



# Načini izbjegavanja i rješavanja sporova u vezi s transfernim cijenama

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

U ovom članku analiziraju se različiti administrativni postupci čijom se primjenom može smanjiti broj sporova u vezi s transfernim cijenama i pomoći u rješavanju takvih sporova između poreznih obveznika i njihovih poreznih uprava i između različitih poreznih uprava međusobno. Sporovi mogu nastati čak i ako se slijede upute iz OECD-ovih „Smjernica za multinacionalna društva i porezne uprave“ u savjesnom nastojanju da se primijeni načelo nepristrane transakcije.

## 1. Uvod

Zbog složenosti nekih pitanja u vezi s transfernim cijenama i teškoća u tumačenju i ocjenjivanju okolnosti pojedinačnih slučajeva porezni obveznici i porezne uprave mogu različito odrediti uvjete prema načelu nepristrane transakcije za kontrolirane transakcije koje su predmet ispitivanja. Ako dvije ili više poreznih uprava zauzmu različite stavove glede određivanja uvjeta u skladu s načelom nepristrane transakcije, može doći do dvostrukog oporezivanja. Dvostruko oporezivanje znači uključivanje istog dohotka/dobiti u poreznu osnovicu od strane više poreznih uprava kada dohodak/dobit pripada ili različitim poreznim obveznicima (ekonomsko dvostruko oporezivanje, u slučaju povezanih poduzetnika), ili dobit pripada istoj pravnoj osobi (juridičko dvostruko oporezivanje, za stalne poslovne jedinice).

## 2. Propisi o određivanju transfernih cijena i dvostruko oporezivanje

Povezivanje poslovnih subjekata na globalnoj razini i otvorenost svjetskog tržišta radne snage proizvelo je potrebu da i države međusobno odrede jasna međunarodna pravila u području oporezivanja. Iz te potrebe stvoreni su međunarodni porezno-pravni instrumenti kojima se uređuju postupovna i materijalna pitanja raspodjele prava oporezivanja između država te postupci rješavanja sporova između država vezani uz primjenu tih međunarodnih ugovora, sporazuma i konvencija. RH je također sve većim uključivanjem u svjetsku ekonomiju pristupila mnogim od tih međunarodnih poreznih instrumenata.

## 2.1. Zakonodavni okvir

Radi svjesnosti o postojanju nekih od međunarodnih instrumenata i snalaženju među njima tematika i sadržaj članka temelje se na sljedećim međunarodnim instrumentima kao izvoru poreznog prava:<sup>1</sup>

- *Direktiva Vijeća (EU) 2017/1852 od 10. listopada 2017. o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji (Council directive (EU) on tax dispute resolution mechanisms – u tekstu DRM)* koja propisuje pravila rješavanja sporova između država članica EU koji proizlaze iz ugovora, sporazuma i konvencija koje uređuju međunarodna pravila oporezivanja direktnim porezima. Ovom direktivom uređuju se postupci zajedničkog dogovaranja između država članica te arbitražni postupak ukoliko do dogovora ne dođe,
- *Provedbena uredba komisije (EU) 2019/652 od 24. travnja 2019. o utvrđivanju standardnih pravila djelovanja savjetodavnog povjerenstva ili povjerenstva za alternativno rješavanje sporova i standardnog obrasca za priopćavanje informacija o objavi konačne odluke u skladu s Direktivom Vijeća 2017/1852* kojom se dodatno razrađuje primjena DRM direktive,
- *Konvencija o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća (90/436/EEZ)* kojoj je RH pristupila prilikom ulaska u EU. Tom Konvencijom se, također, kao i DRM direktivom, uređuju pravila rješavanja sporova te arbitražni postupak ukoliko do dogovora ne dođe. No, za razliku od DRM direktive, ova Konvencija obuhvaća uže područje raspodjele prihoda i dobiti između povezanih osoba, odnosno, u području primjene pravila o transfernim cijenama. Zbog takvog uskog područja primjene te određene kompliciranosti u njenoj

1 „Međunarodni porezni propisi – DRM, Arbitražna konvencija, MAC, MLI“, IJF, 2019. Zagreb.

primjeni donesena je prethodno navedena DRM direktiva. Ova konvencija se obično naziva Arbitražna konvencija,

- *Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima* (Multilateral administrative convention – MAC) koja je za RH stupila na snagu 2014. i njome se uređuje područje međunarodne razmjene informacija (automatske, spontane i razmjene informacija na zahtjev) te neki drugi oblici suradnje nadležnih poreznih tijela,
- *Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjerenja dobiti* (Multilateral instrument – MLI) je konvencija nastala na osnovu BEPS Akcijskog plana i želje da se njegovi rezultati na brz i efikasan način unesu u postojeće ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

## 2.2. Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja

Dvostruko oporezivanje nepoželjno je i treba ga eliminirati gdje god je to moguće, jer predstavlja moguću zapreku razvoju međunarodne trgovine i investicijama. Dvostruko uključivanje dobiti u poreznu osnovicu unutar više od jedne porezne jurisdikcije ne znači uvijek dvostruko oporezivanje te dobiti. U tekstu se analizira nekoliko administrativnih pristupa rješavanja sporova nastalih u svezi s usklađivanjem transfernih cijena i izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a raspravlja se i o postupcima poštivanja propisa o transfernim cijenama koje primjenjuje porezne uprave, posebice postupcima ispitivanja, teretu dokazivanja i sankcijama.<sup>2</sup>

Postupci ispunjavanja porezne obveze razvijaju se i primjenjuju u svakoj zemlji članici prema njenom zakonodavstvu i administrativnoj proceduri. Postupci ispunjavanja porezne obveze u mnogim zemljama imaju tri glavne zadaće:<sup>3</sup>

- 1) smanjiti mogućnost kršenja porezne obveze (putem poreza po odbitku i dostavljanja informacija);
- 2) pružiti konkretnu pomoć u ispunjavanju porezne obveze (npr. putem edukacije i pismenih uputa); i
- 3) odvracati porezne obveznike od neispunjavanja porezne obveze.

Zbog suverenosti svake zemlje i u cilju usklađivanja specifičnosti međusobno vrlo različitih poreznih sustava, postupci ispunjavanja porezne obveze u domeni su svake zemlje pojedinačno. No, unatoč tome objektivna primjena načela nepristrane transakcije zahtijeva jasna proceduralna pravila koja osiguravaju adekvatnu zaštitu poreznih obveznika i sprječavanje premještanja poreznih prihoda u zemlje s pretjerano strogim proceduralnim pravilima. Kad se radi o pitanjima prekograničnih transfernih cijena, one imaju učinak na porez prikupljen u poreznim jurisdikcijama povezanih poduzetnika koji sudjeluju u predmetnoj kontroliranoj transakciji. Ako transferne cijene nisu prihvaćene u drugim poreznim jurisdikcijama, grupa može biti podvrgnuta dvostrukom oporezivanju. Prema tome, porezne uprave moraju voditi računa o načelu nepristrane transakcije kada primjenjuju vlastite postupke poštivanja propisa o transfernim cijenama, kao i mogućim implikacijama koje njihova pravila o poštivanju tih propisa imaju u drugim poreznim jurisdikcijama, te nastojati pomoći kako u pravednoj raspodjeli poreza između poreznih jurisdikcija,

tako i u sprječavanju dvostrukog oporezivanja involviranih poreznih obveznika.<sup>4</sup>

