

Metode utvrđivanja transfernih cijena

Nada Gajić, dipl. oec., dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Transferne cijene su cijene po kojima se odvija transfer roba i usluga između jedinica unutar trgovačkog društva ili između povezanih društava. Porezni obveznik na zahtjev Porezne uprave treba dostaviti podatke o metodama koje koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena i obrazložiti razloge za odabiranje konkretnih metoda. Kod odabira metode za utvrđivanje transfernih cijena potrebno je utvrditi metodu koja je najprimjerenija određenom slučaju.

1. Uvod

Transferne cijene predstavljaju jedan od najkontroverznijih i često najnerazumljivijih poslova trgovačkih društava iz razloga što poduzeće majka može osnovati i u pravilu osniva svoje podružnice i u drugim zemljama, odlučuje što podružnice moraju činiti ili ne činiti te na taj način utječe na ostvarenu dobit. Određivanje transferne cijene je proizvoljan čin, može biti povezan s troškovima, raznim poslovnim operacijama koje se provode ili se vežu na dodanu vrijednost. Transferna cijena se može postaviti na razinu da se minimalizira ili potpuno izbjegne obveza plaćanja poreza na dobit i da se ostvare razne porezne olakšice. Prvo izvješće vezano uz transferne cijene izdao je OECD 1979. godine pod nazivom „Određivanje transfernih cijena i multinacionalna trgovačka društva“ koje je preraslo u prve „Smjernice o određivanju transfernih cijena za multinacionalna trgovačka društva i porezne uprave“ koje je odobrio Odbor za fiskalne poslove 27. lipnja 1995. te Vijeće OECD-a za objavljivanje 13. srpnja 1995. Navedene smjernice revidirane su tijekom godina te su sljedeće izmijenjene i dopunjene Smjernice objavljene 2010., nakon toga u srpnju 2017, te potvrđene 2022. godine. Najvažnije izmjene Smjernica iz 2022. u odnosu na prethodno izdane odnose se na imjenu poglavlja:¹

- I., II., V. – VIII. (vezano uz mjere BEPS-a² – 8.-10. i 13.);
- IV. (vezano uz utočišta), te
- IX. (vezano uz restrukturiranje poslovanja proizašle iz navedenih mjera BEPS-a).

Osim navedenoga, zadnje Smjernice uključuju i revidiranu preporuku Vijeća OECD-a o utvrđivanju transfernih cijena između povezanih društava. Revidirana preporuka odražava važnost za rješavanje

1 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

2 BEPS (engl. Base Erosion and Profit Shifting – erozija porezna osnovice i premještanje dobiti). OECD je radio na projektu BEPS u kojem je identificirano 15 različitih mjera s ciljem smanjenja i suzbijanja agresivnog poreznog planiranja, poreznih prijevara i porezna evazije, posebice u slučaju velikih multinacionalnih trgovačkih društava. Više o BEPS-u dostupno je na mrežnim stranicama Porezne uprave i OECD-a.

BEPS-a o uspostavi uključivog okvira BEPS-a. Također jača utjecaj i važnost Smjernica izvan OECD-a pozivajući nečlanice da se pridržavaju Preporuka.³

2. Definicija transfernih cijena

OECD-ove Smjernice o određivanju transfernih cijena za multinacionalna trgovačka društva i porezne uprave definiraju transferne cijene na način da iste predstavljaju cijene po kojima jedno društvo prenosi fizičku robu i nematerijalnu imovinu ili pruža usluge povezanim društvima. Transferne cijene između povezanih osoba trebaju biti u skladu s načelom nepristrane transakcije (engl. Arm's Length Principle) što znači da ugovorena cijena treba predstavljati tržišnu cijenu odnosno cijenu koju bi povezana društva ugovorila i s drugim nepovezanim društvima za predmetnu transakciju.

Transakcije između međusobno povezanih društava predstavljaju kontrolirane (nadzirane) transakcije kod kojih ključnu ulogu imaju ugovorene odredbe i uvjeti, a s trećima nekontrolirane (nenadzirane) transakcije. Transferne cijene se mogu odnositi na društva koja posluju unutar jedne države, ali i na multinacionalno trgovačko društvo (MTD) koje obavlja djelatnost u dvije ili više država (jurisdikcija, koji zajedno predstavljaju grupu MTD). Budući da usklađivanje transfernih cijena u jednoj jurisdikciji zahtjeva usklađivanje transfernih cijena u drugim jurisdikcijama u kojima posluju povezane osobe MTD-a, transferne cijene predstavljaju jedno od najsloženijih područja u primjeni poreznog prava. Postupci dokazivanja transfernih cijena vrlo su komplicirani i teški i zahtijevaju veliki angažman svih stranaka uključenih u postupak. Transferne cijene koriste se za maksimizaciju konsolidirane dobiti, minimizacije poreznih obveza, povećanja tržišnog udjela i smanjenja utjecaja ekonomskih organizacija. Podrazumijevaju raspodjelu dobiti unutar grupe, a zbog djelovanja društava u različitim poreznim sustavima mogu se koristiti za prelijevanje dobiti u društva koja djeluju u povoljnijim poreznim uvjetima što znači

3 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.





iskorištavanje prednosti i manjkavosti poreznih sustava pojedinih zemalja.⁴

Smjernice OECD-a imaju karakter „neobvezujućeg zakonodavstva“, ali imaju značajnu praktičnu vrijednost jer poreznim obveznicima i poreznim upravama pružaju smjernice o tome kako odrediti cijenu između povezanih osoba za kontrolirane transakcije sukladno načelu nepristrane transakcije. Kod primjene nacionalnih i međunarodnih propisa treba voditi računa o hijerarhiji primjene propisa. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su na snazi, a sklopljeni su i potvrđeni u skladu s Ustavom RH i objavljeni, su međunarodni ugovori koji čine dio unutarnjeg pravnog poretka RH i po pravnoj snazi su iznad nacionalnih zakona. Pravila o transfernim cijenama se ne primjenjuju na nekontrolirane transakcije. Načelo nepristrane transakcije zahtijeva da se kontrolirane transakcije obavljaju po tržišnim uvjetima. Drugim riječima: subjekti koji su povezani u upravljanju, kontroli ili kapitalu u svojim kontroliranim transakcijama trebali bi se dogovoriti o istim uvjetima koji bi bili dogovoreni između nepovezanih subjekata za usporedive nekontrolirane transakcije. Ako je ovo načelo ispunjeno, može se reći da su uvjeti određene transakcije „nadohvat ruke“, odnosno, u skladu s načelom nepristrane transakcije.⁵

