

Transferne cijene između povezanih društava

Jozo Piljić

Doktor ekonomskih znanosti, Uprava za indirektno/neizravno oporezivanje Banja Luka, RC Tuzla, profesor na Fakultetu poslovne ekonomije, Univerzitet/Sveučilište „Vitez“ u Vitezu, Bosna i Hercegovina, jpiljic@yahoo.com

Sažetak: Cijene nisu ugovorene na slobodnom, otvorenom tržištu, one mogu odstupati od cijena što ih ugovore nepovezani trgovinski partneri u usporedivoj transakciji u jednakim okolnostima. Ako su dobra i usluge u transakciji između povezanih strana precijenjeni, dobit prodavatelja je povećana, a dobit kupca smanjena. Obrnuto, ako su dobra i usluge podcijenjeni, dobit kupca je povećana, a dobit prodavatelja smanjena. Zloupotreba transferne politike cijena postoji ako su dobit i rashodi alocirani radi smanjenja oporezive dobiti. Transferne cijene na razini multinacionalne kompanije (holdinga), koji se sastoji od matice i podružnica, ima višestruke efekte. Postoji više metoda određivanja transfernih cijena.

Ključne riječi: transferne cijene, metode transfernih cijena, povezane osobe

Primljen / Received: 28. februar 2016. / February 28, 2016

Prihvaćen / Accepted: 9. mart 2016. / March 9, 2016

UVOD

Transferna cijena (*eng. transfer pricing*) je cijena po kojima se odvija transakcija između dvije povezane osobe prilikom prodaje dobara, izvršenja usluga i prodaje nematerijalne imovine.

Transferne cijene su instrument redistribucije dobiti unutar grupe. Utvrđivanjem transfernih cijena po tržišnim uvjetima sprječava se dvostruko oporezivanje (u jednoj državi oporezuje se prihod, a u drugoj trošak nije porezno priznat).

Zbog mogućnosti prenošenja dobitaka iz jednog društva u drugo transfernim cijenama i usmjeravanja plaćanja poreza jednoj državi umjesto drugoj, transferne cijene u međunarodnoj trgovini između kapitalno povezanih društava pod nadzorom su država u kojima su povezana društva.

U većini slučajeva porezne vlasti nastoje prilagoditi cijene postignute u tim transakcijama s cijenama u nepristranim transakcijama. Međutim, to nije uvijek lako utvrditi jer često ne postoji usporediva transakcija na otvorenom tržištu. U takvim okolnostima porezne vlasti nastoje utvrditi cijenu u nepristranoj transakciji primjenom različitih metoda. U tom se smislu često uvodi i načelo nepristrane transakcije ili «načelo nadohvat ruke» (*engl. arm's length principle*). Cijena u skladu s «načelom nadohvat ruke» jest cijena koju bi neovisne strane ugovorile u nepristranim, usporedivim transakcijama. Takvu cijenu, a ne transfernu cijenu koju su ugovorila povezana društva, uzimaju u obzir porezne vlasti pri razrezu poreza.

Posebnu ulogu transferne cijene dobivaju razvojem poslovnih kombinacija. Transakcijama akvizicija poslovnih

subjekata nastaju velike grupe čiju organizaciju čine matice i podružnice. Matice su subjekti koji kontroliraju podružnice jer imaju više od 50% glasačkih prava. Podružnice jesu subjekti koji su kontrolirani a mogu biti bilo u državi matice ili u drugim državama. U posljednje vrijeme, posebno je značajna uloga transfernih cijena u složenim holding kompanijama na međunarodnoj razini. Zbog trgovine između matice i podružnica smještenih u različitim državama sve više su izražajnije porezne implikacije transfernih cijena.

Na razini jednog decentraliziranog poslovnog subjekta transferne cijene su cijene po kojima jedna organizacijska jedinica tereti drugu za isporučene dijelove, materijal, poluproizvode, proizvode ili usluge na kojima druga organizacijska jedinica nastavlja proizvodnju ili ih prodaje na eksternom tržištu. Na razini jednog složenog decentraliziranog subjekta ove transferne cijene nazivaju se još u praksi i interne cijene.

Kada se radi o grupi na međunarodnoj razini transfer dobara i usluga između matice i podružnica vrši se po transfernim cijenama. Tako npr. matice, koja proizvodi opremu a podružnica tu opremu montira u drugoj zemlji, transfernim cijenama implicira visinu dobiti i poreza na dobit matice i podružnica. Uspostavljene transferne cijene opreme impliciraju u ovom slučaju trošak nabavke podružnice i istovremeno prihod matice. To znači, bez obzira na to kako se formiraju transferne cijene njima se značajno utječe na profitabilnost svakog subjekata unutar složene grupe. To isto vrijedi i na razini jednog decentraliziranog poslovnog subjekta. Naime, cijene po kojima jedna poslovna jedinica isporučuje materijal i poluproizvode drugoj poslovnoj

jedinici izravno utječe na rashode poslovne jedinice koje preuzima materijal i poluproizvode te na prihode poslovne jedinice koja isporučuje materijal i poluproizvode.

U svakom slučaju, transferne cijene utječu na postupak poslovnog odlučivanja o inputu i outputu. Ovim odlukama izravno se utječe na dobit, stope povrata od ulaganja kao i na oporezivanje dobiti kada su u pitanju složene organizacije na međunarodnoj razini.

Ako se između povezanih osoba u njihovim poslovnim odnosima ugovore cijene koje se razlikuju od cijena koje bi se ugovorile između nepovezanih osoba, tada se sva dobit u iznosu u kojoj bi bila ostvarena kad bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, uključuje u poreznu osnovicu povezanih osoba.

Pravni okvir za transferne cijene je:

a. Domaći porezni propisi:

- Zakon o porezu na dobit („Službene novine F BiH“ broj 15/16)
- Zakon o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 94/15)

b. Međunarodni propisi:

- OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja
- OECD Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave

SVRHA TRANSFERNIH CIJENA

Svrha transfernih cijena može se promatrati ovisno o tome:

- da li se radi o jednom poslovnom subjektu koji ima decentraliziranu organizacijsku strukturu ili
- da li se radi o grupi koju čine matrica i podružnice bilo na nacionalnoj ili na multinacionalnoj razini.