Postoje tri aspekta poštivanja propisa o određivanju transfernih cijena koji zahtijevaju posebno promišljanje kako bi se poreznim jurisdikcijama pomoglo u primjeni pravila o određivanju transfernih cijena na način koji je pravedan za sve predmetne poreznike obveznike. Spomenuta tri aspekta često utječu na to kako porezne uprave u drugim jurisdikcijama pristupaju postupku zajedničkog dogovaranja i određuju kako će administrativno reagirati da bi osigurale poštivanje vlastitih pravila o određivanju transfernih cijena. Navedena tri aspekta jesu: postupci ispitivanja, teret dokazivanja i sustavi sankcija.<sup>5</sup>

## 2.3. Postupci ispitivanja

Postupci ispitivanja znatno se razlikuju između pojedinih zemalja članica OECD-a. Razlike u postupcima mogu poticati čimbenici kao što je sustav i struktura porezne uprave, površina i broj stanovnika dotične države, nivo nacionalne i međunarodne trgovine, te kulturni i povijesni utjecaji. Slučajevi određivanja transfernih cijena mogu predstavljati posebne probleme za uobičajene postupke revizije i ispitivanja, kako za poreznu upravu tako i za poreznog obveznika. Slučajevi određivanja transfernih cijena uključuju velike količine podataka i mogu obuhvaćati složene procjene usporedivosti, tržišta i financijskih i drugih gospodarskih informacija. Zato mnoge porezne uprave imaju posebne inspektore za transferne cijene, a samo ispitivanje može trajati duže nego druga ispitivanja i uključivati posebne procedure. Budući da određivanje transfernih cijena nije egzaktna znanost, nije uvijek moguće odrediti jedinstvenu ispravnu cijenu u skladu s načelom nepristrane transakcije, već se ispravna cijena mora odrediti unutar raspona prihvatljivih vrijednosti. Osim toga, izbor metodologije za određivanje transfernih cijena u skladu s načelom nepristrane transakcije nije uvijek jednostavan. Porezni obveznik može imati posebnih teškoća kada njihova porezna uprava predloži neku metodu, npr. metodu transakcijske dobiti koja se razlikuje od one koju primjenjuje predmetni porezni obveznik. U nekom teškom i složenom slučaju određivanja transfernih cijena, zbog složenosti činjenica koje treba ocijeniti, čak i porezni obveznik s najboljim namjerama može napraviti nenamjernu pogrešku. Isto tako, i porezni inspektor koji ima najbolje namjere može na osnovi predstavljenih činjenica donijeti pogrešan zaključak. Porezne uprave se, stoga, pozivaju da kod ispitivanja transfernih cijena uzmu u obzir tu činjenicu. To uključuje dvije implikacije. Prvo, porezni inspektori pozivaju se da u svom pristupu budu fleksibilni i da od poreznih obveznika koji određuju transferne cijene ne zahtijevaju preciznost koja je nerealna u odnosu na sve činjenice i okolnosti. Drugo, porezni inspektori pozivaju se da uzimaju u obzir poslovnu prosudbu poreznog obveznika o primjeni načela nepristrane transakcije, tako da analiza transfernih cijena bude vezana uz poslovne činjenice.



**ističemo...**

Zato se porezni inspektori trebaju obvezati da će svoje analize transfernih cijena temeljiti na metodi koju je za određivanje svojih cijena odabrao porezni obveznik.<sup>6</sup>

2 Brošura Porezne uprave (2011) „Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“, Ministarstvo financija – Porezna uprava.

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

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

5 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

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



## 2.4. Teret dokazivanja

Kao i kod postupaka ispitivanja, pravila o teretu dokazivanja za slučaj oporezivanja također se razlikuju između zemalja članica OECD-a. U većini jurisdikcija porezna uprava snosi teret dokazivanja, kako u internim odnosima s poreznim obveznikom, tako i u sudskim postupcima. U nekim zemljama teret dokazivanja može biti obrnut, tako da porezna uprava procjenjuje oporezivu dobit, pogotovo ako se utvrdi da porezni obveznik nije postupio u dobroj vjeri, nije surađivao ili nije ispunio objektivne zahtjeve za dokumentacijom. U drugim pak zemljama teret dokazivanja snosi porezni obveznik. U jurisdikcijama u kojima teret dokazivanja snosi porezni obveznik, porezne uprave uglavnom ne smiju povisiti razrezani porez poreznim obveznicima ako to nije čvrsto zakonski utemeljeno. U sudskim postupcima u zemljama gdje teret dokazivanja snosi porezni obveznik, teret dokazivanja često se svodi na prebacivanje tereta s porezne uprave na poreznog obveznika. Ako porezni obveznik predoči sudu različite argumente i dokaze da su njegove transferne cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije, teret dokazivanja pravno i stvarno prebacuje se na poreznu upravu koja se mora usprotiviti stavu poreznog obveznika, te predočiti argumente i dokaze zašto transferne cijene nisu u skladu s načelom nepristrane transakcije i zašto je razrezani porez netočan. Zbog problema u vezi s analizom transfernih cijena bilo bi uputno da se i porezni obveznik i porezne uprave s posebnim oprezom i odmjerenošću oslanjaju na teret dokazivanja tijekom ispitivanja slučajeva transfernih cijena. Točnije, u ime dobre poslovne prakse, ni porezne uprave niti porezni obveznici ne bi smjeli zloupotrebjavati teret dokazivanja kao opravdanje za neutemeljene ili neprovjerljive tvrdnje u vezi s transfernim cijenama.<sup>7</sup>

## 2.5. Sustavi sankcija

Svrha sankcije najčešće je odvratanje od neispunjavanja obveze, s tim da se neispunjavanje obveze može odnositi na proceduralne zahtjeve, kao što je dostava potrebnih informacija ili popunjavanje porezne prijave, ili na stvarno određivanje porezne obveze. Odbor za fiskalne poslove ocijenio je da glavna svrha građanskopravnih poreznih sankcija treba biti stimuliranje ispunjavanja porezne obveze. Postoje različite vrste sankcija unutar poreznih jurisdikcija. One obuhvaćaju građanskopravne i kaznenopravne sankcije – građanskopravne sankcije primjenjuju se gotovo uvijek na slučajeve vrlo velike prijevare i obično uključuju velik teret dokazivanja za stranku koja traži sankciju (tj. poreznu upravu). Kaznenopravne sankcije nisu glavno sredstvo osiguranja ispunjenja porezne obveze ni u jednoj državi članici OECD-a. Građanskopravne (ili upravne) sankcije češće su i redovno uključuju novčanu kaznu. Neke građanskopravne sankcije usmjerene su na ispunjavanje proceduralnih obveza, a novčani iznos tih sankcija često je vrlo mali tj. simboličan i temelji se na fiksnoj svoti koja se može odrediti te na koju se naslanjaju zatezne kamate za svaki dan zakašnjenja. Tim prihodom nastoji se barem nadoknaditi stvarna vrijednost izgubljenog novca (poreza). Povod za izricanje građanskopravne novčane sankcije zbog umanjivanja poreza često je jedan ili više sljedećih faktora: smanjivanje porezne obveze ispod granične svote, nemar poreznog obveznika ili svjesna namjera izbjegavanja poreza (kao i porezna prijevarena, iako prijevarena može biti povod za mnogo ozbiljnije kaznenopravne sankcije). Veća stopa sankcije često se određuje samo ako se dokaže visok stupanj odgovornosti poreznog obveznika, kao što je svjesna namjera

strations-20769717.htm

<sup>7</sup> OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

izbjegavanja plaćanja poreza. Npr. izricanje stroge sankcije bez utvrđivanja krivnje isključivo zbog umanjivanja porezne obveze za određenu svotu bilo bi prestrogo ako je ono posljedica greške u dobroj vjeri, a ne nemara ili svjesne namjere izbjegavanja porezne obveze. Poglavitno bi bilo neprimjereno izricati sankciju za transfernu cijenu poreznom obvezniku koji nije uzeo u obzir podatke koji su mu bili nedostupni, ili koji nije primijenio metodu određivanja transferne cijene koja zahtijeva podatke nedostupne tom poreznom obvezniku.