Ukoliko se u poslovnim odnosima između povezanih osoba ugovore cijene ili drugi uvjeti koji se razlikuju od cijena ili drugih uvjeta koji bi se ugovorili između nepovezanih osoba, tada se sva dobit u iznosu u kojem bi bila ostvarena kad bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, uključuje u poreznu osnovicu povezanih osoba. Poslovni odnosi između povezanih osoba priznaju se samo ako porezni obveznik posjeduje, i na zahtjev Porezne uprave pruži podatke i informacije o povezanim osobama i poslovnim odnosima s tim osobama, metodama kojima se koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena i razlozima za odabiranje konkretnih metoda. Primjeri transakcija koje povezana društva dogovaraju za kontrolirane transakcije su pružanje usluga upravljanja, nabava roba i davanje zajmova.⁶

3. Metode određivanja transfernih cijena



ističemo...

Sukladno Smjericama OECD-a, metode za određivanje transfernih cijena su klasične transakcijske metode (metoda usporedivih nekontroliranih cijena, metoda trgovačkih cijena (preprodajna metoda) i metoda dodavanja bruto dobiti na troškove (trošak plus)), te metode transakcijske dobiti (metoda podjele dobiti i metoda neto dobitka (metoda transakcijske neto marže)), a članak 13. Zakona o porezu na dobit dopušta primjenu svih navedenih metoda.⁷ Cilj metoda je utvrditi jesu li uvjeti između povezanih društava u skladu s načelom nepristrane transakcije. Niti jedna metoda nije primjenjiva na sve situacije i ne treba dokazivati da određena metoda ne odgovara određenim okolnostima.

Osim primjene naprijed navedenih metoda, porezni obveznik se može odlučiti za sklapanje prethodnog sporazuma o transfernim cijenama kojima će dokazati opravdanost određenih transfernih cijena.

3.1. Odrednice usporedivosti

Porezni obveznik na zahtjev Porezne uprave treba dostaviti podatke o metodama koje koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena i obrazložiti razloge za odabiranje konkretnih metoda. Kod odabira metode za utvrđivanje transfernih cijena potrebno je utvrditi metodu koja je najprimjerenija određenom slučaju. Prilikom odabira treba uzeti u obzir prednosti i nedostatke navedenih metoda, primjerenost metode prirodi kontrolirane transakcije (korištenjem funkcionalne analize), dostupnost pouzdanih informacija potrebnih za primjenu odabrane metode, kao i stupanj usporedivosti kontroliranih i nekontroliranih transakcija, uključujući pouzdanost usklađenja usporedivosti koja mogu biti potrebna radi eliminacije njihovih međusobnih materijalnih razlika.⁸ Pretraživanje usporedivih podataka ne bi se smjelo automatski proširiti na vrlo velike kategorije (kao što su industrijske grane), nego bi pretraživanje trebalo usmjeriti na društva s najbližim karakteristikama transakcija.

U pristupu pretraživanju usporedivih društava razlikuju se dva načina njihovog pronalaženja:⁹

- tzv. aditivni (dodajući – additive) pristup u kojem se odabire manji broj usporedivih društava za koja porezni obveznik smatra da imaju slične i usporedive transakcije te se o tim društvima prikuplja što veći broj podataka o njihovim transakcijama kako bi se utvrdilo jesu li prihvatljivi za usporedbu na nivou transakcija. Ovaj pristup može dati vrlo dobre rezultate jer se bazira na podacima prikupljenim od osoba koje poznaju tržište, ali može trpjeti od nedostatka objektivnosti jer ne daje potpunu sliku o djelatnosti poreznog obveznika, te postoji mogućnost odabira samo favoriziranih usporedivih društava s mogućim ciljem zamagljivanja nekih podataka;
- tzv. deduktivni (deductive) pristup koji polazi od većeg broja društava koja posluju u istom sektoru ili djelatnosti te koja imaju slične funkcije i ekonomske karakteristike, a zatim se taj uzorak smanjuje korištenjem raznih javnih podataka (baze podataka, Internet stranice i ostalog). Pri tome je vrlo važno da se dobro i osnovano dokumentira kriterij po kojem se iz uzorka uključuju ili isključuju pojedina društva kako bi se time postigao veliki stupanj objektivnosti te omogućilo poreznoj upravi da rekonstruira i prouči navedene podatke.

U praksi, aditivni pristup bi se trebao koristiti kao nadopuna i u kombinaciji s deduktivnim pristupom pretraživanja usporedivih društava.

Čimbenici koje treba uzeti u obzir prilikom provođenja analize usporedivosti su:¹⁰

- 1) karakteristike dobara i usluga (trgovačko ime, kvaliteta usluge ili proizvoda, sastav proizvoda i sl.),
- 2) funkcionalna analiza (koje funkcije se obavljaju u društvu koje se kontrolira u odnosu na drugo povezano društvo, npr. ako kontrolirano društvo obavlja više funkcija i snosi veće rizike, tada mora imati veću dobit),
- 3) ugovoreni uvjeti (npr. uvjeti plaćanja, treba usporediti ono što stoji u ugovoru i što se stvarno događa, npr. u ugovoru može

4 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

5 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb

6 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

7 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

8 <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

9 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

10 Ibidem.

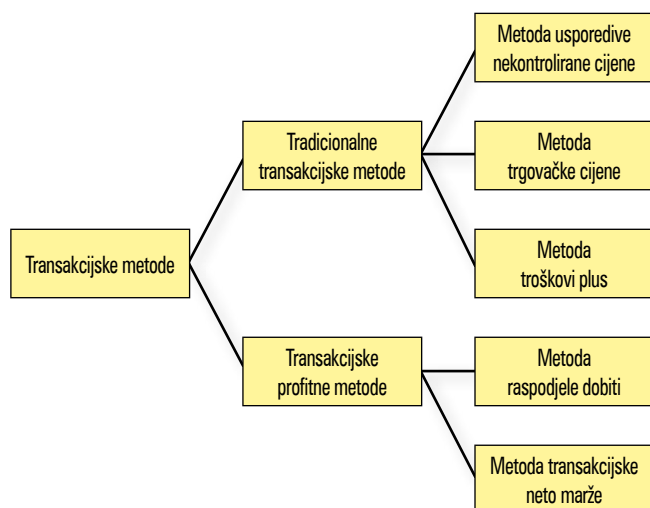
biti naveden rok plaćanja od tri mjeseca, a kontrolirano društvo obavlja plaćanje nakon dva tjedna i sl.),

- 4) ekonomske okolnosti (što je trenutno na tržištu tj. u kakvim ekonomskim okolnostima se odvija transakcija,
- 5) poslovne strategije (npr. ako društvo želi povećati svoj udio na tržištu, ono može sniziti cijenu što se mora uzeti u obzir prilikom izrade analize usporedivosti.

