampe sniženom stopom PDV-a. Kod oporezovanja turističkih i ugostiteljskih usluga najveći broj obveznika se ne slaže sa mišljenjem da iste treba oporezovati sniženom stopom. Uvođenje više stopa PDV-a, smatraju obveznici, rezultiralo bi ukidanjem njegovog regresivnog djelovanja u smislu smanjenja jaza između bogatog i siromašnog sloja stanovništva i, u konačnici, ne bi rezultiralo kreiranjem povoljnijeg ambijenta za razne malverzacije i poresku evaziju. Prosječne vrijednosti kod ovih tvrdnji su, istina, u zoni indiferentnog stava obveznika, ali vrijednosti medijana, koje pokazuju da se najveći broj obveznika slaže sa navedenim, te prikazana distribucija frekvencija koja pokazuje da se preko 50% ispitanika u većoj ili manjoj mjeri slaže sa navedenim tvrdnjama, ipak u konačnici određuju optimalan stav poreskih obveznika kada su u pitanju ove implikacije uvođenja više stopa PDV-a.

Na temelju svega naprijed navedenog, može se zaključiti da perspektive promjena stopa PDV-a, prema mišljenju obveznika indirektnih poreza, treba usmjeriti u pravcu uvođenja sniženih stopa PDV-a, prije svega na osnovne kategorije životnih namirnica i usluga kao što su lijekovi, hljeb, mlijeko, dječija hrana, jestiva ulja i masti, te usluge vodosnabdijevanja.

3.2. Analiza stavova ispitanika o perspektivama razvoja sistema PDV-a

Sa ciljem utvrđivanja perspektiva razvoja sistema PDV-a, ispitanicima je ponuđeno trinaest tvrdnji sa mogućim pravcima usmjerenja istih. Raspored njihovih odgovora dat je u tabeli 5.

Tabela 5. Distribucija odgovora ispitanika kada su u pitanju perspektive razvoja sistema PDV-a

tvrdnja	apsolutno se ne slažem		ne slažem se		i slažem se i ne slažem		slažem se		u potpunosti se slažem	
	[1]	%	[1]	%	[1]	%	[1]	%	[1]	%
Potrebno je izvršiti izmjene i/ili dopune Zakona o porezu na dodatu vrijednost.	2	0,67	8	2,67	62	20,67	148	49,33	80	26,67
Potrebno je izvršiti izmjene i/ili dopune Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost.	2	0,67	7	2,33	59	19,67	152	50,67	80	26,67
Potrebno je ukinuti posebnu šemu u građevinarstvu.	4	1,33	22	7,33	114	38,00	84	28,00	76	25,33
Potrebno je pojednostaviti proceduru prenosa imovine sa poreskog obveznika regulisanu članom 7. Zakona o porezu na dodatu vrijednost.	3	1,00	4	1,33	54	18,00	154	51,33	85	28,33
Potrebno je omogućiti pravo odbitka ulaznog PDV-a pri nabavci putničkih vozila za potrebe preduzeća.	9	3,00	42	14,00	34	11,33	109	36,33	106	35,33
Potrebno je omogućiti pravo odbitka ulaznog PDV-a na reprezentaciju.	22	7,33	78	26,00	64	21,33	72	24,00	64	21,33
Prijavljivanje PDV-a potrebno je vršiti prema naplaćenom a ne prema PDV-u iskazanom u fakturisanjoj realizaciji.	15	5,00	34	11,33	72	24,00	75	25,00	104	34,67
Potrebno je omogućiti plaćanje PDV-a iskazanog u prijavi samooporezivanja do 30-og narednog mjeseca po isteku perioda za koji se podnosi.	4	1,33	12	4,00	35	11,67	106	35,33	143	47,67
Podnošenje PDV prijava treba biti na kvartalnom, a ne na mjesečnom nivou.	18	6,00	118	39,33	58	19,33	49	16,33	57	19,00
Neiskorišteni poreski kredit obveznicima treba biti vraćen u kraćem roku nego što je to regulisano trenutnom zakonskom legislativom (6 mjeseci).	5	1,67	9	3,00	35	11,67	149	49,67	102	34,00
Potrebno je povećati prag oporezivanja.	8	2,67	74	24,67	76	25,33	75	25,00	67	22,33
Potrebno je omogućiti elektronsko podnošenje zahtjeva za registraciju i izmjenu podataka u jedinstvenom registru obveznika indirektnih poreza.	2	0,67	3	1,00	19	6,33	149	49,67	127	42,33
Potrebno je ublažiti kazne za poreske prekršaje iz oblasti PDV-a.	4	1,33	30	10,00	37	12,33	88	29,33	141	47,00

