

PRAVILNIK O IZMJENI PRAVILNIKA O PRIMJENI ZAKONA O POREZU NA DOBIT

Član 1.

U Pravilniku o primjeni Zakona o porezu na dobit ("Službene novine Federacije BiH", broj: 88/16, 11/17, 96/17, 94/19 i 87/20) u članu 42. u stavu (4) rečenica „Prijenos privremenih razlika nije dozvoljen.“ se briše.

ALTERNATIVNO:

VARIJANTA I

Član 1.

U Pravilniku o primjeni Zakona o porezu na dobit ("Službene novine Federacije BiH", broj: 88/16, 11/17, 96/17, 94/19 i 87/20) u članu 42. stav (4) mijenja se i glasi:

„(4) Ukoliko obveznik koristi niže stope amortizacije od stopa iz člana 19. stav (2) Zakona, za porezne svrhe se priznaje samo stvarno obračunata amortizacija.“

VARIJANTA II

Član 1.

U Pravilniku o primjeni Zakona o porezu na dobit ("Službene novine Federacije BiH", broj: 88/16, 11/17, 96/17, 94/19 i 87/20) u članu 42. u stavu (4) rečenica: „Prijenos privremenih razlika nije dozvoljen.“ mijenja se i glasi: „U slučaju da porezni obveznik koristi to pravo, prijenos privremenih razlika je obavezan.“

Član 2.

Ovaj Pravilnik stupa na snagu narednog dana od dana objavljivanja u "Službenim novinama Federacije BiH".

Obrazloženje

Članom 42. stav 4. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit ("Službene novine Federacije BiH", broj: 88/16, 11/17, 96/17, 94/19 i 87/20) propisana je mogućnost i porezne posljedice korištenja nižih stopa amortizacije od stopa iz člana 19. Zakona o porezu na dobit („Službene novine Federacije BiH“, broj: 15/16 i 15/20).

Naime, stavom 4. člana 42. propisano je da ukoliko porezni obveznik koristi niže stope amortizacije od stopa iz člana 19. stav 2. Zakona, ima pravo (ne i obavezu) da smanji poreznu osnovicu za razliku između pune porezno dozvoljene amortizacije koja se utvrđuje prema Zakonu i stvarne (niže) amortizacije koja je utvrđena u njegovim poslovnim knjigama, prilikom utvrđivanja porezne osnovice. Prijenos privremenih razlika nije dozvoljen.

Ovaj stav je neophodno izmijeniti na način da se briše rečenica „Prijenos privremenih razlika nije dozvoljen.“, a razloge za to navest ćemo u nastavku:

Stav 4. člana 42. Pravilnika nije u skladu sa članom 2. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 15/21) koji propisuje obaveznu primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS).

U stavu 4. dio koji propisuje da prijenos privremenih razlika nije dozvoljen nije u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom 12 - Porez na dobit, čija je primjena shodno članu 2. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji BiH obavezna.

Naime, obveznik koji iskoristi pravo koje mu je dato u stavu 4. i smanji svoju poreznu osnovicu za razliku između stvarne (niže) i maksimalne porezno prihvatljive (više) amortizacije, nema pravo na prijenos privremenih razlika.

MRS 12 propisuje ako obveznik iskoristi pravo i smanji poreznu osnovicu za razliku između stvarne (niže) i maksimalne porezno prihvatljive (više) amortizacije, automatski nastaju i buduće oporezive privremene razlike (a time i buduće odložene porezne obveze) i u tom slučaju prijenos privremenih razlika je obavezan. Stavom 4. člana 42. propisano je da prijenos privremenih razlika nije dozvoljen, što je u suprotnosti sa MRS 12.