U prvom slučaju, transferne cijene su instrument optimiziranja uspjeha pojedinih organizacijskih dijelova a time i optimiziranja uspjeha cijele kompanije. Naime, iako aktivnosti unutar jednog poslovnog subjekta nisu tržišne, operativna dobit poslovne jedinice (profitni centar ili investicijski centar) može biti značajan motiv ili pokretač kako menadžmenta tako i zaposlenih te poslovne jedinice. Transferne cijene u takvim subjektima trebaju biti pokretač smanjenja troškova u lancu ponude na razini jednog poslovnog subjekta. Lanac ponude unutar jednog subjekta izravno utječe na finalnu cijenu proizvoda ili usluga. Troškovi pojedinih dijelova organizacije, koji čine taj lanac ponude, trebaju se kontrolirati. Posebno se to odnosi na tipične troškovne centre i centre potpore čije troškove treba alocirati na profitne i investicijske centre.

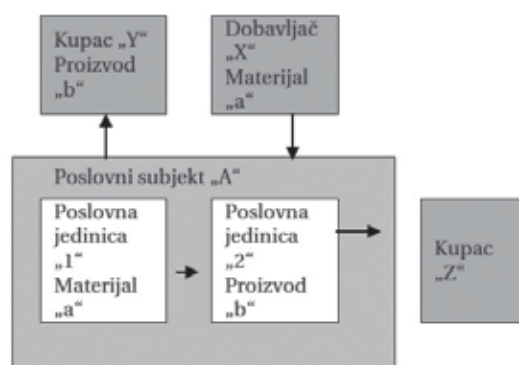
Kada menadžment poduzeća favorizira visoki stupanj decentralizacije organizacijskih dijelova tada transferne cijene promoviraju visoki stupanj autonomije. To znači, ako menadžer neke poslovne jedinice (npr. profitni centar) teži maksimiziranju operativne dobiti svoje poslovne jedinice tada treba imati i slobodu pregovaranja s drugim odjelima unutar kompanije o cijenama inputa ili cijenama outputa.

Konkretno, menadžer jedne poslovne jedinice koja je ujedno i profitni centar trebao bi imati slobodu izbora nabavke materijala, poluproizvoda ili nekih usluga od:

- drugih poslovnih jedinica ili odjela unutar kompanije ili
- drugih poslovnih subjekata izvan organizacijske strukture kompanije.

Na isti način, menadžer neke poslovne jedinice koja je ujedno i profitni centar trebao bi imati slobodu prodavati svoje proizvode (sklopove ili dijelove) i usluge bilo:

- drugim poslovnim jedinicama unutar organizacijske strukture kompanije ili
- drugim poslovnim subjektima izvan kompanije.



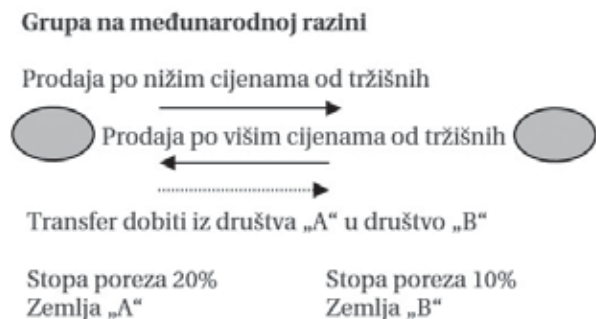
Slika 1. Djelovanje transfernih cijena

Menadžer poslovnog subjekta „A“ poslovne jedinice „2“ ima dvije alternative:

- kupiti materijal „a“ od poslovne jedinice „1“ ili
 - kupiti materijal „a“ od eksternog dobavljača „X“.
- Istovremeno, menadžer poslovnog subjekta „A“ poslovne jedinice „1“ ima dvije alternative:
- prodati materijal „a“ kupcu- poslovnoj jedinici „2“ unutar poslovnog subjekta „A“, ili
 - prodati materijal „a“ eksternom kupcu „Y“ koji također proizvodi iste ili slične proizvode kao i poslovna jedinica „2“ u okviru poslovnog subjekta „A“.

Transferne cijene na razini multinacionalne kompanije (holdinga), koji se sastoji od matrice i podružnica, ima višestruke efekte. Njima se izravno utječe na visinu poslovnog rezultata članica grupe u lancu ponude. To za posljedicu ima i različitu razinu oporezivanja dobiti kao i oporezivanja raspoređene dobiti članica grupe u različitim zemljama. Transfernim cijenama transferira se dobit iz zemalja s visokim poreznim stopama u zemlje s nižim poreznim stopama. Njima se izravno utječe na povećanje dobiti u zemljama s nižim stopama poreza na dobit. S druge strane, transferne cijene mogu imati i kontrolnu ulogu. Tako npr. ako matrica želi da joj podružnica isplati dividende, a ova to ne može zbog zakonskih ograničenja, tada će matrica umjetno povećati svoju dobit a smanjiti dobit podružnice. Dakle, transferne cijene se mogu efikasno koristiti kao in-

strument transfera i procjene rezultata bilo organizacijskih jedinica decentraliziranog poduzeća bilo članica grupe (holdinga).



Slika 2. Djelovanje transfernih cijena na međunarodnoj razini

IZBOR METODE FORMIRANJA TRANSFERNIH CIJENA

Prijenosom dobiti ili gubitaka s jednog u drugo društvo, transfernim cijenama ne mijenja se profitabilnost prodanog proizvoda na nekom tržištu, osim ako pritom zbog različitih poreznih stopa ili carine na nestanu razlike u poreznom opterećenju dobiti i carini. U slučaju različitih poreznih stopa u oporezivanju dobiti ovisnih društava koja međusobno trguju, prijenosom dobiti iz jednog društva u drugo nastaju porezne i carinske uštede ili suprotno, povećanje poreznih i carinskih obveza. Porezne uštede nastaju onda ako su u prodaji između povezanih društava primijenjene niže transferne cijene tamo gdje su niže porezne stope. Ako uvezena roba podliježe carini, carina utječe na poreznu uštedu.

Matematički izraz ušteda poreza na dobit prema Emmanuelu i Mehafdiju¹ dopunjen za carinu je:

$$TS = (P_2 - P_1) t_1 - \{(P_2 - P_1) [1 / (1 - c)]\} t_2 ; t_1 > t_2 ; \text{ ili}$$

$$TS = (P_2 - P_1) \{t_1 - [1 / (1 - c)] t_2\} ; t_1 > t_2$$

TS - maksimalna ušteda plaćanja poreza na dobit u obje države

P₂ - visoka transferna cijena

P₁ - niska transferna cijena

t₂ - stopa oporezivanja dobiti² u državi uvoznici

t₁ - stopa oporezivanja dobiti u državi izvoznici

c - carinska stopa

¹ Emmanuel, C, Mehafdi, M.: *Transfer Pricing*, London, Academic Press, 1994., str. 72-73 – prema Kuhar, Š.: *Poslovni aspekt oblikovanja prijenosnih (transfernih) cijena*, Računovodstvo, revizija i financije 6/2004, RRiF Plus, Zagreb, 2004., str. 88.