## 3. 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.<sup>8</sup>

### 3.1. Pojam i vrste prethodnog cjenovnog sporazuma

**ističemo...**

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.<sup>9</sup>

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. Općenito, ako APA nadilazi samu metodologiju treba voditi računa kako će se on primjenjivati i koje su njegove ključne pretpostavke, jer se konkretni zaključci temelje na predviđanju budućih događaja. Naprimjer, nerazumno je tvrditi da će kratkoročna stopa zaduživanja u skladu s načelom nepristrane transakcije za određeno trgovačko društvo kod zaduživanja unutar grupe iznositi šest posto tijekom sve tri godine trajanja sporazuma. Bilo bi vjerodostojnije predvidjeti da će ta stopa biti jednaka LIBOR-u uvećanom za određeni postotak. Ta bi prognoza bila još pouzdanija kada bi se dodala odgovarajuća ključna pretpostavka u vezi s kreditnom sposobnošću društva (npr. postotak koji se dodaje LIBOR-u mijenjao mi se ovisno o promjeni boniteta). Prilikom odlučivanja o tome u kojoj mjeri APA može biti konkretan u pojedinom slučaju, porezne uprave moraju biti svjesne da su predviđanja apsolutnih podataka o budućoj dobiti najmanje vjerodostojna. Pouzdanost predviđanja može se povećati korištenjem odgovarajućih ključnih pretpostavki i raspona.<sup>10</sup> Ukratko, pouzdanost predviđanja ovisi o činjenicama i okolnostima svakog konkretnog slučaja.

<sup>8</sup> Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

<sup>9</sup> OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

<sup>10</sup> Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

**ističemo...**

Zahtjev za APA-om, kako je rečeno, pokreće porezni obveznik obračunajući se Poreznoj upravi sa zahtjevom i to šest mjeseci prije započinjanja korištenja određene transakcije za koju se želi da bude obuhvaćena sporazumom. APA se može sklopiti samo za nove transakcije, one koje su planirane u skoroj budućnosti, a za stare (postojeće) transakcije bi već trebala biti metodološki određena transferna cijena i za njih se ne može sklopiti prethodni cjenovni sporazum. APA se sklapa na rok od 3-5 godina (poželjno najviše 3 godine kako bi se izbjegao štetni i loš sporazum).

U Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama sporazumi isključivo između jednog ili više poreznika i porezne uprave nazivaju se „unilateralnim sporazumima“. Smjernice potiču sklapanje bilateralnih APA-i i preporučuju „Gdje god je to moguće, APA-e treba zaključivati na bilateralnoj ili multilateralnoj osnovi između nadležnih tijela primjenom postupka međusobnog dogovaranja u okviru mjerodavnog ugovora“. Bilateralni APA temelji se na pojedinačnom međusobnom sporazumu između nadležnih tijela dviju poreznih uprava prema mjerodavnom ugovoru, izraz „multilateralni APA“ upotrebljava se kad postoji više od jednog bilateralnog međusobnog sporazuma.<sup>11</sup> Zbog zabrinutosti oko dvostrukog oporezivanja većina zemalja daje prednost bilateralnim ili multilateralnim prethodnim cjenovnim sporazumima. Neke zemlje uopće ne dopuštaju unilateralne sporazume (tj. dogovore između poreznog obveznika i jedne porezne uprave) poreznim obveznicima u svojim jurisdikcijama. Bilateralnim (ili multilateralnim) pristupom mnogo će se vjerojatnije smanjiti rizik dvostrukog oporezivanja, takav će pristup biti pravedan za sve porezne uprave i porezne obveznike koji ga primjenjuju i pružit će više sigurnosti zainteresiranim poreznim obveznicima.

**3.2. Značajke prethodnog cjenovnog sporazuma**

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. APA također treba sadržavati odredbu (npr. u vidu pozivanja na raspon nepristrane transakcije) o mogućoj reviziji ili poništenju sporazuma ako bi u budućnosti došlo do značajne promjene u poslovanju ili ako bi nekontrolirane okolnosti u gospodarstvu (npr.

značajne promjene deviznog tečaja) presudno utjecale na pouzdanost metodologije na način koji bi nezavisni poduzetnici smatrali bitnim za određivanje svojih transfernih cijena.

**3.3. Prednosti i nedostaci prethodnih cjenovnih sporazuma**

Program APA pomaže poreznim obveznicima na način što uklanja nesigurnost zahvaljujući većoj predvidljivosti poreznog režima za međunarodne transakcije. Pod uvjetom da su ključne pretpostavke zadovoljene, APA može poreznim obveznicima koji sudjeluju u sporazumu pružiti sigurnost glede poreznog režima transfernih cijena obuhvaćenih APA-om tijekom određenog vremenskog razdoblja. Nakon isteka roka u kojem neki APA vrijedi, postoji mogućnost da mjerodavne porezne uprave i porezni obveznici ponovno pregovaraju o tom APA-u. APA-e omogućuju poreznim upravama i poreznim obveznicima da se njihove konzultacije i suradnja ne odvijaju u protivničkom duhu i ozračju, već potiču slobodan protok informacija između svih sudionika u svrhu postizanja pravno korektnog i primjenjivog rezultata.<sup>12</sup> Potrebna bliskost u konzultacijama i suradnji između poreznih uprava u primjeni programa APA također rezultira prisnijim odnosima s ugovornim partnerima u rješavanjima pitanja transfernih cijena. Primjenom APA-e porezni obveznici i porezne uprave mogu izbjeći skupa i dugotrajna ispitivanja i sudske postupke u slučaju većih problema transfernih cijena. Bilateralni ili multilateralni APA-e znatno smanjuju ili čak eliminiraju mogućnost juridičkog ili ekonomskog dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja budući da u njima sudjeluju sve mjerodavne zemlje. Za razliku od toga, unilateralni APA-e ne pružaju sigurnost glede smanjenja dvostrukog oporezivanja jer porezne uprave koje imaju veze s transakcijama obuhvaćenima APA-om mogu smatrati da odabrana metodologija nije u skladu s načelom nepristrane transakcije.<sup>13</sup>