Zbog toga je ovu odredbu neophodno uskladiti sa MRS 12 i propisati da obveznici koji žele mogu osnovicu poreza na dobit umanjiti i za razliku između stvarne-niže i pune porezno prihvatljive-više amortizacije, uz obavezu evidentiranja oporezive privremene razlike, a samim tim i odložene porezne obaveze u budućnosti. Obveznik koji to pravo koristi, istovremeno ima i obavezu utvrđivanja oporezivih privremenih razlika i iskazivanja odloženih poreznih obaveza u budućim poreznim periodima. Obveznik koji to pravo ne želi iskoristiti, odnosno koji i po svom poreznom

bilansu koristi samo stvarnu (nižu amortizaciju), samim tim i nema nikakvih privremenih poreznih razlika iz osnova amortizacije.

Da situacija bude još ozbiljnija, nadležni organi daju mišljenja i tumačenja ove odredbe sasvim proizvoljno. U posjedu smo nekoliko mišljenja nadležnih organa, koja su također u suprotnosti sa Zakonom o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj: 15/21), koji propisuje obaveznu primjenu Međunarodnog računovodstvenog standarda 12 - Porez na dobit.

Tako naprimjer, u jednom od mišljenja koje je dala Porezna uprava FBiH (Mišljenje broj: 3-1-57183/2019 od 17.12.2019. godine) privremene razlike postoje samim tim što je stvarna amortizacija obračunata po stopama koje su niže od maksimalno prihvatljivih stopa. Te navodne privremene razlike se moraju i koristiti, inače će neiskorištena razlika amortizacije propasti, odnosno računovodstveni trošak amortizacije neće moći biti iskorišten u porezne svrhe nakon što istekne rok za poreznu amortizaciju.

Ovakvo mišljenje je u suprotnosti sa tačkom 5. MRS 12, koji propisuje šta su to privremene razlike. Prema MRS 12 privremene porezne razlike nastaju samo onda kada se za porezne svrhe zaista i koristi amortizacija koja je različita od knjigovodstvene. Kada se za računovodstvene i porezne svrhe koriste iste stope, privremene razlike ne postoje.

Posljedice ovakvog rješenja su:

- Opasnost da jedan dio stvarne amortizacije bude porezno nepriznat i da obveznik usljed toga plati više poreza na dobit nego što bi ga trebalo platiti;
- Direktna šteta javnim prihodima. Ovakvim pristupom koji je u suprotnosti sa fiskalnim pravilima u svijetu, primoravaju se obveznici poreza na dobit da u prvim godinama plaćaju manje, a tek u kasnijim godinama više poreza na dobit, što po teoriji vremenske vrijednosti novca ide direktno na štetu javnih prihoda, jer se porez na dobit naplaćuje sporije, odnosno kasnije.

Pored svega navedenog, ukazat ćemo i na činjenicu da je propisivanje podzakonskim aktom mogućnosti korištenja nižih, odnosno viših stopa amortizacije i poreznih posljedice njihovog korištenja u potpunosti u suprotnosti sa Ustavom FBiH i Zakonom o organizaciji organa uprave u Federaciji BiH.

Ovo pitanje je zakonska materija, odnosno u nadležnosti je Parlamenta FBiH. Ovakvim postupanjem Ministarstvo derogira nadležnosti Parlamenta FBiH, odnosno krši član IV.A.20

Ustava FBiH. Ovo nije prvi put i postala je praksa da ministarstva uporno krše odredbe Ustava FBiH i materijalne stvari propisuju pravilnicima.

Posljedica toga je da bi se takvi akti mogli proglasiti neustavnim, što bi moglo dovesti do haosa u naplati javnih prihoda. Mi i dalje imamo strpljenja i očekujemo da će se ova pitanja riješiti na način da neće doći do problema sa naplatom javnih prihoda, ali ako ostane ovakva situacija mi ćemo inicirati da se ispita ustavnost tih odredbi. Tada će se ministarstvo suočiti sa situacijom i preuzeti odgovornost za pravnu anarhiju koja bi mogla nastati zbog nedostatka pravnih odredbi.

Shodno članu 68. stav 1. Zakona o organizaciji organa uprave u Federaciji BiH Pravilnikom se bliže razrađuju pojedine odredbe federalnog, odnosno kantonalnog zakona radi osiguranja uvjeta za odgovarajuću primjenu tog zakona. Dakle, Pravilnikom se može razraditi samo procedura, odnosno postupak, a nikako propisivati nove obaveze koje nisu utvrđene Zakonom. Međutim, Ministarstvo je u članu 42. Pravilnika postupilo upravo na način koji je suprotan članu 68. stav 1. Zakona o organizaciji organa uprave u Federaciji BiH.