² Podrazumijeva se efektivna prosječna porezna stopa jer se porezna osnovica, u pravilu, razlikuje od dobiti. Dobiva se dijeljenjem poreznog rashoda s računovodstvenom dobiti (MRS 12, t. 86.).

Ako su transferne cijene formirane prema tržišnim uvjetima ili prema jasnim pravilima njihovog formiranja, u velikoj je mjeri isključena mogućnost prenošenja dobiti ili gubitaka s jednog društva na drugo i posljedica kao što su umanjivanje ili povećanje kapitala manjinskih dioničara, iskrivljavanje pokazatelja profitabilnosti poslovanja društava, plaćanje poreza jednoj državi umjesto drugoj i sl.

Stoga je u izboru metoda određivanja transfernih cijena potrebno primijeniti onu metodu koja je:

- prilagođena upravljanju grupom društava,
- dostupna podacima iz vanjskih izvora i
- dopuštena metoda prema poreznim propisima o oporezivanju dobiti, u državama u kojima su društva koja međusobno trguju.

Na koji će način transferne cijene biti oblikovane i tko će ih određivati ovisi o načinu upravljanja poslovanjem grupe i njezinim povezanim društvima, te ciljevima i podjeli odgovornosti za dostizanje odgovarajućih ciljeva. Ako u grupi kapitalno povezanih društava postoji velika autonomija u odgovornosti za profit i odlučivanju o međusobnoj trgovini, transferne cijene oblikuju se decentralizirano i dogovorno, prema tržišnim uvjetima. Suprotno tome, ako je odlučivanje i odgovornost za upravljanje grupom društava centralizirana, određivanje transfernih cijena je centralizirano i one mogu biti oblikovane prema tržišnim uvjetima ili prema nekim pravilima.

Proizvođač, društvo – matica, kontrolira svoje ovisno društvo tako da je upravljanje grupom centralizirano i ono određuje transferne cijene. Uprava ovisnog društva odgovorna je za prodaju proizvoda na inozemnom tržištu i za profit povezanog društva u uvjetima koji su na tom tržištu i okvirima koje je odredila uprava matice.

U transferne cijene uračunavaju se svi troškovi od proizvodnje do prodaje krajnjem kupcu i udjel u ukupnom dobitku prije kamata i poreza od prodaje tog proizvoda na tržištu »Y« koji pripada društvu »B«. S druge, pak, strane transferna cijena pokriva troškove prodavatelja (matice) i sadržava udjel u ukupnom dobitku prije kamata i poreza od prodaje tog proizvoda na tržištu »Y« koji pripada matici.

Činioci o kojima ovisi transferna cijena su:

- proizvodni troškovi u državi proizvodnje (koji sadržavaju troškove prilagodbe proizvoda specifičnim zahtjevima kupaca na pojedinim tržištima);
- troškovi dopreme i ostali troškovi do povezanog društva;
- carine, akcize i slični porezi;
- prodajni troškovi i troškovi prijevoza do kupaca na inozemnom tržištu;
- ulaganje u tržište (reklama i poticanje prodaje - diskrecijski troškovi ovisni o odluci uprave); i
- neto prodajna cijena na inozemnom tržištu.

U pojedinim državama različiti su troškovi kapitala (različite kamate stope), zbog čega je prikladno utvrditi ukupnu dobit prije kamata i poreza (EBIT) i podijeliti je prema ulaganjima.

Transferna cijena ne utječe samo na porez na dobit u društvima koje sudjeluju u trgovini povezanih društava koja su u različitim državama, nego i na visinu carine u toj trgovini. Zato je u određivanju transfernih cijena carina također činilac kao i porez na dobit.

Međutim, prema samoj prirodi posla, transfernu cijenu treba odrediti prije početka trgovanja pri čemu je bitno jesu li u određivanje transferne cijene korišteni planirani troškovi i drugi činioci koji će se s velikom vjerojatnosti ostvariti u razdoblju za koje se određuje transferna cijena.

Metode su određene prema OECD-ovim Smjernicama o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave.

Primjena odgovarajućih metoda u formiranju transfernih cijena, sprječava, barem djelomično, prijenos dobiti u povezana društva u drugim državama. Na poreznom obvezniku je teret dokazivanja ispravnosti transferne cijene, odnosno odabira i primjene odgovarajuće metode.

Optimalna transferna cijena je:

$$Vt \leq Tc \leq Mp$$

Vt – varijabilni trošak

Tc – transferna cijena

Mp – tržišna cijena

NAČELO NEOVISNOSTI (NAČELO NEPRISTRANE TRANSAKCIJE)

Povezane osobe moraju međusobno poslovati prema načelu nepristrane transakcije, a ako ne postupe tako porezne vlasti mogu zamijeniti cijene što su ih društva ugovorila (transferne cijene) sa cijenama koje bi bile zaključene između nepovezanih osoba.

U članku 9. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisano je načelo nepristrane transakcije na način da ako su između dva društva u njihovim trgovačkim i financijskim odnosima utvrđeni uvjeti različiti od onih koji bi postojali između samostalnih društava, dobit koju bi ostvarilo jedno društvo kad takvi uvjeti ne bi postojali, ali zato što postoje nije ostvarena, može se uključiti u dobit tog društva i sukladno tome oporezivati.

Obveznik je dužan transakcije među povezanim osobama posebno prikazati u svojoj poreznoj bilanci. Obveznik je dužan, u poreznoj bilanci posebno prikazati vrijednosti istih transakcija po cijenama koje bi se ostvarile na tržištu takvih ili sličnih transakcija da se nije radilo o povezanim osobama (načelo "izvan dohvata ruke").

Razlika između cijene utvrđene primjenom načela "izvan dohvata ruke" i transferne cijene uključuje se u poreznu osnovicu i oporezuje se. Kod utvrđivanja cijene transakcije po načelu "izvan dohvata ruke" koriste se usporedive cijene na tržištu, a kada to nije moguće, metoda koštanja uvećana za uobičajenu zaradu.

