

UTICAJ TRANSFERNIH CIJENA NA PORESKU EVAZIJU

Vedran Šupuković | Docent; RK PPD Zagreb, Hrvatska; vedran.supukovic@rk-zagreb.hr

Sažetak: *Zadnjih godina transferne (interne) cijene su postale predmet interesovanja mnogih teoretičara i regulatornih tijela, kako zbog utvrđivanja njihovih efekata na poslovanje, tako i zbog mogućnosti iskorištavanja poreske evazije. Temelji za funkcionisanje transfernih cijena dati su OECD-ovim smjernicama, a dalje razrađeni kroz nacionalne zakone o porezu i pravilnike za njihovu primjenu. Navedeni regulatorni okvir tretira sve relevantne subjekte, okolnosti i uslove formiranja transfernih cijena, identifikaciju i objašnjenje metodologije određivanja transfernih cijena, te pružanje objektivnih dokaza o primjeni načela nezavisnosti i određivanja drugih uslova u transakcijama između povezanih društava, a sve u cilju kako bi se onemogućila porezna evazija i dokazala primjena zakonskih propisa iz područja određivanja transfernih cijena. Zavino od autonomije odjela decentralizovanog subjekta, transferna cijena se formira pomoću metoda koje su svrstane u dvije grupe: klasične transakcijske metode ili metode transakcijske dobiti. Koja metoda će se primjeniti iz navedene dvije grupe zavisi od usvojene politike poslovnog subjekta. Svrha ovog rada je istražiti da li su transferne cijene u skladu s načelom tržišnosti, bez obzira na primjenjenu metodu obračuna. Cilj rada je eliminisati sve mogućnosti poreske evazije u transakcijama između društva matice i zavisnih društava unutar grupe. Da bi se postigli navedeni cilj i svrha postavljena je osnovna hipoteza rada koja glasi da primjena različitih metoda obračuna transfernih cijena utiče na visinu poreske osnovice. Dokazivanje navedene hipoteze će se izvršiti na primjeru iz prakse. Dobijeni rezultati mogu služiti kao osnov za opredjeljenje poslovnog subjekta za odgovarajuću metodu obračuna transfernih cijena. Pri ovome se isključuju individualni ciljevi poslovnog subjekta i primat data jednom od osnovnih ciljeva oporezivanja: postizanje učinkovitosti i pravednosti.*

Ključne riječi: *transferne cijene; poreska evazija; metode obračuna transfernih cijena; regulatorni okvir transfernih cijena.*

JEL klasifikacija: *F38.*

UVOD

Sa procesom globalizacije dolazi do ukрупnjavanja kompanija kroz poslovno povezivanje ili širenja mreže. Kao glavni razlozi takvih aktivnosti navode se potrebe tržišnog širenja i/ili racionalizacije troškova poslovanja. Međutim, često se ne ističe još jedan bitan razlog ukрупnjavanja, a to je minimiziranje poreskih obaveza, odnosno ušteda na porezima. To je naročito izraženo kod povezivanja poslovnih subjekata iz različitih poreskih jurisdikacija i složenije organizacione strukture u kojima nije lako utvrditi članstvo u povezanoj grupi i tako po oba osnova postoji mogućnost poreske evazije. Transfer dobara unutar grupe, između matice i podružnica, odnosno filijala, se vrši po internim cijenama, poznatijim pod nazivom transferne cijene. Uspostavljanje transfernih cijena nastaje u momentu kada matica ili jedna podružnica unutar matice isporuči dobra drugoj podružnici po cijenama koje se razlikuju od tržišnih. Strana koja je isporučila dobra stiče prihod, a strana koja je preuzela dobra evidentira trošak nabavke, što upućuje da međusobne transakcije unutar grupe utiču na nivo profita svakog subjekta unutar grupe. Navedeno implicira da se raznim šemama mogu seliti profiti iz jedne zemlje u drugu, preko članica grupe, i tako minimizirati porez na dobit kroz njegovo seljenje u zemlju sa najnižopj stopom poreza na dobit (tzv.poreski rajevi).

Druga mogućnost uštede na porezima u radu sa transfernim cijenama je smanjivanje osnovice za porez na dodatnu vrijednost, kroz smanjivanje razlike između transferne i tržišne cijene, koja je predmet oporezivanja.

Rad istražuje transakcije između članica povezanog društva, s ciljem utvrđivanja tržišnosti zaračunatih naknada, te provjere jesu li naknade u skladu s odredbama važeće regulative.

