

Teorijski i praktični pristup transfernim cijenama

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

Transfernim cijenama nazivamo cijene po kojima posluju povezane osobe međusobno. Transfernim cijenama se koriste velika poduzeća, jednako kao i mala i srednja. Društva matice i društva kćeri tako posluju na međunarodnom i na nacionalnom nivou pa imaju unutargranične i prekogranične učinke.

1. Uvod

Transfernim cijenama se koriste povezane osobe, a povezanim osobama smatraju se one kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno upravi, nadzoru ili kapitalu druge osobe (prema Zakonu o porezu na dobit, čl. 13. i čl. 14) tj. 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, ima kontrolu, utjecaj i moć usmjeravanja odluka (prema Općem poreznom zakonu čl. 46.-49.). Ugovori i poslovni odnosi između povezanih osoba porezno će biti 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.

Ključni čimbenik u definiranju povezanosti društava je donosi li ista ili različite osobe odluke u dva društva, a već i zajednički vlasnik može biti osnova da se dva društva smatraju povezanim.

2. Institucionalni okvir za transferne cijene

Okvirni se uvjeti i propisi o transfernim cijenama u ovom trenutku u Europi znatno razlikuju u materijalnom i formalnom poreznom pravu. Porezni uvjeti, osobito propisi o transfernim cijenama u pojedinim zemljama, utječu na visinu poreznog opterećenja te na porezni rizik društava koja djeluju na međunarodnom tržištu.¹ 1995. godine prvi put se problem transfernih cijena diže na višu razinu gdje se cijela problematika objedinjuje u „Smjernicama OECD-a za transferne cijene za multinacionalna trgovačka društva i porezne uprave“. Uz Smjernice se nadovezuje OECD-ov „Model o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“ jer kod usklađivanja transfernih cijena često dođe do dvostrukog oporezivanja što je bolje riješiti, nego, kao alternativu, prolaziti protokol arbitraže koji je skup i dugo traje. Republika Hrvatska je dosad potpisala međunarodne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa 66 država. Nove, potpunije i preciznije Smjernice za transferne cijene izlaze 2009. godine, a nadopunjava-

ne su 2017. godine, 2019. godine i 2022. godine. Ono što je važno napomenuti je da su Smjernice 2015. godine inovirane amandmanima Akcijskog plana o BEPS-u (*Base Erosion and Profit Shifting*) od strane G20 grupe i kontinuirano se inoviraju, a te 2015. godine OECD je razvila 15 mjera za provođenje BEPS projekta gdje je značajan prostor predviđen upravo za transferne cijene.

Ključna značajka ovih propisa je da je na poreznom obvezniku teret dokaza da su odnosi s njegovim povezanim osobama utemeljeni na tržišnoj osnovi. U slučaju da porezni obveznik pripremi odgovarajuće dokaze, teret dokaza prelazi na porezno tijelo koje onda mora argumentirati dokazati da takvi dokazi nisu utemeljeni na odgovarajućoj interpretaciji činjenica.

2.1. Smjernice OECD-a o transfernim cijenama i usvojeni amandmani na smjernice

Sadržaj OECD-ovih Smjernica za određivanje transfernih cijena za multinacionalna trgovačka društva i porezne sadrži sljedeća poglavlja:²

- Poglavlje I – Načelo nepristrane transakcije
- Poglavlje II – Klasične transakcijske metode
- Poglavlje III – Ostale metode
- Poglavlje IV – Administrativni pristupi izbjegavanju i rješavanju sporova o transfernim cijenama
- Poglavlje V – Dokumentacija
- Poglavlje VI – Posebne okolnosti za nematerijalnu imovinu
- Poglavlje VII – Posebne okolnosti za usluge unutar grupe
- Poglavlje VIII – Dogovor o sudjelovanju u troškovima
- Poglavlje IX – Aspekt transfernih cijena kod poslovnog restrukturiranja.

Prema definiciji iz Smjernica OECD-a transferne cijene čine cijene po kojima jedan poduzetnik prenosi fizičku robu i nematerijalnu imovinu ili pruža usluge povezanim poduzetnicima.

¹ Wakouning, M.-R., Mladineo I. i Stipsits J.P. (2008) Dokumentacija transfernih cijena, Računovodstvo, revizija i financije br. 7/2008, Zagreb, str. 109.

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Companies and Tax Administration 2022. (preuzeto sa internetske stranice https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_38ed6a34-en#page1) – 2.6.2023.



