# TRANZICIJA/TRANSITION Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije / Journal of economic and politics of Transition Godina XX Vitez-Tuzla-Zagreb-Beograd-Bukurešt, 2018. Br. 41

*Stručni rad Profesional paper*

***JEL Classification***: *G18, H20, M41*

Samir Sunulahpašić \* • Božo Vukoja [[1]](#footnote-1)\*\*

**ISTANJENA KAPITALIZACIJA KAO INSTRUMENT ZA IZBJEGAVANJE POREZNE OBAVEZE**

**TERMINATION OF CAPITALIZATION AS AN INSTRUMENT TO AVOID TAX LIABILITY**

***Sažetak***

 *Cilj ovoga rada je prikazati osnovne postupke i procedure koje se koriste prilikom izračuna i izrade poreznog bilansa,a u vezi s postupkom „istanjene kapitalizacije“koja je moguća kod transakcija među povezanim licima. Na praktičnom primjeru ćemo prikazati kada se pojavljuje „istanjena kapitalizacija“, kao i popunjavanje obrasca i rubrika predviđenih u poreznom bilansu.* ***Ključne riječi:*** *istanjena kapitalizacija, porezi, povezana lica.*

***Abstract***

*The aim of this paper is to present the basic procedures and procedures used in the calculation and development of the tax balance, and in connection with the procedure "termination of capitalization" that is possible in transactions between related parties. In a practical example, we will show when the "termination of capitalization" appears, as well as the completion of the form and the rubrics foreseen in the tax balance.* ***Key words****: termination of capitalization, taxes, tarelated parties.*

# UVOD

 Prema Zakonu o porezu na dobit i Pravilniku Zakona o porezu na dobit FBiH „istanjena kapitalizacija“ se može javiti u slučaju kada u ukupnom kapitalu društva postoji veliko učešće pozajmljenih sredstava,tako da društvo priznavanjem rashoda od kamata može značajno umanjiti svoju oporezivu dobit. U tom kontekstu, u uvodnom dijelu ovoga rada pojasnit ćemo na određenim primjerima i pojam „povezano lice“ s aspekta Zakona o porezu na dobit FBiH. Pravilnikom o primjeni Zakona o porezu na dobit FBiH propisano je da se kod duga prema povjeriocu, koji se javlja kao povezano pravno lice, kamata na pozajmljena sredstva čiji iznos prelazi nivo četverostruke vrijednostivlastitogkapitala društva,ne priznajekao rashod u poreznom bilansu, pri čemu se, prema pravilima o transfernim cijenama na kamate, utvrđuje visina rashoda koji se po osnovu tih kamata priznaju kao porezno dopustivi rashod. Iz tako definiranog problema istraživanja proizlazi i predmet ovog rada, to je pojam istanjene kapitalizacije, sa aspekta Zakona o porezu na dobit FBiH kao instrumenta za izbjegavanje plačanja poreske obaveze. Cilj istraživanja je dokazati da su radnje, koje se provode u postupku analize „istanjene kapitalizacije“ na jednom hipotetičkom primjeru preduzeća, relevantne i pomažu mnogim preduzećima koji su u sličnoj situaciji, zatim ovlaštenim računovođama i revizorima kao i ostalim zainteresiranim korisnicima finansijskih izvještaja. Također su data tumačenja i kritički osvrt na neke odredbe članova Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dobit, kao i preporuke zakonskoj poreznoj regulativi u vezi s pojmovima „povezana lica“ i „istanjena kapitalizacija“.

1. **POVEZANA LICA PREMA ZAKONU O POREZU NA DOBIT**

Prema Zakonu o porezu na dobit FBiH[[2]](#footnote-2), odredbama člana 44. stav 3, definiran je pojam „povezana lica“, gdje se navodi da su „povezana lica bilo koja dva lica ukoliko jedno lice djeluje ili će vjerovatno djelovati u skladu sa smjernicama, zahtjevima, prijedlozima ili željama drugog lica ili ukoliko oba djeluju ili će vjerovatno djelovati u skladu sa smjernicama, zahtjevima, prijedlozima ili željama trećeg lica,bez obzira na to da li su te smjernice, zahtjevi, prijedlozi ili želje saopćeni.“[[3]](#footnote-3)Dalje se navodi da se **povezanim licima** smatraju posebno sljedeća lica:

1. bračni i vanbračni drug, potomci usvojenici i potomci usvojenika, roditelji, usvojitelji, braća i sestre i njihovi potomci, djedovi i nane i njihovi potomci, kao i braća i sestre i roditelji bračnog ili vanbračnog druga;
2. pravno lice i svako fizičko lice koje posjeduje neposredno ili posredno 25% ili više procenata vrijednosti ili broja dionica ili glasačkih prava u tom pravnom licu;
3. dva ili više pravnih lica ukoliko jedno fizičko lice ili treće lice posjeduje direktno ili indirektno 25% ili više procenata vrijednosti ili broja dionica ili glasačkih prava u svakom pravnom licu.[[4]](#footnote-4)

Također, u Pravilniku o transfernim cijenama[[5]](#footnote-5)pobliže se pojašnjavaju odredbe Zakona, tako se u članu 6. navodi sljedeće:

1. Učešće u kontroli znači vlasništvo nad kapitalom uz minimalno 25% kapitala ili broja dionica ili glasačkih prava u poreznom obvezniku.
2. Učešće u upravljanju znači materijalnu odgovornost za izvršavanje određenih obaveza pravnog lica prema trećim licima, nezavisno od vlasničkog kapitala.
3. Pravna lica se smatraju povezanim licima i ako jedno lice učestvuje direktno ili indirektno u upravljanju, kontroli ili kapitalu drugog, ili ako treća strana učestvuje direktno ili indirektno u upravljanju, kontroli ili kapitalu oba, ili ako isto lice ili lice iz člana 44. stav (3) tačka a) Zakona učestvuje u upravljanju, kontroli i kapitalu.
4. Povezanim licem smatra se i lice za koje se utvrdi da s poreznim obveznikom svjesno ulazi u poslovni odnos, s ciljem prijenosa dobiti. U takvim slučajevima pojedinačna transakcija se izvršava pod okolnostima kao da je u pitanju povezano lice.[[6]](#footnote-6)

Navedeni su određeni primjeri u vezi s povezanim licima i aspektom Zakona i Pravilnika o porezu na dobit FBiH**[[7]](#footnote-7)**:

**Primjer a)**

1. Fizičko lice MM ima 32% udjela u društvuA.SS je supruga fizičkog licaMM.DruštvoA kupilo je nekretninu od SSkoja će mu služiti za obavljanje poslovne djelatnosti. **Pitanje**: Smatra li se ta transakcija „transfernom“(kupovina nekretnine)? **Odgovor**: DA, jer je supruga SSpovezano lice s MM.
2. Fizičko lice MM ima 100%udjela u društvuA.SS je supruga fizičkog licaMM i ona ima 100% udjela u društvu B. **Pitanje**: Jesu lidruštva A i B povezana? **Odgovor**: NE, osim ako isto fizičko lice iz člana 44. Stav 3tačka a) Zakona učestvuje u upravljanju i kontroli u oba pravna lica (direktor, član upravnog ili nadzornog odbora).
3. Fizička lica MM,PP i SS su rođena braća. Svaki od njih posjeduje 24,5% udjela u kapitalu društva A i 24,5% udjela u kapitalu društva B. **Pitanje**: Jesu li društva A i B povezana? **Odgovor**: NE, zato što fizička lica MM, PP i SS ne posjeduju 25% udjela u kapitalu A i B.
4. Fizičko lice MM,PP,SS i NN imaju po 25%udjela u društvuX.Fizičko lice SS i RR (direktor) imaju po 50% udjelau društvu Y. **Pitanje**: Jesu li društva X i Y povezana? **Odgovor**: DA, s obzirom na to da je fizičko lice SS vlasnik kapitala sa 25 i više procenata u oba društva.

**Primjer b)**

I) Društvo A posjeduje 25% udjela u osnovnom kapitalu društvaB **–A je povezano s B** II) Društvo Z posjeduje 50% udjela u društvu B **– Z je povezano s B** III) Društvo Y posjeduje 15% udjela u društvu B**- Y nije povezano s B**. Međutim, možda je povezano po drugim kriterijima, možda ima 25% ili više glasačkih prava glasa u organima upravljanja. (Dakle, treba sagledati sve kriterije povezanosti, pa tek onda konstatirati pojam povezanih lica.) IV) Društva A, Z i Y nemaju međusobno učešće u kapitalu **– ne smatraju se povezanim društvima.**

Društvo A ima 50% udjela u društvu B. Društvo B ima 50% udjela u društvu C. **Pitanje**: Jesu li društva A i C povezana? **Odgovor**:Društva A i C su povezana jer društvo A posredno (preko društva B) ima 25% udjela u društvu C.

**Primjer c)**

1. Fizičko lice PP je direktor društva Ai nema kapital u A. 2. Fizičko lice PP je direktor društva Bi nema kapital u B. Jesu li društva A i B povezana? **Odgovor**: Ovdje se ovaj odgovor može tumačiti s aspekta ovlaštenja direktora u tim društvima, tj. izvršnih funkcija tih direktora.Ako fizičko lice PP ima najmanje 25% prava glasa u organima upravljanja društva A i B, onda su to povezana društva. 3.Fizičko lice PP posjeduje 30% udjela u društvu A,kao i 25% udjela u društvu B.Društva A i B nisu povezana kapitalom. Jesu li društva A i B povezana? **Odgovor**: DA, Fizičko lice PP ima kapital 25 i više procenata i u društvu A i u društvu B**.** 4.Nerezidentno društvo X (iz Austrije) osnivač je u rezidentnom društvuY (iz BiH)i ima 25% udjela u istom.Jesu li X i Y povezana društva? **Odgovor**: DA, bez obzira na to što je nerezidentno lice, ima najmanje 25% udjela u kapitalu rezidentnog društva.