Ugovorom je propisano da ako dođe do ispravka po-

rezne osnovice u jednoj državi, potrebno je istovremeno provesti odgovarajuću ispravku porezne osnovice u drugoj državi da ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja.

U tome smislu je propisano da ako država ugovornica u dobit društva te države uključi i sukladno tome oporezuje dobit za koju je društvo druge države ugovornice već oporezivano u toj drugoj državi, a takva dobit je ona koja bi prvo društvo ostvarilo da su uvjeti dogovoreni između ta dva društva jednaki onima koje bi međusobno dogovorila samostalna društva, tada će druga država na odgovarajući način prilagoditi iznos poreza koji je ista utvrdila na tu dobit.

Pri bilo kakvom prilagođavanju trebaju se uzeti u obzir odredbe Ugovora i prema potrebi, nadležna tijela država ugovornica međusobno će se savjetovati. To znači da država koja je predložila primarno usklađivanje snosi teret dokazivanja drugoj državi da je usklađivanje "opravdano, kako načelno tako i u pogledu iznosa". Od obaju nadležnih tijela očekuje se suradnja u rješavanju slučajeva na osnovi međusobnih sporazuma.

Svako usklađivanje transfernih cijena unutar jedne jurisdikcije zahtijeva odgovarajuću promjenu unutar druge jurisdikcije. Ako druga država ne obavi odgovarajuću ispravku, dobit tako povezanih društava će se dvostruko oporezovati. Da bi se takvo dvostruko oporezivanje svelo na minimum, postignut je međudržavni konsenzus o tome kako za porezne svrhe utvrditi transferne cijene kod međunarodno povezanih društava. Komentar članka 9. stav 2. OECD-ovog Modela ugovora pojašnjava da država od koje se traži usklađivanje cijena treba taj zahtjev odobriti samo ako smatra da se iz vrijednosti usklađene dobiti tačno vidi kakva bi dobit bila da su transakcije bile nepristrane.

Budući da transferne cijene nisu ugovorene na slobodnom tržištu, one mogu odstupati od cijena što ih ugovore nepovezane osobe u usporedivoj transakciji u jednakim okolnostima. Zloupotreba transfernih cijena postoji ako su dobit i rashodi neprilično alocirani radi smanjenja porezne osnovice.

Porezne vlasti nastoje prilagoditi cijene postignute u transakcijama između povezanih osoba s cijenama u nepristranim transakcijama između nepovezanih osoba. U tu svrhu OECD je izradio Smjernice o transfernim cijenama koje bi trebale poslužiti kako poreznim vlastima tako i multinacionalnim kompanijama koje posluju u različitim državama.

Smjernice o transfernim cijenama bave se prvenstveno primjenom načela nepristrane transakcije u ocjenjivanju transfernih cijena kod povezanih društava. Budući da im je svrha pomoći poreznim upravama u načinu pronalaženja zadovoljavajućih rješenja za određivanje transfernih cijena, smanjuje se rizik sukoba među poreznim upravama, a izbjegavaju se i skupi sudski postupci.

U Smjernicama se raščlanjuju metode ocjenjivanja jesu li uvjeti gospodarskih i financijskih odnosa unutar grupe povezanih društava u skladu s načelom nepristrane

transakcije, te se raspravlja o praktičnoj primjeni tih metoda, kao polazištu za analize transfernih cijena.

Za provođenje načela nepristrane transakcije koriste se različite metode čiji je cilj postići što praktičnije rješenje koje je u skladu s tim načelom. Primjena određene metode ovisi o okolnostima i specifičnostima svakog pojedinog slučaja. Cijena koja se uzima kao usporediva može biti ona koju bi ugovorile članice povezanih društava s nekom trećom osobom koja nije član povezanih društava ili cijena koju ugovaraju potpuno neovisne (nepovezane) stranke na tržištu.

Da bi se neka od metoda mogla primijeniti treba se na temelju razmatranih podataka identificirati i odabrati odgovarajuću metodu te obrazložiti taj izbor. Nakon toga se sastavljaju isprave o pretpostavkama i procjenama donesenim i izrađenim tokom utvrđivanja rezultata prema načelu nepristrane transakcije. Pritom je bitna usporedivost, funkcionalna analiza i analiza rizika. Dobivene rezultate izračunavanja treba usporediti s podacima drugih društava u usporedivim okolnostima.

Načelo neovisnosti utvrđivanja cijena koje se zahtijeva u o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave je vrlo bitno. Ako bi u takvim okolnostima jednom od tih društava bili nametnuti uvjeti koji se ne bi ostvarili u transakcijama između nepovezanih društava, tada se najčešće prema odredbama međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dopušta mogućnost ispravljanja dobiti u porezne svrhe kako bi se osiguralo načelo neovisnosti odnosno načelo nepristrane transakcije.

Smatra se da dobit povezanih društava može za svrhe utvrđivanja porezne osnovice biti usklađena za bilo koja odstupanja i poremećaje koji bi narušili načelo neovisnosti. Poremećaji koji bi narušili načelo neovisnosti mogu biti različiti, kao što su antidampinške mjere pojedinih vlasti, politika tečaja, kontrola cijena i sl.

Postoje brojni slučajevi gdje se načelo nepristrane transakcije lako može provesti, kao što su npr. kamate na pozajmice i kredite budući da je kamata u usporedivim transakcijama poznata. No, postoje i brojni slučajevi kad je to zbog jedinstvenosti transakcije vrlo teško budući da su usporedive transakcije rijetke, npr. posebna nematerijalna imovina ili obavljanje posebnih specijaliziranih usluga, teškoće s prikupljanjem informacija od drugih društava zbog povjerljivosti podataka i sl. Osobito osjetljivo područje transfernih cijena između rezidenta i nerezidenta je pitanje iskazivanja poslovnih gubitaka uzrokovanih međunarodnim transakcijama između povezanih društava kad je opravdana pretpostavka da cijene isporučenih dobara i usluga povezanog društva nisu u skladu s tržišnim cijenama. Ostvarivanje gubitaka u nekom određenom razdoblju može biti opravdano ekonomskim razlozima, nastupa na nekom tržištu, razlozima konkurencije, osvajanja tržišta i sl. Međutim, to na dugi rok nije prihvatljivo ni trgovačkim društvima niti poreznim organima.