Petnaest mjera za provođenje BEPS projekta koji je razvio OECD:

- 1) Digitalna ekonomija,
- 2) Hibridne neusklađenosti,
- 3) Pravila o kontroliranim društvima,
- 4) Pravila za odbitak kamate,
- 5) Štetna porezna praksa,
- 6) Sprječavanje zlouporabe Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,
- 7) Spriječiti fiktivno izbjegavanje statusa poslovne jedinice,
- 8) Razviti pravila TC (transfernih cijena) za sprječavanje BEPS-a za nematerijalnu imovinu:
- 9) – za rizike i kapital,
- 10) – za visoko rizične transakcije.
- 11) Izrada metodologije izvješća i ekonomske analize,
- 12) Pravila protiv agresivnog poreznog planiranja,
- 13) Dokumentacija o TC – CbC Reporting (Country by Country),
- 14) Mehanizmi za rješavanje sporova = efikasniji,
- 15) Multilateralni instrument za ugovore.

Iz pobrojanog je vidljivo da se na transferne cijene odnose posebice poglavlja 8. – 10. i poglavlje 13.

2.2. Načelo nepristrane transakcije

Tumačenje i primjena načela nepristrane transakcije u državama članicama EU je različito – unutar poreznih vlasti te između poreznih vlasti i poslovnog sektora. To može rezultirati nesigurnošću, povećanjem troškova i administrativnim opterećenjem te može dovesti do mogućeg dvostrukog oporezivanja ili dvostrukog neoporezivanja.³ Europska komisija je 2002. godine osnovala *Zajednički forum EU-a o transfernim cijenama* (dalje u tekstu *JTPF*) kako bi razmotrila pitanja koja stvaraju prepreke za prekogranično poslovanje te kako bi pronašla korisna rješenja za probleme koji nastaju iz primjene načela nepristrane transakcije. JTPF je učinkovito sredstvo u radu Komisije na poboljšanju primjene načela nepristrane transakcije u čitavoj EU, a sastavljen je od stručnjaka nacionalnih poreznih uprava iz 28 država članica i predstavnika interesnih grupa izvan državne vlasti.⁴

JTPF trenutno nadzire praktičnu primjenu Konvencije 90/436/EEC o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća – Arbitražna konvencija (Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with adjustment of profits of associated enterprises) i izmijenjeni Kodeksa ponašanja za učinkovitu provedbu Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti između povezanih društava (Revised Code of Conduct for the effective implementation of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 2009/C 322/01), kao i Kodeks ponašanja u vezi s dokumentacijom o transfernim cijenama za povezana poduzeća (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU).⁵ U proteklim godinama JTPF je dovršio nadzor nad praktičnom primjenom Arbitražne konvencije i nad Kodeksom ponašanja za učinkovitu provedbu Arbitražne konvencije. Isto tako, mogući je napredak na području Kodeksa ponašanja u vezi s dokumentacijom o transfernim cijenama za povezana poduzeća.

Slika 1. Načelo nepristrane transakcije

Transakcije među povezanim poduzetnicima moraju se oporezivati prema **načelu nepristrane transakcije** ("arm's length" principle) što znači da treba eliminirati učinak posebnih uvjeta povezanih poduzetnika na visinu dobiti

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 porezni obveznik za iznos dobiti koja bi bila ostvarena, kada bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, provodi **usklađenje**.

(Zakon o porezu na dobit, čl.13, st.1.)

Izvor: Preuzeto iz „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“ (2019) Porezni vjesnik – Institut za javne financije, Zagreb.

Praktične smjernice za upravljanje rizikom temelje se na pristupu zasnovanom na suradnji koji je utemeljen na dijalogu i povjerenju. Obilježje pristupa zasnovanog na suradnji je, inter alia, komunikacija između porezne uprave i poreznog obveznika u ranoj fazi, tj. već pri razmatranju, pripremi ili stvarnom početku revizije. Isto tako, obuhvaća utvrđivanje područja visokog i niskog rizika, kao i poduzimanjem ciljanih,

3 Preuzeto sa službene stanice Porezne uprave: https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%202014.pdf

4 Ibid.

5 Preuzeto sa službene stanice Porezne uprave: https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%202014.pdf



pravovremenih i odgovarajućih radnji. Najbolja praksa utvrđena je za svaku od tri moguće faze povezane s ispitivanjem transfernih cijena – početna faza (razdoblje prije revizije transfernih cijena), faza revizije (razdoblje od početka do završetka revizije) i faza rješavanja (razdoblje tijekom kojeg porezne vlasti i porezni obveznik nastoje riješiti nesuglasice). Ona su izuzetno konkretna; sadrže primjer detaljno razrađenog radnog plana za nadzor transfernih cijena. Na primjer, države članice su savjetovane da provedu usporedne nadzore transfernih cijena kako je predviđeno Direktivom EU-a o administrativnoj suradnji (2011/16/EU).