3.2. Metode formiranja i kontrole transfernih cijena

Klasičnim transakcijskim metodama može se najizravnije utvrditi jesu li uvjeti trgovačkih i financijskih odnosa povezanih poduzetnika u skladu s načelom nepristrane transakcije i kada je s jednakom pouzdanošću moguće primijeniti i klasičnu transakcijsku metodu i metodu transakcijske dobiti, prednost se daje klasičnoj transakcijskoj metodi, odnosno, kada je s jednakom pouzdanošću moguće primijeniti metodu usporedivih nekontroliranih cijena i neku drugu metodu za određivanje transfernih cijena, prednost se daje metodi usporedivih nekontroliranih cijena, s tim da je potrebno pronaći metodu koja je najprimjerenija određenom slučaju. Nijedna metoda nije upotrebljiva u svakoj mogućoj situaciji, niti bilo koju od njih treba odbaciti. Porezne uprave trebale bi biti oprezne pri provedbi manjih ili graničnih ispravaka. Osim toga grupe multinacionalnih društava slobodne su primjenjivati bilo koje metode određivanja cijena pod uvjetom da su utvrđene cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije iz OECD-ovih Smjernica. Međutim, porezni obveznik trebao bi čuvati, i biti spreman predočiti, dokumentaciju o načinu utvrđivanja transfernih cijena. Niti od poreznog inspektora, niti od poreznog obveznika se ne traži da provode analizu pomoću više od jedne metode. Nemoguće je donijeti posebna pravila za svaki pojedini slučaj. Općenito vrijedi da stranke trebaju pokušati pronaći razuman kompromis imajući na umu nepreciznost različitih metoda i davanje prednosti većoj usporedivosti, te izravnom i čvršćem odnosu prema transakciji. Ne bi se smjelo događati da korisne informacije, dobivene iz nekontroliranih transakcija koje nisu identične kontroliranim, budu odbačene samo zbog toga što ne zadovoljavaju u potpunosti neki strogi standard usporedivosti.¹¹

Slika 1. OECD-ov model – transakcijske metode formiranja i kontrole transfernih cijena



Izvor: „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

3.3. Metoda usporedivih nekontroliranih cijena (UNC)

Kod UNC metode cijene za prodane proizvode, robu ili usluge u kontroliranim poslovima uspoređuju se s onima u nekontroliranim poslovima i usporedivim (sličnim) okolnostima. Zahtjeva izradu analize usporedivosti, s posebnim osvrtom na uvjete, količinu i vrijeme transakcije. Transakcija između povezanih osoba je usporediva ako je učinjena pod jednakim ili sličnim uvjetima kao transakcija između nepovezanih osoba. Ova metoda zahtijeva veliku usporedivost, a idealno je ako postoji potpuno usporediv (identičan) proizvod. Može se koristiti na temelju usporedbe transakcija društva s nepovezanim društvima (tzv. interne usporedive veličine) ili na temelju usporedbe transakcija između drugih nepovezanih društava (tzv. vanjske usporedive veličine).¹²

UNC metoda predstavlja najizravniji i najpouzdaniji način primjene načela nepristrane transakcije na kontroliranu transakciju. Međutim, kako je teško pronaći transakciju koja je dovoljno usporediva s kontroliranom transakcijom, ova se metoda koristi kada postoji mnogo dostupnih podataka.

Sličnost transakcija mora se zasnivati na sljedećim elementima:¹³

- proizvodi (dobra ili usluge) koji moraju biti vrlo slični jer svaka razlika može utjecati na cijenu transakcije,
- obim (ili promet) transakcija,
- politika „popusta“,
- ugovorne odredbe koje uključuju preuzete funkcije i rizike (jamstva, prijevoz i sl.),
- razina prodaje (pozicija unutar lanca prodaje: prodaja na veliko, prodaja na malo i sl.),
- datum transakcije (npr. cijene nafte danas različite su iz dana u dan, ili ako je 10 transakcija ne uzima se prosjek, već datum određene transakcije ili datum ugovora),
- geografska pozicija tržišta (npr. prednost treba dati hrvatskom tržištu, no s obzirom na homogenost tržišta Zapadne Europe i ona mogu biti smatrana kao usporediva,
- nematerijalna imovina uključena u transakciju (je li naknada za marku uključena u cijenu ili je to samo cijena bez marke).

Ukoliko je nužno, mogu se vršiti usklađivanja razlika analiziranih transakcija koje utječu na transferne cijene.

Mogu se izvršiti sljedeća usklađivanja:¹⁴

- utjecaj marki i ostale nematerijalne imovine,
- obrtnih sredstava,
- u slučaju prevelikog ili premalog broja zaposlenih,
- u slučaju izmjene knjigovodstvene klasifikacije,
- razlike vezane uz okolnosti prodaje ili ugovornih klauzula i dr.

Inspektor može izvršiti usklađivanje knjiženja određenih troškova kada, naprimjer, kontrolirano društvo knjiži određene troškove u troškove nabave robe, dok ih usporedivo društvo knjiži u operativne troškove. U praksi je, često, teško vršiti usklađivanja zbog nedostupnosti informacija o analiziranim transakcijama. Međutim, u nadzoru se mogu potražiti potrebne informacije na internetu i/ili putem međunarodne administrativne pomoći.

