

Prof. dr Siniša Bilić
Internacionalni univerzitet Brčko Distrikt
sbilic.mostar@gmail.com

UDK: 336.226.14(497.6)

Stručni članak

Doc. dr Muamer Muminović
Internacionalni univerzitet Brčko Distrikt muamermuminovi3@gmail.com

Mr Miralem Pečković KB
SaldaKonto Brčko Distrikt
miralempeckovic@gmail.com

IMPLIKACIJE PRIMJENE ZAKONA O POREZU NA DOBIT

SAŽETAK: U ovom radu autori razmatraju primjenu Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit, te naknadne izmjene i dopune, u vezi sa uvedenim poreskim olakšicama u vidu podsticaja i oslobađanja po osnovu izvoza. Polazi se od pretpostavke da usvojenim izmjenama i dopunama Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit od 16. aprila 2013. godine, postoji mogućnost ostvarivanja prava na oslobađanje poreza na dobit po osnovi izvoza robe i usluga. Autori primjećuju da se uprkos stupanju na snagu izmjena i dopuna ovog Pravilnika, a u vezi sa zakonskim olakšicama, u njihovoj primjeni stvaraju smetnje efikasnijem poslovanju i konkurentnosti pružaoca usluga, koje se kroz rad elaboriraju. Rad se oslanja na iskustva pravnih lica Brčko distrikta, obveznika poreza na dobit, tokom vršenja inspekcijskog pregleda od strane poreskih inspektora.

Ključne riječi: prava na oslobađanje poreza na dobit, Zakon o porezu na dobit, Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit.

1. UVOD

Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit [1], a u skladu sa Zakona o porezu na dobit [2], uvedena je poreska olakšica u vidu podsticaja i oslobađanja po osnovu izvoza, čime je dopuštena mogućnost ostvarivanja prava na oslobađanje poreza na dobit po osnovu izvoza robe i usluga. Dosadašnji poreski podsticaji za investicije i zapošljavanje uključuju promjene koje se odnose, prije svega, na promjene podsticaja i oslobađanja po osnovu ulaganja, ali i uvođenja novih, po osnovu izvoza. Primjena navedenih olakšica nije na isti način razumijevana od strane poreskih inspektora kao i poreskih obveznika. Razmimoilaženja kod primjene legislative dovela su do preispitivanja postupanja poreskih obveznika ali i poreskih inspektora u skladu sa odredbama Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit, odnosno u kojoj mjeri prilikom primjene Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit dolazi do razmimoilaženja stavova poreskih

obveznika sa nalazima poreskih inspektora u smislu razumijevanja izvoznih usluga, a time i osnova za poresko oslobađanje odnosno obračuna i uplate javnih prihoda.

2. PRAVNI TRETMAN PORESKIH PODSTICAJA BRČKO DISTRIKTA

Poći ćemo od potrebe razmatranja pravnog određenja poreskih podsticaja u Brčko distriktu BiH, a koje proizilazi iz poreza na dobit. Pretpostavka je da zakonodavac mora razdvojiti potrebni nivo obaveznog plaćanja i drugi nivo kategorije poreskih obveznika koji bi bio stimulativnog karaktera za poreske obveznike, a da pritom ne bi bio narušen integritet razloga zbog kojeg postoje porezi te vrste.