2.3. Sekundarno i kompenzirajuće usklađivanje transfernih cijena

Sekundarno usklađivanje je usklađivanje koje nastaje zbog nametanja poreza na sekundarnu transakciju u slučajevima transfernih cijena. U tom smislu, sekundarna transakcija je konstruktivna transakcija koju neke države utvrđuju na osnovi svojeg domaćeg zakonodavstva o transfernim cijenama nakon što su radi usklađivanja stvarne raspodjele dobiti s primarnim usklađivanjem predložile primarno usklađivanje. Preporuke za sekundarna usklađivanja su upućene državama članicama te sadrže preporuke kako izbjeći dvostruko oporezivanje i riješiti sporove povezane sa sekundarnim usklađivanjem. U slučajevima kada sekundarna usklađivanja nisu obvezna, preporučuje se da ih države članice ne primjenjuju ukoliko dovode do dvostrukog oporezivanja. Ako su u zakonodavstvu države članice sekundarna usklađivanja obvezna, preporučuje se da države članice osiguraju način i sredstva u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja.⁶

Kompenzirajuće usklađivanje definira se kao usklađivanje u kojem porezni obveznik u porezne svrhe prijavljuje transfernu cijenu koja je, po njegovu mišljenju, cijena nepristrane transakcije za kontroliranu transakciju, iako ta cijena nije jednaka iznosu koji je u stvarnosti naplaćen između povezanih poduzeća. To se usklađivanje izvršava prije podnošenja porezne prijave.⁷

3. Kronologija razvoja transfernih cijena

OECD i njegova tijela obavljaju istraživanja na području transfernih cijena, odnosno nadzora transfernih cijena, te prikupljaju podatke iz zemalja članica i nečlanica. Jedno od istraživanja rezultiralo je sljedećim zaključcima:⁸

- nadzor transfernih cijena je lako započeti, ali teško završiti,
- ključni su problem ljudski potencijali u nadzoru,
- prosječno trajanje nadzora transfernih cijena je oko 540 dana,
- neke zemlje utvrđuju malo novih obveza u nadzorima transfernih cijena, dok druge utvrđuju velike iznose u većini svih nadzora.

Transferne cijene su važne i za razvijene i za nerazvijene zemlje jer se dvije trećine sveukupnih svjetskih transakcija odnosi na transakcije multinacionalnih društava. U protekla tri desetljeća u regiji je pitanje transfernih cijena postalo jedno od najvažnijih poreznih pitanja, kako za porezne obveznike tako i za porezne uprave. Transferne cijene su važne i zbog ulaganja jer su pojedine zemlje zainte-

resirane privući strana ulaganja, ali uz istovremeno plaćanja poreza na ostvarenu dobit. Tu se nameću i ključna pitanja kao: prikladnost načela nepristrane transakcije u zemljama u razvoju, uloga i značaj općeprihvaćenih međunarodnih načela i prakse, primjeri razvoja osiguravanja ispunjenja porezne obveze transfernih cijena uz minimiziranje troškova i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Također se postavlja pitanje koristi i troškova promjena i implementacije novih poreznih propisa u domaća zakonodavstva.⁹

U Republici Hrvatskoj se taj prijelaz događao postepeno. 2007. godine je započet proces upoznavanja s pojmom „Transferne cijene“ i OECD-om kao krovnom institucijom koja ih regulira, odnosno G20 grupom kao inicijatorom. Tada su u Republici Hrvatskoj započeti i prvi pravi nadzori transfernih cijena. Kako je nedostajalo osoblja za obavljanje tog kompliciranog nadzora, tako je nedostajalo i stručnjaka za to područje pa se sve svelo na to da je u prvih pet godina u Republici Hrvatskoj obavljeno sveukupno 26 nadzora transfernih cijena s polučinim rezultatom od preko 36.800.000,00 kuna neuplaćenog poreza na dobit.

U međuvremenu su izašle 2009. godine *Smjernice za određivanje transfernih cijena*¹⁰ koje su kod nas prevedene i tiskane iste godine u ograničenom broju pa su se porezni obveznici morali snalaziti sa Smjericama na engleskom jeziku na OECD-ovoj internetskoj stranici ili skupo plaćati konzultante. Ono što je bio novitet jest *dokumentacija o transfernim cijenama* ili *Elaborat o transfernim cijenama* koji su porezni obveznici – povezane osobe trebale sastaviti i na eventualni zahtjev Porezne uprave predložiti i interpretirati (obraniti). Nadzori transfernih cijena su skupi i komplicirani, a naročito su složeni nadzori podružnica, odnosno stalnih poslovnih jedinica. Pritom su na raspolaganju ograničeni resursi za provedbu istih. U nadzore transfernih cijena bi trebalo uključiti i porezne savjetnike i revizorske kuće.