U praksi se UNC metoda često koristi za financijske transakcije kao što su grupni zajmovi. Naime, za ove vrste transakcija postoji mnogo dostupnih podataka i tržišni standardi pomažu u određivanju uvjeta. Naprimjer, većina banaka koristi istu formulu za određivanje kreditnog rejtinga zajmoprimca i to služi kao osnova za kamatnu

12 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

13 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

14 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

11 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.




stopu zajma. Ova metoda se, također, često koristi za određivanje cijena intelektualnog vlasništva koje se naplaćuju za korištenje robnih marki i licenci.¹⁵

3.4. Metoda trgovačkih cijena (MPC)

Primjenom MPC metode (metode preprodajne cijene) utvrđuje se 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. Ova metoda se u pravilu koristi za djelatnost distribucije u kojima prodavatelj ne dodaje značajnu dodanu vrijednost dobrima tako što ih djelomično mijenja ili tako što se koristi vrijednom nematerijalnom imovinom kako bi ih unaprijedio. Zahtjevi za usporedivošću prema metodi trgovačkih cijena su manje strogi i više ovise o funkcijama i preuzetim rizicima nego o sličnosti dobara kojima se trguje.¹⁶

Izračun bruto marže:



$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{prihodi od prodaje} - \text{nabavna vrijednost prodanih dobara}}{\text{prihodi od prodaje}}$$

Dakle, faktori usporedivosti koje posebno treba uzeti u obzir su sljedeći:¹⁷

- širina preuzetih funkcija,
- razina zaliha i rizik zaliha,
- troškovi reklame,
- rizik tečaja.
- položaj na tržištu (prodavač na veliko ili prodavač na malo),
- fiksni strukturalni troškovi,
- ugovorni uvjeti (širina garancija, transportni troškovi i sl.),
- rizik kupaca.

Ova metoda usredotočuje se na povezano prodajno društvo koje obavlja npr. marketing i funkcije prodaje kao testirana strana u analizi transfernih cijena. Koristi se za određivanje cijene koju prodavač mora platiti za proizvod koji kupuje od povezanog društva i zatim preprodaje nepovezanim društvu. Kupovna cijena je postavljena tako da marža koju zarađuje prodavač bude dovoljna da pokrije troškove prodaje i ostale poslovne rashode i pri tome ostvari odgovarajuću dobit. Navedena metoda je poznata kao „metoda preprodaja minus“, a kao početnu poziciju uzima cijenu po kojoj povezano društvo prodaje proizvod trećoj strani. Ta se cijena naziva *preprodajna cijena*. Zatim se preprodajna cijena umanjuje za bruto maržu (marža pri preprodajnoj cijeni), koja se određuje usporedbom bruto marže u usporedivim nekontroliranim transakcijama. Nakon toga se oduzimaju troškovi povezani s kupnjom proizvoda, kao što su carine. Ono što je ostalo može se smatrati cijenom koja je jednaka cijeni za kontrolirane transakcije između povezanih društava.¹⁸

3.5. Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove (metoda „trošak plus“)

Primjenom MTP prvo se 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. Dakle, ova metoda testira tržišno načelo u smislu „marže“ dodane na troškove nastale u usporedivim nekontroliranim transakcijama. Usporedivost ponajprije ovisi o sličnosti obavljenih funkcija i preuzetih rizika, a ne o sličnosti materijalnih dobara o kojima je riječ. Najčešće se koristi u proizvodnji i za pružanje usluga unutar grupe.

Ova metoda koristi se za određivanje odgovarajuće cijene koju mora platiti dobavljač robe ili usluge kupcu povezanom društvu. Cijena se određuje dodavanjem odgovarajuće bruto marže troškovima nastalim od strane dobavljača, tako da dobavljač ostvari odgovarajuću dobit u skladu s tržišnim uvjetima i izvršenim funkcijama. Ta se usporedba može napraviti na temelju izravnih mjera, kao što je cijena transakcije, ali i na temelju neizravnih mjera, kao što su bruto marže ostvarene na određenoj transakciji. Prema MTP-u, prvi korak je utvrđivanje troškova koje je dobavljač imao u kontroliranoj transakciji za proizvode koji su preneseni na povezane kupce. Drugo, tom se trošku mora dodati odgovarajući dodatak kako bi se ostvarila odgovarajuća dobit u skladu s izvršenim funkcijama. Nakon dodavanja ove (tržišne) nadoknade tim troškovima, može se smatrati da je cijena nepristrana.¹⁹

Naglašava se da metoda „trošak plus“ ima za cilj izračun cijene nepristrane transakcije, a ne profitabilnost te transakcije. Marža nepristrane transakcije se mora procijeniti u usporedbi s maržom primijenjenom na transakcije na slobodnom tržištu. Usporedne transakcije moraju biti slične kontroliranim transakcijama.²⁰

Kada se analiza obavlja na razini bruto marže treba pronaći usporedive transakcije na osnovu funkcija koje se obavljaju pri čemu usporedivost proizvoda nije toliko bitna. Pored toga treba se uvjeriti da nabavna cijena odgovara identičnoj definiciji kod kontroliranog i usporedivih društava (stoga je u praksi važno povezati knjigovodstvo i analizu transfernih cijena).

Bruto marža transakcije ovisi o funkcijama i rizicima jer je to naknada za preuzete funkcije i rizike, kao i za korištenu imovinu.

Pri provođenju analize moraju se uzeti u obzir sljedeći elementi usporedivosti:²¹

- struktura troškova,
- složenost proizvodnje,
- kretanje stanja zaliha,
- administrativni troškovi,
- rizici tečaja,
- ugovorni uvjeti (jamstva, prijevoz i sl.),
- korišteni ljudski resursi i dr.

MTP metoda može biti korisna za procjenu nepristrane naknade za rutinske aktivnosti niskog rizika. Primjer takvih aktivnosti je ugovorna proizvodnja gdje postoji proizvodno društvo koje ima ekskluzivni ugovor s jednim klijentom (principalom) i preuzima ograničene rizike. Pod tim modelom djeluju brojni MTD-ovi koji proizvode automobile. Drugi primjer je pružanje jednostavnih administrativnih usluga. S druge strane, MTP metoda zahtijeva vrlo usporedive kontrolirane i nekontrolirane transakcije. Da bi se uspostavila takva razina usporedivosti trebaju biti dostupne detaljne informacije o transakcijama. Primjeri za to su: vrste proizvedenih proizvoda, stvarne aktivnosti, troškovne baze i upotreba nematerijalne imovine. U slučaju da ove

19 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1

20 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

21 Ibidem.

15 <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

16 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

17 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb

18 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

informacije nisu dostupne, MTP metoda se ne može primijeniti. Rezultat toga je da se MTP metoda u praksi rijetko koristi,²² a teškoće prilikom pronalaska usporedivih transakcija rezultiraju često korištenjem drugih metoda.