Načelo neovisnosti osigurava jednakost poreznog postupka za društva koja posluju u različitim zemljama u odnosu na društva koja posluju u samo jednoj zemlji.

Načelo neovisnosti nije svemoćno budući da, npr., povezana društva mogu sklapati i neke poslove koje neovisna društva obično ne sklapaju u danim okolnostima (prodaja nematerijalne imovine s nešto blažim uvjetima povezanim društvima), a što uvijek ne mora biti motivirano izbjegavanjem plaćanja poreza. Bez obzira na poteškoće u provedbi, načelo neovisnosti ostaje kao općeprihvaćeno načelo budući da je najbliže slobodnom tržištu.

POVEZANE OSOBE

Povezane osobe je opći pojam koji se upotrebljava radi opisa dvaju ili više društava vezanih zajedničkim interesom. Gospodarska društva su povezana ako ista osoba izravno ili neizravno sudjeluje u upravljanju, nadzoru ili u kapitalu obaju gospodarskih društava, tj. ako su oba gospodarska društva pod zajedničkim nadzorom.

Gotovo uvijek ovaj pojam obuhvaća odnos društva majke i društva kćeri kao i društava braće i sestara.

Prema odredbama članka 9. OECD-ovog Modela ugovora dva su poduzetnika povezana ako jedan od njih izravno ili neizravno sudjeluje u upravljanju, kontroli ili kapitalu drugoga, ili „ako iste osobe izravno ili neizravno sudjeluju u upravljanju, kontroli ili kapitalu obaju poduzetnika (tj. oba su poduzetnika pod zajedničkom kontrolom).

METODE UTVRĐIVANJA TRANSFERNIH CIJENA

U Smjernicama OECD-a spominje se nekoliko metoda kojima se mogu utvrđivati transferne cijene, bilo u međusobnim transakcijama povezanih društava bilo u nadzoru nadležnih poreznih vlasti kako bi provjerile moguće izbjegavanje plaćanja poreza.

Za prosudbu o tome jesu li poslovni odnosi između povezanih osoba utvrđeni prema tržišnim kriterijima utvrđene su sljedeće metode:

- a. **Standardne transakcijske metode (*traditional transaction methods*)**
 - metoda usporedive nekontrolirane cijene (*comparable uncontrolled price method CUP*)
 - metoda prodajne cijene (*resale price method - RPM*)
 - metoda dodatka na troškove (*cost plus method*)
- b. **Metode transakcijske dobiti (*transactional profit methods*)**
 - metoda podjele dobiti (*profit split method*)
 - metoda neto razlike u cijeni (*transactional net margin method - TNMM*).

METODA USPOREDIVE NEKONTROLIRANE CIJENE

Metoda usporedive nekontrolirane cijene sastoji se u tome što se uspoređuju cijene isporučenih dobara i usluga između povezanih društava s cijenama istih dobara i usluga u nekontroliranoj transakciji, tj. između neovisnih društava u usporedivim okolnostima. Razlika između tih cijena

može proizlaziti iz uvjeta poslovanja u tom dijelu između ovisnih društava te da ti uvjeti nisu neovisni, kao i da bi se porezna osnovica trebala iskazati prema neovisnim cijenama. Takvi zaključci mogu se izvlačiti samo kad transakcije između povezanih osoba i neovisnih osoba ne mogu bitno utjecati na cijenu usporedivih dobara i usluga te je moguće napraviti odgovarajuće usklađenje zbog eliminacije utjecaja, kao što su npr. razlike između usporedivih dobara i usluga kako bi se postigla usporedivost. Otežana mogućnost usklađenja katkad utječu na stupanj pouzdanosti i korisnosti metode usporedivih nekontroliranih cijena.

Primjeri za to mogu biti proizvodi istog naziva namjene i temeljnih svojstava, ali različitoga zemljopisnog podrijetla. U tom slučaju usklađenjem prije usporedbe treba eliminirati moguće utjecaje tog podrijetla na cijenu.

Treba eliminirati i moguće komercijalne uvjete isporuke dobra na oblikovanje cijena. Npr. to mogu biti različiti uvjeti cijena osiguranja i prijevoza. Ako je u nekom slučaju za jednake proizvode ugovorena cijena isporuke CIP (plaćena vozarina i osiguranje), a druga FOB (franco brod), takve se cijene trebaju uskladiti kako bi bile usporedive tako da se obje dovedu u poziciju npr. EXW, tj. Franco tvornica (proizvođač), eliminiranjem utjecaja dodatka na cijenu.

Primjer 1.

Cijena nekog proizvoda je 100,00 KM prema klauzuli FAS³ u skladu s pravilima Incotermsa 2000 između povezanih društava, a proizvođačka cijena prema klauzuli EXW⁴ sukladno pravilima Incotermsa 2000 u nekontroliranim uvjetima jednakog proizvoda je 50,00 KM. Ako se procjenjuje da je utjecaj klauzule prijevoza i osiguranja prema klauzuli FAS približno 20,00 KM, tada su cijene u kontroliranim uvjetima bitno drukčije od nekontroliranih tržišnih, usporedivih cijena u nepristranoj transakciji te ima elemenata za ispravak dobiti za potrebe utvrđivanja porezne osnovice.

Primjer 2.

Slično se tako može procjenjivati i zašto se, npr., uvozni proizvodi plaćaju po cijeni od 1,50 KM od povezanih društava, a domaći se mogu nabaviti po cijeni od 1,20 KM za kilogram od neovisnih društava. Ako je riječ o mogućim odstupanjima u kvaliteti, načinu proizvodnje (ekološka proizvodnja odnosno intenzivna proizvodnja) i drugim svojstvima proizvoda, tada se sve okolnosti trebaju procijeniti prije nego se cijene navedenih proizvoda utvrde kao cijene u kontroliranim uvjetima koje ne odgovaraju tržišnim cijenama u neovisnim transakcijama.

U Smjernicama OECD-a ističe se i primjer isporuke

dobara prema različitim količinama i cijenama ovisno o toj količini: ...*porezni obveznik prodaje 1.000 tona proizvoda za 80 USD po toni povezanom društvu u njegovoj međunarodnoj grupi društava, te da u isto vrijeme prodaje 500 tona toga proizvoda za 100 USD po toni neovisnom društvu.* U tom je slučaju nužno razmotriti može li se u uvjetima neovisnih tržišnih transakcija pojaviti takvo odstupanje od cijena ovisno o količini, tj. može li se na, npr., navedenu dvostruko veću količinu dobiti 20% manja cijena, jesu li to uobičajeni trgovački popusti i je li u pitanju ipak samo cijena dobara u kontroliranim transakcijama.