RH je postepeno inkorporirala Smjernice u domaće zakonodavstvo kroz Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o porezu na dobit pa tako ujedno i amandmane na Smjernice kroz akcijski plan BEPS. Kroz njih su u regulativu unesene i metode određivanja transfernih cijena, a osim njih 2017. godine uveden je i sustav prethodnih cjenovnih sporazuma (APA – Advance Pricing Agreement) kroz Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama. APA ima formu klasičnog ugovora u kojem su definirani pojmovi, uvjeti i rokovi, uz koji su uključeni i privitci s objašnjenjima. Prethodni sporazum o transfernim cijenama sklapa se prije započinjanja transakcije za koju se sklapa. 6 mjeseci prije započinjanja transakcije se podnosi zahtjev Poreznoj upravi za sklapanje sporazuma. Dakle, porezni obveznik sklapa prethodni sporazum o transfernim cijenama s nadležnim poreznim tijelom i pritom je takav sporazum oblik zaštite poreznog obveznika u slučaju poreznog nadzora i način sprječavanja sporova. Sporazum se sklapa za razdoblje od 3 do 5 godina pri čemu je poželjno da to budu 3 godine za početak, kako bi se zaštitili od sklapanja lošeg sporazuma jer ga je poslije teško raskinuti.

Od 2017. novitet je da povezane osobe moraju uz predaju godišnje porezne prijave popuniti i predložiti PD – IPO obrazac u kojem detaljno navode transakcije sa svojim povezanim društvima. No, uz sve to i dalje je potrebno predložiti elaborat o transfernim cijenama na eventualni zahtjev Porezne uprave, a isti se sastavlja na razdoblje od 3 godine ili i na kraće razdoblje u slučaju da dođe do bilo kakvih pro-

6 Preuzeto sa službene stranice Porezne uprave: https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf

7 Preuzeto sa službene stranice Porezne uprave: https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf

8 Tucaković. N., Houška M. (2013), „Regionalna Konferencija na temu transfernih cijena“, Financije, pravo i porezi 4/13. Zagreb, str. 64 – 72.

9 Tucaković. N., Houška M. (2013), „Regionalna Konferencija na temu transfernih cijena“, Financije, pravo i porezi 4/13. Zagreb, str. 64 – 72.

10 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Companies and Tax Administration 2022. (preuzeto sa internetske stranice https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_38ed6a34-en#page1) – 2.6.2023.

mjena, bilo na razini matice, bilo to na razini društva kćeri (osnivanje novog društva, prestanak poslovanja nekog od društava, uvođenje nove vrste transakcija između povezanih društava i sl.).

3.1. Pravila transfernih cijena

Pravila za transferne cijene mogla bi se sažeti u nekoliko sljedećih točaka:¹¹

- potrebno je osigurati da multinacionalna društva plate odgovarajući dio poreza,
- nužno je smanjiti izbjegavanje plaćanja poreza,
- adekvatnom politikom transfernih cijena spriječiti odljev kapitala iz zemlje,
- stvoriti predvidljivo poslovno okruženje koje uključuje izbjegavanje dvostrukog oporezivanja,
- promicati legitimitet poreznog sustava – veći porezni obveznici plaćaju više poreza pa zbog toga ne mogu biti isti zahtjevi prema svim poreznim obveznicima.

Što se tiče kontrole transfernih cijena na razini grupe, bitno se može sažeti u nekoliko sljedećih koraka: obavlja se kontrola transakcija svih društava unutar grupe, uspostavlja je i provodi Porezna uprava, detektira se djelovanje transfernih cijena i sprječava se minimiziranje obveza poreza na dobit, te se osigurava pravednost u oporezivanju dobiti - sprječava dvostruko oporezivanje. Potom se postavlja institucionalni okvir za praćenje transakcija između povezanih društava i kontrola transfernih cijena. Tu se kao problem nameće provođenje kontrole transakcija i pripadajućih transfernih cijena, a kao imperativ primjena smjernica OECD-a inoviranih za akcijski plan BEPS (poglavljja 8. – 10. i poglavlje 13.).