POJAM TRANSFERNIH CIJENA

Transferne cijene se „definiiraju neutralno, kao cijene po kojima jedna organizacijska jedinica tereti drugu za obavljene transakcije, poput isporuke proizvode ili usluge, u praksi često poznate i kao interne cijene“ (Žunić Kovačević, 2018). Druga organizaciona jedinica, u tom slučaju, na primljenim proizvodima ili uslugama nastavlja dalju proizvodnju ili ih prodaje na eksternom tržištu (Horngren, Datar, & Foster, 2018). Transakcije se odvijaju između poslovnih subjekata, odnosno transnacionalnih kompanija koje su struktuirane od podružnica i matice (koja ima više od 50% glasačkih prava u podružnici). Poreske implikacije transfernih cijena se javljaju kod poslovanja matice i podružnica u različitim zemljama svijeta u kojima se primjenjuju različiti poreski propisi i različite poreske stope. U uslovima kada se poreske osnovnice mogu interno prebacivati između podružnica u različitim zemljama, važno je definisati cijene određenih transakcija. Cijene treba da odgovaraju tržišnim cijenama, kako bi se spriječilo sticanje određene koristi na nivou grupe kroz transferisanje oporezivog profita u zemlje sa povoljnijom poreskom stopom. Utvrđene transferne cijene impliciraju trošak nabavke jednog odjela ili članice i istovremeno prihod drugog odjela ili članice grupe. To upućuje da se sa transfernim cijenama može značajno uticati na profitabilnost svakog subjekata unutar složene grupe, bez obzira na način kako su one formirane (Templar, 2005).

Transferi između povezanih društava ne uključuju samo sirovine, materijal, proluproizvode, proizvode, robu i usluge, nego i alokaciju fiksnih troškova, kredite, naknade, nematerijalnu imovinu i slično. (Radebaugh & Gray, 2002)

Politika transfernih cijena, pored na visinu porez na dobit, utiče i na visinu poreza na dodatnu vrijednost, zbog čega nadležni poreski organi moraju donijeti propise prema kojima će poreski obveznici utvrditi svoju poresku politiku za transferne cijene kako bi se spriječile poreske manipulacije i izbjeglo dvostruko oporezivanje (Tucaković, 2010).

Primjeri transfernih cijena:

1. Prenos udjela sa povezanog lica na osnivača (fizičko lice) bez naknade. Opoporeziva osnovica u tom slučaju je razlika između stvarne vrijednosti transakcije sa povezanim licem i tržišne vrijednosti, tj. poreska osnovica se uvećava za vrijednost prenesenog udjela.
2. Prenos nekretnine na povezano lice bez naknade, poslije čega slijedi prodaja uloga stranom ulagaču.
3. Pozjamljivanje sredstava od strane podružnice prema matici uz nižu kamatnu stopu od tržišne. U poreskom bilansu se iskazuje oporeziva dobit u vrijednosti između viših tržišnih i stvarnih vrijednosti transakcija između povezanih lica
4. Pozjamljivanje sredstava od strane matice prema podružnici uz višu kamatnu stopu od tržišne. Utvrđena razlika ima tretman transferne cijene - dividende.

REGULATORNI OKVIR ZA TRANSFERNE CIJENE

Važna odrednica u radu sa transfernim cijenama je ispitati da li postoje pokušaji poreske evazije u poslovanju s povezanim društvima u zemlji ili inostranstvu. S tim u vezi, utvrđen je okvir za transferne cijene kroz sljedeću regulativu:

- smjernice OECD-a (Organizacije za ekonomske odnose i razvoj) o transfernim cijenama (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2020),
- kodeks o dokumentaciji o transfernim cijenama za povezana društva u EU,
- nacionalni zakoni o porezu na dobit i pravilnici za njihovu primjenu.

Zemlje EU, kao i njeni budući kandidati, su obavezni ugraditi smjernice OECD-a u svoje nacionalne zakonske propise kako bi osigurale jedinstven tretman transfernih cijena na međunarodnom nivou (Perčević, 2015).

OECD-ove smjernice imaju za cilj da standardizuju i usklade regulativu na nivou EU, mada je zemljama članicama ostavljena sloboda da konkretnije regulišu transferne cijene. Nivo usklađenosti regulative je određen sljedećim parametrima:

- nivoom uključenosti OECD-ovih smjernica u zakonske okvire transfernih cijena,
- primjenom metode određivanja transfernih cijena,
- primjenom i regulacijom naprednih cjenovnih sporazuma i
- dodatnim zahtjevima za dokumentaciju o transfernim cijenama.

Republika Hrvatska je, u sklopu Zakona o porezu na dobit i Pravilnika o porezu na dobit, regulisala transferne cijene između povezanih lica (Pravilnik o porezu na dobit).

Povezane osobe (društva) u Republici Hrvatskoj definirane su članom 13. stavkom 2. Zakona o porezu na dobit, članom 41. Općeg poreznog zakona (dalje: OPZ) (Opći porezni zakon) i članom 9. OECD-ovog modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U članu 13. stavku 2. Zakona o porezu na dobit, definirano je „da se povezanim osobama smatraju osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili

neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu druge osobe, ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva.” (Zakon o porezu na dobit)

Prema članu 13. stavku 1. Zakona o porezu na dobit propisano je „da ako se između povezanih osoba u njihovim poslovnim odnosima ugovore takve cijene ili drugi uvjeti koji se razlikuju od cijena ili drugih uvjeta koji bi se ugovorili između nepovezanih osoba, tada se sva dobit u svoti u kojoj bi bila ostvarena, kad bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, uključuje u poreznu osnovicu povezanih osoba.” (Zakon o porezu na dobit)