Za razliku od bilateralnih ili multilateralnih APA-i korištenje unilateralnih APA-i ne donosi veći stupanj sigurnosti poreznom obvezniku kao ni smanjenje ekonomskog ili juridičkog dvostrukog oporezivanja grupe. Ako porezni obveznik prihvaća dogovor kojim se previše prihoda alocira zemlji koja omogućava APA-u kako bi se izbjegli dugotrajni i skupi istražni postupci i prestroge sankcije, administrativni teret se prebacuje iz zemlje koja omogućava APA-u na druge porezne jurisdikcije. Drugi problem u vezi s unilateralnim APA-om jesu odgovarajuća usklađenja. Fleksibilnost APA-e može navesti poreznika i povezanu stranku da svoje cijene prilagode rasponu dopustivih cijena unutar APA-e. U unilateralnoj APA-i presudno je da ta fleksibilnost ne naruši načelo nepristrane transakcije. Obnavljanje APA-e vjerojatno će biti kraći posao od pokretanja APA-e. Postupak obnavljanja sastoji se od ažuriranja i usklađivanja činjenica, poslovnih i gospodarskih kriterija i izračuna. U slučaju bilateralnih sporazuma potrebna je suglasnost nadležnih tijela objiju država ugovornica za obnavljanje APA-e u svrhu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (ili neoporezivanja). Sljedeći nedostatak može se pojaviti kada jedna porezna uprava pokrene više bilateralnih APA-i koji uključuju samo neke povezane poduzetnike u grupi. Postoji tendencija usklađivanja osnove za postizanje budućih APA-i na sličan način na koji su se oni postizali prije, ne vodeći dovoljno računa o uvjetima koji postoje na drugim tržištima. Zato je potreban oprez u tumačenju rezultata prethodno postignutih cjenovnih sporazuma jer oni ne moraju vrijediti

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

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

13 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.



za sva tržišta. Postoji zabrinutost da će APA-e, zbog prirode svog postupka, zanimati porezne obveznike koji korektno i dragovoljno ispunjavaju svoje porezne obveze. Iskustvo nekih zemalja pokazuje da su porezni obveznici zainteresirani za APA-u najčešće vrlo velika trgovačka društva u kojima se redovito obavlja revizija koja također obuhvaća ispitivanje metodologije cijena, a razlika u njima se odnosi na vrijeme, a ne na obujam. Postoje naznake da su porezni obveznici koji su imali problema s poreznim upravama u vezi s transfernim cijenama i koji ne žele da se takvi problemi nastave često zainteresirani za postavljanje zahtjeva za APA-u. Tu postoji ozbiljna opasnost da će revizijska sredstva i stručno znanje biti preusmjereni na te porezne obveznike umjesto na ispitivanje poreznih obveznika koji manje savjesno ispunjavaju svoju poreznu obvezu, gdje bi se ta sredstva mogla bolje iskoristiti za ublažavanje rizika gubitka poreznih prihoda. Mogući problem može predstavljati da neki sporazum zahtijeva detaljnije podatke specifične za određenu djelatnost i poreznog obveznika nego što su podaci potrebni za ispitivanje transfernih cijena. To se u načelu ne bi trebalo događati i dokumentacija potrebna za APA-u ne bi trebala biti zahtjevnija od one za ispitivanje, već dapače, trebala bi biti ograničena, te bi se trebala usredotočiti na pitanja iz poslovne prakse poreznog obveznika. APA, također, ne oslobađa poreznog obveznika od kontrole njegovih poslova u vezi s određivanjem transfernih cijena. Porezni obveznik mora i dalje dokazivati da u dobroj vjeri ispunjava sve uvjete u vezi s određivanjem, metodologijom i korištenjem transfernih cijena.

### 3.4. Preporuke vezane uz prethodne cjenovne sporazume

Postoje neki trajni problemi u vezi s oblikom i obuhvatom prethodnih cjenovnih sporazuma za čije je rješavanje potrebno više iskustva i suglasnosti između zemalja članica. Jedan takav problem je pitanje unilateralnih APA-i. Stoga Odbor za fiskalne poslove namjerava pomno pratiti rast korištenja svih vrsta sporazuma (unilateralni, bilateralni, multilateralni) i zalagati se za veću usklađenost praksâ zemalja koje primjenjuju APA-u. Kod planiranja djelokruga primjene prethodnih sporazuma porezni obveznici i porezne uprave moraju strogo voditi računa o pouzdanosti predviđanja kako bi nepouzdana predviđanja bila isključena. Općenito, treba dobro paziti da APA ne premaši okvir metodologije, vlastite primjene i ključnih pretpostavki. Gdje god je to moguće, prethodne cjenovne sporazume treba zaključivati na bilateralnoj ili multilateralnoj osnovi između nadležnih tijela primjenom postupka međusobnog dogovaranja u okviru mjerodavnog ugovora. Bilateralni APA također bitno smanjuje mogućnost da neka dobit ili ostane neoporezovana, ili da se oporezuje dvostruko.<sup>14</sup> Porezne uprave također bi trebale razmotriti mogućnost pojednostavljenog pristupa malim poreznim obveznicima. Trebale bi razinu svojih istraživanja prilagoditi opsegu uključenih međunarodnih transakcija. Porezne uprave zemalja koje primjenjuju APA-e mogle bi razmotriti mogućnost sklapanja tzv. radnih sporazuma s nadležnim tijelima u svrhu postizanja prethodnih cjenovnih sporazuma. Osim toga, bilateralni sporazumi s ugovorenim strankama trebaju ispunjavati određene uvjete. Npr. svim poreznim upravama moraju se istodobno staviti na raspolaganje iste potrebne i bitne informacije, a metodologija mora biti u skladu s načelom nepristrane transakcije.

## 4. Utočišta

Primjena načela nepristrane transakcije može biti proces koji zahtijeva mnoštvo činjenica i dobru prosudbu. Ona može izazvati nesigurnost i veliko administrativno opterećenje poreznih obveznika i poreznih uprava, koje, zbog složenosti zakonodavstva i poštivanja obveza, može biti još veće. Te su činjenice navele zemlje članice OECD-a da razmotre prikladnost pravila utočišta za područje određivanja transfernih cijena.

### 4.1. Definicija utočišta

Teškoće u primjeni načela nepristrane transakcije mogla bi se ublažiti stvaranjem okolnosti u kojima bi porezni obveznici mogli slijediti jednostavan skup pravila prema kojima bi domaća porezna uprava automatski prihvaćala njihove cijene. Takva pravila nazivaju se „utočištem“. Formalno gledano, u kontekstu oporezivanja utočište je zakonska odredba koja vrijedi za određenu kategoriju poreznih obveznika i koja porezne obveznike, koji ispunjavaju određene uvjete, oslobađa određenih obveza inače propisanih poreznim zakonikom, te ih zamjenjuje izvanrednim, obično lakšim obvezama. U slučaju određivanja transfernih cijena, administrativni uvjeti utočišta mogu varirati od potpunog oslobođenja ciljanih poreznih obveznika dotične zemlje o transfernim cijenama do obveza postupanja prema različitim proceduralnim pravilima kao uvjeta za pravo na to utočište.<sup>15</sup>

Utočište može imati dvije varijante što se tiče uvjeta kontroliranih transakcija poreznog obveznika: neke transakcije isključene su iz primjene odredaba o određivanju transfernih cijena (npr. uvođenjem pragova), a za neke su pravila pojednostavljena (npr. određivanjem raspona unutar kojih se moraju kretati cijene ili dobit). Porezne vlasti moraju oba cilja utočišta preispitivati i povremeno objavljivati. Utočišta ne obuhvaćaju procedure na osnovi kojih se porezna uprava i porezni obveznik dogovaraju o transfernim cijenama prije kontroliranih transakcija (prethodni cjenovni sporazumi). Postojanje utočišta pokreće bitna pitanja o stupnju arbitrnosti u određivanju transfernih cijena od strane poreznih obveznika, o mogućnostima planiranja poreza i mogućnosti nastanka dvostrukog oporezivanja uslijed nepojivosti utočišta s načelom nepristrane transakcije.