3.2. Analiza rizika

Kod analize rizika potrebno je pronaći one porezne obveznik koje treba „ostaviti na miru“, a ne one koji su nadzirani, odnosno, kontrolirani. Na bazi osnovne analize rizika potrebno je odvojiti porezne obveznike na rizične i manje rizične. Na stranici OECD-a nalazi se dokument „Signs of Risk“ i prema toj listi neki od faktora rizika su sljedeći¹²:

- veliki broj transakcija kupnje i prodaje – sa transfernim cijenama se dobit seli zemlje s nižim poreznim stopama,
- plaćanja za imovinu – velika vrijednost transakcija često jedinstvene imovine male usporedivosti, npr. istraživanje i razvoj, ili marketing,
- restrukturiranje poslovanja – može se relocirati dobit i rizik između povezanih multinacionalnih društava brzo ili postepeno,
- visoki iznosi plaćenih kamata, osiguranja ili licenci (pitanje: je li to tržišna vrijednost?),
- prikazivanje visokih gubitaka, lošeg rezultata (jesu li gubici nastali zbog prikazanih transfernih cijena?),
- niska stopa poreza u zemlji (vrijedi li to i za grupu?),
- skromna dokumentacija (krije li se nešto?),
- prekomjerna razina zaduženosti (koristi li se plaćanje kamata za premještanje dobiti?).

Sa stajališta Porezne uprave kod analize rizika bitno je adekvatno informatičko upravljanje predmetima prikupljanjem informacija i stvaranjem profila poreznih obveznika. Eventualni rizik transfernih cijena vjerojatno će biti najvećim dijelom kod velikih poreznih obveznika. Potrebno je prepoznati porezne obveznike sa specifičnim fak-

torima rizika. Uvijek se prvo kreće od najvećih i koriste se svi mogući izvori podataka, kako interni tako i eksterni, a ne treba zanemariti i ostale podatke (iz novina, radija, televizije, internetskih pretraživača). Podatci moraju biti kvalitetni i to za više godina u prikladnom informatičkom obliku. Kada se prikupe podaci, treba razmotriti isplati li se ići u nadzor transfernih cijena koji je dugotrajan i skup.¹³



ističemo...

Osnovni kriteriji za nadzor velikih poreznih obveznika su sljedeći: da je od zadnjeg nadzora prošlo više od 10 godina, zatim, prema zahtjevima od drugih državnih tijela (npr. DORH) i po anonimnim prijavama (teško dokazivanje radi manjka informacija od strane prijavitelja).

4. Dokumentacija transfernih cijena

Nakon odabira odgovarajuće metode i definiranja transfernih cijene (o čemu će se detaljnije pisati u sljedećim člancima), proces analize transakcija i određivanje tržišne cijene potrebno je opisati u dokumentu koji nazivamo *dokumentacija, elaborat, ili studija o transfernim cijenama*. Takav dokument porezni obveznici su dužni pripremiti i dati na uvid poreznom tijelu na zahtjev.

Dokumentacija transfernih cijena sastoji se od sljedećih odrednica:

- a) *Master file (opći dio)* – informacije o grupi odnosno svim poduzećima unutar koncerna, analiza funkcija i rizika,
- b) *Country-specific file (Country by Country -CbC)* – posebni dio – dokumentacija specifična za pojedinu zemlju; informacije o poduzećima unutar predmetne države, transakcije i metode po kojima su formirane transferne cijene s objašnjenjima i interpretacijom korištenih metoda.

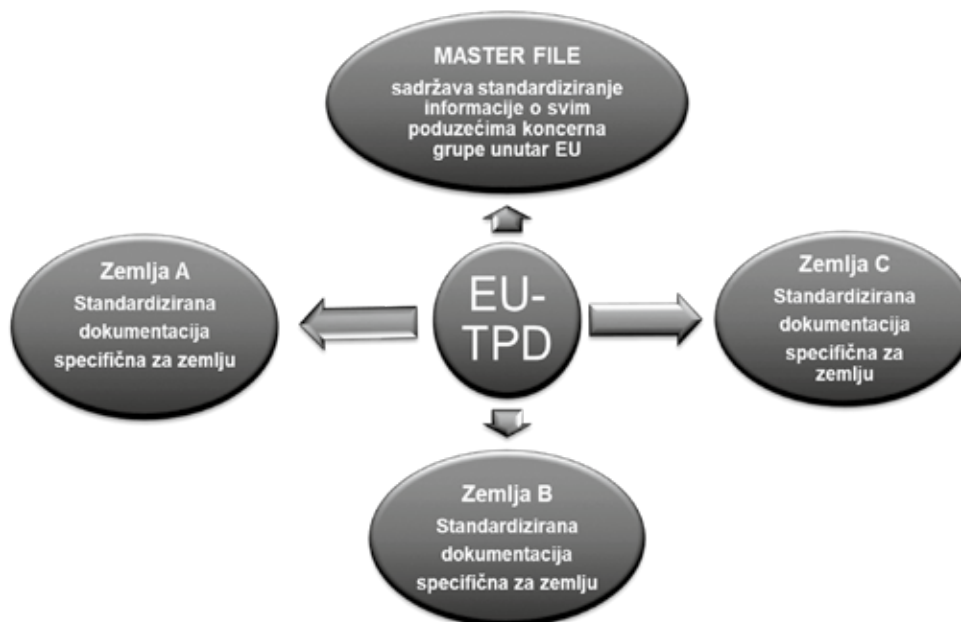
11 Tucaković. N., Houška M. (2013), „Regionalna Konferencija na temu transfernih cijena“, Financije, pravo i porezi 4/13. Zagreb, str. 64 – 72.