Članom 41. OPZ-a definisano je „da će se ugovori i poslovni odnosi između povezanih osoba porezno priznati samo onda ako bi i druge osobe koje nisu u takvom međusobnom odnosu pod istim ili sličnim okolnostima utvrdile takve ugovorne uvjete ili uspostavile takve poslovne odnose.” (Opći porezni zakon)

Povezane osobe u smislu ovog Zakona su “pravno samostalna društva kod kojih jedno društvo u drugom društvu ima izravno ili neizravno više od 50% udjela ili ima izravno ili neizravno većinska članska prava.” (Opći porezni zakon)

Prema članu 9. paragraf 1a) i 1b) Modela porezne konvencije OECD-a, “dva poduzeća smatraju se povezanim ako jedno od njih izravno ili neizravno sudjeluje u upravi, kontroli ili kapitalu drugog ili ako iste osobe izravno ili neizravno sudjeluju u upravi, kontroli i kapitalu oba poduzeća.” (Tucaković, 2010)

U skladu s članom 1.42 OECD-ovih smjernica, analiza transfernih cijena bi se trebala, u načelu, temeljiti na svakoj izdvojenoj transakciji. Međutim, pretpostavka je da je prihvatljivo grupisati transakcije ako je visoka pouzdanost uporedbe tržišnih cijena i ako je predvidljivo da uporedba na grupnoj osnovi neće biti materijalno različita od takve analize svake pojedine transakcije.

U praksi, je prikladno grupisati one transakcije koje su povezane; npr., niz transakcija koji se odvija u uskoj vremenskoj vezi ili u slučaju paketnih dogovora.

METODE UTVRĐIVANJA TRANSFERNIH CIJENA

U računovodstvenoj praksi su zastupljene sljedeće tri metode utvrđivanja transfernih cijena:

1. tržišna metoda
2. troškovna metoda
3. pregovaračka metoda (Horngren, Datar, & Foster, 2018)

Tržišna metoda se može koristiti ukoliko su predhodno ispunjeni određeni kriteriji, od kojih su najvažniji sljedeći (Horngren, Datar, & Foster, 2018):

- postojanje perfektnog tržišta za proizvode ili usluge koje su predmet kupoprodaje unutar povezanog društva, bez mogućnosti uticaja bilo koje strane na formiranje cijene,
- minimalna međuzavisnost povezanost odjela u sklopu jednog subjekta ili članica povezanog društva, te
- da nema dodatnih troškova ili koristi na nivou grupe od kupoprodaje proizvoda ili usluga, bez obzira da li se oni kupuju na internom ili eksternom tržištu.

Kod određivanja transfernih cijena putem troškovne metode mogu se koristiti tri varijante a) na bazi ukupnih troškova, b) na bazi varijabilnih troškova i c) na bazi ukupnih troškova uvećanih za zaradu. Troškovna metoda se koristi u situacijama kada

nisu raspoložive tržišne cijene; kada tržišne cijene ne odgovaraju interesima učesnica povezane grupe; kada je pribavljanje transferne cijene skupo i sl.

Pregovaračka metoda se temelji na dogovorenoj (kompromisnoj) cijeni između odjela ili članova grupe, s tim da se kod pregovaranja mora raspolagati sa informacijama o tržišnim cijenama, kao i troškovima proizvoda koji su predmet kupoprodaje. Ova metoda se koristi kada postoji visoka autonomija odjela unutar poslovnog subjekta, kada tržišne cijene variraju i kada preovladava interes za ostvarenjem što veće operativne dobiti u odjelima ili članicama grupe.

Primjena bilo koje, od navedene tri, metode dovodi do različite dobiti odjela ili članova grupe, odnosno matice i zavisnog društva, a što se može vidjeti na primjeru koji slijedi (Aleksić & Vujnović Gligorić, 2019).

Slično, polazeći od preporuka sadržanih u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, Europska komisija se bavila i konkretnim pitanjima metodologije transfernih cijena, koje se primjenjuju u sporazumima o transfernim cijenama. Ipak, čini se da se može primijetiti kako je dvadeseto stoljeće bilo obilježeno i izazovima u međunarodnom poreznom pravu, između ostalog, pitanjem i problemom kako podijeliti kod međunarodnog dohotka poreznu osnovicu, a upravo s obzirom na nepostojanje jedne više ili globalne vlasti. (Hyde, 2004)

Sporazumi o transfernim cijenama mogu se smatrati jednim tipom ili vrstom unutar šireg pojma obvezujućih mišljenja u poreznom pravu odnosno pravu javnih davanja. Povijesni prikazi razvoja obvezujućih mišljenja pronalaze ishodište u rimskom pravu. (Alarie, 2014)

Ipak, obvezujuća mišljenja posebnu pozornost privlače nakon 2013. godine, kada je Europska komisija započela posebnu istragu, zbog čega su države članice bile obvezne do kraja 2014. godine dostaviti Komisiji podatke o svim mišljenjima koja su donijele njihove porezne vlasti, i to za razdoblje od 2010. do 2013. godine. (Luja, 2015)

Obvezujuća mišljenja svoju pojavnost, praksu primjene i razvoja bilježe najprije u području carina i carinskog prava, pa je stoga preciznije reći da se sporazumi o transfernim cijenama razvijaju unutar poreznih (prethodnih) obvezujućih mišljenja (engl. advance tax rulings). (Advance Pricing Agreements, n.d.)