Zakonodavac je Zakonom o porezu na dobit propisao da pravno lice iz Brčko distrikta, za dobit koju ostvari iz bilo kojeg izvora u Bosni i Hercegovini ili u inostranstvu [2], postaje obveznik poreza na dobit. Izuzeci od utvrđivanja oporezive dobiti kroz usklađivanja prihoda i rashoda iskazanih u skladu sa Zakonom o računovodstvu, predviđeni su kao drugačiji načini utvrđivanja oporezive dobiti u slučaju da se radi o na način da se za prihod ostvaren u inostranstvu, a koji se oporezuje i u Brčko distriktu i u inostranstvu, ima pravo da iznos poreza plaćen u inostranstvu koji je neposredno plaćen ili po odbitku koji uplaćuje drugo lice, odbije od poreza na dobit preduzeća u Brčko distriktu [2]. Radi se o pravu koje se može koristiti pod uslovom da porez u inostranstvu nije tretiran kao rashod kojim se umanjuje poreska osnova za poresku godinu, da umanjenje poreza na dobit ne može preći iznos poreza na dobit utvrđenog primjenom stope poreza na dobit poreske godine u Brčko distriktu, te da mora dostaviti vjerodostojan dokaz o uplati poreza na dobit u inostranstvu. Uz navedeno, poreski obveznik može iskoristiti i poreske podsticaje za ulaganja u postrojenja i opremu radi obavljanja vlastite djelatnosti do iznosa nabavne vrijednosti istih, izuzev putničkih vozila i kancelarijskog namještaja, te u svrhu novog zapošljavanja u visini isplaćenih bruto plata novozaposlenih radnika. Već sljedeće godine proširuju se poreske olakšice izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit [2], koje uključuju ulaganja u zemljište, građevinske objekte, postrojenja i opremu, namještaj i transportna sredstva za obavljanje vlastite registrovane djelatnosti. Umanjenje poreske osnove moguće je za iznos izvršenog ulaganja u toj godini, do 50% oporezive osnove. Podsticajne mjere isključuju putničke automobile, osim taksi i rent-a-car automobila, te auta za obuku vozača i specijalnih putničkih automobila sa ugrađenim uređajima za bolesnike kao i namještaj, osim namještaja za opremanje hotela, motela i restorana. Već sljedeće godine dolazi do novih izmjena i dopuna Zakona o porezu na dobit koje uključuju nove poreske podsticaje i poreska oslobađanja. Najznačajnije promjene se odnose na poresko oslobađanje po osnovu učešća

prihoda od izvoza u ukupnom prihodu na način da se porez na dobit ostvaren izvozom koriguje udjelom od ukupno ostvarenog prihoda u dvostrukom odnosu učešća prihoda od izvoza u ukupno ostvarenom prihodu [2].

Na temelju Zakona o porezu na dobit Brčko distrikta BiH, Direkcija za finansije Brčko distrikta donosi i pravilnike o primjeni Zakona o porezu na dobit. U vezi sa zadnjim izmjenama Zakona o porezu na dobit od 16. aprila 2013. godine, Pravilnikom su obuhvaćeni podsticaji i oslobađanja po osnovu ulaganja, kojima se propisuje postupak ostvarivanja poreskih podsticaja i oslobađanja. Pravilnik predviđa obavezu poreskog obveznika da uz godišnju prijavu poreza na dobit priloži dokaze izvršenim ulaganjima kojima će dokazati nabavku dugotrajne imovine, te način na koji će obračunati ostvarivanje prava na oslobađanje poreza na dobit po osnovu izvoza robe i usluga. Uz način obračuna oslobođenja poreza na dobit po osnovu izvoza predviđa se i prilaganje ovjerenih specifikacija faktura po kojima je izvoz izvršen.

Uprkos usvojenoj pravnoj regulativi obveznici poreza na dobit se suočavaju sa poteškoćama u vezi sa poreskim podsticajima i oslobađanjima.

3. ISKUSTVA U PRIMJENI PORESKIH PODSTICAJA

Razmotrimo kako i na koji način funkcioniše primjena naznačene pravne regulative, kao i posljedice koje u sistemu društvenih odnosa njena primjena uslovljava. Posebno razmotrimo određena iskustva koja su prisutna u postupku ostvarivanja prava na poreske podsticaje.

Uprkos stupanju na snagu Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit kojima su obuhvaćeni podsticaji i oslobađanja po osnovu ulaganja kao i ostvarivanje prava na oslobađanje poreza na dobit po osnovu izvoza robe i usluga, tokom vršenja inspekcijskih pregleda, poreski inspektori ne prihvataju poreske prijave poreza na dobit, u dijelu koji se odnosi na ostvarivanje prava na oslobađanje poreza na dobit po osnovu učešća prihoda od usluga na inostranom tržištu. Razmimoilaženja u poimanju poreske legislative, između poreskog obveznika poreza na dobit i Direkcije za finansije Brčko distrikta, nastaju tokom inspekcijskog nadzora u evidentiranim poreskim oslobođenjima po osnovu učešća prihoda od izvoza u ukupnim prihodima.