Izvor: Izračun autora

Tvrdnje kod kojih su dobijeni rezultati pokazali najveći stepen slaganja ispitanika su: „Potrebno je omogućiti elektronsko podnošenje zahtjeva za registraciju i izmjenu podataka u jedinstvenom registru obveznika indirektnih poreza“ sa 92% odgovora ispitanika „Slažem se“ i „U potpunosti se slažem“, „Neiskorišteni poreski kredit obveznicima treba biti vraćen u kraćem roku nego što je to regulisano trenutnom zakonskom legislativom (6 mjeseci)“ sa 83,67%, te „Potrebno je

omogućiti plaćanje PDV-a iskazanog u prijavi samooporezivanja do 30-og narednog mjeseca po isteku perioda za koji se podnosi“ sa 83% odgovora ove vrste.

I kod ove grupe tvrdnji, kao i kod svih prethodnih, izračunate su vrijednosti deskriptivnih statističkih pokazatelja, a dobijeni rezultati prikazani su u tabeli 6.

Tabela 6. Deskriptivni pokazatelji stavova o perspektivama razvoja sistema PDV-a

tvrdnja	prosjeak	modus	standardna devijacija
Potrebno je izvršiti izmjene i/ili dopune Zakona o porezu na dodatu vrijednost.	3,99	4	0,801
Potrebno je izvršiti izmjene i/ili dopune Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost.	4,00	4	0,787
Potrebno je ukinuti posebnu šemu u građevinarstvu.	3,69	3	0,976
Potrebno je pojednostaviti proceduru prenosa imovine sa poreskog obveznika regulisanu članom 7. Zakona o porezu na dodatu vrijednost.	4,05	4	0,779
Potrebno je omogućiti pravo odbitka ulaznog PDV-a pri nabavci putničkih vozila za potrebe preduzeća.	3,87	4	1,133
Potrebno je omogućiti pravo odbitka ulaznog PDV-a na reprezentaciju.	3,26	2	1,259
Prijavljivanje PDV-a potrebno je vršiti prema naplaćenom a ne prema PDV-u iskazanom u fakturisanom realizaciji.	3,73	5	1,192
Potrebno je omogućiti plaćanje PDV-a iskazanog u prijavi samooporezivanja do 30-og narednog mjeseca po isteku perioda za koji se podnosi.	4,24	5	0,905
Podnošenje PDV prijave treba biti na kvartalnom, a ne na mjesečnom nivou.	3,03	2	1,249
Neiskorišteni poreski kredit obveznicima treba biti vraćen u kraćem roku nego što je to regulisano trenutnom zakonskom legislativom (6 mjeseci).	4,11	4	0,846
Potrebno je povećati prag oporezivanja.	3,40	3	1,159
Potrebno je omogućiti elektronsko podnošenje zahtjeva za registraciju i izmjenu podataka u jedinstvenom registru obveznika indirektnih poreza.	4,32	4	0,697
Potrebno je ublažiti kazne za poreske prekršaje iz oblasti PDV-a.	4,11	5	1,051

Izvor: Izračun autora

Rezultati provedene analize pokazuju da, kada su u pitanju perspektive razvoja sistema PDV-a u BiH, prema mišljenju obveznika indirektnih poreza iste neminovno treba usmjeriti u izmjene i

dopune zakonske legislative kojom je ova oblast regulisana, prije svega u pravcu omogućavanja elektronskog podnošenja zahtjeva za registraciju i izmjenu podataka u jedinstvenom registru obveznika indirektnih poreza, produženja roka za plaćanje PDV-a u prijavi samooporezivanja sa 10-og na 30-i narednog mjeseca po isteku perioda za koji se prijava podnosi te ublažavanje kazni za poreske prekršaje i skraćenje roka za vraćanje neiskorištenog poreskog kredita koji, prema trenutnoj zakonskoj regulative, iznosi šest mjeseci.