METODA PRODAJNE (TRGOVAČKE) CIJENE

Metoda prodajne cijene primjerena je situacijama u kojima se dobra nabavljaju od povezanih osoba, a prodaje se nepovezanim osobama. Usporedive cijene utvrđuju se tako da se od prodajne cijene odbije odgovarajuća marža koja se postiže u postojećim slobodnim tržišnim uvjetima, a kao rezultat dobiva se cijena po kojoj bi se određeno dobro moglo nabaviti u uobičajenim tržišnim okolnostima. Budući da je ovdje riječ o odnosima povezanih osoba od kojih je jedna nerezident, treba uzeti u razmatranje carinu i druge uvozne troškove.

To znači da se polazi od slobodno utvrđene prodajne cijene i od slobodno oblikovane trgovačke marže iz koje prodavatelj može pokriti uobičajene troškove te ostvariti odgovarajuću dobit. Kao usporedna vrijednost može poslužiti trgovačka marža istog društva koja se ostvaruje u slučaju prodaje nepovezanim osobama i u prodaji dobara iz nepovezanih transakcija ili marže drugih društava u neovisnim transakcijama.

U slučaju primjene metode prodajnih cijena kao i u slučaju primjene metode usporedive nekontrolirane cijene može se dobiti prihvatljiv rezultat ako nijedna razlika ne može bitno utjecati na trgovačku maržu na slobodnom tržištu, a usklađenjem se ta razlika može eliminirati.

Metoda prodajne cijene nije pouzdana u svim transakcijama. Pokazuje se posebna osjetljivost te metode kad je riječ o kupnji i doradi proizvoda, kad je proizvod uključen u neki drugi složeniji proizvod ili kad prodavatelj (povezana osoba) bitno pridonosi *kreaciji ili održavanju nematerijalne imovine povezane s proizvodom (npr. zaštićeni znakovi ili zaštićena imena) u vlasništvu povezanog društva.* U tim je okolnostima teško mjeriti cijenu nabavljenih dobara u cijeni nekoga drugog proizvoda.

Metoda prodajne cijene daje pouzdanije rezultate kad se analiziraju usporedive cijene u razdoblju koje je bliže nabavi dobara ili usluga. Što je razdoblje od nastanka događaja dulje, rezultati te metode sve su manje uvjerljivi zbog brojnih činilaca koji na to mogu utjecati, kao što su financiranje, tečajne razlike koje neminovno nastaju, drugi troškovi i promjene tržišnih očekivanja (moda, tehnologija i sl.).

U pojedinim okolnostima trgovačka marža može biti velika zbog posebnih zadataka uz kreiranje i suradnju u marketinškim aktivnostima. Katkad marketinški izdaci

³ Prodavatelj isporučuje robu uz bok broda u ugovorenoj otpremnoj luci, od tog trenutka troškove i rizike snosi kupac, prodavatelj carini robu za izvoz

⁴ Troškove i rizike snosi kupac od skladišta prodavatelja

moгу biti doista veliki kad je usluga marketinških aktivnosti nastala u korist stvarnog vlasnika trgovačkog znaka ili nekoga drugog dobra ili usluge. U takvom slučaju primjenjivija je *metoda dodatka na troškove*.

Ako bi prodavatelj imao vlastitu organizaciju marketinga koja je angažirana u tim aktivnostima, usporedba s neusklađenom trgovačkom maržom u nekontroliranim uvjetima možda ne bi bila primjerena, o čemu pri analizi treba voditi brigu. Posebno treba razmotriti slučaj ekskluzivnih ugovora o, npr., prodaji nekih dobara ovisno o području koje obuhvaća, konkurenciji i sličnim tržišnim pojavama, što sve može bitno utjecati na visinu marže koja se posebno treba razmotriti i kod prodavatelja (proizvođača) i trgovca.

Primjer 3.

U Smjernicama se navodi primjer prodaje proizvoda na istom tržištu pod istim imenom, od kojih jedan nudi jamstvo za svoje proizvode, a drugi ne. Na prvi se pogled može steći dojam da se kod prvog prodavatelja kumulira više dobiti nego kod drugog. No, tek kad bi se te dvije ponude u jamstvenim rokovima svele na istu razinu postprodajnih usluga, odnosno popravaka u tim rokovima, tada bi se i marže mogle uspoređivati. Te okolnosti ugovora pri analizi usporedivih cijene treba uzeti u razmatranje.

Primjer 4.

U sličnim okolnostima može se razmotriti i moguće osnivanje posebnog društva koje bi se u nekoj zemlji bavilo samo prodajom dobara svog osnivača. Ako se ugovorene marže utvrđuju prema maržama neovisnih društava, treba posebno utvrditi jesu li tako postavljene marže usporedive s obzirom na količinu posla koji treba obaviti kao i ekskluzivnost ugovora, odnosno jesu li te marže usporedive i treba li ih za potrebe analize uskladiti kao bi bile usporedive s maržama u neovisnim transakcijama.

METODA DODATKA NA TROŠKOVE

Metoda dodatka na troškove (metoda troškovi plus) sastoji se u tome da se prvo odrede troškovi dobara ili usluga koje je za konkretnu isporuku u kontroliranoj transakciji zabilježilo društvo koje je ta dobra ili usluge isporučilo, a zatim se na tako utvrđene troškove dodaje odgovarajuća dobit koja se u takvim poslovima može postići na tržištu u neovisnim transakcijama.

Za usporedbu treba uzeti dobit što se dodaje na troškove kojeg isporučitelj ostvaruje u nekontroliranim transakcijama, a kao dodatna orijentacijska informacija dobit koja je ostvaren kod neovisnih društava. Kao i u navedenim metodama, i ovdje vrijedi pravilo da za svrhe analize u razmatranje trebaju uzeti slučajevi da nijedno od tih društava ne utječe bitno na ostvarivanje dodane razlike na slobodnom tržištu kao i da se eventualni utjecaji mogu lako eliminirati.

Treba naglasiti i ograničenja mogućnosti primjene metode dodatka na troškove zbog toga što troškovi ne trebaju uvijek biti povezani s prodajnom cijenom dobara i usluga, gdje su u nekim slučajevima povezani troškovi beznačajni u odnosu na prodajnu cijenu.