Glavne svrhe utočišta jesu: olakšati poreznim obveznicima koji imaju pravo na utočište ispunjavanje obveza u vezi s određivanjem uvjeta kontroliranih transakcija prema načelu nepristrane transakcije; pružiti jamstvo određenoj kategoriji poreznih obveznika da će plaćene ili naplaćene cijene u kontroliranim transakcijama biti prihvaćene od strane porezne uprave bez dodatnog ispitivanja; i oslobađanje porezne uprave daljnjeg ispitivanja i revizije transfernih cijena takvih poreznih obveznika.<sup>16</sup>

Zamišljena kao „mehanizam udobnosti“, utočišta omogućavaju veću prilagodljivost, poglavito u područjima gdje nema podudarnih ili usporedivih cijena u skladu s načelom nepristrane transakcije. Prema pravilima utočišta poreznim obveznicima unaprijed je poznat raspon cijena ili stopa dobiti u kojem se društvo mora kretati da bi zadovoljilo uvjete za utočište. Ti se uvjeti mogu ispuniti primjenom pojednostavljene metode, najčešće profitabilnosti, čime se porezni obveznik oslobađa traženja usporednica i tako štedi vrijeme i resurse koja bi inače morao utrošiti na određivanje transfernih cijena.

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

15 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

16 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

## 4.2. Sigurnost utočišta

Druga prednost utočišta jest sigurnost da će porezna uprava prihvatiti transferne cijene poreznog obveznika. Porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za utočište imaju jamstvo da njihove transferne cijene neće biti povrgnute reviziji ili ponovnom određivanju. Porezna uprava prihvatit će bez ikakve dodatne kontrole svaku cijenu ili rezultat koji premašuju najniži prag ili koji se nalaze unutar prethodno određenog raspona. U tu svrhu poreznim obveznicima mogu se dati odgovarajući parametri prema kojima se neka transferna cijena ili rezultat smatra prihvatljivim za poreznu upravu. To bi, npr. mogao biti niz marži karakterističnih za određeni sektor ili niz pokazatelja dobiti.

Korištenje utočišta osigurava poreznoj upravi određeni stupanj jednostavnosti postupka. Nakon što se ustanovi da određeni porezni obveznici zadovoljavaju uvjete za korištenje utočišta, njihove transferne cijene ili rezultati kontroliranih transakcija zahtijevat će minimum kontrole. Tako će porezne uprave više sredstava moći posvetiti ispitivanju drugih transakcija i poreznih obveznika.

## 4.3. Otvaranje mogućnosti za planiranje poreza

Utočišta također omogućavaju poreznicima planiranje poreza. Poduzetnici mogu biti motivirani da mijenjaju svoje transferne cijene u svrhu prebacivanja oporezive dobiti u druge jurisdikcije. Kada bi se utočište temeljilo na industrijskom prosjeku mogućnost planiranja poreza imali bi porezni obveznici koji ostvaruju veću dobit od prosječne. Npr. neko rentabilno trgovačko društvo koje prodaje po cijenama u skladu s načelom nepristrane transakcije može u kontroliranim prodajnim transakcijama ostvarivati maržu od 15 posto. To društvo motivirano je da odabere utočište koje omogućava maržu od 10 posto. U takvom utočištu društvo bi plaćalo porez na razmjerno smanjenu vrijednost dobiti (scaled-down), unatoč činjenici da su temeljne transferne cijene u kontroliranoj transakciji znatno niže od cijena u skladu s načelom nepristrane transakcije. Prema tome, oporeziva dobit prebacila bi se izvan zemlje. Primijenjeno na široj osnovi, to bi značilo značajan gubitak dobiti za zemlju koja daje utočište. Za dotičnu poreznu upravu namjerno ne bi postojala mogućnost žalbe protiv takvih slučajeva premještanja dobiti.<sup>17</sup>

Utočišta mogu rezultirati premalim oporezivanjem dobiti u međunarodnim razmjerima, utoliko što su njihova posljedica cijene ili dobit koja nije približno u skladu s načelom nepristrane transakcije i što omogućavaju premještanje oporezive dobiti u zemlje s niskim poreznim opterećenjem ili porezna utočišta (tax havens). Svaka zemlja treba samostalno odlučiti je li spremna podnijeti određeno smanjenje svoje porezne osnovice primjenom pravila utočišta.<sup>18</sup> Osnovni kompromis koji podrazumijeva takva odluka s jedne je strane obuhvat i privlačnost utočišta za porezne obveznike, a s druge smanjenje poreznih prihoda.

## 5. Simultana porezna ispitivanja – Simultani porezni nadzori

Simultano porezno ispitivanje je oblik međusobne pomoći koji se primjenjuje kod velikog broja međunarodnih pitanja, a omogućava suradnju u poreznim istragama između dviju ili više zemalja.

## 5.1. Definicija i osnovne postavke simultanih poreznih ispitivanja

Na zamolbu jedne od njih, dvije ili više stranaka se savjetuju i svrhu utvrđivanja predmeta i postupaka za istodobne porezne nadzore. Svaka uključena stranka odlučuje želi li sudjelovati u pojedinom istodobnom poreznom nadzoru. Istodobni porezni nadzor znači dogovor između dviju ili više stranaka da istodobno, svaka na svom državnom području, izvrše nadzor osobe ili osoba za koje imaju zajednički ili povezan interes, u cilju razmjene bilo kojih bitnih informacija koje one na taj način prikupljaju.<sup>19</sup> Nekada su simultana porezna ispitivanja u vezi s transfernim cijenama bila usmjerena na slučajeve gdje je prava priroda transakcija bila prikrivena uključivanjem poreznih utočišta. Danas je to oblik međusobne pomoći koji se primjenjuje kod niza međunarodnih pitanja i tako omogućava suradnju između dviju ili više zemalja. Simultana porezna ispitivanja osobito su korisna kada su podaci koji su ključni za istragu nalaze u trećoj zemlji, jer omogućavaju pravodobniju i učinkovitiju razmjenu informacija. Međutim, predlaže se da u složenim slučajevima određivanja transfernih cijena simultana ispitivanja imaju veću ulogu jer mogu poboljšati adekvatnost podataka dostupnih poreznim upravama koje sudjeluju u analizi transfernih cijena. Također se smatra da simultana ispitivanja (nadzori) mogu smanjiti mogućnost ekonomskog dvostrukog oporezivanja i troškove ispunjavanja porezne obveze, te ubrzati rješavanje problema. Ako pri simultanom ispitivanju dođe do ponovnog određivanja poreza, obje zainteresirane zemlje moraju nastojati postići rezultat kojim će se izbjeći dvostruko oporezivanje unutar grupe multinacionalnog poduzeća.