1. **ISTANJENA KAPITALIZACIJA S ASPEKTA ZAKONA O POREZU NA DOBIT FBiH**

 Jedan od načina izbjegavanja plaćanja poreza na dobit jeste primjena „istanjene kapitalizacije“. Pojam „istanjena kapitalizacija“ vezan je s odredbom člana 18.Zakona o porezu na dobit FBiH[[8]](#footnote-8), u kojem se navodi da: *„Finansijski rashodi na ime kamata ili njenog funkcionalnog ekvivalenta po finansijskim ugovorima i instrumentima uzetim od povezanih lica predstavljaju porezno priznat rashod na način definiran tim članom.“* U stavu 2 istog člana se navodi*:„Ukoliko odnos stavki ukupnih obaveza na osnovu finansijskih ugovora i upisanog kapitala u sudski registar poreskog obveznika prelazi odnos 4:1, finansijski rashodi koji se mogu pripisati iznosu koji prelazi odnos 4:1 predstavljaju porezno priznati rashod.* Također se navodi da se porezno nepriznati rashodi iz tog člana ne mogu prenositi iz jednog poreznog perioda u drugi te da se taj član ne primjenjuje na banke i osiguravajuća društva(stav 3. i 4. tog člana). Nadalje, pojam *istanjena kapitalizacija* je definiran i u Pravilniku o primjeni Zakona o porezu na dobit FBiH[[9]](#footnote-9), u kojem se navodi da: „Porezno nepriznatim rashodom u smislu člana 9. stav (1), tačka j) Zakona, smatra se rashod na ime kamate ili njenog funkcionalnog ekvivalenta po finansijskim ugovorima i instrumentima uzetim od povezanih lica,a koji se može proporcionalno pripisati iznosu obaveze po osnovu ugovora i instrumenta koji prelazi četverostruki iznos upisanog kapitala poreznog obveznika.“ Nadalje se navodi da se pod upisanim kapitalom poreznog obveznika smatra upisani i uplaćeni kapital poreznog obveznika evidentiran u sudski registar**[[10]](#footnote-10)** (a ne na ukupni kapital koji uključuje i rezerve, tekuću i akumuliranu dobit). U stavu 6. istog člana se navodi da se za izračun stanja obaveza i učešća u kapitalu uzima 31. decembar, odnosno stanje na prvi dan u mjesecu u kojem su se sredstva iz ugovora ili instrumenata koristila,a ukoliko je tokom poreznog perioda bilo promjena u stanju obaveza ili kapitala, utvrđuje se prosječno stanje obaveza ili kapitala. Dakle, u vezi s navedenim,„istanjena kapitalizacija“ postojat će samo u slučaju kada je dobijeni koeficijent (odnos između upisanog i pozajmljenog kapitala) manji od 1 /jedan/, tj. kada je iznos pozajmljenog kapitala veći od četverostruke vrijednosti upisanog kapitala poreznog obveznika. Dakle, pojam „istanjena kapitalizacija“ ćemo imati samo kod pravnih lica koja su zajmoprimci po ugovoru o zajmu s povezanim pravnim licem. Bitno je napomenuti da se na kamatu koja može biti priznata kao rashod u poreznom bilansu primjenjuje pravilo o transfernim cijenama i utvrđuje se iznos kamate koji se priznaje kao rashod u poreznom bilansu. Dakle, u poreznom bilansu, prema Zakonu i Pravilniku o primjeni zakona o porezu na dobitFBiH, moramo izvršiti dvije analize u vezi s kamatama: (1) analiza u vezi s istanjenom kapitalizacijom i (2) analiza u vezi spravilima transfernih cijena. To možemo grafički prikazati:

*Šematski prikaz 1. Analiza kamate po pravilu istanjene kapitalizacije i transfernih cijena*

**Rashod kamate u** BILANSU USPJEHA

**Analiza rashoda kamate po** ISTANJENOJ KAPITALIZACIJI

**Analiza rashoda kamate po pravilu**TRANSFERNE CIJENE

 **Rashod kamate u** POREZNOM BILANSU

Izvor: autori

Kao što vidimo, ovo je put koji rashod od kamate povezanih društava mora proći da bi bio priznat u poreznom bilansu. Također, bitno je napomenuti da se porezno nepriznati rashodi, koji nastaju na način koji je propisan članom 40. Pravilnika o primjeni **zakona** o porezu na dobit, ne mogu prenositi iz jednog poreznog perioda u drugi (član 40. stav 7). Radi podsjećanja, prema ranijem zakonskom određenju i drugi troškovi vezani za obradu kredita, naknade i provizije koje obveznik plaća za odobravanje zajma,odnosno kredita (troškovi obrade, osiguranja kredita itd.) bili su svrstani s kamatama, međutim, to je usvojenim novim Pravilnikom o primjeni zakona o porezu na dobit izostavljeno. U nastavku su navedeni primjeri (ne)postojanja istanjene kapitalizacije, odnosno kada je koeficijent koji predstavlja odnos između upisanog i uplaćenog kapitala i pozajmljenih sredstava manji(veći) od 1:

1. **Kada postoji istanjena kapitalizacija(odnos četverostruke vrijednosti kapitala i stanja zajmova < 1)**

