

UDK 338.512:005

DOI: 10.7251/FIN1801054T

Ljiljana Tanasić*

PREGLEDNI RAD

Poreski režim transfernih cijena u Bosni i Hercegovini

Tax regime of transfer pricing in Bosnia and Herzegovina

Rezime

U skladu sa problematikom transfernih cijena, kao nadolazećeg rastućeg poreskog pitanja u Bosni i Hercegovini pri oporezivanju dobiti povezanih pravnih lica, u radu je prikazana važnost odnosnog pitanja sa stanovišta ubiranja poreskih prihoda, kao i u kojoj mjeri je ono regulisano poreskim zakonima i propisima Bosne i Hercegovine. Oslanjajući se na podatke Centralne banke Bosne i Hercegovine, utvrđeno je da poreski prihodi imaju značajno učešće u ukupnim budžetskim prihodima svih jurisdikcija unutar BiH, kao i da, bez obzira na dominantno učešće indirektnih poreza u ukupnim poreskim prihodima, učešće poreza na dobit (zajedno sa porezom na dohodak i kapitalnu dobit) opravdava razmatranje pitanja transfernih cijena kao faktora uticaja na lokalni poreski budžet. Pri tome, sagledavajući poreske propise nadležnih jurisdikcija unutar Bosne i Hercegovine, konstatovano je da postoje određene neusklađenosti između poreskog režima transfernih cijena, kojima se potvrđuje razdor u funkcionisanju Bosne i Hercegovine kao jedinstvene pravne države.

Ključne riječi: transferne cijene, porez na dobit, povezana pravna lica, poreski režim, Bosna i Hercegovina.

Abstract

In line with the problem of transfer pricing, as an upcoming rising tax issue in Bosnia and Herzegovina when taxing profits of related legal entities are in question, the paper presents the importance of the related issue from the point of view of tax revenue collection, as well as to what extent it is regulated by tax laws and regulations in Bosnia and Herzegovina. Based on the data provided by the Central Bank of Bosnia and Herzegovina, it has been established that tax revenues have a significant share in the total budget revenues of all jurisdictions within Bosnia and Herzegovina, as well as that, regardless of the dominant share of indirect taxes in total tax revenues, the share of profit tax (together with the tax on income and capital gains) justifies the consideration of transfer pricing issues as a factor of impact on the local tax budget. In addition, considering the tax regulations of the tax authorities within Bosnia and Herzegovina, it was noted that there are certain discrepancies between the transfer pricing regime, which confirm the existing disruption in the functioning of Bosnia and Herzegovina as a unified state of law.

Keywords: transfer pricing, income tax, related legal entities, tax regime, Bosnia and Herzegovina.

UVOD

Globalizacija, kao nosilac erozije nacionalnih suvereniteta i nacionalnih granica, uslovlila je razvoj globalnih finansijskih sistema, porast međunarodnog protoka kapitala, porast stranih direktnih investicija i porast učešća različitih kombinacija međunarodnog udruženog poslovanja u svjetskoj ekonomiji. Ti oblici udruženog poslovanja, odnosno poslovanja u okviru grupe povezanih pravnih lica, omogućavaju veći stepen tržišne stabilnosti i sigurnosti u po-

gledu nabavke i plasmana roba i usluga, diversifikacije djelatnosti i realizacije određenih transakcija pod povoljnijim uslovima, čime se pozitivno utiče na performanse povezanih pravnih lica unutar grupe, ali i same grupe kao ekonomske cjeline. Po toj osnovi, transferne cijene, kao cijene obavljanja tih tzv. kontrolisanih transakcija, sve više dobijaju na značaju. U zemljama u razvoju, kao što je i Bosna i Hercegovina, poslovanja unutar grupe postaju sve popularnija, upravo zbog nestabilnog poslovnog okruženja i konstantne neizvjesnosti u pogledu tržišnog opstanka.

* Ekonomski fakultet Brčko, Univerzitet u Istočnom Sarajevu, e-mail: ljiljana.tanasic.efb@gmail.com