Izvršili smo uporednopravnu analizu zakonodavstava država iz okruženja i pojedinih država EU i utvrdili smo da se u svim slučajevima u cjelosti poštuje MRS 12.

U većini država propisano je da ukoliko porezni obveznik koristi niže stope amortizacije od maksimalno porezno prihvatljivih, prenos privremenih razlika nije dozvoljen, odnosno u takvoj situaciji privremene razlike nisu ni moguće.

Tako naprimjer, u Zakonu o porezu na dobit Republike Hrvatske („Narodne novine“, broj: 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20), član 12. stav (7), ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunata amortizacija smatra se i porezno dopustivim rashodom.

Isto tako, prema Zakonu o porezu na dobit pravnih lica u Republici Srbiji („Službeni glasnik Republike Srbije“, broj: 25/01 do 86/19) u članu 10.b stav 5. propisano je da ukoliko je amortizacija stalnih sredstava, u skladu sa propisima o računovodstvu i MRS, utvrđena u iznosu nižem od onog koji bi bio utvrđen primjenom stopa iz stava 3. ovog člana, kao rashod se priznaje računovodstvena amortizacija.

Čak je i u Republici Srpskoj propis usklađen sa MRS 12 i propisano je da razlika između stvarne (niže) amortizacije i porezno priznate (više) amortizacije automatski umanjuje oporezivu dobit, što ujedno znači da se automatski proizvode buduće oporezive privremene razlike.

Samo smo u Federaciji BiH pronašli rješenje koje je u suprotnosti sa MRS 12, pa se s razlogom pitamo na osnovu čega je Ministarstvo došlo do rješenja koje je propisano Pravilnikom u FBiH.

Ukoliko nadležno ministarstvo ne prihvati predloženo rješenje, ponudili smo i dva alternativna rješenja. Prema prvom alternativnom rješenju obveznici koji u praksi primjenjuju niže stope amortizacije od onih punih porezno prihvatljivih stopa, mogu i po poreznom bilansu koristiti samo tu stvarnu amortizaciju, bez ikakvih negativnih poreznih posljedica u budućim periodima.

Posljedice alternativnog rješenja su:

- Amortizacija je porezno priznata kako po godinama, tako i u cjelini;
- Za svaku godinu, osnovica poreza na dobit je umanjena za stvarnu amortizaciju;
- Za svaku godinu, porez na dobit je obračunat i plaćen na stvarnu dobit.

Ukoliko ni ovo rješenje nije prihvatljivo za Ministarstvo, predlažemo drugo alternativno rješenje u kojem bi se jasno propisalo da porezni obveznik koji koristi pravo iz stava 4. člana 42., istovremeno ima i obavezu utvrđivanja oporezivih privremenih razlika i iskazivanja odloženih poreznih obaveza u budućim poreznim periodima.

Na kraju napominjemo da smo sigurni da Ministarstvo nije imalo namjeru da postupi na protivustavan i nezakonit način, te da nanese štetu poreskim obveznicima, odnosno naplati javnih prihoda. Ali smo sigurni da ovako nespretna formulacija može da dovede do takvih posljedica zato se iskreno nadamo da će Ministarstvo prihvatiti naše prijedloge i izmijeniti Pravilnik kako je i predloženo.

Napominjemo i da smo u izradi navedenog prijedloga konsultovali predstavnike akademske zajednice, stručnjake iz ove oblasti iz revizorskih kuća, kao i penzionisane zaposlenike Federalnog ministarstva finansija. Zanimljivo je napomenuti da su svi imali jedinstven stav po ovom pitanju identičan našem.

Shodno navedenom, nadamo se da ćete naš prijedlog pažljivo razmotriti i izmijeniti Pravilnik, kako je i predloženo.