3.6. Metoda podjele dobiti

Ova metoda se sastoji od identificiranja globalne dobiti u cijeloj grupi kako bi se kasnije raspodijelila među povezanim društvima koja sudjeluju u danoj transakciji zasnovanoj na ekonomskoj osnovi sličnoj podjeli dobiti kakva bi se mogla očekivati sukladno sporazumu sklopljenom prema načelu nepristrane transakcije. Primjenom metode podjele dobiti eliminira se učinak posebnih uvjeta na dobit u poslovima 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 podjela 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. Dakle, kod metode podjele dobiti ocjenjuje se vrijednost doprinosa svakog društva transakciji na temelju funkcionalne analize. Podjela dobiti, dakle, zasniva se na podjeli funkcija.²³ Upotrebljava se u situacijama kada su transakcije nepovezane ili oba društva u transakciji imaju jedinstvene i vrijedne doprinose (npr. doprinose jedinstvenom nematerijalnom imovinom). Ponekad se koristi kao metoda *razumne provjere*. Metoda podjele dobiti mjeri neto operativnu dobit ostvarenu od kontroliranih transakcija, a zatim uspoređuje tu razinu dobiti s razinom dobiti koju su ostvarila neovisna društva koja se bave usporedivim transakcijama. Povezana društva ponekad sudjeluju u transakcijama koje su međusobno vrlo povezane. Stoga ih se ne može zasebno ispitati. Za ove vrste transakcija povezana društva obično pristaju podijeliti dobit. Metoda podjele dobiti ispituje uvjete tih vrsta kontroliranih transakcija određivanjem podjele dobiti koju bi neovisna društva ostvarila od tih transakcija.²⁴

Metoda podjele dobiti obično se primjenjuje u slučajevima kada je kontrolirana transakcija visoko integrirana. To posebno otežava ocjenjivanje operativnog rezultata. Primjeri su uspostavljanje partnerstva ili zajedničko iskorištavanje nematerijalne imovine kao što su marke. Ova metoda se ne koristi često u praksi, ali je njena popularnost u porastu. Može biti prikladna za slučajeve u kojima postoji više kontroliranih transakcija umjesto jedne jasno prepoznatljive kontrolirane transakcije. Ova metoda se sastoji ne od raspodjele sveukupne dobiti, već od podjele ostatka dobiti stvorenog od korištenja nematerijalne imovine kao što je patent, marka, know-how, mreža distribucije i sl.

Metoda podjele dobiti se primjenjuje:²⁵

- kada druge metode nisu primjenjive, (po načelu hijerarhije), ili kad glavni poduzetnik posjeduje najveću nematerijalnu imovinu, odnosno, kada je nematerijalna imovina raspoređena na nekoliko povezanih društava,
- kada se ne mogu primijeniti druge metode jer nema dostupne usporedivosti.

Jedna od značajnijih pozitivnih strana ove metode jest da se čini pravednom jer se dobit dijeli među svim stranama koje sudjeluju u njenom stvaranju. Kada nema usporedive transakcije ostavlja se prostor za subjektivne analize i raspodjelu koja ne bi bila dogovorena unutar odnosa nepristrane transakcije (npr. u sektoru automobilske industrije praktički više nema neovisnih društava te uopće ne postoje usporediva društva ni grupe). Slabosti ove metode proizlaze i iz teškoće dobivanja informacija jer se metoda zasniva na raspodjeli sveukupne dobiti, uključujući i onu ostvarenu od strane inozemnih društava. Ako društvo ne daje informacije, jedino rješenje je međunarodna administrativna pomoć.

Kada grupa koristi metodu podjele dobiti potrebno je provjeriti primjenjuju li sva društva ista knjigovodstvena pravila. Ukoliko to nije slučaj, potrebno je izvršiti nužna usklađenja. Problem se javlja i kada društva ostvaruju gubitak te bi se i gubitak trebao podijeliti.

3.7. Metoda neto dobitka (Metoda transakcijske neto marže – MTNM)

Transakcijska metoda neto marže određuje neto maržu u odnosu na pripadajuću osnovicu koju ostvaruje porezni obveznik u okviru kontrolirane transakcije. Primjenom MTNM ispituje se ostvarena neto dobit u odnosu na neku osnovicu kao što su ukupni troškovi, prihodi od prodaje, imovina ili vlastiti kapital koju jedna osoba ostvaruje u poslovima s jednom ili više osoba. Tako ostvarena neto dobit uspoređuje se s neto dobiti sličnih osoba u sličnim okolnostima. Pri primjeni ove metode pod neto maržom najčešće se podrazumijeva EBIT. Navedena metoda ne odnosi se izravno na cijene, već na omjer neto marže (transferne cijene predstavljaju varijablu koja omogućuje postizanje cilja neto marže).

Ovi omjeri mogu biti:²⁶

- rentabilnost poslovanja (EBIT/promet),
- povrat imovine (EBIT/imovina),
- povrat uloženog kapitala (EBIT/vlastiti kapital + dugoročne obveze).

Dva posljednja omjera prilagođena su djelatnosti proizvodnje za koje je potrebno angažirati značajnu imovinu. Ako društvo prikaže omjere neto marže u odnosu na one usporedivih društava, tada će se te cijene smatrati cijenama sukladnim načelu nepristrane transakcije.

Dakle, ova metoda ispituje neto profitnu maržu u odnosu na relevantnu bazu, tj. uspoređuje financijske pokazatelje povezane s upravljanom transakcijom s financijskim pokazateljima vezanim uz usporedivu neovisnu transakciju (npr. profitabilnost, isplativost, prodaja i dr.)²⁷

Ova metoda slična je MTP (metoda „trošak plus“) ili MPC metodi (metoda preprodajne cijene). Upotrebljava se u situacijama kada je teško identificirati svaku pojedinu transakciju. Također, važno je istaknuti da ova metoda promatra dobit koja se ostvaruje od određenih transakcija (a ne poslovnu liniju ili operativni prihod od društva). Primjena ove metode nije korisna kada oba društva u transakciji imaju jedinstvene i vrijedne doprinose (npr. doprinose jedinstvenom nematerijalnom imovinom).

