

UDK 336.226.3(4-672 EU)
10.7251/ FIN 12 03 018 A
Dinka Antić*

PREGLEDNI RAD

Reforma oporezivanja usluga u EU

Rezime

Fazna implementacija reforme poreza na dodatnu vrijednost u EU u području oporezivanja usluga produbila je razlike između evropskog i domaćeg pravnog okvira oporezivanja PDV-om. Reforma podrazumijeva izmjenu osnovnog i posebnih pravila oporezivanja usluga, te uvođenje kriterijuma „efektivne upotrebe i uživanja“. Novim pravilima sistem oporezivanja usluga u EU je postao dodatno kompleksniji za obveznike iz zemalja trećeg svijeta koji posluju sa EU. Poznavanje novih pravila oporezivanja je potrebno i za kompanije iz BiH koje pružaju usluge na tržištu EU kako bi mogle kreirati politiku nastupa na tržištu EU. Neusklađenost poreskog tretmana usluga u BiH u odnosu na EU treba biti signal upozorenja i za fiskalne vlasti da hitno usklade Zakon o PDV-u sa odredbama Direktive 2006/112/EC, s obzirom na to da svako odgađanje, zbog pojave neoporezivanja ili dvostrukog oporezivanja, proizvodi štetne posljedice po konkurentnost domaćih obveznika koji pružaju usluge, ali i za budžete svih nivoa vlasti u BiH.

Ključne riječi: PDV, oporezivanje usluga.

UVOD

Ekspanzija pružanja usluga preko nacionalnih granica, podstaknuta razvojem telekomunikacija i informatike, otvorila je pitanje usklađivanja pravila oporezivanja prometa uslugama u međunarodnim odnosima. Sve donedavno, za oporezivanje većine usluga u EU je vrijedilo pravilo oporezivanja usluga prema sjedištu pružaoca usluga, dok je u drugim vanevropskim zemljama na snazi pravilo oporezivanja prema sjedištu primaoca usluga. Neusklađenost pravila oporezivanja usluga između EU i ostatka svijeta je u nekim transakcijama dovodila do neoporezivanja usluga, a u drugim do dvostrukog oporezivanja. Neoporezivanje usluga u EU je za posljedicu imalo gubitke u prihodima od PDV-a na nivou članica, čime je bio oštećen i budžet institucija EU, a s druge strane su inostrane kompanije koje pružaju usluge na teritoriji EU sticale konkurentnu prednost na tržištu EU u odnosu na domaće isporučioce usluga koji su morali obračunavati PDV domaćim kompanijama. Dvostruko oporezivanje prometa uslugama nastaje u situacijama kada kompanije iz EU pružaju usluge u trećim zemljama. Kompanije iz EU su obavezne da obračunaju PDV u EU, gdje im je sjedište, dok je primalac usluge obavezan da obračuna PDV u svojoj zemlji na istu transakciju. Na taj način je prodajna cijena iste usluge dva puta opterećena PDV-om, što kompaniju iz EU dovodi u neravnotežan položaj na svjetskom tržištu u odnosu na kompanije iz zemalja trećeg svijeta. U cilju eliminacije fiskalne diskriminacije i distorzija na jedinstvenom tržištu EU, te jačanja konkurentne pozicije uslužnih kompanija iz EU, početkom 2008. g. Vijeće i Parlament EU su usvojili izmjene Direktive 2006/112/EC¹ koje uključuju nove principe oporezivanja usluga PDV-om na teritoriji EU. Zbog rastućeg udjela uslužnog sektora u BDP-u EU izmjene principa oporezivanja usluga imaju karakter sveobuhvatne reforme sistema PDV-a u EU. S obzi-

rom na to da, u osnovi, reforma oporezivanja usluga predstavlja kompleksnu operaciju za članice, izmjenama Direktive je propisano usklađivanje nacionalnih propisa članica EU iz sfere PDV-a sa novim evropskim pravilima u četiri faze. Prva faza je startala 1.1.2010, a druga faza 1.1.2011. Planirano je da se pravila treće faze reforme oporezivanja usluga primjenjuju od 1.1.2013. g., a pravila četvrte faze od 1.1.2015. godine.

1. REVIZIJA KONCEPTA OPOREZIVOG LICA

Nova pravila donose promjenu definicije obveznika PDV-a u smislu oporezivanja usluga (novi čl. 43). Oporezivo lice koja obavlja i aktivnosti koje se ne smatraju oporezivim isporukama dobara ili usluga u smislu osnovnih pravila sistema PDV-a smatraće se oporezivim licem u smislu svih usluga koje se isporučuje tom licu bez obzira na to da li te usluge koristi za svoje neoporezive aktivnosti. Isto tako, oporezivim licem smatraće se neoporezivo pravno lice koje je registrovano za PDV. Novo pravilo iz čl. 43. *de facto* podrazumijeva primjenu mehanizma „reverse charge“ ili „obrnuto terećenje“, odnosno prenosa obaveze za PDV sa prodavca na kupca². U određenim slučajevima oporezivanja usluga, mehanizam obrnutog terećenja podrazumijeva obaveznost, odnosno da oporezivo lice samo utvrđuje poresku obavezu na primljene usluge.