**Primjer**:U aprilu 2016. godine društvo A je od svog povezanog društva B dobilo zajam u iznosu od 10.000 KM. Od početka godine do 1. aprila nije bilo zaduživanja, tako da je stanje duga za period od 270 dana (od 1. aprila do 31. decembra) bilo 10.000 KM.Stanje upisanog i uplaćenog kapitala(prema izvodu iz sudskog registra) iznosi 1.000 KM. Tržišna kamata, tj.kamata po principu „van dohvata ruke“, iznosi 800 KM. Ukupno obračunata kamata na zajam iznosi 1.000 KM. Prosječno stanje duga: 10.000 x 270 dana = 2.700.000:365=7.397,62 KM

Tabela 1. Odnos četverostruke vrijednosti kapitala i stanja zajmova < 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **R.B** | **O P I S** | **KM** |
| 1. | Upisani I uplaćeni capital (u sudskom registru) |  1.000,00 |
| 2. | Stanje zajma, odnosno kredita–prosječno |  7.397,62 |
| 3. | Četverostruka vrijednost kapitala (1.000X4) |  4.000,00 |
| 4. | ODNOS 4:1 VRIJEDN. KAPITALA I KREDITA (3:2) | 0,54 |
| 5. | Iznos ukupno obračunate kamate na zajam |  1.000,00 |
| 6. | Iznos kamate koji može biti priznat (5X4) | 540,00 |
| 7. | Iznos kamate na zajam koji se ne priznaje (5-6) | 460,00 |

Izvor: autori

Dakle, od ukupno obračunate kamate u iznosu od 1.000 KM, samo kamata obračunata na zajam dobijen do visine četverostruke vrijednosti kapitala društvaA u iznosu od 540,00 KM može biti priznata u poreznom bilansu, dok se kamata koja prelazi četverostruki iznos vrijednosti kapitala u iznosu od 460,00 KM ne priznaje kao rashod u poreznom bilansu društva A. U II analizidruštvo A poredi kamatu po osnovu zajma(kredita) od povezanog društvaB koja je prošla I nivo korekcije s PROSJEČNOM TRŽIŠNOM KAMATOM (kamatom po principu „VAN DOHVATA RUKE“).[[11]](#footnote-11) U poreznom bilansu se priznaje kao RASHOD MANJI OD TA DVA UPOREDNA IZNOSA KAMATE.

**Drugi nivo usklađivanja (usklađivanje po transfernim cijenama)**

*Tabela 2. Usklađivanje po transfernim cijenama*

|  |  |
| --- | --- |
| Ukupan iznos kamate po transfernim cijenama: | 1.000 |
| Iznos kamate do visine četverostruke vrijednosti kapitala(1000x0,54) |  540 |
| Prosječna tržišna kamata | 800 |
| Prosječna tržišna kamata do visine četverostruke vrijednosti kapitala(800x0,54) |  432 |
| **Razlika:(540-432)** |  **108** |

Izvor: autori

U slučaju da je ostvarena dobit od 10.000 KM, izvod iz poreznog bilansa bi izgledao ovako:

*Tabela 3. Izvod iz poreznog bilansa*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **R.B:** | **OPIS** | **INSTRUKCIJE** | **IZNOS U KM** |
| I | FINANSIJSKI REZULTAT |  |  |
| 1. | Dobit poslovne godine | R.b. C1 ili BU dobit neprekinutog poslov. prije poreza (AOP 297) |  10.000 |
| III | USKLAĐIVANJE POREZNIH STAVKI |  |  |
| 36. | Rashodi na ime kamata ili njihovog ekvivalenta između povezanih lica koja se smatraju porezno nepriznatim rashodom | Član 18.Zakona i član 40. Pravilnika | 460 |
| IV | OPOREZIVA DOBIT ILI POREZNI GUBITAK PRIJE TRANSFERNIH CIJENA |  |  |
| 55. | Oporeziva dobit prije transfernih cijena |  |  10.460 |
| V | TRANSFERNE CIJENE |  |  |
| 58. | Razlika između tržišnih(viših) i vrijednosti stvarnih transakcija s povezanim licima za rashode | Član 44. stav 4.Zakona |  108 |
| VI | OPOREZIVA DOBIT ILI POREZNI GUBITAK POSLIJE TRANSFERNIH CIJENA |  |  |
| 60. | Oporeziva dobit poslije transfernih cijena | (Rb. 55+57+58-59) veća od 0 | 10.568 |

Izvor: autori

Dakle, u poreznom bilansu (obrascu PB-800-A) iznos kamate na zajam koji se ne priznaje u iznosu od 460 KM se unosi na R.B.36.,a iznos razlike kamate između tržišnih i stvarnih vrijednosti transakcija po principu „van dohvata ruke“ u iznosu od 108 KM se unosi na R.B.58. poreznog bilansa.