Međutim, sa poreskog stanovišta, stimulacija i razvoj slobodne trgovine dobara i kapitala otvorila je prostor za niz špekulativnih razloga pristupanju i poslovanju unutar grupe. Naime, putem uspostavljanja odgovarajućih transakcionih relacija između članova grupe, transferne cijene ostvaruju direktan uticaj na određivanje poreskog položaja pravnih lica kroz mogućnost „seljenja“ dobiti iz jedne zemlje u drugu, s ciljem sticanja određenih poreskih pogodnosti. Po tom osnovu, transferne cijene predstavljaju intrigantnu temu prilikom koncipiranja poreskih propisa za oporezivanje dobiti učesnika različitih poslovnih kombinacija i na nacionalnom i na međunarodnom nivou. Pojedine međunarodne organizacije preduzimaju određene korake u borbi sa konstatovanim problemom, kroz obezbjeđivanje harmonizovanijeg pristupa rješavanju ovog pitanja. Jedno od tih rješenja, koje je ostvarilo široku primjenu u velikom broju zemalja, jesu Smjernice o transfernim cijenama Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD). U njima se ističe da pri formiranju transfernih cijena treba primjenjivati princip „van dohvata ruke“ (arm's length principle), koji podrazumijeva upotrebu cijene koja se može ostvariti u nekontrolisanim transakcijama, tj. transakcijama između potpuno nezavisnih pravnih lica za određenu robu ili uslugu, u uslovima slobodne konkurencije. Sa Smjericama OECD-a usko je povezan i član 9. OECD Modela Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u kojem su predstavljene autoritativne postavke principa „van dohvata ruke“, kao osnova za bilateralne poreske ugovore između zemalja članica OECD-a i rastućeg broja zemalja koje to nisu. Ovim članom je predviđeno da kada se dogovoreni ili nametnuti uslovi između dva povezana pravna lica razlikuju od trgovinskih ili finansijskih odnosa koji bi bili ostvareni između nezavisnih pravnih lica, dobit koju bi, da nema tih uslova, ostvarilo jedno od povezanih pravnih lica će biti uračunata u njegovu dobit i, shodno tome, oporezovana. Na taj način zemlja ugovornica štiti svoju poresku osnovicu od primjene netržišnih cijena. Takođe, 2013. godine OECD je, u saradnji sa zemljama iz grupe G-20, pokrenula i inicijativu za realizaciju BEPS projekta (Base Erosion and Profit Shifting), s ciljem konkretizovanja osnovnih koraka za sprečavanje erozije nacionalne poreske osnovice, uslovljene premještanjem dobiti u zemlje sa nižom stopom poreza na dobit, putem primjene transfernih cijena od strane povezanih pravnih lica. Sa druge strane, na nacionalnom nivou, poreske vlasti u velikom broju država, u nastojanju da na određeni način kontrolišu pitanje primjene transfernih cijena, opredjeljuju se za implementaciju tzv. naprednih cjenovnih sporazuma (Advance Pricing Arrangements – APA), kao posebnog oblika koncepta „utočišta“ ili „sigurne luke“. Radi se

o ugovoru između povezanog lica, odnosno poreskog obveznika kao člana jedne ekonomske cjeline, i nadležne poreske uprave, u pogledu usklađivanja kriterijuma za utvrđivanje transfernih cijena kontrolisanih transakcija u skladu sa principom „van dohvata ruke“, za određeni budući vremenski period. Smisao primjene navedenog ugovora jeste jačanje povjerenja između poreskih organa i poreskih obveznika.

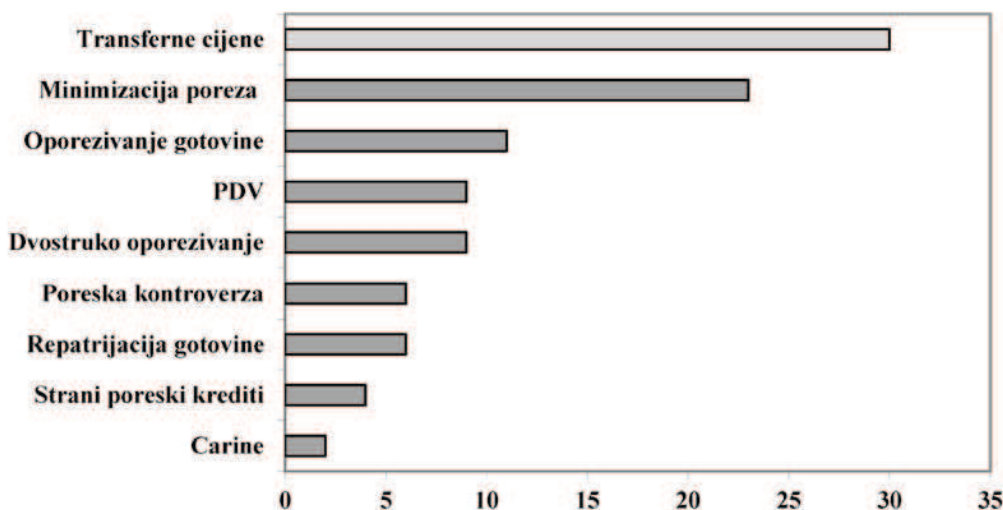
U Bosni i Hercegovini pitanje transfernih cijena aktuelno je u posljednjih nekoliko godina, ali ne u značajnoj mjeri. Otežavajuća okolnost je što Bosna i Hercegovina predstavlja svojevrsnu složenu organizacionu strukturu, sastavljenu od dva entiteta: Republike Srpske (RS) i Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH), kao i Brčko Distrikta BiH (BD BiH). Na taj način, kao specifično fragmentisani poreski ambijent, ona ostavlja prostor za brojne neusklađenosti u pogledu poreskog regulisanja pojedinih pitanja, uključujući i primjenu transfernih cijena od strane povezanih pravnih lica.

1. UTICAJ PRIMJENE TRANSFERNIH CIJENA NA EFIKASNOST NACIONALNIH PORESKIH SISTEMA

Transferne cijene, kao sredstvo kojim se može ostvariti direktan uticaj na visinu poreskog opterećenja učesnika u kontrolisanim transakcijama, sve više postaju predmet moguće zloupotrebe. Ovo je posebno izraženo kada je u pitanju poslovanje povezanih pravnih lica u različitim poreskim jurisdikcijama. Navedeno predstavlja posljedicu „slobodnog“ načina utvrđivanja transfernih cijena i razlike u stopama poreza na dobit između pojedinih zemalja širom svijeta. Ovakav način izbjegavanja prave poreske obaveze direktno narušava ravnotežu lokalnog poreskog budžeta. Na taj način, kroz proces globalizacije, transferne cijene su, vrlo brzo, iz računovodstvene tehnike izrasle u metod alokacije resursa, koji ostavlja značajne posljedice na lokalnu ekonomsku, socijalnu i poresku stabilnost, čime se određuje kvalitet života u pojedinim zemljama.