Ovakvo poimanje statusa primaoca usluga proizvodi određene dileme, u smislu primjene na primaoca usluge u EU i primaoca usluge sa sjedištem izvan EU. Posmatrano na nivou EU, mogućnost provjere PDV identifikacionog broja kroz sistem VIES³ za sve obveznike, oporezive osobe i članice PDV grupa u EU je od ključnog

* Šef Odjeljenja za makroekonomsku analizu Upravnog odbora UIO i docent na Fakultetu pravnih nauka Panevropskog univerziteta "Apeiron" Banjaluka, e-mail: dinka.antic@uino.gov.ba.

¹ Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of service, OJ L 44, 20.2.2008.

² Primjenu mehanizma u BiH nalazimo u posebnoj građevinskoj shemi.

³ VIES – VAT Information Exchange System (Sistem razmjene informacija o PDV-u).

značaja za efikasnu primjenu novog čl. 43. U svakom slučaju, osnovne informacije o svakom primaocu usluga treba da uključuju: naziv firme/ ime lica, adresu, datum registracije i deregistracije, adresu stalnog mjesta poslovanja. Zbog velikog broja transakcija u segmentu pružanja usluga potrebno je povećati efikasnost sistema VIES, kako bi kompanije imale brz i neometan pristup sistemu, s pojedinačnim ili skupnim upitima (tzv. "batch obrada"). U pogledu primjene odredaba čl. 43. na transakcije usluga sa primaocem sa sjedištem izvan EU potrebno je omogućiti isporučiocima usluga validne informacije o PDV statusu primaoca usluga u zemljama trećeg svijeta. Iako izmjenama Direktive nije direktno naloženo da članice propišu način provjere PDV statusa primaoca usluga izvan EU, budući da problem nadilazi nacionalni nivo članica, postoji potreba definisanja jedinstvenih smjernica o uspostavi evidencije primaoca usluga koje treba donijeti na nivou EU. Prijedlozi poreskih analitičara i savjetnika kreću se od zahtjeva za uspostavom evidencije primaoca usluga sa sjedištem izvan EU koja će sadržavati direktan link na web stranicu primaoca usluge, do prijedloga da evidencija uključuje dokaz o PDV statusu koji osigurava primalac usluge i link na web stranicu poreske uprave zemlje u kojoj primalac usluge ima sjedište kako bi se njegov status mogao provjeriti. Prvi prijedlog zahtijeva da primaoci usluga izvan EU imaju web stranice, no, s obzirom na razmjere korupcije i prevara, posjedovanje vlastite web stranice sa podacima o poslovanju (finansijski izvještaji, popis referenci i glavnih poslovnih partnera) ne garantuje i validnost registracije za PDV. Drugi prijedlog je rigorozniji i podrazumijeva provjere PDV statusa u bazama poreske uprave zemlje za koje se pretpostavlja da su ažurnije i validnije u odnosu na druge evidencije. Ovaj prijedlog podrazumijeva da konkretna zemlja ima vlastitu web stranicu na engleskom jeziku, uz mogućnost pristupa bazi podataka PDV obveznika u toj zemlji.

2. NOVO OSNOVNO PRAVILO OPOREZIVANJA USLUGA U EU

Najvažnija izmjena sistema oporezivanja usluga u EU od 1.1.2010. odnosi se na osnovno pravilo oporezivanja. Za razliku od prometa dobrima kod kojeg se mjesto oporezivanja (tj. poreska jurisdikcija određene zemlje) utvrđuje prema načelu zemlje odredišta (engl. destination principle) za sve usluge kao osnovno pravilo oporezivanja usluga vrijedi načelo zemlje porijekla (engl. principle of origin). Ovo načelo je pretočeno u Šestu direktivu EZ o PDV-u, a potom preuzeto i u Direktivi 2006/112/EC⁴. Dosadašnje osnovno pravilo podrazumijevalo je oporezivanje prema sjedištu isporučioa usluge, dok su se posebna pravila odnosila na specifične vrste usluga. Prema osnovnom pravilu, utemeljenom članom 9(1) Šeste direktive, mjestom gdje se pruža usluga smatra se mjesto gdje je pružatelj usluga ustanovio svoje preduzeće ili ima stalnu firmu iz koje se pruža usluga ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne firme, mjesto gdje ima stalnu adresu ili gdje uobičajeno prebiva. U drugom stavu istog člana data je lista usluga na koje se primjenjuju posebna pravila oporezivanja