12 Tucaković. N., Houška M. (2013), „Regionalna Konferencija na temu transfernih cijena“, Financije, pravo i porezi 4/13. Zagreb, str. 64 – 72.

13 Tucaković. N., Houška M. (2013), „Regionalna Konferencija na temu transfernih cijena“, Financije, pravo i porezi 4/13. Zagreb, str. 64 – 72.



Slika 2. Dokumentacija transfernih cijena - EU-TPD



Izvor: Preuzeto iz „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“ (2009) Porezni vjesnik – Institut za javne financije, Zagreb.

U slučaju da porezni obveznik ne posjeduje dokumentaciju o transfernim cijenama u trenutku kad ga porezno tijelo to zatraži najčešće porezni obveznik dobije odobrenje od poreznog tijela da pripremi predmetnu dokumentaciju u za to dogovorenom roku iako se interpretacijom pravila i smjernica može zaključiti da je krajnji rok za izradu dokumentacije trenutak predaje porezne prijave.

4.1. Metode određivanja i kontrole transfernih cijena

Prema OECD-ovom modelu u domaće zakonodavstvo inkorporirane su i metode za određivanje i kontrolu transfernih cijena, a one su sljedeće:

- a) Tradicionalne transakcijske metode:
 - metoda usporedive nekontrolirane cijene,
 - metoda trgovačke cijene,
 - metoda troškovi plus.
- b) Transakcijske profitne metode:
 - metoda raspodjele dobiti i
 - metoda transakcijske neto marže.
- c) Ostale preporučljive metode:
 - sporazum o podjeli zajedničkih troškova (CCA) i
 - prethodni sporazum o transfernim cijenama (APA).

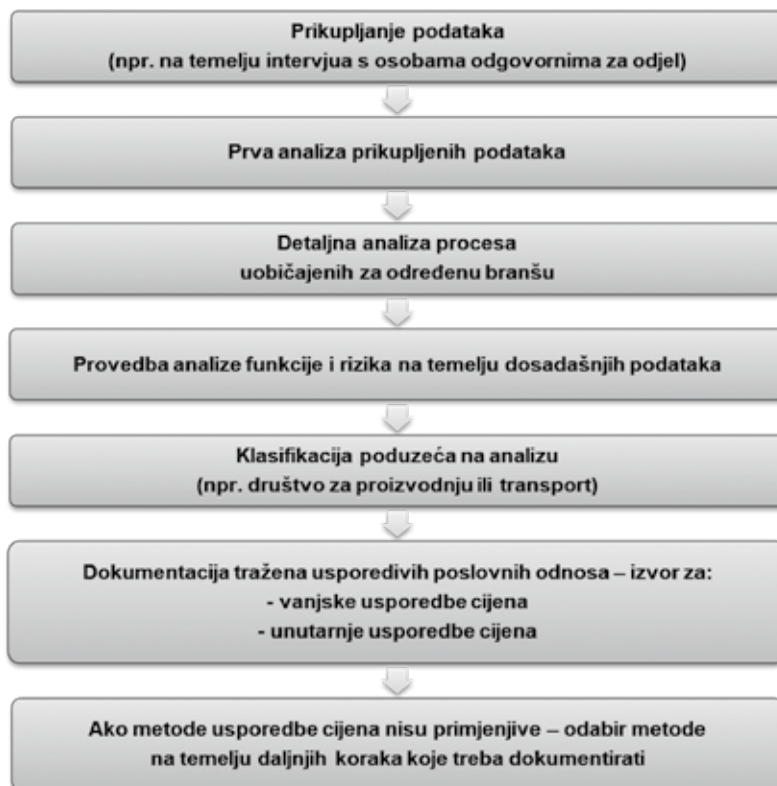
Osim Smjernicama preporučenih metoda za odabir transfernih cijena i osim APA-e, uveden je i aranžman o zajedničkom sudjelovanju u troškovima – CCA (Cost Contribution Arrangements) koji je neka vrsta joint venture-a pa se dobit dijeli u skladu s tim i tako se preko podjele dobiti formiraju i transferne cijene.