### ističemo...

Simultana porezna ispitivanja definirana su u Dijelu A OECD-ovog Modela sporazuma o provedbi simultanih poreznih provjera (OECD-ov Model sporazuma). Prema tom sporazumu simultano porezno ispitivanje znači „sporazum između dviju ili više stranaka da istovremeno i samostalno, svaka na svom teritoriju, ispituju porezne poslove poreznog (poreznih) obveznika u kojima imaju zajednički ili sličan interes, u cilju razmjene bitnih informacija koje na taj način dobiju“. Takav oblik međusobne pomoći nije predviđen kao zamjena za postupak međusobnog dogovaranja.

Iako odredbe na osnovi članka 26. OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja mogu poslužiti kao pravni temelj za provedbu simultanih ispitivanja, nadležna tijela često zaključuju radne sporazume u kojima se navode ciljevi njihovih programa simultanog poreznog ispitivanja, te praktični postupci u vezi s takvim ispitivanjem i razmjenom informacija. Porezni inspektori svake od zemalja pojedinačno zasebno provode ispitivanje unutar vlastite jurisdikcije i u skladu s vlastitim nacionalnim propisima i administrativnom praksom.

Na zamolbu nadležnog tijela države podnositeljice zamolbe, nadležno tijelo zamoljene države može predstavnicima nadležnog tijela države podnositeljice dopustiti da budu nazočni odgovarajućem dijelu poreznog nadzora u zamoljenoj državi. Ako je zamolba prihvaćena, nadležno tijelo zamoljene države, što je prije moguće, obavješćuje nadležno tijelo države podnositeljice zamolbe o vremenu i mjestu nadzora, tijelu ili službeniku određenom za obavljanje nadzora te po-

<sup>17</sup> OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

<sup>18</sup> Ibidem.

<sup>19</sup> „Međunarodni porezni propisi – DRM, Arbitražna konvencija, MAC, MLI“, IJF, 2019. Zagreb.



stupcima i uvjetima koji su u zamoljenoj državi potrebni za provedbu nadzora. Sve odluke u odnosu na provedbu poreznog nadzora donosi zamoljena država.<sup>20</sup>

## 5.2. Simultana porezna ispitivanja i transferne cijene

Simultana porezna ispitivanja (nadzori) spadaju u djelokrug odredbe o razmjeni informacija koja se temelji na članku 26. OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U odabiru slučajeva određivanja transfernih cijena za simultani nadzor mogu postojati ozbiljne zapreke zbog različitih rokova za provedbu ispitivanja ili određivanja poreza u različitim zemljama, te različitih poreznih razdoblja koja se ispituju. Međutim, ti se problemi mogu ublažiti ravnim razmjenjivanjem rasporeda ispitivanja između mjerodavnih tijela kako bi se ustanovilo u kojim se slučajevima razdoblja poreznog ispitivanja poklapaju i kako bi se uskladila buduća razdoblja ispitivanja. Poglavitito u složenim slučajevima, sastanci poreznih inspektora mogu se održavati uz sudjelovanje poreznih obveznika, kako bi se razjasnila činjenična pitanja.

Simultano porezno ispitivanje može biti koristan instrument za pravilno određivanje porezne obveze povezanih poduzetnika u slučajevima gdje se, npr., troškovi dijele ili naplaćuju, a dobit raspodjeljuje između poreznih obveznika u različitim poreznim jurisdikcijama, ili, općenitije, kada se radi o pitanjima određivanja transfernih cijena.

Jedan od ciljeva simultanog poreznog ispitivanja jest promicanje poštivanja propisa o određivanju transfernih cijena. Porezna uprava može imati poteškoća u pribavljanju potrebnih informacija i utvrđivanju činjenica i okolnosti u vezi s uvjetima određivanja transfernih cijena u kontroliranim transakcijama između povezanih poduzetnika u dvije ili više poreznih jurisdikcija, posebice u slučajevima kada porezni obveznik u njenoj jurisdikciji ne surađuje ili pravodobno ne dostavlja potrebne podatke. Proces simultanog poreznog nadzora može pomoći poreznim upravama da do tih činjenica dođu na brži, učinkovitiji i ekonomičniji način. Taj postupak može također pomoći pri ranoj identifikaciji mogućih sporova u vezi s transfernim cijenama, čime se smanjuje broj sudskih sporova s povezanim poduzetnicima. To je moguće kada porezni inspektori imaju priliku raspravljati o eventualnim razlikama u mišljenju glede uvjeta određivanja transfernih cijena koji postoje između povezanih poduzetnika, i te razlike uskladiti. Ako se u početku pokaže dobra volja svih stranaka u dogovaranju i one postignu sporazum, tada se već u ranoj fazi mogu načiniti potrebna odgovarajuća usklađenja, čime se, koliko je moguće, izbjegavaju zapreke u vezi s rokovima i ekonomsko dvostruko oporezivanje. Osim toga, ako se sporazum o određivanju transfernih cijena postigne uz suglasnost poreznih obveznika, mogu se izbjeći dugotrajni i skupi sudski postupci.<sup>21</sup>

## 6. Arbitražna konvencija

Kako su trgovina i investicije vremenom poprimile velik međunarodni karakter, tako su se i porezni sporovi sve više internacionalizirali. Štoviše, sporovi više ne uključuju samo nesuglasice između poreznog obveznika i njegove porezne uprave, nego i nesporazume između samih poreznih uprava. U većini takvih situacija grupa (multinacionalno društvo) prvenstveno je imatelj uloga dok su stvarne zainteresirane stranke uključene države. Problemi dvostrukog oporezivanja tradicionalno su se rješavali putem postupka međusobnog

dogovaranja. Međutim, taj postupak ne jamči oslobađanje od dvostrukog oporezivanja ako porezne uprave nakon međusobnih konzultacija ne postignu sporazum.

Tada na scenu stupa Arbitražna skupina neovisnih osoba koje donose obrazloženu pravnu odluku o predmetnom pitanju ili postupak arbitraže. Iako većina bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uključuje odredbu o odgovarajućem smanjenju dobiti dotičnog povezanog poduzeća, oni općenito ne nameću obvezujuću obvezu državama ugovornicama da uklone dvostruko oporezivanje.<sup>22</sup> Arbitražna konvencija predviđa otklanjanje dvostrukog oporezivanja sporazumom između država ugovornica uključujući, ako je potrebno, pozivanje na mišljenje neovisnog savjetodavnog tijela. Konvencija na taj način poboljšava uvjete za prekogranične aktivnosti na unutarnjem tržištu.

### 6.1. Mogućnost korištenja arbitraže

U području oporezivanja također postoji određeni interes za rješavanje poreznih sporova putem arbitraže. Najpoznatija je Konvencija o transfernim cijenama (Convention dealing with Transfer Pricing) koju su sklopile države članice Europske zajednice (tzv. Arbitražna konvencija) koja je stupila na snagu 1. siječnja 1995. godine. Mogućnost korištenja arbitraže u poreznim sporovima već je duže vrijeme priznata u radovima o OECD-ovom Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Najveći interes za arbitražu OECD je pokazao upravo u vezi s pitanjima transfernih cijena.