Razvoj postojećeg sistema potrebno je vršiti i u dijelu koji se tiče posebne šeme u građevinarstvu, u smislu njenog ukidanja, pojednostavljenja procedure prenosa imovine sa poreskog obveznika regulisane članom 7. Zakona o porezu na dodatu vrijednost, omogućavanja prava odbitka ulaznog PDV-a pri nabavci putničkih vozila za potrebe preduzeća te prijavljivanja PDV-a prema naplaćenom, a ne PDV-u iskazanom u fakturisanom realizaciji.

Prema mišljenju obveznika, nije neophodno vršiti izmjene zakonske regulative u dijelu poreskog perioda za koji se podnosi PDV prijava samooporezivanja te priznavanja prava odbitka ulaznog PDV-a na reprezentaciju. Vrijednosti prosjeka te modus koji pokazuje da se najveći broj obveznika ne slaže sa izmjenama u ovom dijelu, vode do zaključka da je podnošenje PDV prijave samooporezivanja na mjesečnom nivou, kao i osporavanje prava odbitka ulaznog poreza na troškove reprezentacije, adekvatan i regularan element na kojem bi i u budućnosti trebalo bazirati sistem PDV-a u BiH.

ZAKLJUČAK

BiH je od 01.01.2006. godine sistem poreza na promet zamijenila PDV-om, što zasigurno predstavlja jednu od najvećih reformi. Kada su u pitanju perspektive daljeg razvoja sistema PDV-a u BiH, kao jedna od tema koja se najčešće nameće je uvođenje diferencirane stope PDV-a. Komparirajući poresku stopu u BiH sa poreskim stopama zemalja u okruženju dolazi se do zaključka da BiH, za razliku od ostalih analiziranih zemalja ima jedinstvenu stopu od 17%, dok ostale imaju diferencirane stope, prilikom čega se snižena stopa primjenjuje na slične kategorije proizvoda i usluga. Posmatrana struktura javnih prihoda pokazala je da u BiH u strukturi javnih prihoda dominira PDV, u Hrvatskoj je to porez na robu i usluge, dok u Srbiji i Crnoj Gori najveći udio u strukturi javnih prihoda imaju doprinosi, a zatim PDV. Po pitanju ostalih elemenata sistema PDV-a u ovim zemljama prisutne su sličnosti, što je rezultat činjenice da se većina zemalja u okruženju prilikom implementacije PDV-a vodila iskustvima i propisima EU.

Na temelju dobijenih rezultata primarnog istraživanja, prateći navedenu strukturu anketnog upitnika korištenog u istraživanju, mogu se izvući sljedeći zaključci:

Dobijeni rezultati kada su u pitanju stope PDV-a, prije svega, pokazuju da obveznici smatraju da je, po uzoru na poreske sisteme zemalja EU, u BiH neophodno uvesti sniženu stopu PDV-a na

određene proizvode i usluge, prije svega na lijekove, određene prehrambene proizvode (hljeb, mlijeko, dječija hrana, jestiva ulja i masti itd.) te snabdijevanje vodom. Dobijene vrijednosti modusa kod ovih tvrdnji pokazuju da se najveći broj obveznika u potpunosti slaže sa potrebom izmjene sistema PDV-a u tom smislu. Uvođenje više stopa PDV-a, smatraju obveznici, rezultiralo bi ukidanjem njegovog regresivnog djelovanja u smislu smanjenja jaza između bogatog i siromašnog sloja stanovništva i, u konačnici, ne bi rezultiralo kreiranjem povoljnijeg ambijenta za razne malverzacije i poresku evaziju. Prosječne vrijednosti kod ovih tvrdnji su istina u zoni indiferetnog stava obveznika, ali vrijednosti medijana, koje pokazuju da se najveći broj obveznika slaže sa navedenim, te prikazana distribucija frekvencija koja pokazuje da se preko 50% ispitanika u većoj ili manjoj mjeri slaže sa navedenim tvrdnjama, ipak u konačnici određuju optimalan stav poreskih obveznika kada su u pitanju ove implikacije uvođenja više stopa PDV-a.

Dakle, prema mišljenju obveznika indirektnih poreza, potrebno je ići u pravcu uvođenja sniženih stopa PDV-a, prije svega na osnovne kategorije životnih namirnica i usluga, kao što su lijekovi, hljeb, mlijeko, dječija hrana, jestiva ulja i masti, te usluge vodosnabdijevanja.