4.2. Preporučeni radni procesi vezani uz izradu dokumentacije

Ovdje su nabrojani radni procesi koji bi trebali olakšati problem „kako doći do potrebnih podataka tj. kako uopće započeti izradu dokumentacije transfernih cijena“.¹⁴

¹⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration preuzeto sa stranice https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_c97d8be2-en#page1 dana 2.6.2023.

Slika 3. Preporučeni radni procesi vezani uz izradu dokumentacije



Izvor: Preuzeto iz „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“ (2009) Porezni vjesnik – Institut za javne financije, Zagreb.

Prvi zadatak nakon definiranja povezanih osoba je odrediti kakve se transakcije odvijaju između poduzetnika i njihovih povezanih društava. Kad se definiraju međusobne transakcije, potrebno je definirati one promete koji utječu na obračun osnovice poreza na dobit. Stoga se sagledavaju one transakcije koje rezultiraju приходima ili rashodima. Postojanje obveza ili potraživanja može ukazati na nastanak oporezivih transakcija u nekom trenutku, ali analizirati treba samo one transakcije koje u tekućem, odnosno, promatranom razdoblju utječu na oporezivu dobit. Dakle, potrebno je provjeriti iznos nastalih prihoda prema povezanim osobama i iznos nastalih rashoda prema povezanim osobama u poslovnoj godini koja se analizira.

U praksi, porezni obveznik bi trebao snositi troškove dokumentiranja transfernih cijena koji premašuju vrijednost poreznog rizika koji eventualno može nastati iz transakcije (načelo značajnosti), a također se može ustvrditi da obveze dokumentiranja ne moraju biti detaljne kod jednokratnih transakcija.

Nakon definiranja odnosa s povezanim osobama, te njihovog razvrstavanja po vrstama transakcija, potrebno je odabrati odgovarajuću metodu transfernih cijena za analizu svake pojedine transakcije ili vrste transakcija. Važno je napomenuti da se transakcije, u pravilu, ne analiziraju po svakom pojedinom računu, već po funkcionalnom karakteru grupe transakcija tj. svi računi za ista dobra mogu se promatrati kao jedna transakcija na godišnjoj razini.¹⁵

15 Tucaković. N., Houška M. (2013), „Regionalna Konferencija na temu transfernih cijena“, Financije, pravo i porezi 4/13. Zagreb, str. 64 – 72.



Slika 4. Pokazivači konstantnih rizika u okviru analize računovodstvenih dokumenata.¹⁶

- odstupanja u prometu, vrijednosti nematerijalne imovine i u značajnim financijskim troškovima omogućavaju otkrivanje potencijalnih optimizirajućih restrukturiranja (potencijalne promjene statusa društva – prijelaz na status komisionara i/ili prerađivača), ekonomskih restrukturiranja (delokalizacija), ustupanja aktivnosti, delokalizacija nematerijalne imovine,
- smanjenje omjera EBIT/promet koji pokazuje slabu ili nepostojeću neto rentabilnost što može ukazivati na strukturalni problem politike transfernih cijena ili preniske naknade hrvatskom društvu;
- operativni gubici, negativni EBIT/promet koji se ponavljaju tijekom nekoliko poslovnih razdoblja za društvo strane grupe;
- smanjenje omjera dobit prije oporezivanja/promet ili negativni omjer može ukazivati na otkrivanje specifičnih problema na razini financijskih troškova (prijelaz s pozitivnog EBIT-a na negativni) i/ili izvanrednih događaja (operacije restrukturiranja) – čest problem kod društava s maticom u Aziji;
- smanjenje omjera EBIT/promet koji znači smanjenje mogućnosti samofinanciranja društva (financijska problematika poslovanja);
- društva koja imaju podružnice u inozemstvu;
- inozemno društvo majka – društvo koje je povezano s društvima u zemljama s povlaštenim poreznim sustavima.

Izvor: Preuzeto iz „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“ (2009) Porezni vjesnik – Institut za javne financije, Zagreb.

5. Specifičnosti transfernih cijena u republici hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj od 2015. godine kamatne stope između povezanih društava propisuje ministar financija. Konkretno, za tekuću 2023. godinu ta kamatna stopa je 2,4%. međutim, porezni obveznik se može odlučiti za drugu kamatnu stopu koja može biti i niža od propisane od strane ministra pri čemu je dužan sam napraviti usporednu analizu i dokazati da se na tržištu mogao zadužiti po odabranoj kamatnoj stopi.