Primjer:

Proizvod A, zavisnog društva, se koristi kao osnovni materijal matice u proizvodnji proizvoda B. Da bi se proizveo jedan proizvod B potrebno je 0,50 jedinica direktnog materijala proizvoda A. Poznati su i sljedeći parametri:

- matica i zavisno društvo nemaju zaliha na početku i kraju poslovne godine,
- troškovi direktnog materijala po jedinici proizvoda matice iznose 5 KM/kg,
- ukupni fiksni troškovi matice iznose 12500 KM, a zavisnog društva 4000 KM,
- varijabilni troškovi po jedinici matice iznose 2,5 KM /kom, a zavisnog društva 2,5 KM/kg,
- prodajna cijena proizvoda matice je 12,5 KM, a zavisnog društva 5 KM/kg,
- kapacitet proizvodnje je 2500 kom proizvoda matice i 2500 kg proizvoda zavisnog društva,

- od ukupne proizvodnje proizvoda A, 2000 se prodaje na eksternom tržištu, a 500 komada na internom tržištu (isporučuje matici).

Potrebno je izračunati transferne cijene putem tržišne, troškovne i pregovaračke metode!

Rješenje:

Tabela 1. Računanje transferne cijene pomoću tržišne, troškovne i pregovaračke metode

Metoda	Tržišna metoda				Troškovna metoda				Pregovaračka metoda				Konsolidacija za sve tri metode
	Matica	Zavisno društvo	Eliminacija		Matica	Zavisno društvo	Eliminacija		Matica	Zavisno društvo	Eliminacija		
Opis			Dug.	Potr.			Dug.	Potr.			Dug.	Potr.	
Kapacitet	2500 kom	2500 kg			2500 kom	2500 kg			2500 kom	2500 kg			
Prihod	31250				31250				31250				41250
Interna prod.		2500	2500			2050	2050			2250	2250		
Eksterna prod.		10000				10000				10000			
Uk.prihod		12500				12050				12250			
Tr.direkt.mat.													3750
Uk.nabavka													
Inter.nabavka	2500			2500	2050			2050	2250			2250	
Eksterna nab.	3750				3750				3750				
Uk.dir.troš.mat	6250				5800				6000				
Varijabilni tr.	6250	6250			6250	6250			6250	6250			12500
Fiksni troš.	12500	4000			12500	4000			12500	4000			16500
Dobit	6250	2250			6700	1800			6500	2000			8500
Konsolid.dob.		8500				8500				8500			

Izvor: Prilagođeno prema (Aleksić & Vujnović Gligorić, 2019)

Iz priloženog rješenja se može vidjeti da način formiranja transferne cijene značajno utiče na profitabilnost svakog subjekata unutar složene grupe, dok konsolidovana dobit na nivou grupe ostaje ista. Navedeno upućuje na mogućnost prebacivanja profita, preko članica grupe, u zemlje sa najnižopj stopom poreza na dobit.

METODE UTVRĐIVANJA TRŽIŠNOSTI TRANSFERNE CIJENE

Zakon o porezu na dobit, u članu 13., stav 3., predviđa upotrebu jedne od sljedećih pet metoda, pri utvrđivanju i procjeni da li su poslovni odnosi između povezanih strana ugovoreni po tržišnim cijenama:

- metoda uporedivih nekontrolisanih cijena,
- metoda trgovačkih cijena,
- metoda dodavanja dobiti na troškove,
- metoda podjele dobiti i
- metoda neto dobiti.

Prve tri metode spadaju u klasične transakcijske metode, dok ostale dvije spadaju u metode transakcijske dobiti i smatraju se alternativnim metodama, tj. metodama koje se primjenjuju ukoliko se ne mogu primjeniti klasične transakcijske metode.

Navedene metode su propisane i OECD-ovim smjernicama. Kad je u pitanje izbor jedne od pet metoda za upotrebu, ključno je nekoliko faktora:

- temeljna analiza projekcija i izvršenih radnji,
- analiza sredstava i preuzetih rizika u vezi s tim transakcijama,
- konkluzija vezana za istovrsne transakcije i način njihova posmatranja,
- uporedna analiza i odabir najbolje metode za određivanje transfernih cijena transakcija između društava povezanog kapitala.

Metoda uporedivih nekontroliranih cijena ima prednost pred ostalim metodama u slučajevima kada je moguće provesti odgovarajuće uporedne analize.

Pri određivanju najprikladnije metode, trebaju se uzeti u obzir sljedeći faktori:

- nivo uporedivosti između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija i
- kvalitet podataka i pretpostavki.

Nivo uporedivosti procjenjuje se prema:

- karakteristikama imovine ili usluga koje se prenose,
- poslovima koje obavljaju strane i pretpostavljenim rizicima koji nastaju,
- ugovornim uslovima,
- ekonomskim okolnostima društva i
- poslovnim strategijama.