**Kada ne postoji istanjena kapitalizacija (odnos četverostruke vrijednosti kapitala i stanja zajmova > 1)**

 Društvo X od 1.1. do 15.05.2016. godine nije imalo dugovanja prema povezanom društvu Y po osnovu zajma (kredita). Dana 16.5.2016.godine društvoX je dobilo zajam od povezanog društva Y u iznosu od 40.000 KM. Dana 17.9.2016. godine društvo X je vratilo zajam povezanom društvuB u iznosu od 10.000 KM. Dana 16.11.2016. godine povezano društvo Y daje novu pozajmicu društvu X u iznosu od 20.000 KM.Do kraja 2016.godine nije bilo novih zajmova od povezanog društva Y niti je došlo do povrata zajma od društvaX. Stanje upisanog i uplaćenog kapitala(prema izvodu iz sudskog registra) iznosi 50.000 KM. Ukupna kamata obračunata na zajmove iznosi 10.000 KM. Prosječna tržišna kamata iznosi 8.000 KM**.** Dakle, prvo ćemo uraditi **I analizu** (usklađivanje) po osnovu pravila po ISTANJENOJ KAPITALIZACIJI. Kako se to radi? Kao prvo, u odnos se stavljaju četverostruka vrijednost upisanog i uplaćenog kapitala i stanja zajmova (kredita) dobijenog od povezanog društvaY (prosječno dnevno stanje). Zatim se taj odnos pomnoži sa 4/četiri/ i dobijemo četverostruku vrijednost kapitala. Ako je stanje duga MANJE OD VRIJEDNOSTI KAPITALA,onda nemamo istanjene kapitalizacije,a ukoliko je stanje duga VEĆE OD VRIJEDNOSTI KAPITALA,onda imamo istanjenu kapitalizaciju i bit će povećana oporeziva dobit za iznos koji prelazi četverostruki iznos kamate. Kada rashodi od kamata prođu ovu I korekciju po pravilu i ako se utvrdi da nema istanjene kapitalizacije, to ne mora značiti da je rashod od kamate u poreznom bilansu ostao bez uvećanja, zato je jako bitno uraditi i II analizu kamate-prema pravilima transfernih cijena. **U II analizi društvo** X poredi kamatu po osnovu zajma(kredita) od povezanog društvaY koja je prošla I nivo usklađivanja s PROSJEČNOM TRŽIŠNOM KAMATOM(kamatom po principu „VAN DOHVATA RUKE“).U poreznombilansu se priznaje kao RASHOD MANJI OD TA DVA UPOREDNA IZNOSA KAMATE.

**Prosječno stanje duga:**

Tabela 4. Izračunavanje prosječnog duga

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Period** | **Broj dana** | **Stanje duga/KM/** | **Proizvod/KM/** |
| 1.1.-15.5.2016. | 135 |  0,00 | 0,00 |
| 16.5.-16.9.2016. | 124 | 40.000,00 | 4.960.000,00 |
| 17.9.-15.11.2016. |  60 | 30.000,00 | 1.800.000,00 |
| 16.11.-31.12.2016. |  46 | 50.000,00 | 2.300.000,00 |
| **Ukupno:** | **365** |  | **9.060.000,00** |

Izvor: autori

 Dakle, prosječno stanje duga je: 9.060.000 KM:365 dana = 24.821,92 KM. Kako je prosječno stanje duga od 24.821,92 KM MANJE od upisanog kapitala koji iznosi 50.000 KM, onda nemamo istanjene kapitalizacije.

*Tabela 5. Odnos četverostruke vrijednosti kapitala i zajmova >1*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **R.B** | **O P I S** | **KM** |
| 1. | Upisani i uplaćeni kapital (u sudskom registru) | 50.000,00 |
| 2. | Stanje zajma,odnosno kredita–prosječno |  24.821,92 |
| 3. | Četverostruka vrijednost kapitala (50.000X4) | 200.000,00 |
| 4. | ODNOS ČETVEROSTRUKE VRIJEDNOSTI KAPITALA I STANJA KREDITA (3:2) |  **8,05** |
| 5. | Iznos ukupno obračunate kamate na zajam | 10.000,00 |
| 6. | Iznos kamate koji može biti priznat (5X4) | 80.500,00 |
| 7. | Iznos kamate na zajam koji se ne priznaje (5-6) |  - |

Izvor: autori

**Drugi nivo usklađivanja (usklađivanje po transfernim cijenama):**

*Tabela 6. Usklađivanje po transfernim cijenama*

|  |  |
| --- | --- |
| Ukupan iznos kamate po transfernim cijenama: | 10.000 |
| Prosječna tržišna kamata | 8.000 |
| **Razlika:** | **2.000** |

Izvor: autori

U slučaju da je ostvarena dobit od 10.000 KM, izvod iz poreznog bilansa bi izgledao ovako:

*Tabela 7. Izvod iz poreznog bilansa*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **R. B.** | **OPIS** | **INSTRUKCIJE** | **IZNOS U KM** |
| I | FINANSIJSKI REZULTAT |  |  |
| 1. | Dobit poslovne godine | R.b.C1 ili BU dobit neprekinutog poslov.prije poreza(AOP 297) |  10.000 |
| III | USKLAĐIVANJE POREZNIH STAVKI |  |  |
| 36. | Rashodi na ime kamata ili njenog ekvivalenta između povezanih lica koja se smatraju porezno nepriznatim rashodom | Član 18. Zakona i član.40 Pravilnika |  - |
| IV | OPOREZIVA DOBIT ILI POREZNI GUBITAK PRIJE TRANSFERNIH CIJENA |  |  |
| 55. | Oporeziva dobit prije transfernih cijena |  |  10.000 |
| V | TRANSFERNE CIJENE |  |  |
| 58. | Razlika između tržišnih(viših) i vrijednosti stvarnih transakcija s povezanim licima za rashode | Član 44.stav4.Zakona | 2.000 |
| VI | OPOREZIVA DOBIT ILI POREZNI GUBITAK POSLIJE TRANSFERNIH CIJENA |  |  |
| 60. | Oporeziva dobit poslije transfernih cijena | (Rb.55+57+58-59) veća od 0 |  12.000 |

Izvor: autori

Dakle, u poreznom bilansu (obrascu PB-800-A) iznos kamate na zajam koji se ne priznaje nećemo imati popunjenu poziciju na R. B. 36, a iznos razlike kamate između tržišnih i stvarnih vrijednosti transakcija po principu „van dohvata ruke“ u iznosu od 2.000 KM se unosi na R.B. 58. poreznog bilansa.

1. **IZVJEŠTAJI I DOKUMENTACIJA VEZANI ZA POJAM ISTANJENA KAPITALIZACIJA**

**Dokumentacija o transfernim cijenama**

Prema članu 46. stav 1. Zakona navodi se da je porezni obveznik koji učestvuje u transakcijama s povezanim licima dužan u trenutku podnošenja svoje porezne prijave imati dokumentaciju o transfernim cijenama.[[12]](#footnote-12) Nadalje se navodi da porezni obveznik ima obavezu,na zahtjev Porezne uprave,podnijeti dokumentaciju o transfernim cijenama u roku od 45 dana. Prema članu 68. Pravilnika o transfernim cijenama[[13]](#footnote-13), porezni obveznik koji učestvuje u transakcijama s povezanim licima, i ako koristi princip „van dohvata ruke“, treba da posjeduje evidenciju, dokumente I izvještaje (TP dokumentaciju) u svrhu dokaza da se cijena utim transakcijama utvrđuje po principu „van dohvata ruke“.[[14]](#footnote-14) „TP dokumentacija služi kao dokaz od strane poreznog obveznika u vezi svojih transakcija s povezanim licem po pravilima transfernih cijena,[[15]](#footnote-15) prije ili uvrijeme podnošenja porezne prijave.“ TP dokumentacija organizirana je na nivou grupe MPL (*master file*) i na nivou poreznog obveznika (*local file*). TP dokumentaciju na nivou grupe MPL-a dostavljaju porezni obveznici koji imaju konsolidirani bruto prihod iznad 1,5 milijardi KM, s tim da se odredbe o ovoj obavezi primjenjuju od 2018. godine.[[16]](#footnote-16) TP dokumentacija na nivou poreznog obveznika (*local file*), prema članu 75. Pravilnika, treba osigurati dovoljno informacija i podataka o poreznom obvezniku, njegovom poslovanju i transakcijamas povezanim stranama. TP dokumentacija treba sadržavati relevantne informacije i podatke: 1. Opće informacije (opis upravljačke strukture, organizacijska struktura) 2. Opis poslovanja grupe MPL-a (djelatnosti obveznika, proizvodi, usluge, dinamika industrije, tržište, strategije) 3. Opis transakcija (detaljne transakcije,ugovore, detaljnu funkcionalnu analizu) 4. Analizu transferne cijene (izbor metode, izbor testirane strane, preglede prilagođavanja)

**Izvještaji o transfernim cijenama**

U članovima 83. do 89. Pravilnika o transfernim cijenama nalazimo odredbe o izvještajima o transfernim cijenama. Prema članu 83. Pravilnika, porezni obveznik u momentu dostavljanja prijave poreza na dobit prema članu 49. Zakonau svojoj dokumentaciji treba posjedovati Izvještaj o transfernim cijenama, koji minimalno treba sadržavati sljedeće podatke o: a) organizacionoj strukturi i pregledu poslovanja grupe povezanih lica kojoj pripada obveznik; b) analizi djelatnosti poreznog obveznika; c) funkcionalnoj analizi; d) izboru metoda transferne cijene; e) zaključak.[[17]](#footnote-17)

Međutim, u stavu 2. istog člana se navodi da porezni obveznik koji obavlja transakcije s povezanim licem u formi pozajmljivanja novca (pozajmice i krediti) može sačiniti *Skraćeni izvještaj o transfernim cijenama* koji sadrži sljedeće elemente: a) organizaciona struktura i pregled poslovanja grupe povezanih lica kojoj pripada obveznik; b) izbor metoda transferne cijene, i c) zaključak koji obuhvata ekonomsku analizu.