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. 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.<sup>23</sup> 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, postepeno se pridružujući, i predstavnika interesnih grupa izvan državne vlasti.

### 6.2. Obvezna i obvezujuća arbitraža

Osnovnom arbitražom predviđeno je da, ako nadležna tijela ne mogu postići dogovor o slučaju sukladno odredbi o postupku zajedničkog dogovaranja prema obuhvaćenom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u razdoblju od dvije godine, neriješena pitanja će, na zahtjev osobe koja je iznijela slučaj, biti podnesena na arbitražu. Postupak arbitraže dostupan je ako je, u skladu s odredbama obuhvaćenog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje se odnose na postupak zajedničkog dogovaranja, osoba iznijela slučaj nadležnom tijelu ugovorne jurisdikcija jer postupci jedne ili obje ugovornih jurisdikcija kao posljedica za tu osobu imaju oporezivanje koje nije u skladu s odredbama obuhvaćenog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Datum početka tog dvogodišnjeg razdoblja određen je u skladu s člancima 8. ili 9. relativne literature (Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, revidiran) i Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s

20 „Međunarodni porezni propisi – DRM, Arbitražna konvencija, MAC, MLI“, IJF, 2019. Zagreb.

21 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

22 Brošura Porezne uprave (2011) „Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“, Ministarstvo financija – Porezna uprava, Zagreb.

23 Brošura Porezne uprave (2011) „Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“, Ministarstvo financija – Porezna uprava, Zagreb.

ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjerenja dobiti, ovisno o slučaju. Nadležna tijela mogu se, međutim, dogovoriti o drukčijem vremenskom roku u odnosu na pojedine slučajeve, pod uvjetom da obavijeste osobu koja je iznijela slučaj o takvom dogovoru. Taj drugi vremenski rok koji se odnosi na pojedini slučaj može biti dulji ili kraći od dvogodišnjeg razdoblja, ovisno o prirodi i kompleksnosti pojedinih slučajeva. Nadalje, stranci je omogućeno da dvogodišnje razdoblje zamijeni trogodišnjim razdobljem, ovisno o potrebama.<sup>24</sup>

Postupak zajedničkog dogovaranja dostupan je poreznim obveznicima neovisno o pravnim i upravnim lijekovima predviđenima u nacionalnim propisima tih ugovornih jurisdikcija. Međutim, većina poreznih uprava zahtijevat će da jedan postupak prethodi drugome, kako bi se osiguralo da po slučaju poreznog obveznika ne postupa u isto vrijeme u okviru postupka zajedničkog dogovaranja i u okviru postupka na nacionalnom sudu ili u upravnom postupku.<sup>25</sup>

Postupkom arbitraže namjerava se nadležnim tijelima pružiti mehanizam za rješavanje pitanja koja bi inače mogla spriječiti dogovor u odnosu na slučajeve pod postupkom zajedničkog dogovaranja. S obzirom na to da je postupak arbitraže produžetak postupka zajedničkog dogovaranja kojim se želi pojačati učinkovitost postupka, predviđa se da se odluka arbitraže u pogledu pitanja podnesenih na arbitražu provodi na temelju zajedničkog dogovora glede predmetnog slučaja. To znači da će se nakon odluke arbitražnog vijeća nadležna tijela postići dogovor koji odražava ishod arbitražne odluke. Time se predviđa i da je arbitražna odluka konačna, što znači da je ne mogu mijenjati ni nadležna tijela, niti arbitražno vijeće, osim ako bi se posebnom odredbom omogućio sporazum o drukčijem rješenju.<sup>26</sup>

Predviđa se da je arbitražna odluka obvezujuća za obje ugovorne strane osim u tri situacije: a) ako osoba na koju slučaj izravno utječe ne prihvaća zajednički dogovor kojim se provodi odluka arbitraže; b) ako u konačnoj odluci sudova jedne od ugovornih jurisdikcija stoji da je arbitražna odluka nevažeća i c) ako osoba na koju slučaj izravno utječe odluči voditi sudski spor o pitanjima koja su riješena zajedničkim dogovorom kojim se provodi arbitražna odluka na bilo kojem sudu ili upravnom sudu. Izrazom „konačna odluka sudova“ opisuje se odluka koja nije samo privremena mjera ili odluka. Odluka može biti na bilo kojoj razini suda u jednoj od ugovorenih jurisdikcija.<sup>27</sup>

Na zahtjev predmetne osobe podnesen nadležnim tijelima dotičnih država članica, ta nadležna tijela osnivaju savjetodavno povjerenstvo zahtjevom u pisanom obliku koje se osniva najkasnije 120 dana od primitka takvog zahtjeva i kada je osnovano njegov predsjednik o tome bez odgode obavješćuje predmetnu osobu.

Sastav savjetodavnog povjerenstva mora biti kako slijedi:<sup>28</sup>

- a) jedan predsjednik,
- b) po jedan predstavnik svakog dotičnog nadležnog tijela (broj takvih predstavnika može se povećati na dvoje za svako nadležno tijelo),
- c) jedna neovisna ugledna osoba koju imenuje svako nadležno tijelo dotičnih država članica (ako su nadležna tijela suglasna, broj takvih osoba može se povećati na dvije za svako nadležno tijelo).

Nadležna tijela dotičnih država članica dogovaraju pravila za imenovanje neovisnih uglednih osoba.

Ako dotična nadležna tijela ne uspiju postići sporazum kojim se ukida dvostruko oporezivanje u roku od dvije godine od dana kada je slučaj prvi put iznesen jednom od nadležnih tijela, osnivaju savjetodavnu komisiju zaduženu za davanje mišljenja o ukidanju predmetnog dvostrukog oporezivanja. Iznošenje slučaja savjetodavnoj komisiji ne sprječava državu ugovarateljicu da u vezi s istim predmetom pokrene ili nastavi sudski postupak ili postupak za primjenu administrativnih sankcija.

Savjetodavna komisija sastoji se, osim predsjednika, od:<sup>29</sup>

- dvaju predstavnika svakog dotičnog nadležnog tijela (taj se broj može smanjiti na jednog sporazumom između nadležnih tijela),
- parnog broja neovisnih uglednih osoba koje će se imenovati međusobnim sporazumom iz popisa osoba ili, ako ne postoji sporazum, izvlačenjem ždrijebom od strane dotičnih nadležnih tijela.

Kada se imenuju neovisne ugledne osobe, za svaku od njih imenuje se zamjenik u skladu s pravilima za imenovanje neovisnih osoba, u slučaju da su neovisne osobe spriječene u obavljanju svojih dužnosti. Popis neovisnih uglednih osoba sastoji se od svih neovisnih osoba koje predlože države ugovarateljice. U tu svrhu svaka od država ugovarateljica predlaže pet osoba o čemu obavješćuje glavno tajnika Vijeća Europskih zajednica.