Kvalitet podataka i pretpostavki procjenjuje se na osnovu:

- cjelovitosti i ispravnosti podataka,
- pouzdanosti pretpostavki i
- osjetljivosti rezultata prema manjkavostima u podacima i pretpostavkama.

Hrvatski propisi, kao i OECD-ove smjernice, ne zahtijevaju odabir više od jedne metode za određivanje metode transfernih cijena.

Metoda uporedivih nekontroliranih cijena

Metoda uporedivih nekontroliranih cijena je metoda „po kojoj se cijene za prodane proizvode, robu ili usluge u kontroliranim poslovima uspoređuju s onima u nekontroliranim poslovima i usporedivim okolnostima“ (Zakon o porezu na dobit, član 13., stav 3.).

Primjena ove metode može se vršiti kroz interno i eksterno poređenje nekontroliranih cijena. Interno poređenje se vrši poređenjem transferne cijene sa uvoznom ili izvoznom cijenom koju poreski obveznik obračunava nepovezanim licima. Pri tome, poreski obveznik mora dokazati da prodajom robe ili usluga u drugu zemlju ne dolazi do skrivenog transfera dobiti, već da je ona opravdana zbog različitih uticajnih faktora, poput:

- carine i ostalih dažbina koje plaća zemlja uvoznica,
- prilagođavanja karakteristika proizvoda potrebama zemlje uvoznice (ambalaža, sastav, kvalitet),
- prodaje robe van sezone,
- bržeg obrta robe pri izvozu u drugu zemlju,
- udjela na domaćem i stranom tržištu, itd.

Kod eksternog poređenja se vrši poređenje uvoznih i izvoznih cijena uporedivih proizvoda koje različiti poreski obveznici obračunavaju nepovezanim licima. Teškoće u primjeni ove metode se javljaju iz razloga što su cijene konkurenata poslovna tajna i teško se otkrivaju. Međutim poreski organi mogu, na osnovu svog autoriteta i položaja, pribaviti i ove cijene.

Metoda trgovačkih cijena

Pomoću metode trgovačkih cijena se „utvrđuje cijena po kojoj se roba nabavljena od povezanih osoba prodaje nepovezanim osobama. Tako utvrđena cijena umanjuje se za odgovarajuću bruto trgovačku maržu koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima. Dobiveni ostatak je cijena po kojoj je roba mogla biti nabavljena od nepovezanih osoba“ (Zakon o porezu na dobit, član 13., stav 3.).

Metodu trgovačkih cijena koriste distributeri trgovačke robe u nepromjenjenom stanju. Ova metoda procjenjuje da li je transferna cijena izračunata po načelu tržišnosti, s obzirom na bruto maržu u poređenju sa nekontrolisanim transakcijama. Metoda polazi od razlike između nabavne cijene od povezanog lica i prodajne cijene nepovezanim licu. Prodajna cijena se umanjuje za ostvarenu bruto maržu iz koje se pokrva prodajni i ostali poslovni troškovi, rizici poslovanja i ciljane dobit. Nezavisnom cijenom, u tom slučaju, se smatra iznos koji ostane nakon oduzimanja bruto marže i usklađenja za ostale troškove povezane za nabavkom robe.

Primjena ove metode može se, takođe, može vršiti kroz interno i eksterno poređenje nekontrolisanih cijena. Veći nivo uporedivosti se može postići primjenom internih trgovačkih cijena tj. ako se vrši analiza primjene između kontrolisanih i nekontrolisanih prodaja od strane istog distributera. Ukoliko se ne može provesti interno poređenje uporedivih transakcija, tada se primjenjuje metoda eksternih trgovačkih cijena, tj. kroz poređenje nekontrolisanih transakcija drugih distributera.

Metoda trgovačkih cijena, uglavnom, ne nudi tačne rezultate iz razloga postojanja razlika u proizvodima, nivou tržišnosti proizvoda i usluga, rizicima, i sl.

Metoda dodavanja dobiti na troškove

Metoda dodavanja dobiti na troškove je metoda „po kojoj se prvo utvrđuju troškovi proizvoda, poluproizvoda ili usluga koje je imala osoba koja je proizvode, poluproizvode ili usluge prodala drugoj povezanoj osobi. Na tako utvrđene troškove dodaje se odgovarajuća bruto dobit koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima. Tako dobiveni iznos je cijena po kojoj su proizvodi, poluproizvodi ili usluge mogli biti nabavljeni od nepovezanih osoba (Zakon o porezu na dobit, član 13., stav 3.).

Metoda dodavanja dobiti na troškove polazi od troškova koji nastaju kod dobavljača, u kontrolisanim transakcijama između povezanih lica, na koje se dodaje odgovarajuća marža kako bi se ostvarila određena dobit s obzirom na funkcije i tržišne uslove. Prema smjernicama OECD-a potrebno je uporediti dobit koju ostvaruje povezano lice u kontrolisanim transakcijama s onom koju ostvari neko treće lice u nekontrolisanim transakcijama.