MTNM sadrži prednosti i nedostatke o kojima treba voditi računa prilikom njene primjene. Možda je važno istaknuti da će kontrolirano društvo inspektoru uvijek isticati nedostatke ove metode. No, u nadzoru je potrebno napomenuti da ni druge metode nisu primjerenije i

22 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1

23 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

24 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

25 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

26 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1

27 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.



zašto je izabrana ova metoda. Zasnovana na usporedbi neto marži, ova metoda zahtijeva pouzdanu procjenu rezultata nepristrane transakcije, razinu usporedivosti sličnu metodama preprodajne cijene i trošak plus s detaljnom procjenom ispravljenih funkcionalnih razlika i eventualnim usklađivanjima. Ovakvi pristupi određivanja cijena se primjenjuju na sva materijalna dobra, nematerijalnu imovinu i pružene usluge. Jedna od glavnih prednosti ove metode je njezina manja osjetljivost na razlike koje utječu na transakcije, što je još značajnije ukoliko se primjenjuje metoda nekontrolirane usporedive cijene.²⁸ S druge strane, nedostatak ove metode proizlazi iz činjenice da na neto maržu utječu čimbenici koji nemaju utjecaj na cijene ili bruto maržu. Drugi nedostatak primjene ove metode je pripisivanje neto marže povezanom društvu koje je potpuno odvojeno od pripisivanja globalne marže. Tako, studija usporedivosti može pokazati dobit u situaciji kada grupa u svojoj cjelini ostvaruje gubitke unutar cjeline ovog lanca (proizvodnja i distribucija). Ovaj element se također može uzeti u obzir tijekom njezine primjene. Spomenuti nedostaci naveli su OECD da odredi kako se metoda transakcijske neto marže može primjenjivati jedino u slučajevima nemogućnosti primjene drugih metoda. Međutim, poteškoće u primjeni drugih metoda objašnjavaju često korištenje ove metode od strane društava i poreznih uprava.

Metoda neto dobitka jedna je od pet uobičajenih metoda transfernih cijena koje se koriste za ispitivanje naravi „tržišne vrijednosti“ kontroliranih transakcija.

MTNM metoda je metoda transakcijske dobiti koja mjeri neto operativnu dobit ostvarenu od kontroliranih transakcija, a cilj joj je odrediti neto operativnu dobit kontrolirane transakcije (ili transakcija koje su prikladne za agregiranje) povezanog društva – testirane strane. Zatim tu razinu dobiti uspoređuje s razinom dobiti koju su ostvarila neovisna društva koja sudjeluju u usporedivim transakcijama.²⁹

**ističemo...**

MTNM metoda ispituje pokazatelj neto dobiti tj. omjer neto dobiti u odnosu na odgovarajuću osnovicu (npr. troškovi, prodaja, imovina), koju porezni obveznik ostvaruje iz kontrolirane transakcije (ili iz transakcija koje su prikladne za agregiranje) i isti uspoređuje s neto dobiti ostvarenom u usporedivim nekontroliranim transakcijama.

Pokazatelj neto profitne marže poreznog obveznika iz kontrolirane transakcije/transakcija može se odrediti na temelju pokazatelja neto dobiti koju isti porezni obveznik zarađuje u usporedivim nekontroliranim transakcijama (*unutarje usporednice*) ili u odnosu na pokazatelj neto dobiti ostvaren u usporedivoj transakciji neovisnog društva (*vanjske usporednice*). Za razliku od drugih metoda transfernih cijena, MTNM metoda zahtijeva da transakcije budu „uglavnom slične“ kako bi se kvalificirale kao usporedive. *Uglavnom slično* u ovom kontekstu znači da usporedive transakcije ne moraju biti točno kao kontrolirana transakcija što povećava količinu situacija u kojima se MTNM metoda može koristiti.

Kako je već rečeno, MTNM metoda slična je metodama MPC i MTP, s tim što se ovdje radi o neto marži (neto dobiti). Može se primijeniti na proizvodna i trgovačka društva, a bit metode je da se neto marža kontroliranog društva uspoređuje s neto maržom neovisnog društva.

Uobičajeni pokazatelji neto dobiti su *neto trošak plus marža* i *neto preprodajna cijena minus marža*.

**ističemo...**

MTNM metoda je dobra alternativa za tradicionalne transakcijske metode. Korištenjem široko dostupnih podataka na neto osnovi kao i činjenica da usporedive nekontrolirane transakcije trebaju biti uglavnom slične i da se mogu koristiti različiti pokazatelji neto dobiti, čine ovu metodu široko primjenjivom.

MTNM može biti od pomoći u procjeni nepristrane naknade za rutinske funkcije niskog rizika kao što su proizvodnja i pružanje usluge, ali i za složenije funkcije kao što su prodaja i/ili distribucija. **Stoga ne čudi što je to najčešće korištena metoda transfernih cijena.** U nekim slučajevima dovodi u pitanje razinu usporedivosti kontroliranih i nekontroliranih transakcija. Međutim, ostaje činjenica da se MTNM metoda često koristi upravo zato što se druge metode transfernih cijena ne mogu primijeniti zbog nedostatka usporednica i/ili dostupnih informacija.³⁰

Najčešće, pokazatelj neto dobiti koji se testira u MTNM metodi je operativna dobit (prije kamata, izvanrednih stavki i poreza na dobit).

Uzmimo za primjer Društvo koje koristi MTNM za određivanje svoje/svojih transfernih cijena. Kao indikator razine dobiti kod Metode transakcijske neto marže izabran je **Berry omjer** s obzirom da se dodana vrijednost aktivnostima predmetnog Društva pravilno odražava u razini troškova nastalih od strane Društva. Osim toga, predmetno Društvo je društvo ograničenog rizika za distribuciju proizvoda i ne obavlja nikakve druge značajne aktivnosti. Prema Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, Berryjeva metoda pokazala se korisnom u posredničkim djelatnostima, kada porezni obveznik kupuje dobra od povezanog poduzetnika. Berryjev odnos može biti odgovarajući pokazatelj kada se funkcije testiranog društva odražavaju u visini i suštini operativnih troškova, kada vrijednost distribuiranog proizvoda ne utječe na vrijednost funkcija, te kada nema drugih značajnih funkcija osim distribucije. Pri odabiru metode pokazatelj usporedivosti treba odražavati vrijednosti funkcija koje ispitana strana obavlja u transakciji, uzevši u obzir imovinu koju je koristila i rizike koje je preuzela.