Izmjenama Direktive izvršena je rotacija: **dosadašnje posebno pravilo oporezivanja prema sjedištu primaoca postaje temeljno pravilo oporezivanja usluga u EU** (novi čl. 44). Druga novina jeste da osnovno pravilo nije jedinstveno, nego se pravi distinkcija s obzirom na poreski status primaoca usluge zavisno od toga

da li se usluga pruža oporezivom licu (tzv. B2B transakcije⁵) ili neoporezivom licu (tzv. B2C transakcije⁶). **Novo osnovno pravilo oporezivanja usluga podrazumijeva da se mjesto oporezivanja usluga koje se pružaju oporezivom licu utvrđuje prema mjestu gdje je kupac (tj. primalac usluge) uspostavio svoje poslovanje.** Međutim, ukoliko se usluge pružaju u sjedištu kupca koje se razlikuje od uobičajenog mjesta poslovanja, mjesto oporezivanja se utvrđuje prema lokaciji sjedišta kupca. U ostalim slučajevima, oporezivanje usluga se vrši prema mjestu gdje primalac usluga ima prebivalište ili gdje uobičajeno boravi. U slučaju da se usluge **pružaju neoporezivom licu, mjesto oporezivanja se utvrđuje prema mjestu gdje je isporučilac usluge uspostavio poslovanje,** gdje se nalazi sjedište isporučioa usluge ili gdje ima prebivalište i uobičajeno boravi (novi čl. 45).

Cilj uvođenja novog osnovnog načela oporezivanja usluga jeste smanjenje tereta poslovnim subjektima u EU u vezi sa poštovanjem poreskih propisa. Međutim, već su se javile dileme i različite interpretacije. U preambuli Direktive 2008/8/EC navodi se da se novo osnovno pravilo oporezivanja neće primjenjivati na usluge koje su pružene od strane oporezivog lica a koje primalac usluge koristi za vlastite potrebe ili za potrebe osoblja. Skoro je nemoguće primijeniti ova pravila s obzirom na ograničena saznanja isporučioa usluga o krajnjem korisniku usluga, da li je to ekonomski subjekt (transakcija B2B) ili pak vlasnik, njegova porodica ili uposlenici (transakcija B2C).

Postavlja se i pitanje poreskog tretmana složenih isporuka kada se pružanje usluga sastoji od „glavne“ i „sporednih“ usluga. Prema presudi Evropskog suda pravde⁷, u slučaju pružanja skupnih transakcija, poreski tretman sporednih elemenata transakcije se određuje prema poreskom tretmanu glavnog elementa transakcije. Prema stajalištu Suda da bi se utvrdilo da li je riječ o jednoj ili više isporuka, u smislu propisa o PDV-u, u slučajevima kada se javlja skup od nekoliko aktivnosti, mora se voditi računa o svim okolnostima, ali i u smislu primjene poreski nedopuštene artifičijelnosti kod utvrđivanja poreske obaveze. Pri tome, ukoliko se transakcija smatra jedinstvenom i nezavisnom sa ekonomskog stajališta, ona se ne može dalje vještački dijeliti na više zasebnih aktivnosti. Stav EU je jasan: svaka vještačka podjela jedinstvene transakcije, pogotovo na dobro ili uslugu zbog različitih pravila oporezivanja, ugrožava funkcionisanje i jedinstvo sistema PDV-a.

Da bi se pravilno procijenila situacija, nužno je posmatrati bitne značajke transakcije i utvrditi koji dio transakcije predstavlja glavnu isporuku, a šta su sporedne aktivnosti. U pravilu, isporuka više aktivnosti smatra se jedinstvenom isporukom ukoliko su ispunjeni sljedeći uslovi **kumulativno**:

- da isporuku više aktivnosti vrši jedan isporučilac (dobavljač), a primalac svih aktivnosti je jedan primalac (kupac);
- da postoji uska povezanost između pojedinačnih isporuka u transakciji;
- da se jasno može razlučiti da se transakcija sastoji iz glavne isporuke i sporednih aktivnosti;
- da cijela transakcija sa ekonomskog stajališta predstavlja nedjeljivu ekonomsku isporuku.

Pri tome, odvojeno fakturisanje svake pojedinačne isporuke nije odlučujuće da bi se primijenio odvojeni poreski tretman.

Ukoliko su svi gorenavedeni kriterijumi ispunjeni, tada se složena isporuka smatra jedinstvenom isporukom. Koje pravilo oporezivanja će se primijeniti zavisi od toga za koju je transakciju utvrđeno da je

⁴ Čl. 43–59. Direktive.

⁵ Business-to-business.

⁶ Business-to-consumer.

⁷ Presuda ECJ-41/04 – Levob Verzekeringen BV.

glavna transakcija. Sporedne aktivnosti se potom oporezuju prema poreskom tretmanu glavne isporuke. Na primjer, prema stajalištu Suda, ukoliko se glavna transakcija oporezuje kao dobro, tada se po istom načelu oporezuju i sporedne usluge. Ili, ako se glavna transakcija oporezuje kao usluga, tada se isporuke dobara u takvoj transakciji oporezuju kao usluga. Ovo pravilo može se primijeniti i na usluge ukoliko su zadovoljeni uslovi da svi elementi u načelu čine jednu, jedinstvenu isporuku usluge s ekonomskog stajališta, da je jedna od usluga dominantna (najčešće u cjenovnom aspektu), a ostale sporedne, te da bi bilo kakvo razdvajanje isporuke usluga na više pojedinačnih usluga ne bi imalo ekonomsku osnovu.