Treba naglasiti da je kod nas bilo i dosta usklađenja zbog akumuliranih gubitaka što je neobično jer nije potpuno jasno što predmetna poduzeća tjera u gubitke budući su sa svojom operativnom dobiti u plusu, a najčešće postaju gubitaši zbog financijskih rashoda. Također je bilo ispravaka (usklađenja) zbog *stanjene kapitalizacije* na što ta društva obraćaju posebnu pažnju i čim dođe do stanjene kapitalizacije, matica uplati dodatni kapital. Do stanjene kapitalizacije dolazi kada iznos kapitala padne ispod četverostruke vrijednosti udjela vlasnika (tu se uračunavaju i zajmovi, garancije, jamstva), odnosno, kad pozajmice, krediti, garancije i jamstva ukupno premaše iznos četverostruke vrijednosti kapitala tj. udjela vlasnika. Ako porezni obveznik sam ne provede usklađenje neprihvatljive transferne cijene, onda će se ono provesti po poreznom nadzoru.

6. Zaključak

Pri ulasku u nove ugovore s povezanim osobama preporučljivo je provjeriti pridržavaju li se poduzeća svojim ugovorenim cijenama načela neovisne transakcije, te ako to nije slučaj, potrebno je provesti usklađenje. Svaki poduzetnik koji posluje s povezanim osobama trebao bi prije podnošenja porezne prijave izvršiti analizu svojih transakcija s povezanim osobama. Na taj način izbjegava se rizik prije eventualnog poreznog nadzora ili zahtjeva od strane poreznog tijela po podnošenju godišnje prijave poreza na dobit. Kodeks ponašanja za dokumentaciju transfernih cijena za povezana društva u EU (EU-TPD) Vijeće Europske komisije usvojilo je 27. lipnja 2006. godine.¹⁷ Tu suglasnost treba vrednovati kao političku odluku i uzeti u obzir činjenicu da su se zemlje članice obvezale na fleksibilnu primjenu kriterija za izradu dokumentacije (manji zahtjevi za mala i srednja (MSP) poduzeća).

Izrada dokumentacije o transfernim cijenama bi se trebala „isplatiti“ i društvima, a ne samo poreznoj upravi, i to centralizacijom procesa i provjerom lokalnih struktura radi rješavanja eventualnih nesporazuma koje je poželjno unaprijed izbjeći izbjegavanjem rizika poreznog nadzora, odnosno, smanjenjem troškova i vremena u slučaju nadzora; izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja tj. sprječavanjem ili smanjenjem broja dugotrajnih postupaka sporazumijevanja; zajedničkim sporazumijevanjem o transfernim cijenama (Mutual Agreement Procedure – MAP, sporazumijevanjem koristeći Arbitražnu konvenciju (što je dugotrajno i skupo), te izbjegavanjem kaznenih mjera ako porezni obveznik djeluje u dobroj namjeri i unutar primjerenog roka priloži EUTPD iz koje proizlazi istraga transfernih cijena sukladno načelu neovisne transakcije.¹⁸

Kod određivanja transfernih cijena društvo uvijek mora raditi po stvarnim, a nikako po planskim cijenama. Usporedba s transakcijama između neovisnih društava predstavlja, dakle, ključ za dokazivanje nepoštivanja načela nepristrane transakcije. Načelo nepristrane transakcije, prema tome, odražava ekonomsku stvarnost, uzimajući kao mjeru (referencu) normalno funkcioniranje tržišta. Načelo nepristrane transakcije je pravilo koje je rezultat međunarodnog konsenzusa.

Treba posebno naglasiti da u Republici Hrvatskoj postoji potreba za ujedinjenjem informacijskog sustava kontrola u Poreznoj upravi koji bi bio u stanju pratiti povezana poduzeća razjedinjena po različitim poreznim ispostavama što trenutno nije slučaj pa mnoge manipulacije, pa i manevriranja transfernim cijenama, ostaju nedetektirane. Također se nameće nužnost konstantne edukacije poreznih inspektora i poreznih revizora, te potreba za stručnim kadrom (timom) koji bi se bavio samo transfernim cijenama unutar odjela koji bi se pak bavio isključivo porezom na dobit, jer postoji značajna potkapacitiranost ljudskih resursa u tom području.

16 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration preuzeto sa stranice https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_c97d8be2-en#page1 dana 2.6.2023.

17 <http://register.consilium.europa.eu/pdf/pdf/en/06/st09/st09738.en06.pdf>.

18 Wakouning R., Mladineo I., Stipsits J.P. (2008) „Dokumentacija transfernih cijena“, RRiF 7/2008, Zagreb.