Operativni troškovi prodaje ili distribucije dobra su osnovica za raspodjelu aktivnosti – ukupni troškovi ili **operativni troškovi** dobra su osnovica za **usluge** ili proizvodnju.

Berryjev omjer kao pokazatelj preporučuje se za distributere koji imaju transakcije s povezanim društvima. Promatra se udio operativnih troškova u bruto marži, koji **bi trebao biti veći od 1**.

Berry omjer se temelji na bruto dobiti i operativnim troškovima:

$$\text{Berry omjer} = \frac{\text{prihodi od prodaje} - \text{troškovi nabave dobara}}{\text{operativni troškovi}}$$

$$\text{Operativni troškovi}^{31} = \text{Poslovni rashodi} - \text{Troškovi prodane robe}$$

30 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

31 Operativni troškovi – ostali troškovi koji nisu direktno vezani uz nabavu robe. To su npr. troškovi plaća, materijala i energije, vanjske usluge, najam, odnosno svi troškovi koji nisu direktno vezani uz utvrđivanje nabavne vrijednosti prodane robe.

28 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

29 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

Tablica 1. Primjer izračuna Berryjevog omjera

R.br.	Opis	Iznos u EUR
1.	Prihodi od prodaje	164.338.121,00
2.	Troškovi prodane robe	144.119.121,00
3.	Bruto dobit (1-2)	21.431.121,00
4.	Operativni troškovi	19.615.121,00
5.	Berry omjer (3/4)	1,10

Izvor: „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

Tablica 2. Najčešća primjena metoda po djelatnostima

Transakcijske metode	Metode utvrđivanja transfernih cijena	Primjena
Tradicionalne transakcijske metode	Metoda usporedive nekontrolirane cijene	<ul style="list-style-type: none"> prodaja gotovih proizvoda pružanje usluga nematerijalna imovina zajmovi, financiranje
	Metoda trgovačkih cijena	<ul style="list-style-type: none"> prodaja gotovih proizvoda
	Metoda troškovi plus	<ul style="list-style-type: none"> pružanje usluga prodaja poluproizvoda dugoročni ugovori o kupnji i prodaji
Tradicionalne profinane metode	Metoda raspodjele dobiti	<ul style="list-style-type: none"> transakcije u kojima sudjeluje više povezanih društava
	Metoda transakcijske neto marže	<ul style="list-style-type: none"> pružanje usluga prodaja gotovih proizvoda u slučajevima nemogućnosti primjene metode trgovačkih cijena prijenos poluproizvoda u slučajevima nemogućnosti primjene metode troškovi plus

Izvor: „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb

3.8. BEPS Minimalni standardi

Završno izvješće o Akciji 14. BEPS-a: „Učinkovitiji mehanizmi rješavanja sporova“, koje sadrži minimalni standard BEPS, usvojeno je u listopadu 2015. godine. Minimalni standard Akcije 14. sastoji se od 21 elementa i 12 najboljih slučajeva iz prakse, koji procjenjuju pravni i administrativni okvir jurisdikcije u sljedeća četiri ključna područja:³²

- sprječavanje sporova;
- dostupnost i pristup MAP-u (mutual agreement procedure);
- rješavanje MAP slučajeva;
- implementacija MAP sporazuma.

4. Funkcionalna analiza

Vođeni načelom nepristrane transakcije pri odabiru metode određene transferne cijene potrebno je učiniti vrlo važnu funkcionalnu analizu.

Slika 2. Prikaz funkcionalne analize



Izvor: „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb

Globalna funkcionalna analiza podrazumijeva sljedeće radnje:³³

Istražiti:

- linije proizvoda (količinski i vrijednosno),
- tržište (dimenzije, značaj, strategija prodora),
- marže (po tržištu, po proizvodima, po kupcima).

Učiniti:

- izvršiti uvid u transakcije u odnosu na kontrolirano društvo,
- ocijeniti ekonomski značaj transakcija,
- izdvojiti nedostatno vrednovane transakcije,
- izdvojiti transakcije s većim rizikom delokalizacije dobiti.

Detaljna obrada unutar funkcionalne analize obuhvaća sljedeće postupke i radnje:³⁴

- identificirati proizvode s neuobičajenim postotkom bruto-marže ili gubitkom,
- istražiti transakcije s velikim popustima, neevidentiranim ili krivo evidentiranim troškovima,
- usporediti nabavne i prodajne cijene (s povezanim i nepovezanim društvima),
- ispitati za identificirane proizvode: uvjete prodaje, dodatne pogodnosti, subvencije i komercijalne pomoći,
- analizirati uvjete refakturiranja pruženih usluga unutar grupe,
- proučiti komercijalnu korespondenciju s inozemstvom,
- usporediti fakture s carinskim dokumentima (pratiti stvarni protok robe i putove fakturiranja – mogućnosti transakcija u kojima sudjeluje više članica grupe).

5. Prethodni cjenovni sporazumi i dogovor o sudjelovanju u troškovima

Ova dva spomenuta termina obrađena su u prethodnim brojevima časopisa. Oba služe kao pomoćni alati za kontinuitet i konzistentnost već odabranih metoda transfernih cijena, te sigurnost njihove pravilne primjene. Prethodni cjenovni sporazum učvršćuje i pokriva vezu i komunikaciju između poreznog obveznog obveznika i Porezne uprave, posebice pri nadzoru predmetne kontrolirane transakcije, a

33 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb

34 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.



dogovor o sudjelovanju u troškovima služi za mjerenje vrijednosti doprinosa povezanih društava u troškovima (jesu li razmjerni s kasnijom podjelom dobiti unutar grupe).

5.1. Prethodni cjenovni sporazumi

Prethodni sporazum o cijenama (Advance Pricing Agreement) – APA jest dogovor kojim se prije započinjanja kontrolirane transakcije utvrđuje skup kriterija (npr. metoda, usporednice i njihovo odgovarajuće usklađenje, ili ključne pretpostavke u vezi s budućim događajima) za određivanje transfernih cijena za predmetne transakcije tijekom određenog vremenskog razdoblja.³⁵

Prethodni cjenovni sporazum (APA) službeno pokreće porezni obveznik i on se mora temeljiti na pregovorima između poreznog obveznika, jednog ili više povezanih poduzetnika i jedne ili više poreznih uprava. APA je zamišljen kao zamjena za klasične administrativne, sudske i ugovorne mehanizme za rješavanje problema u vezi s transfernim cijenama. APA je najkorisniji kada klasični mehanizmi zakažu ili ih je teško primijeniti.³⁶ Jedno od ključnih pitanja u koncepciji APA-e jest u kojoj se mjeri njime mogu konkretno određivati transferne cijene poreznog obveznika tijekom određenog broja godina, npr. može li se u konkretnom slučaju odrediti samo metodologija određivanja transfernih cijena ili neki određeni rezultat.