Obveznici poreza na dobit vođeni su članom 4. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, koji se odnosi na poresko oslobođanje po osnovu učešća prihoda od izvoza u ukupnom prihodu: „Obveznika koji je u godini za koju se utvrđuje porez na dobit izvozom ostvario određen procent od ukupno ostvarenog prihoda oslobađa se plaćanja poreza na dobit na osnovicu, koju čini obračunata dobit iz prelaza i dobit utvrđena na način propisan članovima od 5 do 19 ovog zakona, dvostruko srazmjerno učešću prihoda od izvoza u ukupno ostvarenom prihodu”. Poreski inspektori ne prihvataju u prijavi prikazane prihode kao prihode od izvoza te osporavaju poreske prijave poreza na dobit.

Tokom nadzora obveznika poreza na dobit, sredinom 2016. godine, a u vezi sa kontrolom poreza na dobit u periodu od 2011. do 2015. godine, prilikom sastavljanja zapisnika o izvršenoj inspekcijskoj kontroli u nalazu se navodi da se usluge trgovačkog posredovanja za nalogodavca iz inostranstva ne mogu smatrati izvoznim uslugama. Radi se o pravnom licu registrovanom za trgovinu na veliko tekstilom, koje je u svojstvu posrednika ugovaralo poslove za inostrane partnere uz proviziju koju je naplaćivalo deviznim doznakama iz inostranstva.

Iz Rješenja Direkcije za finansije Brčko distrikta vidljivo je da ne uvažava činjenice kojima se utvrđuje pitanje prometa usluga i mjesta obavljanja poslovne aktivnosti. Navedeno pitanje bilo je prethodno definisano Zakonom o porezu na promet proizvoda i usluga Brčko distrikta Bosne i Hercegovine koji je prestao važiti stupanjem na snagu Zakona o porezu na dodanu vrijednost Bosne i Hercegovine. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost Bosne i Hercegovine $\square\square$ uređen je promet usluga i mjesto njihovog obavljanja na sljedeći način: „Prometom usluga, u smislu ovoga zakona, smatraju se svi poslovi i radnje izvršene u okviru obavljanja privredne djelatnosti, a koji ne čini promet dobara“. Ujedno, mjesto pružanja usluga definiše se na sljedeći način: „Za promet usluga smatra se da je izvršen u Bosni i Hercegovini ako obveznik ima stalno boravište u Bosni i Hercegovini iz kojeg se pružaju usluge ili, ako obveznik, u nedostatku takvoga mjesta, ima stalnu adresu ili uobičajeno mjesto stanovanja u Bosni i Hercegovini.“ Takođe, ako usluge pruža obveznik koji ima sjedište ili prebivalište u Bosni i Hercegovini za primaoca usluga koji nema svoje sjedište ili prebivalište u Bosni i Hercegovini, mjestom pružanja usluga smatra se mjesto gdje primalac usluge ima sjedište svoga preduzeća ili boravište.

Praksa evropskog zakonodavstva, takođe, mjesto oporezivanja određuje prema mjestu sjedišta primaoca usluge i obavljanjem usluga smatra „svaku transakciju koja nije isporuka dobara, pa

i ustupanje nematerijalne imovine ili određenih prava, trpljenje neke radnje ili suzdržavanje od nje, te obavljanje usluga po nalogu tijela javne vlasti ili u njihovo ime na temelju zakona ili odluka“ [4]. Mjesto oporezivanja usluga zavisi od statusa primaoca usluge, pa su usluge „oporezive prema sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu obveznika primaoca usluga, kada se radi o uslugama što ih jedan obveznik obavi drugome, a registrovani su za potrebe PDV-a“ [4], gdje obveznik pružalac usluge ne obračunava porez na dodanu vrijednost, koji je primalac obavezan obračunati na visinu naknade davaoca usluge.