Pozivajući se na istraživanje međunarodne kompanije za pružanje profesionalnih usluga „Ernst&Young“, u okviru kojeg je obavljen intervju sa 877 direktora matičnih preduzeća multinacionalnih grupa povezanih pravnih lica iz 25 zemalja, transferne cijene predstavljaju jedno od najvažnijih poreskih pitanja sa kojima se suočavaju multinacionalne grupe povezanih pravnih lica (grafikon 1).

Grafikon 1. Najvažnija poreska pitanja po mišljenju poreskih direktora matičnih preduzeća



Izvor: Global Transfer Pricing Survey – Addressing the Challenges of Globalization (2010). Ernst & Young.

Kao što se iz prethodnog grafikona vidi, 30% direktora iz matičnih preduzeća, širom svijeta, koji se bave poreskim pitanjima, identifikovali su transferne cijene kao najvažnije poresko pitanje. Ovo nije iznenađujuće, s obzirom na visoke iznose novca koje su povezani sa odnosnim pitanjem, jer ono predstavlja potencijal za dvostruko oporezivanje, kao i osnovu za uvođenje značajnih kazni i kamata. Sa druge strane, visoki troškovi usklađivanja su često povezani sa pripremom dokumentacije o transfernim cijenama i sa upravljanjem istragama koje se odnose na provjeru informacija iskazanih u dostavljenim dokumentima. Takođe, multinacionalne grupe povezanih pravnih lica su sve više zabrinute oko potencijalnog uticaja nadzora primjene transfernih cijena na njihovu reputaciju u očima civilnog društva, kao i na finansijski uticaj novouvedenih računovodstvenih zahtjeva.

Uzimajući u obzir naprijed navedeno, odnosno da je zakonska legislativa o transfernim cijenama često povezana sa dvostrukim oporezivanjem, visokim troškovima usaglašavanja, povećanom diskrecijom poreske administracije, i kao rezultat svega toga, po-

većanim nivoom neizvjesnosti za poreske obveznike, kod pojedinih zemalja, odnosno zemalja u razvoju, postoji određeni strah da sve to može negativno uticati na lokalnu investicionu klimu. Takođe, odnosno zemlje, po pravilu, nemaju iskustvo u implementaciji kontrolnih mehanizama i procedura kojima bi se spriječila proizvoljna upotreba transfernih cijena, a vrlo često nemaju ni odgovarajuće i potpune zakone o porezu na dobit pravnih lica. Na ovaj način one postaju potpuno izložene riziku erozije oporezive osnovice, izmještanjem dobiti u druge poreske jurisdikcije. Svjesnim ili nesvjesnim stvaranjem uslova za legalno izbjegavanje ili umanjeње poreske obaveze obveznika koji posluju unutar grupe povezanih lica, podrijava se dobrovoljno poštovanje nadležnih poreskih organa od strane lokalnih poreskih obveznika.

U tabeli 1. predstavljen je komparativni prikaz identifikovanih prednosti i nedostataka prilikom uvođenja principa „van dohvata ruke“ u zakonsku legislativu o transfernim cijenama, s ciljem naglašavanja dileme zemalja u razvoju po tom osnovu.

Tabela 1. Prednosti i nedostaci implementacije principa „van dohvata ruke“ u zemljama u razvoju

Prednosti	Nedostaci
<ul style="list-style-type: none"> - Poreskoj administraciji pruža neophodnu pravnu osnovu za zaštitu poreske osnovice. - Smanjuje slučajeve ekonomskog dvostrukog oporezivanja. - Kreira ravnopravni položaj između povezanih i nezavisnih pravnih lica, domaćih i stranih pravnih lica i zemalja (predstavlja ograničavajući potencijal pravnih lica da postignu konkurentsku prednost preko transfernih cijena). - Omogućava usaglašavanje sa obavezama koje zemlja može imati u okviru međunarodnog prava (kao rezultat važećih poreskih ugovora po osnovu člana 9. OECD Modela Ugovora). - Smanjuje neizvjesnost za poreske obveznike i poreske administracije. - Omogućava zemlji da učestvuje u budućem međunarodnom razvoju regulacije transfernih cijena i zaštiti interesa poreskih obveznika rezidenata u pregovorima sa drugim poreskim upravama. - Smanjuje usaglašavanje troškova na globalnom nivou za multinacionalne grupe povezanih pravnih lica, usmjeravajući ih ka uvažavanju samo jednog pristupa transfernim cijenama. 	<ul style="list-style-type: none"> - Značajno se oslanja na uporedive informacije kojih ponekad nema ili nisu dostupne. - Predstavlja nametanje značajnog administrativnog tereta poreskim vlastima. - Predstavlja nametanje značajnog tereta poreskim obveznicima. - Zahtijeva diskreciono pravo poreske administracije, koje, ukoliko nije adekvatno kontrolisano, predstavlja priliku za korupciju ili dovodi do nepotrebnih troškova usklađivanja. - Može dovesti do neizvjesnosti za poreskog obveznika i poresku upravu u pogledu tretmana određenih transakcija i okolnosti. - Može zahtijevati prilagođavanje nekontrolisanih transakcija kako bi se poboljšala uporedivost, koja može biti kompleksna i donekle proizvoljna. - Upotreba jednostranih metoda možda ne uzima u obzir mrežnu dobit i ekonomiju obima. - Zahtijeva značajna ulaganja u izgradnju kapaciteta unutar poreskog organa. - Mnoge ekonomije u razvoju imaju ograničen broj važećih poreskih ugovora (koji pružaju pravnu osnovu za osiguranje olakšica od ekonomskog dvostrukog oporezivanja).