Kada su u pitanju perspektive razvoja sistema PDV-a u BiH, prema mišljenju obveznika indirektnih poreza iste neminovno treba usmjeriti u izmjene i dopune zakonske legislative kojom je ova oblast regulisana, prije svega u pravcu omogućavanja elektronskog podnošenja zahtjeva za registraciju i izmjenu podataka u jedinstvenom registru obveznika indirektnih poreza, produženja roka za plaćanje PDV-a u prijavi samooporezivanja sa 10-og na 30-i narednog mjeseca po isteku perioda za koji se prijava podnosi, te ublažavanje kazni za poreske prekršaje i skraćenje roka za vraćanje neiskorištenog poreskog kredita.

Razvoj postojećeg sistema potrebno je vršiti i u dijelu koji se tiče posebne šeme u građevinarstvu, u smislu njenog ukidanja, pojednostavljenja proceduru prenosa imovine sa poreskog obveznika regulisanu članom 7. Zakona o porezu na dodatu vrijednost, omogućavanja prava odbitka ulaznog PDV-a pri nabavci putničkih vozila za potrebe preduzeća te prijavljivanja PDV-a prema naplaćenom, a ne PDV-u iskazanom u fakturisanom realizaciji.

Prema mišljenju obveznika, nije neophodno vršiti izmjene zakonske regulative u dijelu poreskog perioda za koji se podnosi PDV prijava samooporezivanja, te priznavanja prava odbitka ulaznog PDV-a na reprezentaciju.

Na temelju svega naprijed navedenog, može se konstatovati da su identifikovana rizična područja i mogućnosti za unaprijeđenje postojećih procedura kada je u pitanju sistem PDV-a u BiH.

LITERATURA

I Knjige i priručnici

1. Alić, Š., *Porez na dodanu vrijednost i efikasnost poreznog sistema*, Feri Tuzla, 2002.
2. Alić, Š., Kešetović, I., Čaušević, K., *PDV u sistemu računovodstva i poslovnih finansija*, Printcom Tuzla, 2006.
3. Brummerhoff, D., *Javne finansije*, Mate, Zagreb, 1996.
4. Grgić, R., *Menadžment javnih finansija*, Panevropski univerzitet Apeiron, Banja Luka, 2010.
5. Hodžić, K., Arnaut, E., Mahmutović, H. Kurtović, H., *Osnove ekonomije*, Sveučilište/Univerzitet Vitez, Vitez, 2014.
6. Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008.
7. Jeličić, B., *Javne finansije*, RRIf-plus d.o.o za nakladištvo i poslovne usluge, Zagreb, 2001.
8. Jeremić, Lj., *Osnovi finansija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008.
9. Milošević, M., *Nezakonita evazija poreza na dodatu vrijednost*, Pravni fakultet, Beograd, 2014.
10. Milošević, M., *Značajnija odstupanja Zakona o porezu na dodatu vrednost od komunitarne PDV regulative*, Pravni fakultet Univerziteta Union, 2014.
11. Musgrave, R., *Teorija javnih finansija*, Naučna knjiga, Beograd, 1973.
12. Piljić, J., *PDV i knjigovodstvo u unutarnjem i vanjskotrgovinskom prometu*, OFF-SET, Tuzla, 2006.
13. Puljić, M., *PDV u BiH, prednosti i mane*, Sarajevo, 2006.
14. Samuelson, P., Nordhaus, W., *Ekonomija*, Mate, Zagreb, 1992.

II Publikacije, izvještaji i članci

1. Ainsworth, Richard, T., Technology Can Solve MTIC Fraud-VLN, Rtvat, D-VAT certification, *International VAT Monitor*, 3/2011
2. Ainsworth, Richard, T., Zapper- Retail VAT Fraud, *International VAT Monitor*, 3/2010
3. Alić, Š., *Uticaj poreskog sistema na konkurentnost preduzeća*, Uprava za indirektno oporezivanje – Regionalni centar Tuzla
4. Antić, D., Efikasnost naplate PDV-u BiH, *Bilten Odjeljenja za makroekonomsku analizu UO UINO*, 2007.
5. Antić, D., Potrebe, mogućnosti i prepreke uvođenju diferenciranih stopa PDV-a u BiH, *Zbornik radova 13. Međunarodnog simpozija „Fiskalni okvir i održivi razvoj BiH“*, Revicon, 2012., str. 143-168.
6. Antić, D., *Studije o implikacijama diferencijalnih stopa PDV-a u BiH*, Banja Luka, 2011.