Uzimajući u obzir navedene zakonske odredbe, te činjenicu da je izvoznik usluge, u ovom slučaju kontrolisani obveznik poreza na dobit, ostvario posredovanje u prodaji robe izvan granica Bosne i Hercegovine, posredujući u ugovaranju pravnih subjekata pri kupoprodaji izvan Bosne i Hercegovine, te proviziju fakturisao obvezniku poreza na dobit u EU, na temelju mjesečnog pregleda prometa i naplatio deviznom doznakom iz inostranstva u stranoj valuti, evrima, pri čemu predmet trgovine nije ulazio u carinsko područje Bosne i Hercegovine, može se konstatovati da je došlo do pogrešne primjene materijalnog prava prilikom izdavanja Rješnja o naknadnom razrezivanju poreza.

Neodgovarajuće postupanje nije izolovani slučaj. Razvojem informacijsko komunikacijskih tehnologija dolazi do mogućnosti pružanja outsourcing usluga kancelarijskog poslovanja, poput call centara, kakav je registrovan i organizovan u Brčko distriktu. Navedeni call centar za usluge edukovao je svoje zaposlenike kod inostranog partnera za pružanje pozivne reklamne propagandne usluge putem brzog interneta i različitih programa i aplikacija. Navedene usluge fakturiše u inostranstvo i naplaćuje deviznim doznakama u evrima.

Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit nije navedeno da li je bitna fizička prisutnost zaposlenika u inostranstvu, niti mjesto vršenja usluge, te je stoga poreski obveznik kao pružalac usluga partneru iz inostranstva, prihode nastale pružanjem navedenih usluga tretirao kao poreske olakšice koje Direkcija za finansije Brčko distrikta ne karakteriše kao izvozne usluge. Razmatrajući poresku prijavu izvoznika usluga call centra, kao obveznika poreza na dobit, Direkcija za finansije Brčko distrikta tretira na način da razmatra mjesto izvršenja usluge, a ne mjesto korisnika usluge, koji svoje formalizovane kancelarijske poslove na temenju upotrebe savremenih informacijskih tehnologija seli u inostranstvo i smanjuje troškove poslovanja zapošljavajući jeftiniju i konkurentniju radnu snagu iz Bosne i Hercegovine.

U vremenu nadzora nad poreznim obveznikom poreza na dobit, registrovanog za izradu licenciranog softvera i prodaje licenci za korištenje istog, ovlašteni inspektori Poreske uprave Direkcije za finansije Brčko distrikta, takođe, nisu uvažili olakšice koje su u vezi sa ostvarivanjem prava na oslobađanje poreza na dobit po osnovu učešća prihoda od usluga na inostranom tržištu. Pravni subjekat je nastupanjem na inostranom tržištu ostvario prihode od prodaje softvera, tj. licenci za korištenje programa. Nakon instaliranja softvera u inostranstvu, isti su fakturisali u stranoj valuti, evrima, te naplatili deviznom doznakom iz inostranstva. Tako ostvaren prihod tretiran je kao izvozna usluga i korišten u svrhu porezne olakšice, da bi ga poreska uprava naknadnom inspekcijom kontrolom osporavala i naknadno izdanim rješenjem stvorila novu, uvećanu obavezu poreza na dobit, ne uvažavajući da se radi o izvoznjoj usluzi, koju pruža poreski obveznik drugom poreskom obvezniku, kod koje se primjenjuje načelo oporezivanja inostranih usluga primjenjivo u situaciji kada uslugu obavlja poreski obveznik drugom poreskom obvezniku, te se usluga oporezuje prema sjedištu primaoca usluge, te se analogno tome tako nastao prihod tretira kao prihod od izvoznih usluga.

4. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Nedvosmisleno je da postoji raskorak između normativnog sistema poreskih podsticaja u Brčko distriktu BiH i njegove neposredne primjene. Možemo konstatovati da je do raskoraka došlo naročito iz razloga nespremnosti upravnih organa da na adekvatan način implementiraju svoju nadzornu funkciju i njihovog „samoinicijativnog“ tumačenja i primjene pravnih normi kojima se uređuje ova oblast. Svojim djelovanjem upravni i nadzorni organi redukuju nominalna prava poreskih obveznika i destimulišu stvaranje poreskih obaveza. Tome u prilog govori njihovo samoinicijativno određivanje mjesta oporezivanja suprotno pravnoj regulativi i evropskim standardima po kojima se mjesto oporezivanja određuje prema mjestu sjedišta primaoca usluge.