Izvor: Cooper, J., Fox, R., Loepnick, J., Mohindra, K. (2016). *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*, 22.

Međutim, navedene praktične poteškoće oko implementacije principa „van dohvata ruke“ mogu biti neutralisane prednostima njegovog usvajanja ukoliko je zakonodavstvo prilagođeno specifičnim okolnostima zemlje, ukoliko su na raspolaganju odgovarajuća sredstva za razvoj kapaciteta poreskih organa i ukoliko izvršene aktivnosti usmjeravaju pažnju poreskih organa na sektore i transakcije koje predstavljaju najveće rizike.

Sa druge strane, važno je istaknuti da se moguća zloupotreba transfernih cijena ne zasniva samo na smanjivanju oporezivog dobitka putem njegovog premještanja u jurisdikcije sa nižim stopama poreza na dobit, nego i putem primjene različitih poreskih

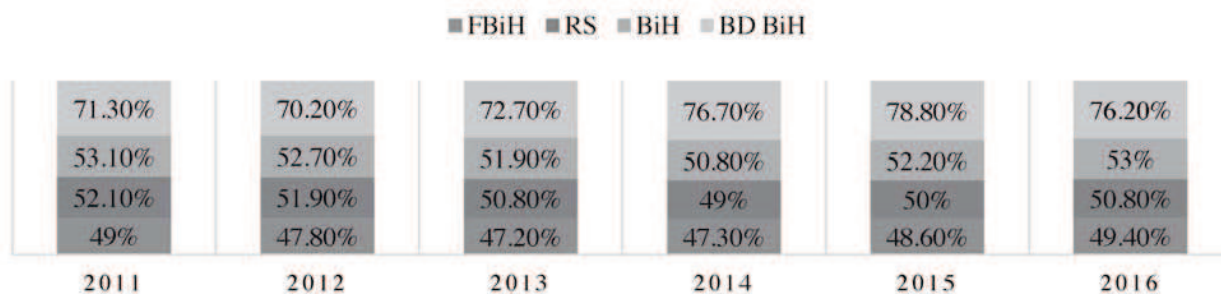
umanjeња, oslobađanja i odbitnih stavki, što se negativno odražava na visinu naplaćenih direktnih poreza na području konkretne poreske jurisdikcije. Naime, kada su povezana lica stacionirana u istoj jurisdikciji, gdje važe jedna poreska pravila za sve poreske obveznike, pitanje transfernih cijena se usmjerava na podsticaje i oslobađanja koja vode umanjeњу obračunatog poreza ili smanjenju poreske osnovice. Primjenom transfernih cijena povezano lice može da prebaci dio osnovice za oporezivanje, u okviru iste jurisdikcije, drugom povezanom licu koje, po određenim osnovama, ima pravo na različite beneficije (npr. oslobođeno je poreza prvih nekoliko godina, ima pravo na umanjeње osnovice zbog zapošljavanja,

ulaganja, izvoza itd.) i da na zakonom dozvoljen način smanji cjelokupnu poresku obavezu na nivou grupe, odnosno ekonomske cjeline. Negativni poreski efekti kod transakcija između domaćih poreskih obveznika, naročito su izraženi u jurisdikcijama koje nastoje da kroz odgovarajući „povlašćeni“ poreski tretman stimulišu razvoj određenih djelatnosti, određenih područja, smanje stopu nezaposlenosti i slično. Međutim, iako navedene aktivnosti, s jedne strane, doprinose ostvarivanju nacionalnih privredno-ekonomskih interesa, s druge strane, one omogućavaju i pojavu eventualnih gubitaka poreskog prihoda po tom osnovu.

2. ULOGA POREZA NA DOBIT U PORESKOM SISTEMU BOSNE I HERCEGOVINE

Na cjelokupnoj teritoriji Bosne i Hercegovine poreski prihodi imaju izuzetno značajnu ulogu u ukupnim budžetskim prihodima. Na grafikonu 2. prikazano je učešće poreskih prihoda u ukupno ostvarenim prihodima na državnom nivou i na nivou entiteta, uključujući i Brčko Distrikt BiH, za period od 2011. do 2016. godine. Podaci ukazuju na to da poreski prihodi čine nešto više od 50% ukupnih državnih prihoda. Slična situacija je i u Republici Srpskoj i u Federaciji BiH, dok u Distriktu poreski prihodi zauzimaju čak više od 70% budžetskih prihoda.