### 6.3. Arbitražna konvencija i stanje u Republici Hrvatskoj

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 Kodeks 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). U proteklim godinama JTPF je dovršio nadzor nad praktičnom primjenom Arbitražne konvencije i nad Kodeksom ponašanja za učinkovitu provedbu Arbitražne konvencije.<sup>30</sup>

Konvencija o arbitraži je prvobitno bila na snazi od 1. siječnja 1995. do 31. prosinca 1999. za razdoblje od pet godina. Nekoliko mjeseci prije isteka prvog petogodišnjeg razdoblja primjene Arbitražne konvencije, Vijeće EU je usvojilo Protokol uz Arbitražnu konvenciju koji predviđa automatsko produljenje Konvencije na razdoblja od pet godina, osim ako se država ugovornica tome ne protivi. Ovim Protokolom od 25. svibnja 1999. mijenja se Konvencija od 23. srpnja 1990. o otklanjanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća.<sup>31</sup>

Kodeks ponašanja za dokumentaciju transfernih cijena za povezana društva u EU (EU-TPD) Vijeće Europske komisije usvojilo je 27.

24 „Međunarodni porezni propisi – DRM, Arbitražna konvencija, MAC, MLI“, IJF, 2019. Zagreb.

25 Ibidem.

26 „Međunarodni porezni propisi – DRM, Arbitražna konvencija, MAC, MLI“, IJF, 2019. Zagreb.

27 Ibidem.

28 „Međunarodni porezni propisi – DRM, Arbitražna konvencija, MAC, MLI“, IJF, 2019. Zagreb.

29 Ibidem.

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

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



lipnja 2006. godine. 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).<sup>32</sup>

Izrada dokumentacije o transfernim cijenama bi se trebala „isplati“ 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 sporazuma (zajedničkim sporazumijevanjem o transfernim cijenama (Mutual Agreement Procedure – MAP)), izbjegavanjem Arbitražne konvencije, 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.<sup>33</sup>



### ističemo...

Dakle, glavni mehanizam rješavanja sporova jest, kao prvo – mogućnost prethodnog sporazumijevanja o cijenama, zatim preveniranje sporova (preventing disputes) zajedničkim sporazumijevanjem MAP (mutual agreement procedure), te na kraju, Arbitražna konvencija sa svojim dobro definiranim i učinkovitim postupcima. Arbitražna konvencija zahtijeva najviše resursa, posebice financijskih, ali i vremenskih.

Postupak međusobnog dogovaranja (MAP) je upravni postupak između nadležnih tijela država članica uključenih u porezni spor. Tijekom MAP-a nadležna tijela nastoje riješiti spor. Rok za MAP prema Direktivi je 2 godine, odnosno 3 godine ako se produži na opravdani zahtjev nadležnog tijela.<sup>34</sup>

Za potrebe ove Konvencije, dvostruko oporezivanje dobiti smatra se ukinutim:

- ako je dobit uključena u računanje oporezive dobiti samo u jednoj državi; ili
- ako je porez kojim se može teretiti dobit u jednoj državi umanjnjen za iznos jednak porezu kojim se može teretiti ta dobit u drugoj državi.

Bez obzira što se Republika Hrvatska pridružila Arbitražnoj konvenciji 2014. godine, po ulasku u Europsku uniju, ni na akademskoj razini, ni u praksi, to sve još nije zaživjelo u svom punom obujmu. Konvencija o arbitraži primjenjuje se u svim državama članicama EU.

## 7. Zaključak

Do sporova dolazi kad pravna ili fizička osoba, koja je rezident jedne od država ugovornica, smatra da postupak oporezivanja u jednoj od država ugovornica nije proveden u skladu s ugovornim odredbama, to jest kad se dogodi dvostruko oporezivanje. Sporne situacije među državama rješavaju se u skladu s postupkom zajedničkog dogovaranja, a koji je sastavni dio svih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Neovisno o pravnom lijeku predviđenom u

unutrašnjem zakonodavstvu država ugovornica, osoba koja misli da je oštećena u poreznom postupku ima pravo svoj slučaj iznijeti pred nadležno tijelo države ugovornice čiji je rezident. U skladu s odredbama članka 25. stavka 1. OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisuje se rok od 3 godine u kojem se rezident mora obratiti svom nadležnom tijelu za pokretanje postupka zajedničkog dogovaranja s drugom državom. Taj se rok računa od prve obavijesti o postupku koji je doveo do oporezivanja protivnog odredbama ugovora. Ukoliko nadležno tijelo ne može samostalno riješiti prigovor, a smatra ga opravdanim, tada će ga nastojati riješiti u dogovoru s nadležnim tijelom druge države ugovornice. Postignuti dogovor provest će se u domaćem zakonodavstvu država ugovornica.<sup>35</sup> Nadležna tijela država ugovornica nastojat će zajedničkim dogovorom riješiti sve teškoće ili nejasnoće što se pojave pri tumačenju ili primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ista se tijela mogu dogovarati i o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i u slučajevima koji u ugovoru nisu predviđeni. U Republici Hrvatskoj nadležno tijelo je Ministarstvo financija – Porezna uprava. U rijetkim ugovorima, predviđena je mogućnost rješavanja spornih situacija arbitražnim putem, a u kojima su se države ugovornice obvezale da će sporne situacije u određenom roku riješiti tim putem.

Kao takvi, porezni obveznici sada uživaju povećanu pravnu sigurnost kada je u pitanju traženje rješenja za njihove prekogranične porezne sporove. Konkretno, obuhvaćen je širi raspon slučajeva i države članice moraju se pridržavati jasnih rokova kako bi se dogovorile o obvezujućem rješenju, dajući građanima i poduzetima pravovremenije odluke.<sup>36</sup>

Podaci što ih izmjenjuju nadležna tijela država ugovornica, odnosno svaka obavijest koju primi država ugovornica, mora se smatrati službenom tajnom, kao i podaci dobiveni prema unutarnjim propisima te države. Od 2005. godine OECD-ov Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uključuje članak koji proširuje razmjenu obavijesti i na banke i druge financijske institucije iako ni u prijašnjim ugovorima razmjena takvih podataka nije bila onemogućena.

Iako su međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na snazi i u primjeni već dugi niz godina, njihova puna primjena i interes za njihovo izučavanje u RH pojavljuje se u posljednjih petnaestak godina nakon uvođenja plaćanja poreza po odbitku pri isplata inozemnim fizičkim i pravnim osobama. Može se reći da Republika Hrvatska danas ima ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa svim zemljama s kojima ima tradicionalno dobre gospodarske odnose (njih 66). Iskustvo hrvatskih poduzetnika u primjeni međunarodnih ugovora je relativno siromašno raznim poslovnim kombinacijama izuzev onih vezanih uz multinacionalne kompanije prisutne na hrvatskom tržištu. U hrvatskoj znanstvenoj i stručnoj literaturi sve su češće prisutne detaljne razrade raznih aspekata međunarodnog oporezivanja, mogućnostima izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza.

Trenutno postoji ukupno oko 900 sporova glede dvostrukog oporezivanja u EU-u, a procjenjuje se da su vrijedni 10,5 milijardi eura.<sup>37</sup> Do sada je Akcijski plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) preuzet u svoje zakonodavstvo u više od 135 zemalja svijeta, uključujući i Republiku Hrvatsku, dok u nadgledanju i evaluaciji samog

32 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

33 OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>

34 OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>

35 Brošura Porezne uprave (2011) „Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“, Ministarstvo financija – Porezna uprava.

36 Brošura Porezne uprave (2009) „Upravljanje rizicima u planiranju poreznog nadzora“, Ministarstvo financija – Porezna uprava.

37 OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