Radom su predstavljene očigledne činjenice koje i ne treba posebno eksponirati dokazivanjem, te potvrđene sumnje uspostavljene u uvodnom dijelu rada. Nesumnjiva je društvena i politička uloga zakonodavca za stvaranjem preduzetničke klime kojom će se potaknuti izvoz kroz pozitivne zakonske propise. Nepobitna je činjenica da zakonodavna vlast putem uređivanja oblasti oporezivanja dobiti nastoji stvoriti preduzetničku klimu kojom će osigurati konkurentnosti domaćim preduzetnicima i podstaći privredni rast, na način da olakšicama ubrza ulagačke i izvozne aktivnosti. Kreiraju se odgovarajuće norme koje nailaze na različito postupanje prilikom podnošenja poreskog bilansa, te završavaju spornim izmjenama poreskih

prijava od strane poreskih vlasti. Uпитno je da li se opisano postupanje Poreske uprave Direkcije za finansije Brčko zasniva na načelima opšteg upravnog postupanja, posebno primjenjujući zakonitost, kao opšte načelo upravnog postupka, ne uvažavajući pri tome odredbe Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit, osporavajući zakonsku mogućnost poreskih olakšica preduzećima koje izlaze na svjetsko tržište. U ponašanju poreske uprave može se primijetiti odstupanje od načela pravne države po kojima se upravna vlast može kretati samo u okviru zakonom utvrđenih ovlaštenja. U tom kontekstu nije dopušteno za upravnu vlast da čini išta što nije utvrđeno zakonom. Međutim, upravna vlast sama proširuje svoja ovlaštenja i tumači zakone i posebno ih primjenjuje nejasnom analogijom. Umjesto uvažavanja evropskih i domaćih načela prepoznavanja izvoznih usluga i njihovog posebnog poreskog tretmana, poreska uprava ne prihvata sistem oporezivanja usluga prema sjedištu primaoca usluga, te otvara pitanje spornog terećenja izvoznika usluga stavljajući ga u isti tretman sa drugim preduzetnicima, uprkos brojnim specifičnostima poslovanja sa inostranstvom kao što su različite pravno ekonomske regulative, brojne barijere, devizni rizici, posebni rizici, visoki troškovi, potrebna specifična znanja i dr. Dosljedno i ujednačeno postupanje te brzo rješavanje upravnih postupaka ohrabriće brojne preduzetnike i podstaci ih na unapređivanje njihovog poslovanja, a samim tim dovesti i do privrednog rasta države.

IZVORI

- [1] Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, br.: 9/11, 40/12 i 9/13).
- [2] Zakon o porezu na dobit („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, br.: 60/10, 57/11 i 33/12).
- [3] Zakon o porezu na dodanu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, br.: 9/05, 35/05 i 100/08).
- [4] Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost („Službeni list Evropske unije“, br.: 347).

IMPLICATIONS FOR THE APPLICATION OF THE LAW ON INCOME TAX

SUMMARY: In this paper, the authors consider the application of the Rulebook on the application of the Law on Income Tax, and subsequent amendments to the tax relief introduced

in the form of incentives and exemptions on the basis of exports. It starts from the assumption that the adopted by the amendments to the Rulebook on the application of the Profit Tax Act of 16th April 2013, there is the possibility of exercising the right to exempt income tax on the basis of exports of goods and services. The authors note that in spite of the entry into force of amendments to this Rulebook and in connection with legal relief, their application creates an obstacle to the efficiency of the business and the competitiveness of the service providers, which are elaborated through the work. The work relies on the experience of Brčko District legal entities, taxpayers, during the inspection by tax inspectors.

Key words: rights to tax exemption, Profit Tax Act, Ordinance on the Application of the Profit Tax Act