Grafikon 2. Učešće poreskih prihoda u budžetskim prihodima

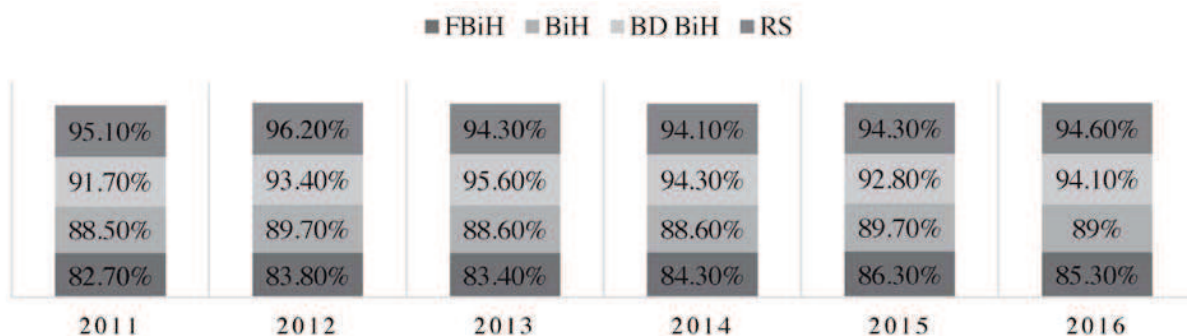


Izvor: Vlastite (autorove) kalkulacije na osnovu podataka Centralne banke Bosne i Hercegovine, URL: http://statistics.cbbh.ba:4444/Panorama/novaview/SimpleLogin_sr.aspx

Učešće direktnih poreza u ukupnom poreskom prihodu Bosne i Hercegovine je znatno niže nego učešće prihoda od indirektnog oporezivanja, što ukazuje na nizak stepen privrednog razvoja zemlje. Međutim, sagledavanjem analitike kretanja učešća prihoda od poreza na dobit, uključujući i porez na dohodak i kapitalnu dobit

(jer su u izvještajima prikazani kao zajednička pozicija) u direktnim poreskim prihodima entiteta i Distrikta, kao i same Bosne i Hercegovine, u okviru navedenog perioda (grafikon 3), evidentno je da odnosna kategorija poreskih prihoda dominira u strukturi direktnih poreskih prihoda, naročito u Republici Srpskoj i Brčko Distriktu BiH.

Grafikon 3. Učešće prihoda od poreza na dohodak, dobit i kapitalnu dobit u direktnim poreskim prihodima Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije BiH i Brčko Distrikta BiH



Izvor: Vlastite (autorove) kalkulacije na osnovu podataka Centralne banke Bosne i Hercegovine, URL: http://statistics.cbbh.ba:4444/Panorama/novaview/SimpleLogin_sr.aspx

Učešće prihoda od poreza na dobit, dohodak i kapitalnu dobit u direktnim poreskim prihodima u svim dijelovima, odnosno poreskim jurisdikcijama Bosne i Hercegovine, ne smije biti zanemarena kategorija, posebno kada govorimo o oporezivanju dobiti pravnih lica koja posluju unutar grupe, kao značajnom prostoru za umanjivanje i izbjegavanje zakonskih obaveza poreskih obveznika.

Brčko Distrikt BiH, te da se po osnovu toga zakonski propisi donose odvojeno za svaku jurisdikciju.

U nastojanju da se sagledaju sličnosti i razlike između postojećih poreskih propisa u domenu primjene transfernih cijena, u tabeli 2. dat je pregled specifičnosti poreskog tretmana transfernih cijena u Bosni i Hercegovini po nadležnim jurisdikcijama, uključujući i važeće stope poreza na dobit.

3. KOMPATIVNI PREGLED PORESKIH PROPISA O TRANSFERNIM CIJENAMA U BOSNI I HERCEGOVINI

Osnovna karakteristika Bosne i Hercegovine jeste da se ona sastoji od dva teritorijalna i administrativno odvojena entiteta, uključujući i