Tačnost ove metode se smanjuje ukoliko postoji materijalna razlika između nekontrolisanih i kontrolisanih transakcija u odnosu na proizvode, poslovno iskustvo, prirodu poslovanja, strukturu troškova i sl.

Metoda podjele dobiti

Pomoću metode podjele dobiti „se eliminira učinak posebnih uvjeta na dobit u poslovima između povezanih osoba. Ova eliminacija provodi se utvrđivanjem podjele dobiti koju bi nepovezane osobe očekivale sudjelovanjem u jednom ili više poslova. Po metodi podjele dobiti, najprije se utvrđuje podjela dobiti između povezanih osoba u jednom ili više poslova u kojima te osobe sudjeluju. Nakon toga procjenjuje se po-

djela dobiti do koje bi došlo da su u poslu u postojećim tržišnim uvjetima sudjelovale nepovezane osobe te se tako utvrđeni udjeli u dobiti raspoređuju na povezane osobe“ (Zakon o porezu na dobit, član 13., stav 3.).

Metoda podjele dobiti se koristi kada povezana društva zajednički stvaraju ili unose nematerijalnu imovinu. Metoda podjele dobiti prvo identifikuje zajedničku dobit (ukupna dobit iz transakcija ili ostatak dobiti koja se ne može odmah dodijeliti određenoj strani) koja se dijeli između povezanih društava u kontrolisanim transakcijama povezanog društva. Osnov za podjelu dobiti može biti ekonomski važeća osnova, koja odgovara principima podjele koja bi se desila u nezavisnom dogovoru.

Prednost ove metode je što se ona može koristiti i kada ne postoje uporedive transakcije nezavisnih društava sa transakcijama povezanih društava. U tom slučaju se raspodjela dobiti vrši na osnovu prakse u nepovezanim društvima.

Metoda neto dobiti

Metoda neto dobiti je metoda „po kojoj se ispituje ostvarena neto dobit u odnosu na neku osnovu kao što su ukupni troškovi, prihodi od prodaje, imovina ili vlastiti kapital koju jedna osoba ostvaruje u poslovima s jednom ili više povezanih osoba. Tako ostvarena neto dobit uspoređuje se s neto dobitkom sličnih osoba u sličnim okolnostima“ (Zakon o porezu na dobit, član 13., stav 3.).

Metodu neto dobiti koriste društva koja imaju, i proizvodnju, i distribuciju. Metoda neto dobitka upoređuje neto maržu, koju društvo ostvaruje u odnosu na pripadajuću osnovicu, sa neto maržom nezavisnih uporedivih društava. Slična je metodi dodavanja dobiti na troškove i metodi trgovačkih cijena, s osnovnom razlikom što umjesto bruto marže koristi neto maržu. Neto marža se stavlja u odnos sa osnovicom (troškom, imovinom, prodajom) i tako dobijeni pokazatelj se poredi sa finansijskim pokazateljima nezavisnih društava.

Pozitivna strana ove metode je u manjoj osjetljivosti na razlike koje utiču na uporedive transakcije (razlike u proizvodnju, rizicima, tržišnosti proizvoda, funkcijama, korištenoj imovini i sl.). Nasuprot tome, zbog uticaja raznih ekonomskih faktora, ova metoda može dati rezultate koji su nepovezani sa stvarnom maržom u ostvarenim transakcijama sa povezanim licima

KLASIFIKOVANJE I IDENTIFIKOVANJE TAČNOSTI KOMPATIVNIH VELIČINA

U Smjernicama OECD-a sugerise se prihvatanje bilo kojeg postupka iznalaženja rješenja za klasifikovanje i identifikovanje tačnosti komparativnih veličina, jer tačnost polučeni rezultata procesa ima veću vrijednost od samog procesa (završetak redosljednih pojedinačnih dijelova procesa ni u kojem slučaju ne sugerise rješenje kompatibilno s nezavisnim tržišnim načelom, što znači da neprovođenje procesa ne daje sigurnost da rezultat neće biti prilagođen tržištu).

Kada govorimo o procesu ovakve vrste, ne govorimo o njegovoj linearnosti, nego o svrhovitosti analitike uporedivosti i samih faktora analitike, te je sam proces sačinjen od devet koraka, kako slijedi: (koraci 4 – 7 mogu se više puta ponoviti), a to su:

1. **određivanje razdoblja**, odnosno godina koje će obuhvatiti analiza uporedivosti,
2. široko postavljena **analiza okolnosti** u kojima djeluje obveznik poreza, ana-

liziranje grane u kojoj djeluje, konkurencije, ekonomskih faktora koji utječu na obveznika, te okruženje u kojem posluje,

3. proučavanje i **razumijevanje povezanih transakcija** koje proučavamo (jer se temelji posebno na funkcijskoj analizi), omogućava izbor testne stranke (ako je to potrebno), najprimjerenije metode za određivanje transfernih cijena s obzirom na okolnosti slučaja, izbor finansijskih pokazatelja koji će se analizom provjeriti (u slučaju metode transakcijske dobiti) i identifikaciju bitnih faktora uporedivosti koje treba uzeti u obzir u analizi,