Skraćeni izvještaj o transfernim cijenama sačinjava i porezni obveznik u sljedećim situacijama[[18]](#footnote-18): a) kada obveznik obavlja transakcije s povezanim licem u Federaciji i primjenjuje član 95. Pravilnika[[19]](#footnote-19); b) kada se obavlja transakcija između povezanih lica – pozajmica koja se daje/prima između poreznog obveznika i povezanih lica u Bosni i Hercegovini; c) kada obveznik primjenjuje odredbu člana 54. stav (2) ovog Pravilnika[[20]](#footnote-20); d) kada obveznik ima samo jednu jednostavnu (jednokratnu) transakciju s povezanim licem, kao što je slučaj kupovine ili prodaje imovine (ne uključuje robu).[[21]](#footnote-21)

**Godišnji izvještaj o kontroliranim transakcijama**

U skladu s članom 49. stav (4) Zakona, porezni obveznik čiji iznos kontroliranihtransakcija prelazi iznos od 500.000 KM u poreznom periodu, dužan je dostavljati nadležnoj jedinici Porezne uprave Godišnji izvještaj o kontroliranim transakcijama između povezanih lica. Obrazac ovog izvještaja propisan je u Pravilniku (Obrazac TP-902). Ovaj obrazac se dostavlja nadležnoj jedinici Porezne uprave prema sjedištu do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu. Obrazac TP-902 sadrži podatke o sljedećim informacijama: a) djelatnosti poreznog obveznika, b) informacije o profitabilnosti, i c) kontroliranim transakcijama. Dakle, vezano za problematiku „istanjene kapitalizacije“, slijedi da porezni obveznik koji obavlja transakcije s povezanim licem u formi pozajmljivanja novca (pozajmice i krediti) može sačiniti Skraćeni izvještaj o transfernim cijenama i čuvati ga u svojoj računovodstvenoj arhivi i, na zahtjev Porezne uprave, podnijeti dokumentaciju o transfernim cijenama u roku od 45 dana.

1. **KRITIČKI OSVRT I PREPORUKE POREZNOJ ZAKONSKOJ REGULATIVI S ASPEKTA POJMA ISTANJENE KAPITALIZACIJE I POVEZANIHLICA**

 Pojam povezanog pravnog lica je, prema Zakonu o porezu na dobit, široko definiran, što može stvoriti neke nedoumice u samoj primjeni Zakona.Tako se, prema definiciji povezanog pravnog lica, može desiti da više lica s manjim procentom može prijeći procent od 25%, što bi se moglo svrstati u povezana pravna lica. Dakle, Zakon definira samo direktnu povezanost, ali dilema može nastati i u smislu indirektne povezanosti iz člana 44. Zakona tačka a). Posmatrajući definiciju povezanog pravnog lica s aspekta člana 44. stav 3. Zakona o porezu na dobit, može se primijetiti da zakonodavac koristi termin „...*ILI ĆE VJEROVATNO djelovati.*..“, što može u potpunosti dovesti do potpunog nerazumijevanja tih pojmova,odnosno, opravdano se postavlja pitanje što je dovoljno kao dokaz da neko neće *VJEROVATNO*i da neko nije *VJEROVATNO*učestvovao u ispunjenju želja trećeg lica.Dakle, ova definicija može stvarati dosta nedoumica i nejasnoća iz razloga što postoji vjerovatnoća, a ne konkretna transakcija.**[[22]](#footnote-22)**Ovdje je zakonodavac najvjerovatnije mislio da se pod povezanim licem smatraju i direktori društava u vlasništvu bilo kojeg pravnog ili fizičkog lica. Trebalo bi propisati jedan poseban obrazac u vezi s pojmom „istanjena kapitalizacija“koji bi se dostavljao Poreznoj upravi FBiH prilikom podnošenja godišnjih poreznih prijava. Porezna uprava bi trebala raditi na usavršavanju i edukaciji poreznih inspektora iz oblasti transfernih cijena ili možda formirati poseban odjel specijaliziran za kontrole transfernih cijena. Trebao bi biti donesen pravilnik o primjeni kamatnih stopa,a u svrhu utvrđivanja transfernih cijena i pojma istanjene kapitalizacije, jer ni u Zakonu niti u Pravilniku o porezu na dobit FBiH nije data detaljna definicija toga šta se smatra „tržišnom“ kamatnom stopom. Napominjemo da Centralna banka BiH objavljuje podatke o prosječnim kamatnim stopama banaka na kredite(kratkoročne i dugoročne) za privatna preduzeća i stanovništvo i ti podaci se objavljuju na mjesečnom nivou pa se mogu jedino koristiti za utvrđivanje razlike između (više) tržišne kamate i (niže) kamate između povezanih lica u određenom periodu,odnosno za redovne godišnje finansijske izvještaje, dok prilikom sačinjavanja vanrednih finansijskih izvještaja (stečaj, likvidacija itd.) ti podaci u datom momentu mogu biti i nedostupni.