Novi član 44. kod definisanja oporezivog lica primaoca usluge uvodi novu odrednicu kojom pojmovno definiše primaoca usluge kao „oporezivo lice koje djeluje kao takvo“ (engl. taxable person acting as such) bez preciznijeg opisa šta nova odrednica podrazumijeva. Postavlja se pitanje na koji način interpretirati ovu odrednicu, da li se novi član primjenjuje samo na primaoca usluga koji primljene usluge koriste samo za svoje ekonomske (oporezive) aktivnosti ili se generalno odnosi na status oporezivog lica, bez obzira na to da li se primljene usluge koriste i u neoporezivim aktivnostima primaoca usluge. Ukoliko se pravilo iz novog člana 44. primjenjuje samo na oporezive aktivnosti primaoca usluga, isporučioци usluga mogu imati stanovitih poteškoća da utvrde svrhu isporučene usluge da bi znali da li treba da primijene „reverse charge“ mehanizam (tj. prenesu obavezu na kupca) ili sami da obračunaju PDV.

3. REDEFINISANJE POSEBNIH PRAVILA OPOREZIVANJA USLUGA U EU

Iako se na prvi pogled može zaključiti da se zadržavaju ista pravila kod oporezivanja **usluga vezanih za nepokretnosti**, prevoz ili organizaciju kulturnih, sportskih i sličnih događaja, to nije slučaj. Osnovna načela su zadržana, no, proširena je lista usluga na koje se odnose, kako bi se uskladilo oporezivanje u ovom segmentu usluga čiji se poreski tretman razlikovao od članice do članice. Usluge vezane za nepokretnosti se i dalje oporezuju prema mjestu gdje se nalazi nepokretnost, s tim da je definicija ovih usluga proširena. Pored usluga koje su direktno vezane za nepokretnosti, uključujući usluge agencija/agenata za promet nekretninama, eksperata za nepokretnosti, usluga pripreme i koordinacije izgradnje objekata, usluga arhitekata ili nadzora na mjestu izgradnje, definicija je proširena i na sljedeće usluge:

- usluge pružanja smještaja u hotelima i sličnim objektima,
- usluge pružanja smještaja u kampovima ili posebnim površinama namijenjenim za kampovanje,
- usluge odobravanja prava korištenja nepokretnosti (novi čl. 47).

Prema starim pravilima, **usluge posredovanja** su se oporezivale prema mjestu gdje je usluga pružena u slučaju da se mjesto pružanja usluge podudara sa mjestom gdje je sjedište primaoca usluge, a ukoliko se primalac usluge nalazi u drugoj članici, usluge su se oporezovale prema mjestu gdje je sjedište primaoca usluge. Prema izmjenama Direktive od 2010. usluge posredovanja se oporezuju samo prema mjestu gdje je usluga pružena.

Proširena je i definicija **usluga koje se oporezuju prema mjestu gdje se fizički obavljaju**. Sadašnja definicija uključuje sljedeće usluge:

- usluge vezane za kulturne, sportske, naučne, obrazovne i zabavne aktivnosti, uključujući i aktivnosti organizatora tih aktivnosti i određene pomoćne usluge,

- pomoćne prevoznike usluge (utovara, istovara, rukovanja tovarom i sl.),
- usluge procjene pokretne materijalne imovine ili usluge rada na toj imovini.

Prema izmjenama Direktive, pored gore pobrojanih usluga, u usluge koje se oporezuju prema mjestu gdje se fizički obavljaju ubrajaju se i:

- usluge vezane za održavanje sajмова i izložbi, kao i usluge organizovanja tih događaja (novi čl. 53),
- usluge restorana i kateringа (novi čl. 55), osim onih koje se fizički pružaju ili konzumiraju na palubama brodova, u avionima ili u vozovima u toku putničkog prevoza unutar granica EU, a koje se oporezuju prema polazištu putničkog transporta (novi čl. 57).