4. proučavanje mogućih **internih uporedivih veličina** (ako postoje),

5. **određivanje raspoloživih izvora informacija** u pogledu vanjskih uporedivih veličina, ako su takve vanjske uporedive veličine potrebne, uz uvažavanje njihove relativne pouzdanosti,

6. **izbor najprimjerenije metode za određivanje transfernih cijena** i u skladu s izabranom metodom određivanje odgovarajućih finansijskih pokazatelja (npr. određivanje odgovarajućeg pokazatelja stope čistog dobitka u slučaju metode stope čistog dobitka),

7. **identifikacija potencijalnih uporedivih veličina**, određivanje bitnih karakteristika koje bi trebala ispunjavati bilo koja transakcija između nepovezanih osoba da bi na osnovi odgovarajućih faktora, određenih u 3. koraku i u skladu s faktorima uporedivosti, bila prihvaćena kao potencijalna uporediva veličina,

8. **određivanje i provedbe prilagodbe uporedivih veličina**, gdje je to potrebno i

9. **interpretacija i upotreba prikupljenih podataka**, te utvrđivanje nezavisne tržišne naknade.

Najvažniji dio analize rizika je analiza rezultata poslovanja poreznog obveznika više godina (konkretno, da li su ostvareni rezultati preniske s obzirom na profitabilnost djelatnosti i profitabilnost grupe?). Naglasak je na izračunu EBIT-a (Earning Before Interesting and Taxes), tj. operativnog rezultata koji se izračunava tako da se prihodi od prodaje umanjuju za trošak prodane robe i operativne troškove (opšti, administrativni, prodajni).

U samoj pripremi dokumentacije za potrebe dokumentovanja nepristrane cijene obavljaju se i sljedeće radnje:

- prikupljaju informacije o i provedba analize uporedivosti transakcija,
- provođenje analize rizika i potrebne imovine za izvršenje transakcije,
- prikupljanje i obrada podataka o ugovornim uvjetima i
- provjera druge dokumentaciju relevantne za utvrđivanje transfernih cijena.

Glavni cilj strogih kontrola transfernih cijena obuhvaća sve relevantne subjekte, okolnosti i uslove formiranja transfernih cijena, identifikaciju i objašnjenje metodologije određivanja transfernih cijena, te pružanje objektivnih dokaza o primjeni načela nezavisnosti i određivanja drugih uslova u transakcijama između povezanih društava, a sve u cilju kako bi se onemogućila porezna evazija i dokazala primjena zakonskih propisa iz područja određivanja transfernih cijena.

ZAKLJUČAK

Zadnjih decenija je izražen talas koncentracije poslovnih subjekata u veće grupacije, a sve iz razloga suočenja sa visokim cijenama na svjetskom tržištu i pada tržišnog udjela. Takve tendencije se povećavaju sa padom konkurentnosti evropskih kompanija u odnosu na konkurentnost kompanija iz razvijenih dijelova svijeta, koja je posljedica pada produktivnosti, posebno u oblasti proizvodnje sirovina. U EU-i dolazi do visoke koncentracije kapitala u okviru industrijskih grana, tako da se po tom osnovu javlja nekoliko vodećih kompanija, sa podružnicama širom svijeta. Sve finansijske transakcije između društava povezanog kapitala u zemlji i inostranstvu odvijaju se po transfernim cijenama. Budući da ne govorimo o nezavisnim poslovnim subjektima, time i njihovi bilateralni i višelateralni odnosi moraju biti regulisani transfernim cijenama, posebno u kontekstu multinacionalnih kompanija i njihovih međunarodnih poslovnih odnosa i utvrđivanja osnovice poreza na dobit u različitim državama u kojima posluju povezana društva. U skladu međunarodnim pravilima, uzanse o transfernim cijenama definisane od strane OECD-a su zapravo implementirane u nacionalna zakonodavstva koja regulišu sisteme poreza. Neadekvatno tretiranje ovog problema nosi rizik da se poreska osnovica transferiše u zemlje sa manjim poreskim opterećenjem. Alokacija poreske osnovice se vrši tako da povezana lica putem transfernih cijena, kroz precijenjivanja rashoda i/ili potcjenjivanja prihoda, prenose dio svoje poreske osnovice na teritoriji zemlje članice koja ima nižu stopu oporezivanja dobiti. Rizik gubitka prihoda od transfernih cijena je veći u slučaju kada u zemlji posluje više međunarodnih kompanija u obliku povezanih društava u zemlji, kao i društava u inostranstvu čiji su osnivači rezidenti iz zemlje. Od rizika gubitka prihoda od transfernih cijena nisu oslobođene ni kompanije koje posluju u okvirima same zemlje. U ovom slučaju je izraženo transferisanje poreske osnovice ka obvezniku koji je oslobođen plaćanja poreza na dobit. Utvrđivanje transfernih cijena nije eksplicitno određeno već su date određene smjernice kroz ponuđene metode, čiji izbor se temelji na detaljnim analizama i dogovorima učesnika. U radu su obrađene metode koje se koriste za formiranje transfernih cijena, iz kojih je vidljivo da su transferne cijene odraz više varijabli koje su različito strukturirane kod svakog poslovnog subjekta. Primjena različitih metoda obračuna transfernih cijena utiče na visinu poreske osnovice svakog poslovnog subjekta, čime je potvrđena osnovna hipoteza rada. Potpuno je jasno da izučavanje transfernih cijena nije egzaktno, te je u tom kontekstu odabir krajnjeg rješenja transferne cijene mora biti iz više mogućih rezultata, odnosno uporedivih tržišnih cijena. Iz toga možemo zaključiti da manje razlike iz više potencijalnih rezultata prejudiciraju veću pouzdanost upotrebe metode.