Tabela 2. Rezime poreskog režima transfernih cijena u BiH

	Brčko Distrikt	Republika Srpska	Federacija BiH
Stope poreza na dobit	10%	10%	10%
Tip regulacije	Nacionalni propisi (naslonjeni na Smjernice OECD-a samo u domenu metoda transfernih cijena).	Nacionalni propisi (u skladu sa Smjernicama OECD-a).	Nacionalni propisi (djelimično naslonjeni na Smjernice OECD-a).
Status povezanih lica	Posredno ili neposredno posjedovanje najmanje 10% akcija u akcionarskom društvu, odnosno udjela vlasništva u kapitalu. Kod poreskog konsolidovanja posjedovanje od strane matičnog preduzeća najmanje 80% udjela u pravnom licu koje je uključeno u grupu pravnih lica.	Posredno ili neposredno, učestvovanje u upravljanju, kontroli ili kapitalu drugog lica, posjedovanjem najmanje 25% akcija ili udjela u drugom pravnom licu sa pravom glasa ili kada to lice ima faktičku mogućnost da kontroliše odluke drugog lica.	Posredno ili neposredno posjedovanje najmanje 25% kapitala, akcija ili glasačkih prava. Kod poreskog konsolidovanja posredna ili neposredna kontrola više od 50% akcija, odnosno udjela.
Metode transfernih cijena	Sve metode navedene u Smjernicama OECD-a (metoda uporedive tržišne cijene, metoda preprodajne cijene, metoda troškovi plus, metoda transakcione neto marže, metoda podjele transakcione dobiti).	Sve metode navedene u Smjernicama OECD-a, uz mogućnost primjene bilo koje druge metode u skladu sa principom „van dohvata ruke“ ukoliko nije moguća primjena ostalih pet metoda.	Sve metode navedene u Smjernicama OECD, s tim da se prednost daje tradicionalnim transakcionim metodama, uz mogućnost primjene bilo koje druge metode u skladu sa principom „van dohvata ruke“ ukoliko nije moguća primjena ostalih pet metoda.
Dokumentacija o transfernim cijenama	Da.	Da.	Da.
Rok za dostavljanje dokumentacije	Nije definisan.	Uz dostavljanje poreskog bilansa.	Uz dostavljanje poreskog bilansa.
Rok za dostavljanje dokumentacije na zahtjev nadležnih poreskih organa	Nije definisan.	30 dana.	45 dana.
Poreske kazne za neblagovremeno dostavljanje dokumentacije o transfernim cijenama	Nisu posebno definisane.	Za pravno lice od 20.000,00 do 60.000,00 KM. Za odgovornu osobu od 5.000,00 do 15.000,00 KM.	Za pravno lice od 3.000,00 do 100.000,00 KM. Za odgovornu osobu od 2.500,00 do 10.000,00 KM.
Poreske kazne za potcijenjenju poresku osnovicu na osnovu primjene transfernih cijena	Nisu posebno definisane.	Utvrđena dodatna oporeziva dobit podložna je standardnoj stopi poreza na dobit pravnih lica, uvećanoj za 0,03% za svaki dan kašnjenja izmirenja navedene obaveze.	3.000,00–100.000,00 KM. Takođe, utvrđena dodatna oporeziva dobit podložna je standardnoj stopi poreza na dobit pravnih lica, uvećanoj za 0,04% za svaki dan kašnjenja izmirenja navedene obaveze.
Zakonsko ograničenje za procjenu poreza po osnovu prilagođavanja transfernih cijena	Nije definisano.	Pet godina (od datuma kada je poreska prijava podnesena ili od datuma nastanka poreske obaveze, računajući od datuma koji dolazi kasnije).	Pet godina (od kraja godine u kojoj je poreska prijava trebalo da bude podnesena).
Rješavanje poreskih sporova	Interne opcije: Žalba Apelacionoj komisiji, kao i pokretanje upravnog spora pred Osnovnim sudom Brčko Distrikta BiH. Međunarodne opcije: Nije regulisano.	Interne opcije: Žalba Ministarstvu finansija RS, kao i pokretanje upravnog spora pred odgovarajućim Okružnim sudom i podnošenje žalbe pred Vrhovnim sudom RS. Međunarodne opcije: Nije regulisano.	Interne opcije: Žalba nezavisnom organu drugog stepena unutar Ministarstva financija FBiH, kao i pokretanje upravnog spora pred Kantonalnim sudom i podnošenje žalbe pred Vrhovnim sudom FBiH. Međunarodne opcije: Nije regulisano.

Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	Međunarodni ugovori koje je potpisala BiH.	Međunarodni ugovori koje je potpisala BiH.	Međunarodni ugovori koje je potpisala BiH.
Jedinica za transferne cijene	Ne.	Ne.	Ne.
Baze podataka za upoređivanje kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija	Ne primjenjuju se.	Ne primjenjuju se.	Ne primjenjuju se.
Napredni cjenovni sporazumi	Nema ih.	Nema ih.	Nema ih.
Akcion plan BEPS projekta	Nije ugrađen u zakonske propise Brčko Distrikta BiH.	Nije ugrađen u zakonske propise RS.	Nije ugrađen u zakonske propise Federacije BiH.

Izvor: Vlastita (autorova) izrada na osnovu postojećih poreskih zakona o oporezivanju ostvarenog dobitka poreskih obveznika u Republici Srpskoj, Federaciji BiH i Brčko Distriktu BiH.

U sve tri poreske jurisdikcije unutar Bosne i Hercegovine, pitanje transfernih cijena regulisano je nacionalnim propisima, koji su u različitoj mjeri oslonjeni na Smjernice OECD-a. Kvantitativni prag sticanja statusa povezanog lica, u pogledu posrednog ili neposrednog posjedovanja kapitala ili akcija, najniži je u Brčko Distriktu i iznosi 10%, dok u Republici Srpskoj i Federaciji BiH on iznosi 25% i uključuje i posjedovanje glasačkih prava. Međutim, u Republici Srpskoj status povezanog lica bazira se i na faktičkoj mogućnosti kontrolisanja odluka drugog lica. Takođe, pri određivanju statusa povezanog lica kod poreske konsolidacije u Federaciji BiH i Brčko Distriktu, kvantitativni prag je podignut na posjedovanje 50%, odnosno 80% udjela ili akcija u drugom pravnom licu. U pogledu dozvoljenih metoda utvrđivanja transfernih cijena, svih pet metoda iz Smjernica OECD-a su zakonski prihvatljive na cijeloj teritoriji Bosne i Hercegovine. Međutim, iako je poreskim propisima, u sve tri jurisdikcije, utvrđeno da poreski obveznici sa statusom povezanog pravnog lica treba da vode dokumentaciju o transfernim cijenama, u Brčko Distriktu nije definisan rok za dostavljanje te dokumentacije, čak ni na zahtjev nadležnih poreskih organa. Sljedstveno, u ovoj jurisdikciji nisu posebno definisani ni novčani iznosi poreskih kazni za neblagovremeno dostavljanje odnosno dokumentacije, kao ni kazne za potcijenjeno poresku osnovicu na osnovu primjene transfernih cijena. Republika Srpska i Federacija BiH po tim osnovama su bile ažurnije i preciznije. Vremenski rok zakonskog ograničenja procjene