Uvedeno je i novo pravilo kod **usluga najma prevoznih sredstava** na kraći rok. Ove usluge se, u skladu sa novim čl. 56, oporezuju prema mjestu gdje je prevozno sredstvo stavljeno na raspolaganje kupcu. Pojam „na kraći rok“ podrazumijeva najam vozila koje se kontinuirano koristi u periodu ne dužem od 30 dana, odnosno ne dužem od 90 dana kada je u pitanju najam plovila. Pretpostavlja se da će primjena novog člana 56. otvoriti nove dileme u interpretaciji s obzirom na nepreciznu definiciju kontinuirane upotrebe. Kontinuitet upotrebe vozila se može vezati za ugovor o najmu (*de iure*), ali vremenski priod najma se može *de facto* razlikovati od ugovorenog perioda ukoliko se ugovor otkaže naknadno prije isteka, a prethodno se obaveza za PDV prenese na oporezivu osobu – primaoca usluge iz druge članice. Različitim poreskim tretmanom i manipulacijama perioda najma vozila stvara se prostor za poreske prevare, što će dovesti do neoporezivanja ili dvostrukog oporezivanja i u krajnjem ugroziti funkcionisanje internog tržišta i budžete članica. Pored ovoga, očekuju se problemi i sa interpretacijom mjesta davanja vozila na raspolaganje, da li je to mjesto gdje se nalazi vozilo u momentu kada ga primalac najma preuzima, mjesto gdje su primaocu najma uručeni dokumenti vozila i ključevi ili mjesto gdje je sjedište najmodavca.

4. KOMPLEKSNI PORESKI TRETMAN „INTELEKTUALNIH“ USLUGA

Budući da je izmjenama Direktive dosadašnje jedinstveno osnovno pravilo oporezivanja usluga postalo složeno pravilo, čija je primjena uslovljena poreskim statusom primaoca usluga, postojala je potreba definisanja mjesta oporezivanja u međunarodnoj razmjeni, odnosno u transakcijama gdje primalac usluga ima stalno sjedište, mjesto poslovanja ili prebivalište izvan teritorije EU. Prema dosadašnjim pravilima, veća skupina usluga, nazvana u Direktivi „ostalim raznim uslugama“, a od strane stručne javnosti „intelektualnim uslugama“, oporezuje se prema sjedištu primaoca usluge, kao odstupanje od osnovnog pravila oporezivanja. U ove usluge se ubrajaju:

- a) usluge prenosa, ustupanja, propuštanja i stavljanja nekome na raspolaganje imovinskih prava, autorskih prava, prava na patente, licence, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine,
- b) usluge reklamiranja,
- c) usluge savjetnika, inženjera, odvjetnika, računovođa, revizora, tumača, usluge obrade podataka i davanja podataka,

- d) usluge preuzimanja obaveze da se u potpunosti ili djelimično odustane od vršenja neke djelatnosti ili korištenja nekog prava,
- e) bankarske, finansijske usluge i usluge u oblasti osiguranja i reosiguranja, osim iznajmljivanja sefova,
- f) usluge stavljanja osoblja na raspolaganje,
- g) najam pokretne imovine, osim transportnih sredstava,
- h) usluge pristupa, transporta ili prenosa prirodnog plina i električne energije kroz sisteme i pružanje povezanih usluga,
- i) telekomunikacijske usluge,
- j) radio i TV usluge,
- k) elektronski isporučene usluge iz Aneksa II,
- l) usluge posrednika, u posredovanjima u ime i za račun klijenta, kod usluga koje su pobrojane od (a) do (k).

Prema novim pravilima, usluge posrednika (l) nisu više uključene u „intelektualne usluge“ već imaju poseban tretman. Prema izmjenama Direktive, postoje tri različita poreska tretmana „intelektualnih usluga“, prema određenim slučajevima. U skladu sa novim čl. 59,

usluge pobrojane od (a) do (k), ukoliko se pružaju neoporezovanim licima izvan EU, oporezuju se prema sjedištu primaoca. U ostalim slučajevima, ove usluge se oporezuju prema novom osnovnom pravilu, odnosno:

- ukoliko se pružaju neoporezovanim licima (koja imaju sjedište ili boravište u EU), usluge se oporezuju se prema sjedištu isporučiooca usluge,
- ukoliko se pružaju oporezovanim licima, usluge se oporezuju prema sjedištu primaoca usluge.

Prema dosadašnjim pravilima, pružanje elektronskih usluga se oporezovalo na jedinstven način prema sjedištu primaoca usluge. Izmjenama Direktive, pored gore opisanih slučajeva koji vrijede i za elektronske usluge (k), napravljena je dodatna razlika u poreskom tretmanu kod pružanja ovih usluga neoporezovanim licima u situaciji kada je isporučilac usluge oporezivo lice sa sjedištem izvan EU. U tom slučaju, u skladu sa novim čl. 58, mjesto oporezivanja je u EU gdje je sjedište primaoca usluge. Stoga, prema izmjenama Direktive, postoje četiri poreska tretmana elektronskih usluga (tabela 1):

Tabela 1.

Isporučilac usluge	Primalac usluge	Mjesto oporezivanja	Čl.
oporezivo lice, EU	neoporezivo lice, izvan EU	sjedište primaoca usluge	59.
oporezivo lice, izvan EU	neoporezivo lice, EU	sjedište primaoca usluge	58.
oporezivo lice, EU	oporezivo lice, EU	sjedište primaoca usluge	44.
oporezivo lice, EU	neoporezivo lice, EU	sjedište isporučiooca usluge	45.