7. Arnaut, E., Golub, Dž., Uticaj poreza na dodanu vrijednost na efikasnost poslovanja izvoznih preduzeća u procesu vanjskotrgovinske razmjene u Bosni i Hercegovini, *Tranzicija*, br. 35, 2015., str. 87-109.
8. Barac, Z., Sustav PDV-a u BiH u odnosu na EU Direktivu, *Zbornik radova 13. Međunarodnog simpozija „Fiskalni okvir i održivi razvoj BiH“*, Revicon, Sarajevo, 2012., str. 129-142.
9. European Commission, *Taxation trends in the European Union*, 2010.
10. European Commission, *VAT rates applied in the Member States of the European Union*, 2019.
11. Evropska komisija, *Izveštaj o Crnoj Gori 2016*, Brisel, 09.11.2016. godine
12. Fabijančić, Z., Da li promjene PDV-a?, *Zbornik radova znanstvenog skupa Promjene u sustavu javnih prihoda, Republika Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti*, Zagreb, 2003.
13. Javor, Lj., Stope PDV-a u zemljama Evropske unije s osvrtom na stope u Hrvatskoj, *Suvremeno poduzetništvo*, godina 11, broj 2, Zagreb, 2004., str. 57-65.
14. Keen M., Smith S., VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?, *Working Paper (WP/07/31)*, International Monetary Fund, 2007.
15. Kesner Škreb, M., Porez na dodanu vrijednost, *Financijska praksa*, br. 6, Zagreb, 1995., str. 650-657.
16. Kuliš, D., Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji, *Porezni vjesnik: službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske*, br. 4., Zagreb, 2005.
17. Kumalić, J., Da li treba uvoditi diferencijalne porezne stope u sistem PDV Bosne i Hercegovine, *Primus*, Sveska 1, broj 4, 2012., str. 174-182.
18. Kumalić, J., Izgradnja poreznog sistema za poticanje strukturnih promjena i prelazak na tržišnu privredu, *Zbornik radova sa stručno-naučne rasprave Poreska reforma u funkciji posticanja privrednog razvoja i novog zapošljavanja*, Univerzitet “Vitez” Travnik, 2012., str. 33-54.
19. Kumalić, J., *Značaj uvođenja poreza na dodanu vrijednost u porezni sistem BiH*, Revicon, Sarajevo, br. XI, 2002., str. 31 - 46.
20. Regoje, A., Neizravni porezi u Bosni i Hercegovini u poređenju sa zemljama EU, *Bilten Odsjelenja za makroekonomsku analizu UO UINO*, 2008.
21. Skupština Crne Gore, Parlamentarni institut, *Visina stope PDV-a u državama članicama EU i zemljama regiona u posljednjih deset godina*, Istraživački centar, 2017.
22. Uprava za indirektno oporezivanje, Odjeljenje za makroekonomsku analizu, *Oma Bilten*, Banja Luka
23. Uredba Vijeća EU
24. World Economic Forum, *The Global Competitiveness Report*
25. Ministarstvo finansija Republike Srbije, 2019. Bilten javnih finansija 12/2019, broj 184, Beograd, str. 35-37.

III Zakonska regulativa

1. Zakon o akcizama u Bosni i Hercegovini (“Službeni glasnik BiH” broj 49/09, 49/14 i 60/14)
2. Zakon o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, broj 9/05, 35/05, 100/08 i 33/17)
3. Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje („Službeni glasnik BiH“, broj: 89/05)
4. Zakon o postupku indirektnog oporezivanja („Službeni glasnik BiH“, broj: 89/05, 100/13)
5. Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH („Službeni glasnik BiH“, broj: 44/03, 55/04, 34/07, 49/09, 32/13)
6. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, broj: 93/05, 21/06, 60/06, 06/07, 100/07, 35/08)
7. Pravilnik o kontroli i ograničenoj provjeri indirektnih poreza („Službeni glasnik BiH“, broj: 68/16)

IV Internet izvori

1. www.uino.ba
2. www.reckon.co
3. www.ec.europa.eu
4. www.poslovniforum.hr
5. www.oma.uino.gov.ba/publikacije/Sazetak_hr.pdf
6. <https://eprijava.tax.gov.me/TaxisPortal>
7. <https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-2019-godina/608>