Osim toga, pri usporedbi dobivenih cijena treba voditi brigu o iznosu i vrsti troškova. Naime, trebaju se uzeti u razmatranje razlike u iznosima operativnih i drugih (neoperativnih) troškova kao i u dosljednosti primjene računovodstvenih politika. Na primjer, nije svejedno ima li društvo vlastitu opremu i time utvrđenu politiku amortizacije kao trošak te imovine ili je oprema uzeta u operativni najam kad ima trošak najma u ugovorenim iznosima i rokovima, što može biti jako različito. To je vjerojatno slabija strana metode dodatka na troškove i u takvim bi slučajevima trebalo razmotriti mogućnost primjene neke druge metode (npr. metoda prodajne cijene) jer je velika vjerojatnost nepouzdanosti zaključaka.

Tehnika knjiženja poslovnih događaja može biti vrlo raznolika kao što mogu biti i ugovoreni odnosi u području pripadnosti pojedinih troškova koje snosi prodavatelj ili kupac. U takvim okolnostima može biti opravdano razmotriti podjelu troškova na izravne, neizravne i opće troškove te se dodavanje dobiti može temeljiti samo na izravnim ili izravnim i neizravnim ili na svim troškovima društva. U pojedinim se situacijama i metoda marginalne analize može smatrati prihvatljivom kad su u pitanju akcije osvajanja tržišta ili kad roba (usluga) ne može biti prodana na odgovarajućem tržištu.

Primjer 5.

Ako neko društvo (proizvođač) evidentira troškove tehničke kontrole kao svoje proizvođačke troškove, a ne troškove trgovca (inozemnog društva – kćeri), a neka druga društva te troškove evidentiraju kao trošak (inozemnog društva – kćeri), tada se prije konačnih zaključaka troškovi trebaju uskladiti za takva odstupanja.

Primjer 6.

Ako neko društvo proizvodi dobra u nekoliko zemalja kod različitih partnera s različitim troškovima proizvodnje ovisno o lokalnoj razini plaća i sličnim troškovima, tada osnova za primjenu metode dodatka na troškove može biti ukupan trošak u svim zemljama gdje se dobra proizvode.

Na sličan se način može izračunavati i pokriće troškova koji su nastali posebno za naručitelja. Npr. povezano društvo naručuje istraživanje tržišta ili sličnih aktivnosti za koje je ugovoreno plaćanje prema metodi dodatka na troškove, a poseban se dodatak može ugovoriti za poseban angažman i uspješnost obavljenog posla.

METODA PODJELE DOBITI

Metoda podjele dobiti svrstana je u tzv. ostale metode

koje bi se trebale, prema Smjernicama, koristiti kad tradicionalne transakcijske metode (metoda usporedive nekontrolirane cijene, metoda prodajne cijene, metoda dodatka na troškove) ne daju pouzdane rezultate ili kad su ulazni podaci neprecizni odnosno nepouzdana pa se te metode ne mogu koristiti.

Metoda podjele dobiti sastoji se u tome da se posebno utvrdi udio dobiti koji je rezultat poslovanja između povezanih osoba, a nakon toga se procjenjuje koliku bi dobit u tom poslu očekivale nepovezane osobe u nekontroliranim tržišnim okolnostima. Tako se utvrđena razlika zatim raspoređuje na sudionike (povezane osobe) u tom poslu.

Metoda podjele dobiti primjenjuje se kad su transakcije međusobno čvrsto povezane te nije moguće provesti ocjenjivanje na pojedinačnoj osnovi.

Prednosti metode podjele dobiti mogu biti:

- ne oslanja se na blisko usporedive transakcije. To znači da se može koristiti i kad se te transakcije ne mogu identificirati. Osobito je bitno da se podjela dobiti oslanja na podjelu poslova (funkcija) između društava, a vanjski podaci neovisnih društava koriste se u prvom redu zbog orijentacijskih podataka o doprinosu pojedinih društava jednoj transakciji i
- predmet razmatranja su obje strane te nema opasnosti od podcjenjivanja doprinosa jedne od strana, tj. situacije u kojoj bi jedna strana završila s gubitkom, a druga s ekstremnim dobitkom u poslovanju.

Slabosti metode podjele dobiti mogu biti:

- oslanjanje na interne podatke o podjeli dobiti i nekorisćenje vanjskih nekontroliranih odnosa u podjeli dobiti može se smatrati subjektivizmom u procjeni i
- nedostatkom se može pokazati i nemogućnosti korištenja podataka inozemnih društava i podataka svih povezanih društava koja sudjeluju u kontroliranoj transakciji. Posebno treba imati na umu nužno usklađenje različitih računovodstvenih postupaka primijenjenih u različitim zemljama.

Primjer 7.

U prvoj fazi podjele osigurava se dovoljna dobit kako bi se utvrdio dovoljan povrat za određenu transakciju, a određuje se usporedbom s povratima na tržištu u transakcijama s nepovezanim društvima. U drugoj fazi dijeli se razlika (pozitivna ili negativna) na temelju detaljnijih činjenica povezanih s određenim transakcijama.

Primjer 8.

Takav način podjele dobiti može biti primijenjen u slučaju novoosnovanog društva gdje se kapitalna ulaganja i prodaja mogu procijeniti sa znatnom izvjesnošću. Uspjeh metode ovisit će o prikladnosti diskontne stope.

Primjer 9.

Pretpostavka na kojoj počiva podjela ukupne dobiti temelji se na zahtjevu da sudionici u kontroliranim transakcijama imaju jednak rizik na otvorenom tržištu i da trebaju zaraditi sličnu stopu povrata. Takav se pristup ne temelji na poštovanju posebnih bitnih svojstava pojedine transakcije pa ga treba koristiti s oprezom, a prije njegova odabira treba razmotriti mogućnost korištenja drugih metoda, kako predlažu i Smjernice.

METODA NETO DOBITI (NETO MARŽE)

Metoda neto dobiti sastoji se u računskom izrazu ostvarene neto dobiti u odnosu s nekom drugom veličinom, kao što je ukupan trošak, prihod od prodaje, imovina ili vlastiti kapital koji se ostvaruje u transakcijama s povezanim osobama. Tako ostvarena neto dobit uspoređuje se s istom dobiti u sličnim transakcijama koja je ostvarena u odnosima s nepovezanim društvima.