poreza po osnovu prilagođavanja transfernih cijena u Republici Srpskoj i Federaciji BiH je pet godina, a u Distriktu nije definisano. S tim u vezi, rješavanje poreskih sporova iz razmatrane oblasti, u poreskim propisima svih dijelova Bosne i Hercegovine, ima svoju internu, ali ne i međunarodnu definisanost. Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je potpisala Bosna i Hercegovina važeći su za sve tri jurisdikcije. Međutim, nijedna jurisdikcija, u okviru nadležnih poreskih institucija, nema formirane specijalizovane jedinice za kontrolu primjene transfernih cijena, ne koristi baze podataka za upoređivanje kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija, ne praktikuje primjenu naprednih cjenovnih sporazuma i nema ugrađen akcion plan BEPS projekta u lokalne poreske propise.

Postojeće razlike u razmatranim propisima jurisdikcija u području primjene transfernih cijena od strane povezanih lica, i pored niske stope poreza na dobit, negativno se odražavaju na investicionu klimu, a predstavljaju i prostor za poresku evaziju u pogledu poslovanja povezanih pravnih lica unutar Bosne i Hercegovine. Naime, iako je stopa poreza na dobit ista, postoje određene razlike u pogledu pojedinih poreskih oslobođenja i podsticaja, tj. umanjenja poreske osnovice, koji omogućavaju plaćanje manjeg poreza na nivou grupe povezanih pravnih lica. Za potrebe detaljnije ilustracije, u tabeli 3. su navedene razlike u poreskim podsticajima za zapošljavanje novih radnika u nadležnim jurisdikcijama unutar Bosne i Hercegovine.

Tabela 3. Razlike između nadležnih jurisdikcija u BiH u pogledu poreskih oslobođenja za zapošljavanje novih radnika

	Brčko Distrikt	Republika Srpska	Federacija BiH
Kvantitativni prag	Nije definisano.	30 novih radnika u jednoj kalendarskoj godini.	Nije definisano.
Uslov prethodne zaposlenosti	Nije definisano.	Da nisu bili zaposleni u zavisnom ili matičnom pravnom licu poreskog obveznika.	Da nisu bili zaposleni u zavisnom ili matičnom pravnom licu poreskog obveznika u prethodnih pet godina.
Nadležnost lokalnog zavoda za zapošljavanje	Nije definisano.	Da. Evidencija Zavoda za zapošljavanje RS.	Nije definisano.
Vremenski minimum angažovanja novih radnika	Nije definisan.	Tri godine (ne računajući godinu u kojoj je započeo radni odnos).	12 mjeseci.
Iznos umanjenja poreske osnovice	Iznos isplaćenih bruto plata novozaposlenim radnicima.	Iznos plaćenog poreza na dohodak i plaćenih doprinosa za novozaposlene radnike.	Dvostruki iznos isplaćenih bruto plata novozaposlenim radnicima.

Navedeni podaci ukazuju na to da u poreskim propisima Brčko Distrikta nisu detaljno utvrđeni kriterijumi sticanja prava na umanjenja poreske osnovice po osnovu zapošljavanja novih radnika. Ti kriterijumi su najstrože utvrđeni u Republici Srpskoj, sa najmanjom osnovom za umanjenje poreske obaveze po tom pitanju. U Federaciji BiH pojedini kriterijumi uslovljenosti postoje, ali ne u mjeri kao što je to definisano u Republici Srpskoj. Takođe, njihovim poreskim propisima predviđen je i najveći osnov poreskih oslobođanja za zapošljavanje novih radnika.

Takođe, i postojeće nedorečenosti ili neusklađenosti različitih propisa, koji se odnose na regulisanje istih pitanja, omogućavaju „zakonsko“ provođenje poreske evazije u okviru iste jurisdikcije. Na primjer, važeći Zakon o porezu na dobit RS (čije je definisanje povezanog pravnog lica navedeno u tabeli 2) i Zakon o poreskom postupku RS ne definišu na isti način status povezanog lica. Zakon o poreskom postupku kao povezano pravno lice tretira pravno lice koje direktno ili indirektno posjeduje najmanje 50% vrijednosti imovine ili najmanje 50% glasova akcionara drugog pravnog lica. Konstatovane razlike u načinu regulisanja statusa povezanog pravnog lica mogu dovesti do situacije da lice ima status povezanog lica po jednom, ali ne i po drugom zakonskom propisu, što ga automatski oslobađa odgovornosti za obaveze poreskog dužnika sa kojim je povezano i sa kojim je obavljalo interne transakcije, i onemogućava naplatu poreske obaveze odnosno poreskog dužnika.