Za uspješno pregovaranje o APA-i bitna je suradnja između povezanih poduzetnika. Naprimjer, od povezanih poduzetnika obično se očekuje da poreznoj upravi prikažu metodologiju koju smatraju najprikladnijom s obzirom na postojeće činjenice i okolnosti. Povezani poduzetnici također trebaju dostaviti dokumentaciju koja potkrepljuje opravdanost njihovog prijedloga, a koja uključuje npr. podatke o djelatnosti, tržištima i zemljama na koje će se sporazum odnositi. Nadalje, povezani poduzetnici mogu navesti nekontrolirana poduzeća koja su usporediva ili slična poduzećima povezanih poduzetnika u smislu gospodarskih djelatnosti koja obavljaju i uvjeta određivanja transfernih cijena, npr. ekonomskih troškova, rizika, itd. te provesti funkcionalnu analizu. Sa stajališta povezanih poduzetnika, mogućnost sklapanja ovakvih sporazuma može se smatrati prednošću u odnosu na tradicionalne postupke međusobnog dogovaranja. Na završetku procesa sporazumijevanja porezna uprava treba potvrditi povezanim poduzetnicima u svojoj jurisdikciji da neće biti nikakvog usklađenja transfernih cijena tako dugo dok porezni obveznik poštuje uvjete sporazuma.³⁷

5.2. Dogovor o sudjelovanju u troškovima

U ovom poglavlju se govori o sporazumu o zajedničkom sudjelovanju u troškovima (Cost Contribution Arrangement – CCA) između dvaju ili više poduzetnika (eventualno zajedno s neovisnim poduzetnicima), je li sporazum u skladu s načelom nepristrane transakcije i je li adekvatno dokumentiran. Naime, potrebne su dodatne upute za mjerenje vrijednosti doprinosa CCA, osobito o tome kada su prikladne troškovne, a kada tržišne cijene.

CCA je okvirni sporazum između poslovnih poduzeća o podjeli troškova i rizika razvoja, proizvodnje ili stjecanja imovine, usluga ili prava, te o određivanju vrste i opsega udjela svakog sudionika u toj imovini, uslugama ili pravima. U praksi, CCA su ugovori zaključeni između povezanih društava čiji je cilj objedinjavanje nužnih sredstava

za razvoj jednog prava, proizvoda ili vrste usluge čime bi ugovornici takvog sporazuma ostvarili dobit.³⁸

CCA se mogu koristiti za svako zajedničko funkcioniranje ili podjelu troškova i rizika, za stvaranje ili stjecanje dobara ili pribavljanje usluga npr. društva mogu objediniti resurse radi pribavljanja centraliziranih usluga upravljanja ili radi razvijanja reklamnih kampanja koje su zajedničke tržištima sudionika. Njihova primjena je moguća i u uslužnim djelatnostima u svrhu optimizacije koordiniranja aktivnosti među zajedničkim službama grupe poput pravnih ili knjigovodstvenih usluga. U okviru CCA razmjerni udio svakog sudionika u ukupnim doprinosima odgovara razmjernom udjelu tog sudionika u ukupnim očekivanim pogodnostima koje će biti rezultat dogovora, imajući u vidu da određivanje transfernih cijena nije egzaktna disciplina.³⁹

6. Korištenje baza podataka za analizu usporedivosti

U svrhu pronalaženja usporedivih društava i transakcija za potrebe analize usporedivosti koriste se razne baze podataka u kojima se nalaze javni podaci o društvima. Za potrebe analize usporedivosti potrebni su sljedeći podaci:⁴⁰

- podaci o sjedištu i ostali kontakt podaci;
- pravni oblik i vrsta financijskih izvještaja;
- informacija o statusu i veličini poduzeća;
- djelatnost – opis i vrsta djelatnosti iz klasifikacije djelatnosti;
- financijski podaci iz godišnjih financijskih izvještaja – bilance, računa dobiti i gubitka, financijski pokazatelji;
- podaci o direktorima, upravi i nadzornom odboru (uključujući i povijesne podatke);
- podaci o vlasnicima (uključujući i povijesne podatke);
- podaci o povezanim društvima u vlasništvu.

U tu svrhu Porezna uprava koristi bazu podataka Orbis / TP Catalyst, bazu podataka o poduzećima izrađenu od strane poduzeća Bureau Van Dyk (BVD), za koju podatke prikupljaju njihovi predstavnici u raznim državama. Osim Orbisa postoje i druge baze podataka (ISPU, FINA, DZS, IJF, HGK, AMADEUS, ISIS, BANKSCOPE, OSIRIS i dr.), a baze su također ograničene na pojedina geografska područja (npr. Orbis Europe i sl.). Baza podataka Orbis je obimna te sadrži podatke za preko 70 milijuna poduzeća iz Europe. U bazi su podaci strukturirani po raznim kriterijima – adresa, djelatnost, financijski podaci, vlasnički odnosi, podružnice. U praksi se ova baza pretežito koristi za provjere transfernih cijena i odabir usporedivih društava.

Bazi se pristupa putem Interneta, preko mrežne stranice <http://www.bvdinfo.com/en-gb/home> (početna stranica poduzeća BVD), ili direktno na login za Orbis Europe: <https://orbiseurope.bvdinfo.com/version-20171019/home.serv?product=OrbisEurope>.⁴¹ Pristup mrežnoj stranici podliježe plaćanju naknade za korištenje, a cijena ovisi o formalno-pravnom statusu stranke koja traži uslugu pretraživanja.

7. Zaključak

Porezni obveznik na zahtjev Porezne uprave treba dostaviti podatke o metodama koje koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena i obrazložiti razloge za odabiranje konkretnih metoda. Kod odabira

35 OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

36 Ibidem.

37 OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

38 OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

39 „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Institut za javne financije, 2009., Zagreb.

40 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

41 „Priručnik za nadzor transfernih cijena“, IJF, 2019.