U Smjernicama je ta metoda opisana kao *metoda transakcijske neto marže*. Pretpostavka za korištenje metode je polazište da je društvo u usporedivoj nekontroliranoj transakciji zaradilo jednaku neto dobit kao i u kontroliranoj transakciji. Usporedba s drugim društvima i njihovim pokazateljima može služiti samo kao orijentacija vrijednosti – „može se koristiti kao vodilja“.

Prednosti metode neto dobiti mogu biti:

- društva u povezanim transakcijama mogu imati potpuno različite bruto marže zbog raznih kombinacija operativnih troškova, dok su istodobno neto marže vrlo slične i
- nema posebne potrebe prikupljati troškove svih sudionika u povezanim (i nepovezanim) transakcijama koji često nisu dostupni.

Nedostaci metode neto dobiti mogu biti:

- neto dobit može biti pod utjecajem nekih činilaca koji nisu povezani s cijenom ili bruto maržom koji otežavaju pouzdanost određivanja bruto marže,
- poreznim obveznicima metoda neto dobiti može biti posebno teško primjenjiva zbog nemogućnosti pribavljanja ogovarajućih usporedivih podataka o neto dobiti ostvarenim u sličnim nekontroliranim transakcijama, što se smatra ozbiljnim nedostatkom te metode i
- metoda neto dobiti može se primijeniti samo na jednog od sudionika u poslu i zahtijevati tako ostvarena dobit, dok drugi sudionici u povezanim transakcijama pri primjeni te metode mogu imati neprimjereno nisku ili visoku dobit. U Smjernicama se posebno navodi da je metoda nepouzdana u poveznim transakcijama kad se neka društva pojavljuju i kao kupci i kao dobavljači. Smatra se da je u usporedbu bolje uključiti operativna dobit koja smanjuje utjecaj različitih poslova, ali ni sličnost poslova ne jamči bolju usporedivost bez dodatnih usklađenja.

Pri primjeni metode neto marže treba voditi brigu o utjecaju drugih elemenata na neto maržu, kao što su in-

dividualna strategija, položaj konkurencije, uspješnost upravljanja, razlika u troškovima kapitala (kamate, tečajne razlike), faza razvoja projekta (početak, zrelost ili silazak) i sl.

Metoda neto dobiti treba biti korištena u onim situacijama kad se uspoređuje s nekontroliranim transakcijama tog društva u sličnim okolnostima. To znači da se ta metoda ne treba primjenjivati na dobit cijelog društva ako to društvo ulazi u razne transakcije s povezanim društvima za koje nije prihvatljiva ukupna usporedba.

Za metodu neto dobiti bitno je uzeti u razmatranje višegodišnje podatke, zbog npr. životnog ciklusa proizvoda, i ekonomske uvjete koji djeluju u konkretnom tržištu. Pri korištenju te metode nužno je uzeti u obzir i raspone u usporedbama zbor različitih okolnosti te utjecaja trgovačkih i financijskih uvjeta poslovanja.

Kad procjena, identifikacija i usklađenje za troškove pojedinih transakcija nije pouzdano, tada će umjesto metode dodatka na troškove biti prikladnija metoda neto dobiti jer ta metoda eliminira utjecaj troškova.

ZAKLJUČAK

Među važnijim informacijama u upravljanju međunarodnim društvima, društvima koja upravljaju kapitalno povezanim društvima u inozemstvu, informacije su o profitabilnosti tržišta, odnosno profitabilnosti proizvoda prodanih u pojedinim državama. Spoznaja gdje se stvara profit, na kojim tržištima (državama) i na kojim proizvodima, ključna je za povećanje profitabilnosti ulaganja. Informacije su značajne za odlučivanje i velikim i malim međunarodnim društvima i rezultat su upravljačkog računovodstva koje ih priprema, pri čemu su bitni: primijenjena metoda za raspored troškova prilagođena društvu (veličini, vrsti poslovanja i sl.), raspored troškova prema funkcionalnom

načelu i izrada kalkulacija uz primjenu odgovarajućih konsolidacijskih postupaka. Dobici u tim upravljačkim računovodstvenim izvještajima su konsolidirani, a porezne i carinske uštede zbog učinka transfernih cijena za profitabilnost proizvoda su bitne.

Transferne cijene određuju se za buduće razdoblje, zbog čega se izračun mora temeljiti na procjenama za to razdoblje. Može li u određivanju transfernih cijena društvo - matica voditi politiku poreznih i carinskih ušteda, ovisi o poreznim propisima svake države u kojoj je matica ili povezano društvo, odnosno o tome, jesu li propisana ograničenja u utvrđivanju transfernih cijena.

LITERATURA

- Guzić, Š. (2009). Transferne cijene povezanih društava i plaćanje poreza na dobitak Računovodstvo, revizija i financije 7, Zagreb: RRiF Plus.
- Horvat, T. (2006). Uloga interne revizije u određivanju transfernih cijena, IX. Savjetovanje Interna revizija i kontrola, Poreč: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
- Kuhar, Š. (2004). Poslovni aspekt oblikovanja prijenosnih (transfernih) cijena, Računovodstvo, revizija i financije 6, Zagreb: RRiF Plus.
- Piljić, J. (2008). Oporezivanje dobiti prema međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, Zbornik radova sa jedanaestog međunarodnog simpozija «Ekonomske reforme u BiH i evropske integracije», Neum: Udruženje-udruga računovođa i revizora Federacije BiH Sarajevo.
- Zakon o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske” broj 94/15).
- Zakon o porezu na dobit («Službene novine F BiH» broj 15/16).
<http://www.oecd.org>

Transfer prices between related companies

Jozo Piljić

PhD in Economic Sciences, Indirect Taxation Authority Banja Luka Regional centre Tuzla, professor at the Faculty of Business Economics University "Vitez" in Vitez, Bosnia and Herzegovina, jpiljic@yahoo.com

Abstract: Prices are not fixed on the free, open market. They may vary from prices that are negotiated between unrelated trading partners in a comparable transaction in equal circumstances. If the goods and services involved in the transaction between associated parties are overrated, the seller's profit is increased and the buyer's profit is lowered. Conversely, if the goods and services are underrated, the buyer's profit is increased and the seller's profit is lowered. The abuse of transfer pricing policies exists when profit and expenses are allocated because of the reduction of taxable profit. Transfer prices on multinational companies level (holding), which consists of the parent and subsidiaries, has multiple effects. There exist several methods of determining transfer pricing.

Key words: transfer prices, methods of transfer pricing, affiliates