**ZAKLJUČNA RAZMATRANJA**

 U ovome radu su elaborirani pojmovi „povezana lica“ i „istanjena kapitalizacija“ s aspekta Zakona o porezu na dobit FBiH i Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dobit FBiH, kao i Pravilnika o transfernim cijenama FBiH. Glavni cilj kojim se zakonodavac vodio prilikom odredbi članova koji govori o istanjenoj kapitalizaciji je zaustavljanje prelijevanja dobiti između povezanih pravnih lica i izbjegavanje plaćanja poreza na dobit. Prema ranijem zakonskom određenju, i drugi troškovi vezani za obradu kredita, naknade i provizije koje je obveznik plaćao za odobravanje zajma, odnosno kredita (troškovi obrade,osiguranja kredita itd.) bili su svrstani s kamatama, međutim, to je usvojenim novim Pravilnikom o primjeni zakona o porezu na dobit FBiH izostavljeno. Na praktičnom primjeru prikazano je kada se pojavljuje „istanjena kapitalizacija“, kao i popunjavanje obrasca i rubrika predviđenih u poreznom bilansu. Ukazano je i na obavezno dostavljanje izvještaja i dokumentacije o transfernim cijenama, a u vezi s problematikom pojma „istanjene kapitalizacije“. Također, data su tumačenja i kritički osvrt na neke odredbe članova Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dobit, kao i preporuke zakonskoj poreznoj regulativi u vezi s pojmovima „povezana lica“ i „istanjena kapitalizacija“. Na kraju, treba istaći da se ovim radom želi ukazati, osim na teorijske i praktične načine, dimenzije i procedure rada, i na neka poboljšanja i preporuke koje su dali autori, a u vezi sa zakonskom poreznom regulativom kao i računovodstvenom profesijom.

# LITERATURA:

1. Balta F.,“Osvrt na Pravilnik o transfernim cijenama-uporedive nekontrolisane cijene, Privredna štampa, Zips,br,1343,16-30.09.2016.
2. Mehić, E., Priručnik - Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, REC, Sarajevo, 2017.
3. http://tpconsulting.ba/
4. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit.
5. Pravilnik o transfernim cijenama.
6. Zakon o porezu na dobit FBiH.

1. *Primljeno: 20.02.2018; Prihvaćeno:07.04.2018 Submitted: 20-02-2018; Accepted: 07-04-2018*

**\* MA Samir Sunulahpašić,** cr. sfr. oir. op., doktorant Fakulteta poslovne ekonomiju

 Sveučilišta „Vitez“ Travnik.

**\*\* Dr. sc. Božo Vukoja,** vanredni profesor, Fakultet poslovne ekonomije, Sveučilište ,,Vitez,, Travnik. [↑](#footnote-ref-1)
2. „Službene novine FBiH“, broj 15/16. [↑](#footnote-ref-2)
3. Vidi Balta F., Osvrt na Pravilnik o transfernim cijenama-uporedive nekontrolisane cijene, Privredna štampa, Zips, br, 1343,16-30.09.2016, str. 5. [↑](#footnote-ref-3)
4. Ibidem, str. 5. [↑](#footnote-ref-4)
5. „Službene novine FBiH“, broj 67/16 [↑](#footnote-ref-5)
6. Član 6. Pravilnika o transfernim cijenama FBiH [↑](#footnote-ref-6)
7. Odgovori predstavljaju autorove stavove, uz mogućnost polemiziranja sa drugačijim mišljanjima. [↑](#footnote-ref-7)
8. „Službene novine Federacije BiH“, broj 15/16 [↑](#footnote-ref-8)
9. „Službene novine Federacije BiH“, broj 88/16 i 11/17, član 40. stav 1-8. [↑](#footnote-ref-9)
10. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, član 40. stav 2. [↑](#footnote-ref-10)
11. Kao prosječna tržišna kamatna stopa uzima se prosječna kamatna stopa komercijalnih banaka u FBiH za zajmove nefinansijskih društavakoju objavljuje Centralna banka BiH [↑](#footnote-ref-11)
12. Član 46. Zakona o porezu na dobit FBiH „Službene novine Federacije BiH“, broj15/16, [↑](#footnote-ref-12)
13. „Službene novine Federacije BiH“, broj 67/16 [↑](#footnote-ref-13)
14. http://tpconsulting.ba/ [↑](#footnote-ref-14)
15. http://tpconsulting.ba/ [↑](#footnote-ref-15)
16. http://tpconsulting.ba/ [↑](#footnote-ref-16)
17. Balta F., Osvrt na Pravilnik o transfernim cijenama-uporedive nekontrolisane cijene, Privredna štampa, Zips, br. 1343, 16-30.09. 2016, str. 12. [↑](#footnote-ref-17)
18. Član 83. stav 3. Pravilnika o transfernim cijenama FBiH [↑](#footnote-ref-18)
19. Ovaj član govori o uklanjanju dvostrukog oporezivanja - Obrazac TP-900 [↑](#footnote-ref-19)
20. Ovaj član govori o uslugama podrške koje porezni obveznici primaju od matičnog pravnog lica ili uslužnog servisa grupacije pod uvjetom da nisu usluge iz člana 46. stav 3. Pravilnika o transfernim cijenama, odnosno kada na usluge podrške primjenjuju dodatak od 5%. [↑](#footnote-ref-20)
21. Član 83. stav 2. Pravilnika o transfernim cijenama FBiH. [↑](#footnote-ref-21)
22. Jedan dio kritičkih razmišljanja preuzet je od Edina Mehića, Priručnik - Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, REC d.o.o. Sarajevo, 2017. [↑](#footnote-ref-22)