5. KRITERIJUM „EFEKTIVNE UPOTREBE I UŽIVANJA“

Izmjenama Direktive redefinisana je primjena kriterijuma „efektivne upotrebe i uživanja“ kod oporezivanja usluga. Prema novom čl. 59a, članice prilikom oporezivanja usluga koje se svrstavaju pod čl. 56. (kratkoročni najam prevoznih sredstava) i čl. 59. (ostale razne usluge) mogu smatrati da je mjesto oporezivanja izvan EU, iako je usluga pružena u EU, u slučaju da se efektivna upotreba i uživanje usluge dešava izvan EU, ili unutar EU, iako je usluga pružena izvan EU, u slučaju da se efektivna upotreba i uživanje usluge dešava unutar EU.

S obzirom na odredbe oporezivanja usluga kratkoročnog najma prevoznih sredstava prema mjestu gdje se sredstvo stavlja na raspolaganje, postavlja se pitanje moguće kolizije sa mjestom efektivne upotrebe i uživanja. Stoga, primjena odredaba člana 59a zahtijeva preciznije regulisanje od strane članica. U praksi se mogu desiti situacije da članice na različite načine interpretiraju pojam „efektivne upotrebe i uživanja“, te mogu smatrati da je to mjesto gdje je usluga pružena, mjesto gdje primalac usluge ostvaruje prihode koristeći primljene usluge ili mjesto gdje je usluga konačno konzumirana od strane primaoca. S obzirom na to da je upotreba čl. 59a opcionalna, a ne obavezna, nije moguće propisati jedinstvene kriterijume na nivou EU. Međutim, harmonizacija kriterijuma između članica doprinijela bi jedinstvenoj primjeni odredbe Direktive, što bi spriječilo moguće devijacije (neoporezivanje, dvostruko oporezivanje) i smanjilo troškove poštovanja propisa koje snose obaveznic.

Iako su posljednje izmjene Direktive 2006/112/EC od 1.1.2010. imale za cilj da se dosadašnje kompleksno oporezivanje usluga u EU pojednostavi, ono je postalo još kompleksnije, iz dva razloga:

- dodatni kriterijum „efektivne upotrebe i uživanja“ kod oporezivanja usluga odnosi se samo na kompanije koje imaju sjedište izvan EU i koje nisu uvijek upoznate sa novim propisima u EU;
- propisivanje opcione primjene kriterija podrazumijeva da članice mogu autonomno odlučivati o tome da li će prilikom oporezivanja određene usluge primijeniti osnovna pravila oporezivanja ili kriterij „efektivne upotrebe i uživanja“.

Opcionalna primjena kriterijuma „efektivne upotrebe i uživanja“ u članicama nameće kompanijama sa sjedištem izvan EU obavezu praćenja nacionalnih propisa članica da bi bile upoznate o pravilima oporezivanja određenih usluga u pojedinim članicama.⁸ Osim što je skoro nemoguće pratiti propise 27 članica, propisivanje opcione primjene kriterijuma ne samo da proizvodi dodatne troškove kompanijama izvan EU, nego *de facto* predstavlja fiskalnu prepreku poslovanju kompanija uslužnog sektora iz trećih zemalja na tržištu EU. Kompanije izvan EU ne mogu formirati cijene svojih usluga, a time ni kreirati strategiju nastupa na tržištu EU, ukoliko nemaju saznanja da li se određena usluga oporezuje u EU. Međutim, određene posljedice mogu nastati i za evropske kompanije koje pružaju pomenute usluge na domaćem tržištu, budući da ne mogu u cijelosti sagledati konkurentnu poziciju kompanija iz EU na određenom nacionalnom tržištu.

6. DRUGA FAZA REFORME (U PRIMJENI OD 1.1.2011)

Prema izvornim pravilima iz Šeste PDV direktive, odnosno prema, sada već ukinutom, članku 52. Direktive 2006/112/EC, mjestom

⁸ Više o pregledu primjene kriterijuma „efektivne upotrebe i uživanja“ u članicama EU: Corput van der W., „New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2010“, International VAT Monitor Vol. 20, No. 6, IBFD, Amsterdam, November/December 2009, pp. 446–449.

oporezivanja smatralo se mjesto gdje su fizički izvršene sljedeće usluge:

- mjesto oporezivanja usluga i sporednih usluga koje se odnose na kulturne, umjetničke, obrazovne, naučne, sportske, zabavno-estradne i slične aktivnosti, kao što su izložbe i sajmovi, uključujući usluge organizovanja takvih aktivnosti;
- sporedne usluge transporta, kao što su usluge utovara, istovara, rukovanja i sličnih aktivnosti;
- usluge procjene vrijednosti pokretne imovine ili usluge rada na takvoj imovini.

Gorenavedena pravila su bila na snazi do 31.12.2010. godine, s tim da se mjesto oporezivanja sporednih usluga transporta u toku 2010. godine, zbog promjene osnovnog pravila oporezivanja usluga, smatralo mjestom fizičkog pružanja usluga samo ukoliko su te usluge pružene neoporezivom licu.