Međutim, sagledavajući broj i obuhvatnost postojećih zakonskih propisa u vezi sa primjenom transfernih cijena u jurisdikcijama unutar Bosne i Hercegovine, evidentno je da su Republika Srpska i Federacija BiH posvetile određenu pažnju ovoj oblasti i na relativno sličan način regulisale pojedine segmente, iako su određena pitanja i dalje ostala otvorena i nedorečena. Takođe, mora se napomenuti da je veliki napredak napravljen i u pogledu transparentnosti poreskih zakona, propisa i procedura. Naime, zvanična web stranica Poreske uprave Republike Srpske i Porezne uprave Federacije BiH predstavlja gotovo potpunu i sistematičnu prezentaciju svih relevantnih trenutno postojećih zakonskih propisa koji tretiraju odnosno pitanje. Međutim, Poreska uprava Brčko Distrikta nema svoju zasebnu web-stranicu, jer ona predstavlja sastavni dio sajta Vlade Brčko Distrikta, pri čemu svi postojeći zakoni i pravilnici nisu prezentovani, a i oni koji jesu, nisu pregledno i sistematično prikazani, što urušava transparentni pristup poreskom tretmanu problematike transfernih cijena u okviru iste države.

ZAKLJUČAK

Poreska evazija nastaje i razvija se kao rezultat neuređenosti društvene svijesti u pogledu osude i odbijanja ideje ličnog uključivanja ili podržavanja neizmirenja obaveza prema državi, zatim, nepostojanja stručnog znanja i sposobnosti od strane kontrolnih poreskih izvršilaca za identifikovanje i dokazivanje odnosne nezakonite radnje, kao i izostanka adekvatnih i potpunih propisa sa efikasnim mehanizmom sankcija. Na taj način ona predstavlja pojavu sa ozbiljnim i dalekosežnim uticajem na funkcionisanje društvenog sistema, jer direktno ili indirektno umanjuje visinu prikupljenih poreskih prihoda u budžetu i urušava mogućnosti i stabilnost države u pogledu realizacije fiskalnih, socijalnih, ekonomskih i razvojnih ciljeva.

U pogledu Bosne i Hercegovine, konstatovane neusklađenosti i nedorečenosti ostavljaju značajan prostor za zloupotrebu zakonskih propisa i, po toj osnovi, mogućnost za umanjenja poreskih prihoda entiteta i Distrikta, pa čak i kada se radi o poslovanju nacionalnih grupa povezanih pravnih lica. Time se potvrđuje postojeći razdor u funkcionisanju Bosne i Hercegovine kao jedinstvene pravne države

i umanjuje njena privlačnost za kvalitetne strane investitore, ostavljajući prostor za izbjegavanje ili umanjenje poreske obaveze po osnovu primjene transfernih cijena od strane povezanih pravnih lica.

Iako su Republika Srpska i Federacija BiH nešto detaljnije regulisale oblast primjene transfernih cijena, slabosti kontrolnih procesa i poreskih administracija, urušavaju funkcionalnost postojećih režima transfernih cijena. To znači da nadležne poreske vlasti u Bosni i Hercegovini moraju usmjeriti napore ka jačanju poreskog kontrolnog mehanizma primjene transfernih cijena, što zahtijeva adekvatne i potpune zakonske propise, multifunkcionalne poreske timove i dobre baze podataka.

IZVORI

1. Centralna banka Bosne i Hercegovine. Pristupljeno 19.03.2018. http://statistics.cbbh.ba:4444/Panorama/novaview/SimpleLogin_sr.aspx
2. Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., Mohindra, K. (2016). *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. Preuzeto 12.02.2018. sa <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/25095>.
3. *Global Transfer Pricing Survey – Addressing the Challenges of Globalization*. (2010). Ernst&Young. Preuzeto 28.12.2017. sa [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf).
4. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. (2014). OECD. Preuzeto 18.12.2017. sa http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.WTKLiZKGPcs#page1.
5. Zakon o porezu na dobit Federacije BiH, „Službene novine Federacije BiH“ br. 15/16.
6. Zakon o porezu na dobit, „Službeni glasnik Brčko Distrikta BiH“ br. 60/10, 57/11, 33/12.
7. Zakon o porezu na dobit, „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 94/15. i 1/17.
8. Zakon o poreskom postupku Republike Srpske, „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 102/11, 108/11, 67/13, 31/14. i 44/16.
9. OECD, *Tax, Base erosion and profit shifting*, Pristupljeno 18.12.2017. <http://www.oecd.org/tax/beps/>.
10. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, „Službeni glasnik Brčko Distrikta BiH“ br. 9/11, 40/12. i 9/13.
11. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, „Službene novine Federacije BiH“ br. 88/16, 11/17. i 96/17.
12. Pravilnik o transfernim cijenama i metodama za njihovo utvrđivanje, „Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 47/16.
13. Pravilnik o transfernim cijenama, „Službene novine Federacije BiH“ br. 67/16.
14. *Smernice OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave*. (2010). Preuzeto 18.01.2018. sa <http://dx.doi.org/10.1787/9788691513702-sr>.
15. *Transfer Pricing and developing countries* (2010). European Commission, PWC.