LITERATURA

- Advance Pricing Agreements*. (n.d.). Retrieved September 20, 2020, from Deloitte: <https://www2.deloitte.com/ro/en/pages/tax/solutions/advance-pricing-agreements.html>
- Alarie, B. D. (2014). Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis. *New Zealand Journal Of Taxation Law and Policy*, XX, 3366.
- Aleksić, M., & Vujnović Gligorić, B. (2019). *Upravljačko računovodstvo*. Banja Luka: Panevropski univerzitet Apeiron.
- Horngren, C., Datar, M., & Foster, G. (2018). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall.

- Hyde, C. C. (2004). *The Relationship between Tax & Incentive Transfer Prices*. Keeping Two Sets of Book. Retrieved from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=522623
- Luja, R. (2015). Will the EU's State Aid Regime Survive BEPS? *British Tax Review*, III, 383-384.
- Opći porezni zakon. (n.d.). 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20. Narodne novine.
- Perčević, H. (2015). Usklađenost regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije. *Ekonomska misao i praksa*.
- Pravilnik o porezu na dobit. (n.d.).
- Radebaugh, L. H., & Gray, S. J. (2002). *International Accounting and Multinational Enterprises*. New Baskerville: John Wiley and Sons Inc.
- Templar, S. (2005). Ensuring the Transfer Price is Right. *Articles of Merit*.
- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. (2020, October 5). Retrieved from OECD: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page3
- Tucaković, N. (2010). Uvod u transferne cijene. *Računovodstvo i porezi u praksi*(01/10).
- Zakon o porezu na dobit. (n.d.). 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20. Narodne novine.
- Žunić Kovačević, N. (2018). Prethodni sporazum o transfernim cijenama. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, XXXIX(1).

INFLUENCE OF TRANSFER PRICES ON TAX EVASION

Vedran Šupuković

Asisstant Professor; HC PPD Zagreb, Croatia; vedran.supukovic@rk-zagreb.hr

Summary: *In recent years, transfer (internal) prices have become the subject of interest of many theorists and regulators, both for determining their effects on business and for the possibility of exploiting tax evasion. The foundations for the functioning of transfer pricing are given in the OECD guidelines, and further elaborated through national tax laws and regulations for their application. This regulatory framework treats all relevant entities, circumstances and conditions of transfer pricing, identification and explanation of transfer pricing methodology, and providing objective evidence on the application of the principle of independence and setting other conditions in transactions between related companies, all in order to prevent tax evasion and proven application of legal regulations in the field of transfer pricing. Since transfer prices are linked to decentralized related business entities consisting of parent companies and branches (organizational units or centers of responsibility) operating in the same or another country, tax evasion is done through the transfer of profits from a country with a high tax burden to a country with a lower tax rate. In addition, tax evasion is performed by reducing the tax base for value added tax, which is the difference between the transfer (non-market) price and the market price. Transfer price is formed using methods that are classified into two groups: classical transaction methods or transac-*

tion profit methods. Which method will be applied from these two groups depends on the adopted policy of the business entity. In principle, methods that are in line with the nature of the business of the business entity and that can determine the tax base in the most objective way should prevail. In practice, a method is chosen that results in maximizing profits and minimizing tax liabilities, which further leads to a better competitive position of the business entity, improvement of market position and increase of market shares. The subject of observation are all transactions between related parties on the basis of direct and indirect agreements, contracts, agreements and similar business relationships that affect the tax base, namely transactions with assets, services, financial transactions, capital transactions (purchase and sale of securities and shares) and other similar transactions. The purpose of this paper is to investigate whether transfer prices are in line with the principle of marketability, regardless of the applied calculation method. The aim of this paper is to eliminate all possibilities of tax evasion in transactions between the parent company and subsidiaries within the group. In order to achieve the stated goal and purpose, the basic hypothesis of the work is set, which states that the application of different methods of calculating transfer prices affects the amount of the tax base. Proof of this hypothesis will be done on a case study example. The obtained results can serve as a basis for the commitment of the business entity for the appropriate method of calculating transfer prices. This excludes the individual goals of the business entity and the primacy given to one of the basic goals of taxation: achieving efficiency and fairness.

Keywords: *transfer prices; tax evasion; transfer pricing methods; regulatory framework of transfer pricing.*

JEL classification: *F38.*