Nova pravila oporezivanja gorenavedenih usluga, koja se primjenjuju od 1.1.2011. g., pored razlikovanja poreskog statusa primaoca usluge, uključuju i pojmovno drugačije definisanje određenih usluga, odnosno razdvajanje oporezivog tretmana usluga pristupa događajima i usluga organizovanja tih događaja.

Nova pravila uključuju sljedeće situacije:

- Mjesto oporezivanja usluga pristupa kulturnim, umjetničkim, obrazovnim, naučnim, sportskim, zabavno-estradnim i sličnim događajima, uključujući i usluge pristupa sajmovima i izložbama, kao pomoćne usluge koje se odnose na pristup događajima, a koje se pružaju oporezivim licima jeste mjesto gdje su se događaji stvarno održali (novi član 53). Iz ovog pravila implicira da se usluge iz ove grupacije, u situaciji da se pružaju neoporezivim licima, oporezuju prema novom osnovnom pravilu iz člana 45, odnosno prema sjedištu isporučiooca usluge;
- Mjesto oporezivanja osnovnih i sporednih usluga organizovanja događaja, koje se odnose na kulturne, umjetničke, obrazovne, naučne, sportske, zabavno-estradne i slične aktivnosti, kao što su izložbe i sajmovi, a koje se pružaju neoporezivim licima jeste mjesto gdje su se ove aktivnosti stvarno odvijale (novi član 54. (1)). Iz ovog pravila implicira da se usluge iz ove grupacije, u situaciji da se pružaju oporezivim licima oporezuju prema novom osnovnom pravilu iz člana 44, odnosno prema sjedištu primaoca usluge;
- Od 2011. g. mjesto oporezivanja sporednih usluga transporta, kao što su usluge utovara, istovara, rukovanja i sličnih aktivnosti, te usluga procjene vrijednosti pokretne imovine ili usluga rada na takvoj imovini, ukoliko su te usluge pružene neoporezivom licu, jeste mjesto gdje je usluga fizički izvršena (novi član 54. (2) (a) i (b)). Iz ovog pravila implicira da se usluge iz ove grupacije, u situaciji da se pružaju oporezivim licima, oporezuju prema novom osnovnom pravilu iz člana 44, odnosno prema sjedištu primaoca usluge.

7. USKLAĐIVANJE OPOREZIVANJA USLUGA U BIH SA PRAVNIM OKVIROM EU

Zakon o PDV-u u BiH je u segmentu određivanja mjesta pružanja usluga u najvećem dijelu konzistentan sa odredbama Šeste direktive. Član 15. Zakona o PDV-u BiH i članak 21. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u propisuje pravila za utvrđivanje mjesta oporezivanja usluga u međunarodnoj razmjeni. Ukoliko usluga nije pobrojana u posebnim pravilima, tada je isporučilac usluge dužan obračunati PDV

bez obzira na to u kojoj zemlji se nalazi njegov kupac. U stavu 2. člana 15. Zakona o PDV-u propisana su posebna pravila oporezivanja usluga. Postoje četiri grupe usluga koje se oporezuju po posebnim pravilima kada je u pitanju mjesto oporezivanja:

- usluge koje su povezane direktno sa nepokretnostima oporezuju se prema mjestu gdje se nalazi nepokretnost,
- usluge međunarodnog prevoza koje se oporezuju u određenoj zemlji samo u dijelu prevoza (dionici) koji je izvršen u toj zemlji,
- usluge koje se oporezuju prema mjestu gdje je usluga stvarno izvršena,
- usluge koje se oporezuju prema mjestu primaoca usluge – kupca.

Poredeći odredbe Direktive 2006/112/EC kojima se propisuje oporezivanje usluga u EU sa odredbama čl. 15. Zakona o PDV-u u BiH, može se primijetiti da su u Direktivi u grupu usluga koje se oporezuju po posebnom načelu (prema sjedištu primaoca usluge) pobrojane i sljedeće usluge:

- usluge pristupa, transporta ili prenosa prirodnog plina i električne energije kroz sisteme i pružanje povezanih usluga – čl. 56. (1) (h) Direktive,
- usluge radio i TV emitera – čl. 56. (1)(j) Direktive,
- elektronski isporučene usluge – čl. 56. (1)(k) Direktive.

U Zakonu o PDV-u ove usluge nisu pobrojane u izuzecima od osnovnog pravila, što podrazumijeva da se one oporezuju prema osnovnom načelu, tj. prema sjedištu pružaoca usluge. Odstupanja nacionalnog sistema PDV-a u odnosu na evropski može proizvesti negativne posljedice u fiskalnom i ekonomskom sistemu BiH. S jedne strane, dolazi do pojave neoporezivanja određenih transakcija u razmjeni između BiH i EU i gubitka javnih prihoda u BiH. Neoporezivanje prometa uslugama između BiH i EU omogućava povoljniji položaj kompanijama EU na tržištu BiH u odnosu na domaće kompanije, budući da je uvoz neporezovane usluge iz EU konkurentniji u odnosu na domaće kompanije koje pružaju istovrsne usluge. Neusklađenost pravila oporezivanja usluga između EU i BiH može dovesti i do pojave dvostrukog oporezivanja, što se negativno odražava na strane investicije u BiH i konkurentnost domaćih kompanija na tržištu EU.

Za Bosnu i Hercegovinu je od velikog značaja da kontinuirano usklađuje Zakon o PDV-u sa pravnim okvirom EU. Za to postoje strateški, fiskalni i ekonomski razlozi. Prvi je, svakako, strateški cilj – izbor evropskog puta, koji nameće obavezu kontinuiranog usklađivanja domaćih propisa sa evropskim standardima. Usklađivanje sa evropskim standardima oporezivanja prometa uslugama će doprinijeti jačanju jedinstvenog tržišta BiH i unutrašnjoj integraciji i konsolidaciji, čime se stvara propulzivniji privredni ambijent za nove investicije i ulazak velikih kompanija i finansijskih korporacija.

ZAKLJUČAK

Opsežna reforma oporezivanja usluga EU posljedica je evolucije EU i uticaja globalnih procesa na ekonomiju i konkurentnost EU. Posljednjih nekoliko decenija zabilježen je snažan rast uslužnog sektora u društvenom bruto proizvodu EU, dodatno podstaknut razvojem telekomunikacija i informatike i procesima deregulacije i globalizacije u svijetu. Rast uloge i značaja uslužnog sektora za rast ukupne ekonomije EU i konkurentnog položaja kompanija iz EU unutar Unije i na svjetskom tržištu zahtijevao je adekvatan poreski tretman usluga. Dosadašnja neusklađenost između principa oporezivanja usluga u

EU i pravila oporezivanja kod vodećih konkurenata dovela je uslužne kompanije iz EU u nepovoljniju poziciju u odnosu na kompanije iz ostalih zemalja i ugrozila konkurentnost Unije na svjetskom tržištu. Izmjene PDV Direktive su u skladu sa strategijom rasta Evropske komisije do 2020. g. Usmjerene su ka modernizaciji sistema oporezivanja i pojednostavljenja pravila oporezivanja PDV-om, te uklanjanju fiskalnih prepreka funkcionisanju internog tržišta EU u cilju povećanja njegove funkcionalnosti i propulzivnosti za ulazak novih kompanija na tržište. Analitičari smatraju da reforma sistema oporezivanja usluga EU predstavlja revolucionarni iskorak EU ka harmonizaciji oporezivanja usluga na globalnom planu i postizanju višeg stepena globalne fiskalne neutralnosti oporezivanja PDV-om. Konačno, reforma oporezivanja usluga se može posmatrati kao set mjera poreske strategije EU u kontekstu doprinosa poreskog sistema i politike EU ukupnom oporavku ekonomije EU i bržem izlasku iz recesije. S obzirom na važeće odredbe u vezi sa oporezivanjem usluga PDV-om, a imajući u vidu vrijeme potrebno za izmjenu zakona i doradu pravilnika, Bosna i Hercegovina treba urgentno da uskladi Zakon o PDV-u sa sadašnjim pravilima oporezivanja usluga u segmentima koji nedostaju, te da preuzme nova pravila oporezivanja koja su na snazi u EU.

IZVORI

1. Annacondia F., Corput van der W., "New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2011", *International VAT Monitor* Vol. 22, No. 1, IBFD, Amsterdam, January/February 2011, pp. 8–11.
2. Corput van der W., "New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2010", *International VAT Monitor* Vol. 20, No. 6, IBFD, Amsterdam, November/December 2009, pp. 446–447.
3. Corput van der W., "New EU VAT Rules Applicable from 1 January 2010 (2)", *International VAT Monitor* Vol. 21, No. 1, IBFD, Amsterdam, January/February 2010, pp. 9–18.
4. Communication to the Council, the European Parliament and European Economic and Social Committee reviewing and updating the VAT strategy priorities, COM(2003)614 final.
5. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ L 44, 20.2.2008.
6. Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.

Abstract

Phased implementation of the reform of VAT in the EU in the area of taxation of services has deepened the differences between European and domestic legal framework for VAT taxation. The reform involves changing the basic and special taxation rules for services, and the introduction of criteria for "effective use and enjoyment." With the new rules, system of taxation of services in the EU has become further complex for taxpayers from third countries who do business with the EU. Knowing the new tax rules is necessary for Bosnian companies that provide services to the EU market to be able to create policy performance in the EU market. Mismatch tax treatment services in Bosnia and Herzegovina in relation to the EU should be a warning signal for the fiscal authorities to immediately converge the Law on VAT with the provisions of Directive 2006/112/EC, considering that any delay, because of the non-taxation or double taxation, products adverse effects on the competitiveness of local taxpayers who provide services, but also for the budgets of all levels of government.

Key words: VAT, Taxation of Services.